

Gesellschaftsrecht > Rechtsprechung > Bund > Gesellschaftsrecht > Mangelhafte Prüfung von Sacheinlagen durch Revisionsexperten

Ansicht Bearbeiten

Rechtsprechung Gesellschaftsrecht

**Mangelhafte Prüfung von Sacheinlagen durch Revisionsexperten**  
Zusammenfassung vom BGer 2C\_76/2023

**1. Sachverhalt**

Ein im Herbst 2007 von der Eidgenössischen Revisionsaufsichtsbehörde zugelassener Revisionsexperte ist als Geschäftsführer und Revisionsmitarbeiter einer von ihm und seiner Ehegattin gehaltenen GmbH tätig. Die Ehegattin verfügt nicht über eine Zulassung der Revisionsaufsichtsbehörde (A).

Das Handelsregisteramt des Kantons Appenzel Ausserrhodon äusserte im Frühjahr 2019 gegenüber der Revisionsaufsichtsbehörde den Verdacht, dass der Revisionsexperte bei mehreren Gründungsprüfungen gegen einschlägige Sorgfaltspflichten verstossen haben könnte. Daraufhin eröffnete die Revisionsaufsichtsbehörde ein Verfahren (B).

Mit Verfügung vom 5. März 2021 entzog die Revisionsaufsichtsbehörde dem Revisionsexperten dessen Zulassung für die Dauer von drei Jahren unter Löschung des entsprechenden Eintrags im Revisorenregister. Denn der Revisionsexperte hatte bei fünf Aktiengesellschaften für die Gründungsprüfungen keine Prüfungsplanung erstellt. Zudem prüfte er die Sacheinlagen bei der Gründung dieser Gesellschaften grob unvorsorglich (Ba). Bei drei Gesellschaften war die GmbH des Revisionsexperten zunächst als Revisionsstelle eingetragen, während die beiden übrigen Gesellschaften auf eine eingeschränkte Revisionsstelle verzichteten (E. 3.3).

Der Revisionsexperte verletzt zudem Meldepflichten, indem er die Revisionsaufsichtsbehörde nicht über ein gegen ihn damals hängiges Strafverfahren orientierte (welches nach einer erstinstanzlichen Verurteilung zu einem rechtskräftigen Freispruch führte). Aufgrund der erwähnten Umstände bietet der Revisionsexperte nach Auffassung der Revisionsaufsichtsbehörde keine Gewähr für eine einwandfreie Prüftätigkeit mehr (Ba).

Das Bundesverwaltungsgericht wies die Beschwerde des Revisionsexperten ab (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts, Abteilung II, 19. Dezember 2022 [B-1640/2021]). Dieser 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 nicht rechtskonform dokumentiert habe. Es lasse sich nicht einmal belegen, dass die Sacheinlagen (Kunstgemälde) damals den gegründeten Aktiengesellschaften zur Verfügung standen. Damit habe er elementare Sorgfaltspflichten im Kernbereich der Revision schwer verletzt und biete zurzeit keine Gewähr für eine einwandfreie Prüftätigkeit (B.b).

Vor der II. öffentlich-rechtlichen Abteilung des Bundesgerichts beantragt der Revisionsexperte die Aufhebung des vorinstanzlichen Urteils, eventueller einen schriftlichen Verweis durch die Revisionsaufsichtsbehörde oder die Rückweisung an die Vorinstanz (C).

**2. Erwägungen**

**a) Anforderungen des Revisionsaufsichtsgesetzes**

Die Zulassung und die Beaufsichtigung von Personen, welche Revisionsdienstleistungen erbringen, werden im Revisionsaufsichtsgesetz geregelt (Art. 1 Abs. 1 RAG; E. 4). Natürliche Personen und Revisionsunternehmen, welche entsprechende Revisionsdienstleistungen erbringen, bedürfen einer Zulassung durch die Revisionsaufsichtsbehörde (vgl. Art. 3 Abs. 1 RAG; E. 4.1). Eine natürliche Person wird als Revisionsexpertin 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 (Art. 4 Abs. 1 Revisionsaufsichtsverordnung). Zum beruflichen Leumund gehört auch die Einhaltung der gesetzlichen Unabhängigkeitsvorschriften (vgl. Art. 728 Abs. 1 und 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 (E. 4.1.3).

Die Revisionsaufsichtsbehörde kann die Zulassung befristet oder unbefristet entziehen, falls eine zugelassene Person die Zulassungsvoraussetzungen nicht mehr erfüllt (Art. 17 Abs. 1 RAG). Können die Zulassungsvoraussetzungen wiederhergestellt werden, ist der Entzug vorher anzudrohen. Die Revisionsaufsichtsbehörde erteilt einen schriftlichen Verweis, wenn der Entzug der Zulassung unverhältnismässig ist. Gemäss 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 (E. 4.1.2).

**b) Aktienrechtliche Vorgaben**

Das neue Aktienrecht gilt gemäss den Übergangsbestimmungen zur Änderung vom 19. Juni 2020 für Gesellschaftsgründungen, welche seit dem 1. Januar 2023 erfolgt sind. Es findet auch hinsichtlich der Bewertung von Sacheinlagen erst auf Sachverhalte Anwendung, welche sich ab dem 1. Januar 2023 ereignet haben. Damit ist auf die fünf Sacheinlagegründungen im Zeitraum vom 28. Februar bis zum 1. Mai 2019 das bisherige Aktienrecht in der vom 1. April 2017 bis zum 31. Oktober 2019 geltenden Fassung anwendbar (vgl. aArt. 634 OR; E. 4.2).

Sacheinlagen gelten gemäss aArt. 634 Ziff. 1–3 OR nur 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. Die Gründer müssen im Gründungsbericht Rechenschaft über die Art und den Zustand der Sacheinlagen sowie die Angemessenheit der Bewertung geben (Art. 635 Ziff. 1 OR). Ein zugelassener Revisor hat den Gründungsbericht zu prüfen und schriftlich zu bestätigen, dass dieser vollständig und richtig ist (Art. 635a OR; E. 4.2.1).

Die Revisionsstelle muss sämtliche Revisionsdienstleistungen dokumentieren sowie Revisionsberichte und alle wesentlichen Unterlagen während mindestens zehn Jahren aufbewahren (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. Sind bestimmte Revisionsarbeiten nicht dokumentiert worden, darf aus diesem Umstand geschlossen werden, dass sie nicht durchgeführt worden sind (E. 4.2.2; Grundsatz «what is not documented, is not done»).

**c) Vorbringen zur Prüfung der Sacheinlagen**

Der Revisionsexperte macht geltend, er habe die betreffenden Kunstgemälde persönlich besichtigt und sich von deren Existenz überzeugt (E. 3). Die Sachverhaltsrügen bleiben indessen unsubstanziert und erweisen sich als blosser Darstellung der eigenen Sichtweise (E. 3.2).

**d) Unterlassene Prüfungsplanung für Sacheinlagegründungen**

Der Revisionsexperte hat mit den Prüfungsbestätigungen für die Gründungen der fünf betroffenen Gesellschaften bestätigt, dass die Prüfung nach den Grundsätzen des Berufsstands erfolgt sei (E. 5.2). Die Grundsätze des Berufsstands sind anhand der von der Revisionsaufsichtsbehörde anerkannten Prüfungsstandards der Schweizer Treuhandkammer («Schweizer Prüfungsstandards») konkretisiert worden (vgl. Art. 2 und Art. 4 Abs. 1 Aufsichtsverordnung RAB [SR 221.302.33]; Stand der massgebenden Fassung 1. Oktober 2017; seit dem 15. Dezember 2022 Schweizer Standards zur Abschlussprüfung des Expertenverbands für Wirtschaftsprüfung, Steuern und Treuhand «Expertsuisse» [SA-CH] und Schweizer Prüfungsstandards von «Expertsuisse» [PS]). Die Schweizer Prüfungsstandards sind vorliegend der Massstab, um zu beurteilen, ob sich der Revisionsexperte pflichtwidrig verhalten hat (E. 5.2.1).

Der Revisionsexperte musste die Gründungsprüfung gemäss der Vorinstanz mit einer professionell kritischen Grundhaltung planen. Die Prüfung ist so zu planen, dass sie wirksam durchgeführt werden kann. Es ist unter anderem notwendig, dass sich der Prüfer – vor der Identifizierung und Beurteilung der Risiken von wesentlichen falschen Darstellungen – mit den analytischen Prüfungshandlungen, welche zur Risikobeurteilung anzuwenden sind, dem Beizug von Sachverständigen und der Durchführung anderer Prüfungshandlungen zur Risikobeurteilung befasst. Gegebenenfalls sind Gutachten in Bezug auf die Bewertung, die Aktivierbarkeit und den Zustand bestimmter Vermögenswerte notwendig. In solchen Fällen hat der Prüfer die Kompetenz, Fähigkeit und Objektivität des Sachverständigen zu beurteilen. Der sorgfältige Prüfer entwickelt vorgängig eine Art Leitfaden, welcher auf die konkrete Prüfungssituation ausgerichtet ist. Das Prüfungsprogramm hat insbesondere auf die Art, zeitliche Einteilung und den Umfang der geplanten Prüfungshandlungen zur Risikobeurteilung und die anderen geplanten Prüfungshandlungen Bezug zu nehmen, welche durchgeführt werden müssen, damit die Prüfung den Standards entspricht (E. 5.2.2).

In den Prüfungsarbeitspapieren des Revisionsexperten findet sich zu den fünf Gründungsprüfungen gemäss der Vorinstanz lediglich ein generisches Musterprüfungsprogramm. Darin ist in abstrakter Art und Weise checklistenartig aufgeführt, welche Unterlagen im Hinblick auf die Gründungsprüfung im Allgemeinen einzufordern sind. Das vom Revisionsexperten erstellte Musterprüfungsprogramm nimmt keinen Bezug auf die konkreten Sacheinlagegründungen. Für besondere Aspekte und Risiken im Zusammenhang mit den einzubringenden Kunstgemälden sind keine Planungen oder anderweitigen Vorbereitungen zur Durchführung der Prüfung dokumentiert. In den Akten ist keine Dokumentation einer Prüfungsplanung oder eines Prüfungsprogramms vorhanden. Neben dem Musterprüfungsprogramm sind bloss die relevanten Gesetzesartikel aus dem Obligationenrecht und dem Kulturgütertransfergesetz abgelegt. Überdies fehlen in den Revisionsakten Nachweise, dass sich der Revisionsexperte in seiner Prüfungsplanung vorgängig mit der Art und dem Zustand der Sacheinlagen sowie der Angemessenheit der Bewertung auseinandergesetzt hat. Es sind keine Überlegungen zu den typischen Risiken dokumentiert, welche mit Kunstgemälden verbunden sein können (E. 5.3).

Die Prüfung bezieht sich vorliegend auf die Kunstgemälde, welche als Sacheinlagen in die fünf Aktiengesellschaften einzubringen gewesen sind. Indessen fehlt in den Dokumentationen jegliche Bezugnahme auf die 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 Prüfungsprogramm nicht dokumentiert. Der Revisionsexperte bringt 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 Revisionsexperte keine eigentliche Prüfungsplanung vorgenommen. Zudem fällt auf, dass der Revisionsexperte kein Gutachten von unabhängigen Sachverständigen oder die Durchführung eines Augenscheins in der Prüfungsplanung vorgesehen hat. Dieses Vorgehen genügt den Vorgaben der Schweizer Prüfungsstandards nicht, wonach der sorgfältige Prüfer vorgängig eine Art Leitfaden entwickelt, welcher auf die konkrete Prüfungssituation ausgerichtet ist (E. 5.4).

Entgegen den Grundsätzen des Berufsstands (das heisst den Schweizer Prüfungsstandards) fehlen dokumentierte Überlegungen und Prüfungsplanungen im Hinblick auf den Bestand und den Zustand der Sacheinlagen. Mangels Dokumentation darf daraus geschlossen werden, dass der Revisionsexperte die notwendigen Revisionsdienstleistungen nicht den Berufsregeln entsprechend geplant hat (vgl. Art. 730c OR; E. 5.5).

**e) Nicht erfüllte Anforderungen an Sacheinlagen**

In der seit dem 1. Januar 2023 in Kraft stehenden Fassung von Art. 634 Abs. 1 OR wird festgehalten, dass Gegenstände einer Sacheinlage als Deckung gelten, wenn die folgenden Voraussetzungen erfüllt sind (E. 6.2):

1. Sie können als Aktiven bilanziert werden.
2. Sie können in das Vermögen der Gesellschaft übertragen werden.
3. Die Gesellschaft kann nach ihrer Eintragung in das Handelsregister sofort als Eigentümerin frei darüber verfügen oder erhält bei einem Grundstück einen bedingungslosen Anspruch auf Eintragung in das Grundbuch.
4. Sie können durch Übertragung auf Dritte verwertet werden.

Art. 634 Abs. 1 OR kodifiziert die bereits seit dem Jahr 2001 geltende Praxis zur Sacheinlage: Ein Vermögenswert kann in Form einer Sacheinlage in eine Gesellschaft eingebracht werden, wenn er kumulativ bilanzierungsfähig, frei übertragbar, frei verfügbar und verwertbar ist. Da diese vier Anforderungen an die Zulässigkeit einer Sacheinlage schon unter dem vorliegend anwendbaren alten Aktienrecht erfüllt werden mussten, ist zu prüfen, ob die Kunstgemälde diesen Voraussetzungen genügt haben (E. 6.2).

Vermögenswerte müssen nach Art. 959 Abs. 2 OR als Aktiven 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 dürften (Aktivier- bzw. Bilanzierbarkeit; E. 6.3).

Bei allen fünf Gesellschaften sind für die Sacheinlagen in der Gründungsdokumentation lediglich pauschal geschätzte Wertangaben aufgeführt. Der Revisionsexperte stützte sich jeweils auf die Bewertungen der Aktiven durch einen Treuhänder. Er bezeichnete diesen als auf die Gründung von Domizilgesellschaften spezialisierten «unabhängigen Kunstexperten», wobei der Treuhänder bei den fünf Gesellschaften in den Verwaltungsrat gewählt wurde. Wie sich die Aktivierbarkeit der Sacheinlagen zu den behaupteten Beträgen herleitete, wurde in der Gründungs- und Prüfungsdokumentation des Revisionsexperten nicht dargelegt. Einzelne Gutachten weisen nur eine halbe A4-Seite Textumfang auf, stammen teilweise aus den 1980er-Jahren und geben keine Hinweise auf bisher für die Kunstgemälde bezahlte Preise oder auf den Aussteller des Gutachtens (E. 6.3.1).

Wie der Revisionsexperte die Aktivier- und Wertbarkeit der Sacheinlagen geprüft hat, bleibt offen. Angesichts seiner Verwaltungsratsmandate fällt der Treuhänder als unabhängiger Sachverständiger oder Gutachter ausser Betracht, weshalb der Revisionsexperte nicht auf dessen Angaben hätte vertrauen dürfen (E. 6.3.2).

Bei einer Gesellschaft betrug die Handelswerte von zwei eingebrachten Kunstgemälden angeblich rund EUR 100 Mio. und EUR 60 Mio., doch wurde als Gegenleistung lediglich ein Aktienkapital von CHF 10 Mio. gezeichnet. Vor diesem Hintergrund wären detaillierte und nachvollziehbar dokumentierte Abklärungen notwendig gewesen. 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 zum Schluss kommen, dass für kein einziges Kunstgemälde aktuelle Bewertungen von den Gründern aufgeführt und vom Revisionsexperten geprüft wurden (vgl. Art. 730c OR). Es fehlt folglich an verlässlich geschätzten Werten, weshalb die Sacheinlagen als Aktiven gemäss Art. 959 Abs. 2 OR nicht bilanziert werden dürfen (E. 6.3.2).

Hinsichtlich der Verfügbarkeit ist unter anderem fraglich, ob die Kunstgemälde überhaupt in der bei drei Gesellschaften angegebenen Lagerstätte hinterlegt worden sind. Der Revisionsexperte bescheinigte in seinen Prüfungsberichte fehlerhaft, dass die Kunstgemälde den Gesellschaften zum Gründungszeitpunkt zur Verfügung standen (E. 6.4.2). Für vier Kunstgemälde ist die Prüfung der Verfügbarkeit nicht dokumentiert (E. 6.4.1). Insgesamt können die Gesellschaften zum Zeitpunkt der Sacheinlagegründungen nicht als Eigentümerinnen über die Sacheinlagen verfügen (vgl. Art. 714 Abs. 1 l.V.m. Art. 922 Abs. 2 ZGB; E. 6.4.2).

Nach dem Dargelegten ist sowohl das Kriterium der Aktivierbarkeit als auch das Kriterium der Verfügbarkeit der einzubringenden Sacheinlagen nicht erfüllt (E. 6.5). Somit brauchen die Übertragbarkeit und die Verwertbarkeit nicht weiter geprüft zu werden. Der Revisionsexperte hat im Rahmen der fünf Gründungsprüfungen die obligationenrechtlichen Anforderungen an die Zulässigkeit der Sacheinlagen missachtet.

**f) Verletzung der Meldepflicht**

Die registrierten Personen müssen der Revisionsaufsichtsbehörde jede Änderung von eingetragenen Tatsachen mitteilen (Art. 15 Abs. 3 RAG). Überdies haben die zugelassenen Personen der Revisionsaufsichtsbehörde unverzüglich schriftlich Vorkommnisse zu melden, welche für die Zulassung oder Aufsicht relevant sind (vgl. Art. 15a Abs. 2 l.V.m. Abs. 1 lit. a RAG; E. 7.2).

Die Revisionsaufsichtsbehörde hat die Meldepflichten in ihrem [Rundschreiben 1/2010 vom 31. März 2010](#) konkretisiert. In Rz. 22 lit. a<sup>supra</sup> wird festgehalten, dass der Aufsichtsbehörde insbesondere Verfahren zu melden sind, darunter die Eröffnung, die Überweisung, Urteile sowie Vergleiche in einem Straf- oder Verwaltungsstrafverfahren (Ziff. 3, E. 7.2). Das Rundschreiben stuft 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 (E. 7.2.2).

Im Jahr 2014 verurteilte das Strafgericht den Revisionsexperten wegen Gehilfenschaft zu gewerbsmässigem Betrug zu einer bedingten Freiheitsstrafe von zwölf Monaten. Das zweitinstanzliche Urteil mit dem vollständigen Freispruch folgte im Jahr 2016 (E. 7.3).

Voraussetzungen für die Zulassung als Revisionsexperten sind unter anderem ein unbescholtener Leumund sowie die Gewähr für eine einwandfreie Prüftätigkeit. Die Revisionsaufsichtsbehörde geht zu Recht davon aus, dass die Eröffnung oder Überweisung eines Straf- oder Verwaltungsstrafverfahrens, die Fällung von Urteilen sowie Vergleiche in einem Straf- oder Verwaltungsstrafverfahren für die Zulassung bzw. die Aufsicht relevant sind und unverzüglich schriftlich gemeldet werden müssen. Entsprechend bestand für den Revisionsexperten eine Pflicht, die Eröffnung des gegen ihn geführten Strafverfahrens sowie die ergangenen Strafurteile von sich aus der Revisionsaufsichtsbehörde zu melden. Der Revisionsexperte hat deshalb Art. 15 Abs. 3 bzw. Art. 15a Abs. 2 RAG verletzt (E. 7.4).

**g) Zulässigkeit der Sanktion**

Der Revisionsexperte hat gegen seine Meldepflicht verstossen, in fünf Fällen keine sorgfältige Prüfungsplanung dokumentiert und Prüfungsbestätigungen für fünf Sacheinlagegründungen ausgestellt, obschon er die Prüfung der gesetzlichen Vorgaben für Sacheinlagen in keiner der Gründungen rechtskonform dokumentiert hat. Es lässt sich nicht einmal belegen, dass die Sacheinlagen mit einem angeblichen Wert von insgesamt mehr als CHF 165 Mio. jemals den Gesellschaften zur Verfügung gestanden haben. Folglich hat der Revisionsexperte elementare Sorgfaltspflichten im Kernbereich der Revision verletzt. Angesichts dieser schwerwiegenden Pflichtverletzungen bietet der Revisionsexperte zum heutigen Zeitpunkt keine Gewähr für eine einwandfreie Prüftätigkeit. Damit erfüllt er die Zulassungsvoraussetzungen nicht mehr, weshalb ein Zulassungsentzug gemäss Art. 17 Abs. 1 RAG zulässig ist, soweit sich ein solcher als verhältnismässig erweist (E. 8.3).

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 geeignetste 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 (E. 8.2).

Das öffentliche Interesse an dem auf drei Jahre befristeten Entzug der Zulassung gründet auf den schwerwiegenden Pflichtverletzungen und zielt darauf ab, die ordnungsgemässe Erfüllung der Revisionsdienstleistungen zu gewährleisten sowie 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 (E. 8.4).

Durch den befristeten Entzug der Zulassung des Revisionsexperten, welcher 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 öffentliche Interesse verwirklicht. Die *Eignung* der Massnahme ist zu bejahen (E. 8.4.1).

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 RAG als geboten erscheinen, womit ein Verweis als mildere Sanktion ausser Betracht fällt. Art. 17 Abs. 2 RAG ist demgegenüber lediglich auf beaufsichtigte Revisionsunternehmen, nicht wie Art. 17 Abs. 1 RAG auf natürliche Personen anwendbar. Nach Art. 17 Abs. 1 Satz 2 RAG ist eine vorherige Androhung des Entzugs nur vorgesehen, wenn die Zulassungsvoraussetzungen wiederhergestellt werden können. Dies ist vorliegend nicht denkbar, da die festgestellten pflichtwidrigen Handlungen die Wiederherstellung der Gewähr für eine einwandfreie Prüftätigkeit einstweilen ausschliessen. Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung erweist sich ein Zulassungsentzug nach Art. 17 Abs. 1 RAG auch ohne vorangehende Androhung als rechtmässig, wenn Verletzungen der Berufsregeln festgestellt werden, welche die Gewähr für die einwandfreie Prüftätigkeit erheblich beeinträchtigen. Diese Voraussetzung ist angesichts der schwerwiegenden Pflichtverletzungen erfüllt. Die *Erforderlichkeit* der Massnahme liegt vor (E. 8.4.2).

Wirtschaftliche Einbussen sind hinzunehmen, wenn schwerwiegender Pflichtverletzungen und des damit einhergehenden Gewährsverlusts die Zulassung befristet organisiert werden muss. Dem Revisionsexperten steht es aber offen, sich neu zu organisieren und durch die Anstellung einer zugelassenen Revisionsexpertin mit der GmbH dieselben Dienstleistungen weiterhin zu erbringen. Dass der Revisionsexperte zum Zeitpunkt der Verlegung der Revisionsaufsichtsbehörde bereits 60 Jahre alt gewesen ist, stellt möglicherweise eine gewisse Härte im Hinblick auf die dreijährige Dauer des Zulassungsentzugs dar. Indessen führt er auch andere Dienstleistungen neben den eigentlichen Revisionsarbeiten durch und kann somit sein Geschäft anders ausrichten. Angesichts seiner Kenntnisse und Erfahrung im Bereich der Revision, Buchführung und Immobilien stehen dem Revisionsexperten 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 als Revisionsexperten für die dreijährige Dauer des Zulassungsentzugs einzuschränken (E. 8.4.3).

Der dreijährige Entzug der Zulassung als Revisionsexperten erweist sich als verhältnismässig (E. 8.5). Die *Beschwerde* ist unbegründet und abzulehnen (E. 9).

(*Autor der Zusammenfassung: Harald Bärtschi*)

iusNet GR 25.01.2024

**Entscheiddaten**

2C\_76/2023

14.11.2023  
Bundesgericht  
Gründungsprüfung durch Revisionsexperten

B-1640/2021

B-1640/2021  
Bundesverwaltungsgericht  
Gründungsprüfung durch Revisionsexperten

**Gesetzesartikel**

Art. 17 RAG  
Art. 634 OR  
Art. 635a OR  
Art. 730c OR

**Rechtsgebiet(e)**

Gesellschaftsrecht  
Aktiengesellschaft (AG)

**Stichworte**

Sacheinlagen | Prüfungsbestätigung