



Abteilung II
B-433/2022

Urteil vom 10. Mai 2023

Besetzung

Richter Daniel Willisegger (Vorsitz),
Richter Stephan Breitenmoser, Richter Francesco Brentani,
Gerichtsschreiberin Astrid Hirzel.

Parteien

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

gegen

Eidgenössische Revisionsaufsichtsbehörde RAB,
Vorinstanz.

Gegenstand

Zulassung als Revisionsexpertin.

Sachverhalt:**A.**

Am 30. November 2020 stellte A. _____ (nachfolgend: Beschwerdeführerin), die ihre Ausbildung in den Vereinigten Staaten von Amerika (USA) und im Vereinigten Königreich von Grossbritannien und Nordirland (UK) absolviert hat und seit dem Jahr 2013 bei einem staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen in der Schweiz tätig ist, bei der Eidgenössischen Revisionsaufsichtsbehörde RAB (nachfolgend: Vorinstanz) ein Gesuch um Zulassung als Revisionsexpertin.

A.a Mit E-Mails vom 2., 3. und 7. Dezember 2020 ersuchte die Vorinstanz die Beschwerdeführerin, eine Stellungnahme oder Bestätigung des Institute of Chartered Accountants of Scotland (ICAS) darüber einzureichen, ob in ihrem Fall eine "audit qualification" im Sinne des UK-Companies Act 2006 bestehe (regelt u.a. die Zulassung in UK).

A.b Mit E-Mail vom 3. Dezember 2020 informierte die Beschwerdeführerin die Vorinstanz, dass sie eine Bestätigung beim ICAS angefordert habe. Mit E-Mail vom 3., 5. und 17. Dezember 2020 reichte die Beschwerdeführerin der Vorinstanz weitere Unterlagen zu ihrer UK-Ausbildung ein.

A.c Mit E-Mail vom 18. Dezember 2020 ersuchte die Vorinstanz die Beschwerdeführerin um Zustellung einer Kopie ihrer Mitgliedschaft beim Berufsverband ICAS, welche die Beschwerdeführerin gleichentags einreichte.

A.d Mit E-Mail vom 18. Dezember 2020 erklärte die Vorinstanz gegenüber der Beschwerdeführerin, dass sie bisher nur generische Informationen zur Ausbildung erhalten habe und eine ausdrückliche schriftliche Bestätigung, wonach sie über eine "audit qualification" im Sinne des UK Companies Act 2006 (Schedule 11 Part II) verfüge, weiterhin fehle. Die Vorinstanz bat um Zustellung bis zum 23. Dezember 2020, andernfalls das Gesuch bis zum 31. Dezember 2020 nicht mehr beurteilt werden könne. Zudem wurde die Beschwerdeführerin darauf hingewiesen, dass das Vereinigte Königreich am 31. Januar 2020 aus der Europäischen Union (EU) ausgetreten sei und das Freizügigkeitsabkommen zwischen der Schweiz und der EU (zit. in E. 2.3) aufgrund des vereinbarten Übergangsprozesses nur noch bis zum 31. Dezember 2020 anwendbar sein werde. Falls die Übergangsphase nicht verlängert würde, bestehe ab dem 1. Januar 2021 mit UK kein Gegenrecht mehr. In diesem Fall könnten Personen mit einer UK-Ausbildung in der Schweiz nicht mehr als Revisoren und Revisionsexperten zugelassen werden. Auf der Webseite der Vorinstanz stehe ausdrücklich,

dass als Ausbildungsnachweis neben der Bestätigung der Mitgliedschaft im UK-Berufsverband eine schriftliche Bestätigung desselben erforderlich sei, wonach eine Gesuchstellerin über eine "audit qualification" im Sinne des UK Companies Act 2006 verfüge, gestützt auf welche die Erlangung der "signing rights" (das Recht, Revisionsberichte zu unterzeichnen) beziehungsweise die Eintragung als "statutory auditor" (gesetzliche Abschlussprüferin) möglich sei. Es sei Aufgabe der Gesuchstellerin, die entsprechenden Nachweise für die Erfüllung der Zulassungsvoraussetzungen zu erbringen.

A.e Mit E-Mail vom 21. Dezember 2020 sandte die Beschwerdeführerin der Vorinstanz ein Schreiben des ICAS vom 18. Dezember 2020, das Auskunft darüber gab, welche Anforderungen nach dem UK-Companies Act 2006 die Beschwerdeführerin erfüllt und welche nicht. Die Beschwerdeführerin führte dazu aus, dass sie nicht über die erforderlichen "audit hours" für "signing rights" in UK verfüge, da sie in den letzten acht Jahren in der Schweiz die gesetzlich vorgeschriebene Fachpraxis absolviert habe.

A.f Mit Schreiben vom 23. Dezember 2020 erklärte die Vorinstanz der Beschwerdeführerin die Rechtslage, wies auf die Frequently Asked Questions (FAQ) vom 7. Juli 2016 auf ihrer Webseite hin, welche die geltenden Anforderungen an die Zulassung von Personen mit einer UK-Ausbildung erläuterten und ausdrücklich auf das Erfordernis einer genügenden "audit qualification" hinwiesen, und erläuterte die in einer Übergangsphase aus Kulanzgründen angewandte behördliche Praxis, die für die Beschwerdeführerin jedoch aus verschiedenen Gründen nicht anwendbar sei. Schliesslich führte die Vorinstanz aus, dass der Beschwerdeführerin in UK gestützt auf die ICAS-Ausbildung kein Zugang zum Abschlussprüfermarkt gewährt werde, weshalb das Erfordernis des Gegenrechts für eine Zulassung in der Schweiz weder formell noch materiell erfüllt sei. Das Gesuch könne daher voraussichtlich nicht gutgeheissen werden. Schliesslich räumte die Vorinstanz der Beschwerdeführerin Gelegenheit zur Stellungnahme ein.

A.g Mit E-Mail vom 22. Januar 2021 stellte die Arbeitgeberin der Beschwerdeführerin der Vorinstanz ein Schreiben zu, worin sie sich inhaltlich äusserte, die jahrelange Fachpraxis der Beschwerdeführerin betonte und geltend machte, dass diese aufgrund ihrer Ausbildung und der erfolgten Anerkennung zwischen den USA und UK "audit qualified" sei.

A.h Mit E-Mail vom 28. Januar 2021 bestätigte die Vorinstanz der Beschwerdeführerin den Eingang der Stellungnahme, erläuterte erneut die Rechtslage und gab ihr Gelegenheit für ergänzende Bemerkungen. Mit E-Mail vom 11. Februar 2021 erstreckte die Vorinstanz die Frist für eine ergänzende Stellungnahme.

A.i Mit Schreiben vom 8. März 2021 äusserte sich die Arbeitgeberin der Beschwerdeführerin erneut.

A.j Mit E-Mail vom 15. März 2021 teilte die Vorinstanz der Beschwerdeführerin mit, dass und weshalb aus ihrer Sicht die inhaltlichen Äusserungen ihrer Arbeitgeberin unzutreffend seien und stellte ihr die Abweisung des Zulassungsgesuchs in Aussicht. Die Vorinstanz räumte der Beschwerdeführerin eine Frist für eine abschliessende Stellungnahme ein.

A.k Mit E-Mail vom 17. März 2021 erkundigte sich die Arbeitgeberin der Beschwerdeführerin bei der Vorinstanz nach dem Stand des Verfahrens, welche ihr mit E-Mail vom 19. März 2021 Auskunft erteilte.

A.l Mit E-Mail vom 30. März 2021 äusserte sich die Beschwerdeführerin und verwies auf die Stellungnahmen ihrer Arbeitgeberin.

B.

Mit Verfügung vom 10. Dezember 2021 wies die Vorinstanz das Gesuch der Beschwerdeführerin vom 30. November 2020 um Zulassung als Revisionsexpertin ab und auferlegte ihr Verfahrenskosten in der Höhe von Fr. 800.–.

C.

Mit Eingabe vom 27. Januar 2022 erhob die Beschwerdeführerin dagegen Beschwerde vor Bundesverwaltungsgericht. Sie beantragt, die angefochtene Verfügung sei aufzuheben und das Gesuch um Zulassung als Revisionsexpertin gutzuheissen. Eventualiter sei die angefochtene Verfügung aufzuheben und das Gesuch um Zulassung als Revisionsexpertin zur Neuurteilung an die Vorinstanz zurückzuweisen.

D.

Mit als "Vernehmlassung" bezeichneter Eingabe vom 11. März 2022 beantragte die Vorinstanz unter Beilage der Vorakten, das Verfahren bis zum rechtskräftigen Entscheid des vor Bundesverwaltungsgericht hängigen Verfahrens B-5889/2020 zu sistieren. Eventualiter sei der Vorinstanz eine neue Frist zur Einreichung der Vernehmlassung in der Sache anzusetzen.

E.

Mit Stellungnahme vom 8. April 2022 beantragte die Beschwerdeführerin die Abweisung des Sistierungsantrags der Vorinstanz sowie die Ansetzung einer zehntägigen Frist zur Einreichung der Vernehmlassung in der Sache durch die Vorinstanz.

F.

Mit Zwischenverfügung vom 19. April 2022 wies das Bundesverwaltungsgericht den Antrag der Vorinstanz auf Sistierung des Beschwerdeverfahrens ab. Gleichzeitig wurde ihr eine Frist zur Einreichung der Vernehmlassung in der Sache angesetzt.

G.

Mit Vernehmlassung vom 19. Mai 2022 beantragt die Vorinstanz die Abweisung der Beschwerde sowie des Eventualbegehrens.

H.

Mit Eingabe vom 31. Mai 2022 ersuchte die Beschwerdeführerin um Ansetzung einer Frist zur Stellungnahme zu der Vernehmlassung der Vorinstanz bis und mit dem 16. Juni 2022. Mit Verfügung vom 2. Juni 2022 wies das Bundesverwaltungsgericht das Gesuch ab, unter Hinweis darauf, dass das Recht auf Stellungnahme davon unberührt bleibe.

I.

Mit Eingabe vom 7. Juni 2022 hält die Beschwerdeführerin an ihren Anträgen fest und äussert sich zur Vernehmlassung der Vorinstanz.

J.

Mit Eingabe vom 17. Juni 2022 äusserte sich die Vorinstanz erneut.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.

Das Bundesverwaltungsgericht ist für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde zuständig (Art. 31 f. sowie Art. 33 Bst. e des Verwaltungsgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 [VGG, SR 173.32] i.V.m. Art. 28 Abs. 2 des Revisionsaufsichtsgesetzes vom 16. Dezember 2005 [RAG, SR 221.302]). Die Beschwerdeführerin ist zur Beschwerde legitimiert (Art. 48 Abs. 1 des Verwaltungsverfahrensgesetzes vom 20. Dezember 1968 [VwVG, SR 172.021]). Sie hat das Vertretungsverhältnis durch

schriftliche Vollmacht nachgewiesen (Art. 11 VwVG), den Kostenvorschuss bezahlt (Art. 63 Abs. 4 VwVG) und die Beschwerde frist- und formgerecht eingereicht (Art. 50 Abs. 1 und Art. 52 Abs. 1 VwVG). Auf die Beschwerde ist einzutreten.

2.

2.1 Natürliche Personen und Unternehmen, die gesetzlich vorgeschriebene Revisionsdienstleistungen nach Art. 2 Bst. a RAG erbringen, bedürfen einer Zulassung durch die Eidgenössische Revisionsaufsichtsbehörde RAB (Art. 3 Abs. 1 i.V.m. Art. 28 Abs. 1 RAG und Art. 1 Abs. 1 der Revisionsaufsichtsverordnung vom 22. August 2007 [RAV, SR 221.302.3]). Revisionsdienstleistungen sind: 1. Prüfungen und Bestätigungen, die nach bundesrechtlichen Vorschriften durch eine zugelassene Revisorin, einen zugelassenen Revisor, eine zugelassene Revisionsexpertin, einen zugelassenen Revisionsexperten oder ein staatlich beaufsichtigtes Revisionsunternehmen vorgenommen werden müssen; 2. Prüfungen, die nach Art. 24 Abs. 1 Bst. a des Finanzmarktaufsichtsgesetzes vom 22. Juni 2007 (FINMAG, SR 956.1) durch eine zugelassene Prüfgesellschaft vorgenommen werden (Art. 2 Bst. a RAG). Das Zulassungssystem soll sicherstellen, dass Revisionsdienstleistungen nur von Fachpersonen erbracht werden, die hierfür genügend qualifiziert sind (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 [nachfolgend: Botschaft RAG], 3970). Personen ohne Zulassung der Aufsichtsbehörde können als Revisionsmitarbeitende tätig sein und in untergeordneter Funktion bei Revisionsmandaten mitwirken. Sie können die Mandate jedoch ohne Zulassung der Aufsichtsbehörde nicht als leitende Prüfer betreuen und Revisionsberichte unterzeichnen (vgl. Art. 727b, 727c, 728b Abs. 2 Ziff. 3 sowie Abs. 3 und 729b Abs. 2 des Obligationenrechts vom 30. März 1911 [OR, SR 220]; vgl. Art. 2 Bst. a, Art. 3 Abs. 1 und Art. 6 Abs. 1 Bst. c RAG). Bewilligungspflichtig ist die Tätigkeit als leitender Prüfer (vgl. für staatlich beaufsichtigte Revisionsunternehmen Art. 29 Abs. 1 und 3 RAV).

2.2 Eine natürliche Person wird unbefristet (Art. 3 Abs. 2 RAG) 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 Wirtschaftsprüferin-

nen 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 (wobei nach Art. 5 RAV Abschlüsse der ersten Studienstufe [Bachelorstudium] mit 180 Kreditpunkten oder der zweiten Studienstufe [Masterstudium] mit zusätzlichen 90 bis 120 Kreditpunkten nach dem Europäischen Kredittransfersystem [ECTS] gemeint sind), 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 Bst. 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). Der Nachweis der notwendigen Kenntnisse des schweizerischen Rechts ist erbracht, wenn die Gesuchstellerin oder der Gesuchsteller die Prüfung nach einem von der Aufsichtsbehörde anerkannten Reglement erfolgreich bestanden hat (Art. 6 RAV). Der Bundesrat kann weitere gleichwertige Ausbildungsgänge zulassen und die Dauer der notwendigen Fachpraxis bestimmen (Art. 4 Abs. 3 RAG).

2.3 Die Beschwerdeführerin verfügt über einen Bachelor of Science in Accountancy (Mai 2007) der (Bezeichnung der Universität in den USA). Zudem hat sie im September 2010 das US-amerikanische Diplom als Certified Public Accountant (US CPA) der Association of International Professional Accountants (AICPA) erworben. Am 27. November 2020 bestand sie die Prüfung zum Nachweis der notwendigen Kenntnisse des schweizerischen Rechts. Vom 1. September 2007 bis zum 31. August 2013 arbeitete sie bei einem Revisionsunternehmen (Abteilung "Assurance Service Line") in den USA. Seit dem 1. September 2013 ist sie bei einem staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen in der Schweiz tätig, seit Juli 2021 als Audit Partnerin. Bis zum 24. November 2020 hat sie unter der Beaufsichtigung einer zugelassenen Revisionsexpertin Fachpraxis auf dem Gebiet der Rechnungsrevision erworben. Im Mai 2020 absolvierte die Beschwerdeführerin 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 ihre amerikanische Vorbildung gestützt auf das Mutual Recognition

Agreement (MRA) vom 21. Februar 2018 zwischen dem Institute of Chartered Accountants of Scotland (ICAS) und dem International Qualifications Appraisal Board (IQAB) der USA angerechnet worden war. Im August 2020 wurde sie als Chartered Accountant in den Berufsverband ICAS aufgenommen. Die Beschwerdeführerin ist nicht im UK-Register der "statutory auditors" eingetragen.

2.4 Die Vorinstanz hat in der angefochtenen Verfügung zusammengefasst erwogen, in Bezug auf den amerikanischen universitären Abschluss und das amerikanische Diplom als Certified Public Accountant (US CPA) fehle es an der Zulassungsvoraussetzung des Gegenrechts. Betreffend die UK-Ausbildung sei das Gegenrecht weder formell noch materiell erfüllt. Diese Ausbildung gewähre der Beschwerdeführerin nicht die Berechtigung, im Herkunfts- beziehungsweise diplomausstellenden Staat als gesetzliche Abschlussprüferin tätig zu werden und in dieser Eigenschaft Revisionsberichte zu unterzeichnen. Die Beschwerdeführerin sei zwar Mitglied des ICAS, verfüge aber nicht über eine ausreichende "audit qualification". Seit dem 31. Dezember 2020 gelte das Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft einerseits und der Europäischen Gemeinschaft und ihren Mitgliedstaaten andererseits über die Freizügigkeit vom 21. Juni 1999 (FZA, SR 0.142.112.681), das in einer Übergangsphase nach dem Austritt von UK aus der EU noch angewendet worden sei, nicht mehr. Die Übergangsphase sei nicht verlängert und kein bilaterales Abkommen zwischen der Schweiz und UK über den gegenseitigen Marktzugang für Abschlussprüfer geschlossen worden. Selbst wenn das FZA noch zur Anwendung gelange, seien die Bedingungen des Gegenrechts in Bezug auf die UK-Ausbildung der Beschwerdeführerin nicht erfüllt, weil sie im Herkunfts- beziehungsweise diplomausstellenden Staat nicht als Abschlussprüferin tätig werden könne und ohne die erforderliche "audit qualification" auch nicht ins UK-Register als "statutory auditor" eingetragen werden könne. Die Beschwerdeführerin verfüge folglich über keine vergleichbare Ausbildung, für welche der Herkunfts- beziehungsweise diplomausstellende Staat Gegenrecht halte. Eine Zulassung als Revisionsexpertin nach Art. 4 RAG sei somit mangels vergleichbarer Ausbildung mit erfüllttem Gegenrecht nicht möglich.

2.5 Die Beschwerdeführerin rügt eine Verletzung von Art. 4 Abs. 2 Bst. d RAG. Sie erfülle alle gesetzlichen Voraussetzungen, um als Revisionsexpertin in der Schweiz zugelassen zu werden. Die Vorinstanz verlange zusätzliche, im Gesetz nicht vorgesehene Voraussetzungen für eine Zulassung als Revisionsexpertin. Die UK-Ausbildung sei gleichwertig mit einer

schweizerischen Ausbildung, die notwendige Fachpraxis sei nachgewiesen und UK gewähre Gegenrecht (E. 3). Zudem sei der verfassungsmässige Anspruch auf Schutz des berechtigten Vertrauens in behördliche Zusicherungen oder sonstiges, bestimmte Erwartungen begründendes behördliches Verhalten verletzt (E. 4). Schliesslich bedeute die Nichtzulassung der Beschwerdeführerin eine unzumutbare Härte (E. 5). Sinngemäss macht die Beschwerdeführerin auch eine Gleichbehandlung im Unrecht geltend (E. 6).

3.

3.1 Die Anforderungen an Ausbildung und Fachpraxis erfüllen nach Art. 4 Abs. 2 Bst. d RAG Personen, die eine den in den Bst. 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.

3.2 Das Prinzip des Gegenrechts ist ein allgemeiner Grundsatz des Völkerrechts, der es einem Staat erlaubt, ein bestimmtes Verhalten gegenüber einem anderen Staat davon abhängig zu machen, ob sich dieser ihm gegenüber in derselben Situation ebenso verhält (vgl. BGE 109 Ib 165 E. 5). Eine Zulassung nach Art. 4 Abs. 2 Bst. d RAG muss verweigert werden, wenn die Voraussetzung einer staatsvertraglichen Regelung oder das Gegenrechtserfordernis des Herkunftsstaats nicht erfüllt sind, ohne dass die Vergleichbarkeit der ausländischen Ausbildung geprüft werden muss (Urteil des BGer 2C_2011/2014 vom 4. Dezember 2014 E. 5; Urteil des BVGer B-5889/2020 vom 3. August 2022 E. 2.3). Die staatsvertragliche Regelung beziehungsweise das Erfordernis des Gegenrechts bezieht sich auf denjenigen Staat, in dem die Ausbildung erworben wurde, nicht auf den Ort der Fachpraxis (URS BERTSCHINGER, in: Rolf Watter/Urs Bertschinger [Hrsg.], Basler Kommentar, Revisionsrecht, Basel 2011 [nachfolgend: BSK Revisionsrecht], Art. 4 N 24). Allerdings setzt das Gegenrecht nicht zwingend das Vorliegen eines entsprechenden Staatsvertrags (formelles Gegenrechtserfordernis) voraus. Die Vorinstanz prüft daher gemäss eigenen Angaben, ob auch ein diplomausstellender Staat, der nicht Mitglied der EU oder der Europäischen Freihandelsassoziation (EFTA) ist, Gegenrecht hält. Das Gegenrecht kann auch durch tieferrangiges Recht oder durch Rechtsprechung gewährleistet sein (materielles Gegenrechtserfordernis; vgl. Botschaft RAG, BBl 2004 3969, 4082 f. hinsichtlich grenzüberschreitender

Prüfungshandlungen). Gegebenenfalls würde wohl auch eine entsprechende Verwaltungspraxis der zuständigen ausländischen Behörden genügen.

3.3 Es ist unbestritten, dass die Beschwerdeführerin über einen unbescholtenen Leumund sowie einschlägige Fachpraxis in der Schweiz verfügt und den Nachweis der notwendigen Kenntnisse des Schweizer Rechts erbracht hat. Ebenfalls unbestritten ist, dass eine Zulassung gestützt auf die amerikanischen Ausbildungen der Beschwerdeführerin mangels Gegenrechts nicht möglich ist (vgl. hierzu auch Urteil des BGer 2C_895/2011 vom 10. April 2012 E. 2.2 betreffend US CPA). Vorliegend geht es lediglich um die Frage der UK-Ausbildung.

3.3.1 Nach dem Austritt des Vereinigten Königreichs Grossbritannien und Nordirland (UK) am 31. Januar 2020 aus der EU blieb das FZA aufgrund des vereinbarten Übergangsprozesses lediglich bis zum 31. Dezember 2020 anwendbar. Ein bilaterales Abkommen über den gegenseitigen Marktzugang für Abschlussprüfer wurde anschliessend nicht geschlossen. Das Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und dem Vereinigten Königreich von Grossbritannien und Nordirland über die Rechte der Bürgerinnen und Bürger infolge des Austritts des Vereinigten Königreichs aus der Europäischen Union und des Wegfalls des Freizügigkeitsabkommens vom 25. Februar 2019 (SR 0.142.113.672) enthält keine Regelungen über die Zulassung zum Revisionsberuf. Eine einschlägige staatsvertragliche Regelung mit UK ist somit nicht vorhanden. Das Erfordernis des formellen Gegenrechts ist daher nicht erfüllt.

3.3.2 Die Beschwerdeführerin hat ihr Zulassungsgesuch zwar am 30. November 2020 gestellt. Die Vorinstanz hat ihren Entscheid aber, nach längerem Schriftenwechsel, erst am 10. Dezember 2021 getroffen. Nach der bundesgerichtlichen Praxis ist die Rechtmässigkeit von Verwaltungsakten mangels einer anderslautenden übergangsrechtlichen Regelung nach der Rechtslage im Zeitpunkt ihres Ergehens zur beurteilen (BGE 139 II 263 E. 6; 135 II 384 E. 2.3; anders im Bereich des Sozialversicherungsrechts: BGE 140 V 136 E. 4.2.1; 130 V 445 E. 1.2.1). Intertemporalrechtlich spräche das Prinzip des Vertrauensschutzes zwar dafür, auf den Zeitpunkt der Gesuchseinreichung abzustellen, doch spricht das öffentliche Interesse an der Anwendung des neuen Rechts dafür, das zurzeit des erstinstanzlichen Entscheids geltende Recht heranzuziehen (BGE 139 II 263 E. 6; vgl. zum Ganzen ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 8. Aufl., Zürich/Basel/Genf 2020, N 292 f.).

3.3.3 Die Vorinstanz liess die Frage, ob die Beschwerdeführerin sich noch auf das FZA berufen könne, offen. Das Bundesverwaltungsgericht stellt im Zusammenhang mit Zulassungsgesuchen als Revisionsexperten in der Schweiz aufgrund einer UK-Ausbildung auf den Zeitpunkt der angefochtenen Verfügung ab (Urteil des BVGer B-5889/2020 vom 3. August 2022 E. 3). Das FZA galt im Zeitpunkt der angefochtenen Verfügung nicht mehr für das Verhältnis zu UK. Die Vorinstanz hat die Beschwerdeführerin ausdrücklich darauf hingewiesen, dass die Übergangsregelung (Anwendbarkeit des FZA) nur noch bis zum 31. Dezember 2020 gelte. Die Beschwerdeführerin kann sich deshalb, entgegen ihrer Ansicht, nicht mehr auf das FZA berufen.

3.4 Das Erfordernis des Gegenrechts kann aber auch nur materiell erfüllt sein (vgl. E. 3.1). Die Vorinstanz hat das Gesuch der Beschwerdeführerin denn auch "mangels vergleichbarer Ausbildung mit erfülltem Gegenrecht" abgewiesen, wobei sie ausführt, dass die Vergleichbarkeit der Ausbildung und die Beurteilung des Gegenrechts nicht isoliert betrachtet werden könnten. Nach dem Grundsatz der Rechtsanwendung von Amtes wegen ist das Bundesverwaltungsgericht verpflichtet, auf den festgestellten Sachverhalt jenen Rechtssatz anzuwenden, den es als den zutreffenden erachtet. Die Begründung der Begehren bindet die Beschwerdeinstanz aber in keinem Falle (Art. 62 Abs. 4 VwVG). Das Gericht kann somit eine Beschwerde auch aus anderen als den geltend gemachten Gründen gutheissen oder den angefochtenen Entscheid im Ergebnis mit einer Begründung bestätigen, die von jener der Vorinstanz abweicht (sog. Motivsubstitution; BVGE 2009/61 E. 6.1). Das Gegenrechtserfordernis ist nach dem Wortlaut von Art. 4 Abs. 2 Bst. d RAG lediglich eine zusätzliche Voraussetzung neben den übrigen Voraussetzungen (vergleichbare ausländische Ausbildung, Fachpraxis, Nachweis notwendiger Kenntnisse des schweizerischen Rechts) und damit eine Einschränkung. Dies geht aus dem Gesetzestext hervor ("sofern"; "pour autant que"; "a condizione che"). Daher kann nachfolgend vorab die Vergleichbarkeit der ausländischen Ausbildung geprüft werden.

3.4.1 Die Beschwerdeführerin erachtet ihre Mitgliedschaft in einem UK-Berufsverband als vergleichbare ausländische Ausbildung. Der Titel "Chartered Accountant" bedeute übersetzt "zugelassener Wirtschaftsprüfer" und sei vergleichbar mit dem dipl. Experten in Rechnungslegung und Controlling. Sie erfülle hinsichtlich ihrer Ausbildung sämtliche Kriterien, um in UK als Abschlussprüferin zugelassen werden zu können. Ausserdem sei ihre Ausbildung in der Liste der vergleichbaren ausländischen Ausbildungen

auf der Webseite der Vorinstanz aufgeführt. Dass der UK-Companies Act 2006 als zusätzliche Voraussetzung vorsehe, dass für die Registrierung in UK eine gewisse Fachpraxis notwendig sei, habe nichts mit ihrer Ausbildung zu tun. Das Gegenrechtserfordernis beziehe sich nur auf die Anerkennung von gleichwertigen Ausbildungen. Ein in der EU erlangtes Diplom müsse anerkannt werden, wenn es einer vergleichbaren Ausbildung entspreche. Daher sei es nicht zulässig, wenn die Vorinstanz weitere Voraussetzungen, die im Herkunftsstaat für eine Registrierung als gesetzliche Abschlussprüferin notwendig seien, in der Schweiz ebenfalls anwende. Dies sei willkürlich und verstosse gegen die Wirtschaftsfreiheit. Der von der Vorinstanz zusätzlich verlangte Nachweis von UK-Fachpraxis und einer UK-Registrierung entbehre einer gesetzlichen Grundlage, sei verfassungswidrig und damit unrechtmässig. Die Vorinstanz sei als Schweizer Zulassungsbehörde nicht zuständig, darüber zu befinden, welche Arbeits Erfahrung der englische Berufsverband der Beschwerdeführerin anrechne. Es gelte zu akzeptieren, dass der Berufsverband die Beschwerdeführerin als "audit qualified" erachte. Sie ersuche um Zulassung in der Schweiz und müsse darum die Voraussetzungen des schweizerischen Zulassungssystems erfüllen.

3.4.2 Die Vorinstanz führt aus, es liege keine Vergleichbarkeit mit einer Ausbildung als dipl. Expertin in Rechnungslegung und Controlling vor. Dieser Vergleich sei aber ohnehin nicht relevant, da ein in der Schweiz zugelassener Revisionsexperte mit dieser Ausbildung in UK nicht als "statutory auditor" zugelassen beziehungsweise registriert werden könne. Die Vergleichbarkeit mit einer UK-Ausbildung beziehungsweise "audit qualification" sei nur für die schweizerische Ausbildung als Wirtschaftsprüfer erfüllt. Sowohl der schweizerische Wirtschaftsprüfer als auch der Ausbildungsweg zur "audit qualification" über die UK-Berufsverbände setzten neben den Modulprüfungen eine praktische Ausbildungskomponente voraus (drei Jahre berufsbegleitende Fachpraxis). Aus der publizierten Liste vergleichbarer ausländischer Ausbildungen könne die Beschwerdeführerin keinen Anspruch auf Zulassung ableiten. Es sei nicht verfassungswidrig, wenn die Vorinstanz für die Berufsausübungsbewilligung in der Schweiz eine Ausbildung voraussetze, mit der im Herkunftsstaat die äquivalente Tätigkeit ebenfalls ausgeübt werden dürfe. UK verlange für eine Registrierung und damit die Berechtigung, als gesetzliche Abschlussprüferin tätig zu sein und in dieser Eigenschaft Revisionsberichte zu unterzeichnen, praktische Erfahrung in UK. Die Beschwerdeführerin erfülle die Anforderungen für diese "audit qualification" nach UK-Companies Act 2006 in UK nicht, was auch

der Berufsverband ICAS bestätigt habe. Die Beschwerdeführerin verwechselte das Verfahren zur Diplomanerkennung mit dem Verfahren zur Berufszulassung beziehungsweise zur Berufsausübung durch die Aufsichtsbehörde.

3.4.3 Die Prüfung, ob eine ausländische Ausbildung mit einer der in Art. 4 Abs. 2 RAG aufgelisteten schweizerischen Ausbildungen vergleichbar ist, liegt im pflichtgemässen Ermessen der Vorinstanz (Urteil des BVGer B-93/2008 vom 5. November 2008 E. 1.3.2). Erforderlich ist eine Ausbildung, welche die Gesuchstellerin im Herkunftsstaat zu der einer schweizerischen Revisionsexpertin entsprechenden Tätigkeit berechtigt (Urteil des BVGer B-4875/2009 vom 14. Januar 2010 E. 2.3.1 f. betreffend die Ausbildung als deutscher Diplomverwaltungswirt FH; B-207/2019 vom 16. Oktober 2019 E. 2.1.4 betreffend die französische Ausbildung als "expert-comptable"). Vergleichbarkeit bedeutet denn auch Gegenseitigkeit im Unterschied zum Gegenrecht, das die Vergleichbarkeit in den beiden betroffenen Staaten betrifft (vgl. E. 3.2).

3.4.4 Das Äquivalent des schweizerischen Revisionsexperten in UK ist der "statutory auditor", der gesetzliche Abschlussprüfer. Die Zulassung als gesetzlicher Abschlussprüfer wird in UK im Companies Act 2006 geregelt. Part 42 regelt die "statutory auditors". Dabei handelt es sich um Personen, die Audits nach dem UK-Companies Act 2006 durchführen (vgl. Section 1220 i.V.m. Part 16 UK-Companies Act 2006). Für eine Registrierung in UK als "statutory auditor" beziehungsweise für den Erhalt des Rechts, in UK Revisionsberichte unterzeichnen zu dürfen, ist neben der Mitgliedschaft in einem anerkannten Berufsverband (vgl. Section 1212 und 1217) auch eine genügende "audit qualification" erforderlich (vgl. Section 1219 und 1220). Für eine ausreichende "audit qualification" wird die Absolvierung der erforderlichen Prüfungsmodule in der UK-Variante der Ausbildung verlangt (es gibt noch eine internationale Variante, die von den Berufsverbänden angeboten wird) sowie praktische Erfahrung, die von einem Berufsverband akzeptiert wird (Schedule 11 Part II). Die blosse Mitgliedschaft in einem UK-Berufsverband alleine berechtigt nicht zur Ausübung des Berufs des Abschlussprüfers in UK.

3.4.5 Die Ausbildung der Beschwerdeführerin in UK beschränkte sich, in Anerkennung beziehungsweise Anrechnung einzelner Elemente ihrer amerikanischen Ausbildung, auf das Absolvieren zweier Prüfungen im Mai 2020. Die übrigen Prüfungen wurden ihr erlassen. Gestützt darauf wur-

de sie im August 2020 in den Berufsverband ICAS aufgenommen. Die Beschwerdeführerin verfügt jedoch unbestrittenermassen nicht über eine "audit qualification" im Sinne von Schedule 11 Part II UK-Companies Act 2006, was der zuständige Berufsverband ICAS denn mit Schreiben vom 18. Dezember 2020 auch bestätigt hat ("UK Audit experience requirements not recorded or completed [Swiss Statutory audit work]"). Daher ist die Beschwerdeführerin auch nicht im UK-Register der "statutory auditors" (vgl. Section 1239) eingetragen. Die Beschwerdeführerin kann in UK nicht als gesetzliche Abschlussprüferin tätig sein und in dieser Funktion Revisionsberichte unterzeichnen, was sie denn auch nicht bestreitet.

3.4.6 Die Beschwerdeführerin bringt aber vor, sie sei "audit qualified", weil der Berufsverband ICAS ihr dies mit Schreiben vom 6. Januar 2021 bestätigt habe. Tatsächlich steht in diesem Schreiben und entgegen der bisherigen Ausführungen des ICAS in den Schreiben vom 3. und vom 18. Dezember 2020, dass die Beschwerdeführerin seit dem 9. Februar 2010 "audit qualified" gewesen sei. Die Vorinstanz weist jedoch zutreffend darauf hin, dass diese Aussage sich nicht auf den UK-Companies Act 2006 und die darin verlangte "audit qualification" beziehen könne, weil die Beschwerdeführerin zum genannten Zeitpunkt (9. Februar 2010) noch in den USA tätig gewesen sei und die vorliegend geltend gemachte UK-Ausbildung noch gar nicht begonnen habe. Diese Angabe ist damit für die Frage, ob eine vergleichbare ausländische Ausbildung im Sinne von Art. 4 Abs. 2 Bst. d RAG vorliegt, unerheblich.

3.4.7 Die Beschwerdeführerin macht geltend, aus der tabellarischen Liste des Berufsverbands ICAS vom 18. Dezember 2020 betreffend die Voraussetzungen gemäss Schedule 11 Part II UK-Companies Act 2006 für die "audit qualification" gehe hervor, dass ihr die in der Schweiz (seit 2013) und in den USA (2007-2013) erworbene Fachpraxis für die "audit qualification" in UK angerechnet worden sei. Weshalb die Vorinstanz UK-Fachpraxis verlange, während diese in UK nicht notwendig sei, sei unerklärlich. Wie bereits ausgeführt, verlangt UK für die Tätigkeit als gesetzliche Abschlussprüferin Fachpraxis ebenda (Section 1219 und 1220 UK-Companies Act 2006; vgl. E. 3.4.5). Befugt, diese zu erteilen, sind nach dem UK-Companies Act 2006 anerkannte sogenannte "qualifying bodies" wie ICAS ("ICAS is a recognised qualifying body with the meaning of the UK Companies Act 2006", vgl. die Schreiben des ICAS vom 3. und 18. Dezember 2020). Dass bei der Beschwerdeführerin gegebenenfalls ausländische Fachpraxis im Rahmen der Erfüllung von Zulassungsvoraussetzungen zur Prüfung am

ICAS berücksichtigt worden ist, ist für die Frage, ob eine vergleichbare ausländische Ausbildung im Sinne von Art. 4 Abs. 2 Bst. d RAG vorliegt, unerheblich.

3.4.8 Schliesslich bringt die Beschwerdeführerin vor, dass eidg. dipl. Wirtschaftsprüferinnen und Wirtschaftsprüfer auch keine Fachpraxis für eine Zulassung als Revisionsexperten vorweisen müssten (Art. 4 Abs. 2 Bst. a RAG). Ihre Ausbildung sei aber vergleichbar mit der einer dipl. Expertin in Rechnungslegung und Controlling, wofür in der Schweiz Fachpraxis nachgewiesen werden müsse (Art. 4 Abs. 2 Bst. b RAG). Diese habe die Beschwerdeführerin denn auch erworben. Die Ausbildung zum schweizerischen Wirtschaftsprüfer beinhaltet entgegen der Ansicht der Beschwerdeführerin bereits eine praktische Ausbildungskomponente von ausbildungsbegleitender Fachpraxis, weshalb Personen mit diesen Diplomen keine zusätzliche Praxis nachzuweisen haben (Botschaft RAG, BBl 2004 4062). Dass die Beschwerdeführerin über Fachpraxis in der Schweiz verfügt, ist im Übrigen unbestritten (vgl. E. 3.3). Und selbst wenn ihre UK-Ausbildung mit derjenigen der dipl. Expertin in Rechnungslegung und Controlling korrespondieren würde, wäre sie nicht vergleichbar im Sinne von Art. 4 Abs. 2 Bst. d RAG, weil sie in UK nicht zur Ausübung des Berufs des Abschlussprüfers berechtigt ist.

3.4.9 Dass Inhaberinnen und Inhaber ausländischer Ausbildungen in der Schweiz als Revisionsexperten grundsätzlich nur dann zugelassen werden können, wenn sie im Herkunftsstaat zur Ausübung des Berufs des Abschlussprüfers berechtigt sind, ist nicht zu beanstanden (vgl. E. 3.4.3). Es handelt sich dabei entgegen den Ausführungen der Beschwerdeführerin nicht um eine zusätzliche Voraussetzung, sondern um einen Aspekt der Vergleichbarkeit der Ausbildungen nach Art. 4 Abs. 2 Bst. d RAG und ist demnach auch nicht verfassungs- oder gesetzeswidrig, wie die Beschwerdeführerin behauptet. Die Beschwerdeführerin ersucht um Zulassung zu einer bewilligungspflichtigen Tätigkeit polizeilicher Natur (vgl. Urteil des BGer 2C_163/2014 vom 15. Januar 2015 E. 2.2; Urteil des BVGer B-3024/2008 vom 1. Oktober 2008 E. 5.3.2) als leitende Prüferin für ordentliche Revisionen (vgl. Art. 727b OR), mithin einer reglementierten Tätigkeit. Insofern kann der Beschwerdeführerin nicht zugestimmt werden, dass der Umstand, dass UK für die Eintragung einer Revisionsexpertin ins Register zur relevanten Ausbildung Berufserfahrung verlange, nichts mit der Gleichwertigkeit der Ausbildung zu tun habe. Die Vorinstanz verweist in diesem Zusammenhang zutreffend darauf, dass sie keine Diplomaner-

kennung vornehme (und dafür auch nicht zuständig wäre), sondern als Aufsichtsbehörde in Anwendung des Revisionsaufsichtsgesetzes Zulassungen zur Ausübung eines reglementierten Berufs prüfe.

3.4.10 Die Vorinstanz hat eine Liste von vergleichbaren ausländischen Ausbildungen im Sinne von Art. 4 Abs. 2 Bst. d RAG auf ihrer Webseite publiziert (vgl. Urteil des BVGer B-5889/2020 vom 3. August 2022 E. 4.1.3). Dabei handelt es sich offensichtlich um die Publikation einer Verwaltungspraxis, wobei ausdrücklich darauf hingewiesen wird, dass Inhaberinnen und Inhaber vergleichbarer ausländischer Ausbildungen grundsätzlich nur dann zugelassen würden, wenn sie im Herkunftsstaat zur Ausübung des Berufs des Abschlussprüfers beziehungsweise zur Eintragung ins entsprechende öffentliche Register berechtigt seien. Gestützt darauf kann die Beschwerdeführerin keinen Anspruch auf Zulassung ableiten, auch wenn die Liste den "Chartered Accountant" und die Membership beim Berufsverband ICAS erwähnt.

3.5 Die Beschwerdeführerin beruft sich auf das Übereinkommen über die Anerkennung von Qualifikationen im Hochschulbereich in der europäischen Region vom 11. April 1997 (SR 0.414.8) und macht geltend, dieses Abkommen regle zwar die Diplomanerkennung für primär akademische Zwecke, trage aber auch zur Erleichterung des Zugangs zum Arbeitsmarkt bei, weshalb es vorliegend zu berücksichtigen sei. Ihrem Ausbildungsabschluss in UK lägen Hochschulabschlüsse zugrunde. Die Vorinstanz erachtet das genannte Übereinkommen im vorliegenden Kontext als irrelevant. Die Konvention enthalte nur Ansprüche auf den Zugang zu weiteren Hochschulstudien und auf das Führen akademischer Grade. Darüber hinaus stehe es den Vertragsparteien offen, den Zugang zum Arbeitsmarkt zu erleichtern. Jedoch sei ein Vorbehalt zugunsten des nationalen Rechts vorgesehen (vgl. Art. VI.3 des Übereinkommens). Die Schweiz habe mit dem RAG eine nationale Regelung geschaffen. Im Übrigen sei nicht nachvollziehbar, inwiefern ein amerikanischer Hochschulabschluss, der als Grundlage für eine Weiterbildung in UK gedient habe, als europäische Ausbildung anzusehen sei. Diese Ausführungen sind zutreffend: Das Abkommen betrifft Qualifikationen im Hochschulbereich, die in einem Vertragsstaat ausgestellt wurden (vgl. Art. III.1 des Übereinkommens) und regelt verschiedene Aspekte der Anerkennung solcher Qualifikationen in den Vertragsstaaten (Anerkennung von Qualifikationen, die den Zugang zur Hochschulbildung ermöglichen; Anerkennung von Studienzeiten; Anerkennung von Hochschulqualifikationen; Anerkennung von Qualifikationen, die Flücht-

linge, Vertriebene und den Flüchtlingen gleichgestellte Personen innehaben; Informationen über die Bewertung von Hochschuleinrichtungen und -programmen und über Anerkennungsangelegenheiten; Durchführungsmechanismen). Ihre Hochschulausbildung hat die Beschwerdeführerin in den USA erworben. Das Abkommen ist somit vorliegend nicht anwendbar, auch nicht qua allfälliger "Anerkennung" der amerikanischen Ausbildung in UK.

3.6 Die in UK absolvierte Ausbildung der Beschwerdeführerin erweist sich damit nicht als vergleichbar im Sinne von Art. 4 Abs. 2 Bst. d RAG. Es liegt keine Ausbildung vor, die im Herkunftsstaat zur Ausübung des Revisionsberufs berechtigen würde und die es der Beschwerdeführerin ermöglichen würde, im Ausbildungsstaat als gesetzliche Abschlussprüferin tätig zu sein. Ausführungen zur Prüfung des materiellen Gegenrechtserfordernisses erübrigen sich daher, weshalb auch die Rüge der Beschwerdeführerin, wonach die Vorinstanz eine vertiefte Abklärung darüber unterlassen habe, ob UK materielles Gegenrecht gewähre, fehl geht. Auch muss Art. 4 Abs. 2 Bst. d RAG, entgegen der Ansicht der Beschwerdeführerin, nicht ausgelegt werden, denn die Bestimmung ist in ihrem Wortlaut klar (vgl. statt vieler BGE 144 II 121 E. 3.4, wonach nach der wahren Tragweite gesucht werden muss, wenn der Text der Norm nicht ganz klar ist und verschiedene Auslegungen möglich sind). Im Ergebnis ist somit nicht zu beanstanden, dass die Vorinstanz die Beschwerdeführerin in der Schweiz nicht als Revisionsexpertin zugelassen hat.

4.

4.1 Der in Art. 9 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (BV, SR 101) verankerte Grundsatz von Treu und Glauben statuiert ein Verbot widersprüchlichen Verhaltens und verleiht einer Person Anspruch auf Schutz des berechtigten Vertrauens in behördliche Zusicherungen oder sonstiges, bestimmte Erwartungen begründendes Verhalten der Behörden. Demnach kann eine unrichtige Auskunft, die eine Behörde dem Bürger erteilt, unter gewissen Umständen Rechtswirkungen entfalten. Voraussetzung dafür ist, dass: a) es sich um eine vorbehaltlose Auskunft der Behörden handelt; b) die Auskunft sich auf eine konkrete, den Bürger berührende Angelegenheit bezieht; c) die Amtsstelle, welche die Auskunft gegeben hat, dafür zuständig war oder der Bürger sie aus zureichenden Gründen als zuständig betrachten durfte; d) der Bürger die Unrichtigkeit der Auskunft nicht ohne Weiteres hat erkennen können; e) der Bürger im Vertrauen hierauf nicht ohne Nachteil rückgängig zu machende Dispositionen getroffen hat; f) die Rechtslage zur Zeit der Verwirklichung

noch die gleiche ist wie im Zeitpunkt der Auskunftserteilung; g) das Interesse an der richtigen Durchsetzung des objektiven Rechts dasjenige am Vertrauensschutz nicht überwiegt. Vertrauensschutz setzt nicht zwingend eine unrichtige Auskunft oder Verfügung voraus; er lässt sich auch aus einer blossen behördlichen Zusicherung und sonstigem, bestimmte Erwartungen begründendem Verhalten der Behörden herleiten (BGE 143 V 95 E. 3.6.2; 143 V 341 E. 5.2.1).

4.2 Die Beschwerdeführerin macht geltend, ihr sei die Zulassung aus Vertrauensschutzgründen zu erteilen, habe sie doch die gesamte Ausbildung in UK gestützt auf die Auskunft der Vorinstanz und im Hinblick auf die Zulassung in der Schweiz absolviert. Sie sei aufgrund von Informationen auf der Webseite der Vorinstanz, einer Auskunft via E-Mail und einer telefonischen Auskunft davon ausgegangen, dass sie als Revisionsexpertin in der Schweiz zugelassen werden könne, sofern sie nachweise, dass sie eine aktive, durch die ICAS akkreditierte "Chartered Accountant" sei und als "audit qualified" gelte. Dass UK-Fachpraxis oder sogar "signing right" in UK erforderlich wären, habe die Vorinstanz nicht erwähnt. Die Auskunft, dass keine UK-Fachpraxis und UK-Registrierung notwendig seien, sei der Beschwerdeführerin telefonisch vor Absolvierung ihrer Ausbildung zur "Chartered Accountant" in UK erteilt worden. Mit E-Mail der Vorinstanz vom 18. November 2020 sei dies lediglich noch einmal bestätigt worden. Die Beschwerdeführerin habe Dispositionen getroffen, indem sie eine aufwändige und kostspielige Ausbildung in UK sowie die Prüfung zum Nachweis der Kenntnisse des schweizerischen Rechts absolviert habe. Dies habe sie nur getan, um die für ihre Karriere in der Schweiz wesentliche Zulassung als Revisionsexpertin zu erlangen.

4.3 Die Vorinstanz erklärt, die Rüge sei offensichtlich unbegründet. Die Voraussetzungen des Vertrauensschutzes seien nicht erfüllt. Es sei nicht aktenkundig, dass sie der Beschwerdeführerin eine Zusicherung abgegeben habe, wonach diese gestützt auf die geltend gemachte Ausbildung und die eingereichten Nachweise als Revisionsexpertin zugelassen werden könne. Selbst wenn die Vorinstanz eine falsche Auskunft erteilt hätte, seien mehrere Voraussetzungen des Vertrauensschutzes nicht erfüllt. Die Beschwerdeführerin habe die Ausbildung in UK erst begonnen, nachdem sie bereits in der Schweiz gearbeitet habe. Die Prüfungen am ICAS im Mai 2020 und die Aufnahme als "Chartered Accountant" am ICAS im August 2020 seien der angeblichen Auskunft im November 2020 zeitlich vorgelagert gewesen, was bedeute, dass die allfälligen Dispositionen ohnehin vor Erteilung der Auskunft erfolgt seien. Die Beschwerdeführerin sei korrekt

und ausreichend detailliert informiert worden, welche Unterlagen sie für die Gesuchsprüfung einzureichen habe, was aus der E-Mailkorrespondenz hervorgehe. Dabei sei ihr auch mitgeteilt worden, dass ihr die "audit qualification" im Sinne des UK-Companies Act 2006 fehle. Auch sei sie darauf aufmerksam gemacht worden, dass aus den FAQ ausdrücklich hervorgehe, dass als Ausbildungsnachweis neben der Bestätigung der Mitgliedschaft im UK-Berufsverband eine ausdrückliche schriftliche Bestätigung desselben erforderlich sei, wonach eine Gesuchstellerin über eine "audit qualification" im Sinne des UK-Companies Act 2006 verfügen müsse, gestützt auf welche die Erlangung der "signing rights" beziehungsweise die Eintragung als "statutory auditor" möglich sei. Es treffe nicht zu, dass die Vorinstanz der Beschwerdeführerin in einem Telefongespräch zugesichert habe, dass sie eine Zulassung erhalten werde, ohne dass sie eine ausreichende "audit qualification" nach dem UK-Companies Act 2006 nachweisen müsse. Die Beschwerdeführerin mache mit ihren Ausführungen aber deutlich, dass sie gar nie die Absicht gehabt habe, in UK als Abschlussprüferin tätig zu sein beziehungsweise dort praktische Erfahrung für den Abschluss der UK-Ausbildung und die "audit qualification" für die Eintragung ins UK-Register der "statutory auditors" zu erlangen. Die Beschwerdeführerin versuche aus der Schweiz heraus, ihre amerikanische Ausbildung in eine UK-Ausbildung "umzuwandeln", mit dem Ziel, in der Schweiz eine ansonsten nicht zugängliche Berufsausübungsbewilligung zu erlangen.

4.4 Aus den Akten geht nicht hervor, dass die Vorinstanz während des gesamten Gesuchsverfahrens je eine Zusicherung erteilt hätte, wonach die Beschwerdeführerin aufgrund der blossen Mitgliedschaft in einem UK-Berufsverband ohne entsprechende "audit qualification" nach UK-Companies Act 2006 als Revisionsexpertin in der Schweiz zugelassen werden könnte. Die Ausführungen der Vorinstanz haben stets dahingehend gelautet, dass eine "audit qualification" im Sinne des UK-Companies Act 2006 für die Zulassung vorausgesetzt sei, wobei auf die entsprechenden Ausführungen auf der Webseite und in den FAQ verwiesen wurde. Aus der E-Mail der Vorinstanz vom 18. Dezember 2020 ergibt sich nichts anderes. Die Beschwerdeführerin legt zudem eine E-Mail der Vorinstanz vom 18. November 2020 an ihre Arbeitgeberin ins Recht. Darin antwortet die Vorinstanz auf eine Anfrage der Arbeitgeberin der Beschwerdeführerin nach den auszufüllenden Formularen (wohl für die Gesuchseinreichung). Die Vorinstanz führt aus: "Der Fragebogen ist einzureichen, sofern sich die geltend gemachte Ausbildung nicht auf der von der RAB publizierten Liste (Link) befindet. Was UK-Ausbildungen betrifft bitten wir Sie auch die Ausführungen bezüglich Auswirkungen des Brexit zu beachten (Link). Grundsätzlich hat

die Fachpraxis den Vorgaben von Art. 4 respektive 5 RAG zu entsprechen und es sind Nachweise für beaufsichtigte respektive unbeaufsichtigte Fachpraxis zu erbringen. Beaufsichtigte Fachpraxis setzt neben der Zulassung des Beaufsichtigers ein formelles Unterstellungsverhältnis voraus (Link)". Daraus ergibt sich auch keine behördliche Auskunft, wonach die Beschwerdeführerin unter den gegebenen Voraussetzungen als Revisionsexpertin zugelassen werden könnte. Das von der Beschwerdeführerin erwähnte Telefongespräch ist nicht aktenkundig, da dieses gemäss Angaben der Beschwerdeführerin vor Eröffnung des Gesuchsverfahrens stattgefunden habe. Zusammengefasst fehlt es bereits an einer genügenden Vertrauensgrundlage und somit dem Anknüpfungspunkt für eine Zulassung gestützt auf den Grundsatz des Vertrauensschutzes. Daher ist es auch unerheblich, ob die Beschwerdeführerin gegebenenfalls Dispositionen getroffen hat, die nicht ohne Nachteil wieder rückgängig gemacht werden können.

5.

5.1 Nach 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 auf Grund einer langjährigen praktischen Erfahrung nachgewiesen wird. Obschon diese Bestimmung gesetzessystematisch bei den Übergangsbestimmungen eingeordnet ist, handelt es sich nicht um eine befristete Übergangsregelung, sondern um eine Ausnahmeregelung (vgl. Botschaft RAG, BBl 2004 4093), die unbefristet Anwendung findet (Urteil des BVGer B-1379/2010 vom 30. August 2010 E. 7.4.1).

5.2 Die Beschwerdeführerin macht geltend, ihre Nichtzulassung sei ein unzumutbarer Härtefall. Sie verfüge über eine gleichwertige Ausbildung und falle damit grundsätzlich in den Anwendungsbereich der Härtefallklausel. Dass die Vorinstanz ohne gesetzliche Grundlage UK-Fachpraxis oder sogar eine UK-Registrierung verlange, obwohl die ausländische Behörde die amerikanische und die Schweizer Fachpraxis für die "audit qualification" anerkannt habe, führe zu einer unzumutbaren Härte. Die Beschwerdeführerin komme auch ohne UK-Fachpraxis oder die UK-Registrierung äusserst nahe an die reguläre Zulassung heran. Sie verfüge über eine mehr als achtjährige praktische Erfahrung im schweizerischen Revisionsmarkt, weshalb eine einwandfreie Erbringung von Revisionsdienstleistungen garantiert werden könne. Dazu komme mehrjährige praktische Erfahrung in

den USA. Schliesslich würde die Verweigerung der Zulassung die Beschwerdeführerin wirtschaftlich äusserst stark treffen. Sie verfolge seit mehr als acht Jahren eine Karriere im Schweizer Revisionsmarkt und sei inzwischen bei ihrer Arbeitgeberin Partnerin. Für ihr wirtschaftliches Fortkommen sei es essentiell, dass sie in ihrer derzeitigen Funktion als Partnerin Mandate als leitende Prüferin betreuen und Revisionsberichte unterzeichnen könne, ohne dass jeweils ein weiterer Partner die Prüfung überwachen müsse. Dies sei ineffizient und für die Beschwerdeführerin, ihre Arbeitgeberin und deren Kunden belastend. Ausserdem handle es sich bei dem von der Beschwerdeführerin eingeschlagenen Weg nicht um eine Umgehung der schweizerischen Zulassungspraxis.

5.3 Die Vorinstanz führt aus, dass sich die Beschwerdeführerin nur schon deshalb nicht in einem Härtefall befinden könne, weil sie seit 2013 in der Schweiz bei ihrer Arbeitgeberin tätig sei, ohne dafür je die Zulassung als Revisionsexpertin benötigt zu haben. Zweck der Härtefallklausel sei es, die Voraussetzungen zur Fachpraxis und nicht diejenige der Ausbildung oder des Gegenrechts zu mildern. Es verdiene keinen Rechtsschutz, eine amerikanische Ausbildung in eine britische umzuwandeln mit dem Ziel, in Umgehung der Schweizer Zulassungspraxis eine Zulassung als Revisionsexpertin zu erlangen.

5.4 Mit der Härtefallklausel von Art. 43 Abs. 6 RAG sollen Personen privilegiert zugelassen werden, welche zwar die Anforderungen an die beaufsichtigte Fachpraxis nicht erfüllen, aber über langjährige Erfahrung verfügen und somit für sorgfältige Arbeit garantieren können. Die Ausnahmeregelung soll aber insbesondere nicht ermöglichen, dass Praktikerinnen und Praktiker ohne abgeschlossene Ausbildung nach Art. 4 Abs. 2 RAG oder ohne qualifizierte Berufserfahrung als Revisionsexpertinnen, Revisionsexperten, Revisorinnen oder Revisoren zugelassen werden (vgl. Urteil des BGer 2C_895/2011 vom 10. April 2012 E. 2.3). Sie muss auf Personen beschränkt bleiben, die über eine Ausbildung nach Art. 4 Abs. 2 RAG verfügen und eine langjährige praktische Erfahrung vorweisen können, aber die Anforderungen an die Fachpraxis nicht erfüllen oder die erworbene Fachpraxis aus nachvollziehbaren Gründen nicht nachweisen können (vgl. Botschaft RAG, BBl 2004 4093 f.). Personen ohne Ausbildung nach Art. 4 Abs. 2 RAG können von dieser Ausnahmeregelung nicht profitieren (Urteile des BVGer B-1940/2008 vom 10. Juni 2008 E. 2.3 und B-2807/2008 vom 19. August 2008 E. 4.2). Die Härtefallklausel ist auf die Fachpraxis beschränkt (URS BERTSCHINGER, BSK Revisionsrecht, Art. 4 N 11, 39). Die Voraussetzungen eines Härtefalls sind nur mit Zurückhaltung

anzunehmen (Urteil des BGer 2C_438/2008 vom 16. Oktober 2008 E. 3; Urteil des BVGer B-4533/2012 vom 27. Januar 2014 E. 11.2).

5.5 Da es sich bei der Ausbildung der Beschwerdeführerin nicht um eine vergleichbare Ausbildung im Sinne von Art. 4 Abs. 2 Bst. d RAG handelt (vgl. E. 3), ist die Härtefallregelung vorliegend nicht anwendbar.

6.

6.1 Grundsätzlich kann sich der Rechtsuchende der korrekten Rechtsanwendung in seinem Fall nicht mit dem Argument entziehen, das Recht sei in anderen Fällen falsch oder gar nicht angewendet worden (BGE 146 I 105 E. 5.3.1). Ein Anspruch auf Gleichbehandlung im Unrecht besteht grundsätzlich nicht. Die Rechtsprechung hat denn auch stets den Vorrang des Legalitätsprinzips vor dem Gleichheitsprinzip betont. Eine falsche Rechtsanwendung in einem Fall begründet grundsätzlich keinen Anspruch, seinerseits ebenfalls abweichend von der Norm behandelt zu werden (BGE 135 IV 191 E. 3.3; 124 IV 44 E. 2c). Weicht die Behörde jedoch nicht nur in einem oder in einigen Fällen, sondern in ständiger Praxis vom Gesetz ab, und gibt sie zu erkennen, dass sie auch in Zukunft nicht gesetzeskonform entscheiden werde, so kann der Bürger gestützt auf Art. 8 Abs. 1 BV verlangen, gleich behandelt, das heisst ebenfalls gesetzwidrig begünstigt zu werden. Nur wenn eine Behörde nicht gewillt ist, eine rechtswidrige Praxis aufzugeben, überwiegt das Interesse an der Gleichbehandlung der Betroffenen gegenüber demjenigen an der Gesetzmässigkeit (BGE 146 I 105 E. 5.3.1).

6.2 Die Beschwerdeführerin beruft sich auf die online publizierten FAQ der Vorinstanz zu den vergleichbaren ausländischen Ausbildungen und führt aus, ihre Arbeitskollegen seien mit einer Ausbildung aus einem Drittstaat und einer UK-Berufsverbandsmitgliedschaft als Revisionsexperten in der Schweiz zugelassen worden, ohne über Praxiserfahrung oder "signing rights" in UK zu verfügen. Dabei handle es sich um eine konstante Praxis der Vorinstanz.

6.3 Die Vorinstanz erklärt, die Rüge sei nicht substantiiert und unbegründet. Im Jahr 2016 sei sie gestützt auf vermehrte Anfragen aus der Praxis zum Schluss gekommen, dass die Zulassungsanforderungen für Revisionsexperten bei Personen mit einer UK-Ausbildung teilweise unzutreffend interpretiert worden seien. Deshalb habe sie am 7. Juli 2016 auf ihrer Webseite Informationen in Form von FAQ veröffentlicht, welche die geltenden

Anforderungen erläutert und auf das Erfordernis einer genügenden "audit qualification" hingewiesen hätten. Weil Betroffene die FAQ teilweise als Verschärfung wahrgenommen hätten, obwohl es sich tatsächlich nur um eine Präzisierung bestehender online-Informationen vom 4. Juni 2012 gehandelt habe, habe die Vorinstanz den Betroffenen zeitlich beschränkt und aus Kulanzgründen Zulassungen als Revisionsexperten erteilt, wenn zumindest die theoretischen Voraussetzungen für die "audit qualification" gemäss UK-Companies Act 2006 (bis zum 5. Juli 2019) erfüllt gewesen seien und die Ausbildung vor dem 6. Juli 2016 begonnen worden sei. Die Beschwerdeführerin erfülle diese Voraussetzungen nicht. Sie könne sich demnach nicht auf die temporär anwendbare Kulanzregelung berufen. Sie habe ihre UK-Ausbildung, sofern man aufgrund ihrer amerikanischen Vorbildung überhaupt von einer solchen reden könne, erst im Jahr 2020 begonnen. Es entspreche einer konstanten Praxis, in diesen Fällen auf das Erfordernis der "audit qualification" abzustellen. Sollte die Vorinstanz in Einzelfällen eine Zulassung ohne diesen expliziten Nachweis erteilt haben, bestehe auch kein Anspruch auf Gleichbehandlung im Unrecht.

6.4 Das Bundesverwaltungsgericht hat die FAQ zu den ausländischen Ausbildungen auf der Webseite der Vorinstanz als Verwaltungsverordnung eingestuft und diese auf den Sachverhalt im nachfolgend zitierten Fall angewandt (Urteil des BVGer B-5889/2020 vom 3. August 2022 E. 2.7 und 7.2). Die Praxis, auf die sich die Beschwerdeführerin bezieht, ist auf sie – im Unterschied zum zitierten Fall – nicht anwendbar, da sie ihre Ausbildung in UK nicht vor dem 6. Juli 2016 begonnen hatte. Darüber hinaus besteht vorliegend kein Anspruch auf Gleichbehandlung im Unrecht. Erstens handelte es sich bei der genannten Kulanzregelung nicht um eine ständige Praxis (vgl. dazu auch Urteil des BVGer B-5889/2020 vom 3. August 2022 E. 6.1) und zweitens hat die Vorinstanz gerade nicht zu erkennen gegeben, auch inskünftig nicht gesetzeskonform entscheiden zu wollen.

7.

Schliesslich beantragt die Beschwerdeführerin die Aufhebung der angefochtenen Verfügung sinngemäss auch im Kostenpunkt. Die Aufsichtsbehörde erhebt für ihre Verfügungen, Überprüfungen und Dienstleistungen Gebühren (Art. 21 Abs. 1 RAG i.V.m. Art. 21 Abs. 3 RAG und Art. 37 Abs. 1 RAV). Die Aufsichtsbehörde erhebt von der Gesuchstellerin oder vom Gesuchsteller eine Gebühr für die Beurteilung eines Zulassungsgesuchs (Art. 38 Abs. 1 Bst. a RAV). Die Gebühr pro Zulassung beträgt für natürliche Personen Fr. 800.– (Art. 38 Abs. 2 Bst. a RAV). Die Gebührenaufgabe an die Beschwerdeführerin ist zulässig.

8.

Die Abweisung des Zulassungsgesuchs der Beschwerdeführerin durch die Vorinstanz ist bundesrechtlich nicht zu beanstanden. Die Beschwerde erweist sich als unbegründet und ist abzuweisen.

9.

Entsprechend dem Verfahrensausgang hat die unterliegende Beschwerdeführerin die Verfahrenskosten zu tragen (Art. 63 Abs. 1 VwVG sowie Art. 1 ff. des Reglements über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht vom 21. Februar 2008 [VGKE, SR 173.320.2]). Die Spruchgebühr richtet sich nach Umfang und Schwierigkeit der Streitsache, Art der Prozessführung und finanzieller Lage der Parteien (Art. 63 Abs. 4^{bis} VwVG und Art. 2 Abs. 1 VGKE). Vorliegend handelt es sich um eine Streitigkeit mit Vermögensinteresse (Art. 4 VGKE), da mit der Beschwerde letztlich und überwiegend ein wirtschaftlicher Zweck verfolgt wird (zum Begriff vgl. BGE 142 III 145 E. 6.1; 139 II 404 E. 12.1), wobei sich der Streitwert nicht konkret beziffern lässt. Im Lichte der Bemessungskriterien erscheinen Verfahrenskosten von Fr. 4'000.– in jedem Fall als angemessen. Es ist keine Parteientschädigung zuzusprechen (Art. 64 Abs. 1 VwVG i.V.m. Art. 7 Abs. 1 VGKE).

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.

Die Beschwerde wird abgewiesen.

2.

Die Verfahrenskosten von Fr. 4'000.– werden der Beschwerdeführerin auferlegt. Der einbezahlte Kostenvorschuss wird nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils zur Bezahlung der Verfahrenskosten verwendet.

3.

Es wird keine Parteientschädigung zugesprochen.

4.

Dieses Urteil geht an die Beschwerdeführerin und die Vorinstanz.

Für die Rechtsmittelbelehrung wird auf die nächste Seite verwiesen.

Der vorsitzende Richter:

Die Gerichtsschreiberin:

Daniel Willisegger

Astrid Hirzel

Rechtsmittelbelehrung:

Gegen diesen Entscheid kann innert 30 Tagen nach Eröffnung beim Bundesgericht, 1000 Lausanne 14, Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten geführt werden (Art. 82 ff., 90 ff. und 100 BGG). Die Frist ist gewahrt, wenn die Beschwerde spätestens am letzten Tag der Frist beim Bundesgericht eingereicht oder zu dessen Händen der Schweizerischen Post oder einer schweizerischen diplomatischen oder konsularischen Vertretung übergeben worden ist (Art. 48 Abs. 1 BGG). Die Rechtsschrift ist in einer Amtssprache abzufassen und hat die Begehren, deren Begründung mit Angabe der Beweismittel und die Unterschrift zu enthalten. Der angefochtene Entscheid und die Beweismittel sind, soweit sie die beschwerdeführende Partei in Händen hat, beizulegen (Art. 42 BGG).

Versand: 15. Mai 2023

Zustellung erfolgt an:

- die Beschwerdeführerin (Gerichtsurkunde)
- die Vorinstanz (Ref-Nr. [...]; Gerichtsurkunde)