



Abteilung II
B-187/2010

Urteil vom 12. Januar 2011

Besetzung

Richter Ronald Flury (Vorsitz),
Richter Frank Seethaler, Richter Jean-Luc Baechler,
Gerichtsschreiberin Astrid Hirzel.

Parteien

A. _____,
vertreten durch Dr. iur. Ueli Kieser, Rechtsanwalt,
Beschwerdeführer,

gegen

Eidgenössische Revisionsaufsichtsbehörde RAB,
Vorinstanz.

Gegenstand

Gesuch um Zulassung als Revisionsexperte
vom 30. Oktober 2007.

Sachverhalt:**A.**

A._____ (nachfolgend: Beschwerdeführer) ersuchte die eidgenössische Revisionsaufsichtsbehörde (nachfolgend: Vorinstanz) am 30. Oktober 2007 um Zulassung als Revisionsexperte und um entsprechende Eintragung in das Revisorenregister.

B.

Am 5. November 2007 erteilte die Vorinstanz dem Beschwerdeführer nach einer summarischen Prüfung seines Gesuchs die provisorische Zulassung als Revisionsexperte.

C.

Mit E-Mail vom 18. März 2009 forderte die Vorinstanz im Rahmen der abschliessenden Beurteilung des Zulassungsgesuchs den Beschwerdeführer auf, sein Gesuch mit den notwendigen Unterlagen zu vervollständigen und insbesondere die geltend gemachte Fachpraxis nachzuweisen. Der Beschwerdeführer reichte sämtliche Unterlagen am 17. April 2009 ein.

D.

Mit E-Mail vom 5. Oktober 2009 informierte die Vorinstanz den Beschwerdeführer, dass die geltend gemachte Fachpraxis unter Beaufsichtigung im Rahmen seiner Tätigkeit für die X._____ Treuhand AG (nachfolgend: X._____ AG; seit dem 26. Juni 2009 X._____ Holding AG) vom 17. Januar 1994 bis zum 31. Mai 2004 nur als unbeaufsichtigte Fachpraxis berücksichtigt werden könne, da er zusammen mit der beaufsichtigenden Person Einsitz in den Verwaltungsrat genommen habe. Zudem seien die Voraussetzungen für die Anwendung der Härtefallklausel nicht erfüllt, weshalb das Gesuch voraussichtlich abgewiesen werde.

Der Beschwerdeführer führte mit Stellungnahme vom 6. November 2009 aus, die X._____ AG sei bewusst als Aktiengesellschaft konstituiert worden; auch seien bewusst, zur besseren Kontrolle der Geschäftstätigkeit, ein dipl. Bücherexperte sowie ein Jurist in den Verwaltungsrat gewählt worden. Als Mehrheitsaktionär habe er selbst Einsitz in den Verwaltungsrat genommen. Der ihn beaufsichtigende Verwaltungsratspräsident sei mehr als eine Generation älter gewesen und habe ihn zumindest faktisch beaufsichtigt. Der Beschwerdeführer machte einen Härtefall geltend und stellte subsidiär den Antrag auf Zulassung als Revisor.

E.

Mit Verfügung vom 7. Dezember 2009 wies die Vorinstanz das Gesuch des Beschwerdeführers um Zulassung als Revisionsexperte ab. Die provisorische Zulassung als Revisionsexperte werde aufgehoben und die entsprechende Eintragung im Revisorenregister gelöscht (Ziff. 1 Dispositiv). Der Beschwerdeführer wurde, in Anwendung der Härtefallklausel, als Revisor zugelassen und entsprechend im Revisorenregister eingetragen (Ziff. 2 Dispositiv).

Die Vorinstanz begründet den Entscheid damit, dass der Beschwerdeführer über keine anrechenbare beaufsichtigte Fachpraxis verfüge; aufgrund seiner Stellung als Verwaltungsratsmitglied der X. _____ AG könne diese Zeit lediglich als unbeaufsichtigte Fachpraxis gewertet werden. Somit seien die Zulassungsvoraussetzungen nicht erfüllt. Ein Härtefall liege nicht vor. Die Verweigerung der Zulassung sei verhältnismässig.

F.

Gegen diese Verfügung erhob der Beschwerdeführer mit Eingabe vom 12. Januar 2010 Beschwerde beim Bundesverwaltungsgericht. Er beantragt die Aufhebung der angefochtenen Verfügung sowie die Zulassung als Revisionsexperte.

Die Vorinstanz habe ihren Entscheid gestützt auf die Annahme getroffen, dass ein Verwaltungsratsmitglied ein anderes Verwaltungsratsmitglied nicht beaufsichtigen könne. Dies sei ein unzutreffendes Prüfungskriterium. Die interessierende Tätigkeit sei keineswegs im Rahmen des Verwaltungsratsmandats ausgeübt worden. Neben der Ausübung des Verwaltungsratsmandats könne eine von diesem zu unterscheidende Tätigkeit für die gleiche Gesellschaft ausgeübt werden. Der Beschwerdeführer habe als Mitarbeiter der X. _____ AG Revisionen durchgeführt; die entsprechenden Revisionsberichte habe er als Mitarbeiter und nicht als Verwaltungsratsmitglied unterzeichnet. Diese Tätigkeit sei als unselbständige Erwerbstätigkeit zu qualifizieren; dies belegten auch die AHV-Lohnmeldungen, in welchen zwischen dem Einkommen als Verwaltungsrat und demjenigen aus unselbständiger Tätigkeit als Revisor unterschieden werde. Zudem sei das Einkommen aus dem Verwaltungsratsmandat marginal im Vergleich zum Einkommen als Mitarbeiter. Indem er die Revisionsberichte als "Treuhandler mit eidg. Fachausweis" unterzeichnet habe, sei belegt, dass diese unabhängig von seiner Tätigkeit als Verwaltungsrat erstellt worden seien. Somit sei nicht zu prüfen, ob ein Verwaltungsrat einen anderen beaufsichtigen könne, sondern, ob die vom Beschwerdeführer ausgeübte Tätigkeit als beaufsichtigt gelte. Dabei sei zu berücksichtigen, dass zwei weitere Mitarbeiter (der X. _____ AG) aufgrund analoger Fachpraxis als Revisionsexperten zugelassen worden seien. Die Härtefallklausel sei im Übrigen anwendbar, da sich der Beschwerdeführer über eine langjährige praktische Erfahrung ausweisen könne.

G.

Mit Vernehmlassung vom 22. Februar 2010 beantragt die Vorinstanz, die Beschwerde abzuweisen. Die Wahl einer arbeitsvertraglich angestellten Person in den Verwaltungsrat habe zur Folge, dass diese in einem doppelten Rechtsverhältnis zur Gesellschaft stehe. Es sei jedoch umstritten, ob das für den Arbeitsvertrag typische Subordinationsverhältnis in einer solchen Konstellation fortbestehe. Für die Beurteilung, ob Fachpraxis unter Beaufsichtigung im Sinne des Revisionsaufsichtsgesetzes erworben wurde, sei einzig die Frage relevant, ob der Beschwerdeführer einer Fachperson formell unterstellt gewesen sei und seine Tätigkeit weisungsgebunden ausgeübt habe. In diesem Zusammenhang sei unerheblich, ob ein Gesuchsteller diese Fachpraxis als selbständig oder unselbständig Erwerbstätiger erworben habe. Auch selbständig Erwerbstätige könnten im Rahmen eines Auftragsverhältnisses einer Fachperson formell unterstellt sein und ihre Arbeit weisungsgebunden ausüben. Demgegenüber bestehe nicht zwingend ein formelles Unterstellungsverhältnis, wenn jemand als Arbeitnehmer tätig sei. Dies sei besonders dann der Fall, wenn diese Person zugleich dem Verwaltungsrat angehöre. Das Subordinationsverhältnis falle durch die Wahl in den Verwaltungsrat dahin oder werde mindestens stark relativiert. Als Mitglied des Verwaltungsrates gehöre der Beschwerdeführer zum obersten Leitungsorgan der Gesellschaft. Aufgrund der Stellung des Verwaltungsrates existiere keine weitere Instanz, deren Weisungen denjenigen des Beschwerdeführers vorgehen würden. Bei einer Person, die sich in ein Doppelverhältnis begeben könne, könne nicht je nach den Umständen die Stellung als Mitglied des Verwaltungsrates oder diejenige als Arbeitnehmer in den Vordergrund rücken. Überdies könne nicht auf ein de-facto-Unterstellungsverhältnis abgestellt werden, da die Zulassungsvoraussetzungen formeller Natur seien. Die Vorinstanz bestreite nicht, dass der Beschwerdeführer eine langjährige Fachpraxis nachweisen könne; aufgrund dieses Nachweises sei er in Anwendung der Härtefallklausel als Revisor zugelassen worden. Eine Zulassung als Revisionsexperte gestützt auf die Härtefallklausel sei ohne beaufsichtigte Fachpraxis jedoch nicht möglich. Der Hinweis auf weitere Personen in vergleichbarer Lage sei unzulänglich; die Vorinstanz prüfe alle Gesuche anhand gleicher Kriterien, wobei sie sich auf die von den Gesuchstellern belegten Tatsachen stütze.

H.

Mit Eingabe vom 19. März 2010 reicht der Beschwerdeführer eine

Ver \square einbarung zwischen ihm und der X. _____ AG vom 18. November 1996 ein. Daraus könne entnommen werden, dass er seit jeher in einem Arbeits \square verhältnis zur X. _____ AG stehe. Zudem sei damit belegt, dass zwischen der Verwaltungsrats \square tätigkeit und der durch diese Vereinbarung geordnete Arbeitnehmertätigkeit unterschieden werde.

I.

Mit Stellungnahme vom 21. April 2010 äussert sich die Vorinstanz zu der vom Beschwerdeführer eingereichten Vereinbarung.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.

Das Bundesverwaltungsgericht ist für die Beurteilung der vorliegenden Streitsache zuständig (Art. 31 f. sowie Art. 33 Bst. e des Verwaltungs \square gerichtsgesetzes 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]).

Der Beschwerdeführer hat am vorinstanzlichen Verfahren teilgenommen (Art. 48 Abs. 1 Bst. a des Bundesgesetzes über das Verwaltungsver \square fahren vom 20. Dezember 1968 [VwVG, SR 172.021]), ist durch die an \square gefochtene 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.

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]). Dieses regelt die Zulas \square sung 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).

2.1. Natürliche Personen und Revisionsunternehmen, die Revisions \square dienstleistungen erbringen, bedürfen einer Zulassung durch die Aufsichts \square behörde (Art. 3 Abs. 1 RAG i.V.m. Art. 1 Abs. 1 der Revisionsaufsichts \square verordnung vom 22. August 2007 [RAV,

SR 221.302.3]). 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).

2.2. Art. 43 Abs. 3 RAG i.V.m. Art. 47 Abs. 1 RAV sehen übergangsrechtlich ein erleichtertes Zulassungsverfahren vor: Natürliche Personen und Revisionsunternehmen, die bis vier Monate nach Inkrafttreten des Revisionsaufsichtsgesetzes bei der Aufsichtsbehörde ein Gesuch um Zulassung als Revisorin oder Revisor, Revisionsexpertin oder Revisionsexperte oder als staatlich beaufsichtigtes Revisionsunternehmen einreichen, dürfen bis zum Entscheid über die Zulassung Revisionsdienstleistungen im Sinne von Art. 2 Bst. a RAG erbringen. Die fristgerechte Einreichung bewirkt somit eine provisorische Zulassung. Die Aufsichtsbehörde ist jedoch gemäss Art. 47 Abs. 2 RAV befugt, Gesuche abzuweisen und eine provisorische Zulassung zu verweigern, wenn die Zulassungsvoraussetzungen aufgrund einer summarischen Prüfung offensichtlich nicht erfüllt sind. Die Aufsichtsbehörde bestätigt dem Gesuchsteller schriftlich die fristgerechte Einreichung des Gesuchs (vgl. Botschaft zur Änderung des Obligationenrechts [Revisionspflicht im Gesellschaftsrecht] sowie zum Bundesgesetz über die Zulassung und Beaufsichtigung der Revisorinnen und Revisoren vom 23. Juni 2004, BBl 2004 3969 ff., 4092 f., nachfolgend: Botschaft RAG). Im Revisorenregister wird sodann angemerkt, dass es sich um eine provisorische Zulassung handelt (Art. 47 Abs. 1 Satz 2 RAV).

Der Beschwerdeführer hat das Gesuch um Zulassung als Revisionsexperte am 30. Oktober 2007, somit innerhalb der viermonatigen Frist, eingereicht und wurde in der Folge provisorisch als Revisionsexperte zugelassen.

3.

Die Beschwerde ist nur im Rahmen des Streitgegenstandes zulässig. Dieser wird durch den Gegenstand des angefochtenen Entscheids und durch die Parteibegehren bestimmt, wobei der angefochtene Entscheid den möglichen Streitgegenstand begrenzt (BGE 133 II 35 E. 2). Die Beschwerde richtet sich gegen die Nichtzulassung als Revisionsexperte; die Zulassung als Revisor ist daher nicht Gegenstand des vorliegenden Beschwerdeverfahrens und damit rechtskräftig (Ziff. 2 des Dispositivs der angefochtenen Verfügung).

4.

Eine natürliche Person wird gemäss Art. 4 Abs. 1 RAG als Revisions□expertin oder Revisionsexperte zugelassen, wenn sie die Anforderungen an Ausbildung und Fachpraxis erfüllt und über einen unbescholtenen Leumund verfügt. Es ist erstellt und unbestritten, dass der Beschwerde□führer die Anforderungen an Leumund und Ausbildung erfüllt.

Strittig ist, ob der Beschwerdeführer die Anforderungen an die beaufsichtigte Fachpraxis hinsichtlich der angebehrten Zulassung als Revisionsex□perte erfüllt.

4.1. Der Beschwerdeführer macht beaufsichtigte Fachpraxis im Rahmen seiner Tätigkeit für die X._____AG vom 17. Januar 1994 bis zum 31. Mai 2004 (124 Monate) geltend. Als beaufsichtigende Person gibt er B._____, dipl. Bücherexperte, an, der seit Gründung im Feb□ruar 1987 bis Mai 2004 als Verwaltungsratspräsident der X._____AG amtierte und Ende Mai 2004 verstarb. Als unbeaufsichtigte Fachpraxis führt der Be□schwerdeführer seine Tätigkeit bei der Y._____AG vom 1. Mai 1976 bis zum 30. April 1987 (132 Monate) an sowie die Tätigkeit bei der X._____AG bis zum 16. Januar 1994 (80 Monate) und ab dem 1. Juni 2004 bis zum Datum der Gesuchseinreichung (41 Monate bzw. 58 Monate bis zur schriftlichen vervollständigten Einreichung des Gesuchs).

Die Vorinstanz anerkennt die vom Beschwerdeführer als beaufsichtigte Fachpraxis geltend gemachte Zeit lediglich als unbeaufsichtigte Fach□praxis. Sie führt an, der Beschwerdeführer sei nach eigenen Angaben stets Mehrheitsaktionär der X._____AG gewesen (direkt oder indirekt zu 80 % bzw. 70 %) und beherrsche diese wirtschaftlich. Bei einem Organ, welches die juristische Person wirtschaftlich beherrsche, könne es nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung am notwendigen Unter□ord□□nungsverhältnis fehlen, obwohl die Parteien der Meinung seien, einen Ar□beitsvertrag geschlossen zu haben. Diese, ein Arbeitsverhältnis ausschliessende Situation, liege hier vor. Überdies liege kein Arbeitsvertrag vor, sondern lediglich eine Vereinbarung betreffend Umsatz- und Gewinn□beteiligung; diese habe der Beschwerdeführer sowohl persönlich als auch im Namen der Gesellschaft (mit)unterzeichnet. Der Beschwerde□führer könne zum Vornherein in keinem Abhängigkeitsverhältnis zur Gesell□schaft stehen und damit nicht als Weisungsempfänger betrachtet werden.

4.2. Zugelassene Revisionsexperten sind berechtigt, wirtschaftlich be□deutsame Unternehmen im Rahmen einer ordentlichen Revision zu prüfen (Art. 727b Abs. 2 des Obligationenrechts vom 30. März 1911 [OR, SR 220]). Sie müssen über dieselbe Ausbildung verfügen wie zu□gelassene Revisoren, haben sich jedoch über eine zusätzliche,

deutlich längere Fachpraxis auszuweisen (vgl. Botschaft RAG, BBl 2004 4007). Die Fachpraxis ist vom Gesuchsteller nachzuweisen (Art. 3 Abs. 1 und 2 RAV; 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).

4.3. Sinn und Zweck der (gesetzlichen) Festsetzung von fachlichen Anforderungen an Revisorinnen und Revisoren bzw. Revisionsexpertinnen und Revisionsexperten ist die Gewährleistung der Verlässlichkeit von Revisionen (Botschaft RAG, BBl 2004 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 RAG, BBl 2004 4059). Unter diesem Gesichtspunkt ist das Kriterium der (beaufsichtigten) Fachpraxis zu werten.

4.4. Der Beschwerdeführer verfügt über einen Abschluss als Treuhänder mit eidgenössischem 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 vom 15. Juni 1992 über die fachlichen Anforderungen an besonders befähigte Revisoren (AS 1992 1210) übernommen und angepasst. Der Beschwerdeführer 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. Der Erwerb der praktischen Erfahrung hat sowohl in den Bereichen des Rechnungswesens als auch der Rechnungsrevision ohne grössere Unterbrüche zu erfolgen (vgl. hierzu Urteil des Bundesverwaltungsgerichts 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 der Beschwerdeführer eine beaufsichtigte Fachpraxis von 72 Monaten zu erfüllen ($144 \times \frac{3}{4} \times \frac{2}{3}$).

Die Vorinstanz anerkennt, dass der Beschwerdeführer seit mehr als zwölf Jahren mehrheitlich ohne wesentliche Unterbrüche auf den Gebieten des Rechnungswesens und der Rechnungsrevision tätig ist (vgl. Ziff. 6.8 der angefochtenen Verfügung). Somit ist vorliegend lediglich zu prüfen, ob die vom Beschwerdeführer geltend gemachte Fachpraxis-Zeit als unter Beaufsichtigung erworben anerkannt werden kann oder nicht und damit die Frage, ob die Vorinstanz zu Recht die vom Beschwerdeführer geltend gemachte Zeit lediglich als unbeaufsichtigte Fachpraxis gewertet hat und ihm deshalb die Zulassung als Revisionsexperte verweigert hat.

Dabei ist zu klären, ob der Beschwerdeführer während der geltend gemachten Zeitspanne in einem allfälligen Doppelverhältnis zur X. _____ AG gestanden hat und daher hinsichtlich der Voraussetzung der beaufsichtigten Fachpraxis zwischen dem Arbeitsverhältnis und dem organschaftlichen Verhältnis zur betreffenden Gesellschaft zu unterscheiden ist (vgl. BVGE 2010/18 E. 4.6.4).

4.4.1. 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.

4.4.2. 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]).

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., insb. 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, S. 851).

4.4.3. Vorliegend amtierte der Beschwerdeführer seit Gründung der X. _____ AG als Verwaltungsratsmitglied (Delegierter) und war, wie er geltend macht, gleichzeitig Arbeitnehmer. Der Beschwerdeführer hat somit gleichzeitig die Stellung als Verwaltungsrat und, gegebenenfalls, als Arbeitnehmer erlangt, ohne dass eine der Funktionen bereits vorbestanden hat (dies im Unterschied zum Sachverhalt, welcher dem Urteil BVGE 2010/18 zugrunde lag).

4.4.4. Im fraglichen Zeitraum vom 17. Januar 1994 bis zum 31. Mai 2004 war der Beschwerdeführer stets Delegierter des Verwaltungsrats. Der Begriff des Delegierten ist in Art. 718 Abs. 2 OR geregelt, wonach der Verwaltungsrat die Vertretung einem oder mehreren Mitgliedern (Delegierte) oder Dritten (Direktoren) übertragen kann. Dem Delegierten wird, gegebenenfalls, die Führung der Geschäfte – nach Weisung und unter Aufsicht des Verwaltungsrats – ganz oder in grossen Teilen übertragen (PETER BÖCKLI, Schweizerisches Aktienrecht, 4. Aufl., Zürich/Basel/Genf 2009, § 13 Rz. 533; MÜLLER/LIPP/PLÜSS, S. 70; vgl. Art. 716b Abs. 1 OR). Er kann in einem (zusätzlichen) Arbeitsverhältnis zur betreffenden Gesellschaft stehen. Bezüglich der geschäftsführenden Aufgaben entsteht ein arbeitsvertragsrechtliches

Verhältnis mit der charakteristischen Unterordnung (MARC BAUEN/SILVIO VENTURI, Der Verwaltungsrat, Zürich/Basel/Genf 2007, Rz. 78). Die Organstellung widerspricht dem vorrangigen arbeitsrechtlichen Merkmal der Subordination und Weisungsgebundenheit nicht; vielmehr hat ein vom Verwaltungsrat eingesetzter Delegierter die Weisungen des Verwaltungsrates zu beachten (EUGSTER/VON DER CRONE, a.a.O., S. 437).

4.4.5. Die Vereinbarung vom 18. November 1996 vermag isoliert betrachtet noch kein Arbeitsverhältnis bzw. Subordinationsverhältnis zu belegen, selbst wenn darin stets vom Beschwerdeführer als "Arbeitnehmer" die Rede ist, ist jedoch als Indiz zu werten: Die Vereinbarung wurde, entgegen der Ansicht der Vorinstanz, rechtsgültig abgeschlossen (vgl. Art. 718b OR). Sie beinhaltet im Wesentlichen Modalitäten der Umsatz- und Gewinnbeteiligung des Beschwerdeführers sowie die Abgeltung von Überzeit. Zudem wird festgehalten, dass das seit 1987 bestehende Arbeitsvertragsverhältnis durch die Vereinbarung nicht betroffen sei und es sich um eine Zusatzvereinbarung handle. Die Vereinbarung belegt weiter, dass der Beschwerdeführer (als Delegierter des Verwaltungsrats) im fraglichen Zeitraum mit der Geschäftsführung der X. _____ AG betraut war. Da ein Arbeitsvertrag grundsätzlich auch gesellschaftliche Elemente, wie beispielsweise eine Gewinnbeteiligung, enthalten kann (vgl. THOMAS GEISER/ROLAND MÜLLER, Arbeitsrecht in der Schweiz, Bern 2009, Rz. 133), spricht die Vereinbarung über eine Gewinn- und Umsatzbeteiligung nicht gegen das Vorliegen eines Arbeitsverhältnisses.

4.4.6. Ein Einzelarbeitsvertrag kann grundsätzlich formfrei geschlossen werden; mündliche Vereinbarungen oder auch konkludentes Verhalten genügen (Art. 320 Abs. 1 OR; vgl. hierzu GEISER/MÜLLER, a.a.O., Rz. 269 ff.; WOLFGANG PORTMANN, in: Basler Kommentar, Obligationenrecht I, 4. Aufl., Basel 2007, N. 32 zu Art. 320 OR). Ein schriftlicher Arbeitsvertrag des Beschwerdeführers mit der X. _____ AG liegt dem Gericht nicht vor. In der Vereinbarung vom 18. November 1996 wird auf ein bestehendes Arbeitsvertragsverhältnis hingewiesen (vgl. E. 4.5.5). Zu prüfen ist demnach, ob die wesentlichen Elemente eines Arbeitsvertrags nach Art. 319 Abs. 1 OR erfüllt sind, und daher ein mündlicher Arbeitsvertrag vorliegt: Die Arbeitsleistung des Beschwerdeführers ist durch die eingereichten Revisionsberichte belegt; zudem weist auch die Vorinstanz in der angefochtenen Verfügung darauf hin, dass der Beschwerdeführer "seit mehr als zwölf Jahren mehrheitlich und ohne wesentliche Unterbrüche auf den Gebieten des

Rechnungswesens und der Rechnungsrevision tätig" sei (angefochtene Verfügung, S. 8). Es handelt sich um ein Dauerschuldverhältnis, vorliegend eine auf unbestimmte Zeit geschuldete Arbeitsleistung. Die Arbeitsleistung wurde gegen Entgelt erbracht (vgl. die Lohnabrechnungen). Die Arbeitsleistung hat im Dienste des Arbeitgebers zu erfolgen; durch die Eingliederung in eine fremde Arbeitsorganisation entsteht das, vorliegend von der Vorinstanz bestrittene, für das Arbeitsverhältnis typische Subordinationsverhältnis, welches den Arbeitnehmer in seiner Tätigkeit persönlich, organisatorisch, zeitlich und wirtschaftlich der Weisungsgewalt des Arbeitgebers unterstellt (PORTMANN, a.a.O., Art. 319 Rz. 14). Da der Verwaltungsrat der X. _____ AG im fraglichen Zeitraum stets aus mehreren Personen bestand, denen gegenüber der Beschwerdeführer als Geschäftsführer weisungsgebunden war (vgl. E. 4.5.4) und der Beschwerdeführer im fraglichen Zeitraum nicht Alleineigentümer der X. _____ AG war, handelt es sich vorliegend nicht um eine Einmann-AG, bei der ein Arbeitsverhältnis des einzigen Verwaltungsrates, der gleichzeitig wirtschaftlicher Eigentümer der betreffenden Aktiengesellschaft ist, unmöglich erscheint (vgl. BGE 125 III 81 E. 4; MÜLLER, Problematik einer Doppelstellung, S. 852). Der Delegierte und Geschäftsführer wird vom Verwaltungsrat eingesetzt, kann von diesem jedoch jederzeit abberufen werden (Art. 726 Abs. 1 OR). Der Beschwerdeführer übt bzw. übte seine Tätigkeit bei der X. _____ AG hauptberuflich aus. Als Mehrheitsaktionär müsste er zudem nicht zwingend Mitglied des Verwaltungsrates sein; er könnte auch ohne Verwaltungsratsmandat als Geschäftsführer eingesetzt werden (Direktor, vgl. Art. 716b OR) und diesbezüglich in einem Arbeitsverhältnis stehen, in welchem er gegenüber dem Verwaltungsrat weisungsgebunden ist. Als weiteres Indiz für das Bestehen eines Arbeitsverhältnisses ist der Umstand zu werten, dass gegenüber der Ausgleichskasse zwischen der Entschädigung als Verwaltungsrat und dem Salär als Mitarbeiter unterschieden wurde (vgl. GEISER/MÜLLER, a.a.O., Rz. 110). Der Umstand, dass der Beschwerdeführer im fraglichen Zeitraum nach eigenen Angaben stets (direkt oder indirekt) zu 70 % bzw. 80 % an der X. _____ AG beteiligt war, führt zwar dazu, dass er die X. _____ AG über die Generalversammlung steuern konnte, entbindet ihn aber in seiner Funktion als Geschäftsführer nicht von der Weisungsgebundenheit gegenüber dem Gesamtverwaltungsrat. Selbst wenn man ein Arbeitsverhältnis verneinen würde (und statt dessen von einem Auftragsverhältnis ausgehen würde), bliebe diese Weisungsgebundenheit aufgrund seiner Funktion als

Geschäftsführer bestehen. Übt ein weisungsgebundenes Organ eine auf Dauer ausgerichtete, strukturierte Tätigkeit aus, ist die betreffende Person nicht nur Organ, sondern auch Arbeitnehmer (EUGSTER/VON DER CRONE, a.a.O., S. 438). In Bezug auf die vorliegend zu beurteilende Revisions-tätigkeit kann jedenfalls auf ein Beauf-sichtigungs-verhältnis zwischen dem (damaligen) Verwal-tungs-rats-präsi-den-ten und dem Beschwerdeführer geschlossen werden.

4.4.7. Der damalige Verwaltungsratspräsident der X._____AG, B._____, erfüllte die fachlichen Anforderungen an die beauf-sichtigende Person gemäss Art. 7 RAV: Als dipl. Bücherexperte, was heute dem dipl. Wirtschaftsprüfer entspricht, wäre er nach Art. 4 Abs. 2 Bst. a RAG ohne Weiteres als Revisionsexperte zugelassen worden, sofern er über einen unbescholtenen Leumund verfügte, wovon vor-legend auszugehen ist.

4.5. Somit verfügt der Beschwerdeführer grundsätzlich über 124 Monate beaufsichtigte Fachpraxis (17.1.1994 - 31.05.2004); davon ist jedoch die-jenige Zeit abzuziehen, in welcher er als Verwaltungsrat organabhängige Aufgaben wahrgenommen hat. Diese ist aufgrund der Angaben des Beschwerdeführers sowie angesichts der verhältnismässig niedrigen Ent-schädigung als gering einzustufen. Als unbeaufsichtigte Fachpraxis kann, nach der Praxis der Vorinstanz (vgl. BVGE 2010/18 E. 4 zu Beginn), die Zeit bei der X._____AG ab dem Zeitpunkt drei Jahre vor Aus-bildungsab-schluss als Treuhänder mit Eidgenössischem Fachausweis (24. Oktober 1994), somit vom 24. Oktober 1991, bis zum 16. Ja-nuar 1994 gewertet werden sowie die Zeit ab Übernahme des Ver-wal-tungs-rats-präsidiums durch den Beschwerdeführer am 1. Juni 2004 bis zum Urteilszeitpunkt (vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts B-1379/2010 vom 30. August 2010 E. 7.4.2). Die geltend gemachte unbeaufsichtigte Fachpraxis im Rahmen der Tätigkeit des Beschwerdeführers bei der Y._____AG (1.5.1976 - 30.4.1987) kann nicht berücksichtigt werden, da der Be-schwerdeführer damals noch nicht über die entsprechende Aus-bildung verfügte.

Der Beschwerdeführer verfügt damit insgesamt über die nach Art. 4 Abs. 2 Bst. c RAG erforderlichen zwölf Jahre Fachpraxis (beaufsichtigt und unbeaufsichtigt).

Angesichts dieses Ergebnisses erübrigt sich die Prüfung einer allfälligen Anwendung der Härtefallklausel nach Art. 43 Abs. 6 RAG.

5.

Zusammengefasst ergibt sich, dass der Beschwerdeführer die Anforderungen an die beaufsichtigte und unbeaufsichtigte Fachpraxis in Bezug auf die Zulassung als Revisionsexperte erfüllt. Die Beschwerde ist daher gutzuheissen und die angefochtene Verfügung insoweit aufzuheben, als dass diese sich auf die Nichtzulassung des Beschwerdeführers als Revisionsexperte bezieht (Ziff. 1 der angefochtenen Verfügung). Da der Beschwerdeführer die Anforderungen an Leumund und Ausbildung ebenfalls erfüllt (vgl. E. 4 sowie Ziff. 4.1 der angefochtenen Verfügung), ist er als Revisionsexperte zuzulassen und entsprechend in das Revisorenregister einzutragen.

6.

Bei diesem Verfahrensausgang gilt der Beschwerdeführer als obsiegende Partei, weshalb ihm keine Kosten aufzuerlegen sind (Art. 63 Abs. 1 VwVG). Vorinstanzen haben keine Verfahrenskosten zu tragen (Art. 63 Abs. 2 VwVG).

Als obsiegende Partei hat der Beschwerdeführer Anspruch auf eine Parteientschädigung für die ihm erwachsenen notwendigen Kosten (Art. 64 Abs. 1 VwVG i.V.m. Art. 7 Abs. 1 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]). Diese umfasst die Kosten der Vertretung sowie allfällige weitere notwendige Auslagen der Parteien (Art. 8 ff. VGKE). Das Anwaltshonorar wird nach dem notwendigen Zeitaufwand des Vertreters bemessen. Der Stundenansatz beträgt für Anwälte mindestens Fr. 200.– und höchstens Fr. 400.–, ausschliesslich Mehrwertsteuer (Art. 10 VGKE). Wird keine Kostennote eingereicht, setzt das Bundesverwaltungsgericht die Parteientschädigung aufgrund der Akten fest (Art. 14 VGKE).

Der Beschwerdeführer liess sich vor Bundesverwaltungsgericht anwaltlich vertreten, reichte hingegen keine detaillierte Kostennote ein. Die Parteientschädigung ist daher aufgrund der Akten und des geschätzten Aufwands durch das Bundesverwaltungsgericht festzusetzen. Eine Parteientschädigung in Höhe von Fr. 3'300.– (inkl. MwSt.) erscheint insgesamt als angemessen.

Die Parteientschädigung wird der Vorinstanz in ihrer Funktion als verfügende Behörde auferlegt (Art. 64 Abs. 2 VwVG).

7.

Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung handelt es sich bei der Beurteilung der erforderlichen Dauer der zu absolvierenden Fachpraxis nicht um eine rein formelle, rechnerische Voraussetzung, vielmehr muss die erworbene Fachpraxis unter qualitativen Gesichtspunkten gewürdigt werden. Im Ergebnis geht es deshalb gemäss der bundesgerichtlichen

Praxis um die Bewertung der Eignung des Beschwerdeführers aufgrund seiner praktischen Fachtätigkeit, deren Überprüfung dem Bundesgericht entzogen ist (vgl. Art. 83 lit. 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). Ob das Bundesgericht in einem Fall, in welchem es um die Frage geht, ob beaufsichtigte Fachpraxis (-Zeit) als Verwaltungsratsdelegierter und Geschäftsführer sowie Mehrheitsaktionär einer Gesellschaft erworben werden kann, zum gleichen Schluss kommen würde, ist eine Frage, deren Beantwortung nicht in der Kompetenz des Bundesverwaltungsgerichts liegt. Vielmehr wird das Bundesgericht gegebenenfalls selbst über die Zulässigkeit einer allfälligen Beschwerde entscheiden. Diese Überlegungen führen zu der Rechtsmittelbelehrung, wie sie im Nachgang zum Entscheidungspositiv formuliert ist.

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.

Die Beschwerde wird gutgeheissen. Die angefochtene Verfügung vom 7. Dezember 2009 wird insoweit aufgehoben, als dass sie sich auf die Nichtzulassung des Beschwerdeführers als Revisionsexperte bezieht (Ziff. 1 der angefochtenen Verfügung).

2.

Der Beschwerdeführer wird als Revisionsexperte zugelassen.

3.

Die Vorinstanz wird angewiesen, den Beschwerdeführer als Revisionsexperte im Revisorenregister einzutragen.

4.

Es werden keine Verfahrenskosten erhoben. Dem Beschwerdeführer wird der am 19. Januar 2010 geleistete Kostenvorschuss von Fr. 2'000.– nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils aus der Gerichtskasse zurückerstattet.

5.

Dem Beschwerdeführer wird zu Lasten der Vorinstanz eine Parteientschädigung von Fr. 3'300.– (inkl. MwSt.) zugesprochen. Dieser Betrag ist nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils dem Beschwerdeführer zu überweisen.

6.

Dieses Urteil geht an:

- den Beschwerdeführer (Gerichtsurkunde; Beilage: Rückerstattungsformular)
- die Vorinstanz (Ref-Nr. [...]; Gerichtsurkunde)
- das Eidgenössische Justiz- und Polizeidepartement, EJPD (Gerichtsurkunde)

Der vorsitzende Richter:

Die Gerichtsschreiberin:

Ronald Flury

Astrid Hirzel

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 den Art. 82 ff., 90 ff. und 100 des Bundesgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 (BGG, SR 173.110) gegeben sind. 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 der Beschwerdeführer in Händen hat, beizulegen (Art. 42 BGG).

Versand: 18. Januar 2011