



---

Abteilung II  
B-8732/2010

## **Urteil vom 22. September 2011**

---

Besetzung

Richter Frank Seethaler (Vorsitz),  
Richter Philippe Weissenberger, Richter Jean-Luc Baechler,  
Gerichtsschreiberin Marion Spori Fedail.

---

Parteien

**A.** \_\_\_\_\_,  
Beschwerdeführer,

gegen

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

---

Gegenstand

Zulassung als Revisionsexperte.

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

Der Beschwerdeführer erwarb am 3. Januar 1991 den Bachelor of Science in Business Administration der California State University. Am 28. Januar 1994 wurde ihm vom State Board of Public Accountancy des Bundesstaates Kalifornien die Lizenz erteilt, als Certified Public Accountant (CPA) zu praktizieren. Gemäss den Angaben in seinem Gesuch machte der Beschwerdeführer jeweils beaufsichtigte Fachpraxis auf den Gebieten des Rechnungswesens und der Rechnungsrevision im Rahmen seiner Tätigkeit vom 1. Januar 1990 bis zum 31. Dezember 1993 für die T.\_\_\_\_\_AG unter B.\_\_\_\_\_und vom 1. Januar 1993 bis zum 31. August 2000 für die U.\_\_\_\_\_AG unter C.\_\_\_\_\_ geltend sowie unbeaufsichtigte Fachpraxis vom 1. September 2000 bis heute für die V.\_\_\_\_\_AG.

Am 11. November 2007 stellte der Beschwerdeführer bei der Vorinstanz ein Gesuch um Zulassung als Revisionsexperte. Nach einer summarischen Prüfung wurde er mit Verfügung vom 20. November 2007 provisorisch als Revisionsexperte zugelassen.

Mit E-Mail vom 14. Juni 2010 informierte die Vorinstanz den Beschwerdeführer darüber, dass eine ausländische Ausbildung für die Zulassung als Revisionsexperte anerkannt werden könne, wenn der Herkunftsstaat Gegenrecht halte oder mit diesem ein Staatsvertrag bestehe, der eine Anerkennung vorsehe. Da dies bezüglich den USA nicht der Fall sei, werde sein Gesuch voraussichtlich abgelehnt. Hierzu nahm der Beschwerdeführer mit E-Mails vom 17. Juni und 15. Juli 2010 Stellung und hielt an seinem Zulassungsgesuch fest.

Mit Entscheid vom 22. November 2010 wies die Vorinstanz das Gesuch des Beschwerdeführers um Zulassung zum Revisionsexperten ab. Sie hielt fest, gemäss Art. 4 Abs. 2 Bst. d des Revisionsaufsichtsgesetzes vom 16. Dezember 2005 (RAG, SR 221.302) seien die Zulassungsvoraussetzungen erfüllt bei Personen, die eine den in den Buchstaben a, b oder c aufgeführten vergleichbare ausländische Ausbildung abgeschlossen hätten, die entsprechende Fachpraxis aufwiesen und die notwendigen Kenntnisse des schweizerischen Rechts nachwiesen, sofern ein Staatsvertrag mit dem Herkunftsstaat dies so vorsehe oder der Herkunftsstaat Gegenrecht halte. Zwischen der Schweiz und den USA bestehe kein Staatsvertrag, aus dem sich die Anerkennung des CPA-Diploms oder der Anspruch auf Zulassung als Revisor oder Revisionsexperte in der Schweiz ergebe. Auch hielten die USA kein Gegenrecht für Personen mit einer Schweizer Ausbildung nach

dem RAG. Ausländische Ausbildungen würden weder auf der Ebene des Bundesstaates noch auf der Ebene der Gliedstaaten anerkannt. Eine reguläre Zulassung als Revisionsexperte sei somit nicht möglich. Auch eine Zulassung nach Art. 50 der Revisionsaufsichtsverordnung vom 22. August 2007 (RAV, SR 221.302.3) sei nicht möglich, da der Beschwerdeführer im Jahr 1992 nicht über eine dem Schweizer Hochschulstudium gleichwertige Ausbildung verfügt habe. Ihm habe zu diesem Zeitpunkt auch die notwendige praktische Erfahrung von 12 Jahren gefehlt und des Weiteren sei er erst ab Anfang 1993 in der Schweiz tätig. Der Grundsatz der Verhältnismässigkeit werde im Übrigen durch die Verweigerung der Zulassung als Revisionsexperte nicht verletzt.

**B.**

Gegen diesen Entscheid erhob der Beschwerdeführer am 21. Dezember 2010 Beschwerde beim Bundesverwaltungsgericht. Er beantragte, der Entscheid der Vorinstanz sei aufzuheben und es sei ihm die Zulassung als Revisionsexperte zu erteilen, eventualiter sei die Sache zur Neubeurteilung an die Vorinstanz zurückzuweisen. Subeventualiter sei dem angefochtenen Entscheid solange aufschiebende Wirkung zu gewähren, bis der Beschwerdeführer seine Prüfung bei der englischen Association of Chartered Certified Accountants (ACCA) als akkreditierter Wirtschaftsprüfer erfolgreich absolviert habe. Der Beschwerdeführer machte geltend, die Vorinstanz habe bei der Auslegung von Art. 50 RAV willkürliche und unangemessene Kriterien angewandt. Der angefochtene Entscheid verletze die Wirtschaftsfreiheit, da keine genügende gesetzliche Grundlage für die Einschränkung bestehe, das öffentliche Interesse fehle und auch der Grundsatz der Verhältnismässigkeit nicht erfüllt sei.

**C.**

Mit Eingabe vom 26. Januar 2011 führte der Beschwerdeführer auf Anfrage des Bundesverwaltungsgerichts hin aus, er werde die ersten Prüfungen bei der ACCA im Dezember 2011 ablegen.

**D.**

In ihrer Vernehmlassung vom 11. Februar 2011 beantragte die Vorinstanz, die Beschwerde sei vollumfänglich abzuweisen. Sie hielt zunächst fest, der Beschwerdeführer anerkenne, dass er die Voraussetzungen für eine reguläre Zulassung nach Art. 4 RAG mangels Gegenrecht mit den USA nicht erfülle. Es gehe demnach einzig um die Frage, ob der Beschwerdeführer die Voraussetzungen für eine Zulassung aufgrund eines Härtefalls im

Sinne von Art. 50 RAV erfülle. Für eine Zulassung nach Art. 50 RAV aufgrund eines Diploms nach Art. 1 Abs. 1 Bst. c der Verordnung über die fachlichen Anforderungen an besonders befähigte Revisoren vom 15. Juni 1992 (AS 1992 1210; nachfolgend: Verordnung 1992) müsste der Beschwerdeführer am 1. Juli 1992 über 12 Jahre Fachpraxis verfügt haben und ab dem 1. Juli 1992 mehrheitlich und ohne wesentliche Unterbrüche auf den Gebieten des Rechnungswesens und der Rechnungsrevision tätig gewesen sein. Da der Beschwerdeführer seinen Universitätsabschluss am 1. Januar 1991 erlangt habe, sei es auch unter Berücksichtigung der Fachpraxis während seiner Ausbildung nicht möglich, dass er per 1. Juli 1992 eine Fachpraxis von 12 Jahren vorweise. Es werde demnach nicht die fehlende Fachpraxis nach 1992, sondern jene vor 1992 bemängelt. Des Weiteren erfüllten das Zulassungssystem und die Härtefallklausel von Art. 43 Abs. 6 RAG und Art. 50 RAV die verfassungsrechtlichen Voraussetzungen an einen Eingriff in die Wirtschaftsfreiheit.

#### **E.**

Mit Instruktionsverfügung vom 15. Februar 2011 lud das Bundesverwaltungsgericht den Beschwerdeführer zur Einreichung einer Replik ein und ersuchte ihn um die Beantwortung verschiedener Fragen hinsichtlich seiner Ausbildung und der absolvierten Fachpraxis.

Der Beschwerdeführer reichte am 14. April 2011 eine Stellungnahme sowie weitere Unterlagen ein.

Mit Duplik vom 19. Mai 2011 hielt die Vorinstanz an ihrem Antrag fest und machte einige ergänzende Angaben zur Fachpraxis und zur Vergleichbarkeit der Ausbildung.

#### **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 Verwaltungsgesetzes vom 17. Juni 2005 [VGG, SR 173.32] i.V.m. Art. 28 Abs. 2 RAG). Der Entscheid der Vorinstanz vom 22. November 2010 stellt eine Verfügung im Sinne von Art. 5 Abs. 1 des Verwaltungsverfahrensgesetzes vom 20. Dezember 1968 (VwVG, SR 172.021) dar.

Der Beschwerdeführer hat am vorinstanzlichen Verfahren teilgenommen (Art. 48 Abs. 1 Bst. a VwVG), ist durch die angefochtene Verfügung beson-

ders 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 Beschwerdefrist (Art. 50 Abs. 1 VwVG) sowie Form und Inhalt der Beschwerdeschrift (Art. 52 VwVG) sind erfüllt. Der Kostenvorschuss wurde fristgemäss bezahlt (Art. 63 Abs. 4 VwVG). Auch die übrigen Sachurteilsvoraussetzungen liegen vor (Art. 44 ff. VwVG). Auf die Beschwerde ist daher einzutreten.

## **2.**

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).

**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 RAV). Die Aufsicht obliegt gemäss 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).

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 Ausbildung und Fachpraxis erfüllen gemäss Abs. 2 derselben Bestimmung:

- a. eidgenössisch diplomierte Wirtschaftsprüferinnen und Wirtschaftsprüfer;
- b. eidgenössisch diplomierte Treuhandexpertinnen und Treuhandexperten, Steuerexpertinnen und Steuerexperten sowie Expertinnen und Experten in Rechnungslegung und Controlling, je mit mindestens fünf Jahren Fachpraxis;
- c. Absolventinnen und Absolventen eines Universitäts- oder Fachhochschulstudiums in Betriebs-, Wirtschafts- oder Rechtswissenschaften an einer schweizerischen Hochschule, Fachleute im Finanz- und Rechnungswesen mit eidgenössischem Fachausweis sowie Treuhänderinnen und Treuhänder mit eidgenössischem Fachausweis, je mit mindestens zwölf Jahren Fachpraxis;
- d. Personen, die eine den in den Buchstaben a, b oder c aufgeführten vergleichbare ausländische Ausbildung abgeschlossen haben, die entspre-

chende Fachpraxis aufweisen und die notwendigen Kenntnisse des schweizerischen Rechts nachweisen, sofern ein Staatsvertrag mit dem Herkunftsstaat dies so vorsieht oder der Herkunftsstaat Gegenrecht hält.

Vorliegend ist unbestritten, dass die USA kein Gegenrecht für Personen mit einer Schweizer Ausbildung nach dem RAG halten, sowie dass zwischen der Schweiz und den USA kein Staatsvertrag besteht, aus dem sich die Anerkennung des CPA-Diploms oder der Anspruch auf Zulassung als Revisor oder Revisionsexperte in der Schweiz ergibt. Die Voraussetzung nach Art. 4 Abs. 2 Bst. d ist demnach nicht erfüllt. Eine reguläre Zulassung des Beschwerdeführers als Revisionsexperte nach Art. 4 RAG ist demnach nicht möglich, was auch vom Beschwerdeführer anerkannt wird.

**2.2.** Zu prüfen ist im Folgenden, ob der Beschwerdeführer nach Art. 50 RAV als Revisionsexperte zugelassen werden kann.

**3.**

Art. 50 RAV bestimmt, dass natürliche Personen in Anwendung von Artikel 43 Absatz 6 RAG als Revisionsexpertinnen oder Revisionsexperten oder als Revisorinnen oder Revisoren zugelassen werden können, wenn sie nachweisen, dass sie:

- a. am 1. Juli 1992 über eine der Ausbildungen und die entsprechende Fachpraxis nach Artikel 1 Absatz 1 der Verordnung vom 15. Juni 1992 über die fachlichen Anforderungen an besonders befähigte Revisoren verfügt haben;
- b. seit dem 1. Juli 1992 mehrheitlich und ohne wesentliche Unterbrüche auf den Gebieten des Rechnungswesens und der Rechnungsrevision tätig gewesen sind.

Diesfalls ist der Nachweis von beaufsichtigter Fachpraxis nicht notwendig (Art. 50 Abs. 2 RAV).

**3.1.** Art. 1 der Verordnung 1992 bestimmte die Anforderungen an die Ausbildung und die Fachpraxis. Danach galten als besonders befähigte Revisoren im Sinne des OR

- a. diplomierte Bücherexperten;
- b. diplomierte Treuhandexperten, diplomierte Steuerexperten und diplomierte Buchhalter/Controller mit einer praktischen Erfahrung von fünf Jahren;

c. Absolventen eines Hochschulstudiums in Betriebs-, Wirtschafts- oder Rechtswissenschaften sowie Absolventen einer vom Bund anerkannten Höheren Wirtschafts- und Verwaltungsschule mit einer praktischen Erfahrung von zwölf Jahren;

d. Personen, die im Ausland einen Fähigkeitsausweis erworben haben, der den nach Buchstaben a–c geforderten Ausweisen gleichwertig ist, sofern sie die entsprechende Erfahrung und die für die Revision schweizerischer Unternehmen notwendigen Kenntnisse des schweizerischen Rechts besitzen;

e. Personen, die gemäss der 8. EG-Richtlinie auf dem Gebiet des Gesellschaftsrechts die Pflichtprüfung der Jahresrechnung durchführen dürfen, sofern sie die notwendigen Kenntnisse des schweizerischen Rechts besitzen.

Die erforderliche praktische Erfahrung musste nach Art. 1 Abs. 2 der Verordnung 1992 vorwiegend auf den Gebieten des Rechnungswesens und der Rechnungsrevision erworben worden sein, wobei mindestens zwei Drittel der Praxisdauer unter Beaufsichtigung durch eine Person, welche den Anforderungen dieser Verordnung genügte, erfolgt sein musste. Während der Ausbildung absolvierte Praktika konnten angerechnet werden, sofern sie diese Voraussetzungen erfüllten.

Die Übergangsbestimmung in Art. 5 der alten Verordnung privilegierte Personen dahingehend, dass sie keine beaufsichtigte Fachpraxis nachzuweisen brauchten, um als besonders befähigten Revisoren zu gelten, falls sie am Stichtag des 1. Juli 1992 eine der in Art. 1 aufgeführten Ausbildungen abgeschlossen hatten und bereits im Bereich der Rechnungsrevision tätig waren. Die entsprechende unbeaufsichtigte Fachpraxis musste aber am 1. Juli 1992 gegeben sein.

**3.2.** Die Vorinstanz führte im angefochtenen Entscheid aus, der Zweck von Art. 50 RAV bestehe darin, dass diejenigen Personen, die sich bis zum 1. Juli 1992 in der Schweiz als besonders befähigte Revisoren etabliert hätten, weiterhin von dieser Ausnahmeregelung profitieren und als Härtefall zugelassen werden könnten. Dies schliesse neben dem Privileg der fehlenden beaufsichtigten Fachpraxis (Art. 5 der Verordnung 1992) auch den Anwendungsfall des fehlenden Gegenrechts ein. Das so geschaffene Privileg solle allerdings nur auf diejenigen Personen Anwendung finden, welche die einschlägigen Voraussetzungen am 1. Juli 1992 erfüllt hätten. Das Ermessen der Aufsichtsbehörde sei auf Grund der Vorgaben des Verordnungsgebers, die Ausnahmeregelung auf die Übergangsbestimmung der Verordnung 1992 zu beschränken, grundsätzlich erschöpft. Personen, die Mitte 1992 die Ausbildungs- und entsprechenden Fachpraxiskriterien

nicht erfüllt hätten, könnten nur noch regulär in Erfüllung des Gegenrechtskriteriums als Revisionsexperte oder als Revisor zugelassen werden.

Demnach könnten Personen aus einem Staat, der kein Gegenrecht halte, in Anwendung von Art. 50 RAV als Revisionsexperten bzw. Revisoren zugelassen werden, wenn sie

- am 1. Juli 1992 in der Schweiz als Prüfer tätig gewesen seien,
- ihre ausländische Ausbildung zu diesem Zeitpunkt mit einer Ausbildung gemäss Art. 1 Abs. 1 Bst. a-c der Verordnung 1992 gleichwertig gewesen sei,
- die Anforderungen an die Fachpraxis am 1. Juli 1992 erfüllt gewesen seien,
- seither eine mehrheitliche Tätigkeit auf den Gebieten des Rechnungswesens und der Rechnungsrevision ohne wesentliche Unterbrüche ausgeübt worden sei und
- sie über die notwendigen Kenntnisse des Schweizer Rechts verfügten.

Der Beschwerdeführer habe am [...] die Ausbildung zum Bachelor of Science in Business Administration abgeschlossen und am [...] die Lizenz zur Berechtigung der Ausübung der Tätigkeit als CPA erhalten. Das neue Recht mache betreffend Studien in Betriebs-, Wirtschafts- oder Rechtswissenschaften an einer Universität oder Fachhochschule keinen Unterschied zwischen Bachelor und Master. Beide Titel gälten als abgeschlossene Hochschulstudien (Art. 4 Abs. 2 Bst. c RAG i.V.m. Art. 5 RAV). Nach der Verordnung 1992 hätten jedoch als "besonders befähigt" nur Absolventen eines Hochschulstudiums in Betriebs-, Wirtschafts- und Rechtswissenschaften gegolten (Art. 1 Abs. 1 der Verordnung 1992). Dem damaligen Schweizer Bildungssystem entsprechend sei unter einem Hochschulstudium der Abschluss mit einem Lizentiat bzw. einem Master verstanden worden. Eine diesbezügliche Gleichstellung zwischen Bachelor und Master sei erst mit der Bologna-Deklaration im Jahr 2003 erfolgt. Daraus ergebe sich, dass der Beschwerdeführer im Jahr 1992 nicht über eine dem Schweizer Hochschulstudium gleichwertige Ausbildung verfügt habe.

Im Übrigen habe dem Beschwerdeführer am 1. Juli 1992 auch die notwendige praktische Erfahrung von 12 Jahren gefehlt und er sei erst ab Anfang 1993 in der Schweiz tätig gewesen. Eine Zulassung nach Art. 50 RAV sei demnach nicht möglich.

**3.3.** Der Vorinstanz ist zuzustimmen. Der Beschwerdeführer erwarb im Jahr 1991 einen Bachelor of Science in Business Administration. Ob dieser Titel dem Abschluss eines Schweizerischen Hochschulstudiums oder einer vom Bund anerkannten Höheren Wirtschafts- und Verwaltungsschule gleichzusetzen ist, kann vorliegend offen gelassen werden. Denn selbst im Falle einer Gleichwertigkeit würde der Beschwerdeführer die Anforderungen, um als besonders befähigter Revisor zu gelten, nicht erfüllen, müsste er doch nach Art. 50 Bst. a RAV i.V.m. Art. 1 Abs. 1 Bst. c der Verordnung 1992 bereits zu diesem Zeitpunkt 12 Jahre praktische Erfahrung vorweisen, wobei nur Fachpraxis während einer Ausbildung, jedoch nicht zuvor angerechnet werden kann (Art. 1 Abs. 2 der Verordnung 1992; vgl. Urteil des BVGer B-1350/2010 vom 29. April 2011 E. 4.1).

Der Beschwerdeführer macht zwar geltend, er habe zwischen 1980 und 1990 verschiedene Positionen im Rechnungs- und Finanzwesen innegehabt. Indessen könnte davon – bei Vorliegen entsprechender Beweisunterlagen – nach dem Gesagten lediglich die Fachpraxis während des Studiums, also maximal 5 Jahre Fachpraxis vor dem 3. Januar 1991 (Studienabschluss) angerechnet werden. Das Erfordernis der 12-jährigen praktischen Erfahrung ist demnach nicht erfüllt.

Demnach kann der Beschwerdeführer nicht nach Art. 50 RAV als Revisionsexperte zugelassen werden.

#### **4.**

Der Beschwerdeführer rügt, die angefochtene Verfügung verletze die Wirtschaftsfreiheit. Es bestehe keine genügende gesetzliche Grundlage für die Einschränkung, das öffentliche Interesse fehle und auch der Grundsatz der Verhältnismässigkeit sei nicht erfüllt.

**4.1.** Von der Wirtschaftsfreiheit (Art. 27 BV) erfasst ist jede auf Erwerb gerichtete privatwirtschaftliche Tätigkeit. Die Tätigkeit als Revisionsexperte fällt in den Schutzbereich der Wirtschaftsfreiheit (vgl. dazu Urteil des Bundesverwaltungsgerichts B-2440/2008 vom 16. Juli 2008 E. 6.1). Mit der Verweigerung der Eintragung des Beschwerdeführers ins Revisorenregister ist die Wirtschaftsfreiheit in ihrem Teilgehalt als Recht auf freien Berufszugang tangiert (Art. 27 Abs. 2 BV). Die Garantie des freien Berufszugangs schützt materiell insbesondere vor grundsatzwidrigen und vor grundsatzkonformen, aber unverhältnismässigen Marktzutrittsbarrieren (KLAUS A. VALLENDER, Art. 27 BV, Rz. 16, in: Bernhard Ehrenzeller/Philippe Mastronardi/Rainer J. Schweizer/Klaus A. Vallender [Hrsg.], Die schweizerische

Bundesverfassung, Zürich et. al. 2008; KLAUS A. VALLENDER/PETER HETTICH/JENS LEHNE, Wirtschaftsfreiheit und begrenzte Staatsverantwortung, 4. Aufl., Bern 2006, § 5 Rz. 31). Unter diesem Aspekt sind insbesondere Bewilligungspflichten für die Berufsausübung als schwere Eingriffe in die Wirtschaftsfreiheit zu qualifizieren (BGE 123 I 212 E. 3a). Nicht relevant ist, ob die Tätigkeit haupt- oder nebenberuflich, selbständig oder unselbständig, dauernd oder gelegentlich ausgeübt wird.

**4.2.** Einschränkungen der Wirtschaftsfreiheit sind zulässig, wenn sie auf einer gesetzlichen Grundlage beruhen, durch ein öffentliches Interesse oder durch den Schutz von Grundrechten Dritter gerechtfertigt sowie verhältnismässig sind und den Kerngehalt des Grundrechts nicht antasten (Art. 36 BV; BGE 131 I 223 E. 4.1). Schwerwiegende Eingriffe bedürfen einer formalgesetzlichen Grundlage (Art. 36 Abs. 1 Satz 2 BV).

Wie das BVGer bereits mehrfach festgestellt hat, erfüllt das Zulassungssystem des RAG die verfassungsrechtlichen Voraussetzungen an einen Eingriff in die Wirtschaftsfreiheit sowohl hinsichtlich der gesetzlichen Grundlage, des öffentlichen Interesses wie auch hinsichtlich der Eignung und Erforderlichkeit der Massnahmen (Urteile B-2807/2008 vom 19. August 2008 E. 5, B-7689/2009 vom 21. Juli 2010 E. 5.4, B-5636/2009 vom 13. August 2010 E. 6, B-7348/2009 vom 3. Juni 2010 E. 13).

**4.3.** Vorliegend besteht indessen insofern eine besondere Konstellation, als der Grund für die Nicht-Zulassung des Beschwerdeführers in erster Linie im fehlenden Gegenrecht mit den USA liegt. Es ist demnach zu prüfen, ob die Voraussetzungen für die Einschränkung der Wirtschaftsfreiheit diesbezüglich erfüllt sind.

**4.3.1.** Das Gegenrechtserfordernis stützt sich auf Art. 4 Abs. 1 Bst. d RAG und hat somit eine Grundlage in einem formellen Gesetz. In dieser Bestimmung wird ausdrücklich und klar festgelegt, dass eine Zulassung für den Inhaber eines gleichwertigen ausländischen Diploms grundsätzlich nur dann möglich ist, wenn ein Staatsvertrag mit dem Herkunftsstaat dies so vorsieht oder der Herkunftsstaat Gegenrecht hält. Der nötige Bestimmtheitsgrad der gesetzlichen Regelung ist somit gegeben.

Entgegen den Ausführungen des Beschwerdeführers stützt sich die Vorinstanz demnach nicht lediglich auf die – nicht mehr in Kraft stehende – Verordnung 1992. Diese Verordnung wurde von der Vorinstanz in Zusammenhang mit der Härtefallklausel von Art. 50 RAV angewandt, welche sich

ihrerseits auf Art. 43 Abs. 6 RAG stützt und bezweckt, in Ausweitung der grundsätzlichen Zulassungsvoraussetzungen (Art. 3 - 5 RAG) Rechtssicherheit für diejenigen Personen zu schaffen, die bereits vor Mitte 1992 in der Revisionsbranche tätig waren und welche die Anforderungen der Übergangsbestimmung der altrechtlichen Verordnung 1992 erfüllt haben. Es handelt sich bei Art. 50 RAV demnach um eine das Gesetz präzisierende Ausnahmeregelung *zugunsten* der altrechtlich zugelassenen besonders befähigten Revisoren.

Die Anforderungen an die gesetzliche Grundlage sind demnach erfüllt.

**4.3.2.** In Bezug auf das öffentliche Interesse an einer Nicht-Zulassung in der hier zu beurteilenden Konstellation führt die Vorinstanz aus, das Gegenrechtserfordernis sei ein allgemeiner Grundsatz des Völkerrechts, der einem Staat gestatte, ein bestimmtes Verhalten gegenüber einem anderen Staat davon abhängig zu machen, dass sich dieser ihm gegenüber in der gleichen Situation ebenso verhalte. Vorliegend gehe es um den jeweiligen freien Zugang von Berufsleuten zum Markt für die Erbringung von Revisionsdienstleistungen. Das Verhältnis von Rechten und Pflichten müsse hinsichtlich dieses Marktzugangs ausgeglichen sein. Das Gegenrechtserfordernis, das für die Zulassung zu staatlich regulierten Berufen im internationalen Verhältnis nicht unüblich sei, beabsichtige die Sicherung der Etablierungsmöglichkeiten für die Inhaber von Schweizer Ausbildungen im Ausland.

Diese Ausführungen überzeugen. Daraus wird ohne Weiteres ersichtlich, dass ein öffentliches Interesse daran besteht, einen Gesuchsteller aus einem Staat, der nicht Gegenrecht gewährt, nicht zulassen.

**4.3.3.** Der Grundsatz der Verhältnismässigkeit verlangt, dass eine behördliche Massnahme geeignet, erforderlich und für den Betroffenen zumutbar ist. Der angestrebte Zweck muss in einem vernünftigen Verhältnis zu den eingesetzten Mitteln bzw. zu den zu seiner Verfolgung notwendigen Beschränkungen stehen (vgl. BGE 133 I 77 E. 4.1, BGE 131 I 91 E. 3.3, BGE 130 II 425 E. 5.2, je mit weiteren Hinweisen; statt vieler ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 6. Aufl., Zürich/St. Gallen 2010, Rz. 581 ff.).

**4.3.3.1** Ungeeignet ist eine Massnahme dann, wenn sie am Ziel vorbeischießt, d.h. keinerlei Wirkungen im Hinblick auf den angestrebten Zweck

entfaltet oder die Erreichung dieses Zwecks sogar erschwert oder verhindert (HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, a.a.O., Rz. 587, mit Hinweisen).

Wie die Vorinstanz zu Recht geltend macht, ist die Nicht-Zulassung von Personen, die Ausbildungen in einem Staat abgeschlossen haben, der den Inhabern vergleichbarer Schweizer Ausbildungen keinen Marktzugang gewährt, zweifellos ein geeignetes Mittel, um das oben dargestellte öffentliche Interesse an der Sicherung der Etablierungsmöglichkeiten für die Inhaber von Schweizer Ausbildungen im Ausland zu erreichen.

**4.3.3.2** Nach dem Grundsatz der Erforderlichkeit darf die Behörde mit ihren Eingriffen nicht über das hinausgehen, was zur Erreichung des gesetzlichen Zwecks notwendig ist. Vorliegend wird vom Beschwerdeführer nicht dargelegt und ist auch für das Gericht nicht ersichtlich, inwiefern das hier zu erfüllende öffentliche Interesse mit einer milderen Massnahme erreicht werden könnte. Die Erforderlichkeit ist daher gegeben.

**4.3.3.3** Nach dem Gebot der Verhältnismässigkeit im engeren Sinn muss zwischen den eingesetzten Mitteln und dem anvisierten Ziel ein vernünftiges Verhältnis bestehen. Abzuwägen sind die geltend gemachten öffentlichen Interessen gegenüber den betroffenen privaten Interessen.

Zwar ist es – wie auch die Vorinstanz nicht bestreitet – möglich, dass die Verweigerung der Zulassung für den Beschwerdeführer mit wirtschaftlichen Folgen verbunden ist. Jedoch hat der Beschwerdeführer trotz der Ablehnung des Zulassungsgesuchs weiterhin die Möglichkeit, an der Erbringung von Revisionsdienstleistungen mitzuwirken. Er kann lediglich nicht mehr als leitender oder selbständiger Revisor tätig sein, welcher Revisionsberichte unterzeichnet. Weiter ist festzustellen, dass es dem Beschwerdeführer unbenommen bleibt, die verlangte Ausbildung im Sinne von Art. 4 Abs. 2 RAG oder eine ihr gleichgestellte Ausbildung (vgl. hierzu nachfolgende E. 5) nachzuholen und gestützt auf einen erworbenen Ausbildungsnachweis erneut ein Gesuch um Zulassung als Revisor zu stellen. Insofern ist die Verweigerung der Zulassung zeitlich beschränkt. Das öffentliche Interesse an der Einhaltung des Gegenrechtserfordernisses ist demnach höher zu werten, als die hier betroffenen privaten Interessen.

**4.3.3.4** Die Nichtzulassung des Beschwerdeführers zum Revisionsexperten hält nach dem Gesagten den Anforderungen an die Verhältnismässigkeit stand.

**4.3.4.** Anzufügen ist, dass nicht bestritten wird, dass der Beschwerdeführer über eine langjährige Erfahrung als leitender Revisor und über die für diese Tätigkeit benötigten fachlichen Qualifikationen wie auch über – gemäss seiner Darstellung – spezielles Know-How in Bezug auf US-Rechnungsvorschriften ("US-GAAP") verfügt. Dies ist aber im vorliegenden Zusammenhang, d.h. in Bezug auf die Nicht-Zulassung wegen fehlendem Gegenrecht, nicht ausschlaggebend.

**4.4.** Zusammenfassend kann demnach festgehalten werden, dass – da auch der Kerngehalt dieses Grundrechts gewahrt ist (Art. 36 Abs. 4 BV) – kein unverhältnismässiger Eingriff in die Wirtschaftsfreiheit vorliegt.

## **5.**

Der Beschwerdeführer stellt den Eventualantrag, dem angefochtenen Entscheidung sei solange aufschiebende Wirkung zu gewähren, bis er seine Prüfung bei der englischen Association of Chartered Certified Accountants (ACCA) als akkreditierter Wirtschaftsprüfer erfolgreich absolviert und damit das Membership der ACCA erlangt habe.

Mit der Erlangung der Membership der ACCA sowie dem Bestehen allfälliger zusätzlicher Prüfungen für den Erhalt der sog. "signing rights" in der EU können – gemäss den Ausführungen der Vorinstanz in ihrer Vernehmlassung vom 11. Februar 2011 – Gesuchsteller mit einer Ausbildung als US-CPA die Zulassung als Revisionsexperte erhalten, sofern sie die übrigen Bedingungen von Art. 4 Abs. 2 Bst. d RAG erfüllen.

**5.1.** Gemäss Art. 55 Abs. 1 VwVG hat die Beschwerde grundsätzlich aufschiebende Wirkung. Die aufschiebende Wirkung kann von der Vorinstanz oder der Beschwerdeinstanz entzogen werden (Art. 55 Abs. 2 VwVG), was aber im vorliegenden Fall nicht geschehen ist.

Aufschiebende Wirkung bedeutet, dass die in der angefochtenen Verfügung angeordnete Rechtsfolge oder Rechtswirkung vorläufig nicht eintritt, sondern gehemmt wird. Der bestehende Rechtszustand wird *für die Dauer des Beschwerdeverfahrens* erhalten; es verhält sich so, wie wenn die angefochtene Verfügung nicht erlassen worden wäre (HANSJÖRG SEILER, in: Waldmann/Weissenberger [Hrsg.], Praxiskommentar VwVG, Zürich/Basel/Genf 2009, Art. 55 N 8, mit Hinweisen). Eine Ausdehnung der aufschiebenden Wirkung auf die Zeit *nach* dem Beschwerdeverfahren ist demnach nicht möglich.

**5.2.** Falls der Antrag des Beschwerdeführers in dem Sinne zu verstehen ist, dass er eine Sistierung des Verfahrens beantragt, bis er die Prüfung bei der ACCA erfolgreich absolviert hat, so wäre ein solcher Antrag aus folgenden Gründen abzuweisen:

Wie die Vorinstanz in ihrer Vernehmlassung zu Recht ausführt, entspricht es nicht dem Zweck der provisorischen Zulassung, einem Gesuchsteller die Möglichkeit zu geben, sich während des Verfahrens mit den Zulassungsvoraussetzungen in Konformität zu setzen. Ansonsten könnte jeder Gesuchsteller geltend machen, dass er in den kommenden Jahren noch eine Ausbildung nach Art. 4 Abs. 2 RAG abschliessen oder die Voraussetzungen an die Fachpraxis erfüllen werde.

Vorliegend kommt hinzu, dass der Beschwerdeführer für das Membership der ACCA noch fünf "Professional Prüfungen" ablegen muss, worüber sich gegenwärtig keine hinreichend bestimmten Zeitangaben machen lassen. Der Beschwerdeführer macht geltend, er werde den ersten Teil der Prüfungen im Dezember 2011 ablegen. Gemäss den Ausführungen der Vorinstanz ist es aufgrund des umfangreichen Stoffes und des Schwierigkeitsgrades der Prüfungen bei der ACCA kaum möglich, die fünf benötigten "Professional Prüfungen" gleichzeitig abzulegen, weshalb die ACCA empfehle, höchstens ein bis zwei "Professional Prüfungen" pro Prüfungssession zu absolvieren. Dies bedeutet, dass die Erlangung des ACCA-Membership durch den Beschwerdeführer voraussichtlich erst etwa im Dezember 2013 erfolgen wird. Der Beschwerdeführer ist selbstverständlich berechtigt, zu diesem Zeitpunkt oder nach Abschluss eines nach Art. 4 Abs. 2 RAG anerkannten Diploms ein neues Gesuch um Zulassung als Revisionsexperte einzureichen.

**6.**

Zusammengefasst ergibt sich, dass die Vorinstanz die Zulassung des Beschwerdeführers als Revisionsexperte – zurzeit – zu Recht abgelehnt hat. Die Beschwerde ist daher abzuweisen.

**7.**

Bei diesem Ausgang des Verfahrens hat der Beschwerdeführer die Verfahrenskosten zu tragen (Art. 63 Abs. 1 VwVG, Art. 1 ff. des Reglements über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht vom 21. Februar 2008 [VGKE, SR 173.320.2]). Diese werden auf Fr. 2000.- fest-

gesetzt und mit dem geleisteten Kostenvorschuss in gleicher Höhe verrechnet. Eine Parteienschädigung wird nicht zugesprochen (Art. 64 Abs. 1 VwVG).

### **8.**

Nach Art. 83 lit. t des Bundesgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 (BGG, SR 173.110) ist die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten an das Bundesgericht unzulässig gegen Entscheide über das Ergebnis von Prüfungen und anderen Fähigkeitsbewertungen, namentlich auf den Gebieten der Schule, der Weiterbildung und der Berufsausübung. Das Bundesgericht hat daher die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten gegen zwei Urteile betreffend die Zulassung als Revisionsexperte als unzulässig beurteilt. In jenen Fällen ging es um die Frage der Anrechnung der Berufspraxis bzw. um die Frage der Gleichwertigkeit einer schweizerischen Ausbildung (Urteile des Bundesgerichts 2C\_438/2008 vom 16. Oktober 2008 und 2C\_136/2009 vom 16. Juni 2009). Ob es auch in einem Fall, in dem es um das Gegenrechtserfordernis sowie um die Erfüllung der Voraussetzungen nach Art. 50 RAV im Zusammenhang mit der Anerkennung einer ausländischen Ausbildung und der Anrechenbarkeit der Fachpraxis geht, zum gleichen Schluss kommen würde, ist eine Frage, deren Beantwortung nicht in der Kompetenz des Bundesverwaltungsgerichts liegt. Vielmehr wird das Bundesgericht gegebenenfalls selbst über die Zulässigkeit einer allfälligen Beschwerde entscheiden. Diese Überlegungen führen zu der offen formulierten Rechtsmittelbelehrung, wie sie dem nachfolgenden Entscheiddispositiv angefügt ist.

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

#### **1.**

Die Beschwerde wird abgewiesen.

#### **2.**

Die Verfahrenskosten von Fr. 2'000.- werden dem Beschwerdeführer auferlegt. Sie werden nach Eintritt der Rechtskraft mit dem geleisteten Kostenvorschuss in gleicher Höhe verrechnet.

#### **3.**

Es wird keine Parteienschädigung ausgerichtet.

**4.**

Dieses Urteil geht an:

- den Beschwerdeführer (Gerichtsurkunde)
- die Vorinstanz ([...]; Gerichtsurkunde)
- das Eidgenössische Justiz und Polizeidepartement EJPD (Gerichtsurkunde).

Der vorsitzende Richter:

Die Gerichtsschreiberin:

Frank Seethaler

Marion Spori Fedail

**Rechtsmittelbelehrung**

Gegen diesen Entscheid kann innert 30 Tagen nach Eröffnung beim Bundesgericht, 1000 Lausanne 14, Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten geführt werden, sofern die Voraussetzungen gemäss den Art. 82 ff., 90 ff. und 100 des Bundesgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 (BGG, SR 173.110) gegeben sind. Die Rechtsschrift ist in einer Amtssprache abzufassen und hat die Begehren, deren Begründung mit Angabe der Beweismittel und die Unterschrift zu enthalten. Der angefochtene Entscheid und die Beweismittel sind, soweit sie die beschwerdeführende Partei in Händen hat, beizulegen (vgl. Art. 42 BGG).

Versand: 27. September 2011