SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS FRANCIS G. JACOBS vom 19. März 1992 *

Herr Präsident,
meine Herren Richter!

1. In der vorliegenden Rechtssache ersucht der luxemburgische Conseil d'État um Vorabentscheidung von drei Fragen, die die freie Ausübung des Wirtschaftsprüferberufs betreffen:

1) a) Können es die zuständigen Behörden eines Mitgliedstaats nach den Artikeln 52 ff. oder einer anderen Bestimmung des EWG-Vertrags und den zu ihrer Durchführung erlassenen Vorschriften als mit der Ausübung des Berufs des Wirtschaftsprüfers durch eine natürliche Person in diesem Mitgliedstaat unvereinbar ansehen, wenn diese Person als Wirtschaftsprüfer in einem anderen Mitgliedstaat niedergelassen ist?

Falls diese Frage verneint werden sollte:

b) Kann ein Mitgliedstaat von einer Person, die zur Ausübung des Berufs des Wirtschaftsprüfers in einem anderen Mitgliedstaat, in dem sie auch eine berufliche Niederlassung unterhält, zugelassen ist, die Einhaltung von Voraussetzungen hinsichtlich des ständigen Vorhandenseins der für die Ausführung ihrer Arbeiten erforderlichen Einrichtungen, von Mindestvoraussetzungen hinsichtlich der tatsächlichen Anwesenheit in diesem Mitgliedstaat und von Voraussetzungen, die für die Überwachung der Einhaltung der Standesregeln erforderlich sind, verlangen?

2) Sind die zuständigen Behörden eines Mitgliedstaats nach den Artikeln 52 ff. EWG-Vertrag oder nach einer anderen Bestimmung des Vertrags und den zu ihrer Durchführung erlassenen Vorschriften befugt, Arbeitnehmer als Wirtschaftsprüfer nur dann zuzulassen, wenn sie bei einer Person angestellt sind, die nach dem Recht dieses Mitgliedstaats zugelassen ist, nicht aber, wenn sie bei einer Person angestellt sind, die nach dem Recht eines anderen Mitgliedstaats zugelassen ist?

2. Das Institut des réviseurs d'entreprises, die berufsständische Einrichtung, die den Beruf des Wirtschaftsprüfers in Luxemburg regelt, ist Beigeladener im Ausgangsverfahren und hat ebenfalls schriftliche Erklärungen vor dem Gerichtshof abgegeben.

3. Die vom Conseil d'État vorgelegten Fragen stellen sich in einem Rechtsstreit zwischen Claus Ramrath (im folgenden: Kläger) und dem luxemburgischen Justizminister (im folgenden: Beklagter), in dem der Kläger den Entzug seiner Zulassung zur Ausübung des Berufs des Wirtschaftsprüfers in Luxemburg anficht. Diese Zulassung war ihm am 11. Februar 1985 zu einer Zeit er-

* Originalsprache: Englisch.

teilt worden, als er bei der Société civile Treuarbeit, einem in Luxemburg niedergelassenen und als Wirtschaftsprüfer zugelassenen Unternehmen (im folgenden: Treuarbeit Luxemburg), angestellt war. Am 1. Februar 1988 teilte der Kläger dem Institut des réviseurs jedoch mit, er sei nunmehr Angestellter der Treuarbeit AG, eines in Düsseldorf niedergelassenen Unternehmens (im folgenden: Treuarbeit Düsseldorf). Am 8. August 1988 teilte der Beklagte dem Kläger mit, daß ihm daher die Zulassung entzogen werden müsse und forderte ihn zur Stellungnahme auf. Am 28. September 1988 schrieb die Treuarbeit Luxemburg an den Beklagten, daß der Kläger, was seine Aufgaben in Luxemburg angehe, bei ihr angestellt sei. Ungeachtet dieser Erklärung wurde dem Kläger am 19. Mai 1989 die Zulassung endgültig entzogen.

4. Der Beklagte führte zwei Gründe für den Entzug der Zulassung an. Erstens habe der Kläger entgegen Artikel 3 Absatz 1 Buchstabe c des Gesetzes vom 28. Juni 1984 zur Regelung des Berufs des Wirtschaftsprüfers keine berufliche Niederlassung in Luxemburg. Zweitens fehle dem Kläger wegen seiner Anstellung bei der Treuarbeit Düsseldorf die nach Artikel 6 dieses Gesetzes erforderliche berufliche Unabhängigkeit; nach dieser Vorschrift sei es einem Wirtschaftsprüfer insbesondere untersagt, bei einer nicht in Luxemburg zugelassenen Person eine unselbständige Erwerbstätigkeit aufzunehmen. Dem Kläger sei also die Zulassung nicht deshalb entzogen worden, weil er in einem anderen Mitgliedstaat niedergelassen sei, sondern weil er 1) in Luxemburg keine berufliche Niederlassung habe und 2) bei einem Unternehmen angestellt sei, das nicht selbst in Luxemburg zugelassen sei, nämlich der Treuarbeit Düsseldorf.

5. Weder der Beklagte noch das Institut des réviseurs hat in Abrede zu stellen versucht, daß es gegen Gemeinschaftsrecht verstoßen würde, eine Zulassung deshalb zu entziehen, weil der betreffende Wirtschaftsprüfer als solcher in einem anderen Mitgliedstaat niedergelassen sei. Der Gerichtshof hat im Urteil vom 12. Juli 1984 in der Rechtssache 107/83 (Klopp, Slg. 1984, 2971, Randnr. 19) entschieden:

„Daß sich die Niederlassungsfreiheit nicht auf das Recht beschränkt, nur eine Niederlassung innerhalb der Gemeinschaft zu gründen, wird durch den Wortlaut des Artikels 52 EWG-Vertrag selbst bestätigt. Nach dieser Vorschrift gilt die schrittweise Aufhebung der Beschränkungen der Niederlassungsfreiheit auch für die Gründung von Agenturen, Zweigniederlassungen oder Tochtergesellschaften durch Angehörige eines Mitgliedstaats, die im Hoheitsgebiet eines Mitgliedstaats ansässig sind. Die Vorschrift muß als besonderer Ausdruck eines allgemeinen Grundsatzes verstanden werden, der auch für die freien Berufe gilt, wonach das Niederlassungsrecht auch die Möglichkeit umfaßt, unter Beachtung der jeweiligen Berufsregelungen im Gebiet der Gemeinschaft mehr als eine Stätte für die Ausübung einer Tätigkeit einzurichten und beizubehalten."

Ferner hat der Gerichtshof im Urteil vom 4. Dezember 1986 in der Rechtssache 96/85 (Kommission/Frankreich, Slg. 1986, 1475) entschieden, daß die Freiheit eines Angehörigen eines freien Berufes, in mehr als einem Mitgliedstaat tätig zu sein, nach Artikel 48

EWG-Vertrag auch das Recht einschließe, als Angestellter tätig zu sein.

6. Zweifellos muß die erste der drei vom Conseil d'État vorgelegten Fragen daher verneint werden. Damit stellt sich die Frage, welche Beschränkungen ein Mitgliedstaat gleichwohl für die Ausübung des Wirtschaftsprüferberufs in seinem Hoheitsgebiet aufstellen darf. Darf er insbesondere Erfordernisse im Hinblick auf eine ständige Einrichtung und eine Mindestanwesenheit aufstellen? Darf er verlangen, daß ein Wirtschaftsprüfer bei einer Person angestellt ist, die nach seinem eigenen Recht zur Ausübung dieses Berufs zugelassen ist? Im folgenden werde ich diese Fragen nacheinander erörtern. Obwohl in den dem Gerichtshof vorgelegten Fragen nur Artikel 52 EWG-Vertrag konkret genannt wird, kann die Freiheit der Ausübung eines Berufs natürlich je nach den Umständen durch Artikel 48 und 59 EWG-Vertrag wie auch durch Artikel 52 garantiert sein.

Das Erfordernis einer Mindestanwesenheit

7. Das Institut des réviseurs hat in seinen schriftlichen Erklärungen wie in der mündlichen Verhandlung die Auffassung vertreten, daß die dauerhafte Anwesenheit eines Wirtschaftsprüfers in dem Staat, in dem die Prüfungen vorgenommen werden, für die ordnungsgemäße Überwachung des Berufs notwendig sei. Insbesondere verlange das Erfordernis, Unterlagen und Akten aufzubewahren und die Grundsätze des Berufsgeheimnisses durchzusetzen, daß die für die Prüfung verantwortliche Person eine dauerhafte Niederlassung im Aufnahmemitgliedstaat habe. Deshalb sei, wie der Beklagte in seinen schriftlichen Erklärungen ausführt, Artikel 3 Absatz 1 Buchstabe c in das Gesetz vom 28. Juni 1984 eingefügt worden, um die Steuer- und Aufsichtsbehörden in die Lage zu versetzen, sich bei der Wahrnehmung ihrer Überwachungsbefugnisse an eine ständig in Luxemburg anwesende Person zu wenden. Im folgenden werde ich unterstellen, daß diese Erfordernisse gerechtfertigt sind, da dies im vorliegenden Verfahren nicht bestritten worden ist. Ich werde zunächst das Vorbringen zur Mindestanwesenheit auf der Grundlage der Annahme prüfen, daß der Kläger, wie die Treuarbeit Luxemburg dem Beklagten mitgeteilt hat, während seiner Tätigkeit in Luxemburg bei dieser Gesellschaft angestellt war. Da jedoch der Beklagte diese Behauptung bestreitet, sind auch andere Fallgestaltungen zu prüfen.

8. Erstens steht fest, daß eine Person, die im Rahmen ihres Beschäftigungsverhältnisses bei einer in Luxemburg niedergelassenen Gesellschaft Prüfungsaufträge durchführt, dies für ihren Arbeitgeber tut, auch wenn dieses Beschäftigungsverhältnis zeitlich begrenzt ist. Daher können innerstaatliche Erfordernisse im Hinblick auf die Aufbewahrung und Vertraulichkeit von Unterlagen und Akten gegenüber dem Arbeitgeber in Luxemburg angemessen durchgesetzt werden. Auch das Erfordernis, mit den Kunden oder mit den zuständigen staatlichen Behörden Verbindung zu halten, kann vom Arbeitgeber selbst oder von einem seiner Angestellten erfüllt und im Falle eines Verstoßes gegen den Arbeitgeber durchgesetzt werden. Schließlich können auch alle notwendigen standesrechtlichen Regeln gegen den Arbeitgeber durchgesetzt werden, der während der Erbringung seiner Leistungen in Luxemburg anwesend sein wird.

9. Des weiteren tragen weder der Beklagte noch das Institut des réviseurs vor, daß es ständig in Luxemburg niedergelassenen Wirtschaftsprüfern nach luxemburgischem Recht verwehrt ist, Personal für begrenzte Zeit einzustellen. Demgemäß ist nicht ersichtlich, wie ein Erfordernis gerechtfertigt werden könnte, das es einem solchen Arbeitgeber verwehren würde, einen Wirtschaftsprüfer für bestimmte Zeit zu beschäftigen, der für die Ausübung dieses Berufs in Luxemburg qualifiziert ist, aber hauptsächlich bei einer in einem anderen Mitgliedstaat niedergelassenen Gesellschaft angestellt ist. Ein solches Erfordernis stünde nicht im Einklang mit dem durch Artikel 48 EWG-Vertrag gewährten Recht auf Freizügigkeit, das auch das Recht einschließt, eine Beschäftigung von begrenzter Dauer in einem anderen Mitgliedstaat aufzunehmen.

10. Unter bestimmten Umständen würde dieses Erfordernis zudem eine Beschränkung der durch Artikel 52 EWG-Vertrag gewährleisteten Freiheit von in einem Mitgliedstaat niedergelassenen Unternehmen darstellen, in einem anderen Mitgliedstaat Agenturen, Zweigniederlassungen oder Tochtergesellschaften zu gründen, denn der zeitlich begrenzte Transfer von Personal zwischen Büros in verschiedenen Mitgliedstaaten kann für einen effizienten Geschäftsbetrieb nötig sein. Aus dem Vorlagebeschluß geht nicht eindeutig hervor, ob die Treuarbeit Luxemburg eine Agentur, eine Zweigniederlassung oder eine Tochtergesellschaft der Treuarbeit Düsseldorf ist. In der mündlichen Verhandlung hat der Beklagte darauf hingewiesen, daß die Treuarbeit Luxemburg als Gesellschaft mit eigener Rechtspersönlichkeit nicht als eine „Zweigniederlassung" der deutschen Gesellschaft angesehen werden könne, die zudem anscheinend selbst eine Zweigniederlassung einer Gesellschaft sei, die ihren Sitz in Berlin und Frankfurt habe. Damit wäre jedoch offenkundig nicht ausgeschlossen, daß die Treuarbeit Luxemburg, wenn schon keine Zweigniederlassung, dann doch eine Agentur oder Tochtergesellschaft der deutschen Gesellschaft wäre. Jedenfalls ist das Niederlassungsrecht der Treuarbeit Düsseldorf nicht direkt Gegenstand des vorliegenden Verfahrens.

11. Aus der Antwort des Beklagten auf eine schriftliche Frage des Gerichtshofes geht hervor, daß der Beklagte die Behauptung der Treuarbeit Luxemburg bestreitet, der Kläger erbringe als Angestellter dieser Gesellschaft Dienstleistungen in Luxemburg. Unter welchen Umständen der Kläger diese Dienstleistungen erbringt, ist natürlich eine Tatfrage, die nur vom staatlichen Gericht entschieden werden kann. Andererseits ist es ebenso selbstverständlich Sache des Gemeinschaftsrechts, welche Kriterien für die Entscheidung gelten, ob diese Umstände als Arbeitsverhältnis einzustufen sind (vgl. Urteil vom 23. März 1982 in der Rechtssache 53/81, Levin, Slg. 1982, 1035, Randnr. 11). Zudem kann sich der Kläger, wie wir sehen werden, auf die Freiheit des Dienstleistungsverkehrs nach Artikel 59 EWG-Vertrag berufen, auch wenn er in bezug auf seine Anstellung bei der luxemburgischen Gesellschaft nicht die in Artikel 48 normierte Freizügigkeit der Arbeitnehmer in Anspruch nehmen könnte.

12. In seiner Antwort auf die Frage des Gerichtshofes führt der Minister aus, der Kläger sei dadurch, daß er der Treuarbeit Luxemburg von der Treuarbeit Düsseldorf zur Erbringung besonderer Dienstleistungen in Luxemburg zur Verfügung gestellt werde, noch nicht Arbeitnehmer der luxemburgischen Gesellschaft. Das mag zutreffen; die Frage ist aber meines Erachtens nicht, ob der Kläger als Arbeitnehmer in Luxemburg arbeitet, sondern ob er eine der beiden

durch Artikel 48 und Artikel 59 EWG-Vertrag gewährleisteten Freiheiten in Anspruch nehmen kann. Denn diese beiden Artikel, gegebenenfalls in Verbindung mit Artikel 52, erfassen alle denkbaren Sachverhalte, in denen eine Person innerhalb der Gemeinschaft grenzüberschreitend beruflich tätig ist. Es kommt daher darauf an, ob die nach luxemburgischen Recht für die Ausübung der Tätigkeit des Wirtschaftsprüfers geltenden Erfordernisse von einem Wirtschaftsprüfer erfüllt werden können, der für begrenzte Zeit einer in Luxemburg niedergelassenen Gesellschaft zur Verfügung gestellt ist. Wie ich bereits ausgeführt habe, halte ich es für ausreichend zur Erfüllung dieser Erfordernisse, wenn die Dienstleistungen, die der Kläger für Kunden in Luxemburg erbringt, von ihm für die dort selbst niedergelassene Firma erbracht werden, da unter diesen Umständen alle relevanten Überwachungserfordernisse angemessen durchgesetzt werden können (vgl. Nr. 8 dieser Schlußanträge). Meiner Ansicht nach kommt es daher nicht darauf an, ob der Kläger bei der luxemburgischen Gesellschaft angestellt ist oder nicht, solange diese Gesellschaft für seine Tätigkeit verantwortlich gemacht werden kann.

13. Nimmt der Kläger Prüfungen für die Treuarbeit Luxemburg vor, so kann es angemessen sein, dies als eine Dienstleistung der Gesellschaft für ihre Kunden und nicht als eine Leistung des Klägers selbst anzusehen, auch wenn er nicht Angestellter dieser Gesellschaft ist. In diesem Fall liegt jedoch meiner Ansicht nach auch eine Dienstleistung des Klägers für die Gesellschaft vor. Sollte hiergegen eingewandt werden, daß der Kläger mit der Erbringung dieser Leistungen tatsächlich für seinen Arbeitgeber, die Treuarbeit Düsseldorf, handele, so daß die Leistung von der deutschen Gesellschaft und nicht vom Kläger für die luxemburgische Gesellschaft erbracht werde, so wäre hierauf zu antworten, daß der Kläger sich in diesem Fall auf Artikel 48 berufen kann, der sein Recht gewährleistet, im Rahmen der Erfüllung seiner vertraglichen Verpflichtungen gegenüber seinem deutschen Arbeitgeber Dienstleistungen in Luxemburg zu erbringen, so wie sich die Treuarbeit Düsseldorf auf Artikel 59 berufen könnte.

14. Wie auch immer man den Sachverhalt beurteilt, es ergibt sich eindeutig, daß des Klägers Recht zur Ausübung seines Berufs in Luxemburg vom Vertrag geschützt wird. Jedes im Luxemburger Recht vorgesehene gerechtfertigte Erfordernis einer beruflichen Niederlassung in Luxemburg kann meines Erachtens erfüllt werden, solange es eine in Luxemburg niedergelassene Prüfungsgesellschaft gibt, die die Verantwortung für die Durchführung und die Ergebnisse der Wirtschaftsprüfertätigkeit des Klägers übernimmt.

15. Meines Erachtens ist ein Mitgliedstaat deshalb nicht befugt, Erfordernisse hinsichtlich des Vorhandenseins ständiger Einrichtungen oder ständiger Anwesenheit aufzustellen oder Standesregeln durchzusetzen, die einen Wirtschaftsprüfer, der im übrigen zur Ausübung seines Berufs in Luxemburg befugt wäre, daran hindern würde, eine zeitlich begrenzte Beschäftigung bei einer in Luxemburg niedergelassenen Person oder Firma aufzunehmen oder dort Dienstleistungen für eine solche Person oder Gesellschaft zu erbringen, auch wenn der Wirtschaftsprüfer keine andere Niederlassung in Luxemburg hat.

Anstellung bei einer nichtzugelassenen Person

16. Als zweiten Grund für den Entzug der Zulassung des Klägers hatte der Minister, wie bereits dargelegt, angeführt, daß der Kläger entgegen Artikel 6 des Gesetzes vom 28. Juni 1984 bei einer nicht nach luxemburgischen Recht als Wirtschaftsprüfer zugelassenen Person angestellt sei. Sowohl der Beklagte als auch das Institut des réviseurs machen geltend, daß das in Artikel 6 aufgestellte Erfordernis nötig sei, um die berufliche Unabhängigkeit von Wirtschaftsprüfern in Luxemburg sicherzustellen.

17. Mit dem in Artikel 6 des luxemburgischen Gesetzes aufgestellten Erfordernis der beruflichen Unabhängigkeit soll offensichtlich Artikel 24 der Achten Richtlinie 84/253/EWG des Rates vom 10. April 1984 aufgrund von Artikel 54 Absatz 3 Buchstabe g des Vertrages über die Zulassung der mit der Pflichtprüfung der Rechnungsunterlagen beauftragten Personen (ABl. L 126, S. 20) durchgeführt werden. Die Mitgliedstaaten hatten der Achten Richtlinie bis zum 1. Januar 1988 durch den Erlaß von spätestens ab 1. Januar 1990 geltenden Vorschriften nachzukommen. Die Artikel 23 und 24 der Richtlinie lauten:

„Artikel 23

Die Mitgliedstaaten schreiben vor, daß die Personen, die zur Pflichtprüfung der in Artikel 1 Absatz 1 genannten Unterlagen zugelassen worden sind, diese Prüfung mit beruflicher Sorgfalt durchführen."

„Artikel 24

Die Mitgliedstaaten schreiben vor, daß diese Personen eine Pflichtprüfung nicht durchführen dürfen, wenn sie nach dem Recht des Mitgliedstaats, der die Pflichtprüfung vorschreibt, nicht unabhängig sind."

Luxemburg war sicher befugt, Artikel 24 in der Weise durchzuführen, daß es einem Wirtschaftsprüfer, der bei einer nicht selbst als Wirtschaftsprüfer zugelassenen Person oder Firma angestellt ist, die Ausübung dieses Berufs verbietet. Weniger sicher ist jedoch, ob auch die Anstellung bei einer nach dem Recht eines anderen Mitgliedstaats als Wirtschaftsprüfer zugelassenen Person oder Firma ausgeschlossen werden darf. Es ist davon auszugehen, daß die Mitgliedstaaten mit Wirkung vom 1. Januar 1990 die Bestimmungen zur Durchführung der Achten Richtlinie, einschließlich der Verpflichtungen nach den Artikeln 23 und 24, in Kraft gesetzt haben; möglicherweise haben sie dies schon früher getan. Zudem sieht Artikel 3 der Richtlinie vor:

„Die Behörden eines Mitgliedstaats erteilen die Zulassung nur solchen Personen, die ehrenhaft sind und keine Tätigkeit ausüben, die nach dem Recht dieses Mitgliedstaats mit der Pflichtprüfung der in Artikel 1 Absatz 1 genannten Unterlagen unvereinbar ist."

18. Es trifft zu, daß die Auffassung darüber, welche Tätigkeiten mit der Durchführung von Pflichtprüfungen unvereinbar sind und worin die berufliche Unabhängigkeit (wenn auch vielleicht nicht die berufliche Integrität) besteht, von einem Mitgliedstaat zum anderen unterschiedlich sein können, wie die Bezugnahme auf das innerstaatliche Recht in den Artikeln 3 und 24 der Richtlinie nahelegt. Wenn also bewiesen wäre, daß die konkreten Umstände der Anstellung eines Wirtschaftsprüfers bei einer in einem anderen Mitgliedstaat zugelassenen Person oder Firma gegen die in Luxemburg geltenden Erfordernisse der beruflichen Unabhängigkeit oder gegen andere gerechtfertigte Erfordernisse verstoßen, so könnte dies ein Grund dafür sein, die Beendigung des Anstellungsverhältnisses zu fordern. Eine sol-

che Anstellung könnte den betreffenden Wirtschaftsprüfer auch — wegen einer Verbindung zwischen der geprüften Gesellschaft und seinem Arbeitgeber — von der Durchführung bestimmter Prüfungsaufträge ausschließen. Das innerstaatliche Gericht müßte entscheiden, ob eine Verletzung von Berufsregelungen im konkreten Fall vorliegt. Dagegen halte ich einen Mitgliedstaat nicht für befugt, ohne Beweis anzunehmen, daß seine Berufsregelungen durch die bloße Tatsache der Anstellung bei einem in einem anderen Mitgliedstaat zugelassenen Wirtschaftsprüfer verletzt seien. Der Mitgliedstaat muß vielmehr nachweisen, daß die Fähigkeit des Wirtschaftsprüfers, in seinem Hoheitsgebiet Prüfungen mit der erforderlichen Unabhängigkeit und Integrität durchzuführen, beeinträchtigt ist.

19. Gewiß mag ein bloßer Vergleich der in den beiden betroffenen Mitgliedstaaten geltenden Regeln hinsichtlich des beruflichen Verhaltens und der beruflichen Unabhängigkeit nicht immer genügen, um die Beachtung dieser Regeln sicherzustellen. So kann es selbst dann, wenn die deutschen Vorschriften über die berufliche Unabhängigkeit von Wirtschaftsprüfern dieselben Erfordernisse enthalten wie die luxemburgischen, für die luxemburgischen Behörden immer noch nötig sein, zu prüfen, ob die Voraussetzung der beruflichen Unabhängigkeit im konkreten Fall erfüllt ist. Im Falle einer vom Kläger durchgeführten Prüfung können die luxemburgischen Behörden insbesondere verlangen, daß zwischen der geprüften Gesellschaft und der Treuarbeit Luxemburg keine Verbindung besteht, die die Unabhängigkeit des Klägers beeinträchtigt; bei der Durchsetzung dieser Erfordernisse kann es nötig sein, daß die Überwachungsbehörden in den beiden Ländern zusammenarbeiten und Informationen austauschen. Ich halte es jedoch nicht für übermäßig belastend, von den luxemburgischen Behörden zu verlangen, daß sie erforderlichenfalls ein solches Verfahren der Zusammenarbeit einleiten. Es wird häufig einer Zusammenarbeit zwischen den Überwachungsbehörden verschiedener Mitgliedstaaten bedürfen, wenn die Freizügigkeit bei der Berufsausübung gesichert werden soll. Jedenfalls reicht aber die bloße Möglichkeit eines Interessenkonflikts aufgrund der Anstellung in einem anderen Mitgliedstaat nicht aus, ein Verbot der Berufsausübung in Luxemburg zu rechtfertigen. Ich halte es daher für eindeutig unverhältnismäßig, wenn Luxemburg einem Wirtschaftsprüfer, der bei einer in einem anderen Mitgliedstaat zugelassenen Prüfungsgesellschaft angestellt ist, die Tätigkeit als Wirtschaftsprüfer in Luxemburg absolut und von vornherein verbietet.

20. Die Fragen des Conseil d'État sollten daher wie folgt beantwortet werden:

1) Die Artikel 48, 52 und 59 EWG-Vertrag verwehren es den zuständigen Behörden eines Mitgliedstaats, einem Gemeinschaftsbürger die Zulassung als Wirt-

schaftsprüfer deshalb zu verweigern, weil er als Wirtschaftsprüfer in einem anderen Mitgliedstaat zugelassen ist oder (vorbehaltlich der Antwort zu 3) weil er dort angestellt ist.

2) Die Artikel 48 und 59 EWG-Vertrag verwehren es einem Mitgliedstaat, Voraussetzungen hinsichtlich des Vorhandenseins ständiger Einrichtungen und einer Mindestanwesenheit in diesem Mitgliedstaat aufzustellen oder Standesregeln durchzusetzen, die einen — im übrigen hierzu befugten — Gemeinschaftsbürger, der in einem anderen Mitgliedstaat als Wirtschaftsprüfer niedergelassen oder angestellt ist, daran hindern, i) eine zeitlich begrenzte Beschäftigung bei einer als Wirtschaftsprüfer im erstgenannten Mitgliedstaat zugelassenen Person oder Gesellschaft aufzunehmen oder ii) für eine solche Person oder Gesellschaft zeitlich begrenzte Dienstleistungen zu erbringen.

3) Die Artikel 48, 52 und 59 EWG-Vertrag verwehren es den zuständigen Behörden eines Mitgliedstaats, einen Gemeinschaftsbürger deshalb an der Betätigung als Wirtschaftsprüfer zu hindern, weil er bei einer nach dem Recht eines anderen Mitgliedstaats zugelassenen Person oder Gesellschaft angestellt ist, sofern nicht nachgewiesen ist, daß dieses Anstellungsverhältnis nach den Umständen des konkreten Falls mit seiner beruflichen Integrität oder Unabhängigkeit unvereinbar ist.