Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal

Abteilung II
B-6714/2010

Urteil vom 13. März 2012

Besetzung

Richter Frank Seethaler (Vorsitz),
Richter Ronald Flury, Richter Stephan Breitenmoser,
Gerichtsschreiberin Karin Behnke.

Parteien

A._____**,**
A._____Einzelunternehmen,
vertreten durch Rechtsanwalt Hans Peter Derksen,
Beschwerdeführerin,

Gegen

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

Gegenstand

Revisionsaufsicht; Zulassung als Revisionsexpertin.

Sachverhalt:

A.
A._____ (in der Folge: Beschwerdeführerin) erwarb am 2. April 1987 das Diplom als Buchhalterin mit eidg. Fachausweis und am 24. Oktober 1996 das Diplom als eidg. dipl. Treuhandexpertin.

Am 7. Dezember 2007 stellte die Beschwerdeführerin bei der Eidg. Revisionsaufsichtsbehörde (RAB, Vorinstanz) ein Gesuch um Zulassung ihres Einzelunternehmens A._____ als Revisionsexperte sowie um persönliche Zulassung als Revisionsexpertin. Darin machte sie eine beaufsichtigte Fachpraxis im Rahmen ihrer Tätigkeiten bei der R._____ vom 16. April 1977 bis 29. Februar 1980 und bei der S._____ vom 1. Juli 1983 bis 29. Februar 1988 geltend. Im Weiteren führte sie eine unbeaufsichtigte Fachpraxis seit dem 1. September 1991 im Rahmen ihrer Tätigkeit im Einzelunternehmen A._____ auf.

Mit Verfügungen vom 14. Dezember 2007 bzw. 19. Dezember 2007 der Vorinstanz wurden die Beschwerdeführerin persönlich und ihr Einzelunternehmen A._____ provisorisch als Revisionsexperten zugelassen sowie in das Revisorenregister eingetragen.

B.
Nachdem in der im Hinblick auf die definitive Zulassung einsetzenden Korrespondenz keine Annäherung der Standpunkte erzielt werden konnte und nach Gewährung des rechtlichen Gehörs, wies die Vorinstanz die Gesuche der Beschwerdeführerin und ihres Einzelunternehmens um Zulassung als Revisionsexperten mit Verfügung vom 18. August 2010 ab, hob die provisorischen Zulassungen als Revisionsexperten auf und ordnete die Löschung der entsprechenden Eintragungen im Revisorenregister an. Indessen wurde die Beschwerdeführerin unbefristet als Revisorin zugelassen und als solche in das Revisorenregister eingetragen, desgleichen ihr Einzelunternehmen, freilich unter der Bedingung des Anschlusses an ein externes System der regelmässigen Beurteilung ihrer Prüftätigkeit durch gleichrangige Berufsleute und befristet für die Dauer von fünf Jahren. Zur Begründung wurde ausgeführt, Personen mit einem Abschluss als eidg. dipl. Treuhandexperten würden als Revisionsexperten zugelassen, wenn sie mindestens fünf Jahre Fachpraxis nachwiesen. Die Fachpraxis müsse dabei vorwiegend auf den Gebieten des Rechnungswesens und der Rechnungsrevision erworben worden sein, wovon mindestens zwei Drittel unter Beaufsichtigung durch eine zugelassene Revisionsexpertin bzw. einen zugelassenen Revisionsexperten. Wie sich be-

reits aus dem Gesetzestext ergebe, könne vor dem Beginn einer Ausbildung gemäss Art. 4 Abs. 2 des Revisionsaufsichtsgesetzes vom 16. Dezember 2005 (RAG, SR 221.302) keine Fachpraxis angerechnet werden. Nachdem die Beschwerdeführerin am 2. April 1987 den eidg. Fachausweis als Buchhalterin und am 24. Oktober 1996 das Diplom als eidg. dipl. Treuhandexpertin erlangt habe, könne ihr frühestens ab dem 2. April 1984 beaufsichtigte Fachpraxis angerechnet werden, womit die beaufsichtigte Fachpraxis vom 16. April 1977 bis 29. Februar 1980 bei der R._____ wegfalle. Die Beschwerdeführerin mache sodann beaufsichtigte Fachpraxis unter Herrn B._____ im Rahmen ihrer Tätigkeit bei der S._____ vom 1. Juli 1983 bis zum 29. Februar 1988 geltend. Den Nachweis, dass Herr B._____ über die erforderliche Ausbildung und Fachpraxis im Sinne von Art. 4 Abs. 2 RAG verfüge oder übergangsrechtlich einer entsprechenden Fachperson gleichgestellt sei (Art. 43 Abs. 4 RAG), habe die Beschwerdeführerin nicht erbracht. Es komme hinzu, dass die Beschwerdeführerin bei der S._____ ausschliesslich auf dem Gebiet des Rechnungswesens tätig gewesen sei. Gemäss Art. 4 Abs. 4 RAG müsse die Fachpraxis für eine Zulassung als Revisionsexpertin sowohl auf dem Gebiet des Rechnungswesens als auch der Rechnungsrevision erworben worden sein. Fachpraxis ausschliesslich auf dem Gebiet des Rechnungswesens reiche für eine Zulassung nicht aus. Von der gesamten Fachpraxis werde lediglich ein Anteil von mindestens 10 Prozent auf dem Gebiet der Rechnungsrevision verlangt. Aus der eingereichten Bestätigung von Herrn C._____, wonach dieser der Beschwerdeführerin bei der Aufnahme der selbständigen Revisionstätigkeit 1991 beratend zur Seite gestanden und mit ihr gemeinsam die Revision des Geschäftsjahres 2008 der Stiftung T._____ durchgeführt habe, lasse sich in dieser Hinsicht nichts zu ihren Gunsten ableiten. Die Beschwerdeführerin verfüge über keine beaufsichtigte Fachpraxis im Sinne des Gesetzes (Art. 4 RAG), weshalb eine reguläre Zulassung als Revisionsexpertin ausser Betracht falle. Aber auch die Voraussetzungen für eine Zulassung nach altem Recht gemäss Art. 50 der Revisionsaufsichtsverordnung vom 22. August 2007 (RAV, SR 221.302.3) seien nicht gegeben, da die Beschwerdeführerin ihre Ausbildung zur eidg. diplomierten Treuhandexpertin erst nach dem Stichtag vom 1. Juli 1992 abgeschlossen habe. Ebenso wenig liege ein Härtefall nach Art. 43 Abs. 6 RAG vor. Denn eine nicht vorhandene qualifizierte Berufserfahrung könne nicht im Rahmen der Härtefallklausel substituiert werden. Die Beschwerdeführerin und damit auch ihr Einzelunternehmen könnten hingegen gestützt auf Art. 43 Abs. 6 RAG als Revisoren zugelassen werden. Die Verweigerung der Zulassung der Be-

schwerdeführenden als Revisionsexperten sei nicht unverhältnismässig (wird näher ausgeführt).

C.

Gegen diesen Entscheid erhebt die Beschwerdeführerin (für sich persönlich sowie als Inhaberin des Einzelunternehmens A._____), vertreten durch Rechtsanwalt Hans Peter Derksen, Zürich, am 16. September 2010 Beschwerde beim Bundesverwaltungsgericht mit den Anträgen, der Entscheid sei hinsichtlich der Ziffern 2, 4 und 5 aufzuheben und sie bzw. ihr Einzelunternehmen seien als Revisionsexperten im Sinne von Art. 4 RAG zuzulassen; eventualiter seien die Akten an die Vorinstanz zur Vervollständigung der Untersuchung und Neuentscheidung zurückzuweisen, alles unter Kosten- und Entschädigungsfolge. Zur Begründung wird ausgeführt, die Vorinstanz lehne sowohl eine Zulassung gemäss Art. 4 RAG als auch gemäss Art. 50 RAV ab. Schliesslich mache die Vorinstanz geltend, dass eine Zulassung als Revisionsexpertin gestützt auf Art. 43 Abs. 6 RAG ausgeschlossen sei. Die Beschwerdeführerin stütze ihren Antrag auf Art. 43 Abs. 6 RAG. Nach Auffassung der Vorinstanz fehle ihr beaufsichtigte Fachpraxis. Die etwas mehr als 3 ½ Jahre betragende Fachpraxis unter der Aufsicht von Herrn B._____ bei der S._____ sei als beaufsichtigte Fachpraxis anzuerkennen. Herr B._____ habe das eidgenössische Diplom für Buchhalter am 14. April 1963 erlangt (Beschwerdebeilage [BB] 3). Damit sei die Beaufsichtigung im Sinne von Art. 43 Abs. 4 RAG für mehr als 30 Monate nachgewiesen. Die Beschwerdeführerin könne die angeblich fehlende beaufsichtigte Fachpraxis in der Rechnungsrevision durch die lange Berufserfahrung seit 1991 in ihrem Einzelunternehmen mehr als nur kompensieren. Der Schluss der Vorinstanz, dass eine Zulassung als Revisionsexpertin gestützt auf Art. 43 Abs. 6 RAG ausgeschlossen sei, widerspreche Bundesrecht. Gehe man vom 1. April 1984 als massgebendem Zeitpunkt aus, verfüge die Beschwerdeführerin bis zur Einreichung des Gesuchs über 20 Jahre Berufserfahrung im Rechnungswesen und in der Revision bzw. bis zum Zeitpunkt des angefochtenen Entscheids der Vorinstanz über 25 Jahre. Auch der Umstand, dass die Beschwerdeführerin als besonders befähigte Revisorin im Handelsregister eingetragen gewesen sei, spreche für sie. Er zeige, dass die Beschwerdeführerin für ihre Arbeit die Eintragung als besonders befähigte Revisorin benötigt habe, mithin als Revisorin im Sinne von Art. 727b Abs. 2 des Obligationenrechts vom 30. März 1911 (OR, SR 220, in der Fassung vom 4. Oktober 1991 [AS 1992 774], in Kraft vom 1. Juli 1992 bis 31. Dezember 2007 [AS 2007 4791, 4839]) tätig gewesen sei. Mit der Inkraftsetzung des RAG sei zwar die Revisionsaufsicht an strenge

Voraussetzungen geknüpft worden, jedoch spreche nichts dagegen, Personen mit langjähriger und einwandfreier Berufserfahrung gestützt auf Art. 43 Abs. 6 RAG zuzulassen. Ohne die anbegehrte Zulassung als Revisionsexpertin sei der Beschwerdeführerin die Ausübung des langjährigen Mandats bei der Stiftung T._____ künftig verwehrt.

D.

Mit Vernehmlassung vom 1. November 2010 beantragt die Vorinstanz die kostenfällige Abweisung der Beschwerde. Für den Sachverhalt und die Begründung verweist sie grundsätzlich auf die angefochtene Verfügung vom 18. August 2010. Ergänzend führt sie aus, Art. 50 RAV stelle eine grundsätzlich abschliessende Konkretisierung von Art. 43 Abs. 6 RAG in Bezug auf eine Härtefallzulassung von Revisionsexperten dar. Die Beschwerdeführerin erfülle die Voraussetzungen einer altrechtlichen besonders befähigten Revisorin nicht. Es lägen keine sachlichen Gründe vor, weshalb sie unter dem neuen Recht besser gestellt werden solle als unter dem alten Recht. Eine Zulassung von Personen als Revisionsexperten in Anwendung von Art. 43 Abs. 6 RAG, die unter altem Recht nicht als besonders befähigt gegolten hätten, würde das neu geschaffene Zulassungssystem unterwandern. Das Begriffselement "Expertin" weise gerade auf die erforderliche qualifizierte praktische Erfahrung hin. Wenn eine solche fehle und trotzdem gestützt auf Art. 43 Abs. 6 RAG eine Zulassung als Revisionsexpertin erteilt würde, mache die Unterscheidung zwischen Revisionsexperten und Revisoren keinen Sinn. Entgegen der anscheinenden Auffassung der Beschwerdeführerin hätten Personen, die unter altem Recht als besonders befähigt gegolten hätten, die Anforderungen an die Ausbildung und die Fachpraxis in Bezug auf die Zulassung als Revisionsexpertin sehr wohl zu erfüllen gehabt. Insofern werde bei der heutigen Beurteilung der besonderen Befähigung nicht auf eine dahin gehende frühere, jedoch in dieser Hinsicht nicht beweiskräftige, Eintragung im Handelsregister abgestellt. Die frühere Eintragung der Beschwerdeführerin im Handelsregister als besonders befähigte Revisorin entbinde mithin nicht von einer Prüfung der Frage, ob die entsprechenden Voraussetzungen tatsächlich erfüllt gewesen seien. Vorliegend sei dies indessen nicht der Fall. Damit die unter Herrn B._____ geltend gemachte beaufsichtigte Fachpraxis auf dem Gebiet des Rechnungswesens in Anwendung von Art. 43 Abs. 4 RAG angerechnet werden könne, müsse nachgewiesen werden, dass dieser die Voraussetzungen gemäss der altrechtlichen Verordnung über die fachlichen Anforderungen an besonders befähigte Revisoren vom 15. Juni 1992 (in der Folge: Verordnung vom 15. Juni 1992, AS 1992 1210 ff.) erfülle. Zwar verfüge Herr B._____ über eine

Ausbildung als diplomierter Buchhalter i.S. von Art. 1 Abs. 1 Bst. b der Verordnung vom 15. Juni 1992. Seine zusätzlich erforderliche praktische Erfahrung von fünf Jahren – insbesondere im Bereich der Rechnungsrevision – sei jedoch weder nachgewiesen noch glaubhaft gemacht worden. Die bei der S._____ geltend gemachte beaufsichtigte Fachpraxis auf dem Gebiet des Rechnungswesens könne demnach höchstens als unbeaufsichtigte Fachpraxis angerechnet werden. Selbst wenn die Beschwerdeführerin die fehlende praktische Erfahrung von Herrn B._____ nachweisen oder zumindest glaubhaft machen könnte und sie demnach über 30 Monate beaufsichtigte Fachpraxis auf dem Gebiet des Rechnungswesens verfügen würde, könne ihr gleichwohl nicht darin gefolgt werden, die fehlende beaufsichtigte Fachpraxis auf dem Gebiet der Rechnungsrevision lasse sich durch ihre langjährige Berufserfahrung in ihrem Einzelunternehmen kompensieren. Für eine Zulassung als Revisionsexpertin gestützt auf Art. 4 RAG bedürfe es der beaufsichtigten Fachpraxis sowohl auf dem Gebiet des Rechnungswesens als auch der Rechnungsrevision. Eine Kompensation der beaufsichtigten Fachpraxis durch eine (langjährige) unbeaufsichtigte Fachpraxis bleibe im Rahmen von Art. 4 RAG jedoch ausgeschlossen. Entgegen der Meinung der Beschwerdeführerin sei die Unterscheidung zwischen Rechnungslegung und Rechnungsrevision sehr wohl gerechtfertigt und vom Gesetzgeber auch ausdrücklich gewollt (wird näher ausgeführt). Dies gelte auch mit Blick auf die Härtefallbestimmung von Art. 43 Abs. 6 RAG. Im Übrigen werde vorliegend das Verhältnismässigkeitsgebot nicht verletzt. Die Beschwerdeführerin verfüge nämlich zurzeit nur über ein ordentliches Revisionsmandat (Stiftung T._____), über welches sie rund 12% des Gesamtumsatzes ihres Einzelunternehmens generiere. Die übrigen Revisionsmandate könne sie gestützt auf die erteilte Zulassung als (gewöhnliche) Revisorin weiterhin betreuen.

E.

Mit Replik vom 3. Dezember 2010 hält die Beschwerdeführerin an ihren Anträgen fest. Sie weist soweit hier interessierend nochmals darauf hin, dass Herr B._____ als beaufsichtigende Person alle geforderten Voraussetzungen (nötiger Abschluss, Leistungsausweis in Rechnungswesen und Rechnungsrevision) erfülle und nach altem Recht vom Nachweis einer eigenen Beaufsichtigung befreit sei. Die fehlende beaufsichtigte Fachpraxis in Rechnungsrevision werde durch die seit 1991 andauernde, langjährige und einwandfreie (unbeaufsichtigte) Fachpraxis im eigenen Betrieb, welche regelmässige und anspruchsvolle Rechnungsrevisionen einschliesse, kompensiert.

F.
Am 7. Januar 2011 reichte die Vorinstanz die Duplik ein, wobei sie an ihrem Rechtsbegehren auf kostenfällige Abweisung der Beschwerde festhält.

G.
Mit Eingabe vom 14. November 2011, welche der Vorinstanz zur Kenntnis gebracht wurde, bezieht sich die Beschwerdeführerin auf das Urteil des Bundesverwaltungsgerichts B-3737/2010 vom 12. Oktober 2011, welches sich vertieft zur Tragweite von Art. 43 Abs. 6 RAG und den Voraussetzungen eines Härtefalls äusserte, einen solchen freilich konkret verneinte. Sie führt unter Beilegung verschiedener Dokumente aus, die im fraglichen Urteil genannten Voraussetzungen seien in ihrem Fall insbesondere deshalb erfüllt, weil die von ihr seit langem betreute Stiftung T._____ eine Bilanzsumme von knapp 10 Millionen Franken sowie einen Mitarbeiterbestand von 50 Personen aufweise und im Jahr 2010 Investitionen von etwa 11 Millionen Franken vorgenommen habe. Hinzu käme, dass diese Stiftung gemäss kantonalen Vorgaben nach spezifischen (strengen) Vorgaben zur Rechnungslegung revidiert werde (wird näher ausgeführt).

Auf diese sowie die weiteren Vorbringen wird, soweit sie sich als rechtserheblich erweisen, in den nachfolgenden Erwägungen näher eingegangen.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.
Das Bundesverwaltungsgericht ist für die Beurteilung der vorliegenden Streitsache zuständig (Art. 31 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]). Die Beschwerdeführerin stellt für sich und für ihre Einzelfirma getrennte Anträge. Weil ihre Einzelfirma für sich alleine nicht beschwerdebefugt ist, sind die sie betreffenden Anträge der Beschwerdeführerin als alleiniger Inhaberin zuzurechnen.

Die Beschwerdeführerin hat am vorinstanzlichen Verfahren teilgenommen (Art. 48 Abs. 1 Bst. a des Verwaltungsverfahrensgesetzes vom 20. Dezember 1968 [VwVG, SR 172.021]), ist durch die angefochtene Verfügung besonders berührt (Art. 48 Abs. 1 Bst. b VwVG) und hat ein

schutzwürdiges Interesse an deren Aufhebung oder Änderung (Art. 48 Abs. 1 Bst. c VwVG).

Die Anforderungen an die Beschwerdefrist (Art. 50 Abs. 1 VwVG) sowie an Form und Inhalt der Beschwerdeschrift (Art. 52 VwVG) sind erfüllt. Der Kostenvorschuss wurde fristgemäss bezahlt (Art. 63 Abs. 4 VwVG), der Vertreter hat sich rechtsgenüglich ausgewiesen (Art. 11 VwVG) und auch die übrigen Sachurteilsvoraussetzungen liegen vor (Art. 44 ff. VwVG). Auf die Beschwerde ist deshalb einzutreten.

2.
Die Vorinstanz wies das Gesuch der Beschwerdeführerin um die Zulassung als Revisionsexpertin mit Verfügung vom 18. August 2010 ab. Sie erachtete die regulären Anforderungen an die beaufsichtigte Fachpraxis insofern als nicht erfüllt, als einerseits bezüglich der beaufsichtigenden Person, Herrn B._____, nicht erwiesen sei, ob er selber über genügende Fachpraxis verfügt habe. Zudem fehlten der Beschwerdeführerin mindestens drei Monate beaufsichtigte Fachpraxis in Rechnungsrevision. Damit fehle der Beschwerdeführerin eine hinreichend qualifizierte Berufserfahrung, so dass auch eine ausnahmsweise Zulassung unter dem Titel des Härtefalls nicht gewährt werden könne. Denn eine fehlende qualifizierte Berufserfahrung dürfe nach dem unmissverständlichen Willen des Gesetzgebers nicht im Rahmen der Härtefallklausel substituiert werden.

Dem hält die Beschwerdeführerin im Wesentlichen entgegen, Herr B._____, unter dessen Aufsicht sie bei der S._____ gestanden sei, habe sowohl das erforderliche Diplom besessen als auch über die erforderliche praktische Erfahrung verfügt. Nach so langer Zeit dürften zudem keine überspannten Anforderungen an den Praxisnachweis der beaufsichtigenden Person gestellt werden. Mit Bezug auf ihren eigenen Praxisnachweis habe sie ein allfälliges Fehlen von drei Monaten beaufsichtigter Fachpraxis in Rechnungsrevision durch eine einwandfreie Erbringung von Revisionsdienstleistungen (unter Einschluss der Rechnungsrevision) auf Grund ihrer langjährigen praktischen Erfahrung seit 1991 in ihrer eigenen Unternehmung kompensieren können.

Es ist zu prüfen, wie es sich damit verhält.

3.
Das Revisionsaufsichtsgesetz ist am 1. September 2007 in Kraft getreten. Es regelt die Zulassung und die Beaufsichtigung von Personen, die Revi-

sionsdienstleistungen erbringen und dient der ordnungsgemässen Erfüllung und Sicherstellung der Qualität von Revisionsdienstleistungen (Art. 1 Abs. 1 und 2 RAG).

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

3.1. Eine natürliche Person wird gemäss Art. 4 Abs. 1 RAG als Revisionsexpertin oder Revisionsexperte zugelassen, wenn sie die Anforderungen an Ausbildung und Fachpraxis erfüllt und über einen unbescholtenen Leumund verfügt.

Die Anforderungen an Leumund und Ausbildung sind vorliegend unbestrittenermassen erfüllt, so dass sich Weiterungen dazu erübrigen. Die Beschwerdeführerin verfügt über ein Diplom als eidg. diplomierte Treuhandexpertin. Bezüglich der geforderten Fachpraxis kommt demnach Art. 4 Abs. 2 Bst. b RAG zur Anwendung:

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

Die Anforderungen an die Fachpraxis werden in Art. 4 Abs. 4 RAG präzisiert:

"Die Fachpraxis muss vorwiegend auf den Gebieten des Rechnungswesens und der Rechnungsrevision erworben worden sein, davon mindestens zwei Drittel unter Beaufsichtigung durch eine zugelassene Revisionsexpertin oder einen zugelassenen Revisionsexperten oder durch eine ausländische Fachperson mit vergleichbarer Qualifikation. Fachpraxis während der Ausbildung wird angerechnet, wenn diese Voraussetzungen erfüllt sind."

Bereits aus dem Wortlaut von Art. 4 Abs. 4 RAG geht klar hervor, dass die Fachpraxis auf den Gebieten des Rechnungswesens *und* der Rechnungsrevision zu erwerben ist. Ferner hat sich die Beaufsichtigung sowohl auf das Rechnungswesen als auch auf die Revisionstätigkeit zu beziehen (vgl. BVGE 2011/11 E. 4.2).

Die Vorinstanz nimmt nach ständiger Praxis eine vorwiegende Tätigkeit auf den erwähnten Gebieten bei einem Beschäftigungsgrad von 75 % einer Vollzeitstelle an. Diese Praxis ist nicht zu beanstanden, bewegt sich die Vorinstanz doch mit ihrer Auslegung des Wortes "vorwiegend" im Rahmen ihres Beurteilungsspielraums (vgl. BVGE 2011/11 E. 3.1 und Ziff. 5.3 der angefochtenen Verfügung).

Gestützt hierauf hätte die Beschwerdeführerin somit eine beaufsichtigte Fachpraxis von 30 Monaten (60 x ¾ x ⅔) sowie eine unbeaufsichtigte Fachpraxis von 15 Monaten nachzuweisen (60 x ¾ x ⅓).

Zur Frage, wie viel Fachpraxis jeweils auf dem Gebiet des Rechnungswesens und auf jenem der Revision zu erwerben ist, schweigen sich sowohl Art. 4 RAG als auch die Botschaft aus. Die Vorinstanz legt das Erfordernis der Fachpraxis in Rechnungswesen und Revision praxisgemäss dergestalt aus, dass mindestens 10% der geltend gemachten Fachpraxis im Bereich der Rechnungsrevision erworben sein müssen (vgl. BVGE 2011/11 E. 4.2 sowie Urteil des Bundesverwaltungsgerichts B-3648/2010 vom 5. Mai 2011, E. 2.2.1). Die Beschwerdeführerin hätte demnach, falls sie regulär als Revisionsexpertin zugelassen werden wollte, 3 Monate beaufsichtigte Fachpraxis in der Rechnungsrevision und 27 Monate beaufsichtigte Fachpraxis im Rechnungswesen nachzuweisen.

3.2. Gemäss Art. 7 RAV gilt Fachpraxis als unter Beaufsichtigung erworben, wenn die Gesuchstellerin oder der Gesuchsteller einer Fachperson, welche die gesetzlichen Anforderungen erfüllt, formell unterstellt war und die Tätigkeit weisungsgebunden ausgeübt hat (vgl. BVGE 2011/11 E. 3.2, BVGE 2010/18 E. 4.5).

Nach Art. 43 Abs. 4 RAG gilt Fachpraxis, die bis zwei Jahre nach Inkrafttreten dieses Gesetzes unter der Beaufsichtigung von Personen erworben wurde, welche die Voraussetzungen nach der Verordnung vom 15. Juni 1992 erfüllen, als Fachpraxis im Sinne von Art. 4 RAG.

3.3. Die Aufsichtsbehörde kann in Härtefällen auch Fachpraxis anerkennen, welche den gesetzlichen Anforderungen nicht genügt, sofern eine

einwandfreie Erbringung von Revisionsdienstleistungen aufgrund einer langjährigen praktischen Erfahrung nachgewiesen wird (Art. 43 Abs. 6 RAG; vgl. BVGE 2010/59 E. 4 und 6.1).

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

Die Behörde, welche einen Ermessensentscheid zu treffen hat, ist gehalten, ihre Entscheidkompetenz insbesondere pflichtgemäss, d.h. verfassungs- und gesetzeskonform, auszuüben. Ihren Entscheid hat sie daher vor dem Hintergrund von Verfassungsgrundsätzen, wie der Rechtsgleichheit, der Verhältnismässigkeit, der Pflicht zur Wahrung öffentlicher Interessen und dem Willkürverbot, auszufällen und zu begründen. Darüber hinaus sind auch Sinn und Zweck der gesetzlichen Ordnung zu beachten (vgl. PIERRE TSCHANNEN/ULRICH ZIMMERLI/MARKUS MÜLLER, Allgemeines Verwaltungsrecht, 3. Aufl., Bern 2009, § 26 Rz. 11 ff.; ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 6. Aufl., Zürich 2010, Rz. 441, 445 ff., 1938; ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, Basel 2008, Rz. 2.149 ff.; ANDRÉ GRISEL, Traité de droit administratif, Neuenburg 1984, Bd. I S. 333).

Das Bundesverwaltungsgericht hat sowohl Ermessenskontrollen durchzuführen als auch die Auslegung von unbestimmten Gesetzesbegriffen durch eine Verwaltungsbehörde zu überprüfen (Art. 37 VGG i.V.m. Art. 49 Bst. a VwVG). Nach konstanter Praxis ist dabei jedoch Zurückhaltung zu üben und den Verwaltungsbehörden ein gewisser Beurteilungsspielraum zuzuerkennen, wenn der Entscheid besondere Kenntnisse oder Vertrautheit mit den tatsächlichen Verhältnissen voraussetzt und die Behörde die für den Entscheid wesentlichen Gesichtspunkte geprüft und die erforderlichen Abklärungen sorgfältig und umfassend durchgeführt hat (vgl. BVGE 2011/11 E.3 sowie Urteil des Bundesverwaltungsgerichts B-7968/2009 vom 6. Mai 2010 E. 4.4). Bei missbräuchlichen und ermessensunterschreitenden oder -überschreitenden Entscheiden liegt jedoch immer eine Rechtsverletzung vor, welche das Bundesverwaltungsgericht frei überprüft.

3.5. Ausgangspunkt jeder Gesetzesauslegung ist der Wortlaut einer Bestimmung (vgl. zu diesem auch im Verwaltungsrecht geltenden Grundsatz Art. 1 Abs. 1 des Schweizerischen Zivilgesetzbuches vom 10. Dezember 1907 [ZGB, SR 210]; HEINZ HAUSHEER/MANUEL JAUN, Die Einleitungstitel des ZGB, Bern 2003, N. 6 zu Art. 1; ERNST A. KRAMER, Juristische Methodenlehre, 3. Aufl., Bern 2010, S. 57 ff.). Ist der Text nicht ohne Weiteres klar und sind verschiedene Interpretationen möglich, so muss unter Berücksichtigung aller Auslegungsmethoden (grammatikalische, systematische, historische und teleologische) nach seiner wahren Tragweite gesucht werden; dabei kommt es namentlich auf den Zweck der Regelung, die dem Text zu Grunde liegenden Wertungen sowie auf den Sinnzusammenhang an, in dem die Norm steht. Im Sinne eines pragmatischen Methodenpluralismus ist es grundsätzlich abzulehnen, einzelne Auslegungsmethoden einer hierarchischen Prioritätenordnung zu unterstellen (vgl. BGE 131 III 33 E. 2, BGE 130 II 202 E. 5.1; BVGE 2011/11 E.3.4; ERNST A. KRAMER, a.a.O., S. 57 ff.).

4.

4.1. Vorliegend umstritten ist, ob bzw. inwiefern die Beschwerdeführerin in - für eine ordentliche Zulassung als Revisionsexpertin - hinreichender Weise beaufsichtigte Fachpraxis nachweisen kann. Neben den oben genannten, bereits erfüllten Zulassungsvoraussetzungen wären nach dem Gesagten einerseits der Nachweis erforderlich, dass Herr B._____, der gemäss den Angaben der Beschwerdeführerin ihre Tätigkeit bei der S._____ beaufsichtigte, hierfür hinreichend qualifiziert war, und andererseits, dass ihre damalige beaufsichtigte Tätigkeit mindestens 30 Monate betrug und neben dem Rechnungswesen mindestens 3 Monate Rechnungsrevision umfasste.

4.2. Unbestritten ist, dass die Beschwerdeführerin über 40 Monate Fachpraxis im Rechnungswesen bei der S._____ nachweisen kann und dass sie dabei Herrn B._____ unterstellt war, der ihre Tätigkeit beaufsichtigte.

4.2.1. Die Vorinstanz vertritt indessen die Auffassung, Herr B._____ verfüge zwar über eine Ausbildung i.S. von Art. 1 Abs. 1 Bst. b der altrechtlichen Verordnung vom 15. Juni 1992, jedoch fehle der Nachweis für dessen zusätzlich erforderliche praktische Erfahrung von fünf Jahren, insbesondere im Bereich der Rechnungsrevision (Art. 1 Abs. 1 Bst. b i.V.m. Art. 5 der Verordnung vom 15. Juni 1992). Das habe zur Folge, dass die fragliche Zeit der Beschwerdeführerin lediglich als unbeaufsich-

tigte Fachpraxis im Rechnungswesen angerechnet werden könne. Dem entgegnet die Beschwerdeführerin, Herr B._____ sei gemäss dem damaligen (Übergangs-)Recht ausdrücklich vom Nachweis der Beaufsichtigung befreit und sein bei der S._____ erworbener Leistungsausweis auf den Gebieten des Rechnungswesens *und* der Rechnungsrevision liesse sich nicht ernstlich in Zweifel ziehen.

4.2.2. Der 1930 geborene B._____ erwarb am 14. April 1963 das eidg. Diplom für Buchhalter (BB 3). Er erfüllt damit (auch nach Auffassung der Vorinstanz) die Anforderungen an die Ausbildung gemäss Art. 1 Abs. 1 Bst. b der Verordnung vom 15. Juni 1992. Gemäss Art. 5 dieser Verordnung brauchen sodann Personen, die im Zeitpunkt der Inkraftsetzung am 1. Juli 1992 eine der in Art. 1 aufgeführten Ausbildungen abgeschlossen haben und bereits im Bereich der Rechnungsrevision tätig sind, die Beaufsichtigung der Fachpraxis nicht nachzuweisen; demgegenüber ist die verlangte Dauer der praktischen Erfahrung nachzuweisen.

Neben einer Kopie des erwähnten eidg. Diploms für Buchhalter, welches Herr B._____ am 14. April 1963 ausgestellt wurde, findet sich in den amtlichen Akten der Vorinstanz eine Kopie des von Herrn B._____ zusammen mit Dr. D._____ unterzeichneten Arbeitszeugnisses vom 29. Februar 1988 der Beschwerdeführerin. Dieses äussert sich freilich nicht näher zur innerbetrieblichen Stellung und Tätigkeit von Herrn B._____, doch gestattet es diesbezüglich immerhin gewisse indirekte Rückschlüsse. Weitere, genauere Angaben zu Herrn B._____, welche indessen auch nicht umfassend sind, sondern bloss das Aufsichtsverhältnis gegenüber der Beschwerdeführerin betreffen, stammen von dieser selber und finden sich auf dem undatierten Formular "Bestätigung des Arbeitgebers" in den Akten der Vorinstanz. Dieses Dokument enthält zudem die handschriftliche Anmerkung der Beschwerdeführerin, dass das interessierende Arbeitsverhältnis von Herrn B._____ 21 Jahre zurückliege und daher keine Bestätigung (der Arbeitgeberin) hierzu erhältlich gewesen sei. Objektivierte Angaben von dritter Seite, insbesondere auch zur innerbetrieblichen Stellung von Herrn B._____ sowie zu seiner Tätigkeit und deren Dauer, sind keine vorhanden.

Damit können – wohl mit der Vorinstanz – zwar einerseits das geltend gemachte Aufsichtsverhältnis sowie dessen Dauer und Fokussierung auf das Rechnungswesen zumindest als glaubhaft anerkannt werden. Dass andererseits Herr B._____ nach Erwerb seines eidg. dipl. Buchhalter-Diploms im Jahr 1963 bis zum Beginn dieses Aufsichtsverhältnisses im

Jahr 1984 die erforderliche Fachpraxis in Rechnungswesen und Rechnungsrevision erworben hätte, ist mit Blick auf die konkreten Umstände (und namentlich auf seine Zeichnungsberechtigung) zwar ebenfalls zumindest nicht auszuschliessen. Doch ist der hinreichende Nachweis mangels objektiver Beweise als missglückt zu betrachten, und auch die blosse Glaubhaftigkeit des behaupteten Sachumstands erscheint als fraglich. Würden indessen andere Gründe die Zulassung der Beschwerdeführerin als Revisionsexpertin gestatten, müsste dem nicht weiter nachgegangen zu werden. Hierauf ist zurückzukommen (vgl. nachfolgend E. 5).

4.2.3 Zweifel ergeben sich weiter – abermals in Übereinstimmung mit der Vorinstanz – hinsichtlich der Frage, ob die Beschwerdeführerin unter der Aufsicht von Herrn B._____ namentlich auch Fachpraxis in der Rechnungsrevision erworben hat, wobei nach dem Gesagten in dieser Hinsicht eine vergleichsweise kurze Zeitspanne von 3 Monaten ausreichen würde (vgl. oben E. 4.1). Die Beschwerdeführerin behauptete dies übrigens ursprünglich selber nicht, wenn man auf ihre Angaben im erwähnten Formular "Bestätigung des Arbeitgebers" abstellt, sondern sie scheint diesen Prozessstandpunkt erst im späteren Verfahrensverlauf und lediglich hilfsweise eingenommen zu haben. Auch diese Frage braucht indessen nicht abschliessend geklärt zu werden, wenn die Beschwerdeführerin aus anderen Gründen als Revisionsexpertin zuzulassen ist.

4.3 Im Sinne eines Zwischenergebnisses ist daher festzuhalten, dass die Beschwerdeführerin die regulären Anforderungen an eine Zulassung als Revisionsexpertin insofern erfüllt, als sie über einen einwandfreien Leumund, eine hinreichende Ausbildung und, in zeitlicher Hinsicht, über genügende Fachpraxis verfügt. Beweisschwierigkeiten ergeben sich indessen in Bezug auf die Qualität der Fachpraxis bzw. der beaufsichtigten Fachpraxis. So anerkennt die Vorinstanz zwar die Ausbildung der beaufsichtigenden Person, aber sie macht geltend, die beaufsichtigende Person verfüge namentlich auf dem Gebiet der Rechnungsrevision nicht über die erforderliche Fachpraxis. Entsprechend anerkennt sie daher auch nicht die von der Beschwerdeführerin geltend gemachte beaufsichtigte Fachpraxis namentlich auf dem Gebiet der Rechnungsrevision. Jedenfalls bei summarischer Würdigung lässt sich nicht sagen, die Beschwerdeführerin habe diese Einwände zu entkräften vermocht.

5.

Es fragt sich, ob eine ausnahmsweise Zulassung als Härtefall möglich ist.

5.1. Art. 50 RAV bestimmt, dass natürliche Personen in Anwendung von Art. 43 Abs. 6 RAG als Revisionsexpertinnen oder Revisionsexperten zugelassen werden können, wenn sie nachweisen, dass sie a) am 1. Juli 1992 über eine Ausbildung und die entsprechende Fachpraxis nach Art. 1 Abs. 1 der Verordnung vom 15. Juni 1992 verfügt haben und b) seit dem 1. Juli 1992 mehrheitlich und ohne wesentliche Unterbrüche auf den Gebieten des Rechnungswesens und der Rechnungsrevision tätig gewesen sind. Weil die Beschwerdeführerin ihr Diplom als eidg. dipl. Treuhandexpertin erst am 24. Oktober 1996 erworben hat, ist – wie die Vorinstanz zu Recht erkannte – eine Zulassung als Revisionsexpertin gestützt auf diese Bestimmung nicht möglich.

5.2. Gemäss Art. 43 Abs. 6 RAG kann die Aufsichtsbehörde in Härtefällen Fachpraxis anerkennen, die den gesetzlichen Anforderungen nicht genügt, sofern eine einwandfreie Erbringung von Revisionsdienstleistungen auf Grund einer langjährigen praktischen Erfahrung nachgewiesen wird. Dabei sind strenge Massstäbe an die Bejahung eines Härtefalls anzulegen, doch ist – entgegen der früher geäusserten Auffassung der Vorinstanz – der Härtefall nicht auf die oben wiedergegebene, in Art. 50 RAV umschriebene Konstellation beschränkt (vgl. BVGE 2011/11 E. 5 mit weiteren Hinweisen).

5.2.1 Eine Härte im Sinne der gesetzlichen Regelung erachtet das Bundesverwaltungsgericht als gegeben, wenn eine Person nicht unter regulären Voraussetzungen zugelassen werden kann und dies bei objektiver Betrachtung zu einem unzumutbaren Ergebnis führt. Das kann etwa der Fall sein, wenn eine Gesuchstellerin auf Grund ihrer bisherigen Tätigkeit im Bereich ordentlicher Revisionen bei der Ablehnung ihres Gesuchs um Zulassung als Revisionsexpertin eine wesentliche wirtschaftliche Einbusse in Kauf nehmen müsste und wenn die gesetzlichen Anforderungen nur knapp verfehlt werden. Eine solche Konstellation verneinte indessen das Bundesverwaltungsgericht in Fällen, bei denen die Gesuchsteller bisher lediglich eingeschränkte Revisionen durchgeführt hatten, weil ihnen diese Tätigkeit ohne Einschränkung auch als Revisorinnen und Revisoren offen stand, und wenn die gesetzlichen Anforderungen relativ deutlich verfehlt wurden (vgl. Urteile des Bundesverwaltungsgerichts B-3737/2010 vom 12. Oktober 2011 E. 5.1 und B-1350/2010 vom 29. April 2011 E. 5.3).

5.2.2 Was die Dauer der geforderten Fachpraxis anbetrifft, während welcher einwandfreie Revisionsdienstleistungen zu erbringen sind, hat es das Bundesverwaltungsgericht bisher abgelehnt, sich auf eine exakte

zeitliche Grenze festzulegen. Vielmehr hat das Gericht den Zeitfaktor lediglich als eines der in einer Gesamtschau zu würdigenden Elemente berücksichtigt. Immerhin erachtete es im Urteil B-1379/2010 vom 28. August 2010 in Erwägung 7.1 ff. acht Jahre Fachpraxis für einen Revisor unter dem Aspekt von Art. 43 Abs. 6 RAG als ausreichend. Des Weiteren hielt es in BVGE 2011/11 in Erwägung 5 am Ende fest, dass auch im Rahmen der Härtefallklausel die Anforderungen an die praktischen Erfahrungen bei Revisionsexperten strenger auszugestalten und zu gewichten seien als bei der Zulassung zum Revisor. Dies gilt es auch in zeitlicher Hinsicht zu beachten, so dass, allgemein gesagt, Revisionsexperten wohl deutlich mehr als acht Jahre Fachpraxis nachweisen können müssen. Im erwähnten Urteil B-3737/2010 vom 12. Oktober 2011 liess das Bundesverwaltungsgericht insoweit durchblicken, dass es bei einem Revisionsexperten unter dem Blickwinkel des Härtefalls eine Gesamtdauer an Fachpraxis von nahezu 20 Jahren als ausreichend erachten würde (vgl. E. 5.3 am Ende).

5.2.3 Was die Qualität der geforderten Fachpraxis anbetrifft, äusserte sich das Bundesverwaltungsgericht im Urteil B-3737/2010 vom 12. Oktober 2011 dahin, dass unter einer qualifizierten Berufserfahrung für eine Zulassung als Revisionsexperte das Vorliegen von Fachpraxis auf dem Gebiet anspruchsvollerer Revisionen erforderlich sei (vgl. E. 5.4.2 am Ende). Demnach sei der Nachweis ordentlicher Revisionsmandate bzw. zumindest solcher Mandate erforderlich, die von Revisionsexperten durchgeführt würden, also insbesondere soweit hier interessierend Revisionen wirtschaftlich bedeutender Gesellschaften im Sinne von Art. 727 Abs. 1 Ziff. 2 OR (in der Fassung vom 16. Dezember 2005, in Kraft seit 1. Januar 2008) mit einer Bilanzsumme von 10 Millionen Franken, einem Umsatzerlös von 20 Millionen Franken und 50 Vollzeitstellen im Jahresdurchschnitt. Indessen wies das Gericht auch in diesem Zusammenhang auf die Notwendigkeit einer Gesamtbetrachtung hin, so dass nicht nur ordentliche bzw. anspruchsvolle Revisionsmandate nachzuweisen seien, sondern auch andere, weniger anspruchsvolle Revisionstätigkeiten in die Beurteilung einflössen.

Anzumerken bleibt, dass die erwähnten Schwellenwerte mit der neuerlichen Änderung vom 17. Juni 2011 von Art. 727 Abs. 1 Ziff. 2 OR (in Kraft seit dem 1. Januar 2012) auf eine Bilanzsumme von 20 Millionen Franken, einen Umsatzerlös von 40 Millionen Franken und 250 Vollzeitstellen im Jahresdurchschnitt hinaufgesetzt wurden, was eine gewisse Lockerung gegenüber der bis anhin strengeren Regelung bedeutet. Nach all-

gemeinen intertemporalrechtlichen Grundsätzen ist die Rechtmässigkeit einer Verfügung nach der Rechtslage zur Zeit ihres Erlasses zu beurteilen, es sei denn, das Gesetz bestimme etwas anderes oder die sofortige Anwendung der neuen Vorschrift sei aus Gründen den öffentlichen Interesses geboten (vgl. BGE 127 II 306 E. 7c S. 316 sowie HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, a.a.O., Rz 322-327). Die beiden letztgenannten Einschränkungen sind vorliegend nicht gegeben. Die Übergangsbestimmungen zur Änderung vom 17. Juni 2011 äussern sich zur hier zu beurteilenden Konstellation nicht, sondern sie besagen, dass die – gelockerten – Vorschriften dieser Änderung vom ersten Geschäftsjahr an gelten, das mit ihrem Inkrafttreten oder danach beginnt. Zudem modifizieren sie lediglich den bereits mit der erwähnten Novelle vom 16. Dezember 2005 festgelegten Grundsatz, wonach anspruchsvolle Revisionen besonderes Fachwissen verlangen, so dass eine sofortige Anwendung nicht als zwingend geboten bzw. als im öffentlichen Interesse liegend erscheint. Abgesehen davon gestatten sie insbesondere nicht den Schluss, dass Revisionen unterhalb der neu definierten Schwelle nicht als anspruchsvoll zu bewerten seien, sondern sie öffnen das Feld anspruchsvoller Revisionsarbeiten im genannten Umfang allen Revisoren. Hierauf wird zurückzukommen sein (vgl. E. 5.3.2 und 5.3.3).

5.2.4 Gemäss bundesrätlicher Botschaft wie auch gemäss Schrifttum können Härtefälle auch bei Beweisnot vorliegen, insbesondere wenn Fachpraxis bei Personen erworben wurde, die verstorben sind und deren Fachdiplome nicht mehr beigebracht werden können (so ausdrücklich Botschaft des Bundesrates vom 23. Juni 2004, BBl 2004 3969 ff., insb. 4093; RASHID BAHAR, in: Rolf Watter/Urs Bertschinger, Basler Kommentar zum Revisionsrecht, Basel 2011, Rz 22 zu Art. 43 RAG).

5.3 Es ist zu prüfen, ob die Beschwerdeführerin die Voraussetzungen zur Zulassung als Revisionsexperten gemäss den dargelegten Kriterien des Härtefalls im Sinne von Art. 43 Abs. 6 RAG erfüllt.

5.3.1 Wie eingangs dargelegt, vermochte die Beschwerdeführerin nachzuweisen, dass sie während der geforderten Dauer von 30 Monaten Revisionsdienstleistungen unter Aufsicht erbrachte und dass die sie beaufsichtigende Person über die erforderliche Ausbildung verfügte. Nicht nachzuweisen vermochte sie hingegen, dass sie von diesen 30 Monaten während dreier Monate Dienstleistungen im Bereich der Rechnungsrevision erbrachte. Ebenso wenig vermochte sie den Nachweis zu erbringen, dass die sie beaufsichtigende Person über genügende Fachpraxis verfüg-

te. Damit lässt sich aber einerseits sagen, dass sie die gesetzlichen Anforderungen in zeitlicher Hinsicht vergleichsweise knapp, nämlich um lediglich drei Monate, verfehlt hat und dass andererseits, was den Praxisnachweis der sie beaufsichtigenden Person betrifft, nach so langer Zeit durchaus von einer Beweisnot auszugehen ist, welche nach dem Willen des Gesetzgebers in derartigen Fällen nicht der ein Zulassungsgesuch stellenden Person angelastet werden darf. Dies würde sich vorliegend umso weniger rechtfertigen, als mit Blick auf das im Jahr 1963 erworbene Buchhalterdiplom ihres damaligen Vorgesetzten und seine in den 80er-Jahren in der Finanzabteilung einer grösseren, international tätigen Unternehmung bekleidete Führungsposition ohne Weiteres angenommen werden darf, dass er zumindest über eine nicht unbeachtliche Erfahrung im hier massgeblichen Tätigkeitsgebiet verfügte.

5.3.2 Die Beschwerdeführerin führt seit 1991 hauptberuflich ein Treuhandunternehmen und in dessen Rahmen regelmässig Revisionsmandate aus, namentlich auch solche, welche die Stiftung T._____ betreffen (vgl. die Aufstellung in den Akten der Vorinstanz). Klagen oder Bemängelungen sind nicht aktenkundig. Insofern kann von einer nahezu 20-jährigen, mithin langjährigen einwandfreien Erbringung von Revisionsdienstleistungen ausgegangen werden. Seit der erwähnten Revision des OR vom 16. Dezember 2005 (vgl. oben E. 5.2.3), welche unter anderem auch zu einer Änderung von Art. 83b ZGB (SR 210) führte, gelten für die Revision von Stiftungen die Vorschriften des Obligationenrechts über die Revisionsstelle bei Aktiengesellschaften (Art. 83b Abs. 3 ZGB i.V.m. Art. 727 ff. OR). Richtet sich die Art der Revision – ordentliche oder eingeschränkte Revision – somit nach den Bestimmungen des Aktienrechts, muss die Stiftung ihre Buchführung durch eine zugelassene Revisionsexpertin oder einen zugelassenen Revisionsexperten ordentlich prüfen lassen, wenn zwei der drei nachstehenden Grössen in zwei aufeinander folgenden Geschäftsjahren überschritten werden (Art. 727 Abs. 1 Ziff. 2 OR in der Fassung vom 16. Dezember 2005 [vgl. vorne E. 5.2.3] und 727b Abs. 2 OR i.V.m. Art. 83b Abs. 3 ZGB): eine Bilanzsumme von 10 Millionen Franken; ein Umsatzerlös von 20 Millionen Franken; 50 Vollzeitstellen im Jahresdurchschnitt. Es verhält sich in casu so, dass es sich bei der Stiftung T._____ um eine bedeutende Unternehmung handelt, welche nach unwidersprochen gebliebener Darstellung der Beschwerdeführerin über 50 Vollzeitstellen verfügt, im Jahr 2010 eine Bilanzsumme von 10 Millionen Franken aufwies und offenbar Bruttoinvestitionen in Liegenschaften von knapp 11 Millionen Franken tätigte. An dieser Betrachtungsweise ändert sich nach Auffassung des Bundesverwaltungsgerichts

im vorliegenden Fall nichts, wenn die genannte Schwelle nunmehr hinaufgesetzt wurde (vgl. oben E. 5.2.3). Nach glaubhafter, unwidersprochener Darstellung der Beschwerdeführerin verlangt zudem der Sitzkanton dieser im Sozialbereich tätigen Stiftung die Beachtung eines hohen Standards für die Rechnungslegung, wie er für Revisionsexperten gilt (vgl. hierzu auch die umfassenden Beilagen zur Eingabe der Beschwerdeführerin vom 14. November 2011). Damit lässt sich sagen, dass die hier zu beurteilende Fachpraxis der Beschwerdeführerin neben einfacheren Revisionen auch regelmässige, anspruchsvolle Revisionen im Sinne der Rechtsprechung des Bundesverwaltungsgerichts beschlägt (vgl. oben E. 5.2.3). Als solche erfüllt sie somit die Anforderungen von Art. 43 Abs. 6 RAG.

5.3.3 Die Beschwerdeführerin weist darauf hin, während vieler Jahre Revisionsdienstleistungen im Rahmen eines Revisionsmandats für eine bedeutende Stiftung zu erbringen, was ihr indessen verwehrt wäre, wenn sie ihre Zulassung als Revisionsexpertin verlieren würde. Hinzu käme ein erheblicher Verlust an Reputation und Knowhow.

Wie erwähnt, wurden die Schwellenwerte von Art. 727 Abs. 1 Ziff. 2 OR auf den 1. Januar 2012 soweit hinaufgesetzt, dass die Kennzahlen der von der Beschwerdeführerin revidierten, nach dem Gesagten bedeutenden Stiftung, nunmehr unterhalb dieser Werte liegen. Mit Blick auf die geänderte Vorschrift wäre die Beschwerdeführerin demnach auch als gewöhnliche Revisorin berechtigt, für diese juristische Person Revisionsdienstleistungen zu erbringen. Indessen verhält es sich nach unwidersprochener, ausführlich dokumentierter Darstellung der Beschwerdeführerin so, dass der Sitzkanton für grosse Stiftungen mit sozialer Ausrichtung wie der vorliegenden, erhöhte Anforderungen stellt, welche nur von Revisionsexperten erfüllt werden können. Unter diesen Voraussetzungen erscheint die Befürchtung der Beschwerdeführerin, sie würde mit einer Abweisung ihres Gesuchs eine erhebliche Erwerbseinbusse erleiden, nicht als unbegründet. Die Beschwerdeführerin bezifferte diese Einbusse mit 12 % des Gesamtumsatzes ihres Einzelunternehmens. Auch diese Ausführungen werden, soweit ersichtlich, nicht bestritten und erscheinen als nachvollziehbar und glaubwürdig. Die mit dem Rückgang des Gesamtumsatzes von 12 % verbundene wirtschaftliche Einbusse ist in ihrem Fall als nicht unwesentlich anzusehen, zumal damit angesichts der vorliegenden, besonderen Konstellation zugleich ein bedeutender Verlust von Reputation und Knowhow verbunden wäre (was in dem von der Vor-

instanz zum Vergleich herangezogenen Urteil des Bundesverwaltungsgerichts B-5115/2009 vom 12. April 2010 nicht geltend gemacht wurde).

5.3.4 Damit liegt nach dem Gesagten insgesamt ein Härtefall im Sinne von Art. 43 Abs. 6 RAG vor, weshalb die Vorinstanz das Zulassungsgesuch der Beschwerdeführerin als Revisionsexpertin nicht hätte ablehnen und sie bzw. ihr Einzelunternehmen nicht als Revisionsexpertin aus dem Revisorenregister hätte streichen dürfen. Die hiergegen gerichtete Beschwerde ist daher gutzuheissen, der angefochtene Entscheid insoweit aufzuheben und die Vorinstanz anzuweisen, die Beschwerdeführerin bzw. ihr Einzelunternehmen als Revisionsexperten im Revisorenregister einzutragen.

5.3.5 Soweit sich die Beschwerdeführerin gegen eine auf fünf Jahre befristete Eintragung ihres Einzelunternehmens in das Revisorenregister wendet, vermag sie indessen nicht durchzudringen und ist ihre Beschwerde abzuweisen. Dies, weil – wie die Vorinstanz in ihrer Beschwerdevernehmlassung vom 1. November 2010 in Ziffer 3 mit Blick auf die bei Revisionsunternehmen durchzuführenden Kontrollen zutreffend ausführt – Art. 3 Abs. 2 RAG die auf fünf Jahre befristete Zulassung von Revisionsunternehmen ausdrücklich vorschreibt.

6.
Bei diesem Verfahrensausgang gilt die Beschwerdeführerin als überwiegend obsiegende Partei, weshalb ihr keine Kosten aufzuerlegen sind (Art. 63 Abs. 1 VwVG). Vorinstanzen oder unterliegende Bundesbehörden haben keine Verfahrenskosten zu tragen, auch wenn sie unterliegen (Art. 63 Abs. 2 VwVG).

Als obsiegende Partei hat die Beschwerdeführerin Anspruch auf eine Parteientschädigung für die ihr erwachsenen notwendigen Kosten (Art. 7 Abs. 1 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]). Das Anwaltshonorar ist nach dem notwendigen Zeitaufwand des Vertreters zu bemessen und beträgt ohne Mehrwertsteuer mindestens Fr. 200.-, höchstens jedoch Fr. 400.- pro Stunde (Art. 10 VGKE). Die Parteientschädigung ist aufgrund der eingereichten Kostennote festzusetzen.

Mit Schreiben vom 24. September 2010 reichte der Rechtsvertreter der Beschwerdeführerin eine Kostennote für seinen Aufwand bis 16. Septem-

ber 2010 ein. Er macht darin einen Aufwand von insgesamt 6.75 Stunden, entsprechend einem Honorar von Fr. 1'687.-, sowie Auslagen von Fr. 50.65 und die auf diese Beträge entfallende Mehrwertsteuer von Fr. 132.10, total Fr. 1'870.25 (inkl. MwSt.), geltend.

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

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

Weil die Beschwerdeführerin im vorinstanzlichen Verfahren auch bei einer Gutheissung ihres Gesuchs kostenpflichtig geworden wäre, ist der angefochtene Entscheid im Kostenpunkt nicht aufzuheben, was von der Beschwerdeführerin auch nicht verlangt wird.

7.
Im Bereich des Revisionsaufsichtsrechts handelt es sich nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung bei der Beurteilung der zu absolvierenden Fachpraxis um eine Frage, deren Überprüfung dem Bundesgericht entzogen ist (Art. 83 Bst. t des Bundesgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 [BGG, SR 173.110]; vgl. Urteile des Bundesgerichts 2C_438/2008 vom 16. Oktober 2008 E. 2 und 2C_136/2009 vom 16. Juni 2009). Dieser Entscheid kann demnach nicht mit Beschwerde an das Bundesgericht weitergezogen werden. Er ist endgültig.

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.
Die Beschwerde wird dahin gutgeheissen, dass die angefochtene Verfügung vom 18. August 2010 insoweit aufgehoben wird, als sie sich auf die Nichtzulassung der Beschwerdeführerin und ihrer Einzelunternehmung A._____ als Revisionsexperten bezieht (Ziffer 2 und 4 der angefochtenen Verfügung). Weiter gehend wird die Beschwerde abgewiesen.

2.
Die Beschwerdeführerin wird als Revisionsexpertin zugelassen.

3.
Die Vorinstanz wird angewiesen, die Beschwerdeführerin als Revisionsexpertin im Revisorenregister einzutragen.

4.
Das Einzelunternehmen A._____ mit Sitz in Rümlang wird unter der Bedingung des Anschlusses an ein externes System der regelmässigen Beurteilung ihrer Prüftätigkeit durch gleichrangige Berufsleute bis zum 31. August 2013 für die Dauer von fünf Jahren als Revisionsexperte zugelassen.

5.
Die Vorinstanz wird angewiesen, das Einzelunternehmen A._____ mit Sitz in Rümlang als Revisionsexperte im Revisorenregister einzutragen.

6.
Es werden keine Verfahrenskosten erhoben. Der geleistete Kostenvorschuss von Fr. 2'000.- wird der Beschwerdeführerin zurückerstattet.

7.
Der Beschwerdeführerin wird zu Lasten der Vorinstanz eine Parteientschädigung von Fr. 2'000.- (inkl. MwSt) zugesprochen.

8.
Dieses Urteil geht an:

– die Beschwerdeführerin (Einschreiben; Beilagen: Rückerstattungsformular und Beschwerdebeilagen);
– die Vorinstanz (Ref-Nr. Gesuche Nr. _____ und _____; Einschreiben; Beilage: Vorakten);
– das Eidgenössische Justiz- und Polizeidepartement EJPD (Einschreiben).

Der vorsitzende Richter:	Die Gerichtsschreiberin:
Frank Seethaler	Karin Behnke

Versand: 14. März 2012