

---

Abteilung II  
B-5668/2010

## Urteil vom 7. April 2011

---

Besetzung

Richter Frank Seethaler (Vorsitz),  
Richter Philippe Weissenberger, Richterin Eva  
Schneeberger, Richter Jean-Luc Baechler, Richter  
Francesco Brentani,  
Gerichtsschreiberin Marion Spori Fedail.

---

Parteien

**X.** \_\_\_\_\_,  
vertreten durch Rechtsanwalt lic. iur. Hans Peter Derksen,  
Stampfenbachstrasse 151, Postfach 92, 8042 Zürich,  
Beschwerdeführer,

gegen

**Eidgenössische Revisionsaufsichtsbehörde RAB,**  
Postfach 6023, 3001 Bern,

Vorinstanz.

---

Gegenstand

Revisionsaufsicht; Zulassung als Revisionsexperte.

**Sachverhalt:****A.**

Der Beschwerdeführer erwarb am 27. April 1990 das Diplom als Buchhalter mit eidg. Fachausweis und am 4. Mai 1994 das Diplom als dipl. Buchhalter/Controller (entspricht heute dem Experten in Rechnungswesen und Controlling).

Am 12. November 2007 stellte der Beschwerdeführer bei der Eidg. Revisionsaufsichtsbehörde (RAB, Vorinstanz) ein Gesuch um Zulassung als Revisionsexperte. Darin machte er eine beaufsichtigte Fachpraxis im Rahmen seiner Tätigkeit für die Z. AG vom 6. Juli 1987 bis 30. September 1993 geltend. Im Weiteren führte er eine unbeaufsichtigte Fachpraxis auf in den Bereichen des Rechnungswesens und der Rechnungsrevision im Rahmen seiner Tätigkeiten bei der A. AG (16. April 1982 bis 31. August 1983), B. Inc. (1. April 1984 bis 31. Oktober 1985), C. AG (1. November 1985 bis 28. Februar 1987), D. SA (1. Juli 1994 bis 30. September 1995) sowie E. AG (seit dem 1. Januar 1996).

Nach einer summarischen Prüfung wurde der Beschwerdeführer mit Verfügung vom 27. November 2007 provisorisch und unter Vorbehalt der fristgerechten Einreichung der verlangten Unterlagen bis zur definitiven Beurteilung des Gesuchs als Revisionsexperte zugelassen.

Am 22. Juli 2009 reichte der Beschwerdeführer auf Aufforderung der Vorinstanz hin ein ergänztes Gesuch mit weiteren Unterlagen ein.

In der Folge nahm der Beschwerdeführer in einem Mail vom 23. Juli 2009 sowie in einem Schreiben vom 21. August 2009 zur Frage Stellung, ob er das Kriterium der beaufsichtigten Fachpraxis erfülle.

Mit E-Mail vom 10. September 2009 teilte die Vorinstanz dem Beschwerdeführer mit, dass die geltend gemachte Fachpraxis bei der Z. AG (in der Folge: Z.) keine Fachpraxis auf dem Gebiet der Rechnungsrevision im Sinne des Revisionsaufsichtsrechts darstelle. Diese Fachpraxis könne lediglich als Fachpraxis im Bereich des Rechnungswesens angerechnet werden. Das Gesuch um Zulassung als Revisionsexperte werde daher voraussichtlich abgewiesen. Am 14. Mai 2010 nahm die Vorinstanz in diesem Sinne eine vorläufige rechtliche Würdigung vor und gewährte dem Beschwerdeführer das rechtliche Gehör. Der Beschwerdeführer nahm am 17. Juni 2010 Stellung.

Mit Verfügung vom 9. Juli 2010 wies die Vorinstanz das Gesuch des Beschwerdeführers um Zulassung als Revisionsexperte ab. Die provisorische Zulassung als Revisionsexperte wurde aufgehoben und die entsprechende Eintragung im Revisorenregister gelöscht (Dispositiv Ziffer 1). Der Beschwerdeführer wurde unbefristet als Revisor zugelassen und ins Revisorenregister eingetragen (Dispositiv Ziffer 2). Die Verfahrenskosten wurden auf Fr. 800.– festgelegt (Dispositiv Ziffer 3). Zur Begründung hielt die Vorinstanz fest, eine Zulassung nach Art. 4 des Revisionsaufsichtsgesetzes vom 16. Dezember 2005 (RAG; SR 221.302) sei nicht möglich, da der Beschwerdeführer über keine beaufsichtigte Fachpraxis in der Rechnungsrevision verfüge. Beaufsichtigte Fachpraxis ausschliesslich auf dem Gebiet des Rechnungswesens reiche für eine Zulassung nicht aus. Fraglich sei im Übrigen auch, ob die Person, die den Beschwerdeführer bei der Z. beaufsichtigt habe (Y.), über die notwendige Fachpraxis gemäss Art. 43 Abs. 4 RAG verfüge. Diese Frage könne vorliegend indessen offen bleiben. Eine Anerkennung von Fachpraxis im Bereich der internen Revision sei zwar nicht grundsätzlich ausgeschlossen: Eine Anrechnung sei möglich, wenn belegt werde, dass die durchgeführten Prüfungshandlungen weitgehend jenen der externen Revisionsstelle entsprächen. Der Beschwerdeführer habe nicht nachgewiesen, dass diese Anforderung bezüglich seiner Tätigkeit bei der Z. erfüllt sei. Die Voraussetzungen für eine Zulassung nach altem Recht gemäss Art. 50 der Revisionsaufsichtsverordnung vom 22. August 2007 (RAV; SR 221.302.3) seien nicht gegeben, da der Beschwerdeführer seine Ausbildung als dipl. Buchhalter/Controller nach dem 1. Juli 1992 abgeschlossen habe. Es liege auch kein Härtefall nach Art. 43 Abs. 6 RAG vor. Denn eine nicht vorhandene qualifizierte Berufserfahrung könne nach dem unmissverständlichen Willen des Gesetzgebers nicht im Rahmen der Härtefallklausel substituiert werden. Die Verweigerung der Zulassung als Revisionsexperte sei verhältnismässig. Neben der Eignung und Erforderlichkeit der Massnahme sei auch deren Zumutbarkeit gegeben, da das öffentliche Interesse an qualitativ hochstehenden Revisionsdienstleistungen durch dafür hinreichend qualifizierte Fachpersonen höher einzustufen sei als die möglichen wirtschaftlichen Folgen für den Beschwerdeführer. Indessen könne der Beschwerdeführer nach Art. 43 Abs. 6 RAG als Revisor zugelassen werden. Anhand der eingereichten Prüfberichte und Handelsregisterauszüge sei erstellt, dass der Beschwerdeführer für die Jahre 1995 bis 2007 mindestens drei Jahresrechnungen pro Jahr überprüft habe, womit davon ausgegangen werden könne, dass im genannten Zeitraum eine Tätigkeit von mindestens 10 Prozent im Bereich der Rechnungsrevision gegeben sei. Zusammen mit seiner Aktivität im Rechnungswesen verfüge der Beschwerdeführer somit über mindestens 12 Jahre anrechenbare praktische Erfahrung auf den verlangten Gebieten.

**B.**

Gegen diesen Entscheid erhob der Beschwerdeführer, vertreten durch Rechtsanwalt Hans Peter Derksen, am 9. August 2010 Beschwerde beim Bundesverwaltungsgericht und beantragte, der Entscheid sei aufzuheben und der Beschwerdeführer als Revisionsexperte im Sinne von Art. 4 RAG zuzulassen, eventualiter seien die Akten an die Vorinstanz zur Vervollständigung der Untersuchung und Neuentscheidung zurückzuweisen, unter Kosten- und Entschädigungsfolge. Der Beschwerdeführer sei für die Dauer des Verfahrens weiterhin provisorisch

als Revisionsexperte zuzulassen. Zur Begründung macht der Beschwerdeführer geltend, die Vorinstanz anerkenne es für die Zulassung zum Revisionsexperten als ausreichend an, wenn mindestens 10 Prozent der beaufsichtigten Fachpraxis unter Aufsicht eines zugelassenen Revisionsexperten in der Rechnungsrevision erworben worden sei. Diese Zulassungsvoraussetzung erfülle er, indem er ab Juli 1987 12 Monate interne Revision bei der Firma Z. geleistet habe (wird näher ausgeführt). Der Unterschied zwischen interner Revision (Rechnungswesen) und externer Revision (Abschlussprüfung) sei nicht so gross, wie das die Vorinstanz darlege. Fachkenntnis und Erfahrung würden für beide Tätigkeiten gleichermassen vorausgesetzt. Es komme nicht auf die Bezeichnung an, sondern auf die geleistete Arbeit selber. Die Beaufsichtigung in der Person von Y. sei im Übrigen rechtsgenügend. Y. habe die Voraussetzungen der Verordnung über die fachlichen Anforderungen an besonders befähigte Revisoren mit einer Fachpraxis von mehr als fünf Jahren bereits am 1. Juli 1992 ohne jeden Zweifel erfüllt. Seine fachliche Eignung, sein Wissen und seine Erfahrung – auch bezüglich Revision – könne nicht in Frage gestellt werden, sei er doch bei der Z. während fast 20 Jahren als Finanzdirektor tätig gewesen.

Der Beschwerdeführer hält des Weiteren fest, der Schluss der Vorinstanz, dass eine Zulassung als Revisionsexperte gestützt auf Art. 43 Abs. 6 RAG ausgeschlossen sei, widerspreche Bundesrecht. Diese Bestimmung beinhalte keine Unterscheidung zwischen Revisoren und Revisionsexperten. Vorliegend gehe es im Kern um Vorgänge, die in die Zeit vor der Inkraftsetzung der Verordnung über die fachlichen Anforderungen an besonders befähigte Revisoren vom 15. Juni 1992 zurückreichten, nämlich um seine berufliche Tätigkeit zwischen Juli 1987 und Juni 1992 bei der Z. Es handle sich damit um eine fünfjährige Spanne beruflicher Erfahrung – unter Aufsicht – für welche weder das RAG noch die RAV eine konkrete Übergangsregelung vorsähen. Damit liege ein klassischer Anwendungsfall von Art. 43 Abs. 6 RAG vor. Ins Gewicht falle auch die lange Fachpraxis seit Beginn der Ausbildung im Jahre 1987. Dazu gehörten u.a. 75 Monate Fachpraxis bei Z. und die berufliche Tätigkeit seit 1. Januar 1996 in der eigenen Gesellschaft.

### C.

Die Vorinstanz liess sich am 16. August 2010 sowie am 1. September 2010 zum Antrag des Beschwerdeführers, er sei für die Dauer des Verfahrens weiterhin provisorisch als Revisionsexperte zuzulassen, vernehmen und beantragte, auf dieses Begehren sei unter Kostenfolge nicht einzutreten. Die aufschiebende Wirkung der Beschwerde sei in der angefochtenen Verfügung nicht entzogen worden, daher

bleibe der Beschwerdeführer bis zum Abschluss des Verfahrens als provisorisch zugelassener Revisionsexperte im öffentlichen Revisorenregister eingetragen.

Am 20. September 2010 zog der Beschwerdeführer den Antrag, er sei für die Dauer des Verfahrens weiterhin provisorisch als Revisionsexperte zuzulassen, zurück.

#### **D.**

Am 8. Oktober 2010 reichte die Vorinstanz ihre Vernehmlassung ein. Sie beantragte, die Beschwerde vom 9. August 2010 sei vollumfänglich abzuweisen. Sie hielt fest, der Beschwerdeführer bestreite nicht, dass er die Voraussetzungen für die Zulassung als Revisionsexperte gemäss Art. 50 RAV nicht erfülle. Strittig sei demnach lediglich, ob sie den Beschwerdeführer zu Recht in Anwendung von Art. 4 und Art. 43 Abs. 6 RAG nicht als Revisionsexperte zugelassen habe. Der Beschwerdeführer habe zwar vom 1. Januar 1989 bis 30. September 1993 als Financial Controller einen erweiterten Aufgabenbereich bei der Z. wahrgenommen. Die von ihm ausgeführten Tätigkeiten (Aufbereiten und Vorbereiten des Zahlenmaterials, Erstellen der Monats-, Quartals- und Jahresabschlüsse, Vorbereiten von Buchprüfungen, Aufnahme neu akquirierter Firmen) seien jedoch nicht Arbeiten einer Abschlussprüfung bzw. Rechnungsrevision. Wie der Beschwerdeführer selber festhalte, seien die Arbeiten für die "interne Revision" bei Z. nicht durch ihn selber durchgeführt, sondern von konzerneigenen "Revisoren" geleitet worden. Auch erfülle Y. die Anforderung als beaufsichtigende Person nicht, da Nachweise fehlten, dass er über die erforderliche Fachpraxis in der Rechnungsrevision verfüge. Die Härtefallklausel sei restriktiv anzuwenden, wobei Art. 50 RAV eine abschliessende Konkretisierung von Art. 43 Abs. 6 RAG darstelle. Die Vorinstanz verwies im Übrigen auf ihr ebenfalls am 8. Oktober 2010 eingereichtes Schreiben betreffend "Gesuch um Entscheid eines Pilotfalles", worin sie sich in Bezug auf alle vor dem Bundesverwaltungsgericht hängigen Fälle zur Frage des Härtefalles äusserte.

#### **E.**

Mit Replik vom 2. Dezember 2010 hielt der Beschwerdeführer an seinen Anträgen fest und erklärte, mit seiner reichen Berufserfahrung seien die Anforderungen von Art. 4 Abs. 4 RAG erfüllt. Gemäss dieser Bestimmung müsse die Fachpraxis vorwiegend auf den "Gebieten" des Rechnungswesens und der Rechnungsrevision erworben worden sein. Die gesetzliche Bestimmung verlange somit Erfahrung auf dem "Gebiet" und nicht durch die Tätigkeit der Rechnungsrevision im engeren Sinne. Es spiele keine Rolle, ob der Prüfblick in die Bücher hierarchisch aus oberer Stellung oder als Hilfsrevisor erfolge. Die vom

Beschwerdeführer ausgeführte Tätigkeit bei der Z. weise keinen massgeblichen Unterschied zu einer unabhängigen externen Abschlussprüfung auf. Die Argumentation der Vorinstanz laufe darauf hinaus, dem Tüchtigen, der in der Hierarchie eine höhere Position habe erreichen können, die Zulassung zu verweigern, sie aber demjenigen zu gewähren, der auf unterster Stufe als Hilfsrevisor Revisionen mache.

Am 7. Januar 2011 reichte die Vorinstanz eine Duplik ein. Sie hielt an ihrem Rechtsbegehren fest und führte aus, der Beschwerdeführer habe nicht nachgewiesen, dass er im Rahmen der geltend gemachten internen Revision bei der Z. Prüfungshandlungen durchgeführt habe, welche weitgehend jenen der externen Revision entsprächen. Auch der Nachweis bzw. zumindest die Glaubhaftmachung, dass Y. über die erforderliche Erfahrung sowohl auf dem Gebiet des Rechnungswesens als auch auf dem Gebiet der Rechnungsrevision verfüge, sei dem Beschwerdeführer nicht gelungen.

### **Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:**

#### **1.**

Das Bundesverwaltungsgericht ist für die Beurteilung der vorliegenden Streitsache zuständig (Art. 31 sowie Art. 33 Bst. e des Verwaltungs- 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 Verwaltungsverfahrensgesetzes 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 Anforderungen an die Beschwerdefrist (Art. 50 Abs. 1 VwVG) sowie an Form und Inhalt der Beschwerdeschrift (Art. 52 VwVG) sind erfüllt. Der Kostenvorschuss wurde fristgemäss bezahlt (Art. 63 Abs. 4 VwVG), der Vertreter hat sich rechtsgenügend ausgewiesen (Art. 11 VwVG) und auch die übrigen Sachurteilsvoraussetzungen liegen vor (Art. 44 ff. VwVG). Auf die Beschwerde ist deshalb einzutreten.

#### **2.**

Die Vorinstanz wies das Gesuch des Beschwerdeführers um Zulassung als Revisionsexperte mit Verfügung vom 9. Juli 2010 ab. Sie begründete die Nicht-Zulassung in erster Linie mit der (angeblich) fehlenden beaufsichtigten Fachpraxis des Beschwerdeführers in der Rechnungsrevision. Beaufsichtigte Fachpraxis ausschliesslich auf dem Gebiet des Rechnungswesens reiche für eine Zulassung nicht aus.

Fraglich sei im Übrigen auch, ob die den Beschwerdeführer beaufsichtigende Person über die zur rechtsgenügenden Beaufsichtigung notwendige Fachpraxis verfüge. Die Voraussetzungen von Art. 4 RAG seien daher nicht erfüllt. Eine Zulassung aufgrund der Härtefallklausel von Art. 43 Abs. 6 RAG sei ebenfalls nicht möglich, denn eine nicht vorhandene qualifizierte Berufserfahrung könne nach dem unmissverständlichen Willen des Gesetzgebers nicht im Rahmen der Härtefallklausel substituiert werden. Die Härtefallklausel sei restriktiv anzuwenden, wobei Art. 50 RAV eine abschliessende Konkretisierung von Art. 43 Abs. 6 RAG darstelle. Der Beschwerdeführer erfülle die Anforderungen von Art. 50 RAV nicht.

Der Beschwerdeführer hält dem entgegen, er habe ab Juli 1987 12 Monate interne Revision bei der Firma Z. geleistet. Damit erfülle er auch in dieser Hinsicht die Anforderung der beaufsichtigten Fachpraxis auf dem Gebiet der Rechnungsrevision. Die Beaufsichtigung in der Person von Y. sei im Übrigen rechtsgenügend. Er sei demnach nach Art. 4 RAG als Revisionsexperte zuzulassen. Des Weiteren widerspreche der Schluss der Vorinstanz, dass eine Zulassung als Revisionsexperte gestützt auf Art. 43 Abs. 6 RAG ausgeschlossen sei, Bundesrecht.

Im Folgenden sind zunächst die gesetzlichen Grundlagen wiederzugeben sowie die Grundsätze zur Kognition des Bundesverwaltungsgerichts und zur Auslegung von Normen und unbestimmten Rechtsbegriffen darzustellen (E. 3). Danach ist zu prüfen, ob die Vorinstanz zu Recht davon ausging, dass der Beschwerdeführer die Voraussetzungen an die beaufsichtigte Fachpraxis nach Art. 4 RAG und allenfalls auch nach Art. 43 Abs. 6 RAG nicht erfüllt (E. 4 und E. 5).

### 3.

Das Revisionsaufsichtsgesetz ist am 1. September 2007 in Kraft getreten. Es regelt die Zulassung und die Beaufsichtigung von Personen, die Revisionsdienstleistungen erbringen und dient der ordnungsgemässen Erfüllung und Sicherstellung der Qualität von Revisionsdienstleistungen (Art. 1 Abs. 1 und 2 RAG).

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

**3.1.** Eine natürliche Person wird gemäss Art. 4 Abs. 1 RAG 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 nicht umstritten. Der Beschwerdeführer verfügt über einen Abschluss als dipl. Buchhalter/Controller, was – gemäss den Ausführungen der Vorinstanz in der angefochtenen Verfügung – dem heutigen "Experten in Rechnungswesen und Controlling" entspricht. Bezüglich der geforderten Fachpraxis kommt demnach Art. 4 Abs. 2 Bst. b RAG zur Anwendung:

Die Anforderungen an Ausbildung und Fachpraxis erfüllen:  
[...]  
b. eidgenössisch diplomierte Treuhandexpertinnen und Treuhandexperten, Steuerexpertinnen und Steuerexperten sowie Expertinnen und Experten in Rechnungslegung und Controlling, je mit mindestens fünf 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.

Aus Sinn und Zweck dieser Regelung ergibt sich, dass die geforderte praktische Erfahrung mindestens zu einem grossen Teil aus der Durchführung von internen oder externen Revisionsarbeiten stammen und zudem sowohl in den Bereichen des Rechnungswesens als auch der Rechnungsrevision ohne grössere Unterbrüche gewonnen worden sein muss (vgl. hierzu Urteil des Bundesverwaltungsgerichts B-390/2008 vom 30. April 2008 E. 3.5.3).

Die Vorinstanz nimmt gemäss ihrer Praxis eine vorwiegende Tätigkeit auf den erwähnten Gebieten bei einem Beschäftigungsgrad von 75 % einer Vollzeitstelle an (vgl. Ziff. 4.3 der angefochtenen Verfügung). Diese Praxis der Vorinstanz ist nicht zu beanstanden, bewegt sie sich doch mit

ihrer Auslegung des Wortes "vorwiegend" im Rahmen ihres Beurteilungsspielraums.

Gestützt auf diese Praxis hätte der Beschwerdeführer somit eine unbeaufsichtigte Praxis von 15 Monaten ( $60 \times \frac{3}{4} \times \frac{1}{3}$ ) sowie eine beaufsichtigte Fachpraxis von 30 Monaten zu erfüllen ( $60 \times \frac{3}{4} \times \frac{2}{3}$ ).

**3.2.** Gemäss Art. 7 RAV 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.

Nach Art. 43 Abs. 4 RAG gilt Fachpraxis, die 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 (vgl. AS 1992 1210 ff.) erfüllen, als Fachpraxis im Sinne von Artikel 4.

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

**3.3.** Die vorstehend genannten Normen enthalten verschiedene unbestimmte Rechtsbegriffe, bspw. "unter Beaufsichtigung", "Härtefall", "einwandfreie Erbringung", "langjährige praktische Erfahrung". Art. 43 Abs. 6 RAG räumt der Verwaltungsbehörde zudem Ermessen ein ("Die Aufsichtsbehörde kann"). Beides – Ermessen wie auch unbestimmte Rechtsbegriffe – dient der Einzelfallgerechtigkeit.

Die Behörde, welche einen Ermessensentscheid zu treffen hat, ist gehalten, ihre Entscheidkompetenz 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 2010, Rz. 441, 445 ff., 1938; 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). Nach konstanter Praxis ist dabei jedoch Zurückhaltung zu üben und den Verwaltungsbehörden ein gewisser Beurteilungsspielraum zuzuerkennen, wenn der Entscheid besondere Kenntnisse oder Vertrautheit mit den tatsächlichen Verhältnissen voraussetzt, und die Behörde die für den Entscheid wesentlichen Gesichtspunkte geprüft und die erforderlichen Abklärungen sorgfältig und umfassend durchgeführt hat (vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts B-7968/2009 vom 6. Mai 2010 E. 4.4). Bei missbräuchlichen und ermessensunterschreitenden oder -überschreitenden Entscheiden liegt jedoch immer eine Rechtsverletzung vor, welche das Bundesverwaltungsgericht frei überprüft.

**3.4.** 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, N. 6 zu Art. 1). 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.**

Der Beschwerdeführer verfügt mit seiner Tätigkeit bei der E. AG ab 1996 bis heute über eine genügend lange Dauer an unbeaufsichtigter Fachpraxis. Insbesondere war er ab dem 1. Januar 1996 bis heute bei sämtlichen von der E. AG durchgeführten Revisionen – nach seinen Angaben mehr als 430 nach Obligationenrecht sowie etwa 15 Revisionen bei Kapitalerhöhungen – als Revisor tätig, zum Teil allein, zum Teil in Teamarbeit. Diese Ausführungen werden von der Vorinstanz nicht bestritten. Dass der Beschwerdeführer über eine solide, langjährige und ohne wesentliche Unterbrüche erworbene praktische Erfahrung, insbesondere in der Rechnungsrevision, verfügt, lässt sich demnach nicht ernsthaft in Zweifel ziehen.

Strittig ist damit lediglich, ob er die Anforderung der beaufsichtigten Fachpraxis von 30 Monaten (vgl. E. 3.1) erfüllt. Die Vorinstanz macht diesbezüglich geltend, der Beschwerdeführer weise keine Fachpraxis auf dem Gebiet der Rechnungsrevision im Sinne des Revisionsaufsichtsrechts aus; die von ihm geltend gemachte Fachpraxis bei der Firma Z. könne lediglich als Fachpraxis im Bereich des Rechnungswesens angerechnet werden.

**4.1.** Wie in E. 3.1 dargelegt, muss die Fachpraxis nach Art. 4 Abs. 4 RAG vorwiegend auf den Gebieten des Rechnungswesens und der Rechnungsrevision erworben worden sein, davon zu mindestens zwei Dritteln unter Beaufsichtigung durch eine zugelassene Revisionsexpertin oder einen zugelassenen Revisionsexperten oder durch eine ausländische Fachperson mit vergleichbarer Qualifikation.

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.).

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).

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).

**4.2.** Weder dem Revisionsaufsichtsgesetz noch der Revisionsaufsichtsverordnung sind präzisere Regelungen dazu zu entnehmen, wie die Aufteilung zwischen Fachpraxis im Rechnungswesen und Fachpraxis in der Rechnungsrevision ausgestaltet sein muss, um die Voraussetzungen für die Anerkennung als Revisionsexperte zu erfüllen. Die Vorinstanz geht diesbezüglich davon aus, dass ein Gesuchsteller in beiden Gebieten *beaufsichtigte* Fachpraxis nachweisen muss, wobei die gesetzlichen Anforderungen mit einer Tätigkeit von etwa 10 Prozent auf dem Gebiet der Rechnungsrevision erfüllt seien (E. 4.6 der angefochtenen Verfügung). Gestützt auf diese Berechnung fehlen dem Beschwerdeführer – nach Ansicht der Vorinstanz – 3 Monate beaufsichtigte Fachpraxis in der Rechnungsrevision (10 Prozent von 30 Monaten).

Aus dem Wortlaut der Bestimmung von Art. 4 Abs. 4 RAG geht klar hervor, dass Fachpraxis auf beiden Gebieten (Rechnungswesen und Rechnungsrevision) erworben worden sein muss. Dies ist durchaus gerechtfertigt, da so sichergestellt wird, dass Personen mit rein theoretischen Kenntnissen in einem dieser Gebiete, aber ohne genügend lange praktische Erfahrung nicht zugelassen werden. Der Wortlaut impliziert ferner, dass die Beaufsichtigung sich auf beide Gebiete (Rechnungswesen und Rechnungsrevision) erstrecken sollte, scheint sich doch das Wort "davon" im zweiten Satzteil von Art. 4 Abs. 4 RAG grammatikalisch auf das unmittelbar zuvor verwendete Begriffspaar "Gebiete des Rechnungswesens und der Rechnungsrevision" zu beziehen. Selbst wenn man jedoch von einem unklaren Wortlaut ausgehen sollte, ergibt sich aus Sinn und Zweck der Norm und der Gesamtsystematik des Revisionsrechts, dass nur Personen mit umfassender Erfahrung und damit insbesondere mit beaufsichtigter Fachpraxis in beiden Teilgebieten als Revisionsexperten zugelassen werden sollen. Denn, wie die Vorinstanz zu Recht darlegt, weist die Beaufsichtigung eine Ausbildungs- wie auch eine Kontrollfunktion auf und ist dadurch als Element qualifizierter Berufserfahrung ein gewichtiges, der Sicherstellung der Qualität der Revision dienendes Kriterium.

**4.3.** Der Beschwerdeführer macht beaufsichtigte Fachpraxis bei der Firma Z. in der Zeit von Juli 1987 bis September 1993 geltend. Gemäss Bestätigung der Z. vom 21. Juli 2009 (vgl. Seiten 11 und 12 der

Vernehmlassungsbeilagen der Vorinstanz) war der Beschwerdeführer 63 Monate im Rechnungswesen und 12 Monate in der internen Revision in Zusammenarbeit mit Buchprüfern und in der Rechnungsrevision unter Beaufsichtigung von Y. tätig.

Im Folgenden ist zu prüfen, ob diese beaufsichtigte Fachpraxis den gesetzlichen Anforderungen genügt.

**4.3.1.** Die Vorinstanz schliesst die Anerkennung von "interner Revision" als Fachpraxis in der Rechnungsrevision nicht grundsätzlich aus. Sie hielt diesbezüglich in der angefochtenen Verfügung fest, eine Anrechnung sei möglich, wenn belegt werde, dass die durchgeführten Prüfungshandlungen weitgehend jenen der externen Revisionsstelle entsprächen. Der Beschwerdeführer habe indessen nicht nachgewiesen, dass diese Anforderung bezüglich seiner Tätigkeit bei der Z. erfüllt sei.

**4.3.2.** Aus dem Arbeitszeugnis des Beschwerdeführers vom 30. September 1993 (S. 13 f. der Vernehmlassungsbeilagen) ist ersichtlich, dass er ab dem 1. Januar 1989 als Financial Controller u.a. folgende Aufgaben wahrnahm: Planung und Organisation des Abrechnungssystems und der Arbeitsabläufe im Rechnungswesen, Erstellen der Monats-, Quartals- und Jahresabschlüsse, Erstellen von Abweichungsanalysen und Besprechung mit Verantwortlichen, Reporting an Geschäfts- und Konzernleitung, Cash Management/Mittelflussrechnungen, Einführung neuer Software, "Unterhalt Programmpakete an wechselnde Anforderungen", Aufbau diverser Mechanismen, um den der Konzernleitung genügenden, internen Kontrollgrundsätzen nachzukommen (Pflege des internen Kontrollsystems [IKS]), Mithilfe bei Aufnahme neu akquirierter Firmen in den Konzern, Zusammenarbeit mit internen und externen Revisoren sowie Vorbereiten von Buchprüfungen. In seiner Stellungnahme vom 17. Juni 2010 an die Vorinstanz (S. 65 der Vernehmlassungsbeilagen) ergänzte der Beschwerdeführer seinen Aufgabenbereich dahingehend, dass seine revisionsbezogenen Dienstleistungen den Aufbau eines IKS (US-GAAP) zwecks Überwachung und Pflege gemäss Vorgaben der Muttergesellschaft in den USA und die Überprüfung IKS bei neuen Akquisitionen gemäss US-GAAP umfasst habe.

**4.3.3.** Aus den genannten Unterlagen geht hervor, dass die Tätigkeit des Beschwerdeführers bei der Z. zwar schwergewichtig auf dem Gebiet des Rechnungswesens anzusiedeln ist, dass er indessen auch Aufgaben

erfüllte, welche solchen im Bereich der Rechnungsrevision ähnlich oder damit vergleichbar sind.

So machte der Beschwerdeführer unter anderem geltend, Z. sei ein weltweit tätiger amerikanischer Pharma- und Konsumgüterhersteller, der jedes Jahr diverse Unternehmen übernehme und in den Konzern integriere. Auch während seiner Tätigkeit bei der Z. seien Akquisitionen in der Schweiz durchgeführt worden. Er sei massgeblich an der Übernahme und Integration der F. AG und der G. beteiligt gewesen. Bei diesen Akquisitionen habe er das IKS geprüft und die Jahresrechnungen der neu akquirierten Firmen auf deren Vereinbarkeit mit US-GAAP (United States Generally Accepted Accounting Principles, vgl. Accounting Standards Codification des Financial Accounting Standards Board [FASB ASC]) untersucht.

Diesen Ausführungen machen deutlich, dass der Beschwerdeführer im Rahmen von Übernahmen von neuen Firmen eine Tätigkeit ausübte, welche erhebliche Ähnlichkeiten mit jener eines externen Revisors aufweist. Bei der Prüfung der zu übernehmenden Firmen musste er in der Lage sein, Risiken und mögliche Schwachstellen des Unternehmens zu erkennen. Mit US-GAAP wandte er die meist verbreitete Rechnungslegungsmethode in den USA an. Zudem nahm der Beschwerdeführer bei solchen Akquisitionen der Natur der Sache gemäss die Perspektive eines externen Prüfers mit kritischer Grundhaltung ein.

Die von der Vorinstanz in der angefochtenen Verfügung geltend gemachten Anforderungen, wonach der Prüfer im Rahmen der Rechnungsrevision – anders als bei der Tätigkeit im Rechnungswesen – die anwendbaren Prüfungsstandards und Prüfungstechniken kennen und umsetzen können sowie die Fähigkeit haben müsse, das Vorhandensein eines IKS zu bestätigen, werden vom Beschwerdeführer demnach erfüllt.

**4.3.4.** Die Vorinstanz wendet ein, in der Regel verfügten nur Banken, Versicherungen und internationale Grosskonzerne über eine interne Revision, deren Tätigkeit tatsächlich mit einer externen Revisionsstelle vergleichbar sei. In kleineren Unternehmen sei es dagegen aus Kostengründen üblich, auf eine interne Revision zu verzichten oder eine Stelle zu schaffen, die primär die Funktionen des Controllings oder der Compliance wahrnehme. Eine Tätigkeit im Controlling eines Grossunternehmens könne jedoch nicht mit interner Revision gleichgesetzt werden. Das Controlling sei ein Führungssystem innerhalb der Unternehmung und bezeichne die laufende direkte und ergebnisorientierte Überwachung der Geschäftsabläufe sowie das zeitnahe Aufspüren von Zielabweichungen, Budgetüberschreitungen und Ineffizienzen (mit Verweis auf PETER BÖCKLI, Revisionsstelle und Abschlussprüfung, Zürich 2007, N 319,

sowie T. FLEMMING RUUD/LADINA JENAL, Licht im Internal-Control-Dschungel, in: Der Schweizer Treuhänder 2005, S. 455 ff., insbes. S. 459). Wie der Beschwerdeführer selber festhalte, seien die Arbeiten für die "interne Revision" bei der Z. nicht durch ihn selber durchgeführt, sondern von konzerneigenen "Revisoren" geleitet worden. Die vom Beschwerdeführer diesbezüglich geleisteten Vorbereitungsarbeiten entsprächen nicht Arbeiten im eigentlichen Sinne einer unabhängigen externen Abschlussprüfung.

Die Vorinstanz übersieht, dass vorliegend eine Tätigkeit zu beurteilen ist, die vor rund 20 Jahren, nämlich in den Jahren 1987 bis 1993, ausgeübt worden ist. Wenn sie demnach mit heute geltenden Anforderungen an die interne Revision und Begriffsbestimmungen und -abgrenzungen aus neuster Zeit argumentiert, so scheint fraglich, ob sie nicht von zu hohen, weil damals nicht in dieser Weise geltenden Standards, ausgeht.

Diesbezüglich bringt der Beschwerdeführer vor, international und an der US-Börse kotierte Unternehmungen wie Z. hätten bereits Internal Auditing und Control-Standards eingesetzt, bevor dies in der schweizerischen Revisionslandschaft überhaupt ein Thema gewesen sei. Die internen Audits hätten vier bis sechs Wochen gedauert und seien vor Ort von Auditors vom Hauptsitz des Unternehmens durchgeführt worden. Hier seien die Resultate der von der Z. Schweiz bzw. vom Beschwerdeführer erstellten Monats-, Halbjahres- und Jahresrechnung gemäss den Anforderungen von US-GAAP geprüft worden.

Demgemäss nahm der Beschwerdeführer hinsichtlich der erstellten Jahresrechnungen zwar nicht die Rolle eines externen Prüfers ein, indessen wurden die von ihm erarbeiteten Resultate vor Ort einer intensiven Prüfung unterzogen, an welcher er offenbar auch selber teilnahm. Würdigt man diese Tätigkeit in inhaltlicher Hinsicht, so ist festzustellen, dass es sich – gerade auch durch die Zusammenarbeit mit den Auditors – um eine Arbeit handelt, welche nicht lediglich das Rechnungswesen betrifft, sondern die eine beachtliche Nähe zu den Aufgaben im Rahmen einer Rechnungsrevision aufweist. Dass die vom Beschwerdeführer geltend gemachte Tätigkeit, die auch den Aufbau eines IKS umfasste, anspruchsvoll war, anerkannt im Übrigen auch die Vorinstanz (vgl. Vernehmlassung vom 8. Oktober 2010, Ziff. 2.3 am Ende).

**4.3.5.** Aus dem oben Gesagten (E. 4.3.3 und E. 4.3.4) geht demnach hervor, dass der Beschwerdeführer im Rahmen seiner beaufsichtigten Tätigkeit bei der Z. zum Einen bei Unternehmensübernahmen sowohl die Rolle wie auch weitgehend die Aufgaben eines externen Prüfers einnahm bzw. ausübte, was entsprechende Fachkenntnisse bezüglich der anwendbaren Prüfungstechniken und -standards erforderte. Zum Andern führte er anlässlich der Prüfung der von ihm erstellten Jahresrechnungen in Zusammenarbeit mit internen und externen Revisoren sowie beim Aufbau eines IKS Arbeiten aus, welche sich klar von

Aufgaben im Rechnungswesen unterscheiden und inhaltlich überwiegend dem Bereich der (internen) Revision zuzuordnen sind.

Hinzu kommt, dass von den 12 Monaten, in denen der Beschwerdeführer in diesem Bereich tätig war, gemäss der Berechnungsweise der Vorinstanz nur 3 Monate erforderlich wären.

Mit Blick auf die gesamten relevierten Umstände und unter Berücksichtigung der zeitlichen Gegebenheiten (lange zurückliegendes Arbeitsverhältnis) kommt das Bundesverwaltungsgericht daher zum Schluss, dass der Beschwerdeführer im Rahmen seines Arbeitsverhältnisses bei der Z. das Erfordernis einer zumindest 3-monatigen Fachpraxis in der Rechnungsrevision erfüllt.

**4.4.** Der Beschwerdeführer übte unbestrittenermassen während der geforderten Dauer eine weisungsgebundene Tätigkeit unter der Aufsicht von Y. aus, welchem er auch formell unterstellt war (Art. 7 RAV). Zu prüfen ist indessen, ob Y. die zur rechtsgenügelichen Aufsicht erforderlichen Qualifikationen aufweist.

Die Vorinstanz liess die Frage, ob Y. über die notwendige Fachpraxis verfügt, in der angefochtenen Verfügung offen. Sie wies jedoch darauf hin, dass die in seinem Arbeitszeugnis (vgl. S. 17 der Vernehmlassungsbeilagen) aufgeführten Tätigkeiten, für welche er als Director of Finance verantwortlich gewesen sei, solche im Bereich des Rechnungswesens und nicht der externen Revision darstellten. In der Duplik hielt sie diesbezüglich fest, es sei dem Beschwerdeführer nicht gelungen, zumindest glaubhaft zu machen, dass Y. über die erforderliche Erfahrung sowohl auf dem Gebiet des Rechnungswesens als auch auf dem Gebiet der Rechnungsrevision verfüge.

**4.4.1.** Die gesetzlichen Anforderungen an die beaufsichtigende Person sind gemäss Art. 43 Abs. 4 RAG erfüllt, wenn in Bezug auf die Ausbildung und praktische Erfahrung die Voraussetzungen nach der Verordnung vom 15. Juni 1992 über die fachlichen Anforderungen an besonders befähigte Revisoren vorliegen.

**4.4.2.** Y. schloss am 11. April 1985 erfolgreich die Ausbildung als dipl. Buchhalter ab (damalige Hauptprüfung, die dem heutigen "dipl. Buchhalter/Controller" entspricht; die Vorprüfung bestand er im Jahre 1982). Er erfüllt daher die Anforderungen an die Ausbildung gemäss Art. 1 Abs. 1 Bst. b der Verordnung vom 15. Juni 1992, was im Übrigen unbestritten ist (vgl. Vernehmlassung der Vorinstanz vom 8. Oktober 2010, Ziff. 2.8). Y. gilt demnach als besonders befähigter Revisor, wenn er eine praktische Erfahrung von fünf Jahren auf den Gebieten des Rechnungswesens und der Rechnungsrevision aufweist,

welche zu mindestens zwei Dritteln unter Beaufsichtigung durch eine Person, welche den Anforderungen dieser Verordnung genügt, erworben worden ist (Art. 1 Abs. 1 Bst. b i.V.m. Art. 1 Abs. 2 der Verordnung vom 15. Juni 1992).

Nach Art. 5 derselben Verordnung brauchen Personen, die im Zeitpunkt des Inkrafttretens dieser Verordnung (d.h. am 1. Juli 1992) eine der in Artikel 1 aufgeführten Ausbildungen abgeschlossen haben und bereits im Bereich der Rechnungsrevision tätig sind, die beaufsichtigte Fachpraxis nicht nachzuweisen.

**4.4.3.** Y. war in der Zeit vom 1. März 1986 bis 30. April 1994 als Director of Finance bei der Z. tätig. Gemäss seinem Arbeitszeugnis hatte er in demselben Unternehmen in den Jahren 1977 und 1978 die Position eines Accounting Managers und von 1979 bis 1986 die Position eines Financial Controllers inne (wie der Beschwerdeführer; vgl. E. 4.3.2.).

Es ist demnach davon auszugehen, dass Y. im Rahmen dieser verschiedenen Arbeitsprofile, aber insbesondere als Financial Controller, sowohl im Rechnungswesen tätig war wie auch Arbeiten ausführte, welche im Bereich der Rechnungsrevision anzusetzen oder dieser zumindest bezüglich der benötigten Fachkenntnis in Berücksichtigung der damaligen Verhältnisse gleichzusetzen sind (vgl. die diesbezüglichen Ausführungen betreffend die Tätigkeiten des Beschwerdeführers als Financial Controller in E. 4.3).

Demnach sind die Voraussetzungen von Art. 5 der Verordnung vom 15. Juni 1992 gegeben und Y. braucht keine beaufsichtigte Fachpraxis nachzuweisen. Die gesetzlichen Anforderungen an die beaufsichtigende Person gemäss Art. 43 Abs. 4 RAG sind somit erfüllt. Auch unter diesem Blickwinkel ist dem Beschwerdeführer eine beaufsichtigte Tätigkeit in der Dauer von 75 Monaten bei der Z. anzurechnen.

**4.5.** Nach dem Gesagten erfüllt der Beschwerdeführer die Anforderungen an die Ausbildung und die Fachpraxis gemäss Art. 4 Abs. 2 und 4 RAG. Da er unbestrittenermassen ebenfalls über einen unbescholtenen Leumund verfügt, ist er als Revisionsexperte zuzulassen (Art. 4 Abs. 1 RAG).

## **5.**

Bei diesem Resultat erübrigt sich im vorliegenden Fall die Auslegung und Anwendung von Art. 43 Abs. 6 RAG, wonach die Aufsichtsbehörde in Härtefällen auch Fachpraxis anerkennen kann, welche den gesetzlichen Anforderungen nicht genügt, sofern eine einwandfreie Erbringung von

Revisionsdienstleistungen aufgrund einer langjährigen praktischen Erfahrung nachgewiesen wird (sog. Härtefallklausel).

Doch selbst wenn Art. 43 Abs. 6 RAG heranzuziehen wäre, könnte sich das Bundesverwaltungsgericht der Auslegung der Härtefallklausel durch die Vorinstanz insofern nicht anschliessen, als die Vorinstanz deren Anwendung bei der Zulassung von Revisionsexperten auf die in Art. 50 RAV beschriebene Fallkonstellation beschränkt.

Die Härtefallklausel von Art. 43 Abs. 6 RAG sieht 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). Art. 50 RAV stellt eine gestützt auf Art. 41 RAG erlassene gesetzesvollziehende Verordnungsbestimmung dar. Wäre Art. 50 RAV der einzige Anwendungsfall von Art. 43 Abs. 6 RAG, würde der offen formulierte Gesetzestext durch die Verordnungsbestimmung massgebend eingeschränkt, ja eigentlich 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). Vollzugsverordnungen dürfen indessen keine neuen Vorschriften aufstellen, welche die Rechte der Bürger beschränken, oder Ansprüche, die das Gesetz schafft, wieder beseitigen (BGE 134 I 313 E. 5.3; vgl. TSCHANNEN/ZIMMERLI/MÜLLER, a.a.O., N. 20 ff. zu § 14). Aus gesetzessystematischen Überlegungen bzw. unter dem Gesichtspunkt der Bindung an das Gesetz wäre Art. 50 RAV daher als einer, aber nicht als einziger Anwendungsfall von Art. 43 Abs. 6 RAG zu betrachten.

Der Vorinstanz ist indessen darin beizupflichten, dass bei der Zulassung zum Revisionsexperten eine qualifizierte Berufserfahrung vorliegen muss und dass die Anforderungen an diese praktische Erfahrung auch im Rahmen der Härtefallklausel strenger auszugestalten und zu gewichten sind als bei der Zulassung zum Revisor.

## **6.**

Bei diesem Verfahrensausgang gilt der Beschwerdeführer als obsiegende Partei, weshalb ihm keine Kosten aufzuerlegen sind (Art. 63 Abs. 1 VwVG). Vorinstanzen oder unterliegende Bundesbehörden haben keine Verfahrenskosten zu tragen, auch wenn sie unterliegen (vgl. Art. 63 Abs. 2 VwVG).

Als obsiegende Partei hat der Beschwerdeführer Anspruch auf eine Parteienschädigung für die ihm erwachsenen notwendigen Kosten (Art. 7 Abs. 1 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]). Das Anwaltshonorar ist nach dem notwendigen Zeitaufwand des Vertreters zu bemessen und beträgt ohne Mehrwertsteuer mindestens Fr. 200.–, höchstens jedoch Fr. 400.– pro Stunde (Art. 10 VGKE). Die Parteienschädigung ist aufgrund der eingereichten Kostennote festzusetzen. Wird keine Kostennote eingereicht, setzt das Gericht die Entschädigung selber unter Berücksichtigung der Akten und des geschätzten Aufwands fest (Art. 14 Abs. 2 VGKE).

Mit Schreiben vom 24. September 2010 reichte der Rechtsvertreter des Beschwerdeführers eine Kostennote für seinen Aufwand bis 20. September 2010 ein. Er macht darin einen Aufwand von insgesamt 17,06 Stunden, entsprechend einem Honorar von Fr. 4265.–, sowie Auslagen von Fr. 127.95 und die auf diese Beträge entfallende Mehrwertsteuer von Fr. 333.85, total Fr. 4'726.80 (inkl. MwSt.), geltend.

Diese Aufwandsberechnung erscheint plausibel und wird den Umständen gerecht; der der Honorarnote zugrundegelegte Stundenansatz von Fr. 250.– ist ebenfalls nicht zu beanstanden. Hinzu kommen die (nicht bezifferten) Aufwendungen für die 4-seitige Replik vom 2. Dezember 2010, so dass sich eine Parteienschädigung von insgesamt Fr. 5'000.– (inkl. MwSt.) ergibt.

Die RAB ist als unterliegende Vorinstanz zu betrachten und hat die Parteikosten des Beschwerdeführers zu tragen.

## 7.

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

### **Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:**

#### 1.

Die Beschwerde wird gutgeheissen. Die angefochtene Verfügung vom 9. Juli 2010 wird insoweit aufgehoben, als sie sich auf die Nichtzulassung

des Beschwerdeführers als Revisionsexperte bezieht (Ziffer 1 der angefochtenen Verfügung).

**2.**

Der Beschwerdeführer wird als Revisionsexperte zugelassen.

**3.**

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

**4.**

Es werden keine Verfahrenskosten erhoben. Der geleistete Kostenvorschuss von Fr. 2000.- wird dem Beschwerdeführer zurückerstattet.

**5.**

Dem Beschwerdeführer wird zu Lasten der Vorinstanz eine Parteientschädigung von Fr. 5000.- (inkl. MwSt.) zugesprochen. Dieser Betrag ist dem Beschwerdeführer nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils zu überweisen.

**6.**

Dieser Urteil geht an:

- den Beschwerdeführer (Einschreiben; Beilage: Rückerstattungsformular, Beschwerdebeilagen)
- die Vorinstanz (Gesuch Nr. 101'164; Einschreiben; Beilage: Vorakten)
- Das Eidgenössische Justiz- und Polizeidepartement EJPD (Einschreiben)

Der vorsitzende Richter:

Die Gerichtsschreiberin:

Frank Seethaler

Marion Spori Fedail

Versand: 13. April 2011

