Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal



Abteilung II
B-3648/2010

Urteil vom 5. Mai 2011

Besetzung

Richter Ronald Flury (Vorsitz),
Richterin Eva Schneeberger,
Richter Stephan Breitenmoser;
Gerichtsschreiber Kaspar Luginbühl.

Parteien

P._____,
Beschwerdeführer,

gegen

Eidgenössische Revisionsaufsichtsbehörde RAB,
Vorinstanz.

Gegenstand

Zulassung als Revisor.

Sachverhalt:

A.

P._____ (Beschwerdeführer) erwarb am 25. Oktober 1994 das Diplom als Treuhänder mit eidgenössischem Fachausweis. Mit Eingabe vom 31. Dezember 2007 stellte er bei der Eidgenössischen Revisionsaufsichtsbehörde (RAB, Vorinstanz) ein Gesuch um Zulassung als Revisor. Mit Verfügung vom 14. Januar 2008 wurde er provisorisch als Revisor zugelassen und in das entsprechende Register eingetragen. Im Hinblick auf die Beurteilung seines Gesuchs um definitive Zulassung reichte der Beschwerdeführer am 23. Februar 2009 Unterlagen betreffend die von ihm geltend gemachte Fachpraxis ein. Im Lauf des Verfahrens wurde er darauf hingewiesen, dass es ihm an beaufsichtigter Fachpraxis im Bereich der Rechnungsrevision mangle, sein über einen ausländischen Abschluss verfügender Vorgesetzter aber als Fachperson i.S. des RAG zur Beaufsichtigung eines Revisors für den Bereich Rechnungswesen anerkannt werden könne.

B.

Mit Verfügung vom 19. April 2010 wies die Vorinstanz das Gesuch des Beschwerdeführers um Zulassung als Revisor ab, hob seine provisorische Zulassung als Revisor auf und ordnete die Löschung des entsprechenden Eintrags im Revisorenregister an. Ihren Entscheid begründete sie damit, dass Treuhänder mit eidgenössischem Fachausweis gemäss Art. 5 Abs. 1 Bst. c des Revisionsaufsichtsgesetzes (RAG) nur dann als Revisoren zugelassen würden, wenn sie über mindestens ein Jahr beaufsichtigter Fachpraxis auf den Gebieten des Rechnungswesens *und* der Rechnungsrevision verfügten. Während der Beschwerdeführer nachgewiesen habe, dass er über genügend lange beaufsichtigte Fachpraxis im Bereich des Rechnungswesens verfüge, sei ihm dieser Nachweis in Bezug auf die Rechnungsrevision nicht gelungen. Die von ihm geltend gemachte Fachpraxis, welche ausschliesslich auf dem Gebiet des Rechnungswesens erworben worden sei, reiche gemäss Art. 5 Abs. 2 RAG nicht für eine definitive Zulassung aus. Der Nachweis von Fachpraxis einer gewissen Dauer auf dem Gebiet der Rechnungsrevision sei für eine Zulassung unabdingbar. Auch unter der Härtefallklausel i.S.v. Art. 43 Abs. 6 RAG sei ihm die Zulassung zu verweigern. Denn gleich wie bei der regulären Zulassung nach Art. 5 RAG seien gemäss dem in Art. 43 Abs. 6 RAG genannten Erfordernis, wonach ein Kandidat über langjährige Fachpraxis verfügen müsse, in Anlehnung an Art. 5 Abs. 2 RAG sowohl Erfahrungen im Rechnungswesen als auch in der Rechnungsrevision zu ver-

langen. Der Beschwerdeführer habe bis ins Jahr 2008 lediglich ein einziges Revisionsmandat betreut; die von ihm in den Jahren 2009 und 2010 offenbar durchgeführten Revisionen habe er nicht belegt. Doch selbst wenn er in den Jahren 2009 und 2010 regelmässig Revisionen durchgeführt habe, könne er dennoch keine langjährige Praxis auf diesem Gebiet geltend machen. Gemäss vorinstanzlicher Praxis müsse sich die Erfahrung in diesem Gebiet auf mindestens 10 % einer Vollzeitstelle belaufen. Da der Beschwerdeführer somit die Anforderungen an eine moderne, der Gesetzgebung entsprechenden Revisionstätigkeit nicht erfülle, sei die Verweigerung der Zulassung verhältnismässig. Dies umso mehr, als die primäre Tätigkeit des Unternehmens, in welchem er tätig sei, in der Buchhaltung und der Liegenschaftsverwaltung liege.

C.

Gegen diese Verfügung führt der Beschwerdeführer mit Eingabe vom 20. Mai 2010 Beschwerde und beantragt, der vorinstanzliche Entscheid sei aufzuheben, er sei als Revisor zuzulassen und in das entsprechende Register einzutragen. Im Sinn einer vorsorglichen Massnahme sei sein Eintrag als provisorisch zugelassener Revisor während des Verfahrens im Revisorenregister beizubehalten. Zur Begründung bringt er vor, er habe für seinen Arbeitgeber seit dem Jahr 2002 das Revisionsmandat geführt. Im Jahr 2009 habe er für rund 36 Unternehmen die Revision durchgeführt. Zum Beweis dieses Vorbringens lege er alle diesbezüglichen Revisionsberichte ins Recht. Zudem verfüge er auch über eine gewisse beaufsichtigte Fachpraxis im Revisionswesen. So sei er bei der A._____ AG sieben Jahre als Country Controller tätig gewesen, was ihm erlaubt habe, im Rahmen von Control Procedures Monatsabschlüsse zu erstellen, die in ihrem Detaillierungsgrad den in Revisionsdienstleistungen erbrachten Tätigkeiten entsprächen. Am Ende des Geschäftsjahres habe er die Monatsabschlüsse zu Jahresrechnungen zusammengefasst. Die Anfertigung und Prüfung von Jahresrechnungen stellten einen zentralen Bestandteil des Aufgabenbereichs eines internen bzw. externen Revisors dar. Insofern seien in seine Arbeit stets Elemente der Revision eingeflossen, auch wenn er primär im Rechnungswesen tätig gewesen sei. Aus diesen Gründen verfüge er über genügend beaufsichtigte Fachpraxis, um i.S.v. Art. 5 Abs. 2 RAG als Revisor zugelassen zu werden. Wenn das erkennende Gericht nicht dieser Ansicht sein sollte, so sei er jedenfalls in Anwendung der Härtefallklausel zuzulassen. Er stelle nicht in Abrede, dass Fachpraxis sowohl im Rechnungswesen als auch in der Rechnungsrevision verlangt werden könne. Indem die Vorinstanz jedoch verlange, dass die in der Rechnungsrevision erworbene Fachpraxis mindestens

10% einer Vollzeitstelle ausmachen müsse, überschreite sie ihr Ermessen, da der Gesetzgeber keinen fixen quantitativen Anteil festgelegt habe. Eine derartige Anforderung sei schon deshalb nicht sachgerecht, weil sich viele Bereiche des Rechnungswesens und der Rechnungsrevision überschnitten, was eine klare Unterscheidung oftmals nicht möglich mache. Indem die Vorinstanz entlang künstlicher, vom Gesetz nicht vorgesehener Kriterien verschiedene Teilbereiche seiner Tätigkeit auseinander dividiere und überdies die Qualität seiner Arbeit sowie die allgemeine Eignung seiner Person als Revisor nicht berücksichtige, übe sie ihr Ermessen nicht korrekt aus. Insgesamt habe er sich in den letzten 17 Jahren seiner Tätigkeit regelmässig mit der Rechnungsrevision befasst. So habe er ab dem Jahr 2002 das Revisionsmandat seiner heutigen Arbeitgeberin geführt und seit dem Jahr 2009 insgesamt 36 Revisionen durchgeführt, ohne je einen Schadensfall zu verursachen. Auch wenn er wohl erst seit dem Jahr 2009 10 % seines Pensums für Revisionen aufgewendet habe, so habe er trotzdem genügend Fachpraxis auf dem Gebiet der Rechnungsrevision, um als Revisor zugelassen zu werden. Da es sich bei der Bewilligung, als zugelassener Revisor tätig zu sein, um eine Polizeibewilligung handle, habe er auf deren Erteilung Anspruch. Schliesslich sei darauf hinzuweisen, dass eine Verweigerung der Zulassung als Revisor sowohl für den Beschwerdeführer als auch für seine Arbeitgeberin gravierende, unverhältnismässige Konsequenzen hätte. Die durch Revisionen erwirtschafteten Honorare machten 12 % der Einnahmen des Unternehmens aus. Da niemand ausser ihm selbst die Revisionsmandate seiner Arbeitgeberin ausführen könne, sei auch seine Position innerhalb des Unternehmens gefährdet.

D.
Mit Zwischenverfügung vom 25. Mai 2010 bestätigte das Bundesverwaltungsgericht, dass der Beschwerde die aufschiebende Wirkung zukomme und der Beschwerdeführer deshalb für die Dauer des Verfahrens als provisorisch zugelassener Revisor im Revisorenregister eingetragen bleibe.

E.
In ihrer Vernehmlassung vom 25. Juni 2010 beantragt die Vorinstanz die Abweisung der Beschwerde und bringt zur Begründung im Wesentlichen vor, dass die Ausführungen des Beschwerdeführers, wonach Tätigkeiten im Rechnungswesen und solche in der Rechnungsrevision sich teilweise überschnitten, nicht zuträfen. Vielmehr seien das Rechnungswesen und die Rechnungsrevision klar getrennte Tätigkeitsbereiche. Die Erstellung

von Monats- und Quartalsabschlüssen sei eindeutig keine Revisionstätigkeit. Aus diesem Grund habe die A._____ AG dem Beschwerdeführer auch nur beaufsichtigte Fachpraxis im Rechnungswesen attestiert. Da er somit über keine beaufsichtigte Praxis in der Rechnungsrevision verfüge, könne er nicht als Revisor i.S.v. Art. 5 RAG zugelassen werden. Auch unter Art. 43 Abs. 6 RAG könne er nicht zugelassen werden, da es ihm nicht gelinge, langjährige Erfahrung in der Rechnungsrevision darzulegen. Der Beschwerdeführer habe in den Jahren 2002 bis 2008 lediglich ein einziges Revisionsmandat geführt. Die anlässlich der Beschwerde eingereichten Revisionsberichte seien zu grossen Teilen fehlerhaft, da sie diverse obligationenrechtliche Vorschriften nicht einhielten, weshalb nicht von einwandfreier Erbringung von Revisionsdienstleistungen gesprochen werden könne. Soweit die Vorinstanz den Anteil von Revisionsdienstleistungen an der gesamten Berufserfahrung auf 10 % einer Vollzeitstelle festlege, bewege sie sich innerhalb des Gesetzes. Bei dieser Vorgabe handle es sich um eine absolute Minimalanforderung, welche nicht unterschritten werden dürfe, sofern qualitativ korrekte Revisionsdienstleistungen sichergestellt werden sollen. Schliesslich bewege sich die Verweigerung der Zulassung als Revisor auch im Rahmen der Verhältnismässigkeit, da dem Beschwerdeführer nicht verboten werde, an Revisionsdienstleistungen mit zu arbeiten, sondern lediglich, als leitender Revisor tätig zu sein. Ausserdem sei eine Zulassung zu einem späteren Zeitpunkt möglich, wenn er genügend Fachpraxis in der Rechnungsrevision nachweisen könne.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.

Gemäss Art. 31 des Verwaltungsgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 (VGG, SR 173.32) beurteilt das Bundesverwaltungsgericht Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 des Verwaltungsverfahrensgesetzes vom 20. Dezember 1968 (VwVG, SR 172.021), sofern keine Ausnahme nach Art. 32 VGG vorliegt. Als Vorinstanzen gelten die in Art. 33 und 34 VGG genannten Behörden, zu denen auch die eidgenössische Revisionsaufsichtsbehörde (RAB, Vorinstanz) zählt (Art. 33 Bst. e VGG i.V.m. Art. 28 Abs. 2 des Revisionsaufsichtsgesetzes [RAG, SR 221.302]). Der Entscheid der Vorinstanz vom 19. April 2010 stellt eine Verfügung i.S.v. Art. 5 Abs. 1 VwVG dar. Er kann im Rahmen der allgemeinen Bestimmungen der Bundesverwaltungsrechtspflege beim Bundesverwaltungsgericht angefochten werden (Art. 44 VwVG i.V.m. Art. 31 ff. VGG).

Der Beschwerdeführer ist Adressat der Verfügung. Er ist durch diese berührt und hat an ihrer Aufhebung oder Änderung ein schutzwürdiges Interesse. Er ist damit zur Beschwerde legitimiert (Art. 48 Abs. 1 VwVG). Die Eingabefrist und -form sind gewahrt (Art. 50 und 52 Abs. 1 VwVG), der Kostenvorschuss wurde fristgemäss bezahlt (Art. 63 Abs. 4 VwVG) und die übrigen Sachurteilsvoraussetzungen liegen vor (Art. 44 ff. VwVG).

Auf die Beschwerde ist somit einzutreten.

2.
Gemäss Art. 5 RAG kann eine natürliche Person als Revisor zugelassen werden, wenn sie über einen unbescholtenen Leumund verfügt, eine Ausbildung i.S.v. Art. 4 Abs. 2 RAG abgeschlossen hat und beaufsichtigte Fachpraxis von einem Jahr nachweist. Dass der Beschwerdeführer über eine abgeschlossene Ausbildung (Treuhänder mit eidgenössischem Fachausweis vom 25. Oktober 1994) und über einen unbescholtenen Leumund verfügt, ist unbestritten. Zu prüfen ist einzig, ob er die Anforderungen an die Fachpraxis, insbesondere in Bezug auf die Rechnungsrevision, erfüllt.

2.1. Gesuchsteller mit einem Abschluss als Treuhänder mit eidgenössischem Fachausweis werden in Anwendung von Art. 5 Abs. 1 Bst. c RAG als Revisor zugelassen, sofern sie mindestens ein Jahr beaufsichtigter Fachpraxis nachweisen. Gemäss Art. 5 Abs. 2 RAG muss diese Fachpraxis vorwiegend auf den Gebieten des Rechnungswesens und der Rechnungsrevision erworben worden sein, und zwar unter Beaufsichtigung durch einen zugelassenen Revisor oder durch eine ausländische Fachperson mit vergleichbarer Qualifikation. Wie der Botschaft des Bundesrats vom 23. Juni 2004 zur Änderung des Obligationenrechts (Revisionspflicht im Gesellschaftsrecht) sowie zum Bundesgesetz über die Zulassung und Beaufsichtigung der Revisorinnen und Revisoren (BBl 2004 3969) zu entnehmen ist, verfolgt der Gesetzgeber insbesondere in Bezug auf die zur Durchführung von Revisionen befähigenden Ausbildungen einen liberalen Ansatz. So kommen gemäss Art. 5 Abs. 1 Bst. b RAG i.V.m. Art. 4 Abs. 2 RAG als genügende Ausbildung nebst branchenspezifischen Abschlüssen wie jenem des Wirtschaftsprüfers auch Studiengänge im Bereich der Betriebs- oder Rechtswissenschaften oder Ausbildungen wie jene zum Treuhandexperten in Betracht (BBl 2004 4062 f.). Da nicht alle zugelassenen Ausbildungen mit Blick auf die Erbringung von Revisionsdienstleistungen gleichwertig sind, hat sich der Gesetzgeber entschieden, je nach Abschluss eine unterschiedlich

lange Dauer beaufsichtigter Fachpraxis zu verlangen. Nur bei der Ausbildung zum Wirtschaftsprüfer hat er auf den Nachweis von Fachpraxis verzichtet, da es sich hierbei um eine spezifisch auf die Erbringung von Revisionsdienstleistungen zugeschnittene Ausbildung handelt, welche bereits entsprechende Fachpraxis enthält (BBl 2004 4062). In Bezug auf die Art der Fachpraxis hält die Vorinstanz zu Recht fest, dass schon aus dem Wortlaut von Art. 5 Abs. 2 RAG hervorgehe, diese sei auf den Gebieten des Rechnungswesen *und* der Rechnungsrevision zu erwerben. Dass der Gesetzgeber mit dem entsprechenden Passus beide Disziplinen kumulativ meinte, ist offensichtlich und ergibt sich sowohl aus dem Begriff "und" als auch aus der Zweckrichtung des Revisionsaufsichtsgesetzes selbst. Art. 1 Abs. 2 RAG bestimmt nämlich, dass die Gesetzgebung der ordnungsgemässen Erfüllung und der Sicherstellung der Qualität von Revisionsdienstleistungen zu dienen habe.

2.2. Zur Frage, wie viel Fachpraxis jeweils auf dem Gebiet des Rechnungswesens und auf jenem der Revision zu erwerben ist, bzw. wie diese zwei Disziplinen quantitativ in Bezug auf die Gesamtfachpraxis zu berücksichtigen sind, schweigt sich Art. 5 RAG aus. Ebenso lässt sich der Botschaft nicht entnehmen, wie viel Fachpraxis in der jeweiligen Disziplin zu absolvieren ist. Die Botschaft beschränkt sich auf den Hinweis, die Fachpraxis sei "vorwiegend" in den Bereichen des Rechnungswesens und der Rechnungsrevision zu erwerben (BBl 2004 4062 ff.). Die Vorinstanz ihrerseits legt das Erfordernis der Fachpraxis in Rechnungswesen und Revision hingegen praxisgemäss dergestalt aus, dass mindestens 10 % der geltend gemachten Fachpraxis im Bereich der Revision erworben worden sein muss.

2.2.1. In teleologischer Hinsicht ist klar, dass es für die selbständige Durchführung (eingeschränkter) Revisionen einer gewissen Fachpraxis bedarf, damit der Gesetzeszweck der ordnungsgemässen Erfüllung und der Sicherstellung der Qualität von Revisionsdienstleistungen erfüllt werden kann. Geht man vom Normalfall i.S.v. Art. 5 Abs. 1 Bst. c RAG aus, wonach der Erwerb der einjährigen Fachpraxis in Rechnungswesen und Rechnungsrevision unter Beaufsichtigung stattfindet, handelt es sich bei dieser zur Erbringung selbständiger Revisionsdienstleistungen befähigenden Frist ohnehin um eine eher kurze, denn innerhalb dieses Jahres müssen immerhin sämtliche theoretischen Grundlagen des Rechnungswesens und der Rechnungsrevision in der Praxis angewendet und umgesetzt werden. Wenn die Vorinstanz unter diesen Umständen verlangt, dass der Anteil an Fachpraxis in der Rechnungsrevision mindestens 10 %

(einer Vollzeitstelle) ausmachen muss, überschreitet sie ihr Ermessen in der Konkretisierung der unbestimmten Gesetzesvorgabe bezüglich quantitativer Aufteilung auf jeden Fall nicht. 10 % einer Vollzeitstelle in der Rechnungsrevision ergeben umgerechnet auf ein Arbeitsjahr von 48 Arbeitswochen (52 Wochen abzüglich vier Wochen Ferien) lediglich knapp fünf Arbeitswochen, in welchen ein Gesuchsteller sich ausschliesslich der Rechnungsrevision gewidmet haben muss. Theoretisch reicht es im Sinne der vorinstanzlichen Praxis demnach aus, wenn ein Gesuchsteller einen Einblick in die Rechnungsrevision von knapp mehr als einem Monat gewonnen hat. Ob mit einem fünfwöchigen praktischen Einblick in die Rechnungsrevision der Gesetzeszweck von Art. 1 Abs. 2 RAG erreicht werden kann, kann im vorliegenden Zusammenhang dahingestellt bleiben. Jedenfalls ist die vorinstanzliche Konkretisierung des Gesetzeserfordernisses, wonach mindestens 10 % der beaufsichtigten Fachpraxis im Bereich der Rechnungsrevision absolviert werden müssen, in Bezug auf die dem Beschwerdeführer gemachten Vorgaben nicht zu beanstanden.

2.2.2. Unter diesen Umständen vermag das Vorbringen des Beschwerdeführers, wonach er bei der A._____ AG im Rahmen seiner Tätigkeit als Country Controller Monatsabschlüsse erstellt habe, welche er am Ende des Geschäftsjahres zu Jahresabschlüssen zusammengefasst habe, was eine Tätigkeit sei, die auch Elemente der Rechnungsrevision enthalte, nichts an der Sachlage zu ändern. Denn wie die Vorinstanz glaubhaft ausführt, handelt es sich bei dem Rechnungswesen und der Rechnungsrevision um zwei verschiedene Disziplinen, welche sich sowohl in theoretischer als auch in praktischer Hinsicht auseinanderhalten lassen. Dass dem so ist, war auch dem Gesetzgeber bewusst, indem er sowohl im Revisionsaufsichtsgesetz als auch in der Botschaft dazu eine klare Unterscheidung zwischen dem Rechnungswesen und der Rechnungsrevision vorgenommen hat und das Rechnungswesen insbesondere als Oberbegriff für die Buchführung und die Rechnungslegung einer Gesellschaft i.S. der einschlägigen obligationenrechtlichen Bestimmungen definiert (BBl 2004 4023). Ohne im Rahmen dieses Urteils auf die Unterscheidung weiter eingehen zu müssen, kann auf die diesbezüglichen Ausführungen der Vorinstanz verwiesen werden. Ergänzungsweise kann immerhin festgehalten werden, dass bereits in den Bestätigungsformularen für die Fachpraxis der Unterschied zwischen dem Rechnungswesen und der Rechnungsrevision gemacht wird. Hätte der Beschwerdeführer – wie von ihm vorgebracht – bei der A._____ AG in der Tat Aufgaben erledigt, welche im Bereich der Rechnungsrevision anzusiedeln sind, wäre davon auszugehen, dass seine ehemalige Arbeitge-

berin diesen wichtigen und eigenständigen Aufgabenbereich in seinem Arbeitszeugnis oder zumindest den Bestätigungsformularen erwähnt hätte. Diesen Dokumenten lässt sich jedoch nichts dergleichen entnehmen, weshalb der darauf basierende Schluss der Vorinstanz, wonach der Beschwerdeführer bei der A._____ AG nicht in der Rechnungsrevision tätig war, nicht zu beanstanden ist (zur Bewertung des Inhalts von Arbeitszeugnissen vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts B-6696/2008 vom 6. April 2009 E. 4.2 f.).

2.3. Vorliegend ist somit erstellt, dass der Beschwerdeführer die Minimalvoraussetzungen in Bezug auf die beaufsichtigte Fachpraxis in der Rechnungsrevision nicht erfüllt, weshalb ihn die Vorinstanz zu Recht nicht gestützt auf Art. 5 Abs. 1 Bst. c RAG als Revisor zugelassen hat.

3.
Der Beschwerdeführer beantragt, er sei subsidiär gemäss Art. 43 Abs. 6 RAG als Revisor zuzulassen. Bei Art. 43 Abs. 6 RAG handelt es sich um eine Übergangsbestimmung (sog. Härtefallklausel), welche es erlaubt, in Ausnahmefällen auch Fachpraxis als solche zu anerkennen, welche nicht den ordentlichen gesetzlichen Regeln entspricht.

3.1. Hintergrund für diese Übergangsbestimmung war, dass es für Personen, die schon lange Revisionsdienstleistungen erbringen, u.U. schwierig bzw. unmöglich sein kann, Fachpraxis im Gesetzessinn nachzuweisen, weil die beaufsichtigenden Personen verstorben sind oder weil deren Fachdiplome nicht mehr beigebracht werden können (BBl 2004 4093). Aus dem Wortlaut von Art. 43 Abs. 6 RAG ergibt sich, dass Personen, welche sich auf die Härtefallklausel berufen wollen, eine einwandfreie Erbringung von Revisionsdienstleistungen auf Grund einer langjährigen praktischen Erfahrung dartun müssen, was sie jedoch nicht von einer abgeschlossenen Ausbildung gemäss Art. 4 Abs. 2 RAG entbindet (vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts B-2486/2008 vom 7. Oktober 2008 E. 2.2). Dass die langjährige praktische Erfahrung nicht nur von Revisionsexperten, sondern ausdrücklich auch von Revisoren verlangt wird, lässt sich der Botschaft entnehmen (BBl 2004 4094). Daraus ergibt sich zweierlei: Erstens verlangt Art. 43 Abs. 6 RAG im Gegensatz zu Art. 5 Abs. 1 Bst. c RAG ausschliesslich Erfahrung in Revisionsdienstleistungen. Dadurch erhellt, dass Personen, welche über die Härtefallklausel als Revisoren zugelassen werden wollen, während der anrechenbaren Zeitspanne zumindest massgeblich im Bereich der Revision gearbeitet haben müssen. Zweitens wird gemäss Art. 43 Abs. 6 RAG eine

langjährige Erfahrung mit Revisionsdienstleistungen vorausgesetzt. Ohne dass sich das Gesetz oder die Botschaft dazu äussern würden, kann unter diesem Erfordernis eine zumindest mehrjährige Tätigkeit verstanden werden. Wie das erkennende Gericht in anderem Zusammenhang festgehalten hat, kann in Bezug auf die Dauer der "Langjährigkeit" keine starre Regel aufgestellt werden (vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts B-5196/2008 vom 11. Dezember 2008 E. 4.2). Vielmehr muss neben der Anzahl Jahre Fachpraxis auch die Qualität der erbrachten Dienstleistungen beachtet werden. Die Beachtung der Qualität der erbrachten Dienstleistungen fällt jedoch dann ausser Betracht, wenn das Erfordernis der langjährigen Erfahrung mit Revisionsdienstleistungen klarerweise nicht gegeben ist.

3.2. Wie ausgeführt, räumt Art. 43 Abs. 6 RAG der Vorinstanz einerseits Ermessen ein („Die Aufsichtsbehörde kann...“) und enthält andererseits unbestimmte Rechtsbegriffe („einwandfreie Erbringung“ und „langjährige praktische Erfahrung“). Sowohl das Ermessen als auch der unbestimmte Rechtsbegriff dienen der Einzelfallgerechtigkeit. Das Bundesverwaltungsgericht kann sowohl Ermessenskontrollen durchführen als auch die Auslegung von unbestimmten Gesetzesbegriffen durch eine Verwaltungsbehörde überprüfen (Art. 37 VGG i.V.m. Art. 49 Bst. a VwVG). Bei missbräuchlichen und ermessensunter- oder -überschreitenden Entscheiden und bei der fehlerhaften Auslegung von unbestimmten Rechtsbegriffen liegt stets eine Rechtsverletzung vor, welche das Bundesverwaltungsgericht frei überprüft. Die Behörde, welche einen Ermessensentscheid zu treffen hat, ist gehalten, ihre Entscheidkompetenz 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 zu fällen. Daneben sind auch Sinn und Zweck der gesetzlichen Ordnung zu beachten (vgl. ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, Basel 2008, Rz. 2.149 ff.; PIERRE TSCHANNEN/ULRICH ZIMMERLI, Allgemeines Verwaltungsrecht, 2. Aufl., Bern 2005, § 26 Rz. 11 ff.).

3.3. Vorliegend legt die Vorinstanz den unbestimmten Rechtsbegriff der langjährigen praktischen Erfahrung in Übereinstimmung mit dem Bundesverwaltungsgericht so aus, dass diese mehrjährig zu sein hat, ohne aber eine schematische Mindestdauer zu verlangen. Wie bei einer ordentlichen Zulassung gemäss Art. 5 RAG geht sie davon aus, dass die langjäh-

rige unbeaufsichtigte Fachpraxis zu mindestens 10 % eines Vollzeitpensums im Bereich der Rechnungsrevision erworben worden sein muss.

In der Konkretisierung von Art. 43 Abs. 6 RAG durch die Vorinstanz kann keine fehlerhafte Rechtsanwendung erblickt werden. Insbesondere liegt auch das Kriterium, wonach die langjährige Berufserfahrung zu mindestens 10 % eines Vollzeitpensums im Bereich der Rechnungsrevision erworben sein muss, im Rahmen des Gesetzes. Denn wie die Vorinstanz in nachvollziehbarer Weise ausführt, kann der Gesetzeszweck – die ordnungsgemässe Erfüllung und die Sicherstellung der Qualität von Revisionsdienstleistungen – nur dann erreicht werden, wenn der Gesuchsteller ein gewisses Minimum an praktischer Erfahrung im Bereich der Rechnungsrevision vorzuweisen vermag. Wie schon in E. 2.2.1 im Zusammenhang mit der Zulassung i.S.v. Art. 5 RAG ausgeführt, sind 10 % einer Vollzeitstelle für die Sammlung von Berufserfahrung im Bereich der Rechnungsrevision kein zu strenges Erfordernis. Vielmehr handelt es sich um ein Minimum an Berufserfahrung, um überhaupt selbständig qualitativ adäquate Revisionsdienstleistungen erbringen zu können. Selbst wenn bei einer Registrierung im Rahmen der Härtefallklausel Berufserfahrung von mindestens 10 % einer Vollzeitstelle über mehrere Jahre hinweg verlangt wird, konkretisiert die Vorinstanz den Begriff der langjährigen praktischen Erfahrung nicht rechtsfehlerhaft. Durch die höheren Anforderungen an die Quantität der Berufspraxis unter der Härtefallklausel sind insbesondere das Gleichbehandlungsgebot und das Willkürverbot nicht verletzt. Denn gerade weil sich ein Gesuchsteller, der eine Zulassung als Revisor unter Berufung auf die Härtefallklausel verlangt, i.d.R. nicht auf beaufsichtigte Fachpraxis berufen kann, ist die Erbringung des Nachweises, dass er über mehrere Jahre hinweg eine gewisse Anzahl fachlich korrekter Revisionen selbständig durchgeführt hat, von zentraler Bedeutung für das Erreichen des Gesetzeszwecks. Würde – wie bei einer Zulassung nach Art. 5 RAG – der Nachweis von 10 % eines Vollzeitpensums verteilt auf ein einziges Jahr genügen, wäre die Beurteilung, ob der Gesuchsteller zur korrekten Erbringung von Revisionsdienstleistungen befähigt ist, nicht oder kaum möglich. Anders liegt der Fall, wenn die Fachpraxis unter Beaufsichtigung erworben worden ist, weil die beaufsichtigende Fachperson die Arbeit des Gesuchstellers überprüfen und ihn auf eventuelle Fehler aufmerksam machen kann, womit der Lerneffekt entsprechend höher ist.

3.4. Angewendet auf den Beschwerdeführer ist das Erfordernis der langjährigen Erfahrung im Bereich der Revisionsdienstleistungen nicht erfüllt.

Wie in E. 2.2.2 ausgeführt, enthielt seine Tätigkeit bei der A._____ AG keine Elemente, welche in den Bereich der Rechnungsrevision fallen würden. Das in den Jahren 2002 bis 2008 betreute Revisionsmandat genügt von der Intensität her nicht, um als langjährige Erfahrung angerechnet werden zu können. Wie oben dargelegt, muss sich die langjährige Erfahrung auf eine Revisionstätigkeit beziehen, welche zumindest 10% der gesamten Arbeitsbelastung ausmacht. Dies trifft in Bezug auf das vom Beschwerdeführer betreute Mandat auch gemäss seinen eigenen Aussagen nicht zu. Wie der Beschwerdeführer hingegen glaubhaft darlegt, hat er zumindest im Jahr 2009 und in einem Teil des Jahres 2010 ungefähr 10 % seiner Arbeitszeit mit dem Betreuen von Revisionsmandaten verbracht. Es handelt sich somit um eine ca. eineinhalbjährige Tätigkeit in der Rechnungsrevision. Trotz dieser Tätigkeit erfüllt er das Erfordernis einer langjährigen, mithin zumindest mehrjährigen Erfahrung im Bereich des Revisionswesens nicht. Dies liegt daran, dass bei lediglich eineinhalbjähriger Fachpraxis das Erfordernis der Mehrjährigkeit nicht ohne Weiteres als erfüllt angesehen werden kann. Hätte der Beschwerdeführer während dieser eineinhalb Jahre einen Grossteil seiner Arbeitszeit auf die Betreuung von Revisionsmandaten verwendet, wäre die Situation gegebenenfalls anders zu beurteilen. Es ist jedoch unbestritten, dass er lediglich ungefähr 10 % einer Vollzeitstelle in der Rechnungsrevision gearbeitet hat, weshalb die Vorinstanz zu Recht davon ausgegangen ist, dass er auch gemäss Art. 43 Abs. 6 RAG nicht als Revisor zugelassen werden kann.

Ebenfalls das Vorbringen des Beschwerdeführers, dass neben der quantitativen Berufserfahrung auch die Qualität seiner Arbeit zu beurteilen sei, stösst ins Leere. Wie in E. 3.1 ausgeführt, erübrigt sich eine Beurteilung der Qualität der erbrachten Dienstleistungen, wenn das erforderliche Minimum an Berufserfahrung klarerweise nicht nachgewiesen werden kann. Aus diesem Grund muss nicht weiter auf die diesbezüglichen, vom Beschwerdeführer und der Vorinstanz gemachten Vorbringen eingegangen werden.

4.

Schliesslich macht der Beschwerdeführer geltend, die Verweigerung seiner Zulassung als Revisor stelle einen Eingriff in seine Wirtschaftsfreiheit dar, was grundsätzlich nicht zulässig sei. Doch selbst wenn eine Nichterteilung der Zulassung zulässig wäre, sei eine derartige Massnahme unverhältnismässig, weil sie seine Position im Unternehmen als einzige mit der Revision befasste Person und zudem 12 % des unternehmerischen

Jahresumsatzes gefährde. Demgegenüber führt die Vorinstanz aus, Eingriffe in die Wirtschaftsfreiheit seien gestützt auf eine gesetzliche Grundlage zulässig. Die Nichterteilung der Zulassung als Revisor sei auch verhältnismässig, da das öffentliche Interesse an qualitativ einwandfreien Revisionsdienstleistungen das privaten Interesse an der Ausübung einer Revisionstätigkeit und den damit einhergehenden wirtschaftlichen Vorteilen überwiege.

4.1. Soweit die Wirtschaftsfreiheit betreffend, ist das Vorbringen des Beschwerdeführers unbehelflich. Gemäss Art. 36 BV können Grundrechte wie die Wirtschaftsfreiheit bei Vorliegen einer genügenden gesetzlichen Grundlage, eines öffentlichen Interesses sowie der Verhältnismässigkeit des Eingriffs eingeschränkt werden. Wie die Vorinstanz korrekt ausführt, kann der Bund gemäss Art. 95 Abs. 1 BV Vorschriften zur privatwirtschaftlichen Erwerbstätigkeit erlassen. Von dieser Kompetenz hat er Gebrauch gemacht und in Bezug auf die Zulassungspflicht von Revisoren insbesondere Art. 5 und Art. 43 Abs. 6 RAG erlassen. Inwiefern diese gesetzlichen Grundlagen für die Einführung einer Bewilligungspflicht zur selbständigen Erbringung von Revisionsdienstleistungen den Anforderungen an Art. 36 BV nicht genügen sollten und kein öffentliches Interesse an der Erbringung qualitativ einwandfreier Revisionsdienstleistungen bestehen sollte (Art. 1 Abs. 2 RAG), führt der Beschwerdeführer nicht aus und ist auch nicht ersichtlich.

4.2. Die Verweigerung der Zulassung des Beschwerdeführers als Revisor ist denn auch verhältnismässig. Gemäss Art. 36 Abs. 3 BV wird im Rahmen des Grundsatzes der Verhältnismässigkeit verlangt, dass eine behördliche Massnahme geeignet, erforderlich und für den Betroffenen zumutbar ist. In Bezug auf das Verhältnismässigkeitsprinzip kann auf die ständige Rechtsprechung des Bundesgerichts sowie die Lehre verwiesen werden (vgl. BGE 133 I 77 E. 4.1, m.w.H.; ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 5. Aufl., Zürich/Basel/Genf 2006, Rz. 581 ff.).

Wie ausgeführt, verfolgt das Revisionsrecht das Ziel, die Qualität der Revisionstätigkeit dadurch sicherzustellen, dass die Erbringung von gesetzlich vorgeschriebenen Revisionsdienstleistungen fachlich qualifizierten Fachpersonen vorbehalten bleibt. Durch die Zulassungspflicht wird sichergestellt, dass die antragstellende Person diesen Anforderungen genügt. Durch die Nichtzulassung einer Person ohne genügende beaufsichtigte oder unbeaufsichtigte Fachpraxis werden die Qualität von Revisi-

onsdienstleistungen insgesamt erhöht und das Vertrauen in die Institution der Revision gestärkt. Die Zulassungspflicht als Massnahme ist somit geeignet.

Mildere Massnahmen wie beispielsweise eine auf bestimmte Gebiete beschränkte Zulassung oder Kontrollen durch die Revisionsaufsichtsbehörde sind vom Gesetz nicht vorgesehen und erscheinen aufgrund deren Lückenhaftigkeit auch nicht als geeignet, um eine einwandfreie Prüftätigkeit zu gewährleisten.

4.3. Obschon die Nichtzulassung des Beschwerdeführers als Revisionsexperte Auswirkungen auf die Organisation seines Unternehmens und auf seine Tätigkeit innerhalb der Gesellschaft hat, kann nicht von einem faktischen Berufsverbot gesprochen werden. Es ist zwar davon auszugehen, dass der Beschwerdeführer bzw. seine Gesellschaft durch seine Nichtzulassung als Revisor Mandate verliert, was mit finanziellen Einbussen verbunden sein könnte. Allerdings kann der Beschwerdeführer weiterhin Revisionsdienstleistungen erbringen, falls er einige organisatorische und personelle Änderungen in seiner Gesellschaft vornimmt, indem er z.B. die Anstellung eines zugelassenen Revisoren veranlasst. Dadurch wäre es ihm wohl möglich, den angeblichen Verlust von 12 % des Inlandumsatzes seiner Gesellschaft zu reduzieren. Doch selbst wenn ihm dies nicht gelingen sollte, sieht das Bundesverwaltungsgericht einen Umsatzrückgang in dieser Grössenordnung noch als zumutbar und somit verhältnismässig an (vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts B-5115/2009 vom 12. April 2010 E. 2.4). Dies ist insbesondere deshalb der Fall, weil dem Beschwerdeführer die Zulassung als Revisor nicht grundsätzlich und endgültig verweigert wird. Denn bei Erwerb der notwendigen Fachpraxis liegt es im Bereich des Möglichen, dass zu einem späteren Zeitpunkt ein neues Gesuch um Zulassung gutgeheissen werden könnte. Insgesamt ist das öffentliche Interesse an qualitativ einwandfreien Revisionsdienstleistungen durch zugelassene Revisoren höher zu gewichten als die Einschränkungen, welche der Beschwerdeführer durch die Nichtzulassung hinnehmen muss. Damit ist die Verhältnismässigkeit der Massnahme erstellt.

5.

Zusammenfassend ergibt sich, dass die Verweigerung der Zulassung des Beschwerdeführers als Revisor rechtmässig war, da er über zu wenig anrechenbare Fachpraxis im Bereich der Rechnungsrevision i.S.v. Art. 5 und Art. 43 Abs. 6 RAG verfügt.

Die Beschwerde ist demnach abzuweisen.

6.
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. 2'000.– festgesetzt und mit dem am 4. Juni 2010 geleisteten Kostenvorschuss in gleicher Höhe verrechnet. Eine Parteientschädigung ist ihm nicht zuzusprechen (Art. 64 Abs. 1 VwVG). Die Vorinstanz als Bundesbehörde hat keinen Anspruch auf Parteientschädigung (Art. 7 Abs. 3 VGKE).

7.
Gemäss Art. 83 Bst. t des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesgericht (BGG, SR 173.110) kann dieses Urteil nicht mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten an das Bundesgericht weitergezogen werden. Es ist somit endgültig.

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.
Die Beschwerde wird abgewiesen.

2.
Die Verfahrenskosten von Fr. 2'000.– werden dem Beschwerdeführer auferlegt. Sie werden mit dem am 4. Juni 2010 geleisteten Kostenvorschuss in gleicher Höhe verrechnet.

3.
Eine Parteientschädigung wird nicht zugesprochen.

4.
Dieses Urteil geht an:

– den Beschwerdeführer (Einschreiben; Beschwerdebeilagen zurück)
– die Vorinstanz (Ref-Nr. _____; Einschreiben; Akten zurück)

Der vorsitzende Richter:	Der Gerichtsschreiber:
Ronald Flury	Kaspar Luginbühl