Bundesverwaltungsgericht

Tribunal administratif fédéral

Tribunale amministrativo federale

Tribunal administrativ federal

Abteilung II
B-1379/2010
{T 0/2}

Urteil vom 30. August 2010

Besetzung

Richter Philippe Weissenberger (Vorsitz),
Frank Seethaler, Jean-Luc Baechler,
Stephan Breitenmoser, Francesco Brentani;
Gerichtsschreiberin Astrid Hirzel.

Parteien

A._____,
vertreten durch Fürsprecher Willy Charles Zobrist,
Beschwerdeführer,

gegen

Eidgenössische Revisionsaufsichtsbehörde RAB,
Vorinstanz.

Gegenstand

Zulassung als Revisor.

Sachverhalt:

A.
Am 17. September 2007 reichte A._____ (nachfolgend: Beschwerdeführer) ein Gesuch um Zulassung als Revisionsexperte bei der eidgenössischen Revisionsaufsichtsbehörde (RAB, nachfolgend: Vorinstanz) ein.

Nach einer summarischen Überprüfung wies die Vorinstanz mit Entscheid vom 21. Dezember 2007 das Gesuch des Beschwerdeführers um Zulassung als Revisionsexperte wegen fehlender beaufsichtigter Fachpraxis ab.

Der Beschwerdeführer focht diesen Entscheid beim Bundesverwaltungsgericht an und beantragte in der Folge, er selbst und die von ihm beherrschte X._____AG (...) seien provisorisch als Revisoren einzutragen. Mit Verfügung vom 22. Februar 2008 trug die Vorinstanz den Beschwerdeführer und die X._____AG provisorisch als Revisoren in das Revisorenregister ein.

B.
Mit Urteil B-390/2008 vom 30. April 2008 wies das Bundesverwaltungsgericht die Beschwerde des Beschwerdeführers gegen den Entscheid der Vorinstanz vom 21. Dezember 2007 ab, da der Beschwerdeführer die Voraussetzungen für die Zulassung als Revisionsexperte offensichtlich nicht erfülle.

Auf die vom Beschwerdeführer dagegen erhobene Beschwerde trat das Bundesgericht mit Urteil 2C_438/2008 vom 16. Oktober 2008 nicht ein, da die Überprüfung der praktischen Fachtätigkeit dem Bundesgericht entzogen sei.

C.
Mit Verfügung vom 5. Februar 2010 wies die Vorinstanz das Gesuch des Beschwerdeführers um Zulassung als Revisor ab, soweit sie darauf eintrat. Die mit Verfügung vom 22. Februar 2008 provisorisch erteilte Zulassung als Revisor hob sie auf und nahm mit Eröffnung der Verfügung die Löschung der entsprechenden Eintragung im Revisorenregister vor. Sie begründete ihren Entscheid im Wesentlichen damit, dass der Beschwerdeführer mit den im Verlauf des Verfahrens eingereichten Belegen weder eine einjährige beaufsichtigte Fachpraxis

noch eine langjährige praktische Erfahrung habe nachweisen können, weshalb er nicht als Revisor zugelassen werden könne. Die Vorinstanz führte folgende Belege auf:

- Arbeitsbestätigung der Y._____ vom 16. Oktober 2007 für die Lehrtätigkeit in Rechnungswesen und Wirtschaftsrecht von 1979-2007 und für die Leitung der Z._____ von 1992-1999 (zwischen den Fachreferenten habe eine punktuelle, aber regelmässige Zusammenarbeit mit partnerschaftlicher gegenseitiger Beaufsichtigung stattgefunden);
- Bestätigung von B._____, dipl. Wirtschaftsprüfer, Q._____ vom 12. Oktober 2007 (der Beschwerdeführer sei als Leiter der Z._____ zwischen 1992-1999 formell sein Vorgesetzter gewesen. Zwischen ihnen hätten berufliche Kontakte stattgefunden);
- Bestätigung von C._____ vom 7. Januar 2008 (der Beschwerdeführer habe bereits vor 1992 Revisionen für die R._____ und die S._____ durchgeführt. Zudem habe er ihn mehrmals als Experten bei Fragen im Zusammenhang mit der Rechnungslegung konsultiert);
- Handelsregisterauszug der T._____ (der Beschwerdeführer war von 1976 bis 1979 Präsident der Verwaltung);
- Bestätigung von D._____, ehemaliger Leiter der Z._____ und Geschäftsleiter der P._____, vom 26. April 2009 (der Beschwerdeführer sei von 1992-1999 Leiter der Z._____ gewesen, habe Lehrmittel publiziert und bereits in den 70er-Jahren das Rechnungswesen einer Genossenschaft aufgebaut. Zudem sei er ab 1991 Verwaltungsrat zweier Aktiengesellschaften und in dieser Funktion zuständig für die Erstellung der Jahresrechnungen gewesen. 1999 habe er vom Beschwerdeführer die Leitungsfunktion der Z._____ übernommen und habe mit ihm zusammen unzählige Seminare mit Fachpersonen des Rechnungswesens durchgeführt);
- undatiertes Schreiben von E._____, eidg. dipl. Experte in Rechnungslegung und Controlling (er habe zahlreiche fachliche Kontakte zum Beschwerdeführer gehabt, einige seiner Unterrichtseinheiten bei der Z._____ übernommen, die vom Beschwerdeführer geführte Rechnung der Z._____ revidiert und Erfahrungen mit ihm ausgetauscht. Der Beschwerdeführer habe als Organisator und Referent Einzelkurse und Seminare durchgeführt);
- eigene Erklärung des Beschwerdeführers vom 8. Mai 2009 (als Geschäftsleiter und Finanzverantwortlicher U._____AG sowie aus seiner Funktion als Mandats- und Geschäftsleiter der X._____AG ergebe sich eine unbeaufsichtigte Fachpraxis ab dem 23. Dezember 1991 bei einem variablen Teilzeitpensum);
- Bestätigung von F._____, Revisor der U._____AG sowie der X._____AG, vom 30. April 2009 (der Beschwerdeführer habe die Buchhaltungen der U._____AG sowie der X._____AG ordnungsgemäss durchgeführt. Die Jahresabschlüsse hätten Gesetz und Statuten entsprochen. Verbunden mit seiner langjährigen Aufsichtstätigkeit hätten zudem eine intensive Zusammenarbeit und ein fachlicher Austausch mit dem Beschwerdeführer stattgefunden);
- Revisionsbericht V._____Stiftung für das Jahr 1997;
- Revisionsbericht der R._____ für das Jahr 1997;
- Bestätigung von G._____ der W._____ vom 7. November 2007 (er habe zusammen mit dem Beschwerdeführer seit Beginn der

Bürogemeinschaft [1. Januar 2001] regelmässig Revisionen diverser Rechtssubjekte durchgeführt);
- Bestätigung von H._____, Mitarbeiterin der X._____AG, vom 7. November 2007 (sie habe zusammen mit dem Beschwerdeführer, ihrem Vorgesetzten, seit ihrem Eintritt in die X._____AG [1. März 2004] regelmässig Revisionen von Aktiengesellschaften und Stiftungen durchgeführt).

D.

Der Beschwerdeführer erhebt gegen den Nichtzulassungsentscheid (als Revisor) der Vorinstanz vom 5. Februar 2010 Beschwerde beim Bundesverwaltungsgericht, mit welcher er sinngemäss dessen Aufhebung beantragt. Im Einzelnen stellt er folgende Rechtsbegehren:

"1. Die Treuhand und Verwaltungsgesellschaft X._____AG (CH-035.3.008.964.5, RAB Nr. 500285) sei gestützt auf Art. 47 Abs. 3 RAV als Partei (Beschwerdegegner 2) in diesem Verfahren anzuerkennen.
2. Es sei festzustellen, dass das Verhalten der Beschwerdegegnerin gegenüber dem Beschwerdeführer und der Partei gemäss Rechtsbegehren 1 im zweistufigen Verfahren widersprüchlich und willkürlich war. Insbesondere sei festzustellen, dass der Behördenentscheid der ersten Stufe des Verfahrens für die Zulassung als Revisionsexperte auf einem unvollständigen Dossier beruhte, damit rechtswidrig war und der Beschwerdeführer die Zulassungsbedingungen als Revisionsexperte erfüllt.
3. Es sei festzustellen, dass der Nichtzulassungsentscheid als Revisor gemäss Punkt 1 der Verfügung vom 5. Februar 2010 unverhältnismässig und rechtswidrig ist.
4. Dem Beschwerdeführer sowie dem Beschwerdeführer 2 gemäss Rechtsbegehren 1 sei ein Schadenersatz in angemessener Höhe zuzusprechen.
5. Der Entzug der aufschiebenden Wirkung einer Beschwerde gegen die Verfügung vom 5. Februar 2010 betreffend Abweisung des Gesuchs Nr. (...) um Zulassung als Revisionsexperte/Revisor sei als vorsorgliche Massnahme im Sinne des Art. 55 Abs. 3 Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren (SR 172.021) aufzuheben."

Der Beschwerdeführer hat zusammen mit seiner Beschwerde zusätzlich folgende Belege eingereicht:

- E-Mail von I._____ vom 25. Januar 2010 (das Ausbilden von Fachleuten in Finanz- und Rechnungswesen sowie Experten für Rechnungslegung und Controlling während achtundzwanzig Jahren schliesse den Erwerb rechtsgenüglicher Fachpraxis nicht offensichtlich aus);
- Bestätigung von J._____ vom 21. Januar 2010 (der Beschwerdeführer habe als Präsident der T._____ während der Zeit, in der er Mitglied der Verwaltung gewesen sei, jeweils die Rechnung geführt, den Jahresabschluss erstellt und diesen sowohl gegenüber der Genossenschaftsversammlung als auch der Kontrollstelle vertreten);
- Bestätigung von K._____, ehemalige Schülerin der Z._____ und zugelassene Revisionsexpertin, vom 22. Januar 2010 (der Be-

> schwerdeführer habe während des Unterrichts bei der Z._____ ein grosses Fachwissen vermittelt und Fragen der Kursteilnehmer praxisgerecht beantwortet).

Zur beaufsichtigten Fachpraxis führt er aus, auch als Verwaltungsrat könne er eine beaufsichtigte Fachpraxis erworben haben. Die Arbeitsbestätigung der Y._____ sei von einer Person ausgestellt, welche die Voraussetzungen nach Art. 43 Abs. 5 des Revisionsaufsichtsgesetzes vom 16. Dezember 2005 (RAG, SR 221.302) und Art. 5 Abs. 2 RAG erfülle. Diese Person habe deshalb ab 1995 als sein direkter Vorgesetzter zu gelten, womit die Arbeitsbestätigung gleichzeitig eine mehrjährige beaufsichtigte Fachpraxis belege. Dasselbe gelte für die Bestätigung von D._____ vom 26. April 2009, woraus hervorgehe, dass er diesem ab 1999 formell unterstellt gewesen sei. Die Bestätigung von G._____, zugelassener Revisor, müsse ebenfalls als Aufsicht von einem Jahr Fachpraxis genügen. Des Weiteren bringt er vor, er habe neben seiner achtundzwanzigjährigen Lehrtätigkeit die Möglichkeit gehabt, Praxismandate zu führen und Fachpraxis zu erwerben, was weder die Vorinstanz noch das Bundesverwaltungsgericht genügend beachtet hätten. Er sei von 1976 – 1986 (T._____), von 1992 - 2007 (X._____AG) und von 1991 – 2007 (U._____AG) verantwortliches Organ für die Rechnungslegung dieser Unternehmen gewesen. Die von ihm eingereichten Unterlagen belegten eine ausreichende Fachpraxis. Die Handelsregisterauszüge seien als grundsätzlich bekannt vorauszusetzen. Er könnte durchaus weitere Nachweise erbringen, doch habe die Vorinstanz nicht kommuniziert, wie der Nachweis für eine genügende Fachpraxis zu erbringen sei, weshalb sie sich auch nicht darauf stützen könne, dass er die Folgen der Beweislosigkeit zu tragen habe. Die Vorinstanz habe die mit Schreiben vom 4. November 2009 gestellten Fragen nur schemenhaft beantwortet, weshalb sie Art. 9 und Art. 29 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (BV, SR 101) verletzt und ihn ungleich behandelt habe.

E.

Mit Zwischenverfügung vom 9. März 2010 hat das Bundesverwaltungsgericht den Rechtsvertreter aufgefordert, sich mittels Vollmacht formell als Vertreter des Beschwerdeführers und der X._____AG für das Beschwerdeverfahren auszuweisen. Der Beschwerdeführer nahm dies zum Anlass, um in seinem Antwortschreiben vom 15. März 2010, mit welchem er die Vollmacht nachreichte, zugleich die Unabhängigkeit von Philippe Weissenberger als Instruktionsrichter und von Anita

Kummer als Gerichtsschreiberin in Frage zu stellen. Dies wurde als sinngemässes Ausstandsbegehren entgegengenommen.

Mit Zwischenverfügung vom 22. April 2010 hat das Bundesverwaltungsgericht im Dreierspruchkörper (ohne Mitwirkung der sinngemäss abgelehnten Gerichtspersonen) das Ausstandsbegehren gegen Instruktionsrichter Philippe Weissenberger und Gerichtsschreiberin Anita Kummer abgewiesen.

F.
Nach Eingang der Stellungnahme der Vorinstanz vom 12. April 2010 hiess der Instruktionsrichter mit Zwischenverfügung vom 27. April 2010 das Gesuch des Beschwerdeführers vom 15. März 2010 um Wiederherstellung der aufschiebenden Wirkung seiner Beschwerde gegen die Verfügung der Vorinstanz vom 5. Februar 2010 gut. Er wies die Vorinstanz an, den Beschwerdeführer wieder in das Revisorenregister als Revisor mit provisorischer Zulassung einzutragen.

G.
In ihrer Stellungnahme vom 12. April 2010 bringt die Vorinstanz vor, nachdem das Bundesverwaltungsgericht mit Urteil B-390/2008 vom 30. April 2008 noch offen gelassen habe, ob die Lehrtätigkeit des Beschwerdeführers teilweise als Fachpraxis angerechnet werden könne, habe das Bundesgericht mit Urteil vom 2C_438/2008 vom 16. Oktober 2008 in einem obiter dictum klar festgehalten, dass die Lehrtätigkeit die geforderte (langjährige) praktische Erfahrung nicht ersetzen könne. Die Anerkennung der Lehrtätigkeit als beaufsichtigte Fachpraxis sei deshalb ausgeschlossen. Zudem habe der Beschwerdeführer im Hinblick auf eine Zulassung nach der Härtefallklausel von Art. 43 Abs. 6 RAG trotz mehrmaliger Aufforderung den verlangten Nachweis einer zwölfjährigen praktischen Erfahrung auf dem Gebiet der Rechnungsrevision nur teilweise erbringen können, was für die Zulassung als Revisor nicht genüge.

H.
Mit Verfügung vom 27. April 2010 hat das Bundesverwaltungsgericht den Beschwerdeführer aufgefordert, dem Gericht zusätzliche Belege für seine langjährige praktische Erfahrung auf dem Gebiet der Rechnungsrevision einzureichen. Der Beschwerdeführer hat am 5. Mai 2010 die folgenden zwei Belege nachgereicht:

- Bestätigung von G._____ der W._____ vom 30. April 2010 (von den im Schreiben der Vorinstanz vom 23. September 2009 aufgelisteten Revisionsmandaten hätte er mehr als fünf Mandate gemeinsam mit dem Beschwerdeführer wahrgenommen. Er sei Auftraggeber dieser Revisionsmandate gewesen, weshalb er eine einjährige beaufsichtigte Fachpraxis des Beschwerdeführers bestätigen könne);
- Revisionsberichte und Rechnungen der V._____Stiftung für die Jahre 1995 - 2005.

Er macht ergänzend dazu geltend, die Forderung eines Nachweises von zwölf Jahren Fachpraxis bis zum 1. Juli 1992 und von weiteren fünfzehn Jahren bis zum Gesuchszeitpunkt entziehe der Härtefallklausel die Substanz. Zudem sei der Nichtzulassungsentscheid als Revisor unverhältnismässig und rechtswidrig, da der Nachweis für eine Zulassung als Revisor dreifach erbracht sei: Erstens liege eine Bestätigung des Büropartners G._____ für eine einjährige beaufsichtigte Fachpraxis vor, zweitens anerkenne die Vorinstanz mit Schreiben vom 23. September 2009 eine fünfjährige unbeaufsichtigte Fachpraxis, was ausreiche, und drittens habe die Vorinstanz mit E-Mail vom 13. November 2007 bestätigt, dass die Voraussetzungen für eine Zulassung nach Art. 50 der Revisionsaufsichtsverordnung vom 22. August 2007 (RAV, SR 221.302.3) erfüllt seien. Betreffend die vom Bundesverwaltungsgericht geforderte Mandatsliste führt er aus, drei Revisionsmandate während zwölf Jahren seien ausreichend (vgl. Schreiben der Vorinstanz vom 23. September 2009). Da das Bundesverwaltungsgericht mit Urteil vom 30. April 2008 bereits zwei Mandate anerkannt habe, reiche er Belege nur noch für ein weiteres Mandat nach, nämlich für jenes der V._____Stiftung von 1995 – 2007. Demnach seien die geforderten minimalen drei Mandate (R._____, V._____Stiftung und S._____) für mehr als zwölf Jahre ausreichend belegt.

I.

In ihrer Vernehmlassung vom 11. Mai 2010 beantragt die Vorinstanz die Abweisung der Beschwerde. Zur Lehrtätigkeit des Beschwerdeführers führt sie ergänzend aus, da das Bundesverwaltungsgericht mit Urteil B-390/2008 vom 30. April 2008 bereits entschieden habe, dass die Lehrtätigkeit des Beschwerdeführers den Anforderungen an die Fachpraxis nach Art. 50 RAV nicht genüge, liege auch keine Fachpraxis im Sinne von Art. 5 Abs. 2 RAG vor, da beide grundsätzlich die gleichen Anforderungen an die Fachpraxis festlegten. Ungeachtet dessen seien die vom Beschwerdeführer als Lehrer bei der Y._____ ausgeführten Tätigkeiten nicht unter Aufsicht erfolgt. Auch aus den

Bestätigungsschreiben von E._____ und G._____ ergebe sich in keiner Weise ein Beaufsichtigungsverhältnis im Sinne von Art. 7 RAV.

Bezüglich der unbeaufsichtigten Fachpraxis für die Zulassung des Beschwerdeführers als Revisor hält die Vorinstanz fest, vor dem Jahr 2002 könne der Beschwerdeführer höchstens eine sehr punktuelle praktische Erfahrung im Bereich der Rechnungsrevision nachweisen. Auch mit den vor Bundesverwaltungsgericht eingereichten Belegen weise er keine weiteren Mandate nach, sondern belege lediglich das bereits früher geltend gemachte Mandat der V._____Stiftung. Sofern er nach der Aufgabe seiner Lehrtätigkeit im Jahre 2004 bzw. schon in den Jahren 2002 – 2004 trotz der 80 %-igen Anstellung bei der Y._____ mehrheitlich im Bereich des Rechnungswesens und insbesondere der Rechnungsrevision tätig gewesen sei, verfüge er über eine unbeaufsichtigte praktische Erfahrung von knapp fünf Jahren (vgl. Eintragung der X._____AG als Revisionsstelle für 16 juristische Personen im Handelsregister des Kantons Bern ab dem 22. Februar 2002). Diese praktische Erfahrung genüge jedoch nicht, um im Sinne eines Härtefalls als Revisor zugelassen zu werden. Die vom Beschwerdeführer aufgeführten Eintragungen als Leitungsorgan von Gesellschaften könnten zudem höchstens als unbeaufsichtigte Fachpraxis im Bereich des Rechnungswesens angerechnet werden. Dadurch hätte er jedoch den Nachweis einer langjährigen praktischen Erfahrung im Bereich der Rechnungsrevision nach wie vor nicht erbracht. Die Tätigkeit auf dem Gebiet des Rechnungswesens sei nicht mit jener auf dem Gebiet der Rechnungsrevision gleichzusetzen. Als Revisor dürften jedoch nur Personen zugelassen werden, die über Erfahrung auf den Gebieten des Rechnungswesens und der Rechnungsrevision verfügten. Schliesslich beziehe sich die E-Mail vom 13. November 2007 auf die provisorische Zulassung, weshalb der Beschwerdeführer daraus nichts zu seinen Gunsten ableiten könne.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.
Das Bundesverwaltungsgericht ist gemäss Art. 31 des Verwaltungsgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 (VGG, SR 173.32) i.V.m. Art. 5 Abs. 1 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren vom 20. Dezember 1968 (VwVG, SR 172.021) zuständig für die Beurteilung der Beschwerde gegen den Entscheid der Eidgenössischen Revisionsaufsichtsbehörde (Art. 33 Bst. e VGG i.V.m Art. 28 Abs. 2 RAG).

1.1 Der Beschwerdeführer hat am vorinstanzlichen Verfahren teilgenommen, ist durch die angefochtene Verfügung besonders berührt und hat ein schutzwürdiges Interesse an deren Aufhebung oder Änderung (Art. 48 Abs. 1 Bst. a-c VwVG).

1.2 Der Beschwerdeführer stellt in Bezug auf seine Nichtzulassung als Revisor lediglich ein Feststellungsbegehren. Er beantragt die Feststellung, dass die angefochtene Verfügung insoweit unverhältnismässig und rechtswidrig gewesen sei. Damit erhebt er zwar zulässige Beschwerdegründe (Art. 49 VwVG), mangels entsprechendem Anfechtungsobjekt jedoch nicht ein korrekt gestelltes Rechtsbegehren. Für eine Feststellung besteht grundsätzlich kein Raum, solange ein Leistungs- oder rechtsgestaltendes Urteil ergehen kann (BGE 131 I 166 E. 1.4; FRANK SEETHALER/FABIA BOCHSLER, in: Bernhard Waldmann/ Philippe Weissenberger (Hrsg.), Praxiskommentar VwVG, Zürich 2009, Art. 52 N. 38). Nach Art. 61 Abs. 1 VwVG entscheidet die Beschwerdeinstanz in der Sache selbst oder weist diese ausnahmsweise mit verbindlichen Weisungen an die Vorinstanz zurück. Dabei ist die Beschwerdeinstanz in keinem Falle an die Begründung der Begehren gebunden (Art. 62 Abs. 4 VwVG). Wohl ist von einem Anwalt zu erwarten, dass er ausdrücklich ein Rechtsbegehren im Sinne von Art. 61 Abs. 1 VwVG stellt. Es ergibt sich jedoch aus der Begründung der Beschwerde und aus dem Gesamtzusammenhang der gestellten Anträge (vgl. oben Sachverhalt D.) mit noch hinreichender Deutlichkeit (vgl. dazu Art. 52 VwVG), dass der Beschwerdeführer vor Bundesverwaltungsgericht seine Zulassung als Revisor und damit in erster Linie einen für ihn positiven reformatorischen Entscheid anbegehren will. Dies vermag den gesetzlichen Anforderungen gerade noch zu genügen.

1.3 Es ergibt sich somit, dass die Anforderungen an die Beschwerdefrist (Art. 50 Abs. 1 VwVG) sowie an Form und Inhalt der Beschwerde-

schrift (Art. 52 VwVG) erfüllt sind. Der Kostenvorschuss wurde fristgemäss bezahlt (Art. 63 Abs. 4 VwVG) und die übrigen Sachurteilsvoraussetzungen liegen vor (Art. 44 ff. VwVG). Auf die Beschwerde ist daher, unter Vorbehalt nachfolgender Erwägung, einzutreten.

2.

2.1 Der Beschwerdeführer macht geltend, das Bundesverwaltungsgericht habe im Urteil B-390/2008 vom 30. April 2008 betreffend seine Zulassung als Revisionsexperte zehn Jahre Lehrtätigkeit nicht anerkannt, was entscheidrelevant sei und zur Zulassung als Revisionsexperte führen müsse.

2.1.1 Mit Verfügung vom 21. Dezember 2007 wies die Vorinstanz das Gesuch um Zulassung als Revisionsexperten ab. Mit Urteilen des Bundesverwaltungsgerichts vom 30. April 2008 und des Bundesgerichts vom 16. Oktober 2008 wurde dieser Entscheid bestätigt bzw. auf die Beschwerde nicht eingetreten. Die Verfügung der Vorinstanz vom 21. Dezember 2007 betreffend Nichtzulassung des Beschwerdeführers als Revisionsexperte ist somit in Rechtskraft erwachsen. Eine bereits endgültig beurteilte Streitsache kann in der Regel nicht zum Gegenstand eines neuen Verfahrens gemacht werden, so dass eine (nochmalige) Prüfung nicht zulässig ist. Eine Wiedereröffnung des Verfahrens ist nur ausnahmsweise bei Vorliegen von Revisionsgründen im Sinne von Art. 66 Abs. 2 VwVG gerechtfertigt.

2.1.2 Das Bundesverwaltungsgericht ist mit Urteil B-390/2008 vom 30. April 2008 von einer achtzehnjährigen statt der ausgewiesenen achtundzwanzigjährigen Dauer der Lehrtätigkeit des Beschwerdeführers ausgegangen. Unabhängig davon, ob die Lehrtätigkeit achtzehn oder achtundzwanzig Jahre gedauert hat, hätte diese – wenn überhaupt – nach der Begründung im erwähnten Entscheid, auf welche hier zu verweisen ist, nicht in einem Ausmass angerechnet werden können, das für einen Eintrag als Revisionsexperten ausgereicht hätte. Der Beschwerdeführer erfüllte so oder anders die Voraussetzungen nicht. Es fehlte auch bei Beachtung einer achtundzwanzigjährigen Lehrtätigkeit sowohl an einer notwendigen achtjährigen Fachpraxis unter Beaufsichtigung durch einen zugelassenen Revisionsexperten oder durch eine ausländische Fachperson vergleichbarer Qualifikation als auch an einer seit dem 1. Juli 1992 mehrheitlich und ohne wesentliche Unterbrüche betriebenen Tätigkeit auf den Gebieten des Rechnungswesens und der Rechnungsrevision (vgl. Urteil B-

390/2008 vom 30. April 2008, E. 3.4). Daher war der geltend gemachte Umstand nicht entscheidwesentlich und vermag am damaligen Entscheid nichts zu ändern. Es liegt somit kein Revisionsgrund gemäss Art. 66 Abs. 2 Bst. b VwVG im Sinne einer erheblichen Tatsache vor, soweit der Beschwerdeführer mit seinen Vorbringen sinngemäss eine Revision des genannten Entscheids beantragen sollte und das Revisionsbegehren nicht ohnehin verspätet wäre (Art. 67 Abs. 1 VwVG), weshalb darauf nicht eingetreten werden kann.

Es sind im Übrigen weder Verfahrensfehler noch die Neuentdeckung von erheblichen Tatsachen und Beweismitteln ersichtlich, welche am Ausgang des Verfahrens etwas zu ändern vermöchten, so dass das Verfahren über die Zulassungsvoraussetzungen als Revisionsexperte endgültig entschieden worden ist und inhaltlich nicht mehr verändert werden kann. Demnach kann auf das Begehren des Beschwerdeführers, als Revisionsexperte zugelassen zu werden, nicht eingetreten werden.

2.2 Der Beschwerdeführer beantragt, ihm und der X._____AG sei Schadenersatz in angemessener Höhe zuzusprechen, da die Nichtzulassung zu einem Berufsverbot geführt habe und ihnen daraus ein Schaden entstanden sei. Des Weiteren habe sich die Vorinstanz im Verfahren betreffend Zulassung als Revisionsexperte widersprüchlich und willkürlich verhalten und den Entscheid auf der Grundlage eines unvollständigen Dossiers getroffen, was vom Bundesverwaltungsgericht festzustellen sei.

Diese beiden Begehren beziehen sich auf das Verfahren betreffend die Zulassung als Revisionsexperten, weshalb der Beschwerdeführer die diesbezüglichen Vorbringen nur in dem entsprechenden Verfahren hätte vorbringen können. Da das Verfahren betreffend Zulassung des Beschwerdeführers als Revisionsexperte bereits rechtskräftig entschieden worden ist und nicht mehr geändert werden kann, ist auch auf diese Begehren nicht einzutreten. Der Beschwerdeführer ist diesbezüglich auf den Weg des Staatshaftungsverfahrens zu verweisen.

2.3 Zu prüfen ist im vorliegenden Verfahren somit nur, ob der Beschwerdeführer die Zulassungsvoraussetzungen als Revisor erfüllt.

3.

Der Beschwerdeführer beantragt, der X._____AG sei im Verfahren Parteistellung einzuräumen. Er macht geltend, durch die angefochtene

Verfügung sei auch die X._____AG belastet, da ihr ein Entzug der provisorischen Zulassung drohe und auch ihr ein Schaden entstanden sei. Die Vorinstanz verneint die Parteistellung der X._____AG.

3.1 Vorab ist festzuhalten, dass die X._____AG in eigenem Namen keine Beschwerde gegen die angefochtene Verfügung eingereicht hat und im Verfahren auch nicht aufgetreten ist. Des Weiteren lautet die vom Beschwerdeführer nachgereichte Anwaltsvollmacht einzig auf ihn selber. Damit ist der Anwalt des Beschwerdeführers nicht befugt, für die X._____AG im Verfahren aufzutreten und Anträge zu stellen. Auf den Antrag ist folglich nicht einzutreten.

3.2 Fraglich ist jedoch, ob der X._____AG nicht von Amtes wegen Parteistellung im Verfahren einzuräumen ist.

3.2.1 Die Parteistellung der X._____AG richtet sich im Beschwerdeverfahren – mangels spezialgesetzlicher Regelung – nach Art. 6 VwVG und Art. 48 VwVG (vgl. BGE 124 V 393 E. 2a). Als Parteien gelten sowohl Personen, deren Rechte oder Pflichten die Verfügung berühren soll, als auch solche Personen, Organisationen oder Behörden, denen ein Rechtsmittel gegen die Verfügung zusteht (Art. 6 VwVG). Parteistellung haben Personen, die am vorinstanzlichen Verfahren teilgenommen haben oder keine Möglichkeit zur Teilnahme hatten, durch die angefochtene Verfügung besonders berührt sind und ein schutzwürdiges Interesse an deren Aufhebung oder Änderung haben (Art. 48 Abs. 1 Bst. a-c VwVG). Hierbei kann es sich auch um Dritte handeln, soweit diese in einer hinreichend engen, berücksichtigungswürdigen Beziehung zum Streitgegenstand stehen (vgl. BGE 127 II 323 E. 3b). Die notwendige Beziehungsnähe liegt jedoch nur vor, wenn dem Dritten durch die streitige Verfügung ein unmittelbarer Nachteil entsteht (vgl. BGE 131 II 587 E. 3, BGE 130 V 560 E. 3.5, BGE 125 V 345 E. 4d).

3.2.2 Eine allfällige Nichtzulassung des Beschwerdeführers als Revisor könnte sich nur dann und nur insofern auf das bei der Vorinstanz noch hängige Verfahren betreffend die X._____AG auswirken, wenn die X._____AG die Voraussetzungen für die Zulassung als Revisionsunternehmen nur bei einer Zulassung des Beschwerdeführers erfüllen könnte. Ob dies genügt, um der X._____AG im vorliegenden Verfahren Parteistellung einzuräumen, kann vorliegend offen gelassen werden, zumal nach dem Ausgang des Verfahrens der Be-

schwerdeführer als Revisor in das Revisorenregister einzutragen ist (vgl. die nachfolgenden Erwägungen).

4.
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).

4.1 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 RAV). Die Aufsicht obliegt gemäss Art. 28 Abs. 1 RAG der Vorinstanz. Diese entscheidet auf Gesuch hin über die Zulassung von Revisionsexpertinnen und Revisionsexperten, Revisorinnen und Revisoren sowie staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen (Art. 15 Abs. 1 RAG).

4.2 Art. 43 Abs. 3 RAG i.V.m. Art. 47 Abs. 1 RAV sehen für den Übergang zum neuen Recht eine Erleichterung des Zulassungsverfahrens vor. Demnach dürfen natürliche Personen und Revisionsunternehmen, die bis vier Monate nach Inkrafttreten des Revisionsaufsichtsgesetzes bei der Aufsichtsbehörde ein Gesuch um Zulassung als Revisorin oder Revisor, Revisionsexpertin oder Revisionsexperte oder als staatlich beaufsichtigtes Revisionsunternehmen einreichen, bis zum Entscheid über die Zulassung Revisionsdienstleistungen im Sinne von Art. 2 Bst. a RAG erbringen. Bei fristgerechter Einreichung des Zulassungsgesuchs wird der Gesuchsteller grundsätzlich provisorisch zugelassen.

4.3 Der Beschwerdeführer hat das Gesuch um Zulassung als Revisionsexperte subsidiär als Revisor am 17. September 2007 und damit innerhalb der vorerwähnten viermonatigen Frist bei der zuständigen Behörde (RAB) eingereicht. Mit Verfügung vom 22. Februar 2008 hat die Vorinstanz den Beschwerdeführer in der Folge provisorisch in das Revisorenregister eingetragen. Gestützt auf die angefochtene Verfügung vom 5. Februar 2010 und die darin entzogene aufschiebende Wirkung einer Beschwerde erfolgte die Löschung des provisorischen Eintrags. Mit Zwischenverfügung vom 27. April 2010 wies das Bundesverwaltungsgericht die Vorinstanz an, diese Löschung wieder rückgängig zu machen.

5.

5.1 Im Verfahren um Zulassung als Revisor ist die Mitwirkung des Gesuchstellers unerlässlich, da nur dieser selbst in der Lage ist, über die erworbene Fachpraxis Auskunft zu geben bzw. diese zu belegen (Art. 12 und Art. 13 Abs. 1 Bst. a-c VwVG; vgl. BGE 124 II 361 E. 2b). So muss der Gesuchsteller nach Art. 3 Abs. 1 und 2 RAV auch alle Angaben machen und sämtliche Unterlagen bezeichnen, aus denen hervorgeht, dass die Voraussetzungen für die Zulassung erfüllt sind, und sie auf Verlangen der Aufsichtsbehörde einreichen. Da der Beschwerdeführer die Fachpraxis nachzuweisen hat, ist er gezwungen, an der Beweisbeschaffung mitzuwirken, auf die für ihn günstigen Umstände hinzuweisen und sie zu belegen. Dementsprechend hat er die Folgen der Beweislosigkeit zu tragen.

5.2 Die Vorinstanz hat den Beschwerdeführer während des Verfahrens mehrmals aufgefordert, Nachweise für seine Fachpraxis einzureichen (vgl. E-Mail vom 3. März 2009, Schreiben vom 26. März 2009, 23. September 2009 und 23. Dezember 2009) und erinnerte ihn zudem explizit an die Verpflichtung zur Mitwirkung an der Erhebung des rechtserheblichen Sachverhalts (vgl. Schreiben vom 1. Mai 2009). Der Beschwerdeführer verweigerte die Einreichung der Unterlagen oder reichte nur Nachweise für einzelne Mandate ein (vgl. Schreiben vom 23. April 2009, 12. Mai 2009 und 4. Januar 2010). Bei dieser Sachlage kann der Vorinstanz nicht vorgeworfen werden, sie habe unzulässig kurze Fristen zur Einreichung der Nachweise angesetzt, dem Beschwerdeführer eine Beweisführung verunmöglicht oder aufgrund eines unvollständigen Dossiers entschieden.

Die Gesuchsteller haben alle entscheidrelevanten Daten, Nachweise und Unterlagen unaufgefordert von sich aus oder höchstens auf einmalige Aufforderung der Behörde hin einzureichen. Der Beschwerdeführer hat sich schliesslich auch auf die Aufforderung des Bundesverwaltungsgerichts hin ausdrücklich darauf beschränkt, lediglich ein (zusätzliches) Mandat als Revisor zu belegen, obschon ihm nach seiner ausdrücklichen Darstellung die Einreichung weiterer Belege möglich gewesen wäre (vgl. oben Sachverhalt I.).

Aus dem Gesagten folgt, dass der Beschwerdeführer in Bezug auf das Erfordernis der mindestens einjährigen beaufsichtigten Fachpraxis die Folgen der Beweislosigkeit zu tragen hat. Nicht zum Nachteil gereicht

ihm hingegen sein Verhalten, soweit die Voraussetzungen eines Härtefalls zu prüfen sein werden.

5.3 Entgegen seinen Vorbringen kann der Beschwerdeführer aus der E-Mail vom 13. November 2007, worin die Vorinstanz bestätigte, dass die Voraussetzungen für eine Zulassung nach Art. 50 RAV erfüllt seien, nichts zu seinen Gunsten ableiten. Diese E-Mail bezog sich auf die provisorische Zulassung als Revisor, welche mit Verfügung vom 22. Februar 2008 aufgrund einer summarischen Prüfung der Voraussetzungen erfolgte. Die zeitliche Abfolge von Gesuch und Erlass der erwähnten Verfügung sowie die in Art. 43 Abs. 3 RAG statuierte Regelung der provisorischen Zulassung stützen diese Darstellung. Im Übrigen handelte der Beschwerdeführer nicht im Vertrauen auf die von ihm angerufene E-Mail, sondern erklärte in seiner Antwort-E-Mail vom gleichen Tag, nicht als Revisor, sondern als Revisionsexperte zugelassen werden zu wollen. Die Rügen des Beschwerdeführers, die Vorinstanz habe sich willkürlich verhalten, seinen Anspruch auf rechtliches Gehör verletzt sowie ihn ungleich behandelt, sind somit unbegründet.

6.

Der Beschwerdeführer macht zur beaufsichtigten einjährigen Fachpraxis im Wesentlichen geltend, er könne auch als Verwaltungsrat eine beaufsichtigte Fachpraxis erworben haben. Mit der Einreichung von mehreren Bestätigungen habe er den Nachweis einer beaufsichtigten einjährigen Fachpraxis erbracht und sei deshalb nach Art. 5 RAG als Revisor zuzulassen.

6.1 Nach Art. 5 RAG kann eine natürliche Person als Revisor zugelassen werden, wenn sie über einen unbescholtenen Leumund verfügt, eine Ausbildung im Sinne von Art. 4 Abs. 2 RAG abgeschlossen hat und beaufsichtigte Fachpraxis von einem Jahr nachweist. Dass der Beschwerdeführer über eine abgeschlossene Ausbildung (Universitätsabschluss als lic. rer. pol. aus dem Jahr 1978) und über einen unbescholtenen Leumund verfügt, ist unbestritten. Zu prüfen ist einzig, ob er die Anforderungen an die Fachpraxis erfüllt.

6.2 Gemäss Art. 5 Abs. 2 RAG muss die Fachpraxis vorwiegend auf den Gebieten des Rechnungswesens und der Rechnungsrevision erworben worden sein, und zwar unter Beaufsichtigung durch eine zugelassene Revisorin oder einen zugelassenen Revisor oder durch eine ausländische Fachperson mit vergleichbarer Qualifikation. Die Fach-

praxis gilt 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 (Art. 7 RAV).

6.3 Der Beschwerdeführer ist gemäss Handelsregisterauszug des Kantons Bern Verwaltungsrat der X._____AG und einziges Mitglied der U._____AG. Als oberstes Leitungs- und Verwaltungsorgan bzw. als einziges Mitglied des Verwaltungsrats kann er formell keiner anderen Person in diesen Unternehmen unterstellt sein. Der hier zu beurteilende Fall liegt somit anders als bei einem mehrköpfigen Verwaltungsrat und bei einer Doppelfunktion eines der Verwaltungsräte als Angestellter der Gesellschaft (vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts B-3219/2009 vom 22. März 2010 E. 4). G._____, zugelassener Revisor, sowie H._____, zugelassene Revisorin, beides Mitarbeitende und seit dem 2. März 2010 Mitglieder mit Kollektivunterschrift zu zweien der X._____AG, können dem Beschwerdeführer im Rahmen ihrer Tätigkeit bei der X._____AG keine Fachpraxis unter Aufsicht bestätigen (vgl. Bestätigungen vom 7. November 2007 und 30. April 2010), die ihm angerechnet werden könnte. Auch geht aus der Bestätigung von G._____ nicht hervor, inwiefern er den Beschwerdeführer im Rahmen der Bürogemeinschaft beaufsichtigt haben bzw. als Auftraggeber für die aufgeführten Revisionsmandate aufgetreten sein soll. Die Mandate sind von der X._____AG als Revisionsstelle, d.h. mit dem Beschwerdeführer als oberstes Organ, durchgeführt worden. Es besteht weder ein Unterstellungs- noch ein Beaufsichtigungsverhältnis zwischen dem Beschwerdeführer und den genannten, für die X._____AG arbeitenden Personen im Sinne von Art. 7 RAV.

Selbst wenn man gestützt auf ein neueres Urteil des Bundesverwaltungsgerichts, bei welchem eine Doppelstellung als Arbeitnehmer und Verwaltungsrat vorlag (vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts B-3219/2019 vom 22. März 2010 E. 4), annehmen wollte, dass der Beschwerdeführer seit dem 2. März 2010 (Datum der Aufnahme von L._____ und H._____ als Mitglieder der X._____AG mit Kollektivunterschrift zu zweien) seine Arbeit ganz oder teilweise unter deren Aufsicht erbracht habe, ergäbe sich daraus noch keine beaufsichtigte Fachpraxis von einem Jahr. Aus den nachfolgenden Erwägungen erschliesst sich, dass die für ein volles Jahr fehlende Dauer sich nicht aus anderweitigen Tätigkeiten ergibt.

6.4 Ebenso wenig besteht bzw. bestand zwischen der Revisionsstelle bzw. F._____, definitiv zugelassener Revisionsexperte sowie Revisor der U._____AG und ehemaliger Revisor der X._____AG (gelöscht am 2. März 2010), und dem Beschwerdeführer ein Beaufsichtigungsverhältnis. Die Revisionsstelle ist dem betreffenden Leitungsorgan nicht übergeordnet und hat keine Kompetenz, bindende Weisungen zu erteilen. Die Bestätigung von F._____ vom 30. April 2009 kann somit nicht als Nachweis für beaufsichtigte Fachpraxis des Beschwerdeführers berücksichtigt werden.

6.5 Aus den Bestätigungen von D._____ (lic. rer. pol., ehemaliger Leiter der Z._____ und Geschäftsleiter der P._____) vom 26. April 2009 und der Y._____ vom 16. Oktober 2007, unterzeichnet von M._____ und N._____, betreffend die Anrechnung der Lehrtätigkeit als beaufsichtigte Fachpraxis geht nicht hervor, dass und inwiefern der Beschwerdeführer von diesen Personen während seiner Lehrtätigkeit, namentlich im vermittelten Lehrinhalt, beaufsichtigt worden wäre. Allein der Umstand, dass M._____, N._____ und D._____ Vorgesetzte des Beschwerdeführers gewesen sind, reicht nicht aus, um ein Beaufsichtigungsverhältnis im Sinne von Art. 7 RAV während der Lehrtätigkeit in Bezug auf den Inhalt der Lehrstunden nachzuweisen. Eine Lehrtätigkeit bzw. das Leiten einer Schule ist grundsätzlich keine umfassend weisungsgebundene Tätigkeit im Sinne von Art. 7 RAV. Eine Lehrperson hat sich zwar an einen Lehrplan zu halten und muss sich insbesondere an Reglemente und Beschlüsse der jeweiligen Schule sowie an arbeitsrechtliche Pflichten und Anordnungen halten, doch arbeitet und unterrichtet sie weitgehend selbstständig.

Doch selbst wenn davon ausgegangen würde, dass die Lehrtätigkeit des Beschwerdeführers unter Aufsicht im Sinne von Art. 7 RAV erfolgt sei, erwiese sich die erworbene Fachpraxis als ungenügend, weil sie nur auf dem Gebiet des Rechnungswesens erfolgte und nicht auch auf jenem der Rechnungsrevision. Die einjährige beaufsichtige Fachpraxis muss sich aber zwingend auf beide genannten Fachbereiche erstrecken.

6.6 Der Beschwerdeführer kann demnach keine einjährige beaufsichtigte Fachpraxis im Sinne von Art. 5 RAG i.V.m. Art. 7 RAV nachweisen. Eine Zulassung als Revisor nach Art. 5 RAG ist daher nicht möglich.

7.
Der Beschwerdeführer macht zudem geltend, aufgrund seiner langjährigen Lehrtätigkeit im Rechnungswesen und Wirtschaftsrecht, der Leitung der T._____, der Z._____, der X._____AG und der U._____AG sowie der Durchführung von zahlreichen Revisionsmandaten verfüge er über eine langjährige praktische Erfahrung. Er sei deshalb als Härtefall nach Art. 43 Abs. 6 RAG als Revisor zuzulassen.

7.1 Art. 43 Abs. 6 RAG bestimmt, 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. Einen fest bestimmten bzw. definierten Zeitraum, über welchen hinweg eine Tätigkeit ausgeübt worden sein muss, enthalten weder das Gesetz noch die Botschaft (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 3969 ff.; nachfolgend: Botschaft]).

Gemäss der Ausführungsbestimmung von Art. 50 RAV können natürliche Personen in Anwendung von Art. 43 Abs. 6 RAG als Revisionsexpertinnen oder Revisionsexperten oder als Revisorinnen oder Revisoren zugelassen werden, wenn sie nachweisen, dass sie am 1. Juli 1992 über eine der Ausbildungen und die entsprechende Fachpraxis nach Art. 1 Abs. 1 der Verordnung vom 15. Juni 1992 (vgl. AS 1992 1210) über die fachlichen Anforderungen an besonders befähigte Revisoren verfügt haben (Bst. a); seit dem 1. Juli 1992 mehrheitlich und ohne wesentliche Unterbrüche auf den Gebieten des Rechnungswesens und der Rechnungsrevision tätig gewesen sind (Bst. b). In diesen Fällen ist der Nachweis von beaufsichtigter Fachpraxis nicht notwendig.

7.2 Mit Urteil des Bundesverwaltungsgerichts B-5196/2008 vom 11. Dezember 2008 E. 4.2 wurde sinngemäss die Regelung in Art. 50 RAV als nicht abschliessend gewertet, weshalb für die von dieser Norm nicht erfassten Fälle die allgemeine Norm von Art. 43 Abs. 6 RAG Anwendung fände.

Es ist fraglich, ob daran festgehalten werden kann. Der Wortlaut von Art. 50 RAV lässt eher auf eine abschliessende Konkretisierung von Art. 43 Abs. 6 RAG schliessen. Würde man dieser Auslegung folgen, wäre Art. 50 RAV aber kaum in allen Teilen mit dem Gesetz vereinbar. Die erwähnte Verordnungsbestimmung ist trotz der Nennung von Revisoren einseitig auf die Revisionsexperten zugeschnitten. Für eine Anwendung der Härtefallklausel wäre auch für Revisoren eine ununterbrochene Fachpraxis von rund 15 Jahren (1992 – 2007) bzw. rund 27 Jahren (1980 – 2007) erforderlich, was die von Art. 43 Abs. 6 RAG verlangte langjährige Erfahrung überspannen und den Anwendungsbereich der Härtefallklausel übermässig einschränken dürfte. Eine gesetzesvollziehende Verordnungsbestimmung (vgl. die Verordnungskompetenz in Art. 41 RAG), welche so eng ausgestaltet ist, dass sie eine Gesetzesbestimmung nahezu Makulatur werden lässt, wäre unter dem Gesichtspunkt der Bindung an das Gesetz zumindest fragwürdig.

Wie es sich damit verhält, kann hier aber offen bleiben, weil die Beschwerde so oder anders gutzuheissen ist.

7.3 Die geforderte Dauer unbeaufsichtigter Fachpraxis für die Zulassung als Revisor nach der Härtefallklausel muss mit den Anforderungen an die Fachpraxis bei einer ordentlichen Zulassung in einem angemessenen Verhältnis stehen. Art. 5 RAG fordert für die ordentliche Zulassung (neben der Ausbildung und dem unbescholtenen Leumund) eine lediglich einjährige beaufsichtigte Fachpraxis. Zu berücksichtigten ist dabei insbesondere, dass das Gesetz für Revisionsexperten und Revisoren eine unterschiedlich lange Dauer an beaufsichtigter Fachpraxis verlangt (Art. 5 Abs. 1 Bst. c RAG [ein Jahr für Revisoren] und Art. 4 Abs. 2 Bst. a-c RAG [je nach abgeschlossener Ausbildung bis maximal zwölf Jahre für Revisionsexperten]). Ausserdem haben Revisionsexperten und Revisoren unterschiedliche Kompetenzen zur Durchführung von Revisionen (vgl. ordentliche Revision nach Art. 727 und 727b des Obligationenrechts vom 30. März 1911 [OR, SR 220] und eingeschränkte Revision nach Art. 727a Abs. 1 i.V.m. 727c OR). Insoweit werden an Revisionsexperten und Revisoren voneinander abweichende Anforderungen zur Absicherung der einwandfreien Erbringung von Revisionsdienstleistungen gestellt. Dies ist bei der Auslegung von Art. 43 Abs. 6 RAG und des Erfordernisses einer einwandfreien Erbringung von Revisionsdienstleistungen aufgrund einer langjährigen praktischen Erfahrung gebührend zu berück-

sichtigen.

Nach dem Gesagten erscheint der von der Vorinstanz geforderte Nachweis von unbeaufsichtigter Fachpraxis von annähernd zwölf Jahren für die Zulassung als Revisor nach der Härtefallklausel (vgl. Stellungnahme der Vorinstanz vom 12. April 2010, S. 3 f.) als zu undifferenziert und als eindeutig zu lange. Wie viele Jahre unbeaufsichtigte Fachpraxis genügen, um auch ohne beaufsichtigte Fachpraxis als Revisor zugelassen zu werden, kann nicht abstrakt beantwortet werden. Vielmehr sind im Einzelfall die Leistung und die Qualität der praktischen Erfahrung des Gesuchstellers über einen längeren Zeitraum hinweg zu betrachten und es ist gestützt darauf zu entscheiden, ob die Erfahrung ausreichend ist. Die langjährige praktische Erfahrung ist ohne grössere Unterbrüche auf den Gebieten des Rechnungswesens und der Rechnungsrevision nachzuweisen, wobei diese mindestens zum grossen Teil aus der entsprechenden Führung von Mandaten (interne oder externe Revisionsarbeiten) stammen muss.

7.4

7.4.1 Bei der Härtefallklausel von Art. 43 Abs. 6 RAG handelt es sich, obwohl diese Bestimmung gesetzessystematisch bei den Übergangsbestimmungen eingeordnet ist, nicht um eine befristete Übergangsregelung, sondern um eine Ausnahmeregelung (vgl. Botschaft, BBl 2004 4093), die unbefristet Anwendung findet.

7.4.2 Auch wenn grundsätzlich eine genügende Fachpraxis im Zeitpunkt der Gesuchseinreichung vorzuweisen ist, berücksichtigt das Bundesverwaltungsgericht die Entwicklung des Sachverhalts bis zu seinem Urteil (vgl. HANSJÖRG SEILER, in: Waldmann/Weissenberger [Hrsg.], Praxiskommentar VwVG, Zürich 2009, Art. 54 N. 19, mit Hinweisen). Daher ist dem Beschwerdeführer auch die während der provisorischen Eintragung als Revisor gewonnene Erfahrung anzurechnen.

7.5 Das Bundesverwaltungsgericht hielt im Verfahren betreffend die Zulassung des Beschwerdeführers als Revisionsexperten fest, dass Lehrtätigkeit nicht mit Fachpraxis gleichzusetzen sei (vgl. Urteil B-390/2008 vom 30. April 2008 E. 3.6.3). Es hat sich damit nicht zur Frage geäussert, ob Lehrtätigkeit allenfalls teilweise angerechnet werden könnte. Indem das Bundesgericht mit Urteil 2C_438/2008 vom 16. Oktober 2008 ausführte, Lehrtätigkeit ersetze praktische Erfahrung

nicht, hat es nicht – wie die Vorinstanz einwendet – generell ausgeschlossen, dass Lehrtätigkeit als Fachpraxis berücksichtigt werden kann. Auch wenn die mindestens achtundzwanzigjährige Lehrtätigkeit des Beschwerdeführers im Bereich des Rechnungswesens bei der Y._____ in teilweise leitender und verantwortungsvoller Funktion nicht mit der in Art. 43 Abs. 6 RAG geforderten Erfahrung gleichzusetzen ist, könnte sie gleichwohl, wenn auch nur teilweise, als Fachpraxis im Rechnungswesen anzurechnen sein. Dabei ist zu beachten, dass sich jede Lehrtätigkeit in diesem Fach intensiv mit Beispielen aus der Praxis auseinandersetzen muss. Zudem schliesst die Lehrtätigkeit selbstverständlich den Erwerb rechtsgenüglicher Fachpraxis nicht offensichtlich aus. Die neben der Lehrtätigkeit geführten Praxismandate sind jedoch nachzuweisen.

7.6 Die X._____AG war oder ist immer noch im Handelsregister des Kantons Bern bei 16 juristischen Personen als Revisionsstelle eingetragen (frühester Eintrag am 22. Februar 2002). Da der Beschwerdeführer bis zum 2. März 2010 einziges zeichnungsberechtigtes Mitglied der X._____AG war (vgl. Handelsregisterauszug der X._____AG) und er anschliessend zwei Mitarbeiter als Mitglieder mit Kollektivunterschrift zu zweien aufnahm, sind ihm diese Revisionsmandate zuzurechnen. Dem Beschwerdeführer kann daher aufgrund der von 2002 bis heute durchgeführten Revisionsmandate eine rund achtjährige unbeaufsichtigte Fachpraxis in der Rechnungsrevision angerechnet werden. Zudem hat er zwei dieser Revisionsmandate (V._____Stiftung sowie R._____) nachgewiesenermassen bereits ab 1995 geführt (vgl. Revisionsberichte und Rechnungen), was jedoch nicht ausreicht, um ihm auch diese Jahre vollumfänglich als unbeaufsichtigte Fachpraxis in der Rechnungsrevision anrechnen zu können. Hinzu kommt eine achtundzwanzigjährige Lehrtätigkeit, die ihm teilweise als unbeaufsichtigte Fachpraxis im Rechnungswesen anzurechnen ist (vgl. oben E. 7.5) sowie die Leitung der T._____, der U._____AG und der X._____AG.

Eine Gesamtbetrachtung der vom Beschwerdeführer vorzuweisenden Erfahrung ergibt, dass der Beschwerdeführer über genügend langjährige praktische Erfahrung im Rechnungswesen und der Rechnungsrevision verfügt, um ihn gestützt auf die Härtefallregelung nach Art. 43 Abs. 6 RAG definitiv als Revisor zuzulassen.

Bei diesem Ergebnis braucht auf die Vorbringen des Beschwerde-

führers zu weiterer Fachpraxis, welche die Vorinstanz ihm seiner Auffassung nach hätte anrechnen müssen, nicht näher eingegangen zu werden.

8.
Zusammenfassend ist festzuhalten, dass der Beschwerdeführer keine einjährige beaufsichtigte Fachpraxis nachweisen kann, um nach Art. 5 RAG als Revisor zugelassen zu werden. Aufgrund seiner langjährigen Erfahrung auf den Gebieten des Rechnungswesens und der Rechnungsrevision kann er jedoch nach der Härtefallklausel von Art. 43 Abs. 6 RAG als Revisor zugelassen werden. Die Beschwerde ist daher gutzuheissen, die Verfügung der Vorinstanz vom 5. Februar 2010 aufzuheben und die Vorinstanz anzuweisen, den Beschwerdeführer definitiv als Revisor in das Revisorenregister einzutragen.

9.
Bei diesem Verfahrensausgang gilt der Beschwerdeführer als obsiegende Partei, weshalb ihm keine Kosten aufzuerlegen sind (Art. 63 Abs. 1 VwVG). Vorinstanzen haben keine Verfahrenskosten zu tragen (Art. 63 Abs. 2 VwVG).

Als obsiegende Partei hat der Beschwerdeführer Anspruch auf eine Parteientschädigung für die ihm 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.–, exklusive Mehrwertsteuer (Art. 10 VGKE). Wird keine Kostennote eingereicht, setzt das Bundesverwaltungsgericht die Parteientschädigung aufgrund der Akten fest (Art. 14 VGKE).

Der Beschwerdeführer liess sich vor Bundesverwaltungsgericht anwaltlich vertreten, doch reichte dessen Vertreter 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. 3'000.– (inkl. MwSt) erscheint insgesamt als angemessen.

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

10.
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 lit. 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 im Sinne der Erwägungen teilweise gutgeheissen, soweit darauf und insbesondere auf sinngemäss gestellte Begehren überhaupt eingetreten werden kann, die Verfügung der Vorinstanz vom 5. Februar 2010 aufgehoben und die Vorinstanz angewiesen, den Beschwerdeführer definitiv als Revisor in das Revisorenregister einzutragen.

2.
Es werden keine Verfahrenskosten erhoben. Dem Beschwerdeführer wird der Kostenvorschuss von Fr. 1'200.– nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils aus der Gerichtskasse zurückerstattet.

3.
Dem Beschwerdeführer wird eine Parteientschädigung von Fr. 3'000.– (inkl. MwSt) zulasten der Vorinstanz zugesprochen. Dieser Betrag ist nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils dem Beschwerdeführer zu überweisen.

4.
Dieses Urteil geht an:

- den Beschwerdeführer (Einschreiben; Beilage: Rückerstattungsformular; Beschwerdebeilagen zurück);
- die Vorinstanz (Ref.-Nr. Nr. [...]; Einschreiben; Beilage: Vorakten zurück).

Der vorsitzende Richter: Die Gerichtsschreiberin:

Philippe Weissenberger Astrid Hirzel

Versand: 2. September 2010