Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal



Abteilung II
B-1350/2010

Urteil vom 29. April 2011

Besetzung

Richter Frank Seethaler (Vorsitz),
Richter Ronald Flury, Richterin Eva Schneeberger,
Gerichtsschreiberin Karin Behnke.

Parteien

A._____,
Beschwerdeführer,

gegen

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

Gegenstand

Revisionsaufsicht; Zulassung als Revisionsexperte.

Sachverhalt:

A.

A._____ (in der Folge: Beschwerdeführer) arbeitete vom 15. April 1985 bis 31. März 1987 bei der B._____ in diversen Abteilungen. Vom 1. Juni 1987 bis 31. Januar 1991 war er bei der C._____ und vom 1. Februar 1991 bis 30. April 1995 bei der D._____AG jeweils als Revisor tätig. Im Oktober 1992 legte er die Prüfung als Treuhänder ein erstes Mal ab, welche er indessen nicht bestand. Im Oktober 1994 legte er die gleiche Prüfung erneut ab, diesmal mit Erfolg. Vom 1. Mai 1995 bis 30. Juni 1998 hatte der Beschwerdeführer bei der E._____ SA die Funktion des Leiters Finanzen und Administration inne. Seit Juli 1998 führt der Beschwerdeführer in der Funktion als Prüfungsleiter Revisionen durch, zuerst bei der F._____ danach in der G._____ GmbH und seit März 2000 in der H._____AG. Am 16. September 2007 ersuchte er die eidgenössische Revisionsaufsichtsbehörde (RAB, Vorinstanz) um Zulassung als Revisionsexperte und um entsprechende Aufnahme im Revisorenregister.

Mit Verfügung der Vorinstanz vom 11. Oktober 2007 wurde der Beschwerdeführer nach einer summarischen Prüfung seines Gesuchs provisorisch als Revisionsexperte zugelassen.

B.

Nach verschiedenen Korrespondenzen wies die Vorinstanz indessen das Gesuch des Beschwerdeführers um Zulassung als Revisionsexperte mit Verfügung vom 5. Februar 2010 ab, hob die provisorische Zulassung als Revisionsexperte auf und löschte die entsprechende Eintragung im Revisorenregister. Der Beschwerdeführer wurde unbefristet als Revisor zugelassen und ins Revisorenregister eingetragen. Einer allfälligen Beschwerde gegen Ziff. 1 des Dispositivs entzog sie die aufschiebende Wirkung. Zur Begründung hielt die Vorinstanz fest, Personen mit einem Abschluss als Treuhänder mit eidg. Fachausweis würden als Revisionsexperten zugelassen, wenn sie mindestens zwölf 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 oder durch eine ausländische Fachperson mit vergleichbarer Qualifikation. Wie sich bereits aus dem Wortlaut des Gesetzes ergebe, könne vor Beginn einer Ausbildung gemäss Art. 4 Abs. 2 RAG keine Fachpraxis angerechnet werden, was sachlich gerechtfertigt sei. Nur wer die nötigen theoretischen Kenntnisse habe, könne diese in der Praxis umsetzen und den Gesamtzusammenhang der sich stellenden Probleme und Fragen erkennen. Personen mit einer Ausbildung als Treuhänderinnen oder Treuhänder mit eidg. Fachausweis werde daher Fachpraxis im Sinne von Art. 4 Abs. 2 und 4 RAG bereits drei Jahre vor erfolgreichem Abschluss des Ausbildungsganges angerechnet, d.h. vorliegend seit Oktober 1991. Dem Gesuchsteller könne daher beaufsichtigte Fachpraxis vom Oktober 1991 bis zum 30. April 1995 (insgesamt 43 Monate) im Rahmen seiner Tätigkeit bei der D._____AG angerechnet werden. Soweit der Gesuchsteller ferner neu geltend mache, im Rahmen seiner Tätigkeit bei der E._____ SA beaufsichtigt worden zu sein, sei dem entgegenzuhalten, dass der Beschwerdeführer trotz Aufforderung durch die Vorinstanz nicht nachgewiesen habe, dass die ihn beaufsichtigende Person die Anforderungen an eine ausländische Fachperson mit vergleichbarer Ausbildung gemäss Art. 4 Abs. 4 RAG erfülle. Zusammengefasst liege keine genügend lange beaufsichtigte Fachpraxis im Sinne des Gesetzes vor, weshalb eine reguläre Zulassung als Revisionsexperte gemäss Art. 4 RAG ausgeschlossen sei. Die Voraussetzungen für eine Zulassung nach altem Recht gemäss Art. 50 RAV seien nicht gegeben, da der Beschwerdeführer über keine Ausbildung nach Art. 50 Abs. 1 lit. a RAV verfüge. Eben so 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 Verweigerung der Zulassung als Revisionsexperte sei verhältnismässig. Neben der Eignung und Erforderlichkeit der Massnahme sei auch deren Zumutbarkeit gegeben, da das öffentliche Interesse an qualitativ hochstehenden Revisionsdienstleistungen durch dafür hinreichend qualifizierte Fachpersonen höher einzustufen sei als die möglichen wirtschaftlichen Folgen für den Beschwerdeführer. Indessen könne der Beschwerdeführer nach Art. 5 RAG als Revisor zugelassen werden.

C.
Gegen diesen Entscheid erhob der Beschwerdeführer am 4. März 2010 Beschwerde beim Bundesverwaltungsgericht und beantragte, der Entscheid sei aufzuheben und er sei als Revisionsexperte im Sinne von Art. 4 RAG zuzulassen, eventualiter seien die Akten an die Vorinstanz zur Vervollständigung der Untersuchung und Neuentscheidung zurückzuweisen, unter Kosten- und Entschädigungsfolge. Vorab ersuchte der Beschwerdeführer die Vorinstanz indessen um Wiedererwägung ihrer Verfügung vom 5. Februar 2010. Zur Begründung macht der Beschwerdeführer geltend, gemäss Art. 4 Abs. 4 RAG müsse die Fachpraxis 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. Nach der Praxis der Vorinstanz seien von den insgesamt 144 Monaten Fachpraxis vorwiegend, d.h. 75 % oder 108 Monate, auf dem Gebiete des Rechnungswesens und der Rechnungsrevision nachzuweisen. Davon hätten ⅔ unter Beaufsichtigung auf dem Gebiet des Rechnungswesens und der Rechnungsrevision zu erfolgen, d.h. es seien 72 Monate beaufsichtigte Fachpraxis nachzuweisen. Als beaufsichtigte Fachpraxis anerkenne die Vorinstanz seine Tätigkeit bei der D._____ AG im Umfang von 43 Monaten. Bei der E._____ SA habe er vom 1. Mai 1995 bis 30. Juni 1998, also 38 Monate, gearbeitet. Auch hierbei handle es sich um beaufsichtigte Fachpraxis. Mit 81 Monaten beaufsichtigter Fachpraxis erfülle er die Voraussetzungen von Art. 4 Abs. 2 Bst. c i.V.m. Abs. 4 RAG.

D.
Mit Zwischenverfügung vom 8. März 2010 überwies der Instruktionsrichter das Wiedererwägungsgesuch vom 4. März 2010 an die Vorinstanz, welche indessen mit Verfügung vom 30. März 2010 auf das Wiedererwägungsgesuch nicht eintrat.

E.
Mit Vernehmlassung vom 3. Mai 2010 beantragte die Vorinstanz die kostenfällige Abweisung der Beschwerde. Für den Sachverhalt und die Begründung verwies sie grundsätzlich auf ihre Verfügung vom 5. Februar 2010. Ergänzend machte sie im Wesentlichen geltend,

der Beschwerdeführer habe sich im bisherigen Verfahren widersprüchlich verhalten. So habe er seine Tätigkeit bei der E._____ SA zuerst als unbeaufsichtigte Fachpraxis bezeichnet, dann aber, als ihm beaufsichtigte Fachpraxis gefehlt habe, seine Gesuchsbegründung entsprechend geändert. Weiter habe er in diesem Zusammenhang eine Bestätigung von Herrn I._____ eingereicht, wonach die praktische Tätigkeit bei der E._____ SA unter dessen Aufsicht erfolgt sei. Nun mache der Beschwerdeführer neu geltend, diese Fachpraxis unter der Aufsicht von Frau J._____ erworben zu haben. Indessen habe er nicht hinreichend belegt, dass Frau J._____ auf Grund der Struktur des O._____-Konzerns befugt gewesen sei, ihm bindende Anweisungen zu erteilen. Die Beaufsichtigung der Fachpraxis im Bereich des Revisionsrechts diene dazu, der beaufsichtigten Person bei Fehlern in der praktischen Anwendung der zum Tragen kommenden Vorschriften Anweisungen zur Verbesserung zu erteilen und diese auch durchzusetzen. Das für die Beaufsichtigung typische "Lehrer-Schüler-Verhältnis" sei im Falle eines in der Schweiz und gemäss Arbeitsvertrag weitgehend selbständig tätigen Leiters des Bereichs Finanzen und Administration gegenüber einer in Frankreich tätigen Person nicht anzunehmen. Jedenfalls wäre es Sache des Beschwerdeführers, das Bestehen eines Unterstellungsverhältnisses im Sinne der einschlägigen Vorschriften nachzuweisen. Aus den bisher gemachten Angaben und den eingereichten Unterlagen sei ein solches nicht ersichtlich.

F.
Mit Replik vom 28. Mai 2010 hielt der Beschwerdeführer vollumfänglich an seinen Anträgen fest

G.
Mit Duplik vom 28. Juni 2010 hielt die Vorinstanz ihrerseits an ihren Rechtsbegehren fest.

H.
Mit Zwischenverfügung vom 19. Januar 2011 wurde aus Gründen einer rechtsgleichen Behandlung die aufschiebende Wirkung der am 4. März 2010 eingereichten Beschwerde wieder hergestellt.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.

1.1. 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]).

Der Entscheid der Vorinstanz vom 5. Februar 2010 stellt eine Verfügung im Sinne von Art. 5 Abs. 1 des Verwaltungsverfahrensgesetzes vom 20. Dezember 1968 (VwVG, SR 172.021) dar.

1.2. Der Beschwerdeführer hat am vorinstanzlichen Verfahren teilgenommen (Art. 48 Abs. 1 Bst. a VwVG), 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).

1.3. 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) und auch die übrigen Sachurteilsvoraussetzungen liegen vor (Art. 44 ff. VwVG). Auf die Beschwerde ist daher einzutreten.

2.

2.1. Mit Verfügung vom 5. Februar 2010 wies die Vorinstanz das Gesuch des Beschwerdeführers um Zulassung als Revisionsexperte ab. Sie begründete die Nicht-Zulassung in erster Linie mit der bei Weitem zu kurzen beaufsichtigten Fachpraxis des Beschwerdeführers. Im Einzelnen führte sie aus, bereits aus dem Wortlaut des Gesetzes ergebe sich, dass vor Beginn einer Ausbildung gemäss Art. 4 Abs. 2 RAG keine Fachpraxis angerechnet werden könne. Personen mit einer Ausbildung als Treuhänderinnen oder Treuhänder mit eidg. Fachausweis werde Fachpraxis im Sinne von Art. 4 Abs. 2 und 4 RAG bereits drei Jahre vor erfolgreichem Abschluss des Ausbildungsganges angerechnet, vorliegend demnach ab Oktober 1991. Fachpraxis vor einer

erfolglos absolvierten Berufsprüfung könne demgegenüber nicht angerechnet werden. Ferner habe der Beschwerdeführer nicht nachgewiesen, dass er in dem Sinne in einem Abhängigkeitsverhältnis zu Herrn I._____ bzw. Frau J._____ gestanden habe, dass er Weisungen empfangen habe. Die Tatsache, dass die E._____ SA in den O._____-Konzern eingebunden sei, belege noch lange nicht ein Beaufsichtigungsverhältnis im Sinne des RAG zwischen einer Person des Mutterhauses und einem Angestellten einer Tochtergesellschaft. Schliesslich stelle sich generell die Frage, inwiefern das Beaufsichtigungsverhältnis zwischen Personen gegeben sein könne, die räumlich derart weit voneinander entfernt seien. Die Voraussetzungen für eine reguläre Zulassung gemäss Art. 4 RAG seien daher nicht erfüllt. Eine Zulassung aufgrund der Härtefallklausel von Art. 43 Abs. 6 RAG sei eben so wenig möglich, könne doch eine nicht vorhandene qualifizierte Berufserfahrung nicht im Rahmen der Härtefallklausel "substituiert" werden. Die Härtefallklausel sei restriktiv anzuwenden, wobei Art. 50 der Revisionsaufsichtsverordnung vom 22. August 2007 (RAV; SR 221.302.3) eine abschliessende Konkretisierung von Art. 43 Abs. 6 RAG darstelle. Der Beschwerdeführer erfülle die Anforderungen von Art. 50 RAV nicht.

2.2. Der Beschwerdeführer hält dem entgegen, die O._____-Gruppe sei in die Sparten Automobile und Finanzen aufgeteilt. In jedem Land gebe es einen Importeur und eine Finanzierungsgesellschaft, welche beide direkt der jeweiligen Sparte des Mutterhauses unterstellt seien; die E._____ SA sei direkt der K._____ SA unterstellt. Sein Linienvorgesetzter sei Herr I._____ gewesen, welcher für sämtliche Finanzbereiche, wie Rechnungswesen, Auditing Group, Refinanzierung Group und Controlling Group, der K._____ SA verantwortlich gewesen sei. Für die einzelnen Teilbereiche bei der E._____ SA seien die entsprechenden Fachexperten Herrn I._____ unterstellt, wobei für das Rechnungswesen/Auditing Frau J._____ zuständig gewesen sei, welche bei der K._____ SA für das gesamte Rechnungswesen und die Beaufsichtigung des Rechnungswesens der Gesellschaften im Ausland zuständig gewesen sei. Zusammenfassend sei seine Arbeit bei der E._____ SA vom französischen Mutterhaus beaufsichtigt worden.

3.
Das Revisionsaufsichtsgesetz ist am 1. September 2007 in Kraft getreten. Es regelt die Zulassung und die Beaufsichtigung von Personen, die Revisionsdienstleistungen erbringen und dient der ordnungsgemässen Erfüllung und Sicherstellung der Qualität von Revisionsdienstleistungen (Art. 1 Abs. 1 und 2 RAG; vgl. hierzu und zum Folgenden: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts B-5668/2010 vom 7. April 2011).

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 nicht umstritten. Der Beschwerdeführer verfügt über einen Abschluss als Treuhänder mit eidgenössischem Fachausweis. Bezüglich der geforderten Fachpraxis kommt demnach Art. 4 Abs. 2 Bst. c RAG zur Anwendung:

> 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 Vorinstanz nimmt nach ständiger Praxis eine vorwiegende Tätigkeit auf den erwähnten Gebieten bei einem Beschäftigungsgrad von 75 % einer Vollzeitstelle an. Diese Praxis der Vorinstanz ist nicht zu beanstanden, bewegt sie sich doch mit ihrer Auslegung des Wortes "vorwiegend" im Rahmen ihres Beurteilungsspielraums.

Gestützt auf diese Praxis hätte der Beschwerdeführer somit eine beaufsichtigte Praxis von 72 Monaten (144 x ¾ x ⅔) sowie eine unbeaufsichtigte Fachpraxis von 36 Monaten zu erfüllen (144 x ¾ x ⅓).

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.

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 über die fachlichen Anforderungen an besonders befähigte Revisoren (vgl. AS 1992 1210 ff.) erfüllen, als Fachpraxis im Sinne von Artikel 4.

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).

3.3. Die vorstehend genannten Normen 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 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). 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. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts B-7968/2009 vom 6. Mai 2010 E. 4.4). Bei missbräuchlichen und ermessensunterschreitenden oder – über-schreitenden Entscheiden liegt jedoch immer eine Rechtsverletzung vor, welche das

Bundesverwaltungsgericht frei überprüft.

3.4. 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 Einleitungsartikel des ZGB, Bern 2003, N. 6 zu Art. 1). 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 und BGE 130 II 202 E. 5.1; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts 5668/2010 vom 7. April 2011).

4.

Der Beschwerdeführer verfügt mit seiner Tätigkeit in den eigenen Firmen ab 1. Juli 1998 bis heute über eine genügend lange Dauer an unbeaufsichtigter Fachpraxis.

Strittig ist damit lediglich, ob er die Anforderung der beaufsichtigten Fachpraxis von 72 Monaten (vgl. E. 3.1) erfüllt. Die Vorinstanz macht diesbezüglich geltend, dem Beschwerdeführer könnten lediglich 43 Monate beaufsichtigte Fachpraxis bei der D._____ AG angerechnet werden.

4.1. Die Vorinstanz ist der Auffassung, dass Fachpraxis auf Grund der Regelung von Art. 4 Abs. 4 RAG, zweiter Satz, frühestens ab Beginn einer Ausbildung nach Art. 4 Abs. 2 RAG angerechnet werden kann. Die aufgeführte Fachpraxis unter Beaufsichtigung vor Oktober 1991 könne demgegenüber nicht berücksichtigt werden, woran der Umstand nichts zu ändern vermöge, dass der Beschwerdeführer die Berufsprüfung für Treuhänder bereits im Jahr 1992 erfolglos absolviert habe. Liege die Ausbildungsdauer auf Grund einer nicht bestandenen Prüfung über der durchschnittlichen Dauer, könne diese nicht zusätzlich angerechnet werden. (vgl.

hierzu RETO SANWALD/MANUS WIDMER, Bundesverwaltungsgericht stützt Zulassungspraxis der RAB, in: Der Schweizer Treuhänder 2008, S. 759). Der Beschwerdeführer hatte demgegenüber ursprünglich die Auffassung vertreten, Fachpraxis unter Beaufsichtigung sei ihm bereits drei Jahre vor dem ersten Prüfungsversuch im Oktober 1992 anzurechnen; somit 16 Monate bei der C._____ und 51 – statt nur 43 Monate – bei der D._____ AG. Im Laufe des Verfahrens schloss er sich indessen der rechtlichen Betrachtungsweise der Vorinstanz an. Diese entspricht auch der Praxis des Bundesverwaltungsgerichts, so dass sich an dieser Stelle Weiterungen hierzu erübrigen (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts B-5835/2008 vom 27. Januar 2009).

4.2. Weiter ist zu prüfen, ob es sich bei der Fachpraxis, die der Beschwerdeführer bei der E._____ SA erworben hat, um eine beaufsichtigte Fachpraxis handelt.

4.2.1. Der Beschwerdeführer bezeichnete in seinen Gesuchen vom 16. September 2007 und 22. Juni 2009 die Tätigkeit bei der E._____ SA zunächst als unbeaufsichtigte Fachpraxis. In seiner Eingabe vom 20. Juli 2009 an die Vorinstanz machte er dann erstmals geltend, bei seiner Tätigkeit bei der E._____ SA indirekt auch unter Beaufsichtigung durch die externe Revisionsstelle gestanden zu haben. Am 22. September 2009 reichte er der Vorinstanz eine Bestätigung von Herrn I._____ vom 9. September 2009 ein, aus welcher hervorgeht, dass er durch seine Tätigkeit bei der E._____ SA 38 Monate beaufsichtigte Fachpraxis im Rechnungswesen erlangt habe. Der Aufforderung der Vorinstanz vom 28. Oktober 2009, einen Ausbildungsnachweis von Herrn I._____ als "Expert-comptable" einzureichen, kam der Beschwerdeführer nicht nach (vgl. E-Mail vom 26. November 2009). Im Rahmen des Beschwerdeverfahrens brachte der Beschwerdeführer vor, die O._____-Gruppe sei in die Sparten Automobile und Finanzen aufgeteilt. In jedem Land gebe es einen Importeur und eine Finanzierungsgesellschaft, welche beide direkt der jeweiligen Sparte des Mutterhauses unterstellt seien; die E._____SA sei direkt K._____ SA unterstellt gewesen. Sein Linienvorgesetzter sei Herr I._____ gewesen, welcher für sämtliche Finanzbereiche der K._____ SA, wie Rechnungswesen, Auditing Group, Refinanzierung Group und Controlling Group verantwortlich gewesen sei. Für die einzelnen

Teilbereiche bei der E._____ SA seien Herrn I._____ entsprechende Fachexperten unterstellt gewesen, wobei für das Rechnungswesen/Auditing Frau J._____ zuständig gewesen sei, welche seine Fachvorgesetzte und direkte Ansprechpartnerin bei fachspezifischen Problemen gewesen sei. Frau J._____ habe am 22. Januar 1991 das französische Diplôme d'expertise comptable erworben, welches nach Auffassung der Vorinstanz dem schweizerischen Diplom des Wirtschaftsprüfers gleichgestellt sei. Frau J._____ sei nicht nur für das gesamte Rechnungswesen bei der K._____ SA zuständig gewesen, sondern auch für die Beaufsichtigung des Rechnungswesens der Gesellschaften im Ausland. Der Beschwerdeführer reichte mit der Beschwerde ein Diplôme d'expertise comtable vom 22. Januar 1991 von Frau J._____ ein. Als Leiter Finanzen und Administration habe er die Buchhaltung des Unternehmens geführt, wozu unter anderem das monatliche Reporting an das Mutterhaus gehört habe. Er sei zudem verantwortlich gewesen für die Umstellung des lokalen Kontenplans auf die Basis des französischen Kontenplans, die Einführung neuer Buchhaltungslösungen auf Gruppenebene sowie neuer Reportingsysteme. Frau J._____ sei aufgrund der in seiner Zeit bei der E._____ SA realisierten Projekte regelmässig in der Schweiz gewesen, wie er umgekehrt regelmässig in Paris. Für alles, was das Rechnungswesen und Auditing anbelangt habe, sei Frau J._____ direkt verantwortlich gewesen und habe ihrerseits an Herrn I._____ rapportieren müssen. Der Kontakt mit Herrn I._____ sei 3-4 Mal pro Jahr erfolgt. Mit der Beschwerde bzw. der Einreichung des Diploms von Frau J._____ habe er "das Fehlende" umfassend nachgeholt, so dass er regulär als Revisionsexperte zuzulassen sei. Die Vorinstanz überspanne "die Vorstellung ihres Auftrages". Das Gesetz verlange beaufsichtigte Praxis; der Bundesrat habe dies als formelles Unterstellungsverhältnis mit Weisungsgebundenheit qualifiziert (Art. 7 RAV), womit der Begriff der Beaufsichtigung unnötigerweise eingeengt werde. Ein weltumspannender Konzern wolle die aus nationalen Gesellschaften stammenden Informationen und Zahlen im Griff haben. Aus dieser Notwendigkeit ergebe sich bereits und ohne Weiteres die Beaufsichtigung der nationalen Gesellschaften. Aufgrund der engen Zusammenarbeit mit Frau J._____ sei sie "permanent" in der Lage gewesen, Fehler des Beschwerdeführers zu erkennen und ihm entsprechende Anweisungen zu deren Korrektur zu erteilen. Jeder, der bereits einmal in einem

Weltkonzern tätig gewesen sei, wisse, dass die Rechnungslegung wegen der Konsolidierung den Konzerngrundsätzen entsprechen müsse. Einerseits habe das Mutterhaus permanenten Systemzugriff, anderseits müssten von den nationalen Gesellschaften monatlich Reportings gemacht werden, welche bis zu zwei Wochen pro Monat in Anspruch nähmen. Die Schweiz sei für Projekte stets die Pilotfiliale gewesen. So sei er für folgende Projekte verantwortlich gewesen: die Händlerfinanzierung, die Entwicklung eines neuen Verwaltungssystems für die Abwicklung und Verwaltung der Leasing- und Kreditverträge sowie die Einführung einer neuen Buchhaltungssoftware. Die entsprechenden Finanzierungskriterien seien in permanenter Absprache mit dem Mutterhaus unter Berücksichtigung des schweizerischen Rechtssystems erfolgt.

4.2.2. Die Vorinstanz wies vorab darauf hin, dass sich der Beschwerdeführer im bisherigen Verfahren widersprüchlich verhalten habe und zwar sowohl bezüglich der Qualifikation der Fachpraxis bei der E._____SA als beaufsichtigt bzw. unbeaufsichtigt als auch der ihn beaufsichtigenden Person, was bei der Beweiswürdigung zu berücksichtigen sei. Nach Art. 7 RAV gelte Fachpraxis als unter Beaufsichtigung erworben, wenn der Gesuchsteller einer Fachperson, welche die gesetzlichen Anforderungen erfülle, formell unterstellt gewesen sei und die Tätigkeit weisungsgebunden ausgeübt habe. Ein solches Unterstellungsverhältnis ergebe sich weder aus dem Arbeitsvertrag noch den zusätzlich eingereichten Unterlagen wie dem "N._____" vom Oktober 1996. Dass die E._____SA in den O._____-Konzern eingebunden sei, ergebe nicht zwingend ein Beaufsichtigungsverhältnis im Sinne des RAG zwischen einer Person des Mutterhauses und einem Angestellten einer Tochtergesellschaft. Es stelle sich generell die Frage, inwiefern das vom Gesetzgeber verlangte und vom Bundesrat konkretisierte Beaufsichtigungsverhältnis zwischen Personen gegeben sein könne, die räumlich derart weit voneinander entfernt seien wie vorliegend. Der Gesetz- bzw. der Verordnungsgeber nenne ausdrücklich eine formelle und nicht eine in irgendeiner Weise geartete faktische Unterstellung als Voraussetzung zum Erwerb von beaufsichtigter Fachpraxis im Sinne des RAG. Das Kriterium der formellen Unterstellung sei nicht zuletzt mit Blick auf den kaum führbaren Nachweis einer faktischen Unterstellung gewählt worden.

4.2.3. Bei der K._____SA handelt es sich um ein französisches Finanzinstitut mit Bankenstatus. Die K._____SA stellt die Finanzierung der Verkäufe von Automobilen der O._____-Gruppe weltweit und der L._____-Gruppe vor allem in Europa und in Südamerika sicher. Die K._____SA wird zu 100% von O._____ gehalten. Per 31. Dezember 2009 war die K._____SA in 39 Ländern präsent. Bei der E._____SA handelt es sich um eine Tochtergesellschaft der K._____SA.

Dem Arbeitszeugnis vom 30. Juni 1998 der E._____ SA zufolge war der Beschwerdeführer als Leiter Finanzen und Administration tätig. Zu seinem Pflichtenheft gehörten insbesondere: die Führung des Hauptbuches und der Nebenbuchhaltungen, die Erstellung der Monats-, Quartals-, Semester- und Jahresabschlüsse, das monatliche Reporting an das Mutterhaus, die gesamte Refinanzierung bei den entsprechenden Banken inklusive Überwachung des Risikos, die Händlerfinanzierung, die Bearbeitung steuerlicher und rechtlicher Aspekte, Kontakte mit Behörden, Bankinstituten und Verbandsmitgliedern, das Controlling/die Interne Kontrolle und Harmonisation Comptable sowie die Einstellung neuer Mitarbeiter in seinem Funktionsbereich. Ferner war der Beschwerdeführer verantwortlich für die Umstellung des lokalen Kontenplanes auf die Basis des französischen Bankkontenplanes, die Einführung der neuen Reportingsysteme sowie einer neuen Buchhaltungslösung auf Gruppenebene. Nach kurzer Anstellungsdauer wurde ihm die Stellvertretung des Generaldirektors anvertraut.

4.2.4. Vorliegend verhält es sich so, dass der Beschwerdeführer eine hohe Kaderstelle mit relativ weitreichender Selbstständigkeit bekleidete. Seine Tätigkeit umfasste den Finanzbereich der Schweizer Tochter eines französischen Finanzinstituts. Zwar ist nachvollziehbar, dass er – obwohl in leitender Stellung – bei seiner Tätigkeit in gewissem Umfang überwacht wurde und diese weisungsgebunden ausführte. Seine Stellung im Betrieb kann jedoch keinesfalls mit derjenigen verglichen werden wie sie die Beschwerdeführerin im Fall B-3219/2009 (BVGE 2010/18) bekleidete. Dort kam das Bundesverwaltungsgericht zum Schluss, bezüglich der Voraussetzung der beaufsichtigten Fachpraxis sei zwischen einem Arbeitsverhältnis und einem organschaftlichen

Verhältnis zur betreffenden Gesellschaft zu unterscheiden. Ein Verwaltungsratsmitglied, das gleichzeitig im selben Unternehmen Arbeitnehmer sei, könne im Rahmen der organun-abhängigen Tätigkeit beaufsichtigte Fachpraxis erwerben, sofern hinsichtlich des Arbeitsverhältnisses ein Unterstellungsverhältnis im Sinne von Art. 7 RAV vorliege.

Wie die Vorinstanz duplicando zu Recht festhält, ergibt sich bei der 38-monatigen Tätigkeit bei der E._____ SA höchstens ein faktisches Unterstellungsverhältnis für gewisse Bereiche. Ein formelles Unterstellungsverhältnis gemäss Art. 7 RAV ergibt sich demgegenüber aus keinem der eingereichten Dokumente (Arbeitszeugnis, wo lediglich ein einmal pro Monat stattfindendes Reporting an das Mutterhaus erwähnt wird; "N._____" vom Oktober 1996; diverse Organigramme; Stellenbeschrieb; Protokollauszüge der Mitarbeitergespräche 1997 und 1998). Es ist auch für das Bundesverwaltungsgericht kaum nachvollziehbar, inwiefern das vom Gesetzgeber verlangte und vom Bundesrat konkretisierte Beaufsichtigungsverhältnis - bei allen heutigen technischen Möglichkeiten - zwischen Personen gegeben sein kann, die räumlich derart weit voneinander entfernt tätig sind wie vorliegend. Weiteres kommt hinzu: Die Angaben des Beschwerdeführers variierten im Hinblick auf die Qualifikation der Fachpraxis bei der E._____ SA als beaufsichtigt bzw. unbeaufsichtigt. Dieses Aussageverhalten ist ein Indiz dafür, dass die Tätigkeit bei der E._____ SA sowohl Elemente der beaufsichtigten als auch der unbeaufsichtigten Fachpraxis enthält, jedoch gerade nicht ein Unterstellungsverhältnis nach Art. 7 RAV vorliegt. Ähnlich verhält es sich mit den verschiedenen Angaben der beaufsichtigenden Person: Revisionsstelle, Herr I._____, Frau J._____. Auch dieses Aussageverhalten des Beschwerdeführers weist daraufhin, dass das Arbeitsverhältnis bei der E._____SA zwar auch überwachte Abläufe enthielt, jedoch dem formellen Unterstellungsverhältnis gemäss Art. 7 RAV nicht entsprach.

Nachdem dem Beschwerdeführer lediglich 43 Monate statt 72 Monate beaufsichtigte Fachpraxis angerechnet werden können, erfüllt er die Anforderungen an die Fachpraxis gemäss Art. 4 Abs. 2 und 4 RAG bei Weitem nicht.

5.

Art. 43 Abs. 6 RAG sieht vor, dass die Aufsichtsbehörde in Härtefällen auch Fachpraxis anerkennen kann, welche den gesetzlichen Anforderungen nicht genügt, sofern eine einwandfreie Erbringung von Revisionsdienstleistungen aufgrund einer langjährigen praktischen Erfahrung nachgewiesen wird.

5.1. Die Vorinstanz macht geltend, es liege in Bezug auf die Nicht-Zulassung des Beschwerdeführers kein Härtefall nach Art. 43 Abs. 6 RAG vor. Denn eine nicht vorhandene qualifizierte Berufserfahrung könne nach dem unmissverständlichen Willen des Gesetzgebers nicht im Rahmen der Härtefallklausel substituiert werden. Der Beschwerdeführer vertrat demgegenüber in seiner E-Mail vom 26. November 2009 die Ansicht, dass er über 20 Jahre einwandfreie Fachpraxis verfüge.

5.2. Voraussetzungen für die Anwendung von Art. 43 Abs. 6 RAG sind nach dem Wortlaut der Bestimmung das Vorliegen eines Härtefalls und der Nachweis einer einwandfreien Erbringung von Revisionsdienstleistungen auf Grund einer langjährigen praktischen Erfahrung. Eine Härte ist dann anzunehmen, wenn eine Person auf Grund der regulären Voraussetzungen nicht zugelassen werden kann und dies bei objektiver Betrachtung zu einem unzumutbaren Ergebnis führt.

5.3. Nachdem der Beschwerdeführer die Voraussetzungen für eine reguläre Zulassung bei Weitem nicht erfüllt, führt die Nicht-Zulassung bei objektiver Betrachtung zu keinem unzumutbaren Ergebnis. Damit ist diese Voraussetzung von Art. 43 Abs. 6 RAG nicht erfüllt, so dass der Beschwerdeführer auch unter diesem Titel nicht als Revisionsexperte zugelassen werden kann. Kommt hinzu, dass der Beschwerdeführer bei der G._____AG lediglich teilzeitlich als Prüfungsleiter tätig ist und für den Grossteil der Mandate keine Zulassung als Revisionsexperte erforderlich ist, so dass die Verweigerung der Zulassung auch in dieser Hinsicht keine Härte darstellt. Seine Beschwerde erweist sich daher in allen Teilen als unbegründet. Anzumerken bleibt freilich, dass sich das Bundesverwaltungsgericht der Auslegung der Härtefallklausel durch die Vorinstanz insofern nicht anzuschliessen vermöchte, als die Vorinstanz deren Anwendung bei der Zulassung von Revisionsexperten auf die in Art. 50 RAV beschriebene Fallkonstellation beschränkt. Die Härtefallklausel von Art. 43 Abs. 6

RAG sieht in offener Form vor, dass die Vorinstanz über Härtefälle befindet und bei ihrem Entscheid die langjährige Fachpraxis eines Gesuchstellers und dessen einwandfreie Erbringung von Revisionsdienstleistungen in Betracht zu ziehen hat (vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts B-5196/2008 vom 11. Dezember 2008 E. 4.2). Art. 50 RAV stellt eine gestützt auf Art. 41 RAG erlassene gesetzesvollziehende Verordnungsbestimmung dar. Wäre Art. 50 RAV der einzige Anwendungsfall von Art. 43 Abs. 6 RAG, würde der offen formulierte Gesetzestext durch die Verordnungsbestimmung massgebend eingeschränkt, ja eigentlich ersetzt. Die Bestimmung von Art. 43 Abs. 6 RAG würde damit überflüssig (vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts B-1379/2010 vom 30. August 2010 E. 7.2). Vollzugsverordnungen dürfen indessen keine neuen Vorschriften aufstellen, welche die Rechte der Bürger beschränken, oder Ansprüche, die das Gesetz schafft, wieder beseitigen (BGE 134 I 313 E. 5.3; vgl. TSCHANNEN/ZIMMERLI/MÜLLER, a.a.O., N. 20 ff. zu § 14). Aus gesetzessystematischen Überlegungen bzw. unter dem Gesichtspunkt der Bindung an das Gesetz wäre Art. 50 RAV daher als einer, aber nicht als einziger Anwendungsfall von Art. 43 Abs. 6 RAG zu betrachten (vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts B-5668/2010 vom 7. April 2011).

6.

Der Beschwerdeführer äusserte sich in seiner Beschwerde nicht zur Verhältnismässigkeit der Nicht-Zulassung als Revisionsexperte. Diesbezüglich ist auf die zutreffenden Erwägungen (E. 7, insbesondere E. 7.5) der Vorinstanz in der Verfügung hinzuweisen, denen das Bundesverwaltungsgericht nichts beizufügen hat. Der Beschwerdeführer erbringt – wie erwähnt - Revisionsdienstleistungen bei der G._____AG, für welche er nur mit einem Teilzeitpensum arbeitet. Dagegen ist er praktisch vollzeitlich für die M._____AG tätig, für welche er die Bewilligung als Revisionsexperte nicht benötigt. Der Beschwerdeführer macht nun aber geltend, bei der G._____AG zur Zeit fünf Mandate zu betreuen, für welche er die Zulassung als Revisionsexperte benötige und welche rund 50% des Gesamtumsatzes der G._____AG generierten. Diese Einbusse in seiner Teilzeittätigkeit ist indessen hinzunehmen, soweit sie nicht ohnehin durch organisatorische Massnahmen verhindert werden kann (vgl. hierzu Urteil des Bundesverwaltungsgerichts B-2440/2008 vom 16.

Juli 2008 E. 6.1-6.3; BVGE 2008/49).

7.
Bei diesem Verfahrensausgang sind die Verfahrenskosten dem Beschwerdeführer aufzuerlegen (Art. 63 Abs. 1 VwVG). Sie werden auf Fr. 2'000.- festgesetzt und mit dem von ihm geleisteten Kostenvorschuss in der Höhe von Fr. 2'000.- verrechnet. Es wird keine Parteientschädigung ausgerichtet (Art. 64 Abs. 1 VwVG).

8.
Bei der Beurteilung der zu absolvierenden Fachpraxis im Bereich des Revisionsaufsichtsrechts handelt es sich nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung 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 abgewiesen

2.
Die Verfahrenskosten von Fr. 2'000.- werden dem Beschwerdeführer auferlegt. Sie werden mit dem geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 2'000.- verrechnet.

3.
Es wird keine Parteientschädigung ausgerichtet.

4.
Dieses Urteil geht an:

- den Beschwerdeführer (Einschreiben; Beschwerdebeilagen

zurück)

- die Vorinstanz (Ref-Nr. Gesuch Nr. […]; Einschreiben; Vorakten zurück)

- das Eidgenössische Justiz- und Polizeidepartement EJPD

Der vorsitzende Richter: Die Gerichtsschreiberin:

Frank Seethaler Karin Behnke

Versand: 9. Mai 2011