2 Privatrecht – Zivilrechtspflege – Vollstreckung
Droit privé – Procédure civile – Exécution
Diritto privato – Procedura civile – Esecuzione

18

Auszug aus dem Urteil der Abteilung II
i. S. A. gegen Eidgenössische Revisionsaufsichtsbehörde
B-3219/2009 vom 22. März 2010

Revisionsaufsicht. Zulassung als Revisionsexpertin. Beaufsichtigte Fachpraxis. Anrechnung revisionsfachlicher Tätigkeit bei einer Arbeitnehmerin mit Verwaltungsratsmandat.

Art. 4 Abs. 2 Bst. c und Art. 4 Abs. 4 RAG. Art. 7 RAV.

Bezüglich der Voraussetzung der beaufsichtigten Fachpraxis ist zwischen einem Arbeitsverhältnis und einem organschaftlichen Verhältnis zur betreffenden Gesellschaft zu unterscheiden. Ein Verwaltungsratsmitglied, das gleichzeitig im selben Unternehmen Arbeitnehmer ist, kann im Rahmen der organunabhängigen Tätigkeit beaufsichtigte Fachpraxis erwerben, sofern hinsichtlich des Arbeitsverhältnisses ein Unterstellungsverhältnis im Sinne von Art. 7 RAV vorliegt (E. 4.6).

Surveillance des réviseurs. Agrément en qualité d'expert-réviseur. Pratique professionnelle supervisée. Prise en compte de l'activité de révision d'une employée ayant un mandat au conseil d'administration.

Art. 4 al. 2 let. c et art. 4 al. 4 LSR. Art. 7 OSRev.

En lien avec la condition d'une pratique professionnelle supervisée, il convient de distinguer entre un rapport de travail en qualité d'employé et un rapport découlant de l'appartenance à un organe d'une société concernée. Un membre du conseil d'administration qui est en même temps employé de la société peut acquérir de la pratique professionnelle supervisée dans le cadre de son activité indépendante de l'organe, pour autant que la relation de travail comporte un rapport de subordination au sens de l'art. 7 OSRev (consid. 4.6).

Sorveglianza dei revisori. Abilitazione ad esercitare la funzione di perito revisore. Esperienza professionale acquisita sotto sorveglianza. Presa in considerazione dell'attività di revisione di un'impiegata con mandato in un consiglio di amministrazione.

Art. 4 cpv. 2 lett. c e art. 4 lett. 4 LSR. Art. 7 OSRev.

In riferimento alla condizione dell'esperienza professionale acquisita sotto sorveglianza, è necessario distinguere tra il rapporto di lavoro in qualità d'impiegato ed il rapporto in qualità di membro di un'organo della società in questione. Un membro del consiglio di amministrazione, che nel contempo è impiegato presso la stessa società, può acquisire l'esperienza professionale sotto sorveglianza nell'ambito dell'attività indipendente dall'organo, se dal punto di vista del regime di lavoro esiste un rapporto di subordinazione ai sensi dell'art. 7 OSRev (consid. 4.6).

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

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

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.

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. Die Beschwerdeführerin wurde als Revisorin zugelassen und entsprechend im Revisorenregister eingetragen.

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.

Gegen diese Verfügung erhob die Beschwerdeführerin mit Eingabe vom 18. Mai 2009 Beschwerde beim Bundesverwaltungsgericht (BVGer). Sie beantragt die Aufhebung der angefochtenen Verfügung sowie die Zulassung als Revisionsexpertin und die entsprechende Eintragung im Revisorenregister.

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. In ihrer Funktion als Verwaltungsrätin sei die Beschwerdeführerin selbstredend nicht weisungsgebunden gewesen. Diesbezüglich müsse zwischen dem Verwaltungsratsmandat und dem Arbeitsverhältnis unterschieden werden.

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. 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. 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.

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. Übe ein Verwaltungsrat eine organunabhängige Tätigkeit aus, könne ein Arbeitsverhältnis durchaus unabhängig vom Weisungsrecht des Gesamtverwaltungsrates bestehen. Arbeitsrechtlich sei die Beschwerdeführerin dem Direktor und Verwaltungsratsmitglied der Y., B., unterstellt und ihm als ausgewiesene Fachperson gegenüber weisungsgebunden gewesen. Es habe insofern ein Verhältnis zwischen zwei natürlichen Personen gemäss den Ausführungen der Vorinstanz bestanden.

Mit Duplik vom 14. Oktober 2009 ergänzt die Vorinstanz ihre bisherigen Ausführungen zum Subordinationsverhältnis. 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 BVGer heisst die Beschwerde gut und hebt die angefochtene Verfügung insoweit auf, als dass sie sich auf die Nichtzulassung der Beschwerdeführerin als Revisionsexpertin bezieht. Die Beschwerdeführerin wird als Revisionsexpertin zugelassen und die Vorinstanz angewiesen, die Beschwerdeführerin als Revisionsexpertin im Revisorenregister einzutragen.

Aus den Erwägungen:

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 Revisionsaufsichtsgesetzes vom 16. Dezember 2005 (RAG, SR 221.302) beaufsichtigenden Person unterstellt beziehungsweise 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. 727*b* 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 zum Bundesgesetz über die Zulassung und Beaufsichtigung der Revisorinnen und Revisoren [Revisionsaufsichtsgesetz RAG] vom 20. Juli 2004, BBl 2004 I 4007, nachfolgend: Botschaft zum RAG). Die Fachpraxis ist vom Gesuchsteller nachzuweisen (Art. 3 Abs. 1 und 2 der Revisionsaufsichtsverordnung vom 22. August 2007 [RAV, SR 221.302.3]; 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 beziehungsweise Revisionsexpertinnen und Revisionsexperten ist die Gewährleistung der Verlässlichkeit von Revisionen (Botschaft zum RAG, BBl 2004 I 3997 f.). Nach dem Zweckartikel des Revisionsaufsichtsgesetzes dient dieses der ordnungsgemässen 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 zum RAG, BBl 2004 I 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 zugelas-

> sene 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 über die fachlichen Anforderungen an besonders befähigte Revisoren vom 15. Juni 1992 (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 BVGer 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 (...). Somit hat die Beschwerdeführerin eine beaufsichtigte Fachpraxis von 72 Monaten zu erfüllen (144 x ¾ x ⅔). 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 beziehungsweise Gesuchsbeurteilung von der Vorinstanz zu Recht nicht als beaufsichtigte Fachpraxis beziehungsweise 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., insbes. 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 (MÜLLER, Problematik einer Doppelstellung, ST 2006, 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 den 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. beziehungsweise 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 im Sinne von 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. beziehungsweise 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 (...); 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 insge-

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