

# **BVGer B-7516/2009 vom 6. Juli 2011**

Bundesverwaltungsgericht, 2011-07-06, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger\\_B-7516\\_2009](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_B-7516_2009)

FR: TAF B-7516/2009 du 6 juillet 2011

IT: TAF B-7516/2009 del 6 luglio 2011

## **Regeste**

Revisionsaufsicht

## **Erwägungen**

### **E. 1**

Das Bundesverwaltungsgericht ist für die Beurteilung der vorliegenden Streitsache 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 RAG). Der Beschwerdeführer hat am vorinstanzlichen Verfahren teilgenommen (Art. 48 Abs. 1 Bst. a des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren vom 20. Dezember 1968 [VwVG, SR 172.021]), ist durch die angefochtene Verfügung besonders berührt (Art. 48 Abs. 1 Bst. b VwVG) und hat ein schutzwürdiges Interesse an deren Aufhebung oder Änderung (Art. 48 Abs. 1 Bst. c VwVG). Die Beschwerde wurde frist- und formgerecht eingereicht und die übrigen Sachurteilsvoraussetzungen liegen vor (Art. 50 Abs. 1, Art. 52 Abs. 1 und Art. 44 ff. VwVG). Auf die Beschwerde ist daher einzutreten.

### **E. 2**

Das Revisionsaufsichtsgesetz ist seit dem 1. September 2007 in Kraft (Verordnung über die weitere Inkraftsetzung des Revisionsaufsichtsgesetzes vom 22. August 2007 [AS 2007 3969]). Es 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).

#### **E. 2.1**

Natürliche Personen und Revisionsunternehmen, die Revisionsdienstleistungen erbringen, bedürfen einer Zulassung durch die Aufsichtsbehörde (Art. 3 Abs. 1 RAG i.V.m. Art. 1 Abs. 1 RAV). Die Aufsicht obliegt nach Art. 28 Abs. 1 RAG der Vorinstanz. Diese entscheidet auf Gesuch hin über die Zulassung von Revisionsexpertinnen und Revisionsexperten, Revisorinnen und Revisoren sowie staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen (Art. 15 Abs. 1 RAG).

#### **E. 2.2**

Natürliche Personen und Revisionsunternehmen, die bis vier Monate nach Inkrafttreten des RAG bei der Aufsichtsbehörde ein Gesuch um Zulassung als Revisorin oder Revisor, Revisionsexpertin oder Revisionsexperte oder als staatlich beaufsichtigtes Revisionsunternehmen einreichen, werden grundsätzlich provisorisch zugelassen und dürfen bis zum Entscheid über die Zulassung Revisionsdienstleistungen im Sinne von Art. 2 Bst. a RAG erbringen (Art. 43 Abs. 3 RAG i.V.m. Art. 47 Abs. 1 RAV). Der Beschwerdeführer hat sein Gesuch um Zulassung als Revisionsexperte am 3. Dezember 2007, somit innerhalb der vier-

monatigen Frist, eingereicht und wurde in der Folge provisorisch als Revisionsexperte zugelassen.

### **E. 3**

In Bezug auf das vom Beschwerdeführer gerügte Rückwirkungsverbot lässt sich zunächst festhalten, dass zwischen echter und unechter Rückwirkung unterschieden wird. Eine echte Rückwirkung liegt vor, wenn neues Recht auf einen Sachverhalt angewendet wird, der sich abschliessend vor Inkrafttreten dieses Rechts verwirklicht hat. Von unechter Rückwirkung spricht man, wenn einerseits neues Recht auf zeitlich offene Dauersachverhalte angewendet wird und andererseits, wenn das neue Recht nur für die Zeit nach seinem Inkrafttreten zur Anwendung gelangt, dabei aber in einzelnen Belangen auf Sachverhalte abstellt, die bereits vor Inkrafttreten vorliegen (Ulrich Häfelin/Georg Müller/Felix Uhlmann, Allgemeines Verwaltungsrecht, 6. Aufl., Zürich/Basel/Genf 2010, Rz. 329 ff.). Der letztgenannte Fall von unechter Rückwirkung trifft vorliegend zu. Das RAG regelt die Zulassung und die Beaufsichtigung von Personen, die Revisionsdienstleistungen erbringen seit dessen Inkrafttreten am 1. September 2007. Dabei wird namentlich in Bezug über die Zulassung zur Erbringung von Revisionsdienstleistungen (2. Abschnitt RAG) auf die Ausbildung, die Fachpraxis und den Leumund vor dem Inkrafttreten des Gesetzes abgestellt. Der Gedanke des Gesetzgebers ist dabei nicht nur richtig sondern auch logisch, denn ohne Blick zurück auf die drei genannten Elemente würde schlicht die notwendige Beurteilungsgrundlage fehlen. Der Beschwerdeführer übersieht sodann, dass eine unechte Rückwirkung grundsätzlich zulässig ist, sofern ihr nicht wohlerworbene Rechte entgegenstehen (BGE 126 V 134 E. 4). Wohlerworbene Rechte sind vermögenswerte Ansprüche der Privaten gegenüber dem Staat, die sich durch ihre besondere Rechtsbeständigkeit auszeichnen (Häfelin/ Müller/ Uhlmann, a.a.O., Rz. 1008). Eine Beeinträchtigung wohlerworbener Rechte ist weder ersichtlich noch rügt der Beschwerdeführer eine solche.

### **E. 4**

Die Gutheissung eines Gesuchs auf Zulassung als Revisionsexperte umfasst auch die Zulassung als Revisor. Auf die Prüfung der Voraussetzungen für eine Zulassung als Revisionsexperte kann somit verzichtet werden, sofern bereits die Voraussetzungen für eine Zulassung als Revisor nicht vorliegen. Im Folgenden wird daher zuerst dieser Aspekt geprüft.

#### **E. 4.1**

Eine natürliche Person wird gemäss Art. 5 Abs. 1 RAG definitiv als Revisorin oder als Revisor zugelassen, wenn sie die Anforderungen an Ausbildung und Fachpraxis erfüllt und über einen unbescholtenen Leumund verfügt. Die Anforderungen an Leumund und Ausbildung sind vorliegend erfüllt und werden nicht bestritten. Der Beschwerdeführer verfügt über einen Abschluss als eidg. dipl. Experte in Rechnungslegung und Controlling. Bezüglich der geforderten Fachpraxis ist für eine Zulassung als Revisor gemäss Art. 5 Abs. 1 Bst. c RAG 1 Jahr beaufsichtigte Fachpraxis erforderlich. Gemäss Art. 5 Abs. 2 RAG muss die Fachpraxis dabei vorwiegend auf den Gebieten des Rechnungswesens und der Rechnungsrevision erworben worden sein, und zwar unter Beaufsichtigung durch einen zugelassenen Revisor oder eine ausländische Fachperson mit vergleichbarer Qualifikation. Die Vorinstanz nimmt gemäss ihrer Praxis eine vorwiegende Tätigkeit auf den erwähnten Gebieten bei einem Beschäftigungsgrad von 75% einer Vollzeitstelle an (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts B-5668/2010 vom 7. April 2011 E.3.1), was der

Beschwerdeführer auch nicht in Frage stellt. Gestützt auf diese Praxis hätte er somit eine Fachpraxis unter Beaufsichtigung von insgesamt 9 Monaten (12 Monate x 75%) auf den Gebieten des Rechnungswesens sowie der Revision zu erfüllen.

#### **E. 4.2**

Der Beschwerdeführer bemängelt zunächst die fehlende Anerkennung von Beaufsichtigung. Dabei macht er beaufsichtigte Fachpraxis im Rahmen seiner Tätigkeit für die F. \_\_\_\_\_ AG geltend. Als beaufsichtigende Person benennt er Herrn H. \_\_\_\_\_. Zwischen Herrn H. \_\_\_\_\_ als Auftragnehmer und dem Beschwerdeführer als Auftraggeber bestehe betreffend Revisionen ein mündliches Auftragsverhältnis. Art. 7 RAV definiert den Begriff der Beaufsichtigung. Demnach gilt Fachpraxis als unter Beaufsichtigung erworben, wenn der Gesuchsteller einer Fachperson, welche die gesetzlichen Anforderungen erfüllt, formell unterstellt war und die Tätigkeit weisungsgebunden ausgeübt hat. Verlangt ist somit eine formelle Unterstellung unter eine die gesetzlichen Voraussetzungen erfüllende Fachperson sowie die weisungsgebundene Ausübung der Tätigkeit. Beaufsichtigte Fachpraxis im Mandatsverhältnis ist demnach anrechenbar, sofern der Beauftragte dem Auftraggeber formell unterstellt ist und gemäss dessen Anweisungen handelt. Geschäftsherr bleibt immer der Auftraggeber, weshalb dessen Weisungen vom Beauftragten zu befolgen sind. Vorliegend ist der Beschwerdeführer jedoch Auftraggeber. Als solcher konnte er nicht unter der Aufsicht seines Auftragnehmers Fachpraxis erwerben. Des Weiteren trat der Beschwerdeführer am 9. August 2005 in den Verwaltungsrat der F. \_\_\_\_\_ AG ein, wodurch er Mitglied des obersten Leitungsorgans des Unternehmens wurde und als solches keiner Person in der Gesellschaft unterstellt war. Die Möglichkeit, in leitender Position Fachpraxis unter Beaufsichtigung zu erlangen, ist zwar - entgegen der Auffassung der Vorinstanz - nicht generell ausgeschlossen. Gleichwohl ist hierzu der Nachweis eines arbeits- und gesellschaftsrechtlichen Doppelverhältnisses erforderlich (vgl. hierzu BVGE 2010/18 E. 4.6.2). Diesen Nachweis, trotz seines Verwaltungsratsmandats für die F. \_\_\_\_\_ AG auch im Rahmen eines beaufsichtigten Arbeitsverhältnisses tätig gewesen zu sein, blieb der Beschwerdeführer schuldig. Gemäss Art. 3 Abs. 1 RAV hat der Gesuchsteller grundsätzlich an der Beweisbeschaffung mitzuwirken und die Fachpraxis nachzuweisen (vgl. Hans Peter Walter/Reto Sanwald, Die Aufsicht über die Revisionsstellen - Instrument zur echten Qualitätsverbesserung?, SZW 2007, 450 ff., 456). Eine Mitwirkung des Gesuchstellers ist unerlässlich, da nur dieser selbst in der Lage ist, über die erworbene Fachpraxis Auskunft zu geben bzw. diese zu belegen (vgl. Art. 12 und Art. 13 Abs. 1 Bst. a-c VwVG; BGE 124 II 361 E. 2b). Von einem Antragsteller auf Zulassung als Revisor bzw. Revisionsexperte kann überdies erwartet werden, dass er die erforderlichen Nachweise erbringt. Insofern hat er die Folgen einer allfälligen Beweislosigkeit zu tragen (vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts B-390/2008 vom 30. April 2008 E.3.6.1). Eine Beaufsichtigung im Rahmen seiner Tätigkeit für die F. \_\_\_\_\_ AG kann dem Beschwerdeführer daher nicht anerkannt werden.

#### **E. 4.3**

Ferner macht der Beschwerdeführer geltend, seine Tätigkeit als Finanzchef der Ia. \_\_\_\_\_ AG auf dem Gebiet der Rechnungslegung werde durch eine externe Revisionsstelle geprüft und sei somit als beaufsichtigte Fachpraxis anzuerkennen. Die Vorinstanz hält dem entgegen, dass eine Beaufsichtigung seitens einer Revisionsstelle gar nicht möglich sei. Die Revisionsstelle überprüft die Buchführung und Jahresrechnung auf ihre Rechtmässigkeit hin. Sie ist gegenüber dem geprüften Unternehmen jedoch weder formell übergeordnet

noch besitzt sie die Kompetenz, den Mitarbeitenden des Unternehmens verpflichtende Anweisungen zu erteilen (vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts B-1379/2010 vom 30. August 2010 E.6.4). Sie hat einzig die Möglichkeit, je nach Schwere der festgestellten Verletzungen gegen ein Gesetz, die Statuten oder das Organisationsreglement den Verwaltungsrat oder die Generalversammlung zu informieren. Zudem hat sie die Pflicht, bei einer offensichtlichen Überschuldung der Gesellschaft und Unterlassen der Anzeige durch den Verwaltungsrat, das Gericht zu benachrichtigen (Art. 728c des Bundesgesetzes betreffend die Ergänzung des Schweizerischen Zivilgesetzbuches vom 30. März 1911 [Fünfter Teil: Obligationenrecht; OR, SR 220]). Weitergehende Befugnisse stehen der Revisionsstelle nicht zu und wären mit der notwendigen objektiven Unabhängigkeit nicht vereinbar (Art. 728 OR). Mangels formeller Unterstellung und Weisungsgebundenheit gegenüber der externen Revisionsstelle kann der Beschwerdeführer daher keine Beaufsichtigung durch diese während seiner Tätigkeit bei der Ia.\_\_\_\_\_ AG geltend machen.

#### **E. 4.4**

Hinsichtlich der Tätigkeit des Beschwerdeführers bei der E.\_\_\_\_\_ AG lässt sich dem Arbeitszeugnis entnehmen, dass die beaufsichtigende Person, Herr M.\_\_\_\_\_, eidgenössisch diplomierter Buchhalter war. Gemäss Art. 43 Abs. 5 RAG gilt Fachpraxis, die bis zwei Jahre nach Inkrafttreten des RAG am 1. September 2007 unter der Beaufsichtigung von Personen erworben wurde, welche die Voraussetzungen an die Ausbildung nach Artikel 4 Absatz 2 erfüllen, als Fachpraxis im Sinne von Artikel 5 RAG. Eidgenössisch diplomierte Buchhalter entsprechen dabei den heutigen Experten in Rechnungslegung und Controlling i.S.v. Art. 4 Abs. 2 lit. b RAG. Der Beschwerdeführer war hiernach bei der E.\_\_\_\_\_ vom 1. Juli 1995 bis 31. März 1996, d.h. 9 Monaten, unter Beaufsichtigung durch eine zugelassene Person i.S.v. Art. 43 Abs. 5 i.V.m. Art. 4 Abs. 2 RAG tätig. Allerdings erfordert Fachpraxis i.S.v. Art. 5 Abs. 2 RAG sowohl solche im Rechnungswesen als auch in Revision. Der Beschwerdeführer rügt hingegen die Aufteilung der Fachpraxis in die Bereiche Rechnungsrevision und Rechnungswesen, da eine solche nicht sachgemäss sei und der Praxis widerspreche.

##### **E. 4.4.1**

Es ist vorerst festzuhalten, dass durch das Erfordernis einer längeren Fachpraxis auch im Bereich der Revision weniger spezifisch auf die Revisionstätigkeit ausgerichtete Ausbildungen ausgeglichen werden (vgl. Botschaft, 4062). Rechnungswesen und Revision umfassen dabei unterschiedliche Tätigkeitsfelder. Das Rechnungswesen, bestehend aus Finanzbuchführung und Rechnungslegung sowie Kostenrechnung und Kalkulation, dient der quantitativen Erfassung, Darstellung, Auswertung und Planung des betrieblichen Umsatzprozesses und widerspiegelt die finanziellen Auswirkungen vergangener oder geplanter unternehmerischer Tätigkeiten. Das Rechnungswesen dient einerseits der internen Kontrolle, andererseits bildet es die Grundlage für die externe Kontrolle (Jean-Paul Thommen, Lexikon der Betriebswirtschaft, 3. Aufl., Zürich 2004, S. 536 ff.; vgl. auch Urteil des Bundesverwaltungsgerichts B-5669/2010 vom 7. April 2011 E.4.1). Unter Revision versteht man hingegen ein systematisches Nachprüfen, Analysieren und Beurteilen von Gegenständen, Sachverhalten oder abgeschlossenen Vorgängen. Prüfungsgegenstand sind wirtschaftliche Prozesse und Tatbestände sowie deren Darstellung in der Buchhaltung, Jahresrechnung und anderen finanziellen Ausweisen. Bei der (externen) Revision handelt es sich um eine periodische oder einmalige Untersuchung

durch unabhängige Personen, die im Betriebsablauf nicht integriert und am Zustandekommen des Prüfungsgegenstands nicht beteiligt sind (Thommen, a.a.O., S. 545). Mit anderen Worten überprüft die Revision insbesondere die im Rahmen des Rechnungswesens erstellten Ergebnisse in der Buchführung und der Rechnungslegung auf ihre Vereinbarkeit mit dem Gesetz und den Statuten und unterscheidet sich insofern von diesem in qualitativer Hinsicht. Die Rüge des Beschwerdeführers, die Aufteilung der Fachpraxis in die zwei Bereiche Rechnungswesen und Rechnungsrevision sei überspitzt formalistisch, geht somit fehl.

#### **E. 4.4.2**

Aus dem eingereichten Arbeitszeugnis geht hervor, dass der Beschwerdeführer als Buchhalter tätig gewesen ist. Die dort aufgelisteten Tätigkeiten umfassten insbesondere das Erstellen von Abschlüssen und Rechnungen und sind daher - wie die Vorinstanz zutreffend bemerkt - eindeutig dem Gebiet des Rechnungswesens, und nicht der Revision, zuzuordnen. Insoweit kann dem Beschwerdeführer während seiner Tätigkeit bei der E. \_\_\_\_\_ keine beaufsichtigte Fachpraxis in Revision angerechnet werden.

#### **E. 4.5**

Auch die Fachpraxis des Beschwerdeführers bei der D. \_\_\_\_\_ AG umfasste lediglich Tätigkeiten im Bereich des Rechnungswesens. Zudem konnte der Beschwerdeführer keinen Nachweis über eine entsprechende Ausbildung der ihn beaufsichtigenden Herren N. \_\_\_\_\_ und O. \_\_\_\_\_ erbringen. Zwar ist den Akten zu entnehmen, dass Herr O. \_\_\_\_\_ im Jahre 1998 ein Wirtschaftsprüfer-Diplom erworben hat. Ein solches erfordert dabei eine vorangehende Ausbildung (Punkt 3.3 der eidg. genehmigten Prüfungsordnung über die höhere Fachprüfung für Wirtschaftsprüferinnen und Wirtschaftsprüfer vom 23.3.2009). Diese ist allerdings nicht deckungsgleich mit einer Ausbildung nach Art. 4 Abs. 2 RAG, weshalb auch nicht zwangsläufig darauf geschlossen werden kann, dass ein diplomierter Wirtschaftsprüfer vor Ablegung seiner Prüfung eine nach Art. 43 Abs. 5 RAG erforderliche Ausbildung besass. Für die Zeit seiner Tätigkeit vom 1. März 1994 bis 31. Juni 1995 konnte der Beschwerdeführer damit nicht nachweisen, dass die ihn beaufsichtigenden Personen, insbesondere Herr O. \_\_\_\_\_, über die notwendige Ausbildung verfügten.

#### **E. 4.6**

Zusammenfassend lässt sich festhalten, dass es dem Beschwerdeführer nicht gelungen ist, die erforderliche beaufsichtigte Fachpraxis in Rechnungswesen und Revision nachzuweisen, weshalb eine ordentliche Zulassung gemäss Art. 5 RAG entfällt.

#### **E. 5**

Gemäss Art. 43 Abs. 6 RAG kann die Aufsichtsbehörde in Härtefällen auch Fachpraxis anerkennen, die den gesetzlichen Anforderungen nicht genügt, sofern eine einwandfreie Erbringung von Revisionsdienstleistungen aufgrund einer langjährigen praktischen Erfahrung nachgewiesen wird.

#### **E. 5.1**

"Härtefall" sowie "die Erbringung einwandfreier Revisionsdienstleistungen aufgrund einer langjährigen praktischen Erfahrung" stellen unbestimmte Rechtsbegriffe dar, welche der Einzelfallgerechtigkeit dienen (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts B-5668/2010 vom 7. April 2011 E. 3.3). Das Bundesverwaltungsgericht kann dabei die Auslegung von

unbestimmten Gesetzesbegriffen durch eine Verwaltungsbehörde überprüfen (Art. 37 VGG i.V.m. Art. 49 Bst. a VwVG). Vorliegend geht es um die Frage, was unter einer "langjährigen praktischen Erfahrung" zu verstehen ist. Einen fest bestimmten bzw. definierten Zeitraum, über welchen hinweg eine Tätigkeit ausgeübt worden sein muss, enthalten weder das Gesetz noch die Botschaft (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts B-1379/2010 vom 30. August 2010 E.7.1; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts B-5196/2008 vom 11. Dezember 2008 E.4.2; vgl. auch Botschaft, 3969 ff.). In Ermangelung einer klaren gesetzlichen Vorgabe betreffend Dauer und Qualität der Berufserfahrung müssen diese durch Auslegung ermittelt werden.

#### **E. 5.1.1**

Aufgrund des kumulativen Erfordernisses einer "langjährigen praktischen Erfahrung" und der "einwandfreien Erbringung von Revisionsdienstleistungen" in Art. 43 Abs. 6 RAG kommt unter Zugrundelegung der grammatikalischen Auslegung im Rahmen einer Gesamtbetrachtung zum Ausdruck, dass die Leistung resp. deren Qualität über einen längeren Zeitraum hinweg betrachtet analysiert werden soll, mit dem Zweck, einen Gesuchsteller unter Umständen zuzulassen, auch wenn die Fachpraxis den gesetzlichen Anforderungen nicht vollumfänglich genügt (vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts B-5196/2008 vom 11. Dezember 2008 E. 4.5). Die praktische Erfahrung muss dabei ohne grössere Unterbrüche gewonnen worden sein. Zwar ergibt sich die Qualifikation für den Härtefall primär aus der langjährigen qualifizierten Erfahrung und nicht aus der Absenz von Hinweisen auf mangelhafte Arbeit. Denn das Erfordernis einer einwandfreien Prüftätigkeit sollte von allen Gesuchstellern zwingend erfüllt sein. Gleichwohl kann es im Einzelfall auch auf die Qualität der erbrachten Revisionsdienstleistungen ankommen (vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts B-3648/2010 vom 5. Mai 2011 E.3.1). Nach Art. 4 Abs. 4 RAG kann vor Beginn einer Ausbildung gemäss Art. 4 Abs. 2 RAG keine Fachpraxis angerechnet werden. Der Beschwerdeführer schloss seine erste Ausbildung als Buchhalter mit eidg. Fachausweis am 5. Mai 1997 ab. Die Vorinstanz geht von einer maximal möglichen Anrechnung von Fachpraxis während der Ausbildung zum Buchhalter von drei Jahren aus, was vorliegend eine Anrechnung von Fachpraxis seit dem 1. Mai 1994 ermöglicht. Bei einer Anrechnung bis zum 1. September 2007 würde der Beschwerdeführer über eine Fachpraxis von rund 13 Jahren verfügen, welche die Vorinstanz im Bereich des Rechnungswesens auch anerkennt. Hingegen verfüge der Beschwerdeführer über keine längere ununterbrochene Fachpraxis im Bereich der Revision. Der Beschwerdeführer bestreitet hingegen die ungenügende Revisionstätigkeit.

#### **E. 5.1.2**

Weder dem Revisionsaufsichtsgesetz noch der Revisionsaufsichtsverordnung sind präzisere Regelungen dazu zu entnehmen, wie die Aufteilung zwischen Fachpraxis im Rechnungswesen und Rechnungsrevision ausgestaltet sein muss, um die Voraussetzungen für die Anerkennung als Revisor zu erfüllen. Art. 43 Abs. 6 RAG verlangt ausdrücklich Erfahrung in Revisionsdienstleistungen. Personen, welche über die Härtefallklausel zugelassen werden wollen, müssen daher während der anrechenbaren Zeitspanne massgeblich im Bereich der Rechnungsrevision gearbeitet haben (vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts B-3648/2010 vom 5. Mai 2011 E.3.1). Aus Sinn und Zweck von Art. 5 Abs. 2 RAG ergibt sich, dass die praktische Erfahrung mindestens zum grossen Teil aus der entsprechenden Führung von Mandaten (externe oder interne Revisionsarbeiten) stammen muss und ohne grössere Unterbrüche erfolgt sein sollte (vgl.

Urteil des Bundesverwaltungsgerichts B-390/2008 vom 30. April 2008 E.3.6.3). Dabei genügt zwar eine minimale Fachpraxis auf dem Gebiet der Revisionen (vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts B-390/2008 vom 30. April 2008 E.3.6.3; BGer 2C\_438/2008), welche vorliegen kann, wenn mindestens 10% des Gesamtpensums der Revisionstätigkeit gewidmet werden. Eine nur sporadische Tätigkeit ist hingegen nicht ausreichend. Entscheidend ist auch, dass sich die Revisionstätigkeit über einen längeren Zeitraum, d.h. nicht nur über ein Jahr, erstreckt (vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts B-3648/2010 vom 5. Mai 2011 E.3.1).

### **E. 5.1.3**

Im Hinblick auf seine Tätigkeit bei der F. \_\_\_\_\_ AG macht der Beschwerdeführer geltend, er sei sowohl im Rechnungswesen als auch in der Revision tätig gewesen. Als Nachweis hierüber reichte er im Rahmen seines Zulassungsgesuchs eine selbst unterzeichnete Bestätigung des Arbeitgebers zur Fachpraxis vom 5. August 2008 (Beilage 10 der Vernehmlassung) ein, welcher eine Teilzeittätigkeit des Beschwerdeführers im Bereich des Rechnungswesens und der Revision seit April 1996 bei der F. \_\_\_\_\_ AG zu entnehmen ist. Eine selbst unterzeichnete Bestätigung stellt dabei zwar nicht per se ein ungeeignetes Beweismittel für den Nachweis von Fachpraxis dar. Privaturkunden wie die hier vorliegende besitzen - anders als öffentliche Urkunden - gleichwohl keine erhöhte Beweiskraft. Sie unterliegen der freien Beweiswürdigung durch das Gericht, welches insbesondere widersprechende Beweisaussagen unter Berücksichtigung des gesamten Beweismaterials zu würdigen hat (vgl. Bernhard Waldmann/Philippe Weissenberger, Kommentierung zu Art. 19 Rz. 23, in: Bernhard Waldmann/Philippe Weissenberger (Hrsg.), VwVG, Praxiskommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren, Zürich/Basel/Genf 2009). Vorliegend hat der Beschwerdeführer insoweit widersprüchliche Angaben gemacht, als er im Rahmen seines Zulassungsgesuchs vom 3. Dezember 2007 zunächst sich selbst in der besagten Bestätigung als leitenden Revisor angab, wohingegen er eine solche Position auf Nachfrage der Vorinstanz mit späterem E-Mail vom 27. September 2009 (Beilage 16 der Vernehmlassung) verneinte und zum Beweis eine Bestätigung des beaufsichtigenden H. \_\_\_\_\_ vom 29. Mai 2005 (Beilage 18 der Vernehmlassung) einreichte. Dabei vermag zwar das spätere Dokument die Aussage des ersten über eine vermeintliche Tätigkeit im Bereich der Revision grundsätzlich nicht in Zweifel zu ziehen. Allerdings kommt der selbst unterzeichneten Bestätigung von Fachpraxis nur insoweit Beweiskraft zu, als der Beschwerdeführer auch weitere Nachweise über seine Revisionstätigkeit bei der F. \_\_\_\_\_ AG vorgelegt hat. Insoweit konnte eine Revision bei der P. \_\_\_\_\_ AG seit dem Jahre 2006 nachgewiesen werden. Weitere Revisionen im Rahmen der Tätigkeit bei der F. \_\_\_\_\_ AG konnte der Beschwerdeführer nicht nachweisen bzw. hat er durch besagte E-Mail vom 27. September 2009 gegenüber der Vorinstanz erklärt, dass keine weiteren Revisionen durch die F. \_\_\_\_\_ AG ausgeführt würden. Das obengenannte Schreiben von Herrn H. \_\_\_\_\_ vom 29. September 2009 erwähnt zudem, dass der Beschwerdeführer seit Oktober 1997 für die J. \_\_\_\_\_ AG auf dem Gebiet der Rechnungsrevision tätig gewesen sei. Die Revisionstätigkeit habe im Jahresdurchschnitt rund 10% betragen. Die Vorinstanz erachtet im Sinne einer Richtlinie, dass ein Gesuchsteller mindestens zu 10% einer Vollzeitstelle im Bereich der Rechnungsrevision tätig gewesen sein sollte, damit eine Zulassung als Revisor möglich erscheint. Den Akten ist zu entnehmen, dass der Beschwerdeführer in der gleichen Zeitspanne (ab Oktober 1997) bei der F. \_\_\_\_\_ AG in einem Teilzeitpensum und zusätzlich seit September 2000 als Finanzchef (100%) der Ia. \_\_\_\_\_ AG gearbeitet habe.

Angesichts der zumindest seit dem Jahre 2000 parallel ausgeübten Voll- und Teilzeitstellen kann es sich seit diesem Zeitpunkt hinsichtlich der Tätigkeit bei der J.\_\_\_\_\_ AG allenfalls um ein sehr kleines Teilzeitpensum handeln, welches alleine die Anforderungen an eine langjährige praktische Erfahrung im Bereich der Rechnungsrevision (10% einer Vollzeitstelle) nicht erfüllt. Die Tätigkeit bis September 2000 liesse sich hingegen bei der Berechnung des Gesamtumfangs der Fachpraxis zwar grundsätzlich gebührend berücksichtigen. Allerdings ist das vorgelegte Schreiben von Herrn H.\_\_\_\_\_ vom 29. September 2009 allein nicht geeignet, den Nachweis der Revisionstätigkeit durch den Beschwerdeführer zu erbringen. Wie die Vorinstanz in ihrer Vernehmlassung zutreffend feststellte, ist die Glaubwürdigkeit dieser Bescheinigung dadurch in Frage gestellt, dass der Beschwerdeführer zuvor unterschiedliche Angaben über seine Beaufsichtigung gemacht hat. Mit Schreiben vom 28. September 2009 forderte die Vorinstanz den Beschwerdeführer daher auf, nähere Angaben zur Beaufsichtigung durch Herrn H.\_\_\_\_\_ zu machen, insbesondere schriftliche Belege für einen Auftrag einzureichen. Der Beschwerdeführer blieb diesen Beweis schuldig. Festzuhalten ist somit, dass dem Beschwerdeführer für die Zeit seiner Tätigkeit bei der F.\_\_\_\_\_ AG die Revision der P.\_\_\_\_\_ AG seit dem Jahre 2006 angerechnet werden kann, mithin eine externe Revision pro Jahr. Weitere Nachweise über Tätigkeiten im Bereich der Revision bei der F.\_\_\_\_\_ AG hat der Beschwerdeführer nicht erbracht.

#### **E. 5.1.4**

Im Zusammenhang mit der Ia.\_\_\_\_\_ AG macht der Beschwerdeführer zudem geltend, er habe im Rahmen seiner mehrjährigen Tätigkeit als Finanzchef der Ia.\_\_\_\_\_ AG Fachpraxis in der internen Revision erworben. Die interne Revision ist im Gegensatz zur externen Revision gesetzlich nicht geregelt. Trotzdem ist in Übereinstimmung mit der Vorinstanz eine Anrechnung möglich, sofern die durchgeführten Prüfungshandlungen weitgehend mit jenen einer externen Revisionsstelle vergleichbar sind. Bei einer externen Revision, wie der ordentlichen Revision gemäss Art. 728 a Abs. 1 OR, hat die aktienrechtliche Revisionsstelle zu prüfen, ob Buchführung und Jahresrechnung sowie der Antrag des Verwaltungsrats über die Verwendung des Bilanzgewinns Gesetz und Statuten entsprechen und ob ein internes Kontrollsystem existiert. Bei einer solchen Revision verfährt die Revisionsstelle unabhängig und nicht weisungsgebunden. Die interne Revision erbringt (organisationsinterne) unabhängige und objektive Prüfungs- und Beratungsdienstleistungen, welche darauf ausgerichtet sind, Mehrwerte zu schaffen und die Geschäftsprozesse zu verbessern. Mit einem systematischen und zielgerichteten Ansatz bewertet sie die Effektivität des Risikomanagements, der Kontrollen und der Führungs- und Überwachungsprozesse und hilft, diese zu verbessern (vgl. internationale Standards des Institutes of Internal Auditors für die berufliche Praxis der internen Revision, Ausgabe 2009). Auch die interne Revision überprüft das Rechnungs- und Berichtswesen auf seine Gesetzmässigkeit und Richtigkeit hin, ist dabei jedoch der Unternehmensleitung unterstellt (Thommen, a.a.O., S. 301, 546). Als Beweis für die interne Revision legte der Beschwerdeführer fünf Berichte der Revisionsstelle zur Jahresrechnung sowie fünf interne Besprechungsprotokolle der Jahresabschlüsse 2001 bis 2004 der Ib.\_\_\_\_\_ GmbH (...) bzw. der Ic.\_\_\_\_\_ BV (...) ins Recht. Wie bereits erläutert, müsste es sich bei der internen Revision um eine der externen Revisionstätigkeit vergleichbare Tätigkeit handeln, um eine i.S.d. RAG anrechenbare Revisionsdienstleistung zu erhalten. Aus den Unterlagen ist jedoch kein Hinweis auf eine der externen Revision vergleichbare Handlung des Beschwerdeführers zu entnehmen. Vielmehr ergab sich lediglich aus dem Protokoll

betreffend den Jahresabschluss 2001 der Ib. \_\_\_\_\_ GmbH (...) (Beilage 8 zur Beschwerde), dass - wie die Vorinstanz zutreffend feststellte - der Beschwerdeführer an der Erstellung eines Jahresabschlusses beteiligt war. Ferner hat er an der Überprüfung des Jahresabschlusses 2002 mitgewirkt. Solche Handlungen stellen jedoch keine anrechenbare Revisionsdienstleistungen dar, sondern sind vielmehr typische Handlungen der Rechnungslegung bzw. allenfalls der internen Revision, wie sie oben bereits erläutert worden ist. Weitere Hinweise auf eine Revisionstätigkeit sind den Protokollen nicht zu entnehmen. Die Rüge des Beschwerdeführers, er habe entgegen der Auffassung der Vorinstanz im Rahmen seiner Tätigkeit als Finanzchef der Ia. \_\_\_\_\_ AG anrechenbare Revisionspraxis im Rahmen einer Zulassung als Revisionsexperte erworben, geht somit fehl.

#### **E. 5.1.5**

Der Beschwerdeführer legt sodann insgesamt fünf Revisionsberichte der Geschäftsprüfungskommission des K. \_\_\_\_\_ bzw. der Mitgliederversammlung des Vereins L. \_\_\_\_\_ ins Recht. Beide Vereine sind aktuell nicht im Handelsregister eingetragen und unterstehen somit keiner Revisionspflicht (Art. 61 Abs. 2 Ziff. 2 ZGB). Gesetzlich nicht vorgesehene Revisionen, d.h. sogenannte Laienrevisionen dürfen durch Personen ohne Zulassung der Vorinstanz durchgeführt werden (Walter/Sanwald, a.a.O., S. 460). Denn Laienrevisionen stellen gegenüber eingeschränkten Revisionen, für deren Durchführung mindestens eine Zulassung als Revisor notwendig ist, die einfachste Form einer Revisionstätigkeit dar. Das Fehlen einer gesetzlichen Pflicht zur Revision schliesst zwar nicht per se aus, dass einer entsprechenden Tätigkeit mitunter nicht auch gewisse Elemente einer Revisionstätigkeit anzuerkennen sind. Dies setzt gleichwohl voraus, dass es sich - in Ermangelung gesetzlicher Vorgaben - um eine der gesetzlich vorgeschriebenen Revision vergleichbare Tätigkeit handelt. Vorliegend trifft dies lediglich für die durch den Beschwerdeführer ausgeführte Abschlussrevision des Vereins L. \_\_\_\_\_ zu. Da diese Laienrevision gleichwohl nicht nach den gesetzlichen Vorschriften erstellt werden musste, kann sie höchstens in Verbindung mit anderen Mandaten als Fachpraxis in Rechnungsrevision berücksichtigt werden, vorliegend namentlich mit der Revision der P. \_\_\_\_\_ AG seit dem Jahre 2006. Weitere Revisionsmandate hat der Beschwerdeführer nicht nachgewiesen. Hingegen lässt sich aus der für dem K. \_\_\_\_\_ durchgeführten Gegenüberstellung von Buchhaltung zum Jahresabschluss - wie die Vorinstanz zutreffend feststellt - nicht auf eine Revisionstätigkeit im eigentlichen Sinne schliessen. Dem Beschwerdeführer sind daher nur die von ihm nachgewiesenen drei Revisionsmandate des Vereins L. \_\_\_\_\_ in den Jahren 2003 bis 2005 als Revisionstätigkeit anzurechnen.

#### **E. 5.2**

Der Beschwerdeführer ist der Auffassung, Personen mit einer Ausbildung nach Art. 4 Bst. b RAG seien automatisch als Revisoren nach Art. 5 RAG zuzulassen. Die Fachpraxis, die für den Abschluss als Fachmann im Finanz- und Rechnungswesen bzw. als dipl. Buchhalter/Controller notwendig sei, decke sich mit derjenigen für eine Zulassung als Revisor. Das RAG umschreibt in Art. 4 und Art. 5, welche Anforderungen an die Ausbildung und die Fachpraxis für die Zulassung als Revisionsexperte bzw. Revisor zwingend notwendig sind. Dabei wurde vom Gesetzgeber nicht vorgesehen, dass die Vollzugsbehörde (Vorinstanz), wie vom Beschwerdeführer gewünscht, Fachpraxis während einer Ausbildung nach Art. 4 Abs. 2 RAG unbesehen übernehmen darf. Einzige Ausnahme stellt hier die Ausbildung zum dipl. Wirtschaftsprüfer dar, bei welcher bewusst auf den Nachweis

zusätzlicher Fachpraxis verzichtet wurde (Botschaft, 4062f.). In den anderen Fällen ist die Vorinstanz verpflichtet, die geltend gemachte Fachpraxis im Rahmen ihres gesetzlichen Auftrages sowohl auf ihre Dauer als auch auf die Frage der Beaufsichtigung zu prüfen. Die Vorinstanz ist in ihrer Tätigkeit dem Legalitätsprinzip gegenüber verpflichtet. Eine Anerkennung von Fachpraxis ohne vertiefte Prüfung durch die Vorinstanz wäre deshalb - auch wenn sie nicht im Widerspruch zu einem Gesetz steht - unzulässig, zumal das RAG in diesem Fall abschliessend den Massstab und die Schranke der Verwaltungstätigkeit aufzeigt (siehe zum Legalitätsprinzip: Häfelin/Müller/Uhlmann, a.a.O, Rz. 368 ff.). Im Übrigen ergibt sich weder aus dem Reglement über die Berufsprüfung Fachfrau/Fachmann im Finanz- und Rechnungswesen noch aus dem Reglement über die höhere Fachprüfung Expertin/Experte in Rechnungslegung und Controlling (beide Ausgabe 1999), dass eine praktische Erfahrung in Revision für die Ablegung der Prüfung als Buchhalter mit eidgenössischem Fachausweis bzw. als Experte in Rechnungslegung und Controlling (ehemals diplomierter Buchhalter/Controller) erforderlich sei. Vielmehr wird praktische Erfahrung in Rechnungslegung und Controlling bzw. im Finanz- und Rechnungswesen gefordert (Art. 8.3 bzw. 8.2 des jeweiligen Reglements), d.h. keine einer Revisionstätigkeit zugehörigen Bereichen. Insoweit geht die Rüge des Beschwerdeführers fehl, das Vorliegen von Fachpraxis auf dem Gebiet der Revision sei schon Voraussetzung für die Erlangung seiner Diplome gewesen.

### **E. 5.3**

Zusammenfassend ist daher festzustellen, dass dem Beschwerdeführer im Bereich der Revisionstätigkeit eine ordentliche externe Revision (P. \_\_\_\_\_ AG seit 2006) sowie drei gesetzlich nicht vorgeschriebene Revisionen (Verein L. \_\_\_\_\_ von 2003 bis 2005) angerechnet werden können. Ferner ist davon auszugehen, dass der Beschwerdeführer in seiner Funktion als Finanzchef der Ia. \_\_\_\_\_ AG seit dem Jahre 2000 teilweise interner Revisionstätigkeit nachgegangen und die Jahresabschlüsse für die externe Revision überprüft bzw. erstellt hat. Damit verfügt der Beschwerdeführer zwar über einige Praxiserfahrung auf dem Gebiet der internen und externen Revision. Dennoch kann in diesem Falle noch nicht von einer qualifizierten Berufserfahrung aufgrund einer langjährigen praktischen Tätigkeit auf dem Gebiet der Rechnungsrevision gesprochen werden. Denn es sollte durchschnittlich mehr als nur eine Revision pro Jahr durchgeführt werden. Der Beschwerdeführer konnte jedoch seit 2003 lediglich eine Revision pro Jahr nachweisen, wobei in den ersten drei Jahren noch keine gesetzlich vorgeschriebenen, geschweige denn ordentlichen Revisionen hierunter fielen. Insoweit kann nicht davon ausgegangen werden, dass er über eine langjährige Fachpraxis auf dem Gebiet der Revisionsdienstleistungen verfügt.

### **E. 6**

Der Beschwerdeführer rügt weiter Art. 7 RAV entziehe aufgrund des arbeitsrechtlichen Weisungsrechts der Wirtschaftsfreiheit (Art. 27 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft, BV, SR 101) die Substanz. Er unterlässt indessen weitere notwendige Substantiierungen, die ihm schlussendlich einen Anspruch auf Zulassung als Revisionsexperte bzw. Revisor einräumen würde, anzuführen. Gemäss Art. 36 BV können Grundrechte wie die Wirtschaftsfreiheit bei Vorliegen einer genügenden gesetzlichen Grundlage, eines öffentlichen Interesses sowie der Verhältnismässigkeit des Eingriffs eingeschränkt werden. Gemäss Art. 95 Abs. 1 BV kann der Bund Vorschriften zur privatwirtschaftlichen Erwerbstätigkeit erlassen. Von dieser Kompetenz hat er Gebrauch

gemacht und in Bezug auf die Zulassungspflicht von Revisoren insbesondere Art. 5 und Art. 43 Abs. 6 RAG erlassen (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts B 3648/2010 vom 5. Mai 2011 E.4.1). Inwiefern diese gesetzlichen Grundlagen für die Einführung einer Bewilligungspflicht zur selbständigen Erbringung von Revisionsdienstleistungen den Anforderungen an Art. 36 BV nicht genügen sollten und kein öffentliches Interesse an der Erbringung qualitativ einwandfreier Revisionsdienstleistungen bestehen sollte (Art. 1 Abs. 2 RAG), führt der Beschwerdeführer nicht aus und ist auch nicht ersichtlich.

#### **E. 7**

Die Verweigerung der Zulassung des Beschwerdeführers als Revisor ist auch verhältnismässig. Gemäss Art. 36 Abs. 3 BV wird im Rahmen des Grundsatzes der Verhältnismässigkeit verlangt, dass eine behördliche Massnahme geeignet, erforderlich und für den Betroffenen zumutbar ist. In Bezug auf das Verhältnismässigkeitsprinzip kann auf die ständige Rechtsprechung des Bundesgerichts sowie die Lehre verwiesen werden (vgl. BGE 133 I 77 E. 4.1, m.w.H.; Häfelin/Müller/Uhlmann, a.a.O., Rz. 581 ff.). Wie ausgeführt, verfolgt das Revisionsrecht das Ziel, die Qualität der Revisionstätigkeit dadurch sicherzustellen, dass die Erbringung von gesetzlich vorgeschriebenen Revisionsdienstleistungen fachlich qualifizierten Fachpersonen vorbehalten bleibt. Durch die Zulassungspflicht wird sichergestellt, dass die antragstellende Person diesen Anforderungen genügt. Durch die Nichtzulassung einer Person ohne genügende beaufsichtigte oder unbeaufsichtigte Fachpraxis werden die Qualität von Revisionsdienstleistungen insgesamt erhöht und das Vertrauen in die Institution der Revision gestärkt. Die Zulassungspflicht als Massnahme ist somit geeignet. Mildere Massnahmen wie beispielsweise eine auf bestimmte Gebiete beschränkte Zulassung oder Kontrollen durch die Revisionsaufsichtsbehörde sind vom Gesetz nicht vorgesehen und erscheinen aufgrund deren Lückenhaftigkeit auch nicht als geeignet, um eine einwandfreie Prüftätigkeit zu gewährleisten (vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts B-3648/2010 vom 5. Mai 2011 E.4.2).

#### **E. 8**

Art. 5 Abs. 2 RAG verlangt in jedem Fall eine ausreichende Praxis auf dem Gebiet der Rechnungsrevision. Nichts anderes ergibt sich gestützt auf die Härtefallklausel nach Art. 43 Abs. 6 RAG, welche eine einwandfreie und langjährige Erfahrung in der Erbringung von Revisionsdienstleistungen verlangt. Die fehlende Fachpraxis auf dem Gebiet der Rechnungsrevision führt daher zu einer negativen Entscheidung betreffend Zulassung als Revisor. Aus diesem Grunde erübrigt sich die Prüfung einer Zulassung als Revisionsexperte.

#### **E. 9**

Entsprechend dem Ausgang des Verfahrens hat der Beschwerdeführer die Verfahrenskosten zu tragen (Art. 63 Abs. 1 VwVG sowie Art. 1 ff. des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]). Diese werden auf Fr. 2'500.- festgesetzt und mit dem am 30. Dezember 2009 geleisteten Kostenvorschuss in gleicher Höhe verrechnet. Eine Parteientschädigung wird nicht zugesprochen, da der Beschwerdeführer im vorliegenden Verfahren unterlag (Art. 64 Abs. 1 VwVG) und ohnehin nicht anwaltlich vertreten war.

#### **E. 10**

Im Bereich des Revisionsaufsichtsrechts handelt es sich nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung bei der Beurteilung der zu absolvierenden Fachpraxis um eine Frage, deren Überprüfung dem Bundesgericht entzogen ist (vgl. Art. 83 Bst. t des Bundesgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 [BGG, SR 173.110] sowie Urteile des Bundesgerichts 2C\_438/2008 vom 16. Oktober 2008 E. 2 und 2C\_136/2009 vom 16. Juni 2009). Dieser Entscheid kann somit nicht mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten an das Bundesgericht weitergezogen werden.

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.