

BUNDESVERWALTUNGSGERICHT STÜTZT ZULASSUNGSPRAXIS DER RAB

Grundsatzurteile zum Revisionsaufsichtsgesetz*

RETO SANWALD

MANUS WIDMER

Ein knappes Jahr nach dem in Kraft treten des Revisionsaufsichtsgesetzes liegen die ersten Gerichtsentscheide zur Zulassungspraxis der Eidg. Revisionsaufsichtsbehörde (RAB) vor. Die wichtigste Erkenntnis lautet, dass die gesetzliche Liste der anerkannten Ausbildungen zurzeit abschliessend ist. Personen mit anderen Ausbildungen können folglich nicht zugelassen werden. Die Anforderungen an die Fachpraxis und den unbescholtenen Leumund wurden ebenfalls konkretisiert.

1. EINLEITUNG

Am 1. September 2007 ist das *Revisionsaufsichtsgesetz* (RAG) [1] in Kraft getreten. Das RAG regelt u. a. die Zulassung von Personen und Revisionsunternehmen zur Erbringung von bundesrechtlich vorgeschriebenen Revisionsdienstleistungen. Für die Zulassung von natürlichen Personen sind drei Voraussetzungen zu erfüllen: einschlägige Ausbildung, Nachweis rechtsgenügender Fachpraxis und unbescholtener Leumund [2].

Bis Ende August 2008 sind bei der RAB rund 7000 Gesuche um Zulassung von natürlichen Personen eingegangen. Bei der Beurteilung dieser Gesuche hat sich mit Blick auf die vorgenannten Voraussetzungen eine Reihe von Rechtsfragen gestellt. Im Rahmen der ersten Beschwerdeverfahren gegen negative Entscheide der RAB hatte das *Bundesverwaltungsgericht* (BVGer) die Gelegenheit, sich zu den konkreten Anforderungen an die Ausbildung, die Fachpraxis sowie den Leumund und zur jeweiligen Praxis der RAB zu äussern (hinten Ziff. 2, 3 und 4). Weiter waren auch Fragen verfahrensrechtlicher Natur zu beurteilen (hinten Ziff. 5). Schliesslich wurden immer wieder Grundrechtsverletzungen geltend gemacht, welche die Verfassungskonformität des Zulassungssystems in Frage stellten (hinten Ziff. 6).

2. ANFORDERUNGEN AN DIE AUSBILDUNG

In einem kürzlich ergangenen Urteil [3] hatte das BVGer die Anforderungen an die Ausbildung von Gesuchstellerinnen

und Gesuchstellern zu beurteilen. Es hat entschieden, dass die gesetzliche Aufzählung der Ausbildungsgänge [4] derzeit als abschliessend zu betrachten ist. Das Gericht führt dazu aus, dass der Gesetzgeber bewusst nur eine beschränkte Anzahl von Ausbildungen ins Gesetz aufgenommen habe. Es handle sich dabei um diejenigen Ausbildungsgänge, die im Zusammenhang mit der entsprechenden Fachpraxis Gewähr für qualitativ hochstehende Revisionsdienstleistungen bieten würden. Daraus ergebe sich im Umkehrschluss, dass die nicht in der gesetzlichen Auflistung enthaltenen Ausbildungsgänge vom Gesetzgeber als ungenügend qualifiziert worden seien [5].

Der Bundesrat kann die bestehende Liste allerdings mit weiteren gleichwertigen Ausbildungsgängen ergänzen und die jeweilige Dauer der notwendigen Praxis festlegen (Art. 4 Abs. 3 RAG). Diese Bestimmung wurde ins Gesetz aufgenommen, weil im Rahmen der parlamentarischen Beratungen die Befürchtung bestand, dass die Liste von Art. 4 Abs. 2 RAG schon bald nicht mehr aktuell sein könnte; bestehende Ausbildungsgänge werden abgeschafft und neue Ausbildungsgänge angeboten. Um für zukünftige Entwicklungen besser gewappnet zu sein, wurde die erwähnte Kompetenz des Bundesrates geschaffen [6]. Ihrem Zweck entsprechend ist es nicht möglich, auf der Grundlage von Art. 4 Abs. 3 RAG bereits zum Zeitpunkt der Verabschiedung des RAG bestehende Ausbildungsgänge und entgegen der Auflistung in Art. 4 Abs. 2 RAG als gleichwertig anzuerkennen [7].

Die RAB hat demnach auf Grund der klaren Vorgaben des Gesetzgebers keine Kompetenz, Personen mit einer anderen Ausbildung als den im Gesetz genannten zuzulassen. Eine Ausnahme besteht grundsätzlich nur für Personen, die einen altrechtlichen Ausbildungsgang, der einem der aktuell im Gesetz aufgeführten Ausbildungsgänge entspricht, absolviert haben (sog. «Vorgängerdiplome»).

Die Zulassung wird in der Regel nur bei Einreichung des entsprechenden Diploms erteilt. In begründeten Ausnahmefällen kann der Nachweis des Abschlusses einer einschlägigen Ausbildung je nach den Umständen aber auch mit einer gleichwertigen Bestätigung von der RAB anerkannt werden; hier-



RETO SANWALD,
LIC. IUR., RECHTSANWALT,
LEITER RECHT UND INTERNATIONALES, MITGLIED
DER GESCHÄFTSLEITUNG,
EIDG. REVISIONS-
AUFSICHTSBEHÖRDE (RAB),
BERN



MANUS WIDMER,
MLAW, JURISTISCHER
MITARBEITER,
EIDG. REVISIONS-
AUFSICHTSBEHÖRDE (RAB),
BERN

bei muss es sich jedoch zwingend um eine offizielle Gleichwertigkeitsbestätigung handeln [8].

Ausgeschlossen ist dagegen insbesondere auch die Erteilung einer Zulassung auf Grund der Härtefallklausel von Art. 43 Abs. 6 RAG an eine Person ohne die erforderliche Ausbildung. Das BVGer hielt dazu fest, «dass Personen ohne Ausbildung nach Art. 4 Abs. 2 RAG nicht von dieser Ausnahmebestimmung profitieren können» [9].

3. ANFORDERUNGEN AN DIE FACHPRAXIS

Die Anforderungen an die Fachpraxis divergieren je nach Zulassungsart: Personen, die um Zulassung als Revisorin oder Revisor ersuchen, müssen mindestens ein Jahr Fachpraxis unter der Beaufsichtigung einer Fachperson im Sinne des Gesetzes nachweisen können (Art. 5 RAG) [10]. Für eine Zulassung als Revisionsexpertin oder -experte ist demgegenüber je nach Ausbildung eine Fachpraxis von bis zu zwölf Jahren nachzuweisen, wovon mindestens zwei Drittel unter Beaufsichtigung erworben worden sein müssen (Art. 4 Abs. 2 und Abs. 4 RAG). Die Fachpraxis muss in beiden Fällen vorwiegend auf den Gebieten des Rechnungswesens und der Rechnungsrevision erworben worden sein. Das BVGer hat festgehalten, dass eine langjährige Tätigkeit als Lehrperson im Bereich des Rechnungswesens und des Wirtschaftsrechts nicht als Fachpraxis im Sinne des RAG qualifiziert werden kann. Dazu führte es aus, dass es sich aus dem Sinn und Zweck der gesetzlichen Bestimmungen zur Fachpraxis ergebe, dass die praktische Erfahrung auf den Gebieten des Rechnungswesens und der Rechnungsrevision mindestens zum grossen Teil aus der entsprechenden Führung von bzw. Mitarbeit bei Revisionsmandaten stammen müsse und die praktische Tätigkeit auf beiden Gebieten erforderlich und nachzuweisen sei [11].

Fachpraxis kann auf Grund der Regelung von Art. 4 Abs. 4 RAG, zweiter Satz, frühestens ab Beginn einer Ausbildung nach Art. 4 Abs. 2 RAG angerechnet werden. Der Ausschluss der Anrechenbarkeit von Fachpraxis vor Beginn einer anschliessend erfolgreich abgeschlossenen einschlägigen Ausbildung ist sachlich gerechtfertigt: Nur wer die nötigen theoretischen Kenntnisse hat, kann diese in der Praxis umsetzen und den Gesamtzusammenhang der sich stellenden Probleme und Fragen erkennen.

Unter bestimmten Umständen kann die RAB in Härtefällen nach Art. 43 Abs. 6 RAG jedoch Fachpraxis anerkennen, die den gesetzlichen Anforderungen nicht genügt. Die RAB beurteilt das Vorliegen eines Härtefalles grundsätzlich nach freiem Ermessen, ist dabei aber an die Vorgaben des Gesetzgebers gebunden. Dieser hat einen restriktiven Gebrauch von dieser Ausnahmeregelung vorgesehen und gewisse Vorgaben gemacht [12]. Die Härtefallklausel von Art. 43 Abs. 6 RAG wird in der *Revisionsaufsichtsverordnung (RAV)* [13] für *Revisionsexpertinnen und -experten* [14] konkretisiert. Demnach sollen Personen, die bereits vor dem 1. Juli 1992 in der Revisionsbranche tätig waren und die zum erwähnten Zeitpunkt die Anforderungen gemäss der Übergangsbestimmung der Verordnung über die besonders befähigten Revisoren [15] erfüllt haben, auch ohne Nachweis von *beaufsichtigter* Fachpraxis zugelassen werden können. Dementsprechend muss eine der

altrechtlichen Ausbildungen und die entsprechende *unbeaufsichtigte* Fachpraxis nachgewiesen werden (Art. 50 Abs. 1 Bst. a RAV). Voraussetzung hierfür ist weiter, dass die Gesuchstellerin oder der -steller seit dem 1. Juli 1992 mehrheitlich und ohne wesentliche Unterbrüche auf den Gebieten des Rechnungswesens und der Rechnungsrevision tätig gewesen ist (Art. 50 Abs. 1 Bst. b RAV).

Die erwähnten Voraussetzungen von Art. 50 Abs. 1 Bst. a und b RAV sind kumulativ zu erfüllen. Dies ergibt sich sowohl aus der grammatikalischen Auslegung (wäre die Aufli-

«Ein unbescholtener Leumund ist für beide Zulassungsarten eine zwingend zu erfüllende Zulassungsvoraussetzung.»

stung alternativ, so müsste am Ende von Art. 50 Abs. 1 Bst. a RAV ein «oder» stehen) als auch aus der Zielsetzung der Bestimmung. Dies wurde vom BVGer bestätigt. Es kann also mit anderen Worten insbesondere nicht geltend gemacht werden, dass eine lange Fachpraxis die fehlende (altrechtliche) Ausbildung kompensiert [16]. Die Revisionsexpertinnen und -experten des neuen Rechts können demnach gewissermassen als die besonders befähigten Revisoren des alten Rechts betrachtet werden [17].

Für die Zulassung von *Revisorinnen und Revisoren* nach Art. 43 Abs. 6 RAG hat die RAB im Rahmen ihres Ermessens folgenden Anwendungsfall vorgesehen: An die Regelung von Art. 50 RAV anlehnend können natürliche Personen grundsätzlich als Revisorinnen oder Revisoren zugelassen werden, wenn sie am 1. September 2007 über eine der Ausbildungen nach Art. 4 Abs. 2 RAG und eine unbeaufsichtigte Fachpraxis von zwölf Jahren verfügt haben. Die Fachpraxis muss mehrheitlich und ohne wesentliche Unterbrüche auf den Gebieten des Rechnungswesens und der Rechnungsrevision erworben worden sein. Die Fachpraxis kann dabei auf Grund der Regelung von Art. 4 Abs. 4 RAG wiederum frühestens ab Beginn einer gesetzlich anerkannten Ausbildung angerechnet werden.

4. ANFORDERUNGEN AN DEN UNBESCHOLTENEN LEUMUND

Ein unbescholtener Leumund ist für beide Zulassungsarten eine zwingend zu erfüllende Zulassungsvoraussetzung. Das Erfordernis des unbescholtenen Leumunds wird in Art. 4 RAV konkretisiert: Demnach wird eine Gesuchstellerin oder ein -steller zugelassen, wenn die Person über einen unbescholtenen Leumund verfügt und wenn sich aus keinen anderen persönlichen Umständen ergibt, dass sie nicht Gewähr für eine einwandfreie Prüftätigkeit bietet. Zu berücksichtigen sind dabei insbesondere strafrechtliche Verurteilungen und bestehende Verlustscheine.

Trotz dieser Präzisierung bleibt das Gewährserfordernis ein unbestimmter Rechtsbegriff, der am Einzelfall zu konkretisieren ist. Der Gesetzgeber hat sich allerdings am im Finanzmarktrecht üblichen Kriterium der «Gewähr der einwandfreien Geschäftstätigkeit» orientiert. Es ist deshalb für die Auslegung des Begriffs der «Gewähr für eine ein-

wandfreie Prüftätigkeit» sachgerecht, die Praxis zur entsprechenden Regelung im Finanzmarktbereich heranzuziehen. Dies hat das BVGer in einem kürzlich ergangenen Entscheid bestätigt [18].

Bei der Gewährsprüfung müssen demnach grundsätzlich verschiedene Elemente wie die Integrität, Geradheit, Gewissenhaftigkeit oder einwandfreie Sorgfalt als berufsspezifische Leumundsmerkmale oder allgemeine Eigenschaften wie Ansehen, Achtung und Vertrauenswürdigkeit berücksichtigt werden [19]. Auch die über die eigentliche Tätigkeit als Revisionsexpertin oder -experte bzw. Revisorin oder Revisor hinausgehenden beruflichen oder gar privaten Aktivi-

«Bei Zweifeln, ob eine Person Gewähr für eine einwandfreie Prüftätigkeit bietet, wird deshalb eine umfassende Einzelfallbeurteilung vorgenommen.»

täten können u. U. Einfluss auf die Beurteilung der Gewähr für eine einwandfreie Prüftätigkeit haben [20]. Es ist mit anderen Worten zu prüfen, ob das Verhalten einer Gesuchstellerin oder eines -stellers generell als mit der Tätigkeit als Revisionsexpertin oder -experte bzw. Revisorin oder Revisor vereinbar ist. Dies ist mit einem Ermessenentscheid der RAB verbunden, der in solchen Fällen ein gewisser Beurteilungsspielraum zukommt [21].

Der Begriff des unbescholtenen Leumunds bzw. der Gewähr für eine einwandfreie Prüftätigkeit ist mit Blick auf die Aufgabe der Revisionsstelle auszulegen. Der Revisionsstelle kommt im heutigen Wirtschaftssystem eine zentrale Rolle zu. Sie soll die Zuverlässigkeit der Jahres- und Konzernrechnung sicherstellen und damit alle geschützten Personengruppen in die Lage versetzen, die wirtschaftliche Lage eines Unternehmens verlässlich beurteilen zu können [22]. Dies geht einher mit entsprechend hohen Anforderungen an die Revisionsexpertinnen und Revisionsexperten bzw. Revisorinnen und Revisoren, auf deren Urteil die Adressaten des Revisionsberichts vertrauen können müssen. Eine einwandfreie Prüftätigkeit erfordert fachliche Kompetenz und ein korrektes Verhalten im Geschäftsverkehr. Unter letzterem ist in erster Linie die Einhaltung der Rechtsordnung, namentlich des Revisionsrechts, aber auch des Zivil- und Strafrechts, sowie die Beachtung des Grundsatzes von Treu und Glauben zu verstehen. Mit dem Gebot der einwandfreien Prüftätigkeit nicht zu vereinbaren sind deshalb Verstösse gegen einschlägige Rechtsnormen beziehungsweise gegen die Treue- und Sorgfaltspflichten [23].

Zu beachten gilt es allerdings, dass die Voraussetzungen an den Leumund bzw. an die Gewähr nicht allgemein und starr festgeschrieben werden können. Bei Zweifeln, ob eine Person Gewähr für eine einwandfreie Prüftätigkeit bietet, wird deshalb stets eine umfassende Einzelfallbeurteilung vorgenommen. Die Verneinung der Gewähr gilt weiter nicht absolut, sondern gründet auf einer Momentaufnahme auf

Grund der gesamten Umstände zum Zeitpunkt der Gesuchseinreichung. Es ist demnach durchaus denkbar, dass die Frage der Gewähr bei erneuter Stellung eines Gesuchs zu einem späteren Zeitpunkt anders beurteilt wird.

Das BVGer hatte im konkreten Fall einen Gesuchsteller zu beurteilen, der seinen gesetzlichen Verpflichtungen nach Art. 53 BVG [24] als Kontroll- bzw. Revisionsstelle einer Vorsorgeeinrichtung über Jahre hinweg überhaupt nicht mehr nachgekommen ist. Er hatte auf die Prüfung der Buchhaltung der Vorsorgestiftung verzichtet und dadurch insbesondere nicht festgestellt, dass gar keine Buchhaltung mehr geführt wurde. Weiter hatte er Auskunftspflichten gegenüber der Stiftungsaufsichtsbehörde mehrfach verletzt, indem er die geforderten Auskünfte nie lieferte und damit die Auskunft verweigerte. Er wurde in der Folge vom Bundesgericht im Einklang mit den Vorinstanzen wegen massiven Verletzungen gegen Pflichten des BVG verurteilt. Derartige Verfehlungen beeinträchtigen den beruflichen Leumund und guten Ruf eines Prüfers und lassen erhebliche Zweifel an einer glaubwürdigen Ausübung seiner Tätigkeit und der Einhaltung der damit verbundenen Pflichten aufkommen. Die Abweisung des Zulassungsgesuchs durch die RAB wurde vom BVGer daher für berechtigt eingestuft.

5. VERFAHRENSRECHTLICHE FRAGEN

Im Rahmen eines Zwischenentscheides hat sich das BVGer weiter zur Frage des Suspensiveffekts einer Beschwerde gegen eine negative Zulassungsverfügung der RAB geäußert [25]. Demnach kommt einer Beschwerde gegen eine Ablehnung eines Gesuches keine solche aufschiebende Wirkung zu. Dies entspricht dem Grundsatz in Lehre und Praxis, dass einer Beschwerde gegen eine negative Verfügung, welche die bestehende Rechtslage nicht ändert, keine aufschiebende Wirkung zukommen kann [26].

Das BVGer prüfte im erwähnten Entscheid weiter, ob die provisorische Zulassung im Rahmen einer vorsorglichen Massnahme (Art. 56 VwVG) [27] anzuordnen sei, verneinte dies aber nach einer eingehenden Interessenabwägung. Es kam zum Schluss, dass das öffentliche Interesse des Schutzes vor unqualifizierten Revisionsarbeiten das Interesse der Arbeitgeberin – die bereits als Revisionsunternehmen zugelassen war – an der Zulassung ihres Mitarbeitenden und Gesuchstellenden überwiege. Die mangelnde provisorische Zulassung hindere den Gesuchsteller zudem nicht daran, seine Tätigkeit weiterhin für seine Arbeitgeberin auszuüben, auch wenn er nicht als leitender Revisor Revisionsberichte unterzeichnen dürfe.

In einem anderen, ähnlich gelagerten Zwischenentscheid verweigerte das Gericht die provisorische Zulassung im Rahmen einer vorsorglichen Massnahme ebenfalls. Es begründete dies damit, dass eine solche Massnahme den Entscheid zu sehr präjudizieren würde. Strittig sei gerade die Frage, ob offensichtlich keine anerkannte Ausbildung vorliege oder nicht. Würde es eine provisorische Massnahme anordnen, wäre das Verfahren damit inhaltlich bereits entschieden [28].

Das BVGer hatte weiter Gelegenheit, sich allgemein zur Rechtsnatur der provisorischen Zulassung zu äussern. Es hat es dabei abgelehnt, die provisorische Zulassung bereits dann

zu gewähren, wenn ein Gesuch bloss rechtzeitig innerhalb der ersten vier Monate nach Inkrafttreten des RAG gestellt worden ist [29]. Vielmehr darf die RAB ein Gesuch nach Art. 47 Abs. 2 RAV ablehnen, wenn die Zulassungsvoraussetzungen offensichtlich nicht erfüllt sind [30].

6. VERFASSUNGSMÄSSIGKEIT DES ZULASSUNGSSYSTEMS

Im Rahmen mehrerer Beschwerden gegen Abweisungsentscheide der RAB wurden verschiedene Grundrechtsverletzungen gerügt. Am häufigsten wurde eine Verletzung der Wirtschaftsfreiheit nach Art. 27 BV [31] geltend gemacht, aber auch etwa Verstösse gegen das Gleichbehandlungsgebot (Art. 8 BV), das Willkürverbot (Art. 9 BV) oder den Anspruch auf Besitzstandswahrung (Art. 9 BV). Weiter wurde gelegentlich auch die Verhältnismässigkeit der Verweigerung einer Zulassung in Frage gestellt.

Das BVGer hat derartige Rügen für grundsätzlich zulässig erklärt, hat aber die Beschwerdeführenden jeweils auf das Anwendungsgebot von Art. 190 BV verwiesen, wonach Bundesgesetze und Völkerrecht für das Bundesgericht und die anderen rechtsanwendenden Behörden massgebend sind [32]. Bundesgesetze sind demnach grundsätzlich anzuwenden, selbst wenn sie der Verfassung widersprechen sollten. Die vorgebrachten Grundrechtsverletzungen wies das Gericht bisher allerdings stets auch inhaltlich ab. Es führte dabei aus, dass eine Bewilligungspflicht für die Berufsausübung durch-

aus einen schweren Eingriff in die Wirtschaftsfreiheit darstelle, dass ein solcher Eingriff aber zulässig sei, wenn er auf einer formell-gesetzlichen Grundlage wie dem RAG basiere und zudem verhältnismässig sei [33].

In einem anderen Entscheid hielt das Gericht fest, dass die abschliessende Auflistung der anerkannten Ausbildungen in Art. 4 Abs. 2 RAG keine Verfassungsverletzung im Sinne einer Ungleichbehandlung darstelle. Vielmehr stütze sich die Verweigerung der Zulassungserteilung an Personen mit einer anderen Ausbildung auf sachliche und vernünftige Gründe, und die Ungleichbehandlung basiere auf erheblichen tatsächlichen Unterschieden [34].

7. FAZIT

Das BVGer hat die Praxis der RAB in den bisher beurteilten Fällen vollumfänglich bestätigt. Die Zulassung von Revisionsexpertinnen und -experten sowie von Revisorinnen und Revisoren setzt in jedem Fall drei kumulativ zu erfüllende Voraussetzungen voraus: einschlägige Ausbildung, rechtsgenüßliche Fachpraxis und unbescholtener Leumund. Wird eine der vorgenannten Voraussetzungen nicht erfüllt, kann sie nicht durch die «Über-Erfüllung» eines anderen Kriteriums kompensiert werden. Die Härtefallklausel gemäss Art. 43 Abs. 6 RAG ist auf die beschriebenen Ausnahmefälle beschränkt und ermöglicht keinesfalls eine Zulassung ohne Ausbildung im Sinne des Gesetzes. ■

Anmerkungen: *Die Autoren äussern im vorliegenden Aufsatz ihre persönliche Meinung. Die RAB ist dadurch in keiner Weise gebunden. Die einschlägigen Gesetzes- und Ausführungsbestimmungen gehen in jedem Falle vor. Im vorliegenden Text wurde die Rechtsprechung bis zum 25. August 2008 berücksichtigt. **1)** Bundesgesetz über die Zulassung und Beaufsichtigung der Revisorinnen und Revisoren vom 16. Dezember 2005 (SR 221.302). **2)** Vgl. Art. 4 und 5 RAG. **3)** Urteil Nr. B-1940/2008/kua des BVGer vom 10. Juni 2008, in Rechtskraft erwachsen; im konkreten Fall ging es um einen Gesuchsteller mit der Ausbildung als «eidg. dipl. Bankfachmann». **4)** Vgl. Art. 4 Abs. 2 RAG (Revisionsexpertinnen und -experten) bzw. Art. 5 Abs. 1 Bst. b i. V. m. Art. 4 Abs. 2 RAG (Revisorinnen und Revisoren). **5)** Urteil Nr. B-1940/2008/kua des BVGer vom 10. Juni 2008, Erwägung 2.2.3. **6)** Vgl. Amtliches Bulletin der Bundesversammlung (AB) S 2005 989, Votum Inderkum, Berichterstatter der vorbereitenden Kommission. **7)** Vom BVGer bestätigt im Urteil Nr. B-1940/2008/kua vom 10. Juni 2008, Erwägung 2.4. **8)** Zuständig ist hierfür grundsätzlich das Bundesamt für Berufsbildung und Technologie (BBT) bzw., im Falle ausländischer Universitätsabschlüsse, die Rektorenkonferenz der Schweizer Universitäten (CRUS). Das BBT hat offiziell die Gleichwertigkeit folgender Diplome mit dem eidg. Fachausweis für Treuhänderinnen und Treuhänder bestätigt: Bücherexperten-Vorprüfung der Jahre 1974 bis 1986, Steuerexperten-Vorprüfung der Jahre 1982 bis 1986, Treuhänderprüfung STV der Jahre 1981, 1982 und 1984; vgl. dazu auch das erste Prüfungsreglement für die eidg. Berufsprüfung für Treuhänder von 1983, in dem die Gleichwertigkeit der vorgenannten Ausbildungsgänge ausdrücklich festgehalten wurde (Art. 34 Abs. 1). Die RAB anerkennt diese Ausbildungsgänge ebenfalls als gleichwertig an. **9)** Urteil Nr. B-1940/2008/kua des BVGer vom 10. Juni 2008,

Erwägung 2.3; bestätigt mit Urteil Nr. B-2807/2008 vom 19. August 2008, Erwägung 4; vgl. auch die Botschaft des Bundesrates 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., 4093 f. **10)** Als Fachpersonen gelten dabei Personen mit einer Zulassung als Revisionsexpertin oder -experte bzw. als Revisorin oder Revisor oder ausländische Fachpersonen mit vergleichbarer Qualifikation. Während einer zweijährigen Übergangsperiode ab dem 1. September 2007 gelten für die Qualifikation als beaufsichtigende Fachperson tiefere Anforderungen (vgl. Art. 43 Abs. 4 und 5 RAG). **11)** Urteil Nr. B-390/2008/kua des BVGer vom 30. April 2008, Erwägung 3.6.3; derzeit nicht rechtskräftig. **12)** Vgl. Botschaft des Bundesrates vom 23. Juni 2004 (Anm. 9), 4092 f. **13)** Verordnung des Bundesrates über die Zulassung und Beaufsichtigung der Revisorinnen und Revisoren vom 22. August 2007 (SR 221.302.3). **14)** Die Zulassung als Revisorin oder Revisor oder -experte umfasst, a maiore minus, auch diejenige als Revisorin oder Revisor (vgl. Art. 12 Abs. 2 RAV). Nach Art. 50 RAV kann daher grundsätzlich auch eine Zulassung als Revisorin oder Revisor erteilt werden, sofern dies explizit verlangt wird. Die Regelung von Art. 50 RAV wurde aber an sich für die Zulassung von Revisionsexpertinnen und -experten konzipiert. **15)** Art. 5 i. V. m. Art. 1 der Verordnung des Bundesrates über die fachlichen Anforderungen an besonders befähigte Revisoren vom 15. Juni 1992 (Amtliche Sammlung des Bundesrechts [AS] 1992 1210). Die Verordnung wurde per 1. September 2007 mit dem Inkrafttreten des RAG und der RAV ausser Kraft gesetzt, hat aber auf Grund der Bestimmung von Art. 50 RAV weiterhin eine gewisse Bedeutung. **16)** Vgl. vorne und Hans Peter Walter/Reto Sanwald, Die Aufsicht

über die Revisionsstellen – Instrument zur echten Qualitätsverbesserung?, SZW 2007 450 ff., 459. **17)** Urteil Nr. B-390/2008/kua des BVGer vom 30. April 2008, Erwägung 3.5, m. w. N. **18)** Urteil Nr. B-2440/2008 des BVGer vom 16. Juli 2008, Erwägung 4.2.3; derzeit nicht rechtskräftig. **19)** BGE 99 Ib 104, Erwägung 5. **20)** Vgl. BGE 129 II 438, Erwägung 3.3; BGE 108 Ib 196, Erwägung 2b; BGE 99 Ib 104, Erwägung 5. **21)** Vgl. dazu Rolf H. Weber, Börsenrecht, Zürich 2001, N 25 zu Art. 10 BEHG. **22)** Vgl. Botschaft des Bundesrates vom 23. Juni 2004 (Anm. 9), 3975 f., 3989. **23)** Urteil Nr. B-2440/2008 des BVGer vom 16. Juli 2008, Erwägung 4.3, derzeit nicht rechtskräftig. **24)** Bundesgesetz vom 25. Juni 1982 über die berufliche Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge (SR 831.40). **25)** Zwischenentscheid Nr. B-2807/2008/baj/rip/scl des BVGer vom 26. Mai 2008 (nicht publiziert). Bestätigt im Zwischenentscheid Nr. B-1237/2008 vom 25. August 2008 (nicht publiziert). **26)** Vgl. Häfelin/Müller/Uhlmann, Allgemeines Verwaltungsrecht, 5. Auflage, Zürich 2006, Rz 1799 ff. **27)** Bundesgesetz vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (SR 172.021). **28)** Zwischenentscheid Nr. B-3805/2008/baj/rip/scl des BVGer vom 8. Juli 2008 (nicht publiziert). **29)** Urteile des BVGer Nr. B-390/2008/kua vom 30. April 2008, Erwägung 3.1, Nr. B-1940/2008/kua vom 10. Juni 2008, Erwägung 2.1 und Nr. B-2440/2008 vom 16. Juli 2008, Erwägung 3.2. **30)** Vgl. auch die Botschaft des Bundesrates vom 23. Juni 2004 (Anm. 9), 4092 f. **31)** Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (SR 101). **32)** Urteil Nr. B-1940/2008/kua des BVGer vom 10. Juni 2008, Erwägung 3.1; m. w. H. auf Rechtsprechung und Literatur. **33)** Urteil Nr. B-2440/2008 des BVGer vom 16. Juli 2008, Erwägung 6; die Verhältnismässigkeit des Eingriffs wurde in diesem Fall bejaht. **34)** Urteil Nr. B-1940/2008/kua des BVGer vom 10. Juni 2008, Erwägung 3.2.