



---

Abteilung II  
B-1640/2021

## Urteil vom 19. Dezember 2022

---

Besetzung

Richter Francesco Brentani (Vorsitz),  
Richter Jean-Luc Baechler, Richter Daniel Willisegger,  
Gerichtsschreiber Diego Haunreiter.

---

Parteien

A. \_\_\_\_\_,  
Beschwerdeführer,  
gegen

**Eidgenössische Revisionsaufsichtsbehörde RAB,**  
Vorinstanz.

---

Gegenstand

Befristeter Entzug der Zulassung als Revisionsexperte.

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

**A.a** A. \_\_\_\_\_ (nachfolgend: Beschwerdeführer) wurde von der Revisionsaufsichtsbehörde (nachfolgend: Vorinstanz) am 26. Oktober 2007 als Revisionsexperte (RAB-Nr. [...]) zugelassen. Seit der Gründung der B. \_\_\_\_\_ GmbH (Revisionsexpertin; RAB-Nr. [...]) am 23. Juni 2006 ist er zusammen mit seiner Ehefrau (die über keine Zulassung bei der Vorinstanz verfügt) Gesellschafter dieses Unternehmens. Der Beschwerdeführer ist einziger Geschäftsführer und Revisionsmitarbeiter der Gesellschaft.

**A.b** Das Handelsregisteramt des Kantons X. \_\_\_\_\_ äusserte zwischen 4. März 2019 und 16. Mai 2019 gegenüber der Vorinstanz den Verdacht, dass die B. \_\_\_\_\_ GmbH bei mehreren Gründungsprüfungen gegen einschlägige Sorgfaltspflichten verstossen haben könnte. Daraufhin nahm die Vorinstanz verschiedene Abklärungen vor, bis sie schliesslich am 2. März 2020 ein Verfahren gegen den Beschwerdeführer eröffnete. Die Vorinstanz warf dem Beschwerdeführer vor, dass dieser bei fünf Aktiengesellschaften seine Revisionsdienstleistungen im Rahmen der Prüfung von Sacheinlagen unsorgfältig erbracht habe. Des Weiteren warf die Vorinstanz dem Beschwerdeführer vor, dass er seine Meldepflicht gegenüber der Vorinstanz verletzt habe, indem er ein gegen ihn geführtes Strafverfahren nicht der Vorinstanz gemeldet habe. Im Rahmen dieses Strafverfahrens wurde der Beschwerdeführer 2014 erstinstanzlich verurteilt, dann aber 2016 zweitinstanzlich rechtskräftig freigesprochen.

**B.**

Mit Verfügung vom 5. März 2021 entzog die Vorinstanz dem Beschwerdeführer 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, dass der Beschwerdeführer gegenüber der Vorinstanz einen Monat vor Ablauf der Entzugsdauer zu bestätigen habe, 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 sind. Nach Ablauf der Entzugsdauer werde die Zulassung grundsätzlich von Amtes wegen wieder erteilt, sofern keine neuen leumundsrelevanten Tatsachen eingetreten seien. Die Vorinstanz begründete ihren Entscheid im Wesentlichen damit, dass der Beschwerdeführer bei fünf Aktiengesellschaften im Rahmen der Gründungsprüfung

keine Prüfungsplanung erstellt habe. Zudem habe er die Sacheinlagen im Rahmen der Gründung der fünf Gesellschaften grob unsorgfältig geprüft. Der Beschwerdeführer habe zudem Meldepflichten gegenüber der Vorinstanz verletzt, indem er sie nicht über ein gegen ihn damals pendentes Strafverfahren orientiert habe. Aufgrund der erwähnten Umstände biete der Beschwerdeführer keine Gewähr mehr für eine einwandfreie Prüftätigkeit.

### **C.**

Mit Eingabe vom 12. April 2021 erhob der Beschwerdeführer Beschwerde vor Bundesverwaltungsgericht. Er stellt folgende Anträge:

"Begehren

Die verwaltungsrechtliche Verfügung der Eidgenössischen Revisionsaufsichtsbehörde vom 5. März 2021 ist vollumfänglich aufzuheben.

Die Gerichtskosten sind der Beschwerdegegnerin aufzuerlegen.

Eventualstandpunkt

Erstes Eventualbegehren: Das vorliegende Verfahren gegen den Beschwerdeführer ist zur Neuurteilung an die Vorinstanz zurückweisen; da die monatelangen, wiederholten, kapitalen und kausalen Sorgfaltspflichtverletzungen der RAB als zweifelsfrei erwiesen gelten und in keiner Art und Weise in deren Verfügung berücksichtigt werden.

Zweites Eventualbegehren: Sollte das Gericht befinden, dass ein schriftlicher Verweis durch die RAB auszusprechen sei, sollen die Gerichtskosten gemäss gerichtlichem Ermessen festgelegt werden."

Der Beschwerdeführer argumentiert, dass er die Prüfungshandlungen geplant und dokumentiert habe. Zudem seien die entsprechenden Sacheinlagegründungen jeweils vom zuständigen Handelsregisteramt akzeptiert worden. Schliesslich rügt der Beschwerdeführer ebenfalls, dass die Revisionsaufsichtsbehörde rechtswidrig Daten über den Beschwerdeführer gesammelt habe; insb. betreffend ein damals laufendes Strafverfahren zu dem inzwischen vor dem Kantonsgericht des Kantons Y. \_\_\_\_\_ ein Freispruch ergangen sei.

### **D.**

Mit Vernehmlassung vom 15. Juni 2021 beantragt die Vorinstanz die vollumfängliche Abweisung der Beschwerde.

**E.**

Auf die Begründung der Anträge des Beschwerdeführers sowie der Vorinstanz wird – soweit notwendig – weitergehend in den Erwägungen eingegangen.

**Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:****1.**

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

**1.2** Als Adressat der angefochtenen Verfügung ist der Beschwerdeführer zur Beschwerde gegen den Entzug seiner persönlichen Zulassung als Revisionsexperte legitimiert (Art. 48 Abs. 1 des Verwaltungsverfahrensgesetzes vom 20. Dezember 1968 [VwVG, SR 172.021]). Die Beschwerde ist frist- und formgerecht eingereicht worden und die übrigen Sachurteilsvoraussetzungen liegen vor (Art. 50 Abs. 1, Art. 52 Abs. 1 und Art. 44 ff. VwVG).

**1.3** Auf die Beschwerde ist demzufolge einzutreten.

**2.**

**2.1** Das RAG regelt die Zulassung und die Beaufsichtigung von Personen, die Revisionsdienstleistungen erbringen, und dient der ordnungsgemässen Erfüllung und der Sicherstellung der Qualität von Revisionsdienstleistungen (Art. 1 Abs. 1 und 2 RAG). Natürliche Personen und Unternehmen, die Revisionsdienstleistungen erbringen, bedürfen einer Zulassung durch die Vorinstanz als Aufsichtsbehörde (Art. 3 Abs. 1 und Art. 28 RAG i.V.m. Art. 1 Abs. 1 der Revisionsaufsichtsverordnung vom 22. August 2007 [RAV, SR 221.302.3]). Diese entscheidet auf Gesuch hin über die Zulassung von Revisionsexpertinnen und Revisionsexperten, Revisorinnen und Revisoren sowie staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen (Art. 15 Abs. 1 RAG). Nach Art. 17 Abs. 1 RAG kann die Vorinstanz die Zulassung einer natürlichen Person oder eines zugelassenen Revisionsunternehmens befristet oder unbefristet entziehen, wenn die Zulassungsvoraussetzungen

(Art. 4 bis Art. 6 und Art. 9a RAG) nicht mehr erfüllt sind. Unter anderem erweist sich ein Zulassungsentzug nach Art. 17 RAG als rechtmässig, wenn Verletzungen der Berufsregeln festgestellt werden, welche die Gewähr für die einwandfreie Prüftätigkeit in einem Mass beeinträchtigen, dass ein schriftlicher Verweis ungenügend erscheint (vgl. Urteile des BGer 2C\_1026/2015 vom 18. Juli 2016 E. 2.6 und 2C\_927/2011 vom 8. Mai 2018 E. 4.3.2). Im Revisorenregister wird der entsprechende Eintrag sodann von der Vorinstanz gelöscht (Art. 22 Bst. c RAV). Sofern die Zulassungsvoraussetzungen wiederhergestellt werden können, ist der Entzug vorher anzudrohen (Art. 17 Abs. 1 Satz 2 RAG; vgl. 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; Urteil des BVGer B-2332/2018 vom 11. März 2020 E. 2.3.1).

**2.2** Die Zulassungsvoraussetzungen für natürliche Personen als Revisionsexpertinnen und Revisionsexperten sind in Art. 4 RAG statuiert. Demnach wird eine natürliche Person (unbefristet) als Revisionsexperte bzw. Revisionsexpertin zugelassen, wenn er oder sie die Anforderungen an Ausbildung und Fachpraxis erfüllt und über einen unbescholtenen Leumund verfügt. Nach Art. 4 RAV wird ein Gesuchsteller zugelassen, wenn er über einen unbescholtenen Leumund verfügt und sich aus keinen anderen persönlichen Umständen ergibt, dass er keine Gewähr für eine einwandfreie Prüftätigkeit bietet. Zu berücksichtigen sind nach Art. 4 Abs. 2 RAV insbesondere strafrechtliche Verurteilungen, deren Eintrag im Zentralstrafregister nicht entfernt ist, sowie bestehende Verlustscheine.

**2.3** Bei der Frage, ob die von der Vorinstanz bemängelten Verhaltensweisen den beruflichen Leumund und guten Ruf des Beschwerdeführers beeinträchtigen und ob er noch Gewähr für die vertrauenswürdige Ausübung seiner Revisionsstätigkeit sowie die getreue Einhaltung der entsprechenden Pflichten zu bieten vermag, verfügt die Vorinstanz über einen grossen Beurteilungsspielraum. Sie hat dabei stets den Grundsatz der Verhältnismässigkeit zu beachten, d.h. für die Verneinung eines guten Leumunds und der Gewähr muss eine gewisse Schwere der Verfehlung vorliegen, und diese muss mit der Verweigerung bzw. dem Entzug der Zulassung in einem vernünftigen Verhältnis stehen (vgl. Urteile des BGer 2C\_602/2018 vom 16. September 2019 E. 5.3 und 2C\_927/2011 vom 8. Mai 2012 E. 3.3).

**2.4** Der Begriff des unbescholtenen Leumunds bzw. der Gewähr für eine einwandfreie Prüftätigkeit ist mit Blick auf die besonderen Aufgaben der Revisionsstelle und in Anlehnung an die entsprechenden Bestimmungen

des Finanzmarktrechts sowie unter Berücksichtigung der dazu entwickelten Rechtsprechung des Bundesgerichts auszulegen. Bei einer Gewährsprüfung müssen grundsätzlich verschiedene Elemente wie Integrität, Gewissenhaftigkeit und einwandfreie Sorgfalt als berufsspezifische Leumundsmerkmale oder allgemeine Eigenschaften wie Ansehen, Achtung und Vertrauenswürdigkeit berücksichtigt werden. Unter Umständen können auch Aktivitäten, die über die Tätigkeit als Revisor und Revisionsexperte hinausgehen, die Beurteilung der einwandfreien Prüftätigkeit beeinflussen. Eine einwandfreie Prüftätigkeit erfordert fachliche Kompetenz und ein korrektes Verhalten im Geschäftsverkehr, worunter in erster Linie die Einhaltung der Rechtsordnung, namentlich des Revisionsrechts, aber auch des Zivil- und Strafrechts, sowie die Beachtung des Grundsatzes von Treu und Glauben zu verstehen ist (vgl. Urteil des BGer 2C\_131/2018 vom 18. Juni 2018 E. 3.3; Urteil des BVGer B-646/2018 vom 30. November 2018 E. 2.3). Nach dem Zweckartikel des Revisionsaufsichtsgesetzes dient dieses der ordnungsgemässen Erfüllung und der Sicherstellung der Qualität von Revisionsdienstleistungen (Art. 1 Abs. 2 RAG) und ist für die Auslegung des RAG heranzuziehen (vgl. Urteil des BGer 2C\_927/2011 vom 8. Mai 2012 E. 3.2.1; Urteil des BVGer B-1355/2011 vom 5. Oktober 2011 E. 4.1.3 m.H.).

### 3.

**3.1** Im vorliegenden Verfahren sind die Sacheinlage-Gründungsprüfungen des Beschwerdeführers für die folgenden fünf Aktiengesellschaften von Bedeutung:

- C.\_\_\_\_\_ AG (Gründungsdatum: 28. Februar 2019; Aktienkapital CHF 10'000'000; Sacheinlage zweier Gemälde ["H.\_\_\_\_\_" im geltend gemachten Wert und Preis von CHF 5'000'000 und "I.\_\_\_\_\_" im geltend gemachten Wert und Preis von CHF 5'000'000]);
- D.\_\_\_\_\_ AG (Gründungsdatum: 8. März 2019; Aktienkapital CHF 1'000'000; Sacheinlage zweier Gemälde ["J.\_\_\_\_\_" im geltend gemachten Wert und Preis von CHF 520'000 unter Berücksichtigung von Bewertungsreserven in der Höhe von CHF 20'000 und "K.\_\_\_\_\_" im geltend gemachtem Wert und Preis von CHF 520'000 unter Berücksichtigung von Bewertungsreserven in der Höhe von CHF 20'000]);

- E.\_\_\_\_\_ AG (Gründungsdatum: 8. März 2019; Aktienkapital CHF 1'000'000; Sacheinlage eines Gemäldes ["L.\_\_\_\_\_" im geltend gemachten Wert und Preis von CHF 1'080'000 unter Berücksichtigung von Bewertungsreserven in der Höhe von CHF 80'000]);
- F.\_\_\_\_\_ AG (Gründungsdatum: 1. Mai 2019; Aktienkapital CHF 1'000'000; Sacheinlage dreier Gemälde ["M.\_\_\_\_\_" im geltend gemachtem Sacheinlagepreis von CHF 650'000, "N.\_\_\_\_\_" im geltend gemachten Sacheinlagepreis von CHF 90'000 und "O.\_\_\_\_\_" im geltend gemachten Sacheinlagepreis von CHF 260'000]);
- G.\_\_\_\_\_ AG (Gründungsdatum: 1. Mai 2019; Aktienkapital CHF 1'000'000; Sacheinlage eines Gemäldes ["P.\_\_\_\_\_" im geltend gemachten Preis von CHF 1'000'000].

Der Beschwerdeführer führte bei der C.\_\_\_\_\_ AG (Prüfbestätigung vom 15. Februar 2019), D.\_\_\_\_\_ AG (Prüfbestätigung vom 4. März 2019), E.\_\_\_\_\_ AG (Prüfbestätigung vom 4. März 2019), F.\_\_\_\_\_ AG (Prüfbestätigung vom 23. April 2019) und G.\_\_\_\_\_ AG (Prüfbestätigung vom 6. Mai 2019) die jeweilige Gründungsprüfung durch (vgl. zur Gründungsprüfung und zu den Aufgaben des Prüfers E. 4.3.2). Bei der C.\_\_\_\_\_ AG (vom 28. Februar 2019 bis 16. März 2020), der E.\_\_\_\_\_ AG (vom 8. März 2019 bis 16. März 2020) und der D.\_\_\_\_\_ AG (vom 8. März 2019 bis 16. März 2020) war die B.\_\_\_\_\_ GmbH, deren einziger Geschäftsführer und Revisionsmitarbeiter der Beschwerdeführer ist, im Handelsregister als Revisionsstelle eingetragen. Die G.\_\_\_\_\_ AG und F.\_\_\_\_\_ AG haben bei deren Gründung auf eine eingeschränkte Revision (sog. Opting out) verzichtet.

**3.2** Umstritten zwischen den Parteien ist insbesondere, ob der Beschwerdeführer im Rahmen der Gründungsprüfung der fünf Aktiengesellschaften eine korrekte Prüfungsplanung erstellt (vgl. E. 4 ff.), zureichende Prüfungshandlungen im Hinblick auf die Aktivierbarkeit bzw. Bewertbarkeit und Verfügbarkeit der Sachanlagen durchgeführt (vgl. E. 5 ff.) und ob er gegen die Meldepflicht gegenüber der Aufsichtsbehörde verstossen hat (vgl. E. 6 ff.).

#### 4.

**4.1** Die Vorinstanz wirft dem Beschwerdeführer zunächst das Fehlen der Prüfungsplanung im Zusammenhang mit den fünf erwähnten Sacheinlage-

gründungsprüfungen vor (vgl. angefochtene Verfügung, Ziff. 3.1 ff.). Im angefochtenen Entscheid führt die Vorinstanz aus, die Gründungsprüfung sei nach den Vorgaben von Art. 635a OR, wonach ein zugelassener Revisor den Gründungsbericht prüfe und schriftlich bestätige, dass dieser vollständig und richtig sei, sowie nach den Schweizer Prüfungsstandards (PS; EXPERTsuisse [vormals Treuhand-Kammer], Schweizer Prüfungsstandards [PS], Ausgabe 2013, Zürich 2013) zu erstellen.

Der Beschwerdeführer habe entgegen den regulatorischen Vorgaben in den von der Vorinstanz untersuchten Fällen lediglich in allgemeiner Weise die Prüfungsplanung dokumentiert. Dabei fehle die konkrete Ausrichtung der Planung auf die fünf streitgegenständlichen Gesellschaften. Diese lediglich abstrakt gehaltene Planung, die ohne Bezug zu den zu prüfenden Sachverhalten erfolgte, genüge nicht den Anforderungen an eine Prüfungsplanung, wie sie in den Schweizer Prüfungsstandards vorgesehen sei.

Die Vorinstanz beruft sich in ihrer rechtlichen Würdigung auf das Urteil des BVGer B-7186/2017 vom 4. Februar 2019 E. 4.2.3 wonach der Grundsatz "not documented, not done" gelte. Mangels konkreter Dokumentation der Prüfungsplanung lasse dies den Schluss zu, dass der Beschwerdeführer die notwendigen Prüfungsplanungen nicht vorschriftsgemäss vorgenommen habe. Daraus resultiere eine Sorgfaltspflichtverletzung des Beschwerdeführers.

**4.2** Der Beschwerdeführer rügt im Zusammenhang mit der Prüfungsplanung eine fehlerhafte Sachverhaltsfeststellung und Rechtsanwendung bezüglich der gegen ihn gerichteten Vorwürfe. Er weist insbesondere den Vorwurf von sich, dass er die Prüfungsplanung unsorgfältig erstellt habe. Der Beschwerdeführer bringt vor, dass er sich bei den Gründungsprüfungen an ein Musterprüfprogramm gehalten habe. Seine Prüfungsplanung habe er dokumentiert und in einem umfangreichen Ordner dargelegt (vgl. Vorakten: Beilage 9). Der Beschwerdeführer gesteht ein, dass er keine zeitliche Einteilung der geplanten Prüfungshandlungen erstellt habe (vgl. Beschwerdeschrift, S. 9). Die Schlussfolgerung der Vorinstanz, dass der Beschwerdeführer seine Prüfung nicht geplant habe, sei aber falsch.

### **4.3**

**4.3.1** Am 1. Januar 2023 treten die Bestimmungen des neuen Aktienrechts vom 19. Juni 2020 (AS 2022 4005 ff.) in Kraft. Gemäss Art. 1 der Übergangsbestimmungen zur Änderung vom 19. Juni 2020 (AS 2020 4061) gilt

das neue Aktienrecht vom 19. Juni 2020 für Gesellschaftsgründungen, die sich ab 1. Januar 2023 ereignen. Im vorliegenden Fall sind fünf Sacheinlagegründungen im Zeitraum von 28. Februar bis 1. Mai 2019 zu beurteilen (vgl. E. 3.1). 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 (Art. 1 SchIT ZGB i.V.m. Art. 1 der Übergangsbestimmung zur Änderung des Obligationenrechts vom 19. Juni 2020). Damit gilt für den streitgegenständlichen Sachverhalt das bisherige Aktienrecht.

**4.3.2** Die Vorinstanz fasst in Ziff. 3.2 ff. des angefochtenen Entscheids den Ablauf und die Normen im Hinblick auf die Gründung und die Liberierung des Aktienkapitals zutreffend zusammen (vgl. hierzu z.B. PETER BÖCKLI, Schweizer Aktienrecht, 4. Aufl., Zürich 2009, § 1 N 375 ff.). Weiter skizziert die Vorinstanz an gleicher Stelle die entsprechenden Vorgaben für die Prüfungsplanung, die ein Gründungsprüfer bei der Prüfung der Sacheinlagegründung gemäss den Schweizer Prüfungsstandards vornehmen muss.

Im Gründungsakt einer Aktiengesellschaft stellen die Gründer in öffentlicher Urkunde fest, dass die versprochenen Einlagen dem gesamten Ausgabebetrag entsprechen sowie dass die gesetzlichen und statutarischen Anforderungen an die Leistung der Einlagen erfüllt sind (Art. 629 Abs. 2 OR). Das Aktienkapital kann bei der Gründung mit Bar-, Sacheinlage, Sachübernahme oder Verrechnung mit einer Forderung des Eigenkapitalgebers geleistet werden (vgl. HANS CASPAR VON DER CRONE, Aktienrecht, 2. Aufl., Bern 2020, § 8 N 146 ff.; FORSTMOSER/MEIER-HAYOZ/NOBEL, Schweizerisches Aktienrecht, Bern 1996, § 14 N 11 ff. und § 15 N 2 ff.; zu den qualifizierten Gründungsvorschriften nach bisherigem und nach neuem Aktienrecht vom 19. Juni 2020 vgl. MÜLLER/KAISER/BENZ, Sacheinlagegründung im revidierten Aktienrecht, ExpertFocus 2021, 261 ff.).

Im Fall der Sacheinlage geben die Gründer im Gründungsbericht unter anderem Rechenschaft über die Art und den Zustand der Sacheinlagen und die Angemessenheit der Bewertung ab (Art. 635 Ziff. 1 OR). Bei der Gründungsprüfung prüft der zugelassene Revisor den Gründungsbericht und bestätigt schriftlich, dass dieser vollständig und korrekt ist (Art. 635a OR). Die gesetzlichen Vorschriften für Sacheinlagen sollen gewährleisten, dass das Aktienkapital als minimales Haftungssubstrat der Gesellschaft effektiv aufgebracht wird (vgl. Eidgenössisches Amt für das Handelsregister [nachfolgend: "EHRA"], Mitteilung betreffend Sacheinlage und Sachübernahme

an die kantonalen Handelsregisterbehörden vom 15. August 2001, RE-PRAX 2/2001, 59 ff.). Es soll kein Aktienkapital zum Nachteil der Gläubiger durch Einbringung von wertlosen und überbewerteten Vermögenswerten bloss teilweise oder gar nicht liberiert werden (vgl. VON DER CRONE/AREF, Die Abschaffung der Sachübernahmenvorschriften im neuen Aktienrecht, SZW 2021, 253 ff.). Der Revisor muss insbesondere prüfen, ob die Gründer im Gründungsbericht über alle in Art. 635 OR verlangten Punkte Rechenschaft ablegen. Das heisst, dass die Gründer sachlich und knapp die Art der Sacheinlage identifizieren und deren Zustand beschreiben, und ob die Aussagen im Gründungsbericht über die Angemessenheit der Bewertung zutreffen (vgl. FRANZ SCHENKER, Basler Kommentar, Obligationenrecht II, 5. Aufl., Basel 2016, Art. 635a N 4 ff.).

Gemäss Art. 4 der der Verordnung der Eidgenössischen Revisionsaufsichtsbehörde über die Beaufsichtigung von Revisionsunternehmen (Aufsichtsverordnung RAB, ASV-RAB, SR 221.302.33) vom 17. März 2008 müssen die gesetzlich vorgeschriebenen Spezialprüfungen von Gesellschaften mit Sitz in der Schweiz, die nicht die Prüfung einer Jahres- oder Konzernrechnung zum Gegenstand haben, nach den Schweizer Prüfungsstandards geprüft werden. Dementsprechend mussten die Gründungsprüfungen der fünf streitgegenständlichen Gesellschaften nach den Schweizer Prüfungsstandards, die von EXPERTSuisse (vormals Treuhand-Kammer) herausgegeben werden, vorgenommen werden.

Laut den Prüfungsstandards muss der Revisor / die Revisorin die Gründungsprüfung mit einer professionell kritischen Grundhaltung planen und im Bewusstsein durchführen, dass Umstände bestehen können, die dazu führen, dass die Prüfungsbestätigung wesentliche Falschdarstellungen enthalten könnte (PS 200.15). Dazu gehört das Infragestellen von widersprüchlichen Prüfungsnachweisen und der Verlässlichkeit von Dokumenten, der Antworten auf Befragungen und sonstigen Informationen, die der Revisor vom Management bzw. den Gründern erhalten hat. Dabei muss abgewogen werden, ob die erlangten Prüfungsnachweise vor dem Hintergrund der gegebenen Umstände ausreichend sind (PS 200.A20).

Die Prüfung muss so geplant werden, dass sie wirksam durchgeführt werden kann (PS 300.4). Es ist unter anderem notwendig, dass sich der Prüfer vor der Identifizierung und Beurteilung der Risiken von wesentlichen falschen Darstellungen mit den analytischen Prüfungshandlungen, die zur Risikobeurteilung anzuwenden sind, der Hinzuziehung von Sachverständi-

gen und der Durchführung anderer Prüfungshandlungen zur Risikobeurteilung befasst (PS 300.A2). Bei der Planung der Prüfung sind auch Aspekte möglicher doloser Handlungen einzubeziehen (vgl. SCHACHER/SCHÄFFER/STEINER, Besondere Vorgänge im KMU-Umfeld, EF 8/15, 588). Allenfalls sind Gutachten in Bezug auf die Bewertung, die Aktivierbarkeit und den Zustand bestimmter Vermögenswerte notwendig. In solchen Fällen hat der Prüfer in Beachtung von PS 620 die Kompetenz, Fähigkeit und Objektivität des Sachverständigen zu beurteilen. Der sorgfältige Prüfer entwickelt vorgängig eine Art Leitfaden, der auf die konkrete Prüfungssituation ausgerichtet ist. Das Prüfungsprogramm hat insbesondere auf Art, zeitliche Einteilung und Umfang der geplanten Prüfungshandlungen zur Risikobeurteilung und andere geplante Prüfungshandlungen Bezug zu nehmen, die durchgeführt werden müssen, damit die Prüfung den PS entspricht (PS 300.9 und PS 300.A12).

Die Revisionsstelle muss sämtliche Revisionsdienstleistungen dokumentieren (Art. 730c Abs. 1 OR, vgl. PS 230.8, PS 230.9 und PS 230.A6-A7 sowie PS 300.12.A). Aus der Tatsache, dass bestimmte Revisionsarbeiten nicht dokumentiert wurden, darf geschlossen werden, dass sie – und damit auch die Planung der Revisionsarbeiten – nicht durchgeführt wurden (Grundsatz des "not documented, not done"; vgl. Urteile des BVGer B-7186/2017 vom 4. Februar 2019 E. 4.2.3 und B-157/2015 vom 17. August 2015 E. 4.2.3 und E. 4.6).

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

Wie bereits die Vorinstanz festgestellt hat, findet sich in den Prüfungsarbeitspapieren des Beschwerdeführers zu den streitgegenständlichen Gründungsprüfungen lediglich ein generisches Musterprüfungsprogramm. Darin ist in abstrakter Art und Weise checklistenartig aufgeführt, welche Unterlagen im Hinblick auf die Gründungsprüfung im Allgemeinen einzufordern sind (insb. Statutenentwurf, Sacheinlagevertrag, Dokumentation der eingebrachten und werthaltigen Sacheinlagen, Erklärungen zum Gründungsbericht). Das vom Beschwerdeführer erstellte Musterprüfungsprogramm nimmt jedoch – worauf die Vorinstanz in Ziff. 3.15 der angefochtenen Verfügung zu Recht hinweist – keinen Bezug auf die Art der einzubringenden Aktiven, obwohl Vermögenswerte je nach Art und Beschaffenheit

unterschiedliche Eigenschaften und Risiken mit sich bringen können. Die Prüfung von Warenvorräten, Mobiliar, Wertschriften, immateriellen Vermögenswerten, Liegenschaften oder Gemälden unterscheiden sich in der Regel voneinander. Im vorliegenden Verfahren ist die Prüfung von Gemälden von Bedeutung, welche als Sacheinlagen in alle fünf Aktiengesellschaften einzubringen waren. Auf besondere Aspekte und Risiken im Zusammenhang mit den einzubringenden Gemälden sind keine Planungen oder anderweitige Vorbereitungshandlungen für die Durchführung der Prüfung dokumentiert. So fehlen etwa Überlegungen bezüglich der Provenienz, der Echtheit oder dem physischen Zustand der Gemälde und damit zusammenhängende betriebswirtschaftliche Bewertungsfragen. Auch sind Massnahmen zum Management bezüglich der für Gemälde inhärenten Risiken in diesem generischen Prüfungsprogramm nicht dokumentiert. Wie die Vorinstanz zutreffend feststellt, ist in den Akten keine Dokumentation einer Prüfungsplanung oder über detaillierte Prüfungsprogramme vorhanden.

Der Beschwerdeführer hat zwar in seinem allgemein gehaltenen Ordner, das sein "Musterprüfungsprogramm" enthalte, die relevanten Gesetzesartikel aus dem Obligationenrecht sowie dem Bundesgesetz über den internationalen Kulturgütertransfer vom 20. Juni 2003 (Kulturgütertransfergesetz, KGTG, SR 444.1) ausgedruckt und abgelegt (vgl. z.B. Vorakten: Beilage 9, S. 84 ff.). Des Weiteren sind vereinzelte Anfragen des Beschwerdeführers beim Bundesamt für Kultur dokumentiert, wobei die entsprechenden Aktennotizen lediglich allgemeine Auskünfte wiedergeben. Aus den vorerwähnten Unterlagen lässt sich jedoch nicht erschliessen, dass der Beschwerdeführer seine Prüfungsplanung für die bevorstehenden Gründungsprüfungen konkret geplant und dokumentiert hat. Der generisch gehaltene "Musterprüfungsplan" enthält keinerlei Risikobeurteilung für die bevorstehenden Prüfungshandlungen und kann kaum als Leitfaden für die fünf konkreten Prüfungssachverhalte dienen.

In den Revisionsakten fehlen Nachweise, dass sich der Beschwerdeführer in seiner Prüfungsplanung über Art und Zustand der Sacheinlagen und die Angemessenheit der Bewertung vorgängig auseinandergesetzt hat. Der Beschwerdeführer hat keinerlei Überlegungen zu den typischen Risiken, die mit Gemälden verbunden sein können, dokumentiert. Der Beschwerdeführer hat insbesondere keinerlei Überlegungen dazu angestellt, ob es sich bei den Gemälden um Originale oder Fälschungen handelt, ob die Gemälde beschädigt sind, wo sie sich befinden oder wie sie versichert sind. Des Weiteren hat sich der Beschwerdeführer keinerlei Gedanken dazu ge-

macht, welche unabhängigen Gutachter sich über die Gemälde aussagekräftig und zuverlässig äussern könnten. Schliesslich fällt ebenfalls auf, dass der Beschwerdeführer im Hinblick auf die Sacheinlagen kein Gutachten von unabhängigen Sachverständigen oder die Durchführung eines Augenscheins in der Prüfungsplanung vorgesehen hat (vgl. Beschwerdebeilage 6).

Die Vorinstanz hält somit zutreffend fest, dass dokumentierte Überlegungen und Prüfungsplanungen im Hinblick auf den Bestand und den Zustand der Sacheinlagen fehlen. Hieraus muss geschlossen werden, dass die entsprechenden Revisionsdienstleistungen nicht den Berufsregeln folgend geplant wurden. Die Vorinstanz ist zu Recht zum Schluss gelangt, dass der Beschwerdeführer seine Prüfungsplanung unsorgfältig dokumentiert hat.

## 5.

**5.1** Die Vorinstanz wirft dem Beschwerdeführer vor, dass er im Rahmen der Gründungsprüfung die Voraussetzungen für Sacheinlagen nach Obligationenrecht missachtet habe. Im angefochtenen Entscheid erläutert die Vorinstanz die einschlägigen Normen zur Sacheinlage zutreffend. Dabei übernimmt sie die Praxis des Eidgenössischen Handelsregisteramts betreffend die Voraussetzungen, die an eine Sacheinlage gestellt werden (vgl. EHRA, a.a.O., 59 ff.). Demnach werde das Einbringen von Sachwerten als Sacheinlage als zulässig erachtet, wenn die vier folgenden Kriterien kumulativ erfüllt sind: Aktivierbarkeit (Bewertbarkeit), Übertragbarkeit, Verfügbarkeit und Verwertbarkeit. Die Vorinstanz erläutert diese vier Kriterien zutreffend und subsumiert sämtliche Sacheinlagegründungen, für die der Beschwerdeführer eine Prüfungsbestätigung nach Art. 635a OR ausgestellt hat, unter die von der Handelsregisterpraxis entwickelten vier Sacheinlagekriterien (vgl. angefochtene Verfügung, Ziff. 3.19 ff.).

Des Weiteren wirft die Vorinstanz dem Beschwerdeführer vor, dass er zu den angeblichen Prüfungszeitpunkten die genauen Standorte der Gemälde gar nicht gekannt bzw. keine exakte Angabe des Standortes dokumentiert habe. Der Beschwerdeführer habe sich weder über die Existenz, noch den Standort oder den Wert der Gemälde einen persönlichen Eindruck verschafft. Die Vorinstanz fasst die Bewertungen der streitgegenständlichen Sacheinlagen in der angefochtenen Verfügung in einer Tabelle gemäss den Angaben der jeweiligen Gründer wie folgt zusammen (Ziff. 3.58):

Gesellschaft	Bild	Sacheinlage CHF	Mutmasslicher Kunsthandels- wert	Mutmasslicher Versicherungs- schätzwert CHF
C. AG	H.	5 Mio.	CHF 100 Mio.	-
	I.	5 Mio.	CHF 60 Mio.	-
D. AG	J.	500'000	EURO 500'000	-
	K.	500'000	EURO 500'000	-
E. AG	L.	1 Mio.	EURO 3 Mio.	-
F. AG	M.	650'000	-	650'000
	N.	90'000	-	90'000
	O.	260'000	-	260'000
G. AG	P.	1 Mio.	-	1 Mio.

Die angeblichen Kunsthandels- oder Versicherungswerte seien gemäss Vorinstanz in den Gründungsberichten lediglich behauptet, ohne Angaben von konkreten Nachweisen für deren Werthaltigkeit und würden sich auch der Kenntnis des Gründers zur angeblichen Marktnachfrage nach diesen Gemälden ergeben. Im Gründungsbericht der C. \_\_\_\_\_ AG werde für die Wertangaben der Sacheinlagen auf Beilagen verwiesen, auf denen pauschal die Werte CHF 100 Mio. und CHF 60 Mio. stehen, ohne dass erkennbar sei, wann und von wem diese Dokumente erstellt worden seien oder wie sich diese Werte herleiten würden. Es seien keine Versicherungsnachweise (z.B. Policen) für die angeblichen Versicherungsschätzwerte in den Unterlagen dokumentiert (angefochtene Verfügung, Ziff. 3.52). Der Beschwerdeführer habe sich auf pauschale Wertangaben in den Gründungsberichten verlassen, ohne eine kritische Überprüfung der Wertangaben zu dokumentieren oder Beweismittel zu verlangen. Der Beschwerdeführer habe sich aktenkundig zumindest bei vier der neun Sacheinlagen nicht von deren Vorhandensein bzw. deren Verfügbarkeit überzeugt. Ausserdem habe der Beschwerdeführer die konkret vorhandenen Warnsignale bezüglich der Echtheit oder der Bewertung der Bilder nicht beachtet. Laut Vorinstanz hätte sogar eine einfache Internet-Recherche gezeigt, dass sich mehrere Gemälde nicht den angeblichen Künstlern zuordnen liessen. Zudem habe ein Experte, auf den sich der Gründer im Gründungsbericht der F. \_\_\_\_\_ AG berufen hatte, Zweifel an der Echtheit des Gemäldes "O. \_\_\_\_\_" geäussert, aber der Beschwerdeführer habe dennoch keine weiteren Prüfungshandlungen durchgeführt (angefochtene Verfügung, Ziff. 3.42). Der Beschwerdeführer habe weiter keine Prüfungshandlungen dokumentiert, mit denen er das Vorhandensein der Gemälde geprüft habe (angefochtene Verfügung, Ziff. 3.39 ff.).

**5.2** Der Beschwerdeführer rügt, dass der Vorwurf, er habe die Sacheinlagen und das Vorliegen ihrer Voraussetzungen fehlerhaft geprüft, un gerechtfertigt sei. Die Vorinstanz habe zudem die Gründungsprüfungsnormen falsch angewandt. Zudem habe vermutlich eine raffinierte Täuschung

durch Kunstsachverständige den Beschwerdeführer in die Irre geführt. Im Übrigen sei nicht erstellt, ob es sich bei den Gemälden, die als Sacheinlagen in die fünf Gesellschaften eingebracht wurden, um Fälschungen handle. Entsprechend weise der Beschwerdeführer die Vorwürfe der Vorinstanz von sich.

Der Beschwerdeführer rügt weiter, dass die Vorinstanz dem Beschwerdeführer zu Unrecht vorwerfe, dass er die Verfügbarkeit der Gemälde nicht geprüft habe und einen Augenschein unterlassen habe. In seiner Beschwerde führt er aus, dass er alle eingebrachten Gemälde vor Ort zusammen mit den jeweiligen Kunstexperten besichtigt habe und sich auf die Aussagen der Experten hätte verlassen dürfen. Es verstehe sich von selbst, dass im Falle der Einbringung von Kunstgemälden ein persönlicher Augenschein zwecks Prüfung des Vorhandenseins und somit der Verfügbarkeit und Übertragbarkeit vorzunehmen sei, damit in der Prüfungsbestätigung die entsprechenden vorgenommenen Prüfungshandlungen durch den Revisor bestätigt werden können.

**5.3** Als Sacheinlage gilt die Erfüllung der Liberierungspflicht des Aktionärs durch die Leistung eines nicht in Geld bestimmten Wirtschaftsgutes (vgl. MEIER-HAYOZ/FORSTMOSER/SETHE, Gesellschaftsrecht, 12. Aufl., Bern 2018, § 16 N 91 ff.). Die Voraussetzungen, die an eine Sacheinlage gestellt werden, sind im bisherigen Aktienrecht nicht ausdrücklich im Gesetz ausgeführt, sie ergeben sich aber aus der langjährigen Praxis. Deshalb überführt der Gesetzgeber die Voraussetzungen, die an eine Sacheinlage gestellt werden, im Rahmen des neuen Aktienrechts vom 19. Juni 2020 ins Obligationenrecht (vgl. hierzu Art. 634 ff. OR in der Fassung gemäss Obligationenrecht [Aktienrecht], AS 2020, 4005 ff., in Kraft ab 1. Januar 2023; Botschaft des Bundesrats zur Änderung des Obligationenrechts [Aktienrecht] von 23. November 2016, BBI 2017, 490 f.; FORSTMOSER/KÜCHLER, Schweizerisches Aktienrecht 2020, Bern 2022, Art. 634 N 4 ff.; MÜLLER/KAISER/BENZ, a.a.O., 261 ff.; ALEXANDER VOGEL, HRegV Kommentar, Handelsregisterverordnung, Zürich 2020, Art. 43 N 38).

Das EHRA vertritt in einer Publikation anhand eines Fallbeispiels die Ansicht, dass die Liberierung des Aktienkapitals einer Schraubenfabrik durch die Sacheinlage eines echten (nicht gestohlenen) van Gogh Gemäldes im Hinblick auf die effektive Kapitalaufbringung im Grundsatz unbedenklich sei, selbst wenn das Gemälde zugunsten der Gesellschaft im Banksafe liege und dort für den statutarischen Gründungszweck keinen eigentlichen

Nutzen habe. Entscheidend sei die Erfüllung der vier Sacheinlagefähigkeitskriterien, d.h. dass der Gegenstand aktivierbar, übertragbar, verfügbar und verwertbar sei (vgl. EHRA, a.a.O., 61 ff.).

In Lehre und Praxis ist es seit Jahrzehnten anerkannt, dass nur jene Gegenstände des Rechtsverkehrs, die einen bestimmten Verkehrswert haben und nach den Grundsätzen ordnungsmässiger Rechnungslegung als Aktiven bilanzierbar sind, Gegenstand einer Sacheinlage sein können (vgl. Art. 958 ff. und insb. Art. 959 Abs. 2 OR; VON DER CRONE, a.a.O., § 10 N 225 ff.). Das Kriterium der Aktivierungsfähigkeit leitet sich aus Art. 959 Abs. 2 OR her, wonach Vermögenswerte als Aktiven bilanziert werden müssen, "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."

Sacheinlagen gelten nur dann als Deckung für die gezeichneten Aktien, wenn die Vermögenswerte gestützt auf einen schriftlichen oder öffentlich beurkundeten Sacheinlagevertrag geleistet werden, die Gesellschaft nach ihrer Eintragung sofort als Eigentümerin darüber verfügen kann oder einen bedingungslosen Anspruch auf Eintragung in das Grundbuch erhält sowie ein Gründungsbericht mit Prüfungsbestätigung vorliegt (Art. 634 OR). Die Sacheinlage muss der Gesellschaft unmittelbar zur Verfügung stehen. Zudem muss der Gegenstand der Sacheinlage verwertbar sein, um den Gesellschaftsgläubigern als Haftungssubstrat dienen zu können. Der Gegenstand muss ausserdem rechtlich und tatsächlich von der Gesellschaft auf Dritte übertragen werden können (vgl. FORSTMOSER/KÜCHLER, Schweizerisches Aktienrecht 2020, Bern 2022, Art. 634 N 6 ff.; BÖCKLI, a.a.O., § 1 N 377; EHRA, a.a.O., 61).

**5.4** Im Folgenden wird geprüft, wie der Beschwerdeführer seine Sacheinlageprüfungen dokumentiert hat. Zunächst ist die Aktivierbarkeit bzw. die Bewertbarkeit der geprüften Sacheinlagen zu untersuchen.

**5.4.1** Die Bewertung des Aktivums muss gemäss Art. 960 Abs. 2 OR vorsichtig erfolgen. Aktiven können bei ihrer erstmaligen Bilanzierung höchstens zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten bewertet werden (Art. 960a Abs. 1 OR). In Folgebewertungen dürfen Aktiven nicht höher bewertet werden als zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten, wobei Bestimmungen für einzelne Arten von Aktiven vorbehalten bleiben (Art. 960a Abs. 2 OR). Nutzungs- oder altersbedingte Wertverluste der Aktiven müssen durch Abschreibungen berücksichtigt werden (Art. 960a

Abs. 3 OR). Aktiven, die beobachtbare Marktpreise in einem aktiven Markt haben, dürfen in der Folgebewertung zu einem Wert bilanziert werden, der höher liegt als Wert der Anschaffungs- oder Herstellungskosten (Art. 960b Abs. 1 OR). Ein aktiver Markt im Sinne des Art. 960b Abs. 1 OR liegt vor, wenn homogene Produkte gehandelt werden, auf dem Markt kaum Ein- oder Austrittsbarrieren vorhanden sowie nahezu vollkommene Informationen auf dem Markt vorhanden sind, tiefe Transaktionskosten gegeben sind und die Marktakteure profitmaximierend handeln (vgl. EXPERTSuisse [Hrsg.], Handbuch der Wirtschaftsprüfung, Band Buchführung und Rechnungslegung, Zürich 2014, S. 62 f.). Gegenstände, die regelmässig an einer Börse gehandelt werden und deren Kurswerte sich abrufen lassen, können gestützt auf Art. 960b Abs. 1 OR bewertet werden.

**5.4.2** Im Falle von Gemälden kann mangels anderer Anhaltspunkte kein "aktiver Markt" vorliegen, da es sich bei den angeblichen Unikaten definitionsgemäss nicht um homogene Güter handelt, die regelmässig gehandelt werden. Ein aktiver Markt im Sinne der Rechnungslegung wäre bei fungiblen Wertpapieren oder Rohstoffen gegeben, die über eine Börse in beliebigen Losgrössen handelbar sind. Entsprechend richtet sich die Bilanzierung der als Sacheinlagen eingebrachten Vermögenswerte in Gestalt von Gemälden grundsätzlich nach den allgemeinen Bewertungsregeln, die für Aktiven anzuwenden sind (Art. 960 ff. OR). Ein Vermögenswert, dessen Wert ungewiss oder nicht überprüfbar ist, kann nicht bewertet werden (vgl. CARLO LOMBARDINI, Commentaire romand, Code des obligations II, 2. Aufl., Basel 2017, Art. 635 N 5). Massgebender Zeitpunkt für die Bewertung der Sacheinlage ist der Zeitpunkt des Handelsregistereintrags (vgl. CONRADIN CRAMER, Zürcher Kommentar, Obligationenrecht, Art. 620-659b OR, Die Aktiengesellschaft, 2. Aufl., Zürich 2016, Art. 633 OR N 10).

**5.4.3** Bei allen fünf Gesellschaften sind für die Sacheinlagen lediglich pauschal geschätzte Wertangaben in der jeweiligen Gründungsdokumentation aufgeführt. Bei sämtlichen Sacheinlagegründungen stützt sich der Beschwerdeführer jeweils auf die Bewertungen der Aktiven durch den Treuhänder U.\_\_\_\_\_. Der Beschwerdeführer bezeichnet U.\_\_\_\_\_ als "unabhängigen Kunstexperten", der gemäss den vom Beschwerdeführer eingereichten Unterlagen dipl. Buchhalter ist und sich auf die Gründung von Domizilgesellschaften spezialisiert hat (Beilagen 4 und 5 der Beschwerdeschrift). In allen fünf gegründeten Gesellschaften wurde U.\_\_\_\_\_ mit dem jeweiligen Gründungsakt mit Einzelunterschrift in den Verwaltungsrat gewählt.

Aus den vom Beschwerdeführer eingereichten Belegen und den Verfahrensakten ergeben sich keine Hinweise, dass der Treuhänder U. \_\_\_\_\_ ein Kunstexperte sei. Auch aufgrund seiner engen Beziehungen zu den fünf gegründeten Gesellschaften, kann keine Rede davon sein, dass es sich bei U. \_\_\_\_\_ um einen unabhängigen Sachverständigen handelt, der eine unbefangene Einschätzung der einzubringenden Sacheinlagen abgeben könnte. Wie sich die Aktivierbarkeit der Sacheinlagen zu den behaupteten Beträgen herleitet, wird in der Gründungs- und Prüfungsdokumentation des Beschwerdeführers nicht dargelegt. So ist z.B. bei der E. \_\_\_\_\_ AG im Sacheinlagevertrag erwähnt, dass das einzubringende Gemälde einen "schätzbaren Wert" habe, welcher "zugleich der Preis in Höhe von CHF 1'080'000.00" sei, wobei der Sacheinlagevertrag auf eine Beilage verweist (vgl. Vorakten: Beilage 11a, S. 18 f.). Bei dieser Beilage handelt es sich um ein Dokument im Umfang einer A4-Seite mit grosser Schrift, die folgenden Text enthält: "Bewertung / Schätzung Gemälde / L. \_\_\_\_\_ / von W. \_\_\_\_\_, geb. 09.02.1800 / CHF 1'080'000.00 / inkl. Bewertungsreserven von CHF 80'000". Weitere Angaben (wie z.B. die Aussteller der Bewertung oder die Grundlagen und die Herleitung der Bewertungsangaben oder der Bewertungszeitpunkt) sind dem Dokument "Bewertung / Schätzung Gemälde" nicht zu entnehmen.

In der Gründungsdokumentation der F. \_\_\_\_\_ AG ist der Sacheinlagevertrag für drei Gemälde ausgestellt worden. Dieser bezeichnet einen "Sacheinlagepreis und Versicherungsschätzwert" für drei Gemälde mit Verweis auf ein Dokument, das pauschal "Versicherungswerte" in Höhe von insgesamt "CHF 1'000'000.00" angibt. Diese Schätzung basiere gemäss beigefügter Urkunde "auf den vorhandenen Publikationen sowie auf einer Besichtigung der geprüften Gemälde" des Gutachters (vgl. Vorakten: Beilage 13, S. 17 ff.). Dieses Gutachten beschränkt sich im Umfang auf ungefähr eine halbe A4-Seite Textumfang. Auch dieses Gutachten liefert keine Nachweise über bisher für die Gemälde bezahlten Preise, überprüfbare Wertangaben oder über den Aussteller des Gutachtens.

Die Gründungsdokumentation der G. \_\_\_\_\_ AG enthält ein Dokument mit der Überschrift "Bewertungsgutachten" mit Datum 26. Juni 1981 (vgl. Vorakten: Beilage 7, S. 24 ff.). Unter dem Titel "Marktgesichtspunkte" wird – ohne Offenlegung der Bewertungsannahmen oder der Angabe einer Bewertungsmethode – pauschal "eine Wertangabe vorläufig in der Spanne zwischen "DM .000.-- und DM 000.--" [sic!] angegeben (vgl. Vorakten: Beilage 7, S. 25). Die fehlenden Ziffern wurden mit weisser Korrekturflüssigkeit entfernt. Aus dieser Urkunde lässt sich nicht entnehmen, wer die

restlichen Ziffern mit Korrekturflüssigkeit abgedeckt hat. Zusätzlich wurde ein als "Übersetzung" bezeichnetes Dokument beigelegt. Dort sind folgende Bewertungen aufgeführt: "Considering the fact that the market value depends on the assertion of the classification of the painting, which is now free of all additions, the market value has a provisional margin of DM 1,600,000.00 and DM 2,000,000.00" (vgl. Vorakten: Beilage 7, S. 33). Anhand der vorliegenden Akten ist allerdings nicht erkennbar, woher die in Deutscher Mark angegebene Bewertung stammen sollte. Auf dem in den Vorakten (Beilage 7, S. 25) angegebenen deutschsprachigen Text aus dem Jahr 1981, auf den sich diese Übersetzung bezieht, sind die Geldbeträge wie erwähnt mit weisser Farbe abgedeckt. Zu Bemerkung Anlass gibt auch die Tatsache, dass die dort erwähnten Beträge in Deutscher Mark (statt in Euro) angegeben sind und Jahrzehnte alt sind. Dieser Umstand hätte zu weiteren Nachforschungen Anlass geben müssen, was zumindest eine tagessaktuelle Bewertung in einer heute gültigen Währung erfordert hätte.

Die Gründungsberichte der fünf gegründeten Gesellschaften verweisen bei allen streitgegenständlichen Sacheinlagegründungen auf die voranstehend erwähnten Gutachten. Inwiefern die Gründer die Sacheinlagefähigkeit und insbesondere die Aktivierungsfähigkeit sowie die bilanzierbaren Werte selber beurteilen oder für angemessen halten, ist weder den Gründungsberichten in nachvollziehbarer Art und Weise zu entnehmen noch in den Prüfungsbestätigungen schlüssig und überprüfbar dargelegt (vgl. Vorakten: Beilage 7, S. 34; Beilage 11a, S. 50; Beilage 11b, S. 35; Beilage 11c, S. 29; Beilage 13, S. 27). Der Beschwerdeführer legt auch nicht substantiiert in seiner Beschwerde dar, wie er die entsprechenden Voraussetzungen der Sacheinlage angeblich geprüft hat. Die Prüfungsbestätigung des Beschwerdeführers bemängeln die voranstehend erläuterten Umstände nicht, obschon er diese im Rahmen des Prüfungsprozesses zumindest hätte thematisieren müssen.

**5.4.4** Für kein einziges der als Sacheinlage eingebrachten Gemälde wurden aktuelle Bewertungen von den Gründern aufgeführt und vom Beschwerdeführer geprüft. Die Bewertungen hätten sich entweder auf Anschaffungs- und Herstellkosten oder auf aktuelle Werte beziehen müssen (Art. 960 ff. OR). Die in den Gründerberichten pauschal behaupteten aber nicht nachgewiesenen Kaufpreise für die Gemälde genügten nicht, um damit eine vorsichtige Bewertung der streitgegenständlichen Sacheinlage nachzuweisen.

Bei der Gründung werden die Anschaffungskosten auf Basis des jeweiligen, vorsichtig zu ermittelnden Verkehrswerts bestimmt. Hierbei dürfen mit Blick auf die Höhe des zu liberierenden Aktienkapitals keine Überbewertungen vorliegen (vgl. STEPHAN GLANZ, in: Pfaff/Glanz/Stenz/Zihler [Hrsg.], Rechnungslegung nach Obligationenrecht, 2. Aufl., Zürich 2019, Sonderbilanzen nach OR und FusG, N 12 ff.). Der Verkehrswert kann mit Hilfe von Marktwerten ermittelt werden, sofern für den eingelegten Gegenstand ein Markt besteht (vgl. MÜLLER/HENRY/BARMETTLER, in: Pfaff/Glanz/Stenz/Zihler [Hrsg.], Rechnungslegung nach Obligationenrecht, 2. Aufl., Zürich 2019, Art. 960 N 14). Wenn aktuelle Marktwerte fehlen, könnten beispielsweise historische bezahlte Preise als Referenz dienen, wobei die Abnutzung des Gegenstands infolge Gebrauchs und die technische Überalterung zu berücksichtigen wäre. Der auf Basis der Anschaffungs- oder Herstellungskosten ermittelte Restwert unter Berücksichtigung der Wertminderungen ist dem Wiederbeschaffungswert für einen vergleichbaren Gegenstand gegenüberzustellen. Der niedrigere der beiden Werte gilt als höchster zulässiger Verkehrswert für eine Sacheinlage (vgl. GLANZ, a.a.O., Sonderbilanzen nach OR und FusG, N 11 ff.).

Da für die hier als Sacheinlagen einzubringenden Gemälde keine Vergleichsgegenstände und bezahlte Preise dokumentiert sind, kann zum Vornherein keine Bewertung anhand eines Verkehrswerts vorgenommen werden. Dabei ist auch zu berücksichtigen, dass nicht alle Gemälde eines Künstlers dieselben Marktpreise erzielen können. Die Vergleichbarkeit der gehandelten Gemälde ist nachvollziehbar zu begründen, soweit bei verschiedenen Gemälden überhaupt eine Vergleichbarkeit gegeben sein kann. Im vorliegenden Fall sind in den Akten keine bisher bezahlten Preise von ähnlichen Gemälden nachprüfbar dokumentiert. Zudem hat der Beschwerdeführer der Problematik mit dem Marktvergleich bei der Prüfung der Sacheinlagen keine Rechnung getragen. Aus den vorerwähnten Gründen ergibt sich, dass der Beschwerdeführer die Aktivierbarkeit bzw. die Bewertbarkeit der Gemälde nicht sorgfältig geprüft hat.

Schliesslich ist auch auf einen weiteren ungewöhnlichen und von der Vorinstanz in der angefochtenen Verfügung in Ziff. 3.53 erwähnten Umstand hinzuweisen: So wurden beispielsweise gemäss der Gründungsdokumentation der C. \_\_\_\_\_ AG Gemälde mit angeblichen Kunsthandelswerten in Höhe von ca. 100 Mio. Euro und ca. 60 Mio. Euro in die erwähnte AG eingebracht, wobei sie als Gegenleistung für die Gemälde lediglich ein Aktienkapital in Höhe von CHF 10'000'000 an die Gründer ausgegeben hatte. Es ist nicht nachvollziehbar, weshalb die Gründer einer Gesellschaft angeblich

sehr wertvolle Vermögenswerte als Sacheinlagen überlassen und dafür Aktien mit erheblich geringeren Nennwerten als Gegenleistungen akzeptieren bzw. auf eine marktgerechte Gegenleistung verzichten. Dieser im Geschäftsalltag unübliche Umstand hätte, wie von der Vorinstanz in der angefochtenen Verfügung zu Recht in Ziff. 3.63 vorbringt, vom Beschwerdeführer abgeklärt und dokumentiert werden müssen.

**5.5** Im Folgenden ist zu prüfen, ob der Beschwerdeführer die Sacheinlagevoraussetzung bezüglich des Kriteriums der "Verfügbarkeit" geprüft hat. Die Gesellschaft muss nach ihrer Eintragung in das Handelsregister sofort als Eigentümerin über die Sacheinlage verfügen können oder einen bedingungslosen Anspruch auf Eintragung in das Grundbuch erhalten (Art. 634 Ziff. 2 OR).

**5.5.1** Das für die Liquidation von drei Gesellschaften (E. \_\_\_\_\_ AG, D. \_\_\_\_\_ AG und C. \_\_\_\_\_ AG) zuständige Betreibungs- und Konkursamt des Kantons X. \_\_\_\_\_ hat der Vorinstanz die Auskunft erteilt, dass die vorgängig zur Einlagerung der Gemälde zu bezahlende Miete für die angebliche Lagerstätte nie geleistet worden sei. Die angebliche Lagerstätte wurde in den jeweiligen Gründungsdokumentationen als Ort bezeichnet, an dem sich die angeblichen Sacheinlagen der drei Gesellschaften befinden würden. Der Mietvertrag der Lagerstätte hatte aber einzig auf die C. \_\_\_\_\_ AG gelaute und die anderen Gesellschaften hatten keine Mietverträge mit dieser (oder einer anderen) Lagerstätte (vgl. Vorakten: Beilage 29).

Das Betreibungs- und Konkursamt des Kantons X. \_\_\_\_\_ erhielt vom Lagerhaus V. \_\_\_\_\_ AG zudem die Auskunft, dass gar keine Gemälde von den E. \_\_\_\_\_ AG, D. \_\_\_\_\_ AG und der C. \_\_\_\_\_ AG hinterlegt worden seien (vgl. Vorakten: Beilage 29; angefochtene Verfügung, Bst. DD, Ziff. 3.40). Drei der fünf Gesellschaften, bei deren Gründung der Beschwerdeführer die Sacheinlagen geprüft hat, sind inzwischen konkursamtlich liquidiert und aus dem Handelsregister gelöscht worden. Dabei betrug das mittels Sacheinlage zu liberierende Aktienkapital der D. \_\_\_\_\_ AG und der E. \_\_\_\_\_ AG je CHF 1'000'000.– sowie jenes der C. \_\_\_\_\_ AG CHF 10'000'000.–. Bei allen drei Gesellschaften wurde drei Monate nach der Konkurseröffnung die jeweiligen Konkursverfahren mangels Aktiven nach Art. 230a SchKG eingestellt.

Bei Gemälden handelt es sich um Fahrniseigentum. Nach Art. 714 Abs. 1 des Schweizerischen Zivilgesetzbuches vom 10. Dezember 1907 (ZGB,

SR 210) bedarf es zur Übertragung des Fahrniseigentums des Übergangs auf den Erwerber. Nach Art. 922 Abs. 2 ZGB ist die Übergabe einer Sache vollzogen, sobald sich der Empfänger mit Willen des bisherigen Besitzers in der Lage befindet, die Gewalt über die Sache auszuüben (*longa manu traditio*). Die Gemälde hätten sich angeblich in einem Lagerraum befunden. Der Erwerber muss die Möglichkeit haben, ohne weiteres Zugriff auf die Sache zu nehmen und die tatsächliche Gewalt über sie auszuüben (vgl. BGE 132 III 155 E. 5.1). Diese Voraussetzung ist nicht gegeben, sofern Dritte Zugang zu den Sachen haben, die in einem Lagerraum abgestellt ist (vgl. BGE 80 II 235 E. 1) oder der Erwerber keine tatsächliche Zugriffsmöglichkeit hat (vgl. BGE 132 III 155 E. 5.2). Wenn die Gesellschaft zum Zeitpunkt der Gründung nicht ausschliesslich über einen Sacheinlagegegenstand verfügen kann, ist der Gegenstand nach Art. 634 Ziff. 2 OR nicht sacheinlagefähig (vgl. MÜLLER/STOLTZ/KALLENBACH, Liberierung des Aktienkapitals mittels Kryptowährung, AJP 2017, S. 1318 ff., S. 1326).

Im vorliegenden Fall wurden laut Betriebs- und Konkursamt des Kantons X. \_\_\_\_\_ im fraglichen Lagerhaus keine Gemälde hinterlegt. Damit waren die drei Gesellschaften zum Zeitpunkt der Sacheinlagegründungen nicht im Besitz der Gemälde. Des Weiteren hatte der Mietvertrag für die Lagerstätte, wie bereits erwähnt, nur auf die C. \_\_\_\_\_ AG gelautet, die aber die vorgängig zu leistende Miete gar nie bezahlt hatte. Die Lagerstätte ist somit von keiner Gesellschaft genutzt worden. Sacheinlagen standen somit den Gesellschaften zum Zeitpunkt der Gründung aus rechtlicher Sicht nicht zur Verfügung. Der Beschwerdeführer hat folglich in seinen Prüfungsbestätigungen der E. \_\_\_\_\_ AG, D. \_\_\_\_\_ AG und der C. \_\_\_\_\_ AG fehlerhaft bescheinigt, dass die angeblich als Sacheinlagen eingebrachten Gemälde den Gesellschaften zum Gründungszeitpunkt zur Verfügung standen. Aus den Arbeitspapieren des Beschwerdeführers geht des Weiteren nicht hervor, dass der Beschwerdeführer die sacheinlagerechtliche Verfügbarkeit der drei Gemälde "M. \_\_\_\_\_", "N. \_\_\_\_\_" und "O. \_\_\_\_\_" ("Standort unbekannt") der F. \_\_\_\_\_ AG und des Gemäldes "P. \_\_\_\_\_" (Standort "bei einer Bank in Stuttgart") der G. \_\_\_\_\_ AG geprüft hätte. Hätte der Beschwerdeführer die Gemälde einem Augenschein unterzogen, so hätte er wohl die jeweiligen Lagerorte dokumentiert anstatt auf einen Ort "bei einer Bank in Stuttgart" oder auf "Standort unbekannt" zu verweisen. Daraus kann geschlossen werden, dass der Beschwerdeführer die Verfügbarkeit der Gemälde nicht nachvollziehbar dokumentiert hat.

Des Weiteren ergibt sich aus den vorstehenden erwähnten Fakten auch das Nichtvorhandensein der Verwertbarkeit der erwähnten Gemälde. Wenn die Gegenstände den zu gründenden Gesellschaften nicht zur Verfügung gestanden sind oder ihr Aufenthaltsort unbekannt war bzw. ist, konnten sie von den Gesellschaften auch nicht als Gläubigersubstrat verwertet werden. Die erwähnten Gemälde konnten somit im vorliegenden Fall zum Zeitpunkt des jeweiligen Handelsregistereintrags zum Vornherein nicht als Sacheinlage für die fünf Gesellschaften dienen.

**5.5.2** Die vom Beschwerdeführer beantragte Einvernahme des jeweiligen Verwaltungsrats der gegründeten Gesellschaften als Zeugen zur Bestätigung, dass alle eingebrachten Kunstgemälde vor Ort zusammen mit dem jeweiligen Kunstexperten besichtigt wurden, verspricht keine weiteren Erkenntnisse im Hinblick auf die Sacheinlagefähigkeit der angeblich in die fünf Gesellschaften eingebrachten Gemälde. Denn es steht bereits fest, dass der Beschwerdeführer die Sacheinlagen nicht sorgfältig geprüft und mit Sicherheit nicht genügend dokumentiert hat. Die Anträge betreffend die Zeugeneinvernahmen sind entsprechend abzuweisen.

**5.5.3** Ob die Gemälde auf die gegründeten Gesellschaften als Sacheinlagen übertragbar waren, braucht bei diesem Ergebnis nicht weiter geprüft werden, da bereits feststeht, dass die Gegenstände nicht zu den angegebenen Werten aktivierbar, vorhanden und verwertbar waren. Ebenfalls nicht geprüft werden muss, ob es sich bei den Sacheinlagen um Originale oder Fälschungen handelte, da feststeht, dass die Sachwerte ohnehin nicht den Gesellschaften zur Verfügung standen. Im Ergebnis sind auch die Rügen, dass die Vorinstanz die Regeln bezüglich der Sacheinlagennormen und der Prüfung der Sacheinlagen betreffend die fünf Gründungsprüfungen fehlerhaft angewandt habe, unbegründet.

## **6.**

**6.1** Die Vorinstanz wirft dem Beschwerdeführer vor, 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 des gegen ihn eröffneten Strafverfahrens verpflichtet gewesen sei. Der Beschwerdeführer habe es unterlassen, die Tatsache mitzuteilen, dass gegen ihn ein Strafverfahren eröffnet worden sei. Auch das gegen ihn ergangene Urteil des Z. \_\_\_\_\_ vom 23. Oktober 2014 hätte er laut Vorinstanz umgehend melden müssen, ohne das Urteil des Kantonsgerichts Y. \_\_\_\_\_ vom 19. August 2016 abzuwarten, mit dem er schliesslich rechtskräftig freigesprochen worden sei.

Vom Urteil des Kantonsgerichts Y. \_\_\_\_\_ vom 19. August 2016 würde die Vorinstanz keine Kenntnis haben, wenn sie nicht durch das Gericht direkt informiert worden wäre. Meldepflichtig seien unabhängig von der Rechtskraft alle gegen ihn geführten Verfahren, Verurteilungen und Freisprüche. Das Nichtbefolgen der Meldepflicht stelle ein weiterer Verstoss gegen die Berufspflicht dar.

**6.2** Der Beschwerdeführer rügt, dass ihm das angebliche Missachten von Meldepflichten gegenüber der Vorinstanz nicht zum Vorwurf gemacht werden könne, da die Vorinstanz bereits 2016 durch das Untersuchungsamt der Staatsanwaltschaft des Kantons Y. \_\_\_\_\_ schriftlich über das erstinstanzliche Urteil im Jahr 2014 und das zweitinstanzliche Urteil im Jahr 2016 informiert worden sei. Der Beschwerdeführer rügt sinngemäss die fehlende Berechtigung der Staatsanwaltschaft bezüglich der Bearbeitung und spontanen Übermittlung von Informationen zwischen verschiedenen Behörden, da seiner Ansicht nach lediglich die Verfahrensleitung, d.h. zum damaligen Zeitpunkt das Kantonsgericht Y. \_\_\_\_\_ das Urteil hätte übermitteln dürfen. Die Informationen zu seinem Strafverfahren seien somit rechtswidrig von der Staatsanwaltschaft zur Vorinstanz gelangt. Des Weiteren seien datenschutzrechtliche Normen verletzt worden. Gerichtsurteile betreffend rechtskräftige Freisprüche dürften nicht von der Staatsanwaltschaft an Verwaltungsbehörden herausgegeben werden. Der Beschwerdeführer argumentiert, dass ihm ein Freispruch nicht entgegengehalten werden dürfe, da im Strafregister nur Personen aufgeführt seien, die im Gebiete der Eidgenossenschaft verurteilt worden seien, sowie im Ausland verurteilte Schweizer. Die unterlassene Mitteilung des Strafverfahrens an die Vorinstanz könne ihm nicht zur Last gelegt werden. Die Sanktionierung aufgrund einer angeblichen Verletzung der Meldepflicht nach Art. 15 f. RAG sei unrechtmässig.

### **6.3**

**6.3.1** Art. 15 Abs. 3 RAG auferlegt sämtlichen bei der Vorinstanz registrierten Personen und Revisionsunternehmen die Pflicht, der Vorinstanz jede Änderung von im Revisorenregister eingetragenen Tatsachen mitzuteilen. Nach Art. 15a Abs. 2 RAG müssen zugelassene Revisoren der Revisionsaufsichtsbehörde unverzüglich schriftlich Vorkommnisse melden, die für die Zulassung oder die Aufsicht relevant sind. RAB-RS 1/2010 Ziff. 22 a<sup>qua-</sup>ter konkretisiert die Meldepflicht unter anderem wie folgt:

"Der Aufsichtsbehörde sind insbesondere zu melden:

Verfahren gegen das Revisionsunternehmen, dessen zugelassene Revisionsexpertinnen, Revisionsexperten, Revisorinnen und Revisoren, Mitglieder des obersten Leitungs- und Verwaltungsorgans und des Geschäftsführungorgans, andere Personen mit Entscheidfunktion sowie übrige Mitarbeitende, die sich an Revisionsdienstleistungen beteiligen:

1. Klageeinreichung, erst- und höherinstanzliche Urteile sowie Vergleiche in einem Zivilverfahren, das mit der Revisionstätigkeit in Zusammenhang steht;
2. Eröffnung, erst- und höherinstanzliche Urteile sowie Vergleiche in einem Verwaltungsverfahren, das mit der Revisionstätigkeit in Zusammenhang steht;
3. Eröffnung, Überweisung, erst- und höherinstanzliche Urteile sowie Vergleiche in einem Straf- oder Verwaltungsstrafverfahren;
4. Verfahrenseröffnung, erst- und höherinstanzliche Urteile sowie Vergleiche in einem berufsrechtlichen Verfahren vor einem Standesorgan."

Zu den meldepflichtigen Sachverhalten gehört somit die Tatsache bezüglich der Einleitung von Strafprozessen gegen den Zulassungsträger (vgl. Urteil des BVGer B-3549/2017 vom 26. April 2018 E. 2.5; Botschaft des Bundesrats zur Bündelung der Aufsicht über Revisionsunternehmen und Prüfgesellschaften vom 28. August 2013, BBI 2013 6879 mit Hinweis auf RAB-RS 1/2010, Rz. 21 ff.).

**6.3.2** Das erstinstanzliche Strafurteil erging 2014, das anschliessende Urteil mit dem vollständigen Freispruch wurde 2016 eröffnet und rechtskräftig. Es ist aktenkundig, dass die Vorinstanz vom kantonalen Untersuchungsamt für Wirtschaftsdelikte des Kantons Y.\_\_\_\_\_ am 18. November 2016 über die Urteile des Z.\_\_\_\_\_ vom 23. Oktober 2014 und des Kantonsgerichtes Y.\_\_\_\_\_ vom 19. August 2016 informiert wurde (vgl. Beilage 14 der Beschwerde und Beilage 20 der Vorakten). Zwecks Komplettierung der Akten forderte die Vorinstanz die genannten Urteile mit Schreiben vom 17. September 2020 beim Untersuchungsamt für Wirtschaftsdelikte des Kantons Y.\_\_\_\_\_ an, welches dieser Aufforderung mit Schreiben vom 18. September 2020 nachkam (vgl. Vorakten: Beilagen 20 und 21).

Während des gesamten Zeitraums bestand für den Beschwerdeführer eine Meldepflicht für Sachverhalte, welche im Hinblick auf die Zulassung des Beschwerdeführers bei der Vorinstanz relevant sein könnten. Dazu gehört wie bereits erwähnt auch die Tatsache bezüglich der Eröffnung eines Strafverfahrens gegen den Beschwerdeführer. Der Beschwerdeführer bestreitet nicht, dass er das betreffende Strafverfahren und die in dieser Sache er-

gangenen Urteile der Vorinstanz nicht gemeldet hatte. Darin ist eine Verletzung von Art. 15 Abs. 3 RAG bzw. Art. 15a Abs. 2 RAG zu erkennen. Die Rügen des Beschwerdeführers, dass die Vorinstanz die beiden erwähnten Bestimmungen falsch angewandt habe, sind somit unbegründet. Ob die Übermittlung der Strafurteile durch das Untersuchungsamt für Wirtschaftsdelikte des Kantons Y. \_\_\_\_\_ rechtmässig war, ist für die Frage der Einhaltung der Meldepflicht des Beschwerdeführers nicht relevant.

## 7.

Zusammenfassend hat der Beschwerdeführer 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 werden (insb. zureichende Prüfungshandlungen im Hinblick auf die Aktivierbarkeit bzw. Bewertbarkeit und Verfügbarkeit der Sachanlagen) in keinem der streitgegenständlichen Gründungen rechtskonform dokumentiert hat. Es lässt sich nicht einmal belegen, dass die Sacheinlagen jemals den gegründeten Aktiengesellschaften zur Verfügung gestanden haben. Nach dem Gesagten ist die vorinstanzliche Auffassung zutreffend, dass der Beschwerdeführer elementare Sorgfaltspflichten im Kernbereich der Revision verletzt habe und daher die Pflichtverletzungen schwer wiegen würden. Ebenso vertritt die Vorinstanz zu Recht den Standpunkt, dass der Beschwerdeführer zum heutigen Zeitpunkt aufgrund der schweren Pflichtverletzungen keine Gewähr für eine einwandfreie Prüftätigkeit biete. Das Fehlen der Gewähr als Zulassungsvoraussetzung lässt einen Zulassungsentzug gemäss Art. 17 Abs. 1 RAG somit grundsätzlich als zulässig und geboten erscheinen. Ein schriftlicher Verweis erscheint in casu mit anderen Worten als ungenügend und fällt als mögliche Sanktion somit ausser Betracht. Das entsprechende Eventualbegehren des Beschwerdeführers ist abzuweisen. Die Vorinstanz durfte entgegen den beschwerdeführerischen Vorbringen zudem auf die vorgängige Androhung des Zulassungsentzugs verzichten, da die Wiederherstellung der Gewähr als Zulassungsvoraussetzung aufgrund der festgestellten schweren Verstösse gegen die Sorgfaltspflichten im Rahmen der Gründung der fünf Gesellschaften in casu nicht mehr in Frage kam.

## 8.

**8.1** Der Beschwerdeführer rügt, dass sich die Vorinstanz monatelang nicht gemeldet und auch seine Aufsichtsfunktion nicht wahrgenommen habe.

Die Vorinstanz habe bereits mit der ersten Meldung des Handelsregisteramts X. \_\_\_\_\_ vom 4. März 2019 und anschliessend bis und mit 16. Mai 2019 mit weiteren Meldungen vom Sachverhalt Kenntnis erhalten. Erst mit Schreiben vom 5. Juni 2019 (Postaufgabe am 17. Juni 2019, Zustellung am 18. Juni 2019) habe die Vorinstanz beim Beschwerdeführer bzw. dessen Revisionsunternehmen eine Sachverhaltsabklärung eingeleitet, d.h. 3.5 Monate nach Eingang der ersten Verdachtsmeldung. Wenn die Vorinstanz rechtzeitig interveniert hätte, so hätte der Beschwerdeführer seiner Ansicht nach nicht bei fünf Gesellschaften eine potenziell fehlerhafte Prüfungsbestätigung abgegeben, sondern höchstens eine.

**8.2** Die Vorinstanz führt aus, dass sie den Sachverhalt zuerst sorgfältig habe abklären müssen, bevor sie formell ein Verfahren gegen den Zulassungsträger bzw. den Beschwerdeführer habe eröffnen können. Hierzu habe die Vorinstanz im Februar 2019 mit dem Handelsregisteramt des Kantons X. \_\_\_\_\_ korrespondiert und Vorabklärungen treffen müssen, bevor sie im Juni 2019 ein Verfahren gegen den Zulassungsträger bzw. Beschwerdeführer habe eröffnen und ihm das rechtliche Gehör gewähren können.

**8.3** Der Beschwerdeführer versucht mit seiner Argumentation den Spiess umzudrehen und verkennt dabei die Aufgaben und Kompetenzen der Vorinstanz. Zunächst ist der Beschwerdeführer daran zu erinnern, dass er als Revisionsexperte – und nicht die Vorinstanz – für die Revisionsdienstleistungen im Rahmen der Gründungsprüfung zuständig und für deren sorgfältige Durchführung verantwortlich ist. Des Weiteren hat der Beschwerdeführer jederzeit die Gewähr für die einwandfreie Prüftätigkeit zu bieten. Ein Verweis, befristete oder unbefristete Verbote, die Revisionstätigkeit auszuüben oder der Entzug der Zulassung stellen Disziplinar massnahmen dar. Solche disziplinarischen Sanktionen sollen das Interesse des Publikums an einem korrekten Verhalten des davon Betroffenen schützen (vgl. Urteil des BGer 2C\_834/2010 vom 11. März 2011 E. 6.2.4; Urteil des BVer B-1678/2010 Urteil vom 19. April 2011 E. 2.1.2). Die Vorinstanz hat keine Rechtsgrundlage, direkt in laufende Mandate des Beschwerdeführers einzugreifen. Im vorliegenden Fall hatte die Vorinstanz eine erste Sachverhaltsermittlung vorzunehmen, bevor sie dem Beschwerdeführer im Juni 2019 formell die Verfahrenseröffnung mitteilte und ihm das rechtliche Gehör gewährte. Diese Vorgehensweise ist nicht zu beanstanden. Die diesbezüglichen Rügen des Beschwerdeführers, die Vorinstanz hätte viel früher bei ihm intervenieren müssen, sind unbegründet.

## **9.**

**9.1** Der Beschwerdeführer rügt, dass die gegen ihn verhängte Sanktion mit dem dreijährigen Zulassungsentzug angesichts der Gesamtumstände unverhältnismässig hart sei. Die Begründung der Sanktion sei ungenügend. Sein Leumund sei unbescholten und er habe weder einen Eintrag im Straf- noch im Betreibungsregister. Er werde in Zukunft keine Kunstwerke bei Gründungsprüfung als Sacheinlage mehr akzeptieren und er sei einsichtig. Der dreijährige Zulassungsentzug hätte gemäss dem Beschwerdeführer für seinen Einmann-Revisionsbetrieb zudem die Folge, dass er einen Revisor anstellen müsste, was sich angesichts seines Geschäftsvolumens im Betrieb nicht rentieren würde.

**9.2** Die Vorinstanz führt aus, dass angesichts der Schwere und des Ausmasses der Sorgfaltspflichtwidrigkeiten, die gerade zentrale Berufspflichten betreffen würden, eine geringere Sanktion nicht in Frage komme. Die vom Beschwerdeführer aufgeführten Argumente erachtet die Vorinstanz nicht als relevant. Immerhin hält die Vorinstanz dem Beschwerdeführer zugute, dass in seitherigen Nachschauberichten insgesamt eine leichte Verbesserung der Revisionsqualität des Beschwerdeführers festgestellt wurde, wobei diese Nachschauberichte aber immer noch Schwachpunkte in der Prüfungsplanung offenbaren und auch zeigen würden, dass die entsprechenden Prüfungsstandards nicht konsequent und vollständig umgesetzt würden (vgl. Vernehmlassung der Vorinstanz, Ziff. 6.3; Vorakten: Beilage 38a). Die Vorinstanz wirft dem Beschwerdeführer zudem vor, dass dieser die streitgegenständlichen Vorgänge herunterspiele und dadurch mangelnde Einsicht zeige.

## **9.3**

**9.3.1** Das in Art. 5 Abs. 2 und 36 Abs. 3 BV verankerte Verhältnismässigkeitsprinzip verlangt, dass jede staatliche Verwaltungsmassnahme für das Erreichen des im öffentlichen oder privaten Interesse liegenden Zieles geeignet und erforderlich sowie bezüglich Eingriffszweck und -wirkung ausgewogen (sog. verhältnismässig im engeren Sinn), mithin der betroffenen Person zumutbar, ist (vgl. BGE 142 I 49 E. 9.1 und Urteil des BVGer A-6090/2017 vom 28. Juni 2018 E. 5.7.1 je m.w.H.).

**9.3.2** Das Bundesverwaltungsgericht hat in Urteil BVGer B-3529/2017 vom 26. April 2018 E. 3 den Zulassungsentzug für die Dauer von drei Jahren

geschützt, wenn schwere Verstösse im Kernbereich der beruflichen Tätigkeit festgestellt wurden. Revisoren, welche einmalig zentrale Berufsregeln verletzt hatten, wurden in der Vergangenheit mit einem Zulassungsentzug von zwei bis drei Jahren sanktioniert (vgl. z.B. Urteile des BVGer B-6791/2015 vom 27. April 2016 E. 13 [drei Jahre Zulassungsentzug für die Verletzung von Unabhängigkeitsvorschriften], B-456/2016 vom 19. Juli 2017 E. 4 [zwei Jahre Zulassungsentzug für die Verletzung von Unabhängigkeitsvorschriften], B-5431/2013 vom 17. November 2014 E. 5.7 [drei Jahre Zulassungsentzug für die Verletzung von Unabhängigkeitsvorschriften]). Das Bundesverwaltungsgericht schützte auch den Zulassungsentzug für die Dauer von zwei Jahren für die Sanktionierung einer sorgfaltswidrigen Erstellung eines Prüfungsberichts betreffend eine einzige Kapitalherabsetzung für eine Aktiengesellschaft (Urteil des BVGer B-437/2014 vom 18. September 2014 E. 14.3.1 ff.). Ein Revisionsexperte, der ein hängiges Strafverfahren gegenüber der Vorinstanz verschwiegen hatte, wurde von der Vorinstanz mit einem Jahr Zulassungsentzug sanktioniert (vgl. Abschreibungsentscheid des BVGer B-1903/2013 vom 16. Oktober 2014, [Rückzug der Beschwerde]).

**9.3.3** Es besteht ein grosses öffentliches Interesse an der Sicherung der Qualität der Revisionsdienstleistungen und an der Unabhängigkeit der Revisionsstellen und Revisionsexperten, um das Vertrauen der Allgemeinheit und der Schutz eines weiten Personenkreises (bestehende sowie zukünftige Aktionäre und Gläubiger der zu prüfenden Gesellschaft) zu gewährleisten (vgl. Urteil des BVGer B-4868/2014 vom 8. Oktober 2015 E. 6.3.3). Durch den befristeten Entzug der Zulassung des Beschwerdeführers für drei Jahre, 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 somit gegeben.

Eine mildere Massnahme, welche die gleiche Schutzwirkung entfaltet, ist nicht ersichtlich. Das Fehlen der Gewähr als Zulassungsvoraussetzung lässt, wie bereits erwähnt, einen befristeten Zulassungsentzug gemäss Art. 17 Abs. 1 RAG grundsätzlich als geboten erscheinen, womit ein Verweis als mildere Sanktion ausser Betracht fällt. Nach dem zuvor Gesagten ist zudem die Einstufung der Verfehlungen des Beschwerdeführers durch die Vorinstanz als schwerer Verstoß nicht zu beanstanden (vgl. E. 7), gleich wie auch die von der Vorinstanz grundsätzlich angewandte Bandbreite der Dauer des Zulassungsentzugs für schwere Verstösse von drei

bis vier Jahren (vgl. angefochtene Verfügung, E. 4.7) angemessen erscheint (vgl. E. 9.3.2). Ein mindestens dreijähriger Zulassungsentzug ist insoweit als erforderlich zu beurteilen.

Mit Bezug auf die Zumutbarkeit des dreijährigen Zulassungsentzugs gilt Folgendes: Der Beschwerdeführer hat, wie bereits erwähnt, in fünf Fällen keine Prüfungsplanungen dokumentiert sowie in elementaren Punkten die Prüfungen fehlerhaft durchgeführt (insb. keine zureichenden Prüfungshandlungen im Hinblick auf die Aktivierbarkeit bzw. Bewertbarkeit und Verfügbarkeit der Sachanlagen). Insbesondere fällt dabei ins Gewicht, dass die involvierten Gemälde als Sacheinlagen in der Summe angeblich einen Wert von mehr als CHF 170 Mio. aufwiesen, wobei drei der fünf gegründeten Gesellschaften bereits wieder liquidiert und aus dem Handelsregister gelöscht sind. Das zuständige Betreibungs- und Konkursamt konnte nicht feststellen, ob die Gemälde überhaupt an die Gesellschaften übertragen wurden. Betreffend die drei Gemälde der anderen beiden Gesellschaften ist deren Verbleib in den Gründungsunterlagen ebenfalls nicht konkret dokumentiert (vgl. E. 5.5.1).

Des Weiteren ist zu bemerken, dass das Aktienkapital der drei liquidierten Gesellschaften CHF 12'000'000.– (einmal CHF 10'000'000.– und zweimal je CHF 1'000'000.–) und jenes der noch existierenden zwei Gesellschaften CHF 2'000'000.– beträgt. Es handelt sich somit nicht um Bagatellbeträge, sondern um beträchtliche Vermögenswerte, die eine besonders sorgfältige Prüfung nahelegen.

Der befristete Zulassungsentzug kann beim Beschwerdeführer zwar zu finanziellen Einbussen führen. Allerdings geht der Gesetzgeber selbst davon aus, dass wirtschaftliche Einbussen hinzunehmen sind, wenn wegen schwerwiegender Pflichtverletzungen und dem damit einhergehenden Gewährsverlust die Zulassung (befristet) entzogen werden muss. Zudem hat die Vorinstanz korrekt ausgeführt (vgl. angefochtene Verfügung, Ziff. 4.8 ff.), dass die interne Neuorganisation bzw. die Anstellung eines zugelassenen Revisors oder Revisionsexperten und dessen Einsetzung im Leitungsorgan möglich ist (vgl. Urteil des BVer B-2440/2008 E. 6.3). So liegt es weitgehend in der Verantwortung des Beschwerdeführers, wie stark die wirtschaftlichen Folgen mit dem Entzug der Zulassung des Beschwerdeführers verbunden sind und wie diese durch geeignete Vorkehrungen gemildert werden können. Des Weiteren geht aus der Website des Unternehmens des Beschwerdeführers hervor, dass sein Unternehmen auch aus-

serhalb des Revisionsbereichs Dienstleistungen erbringt, namentlich bezüglich Buchführung, Steuerberatung und Immobilien. Die Tatsache, dass der Beschwerdeführer zum Zeitpunkt des vorinstanzlichen Sanktionsentscheids bereits [...] Jahre alt war, bedeutet möglicherweise zwar ebenfalls finanzielle Einbussen und stellt somit eine gewisse Schwere im Hinblick auf einen befristeten Zulassungsentzug dar. Dem ist aber entgegenzuhalten, dass der Beschwerdeführer auch andere Dienstleistungen neben den eigentlichen Revisionen durchführt und somit sein Geschäft bis zur Pensionierung anders ausrichten kann. Zusätzlich ist zu berücksichtigen, dass der Beschwerdeführer 2019 ein steuerbares Einkommen in Höhe von CHF [...] und über ein steuerbares Vermögen von CHF [...] verfügt. Der Anteil des Umsatzes an Revisionsdienstleistungen ist zwar im Verhältnis zum Gesamtumsatz relativ hoch; diese Umsatzrückgänge könnten aber, wie die Vorinstanz zutreffend ausführt, durch Beizug eines zugelassenen Revisionsexperten abgedeckt werden. Da der Beschwerdeführer über Kenntnisse und Erfahrung im Bereich der Revision, Buchführung und Immobilien verfügt, stehen ihm nach wie vor nicht unerhebliche Tätigkeitsfelder offen. Angesichts des öffentlichen Interesses an qualitativ hochstehenden Revisionsdienstleistungen, in welchen das Vertrauen der Allgemeinheit und der Schutz eines weiten Personenkreises (bestehend sowie zukünftige Aktionäre und Gläubiger der zu prüfenden Gesellschaft) gründet, ist es vorliegend zumutbar, die uneingeschränkte Ausübung der Tätigkeit des Beschwerdeführers als Revisionsexperte für die dreijährige Dauer des Zulassungsentzugs einzuschränken.

Aus dem Gesagten ergibt sich, dass die Prüfung der Verhältnismässigkeit der Sanktion durch die Vorinstanz nicht zu beanstanden ist. Die Rüge des Beschwerdeführers bezüglich der Verletzung des Grundsatzes der Verhältnismässigkeit ist somit unbegründet.

#### **10.**

Zusammenfassend erweist sich die Beschwerde insgesamt als unbegründet, weshalb sie abzuweisen ist.

#### **11.**

Bei diesem Ausgang des Verfahrens hat der Beschwerdeführer die Verfahrenskosten zu tragen (Art. 63 Abs. 1 VwVG, Art. 1 ff. des Reglements über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht vom 21. Februar 2008 [VGKE, SR 173.320.2]). Die Verfahrenskosten werden angesichts der Schwierigkeit der Streitsache auf insgesamt CHF 4'500.- festgesetzt und dem Beschwerdeführer auferlegt.

Dem dargelegten Ausgang gemäss hat der Beschwerdeführer keinen Anspruch auf Parteientschädigung (vgl. Art. 64 Abs. 1 VwVG, Art. 7 Abs. 1 VGKE).

**Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:**

**1.**

Die Beschwerde wird abgewiesen.

**2.**

Die Verfahrenskosten von CHF 4'500.– werden dem Beschwerdeführer auferlegt. Der einbezahlte Kostenvorschuss von CHF 4'500.– wird zur Bezahlung der Verfahrenskosten verwendet.

**3.**

Dieses Urteil geht an den Beschwerdeführer und die Vorinstanz.

Für die Rechtsmittelbelehrung wird auf die nächste Seite verwiesen.

Der vorsitzende Richter:

Der Gerichtsschreiber:

Francesco Brentani

Diego Haunreiter

**Rechtsmittelbelehrung:**

Gegen diesen Entscheid kann innert 30 Tagen nach Eröffnung beim Bundesgericht, 1000 Lausanne 14, Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten geführt werden, sofern die Voraussetzungen gemäss Art. 82 ff., 90 ff. und 100 BGG gegeben sind. 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 Rechtschrift ist in einer Amtssprache abzufassen und hat die Begehren, deren Begründung mit Angabe der Beweismittel und die Unterschrift zu enthalten. Der angefochtene Entscheid und die Beweismittel sind, soweit sie die beschwerdeführende Partei in Händen hat, beizulegen (Art. 42 BGG).

Versand: 27. Dezember 2022

Zustellung erfolgt an:

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