



Urteil vom 12. Oktober 2011

Besetzung

Richter Ronald Flury (Vorsitz),
Richter Jean-Luc Baechler, Richterin Eva Schneeberger;
Gerichtsschreiberin Agata Zielniewicz.

Parteien

A. _____,
vertreten durch Rechtsanwalt Hans Peter Derksen,
Stampfenbachstrasse 151, Postfach 92, 8042 Zürich,
Beschwerdeführer,

gegen

Eidgenössische Revisionsaufsichtsbehörde RAB,
Postfach 6023, 3001 Bern,
Vorinstanz.

Gegenstand

Gesuch um Zulassung als Revisionsexperte.

Sachverhalt:**A.**

A.a A._____ (nachfolgend: Beschwerdeführer) erwarb am 9. Juli 1993 den Titel "Betriebsökonom HWV" und ist aufgrund dessen sowie einer Verfügung des Bundesamtes für Berufsbildung und Technologie vom Oktober 2002 berechtigt, den Titel "Betriebsökonom FH" zu führen.

A.b Am 12. Oktober 2007 ersuchte er die eidgenössische Revisionsaufsichtsbehörde (RAB, nachfolgend: Vorinstanz) um Zulassung als Revisionsexperte und um entsprechende Aufnahme im Revisorenregister. Am 26. Oktober 2007 vervollständigte er sein Gesuch und machte darin beaufsichtigte Fachpraxis auf dem Gebiet des Rechnungswesens und der Revision bei der X._____ GmbH seit 7. Mai 1998 unter der Aufsicht von Frau B._____ sowie unbeaufsichtigte Fachpraxis auf dem Gebiet des Rechnungswesens und der Revision bei der Y._____ AG vom 1. August 1993 bis zum 28. Februar 1998 geltend.

Nach einer summarischen Prüfung wurde der Beschwerdeführer provisorisch als Revisionsexperte zugelassen.

A.c Auf Aufforderung der Vorinstanz reichte der Beschwerdeführer fristgerecht am 4. März 2009 Unterlagen zur Vervollständigung seines Gesuchs, namentlich zum Nachweis seiner geltend gemachten beaufsichtigten Fachpraxis auf den Gebieten des Rechnungswesens und der Rechnungsrevision ein. Darin machte er neu beaufsichtigte Fachpraxis auf dem Gebiet des Rechnungswesens und der Revision bei der Y._____ AG vom 1. August 1993 bis zum 28. Februar 1998 unter der Aufsicht von Herrn C._____ sowie bei der X._____ GmbH seit dem 1. Februar 2003 unter der Aufsicht von Frau B._____ geltend. Ferner machte er unbeaufsichtigte Fachpraxis bei der Z._____ vom 1. Juli 1991 bis 12. März 1993 sowie bei der X._____ GmbH seit 1. März 1998 geltend.

Am 26. März 2009 informierte die Vorinstanz den Beschwerdeführer, dass die von ihm geltend gemachte beaufsichtigte Fachpraxis lediglich als unbeaufsichtigte Fachpraxis angerechnet werden könne, da die gesetzlichen Anforderungen insoweit nur teilweise erfüllt bzw. entsprechende Nachweise noch nicht erbracht seien. Insbesondere verfügten die beiden benannten Aufsichtspersonen, Herr C._____ von der Y._____ AG sowie Frau B._____ von der X._____ GmbH,

nicht über die erforderliche Qualifizierung, um eine beaufsichtigte Fachpraxis im Rahmen einer Zulassung als Revisionsexperte anzuerkennen.

A.d Am 13. Oktober 2009 gewährte die Vorinstanz dem Beschwerdeführer das rechtliche Gehör und ersuchte ihn um detaillierte Informationen zu seiner aktuellen Revisionstätigkeit.

A.e Mit E-Mail vom 27. Oktober 2009 wiederholte die Vorinstanz ihre Aufforderung und anerkannte zugleich eine beaufsichtigte Fachpraxis von 55 Monaten bei der Y._____ AG im Rahmen einer Zulassung als Revisor.

A.f Mit E-Mail vom 4. März 2010 forderte die Vorinstanz den Beschwerdeführer u.a. erneut auf, Angaben über seine aktuelle Revisionstätigkeit, insbesondere auf dem Gebiet der ordentlichen Revisionen, zu machen. Dieser reichte insoweit keine weiteren Unterlagen ein.

A.g Mit Verfügung vom 23. April 2010 wies die Vorinstanz das Gesuch um Zulassung als Revisionsexperte ab, hob die entsprechende provisorische Zulassung auf und löschte die Eintragung im Revisorenregister. Gleichzeitig liess sie den Beschwerdeführer unbefristet als Revisor unter entsprechender Eintragung ins Revisorenregister zu.

Die Vorinstanz begründete den Entscheid insbesondere damit, dass der Beschwerdeführer über keine beaufsichtigte Fachpraxis auf den Gebieten des Rechnungswesens und der Revision verfüge, um als Revisionsexperte zugelassen zu werden. Denn die als beaufsichtigende Personen benannten Frau B._____ und Herr C._____ besäßen weder eine Zulassung als Revisionsexperten, noch seien sie übergangsrechtlich einer zugelassenen Person gleichgestellt. Hingegen reiche die berufliche Qualifikation des Herrn C._____ zum Nachweis beaufsichtigter Fachpraxis gegenüber dem Beschwerdeführer im Rahmen dessen Zulassung als Revisor aus. Eine Zulassung als Revisionsexperte in Anwendung der Härtefallklausel scheidet aus. Die Verweigerung der Zulassung sei verhältnismässig.

B.

Gegen diese Verfügung erhob der Beschwerdeführer mit Eingabe vom 25. Mai 2010 Beschwerde beim Bundesverwaltungsgericht. Er beantragt die Aufhebung der angefochtenen Verfügung sowie die Zulassung als Revisionsexperte. Eventualiter beantragt er, die Akten an die Vorinstanz

zur Vervollständigung der Untersuchung und Neuentscheidung zurückzuweisen. Zudem sei die provisorische Zulassung für die Dauer des Verfahrens zu bestätigen.

Sein Antrag stütze sich lediglich auf eine Zulassung in Anwendung der Härtefallklausel, die fehlende Beaufsichtigung werde insofern nicht bestritten. Der Beschwerdeführer erfülle aufgrund seiner über 18-jährigen Fachpraxis in Rechnungswesen und Rechnungsrevision die gesetzlichen Voraussetzungen der langjährigen praktischen Erfahrung.

C.

Mit Verfügungen vom 28. und 31. Mai 2010 hat das Bundesverwaltungsgericht die aufschiebende Wirkung der Beschwerde bestätigt und verfügt, die provisorische Zulassung des Beschwerdeführers als Revisionsexperte sowie den Eintrag ins Revisorenregister für die Dauer des Beschwerdeverfahrens zu belassen.

D.

Mit Vernehmlassung vom 27. Juli 2010 beantragt die Vorinstanz die Abweisung der Beschwerde sowie die Zulassung als Revisor in Abweichung der Verfügung vom 23. April 2010 zu widerrufen. Die Tätigkeit für die Y._____ AG umfasse nur Aufgaben im Rechnungswesen und Controlling, weshalb auch keine Zulassung als Revisor erfolgen könne. Interne Revision sei dabei nicht als klassische Revisionstätigkeit zu bezeichnen, sofern die Prüfungshandlungen nicht weitgehend jenen einer externen Revisionsstelle entsprechen. Entsprechende Revisionstätigkeiten habe der Beschwerdeführer erst seit dem 1. April 1999 nachweisen können, weshalb er bis zum Stichtag des 1. Septembers 2007 lediglich über eine unbeaufsichtigte Fachpraxis von rund acht Jahren verfüge, was die Anforderungen an eine Zulassung als Revisor in Anwendung der Härtefallklausel nicht erfülle.

E.

Mit Schreiben vom 17. September 2010 zog die Vorinstanz das Begehren um Widerruf der Zulassung als Revisor in Abweichung der Verfügung vom 23. April 2010 aufgrund eines zwischenzeitlich ergangenen Urteils des Bundesverwaltungsgerichts in einem ähnlich gelagerten Fall zurück.

F.

In seiner Replik beanstandet der Beschwerdeführer die falsche Unterscheidung zwischen Rechnungswesen und Rechnungsrevision bzw. in-

turner und externer Revisionstätigkeit. Auch sei der Beurteilungsspielraum bis in die Gegenwart, und nicht – wie die Vorinstanz annimmt – lediglich bis zum 1. September 2007 heranzuziehen. Der Beschwerdeführer habe gegenüber der Vorinstanz zudem telefonisch Auskunft darüber erteilt, dass sein Umfang der Revisionsmandate am Gesamtumsatz mehr als 20% ausmache. Entscheidend sei eine Gesamtbetrachtung der erworbenen Fachpraxis in Rechnungswesen und Rechnungsrevision.

G.

Die Vorinstanz weist in ihrer Duplik darauf hin, dass im Sinne einer Gesamtbetrachtung nur eine Zulassung als Revisor möglich sei. Darüber hinausgehende Revisionstätigkeiten, welche eine Zulassung als Revisionsexperte unter Anwendung der Härtefallklausel begründen könnten, habe der Beschwerdeführer trotz Aufforderung der Vorinstanz nicht nachgewiesen.

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 Verwaltungsgerichtsgesetzes 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 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, der Kostenvorschuss wurde fristgerecht bezahlt (Art. 63 Abs. 4 VwVG) 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).

setzes 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).

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 der Revisionsaufsichtsverordnung vom 22. August 2007 [RAV 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. 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 12. Oktober 2007, und damit innerhalb der viermonatigen Frist, eingereicht und wurde in der Folge provisorisch als Revisionsexperte zugelassen.

3.

Eine natürliche Person wird gemäss Art. 4 Abs. 1 RAG definitiv als Revisionsexpertin oder Revisionsexperte 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 Betriebsökonom FH. Bezüglich der geforderten Fachpraxis sind für eine Zulassung als Revisionsexperte gemäss Art. 4 Abs. 2 Bst. c RAG 12 Jahre Fachpraxis erforderlich. Gemäss Art. 4 Abs. 4 RAG muss die Fachpraxis vorwiegend auf den Gebieten des Rechnungswesens und der Rechnungsrevision erworben worden sein, davon zwei Drittel unter

Beaufsichtigung durch einen zugelassenen Revisionsexperten oder eine ausländische Fachperson mit vergleichbarer Qualifikation. Fachpraxis, die gemäss Art. 43 Abs. 4 RAG bis zwei Jahre nach Inkrafttreten dieses Gesetzes unter der Beaufsichtigung von Personen erworben wurde, welche die Voraussetzungen nach der Verordnung vom 15. Juni 1992 über die fachlichen Anforderungen an besonders befähigte Revisoren (AS 1992 1210) erfüllen, gilt dabei ebenfalls als Fachpraxis im Sinne von Artikel 4 RAG.

Die Vorinstanz nimmt gemäss ihrer Praxis eine vorwiegende Tätigkeit auf den erwähnten Gebieten bei einem Beschäftigungsgrad von 75% einer Vollzeitstelle an (vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts B-5668/2010 vom 7. April 2011 E.3.1). Gestützt auf diese Praxis hätte der Beschwerdeführer somit eine Fachpraxis von insgesamt 9 Jahren (12 Jahre x 75%) auf den Gebieten des Rechnungswesens sowie der Rechnungsrevision zu erfüllen, davon zwei Drittel unter Beaufsichtigung, d.h. 6 Jahre (9 Jahre x 2/3).

Vorliegend ist unstrittig, dass der Beschwerdeführer für eine ordentliche Zulassung als Revisionsexperte gemäss Art. 4 RAG die erforderliche Fachpraxis unter Beaufsichtigung nicht besitzt: Weder Frau B. _____ noch Herr C. _____ besitzen eine Zulassung als Revisionsexperten gemäss Art. 4 Abs. 4 RAG bzw. sind gemäss Art. 43 Abs. 4 RAG Übergangsrechtlich einer zugelassenen Person gleichgestellt.

4.

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.

4.1. Die Vorinstanz erachtet eine Anwendung der sog. Härtefallklausel im Zusammenhang mit der Zulassung als Revisionsexperte nach dem Willen des Gesetzgebers lediglich in den Fällen des Art. 50 RAV als zulässig. Hingegen könne fehlende qualifizierte Berufserfahrung, mithin fehlende beaufsichtigte Fachpraxis, im Rahmen der Härtefallklausel nicht substituiert werden. Die Vorinstanz sieht sich daher durch die klaren Vorgaben des Gesetzgebers in ihrem Ermessen, über Art. 50 RAV hinaus trotz fehlender bzw. ungenügender beaufsichtigter Fachpraxis eine Zulassung zu erteilen, grundsätzlich erschöpft.

Nach Art. 50 RAV können natürliche Personen in Anwendung von Art. 43 Abs. 6 RAG als Revisionsexpertinnen oder Revisionsexperten oder als Revisorinnen oder Revisoren zugelassen werden, wenn sie nachweisen, dass sie am 1. Juli 1992 über eine der Ausbildungen und die entsprechende Fachpraxis nach Art. 1 Abs. 1 der Verordnung vom 15. Juni 1992 über die fachlichen Anforderungen an besonders befähigte Revisoren verfügt haben (Bst. a) sowie seit dem 1. Juli 1992 mehrheitlich und ohne wesentliche Unterbrüche auf den Gebieten des Rechnungswesens und der Rechnungsrevision tätig gewesen sind (Bst. b). In diesen Fällen ist der Nachweis von beaufsichtigter Fachpraxis nicht notwendig (Art. 50 Abs. 2 RAV). Der Beschwerdeführer hat seine Ausbildung am 9. Juli 1993 und damit nach dem Stichtag des 1. Juli 1992 abgeschlossen, weshalb Art. 50 RAV keine Anwendung auf ihn findet.

4.2. Zu prüfen bleibt, ob Art. 43 Abs. 6 RAG neben Art. 50 RAV noch weitere – und wenn ja, welche – Anwendungsfälle vorsieht. Die Begriffe "Härtefall" sowie "die Erbringung einwandfreier Revisionsdienstleistungen aufgrund einer langjährigen praktischen Erfahrung" stellen unbestimmte Rechtsbegriffe dar. Art. 43 Abs. 6 RAG räumt der Verwaltungsbehörde zudem Ermessen ein ("die Aufsichtsbehörde kann"). Beides – Ermessen wie auch unbestimmte Rechtsbegriffe – dient der Einzelfallgerechtigkeit (vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts B-5668/2010 vom 7. April 2011 E. 3.3).

Die Behörde, welche einen Ermessensentscheid zu treffen hat, ist gehalten, ihre Entscheidungskompetenz insbesondere pflichtgemäss, d.h. verfassungs- und gesetzeskonform, auszuüben. Ihren Entscheid hat sie daher vor dem Hintergrund von Verfassungsgrundsätzen, wie der Rechtsgleichheit, der Verhältnismässigkeit, der Pflicht zur Wahrung öffentlicher Interessen und dem Willkürverbot, auszufällen und zu begründen. Darüber hinaus sind auch Sinn und Zweck der gesetzlichen Ordnung zu beachten (vgl. PIERRE TSCHANNEN/ULRICH ZIMMERLI/MARKUS MÜLLER, Allgemeines Verwaltungsrecht, 3. Aufl., Bern 2009, § 26 Rz. 11 ff.; ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 6. Aufl., Zürich/Basel/Genf 2010, Rz. 441, 445 ff.; ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, Basel 2008, Rz. 2.149 ff.; ANDRÉ GRISEL, Traité de droit administratif, Neuenburg 1984, Bd. I S. 333).

Das Bundesverwaltungsgericht kann sowohl Ermessenskontrollen durchführen als auch die Auslegung von unbestimmten Gesetzesbegriffen

durch eine Verwaltungsbehörde überprüfen (Art. 37 VGG i.V.m. Art. 49 Bst. a VwVG). Bei missbräuchlichen und ermessensunterschreitenden oder -überschreitenden Entscheiden liegt stets eine Rechtsverletzung vor, welche das Bundesverwaltungsgericht frei überprüft.

4.3. Ausgangspunkt jeder Gesetzesauslegung ist der Wortlaut einer Bestimmung (vgl. zu diesem auch im Verwaltungsrecht geltenden Grundsatz Art. 1 Abs. 1 des Schweizerischen Zivilgesetzbuches vom 10. Dezember 1907 [ZGB, SR 210]; HEINZ HAUSHEER/MANUEL JAUN, Die Einleitungsartikel des ZGB, Bern 2003, Art. 1 Rz. 6). Ist der Text nicht ohne Weiteres klar, und sind verschiedene Interpretationen möglich, so muss unter Berücksichtigung aller Auslegungsmethoden (grammatikalische, systematische, historische und teleologische) nach seiner wahren Tragweite gesucht werden; dabei kommt es namentlich auf den Zweck der Regelung, die dem Text zu Grunde liegenden Wertungen sowie auf den Sinnzusammenhang an, in dem die Norm steht. Im Sinne eines pragmatischen Methodenpluralismus ist es grundsätzlich abzulehnen, einzelne Auslegungsmethoden einer hierarchischen Prioritätenordnung zu unterstellen (vgl. BGE 131 III 33 E. 2 und BGE 130 II 202 E. 5.1).

4.3.1. Nach dem Wortlaut von Art. 50 RAV besteht zunächst kein ausdrücklicher Hinweis darauf, dass diese Verordnungsbestimmung den einzigen Anwendungsfall von Art. 43 Abs. 6 RAG darstellt (vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts B-1350/2010 vom 29. April 2011 E.5.3). Art. 50 RAV behandelt eine eng umschriebene Fallkategorie, nämlich die Zulassung von natürlichen Personen nach altem Recht. Demgegenüber schreibt die Härtefallklausel von Art. 43 Abs. 6 RAG in offener Form vor, dass die Vorinstanz über Härtefälle befindet und bei ihrem Entscheid die langjährige Fachpraxis eines Gesuchstellers und dessen einwandfreie Erbringung von Revisionsdienstleistungen in Betracht zu ziehen hat (vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts B-5196/2008 vom 11. Dezember 2008 E. 4.2).

4.3.2. Obwohl Art. 43 Abs. 6 RAG gesetzssystematisch bei den Übergangsbestimmungen eingeordnet ist, handelt es sich bei dieser Bestimmung um eine Ausnahmeregelung, und nicht um eine befristete Übergangsregelung (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 3969ff, 4093 [nachfolgend: Botschaft]; vgl. auch Urteil des Bundesverwaltungsgerichts B-1379/2010 vom 30. August 2010

E.7.5.1). Bei der Prüfung eines Härtefalls ist demnach einzig massgebend, ob ein Gesuchsteller die materiellen Voraussetzungen der Härtefallklausel erfüllt.

Der Bundesrat wird im RAG zum Erlass vollziehender wie auch (teilweise) gesetzesergänzender (bzw. gesetzesvertretender) Bestimmungen ermächtigt. Art. 50 RAV stellt eine gestützt auf Art. 41 RAG erlassene gesetzesvollziehende Verordnungsbestimmung dar. Vollzugsverordnungen kommt die Funktion zu, die gesetzlichen Bestimmungen zu konkretisieren und gegebenenfalls untergeordnete Lücken zu füllen, soweit dies für den Gesetzesvollzug erforderlich ist. Die Ausführungsbestimmungen müssen sich jedoch an den gesetzlichen Rahmen halten und dürfen insbesondere keine neuen Vorschriften aufstellen, welche die Rechte der Bürger beschränken oder ihnen neue Pflichten auferlegen, selbst wenn diese Regeln mit dem Zweck des Gesetzes vereinbar wären (vgl. BGE 134 I 313 E. 5.3; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1543/2006 vom 14. April 2009 E. 3.3). Vollzugsbestimmungen sind zudem nur in dem Umfang zulässig, als das Gesetz dafür Raum lässt und nicht bewusst auf eine präzisere Regelung der betreffenden Frage verzichtet (vgl. BGE 134 I 313 E. 5.3, BGE 124 I 127 E. 3b f., BGE 122 II 411 E. 3d, je mit Hinweisen).

Wäre Art. 50 RAV der einzige Anwendungsfall von Art. 43 Abs. 6 RAG, würde der offen formulierte Gesetzestext durch die Verordnungsbestimmung massgebend eingeschränkt, mitunter ersetzt. Die Bestimmung von Art. 43 Abs. 6 RAG würde damit überflüssig (vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts B-1379/2010 vom 30. August 2010 E.7.2). Nach dem oben Gesagten dürfen jedoch in einer Vollzugsverordnung keine derartigen Einschränkungen vorgenommen werden. Namentlich dürfen Ansprüche, die das Gesetz schafft, nicht wieder beseitigt werden (TSCHANEN/ZIMMERLI/MÜLLER, a.a.O., § 14 Rz. 20 ff.).

Art. 50 RAV ist daher als einer, aber nicht einziger Anwendungsfall von Art. 43 Abs. 6 RAG zu betrachten. Indem die Vorinstanz davon ausging, dass für eine Anwendung von Art. 43 Abs. 6 RAG in Bezug auf die Zulassung von Revisionsexperten kein Raum bliebe, wenn ein Gesuchsteller die Voraussetzungen von Art. 50 RAV nicht erfüllt, kann ihr daher nicht gefolgt werden.

4.3.3. Im Rahmen der teleologischen Auslegung unter Zuhilfenahme historischer Auslegungselemente sind – mangels Wortmeldungen zu dieser Norm in den parlamentarischen Debatten – die Ausführungen in der Bot-

schaft heranzuziehen. Darin wird in Bezug auf Art. 43 Abs. 6 RAG festgehalten, unter bestimmten Umständen könne es sich als schwierig erweisen, die notwendigen Nachweise für die erworbene Fachpraxis zu erbringen. So sei denkbar, dass die Fachpraxis bei Personen erworben worden sei, die verstorben sind und deren Fachdiplome nicht mehr beigebracht werden können. Für entsprechende Fälle enthalte der Entwurf die vorliegende Härtefallklausel. Unter Berücksichtigung des Normzwecks habe die Aufsichtsbehörde nur restriktiv Gebrauch von dieser Sondervorschrift zu machen: Die Ausnahmeregelung solle insbesondere nicht ermöglichen, Praktikerinnen und Praktiker ohne eine abgeschlossene Ausbildung oder ohne qualifizierte Berufserfahrung als Revisionsexpertinnen, Revisionsexperten, Revisorinnen oder Revisoren zuzulassen. Sie müsse auf Personen beschränkt bleiben, die über ein Diplom und eine langjährige praktische Erfahrung verfügten; andernfalls wäre die Durchsetzung der Neuordnung nicht gewährleistet (Botschaft 4093 f.).

Aus diesen Ausführungen wird ersichtlich, dass die Härtefallklausel von Art. 43 Abs. 6 RAG aus Sicht des Gesetzgebers primär bezweckt, Beweisschwierigkeiten in Bezug auf die beaufsichtigte Fachpraxis zu mildern. Das betrifft sowohl die Dauer der beaufsichtigten Fachpraxis als auch – worauf die Botschaft explizit hinweist – die Qualifikation der beaufsichtigenden Person. Denkbar sind des Weiteren Konstellationen, die es – vor allem bei recht lange zurückliegenden oder speziell ausgestalteten Arbeitsverhältnissen – verunmöglichen oder massgebend erschweren, das beaufsichtigte Fachgebiet genau zu bestimmen oder eine beaufsichtigte Tätigkeit von einer unbeaufsichtigten abzugrenzen. Bei Vorliegen einer solchen "Beweisnot" kann unter Umständen auch Fachpraxis anerkannt werden, die den gesetzlichen Anforderungen nicht vollumfänglich genügt. Hingegen kann das Vorliegen von unbeaufsichtigter Fachpraxis vom Gesuchsteller üblicherweise ohne Schwierigkeiten bewiesen werden (vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts B-5835/2008 vom 27. Januar 2009 E.4.5).

Dasselbe gilt für das Erfordernis der abgeschlossenen Ausbildung nach Art. 4 Abs. 2 RAG und des guten Leumunds. Vorliegend befindet sich der Beschwerdeführer hinsichtlich der fehlenden Qualifikation der beaufsichtigenden Personen nicht in Beweisnot, vielmehr lag gar keine Beaufsichtigung vor. Eine Anerkennung von Beweisschwierigkeiten beim Nachweis der Beaufsichtigung muss gleichwohl die Anerkennung einer fehlenden Beaufsichtigung mit umfassen. Denn andernfalls stünde derjenige, der behauptet, den Nachweis einer Beaufsichtigung nicht erbringen zu kön-

nen, besser da, als derjenige, der wahrheitsgemäss einräumt, unter gar keiner Beaufsichtigung gestanden zu haben.

5.

Im Folgenden ist zu prüfen, ob eine Zulassung des Beschwerdeführers als Revisionsexperte in Anwendung der Härtefallklausel möglich ist. Wie bereits erwähnt, muss hierzu neben einem Härtefall eine langjährige praktische Berufserfahrung vorliegen. Der Wortlaut von Art. 43 Abs. 6 RAG sagt dabei weder etwas darüber aus, welche Umstände einen Härtefall zu begründen vermögen, noch, was als genügend lange praktische Erfahrung zu gelten oder wie diese ausgestaltet zu sein hat.

5.1. Von einer Härte ist auszugehen, wenn eine Person nicht unter regulären Voraussetzungen zugelassen werden kann und dies bei objektiver Betrachtung zu einem unzumutbaren Ergebnis führt (vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts B-1350/2010 vom 29. April 2011 E.5.2). Gemäss den Rechtsschriften der Vorinstanz bejaht sie sinngemäss das Vorliegen eines Härtefalls, wenn ein Gesuchsteller aufgrund seiner bisherigen Tätigkeit im Bereich ordentlicher Revisionen bei einer Ablehnung seines Gesuchs als Revisionsexperte wesentliche wirtschaftliche Einbussen in Kauf nehmen müsste. Dieser Auffassung kann zugestimmt werden. Denn nur für ordentliche Revisionen bedarf es einer Zulassung als Revisionsexperte, für eingeschränkte Revisionen hingegen lediglich einer Zulassung als Revisor, für gesetzlich nicht vorgesehene Revisionen, d.h. sogenannte Laienrevisionen, mitunter gar keiner Zulassung der Vorinstanz (vgl. HANS PETER WALTER/RETO SANWALD, Die Aufsicht über die Revisionsstellen – Instrument zur echten Qualitätsverbesserung?, SZW 2007, S. 450 ff., 460). Für einen Gesuchsteller ist daher bei einer Ablehnung seines Gesuchs als Revisionsexperte keine Einschränkung seiner bisherigen Tätigkeit gegeben bzw. liegt keine wesentliche wirtschaftliche Einbusse vor, wenn er lediglich eingeschränkte Revisionen sowie Laienrevisionen weiterführen will. Entgegen der Auffassung der Vorinstanz kann ein Härtefall jedoch auch unter anderen Voraussetzungen vorliegen, z.B. wenn die Voraussetzungen der ordentlichen Zulassung knapp verfehlt werden.

5.2. Vorliegend hat der Beschwerdeführer trotz mehrmaliger Aufforderung keinen Nachweis darüber erbracht, dass er ordentliche Revisionen durchgeführt hat und eine Ablehnung seines Gesuchs daher zu Einbussen führen würde. Zwar konnte der Beschwerdeführer Revisionstätigkeit nachweisen, jedoch keine ordentlichen Mandate. Zudem hat der Be-

schwerdeführer im Rahmen einer Zulassung nach Art. 4 RAG gar keine Beaufsichtigung nachweisen können. Insofern kann nicht angenommen werden, er habe die Voraussetzungen einer ordentlichen Zulassung nur knapp verfehlt. Gleiches gilt für die fehlenden Voraussetzungen nach Art. 50 RAV: Zwar hat der Beschwerdeführer sein Diplom nur ein Jahr nach dem Stichtag des 1. Juli 1992 erworben. Allerdings ist nach Art. 1 Abs. 1 Bst. c der Verordnung vom 15. Juni 1992 über die fachlichen Anforderungen an besonders befähigte Revisoren an diesem Stichtag mit entsprechendem Diplom bereits eine zwölfjährige Fachpraxis erforderlich. Diese besitzt der Beschwerdeführer bei Weitem nicht, da er Praxiserfahrung erst seit Juli 1991 geltend macht.

Der Beschwerdeführer ist zwar seit Jahren im Bereich des Rechnungswesens und der Revision tätig. Inwieweit dies allein schon einen Härtefall zu rechtfertigen vermag, kann letztlich aber dahinstehen, sofern schon keine langjährige praktische Erfahrung i.S.v. Art. 43 Abs. 6 RAG gegeben ist.

5.3. In Ermangelung einer klaren gesetzlichen Vorgabe betreffend Qualität bzw. Art und Dauer der Berufserfahrung müssen diese durch Auslegung ermittelt werden. Der Vorinstanz ist dabei insoweit zuzustimmen, als für eine Zulassung als Revisionsexperte eine qualifizierte Berufserfahrung erforderlich ist, die sich von derjenigen eines Revisors unterscheidet. Ferner soll nicht vom Erfordernis einer abgeschlossenen Ausbildung nach Art. 4 Abs. 2 RAG abgewichen werden. Der Beschwerdeführer verfügt über ein Diplom als Betriebsökonom und damit unstrittig über die erforderliche Ausbildung.

5.3.1. 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 Ausbildung am 9. Juli 1993 ab. Die Vorinstanz geht von einer maximal möglichen Anrechnung von Fachpraxis während der Ausbildung von drei Jahren aus. Der Beschwerdeführer macht Fachpraxis seit Juli 1991 geltend, weshalb ihm diese entsprechend anzurechnen ist.

Hinsichtlich des Beurteilungszeitraums geht die Vorinstanz in der angefochtenen Verfügung von einer Anrechnung bis zum 1. September 2007 aus. Hingegen macht der Beschwerdeführer geltend, der Beurteilungszeitraum sei bis in die Gegenwart zu ziehen.

Auch wenn grundsätzlich eine genügende Fachpraxis im Zeitpunkt der Gesuchseinreichung vorzuweisen ist, berücksichtigt das Bundesverwaltungsgericht die Entwicklung des Sachverhalts bis zu seinem Urteil (vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts B-1379/2010 vom 20. August 2010 E.7.5.2; vgl. HANSJÖRG SEILER, Art. 54 Rz. 19 in: Bernhard Waldmann/Philippe Weissenberger [Hrsg.], Praxiskommentar VwVG, Zürich 2009). Dem Beschwerdeführer ist daher auch die während seiner provisorischen Eintragung als Revisionsexperte gewonnenen Praxiserfahrung anzurechnen. Die Vorinstanz ging zwar in ihrer Vernehmlassung vom 27. Juli 2010 noch von einer unbeaufsichtigten Fachpraxis seit dem Jahre 1999 bei der X._____ GmbH aus und bezifferte diese mit rund acht Jahren (vgl. Ziff. 3.14 der Vernehmlassung), was einem Berechnungshorizont bis ins Jahr 2007 entspricht. In ihrer Duplik vom 15. November 2010 legte sie gleichwohl eine unbeaufsichtigte Fachpraxis von ca. 11 Jahren zugrunde, was einem Beurteilungszeitraum bis in die Gegenwart gleichkommt.

5.3.2. Der Wortlaut von Art. 43 Abs. 6 RAG unterscheidet nicht zwischen beaufsichtigter und unbeaufsichtigter Fachpraxis, was somit gegen die Erforderlichkeit einer Beaufsichtigung als Voraussetzung für eine qualifizierte Berufserfahrung spricht. Auch gemäss Art. 50 RAV müssen Revisoren des alten Rechts über keinerlei beaufsichtigte Fachpraxis verfügen, um als Revisionsexperten zugelassen zu werden. Beaufsichtigung stellt nach dem Zweck des Art. 43 Abs. 6 RAG damit zwar kein Erfordernis für eine Zulassung als Revisionsexperte dar, und die Möglichkeit einer Substitution fehlender beaufsichtigter Fachpraxis durch unbeaufsichtigte ist demnach grundsätzlich gegeben. Gleichwohl handelt es sich bei der Beaufsichtigung um ein gewichtiges Kriterium als Element der qualifizierten Berufserfahrung (vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts B-5668/2010 vom 7. April 2010 E.4.2). Ein Fehlen von Beaufsichtigung hat demnach zur Folge, dass die erforderliche Berufserfahrung wesentlich länger auszufallen hat, als dies bei beaufsichtigter Fachpraxis der Fall wäre.

Bei der Ermittlung der Mindestdauer von unbeaufsichtigter Fachpraxis sind zum einen die Voraussetzungen nach Art. 50 RAV – auch wenn dieser nicht den einzigen Anwendungsfall von Art. 43 Abs. 6 RAG darstellt – zu berücksichtigen. Demnach müsste der Beschwerdeführer bei seiner Ausbildung als Diplomökonom im Jahre 2007 über eine 27-jährige unbeaufsichtigte Fachpraxis in Rechnungswesen und Revision verfügen, um als Revisionsexperte gemäss Art. 43 Abs. 6 RAG i.V.m. Art 50 RAV zugelassen zu werden.

Die geforderte Dauer unbeaufsichtigter Fachpraxis für die Zulassung als Revisionsexperte nach der Härtefallklausel muss zum anderen aber auch mit den Anforderungen an die Fachpraxis bei einer ordentlichen Zulassung in einem angemessenen Verhältnis stehen. Wie bereits oben erläutert, müsste der Beschwerdeführer für eine ordentliche Zulassung eine Fachpraxis von insgesamt 9 Jahren auf den Gebieten des Rechnungswesens sowie der Revision erfüllen, davon 6 Jahre unter Beaufsichtigung.

Der Beschwerdeführer verfügt über eine anrechenbare Fachpraxis seit Juli 1991, wobei die Fachpraxis in Revision in Übereinstimmung mit der Vorinstanz seit April 1999 anzuerkennen ist. Zu berücksichtigen ist, dass das Gesetz für eine ordentliche Zulassung als Revisionsexperte eine wesentlich längere Fachpraxis verlangt, als für eine ordentliche Zulassung als Revisor. So fordert Art. 5 Abs. 1 RAG für Revisoren eine lediglich einjährige beaufsichtigte Fachpraxis. Entsprechend sollten bei Anwendung der Härtefallklausel im Rahmen einer Zulassung als Revisionsexperte deutlich höhere Anforderungen an die Fachpraxis gestellt werden, als bei Anwendung der Härtefallklausel im Rahmen einer Zulassung als Revisor.

Die Gesamtdauer der Fachpraxis des Beschwerdeführers bis in die Gegenwart beträgt nahezu 20 Jahre. Unter Zugrundelegung der Abgrenzung zu einem Revisor sowie der Anforderungen an die Fachpraxis bei einer ordentlichen Zulassung als Revisionsexperte bzw. als befähigter Revisor nach altem Recht erscheint die Gesamtlänge der Fachpraxis als ausreichend. Allerdings ist fraglich, ob auch die Art und Dauer der Revisionstätigkeit des Beschwerdeführers für eine Zulassung als Revisionsexperte ausreichen.

5.4. Die Vorinstanz anerkennt unbeaufsichtigte Fachpraxis im Bereich des Rechnungswesens und der Rechnungsrevision von ca. 11 Jahren bei der X._____ GmbH, hingegen sei die bei der Z._____ sowie bei der Y._____ AG erzielte Fachpraxis lediglich als eine solche in Rechnungswesen anzuerkennen. Der Beschwerdeführer rügt die Aufteilung der Fachpraxis in die Bereiche Rechnungsrevision und Rechnungswesen, da eine solche nicht sachgemäss sei. Seine Tätigkeit bei der Y._____ AG umfasse anrechenbare Revisionsarbeiten, da er in grossem Umfang interne Revisionen durchgeführt habe.

5.4.1. Für eine Zulassung als Revisionsexperte verlangt Art. 43 Abs. 6 RAG ausdrücklich Erfahrung in Revisionsdienstleistungen. Dies ist

durchaus gerechtfertigt, da so sichergestellt wird, dass Personen mit rein theoretischen Kenntnissen, aber ohne genügend lange praktische Erfahrung, nicht zugelassen werden. Durch das Erfordernis einer längeren Fachpraxis auch im Bereich der Rechnungsrevision werden weniger spezifisch auf die Revisionstätigkeit ausgerichtete Ausbildungen ausgeglichen (vgl. Botschaft 4062). 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).

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-5668/2010 vom 7. April 2011 E.4.1).

Unter *Revision* versteht man 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. Bei einer externen (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 Ge-

setz und Statuten entsprechen und ob ein internes Kontrollsystem existiert. Bei einer solchen externen 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). Die interne Revision ist im Gegensatz zur externen Revision gesetzlich nicht geregelt. Auch die interne Revision überprüft zwar das Rechnungs- und Berichtswesen auf seine Gesetzmässigkeit und Richtigkeit hin, ist dabei jedoch der Unternehmensleitung unterstellt (vgl. THOMMEN, a.a.O., S. 301, 546).

Controlling bezeichnet die laufende direkte und ergebnisorientierte Überwachung der Geschäftsabläufe sowie das zeitnahe Aufspüren von Zielabweichungen, Budgetüberschreitungen und Ineffizienzen (vgl. PETER BÖCKLI, Revisionsstelle und Abschlussprüfung, Basel 2007, Rz. 319). Controlling hat damit im Gegensatz zur Revision – trotz Wortverwandtheit zum Begriff der "Kontrolle" – keine kontrollierende, sondern vielmehr steuernde Funktion.

Sinn und Zweck der gesetzlich festgelegten fachlichen Anforderungen an Revisoren bzw. Revisionsexperten ist die Gewährleistung der Verlässlichkeit der Revisionen (Botschaft 3997 f.). Gemäss dem Zweckartikel Art. 1 Abs. 2 RAG dient dieses der ordnungsgemässen Erfüllung und Sicherstellung der Qualität von Revisionsdienstleistungen, was bei der Auslegung des RAG heranzuziehen ist (Botschaft 4059). In Übereinstimmung mit der Vorinstanz ist eine Anrechnung der Revisionstätigkeit daher nur möglich, sofern die durchgeführten Prüfungshandlungen weitgehend mit jenen einer externen Revisionsstelle vergleichbar sind. Nur auf diese Weise kann gewährleistet werden, dass tatsächlich echte Revisionsdienstleistungen durchgeführt wurden, welche sich in qualitativer Hinsicht vom Rechnungswesen, aber auch einer rein internen, weisungsgebundenen Revision bzw. einem blossen Controlling unterscheiden.

Vorliegend war der Beschwerdeführer laut Arbeitszeugnis der Y._____ AG bei dieser als Controller tätig. Controlling fällt dabei – entgegen der

Auffassung des Beschwerdeführers – nicht unter anrechenbare Revisionsstätigkeit i.S.v. von Art. 43 Abs. 6 RAG. Wie die Vorinstanz zu Recht bemerkt, handelt es sich beim Controlling um einen kontinuierlichen und arbeitsbegleitenden Steuerungsprozess, welcher Abweichungen und Ineffizienzen zeitnah aufspüren soll. Daran ändert auch die vom Beschwerdeführer vorgelegte "Checkliste Controlling/Revision" nichts. Denn dieser ist gerade nicht zu entnehmen, dass der Beschwerdeführer unabhängig und weisungsungebunden das Rechnungs- und Berichtswesen vor allem auf seine Gesetzmässigkeit hin überprüft hat. Der Liste sind vielmehr zahlreiche Einzelpositionen (wie z.B. Kasse, Lager, Lohn etc.) zu entnehmen, die in erster Linie auf ihre Richtigkeit zu überprüfen sind, d.h. insbesondere, ob die Angaben mit den Belegen übereinstimmen. Ziel dieses Controlling ist das Aufspüren von Abweichungen und Überschreitungen. Eine unabhängige Überprüfung der Gesetzmässigkeit bzw. der Übereinstimmung mit den Statuten ist hingegen nicht zu erkennen. Die auf der Liste aufgeführten Vorarbeiten sind zwar für eine anschliessende externe Revision von Bedeutung, stellen aber selbst keine Revisionsstätigkeit dar.

Der Beschwerdeführer konnte somit nicht nachweisen, dass die von ihm im Rahmen seiner Tätigkeit bei der Y._____ AG erbrachten Revisionsdienstleistungen jenen einer externen Revisionsstelle entsprachen. Gemäss Art. 3 Abs. 1 RAV hat der Gesuchsteller grundsätzlich an der Beweisbeschaffung mitzuwirken und die Fachpraxis nachzuweisen (vgl. WALTER/ SANWALD, a.a.O, S. 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).

5.4.2. Für eine Zulassung als Revisionsexperte nach der Härtefallklausel ist das Vorliegen einer langjährigen praktischen Erfahrung auf dem Gebiet der Rechnungsrevision erforderlich. Der Beschwerdeführer verfügt über 11 Jahre Revisionserfahrung bei der X._____ GmbH. Weder dem Revisionsaufsichtsgesetz noch der Revisionsaufsichtsverordnung sind allerdings präzisere Regelungen dazu zu entnehmen, wie hoch der Anteil der Revisionsstätigkeit an der gesamten Fachpraxis zu sein hat und welche Revisionen durchgeführt werden mussten, um die Voraussetzungen für die Anerkennung als Revisionsexperte zu erfüllen. Aus Sinn und

Zweck von Art. 4 Abs. 4 RAG und Art. 5 Abs. 2 RAG ergibt sich, dass die praktische Erfahrung mindestens zum grossen Teil aus der entsprechenden Führung von Mandaten stammen muss und ohne grössere Unterbrüche erfolgt sein sollte (vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts B-390/2008 vom 30. April 2008 E.3.6.3; Urteil des Bundesgerichts 2C_438/2008 vom 16. Oktober 2008). Diese Bestimmung entspricht im Wesentlichen der Verordnung des Bundesrates vom 15. Juni 1992 über die fachlichen Anforderungen an besonders befähigte Revisoren (AS 1992 1210). 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 Gesamtsumms der Revisionstätigkeit gewidmet werden. Dies entspricht gemäss der Praxis der Vorinstanz 2 bis 3 Revisionsmandaten pro Jahr.

Der Beschwerdeführer macht geltend, die Revisionsmandate machten rund 20% seines Gesamtumsatzes im Rahmen seiner selbständigen Tätigkeit bei der X._____ GmbH aus. Zum Nachweis hat er mit Schreiben vom 4. März 2009 zahlreiche Revisionsberichte, mitunter mehr als 3 pro Jahr, eingereicht, welche die durchgehende Erbringung von Revisionen im Rahmen seiner selbständigen Tätigkeit bei der X._____ GmbH in den Jahren 2001 bis 2008 belegen. Die Vorinstanz hat darüber hinaus zugunsten des Beschwerdeführers eine Revisionstätigkeit seit dem 1. April 1999 angenommen, obwohl diesbezüglich keinerlei Prüfberichte seitens des Beschwerdeführers eingereicht worden sind. Damit verfügt der Beschwerdeführer über eine Revisionspraxis, welche mehr als 10% seiner Gesamttätigkeit bzw. mehr als 3 Mandate pro Jahr beträgt.

Die Vorinstanz ist jedoch der Auffassung, dass es der Beschwerdeführer unterlassen habe, genaue Angaben über die Anzahl der ordentlichen Revisionen und ihren Anteil am Gesamtumsatz zu machen und dies durch entsprechende Belege nachzuweisen. Insoweit läge aufgrund mangelnder ordentlicher Revisionen schon kein Härtefall vor.

Ordentlichen Revision i.S.v. Art. 727b Abs. 2 des Obligationsrechts vom 30. März 1911 (OR, SR 220) dürfen nur durch zugelassene Revisionsexperten durchgeführt werden. Dies ist deshalb sachlich gerechtfertigt, weil ordentliche Revisionen gemäss Art. 727 OR bei Publikumsgesellschaften, wirtschaftlich bedeutsamen Unternehmen sowie konsolidierungspflichtigen Gesellschaften durchgeführt werden, mithin volkswirtschaftlich bedeutsamen Gesellschaften, an deren Unternehmensüberwachung ein er-

hebliches öffentliches Interesse besteht (vgl. Botschaft 3989 f.). Demgegenüber dürfen zugelassene Revisoren eingeschränkte Revisionen durchführen (vgl. WALTER/ SANWALD, a.a.O., S. 450 ff.).

Seit dem Inkrafttreten des RAG unterstehen dabei der ordentlichen Revision bereits Gesellschaften, die zwei der drei nachstehenden Grössen überschreiten, namentlich eine Bilanzsumme von 10 Millionen, einen Umsatzerlös von 20 Millionen Franken sowie 50 Vollzeitstellen ("10-20-50"). Eine Revision dieser Gesellschaften muss nach neuem Recht somit von einem Revisionsexperten durchgeführt werden. Demgegenüber sah das Gesetz vor dem Inkrafttreten des RAG vor, dass eine Abschlussprüfung durch besonders befähigte Revisoren, die Vorgänger der heutigen Revisionsexperten (vgl. PETER BÖCKLI, Schweizer Aktienrecht, 4. Auflage, Zürich/Basel/Genf 2009, § 15 Rz. 100), erst ab einem mehr als doppelt so hohen Schwellenwert, d.h. "20-40-200" durchzuführen war (vgl. BÖCKLI, a.a.O., § 15 Rz. 108). Abschlussprüfungen kleinerer Gesellschaften (d.h. "10-20-50"), die nach neuem Recht nunmehr unter die ordentliche Revision fallen, konnten daher nach altem Recht auch von Revisoren ohne besondere Befähigung durchgeführt werden (vgl. BÖCKLI, A.A.O., § 15 Rz. 101). Mit anderen Worten haben Revisoren, welche unter anderem Fachpraxis vor dem Inkrafttreten des RAG gesammelt haben und nunmehr eine Zulassung als Revisionsexperten begehren, grundsätzlich auch die Möglichkeit gehabt, Gesellschaften zu revidieren, die nunmehr nur noch von Revisionsexperten revidiert werden können.

Während eingeschränkte Revisionen nach dem gemeinsam vom Schweizerischen Treuhänder Verband und der Treuhand-Kammer erarbeiteten Standard zur Eingeschränkten Revision erfolgen, hat der Prüfer bei der ordentlichen Prüfung die weit umfangreicheren Schweizerischen Prüfungsstandards einzuhalten, welche weitgehend den International Standards on Auditing (ISA) entsprechen (vgl. MICHEAL ANNEN, Das neue Revisionsrecht, TREX – Der Treuhandexperte 2007, S. 280 f.). Der Umfang und die Prüfsicherheit einer ordentlichen Prüfung sind gegenüber einer eingeschränkten damit höher (vgl. ANNEN, a.a.O., S. 281, 283). Für eine Zulassung als Revisionsexperte ist daher – anders als für eine Zulassung als Revisor – der ausdrückliche Nachweis ordentlicher Revisionsmandate bzw. zumindest solcher Mandate erforderlich, die nach neuem Recht von Revisionsexperten durchgeführt werden, also insbesondere Revisionen wirtschaftlich bedeutender Gesellschaften i.S.v. Art. 727 Abs. 1 Ziff. 2 OR. Auf diese Weise kann sichergestellt werden, dass die für die Durchführung einer ordentlichen bzw. einer anspruchsvollen und umfangreichen

Revision erforderliche Qualifizierung, welche von einem Revisionsexperten erwartet wird, gewährleistet ist. Zwar erfolgt die Berücksichtigung der Fachpraxis im Sinne einer Gesamtbetrachtung, so dass nicht nur ordentliche bzw. anspruchsvollere Revisionsmandate nachzuweisen sind, sondern auch andere Revisionstätigkeit in die Beurteilung einfließt. Allerdings ist der Nachweis einiger ordentlicher bzw. anspruchsvollerer Mandate unabdingbar. Vorliegend hat der Beschwerdeführer trotz mehrmaliger Aufforderung der Vorinstanz keinen Nachweis darüber erbracht, um welche Art von Revisionsmandaten es sich gehandelt hat. Insbesondere hat er auch nicht nachgewiesen, dass er ordentliche Mandate geführt hat. Den vom Beschwerdeführer eingereichten Unterlagen, mithin den Revisionsberichten sowie den Handelsregisterauszügen, ist nicht zu entnehmen, ob die geprüften Gesellschaften eine entsprechende Grösse besitzen, mithin eine Bilanzsumme von 10 Millionen, einen Umsatzerlös von 20 Millionen Franken sowie 50 Vollzeitstellen. Zwar geht die Vorinstanz zu Unrecht davon aus, dass das Vorliegen ordentlicher Revisionen notwendige Voraussetzung für die Annahme eines Härtefalls sei (vgl. E.5.1). Insoweit mögen auch andere Gründe einen Härtefall begründen. Jedoch reicht Fachpraxis im Bereich eingeschränkter Revisionstätigkeit für eine Zulassung als Revisionsexperte – anders als für eine Zulassung als Revisor – nicht aus. Vielmehr ist unter einer qualifizierten Berufserfahrung für eine Zulassung als Revisionsexperte das Vorliegen von Fachpraxis auf dem Gebiet anspruchsvollerer Revisionen erforderlich. Da es dem Beschwerdeführer nicht gelungen ist, den erforderlichen Nachweis zu erbringen, dass er anspruchsvollere Revisionen durchgeführt hat, welche nach dem RAG von einem Revisionsexperten durchzuführen wären, trägt er die Folgen der Beweislosigkeit.

6.

Zusammenfassend verfügt der Beschwerdeführer zwar über mehrjährige Erfahrungen im Bereich der Revisionen. Allerdings ist er den Nachweis schuldig geblieben, dass es sich bei den Revisionsdienstleistungen zumindest zum Teil auch um ordentliche oder andere anspruchsvollere Revisionen gehandelt hat. Die fehlende Fachpraxis auf dem Gebiet der ordentlichen Revision führt in jedem Fall zu einem negativen Entscheid betreffend Zulassung als Revisionsexperte.

7.

Die Verweigerung der Zulassung des Beschwerdeführers als Revisionsexperte 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).

8.

Dies führt zur Abweisung der Beschwerde 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. 2'000.– festgesetzt und mit dem geleisteten Kostenvorschuss in gleicher Höhe verrechnet. Eine Parteientschädigung wird nicht zugesprochen (Art. 64 Abs. 1 VwVG).

9.

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.

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.

Die Beschwerde wird abgewiesen.

2.

Die Verfahrenskosten von Fr. 2'000.– werden dem Beschwerdeführer auferlegt. Sie werden mit dem geleisteten Kostenvorschuss in gleicher Höhe verrechnet.

3.

Es wird keine Parteientschädigung zugesprochen.

4.

Dieses Urteil geht an:

- den Beschwerdeführer (Einschreiben; Beschwerdebeilagen zurück)
- die Vorinstanz (Ref-Nr. Gesuch Nr.(...); Einschreiben; Vorakten zurück)

Der vorsitzende Richter:

Die Gerichtsschreiberin:

Ronald Flury

Agata Zielniewicz