



Abteilung II
B-213/2023

Urteil vom 3. April 2024

Besetzung

Richter Christoph Errass (Vorsitz),
Richter Daniel Willisegger, Richter Pietro Angeli-Busi,
Gerichtsschreiber David Roth.

Parteien

A. _____,
vertreten durch Rechtsanwalt Dr. David Hofstetter
Beschwerdeführer,

gegen

Eidgenössische Revisionsaufsichtsbehörde RAB,
Vorinstanz.

Gegenstand

Zulassung als Revisionsexperte.

Sachverhalt:

A.

Mit Eingabe vom 3. Juni 2022 stellte A. _____ ein Gesuch um Zulassung als Revisionsexperte gemäss Art. 4 des Revisionsaufsichtsgesetzes vom 16. Dezember 2005 (RAG, SR 221.302).

B.

Mit Verfügung vom 25. November 2022 wies die Eidgenössische Revisionsaufsichtsbehörde RAB dieses Gesuch ab. Zur Begründung hielt sie zusammenfassend fest, die in Frankreich erlangte Ausbildung von A. _____ genüge dem Gegenrechtserfordernis von Art. 4 Abs. 2 Bst. d RAG nicht. Ein «Diplôme Supérieur de Comptabilité et de Gestion (DSCG)» des Ministère français de l'Enseignement Supérieur et de la Recherche [...] sowie ein Master in «Droit, Economie, Gestion mention Sciences du Management, Spécialité Comptabilité-Contrôle-Audit» der Universität Dijon [...] würden nicht dazu berechtigen, in Frankreich als «commissaire aux comptes» tätig zu sein.

C.

Mit Beschwerde vom 13. Januar 2023 stellte A. _____ (nachfolgend: der Beschwerdeführer) folgende Rechtsbegehren:

- «1. Dispositiv-Ziff. 1 der Verfügung der Eidgenössischen Revisionsaufsichtsbehörde vom 25. November 2022 (Nr. [...]) sei aufzuheben und es sei das Gesuch des Beschwerdeführers vom 3. Juni 2022 um Zulassung als Revisionsexperte gutzuheissen.
2. *Eventualiter* sei die Angelegenheit in Aufhebung von Dispositiv-Ziff. 1 der Verfügung der Eidgenössischen Revisionsaufsichtsbehörde vom 25. November 2022 (Nr. [...]) zu neuem Entscheid an die Eidgenössische Revisionsaufsichtsbehörde zurückzuweisen.
3. Alles unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zuzüglich gesetzlich geschuldeter Mehrwertsteuer zulasten der Eidgenössischen Revisionsaufsichtsbehörde.»

D.

Mit Vernehmlassung vom 16. Februar 2023 schloss die Eidgenössische Revisionsaufsichtsbehörde RAB (nachfolgend: die Vorinstanz) auf Abweisung der Beschwerde.

E.

Mit Replik vom 16. März 2023 hielt der Beschwerdeführer an seinen Anträgen fest. Die Vorinstanz zeigte am 22. März 2023 ihren Verzicht auf eine Duplik an.

F.

Mit Eingabe vom 27. Februar 2024 reichte der Beschwerdeführer eine Kostennote betreffend seine Rechtsvertretung im vorliegenden Verfahren ein.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.

1.1

Das Bundesverwaltungsgericht ist für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde zuständig (Art. 31 f. sowie Art. 33 Bst. e des Verwaltungsgesetzes vom 17. Juni 2005 [VGG, SR 173.32] i.V.m. Art. 28 Abs. 2 RAG). Als Adressat der Verfügung vom 25. November 2022 ist der Beschwerdeführer beschwerdelegitimiert (Art. 48 Abs. 1 des Verwaltungsverfahrensgesetzes vom 20. Dezember 1968 [VwVG, SR 172.021]). Die Beschwerde ist frist- und formgerecht eingereicht worden, der Kostenvorschuss wurde rechtzeitig bezahlt, und die übrigen Sachurteilsvoraussetzungen liegen vor (Art. 50 Abs. 1 i.V.m. Art. 20 f., Art. 52 Abs. 1, Art. 63 Abs. 4 und Art. 44 ff. VwVG). Auf die Beschwerde ist somit einzutreten.

1.2

Zulässige Beschwerdegründe sind die Verletzung von Bundesrecht einschliesslich Überschreitung oder Missbrauch des Ermessens, unrichtige oder unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhaltes sowie Unangemessenheit (Art. 49 VwVG).

2.

2.1

Der Beschwerdeführer bringt zusammenfassend vor, die vorinstanzliche Praxis zu Art. 4 Abs. 2 Bst. d RAG sei rechtsverletzend. Es bestehe gemäss dieser Bestimmung kein Kumulativverfordernis hinsichtlich des Staatsvertrags und des Gegenrechts. Andernfalls würde den Anforderungen an eine hinreichende und nachvollziehbare Praxisbildung nicht genügt. Jedenfalls wären dann aber die Voraussetzungen für eine Praxisänderung erfüllt.

Sowieso könne sich das Erfordernis, wonach ein Staatsvertrag mit dem Herkunftsstaat vorliegen muss oder aber jener Gegenrecht hält, sich sachlogisch nur auf die direkte Zulassung zum Revisionsexperten beziehen. Es betreffe also bloss Konstellationen, welche Art. 4 Abs. 2 Bst. d i.V.m. Bst. a RAG betreffen, nicht aber solche, die unter Bst. d i.V.m. Bst. b oder Bst. c fallen würden. Es ergebe keinen Sinn, das Erfordernis des Gegenrechts oder des Staatsvertrags auf den Beschwerdeführer anzuwenden, der sein Zulassungsgesuch auf Art. 4 Abs. 2 Bst. d i.V.m. Bst. c RAG (Absolvent eines Universitätsstudiums mit der entsprechenden Fallpraxis) abstütze.

Die Botschaft des Bundesrates 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; nachfolgend: Botschaft RAG) halte klar fest, dass mit der Zulassung zum Revisionsexperten ein liberales Konzept verfolgt würde. Dies schliesse eine restriktive Praxis aus. Es widerspreche dem Gesetzeszweck, wenn nur Personen mit einer ausländischen Ausbildung, die derjenigen eines schweizerischen Wirtschaftsprüfers entspreche, überhaupt die Möglichkeit hätten, eine Zulassung als Revisionsexperte zu erlangen. Damit verstosse die Vorinstanz im Ergebnis auch gegen den Geist des Freizügigkeitsabkommens vom 21. Juni 1999 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft einerseits und der Europäischen Gemeinschaft und ihren Mitgliedschaften andererseits (FZA, SR 0.142.112.681).

Bei der Zulassung nach dem RAG handle es sich um eine Polizeibewilligung. Die Auffassung der Vorinstanz, wonach das Erfordernis des Gegenrechts einen wirtschaftspolitischen Zweck habe, qualifiziere die Zulassungsbewilligung in rechtswidriger Weise in eine wirtschaftspolitische Bewilligung um. Es sei vom Gesetzgeber klarerweise nicht gewollt, dass die Zulassungsbewilligung ein Instrument der Wirtschaftslenkung werde. Es liege auch keine verfassungsrechtliche Ermächtigung nach Art. 94 Abs. 4 der Bundesverfassung vom 18. April 1999 (BV, SR 101) vor, zumal sich das RAG auf Art. 95 Abs. 1 BV stütze, der keine Erlaubnis vorsehe, um vom Grundsatz der Wirtschaftsfreiheit abzuweichen.

Die Vorinstanz argumentiere widersprüchlich, wenn sie dem Beschwerdeführer die Möglichkeit eröffne, anstelle einer Zulassung als Revisionsexperte ein Gesuch um Zulassung als Revisor im Sinne von Art. 5 i.V.m. Art. 4 Abs. 2 RAG zu stellen und hierbei kein Gegenrechtserfordernis aufstelle.

2.2

2.2.1 Eine natürliche Person wird als Revisionsexpertin oder Revisionsexperte zugelassen, wenn sie die Anforderungen an Ausbildung und Fachpraxis erfüllt und über einen unbescholtenen Leumund verfügt (Art. 4 Abs. 1 RAG). Die Anforderungen an Ausbildung und Fachpraxis erfüllen einerseits Personen mit einer inländischen Ausbildung nach Art. 4 Abs. 2 Bst. a – c RAG sowie bei den Ausbildungen nach Art. 4 Abs. 2 Bst. b und c RAG zusätzlich mit der jeweiligen geforderten Fachpraxis; die Anforderungen erfüllen andererseits «Personen, die eine in den Buchstaben a, b oder

c aufgeführten vergleichbare ausländische Ausbildung abgeschlossen haben, die entsprechende Fachpraxis aufweisen und die notwendigen Kenntnisse des schweizerischen Rechts nachweisen, sofern ein Staatsvertrag mit dem Herkunftsstaat dies so vorsieht oder der Herkunftsstaat Gegenrecht hält» (Art. 4 Abs. 2 Bst. d RAG).

2.2.2 Vorliegend ist nicht strittig, dass der Beschwerdeführer keine Ausbildung abgeschlossen hat, welche mit den in Art. 4 Abs. 2 Bst. a oder b RAG aufgeführten vergleichbar ist. Es bleibt also zu prüfen, ob der Beschwerdeführer gestützt auf Art. 4 Abs. 2 Bst. d i.V.m. Bst. c RAG als Revisionsexperte zuzulassen ist.

2.3

2.3.1 Art. 4 Abs. 2 Bst. d RAG ist eine klare gesetzliche Regelung, und die Voraussetzungen des Staatsvertrags oder des Gegenrechts beziehen sich – entgegen der Auffassung des Beschwerdeführers – auch auf Art. 4 Abs. 2 Bst. c RAG (vgl. Urteile des BGer 2C_211/2014 vom 4. Dezember 2014 E. 4 f. und 2C_895/2011 vom 10. April 2012 E. 2.2; Urteil des BVGer B-424/2022 vom 9. Mai 2023 E. 3.4). Zutreffend ist, dass es sich beim Staatsvertrag einerseits und beim Gegenrecht andererseits um Alternativvoraussetzungen handelt. Nichts anderes ergibt sich aus E. 2.3 des Urteils des BVGer B-4875/2009 vom 14. Januar 2010: Es gelten entweder die beiden kumulativ anwendbaren Voraussetzungen der Ausbildung und des Staatsvertrags oder die beiden kumulativ anwendbaren Voraussetzungen der Ausbildung und des Gegenrechts (siehe auch Botschaft RAG, 4063; vgl. Urteil des BVGer B-424/2022 vom 9. Mai 2023 E. 3.4). Von der Alternativität von Staatsvertrag oder Gegenrecht geht auch die Vorinstanz aus (siehe Vernehmlassung, Rz. 4.2). Folgerichtig anerkennt sie eine Reihe von ausländischen Ausbildungen als vergleichbar und lässt deren Inhaber gestützt auf Art. 4 Abs. 2 Bst. d RAG zu, deren diplomausstellende Staaten ein (materielles) Gegenrecht halten, ohne dass ein Staatsvertrag dies so vorsieht (etwa Indien, Neuseeland, die Philippinen und die Türkei; siehe <https://www.rab-asr.ch/#/page/101>, unter «Ausbildungen», «Vergleichbare ausländische Ausbildungen – Gegenrecht», zuletzt besucht am 12. Februar 2024; zur Unterscheidung zwischen materiellem und formellem Gegenrecht vgl. Urteil des BVGer B-424/2022 vom 9. Mai 2023 E. 3.2). Mangels einer rechtswidrigen Praxis besteht folglich zum Vorherein keine Grundlage für deren Änderung.

2.3.2 Unstrittig ist sodann, dass Frankreich kein (materielles) Gegenrecht für Personen mit einer (schweizerisch-)inländischen Ausbildung gemäss

Art. 4 Abs. 2 Bst. c RAG gewährt, um als Abschlussprüfer tätig zu sein. Die Zulassung des Beschwerdeführers würde also bedingen, dass die andere Alternativvoraussetzung gegeben wäre, nämlich dass ein Staatsvertrag mit dem Herkunftsstaat dies so vorsieht (siehe E. 2.2.1 und E. 2.3.1 hiavor).

2.4

2.4.1 Als staatsvertragliche Grundlage kommt vorliegend das FZA in Betracht (vgl. Botschaft RAG, 4063). Gemäss Art. 9 FZA treffen die Vertragsparteien gemäss Anhang III die erforderlichen Massnahmen zur gegenseitigen Anerkennung der Diplome, Zeugnisse und sonstigen Befähigungsnachweise und zur Koordinierung ihrer Rechts- und Verwaltungsvorschriften über den Zugang zu unselbständigen und selbständigen Erwerbstätigkeiten und deren Ausübung sowie die Erbringung von Dienstleistungen. In Anhang III des FZA kommen die Vertragsparteien insbesondere überein, die Richtlinie 2005/36/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 7. September 2005 über die Anerkennung von Berufsqualifikationen (Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaft [nachfolgend: ABl.] L 255 vom 30. September 2005, S. 22; nachfolgend: RL 2005/36/EG) entsprechend dem Geltungsbereich des Abkommens anzuwenden. Art. 13 RL 2005/36/EG regelt die Anerkennungsbedingungen. Abs. 1 dieser Bestimmung lautet wie folgt:

«Wird die Aufnahme oder Ausübung eines reglementierten Berufs in einem Aufnahmemitgliedstaat von dem Besitz bestimmter Berufsqualifikationen abhängig gemacht, so gestattet die zuständige Behörde dieses Mitgliedstaats den Antragstellern, *die den Befähigungs- oder Ausbildungsnachweis besitzen, der in einem anderen Mitgliedstaat erforderlich ist, um in dessen Hoheitsgebiet die Erlaubnis zur Aufnahme und Ausübung dieses Berufs zu erhalten*, die Aufnahme oder Ausübung dieses Berufs unter denselben Voraussetzungen wie Inländern» (Hervorhebung hinzugefügt).

Der in Frankreich erforderliche Nachweis zur Ausübung der Tätigkeit als Abschlussprüfer ist jener eines «commissaire aux comptes» (Ordonnance n° 2008-1278 du 8 décembre 2008 transposant la directive 2006/43/CE du 17 mai 2006 et relative aux commissaires aux comptes i.V.m. Art. 3 der Richtlinie 2006/43/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 17. Mai 2006 über Abschlussprüfungen von Jahresabschlüssen und konsolidierten Abschlüssen, zur Änderung der Richtlinien 78/660/EWG und 83/349/EWG des Rates und zur Aufhebung der Richtlinie 84/253/EWG des Rates, ABl. L 157 vom 9. Juni 2006, S. 87; vgl. Urteil des BGer 2C_211/2014 vom 4. Dezember 2014 E. 5; Urteile des BVGer B-207/2019 vom 16. Oktober 2019 E. 2.1.4 und B-4533/2012 vom 27. Januar 2014 E. 7 f., je mit Hin- und Verweisen).

2.4.2 Der Beschwerdeführer ist in Frankreich nicht zur Tätigkeit eines «commissaire aux comptes» zugelassen (zu den diesbezüglichen Anforderungen vgl. Urteil des BVGer B-4533/2012 vom 27. Januar 2014 E. 8.2). Dies ist ebenfalls unstrittig. Folglich ist weder die Alternativvoraussetzung des Gegenrechts (siehe E. 2.3.2 hiavor) noch jene des Staatsvertrags nach Art. 4 Abs. 2 Bst. d RAG erfüllt. Es bedarf deshalb auch keiner Prüfung, ob die weiteren Voraussetzungen erfüllt sind.

2.5

Was der Beschwerdeführer überdies vorbringt, ist unbehilflich bzw. führt zu keinem anderen Ergebnis. Das «liberale Konzept» (Botschaft RAG, 4063) von Art. 4 Abs. 2 RAG findet seine Grenze in den klaren Gesetzesvorgaben (siehe E. 2.3.1 hiavor), welche den staatsvertraglichen Anforderungen sowie dem eurointernationalen Regelungsmassstab entsprechen (siehe E. 2.4.1 hiavor). Es ist unersichtlich, inwiefern gegen das FZA bzw. seinen «Geist» verstossen wurde. Der Beschwerdeführer erfüllt vorliegend zumindest eine Voraussetzung für eine Erteilung der Polizeibewilligung (vgl. Urteil des BVGer B-3024 vom 1. Oktober 2008 E. 5.3.2) – wie gesehen (siehe E. 2.4.2 hiavor) – gerade nicht. Die lehrbuchartige Abgrenzung zu den wirtschaftspolitischen Bewilligungen führt auch insofern nicht weiter, als die Polizeibewilligung kein scharf und einheitlich konturiertes Rechtsinstitut (mehr) darstellt (vgl. TSCHANNEN ET AL., Allgemeines Verwaltungsrecht, 5. Aufl. 2022, § 44 Rz. 1181). Es besteht angesichts von Art. 190 BV überdies kein Spielraum, die Vereinbarkeit der klaren Gesetzesvorgaben mit der Wirtschaftsfreiheit zu überprüfen (vgl. Urteil des BGer 2C_895/2011 vom 10. April 2012 E. 2.2). An dieser Beurteilung vermag auch der Inhalt einer Aktennotiz der Vorinstanz vom 5. Mai 2021 zuhanden des Verbands EXPERTsuisse nichts zu ändern. Schliesslich lässt sich aus einer Auskunft betreffend eine mögliche Zulassung des Beschwerdeführers als Revisor nichts zu seinen Gunsten im vorliegenden Beschwerdeverfahren ableiten, handelt es sich doch gerade nicht um eine vertrauensbildende amtliche Auskunft oder Zusicherung für die Zulassung als Revisionsexperte.

3.

Nach dem Gesagten sind die Rechtsbegehren des Beschwerdeführers unbegründet, und die Beschwerde ist abzuweisen. Der Beschwerdeführer ist als unterliegende Partei kostenpflichtig (Art. 37 VGG i.V.m. Art. 63 Abs. 1 VwVG) und hat keinen Anspruch auf eine Parteientschädigung (Art. 37 VGG i.V.m. Art. 64 Abs. 1 VwVG).

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.

Die Beschwerde wird abgewiesen.

2.

Die Verfahrenskosten in der Höhe von Fr. 3'000.– werden dem Beschwerdeführer auferlegt und dem einbezahlten Kostenvorschuss in derselben Höhe entnommen.

3.

Es wird keine Parteientschädigung zugesprochen.

4.

Dieses Urteil geht an den Beschwerdeführer und die Vorinstanz.

Für die Rechtsmittelbelehrung wird auf die nächste Seite verwiesen.

Der vorsitzende Richter:

Der Gerichtsschreiber:

Christoph Errass

David Roth

Rechtsmittelbelehrung:

Gegen diesen Entscheid kann innert 30 Tagen nach Eröffnung beim Bundesgericht, 1000 Lausanne 14, Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten geführt werden (Art. 82 ff., 90 ff. und 100 BGG). Die Frist ist gewahrt, wenn die Beschwerde spätestens am letzten Tag der Frist beim Bundesgericht eingereicht oder zu dessen Händen der Schweizerischen Post oder einer schweizerischen diplomatischen oder konsularischen Vertretung übergeben worden ist (Art. 48 Abs. 1 BGG). Die Rechtsschrift ist in einer Amtssprache abzufassen und hat die Begehren, deren Begründung mit Angabe der Beweismittel und die Unterschrift zu enthalten. Der angefochtene Entscheid und die Beweismittel sind, soweit sie die beschwerdeführende Partei in Händen hat, beizulegen (Art. 42 BGG).

Versand: 9. April 2024

Zustellung erfolgt an:

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