

Bundesgericht
Tribunal fédéral
Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}

2C 487/2016

Urteil vom 23. November 2016

II. öffentlich-rechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Seiler, Präsident,
Bundesrichter Zünd,
Bundesrichterin Aubry Girardin,
Gerichtsschreiberin Mayhall.

Verfahrensbeteiligte
A._____, Beschwerdeführer, vertreten durch Rechtsanwalt
Dr. Urs Zinsli,

gegen

Eidgenössische Revisionsaufsichtsbehörde.

Gegenstand
Befristeter Entzug der persönlichen Zulassung und der Zulassung des Einzelunternehmens als Revisionsexperten,

Beschwerde gegen das Urteil des
Bundesverwaltungsgerichts, Abteilung II,
vom 21. April 2016.

Sachverhalt:

A.
A._____ wurde am 16. September 2007 von der Eidgenössischen Revisionsaufsichtsbehörde (RAB) unbefristet als Revisionsexperte (im Sinne von Art. 4 des Bundesgesetzes vom 16. Dezember 2005 über die Zulassung und Beaufsichtigung der Revisorinnen und Revisoren [RAG; SR 221.302]) zugelassen und ins Revisorenregister eingetragen. Das Einzelunternehmen X._____, dessen Inhaber A._____ ist, wurde am 15. Juli 2008 für die Dauer von fünf Jahren als Revisionsexperte zugelassen; diese Zulassung wurde am 18. Juni 2013 um fünf Jahre verlängert.
A._____ bildete zudem zusammen mit anderen Mitgliedern eine unter der Bezeichnung "Y._____" auftretende einfache Gesellschaft. Sämtliche Aktiven und Passiven dieser einfachen Gesellschaft wurden anlässlich der Gründung der Y._____ AG von letzterer mit Vertrag vom 3. Juli 2015 und Übernahmebilanz per 15. Juni 2015 übernommen. Dieser Sacheinlage- bzw. Sachübernahmevertrag bildete Gegenstand des Gründungsberichts (im Sinne von Art. 635 OR), welcher durch A._____ in seiner Eigenschaft als zugelassener Revisor geprüft und bestätigt wurde (Prüfungsbestätigung im Sinne von Art. 635a OR); A._____ gab in dieser Prüfungsbestätigung auch die Erklärung ab, die gesetzlichen Anforderungen hinsichtlich Befähigung und Unabhängigkeit zu erfüllen. An der Gründungsversammlung wurde A._____ in den Verwaltungsrat der Y._____ AG gewählt. Die Y._____ AG wurde per 15. Juli 2015 gestützt auf den Errichtungsakt und

insbesondere gestützt auf die diesem beiliegende Prüfungsbestätigung in das Handelsregister eingetragen.

B.

Mit Verfügung vom 3. November 2015 entzog die RAB A. _____ sowie dem Einzelunternehmen X. _____ die Zulassung als Revisionsexperten wegen fehlender Gewähr für einwandfreie Prüftätigkeit für die Dauer von zwei Jahren unter Löschung der entsprechenden Einträge im Revisorenregister. Für die Dauer des Entzugs wurde A. _____ für den Fall, dass er nicht freiwillig auf eine Wiedererteilung verzichtet, den Melde- und Mitteilungspflichten nach der Revisionsaufsichtsgesetzgebung unterstellt. Das Bundesverwaltungsgericht wies die von A. _____ für sich und für X. _____ gegen die Verfügung vom 3. November 2015 erhobene Beschwerde mit Urteil vom 21. April 2016 ab.

C.

Mit Beschwerde (Art. 82 ff. BGG) vom 25. Mai 2016 an das Bundesgericht beantragt A. _____ für sich und für das Einzelunternehmen X. _____, das Urteil des Bundesverwaltungsgerichts vom 21. April 2016 sei kostenfällig aufzuheben und die RAB sei anzuweisen, A. _____ und das Einzelunternehmen X. _____ als Revisionsexperten im Register einzutragen. Dem Beschwerdeführer sei der Entzug der Zulassung anzudrohen für den Fall einer erneuten Missachtung der Unabhängigkeitsvorschriften; eventualiter sei ihm ein schriftlicher Verweis zu erteilen.

Die RAB schliesst auf Abweisung der Beschwerde. Die Vorinstanz hat auf die Einreichung einer Vernehmlassung verzichtet. Mit Verfügung vom 29. Juni 2016 hat der Präsident der II. öffentlich-rechtlichen Abteilung der Beschwerde die aufschiebende Wirkung erteilt.

Erwägungen:

1.

1.1. Der Beschwerdeführer hat frist- (Art. 100 Abs. 1 BGG) und formgerecht (Art. 42 BGG) eine Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten eingereicht. Sie richtet sich gegen einen Endentscheid (Art. 90 BGG) des Bundesverwaltungsgerichts auf dem Gebiet der Revisionsaufsicht. Die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten ist zulässig (Art. 82 lit. a, Art. 86 Abs. 1 lit. a BGG).

1.2. Zur Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten ist berechtigt, wer vor der Vorinstanz am Verfahren teilgenommen hat, durch den angefochtenen Entscheid besonders berührt ist und ein schutzwürdiges Interesse an dessen Aufhebung oder Änderung hat (Art. 89 Abs. 1 BGG). Der Beschwerdeführer hat am vorinstanzlichen Verfahren teilgenommen und ist mit seinen Anträgen unterlegen. Er ist zur Beschwerdeführung gegen den angefochtenen Entscheid legitimiert. Auf die Beschwerde ist einzutreten.

1.3. Mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten kann eine Rechtsverletzung nach Art. 95 und Art. 96 BGG gerügt werden. Das Bundesgericht wendet das Recht von Amtes wegen an (Art. 106 Abs. 1 BGG), doch prüft es, unter Berücksichtigung der allgemeinen Rüge- und Begründungspflicht (Art. 42 Abs. 1 und 2 BGG), grundsätzlich nur die geltend gemachten Vorbringen, sofern allfällige weitere rechtliche Mängel nicht geradezu offensichtlich sind (BGE 138 I 274 E. 1.6 S. 280 f. mit Hinweis). Die Verletzung von Grundrechten untersucht es in jedem Fall nur insoweit, als eine solche Rüge in der Beschwerde präzise vorgebracht und begründet worden ist (Art. 106 Abs. 2 BGG; BGE 139 I 229 E. 2.2 S. 232; 134 II 244 E. 2.2 S. 246).

1.4. Das Bundesgericht legt seinem Urteil den von der Vorinstanz festgestellten Sachverhalt zu Grunde (Art. 105 Abs. 1 BGG), es sei denn, dieser sei offensichtlich unrichtig oder beruhe auf einer Rechtsverletzung im Sinne von Art. 95 BGG (Art. 105 Abs. 2 BGG). Offensichtlich unrichtig festgestellt ist ein Sachverhalt, wenn er willkürliche Feststellungen enthält (BGE 137 I 58 E. 4.1.2 S. 62). Die betroffene Person muss rechtsgenügend dartun, dass und inwiefern der festgestellte Sachverhalt in diesem Sinne mangelhaft erscheint und die Behebung des Mangels für den Ausgang des Verfahrens entscheidend sein kann (Art. 97 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 106 Abs. 2 BGG); rein appellatorische Kritik an der Sachverhaltsermittlung und an der Beweiswürdigung genügt den Begründungs- bzw. Rügeanforderungen nicht (vgl. zum Ganzen BGE 139 II 404 E. 10.1 S. 445 mit

Hinweisen).

2.

Der Beschwerdeführer beschreibt seine Stellung bei der Gründungsprüfung der Y._____ AG selbst als problematisch. Der Entzug der Zulassung als Sanktion dafür verstosse jedoch gegen die spezialgesetzliche Konkretisierung des Verhältnismässigkeitsprinzips in Art. 17 RAG und erweise sich auch im Übrigen als unverhältnismässig. Sobald er durch die Aufsichtsbehörde auf die Unvereinbarkeit seiner Stellung als Mitglied der einfachen Gesellschaft, deren Vermögenswerte übernommen wurden, als Revisionsexperte für die Begutachtung des Sachübernahme- bzw. des Sacheinlagevertrags bei der Gründung der übernehmenden Gesellschaft und als deren späteres Verwaltungsratsmitglied hingewiesen worden sei, habe er durch die Beauftragung einer zweiten Gründungsprüfung und durch seinen Rücktritt aus dem Verwaltungsrat nachträglich dafür gesorgt, dass den gesetzlichen Anforderungen bezüglich Unabhängigkeit und Objektivität Genüge getan werde. Die Zulassungsvoraussetzungen hätten somit wiederhergestellt werden können, weshalb als Rechtsfolge dieser einzigen, seinen Leumund belastenden Verletzungshandlung eine Verwarnung hätte angeordnet werden müssen (Art. 17 RAG). Die Anordnung des Entzugs seiner Zulassung treffe ihn nach fünfzigjähriger, unbescholtener Tätigkeit auch auf grossen und komplexen Mandaten sowohl in persönlicher wie auch in finanzieller Hinsicht ausserordentlich hart und sei zudem auch deswegen nicht erforderlich, weil er gedenke, seine Tätigkeit per Ende 2016 aus Altersgründen aufzugeben.

2.1. Unter starkem Einfluss von Bilanzskandalen (Enron) und des Zusammenbruchs von renommierten Revisionsgesellschaften (Arthur Anderson) sowie amerikanischen Rechts mit extraterritorialer Anwendung (Sarbanes-Oxley Act des US-amerikanischen Kongresses vom 23. Januar 2002 [gemäss BBl 2004 4004]) hat der schweizerische Gesetzgeber die Erbringung von Revisionsdienstleistungen mit dem Erlass des RAG staatlich reguliert (Botschaft des Bundesrates vom 23. Juni 2004 zur Änderung des Obligationenrechts [Revisionspflicht im Gesellschaftsrecht] sowie zum Bundesgesetz über die Zulassung und Beaufsichtigung von Revisorinnen und Revisoren [nachfolgend: Botschaft RAG 2004], BBl 2004 3990; vgl. zum Sarbanes-Oxley Act des US-amerikanischen Kongresses vom 23. Januar 2002 und dessen Einfluss auf die Entstehung des RAG PETER BÖCKLI, Schweizer Aktienrecht mit Fusionsgesetz, Börsengesellschaftsrecht, Konzernrecht, Corporate Governance, Recht der Revisionsstelle und der Abschlussprüfung in neuer Fassung - unter Berücksichtigung der angelaufenen Revision des Aktien- und Rechnungslegungsrechts, 4. Aufl. 2009, S. 2044 ff.; HEINRICH KOLLER, Neuordnung der Revisionspflicht im Gesellschaftsrecht, ST 11/08 S. 846 ff.). Die Regulierung basiert konzeptionell

auf der Einführung von Voraussetzungen für die Zulassung zur Erbringung der Dienstleistung (Zulassungsvoraussetzungen), Vorschriften über die Qualitätssicherung und einer materiellen Staatsaufsicht über die Dienstleistungserbringer (WALTER/SANWALD, Die Aufsicht über die Revisionsstellen - Instrument zur echten Qualitätsverbesserung?, in: SZW 2007 S. 450 ff., 454 ff.).

2.2. Verstärkt wurde mit der Einführung des RAG insbesondere die Unabhängigkeitsregel (BÖCKLI, a.a.O., S. 2191). Der Grundsatz der Unabhängigkeit lag zwar bereits dem Obligatorium der "Kontrollstelle" zu Grunde, das ab 1936 jeder Aktiengesellschaft auferlegt wurde (vgl. zur historischen Gesetzesentwicklung BÖCKLI, a.a.O., S. 2191; JEAN NICOLAS DRUEY, Die Unabhängigkeit des Revisors, SZW 2007 S. 439; zur Entwicklung in der bundesgerichtlichen Praxis BGE 133 III 453 E. 7.3 S. 459; 131 III 38 E. 4.2.4 S. 43 f.; 123 III 31 E. 1a S. 32). Durch die Gesetzesnovelle 2005 (GmbH-Recht sowie Anpassungen im Aktien-, Genossenschafts-, Handelsregister- und Firmenrecht, in Kraft seit 1. Januar 2008 [AS 2007 4791]) wurde mit dem Zusatz des Erfordernisses der Objektivität des Prüfungsurteils bei der ordentlichen Revision einer Aktiengesellschaft (Art. 728 Abs. 1 OR) zum Ausdruck gebracht, dass die Unabhängigkeit des Revisors die Komponenten Fachkompetenz, Unparteilichkeit, charakterliche Integrität und fehlende Interessenkonflikte umfasst (BÖCKLI, a.a.O., S. 2191; zur Unabhängigkeit und Objektivität als Doppelbegriff DRUEY, a.a.O., S. 442; vgl. zur Unabhängigkeit der Revisionsstelle bei der ordentlichen Revision einer Aktiengesellschaft [Art.

728 Abs. 1 OR] Urteil 2C 927/2011 vom 8. Mai 2012 E. 3.2.2). Mit der Einführung der staatlichen Revisionsaufsicht wurde - über die weiterhin für die einzelnen Abschlüsse geltenden, im OR verankerten Regeln hinaus - in Art. 4 Abs. 1 RAG im Sinne einer Zulassungsvoraussetzung (vgl. oben, E. 2.1) die Anforderung aufgestellt, natürliche Personen hätten, um als Revisionsexperten zugelassen zu werden, Anforderungen an

Ausbildung und Fachpraxis zu erfüllen und über einen unbescholtenen Leumund zu verfügen. Aus der Entstehungsgeschichte und der Gesetzessystematik ergibt sich somit, dass der unbestimmte Rechtsbegriff des "unbescholtenen Leumunds" nach Art. 4 Abs. 1 RAG sich, entgegen des zu engen Gesetzeswortlautes, nicht nur auf einen guten Leumund im engen Sinn beschränkt, sondern eine eigentliche charakterliche Integrität und fehlende Interessenkonflikte mitumfasst (Urteil 2C 1182/2012 vom 29. Mai 2013 E. 3.2, mit zahlreichen Hinweisen; BERTSCHINGER, Basler Kommentar zum Revisionsaufsichtsgesetz, 2011, N. 44 zu Art. 4 RAG). Als Zulassungsvoraussetzung ist die Voraussetzung des guten Leumundes nach Art. 4 Abs. 1 RAG dauernd einzuhalten (Urteil 2C 163/2014 vom 15. Januar 2015 E. 2.3).

2.3. Die Vorinstanz hat den Entzug der Zulassung des Beschwerdeführers als Revisionsexperte bzw. den Entzug der Zulassung seines Einzelunternehmens als Revisionsexperte damit begründet, er erfülle auf Grund der Abgabe der Prüfungsbestätigung des Gründungsberichts der Y._____ AG, mit der er wirtschaftlich und personell verbunden (gewesen) sei, die (dauernd) einzuhaltende Zulassungsvoraussetzung der Unabhängigkeit nicht (mehr), weshalb ihm gemäss Art. 17 Abs. 1 Satz 1 RAG die Zulassung zu entziehen sei.

2.4. Mit der Vorinstanz ist davon auszugehen, dass die Prüfung des Gründungsberichts (unter Einschluss des Berichtsteils über die Art und den Zustand von Sacheinlagen oder Sachübernahmen und die Angemessenheit der Bewertung [Art. 635 Ziff. 1 OR]) und die schriftliche Bestätigung dessen Vollständigkeit und Richtigkeit durch einen Revisionsexperten (Art. 635a OR), der mit der in Gründung befindenden Aktiengesellschaft wirtschaftlich verbunden ist, einen schweren Verstoss gegen dessen aufsichtsrechtlich verankerten Berufspflichten darstellt. Der historische Gesetzgeber (Botschaft vom 19. Dezember 2001 zur Revision des Obligationenrechts [GmbH-Recht sowie Anpassungen im Aktien-, Genossenschafts-, Handelsregister- und Firmenrecht], BBl 2002 3178) hat die Einführung der Prüfungspflicht des Gründungsberichts durch einen zugelassenen Revisor (Art. 635a OR) im Sinne einer Massnahme zum unabdingbaren Schutz Dritter damit begründet, kaum ein anderes Institut des Gesellschaftsrechts sei auch nach Erfahrung der Handelsregisterbehörden für Missbräuche derart anfällig wie die so genannte qualifizierte Gründung (d.h. die Gründung unter Sacheinlage, Sachübernahme, Verrechnung oder Einräumung besonderer Vorteile). Mit der Abgabe der Prüfungsbestätigung, der Gründungsbericht sei vollständig und richtig, hat der wirtschaftlich mit den Aktiven und Passiven der (qualifiziert) zu gründenden Y._____ AG (recte: verbundene Beschwerdeführer) zwar nicht gegen die (die ordentliche Revision betreffende) Bestimmung von Art. 728 Abs. 1 OR, aber gegen die Zulassungsvoraussetzung des guten Leumundes verstossen (Art. 4 Abs. 1 RAG; vgl. zur darin enthaltenen Komponente der Unabhängigkeit und Objektivität oben, E. 2.2), weshalb zweifelsohne von einer schweren Verletzung von zum Schutze des Publikums aufgestellten, aufsichtsrechtlicher Bestimmungen auszugehen ist.

2.5. Zu Recht macht der Beschwerdeführer aber geltend, dass der Entzug der Zulassung als Sanktion deswegen unverhältnismässig sei, weil sie zur Erreichung des vom Gesetz angestrebten Zweckes nicht erforderlich ist. Mit der am 1. Januar 2015 in Kraft getretenen Änderung von Art. 17 Abs. 1 RAG (AS 2014 4073; vgl. dazu Botschaft vom 28. August 2013 zur Bündelung der Aufsicht über Revisionsunternehmen und Prüfgesellschaften, BBl 2013 6881 f.) wurde auch für natürliche (als Revisionsexperten, aber nicht für ein Revisionsunternehmen tätige) Personen das Instrument eines schriftlichen Verweises für den Fall eingeführt, dass sich ein Entzug der Zulassung als unverhältnismässig erweisen sollte (zur Kritik an der vorherigen Rechtslage BÖCKLI, a.a.O., S. 2052). Die Abgabe der Prüfungsbestätigung eines Gründungsberichts durch einen wirtschaftlich mit der sich in Gründung befindenden Aktiengesellschaft verbundenen Revisionsexperten stellt zwar zweifelsohne einen schwerwiegenden Verstoss gegen aufsichtsrechtliche Vorschriften dar, der bereits für sich genommen zu einem Entzug der Zulassung führen könnte (zur inhaltlich mit Art. 17 Abs. 1 Satz 3 RAG vergleichbaren Vorschrift von Art. 16 Abs. 4 RAG siehe RAMPINI, Basler Kommentar zum Revisionsrecht, 2011, N. 31 zu Art. 16 RAG). Ausschlaggebend dafür, ob die Zulassung zu entziehen ist, sind jedoch die Umstände des Einzelfalles. Der Beschwerdeführer, der sich gemäss der Aktenlage keine weiteren Pflichtverletzungen hat zu schulden lassen kommen, hat jedoch unverzüglich nach Bekanntgabe des Sachverhalts an die Aufsichtsbehörde von sich aus sämtliche Massnahmen ergriffen, welche zur Wiederherstellung des Publikumsschutzes notwendig waren, und damit gezeigt, dass er sich der Schwere der Verfehlung bewusst und mit weiteren nicht zu rechnen ist. Der Gesetzeszweck - der Schutz des Publikums bei qualifizierten Gründungen - kann damit mit einer mildernden Massnahme, dem schriftlichen Verweis, ebenso gut erreicht werden, weshalb

sich der Entzug seiner Zulassung bzw. diejenige als Inhaber der Einzelfirma X. _____ als unverhältnismässig und die Beschwerde sich im Eventualstandpunkt als begründet erweist. Das angefochtene Urteil ist damit aufzuheben. Dem Beschwerdeführer ist jedoch in seiner Eigenschaft als Revisionsexperte bzw. in seiner Eigenschaft als Inhaber des Einzelunternehmens X. _____ ein schriftlicher Verweis zu erteilen.

3.

Bei diesem Verfahrensausgang sind keine Gerichtskosten zu erheben (Art. 66 Abs. 3 BGG). Dem Beschwerdeführer ist für das bundesgerichtliche Verfahren eine Parteientschädigung zuzusprechen (Art. 68 Abs. 1 BGG). Die Sache wird zur Neuregelung der vorinstanzlichen Kosten- und Entschädigungsfolgen an die Vorinstanz zurückgewiesen (Art. 67, Art. 68 Abs. 5 BGG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.

Die Beschwerde wird im Sinne der Erwägungen gutgeheissen. Das Urteil des Bundesverwaltungsgerichts vom 21. April 2016 wird aufgehoben und dem Beschwerdeführer persönlich wie auch als Inhaber von X. _____ ein schriftlicher Verweis erteilt. Die Sache wird zur Neuverlegung der vorinstanzlichen Kosten- und Entschädigungsfolgen an die Vorinstanz zurückgewiesen.

2.

Für das bundesgerichtliche Verfahren werden keine Kosten erhoben.

3.

Die Beschwerdegegnerin hat dem Beschwerdeführer für das bundesgerichtliche Verfahren eine Parteientschädigung von Fr. 2'500.– auszurichten.

4.

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

Lausanne, 23. November 2016

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

Der Präsident: Seiler

Die Gerichtsschreiberin: Mayhall