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

11

Auszug aus dem Urteil der Abteilung II
i. S. X. gegen Eidgenössische Revisionsaufsichtsbehörde
B–5668/2010 vom 7. April 2011

Revisionsaufsicht. Zulassung als Revisionsexperte. Anforderungen an die Fachpraxis, insbesondere an die beaufsichtigte Fachpraxis. Härtefallklausel.

Art. 4, Art. 43 Abs. 4 und 6 RAG. Art. 7 und Art. 50 RAV. Art. 1 Abs. 1 Bst. b und Art. 5 der (aufgehobenen) Verordnung vom 15. Juni 1992 über die fachlichen Anforderungen an besonders befähigte Revisoren.

1. **Auch die beaufsichtigte Fachpraxis muss sowohl auf dem Gebiet des Rechnungswesens als auch auf jenem der Rechnungsrevision erworben worden sein. Aus Sinn und Zweck von Art. 4 Abs. 4 RAG und der Gesamtsystematik des Revisionsrechts ergibt sich, dass nur Personen mit umfassender Erfahrung und mit beaufsichtigter Fachpraxis in beiden Teilgebieten als Revisionsexperten zugelassen werden sollen (E. 4.2).**
2. **Interne Revision kann dann als Fachpraxis anerkannt werden, wenn sie bei einer gesamtheitlichen Betrachtung eine beachtliche Nähe zur externen Revision aufweist. Vorliegend bejaht (E. 4.3).**
3. **Bei einer Zulassung als Härtefall im Sinne von Art. 43 Abs. 6 RAG ist, angesichts der offenen gesetzlichen Formulierung und unter dem Gesichtspunkt der Bindung an das Gesetz, Art. 50 RAV lediglich als einer, aber nicht als der einzige Anwendungsfall der Härtefallklausel zu betrachten (E. 5).**

Surveillance des réviseurs. Agrément en qualité d'expert-réviseur. Exigences en matière de pratique professionnelle, en particulier de pratique professionnelle supervisée. Clause de rigueur.

Art. 4, art. 43 al. 4 et art. 6 LSR. Art. 7 et art. 50 OSRev. Art. 1 al. 1 let. b et art. 5 ordonnance du 15 juin 1992 sur les qualifications professionnelles des réviseurs particulièrement qualifiés (abrogée).

1. **La pratique professionnelle supervisée doit avoir été acquise aussi bien dans le domaine de la comptabilité que dans celui de la révision comptable. Il découle du but et de l'esprit de l'art. 4 al. 4 LSR, ainsi que de la systématique générale de la législation sur la révision, que seules les personnes disposant d'une grande expérience et d'une pratique professionnelle supervisée dans ces deux domaines sont agréées comme experts-réviseurs (consid. 4.2).**
2. **La révision interne peut être reconnue comme pratique professionnelle si l'on constate par un examen global qu'elle a été très proche d'une révision externe. Il en est ainsi en l'espèce (consid. 4.3).**
3. **Dans le cadre de l'application de la clause de rigueur prévue à l'art. 43 al. 6 LSR, vu la formulation ouverte de cette disposition et eu égard à l'obligation de respecter la loi, l'art. 50 OSRev doit être considéré comme l'un – mais pas le seul – des cas de figure envisageables (consid. 5).**

Sorveglianza dei revisori. Abilitazione ad esercitare la funzione di perito revisore. Requisiti posti all'esperienza professionale, in particolare all'esperienza professionale acquisita sotto sorveglianza. Clausola di rigore.

Art. 4, art. 43 cpv. 4 e 6 LSR. Art. 7 e art. 50 OSRev. Art. 1 cpv. 1 lett. b e art. 5 dell'ordinanza del 15 giugno 1992 sui requisiti professionali dei revisori particolarmente qualificati (abrogata).

1. **Anche l'esperienza professionale acquisita sotto sorveglianza deve essere conseguita sia nell'ambito della contabilità che della revisione dei conti. Dal senso e dallo scopo dell'art. 4 cpv. 4 LSR come pure dalla sistematica generale della legislazione in materia di revisione, risulta che solo le persone con una vasta esperienza e con un'esperienza professionale acquisita sotto sorveglianza in**

entrambi i settori sono abilitate ad esercitare la funzione di perito revisore (consid. 4.2).

2. **La revisione interna può essere riconosciuta come esperienza professionale, se nel quadro di una valutazione globale presenta una notevole affinità alla revisione esterna. Ciò è il caso nella fattispecie (consid. 4.3).**
3. **Nel quadro dell'applicazione della clausola di rigore giusta l'art. 43 cpv. 6 LSR, in considerazione della formulazione aperta di tale disposizione e dal punto di vista dell'obbligo di rispettare le leggi, l'art. 50 OSRev è da considerare come uno, ma non il solo caso di applicazione della clausola di rigore (consid. 5).**

Der Beschwerdeführer erwarb am 27. April 1990 das Diplom als Buchhalter mit eidgenössischem Fachausweis und am 4. Mai 1994 das Diplom als diplomierter Buchhalter/Controller (entspricht heute dem Experten in Rechnungswesen und Controlling).

Am 12. November 2007 stellte der Beschwerdeführer bei der Eidgenössischen Revisionsaufsichtsbehörde (RAB, Vorinstanz) ein Gesuch um Zulassung als Revisionsexperte. Darin machte er eine beaufsichtigte Fachpraxis im Rahmen seiner Tätigkeit für die Z. AG vom 6. Juli 1987 bis 30. September 1993 geltend. Im Weiteren führte er eine unbeaufsichtigte Fachpraxis auf in den Bereichen des Rechnungswesens und der Rechnungsrevision im Rahmen seiner Tätigkeiten bei der A. AG (16. April 1982 bis 31. August 1983), B. Inc. (1. April 1984 bis 31. Oktober 1985), C. AG (1. November 1985 bis 28. Februar 1987), D. S.A. (1. Juli 1994 bis 30. September 1995) sowie E. AG (seit dem 1. Januar 1996).

Mit Verfügung vom 9. Juli 2010 wies die Vorinstanz das Gesuch des Beschwerdeführers um Zulassung als Revisionsexperte ab. Zur Begründung hielt sie fest, eine Zulassung nach Art. 4 des Revisionsaufsichtsgesetzes vom 16. Dezember 2005 (RAG, SR 221.302) sei nicht möglich, da der Beschwerdeführer über keine beaufsichtigte Fachpraxis in der Rechnungsrevision verfüge. Beaufsichtigte Fachpraxis ausschliesslich auf dem Gebiet des Rechnungswesens reiche für eine Zulassung nicht aus. Fraglich sei im Übrigen auch, ob die Person, die den Beschwerdeführer bei der Z. AG beaufsichtigt habe (Y.), über die notwendige Fachpraxis gemäss Art. 43 Abs. 4 RAG verfüge. Es liege auch 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.

Gegen diesen Entscheid erhob der Beschwerdeführer, vertreten durch Rechtsanwalt Hans Peter Derksen, am 9. August 2010 Beschwerde beim Bundesverwaltungsgericht mit dem Hauptantrag, der Entscheid sei aufzuheben und er (der Beschwerdeführer) sei als Revisionsexperte im Sinne von Art. 4 RAG zuzulassen. Zur Begründung machte der Beschwerdeführer geltend, die Vorinstanz erachte es für die Zulassung zum Revisionsexperten als ausreichend, wenn mindestens 10 % der beaufsichtigten Fachpraxis unter Aufsicht eines zugelassenen Revisionsexperten in der Rechnungsrevision erworben worden seien. Diese Zulassungsvoraussetzung erfülle er, indem er ab Juli 1987 12 Monate interne Revision bei der Firma Z. geleistet habe. Die Beaufsichtigung durch Y. sei rechtsgenüglich. Der Schluss der Vorinstanz, dass eine Zulassung als Revisionsexperte gestützt auf die Härtefallklausel von Art. 43 Abs. 6 RAG ausgeschlossen sei, widerspreche Bundesrecht.

Die Vorinstanz beantragte mit Eingabe vom 8. Oktober 2010 die Abweisung der Beschwerde. Sie hielt insbesondere fest, 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.

Das Bundesverwaltungsgericht heisst die Beschwerde gut.

Aus den Erwägungen:

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).

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). Diese entscheidet auf Gesuch hin über die Zulassung von Revisionsexpertinnen und Revisionsexperten, Revisorinnen und Revisoren sowie staatlich beaufsichtigten

Revisionsunternehmen (Art. 15 Abs. 1 RAG). Die Aufsicht obliegt gemäss Art. 28 Abs. 1 RAG der Vorinstanz.

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 diplomierter Buchhalter/Controller, was – gemäss den Ausführungen der Vorinstanz in der angefochtenen Verfügung – dem heutigen « Experten in Rechnungswesen und Controlling » entspricht. Bezüglich der geforderten Fachpraxis kommt demnach Art. 4 Abs. 2 Bst. b RAG zur Anwendung:

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

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

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

Diese Bestimmung wurde aus der (inzwischen aufgehobenen) Verordnung des Bundesrates vom 15. Juni 1992 über die fachlichen Anforderungen an besonders befähigte Revisoren (AS 1992 1210, nachfolgend: Revisorenverordnung von 1992) übernommen und angepasst.

Aus Sinn und Zweck dieser Regelung ergibt sich, dass die geforderte praktische Erfahrung mindestens zu einem grossen Teil aus der Durchführung von internen oder externen Revisionsarbeiten stammen und zudem sowohl in den Bereichen des Rechnungswesens als auch der Rechnungsrevision ohne grössere Unterbrüche gewonnen worden sein

muss (vgl. hierzu Urteil des Bundesverwaltungsgerichts B–390/2008 vom 30. April 2008 E. 3.6.3).

Die Vorinstanz nimmt gemäss ihrer Praxis eine vorwiegende Tätigkeit auf den erwähnten Gebieten bei einem 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 unbeaufsichtigte Praxis von 15 Monaten (60 x ¾ x ⅓) sowie eine beaufsichtigte Fachpraxis von 30 Monaten zu erfüllen (60 x ¾ x ⅔).

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 Revisorenverordnung von 1992 über die fachlichen Anforderungen an besonders befähigte Revisoren 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, beispielsweise « 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, das heisst 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/St. Gallen 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, Bd. I, Neuenburg 1984, S. 333).

Das Bundesverwaltungsgericht kann sowohl Ermessenskontrollen durchführen als auch die Auslegung von unbestimmten Gesetzesbegriffen durch eine Verwaltungsbehörde überprüfen (Art. 37 des Verwaltungsgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 [VGG, SR 173.32] i. V. m. Art. 49 Bst. a des Verwaltungsverfahrensgesetzes vom 20. Dezember 1968 [VwVG, SR 172.021]). 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 -überschreitenden 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).

4. Der Beschwerdeführer verfügt mit seiner Tätigkeit bei der E. AG ab 1996 bis heute über eine genügend lange Dauer an unbeaufsichtigter Fachpraxis. Insbesondere war er ab dem 1. Januar 1996 bis heute bei sämtlichen von der E. AG durchgeführten Revisionen − nach seinen Angaben mehr als 430 nach Obligationenrecht vom 30. März 1911 (OR, SR 220) sowie etwa 15 Revisionen bei Kapitalerhöhungen − als Revisor tätig, zum Teil allein, zum Teil in Teamarbeit. Diese Ausführungen werden von der Vorinstanz nicht bestritten. Dass der Beschwerdeführer über eine solide, langjährige und ohne wesentliche Unterbrüche erworbene praktische Erfahrung, insbesondere in der Rechnungsrevision, verfügt, lässt sich demnach nicht ernsthaft in Zweifel ziehen.

Strittig ist damit lediglich, ob er die Anforderung der beaufsichtigten Fachpraxis von 30 Monaten (vgl. E. 3.1) erfüllt. Die Vorinstanz macht diesbezüglich geltend, der Beschwerdeführer weise keine Fachpraxis auf dem Gebiet der Rechnungsrevision im Sinne des Revisionsaufsichtsrechts aus; die von ihm geltend gemachte Fachpraxis bei der Firma Z. AG könne lediglich als Fachpraxis im Bereich des Rechnungswesens angerechnet werden.

4.1 Wie in E. 3.1 dargelegt, muss die Fachpraxis nach Art. 4 Abs. 4 RAG vorwiegend auf den Gebieten des Rechnungswesens und der Rechnungsrevision erworben worden sein, davon zu mindestens zwei Dritteln unter Beaufsichtigung durch eine zugelassene Revisionsexpertin oder einen zugelassenen Revisionsexperten oder durch eine ausländische Fachperson mit vergleichbarer Qualifikation.

Das *Rechnungswesen*, bestehend aus Finanzbuchführung und Rechnungslegung sowie Kostenrechnung und Kalkulation, dient der quantitativen Erfassung, Darstellung, Auswertung und Planung des betrieblichen Umsatzprozesses und widerspiegelt die finanziellen Auswirkungen vergangener oder geplanter unternehmerischer Tätigkeiten. Das Rechnungswesen dient einerseits der internen Kontrolle, andererseits bildet es die Grundlage für die externe Kontrolle (JEAN-PAUL THOMMEN, Lexikon der Betriebswirtschaft, 3. Aufl., Zürich 2004, S. 536 ff.).

Unter *Revision* versteht man ein systematisches Nachprüfen, Analysieren und Beurteilen von Gegenständen, Sachverhalten oder abgeschlossenen Vorgängen. Prüfungsgegenstand sind wirtschaftliche Prozesse und Tatbestände sowie deren Darstellung in der Buchhaltung, Jahresrechnung und anderen finanziellen Ausweisen. Bei der (externen) Revision handelt es sich um eine periodische oder einmalige Untersuchung durch unab-

hängige Personen, die im Betriebsablauf nicht integriert und am Zustandekommen des Prüfungsgegenstands nicht beteiligt sind (THOMMEN, a. a. O., S. 545).

Die *interne Revision* erbringt (organisationsinterne) unabhängige und objektive Prüfungs- und Beratungsdienstleistungen, welche darauf ausgerichtet sind, Mehrwerte zu schaffen und die Geschäftsprozesse zu verbessern. Mit einem systematischen und zielgerichteten Ansatz bewertet sie die Effektivität des Risikomanagements, der Kontrollen und der Führungs- und Überwachungsprozesse und hilft, diese zu verbessern (vgl. internationale Standards des Institutes of Internal Auditors für die berufliche Praxis der internen Revision, Ausgabe 2009 [ISBN: 978-3-941526-00-6]).

4.2 Weder dem Revisionsaufsichtsgesetz noch der Revisionsaufsichtsverordnung sind präzisere Regelungen dazu zu entnehmen, wie die Aufteilung zwischen Fachpraxis im Rechnungswesen und Fachpraxis in der Rechnungsrevision ausgestaltet sein muss, um die Voraussetzungen für die Anerkennung als Revisionsexperte zu erfüllen. Die Vorinstanz geht diesbezüglich davon aus, dass ein Gesuchsteller in beiden Gebieten *beaufsichtigte* Fachpraxis nachweisen muss, wobei die gesetzlichen Anforderungen mit einer Tätigkeit von etwa 10 % auf dem Gebiet der Rechnungsrevision erfüllt seien (E. 4.6 der angefochtenen Verfügung). Gestützt auf diese Berechnung fehlen dem Beschwerdeführer – nach Ansicht der Vorinstanz – 3 Monate beaufsichtigte Fachpraxis in der Rechnungsrevision (10 % von 30 Monaten).

Aus dem Wortlaut der Bestimmung von Art. 4 Abs. 4 RAG geht klar hervor, dass Fachpraxis auf beiden Gebieten (Rechnungswesen und Rechnungsrevision) erworben worden sein muss. Dies ist durchaus gerechtfertigt, da so sichergestellt wird, dass Personen mit rein theoretischen Kenntnissen in einem dieser Gebiete, aber ohne genügend lange praktische Erfahrung nicht zugelassen werden. Der Wortlaut impliziert ferner, dass die Beaufsichtigung sich auf beide Gebiete (Rechungswesen und Rechnungsrevision) erstrecken sollte, scheint sich doch das Wort « davon » im zweiten Satzteil von Art. 4 Abs. 4 RAG grammatikalisch auf das unmittelbar zuvor verwendete Begriffspaar « Gebiete des Rechnungswesens und der Rechnungsrevision » zu beziehen. Selbst wenn man jedoch von einem unklaren Wortlaut ausgehen sollte, ergibt sich aus Sinn und Zweck der Norm und der Gesamtsystematik des Revisionsrechts, dass nur Personen mit umfassender Erfahrung und damit insbe-

sondere mit beaufsichtigter Fachpraxis in beiden Teilgebieten als Revisionsexperten zugelassen werden sollen. Denn, wie die Vorinstanz zu Recht darlegt, weist die Beaufsichtigung eine Ausbildungs- wie auch eine Kontrollfunktion auf und ist dadurch als Element qualifizierter Berufserfahrung ein gewichtiges, der Sicherstellung der Qualität der Revision dienendes Kriterium.

4.3 Der Beschwerdeführer macht beaufsichtigte Fachpraxis bei der Firma Z. AG in der Zeit von Juli 1987 bis September 1993 geltend. Gemäss Bestätigung der Z. AG vom 21. Juli 2009 war der Beschwerdeführer 63 Monate im Rechnungswesen und 12 Monate in der internen Revision in Zusammenarbeit mit Buchprüfern und in der Rechnungsrevision unter Beaufsichtigung von Y. tätig.

Im Folgenden ist zu prüfen, ob diese beaufsichtigte Fachpraxis den gesetzlichen Anforderungen genügt.

4.3.1 Die Vorinstanz schliesst die Anerkennung von « interner Revision » als Fachpraxis in der Rechnungsrevision nicht grundsätzlich aus. Sie hielt diesbezüglich in der angefochtenen Verfügung fest, eine Anrechnung sei möglich, wenn belegt werde, dass die durchgeführten Prüfungshandlungen weitgehend jenen der externen Revisionsstelle entsprächen. Der Beschwerdeführer habe indessen nicht nachgewiesen, dass diese Anforderung bezüglich seiner Tätigkeit bei der Z. AG erfüllt sei.

4.3.2 Aus dem Arbeitszeugnis des Beschwerdeführers vom 30. September 1993 ist ersichtlich, dass er ab dem 1. Januar 1989 als Financial Controller unter anderem folgende Aufgaben wahrnahm: Planung und Organisation des Abrechnungssystems und der Arbeitsabläufe im Rechnungswesen, Erstellen der Monats-, Quartals- und Jahresabschlüsse, Erstellen von Abweichungsanalysen und Besprechung mit Verantwortlichen, Reporting an Geschäfts- und Konzernleitung, Cash Management/Mittelflussrechnungen, Einführung neuer Software, « Unterhalt Programmpakete an wechselnde Anforderungen », Aufbau diverser Mechanismen, um den der Konzernleitung genügenden, internen Kontrollgrundsätzen nachzukommen (Pflege des internen Kontrollsystems [IKS]), Mithilfe bei Aufnahme neu akquirierter Firmen in den Konzern, Zusammenarbeit mit internen und externen Revisoren sowie Vorbereiten von Buchprüfungen. In seiner Stellungnahme vom 17. Juni 2010 an die Vorinstanz ergänzte der Beschwerdeführer seinen Aufgabenbereich dahingehend, dass seine revisionsbezogenen Dienstleistungen den Aufbau eines IKS (United States Generally Accepted Accounting Principles [US-

GAAP]) zwecks Überwachung und Pflege gemäss Vorgaben der Muttergesellschaft in den USA und die Überprüfung IKS bei neuen Akquisitionen gemäss US-GAAP umfasst habe.

4.3.3 Aus den genannten Unterlagen geht hervor, dass die Tätigkeit des Beschwerdeführers bei der Z. AG zwar schwergewichtig auf dem Gebiet des Rechnungswesens anzusiedeln ist, dass er indessen auch Aufgaben erfüllte, welche solchen im Bereich der Rechnungsrevision ähnlich oder damit vergleichbar sind.

So machte der Beschwerdeführer unter anderem geltend, die Z. AG sei ein weltweit tätiger amerikanischer Pharma- und Konsumgüterhersteller, der jedes Jahr diverse Unternehmen übernehme und in den Konzern integriere. Auch während seiner Tätigkeit bei der Z. AG seien Akquisitionen in der Schweiz durchgeführt worden. Er sei massgeblich an der Übernahme und Integration der F. AG und der G. beteiligt gewesen. Bei diesen Akquisitionen habe er das IKS geprüft und die Jahresrechnungen der neu akquirierten Firmen auf deren Vereinbarkeit mit US-GAAP (vgl. Accounting Standards Codification des Financial Accounting Standards Board) untersucht.

Diese Ausführungen machen deutlich, dass der Beschwerdeführer im Rahmen von Übernahmen von neuen Firmen eine Tätigkeit ausübte, welche erhebliche Ähnlichkeiten mit jener eines externen Revisors aufweist. Bei der Prüfung der zu übernehmenden Firmen musste er in der Lage sein, Risiken und mögliche Schwachstellen des Unternehmens zu erkennen. Mit US-GAAP wandte er die meist verbreitete Rechnungslegungsmethode in den USA an. Zudem nahm der Beschwerdeführer bei solchen Akquisitionen der Natur der Sache gemäss die Perspektive eines externen Prüfers mit kritischer Grundhaltung ein.

Die von der Vorinstanz in der angefochtenen Verfügung geltend gemachten Anforderungen, wonach der Prüfer im Rahmen der Rechnungsrevision – anders als bei der Tätigkeit im Rechnungswesen − die anwendbaren Prüfungsstandards und Prüfungstechniken kennen und umsetzen können sowie die Fähigkeit haben müsse, das Vorhandensein eines IKS zu bestätigen, werden vom Beschwerdeführer demnach erfüllt.

4.3.4 Die Vorinstanz wendet ein, in der Regel verfügten nur Banken, Versicherungen und internationale Grosskonzerne über eine interne Revision, deren Tätigkeit tatsächlich mit einer externen Revisionsstelle vergleichbar sei. In kleineren Unternehmen sei es dagegen aus Kosten-

gründen üblich, auf eine interne Revision zu verzichten oder eine Stelle zu schaffen, die primär die Funktionen des Controllings oder der Compliance wahrnehme. Eine Tätigkeit im Controlling eines Grossunternehmens könne jedoch nicht mit interner Revision gleichgesetzt werden. Das Controlling sei ein Führungssubsystem innerhalb der Unternehmung und bezeichne die laufende direkte und ergebnisorientierte Überwachung der Geschäftsabläufe sowie das zeitnahe Aufspüren von Zielabwiechungen, Budgetüberschreitungen und Ineffizienzien (mit Verweis auf PETER BÖCKLI, Revisionsstelle und Abschlussprüfung nach neuem Recht, Zürich 2007, N 319, sowie T. FLEMMING RUUD/LADINA JENAL, Licht im Internal-Control-Dschungel, in: Der Schweizer Treuhänder 6-7/05, S. 455 ff., insbes. S. 459). Wie der Beschwerdeführer selber festhalte, seien die Arbeiten für die « interne Revision » bei der Z. AG nicht durch ihn selber durchgeführt, sondern von konzerneigenen « Revisoren » geleitet worden. Die vom Beschwerdeführer diesbezüglich geleisteten Vorbereitungsarbeiten entsprächen nicht Arbeiten im eigentlichen Sinne einer unabhängigen externen Abschlussprüfung.

Die Vorinstanz übersieht, dass vorliegend eine Tätigkeit zu beurteilen ist, die vor rund 20 Jahren, nämlich in den Jahren 1987 bis 1993, ausgeübt worden ist. Wenn sie demnach mit heute geltenden Anforderungen an die interne Revision und Begriffsbestimmungen und -abgrenzungen aus neuster Zeit argumentiert, so scheint fraglich, ob sie nicht von zu hohen, weil damals nicht in dieser Weise geltenden Standards, ausgeht.

Diesbezüglich bringt der Beschwerdeführer vor, international und an der US-Börse kotierte Unternehmungen wie die Z. AG hätten bereits Internal Auditing und Control-Standards eingesetzt, bevor dies in der schweizerischen Revisionslandschaft überhaupt ein Thema gewesen sei. Die internen Audits hätten vier bis sechs Wochen gedauert und seien vor Ort von Auditors vom Hauptsitz des Unternehmens durchgeführt worden. Hier seien die Resultate der von der Z. AG Schweiz beziehungsweise vom Beschwerdeführer erstellten Monats-, Halbjahres- und Jahresrechnung gemäss den Anforderungen von US-GAAP geprüft worden.

Demgemäss nahm der Beschwerdeführer hinsichtlich der erstellten Jahresrechnungen zwar nicht die Rolle eines externen Prüfers ein, indessen wurden die von ihm erarbeiteten Resultate vor Ort einer intensiven Prüfung unterzogen, an welcher er offenbar auch selber teilnahm. Würdigt man diese Tätigkeit in inhaltlicher Hinsicht, so ist festzustellen, dass es sich – gerade auch durch die Zusammenarbeit mit den Auditors – um

eine Arbeit handelt, welche nicht lediglich das Rechnungswesen betrifft, sondern die eine beachtliche Nähe zu den Aufgaben im Rahmen einer Rechnungsrevision aufweist. Dass die vom Beschwerdeführer geltend gemachte Tätigkeit, die auch den Aufbau eines IKS umfasste, anspruchsvoll war, anerkennt im Übrigen auch die Vorinstanz in ihrer Vernehmlassung vom 8. Oktober 2010.

4.3.5 Aus dem oben Gesagten (E. 4.3.3 und E. 4.3.4) geht demnach hervor, dass der Beschwerdeführer im Rahmen seiner beaufsichtigten Tätigkeit bei der Z. AG zum Einen bei Unternehmensübernahmen sowohl die Rolle wie auch weitgehend die Aufgaben eines externen Prüfers einnahm beziehungsweise ausübte, was entsprechende Fachkenntnisse bezüglich der anwendbaren Prüfungstechniken und -standards erforderte. Zum Andern führte er anlässlich der Prüfung der von ihm erstellten Jahresrechnungen in Zusammenarbeit mit internen und externen Revisoren sowie beim Aufbau eines IKS Arbeiten aus, welche sich klar von Aufgaben im Rechnungswesen unterscheiden und inhaltlich überwiegend dem Bereich der (internen) Revision zuzuordnen sind.

Hinzu kommt, dass von den 12 Monaten, in denen der Beschwerdeführer in diesem Bereich tätig war, gemäss der Berechnungsweise der Vorinstanz nur 3 Monate erforderlich wären.

Mit Blick auf die gesamten relevierten Umstände und unter Berücksichtigung der zeitlichen Gegebenheiten (lange zurückliegendes Arbeitsverhältnis) kommt das Bundesverwaltungsgericht daher zum Schluss, dass der Beschwerdeführer im Rahmen seines Arbeitsverhältnisses bei der Z. AG das Erfordernis einer zumindest 3-monatigen Fachpraxis in der Rechnungsrevision erfüllt.

4.4 Der Beschwerdeführer übte unbestrittenermassen während der geforderten Dauer eine weisungsgebundene Tätigkeit unter der Aufsicht von Y. aus, welchem er auch formell unterstellt war (Art. 7 RAV). Zu prüfen ist indessen, ob Y. die zur rechtsgenüglichen Aufsicht erforderlichen Qualifikationen aufweist.

Die Vorinstanz liess die Frage, ob Y. über die notwendige Fachpraxis verfügt, in der angefochtenen Verfügung offen. Sie wies jedoch darauf hin, dass die in seinem Arbeitszeugnis aufgeführten Tätigkeiten, für welche er als Director of Finance verantwortlich gewesen sei, solche im Bereich des Rechnungswesens und nicht der externen Revision darstellten. In der Duplik hielt sie diesbezüglich fest, es sei dem Beschwerdeführer

nicht gelungen, zumindest glaubhaft zu machen, dass Y. über die erforderliche Erfahrung sowohl auf dem Gebiet des Rechnungswesens als auch auf dem Gebiet der Rechnungsrevision verfüge.

4.4.1 Die gesetzlichen Anforderungen an die beaufsichtigende Person sind gemäss Art. 43 Abs. 4 RAG erfüllt, wenn in Bezug auf die Ausbildung und praktische Erfahrung die Voraussetzungen nach der Revisorenverordnung von 1992 vorliegen.

4.4.2 Y. schloss am 11. April 1985 erfolgreich die Ausbildung als diplomierter Buchhalter ab (damalige Hauptprüfung, die dem heutigen « diplomierter Buchhalter/Controller » entspricht; die Vorprüfung bestand er im Jahre 1982). Er erfüllt daher die Anforderungen an die Ausbildung gemäss Art. 1 Abs. 1 Bst. b der Revisorenverordnung von 1992, was im Übrigen unbestritten ist. Y. gilt demnach als besonders befähigter Revisor, wenn er eine praktische Erfahrung von fünf Jahren auf den Gebieten des Rechnungswesens und der Rechnungsrevision aufweist, welche zu mindestens zwei Dritteln unter Beaufsichtigung durch eine Person, welche den Anforderungen dieser Verordnung genügt, erworben worden ist (Art. 1 Abs. 1 Bst. b i. V. m. Art. 1 Abs. 2 Revisorenverordnung von 1992).

Nach Art. 5 Revisorenverordnung von 1992 brauchen Personen, die im Zeitpunkt des Inkrafttretens dieser Verordnung (d. h. am 1. Juli 1992) eine der in Art. 1 aufgeführten Ausbildungen abgeschlossen haben und bereits im Bereich der Rechnungsrevision tätig sind, die beaufsichtigte Fachpraxis nicht nachzuweisen.

4.4.3 Y. war in der Zeit vom 1. März 1986 bis 30. April 1994 als Director of Finance bei der Z. AG tätig. Gemäss seinem Arbeitszeugnis hatte er in demselben Unternehmen in den Jahren 1977 und 1978 die Position eines Accounting Managers und von 1979 bis 1986 die Position eines Financial Controllers inne (wie der Beschwerdeführer; vgl. E. 4.3.2.).

Es ist demnach davon auszugehen, dass Y. im Rahmen dieser verschiedenen Arbeitsprofile, aber insbesondere als Financial Controller, sowohl im Rechnungswesen tätig war wie auch Arbeiten ausführte, welche im Bereich der Rechnungsrevision anzusiedeln oder dieser zumindest bezüglich der benötigten Fachkenntnis in Berücksichtigung der damaligen Verhältnisse gleichzusetzen sind (vgl. die diesbezüglichen

Ausführungen betreffend die Tätigkeiten des Beschwerdeführers als Financial Controller in E. 4.3).

Demnach sind die Voraussetzungen von Art. 5 Revisorenverordnung von 1992 gegeben und Y. braucht keine beaufsichtigte Fachpraxis nachzuweisen. Die gesetzlichen Anforderungen an die beaufsichtigende Person gemäss Art. 43 Abs. 4 RAG sind somit erfüllt. Auch unter diesem Blickwinkel ist dem Beschwerdeführer eine beaufsichtigte Tätigkeit in der Dauer von 75 Monaten bei der Z. AG anzurechnen.

4.5 Nach dem Gesagten erfüllt der Beschwerdeführer die Anforderungen an die Ausbildung und die Fachpraxis gemäss Art. 4 Abs. 2 und 4 RAG. Da er unbestrittenermassen ebenfalls über einen unbescholtenen Leumund verfügt, ist er als Revisionsexperte zuzulassen (Art. 4 Abs. 1 RAG).

5. Bei diesem Resultat erübrigt sich im vorliegenden Fall die Auslegung und Anwendung von Art. 43 Abs. 6 RAG, wonach 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 (sog. Härtefallklausel).

Doch selbst wenn Art. 43 Abs. 6 RAG heranzuziehen wäre, könnte sich das Bundesverwaltungsgericht der Auslegung der Härtefallklausel durch die Vorinstanz insofern nicht anschliessen, 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 beziehungsweise 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.

Der Vorinstanz ist indessen darin beizupflichten, dass bei der Zulassung zum Revisionsexperten eine qualifizierte Berufserfahrung vorliegen muss und dass die Anforderungen an diese praktische Erfahrung auch im Rahmen der Härtefallklausel strenger auszugestalten und zu gewichten sind als bei der Zulassung zum Revisor.