Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal

Abteilung II
B-3219/2009
{T 0/2}

Urteil vom 22. März 2010

Besetzung

Richter Ronald Flury (Vorsitz),
Richter Jean-Luc Baechler, Richterin Eva Schneeberger,
Gerichtsschreiberin Astrid Hirzel.

Parteien

A._____,
vertreten durch Rechtsanwalt lic. iur. Mario Bortoluzzi,
Beschwerdeführerin,

gegen

Eidgenössische Revisionsaufsichtsbehörde RAB,
Vorinstanz.

Gegenstand

Gesuch um Zulassung als Revisionsexpertin vom
21. Dezember 2007.

Sachverhalt:

A.
A._____ (nachfolgend: Beschwerdeführerin) ersuchte die eidgenössische Revisionsaufsichtsbehörde (nachfolgend: Vorinstanz) am 21. Dezember (eingegangen am 28. Dezember) 2007 um Zulassung als Revisionsexpertin und um entsprechende Aufnahme im Revisorenregister.

B.
Am 9. Januar 2008 erteilte die Vorinstanz der Beschwerdeführerin nach einer summarischen Prüfung ihres Gesuchs die provisorische Zulassung als Revisionsexpertin.

C.
Mit E-Mail vom 9. September 2008 forderte die Vorinstanz im Rahmen der abschliessenden Beurteilung des Zulassungsgesuchs die Beschwerdeführerin auf, ihr Gesuch mit den notwendigen Unterlagen zu vervollständigen und insbesondere die Fachpraxis nachzuweisen.

Die Beschwerdeführerin reichte sämtliche Unterlagen am 6. Oktober 2008 ein.

D.
Mit E-Mail vom 4. Dezember 2008 informierte die Vorinstanz die Beschwerdeführerin, dass die von ihr geltend gemachte Fachpraxis unter Beaufsichtigung nicht vollumfänglich angerechnet werden könne, da die gesetzlichen Voraussetzungen diesbezüglich nur teilweise erfüllt seien. Einerseits sei die Fachpraxis im Rahmen ihrer Tätigkeit für die X._____ (...) teilweise vor Beginn ihrer Ausbildung zur Treuhänderin mit eidgenössischem Fachausweis erworben worden, da diese Ausbildung grundsätzlich nicht länger als drei Jahre dauere und das entsprechende Diplom vom 26. Oktober 1992 datiere. Entsprechend könnten ihr statt der geltend gemachten 24 Monate nur 14 Monate Fachpraxis angerechnet werden, es sei denn, sie könne nachweisen, dass ihre Ausbildung schon früher begonnen habe. Die geltend gemachte Fachpraxis im Rahmen der Tätigkeit bei der Y._____ (...) könne schliesslich nur bis zum 8. August 1994 angerechnet werden, da die Beschwerdeführerin ab diesem Zeitpunkt Einsitz im Verwaltungsrat der Gesellschaft gehabt habe und ab diesem Zeitpunkt somit kein formelles Unterstellungsverhältnis mehr bestanden habe. Die Be-

schwerdeführerin verfüge daher nur über 57 Monate anrechenbare beaufsichtigte Fachpraxis; dies reiche für eine Zulassung als Revisionsexpertin nicht aus. Falls die Beschwerdeführerin über weitere beaufsichtigte Fachpraxis verfüge, solle sie ihr Gesuch entsprechend ergänzen. Die Voraussetzungen für eine Zulassung als Revisorin seien erfüllt. Die Vorinstanz wies die Beschwerdeführerin auf ihre Möglichkeiten zum weiteren Verfahrensgang hin und gewährte ihr eine Frist zur Einreichung einer Stellungnahme bis zum 5. Januar 2009.

Innert der gesetzten Frist ging bei der Vorinstanz keine Stellungnahme der Beschwerdeführerin ein.

E.
Mit Verfügung vom 15. April 2009 wies die Vorinstanz das Gesuch um Zulassung als Revisionsexpertin ab, soweit sie darauf eintrat. Die provisorische Zulassung als Revisionsexpertin werde aufgehoben und die entsprechende Eintragung im Revisorenregister gelöscht (Ziff. 1 Dispositiv). Die Beschwerdeführerin wurde als Revisorin zugelassen und entsprechend im Revisorenregister eingetragen (Ziff. 2 Dispositiv). Einer allfälligen Beschwerde gegen Ziff. 1 entzog die Vorinstanz die aufschiebende Wirkung.

Die Vorinstanz begründet den Entscheid damit, dass die Beschwerdeführerin lediglich über eine anrechenbare Fachpraxis von 57 Monaten verfüge und nicht über die vom Gesetz geforderten 144 Monate, da die Zeit nach ihrer Wahl in den Verwaltungsrat der Y._____ lediglich als unbeaufsichtigte Fachpraxis gewertet werden könne. Somit seien die Zulassungsvoraussetzungen nicht erfüllt. Ein Härtefall liege nicht vor. Die Verweigerung der Zulassung sei verhältnismässig.

F.
Gegen diese Verfügung erhob die Beschwerdeführerin mit Eingabe vom 18. Mai 2009 Beschwerde beim Bundesverwaltungsgericht. Sie beantragt die Aufhebung der angefochtenen Verfügung sowie die Zulassung als Revisionsexpertin und die entsprechende Eintragung im Revisorenregister. Überdies sei die aufschiebende Wirkung wiederherzustellen; die provisorische Zulassung solle während des Beschwerdeverfahrens Bestand haben.

Die von der Vorinstanz vorgenommene Anrechnung von 14 Monaten beaufsichtigte Fachpraxis im Rahmen ihrer Tätigkeit bei der

X._____ werde nicht bestritten. Es sei jedoch verfehlt im Rahmen der Tätigkeit der Beschwerdeführerin bei der Y._____ von einer anrechenbaren beaufsichtigten Fachpraxis von lediglich 43 Monaten auszugehen, indem ab Zeitpunkt des Eintritts in den Verwaltungsrat der Y._____ nicht mehr von einer Beaufsichtigung auszugehen sei. Die Beschwerdeführerin sei auch nach Eintritt in den Verwaltungsrat weiterhin in einem Arbeitsverhältnis zur Y._____ gestanden und habe die gleiche Tätigkeit wie bis anhin ausgeführt. Im Rahmen ihres Arbeitsverhältnisses sei sie weiterhin weisungsgebunden gewesen. Ein Arbeitsvertrag setze ein Subordinationsverhältnis voraus. Dieses habe gegenüber den übrigen Mitgliedern des Verwaltungsrates bestanden und zudem durch die Kollektivzeichnungsberechtigung zu zweien Ausdruck in der Unterschriftenregelung gefunden. In ihrer Funktion als Verwaltungsrätin sei die Beschwerdeführerin selbstredend nicht weisungsgebunden gewesen. Diesbezüglich müsse zwischen dem Verwaltungsratsmandat und dem Arbeitsverhältnis unterschieden werden. Deshalb erfülle die Beschwerdeführerin die zeitlichen Anforderungen an die beaufsichtigte Fachpraxis. Darüberhinaus seien diese auch nach der unzutreffenden Betrachtungsweise der Vorinstanz erfüllt: Per 1. Januar 2002 sei das bestehende Arbeitsverhältnis mit der Y._____ auf die Z._____ (...) übertragen worden, in welcher die Beschwerdeführerin kein Verwaltungsratsmandat bekleide. Die Beschwerdeführerin sei ab diesem Zeitpunkt zwar weiterhin für die Y._____ tätig gewesen, in welcher sie das Amt als Delegierte des Verwaltungsrates bekleidet habe. Diese Tätigkeit habe sie jedoch aufgrund des Arbeitsvertrages mit der Z._____ ausgeübt, in deren Verwaltungsrat sie nie Einsitz gehabt habe. Das arbeitsrechtliche Engagement bei der Z._____ habe bis zum 31. Dezember 2008 gedauert. Seither bestehe das Arbeitsverhältnis wieder zur Y._____.

Die Beschwerdeführerin rügt zudem eine Verletzung des rechtlichen Gehörs; von der E-Mail vom 4. Dezember 2008 habe sie erst mit Eröffnung der angefochtenen Verfügung Kenntnis erlangt. Demzufolge habe sie die in der E-Mail angesetzte Frist nicht wahren können. Eine elektronische Fristansetzung sei problematisch. Es dürften ihr aus der Gehörsverletzung keine Nachteile entstehen.

G.

Mit Zwischenentscheid vom 16. Juni 2009 wies das Bundesverwaltungsgericht das Gesuch um Wiederherstellung der aufschiebenden Wirkung ab.

H.

Mit Vernehmlassung vom 13. Juli 2009 beantragt die Vorinstanz die Beschwerde abzuweisen, soweit darauf einzutreten sei. Es sei festzuhalten, dass die Beschwerdeführerin die bis zum 8. August 1994 anerkannte Fachpraxis akzeptiere. Es gehe demnach einzig um die Beurteilung der ab dem 8. August 1994 erworbenen Fachpraxis und um die Frage, ob diese als unter Beaufsichtigung erworben gelten könne. Die Beschwerdeführerin habe zwar in einem doppelten Rechtsverhältnis zur Gesellschaft gestanden; es könne jedoch nicht je nach den Umständen die Stellung als Mitglied des Verwaltungsrates oder die Stellung als Arbeitnehmerin in den Vordergrund rücken. Die Beschwerdeführerin sei vollwertiges Mitglied des obersten Leitungsorgans der Y._____ gewesen. Sie könne demnach nicht geltend machen, dass sie im Hinblick auf die Zulassung als Revisionsexpertin nur als untergeordnete Mitarbeiterin zu gelten habe. Selbst wenn man davon ausgehe, dass ein Subordinationsverhältnis grundsätzlich fortbestehen könne, liege aufgrund der gleichzeitigen Mitgliedschaft im Verwaltungsrat kein eigentliches Subordinationsverhältnis mehr vor, weil die entsprechende Person gleichzeitig an ihrer eigenen Beaufsichtigung beteiligt wäre. Das Subordinationsverhältnis bestehe höchstens gegenüber dem Gesamtverwaltungsrat. Diese Beaufsichtigung durch den Gesamtverwaltungsrat erfülle die gesetzlichen Voraussetzungen nicht; die Fachpraxis gelte nur als unter Beaufsichtigung erworben, wenn die beaufsichtigte Person einer entsprechenden Fachperson formell unterstellt sei und die Tätigkeit weisungsgebunden ausgeübt werde. Der Gesetzgeber gehe bei der Beaufsichtigung von einem Verhältnis zwischen zwei natürlichen Personen aus (gewissermassen zwischen Lehrer und Schüler), in welchem sich die beaufsichtigende Person mit der konkreten, täglichen Arbeit der beaufsichtigten Person befasse und die beaufsichtigte Person Anweisungen entgegennehme. Die Beaufsichtigung durch ein Gremium sei dagegen nicht zulässig. Wäre die Beaufsichtigung durch den Gesamtverwaltungsrat möglich, würde die vom Gesetz verlangte Beaufsichtigung letztlich ihren eigentlichen, fachbezogenen Sinn verlieren und zu einer Art Generalaufsicht werden, die rechtlich ohnehin vorausgesetzt sei und naturgemäss in jedem Unternehmen bestehe. Im Ergebnis dürfte jeder Mitarbeitende als unter Beaufsichtigung durch den Gesamtverwaltungsrat stehend gelten und die blosse Anstellung im Revisionsunternehmen würde zum Erwerb der beaufsichtigten Fachpraxis führen. Selbst wenn angenommen würde, dass eine Person durch den Gesamtverwaltungsrat beaufsichtigt werden könne, sei der Beweis für eine Beaufsichtigung in cor-

pore vorliegend nicht erbracht. Zudem könne aus der Unterschriftenregelung der Y._____ nichts über die Hierarchie im Innenverhältnis der Gesellschaft geschlossen werden.

Das neue Vorbringen der Beschwerdeführerin, zwischen dem 1. Januar 2002 und dem 31. Dezember 2008 nicht bei Y._____, sondern bei der Z._____ angestellt gewesen zu sein, spreche nicht für das Vorliegen eines Beaufsichtigungsverhältnisses: Der Arbeitsvertrag belege, dass die Beschwerdeführerin bei der Z._____-Gruppe, zu welcher die Y._____ gehöre, angestellt gewesen sei und dass ihr die Führung der Y._____ sowie die Ausübung des Amtes als Delegierte des Verwaltungsrates oblag. Eine Tätigkeit für die Z._____ auf dem Gebiet des Rechnungswesens und der Rechnungsrevision sei nicht belegt. Es sei davon auszugehen, dass die Z._____ das Personalwesen für die Z._____ Gruppe besorge und dass der Anstellungsvertrag deshalb über die Z._____ erfolgt sei. Zudem habe die Beschwerdeführerin in ihrem Zulassungsgesuch bestätigt, seit dem 1. Januar 1991 bis heute für die Y._____ tätig gewesen zu sein. Somit habe die Beschwerdeführerin bei der Z._____ keine beaufsichtigte Fachpraxis erworben.

I.

In ihrer Replik vom 14. September 2009 hält die Beschwerdeführerin fest, es seien durchaus Konstellationen denkbar, in welchen dem Gesamtverwaltungsrat eine Weisungsbefugnis gegenüber einzelnen Verwaltungsratsmitgliedern zukomme; diese bestehe auch dann, wenn einzelne Mitglieder parallel einer Arbeitstätigkeit im betreffenden Unternehmen nachgehen. Für das Kriterium der beaufsichtigten Fachpraxis sei vorliegend allein die arbeitsrechtliche Stellung massgebend; bei der Ausführung von Revisionen handle es sich um eine organunabhängige Arbeitstätigkeit. Sogar wenn ein einzelner Verwaltungsrat eine organabhängige Arbeitstätigkeit ausübe, sei er gegenüber dem Gesamtverwaltungsrat verantwortlich und deshalb weisungsgebunden. Übe ein Verwaltungsrat eine organunabhängige Tätigkeit aus, könne ein Arbeitsverhältnis durchaus unabhängig vom Weisungsrecht des Gesamtverwaltungsrates bestehen. Mit der Mitgliedschaft der Beschwerdeführerin im Verwaltungsrat habe sich hinsichtlich ihrer arbeitsrechtlichen Unterstellung im Betrieb nichts geändert. Arbeitsrechtlich sei die Beschwerdeführerin dem Direktor und Verwaltungsratsmitglied (ab 2004 Verwaltungsratspräsident) der Y._____, B._____, unterstellt und ihm als ausgewiesene Fachperson gegenüber wei-

sungsgebunden gewesen. Das für einen Arbeitsvertrag typische Subordinationsverhältnis sei vorliegend zu bejahen. Es sei davon auszugehen, dass der Verwaltungsratspräsident B._____ auch ohne entsprechende ausdrückliche vertragliche Vereinbarung ein Weisungsrecht gegenüber dem Arbeitnehmerverwaltungsrat habe. Es habe insofern ein Verhältnis zwischen zwei natürlichen Personen gemäss den Ausführungen der Vorinstanz bestanden. Selbst wenn davon auszugehen wäre, dass ein Weisungsrecht nur vom Gesamtverwaltungsrat auszuüben wäre, sei nicht einzusehen, weshalb eine solche Beaufsichtigung unzulässig sein solle. Die Beschwerdeführerin sei sowohl als Verwaltungsrätin als auch, und vor allem, als Arbeitnehmerin der sie beaufsichtigenden Fachperson, B._____, unterstellt gewesen.

J.
Mit Duplik vom 14. Oktober 2009 ergänzt die Vorinstanz ihre bisherigen Ausführungen zum Subordinationsverhältnis. Das Weisungsrecht des Verwaltungsrates bestehe grundsätzlich nur gegenüber diesem untergeordneten Stellen und nicht gegenüber einzelnen Mitgliedern. Das für den Arbeitsvertrag typische Subordinationsverhältnis falle durch die Wahl einer Arbeitnehmerin in den Verwaltungsrat dahin oder werde zumindest stark relativiert; sie vertrete ab diesem Zeitpunkt die Arbeitgeberin. Die von der Revisionsaufsichtsverordnung geforderte Weisungsgebundenheit und formelle Unterstellung sei bei der Beschwerdeführerin mit deren Einsitznahme im Verwaltungsrat dahingefallen. Der Arbeitsvertrag belege kein Unterstellungsverhältnis der Beschwerdeführerin zu B._____. Im Übrigen sei es an der Beschwerdeführerin, die Erfüllung der Zulassungsvoraussetzungen zu beweisen. Diese seien formeller Art und bildeten Garant für eine klare und rechtsgleiche Rechtsanwendung. Folge man der Argumentation der Beschwerdeführerin, stelle man auf eine de facto-Betrachtungsweise ab, die im Widerspruch zur Absicht des Gesetzgebers stehe.

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]).

Die Beschwerdeführerin 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 Beschwerde wurde frist- und formgerecht eingereicht und die übrigen Sachurteilsvoraussetzungen liegen vor (Art. 50 Abs. 1, Art. 52 Abs. 1 und Art. 44 ff. VwVG). Auf die Beschwerde ist daher einzutreten.

2.
Das Revisionsaufsichtsgesetz 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 nach 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 übergangsrechtlich ein erleichtertes Zulassungsverfahren vor: Natürliche Personen und Revisionsunternehmen, die bis vier Monate nach Inkrafttre-

ten des RAG bei der Aufsichtsbehörde ein Gesuch um Zulassung als Revisorin oder Revisor, Revisionsexpertin oder Revisionsexperte oder als staatlich beaufsichtigtes Revisionsunternehmen einreichen, dürfen 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., nachfolgend: Botschaft RAG).

2.3 Die Beschwerdeführerin hat ihr Gesuch um Zulassung als Revisionsexpertin am 21. Dezember 2007, somit innerhalb der viermonatigen Frist, eingereicht und wurde in der Folge provisorisch als Revisionsexpertin zugelassen.

3.
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 erfüllt und werden nicht bestritten.

4.
Strittig ist, ob die Beschwerdeführerin die Anforderungen an die beaufsichtigte Fachpraxis hinsichtlich ihrer Zulassung als Revisionsexpertin und entsprechender Eintragung im Revisorenregister erfüllt.

Die Vorinstanz anerkennt insgesamt 57 Monate als beaufsichtigte Fachpraxis: davon 14 Monate während ihrer Ausbildung ab dem 26. Oktober 1989 (drei Jahre vor Ausbildungsabschluss) bis zum 31. Dezember 1990 bei der X._____ und 43 Monate bei der Y._____ ab dem 1. Januar 1991 bis zur Wahl der Beschwerdeführerin in der Verwaltungsrat der Y._____ am 8. August

1994. Es könne lediglich diejenige Fachpraxis angerechnet werden, die vor der Wahl der Beschwerdeführerin in der Verwaltungsrat der Y._____ erworben wurde, da die Beaufsichtigung eines Mitglieds des Verwaltungsrates durch ein anderes Mitglied nicht möglich sei, weil diese hierarchisch gleichgestellt und gleichberechtigt seien. Das für den Arbeitsvertrag typische und notwendige Subordinationsverhältnis falle durch die Wahl einer Arbeitnehmerin in den Verwaltungsrat dahin oder werde zumindest stark relativiert. Die Zeit ab August 1994 bis Ende März 2009 anerkennt die Vorinstanz als unbeaufsichtigte Fachpraxis (176 Monate).

Die Beschwerdeführerin macht geltend, dass sie die gesamte gesetzlich vorgeschriebene Zeit an beaufsichtigter Fachpraxis erfülle. Zum einen seien durchaus Konstellationen denkbar, in denen der Gesamtverwaltungsrat befugt sei, seinen einzelnen Mitgliedern Weisungen zu erteilen. Zum anderen sei jedoch für die Beantwortung der Frage, ob die Beschwerdeführerin der im Sinne des RAG beaufsichtigenden Person unterstellt bzw. gegenüber dieser weisungsgebunden war, allein ihre arbeitsrechtliche Stellung massgebend. Bei der Ausführung von Revisionen für Kunden handle es sich um eine organunabhängige Arbeitstätigkeit. Der Arbeitsvertrag der Beschwerdeführerin zur Y._____ habe nach der Wahl in den Verwaltungsrat weiterhin Gültigkeit gehabt.

4.1 Zugelassene Revisionsexperten sind berechtigt, wirtschaftlich bedeutsame Unternehmen im Rahmen einer ordentlichen Revision zu prüfen (Art. 727b Abs. 2 des Obligationenrechts vom 30. März 1911 [OR, SR 220]). Sie müssen über dieselbe Ausbildung verfügen wie zugelassene Revisoren, haben sich jedoch über eine zusätzliche, deutlich längere Fachpraxis auszuweisen (vgl. Botschaft RAG, BBl 2004 4007). Die Fachpraxis ist vom Gesuchsteller nachzuweisen (Art. 3 Abs. 1 und 2 RAV; vgl. auch Hans Peter Walter/Reto Sanwald, Die Aufsicht über die Revisionsstellen – Instrument zur echten Qualitätsverbesserung?, Schweizerische Zeitschrift für Wirtschafts- und Finanzmarktrecht [SZW] 6/2007, S. 450 ff., 456).

4.2 Sinn und Zweck der (gesetzlichen) Festsetzung von fachlichen Anforderungen an Revisorinnen und Revisoren bzw. Revisionsexpertinnen und Revisionsexperten ist die Gewährleistung der Verlässlichkeit von Revisionen (Botschaft RAG, BBl 2004 3997 f.). Nach dem Zweckartikel des Revisionsaufsichtsgesetzes dient dieses der ordnungsge-

mässen Erfüllung und der Sicherstellung der Qualität von Revisionsdienstleistungen (Art. 1 Abs. 2 RAG). Die Umschreibung des Zwecks ist für die Auslegung des Revisionsaufsichtsgesetzes heranzuziehen (Botschaft RAG, BBl 2004 4059). Unter diesem Gesichtspunkt ist das Kriterium der (beaufsichtigten) Fachpraxis zu werten.

4.3 Die Beschwerdeführerin verfügt über einen Abschluss als Treuhänderin mit einem eidgenössischen Fachausweis, weshalb vorliegend Art. 4 Abs. 2 Bst. c RAG einschlägig ist:

> Die Anforderungen an Ausbildung und Fachpraxis erfüllen:
> [...]
> c. Absolventinnen und Absolventen eines Universitäts- oder Fachhochschulstudiums in Betriebs-, Wirtschafts- oder Rechtswissenschaften an einer schweizerischen Hochschule, Fachleute im Finanz- und Rechnungswesen mit eidgenössischem Fachausweis sowie Treuhänderinnen und Treuhänder mit eidgenössischem Fachausweis, je mit mindestens zwölf Jahren Fachpraxis;
> [...]

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

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

Diese Bestimmung wurde aus der Verordnung des Bundesrates vom 15. Juni 1992 über die fachlichen Anforderungen an besonders befähigte Revisoren (AS 1992 1210) übernommen und angepasst. Die Beschwerdeführerin muss somit über zwölf Jahre Fachpraxis verfügen, wovon acht Jahre unter Beaufsichtigung absolviert sein müssen. Die Fachpraxis hat dabei vorwiegend auf den Gebieten des Rechnungswesens und der Rechnungsrevision zu erfolgen. Aus Sinn und Zweck dieser Regelung ergibt sich, dass diese praktische Erfahrung mindestens zu einem grossen Teil aus der entsprechenden Führung von Mandaten (interne oder externe Revisionsarbeiten) stammen muss. Zudem hat die praktische Erfahrung sowohl in den Bereichen des Rechnungswesens als auch der Rechnungsrevision ohne grössere Unterbrüche gewonnen worden zu sein (vgl. hierzu Urteil des Bundesverwaltungsgerichts B-390/2008 vom 30. April 2008 E. 3.6.3).

Die Vorinstanz nimmt gemäss ihrer Praxis eine vorwiegende Tätigkeit

auf den erwähnten Gebieten bei einem Tätigkeitsgrad von 75 % einer 100 %-Stelle an (vgl. Ziff. 4.14 der angefochtenen Verfügung). Somit hat die Beschwerdeführerin eine beaufsichtigte Fachpraxis von 72 Monaten zu erfüllen (144 x 3/4 x 2/3). Die Beschwerdeführerin setzt sich der Anwendung dieser Praxis nicht entgegen.

4.4 Vorliegend nicht streitig sind die von der Vorinstanz als beaufsichtigte Fachpraxis anerkannten 57 Monate ab dem Zeitpunkt drei Jahre vor dem Ausbildungsabschluss der Beschwerdeführerin als Treuhänderin mit eidgenössischem Fachausweis, bis zu ihrer Wahl in der Verwaltungsrat der Y._____ am 8. August 1994.

Streitgegenstand bildet demnach die Frage, ob die von der Beschwerdeführerin geltend gemachte (Fachpraxis-) Zeit nach ihrer Wahl in den Verwaltungsrat der Y._____ bis zum Zeitpunkt der Gesuchseinreichung bzw. Gesuchsbeurteilung von der Vorinstanz zu Recht nicht als beaufsichtigte Fachpraxis bzw. unbeaufsichtigte Fachpraxis gewertet worden ist.

4.5 Massgebend ist Art. 7 RAV, welcher den Begriff der Beaufsichtigung definiert. Demnach 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. Verlangt ist somit eine formelle Unterstellung unter eine die gesetzlichen Voraussetzungen erfüllende Fachperson sowie die weisungsgebundene Ausübung der Tätigkeit.

4.6 Bevor darauf einzugehen ist, ob die Beschwerdeführerin in Ausübung ihres Verwaltungsratsmandats als "beaufsichtigt" im Sinne von Art. 7 RAV gelten kann, ist vorab zu prüfen, ob sie in einem allfälligen Doppelverhältnis zur Y._____ gestanden hat (bzw. steht) und dieses Doppelverhältnis in Bezug auf die Anwendung des Revisionsaufsichtsrechts relevant ist. Es ist zu klären, ob hinsichtlich der Voraussetzung der beaufsichtigten Fachpraxis zwischen einem allfälligen Arbeitsverhältnis und dem organschaftlichen Verhältnis zur betreffenden Gesellschaft zu unterscheiden ist.

4.6.1 Der Verwaltungsrat einer Aktiengesellschaft steht zu dieser in einem organschaftlichen Verhältnis. In Lehre und Rechtsprechung wird dabei von einem einheitlichen Vertragsverhältnis ausgegangen, das eine gesellschaftsrechtliche und eine auftragsrechtliche Komponente

aufweist; zu diesem organschaftlichen Grundverhältnis können weitere eigenständige Rechtsverhältnisse hinzukommen (zum Ganzen KARIN EUGSTER/HANS CASPAR VON DER CRONE, Rechtliche Stellung des Geschäftsführers im Konzern, SZW 6/2007, S. 434 ff., 438 mit Hinweisen; MARC BAUEN/SILVIO VENTURI, Der Verwaltungsrat, Zürich/Basel/Genf 2007, Rz. 76 ff.; ROLAND MÜLLER/LORENZ LIPP/ADRIAN PLÜSS, Der Verwaltungsrat, Ein Handbuch für die Praxis, 3. Aufl., Zürich/Basel/Genf 2007, S. 31 f.; ROLAND MÜLLER, Der Verwaltungsrat als Arbeitnehmer, Zürich/Basel/Genf 2005, S. 80 [nachfolgend: Der Verwaltungsrat]; ROLAND MÜLLER, Problematik einer Doppelstellung als Verwaltungsrat und Arbeitnehmer, Ein besonderes Mass an Verantwortung?, Der Schweizer Treuhänder [ST] 2006, S. 851 ff., 852 [nachfolgend: Problematik einer Doppelstellung]).

4.6.2 Die Wahl von Angestellten in den Verwaltungsrat ist grundsätzlich zulässig (MARTIN WEHRLI, in: Heinrich Honsell/Nedim Peter Vogt/Rolf Watter [Hrsg.], Basler Kommentar Obligationenrecht II, 3. Aufl., Basel 2009, Art. 707 Rz. 24; BAUEN/VENTURI, a.a.O., Rz. 34; MÜLLER/LIPP/PLÜSS, a.a.O., S. 39). Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zur Frage, ob ein leitendes Organ einer Aktiengesellschaft zu dieser in einem Arbeitsverhältnis stehen kann, ist jeweils eine Beurteilung im Einzelfall vorzunehmen; dabei ist entscheidend, ob die betroffene Person in dem Sinne in einem Abhängigkeitsverhältnis steht, dass sie Weisungen empfängt; ist dies zu bejahen, liegt ein arbeits- und gesellschaftsrechtliches Doppelverhältnis vor (BGE 130 III 213 E. 2.1; vgl. auch BGE 128 III 129 E. 1aa). Das Bundesgericht geht somit von zwei Rechtsverhältnissen aus, die gleichzeitig nebeneinander Bestand haben können (vgl. zum Ganzen MÜLLER, Der Verwaltungsrat, S. 203 ff., insb. S. 220). Eine Doppelstellung als Verwaltungsrat und Arbeitnehmer ist dann gegeben, wenn das organschaftliche und das arbeitsrechtliche Verhältnis rechtsgültig zur selben Zeit zur gleichen Gesellschaft bestehen (ROLAND MÜLLER, Problematik einer Doppelstellung, S. 851).

Die Vorinstanz hat das Arbeitsverhältnis und damit die Tätigkeit der Beschwerdeführerin bei der Y._____ bis zum Zeitpunkt ihrer Wahl in den Verwaltungsrat am 8. August 1994 als weisungsgebunden qualifiziert, das Vorliegen einer formellen Unterstellung und damit ein Subordinationsverhältnis bejaht und daher als beaufsichtigte Fachpraxis anerkannt. Das Arbeitsverhältnis der Beschwerdeführerin war nach ihrer Wahl in der Verwaltungsrat keiner Änderung unterworfen (weder

formell noch tatsächlich); der Arbeitsvertrag und der integrierte Stellenbeschrieb erfuhren keine Änderung, hatten nach wie vor Gültigkeit und die Beschwerdeführerin führte weiterhin unter Aufsicht ihres Vorgesetzten Revisionsmandate sowie die weiteren im Stellenbeschrieb genannten Aufgaben (aufgegliedert nach Revisionstätigkeiten, Buchhaltung und übrige Tätigkeiten) aus. Als direkte Vorgesetzte bezeichnet der Stellenbeschrieb die jeweilige fachverantwortliche Person bei der Y._____. Somit liegt ein Doppelverhältnis vor, welches mindestens bis zum Zeitpunkt der Arbeitsvertragsänderung per 1. Januar 2002 zur Y._____ bestand. Das Arbeitsverhältnis der Beschwerdeführerin ist angesichts des Stellenbeschriebs sowie des Tätigkeitsinhalts als organunabhängige Tätigkeit zu qualifizieren.

4.6.3 Die Vorinstanz bringt vor, dass aus dem Arbeitsvertrag der Beschwerdeführerin vom 2. bzw. 5. Oktober 1990 in keiner Weise eine Unterstellung unter B._____ hervorgehe. Die Beschwerdeführerin habe gemäss Arbeitsvertrag dem jeweiligen Fachverantwortlichen der Y._____ unterstanden. Die Vorinstanz sei zugunsten der Beschwerdeführerin davon ausgegangen, dass damit B._____ gemeint sei. Diese Unterstellung habe jedoch spätestens ab ihrer Wahl in den Verwaltungsrat keine Gültigkeit gehabt.

Die Vorinstanz geht somit davon aus, dass die Beschwerdeführerin bis zum 8. August 1994 B._____ als Fachperson i.S.v. Art. 7 RAV formell unterstellt war und ihre Tätigkeit weisungsgebunden ausgeübt hat. Dieses formelle Unterstellungsverhältnis hat nach den vorangegangenen Erwägungen auch nach ihrer Wahl in den Verwaltungsrat in Bezug auf die organunabhängige Tätigkeit bestanden. Daran vermag der Umstand, dass im Arbeitsvertrag vom 2. bzw. 5. Oktober 1990 lediglich der jeweilige Fachverantwortliche als Vorgesetzter und nicht namentlich B._____ erwähnt ist, nichts zu ändern; üblicherweise ist bei Abschluss des Arbeitsvertrags nicht absehbar, ob die Person des zuständigen Fachverantwortlichen sich im Laufe der Zeit ändert; die Bezeichnung der Funktion des Vorgesetzten ist detailliert ("Fachverantwortliche der Y._____ [Bereich Steuern, BVG], [Bereich Buchhaltung/Revision]") und genügt. Dass dies vorliegend stets dieselbe Person war, ändert an diesem Ergebnis nichts.

B._____ erfüllt als zugelassener Revisionsexperte die in Art. 7 RAV gestellten Anforderungen an die Fachperson (vgl. die entsprechende

Eintragung im Revisorenregister vom [Datum]); somit konnte er die Beschwerdeführerin beaufsichtigen.

4.6.4 Besteht, wie vorliegend, ein Doppelverhältnis zur betreffenden Gesellschaft (vgl. E. 4.6.2), ist dieses auch in Bezug auf die Revisionsaufsichtsgesetzgebung zu beachten: Wenn ein (organunabhängiges) Arbeitsverhältnis und ein organschaftliches Verhältnis nebeneinander bestehen, muss es bezogen auf das Arbeitsverhältnis möglich sein, beaufsichtigte Fachpraxis zu erwerben. Die Ausführungen der Vorinstanz lassen den Umkehrschluss zu, dass die Beschwerdeführerin zugelassen worden wäre, hätte sie sich nicht in den Verwaltungsrat wählen lassen. Dies bedeutet schliesslich, dass es einem potentiellen Gesuchsteller innerhalb derjenigen Zeit, in der er die beaufsichtigte Fachpraxis erlangt (vorliegend 8 Jahre), nicht möglich ist, innerhalb des betreffenden Unternehmens aufzusteigen. Zwar mag dies für grössere Unternehmen praktikabel und gewollt sein, jedoch werden kleinere und Kleinst-Betriebe benachteiligt, indem ein allfälliger Aufstieg von verdienten Mitarbeitern gegebenenfalls für 8 Jahre verhindert wird. Dies schränkt allfällige Karrieremöglichkeiten unverhältnismässig ein. Die Beschwerdeführerin konnte nach der Praxis der Vorinstanz die Anforderungen an die Fachpraxis nur erfüllen, indem sie aus dem Verwaltungsrat zurückgetreten wäre oder eine Arbeitstätigkeit in einem anderen Betrieb aufgenommen hätte.

4.6.5 Somit verfügt die Beschwerdeführerin grundsätzlich über zusätzliche 88 Monate beaufsichtigte Fachpraxis (bis zum 31. Dezember 2001). Davon ist jedoch diejenige Zeit abzuziehen, in welcher sie als Verwaltungsrätin organabhängige Aufgaben wahrgenommen hat. Ihr fehlen jedoch zur Erfüllung der erforderlichen beaufsichtigten Fachpraxis lediglich 15 Monate (vgl. E. 4.3 f.). Selbst wenn man davon ausgehen würde, dass das Verwaltungsratsmandat der Beschwerdeführerin bis zu 80 % ihrer Zeit beansprucht hätte, sind die erforderlichen zusätzlichen 15 Monate beaufsichtigte Fachpraxis erreicht. Die Beschwerdeführerin verfügt damit in der Zeit von Oktober 1989 bis Dezember 2001 insgesamt über die nach Art. 4 Abs. 2 Bst. c RAG erforderlichen 12 Jahre Fachpraxis (beaufsichtigt und unbeaufsichtigt).

Eine Prüfung der Situation nach Änderung des Arbeitsvertrags per 1. Januar 2002 und eine Auseinandersetzung mit der Frage, ob der Gesamtverwaltungsrat einen einzelnen Verwaltungsrat beaufsichtigen kann (vgl. E. 4.6), kann somit unterbleiben. Angesichts dieses Ergeb-

nisses erübrigt sich zudem die Prüfung einer allfälligen Anwendung der Härtefallklausel nach Art. 43 Abs. 6 RAG.

5.
Die Beschwerdeführerin rügt eine Verletzung des rechtlichen Gehörs (vgl. hierzu Sachverhalt E., in fine). Angesichts des Prozessausgangs kann jedoch auf eine detaillierte Auseinandersetzung hinsichtlich der Rechtmässigkeit einer elektronischen Fristansetzung und deren Konsequenzen verzichtet werden. Darüberhinaus ist dennoch festzuhalten, dass kein Mangel vorliegt, der nicht im Beschwerdeverfahren hätte geheilt werden können; die Beschwerdeführerin konnte im Beschwerdeverfahren sämtliche Unterlagen nachreichen und sich dazu äussern.

6.
Zusammengefasst ergibt sich, dass die Beschwerdeführerin die Anforderungen an die beaufsichtigte Fachpraxis in Bezug auf die Zulassung als Revisionsexpertin erfüllt. Die Beschwerde ist daher gutzuheissen und die angefochtene Verfügung insoweit aufzuheben, als dass sich diese auf die Nichtzulassung der Beschwerdeführerin als Revisionsexpertin bezieht (Ziff. 1 der angefochtenen Verfügung). Da die Beschwerdeführerin die Anforderungen an Leumund und Ausbildung ebenfalls erfüllt (vgl. E. 3 sowie Ziff. 4.1 der angefochtenen Verfügung), ist sie als Revisionsexpertin zuzulassen und entsprechend in das Revisorenregister einzutragen.

7.
Bei diesem Verfahrensausgang gilt die Beschwerdeführerin als obsiegende Partei, weshalb ihr keine Kosten aufzuerlegen sind (Art. 63 Abs. 1 VwVG). Vorinstanzen haben keine Verfahrenskosten zu tragen (Art. 63 Abs. 2 VwVG).

Mit Zwischenentscheid vom 16. Juni 2009 wies das Bundesverwaltungsgericht das Gesuch der Beschwerdeführerin um Wiederherstellung der aufschiebenden Wirkung ab; diesbezüglich ist die Beschwerdeführerin unterlegen, weshalb ihr die Kosten für diesen Zwischenentscheid in der Höhe von Fr. 500.– aufzuerlegen sind.

Als obsiegende Partei hat die Beschwerdeführerin Anspruch auf eine Parteientschädigung für die ihr erwachsenen notwendigen Kosten (Art. 64 Abs. 1 VwVG i.V.m. Art. 7 Abs. 1 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem

Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]). Diese umfasst die Kosten der Vertretung sowie allfällige weitere notwendige Auslagen der Parteien (Art. 8 ff. VGKE). Das Anwaltshonorar wird nach dem notwendigen Zeitaufwand des Vertreters bemessen. Der Stundenansatz beträgt für Anwälte mindestens Fr. 200.– und höchstens Fr. 400.–, ausschliesslich Mehrwertsteuer (Art. 10 VGKE). Wird keine Kostennote eingereicht, setzt das Bundesverwaltungsgericht die Parteientschädigung aufgrund der Akten fest (Art. 14 VGKE).

Die Beschwerdeführerin liess sich vor Bundesverwaltungsgericht anwaltlich vertreten, reichte hingegen keine detaillierte Kostennote ein. Die Parteientschädigung ist daher aufgrund der Akten und des geschätzten Aufwands durch das Bundesverwaltungsgericht festzusetzen. Eine Parteientschädigung in Höhe von Fr. 4'000.– (inkl. MwSt) erscheint insgesamt als angemessen.

Die Parteientschädigung wird der Vorinstanz in ihrer Funktion als verfügende Behörde auferlegt (Art. 64 Abs. 2 VwVG).

8.

Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung handelt es sich bei der Beurteilung der erforderlichen Dauer der zu absolvierenden Fachpraxis nicht um eine rein formelle, rechnerische Voraussetzung, vielmehr muss die erworbene Fachpraxis unter qualitativen Gesichtspunkten gewürdigt werden. Im Ergebnis geht es deshalb gemäss der bundesgerichtlichen Praxis um die Bewertung der Eignung der Beschwerdeführerin aufgrund ihrer praktischen Fachtätigkeit, deren Überprüfung dem Bundesgericht entzogen ist (vgl. Art. 83 lit. t des Bundesgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 [BGG, SR 173.110] sowie Urteile des Bundesgerichts 2C_438/2008 vom 16. Oktober 2008 E. 2 und 2C_136/2009 vom 16. Juni 2009). Ob das Bundesgericht in einem Fall, in welchem es um die Frage geht, ob beaufsichtigte (Fachpraxis-) Zeit als Verwaltungsratsmitglied erworben werden kann, zum gleichen Schluss kommen würde, ist eine Frage, deren Beantwortung nicht in der Kompetenz des Bundesverwaltungsgerichts liegt. Vielmehr wird das Bundesgericht gegebenenfalls selbst über die Zulässigkeit einer allfälligen Beschwerde entscheiden. Diese Überlegungen führen zu der Rechtsmittelbelehrung, wie sie im Nachgang zum Entscheiddispositiv formuliert ist.

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.
Die Beschwerde wird gutgeheissen. Die angefochtene Verfügung vom 15. April 2009 wird insoweit aufgehoben, als dass sie sich auf die Nichtzulassung der Beschwerdeführerin als Revisionsexpertin bezieht (Ziff. 1 der angefochtenen Verfügung).

2.
Die Beschwerdeführerin wird als Revisionsexpertin im Sinne der Erwägungen zugelassen.

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

4.
Für den Hauptentscheid werden keine Verfahrenskosten erhoben. Die Kosten für den Zwischenentscheid vom 16. Juni 2009 von Fr. 500.– werden der Beschwerdeführerin auferlegt und mit dem am 29. Mai 2009 geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 2'500.– verrechnet. Der Restbetrag von Fr. 2'000.– wird der Beschwerdeführerin nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils aus der Gerichtskasse zurückerstattet.

5.
Der Beschwerdeführerin wird zu Lasten der Vorinstanz eine Parteientschädigung von Fr. 4'200.– (inkl. MwSt) zugesprochen. Dieser Betrag ist nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils der Beschwerdeführerin zu überweisen.

6.
Dieses Urteil geht an:

- die Beschwerdeführerin (Gerichtsurkunde; Beilage: Rückerstattungsformular)
- die Vorinstanz (Ref-Nr. [...]; Gerichtsurkunde)
- das Eidgenössische Justiz- und Polizeidepartement EJPD (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, sofern die Voraussetzungen gemäss den Art. 82 ff., 90 ff. und 100 des Bundesgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 (BGG, SR 173.110) gegeben sind. Die Rechtsschrift ist in einer Amtssprache abzufassen und hat die Begehren, deren Begründung mit Angabe der Beweismittel und die Unterschrift zu enthalten. Der angefochtene Entscheid und die Beweismittel sind, soweit sie der Beschwerdeführer in Händen hat, beizulegen (vgl. Art. 42 BGG).

Versand: 25. März 2010