



2C_348/2023

Urteil vom 5. August 2025

II. öffentlich-rechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Donzallaz, präsidierendes Mitglied,
Bundesrichterinnen Hänni, Ryter,
Gerichtsschreiber Marti.

Verfahrensbeteiligte
A. _____,
Beschwerdeführerin,
vertreten durch Rechtsanwältin Prof. Dr. Isabelle Häner,

gegen

Eidgenössische Revisionsaufsichtsbehörde, Bundesgasse 18, 3011 Bern.

Gegenstand
Zulassung als Revisionsexpertin,

Beschwerde gegen das Urteil des Bundesverwaltungsgerichts, Abteilung II,
vom 10. Mai 2023 (B-433/2022).

Sachverhalt:

A.

A. _____ ist seit dem Jahr 2013 bei einem staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen in der Schweiz tätig, seit Juli 2021 als Audit Partnerin. Sie verfügt über einen Bachelor of Science in Accountancy der Villanova University (Pennsylvania, USA). Im September 2010 erwarb sie das US-amerikanische Diplom als Certified Public Accountant. Im Mai 2020 absolvierte A. _____ beim Institute of Chartered Accountants of Scotland (ICAS) erfolgreich zwei Prüfungen ("Test of Professional Expertise and Public Trust and Ethics Exam"). Von den restlichen Prüfungen war sie befreit gewesen, weil ihr ihre amerikanische Vorbildung angerechnet wurde. Im August 2020 nahm der Berufsverband ICAS A. _____ als Chartered Accountant auf. Am 27. November 2020 bestand sie ausserdem die Prüfung zum Nachweis der notwendigen Kenntnisse des schweizerischen Rechts und bis zum 24. November 2020 erwarb sie unter der Beaufsichtigung einer zugelassenen Revisionsexpertin Fachpraxis auf dem Gebiet der Rechnungsrevision.

B.

Am 30. November 2020 stellte A. _____ bei der Eidgenössischen Revisionsaufsichtsbehörde (RAB) ein Gesuch um Zulassung als Revisionsexpertin. Diese wies das Gesuch mit Verfügung vom 10. Dezember 2021 ab und auferlegte A. _____ Verfahrenskosten in der Höhe von Fr. 800.--. Die Eidgenössische Revisionsaufsichtsbehörde erwog im Wesentlichen, die Zulassung als Revisionsexpertin sei mangels vergleichbarer ausländischer Ausbildung mit erfüllttem Gegenrecht nicht möglich. Dagegen erhob A. _____ erfolglos Beschwerde beim Bundesverwaltungsgericht (Urteil B-433/2022 vom 10. Mai 2023). Das Bundesverwaltungsgericht begründete die Abweisung der Beschwerde zusammengefasst damit, dass A. _____ über keine Ausbildung verfüge, die es ihr im Vereinigten Königreich ermögliche, als gesetzliche Abschlussprüferin (Statutory Auditor) tätig zu sein.

C.

Mit Beschwerde vom 14. Juni 2023 gelangt A. _____ ans Bundesgericht und verlangt, das Urteil des Bundesverwaltungsgerichts vom 10. Mai 2023 sei aufzuheben und ihr Gesuch um Zulassung als Revisionsexpertin sei gutzuheissen. Eventualiter sei das angefochtene Urteil aufzuheben und es sei das Gesuch um Zulassung als Revisionsexpertin an die Eidgenössische Revisionsaufsichtsbehörde, subeventualiter an die Vorinstanz zur Neubeurteilung zurückzuweisen. Die Eidgenössische Revisionsaufsichtsbehörde beantragt die Abweisung der Beschwerde. Das Bundesverwaltungsgericht verzichtet auf eine Vernehmlassung. A. _____ repliziert und hält an ihren Anträgen fest.

Erwägungen:

1.

1.1. Der angefochtene Endentscheid des Bundesverwaltungsgerichts (Art. 86 Abs. 1 lit. a und Art. 90 BGG) stützt sich auf das Bundesgesetz vom 16. Dezember 2005 über die Zulassung und Beaufsichtigung der Revisorinnen und Revisoren (Revisionsaufsichtsgesetz, RAG; SR 221.302) und betrifft mithin eine Angelegenheit des öffentlichen Rechts im Sinne von Art. 82 lit. a BGG.

1.2. Nach Art. 83 lit. t BGG ist die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten an das Bundesgericht unzulässig gegen Entscheide über das Ergebnis von Prüfungen und anderen Fähigkeitsbewertungen, namentlich auf den Gebieten der Schule, der Weiterbildung und der Berufsausübung. Von diesem Ausschlussgrund werden auch Entscheide über Berufszulassungen - wie insbesondere die Zulassung als Revisionsexpertin - erfasst, ausser wenn für den Zulassungsentscheid andere Umstände als die persönlichen Fähigkeiten des Bewerbers ausschlaggebend sind (Urteile 2C_39/2018 vom 18. Juni 2019 E. 1.3; 2C_701/2017 vom 18. Juni 2018 E. 1.1; 2C_505/2010 vom 7. April 2011 E. 1; 2C_438/2008 vom 16. Oktober 2008 E. 2.1 ff.; vgl. ferner **BGE 138 II 42** E. 1.1 m.H.). Vorliegend liegt nicht die Bewertung der intellektuellen oder physischen Fähigkeiten der Beschwerdeführerin, sondern die Frage der Vergleichbarkeit ihrer ausländischen Qualifikation im Streit. Die Ausnahme von Art. 83 lit. t BGG greift damit nicht (vgl. Urteil 2C_211/2014 vom 4. Dezember 2014 E. 1.1) und die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten steht offen.

1.3. Auf diese ist sodann einzutreten, da auch die übrigen Sachurteilsvoraussetzungen erfüllt sind (Art. 42, Art. 89 Abs. 1 sowie Art. 100 Abs. 1 BGG).

2.

2.1. Das Bundesgericht wendet das Recht von Amtes wegen an (Art. 106 Abs. 1 BGG), prüft jedoch unter Berücksichtigung der allgemeinen Rüge- und Begründungspflicht (Art. 42 Abs. 1 und 2 BGG) nur die geltend gemachten Rechtsverletzungen, sofern rechtliche Mängel nicht geradezu offensichtlich sind (**BGE 149 II 337** E. 2.2). In Bezug auf die Verletzung von Grundrechten gilt eine qualifizierte Rüge- und Begründungspflicht (Art. 106 Abs. 2 BGG; **BGE 150 I 39** E. 4.1). In der Beschwerde ist klar und detailliert anhand der Erwägungen des angefochtenen Entscheids darzulegen, inwiefern verfassungsmässige Individualrechte verletzt worden sein sollen (**BGE 150 I 80** E. 2.1).

2.2. Das Bundesgericht legt seinem Urteil den Sachverhalt zugrunde, den die Vorinstanz festgestellt hat (Art. 105 Abs. 1 BGG). Eine Berichtigung oder Ergänzung der vorinstanzlichen Sachverhaltsfeststellungen ist von Amtes wegen (Art. 105 Abs. 2 BGG) oder auf Rüge hin (Art. 97 Abs. 1 BGG) möglich. Von den tatsächlichen Grundlagen des vorinstanzlichen Urteils weicht das Bundesgericht jedoch nur ab, wenn diese offensichtlich unrichtig, sprich willkürlich, sind oder auf einer Rechtsverletzung im Sinne von Art. 95 BGG beruhen und die Behebung des Mangels für den Verfahrensausgang entscheidend sein kann (Art. 97 Abs. 1 BGG; **BGE 149 II 337** E. 2.3; **147 I 73** E. 2.2). Entsprechende Rügen unterstehen der qualifizierten Rüge- und Begründungspflicht (vorstehende E. 2.1). Auf ungenügend begründete Rügen oder allgemeine appellatorische Kritik am angefochtenen Entscheid geht das Bundesgericht nicht ein (**BGE 150 I 50** E. 3.3.1; **149 II 290** E. 3.2.4; **140 III 264** E. 2.3).

3.

Streitig ist vor Bundesgericht die Frage, ob die Beschwerdeführerin gestützt auf ihre ausländische Ausbildung bzw. Qualifikationen als Revisionsexpertin in der Schweiz zuzulassen ist.

3.1. Eine natürliche Person wird als Revisionsexpertin oder Revisionsexperte zugelassen, wenn sie die Anforderungen an Ausbildung und Fachpraxis erfüllt und über einen unbescholtenen Leumund verfügt (Art. 4 Abs. 1 RAG). Die Anforderungen an Ausbildung und Fachpraxis erfüllen: a) eidgenössisch diplomierte Wirtschaftsprüferinnen und Wirtschaftsprüfer; b) eidgenössisch diplomierte Treuhandexpertinnen und Treuhandexperten, Steuerexpertinnen und Steuerexperten sowie Expertinnen und Experten in Rechnungslegung und Controlling, je mit mindestens fünf Jahren Fachpraxis; 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; d) Personen, die eine den in den Buchstaben a, b oder c aufgeführten vergleichbare ausländische Ausbildung abgeschlossen haben, die entsprechende Fachpraxis aufweisen und die notwendigen Kenntnisse des schweizerischen Rechts nachweisen, sofern ein Staatsvertrag mit dem Herkunftsstaat dies so vorsieht oder der Herkunftsstaat Gegenrecht hält (Art. 4 Abs. 2 RAG).

3.2. Die Vorinstanz erwog zu Recht und es ist vor Bundesgericht grundsätzlich unbestritten, dass im massgebenden Zeitpunkt der erstinstanzlichen Verfügung (vgl. **BGE 139 II 263** E. 6; **135 II 384** E 2.3) keine einschlägige staatsvertragliche Regelung mit dem Vereinigten Königreich (mehr) bestand. Insbesondere war das Freizügigkeitsabkommen (FZA; SR 0.142.112.681) nach dem Austritt des Vereinigten Königreichs aus der EU aufgrund des vereinbarten Übergangsprozesses lediglich bis zum 31. Dezember 2020 anwendbar. Ebenfalls unbestritten ist, dass eine Zulassung gestützt auf das US-amerikanische Diplom der Beschwerdeführerin als Certified Public Accountant mangels Staatsvertrags und Gegenrechts nicht infrage kommt (vgl. Urteil 2C_895/2011 vom 10. April 2012 E. 2.2). Streitig und zu prüfen ist dagegen, ob eine Zulassung nach Art. 4 Abs. 2 lit. d RAG gestützt auf die Ausbildung der Beschwerdeführerin im Vereinigten Königreich möglich ist (vorstehende E. 3.1 in fine).

3.3. Die Vorinstanz erwog in diesem Zusammenhang, die Prüfung, ob eine ausländische Ausbildung mit einer der in Art. 4 Abs. 2 RAG aufgelisteten schweizerischen Ausbildungen vergleichbar ist, liege im pflichtgemässen Ermessen der Eidgenössischen Revisionsaufsichtsbehörde. Das Äquivalent des schweizerischen Revisionsexperten im Vereinigten Königreich sei der Statutory Auditor, d.h. der gesetzliche Abschlussprüfer. Art. 4 Abs. 2 lit. d RAG verlange eine Ausbildung, welche die Gesuchstellerin im Herkunftsstaat zu der einer schweizerischen Revisionsexpertin entsprechenden Tätigkeit berechtigt. Dies treffe in Bezug auf die Beschwerdeführerin nicht zu. Diese könne im Vereinigten Königreich nicht als gesetzliche Abschlussprüferin tätig sein oder in dieser Funktion Revisionsberichte unterzeichnen (angefochtenes Urteil E. 3.4.4 ff.). Die Beschwerdeführerin bringt dagegen zusammengefasst vor, sie habe als Chartered Accountant und Mitglied im Berufsverband ICAS eine mit derjenigen einer eidg. dipl. Expertin in Rechnungslegung und Controlling vergleichbare ausländische Ausbildung abgeschlossen, was nach Art. 4 Abs. 2 lit. d RAG ausreiche. Dass die Vorinstanz für die Zulassung in der Schweiz zusätzlich einen Eintrag in das britische Berufsregister bzw. eine Berechtigung zu einem solchen Eintrag fordere, führe zu einer unzulässigen "Aufdoppelung" des Ausbildungserfordernisses und Vermengung von Ausbildung und Fachpraxis. Letztere könne auch in der Schweiz erlangt werden.

3.4. Die Vorinstanz nimmt zu Recht an, dass eine Zulassung der Beschwerdeführerin gestützt auf ihre Ausbildung im Vereinigten Königreich nach Art. 4 Abs. 2 lit. d RAG voraussetzt, dass sie dort berechtigt ist, den äquivalenten Beruf der gesetzlichen Abschlussprüferin auszuüben. Darin liegt keine gesetzeswidrige oder gar diskriminierende Zusatzvoraussetzung, sondern vielmehr eine Bedingung der Berufszulassung gestützt auf ausländische Berufsqualifikationen, wie sie Art. 4 Abs. 2 lit. d RAG unter Verweis auf das Gegenrecht bzw. spezifische völkerrechtliche Bestimmungen regelt (vgl. betreffend Anerkennung auch Art. 69a der Verordnung vom 19. November 2003 über die Berufsbildung [Berufsbildungsverordnung, BBV; SR 412.101]; s. ferner der im Bereich des FZA geltende Art. 13 der Richtlinie 2005/36/EG). Das bestätigt die mittlerweile getroffene Absichtserklärung zwischen der Schweiz und dem Vereinigten Königreich vom 8. Dezember 2023, mit der das materielle Gegenrecht bei der Zulassung von Revisionsexperten und Abschlussprüfern (Statutory Auditors) nach dem Brexit wiederhergestellt werden soll. Danach sollen (nur) die Qualifikationen von diplomierten Wirtschaftsprüfern, *die in der Schweiz als Revisionsexperten zugelassen sind*, und von Chartered Accountants, *die im Vereinigten Königreich als Statutory Auditor registriert sind*, gegenseitig anerkannt werden (Letter of Understanding on Mutual Recognition of Statutory Audit Qualifications from the Federal Audit Oversight Authority of Switzerland to the Financial Reporting Council of the United Kingdom, Ziff. 2 lit. b, abrufbar unter <<https://www.rab-asr.ch/#/news>> [zuletzt besucht am 30. Juni 2025]).

3.5. Gestützt auf die verbindlichen Feststellungen der Vorinstanz verfügt die Beschwerdeführerin nicht über die für die im Vereinigten Königreich zur Berufsausübung erforderliche "audit qualification" im Sinne von Schedule 11 Part II UK-Companies Act 2006. Der zuständige Berufsverband ICAS hat dies mit Schreiben vom 18. Dezember 2020 bestätigt. Entsprechend ist die Beschwerdeführerin auch nicht im UK-Register der Statutory Auditors eingetragen. Die Vorinstanz hielt weiter fest, dass das Schreiben des Berufsverbands vom 6. Januar 2021 daran nichts ändere, da es sich hinsichtlich des darin genannten Datums nicht auf den UK-Companies Act 2006 und die darin verlangte "audit qualification" beziehen könne. Dass diese Feststellung und Beweiswürdigung willkürlich sei, legt die Beschwerdeführerin nicht rechtsgenügend dar (vorstehende E. 2.2). Im Ergebnis erwog die Vorinstanz somit willkürfrei und verbindlich, dass die Beschwerdeführerin im Vereinigten Königreich nicht als gesetzliche Abschlussprüferin tätig sein kann.

3.6. Nach Gesagtem folgt, dass die Vorinstanz eine Zulassung gestützt auf Art. 4 Abs. 2 lit. d RAG zu Recht verneint hat. Entgegen der Kritik der Beschwerdeführerin kann darin auch keine Verletzung der Wirtschaftsfreiheit (Art. 27 i.V.m. Art. 36 BV) erblickt werden. Ein allfälliger Eingriff beruht auf einer zulässigen bundesgesetzlichen Grundlage, steht im öffentlichen Interesse der Sicherung der Qualität der Revisionsdienstleistungen und wäre auch verhältnismässig, soweit aufgrund der Bindung der rechtsanwendenden Behörden an die Bundesgesetze (Art. 190 BV) überhaupt ein Spielraum verbleiben

würde, die Verhältnismässigkeit der klaren gesetzlichen Regelung und deren Vereinbarkeit mit dem Grundsatz der Wirtschaftsfreiheit zu prüfen (vgl. Urteile 2C_895/2011 vom 10. April 2012 E. 2.2 in fine; 2C_438/2008 vom 16. Oktober 2008 E. 3 in fine; ferner betreffend die Wirtschaftsfreiheit allgemein: **BGE 147 V 423** E. 5.1.3; **142 I 162** E. 3.2).

3.7. Fällt mangels Berechtigung der Beschwerdeführerin zur Berufsausübung im Vereinigten Königreich eine Zulassung gestützt auf Art. 4 Abs. 2 lit. d RAG ausser Betracht, muss nicht näher darauf eingegangen werden, ob die Eidgenössische Revisionsaufsichtsbehörde zu Recht davon ausgegangen ist, dass die Referenzausbildung vorliegend diejenige zur eidgenössisch diplomierten Wirtschaftsprüferin darstellt (vgl. Art. 4 Abs. 1 lit. a RAG). Dasselbe gilt sinngemäss für die Voraussetzung des Gegenrechts und die Rügen der Beschwerdeführerin diesbezüglich betreffend die vorgebrachte Zusicherung der Anwendbarkeit des FZA.

4.

Zu prüfen bleibt damit die Rüge, die Vorinstanz habe die Härtefallklausel (Art. 43 Abs. 6 RAG) zu Unrecht als nicht anwendbar befunden.

4.1. Gemäss Art. 43 Abs. 6 RAG kann die Aufsichtsbehörde in Härtefällen auch Fachpraxis anerkennen, die den gesetzlichen Anforderungen nicht genügt, sofern eine einwandfreie Erbringung von Revisionsdienstleistungen aufgrund einer langjährigen praktischen Erfahrung nachgewiesen wird. Diese Ausnahmeregelung bezieht sich ausschliesslich auf die Fachpraxis und soll insbesondere nicht ermöglichen, dass Personen ohne Ausbildung nach Art. 4 Abs. 2 RAG zugelassen werden (Urteil 2C_895/2011 vom 10. April 2012 E. 2.3 unter Verweis auf die Botschaft zur Änderung des Obligationenrechts sowie zum RAG vom 23. Juni 2004, BBl 2004 4059 ff. Ziff. 2.5.9 S. 4093 f.). Die Voraussetzungen eines Härtefalls sind nur mit Zurückhaltung anzunehmen (Urteil 2C_438/2008 vom 16. Oktober 2008 E. 3; vgl. BBl 2004 4093 f.).

4.2. Es trifft zu, dass vorliegend insofern die Berufserfahrung betroffen ist, als die Vorinstanz zum Schluss gelangte, der Beschwerdeführerin fehle Praxiserfahrung, um im Vereinigten Königreich als gesetzliche Abschlussprüferin tätig sein zu können. Allerdings geht es dabei nicht um die nach Art. 4 Abs. 2 RAG verlangte Fachpraxis nach schweizerischem Recht, auf welche sich Art. 43 Abs. 6 RAG bezieht. Im Ergebnis erwog die Vorinstanz zu Recht, dass die Härtefallregelung von Art. 43 Abs. 6 RAG in einer Konstellation wie der vorliegenden nicht greifen kann, in der es bereits an einer ausländischen Ausbildung und Qualifikation fehlt, den Beruf der gesetzlichen Wirtschaftsprüferin im Heimatstaat ausüben zu können (vorstehende E. 3.4 f.).

5.

Die Beschwerde erweist sich nach dem Dargelegten als unbegründet. Sie ist abzuweisen. Die unterliegende Beschwerdeführerin hat die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens zu tragen (Art. 66 Abs. 1 BGG). Parteientschädigung ist keine geschuldet (Art. 68 Abs. 3 BGG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.

Die Beschwerde wird abgewiesen.

2.

Die Gerichtskosten von Fr. 2'000.-- werden der Beschwerdeführerin auferlegt.

3.

Dieses Urteil wird den Verfahrensbeteiligten und dem Bundesverwaltungsgericht, Abteilung II, mitgeteilt.

Lausanne, 5. August 2025

Im Namen der II. öffentlich-rechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts

Das präsidierende Mitglied: Y. Donzallaz

Der Gerichtsschreiber: C. Marti