

BVGer BVGE 2010/18 vom 22. März 2010

Bundesverwaltungsgericht, 2010-03-22, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_BVGE_2010_18

FR: TAF BVGE 2010/18 du 22 mars 2010

IT: TAF BVGE 2010/18 del 22 marzo 2010

Regeste

Revisionsaufsicht

Erwägungen

E. 4

Strittig ist, ob die Beschwerdeführerin die Anforderungen an die beaufsichtigte Fachpraxis hinsichtlich ihrer Zulassung als Revisionsexpertin und entsprechender Eintragung im Revisorenregister erfüllt. Die Vorinstanz anerkennt insgesamt 57 Monate als beaufsichtigte Fachpraxis: davon 14 Monate während ihrer Ausbildung ab dem 26. Oktober 1989 (drei Jahre vor Ausbildungsabschluss) bis zum 31. Dezember 1990 bei der X. und 43 Monate bei der Y. ab dem 1. Januar 1991 bis zur Wahl der Beschwerdeführerin in der Verwaltungsrat der Y. am 8. August 1994. Es könne lediglich diejenige Fachpraxis angerechnet werden, die vor der Wahl der Beschwerdeführerin in der Verwaltungsrat der Y. erworben wurde, da die Beaufsichtigung eines Mitglieds des Verwaltungsrates durch ein anderes Mitglied nicht möglich sei, weil diese hierarchisch gleichgestellt und gleichberechtigt seien. Das für den Arbeitsvertrag typische und notwendige Subordinationsverhältnis falle durch die Wahl einer Arbeitnehmerin in den Verwaltungsrat dahin oder werde zumindest stark relativiert. Die Zeit ab August 1994 bis Ende März 2009 anerkennt die Vorinstanz als unbeaufsichtigte Fachpraxis (176 Monate). Die Beschwerdeführerin macht geltend, dass sie die gesamte gesetzlich vorgeschriebene Zeit an beaufsichtigter Fachpraxis erfülle. Zum einen seien durchaus Konstellationen denkbar, in denen der Gesamtverwaltungsrat befugt sei, seinen einzelnen Mitgliedern Weisungen zu erteilen. Zum anderen sei jedoch für die Beantwortung der Frage, ob die Beschwerdeführerin der im Sinne des Revisionsaufsichtsgesetzes vom 16. Dezember 2005 (RAG, SR 221.302) beaufsichtigenden Person unterstellt beziehungsweise gegenüber dieser weisungsgebunden war, allein ihre arbeitsrechtliche Stellung massgebend. Bei der Ausführung von Revisionen für Kunden handle es sich um eine organunabhängige Arbeitstätigkeit. Der Arbeitsvertrag der Beschwerdeführerin zur Y. habe nach der Wahl in den Verwaltungsrat weiterhin Gültigkeit gehabt.

E. 4.1

Zugelassene Revisionsexperten sind berechtigt, wirtschaftlich bedeutsame Unternehmen im Rahmen einer ordentlichen Revision zu prüfen (Art. 727 b Abs. 2 des Obligationenrechts vom 30. März 1911 [OR, SR 220]). Sie müssen über dieselbe Ausbildung verfügen wie zugelassene Revisoren, haben sich jedoch über eine zusätzliche, deutlich längere Fachpraxis auszuweisen (vgl. Botschaft zum Bundesgesetz über die Zulassung und Beaufsichtigung der Revisorinnen und Revisoren [Revisionsaufsichtsgesetz RAG] vom 20. Juli 2004, BBl 2004 I 4007, nachfolgend: Botschaft zum RAG). Die Fachpraxis ist vom Gesuchsteller nachzuweisen (Art. 3 Abs. 1 und 2 der Revisionsaufsichtsverordnung vom 22. August 2007 [RAV, SR 221.302.3]; vgl. auch HANS PETER WALTER/RETO

SANWALD, Die Aufsicht über die Revisionsstellen - Instrument zur echten Qualitätsverbesserung?, Schweizerische Zeitschrift für Wirtschafts- und Finanzmarktrecht [SZW] 6/2007, S. 450 ff., 456).

E. 4.2

Sinn und Zweck der (gesetzlichen) Festsetzung von fachlichen Anforderungen an Revisorinnen und Revisoren beziehungsweise Revisionsexpertinnen und Revisionsexperten ist die Gewährleistung der Verlässlichkeit von Revisionen (Botschaft zum RAG, BBl 2004 I 3997 f.). Nach dem Zweckartikel des Revisionsaufsichtsgesetzes dient dieses der ordnungsgemässen Erfüllung und der Sicherstellung der Qualität von Revisionsdienstleistungen (Art. 1 Abs. 2 RAG). Die Umschreibung des Zwecks ist für die Auslegung des Revisionsaufsichtsgesetzes heranzuziehen (Botschaft zum RAG, BBl 2004 I 4059). Unter diesem Gesichtspunkt ist das Kriterium der (beaufsichtigten) Fachpraxis zu werten.

E. 4.3

Die Beschwerdeführerin verfügt über einen Abschluss als Treuhänderin mit einem eidgenössischen Fachausweis, weshalb vorliegend Art. 4 Abs. 2 Bst. c RAG einschlägig ist: Die Anforderungen an Ausbildung und Fachpraxis erfüllen: [...] c) Absolventinnen und Absolventen eines Universitäts- oder Fachhochschulstudiums in Betriebs-, Wirtschafts- oder Rechtswissenschaften an einer schweizerischen Hochschule, Fachleute im Finanz- und Rechnungswesen mit eidgenössischem Fachausweis sowie Treuhänderinnen und Treuhänder mit eidgenössischem Fachausweis, je mit mindestens zwölf Jahren Fachpraxis; [...] Die Anforderungen an die Fachpraxis werden in Art. 4 Abs. 4 RAG präzisiert: Die Fachpraxis muss vorwiegend auf den Gebieten des Rechnungswesens und der Rechnungsrevision erworben worden sein, davon mindestens zwei Drittel unter Beaufsichtigung durch eine zugelassene Revisionsexpertin oder einen zugelassenen Revisionsexperten oder durch eine ausländische Fachperson mit vergleichbarer Qualifikation. Fachpraxis während der Ausbildung wird angerechnet, wenn diese Voraussetzungen erfüllt sind. Diese Bestimmung wurde aus der Verordnung des Bundesrates über die fachlichen Anforderungen an besonders befähigte Revisoren vom 15. Juni 1992 (AS 1992 1210) übernommen und angepasst. Die Beschwerdeführerin muss somit über zwölf Jahre Fachpraxis verfügen, wovon acht Jahre unter Beaufsichtigung absolviert sein müssen. Die Fachpraxis hat dabei vorwiegend auf den Gebieten des Rechnungswesens und der Rechnungsrevision zu erfolgen. Aus Sinn und Zweck dieser Regelung ergibt sich, dass diese praktische Erfahrung mindestens zu einem grossen Teil aus der entsprechenden Führung von Mandaten (interne oder externe Revisionsarbeiten) stammen muss. Zudem hat die praktische Erfahrung sowohl in den Bereichen des Rechnungswesens als auch der Rechnungsrevision ohne grössere Unterbrüche gewonnen worden zu sein (vgl. hierzu Urteil des BVGer B-390/2008 vom 30. April 2008 E. 3.6.3). Die Vorinstanz nimmt gemäss ihrer Praxis eine vorwiegende Tätigkeit auf den erwähnten Gebieten bei einem Tätigkeitsgrad von 75 % einer 100 %-Stelle an (...). Somit hat die Beschwerdeführerin eine beaufsichtigte Fachpraxis von 72 Monaten zu erfüllen (144 x 3/4 x 2/3). Die Beschwerdeführerin setzt sich der Anwendung dieser Praxis nicht entgegen.

E. 4.4

Vorliegend nicht streitig sind die von der Vorinstanz als beaufsichtigte Fachpraxis anerkannten 57 Monate ab dem Zeitpunkt drei Jahre vor dem Ausbildungsabschluss der

Beschwerdeführerin als Treuhänderin mit eidgenössischem Fachausweis, bis zu ihrer Wahl in der Verwaltungsrat der Y. am 8. August 1994. Streitgegenstand bildet demnach die Frage, ob die von der Beschwerdeführerin geltend gemachte (Fachpraxis-) Zeit nach ihrer Wahl in den Verwaltungsrat der Y. bis zum Zeitpunkt der Gesuchseinreichung beziehungsweise Gesuchsbeurteilung von der Vorinstanz zu Recht nicht als beaufsichtigte Fachpraxis beziehungsweise unbeaufsichtigte Fachpraxis gewertet worden ist.

E. 4.5

Massgebend ist Art. 7 RAV, welcher den Begriff der Beaufsichtigung definiert. Demnach gilt Fachpraxis als unter Beaufsichtigung erworben, wenn die Gesuchstellerin oder 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.

E. 4.6

Bevor darauf einzugehen ist, ob die Beschwerdeführerin in Ausübung ihres Verwaltungsratsmandats als « beaufsichtigt » im Sinne von Art. 7 RAV gelten kann, ist vorab zu prüfen, ob sie in einem allfälligen Doppelverhältnis zur Y. gestanden hat (bzw. steht) und dieses Doppelverhältnis in Bezug auf die Anwendung des Revisionsaufsichtsrechts relevant ist. Es ist zu klären, ob hinsichtlich der Voraussetzung der beaufsichtigten Fachpraxis zwischen einem allfälligen Arbeitsverhältnis und dem organschaftlichen Verhältnis zur betreffenden Gesellschaft zu unterscheiden ist.

E. 4.6.1

Der Verwaltungsrat einer Aktiengesellschaft steht zu dieser in einem organschaftlichen Verhältnis. In Lehre und Rechtsprechung wird dabei von einem einheitlichen Vertragsverhältnis ausgegangen, das eine gesellschaftsrechtliche und eine auftragsrechtliche Komponente aufweist; zu diesem organschaftlichen Grundverhältnis können weitere eigenständige Rechtsverhältnisse hinzukommen (zum Ganzen KARIN EUGSTER/HANS CASPAR VON DER CRONE, Rechtliche Stellung des Geschäftsführers im Konzern, SZW 6/2007, S. 434 ff., 438 mit Hinweisen; MARC BAUEN/SILVIO VENTURI, Der Verwaltungsrat, Zürich/Basel/Genf 2007, Rz. 76 ff.; ROLAND MÜLLER/LORENZ LIPP/ADRIAN PLÜSS, Der Verwaltungsrat, Ein Handbuch für die Praxis, 3. Aufl., Zürich/Basel/Genf 2007, S. 31 f.; ROLAND MÜLLER, Der Verwaltungsrat als Arbeitnehmer, Zürich/Basel/Genf 2005, S. 80 [nachfolgend: Der Verwaltungsrat]; ROLAND MÜLLER, Problematik einer Doppelstellung als Verwaltungsrat und Arbeitnehmer, Ein besonderes Mass an Verantwortung?, Der Schweizer Treuhänder [ST] 2006, S. 851 ff., 852 [nachfolgend: Problematik einer Doppelstellung]).

E. 4.6.2

Die Wahl von Angestellten in den Verwaltungsrat ist grundsätzlich zulässig (MARTIN WEHRLI, in: Heinrich Honsell/Nedim Peter Vogt/ Rolf Watter [Hrsg.], Basler Kommentar Obligationenrecht II, 3. Aufl., Basel 2009, Art. 707 Rz. 24; BAUEN/VENTURI, a. a. O., Rz. 34; MÜLLER/LIPP/PLÜSS, a. a. O., S. 39). Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zur Frage, ob ein leitendes Organ einer Aktiengesellschaft zu dieser in einem Arbeitsverhältnis stehen kann, ist jeweils eine Beurteilung im Einzelfall vorzunehmen; dabei ist entscheidend, ob die betroffene Person in dem Sinne in einem

Abhängigkeitsverhältnis steht, dass sie Weisungen empfängt; ist dies zu bejahen, liegt ein arbeits- und gesellschaftsrechtliches Doppelverhältnis vor (BGE 130 III 213 E. 2.1, vgl. auch BGE 128 III 129 E. 1aa). Das Bundesgericht geht somit von zwei Rechtsverhältnissen aus, die gleichzeitig nebeneinander Bestand haben können (vgl. zum Ganzen MÜLLER, Der Verwaltungsrat, S. 203 ff., insbes. S. 220). Eine Doppelstellung als Verwaltungsrat und Arbeitnehmer ist dann gegeben, wenn das organschaftliche und das arbeitsrechtliche Verhältnis rechtsgültig zur selben Zeit zur gleichen Gesellschaft bestehen (MÜLLER, Problematik einer Doppelstellung, ST 2006, S. 851). Die Vorinstanz hat das Arbeitsverhältnis und damit die Tätigkeit der Beschwerdeführerin bei der Y. bis zum Zeitpunkt ihrer Wahl in den Verwaltungsrat am 8. August 1994 als weisungsgebunden qualifiziert, das Vorliegen einer formellen Unterstellung und damit ein Subordinationsverhältnis bejaht und daher als beaufsichtigte Fachpraxis anerkannt. Das Arbeitsverhältnis der Beschwerdeführerin war nach ihrer Wahl in den Verwaltungsrat keiner Änderung unterworfen (weder formell noch tatsächlich); der Arbeitsvertrag und der integrierte Stellenbeschrieb erfuhren keine Änderung, hatten nach wie vor Gültigkeit und die Beschwerdeführerin führte weiterhin unter Aufsicht ihres Vorgesetzten Revisionsmandate sowie die weiteren im Stellenbeschrieb genannten Aufgaben (aufgegliedert nach Revisionstätigkeiten, Buchhaltung und übrige Tätigkeiten) aus. Als direkte Vorgesetzte bezeichnet der Stellenbeschrieb die jeweilige fachverantwortliche Person bei der Y. Somit liegt ein Doppelverhältnis vor, welches mindestens bis zum Zeitpunkt der Arbeitsvertragsänderung per 1. Januar 2002 zur Y. bestand. Das Arbeitsverhältnis der Beschwerdeführerin ist angesichts des Stellenbeschriebs sowie des Tätigkeitsinhalts als organunabhängige Tätigkeit zu qualifizieren.

E. 4.6.3

Die Vorinstanz bringt vor, dass aus dem Arbeitsvertrag der Beschwerdeführerin vom 2. beziehungsweise 5. Oktober 1990 in keiner Weise eine Unterstellung unter B. hervorgehe. Die Beschwerdeführerin habe gemäss Arbeitsvertrag dem jeweiligen Fachverantwortlichen der Y. unterstanden. Die Vorinstanz sei zugunsten der Beschwerdeführerin davon ausgegangen, dass damit B. gemeint sei. Diese Unterstellung habe jedoch spätestens ab ihrer Wahl in den Verwaltungsrat keine Gültigkeit gehabt. Die Vorinstanz geht somit davon aus, dass die Beschwerdeführerin bis zum 8. August 1994 B. als Fachperson im Sinne von Art. 7 RAV formell unterstellt war und ihre Tätigkeit weisungsgebunden ausgeübt hat. Dieses formelle Unterstellungsverhältnis hat nach den vorangegangenen Erwägungen auch nach ihrer Wahl in den Verwaltungsrat in Bezug auf die organunabhängige Tätigkeit bestanden. Daran vermag der Umstand, dass im Arbeitsvertrag vom 2. beziehungsweise 5. Oktober 1990 lediglich der jeweilige Fachverantwortliche als Vorgesetzter und nicht namentlich B. erwähnt ist, nichts zu ändern; üblicherweise ist bei Abschluss des Arbeitsvertrags nicht absehbar, ob die Person des zuständigen Fachverantwortlichen sich im Laufe der Zeit ändert; die Bezeichnung der Funktion des Vorgesetzten ist detailliert (« Fachverantwortliche der Y. [Bereich Steuern, BVG], [Bereich Buchhaltung/Revision] ») und genügt. Dass dies vorliegend stets dieselbe Person war, ändert an diesem Ergebnis nichts. B. erfüllt als zugelassener Revisionsexperte die in Art. 7 RAV gestellten Anforderungen an die Fachperson (...); somit konnte er die Beschwerdeführerin beaufsichtigen.

E. 4.6.4

Besteht, wie vorliegend, ein Doppelverhältnis zur betreffenden Gesellschaft (vgl. E. 4.6.2), ist dieses auch in Bezug auf die Revisionsaufsichtsgesetzgebung zu beachten: Wenn ein (organunabhängiges) Arbeitsverhältnis und ein organschaftliches Verhältnis nebeneinander bestehen, muss es bezogen auf das Arbeitsverhältnis möglich sein, beaufsichtigte Fachpraxis zu erwerben. Die Ausführungen der Vorinstanz lassen den Umkehrschluss zu, dass die Beschwerdeführerin zugelassen worden wäre, hätte sie sich nicht in den Verwaltungsrat wählen lassen. Dies bedeutet schliesslich, dass es einem potentiellen Gesuchsteller innerhalb derjenigen Zeit, in der er die beaufsichtigte Fachpraxis erlangt (vorliegend 8 Jahre), nicht möglich ist, innerhalb des betreffenden Unternehmens aufzusteigen. Zwar mag dies für grössere Unternehmen praktikabel und gewollt sein, jedoch werden kleinere und Kleinst-Betriebe benachteiligt, indem ein allfälliger Aufstieg von verdienten Mitarbeitern gegebenenfalls für 8 Jahre verhindert wird. Dies schränkt allfällige Karrieremöglichkeiten unverhältnismässig ein. Die Beschwerdeführerin konnte nach der Praxis der Vorinstanz die Anforderungen an die Fachpraxis nur erfüllen, indem sie aus dem Verwaltungsrat zurückgetreten wäre oder eine Arbeitstätigkeit in einem anderen Betrieb aufgenommen hätte.

E. 4.6.5

Somit verfügt die Beschwerdeführerin grundsätzlich über zusätzliche 88 Monate beaufsichtigte Fachpraxis (bis zum 31. Dezember 2001). Davon ist jedoch diejenige Zeit abzuziehen, in welcher sie als Verwaltungsrätin organabhängige Aufgaben wahrgenommen hat. Ihr fehlen jedoch zur Erfüllung der erforderlichen beaufsichtigten Fachpraxis lediglich 15 Monate (vgl. E. 4.3 f.). Selbst wenn man davon ausgehen würde, dass das Verwaltungsratsmandat der Beschwerdeführerin bis zu 80 % ihrer Zeit beansprucht hätte, sind die erforderlichen zusätzlichen 15 Monate beaufsichtigte Fachpraxis erreicht. Die Beschwerdeführerin verfügt damit in der Zeit von Oktober 1989 bis Dezember 2001 insgesamt über die nach Art. 4 Abs. 2 Bst. c RAG erforderlichen 12 Jahre Fachpraxis (beaufsichtigt und unbeaufsichtigt). Eine Prüfung der Situation nach Änderung des Arbeitsvertrags per 1. Januar 2002 und eine Auseinandersetzung mit der Frage, ob der Gesamtverwaltungsrat einen einzelnen Verwaltungsrat beaufsichtigen kann (vgl. E. 4.6), kann somit unterbleiben. Angesichts dieses Ergebnisses erübrigt sich zudem die Prüfung einer allfälligen Anwendung der Härtefallklausel nach Art. 43 Abs. 6 RAG.

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