CONCLUSIE VAN ADVOCAAT-GENERAAL F. G. JACOBS van 19 maart 1992 *

Mijnheer de President,
mijne heren Rechters,

1. In deze zaak verzoekt de Luxemburgse Conseil d'État om een prejudiciële beslissing over drie vragen omtrent de vrijheid het beroep van accountant uit te oefenen:

„1) a) Is het in overeenstemming met de artikelen 52 e. v. of met andere bepalingen van het Verdrag en de ter uitvoering daarvan vastgestelde regelingen, wanneer de bevoegde autoriteiten van een Lid-Staat de uitoefening van het beroep van accountant door een natuurlijk persoon in die Lid-Staat onverenigbaar achten met de vestiging van die persoon als accountant in een andere Lid-Staat ?

en zo neen,

b) Kan een Lid-Staat van een persoon die bevoegd is het beroep van accountant uit te oefenen in een andere Lid-Staat, waar hij ook een beroepsvestiging heeft, verlangen dat hij voldoet aan voorwaarden betreffende een permanente infrastructuur voor het verrichten van zijn werk, aan minimumvoorwaarden betreffende zijn daadwerkelijke aanwezigheid in die Lid-Staat en aan de voorwaarden die noodzakelijk zijn voor het toezicht op de naleving van de regels van de beroepsethiek ?

2) Is het in overeenstemming met de artikelen 52 e. v. of met andere bepalingen van het Verdrag en de ter uitvoering daarvan vastgestelde regelingen, wanneer de bevoegde autoriteiten van een Lid-Staat slechts werknemers van overeenkomstig hun nationale wettelijke regeling toegelaten accountants als accountant toelaten, met uitsluiting van werknemers van overeenkomstig de wettelijke regeling van een andere Lid-Staat toegelaten accountants ?"

2. Het Institut des réviseurs d'entreprises (hierna: „Institut"), de beroepsorganisatie van accountants in het Groothertogdom, is interveniënt in het hoofdgeding en heeft tevens schriftelijke opmerkingen ingediend bij het Hof.

3. De door de Luxemburgse Conseil d'État voorgelegde vragen zijn gerezen in het kader van een door C. Ramrath tegen de Luxemburgse minister van Justitie (hierna: „minister") ingesteld beroep, waarmee eerstgenoemde de geldigheid betwist van het besluit om Ramraths toelating tot de uitoefening van het beroep van accountant in het Groothertogdom Luxemburg in te trekken.

* Oorspronkelijke taal: Engels.

Oorspronkelijk was deze toelating op 11 februari 1985 verleend, toen Ramrath in dienst was van de burgerlijke maatschap Treuarbeit die is gevestigd in Luxemburg, waar zij als accountant is toegelaten (hierna: „Treuarbeit Luxemburg"). Op 1 februari 1988 deelde Ramrath het Institut mee, dat hij voortaan in dienst was van Treuarbeit AG, een vennootschap gevestigd in Düsseldorf (hierna: „Treuarbeit Düsseldorf"). Op 8 augustus 1988 deelde de minister Ramrath mee, dat hij om die reden voornemens was zijn toelating in te trekken, en nodigde hij hem uit zijn opmerkingen te maken. Op 28 september 1988 zond Treuarbeit Luxemburg de minister een brief, waarin zij preciseerde, dat Ramrath voor zijn werkzaamheden in Luxemburg bij haar in dienst was. Ondanks deze verklaring werd Ramraths toelating op 19 mei 1989 definitief ingetrokken.

4. De minister voerde voor zijn besluit Ramraths toelating in te trekken, twee redenen aan. In de eerste plaats beschikte Ramrath niet over een beroepsvestiging in Luxemburg, zoals vereist in artikel 3, lid 1, sub c, van de wet van 28 juni 1984 houdende regeling van het beroep van accountant. In de tweede plaats voldeed Ramrath door zijn betrekking bij Treuarbeit Düsseldorf niet aan het vereiste van onafhankelijke beroepsuitoefening in de zin van artikel 6 van genoemde wet, dat met name verbiedt dat een accountant een betaalde betrekking heeft bij een niet in Luxemburg als accountant toegelaten persoon. Ramraths toelating is dus niet ingetrokken omdat hij in een andere Lid-Staat was gevestigd, maar omdat hij 1) niet beschikte over een beroepsvestiging in Luxemburg, en 2) in dienst was van een vennootschap die niet zelf als accountant in Luxemburg was toegelaten, namelijk Treuarbeit Düsseldorf.

5. Noch de minister, noch het Institut betwisten, dat het in strijd zou zijn met het gemeenschapsrecht de toelating in te trekken op de enkele grond dat de betrokken accountant in een andere Lid-Staat als accountant is gevestigd. In zijn arrest van 12 juli 1984 (zaak 107/83, Klopp, Jurispr. 1984, blz. 2971, r. o. 19) verklaarde het Hof:

„Dat de vrijheid van vestiging meer inhoudt dan het recht om binnen de Gemeenschap één vestiging te hebben, vindt steun in de tekst zelf van artikel 52 EEG-Verdrag, volgens welke de geleidelijke opheffing van de beperkingen van de vrijheid van vestiging eveneens betrekking zal hebben op beperkingen betreffende oprichting van agentschappen, filialen of dochterondernemingen door de onderdanen van een Lid-Staat die op het grondgebied van een Lid-Staat zijn gevestigd. Deze bepaling moet worden gezien als de bijzondere uitdrukking van een algemeen beginsel dat ook voor de vrije beroepen geldt, en volgens hetwelk het recht van vestiging mede de mogelijkheid omvat om, met inachtneming van de voor het beroep geldende gedragsregels, binnen de Gemeenschap meer dan één centrum van werkzaamheid in te richten en te behouden."

En zoals het Hof duidelijk maakte in zijn arrest van 4 december 1986 (zaak 96/85, Commissie/Frankrijk, Jurispr. 1986, blz. 1475), omvat de vrijheid van een beoefenaar van een vrij beroep om zijn beroepsactiviteiten in meer dan één Lid-Staat te verrichten, krachtens artikel 48 van het

Verdrag het recht om als werknemer te werken.

6. Het lijkt mij dan ook niet twijfelachtig, dat de eerste van de drie door de Luxemburgse Conseil d'État voorgelegde vragen ontkennend moet worden beantwoord. De vraag rijst derhalve, welke beperkingen een Lid-Staat niettemin kan opleggen aan de uitoefening van het beroep van accountant op zijn grondgebied. Kan een Lid-Staat met name voorwaarden stellen betreffende een permanente infrastructuur en een minimale aanwezigheid ? Kan hij eisen, dat een accountant slechts werknemer is van een persoon die overeenkomstig zijn nationale wetgeving als accountant is toegelaten ? In het volgende zal ik achtereenvolgens elk van deze vragen onderzoeken. Hoewel in de aan het Hof gestelde vragen enkel artikel 52 van het Verdrag specifiek wordt genoemd, is het duidelijk dat de vrijheid om een vrij beroep uit te oefenen, onder omstandigheden evenzeer gewaarborgd kan worden door de artikelen 48 en 59 van het Verdrag als door artikel 52.

De voorwaarde van minimale aanwezigheid

7. Het Institut suggereert in zijn schriftelijke opmerkingen en betoogde ter terechtzitting, dat de duurzame aanwezigheid van een accountant op het grondgebied van de Lid-Staat waar de controlewerkzaamheden worden uitgevoerd, noodzakelijk is voor een goed toezicht op de beroepsuitoefening. Het Institut stelt met name, dat de noodzaak de stukken en de archieven te bewaren en de regels van het beroepsgeheim toe te passen, vereist dat de persoon die met de controlewerkzaamheden is belast, een duurzame beroepsvestiging heeft op het grondgebied van de ontvangende Lid-Staat. Zoals de minister in zijn schriftelijke opmerkingen uiteenzet, is artikel 3, lid 1, sub c, in de wet van 28 juni 1984 opgenomen om ervoor te zorgen, dat de fiscale autoriteiten en tuchtorganen bij de uitoefening van hun toezicht vat hebben op iemand die duurzaam in Luxemburg aanwezig is. In het volgende ga ik ervan uit, dat deze vereisten gerechtvaardigd zijn, hetgeen in casu niet betwist is. Ik zal eerst de waarde onderzoeken van de argumenten omtrent de minimale aanwezigheid voor het geval dat, zoals Treuarbeit Luxemburg aan de minister heeft verklaard, Ramrath bij die onderneming in dienst was tijdens zijn dienstverrichting in Luxemburg. Aangezien de minister echter de juistheid van deze verklaring betwist, zullen wij ook andere hypothesen moeten bezien.

8. In de eerste plaats is het duidelijk, dat iemand die in het kader van zijn betaalde betrekking bij een in Luxemburg gevestigde vennootschap accountantswerkzaamheden verricht, deze diensten namens zijn werkgever verricht, ook wanneer hij slechts een tijdelijk dienstverband heeft. Het komt mij derhalve voor, dat nationale vereisten betreffende de bewaring en de geheimhouding van de bescheiden en de archieven heel wel aan de werkgever in Luxemburg kunnen worden gesteld. Evenzo kan aan het vereiste dat voortdurend contact met de cliënten of met de bevoegde nationale autoriteiten mogelijk moet zijn, worden voldaan door de werkgever zelf of door andere personeelsleden, en wanneer zij in gebreke blijven, tegenover de werkgever zelf worden afgedwongen. Ten slotte kan elke noodzakelijke regel van beroepsethiek ook worden opgelegd aan de werknemer, die voor de duur van zijn dienstverrichting in Luxemburg aanwezig zal zijn.

9. Verder heeft noch de minister, noch het Institut gesteld, dat de Luxemburgse wetgeving een bepaling bevat die zich ertegen verzet, dat een accountant met een vaste beroepsvestiging in Luxemburg tijdelijk personeel in dienst neemt. Ik zie dan ook niet, hoe men een vereiste kan rechtvaardigen dat ertoe zou leiden, dat een dergelijke werkgever niet tijdelijk een accountant in dienst mag nemen die de kwalificaties bezit om in Luxemburg werkzaam te zijn, maar die zijn hoofdbetrekking heeft bij een in een andere Lid-Staat gevestigde vennootschap. Een dergelijk vereiste lijkt mij onverenigbaar met het recht van vrij verkeer krachtens artikel 48 van het Verdrag, dat de toegang tot een tijdelijke betrekking in een andere Lid-Staat waarborgt.

10. Onder bepaalde omstandigheden zou dit vereiste bovendien een beperking inhouden van het in artikel 52 van het Verdrag gewaarborgde recht van in een Lid-Staat gevestigde ondernemingen om filialen, dochterondernemingen of agentschappen op te richten in een andere Lid-Staat. Een tijdelijke personeelsoverdracht tussen de kantoren in de verschillende Lid-Staten kan immers noodzakelijk zijn voor het goed functioneren van de organisatie. Uit de verwijzingsbeschikking blijkt niet duidelijk, of Treuarbeit Luxemburg nu een filiaal, een agentschap of een dochteronderneming van Treuarbeit Düsseldorf is. Ter terechtzitting heeft de minister erop gewezen, dat Treuarbeit Luxemburg, als vennootschap met een eigen rechtspersoonlijkheid, niet kan worden beschouwd als een „filiaal" van de Duitse vennootschap, die overigens zelf blijkbaar een filiaal is van een vennootschap met hoofdkantoren in Berlijn en Frankfurt. Het is echter duidelijk, dat dit niet belet dat Treuarbeit Luxemburg niet een filiaal, maar een dochteronderneming of een agentschap van de Duitse vennootschap kan zijn. Hoe dit ook zij, het recht van vestiging van Treuarbeit Düsseldorf is in casu niet rechtstreeks in geding.

11. Blijkens zijn antwoord op de schriftelijke vragen van het Hof betwist de minister de bewering van Treuarbeit Luxemburg, dat Ramrath diensten in Luxemburg verricht als werknemer van deze vennootschap. Wat nu precies de situatie is waarin Ramrath zijn diensten verricht, is uiteraard een feitelijke vraag waarover alleen de nationale rechter zich kan uitspreken. Het is echter al even duidelijk, dat de vraag volgens welke criteria moet worden vastgesteld of die situatie al dan niet als een arbeidsverhouding is te beschouwen, een vraag van gemeenschapsrecht is (zie arrest van 23 maart 1982, zaak 53/81, Levin, Jurispr. 1982, blz. 1035, r. o. 11). Bovendien kan Ramrath, zoals wij zullen zien, zich in ieder geval beroepen op de vrijheid van dienstverrichting krachtens artikel 59 van het Verdrag, zelfs indien hij voor zijn betrekking bij de Luxemburgse firma geen beroep zou kunnen doen op het vrije verkeer van werknemers krachtens artikel 48.

12. In zijn antwoord op de vraag van het Hof stelt de minister, dat het enkele feit dat Ramrath door Treuarbeit Düsseldorf is uitgeleend aan Treuarbeit Luxemburg om losse diensten te verrichten, niet gelijkstaat aan een dienstbetrekking van Ramrath bij de Luxemburgse firma. Dat mag dan zo zijn, maar de beslissende vraag is volgens mij niet, of Ramrath als werknemer in Luxemburg werkzaam is, maar enkel of hij een beroep kan doen op een van de twee vrijheden

die respectievelijk door artikel 48 en artikel 59 van het Verdrag worden gewaarborgd. Deze twee artikelen, waar nodig in combinatie met artikel 52, moeten immers worden geacht te zamen alle mogelijke situaties te dekken waarin iemand beroepshalve grensoverschrijdende diensten verricht. Waar het dus op aankomt, is of aan de vereisten die de Luxemburgse wetgeving aan de werkzaamheid van een accountant stelt, kan worden voldaan wanneer de accountant tijdelijk is uitgeleend aan een in Luxemburg gevestigde firma. Om aan deze vereisten te voldoen, lijkt het mij, zoals ik reeds aanduidde, voldoende dat Ramrath zijn diensten voor cliënten in Luxemburg verricht namens een onderneming die zelf in die staat gevestigd is, omdat in een dergelijke situatie aan elk vereiste dat voor het toezicht van belang is, de hand kan worden gehouden (zie punt 8 *supra*). Het lijkt mij dan ook weinig uit te maken, of Ramrath nu wel of niet in dienst van de Luxemburgse firma was, zolang deze firma verantwoordelijk kan worden gehouden voor Ramraths werkzaamheden.

13. Wanneer Ramrath namens Treuarbeit Luxemburg controlewerkzaamheden verricht, lijkt het juist, dit te beschouwen als een dienstverrichting door die firma voor haar cliënten, en niet als een dienstverrichting van Ramrath zelf, ook als hij geen werknemer van die firma is. Maar mijns inziens is er dan tevens sprake van een dienstverrichting door Ramrath voor de firma. Zou men tegenwerpen dat Ramrath bij het verrichten van die diensten in feite handelt namens zijn werkgever, Treuarbeit Düsseldorf, en dat de dienst ten behoeve van de Luxemburgse firma dus door de Duitse vennootschap en niet door Ramrath zelf wordt verricht, dan kan daarop worden geantwoord, dat Ramrath in dat geval een beroep kan doen op artikel 48, dat hem het recht waarborgt diensten in Luxemburg te verrichten ter uitvoering van zijn contractuele verplichtingen jegens zijn Duitse werkgever, juist zoals Treuarbeit Düsseldorf zich op artikel 59 zou kunnen beroepen.

14. Hoe men de situatie dus ook analyseert, het is duidelijk dat het recht van Ramrath om zijn beroep in het Groothertogdom uit te oefenen, door het Verdrag wordt beschermd. Aan elk rechtmatig vereiste dat de Luxemburgse wetgeving stelt met betrekking tot een beroepsvestiging in Luxemburg, kan mijns inziens worden voldaan zolang er een in Luxemburg gevestigde accountantsfirma is die verantwoordelijk is voor het gedrag en de resultaten van Ramraths controlewerkzaamheden.

15. Ik ben derhalve van oordeel, dat een Lid-Staat geen voorwaarden kan stellen betreffende een permanente infrastructuur of voortdurende aanwezigheid, of regels van beroepsethiek kan opleggen die ertoe zouden leiden, dat het een accountant, die anders het recht zou hebben in Luxemburg te werken, niet is toegestaan een tijdelijke betrekking te vervullen bij een in Luxemburg gevestigde persoon of vennootschap, of er diensten te verrichten namens die persoon of vennootschap, ook wanneer de accountant geen andere vestiging in Luxemburg heeft.

Dienstverband bij een niet toegelaten persoon

16. De tweede reden die de minister aanvoerde voor zijn besluit de toelating van Ramrath in te trekken — men zal het zich herinneren —, was dat hij werknemer was van een persoon die zelf niet volgens de Luxemburgse wetgeving als accountant was toegelaten, hetgeen in strijd was met artikel 6 van de wet van 28 juni 1984. De minister en het Institut betogen, dat de in artikel 6 gestelde voorwaarde noodzakelijk is om de onafhankelijke beroepsuitoefening van accountants in Luxemburg te waarborgen.

17. Het in artikel 6 van de Luxemburgse wet gestelde vereiste van onafhankelijke beroepsuitoefening is kennelijk bedoeld ter implementatie van artikel 24 van de Achtste richtlijn (84/253/EEG) van de Raad van 10 april 1984 op de grondslag van artikel 54, lid 3, sub g, van het Verdrag inzake de toelating van personen, belast met de wettelijke controle van boekhoudbescheiden (PB 1984, L 126, blz. 20). De Lid-Staten dienden de Achtste richtlijn vóór 1 januari 1988 op te volgen door middel van bepalingen die uiterlijk met ingang van 1 januari 1990 van toepassing waren. De artikelen 23 en 24 van de richtlijn luiden respectievelijk als volgt:

„De Lid-Staten bepalen dat de personen die toegelaten zijn tot de wettelijke controle van de in artikel 1, lid 1, bedoelde stukken, deze controle uitoefenen met de voor het beroep vereiste nauwgezetheid."

„De Lid-Staten bepalen dat deze personen geen wettelijke controle mogen uitoefenen wanneer zij volgens het recht van de Lid-Staat die de wettelijke controle voorschrijft, niet onafhankelijk zijn."

Het Groothertogdom was zeker gerechtigd, ter uitvoering van artikel 24 te verbieden dat een accountant werknemer is van een persoon of vennootschap die zelf geen accountant is. Het lijkt echter minder duidelijk, dat het ook een dienstverband mag verbieden met een persoon of een vennootschap die volgens de wetgeving van een andere Lid-Staat als accountant is toegelaten. Men dient ervan uit te gaan, dat deze Lid-Staat per 1 januari 1990, en misschien al eerder, bepalingen ter uitvoering van de Achtste richtlijn, met inbegrip van de verplichtingen van de artikelen 23 en 24 in werking heeft doen treden. Artikel 3 van de richtlijn bepaalt voorts:

„Het bevoegde gezag van een Lid-Staat verleent slechts toelating aan betrouwbare personen die geen werkzaamheden uitoefenen welke krachtens het recht van die Lid-Staat onverenigbaar zijn met de wettelijke controle van de in artikel 1, lid 1, bedoelde stukken."

18. Het is zeker waar, dat de omschrijving van de met de wettelijke controle onverenigbare werkzaamheden en van onafhankelijke beroepsuitoefening (met uitzondering misschien van de criteria inzake de voor het beroep vereiste nauwgezetheid), van Lid-Staat tot Lid-Staat kan verschillen, zoals gesuggereerd wordt door de verwijzing naar het nationale recht in de artikelen 3 en 24 van de richtlijn. Indien zou blijken, dat de bijzondere omstandigheden van het dienstverband van een accountant met een in een andere Lid-Staat toegelaten persoon of onderneming van dien aard zijn, dat de in het Groothertogdom geldende vereisten inzake onafhankelijke beroepsuitoefening of andere rechtmatige vereisten in het gedrang komen, zou dat een reden kunnen zijn om te verlangen dat dat dienstverband wordt beëindigd. Ook zou een dergelijk

dienstverband de betrokken accountant van bepaalde controles kunnen uitsluiten wegens het bestaan van een connectie tussen de gecontroleerde onderneming en zijn werkgever. De nationale rechter zou moeten vaststellen of er in een bepaald geval sprake is van een dergelijke inbreuk op de beroepsregels. Het lijkt mij echter niet, dat een Lid-Staat er zonder enig bewijs van uit mag gaan, dat inbreuk wordt gemaakt op de beroepsregels alleen doordat iemand in dienst is bij een in een andere Lid-Staat toegelaten accountant. De Lid-Staat dient integendeel te bewijzen, dat de accountant daardoor minder geschikt is om met de voor het beroep vereiste onafhankelijkheid en nauwgezetheid op zijn grondgebied controles uit te voeren.

19. Zeker, om de naleving van de relevante regels van de beroepsethiek en onafhankelijkheid te garanderen, zal het wellicht niet altijd voldoende zijn, eenvoudig de in de twee betrokken Lid-Staten bestaande regeling ter zake te vergelijken. Ook indien de Duitse regels inzake de onafhankelijke beroepsuitoefening van accountants vereisten bevatten die met de Luxemburgse overeenkomen, kan het toch nodig zijn dat de Luxemburgse autoriteiten in een bepaald geval onderzoeken of daadwerkelijk is voldaan aan de voorwaarde van onafhankelijke beroepsuitoefening. In het geval van een door Ramrath uitgevoerde controle hebben de Luxemburgse autoriteiten in het bijzonder het recht te eisen, dat er tussen de gecontroleerde onderneming en Treuarbeit Düsseldorf geen dusdanige connectie bestaat, dat Ramraths onafhankelijkheid in gevaar zou kunnen komen, en voor het toezicht op deze vereisten kan het noodzakelijk zijn dat de bevoegde autoriteiten van de twee Lid-Staten samenwerken en gegevens uitwisselen. Het lijkt mij hoe dan ook niet overdreven te verlangen, dat het Luxemburgse bevoegde gezag zo nodig gebruik maakt van een dergelijke samenwerkingsprocedure. Samenwerking tussen de bevoegde autoriteiten van de verschillende Lid-Staten zal vaak onmisbaar zijn om het vrije verkeer voor de vrije beroepen te waarborgen. In ieder geval is het duidelijk, dat de enkele kans op een belangenconflict als gevolg van een dienstverband in een andere Lid-Staat niet volstaat om een verbod om in Luxemburg te werken, te rechtvaardigen. Het lijkt mij derhalve duidelijk onevenredig, dat het Groothertogdom Luxemburg absoluut en a priori een dienstverband met een in een andere Lid-Staat gevestigde accountantsfirma verbiedt.

Conclusie

20. Ik kom mitsdien tot de slotsom, dat de vragen van de Luxemburgse Conseil d'État moeten worden beantwoord als volgt:

„1) De artikelen 48, 52 en 59 EEG-Verdrag verzetten zich ertegen, dat de bevoegde autoriteiten van een Lid-Staat weigeren een gemeenschapsonderdaan

toe te laten als accountant omdat hij als accountant is gevestigd in een andere Lid-Staat of (behoudens het antwoord onder 3 *infra*) omdat hij in die Lid-Staat een dienstverband heeft.

2) De artikelen 48 en 59 EEG-Verdrag verzetten zich ertegen, dat een Lid-Staat voorwaarden betreffende een permanente infrastructuur of minimumvoorwaarden betreffende daadwerkelijke aanwezigheid in die Lid-Staat stelt, of beroepsregels toepast die ertoe leiden, dat het voor een gemeenschapsonderdaan die overigens bevoegd is het beroep van accountant uit te oefenen en die als zodanig gevestigd of in loondienst werkzaam is in een andere Lid-Staat, onmogelijk wordt gemaakt hetzij tijdelijk in loondienst te werken bij een als accountant in eerstgenoemde Lid-Staat gevestigde persoon of firma, hetzij tijdelijk namens die persoon of firma diensten te verrichten.

3) De artikelen 48, 52 en 59 EEG-Verdrag verzetten zich ertegen, dat de bevoegde autoriteiten van een Lid-Staat een gemeenschapsonderdaan beletten het beroep van accountant uit te oefenen op grond dat hij in loondienst werkzaam is bij een persoon of firma die krachtens de wetgeving van een andere Lid-Staat gemachtigd is als accountant op te treden, tenzij blijkt dat dat dienstverband in de omstandigheden van het geval onverenigbaar is met de beroepsethiek of de onafhankelijkheid van de betrokkene."