Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal

Abteilung II
B-3024/2008

{T 0/2}

Urteil vom 1. Oktober 2008

Besetzung

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

Parteien

A._____,
vertreten durch Rechtsanwalt lic. iur. Karl Sommer,
Beschwerdeführer,

gegen

Eidgenössische Revisionsaufsichtsbehörde RAB,
Vorinstanz.

Gegenstand

Zulassung als Revisor.

Sachverhalt:

A.
A._____ (Beschwerdeführer) ersuchte die eidgenössische Revisionsaufsichtsbehörde (Vorinstanz) am 10. Oktober 2007 um Zulassung als Revisor und um Aufnahme ins Revisorenregister.

Mit E-Mail vom 6. November 2007 setzte die Vorinstanz den Beschwerdeführer über das Ergebnis der summarischen Prüfung seines Gesuchs in Kenntnis; diese habe ergeben, dass der Beschwerdeführer nicht über eine genügende Ausbildung verfüge. Die Vorinstanz forderte den Beschwerdeführer auf, sich dazu zu äussern und sein Gesuch gegebenenfalls durch ein anerkanntes Diplom zu ergänzen.

Mit Schreiben vom 31. Januar 2008 beantragte der Beschwerdeführer, unter Verweis auf seine langjährige Erfahrung auf dem Gebiet des Rechnungswesens und der Rechnungsrevision, als Revisor zugelassen zu werden. Er bestritt nicht, dass er nicht über eine im Gesetz genannte Ausbildung verfüge, jedoch machte er geltend, dass das Fehlen einer Übergangsregelung und das damit verbundene faktische Berufsverbot verfassungswidrig sei. Das Gesetz enthalte eine Lücke, die der Füllung bedürfe.

Mit Schreiben vom 12. Februar 2008 wies die Vorinstanz den Beschwerdeführer darauf hin, dass Einschränkungen in die Wirtschaftsfreiheit zulässig seien, sofern sie den Anforderungen an die allgemeinen Einschränkungsvoraussetzungen genügen, was vorliegend zu bejahen sei. Der Gesetzgeber habe bewusst auf eine Übergangsregelung verzichtet; damit könne nicht von einer Gesetzeslücke ausgegangen werden. Mit Schreiben vom 27. Februar 2008 hielt der Beschwerdeführer an seinen bisherigen Vorbringen fest.

Mit Verfügung vom 7. April 2008 wies die Vorinstanz das Gesuch des Beschwerdeführers wegen Nichterfüllung der vom Gesetz geforderten Voraussetzung an die Ausbildung ab, soweit sie darauf eintrat. Der Beschwerdeführer könne auch nicht gestützt auf die Härtefallklausel als Revisor zugelassen werden.

B.
Gegen diese Verfügung erhob der Beschwerdeführer am 8. Mai 2008 Beschwerde beim Bundesverwaltungsgericht. Er beantragte die Aufhe-

bung der angefochtenen Verfügung sowie die Zulassung als Revisor und deren Eintragung im Revisorenregister. Die Aufzählung der für die Zulassung genügenden Ausbildungsgänge im Gesetz sei nicht abschliessend zu verstehen. Die Härtefallklausel sei auf ihn anwendbar. Er verfüge über eine 26-jährige Arbeitserfahrung im Bereich Rechnungswesen und Rechnungsrevision. Der Gesetzgeber habe eine Übergangsregelung vergessen. Ein Vergleich mit der Versicherungsaufsichtsgesetzgebung bestätige dies: Der Beschwerdeführer sei als Versicherungsvermittler zugelassen, obwohl er nicht über die nötigen Ausbildungsnachweise verfüge; er sei gestützt auf eine Übergangsregelung zugelassen worden. Es sei von einer Lücke im Gesetz auszugehen. Die Lückenfüllung müsse darin bestehen, dass man dem Beschwerdeführer eine Ausnahmebewilligung erteile. Er bestreite, dass es erforderlich sei, Revisionen nur durch Personen zuzulasssen, die über die im Gesetz erwähnten Diplome verfügen. Die Zumutbarkeit sei im vorliegenden Fall ebenfalls nicht gegeben. Das Fehlen einer Übergangsregelung führe faktisch zu einem mehrjährigen Berufsverbot (bis der Beschwerdeführer über einen genügenden Ausbildungsnachweis verfüge); dies sei ein unzulässiger Eingriff in die Wirtschaftsfreiheit.

C.
Mit Vernehmlassung vom 13. Juni 2008 beantragte die Vorinstanz, die Beschwerde abzuweisen. Für Ausbildungen, die im Zeitpunkt des Inkrafttretens des Gesetzes schon bestanden hätten, wie beispielsweise diejenige des Beschwerdeführers, sei die Liste der genügenden Ausbildungen im Gesetz abschliessend. Der Bundesrat verfüge lediglich über die Kompetenz, zukünftige neue Ausbildungsgänge anzuerkennen. Der Wortlaut der Härtefallklausel sei klar und könne darum keine Anwendung finden. Ein Vergleich mit der Versicherungsaufsichtsgesetzgebung sei nicht tauglich; es handle sich um verschiedene Sachverhalte. Eine Verletzung der Wirtschaftsfreiheit liege nicht vor.

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 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 RAG ist seit dem 1. September 2007 in Kraft (Verordnung über die weitere Inkraftsetzung des Revisionsaufsichtsgesetzes vom 22. August 2007 [AS 2007 3969]). Dieses regelt die 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, SR 221.302.3]). 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).

2.2 Art. 43 Abs. 3 RAG i.V.m. Art. 47 Abs. 1 RAV sehen für den Übergang zum neuen Recht eine Erleichterung des Zulassungsverfahrens vor. Demnach dürfen 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, bis zum Entscheid über die Zulassung Revisionsdienstleistungen im Sinne von Art. 2 Bst. a RAG erbringen. Bei fristgerechter Einreichung des Zulassungsgesuchs wird

der Gesuchsteller grundsätzlich provisorisch zugelassen. Die Aufsichtsbehörde ist jedoch gemäss Art. 47 Abs. 2 RAV befugt, Gesuche abzuweisen und eine provisorische Zulassung zu verweigern, wenn die Zulassungsvoraussetzungen aufgrund einer summarischen Überprüfung offensichtlich nicht erfüllt sind, etwa wenn das Gesuch offensichtlich unvollständig oder aussichtslos ist (vgl. Botschaft zur Änderung des Obligationenrechts [Revisionspflicht im Gesellschaftsrecht] sowie zum Bundesgesetz über die Zulassung und Beaufsichtigung der Revisorinnen und Revisoren vom 23. Juni 2004, BBl 2004 4092 f., im Folgenden: Botschaft RAG).

2.3 Der Beschwerdeführer hat das Gesuch um Zulassung als Revisor am 10. Oktober 2007, somit innerhalb der viermonatigen Frist, eingereicht.

3.
Eine natürliche Person wird gemäss Art. 5 Abs. 1 RAG als Revisorin oder Revisor zugelassen, wenn sie über einen unbescholtenen Leumund verfügt (Bst. a), eine Ausbildung nach Art. 4 Abs. 2 RAG abgeschlossen hat (Bst. b) und Fachpraxis von einem Jahr nachweist (Bst. c).

3.1 In ihrer summarischen Prüfung des Gesuchs des Beschwerdeführers kommt die Vorinstanz zum Schluss, dass die Anforderungen an den Leumund und an die Fachpraxis erfüllt sind (Ziff. 3.1. der angefochtenen Verfügung). Das Vorliegen einer Ausbildung im Sinne von Art. 4 Abs. 2 RAG wird jedoch verneint (Ziff. 3.4. der angefochtenen Verfügung). Dies wird vom Beschwerdeführer auch nicht bestritten.

3.2 Der Beschwerdeführer macht jedoch geltend, die Liste der Ausbildungen in Art. 4 Abs. 2 RAG, welche für eine Zulassung als Revisor genügen, sei nicht abschliessend zu verstehen. Dies gehe aus den Materialien so nicht hervor. Wäre die Aufzählung abschliessend, sei nicht einzusehen, weshalb dem Bundesrat in Art. 4 Abs. 3 RAG die Kompetenz eingeräumt werde, weitere gleichwertige Ausbildungen zuzulassen. Dass der Bundesrat von dieser Kompetenz noch nicht Gebrauch gemacht habe bedeute nicht, dass es nicht gleichwertige Ausbildungen geben könne.

Die Vorinstanz ist dagegen der Ansicht, die Aufzählung der Ausbildungen in Art. 4 Abs. 2 RAG sei abschliessend. Zweck der Bestimmung in Art. 4 Abs. 3 RAG sei es, allfällig neue Ausbildungsgänge,

welche im Zeitpunkt der Inkraftsetzung des RAG noch nicht existieren, in Zukunft zulassen zu können. Für Ausbildungen wie diejenige des Beschwerdeführers, welche im Zeitpunkt der Inkraftsetzung des RAG bereits bestanden, sei die Liste von Art. 4 Abs. 2 RAG entsprechend abschliessend.

Den Ausführungen der Vorinstanz ist zuzustimmen. Aus den Materialien ergibt sich, dass der Gesetzgeber die Liste der Ausbildungen in Art. 4 Abs. 2 RAG als abschliessend verstanden haben wollte (Amtliches Bulletin [AB] 2005 S 990; vgl. dazu Urteil des Bundesverwaltungsgerichts B-1940/2008 vom 10. Juni 2008 E. 2.2). Die Ausbildung des Beschwerdeführers (Fähigkeitszeugnis als kaufmännischer Angestellter vom [...]) existierte zum Zeitpunkt des Erlasses des RAG bereits und wurde vom Gesetzgeber nicht in die Liste von Art. 4 Abs. 2 RAG aufgenommen.

4.

Der Beschwerdeführer argumentiert sinngemäss, die Härtefallklausel von Art. 43 Abs. 6 RAG hätte auf ihn angewendet werden können. Nur dem Anschein nach sei es Personen, die nicht über ein Diplom im Sinne von Art. 4 Abs. 2 RAG verfügen, verwehrt, von der Härtefallklausel zu profitieren. Gleichzeitig bringt der Beschwerdeführer vor, dass eine Gesetzeslücke vorliege: Der Gesetzgeber habe eine Übergangsregelung vergessen, welche es Personen, die die Voraussetzungen an die geforderte Ausbildung nicht erfüllen, jedoch über eine langjährige einschlägige Praxis verfügen, dennoch ermöglicht, eingeschränkte Revisionen nach Art. 727a i.V.m. Art. 727c des Obligationenrechts vom 30. März 1911 (OR, SR 220) vorzunehmen. Die Lückenfüllung könne allein darin bestehen, dass in Anerkennung der langjährigen tadellosen Tätigkeit und Erfahrung des Beschwerdeführers, eine Ausnahmebewilligung (ev. unter Auflagen) zu erteilen sei.

Die Vorinstanz verweist diesbezüglich auf den klaren Wortlaut der Bestimmung und der Materialien, welche eine Anwendung der Härtefallklausel auf Personen, die nicht über eine Ausbildung im Sinne von Art. 4 Abs. 2 RAG verfügen, ausschliessen würden. Es liege durchaus eine Übergangsregelung vor. Diese sei jedoch nicht dazu da, Gesuchstellern, die die gesetzlichen Voraussetzungen nicht erfüllen, weiterhin Zugang zu Revisionsdienstleistungen zu gewähren.

4.1 Art. 43 Abs. 6 RAG bestimmt unter der Sachüberschrift "Übergangsbestimmungen", dass 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. Art. 50 Abs. 1 RAV konkretisiert diese Regelung dahingehend, dass natürliche Personen in Anwendung von Art. 43 Abs. 6 RAG zugelassen werden, wenn sie nachweisen, dass sie am 1. Juli 1992 über eine Ausbildung und die entsprechende Fachpraxis nach Art. 1 Abs. 1 der Verordnung vom 15. Juni 1992 über die fachlichen Anforderungen an besonders befähigte Revisoren (AS 1992 1210) verfügt haben (Bst. a) und seit dem 1. Juli 1992 mehrheitlich und ohne wesentliche Unterbrüche auf den Gebieten des Rechnungswesens und der Rechnungsrevision tätig gewesen sind (Bst. b; vgl. dazu Urteil des Bundesverwaltungsgerichts B-390/2008 vom 30. April 2008 E. 3.5).

Die Zielsetzung der Festlegung von fachlichen Mindestanforderungen im RAG an zugelassene Revisionsexpertinnen und Revisionsexperten sowie Revisorinnen und Revisoren besteht darin, dass Revisionsdienstleistungen durch fachlich hinreichend qualifizierte Personen erfolgen und so die Erwartungen an die Qualität der Revisionsdienstleistungen erfüllt werden. Dies soll die Verlässlichkeit von Revisionen gewährleisten (Botschaft RAG, S. 3978 f., 3997; AB 2005 N 63; AB 2005 S 619). Die fachlichen Anforderungen setzen sich zusammen aus Ausbildung und Fachpraxis (vgl. Art. 4 Abs. 1 und 2 RAG). Dabei hat sich der Gesetzgeber an den entsprechenden Regelungen in der Europäischen Union und den Nachbarstaaten orientiert (Botschaft RAG, S. 3998, 4108). Mit der Einführung von Art. 43 Abs. 6 RAG soll sichergestellt werden, dass auch Personen, welche die gesetzlichen Anforderungen an die Fachpraxis nicht erfüllen können, dennoch zugelassen werden können, falls eine einwandfreie Erbringung von Revisionsdienstleistungen aufgrund einer langjährigen praktischen Erfahrung nachgewiesen wird (Botschaft RAG, S. 4093). Damit wird klar, dass sich die Bestimmung lediglich auf die Fachpraxis, jedoch nicht auf die Ausbildung bezieht. Entgegen der Ansicht des Beschwerdeführers lässt sich dies aus den Materialien eindeutig erkennen: Die Härtefallklausel ist restriktiv anzuwenden. Sie "soll insbesondere nicht ermöglichen, Praktikerinnen und Praktiker ohne eine abgeschlossene Ausbildung oder ohne qualifizierte Berufserfahrung als Revisionsexpertinnen, Revisionsexperten, Revisorinnen oder Revisoren zuzu-

lassen. Sie muss auf Personen beschränkt bleiben, die über ein Diplom und eine langjährige praktische Erfahrung verfügen; andernfalls wäre die Durchsetzung der Neuordnung nicht gewährleistet" (Botschaft RAG, S. 4093 f., Hervorhebung nur hier; zur Differenz in Bezug auf den einschlägigen französischen und den italienischen Botschaftstext vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts B-2807/2008 vom 19. August 2008 E. 4.1 f.). Nichts anderes ergibt sich aus dem Hinweis von Art. 50 Abs. 1 RAV auf die Ausbildungen in Art. 1 Abs. 1 der Verordnung über die fachlichen Anforderungen an besonders befähigte Revisoren (AS 1992 1210), welche weitgehend mit denjenigen in Art. 4 Abs. 2 RAG übereinstimmen. Vor diesem Hintergrund wird klar, dass die Anwendung von Art. 43 Abs. 6 RAG auf Personen, welche nicht über eine nach Art. 4 Abs. 2 RAG geforderte Ausbildung verfügen, ausgeschlossen ist. Die fehlende Ausbildung kann beispielsweise nicht durch entsprechende längere Erfahrung ersetzt werden (Botschaft RAG, S. 4093 f.; WALTER HANS PETER/SANWALD RETO, Die Aufsicht über die Revisionsstellen – Instrument zur echten Qualitätsverbesserung?, in: Schweizerische Zeitschrift für Wirtschafts- und Finanzmarktrecht [SZW] 6/2007, S. 450 ff., 459). Diese Regelung gab im Übrigen in den parlamentarischen Beratungen zu keinen Diskussionen Anlass.

4.2 Aufgrund der vorangegegangen Erwägungen kann in diesem Zusammenhang auch das Vorliegen einer Gesetzeslücke verneint werden. Wie bereits ausgeführt hat der Gesetzgeber bewusst nur Personen, die über eine Ausbildung im Sinne von Art. 4 Abs. 2 RAG verfügen als Revisionsexperten bzw. Revisoren zulassen wollen (vgl. E. 4.1). Auf eine Übergangsregelung für Personen, welche mit anderen als den in Art. 4 Abs. 2 RAG genannten Ausbildungen im Revisionswesen tätig waren, wurde verzichtet. Die Liste in Art. 4 Abs. 2 RAG ist abschliessend zu verstehen (vgl. E. 3.2). Für die Anerkennung von Ausbildungen, die zum Zeitpunkt des Erlasses des RAG noch nicht existieren und geeignet wären, den Zugang zum Revisionswesen in Form des Revisionsexperten oder des Revisors zu ermöglichen, wurde die Delegationsnorm in Art. 4 Abs. 3 RAG geschaffen (AB 2005 S 990).

4.3 Der Beschwerdeführer ist der Ansicht, dass ein Vergleich mit dem Versicherungsaufsichtsgesetz vom 17. Dezember 2004 (VAG, SR 961.01) ein weiteres Indiz für das Vorliegen einer Gesetzeslücke im RAG liefere. Er sei als Versicherungsvermittler ins Register eingetragen worden, obwohl er nicht über die Prüfung zum Versicherungs-

vermittler verfüge (Art. 44 VAG). Nach Art. 90 VAG könne der Bundesrat entsprechende Übergangregelungen treffen. Bezüglich des Schutzgedankens liege kein eminenter Unterschied zwischen VAG und RAG vor.

Nach den Ausführungen der Vorinstanz vermag dieser Vergleich nicht zu überzeugen, da es sich um unterschiedliche Sachverhalte handle. Anders als im RAG habe der Gesetzgeber die anerkannten Ausbildungen nicht im Gesetz aufgelistet, sondern diese Kompetenz der Aufsichtsbehörde delegiert. Entsprechend habe man bis zum Inkrafttreten der Vollzugsverordnungen Übergangsfristen vorsehen müssen. Dieses System sei im RAG für den Nachweis der Kenntnis des schweizerischen Rechts gewählt worden (Art. 4 Abs. 2 Bst. d RAG).

Wie bereits ausgeführt, hat der Gesetzgeber bewusst auf eine Übergangsregelung, die Personen als Revisoren zulässt, welche nicht über eine nach Art. 4 Abs. 2 RAG geforderte Ausbildungen verfügen, verzichtet (vgl. E. 4.1). An diesem Umstand vermag die Tatsache, dass in der Versicherungsaufsicht eine Übergangsfrist bis zum 31. Dezember 2007 (Art. 90 Abs. 4 VAG i.V.m. Art. 6 Abs. 2 Aufsichtsverordnung-BPV [AVO-BPV, SR 961.011.1]) für den Erwerb der fehlenden beruflichen Qualifikation (Art. 44 VAG i.V.m. Art. 184 Aufsichtsverordnung vom 9. November 2005 [AVO, SR 961.011]) vorgesehen ist, nichts zu ändern. Des Weiteren vermag eine Eintragung im Versicherungsvermittlerregister keinesfalls einen Anspruch auf Eintragung im Revisorenregister zu begründen. Wie die Vorinstanz zutreffend ausführt, handelt es sich um unterschiedliche Sachverhalte, welche durch zwei verschiedene Bundesgesetze geregelt sind und je andere Voraussetzungen für die Aufnahme ins jeweilige Register statuieren.

4.4 Der Beschwerdeführer macht geltend, er hätte sich nicht auf die neue Situation einstellen können, da man nicht gewusst habe, wann das RAG in Kraft treten würde. Des Weiteren hätte er einen Anspruch auf Besitzstandswahrung. Weder das RAG noch die RAV würden Bestimmungen enthalten, welche den vorliegenden Fall regeln. Es würden Bestimmungen fehlen, die beispielsweise unter den gegebenen Voraussetzungen die Zulassung zu einer Prüfung als Revisor gestatten würden.

Die Vorinstanz führt dazu aus, dass sie keine vertrauensbildende Beziehung durch Auskünfte und dergleichen zum Beschwerdeführer

geschaffen habe. Dies gelte auch mit Blick auf den Gesetzgeber. Rechtssetzungsakte würden darüberhinaus für gewöhnlich keine Vertrauensgrundlage bilden.

4.4.1 Nach der Besitzstandsgarantie bleiben gemäss bisherigem Recht erworbene Rechtspositionen auch weiterhin bestehen, obwohl diese dem neuen Recht nicht entsprechen (vgl. dazu Ueli Kieser, Besitzstand, Anwartschaften und wohlerworbene Rechte in der beruflichen Vorsorge, in: Schweizerische Zeitschrift für Sozialversicherung und berufliche Vorsorge [SZS] 43/1999, S. 290 ff., 294; Gutachten des Bundesamtes für Justiz, veröffentlicht in: Verwaltungspraxis der Bundesbehörden [VPB] 68.85 Ziff. 7). Mit dem Besitzstandsschutz ist ein Element des Vertrauensschutzes, nämlich die Vertrauensbetätigung, angesprochen (Beatrice Weber-Dürler, Vertrauensschutz im öffentlichen Recht, Basel/Frankfurt a.M. 1983, S. 20). Das Prinzip des Vertrauensschutzes steht einer Rechtsänderung jedoch nicht grundsätzlich entgegen. Es vermittelt keinen Anspruch auf Fortbestand der geltenden Rechtsordnung (zum Ganzen Beatrice Weber-Dürler, Neuere Entwicklung des Vertrauenschutzes, in: ZBl 2002, S. 281 ff., 307). Es setzt Rechtsänderungen jedoch gewisse Schranken:

Einerseits darf nicht in wohlerworbene Rechte eingegriffen werden. Dazu ist zu bemerken, dass dem Beschwerdeführer kein wohlerworbenes Recht auf Weiterführung seiner Geschäftstätigkeit als Revisor trotz fehlender entsprechender Ausbildung, eingeräumt worden ist (zum behaupteten faktischen Berufsverbot vgl. unten E. 5). Wohlerworbene Rechte sind vermögenswerte Ansprüche der Privaten gegenüber dem Staat, welche sich durch ihre besondere Rechtsbeständigkeit auszeichnen (VPB 68.85 Ziff. 6 f.; BGE 132 II 485 E. 9.5; Ulrich Häfelin/Georg Müller/Felix Uhlmann, Allgemeines Verwaltungsrecht, 5. Aufl., Zürich/Basel/Genf 2006, Rz. 1008; Pierre Tschannen/Ulrich Zimmerli, Allgemeines Verwaltungsrecht, 2. Aufl., Bern 2005, § 45 Rz. 44). Sie stehen unter dem Schutz der Eigentumsgarantie und des Vertrauensschutzes, abhängig davon, ob die sachenrechtliche Fixierung des wohlerworbenen Rechts oder die vertrauensbildende Beziehung zwischen Privaten und dem Staat im Vordergrund steht (BGE 134 I 23 E. 7.1, BGE 128 II 112 E. 10a).

Andererseits darf sich der Gesetzgeber nicht über eigene frühere Zusicherungen hinwegsetzen, welche den Privaten zu nicht wieder rückgängig machbaren Dispositionen veranlasst haben. Solche Zusiche-

rungen wurden im vorliegenden Zusammenhang nicht gemacht.

Selbst wenn, wie vorliegend, keine der beiden der vorangegangenen Voraussetzungen vorliegt, muss abgeklärt werden, ab wann der Private grundsätzlich mit der Rechtsänderung rechnen musste (BGE 123 II 385 E. 9c, BGE 117 Ia 285 E. 3g; WEBER-DÜRLER, Neuere Entwicklung, S. 307). Denn das Prinzip des Vertrauensschutzes kann im Zusammenhang mit Rechtssetzungsakten nur dann angerufen werden, wenn der Private durch eine unvorhersehbare Rechtsänderung in schwerwiegender Weise in seinen gestützt auf die bisherige Rechtslage getätigten Dispositionen getroffen wird und keine Möglichkeit der Anpassung an die neue Rechtslage besteht (HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, a.a.O., Rz. 642). Die fragliche Rechtsänderung war für im Revisionswesen Tätige durchaus vorhersehbar. Mittels parlamentarischem Vorstoss wurde unter anderem ein Zulassungsverfahren für Revisoren gefordert sowie die Festsetzung von Qualitätsstandards (Botschaft RAG, S. 3987). Diese Forderungen wurden im Entwurf bereits berücksichtigt und stiessen im Vernehmlassungsverfahren grundsätzlich auf Zustimmung (Botschaft RAG, S. 3985). Von einer unvorhersehbaren Rechtsänderung kann vorliegend nicht gesprochen werden. Die Tatsache, dass der Beschwerdeführer gemäss eigenen Angaben nicht gewusst hat, wann das RAG in Kraft tritt, ändert daran nichts. Zudem besteht grundsätzlich die Möglichkeit zur Anpassung an die neue Rechtslage, indem der Beschwerdeführer eine entsprechende Ausbildung absolviert und gestützt darauf zu einem späteren Zeitpunkt die Zulassung als Revisor erwirken kann.

Unter Umständen kann sich jedoch aus dem Prinzip des Vertrauensschutzes ein Anspruch auf einen angemessene Übergangsregelung ergeben (BGE 134 I 23 E. 7.6.1; ELISABETH CHIARIELLO, Treu und Glauben als Grundrecht nach Art. 9 der schweizerischen Bundesverfassung, Diss., Bern 2004, S. 138 f.; HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, a.a.O., Rz. 642; TSCHANNEN/ZIMMERLI, a.a.O., § 24 Rz. 18; VPB 68.85 Ziff. 41). In berechtigtem Vertrauen getroffenen Dispositionen können jedoch lediglich vor dem Zeitpunkt, in welchem man mit einer Rechtsänderung rechnen musste, einen solchen Anspruch vermitteln (WEBER-DÜRLER, Neuere Entwicklung, S. 307 f.). Übergangsfristen verfolgen darüberhinaus nicht den Zweck, die Betroffenen möglichst lange von einer günstigeren Regelung profitieren zu lassen, sondern einzig, ihnen eine angemessene Frist einzuräumen, sich an die neue Regelung anzupassen. Wie bereits ausgeführt, hat der Gesetzgeber mit Blick auf den

Zweck der Neuregelung der Revisionsstellen beziehungsweise der Schaffung der Revisionsaufsicht bewusst auf eine Übergangsregelung bezüglich fehlender Ausbildung im vom Beschwerdeführer anbegehrten Sinne verzichtet (vgl. E. 4.1).

4.4.2 Die Annahme, dass der Fall des Beschwerdeführers nicht geregelt sei, ist unzutreffend. Der Gesetzgeber hat mit Art. 4 Abs. 2 RAG eine Liste mit denjenigen Ausbildungsgängen geschaffen, die zur Eintragung ins Revisorenregister berechtigen. Mit der Delegationsnorm von Art. 4 Abs. 3 RAG wird sichergestellt, dass Ausbildungsgänge, die bis dato nicht existieren und eine Eignung für die Tätigkeit im Revisionswesen bescheinigen, zukünftig anerkannt werden können (AB 2005 S 990). Für die Anerkennung der verlangten Fachpraxis wurde auf Verordnungsstufe eine Übergangsregelung geschaffen, die erlaubt, langjährige praktische Erfahrung als gleichwertig anzuerkennen (Art. 43 Abs. 6 RAG i.V.m. Art. 50 RAV; vgl. dazu WALTER/SANWALD, a.a.O., S. 459). Dies gilt jedoch lediglich für Personen, welche die Anforderungen an die Ausbildung im Sinne von Art. 4 Abs. 2 erfüllen (vgl. E. 4.1). Der vorliegende Sachverhalt ist insofern vom Gesetz erfasst, als dass die Ausbildung des Beschwerdeführers nicht zu einer Eintragung ins Revisorenregister berechtigt, was vom Beschwerdeführer im Übrigen nicht bestritten wird, und die Härtefallklausel nach Art. 43 Abs. 6 RAG vorliegend nicht zur Anwendung gelangt (vgl. E. 4.1).

5.

Der Beschwerdeführer rügt einen unverhältnismässigen Eingriff in die Wirtschaftsfreiheit. Er argumentiert, die Verweigerung der Zulassung als Revisor komme einem faktischen Berufsverbot gleich: Der Beschwerdeführer sei seit 26 Jahren im Revisionsberuf tätig. Nun werde ihm von heute auf morgen jegliche Revisionstätigkeit in Selbstverantwortung untersagt. Nur weil er keinen Ausbildungsnachweis im Sinne des RAG vorlegen könne, bedeute dies nicht, dass der Gesetzgeber im vorliegenden Fall ausdrücklich keine Revisionstätigkeit habe zulassen wollen. Die Verweigerung der Zulassung sei für den Beschwerdeführer mit erheblichen wirtschaftlichen Folgen verbunden. Selbst wenn der Beschwerdeführer die nötige Ausbildung absolviere, bedeute dies ein mehrjähriges Berufsverbot.

Die Vorinstanz bestreitet nicht, dass die Verweigerung der Zulassung für den Beschwerdeführer mit wirtschaftlichen Folgen verbunden sein

könne. Das öffentliche Interesse sei jedoch höher zu gewichten. Die Verweigerung der Zulassung führe nicht zu einem Berufsverbot; ein grosser Teil der Leistungen, die der Beschwerdeführer bis anhin angeboten habe, seien nicht von seiner Zulassung als Revisor abhängig. Schliesslich sei die Zulassungsverweigerung zeitlich begrenzt; der Beschwerdeführer könne jederzeit den Nachweis eines Ausbildungsabschlusses im Sinne von Art. 4 Abs. 2 RAG erbringen und ein neues Gesuch um Zulassung einreichen.

5.1 Die Rüge der Verletzung verfassungsmässiger Rechte ist vor Bundesverwaltungsgericht zulässig (Art. 49 Bst. a VwVG). Zu beachten ist jedoch das Anwendungsgebot von Art. 190 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (BV, SR 101), wonach Bundesgesetze und Völkerrecht für das Bundesgericht und die anderen rechtsanwendenden Behörden massgebend sind. Dies schliesst die Anwendung allgemein anerkannter Auslegungsprinzipien, insbesondere die Regel, dass Bundesgesetze verfassungskonform auszulegen sind, nicht aus (BGE 133 II 305 E. 5.2, BGE 129 II 249 E. 5.4; YVO HANGARTNER, Art. 190, Rz. 21, in: Bernhard Ehrenzeller/Philippe Mastronardi/Rainer J. Schweizer/Klaus A. Vallender [Hrsg.], Die schweizerische Bundesverfassung, Zürich et. al. 2008). Somit ist Art. 4 Abs. 2 RAG anzuwenden. Es liegt beispielsweise nicht im Kompetenzbereich des Gerichts, die abschliessende Liste von Art. 4 Abs. 2 RAG zu erweitern (vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts B-1940/2008 vom 10. Juni 2008 E. 3.2).

5.2 Von der Wirtschaftsfreiheit (Art. 27 BV) erfasst ist jede auf Erwerb gerichtete privatwirtschaftliche Tätigkeit. Die Tätigkeit als Revisor 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.

5.3 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 233 E. 4.1). Schwerwiegende Eingriffe bedürfen einer formalgesetzlichen Grundlage (Art. 36 Abs. 1 Satz 2 BV).

5.3.1 Die Zulassungspflicht ergibt sich aus Art. 3 Abs. 1 RAG. Die Voraussetzungen an Revisorinnen und Revisoren für die Zulassung sind in Art. 5 RAG i.V.m. Art. 4 RAG normiert. Die vorliegend interessierenden Anforderungen an die Ausbildung für zugelassene Revisorinnen und Revisoren haben mit Art. 4 Abs. 2 RAG eine Grundlage in einem formellen Gesetz. Diese Bestimmung weist den nötigen Bestimmtheitsgrad auf; die Aufzählung der Ausbildungsgänge lässt den Gesuchstellenden problemlos erkennen, ob er die Anforderungen erfüllt oder nicht. Auf Verordnungsstufe konkretisiert Art. 5 RAV den Terminus "Abschluss eines Universitäts- oder Fachhochschulstudiums" von Art. 4 Abs. 2 Bst. c RAG. Dabei handelt es sich jedoch lediglich um eine Präzisierung. Somit ist den Anforderungen an die gesetzliche Grundlage Genüge getan.

5.3.2 Der Beschwerdeführer moniert, es mangle an einem konkreten öffentlichen Interesse, welches den Eingriff in die Wirtschaftsfreiheit rechtfertigen würde. Im Bereich der Wirtschaftsfreiheit genügt nicht jedes irgendwie geartete öffentliche Interesse für eine Einschränkung (BGE 131 I 223 E. 4.2; VALLENDER/HETTICH/LEHNE, a.a.O., § 5 Rz. 103). Die geltend gemachten öffentlichen Interessen sind daraufhin zu überprüfen, ob sie vom Grundsatz der Wirtschaftsfreiheit abweichen oder damit vereinbar sind. Beschränkungen der wirtschaftlichen Aktivitäten dürfen nicht vom Grundsatz der Wirtschaftsfreiheit abweichen, es sei denn, sie seien in der Bundesverfassung vorgesehen oder durch kantonale Regalrechte begründet (Art. 94 Abs. 1 und 4 BV; vgl. dazu PAUL RICHLI, Grundriss des schweizerischen Wirtschaftsverfassungsrechts, Bern 2007, Rz. 543 ff.). Als grundsatzkonform gelten namentlich Massnahmen, die eine wirtschaftspolizeiliche, sozialpolitische,

energiepolitische, umweltpolitische oder kulturpolitische Zielsetzung aufweisen. Grundsatzwidrig sind Massnahmen, die wirtschaftspolitisch oder standespolitisch motiviert sind, den freien Wettbewerb behindern, um gewisse Gewerbezweige oder Bewirtschaftungsformen zu sichern oder zu begünstigen (BGE 131 I 223 E. 4.2, BGE 125 I 335 E. 2a; KLAUS A. VALLENDER, Art. 94, Rz. 5 f., in: Bernhard Ehrenzeller/Philippe Mastronardi/Rainer J. Schweizer/Klaus A. Vallender [Hrsg.], Die schweizerische Bundesverfassung, Zürich et. al. 2008).

Die gesetzlichen Voraussetzungen für zugelassene Revisorinnen und Revisoren setzen sich zusammen aus Ausbildung, Fachpraxis und unbescholtenem Leumund (Art. 5 Abs. 1 RAG). Die Definition dieser Kriterien unter Einführung des Zulassungssystems dient der Sicherung der Qualität von Revisionsdienstleistungen (vgl. auch den Zweckartikel in Art. 1 Abs. 2 RAG; Botschaft RAG, S. 4059). Diese sollen von Fachpersonen vorgenommen werden, die hierfür genügend qualifiziert sind. Die Festlegung von fachlichen Mindestanforderungen an Revisorinnen und Revisoren soll die Verlässlichkeit der Revision gewährleisten (Botschaft RAG, S. 3997). Die Beschränkung der Eintragungsfähigkeit im Revisorenregister auf Personen, welche die genannten Voraussetzungen erfüllen, ist als wirtschaftspolizeiliche Massnahme zu qualifizieren und somit mit dem Grundsatz der Wirtschaftsfreiheit vereinbar (vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts B-2807/2008 vom 19. August 2008 E. 5.2.1). Die Sicherung von qualitativ guten Revisionsdienstleistungen dient letztlich dem Polizeigüterschutz im Bereiche der Wirtschaft. Die Neuordnung der Revisionspflicht dient dem Schutz der Investoren bei Publikumsgesellschaften, dem Schutz von Personen mit Minderheitsbeteiligungen bei Privatgesellschaften sowie dem Gläubigerschutz bei Rechtsformen, bei denen die Haftung auf das Gesellschaftsvermögen beschränkt ist. Bei wirtschaftlich bedeutenden Unternehmen erfordern öffentliche Interessen ebenfalls eine qualifizierte Revision; diese liegt im gesamtwirtschaftlichen Interesse. Die Definition der Revisionspflicht und die Ausgestaltung der Revision müssen sich nach den genannten Schutzzielen ausrichten (vgl. zum Ganzen Botschaft RAG, S. 3989). Die Zulassung als Revisor ist als Polizeierlaubnis zu qualifizieren: Eine Polizeierlaubnis ist eine Verfügung mit welcher festgestellt wird, dass die zum Schutz der Polizeigüter aufgestellten gesetzlichen Voraussetzungen für die Ausübung der in Frage stehenden Tätigkeit erfüllt sind (HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, a.a.O., Rz. 2523; GIOVANNI BIAGGINI/GEORG MÜLLER/PAUL RICHLI/ULRICH ZIMMERLI, Wirtschaftsverwaltungsrecht des Bundes, 4. Aufl. 2005, S. 21).

5.3.3 Schliesslich ist die Verhältnismässigkeit der Massnahme zu überprüfen (Art. 36 Abs. 3 BV) Die Eignung wird vom Beschwerdeführer nicht bestritten. Seiner Ansicht nach fehlt es jedoch an der Erforderlichkeit und an der Zumutbarkeit im konkreten Fall. Nach dem Grundsatz der Erforderlichkeit darf die Behörde mit ihren Eingriffen nicht über das hinausgehen, was zur Erreichung des gesetzlichen Zwecks notwendig ist. Die Beschränkung der Zulassung als Revisoren auf Personen, welche die Voraussetzungen an die Ausbildung nach Art. 4 Abs. 2 RAG erfüllen ist unter diesem Aspekt nicht zu beanstanden. Andere Massnahmen wie beispielsweise eine auf bestimmte Gebiete beschränkte Zulassung, Kontrollen durch die Aufsichtsbehörde oder die Beaufsichtigungen durch andere zugelassene Revisoren führen nur in vermindertem Masse zur Einhaltung des Ziels der Revisionsgesetzgebung (vgl. E. 5.3.2; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts B-2440/2008 vom 16. Juli 2008 E. 6.3).

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. Der Beschwerdeführer argumentiert, die Verweigerung der Zulassung sei für ihn mit erheblichen wirtschaftlichen Folgen verbunden. Der Eingriff könne einzig als zumutbar angesehen werden, wenn ihm die Möglichkeit eingeräumt würde, innert einer Frist die nötigen Ausbildungsnachweise zu erbringen. Dafür hätte der Gesetzgeber eine entsprechende Übergangsregelung vorsehen müssen. Die Vorinstanz ist der Ansicht, dass das öffentliche Interesse im vorliegenden Fall höher zu gewichten sei als das Interesse des Beschwerdeführers, keine wirtschaftlichen Einbussen zu erleiden.

Die Festlegung von Voraussetzungen im Sinne von Art. 4 Abs. 2 RAG an die Ausbildung eines zugelassenen Revisors, der künftig eingeschränkte Revisionen (Art. 727c OR) vornehmen kann, ist mit Blick auf die Zielsetzung des RAG, namentlich der Qualitätssicherung von Revisionsdienstleistungen und deren ordnungsgemässen Erfüllung, ein sachgerechtes Kriterium. Die Definition von Ausbildungsstandards für gewisse Tätigkeiten ist durchaus üblich. Dass der Beruf des Treuhänders selbst nicht reglementiert ist, ändert daran nichts. Das Tätigkeitsgebiet des Beschwerdeführers umfasst gemäss Handelsregisterauszug nebst Revisionsdienstleistungen Unternehmens- und Wirtschaftsberatungen, Buchführungen, Abschlussberatungen, Steuer-

und Versicherungsberatungen, Organisation von Nachfolgeregelungen und Erbteilungen, Handel mit Hard- und Software sowie Support. Darüberhinaus ist er als Versicherungsvermittler im Vermittlerregister eingetragen. Die Massnahme hält den Anforderungen an die Verhältnismässigkeit stand. Anzumerken bleibt, dass es dem Beschwerdeführer nicht grundsätzlich verwehrt bleibt, künftig an Revisionsdienstleistungen mitzuwirken. Er kann unter einem zugelassenen Revisor weiterhin auf diesem Gebiet tätig sein. Schliesslich ist darauf hinzuweisen, dass es dem Beschwerdeführer unbenommen bleibt, die verlangte Ausbildung im Sinne von Art. 4 Abs. 2 RAG nachzuholen und gestützt auf einen erworbenen Ausbildungsnachweis erneut ein Gesuch um Zulassung als Revisor zu stellen. Insofern ist die Verweigerung der Zulassung zeitlich beschränkt.

5.3.4 Der Kerngehalt der Wirtschaftsfreiheit ist vorliegend gewahrt (Art. 36. Abs. 4 BV).

6.
Zusammengefasst ergibt sich, dass die Verweigerung der Zulassung des Beschwerdeführers als Revisor rechtmässig war, da der Beschwerdeführer nicht über eine Ausbildung im Sinne von Art. 4 Abs. 2 RAG verfügt. Eine Anwendung der Härtefallklausel nach Art. 43 Abs. 6 RAG ist vorliegend ausgeschlossen. Der Beschwerdeführer kann aus dem Vertrauensschutz nichts zu seinen Gunsten ableiten. Darüberhinaus liegt kein unverhältnismässiger Eingriff in die Wirtschaftsfreiheit vor. 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.- festgesetzt und mit dem am 16. Mai 2008 geleisteten Kostenvorschuss in gleicher Höhe verrechnet. Eine Parteientschädigung wird nicht zugesprochen (Art. 64 Abs. 1 VwVG).

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.
Die Beschwerde wird abgewiesen.

2.
Die Verfahrenskosten von Fr. 2000.- werden dem Beschwerdeführer auferlegt. Sie werden nach Eintritt der Rechtskraft mit dem geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 2000.- verrechnet.

3.
Es wird keine Parteientschädigung zugesprochen.

4.
Dieses Urteil geht an:

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

Der vorsitzende Richter: Die Gerichtsschreiberin:

Ronald Flury Astrid Hirzel

Rechtsmittelbelehrung:

Gegen diesen Entscheid kann innert 30 Tagen nach Eröffnung beim Bundesgericht, 1000 Lausanne 14, Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten geführt werden (Art. 82 ff., 90 ff. und 100 des Bundesgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 [BGG, SR 173.110]). 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: 9. Oktober 2008