Sammlung der Rechtsprechung

SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS
MACIEJ SZPUNAR
vom 10. Oktober 2019[1]

Rechtssache C-384/18

Europäische Kommission
gegen

Königreich Belgien

„Vertragsverletzung eines Mitgliedstaats – Richtlinie 2006/123/EG – Art. 25 – Beschränkungen von multidisziplinären Tätigkeiten der Buchhalter“

1. Mit dem vorliegenden Vertragsverletzungsverfahren beantragt die Kommission die Feststellung, dass das Königreich Belgien gegen seine Verpflichtungen aus Art. 25 der Richtlinie 2006/123/EG[2] und aus Art. 49 AEUV verstoßen hat, indem es erstens die gemeinschaftliche Ausübung von Buchhaltertätigkeiten auf der einen und von Maklertätigkeiten, Tätigkeiten des Versicherungsagenten, des Immobilienmaklers oder jeglicher Tätigkeit im Bank- oder Finanzdienstleistungsbereich auf der anderen Seite verboten hat und zweitens den Kammern des Berufsinstituts der zugelassenen Buchhalter und Fiskalisten (im Folgenden: BIBF) gestattet hat, die gemeinschaftliche Ausübung von Buchhaltertätigkeiten auf der einen und jeglicher handwerklicher, landwirtschaftlicher oder gewerblicher Tätigkeit auf der anderen Seite zu verbieten.

2. Auf Ersuchen des Gerichtshofs beschränken sich die vorliegenden Schlussanträge auf die Frage, ob die Rechtsprechung des Gerichtshofs im Urteil Wouters u. a.[3] auf den vorliegenden Fall übertragen werden kann.

Rechtlicher Rahmen

Unionsrecht

3. Die Erwägungsgründe 97 und 101 der Richtlinie 2006/123 lauten:

„(97) Es ist erforderlich, in diese Richtlinie bestimmte Vorschriften zur Gewährleistung einer hohen Qualität der Dienstleistungen, insbesondere in Bezug auf Informations- und Transparenzerfordernisse, aufzunehmen. Diese Vorschriften sollten sowohl für die grenzüberschreitende Erbringung von Dienstleistungen zwischen Mitgliedstaaten als auch für Dienstleistungen, die in einem Mitgliedstaat von einem dort niedergelassenen Anbieter erbracht werden, gelten, ohne dass KMU vermeidbare Belastungen auferlegt werden. Diese Vorschriften

1 Originalsprache: Französisch.

2 Richtlinie des Europäischen Parlaments und des Rates vom 12. Dezember 2006 über Dienstleistungen im Binnenmarkt (ABl. 2006, L 376, S. 36).

3 Urteil vom 19. Februar 2002 (C-309/99, EU:C:2002:98).

sollten die Mitgliedstaaten in keiner Weise daran hindern, in Übereinstimmung mit dieser Richtlinie und anderem Gemeinschaftsrecht zusätzliche oder andere Qualitätsanforderungen zu stellen.

…

(101) Es ist erforderlich und im Interesse der Dienstleistungsempfänger, insbesondere der Verbraucher, sicherzustellen, dass die Dienstleistungserbringer die Möglichkeit haben, multidisziplinäre Dienstleistungen anzubieten, und dass die diesbezüglichen Beschränkungen auf das begrenzt werden, was erforderlich ist, um die Unparteilichkeit und Unabhängigkeit sowie die Integrität der reglementierten Berufe zu gewährleisten. Hiervon unberührt bleiben solche Beschränkungen oder Verbote, besondere Tätigkeiten auszuführen, mit denen die Unabhängigkeit in Fällen sichergestellt werden soll, in denen ein Mitgliedstaat einen Dienstleistungserbringer mit einer besonderen Aufgabe, insbesondere im Bereich der Stadtentwicklung, betraut; ferner sollte dies nicht die Anwendung von Wettbewerbsvorschriften berühren."

4. Art. 25 dieser Richtlinie bestimmt:

„(1) Die Mitgliedstaaten stellen sicher, dass die Dienstleistungserbringer keinen Anforderungen unterworfen werden, die sie verpflichten, ausschließlich eine bestimmte Tätigkeit auszuüben, oder die die gemeinschaftliche oder partnerschaftliche Ausübung unterschiedlicher Tätigkeiten beschränken.

Jedoch können folgende Dienstleistungserbringer solchen Anforderungen unterworfen werden:

a) Angehörige reglementierter Berufe, soweit dies gerechtfertigt ist, um die Einhaltung der verschiedenen Standesregeln im Hinblick auf die Besonderheiten der jeweiligen Berufe sicherzustellen und soweit dies nötig ist, um ihre Unabhängigkeit und Unparteilichkeit zu gewährleisten;

b) Dienstleistungserbringer, die Dienstleistungen auf dem Gebiet der Zertifizierung, der Akkreditierung, der technischen Überwachung oder des Versuchs- oder Prüfwesens erbringen, wenn dies zur Gewährleistung ihrer Unabhängigkeit und Unparteilichkeit erforderlich ist.

(2) Sofern multidisziplinäre Tätigkeiten zwischen den in Absatz 1 Buchstaben a und b genannten Dienstleistungserbringern erlaubt sind, stellen die Mitgliedstaaten sicher, dass

a) Interessenkonflikte und Unvereinbarkeiten zwischen bestimmten Tätigkeiten vermieden werden;

b) die Unabhängigkeit und Unparteilichkeit, die bestimmte Tätigkeiten erfordern, gewährleistet sind;

c) die Anforderungen der Standesregeln für die verschiedenen Tätigkeiten miteinander vereinbar sind, insbesondere im Hinblick auf das Berufsgeheimnis.

(3) Die Mitgliedstaaten nennen in dem in Artikel 39 Absatz 1 genannten Bericht die Dienstleistungserbringer, die den Anforderungen gemäß Absatz 1 des vorliegenden Artikels unterworfen sind, ferner den Inhalt dieser Anforderungen und die Gründe, aus denen sie diese für gerechtfertigt halten."

Belgisches Recht

5. Art. 21 des Code de déontologie de l'IPCF (im Folgenden: Kodex der Standesregeln des BIBF), genehmigt durch den königlichen Erlass vom 22. Oktober 2013, lautete zu dieser Zeit wie folgt:

„1. Der Beruf des externen BIBF-Buchhalters ist unvereinbar mit jeglicher handwerklicher, landwirtschaftlicher oder gewerblicher Tätigkeit, ganz gleich, ob sie unmittelbar oder mittelbar, individuell oder in Partnerschaft oder in einer Sozietät als Selbständiger, als Geschäftsführer, als Verwalter, als Unternehmensleiter oder als aktiver Gesellschafter ausgeübt wird.

2. Zusätzlich zu den in Abs. 3 genannten Tätigkeiten können die Kammern auf vorherigen schriftlichen Antrag eines externen BIBF-Buchhalters von dieser Regel abweichen, soweit die Unabhängigkeit und Unparteilichkeit des Mitglieds nicht gefährdet sind und diese Tätigkeit untergeordneten Charakter hat. Diese Entscheidung kann von den Kammern jederzeit widerrufen werden.

Der Conseil [Nationaler Rat des BIBF] kann außerdem durch eine allgemeine Richtlinie jederzeit Ausnahmen für bestimmte, andere als die in Abs. 3 genannten Tätigkeiten im handwerklichen, landwirtschaftlichen oder gewerblichen Bereich vorsehen. Er kann auch Richtlinien erlassen, nach denen Unvereinbarkeiten in Fällen der Rechtsnachfolge vorübergehend nicht gelten. Ein externer BIBF-Buchhalter, der unter eine vom Conseil festgelegte Richtlinie fällt, muss die Kammer schriftlich darüber informieren.

3. Die folgenden beruflichen Tätigkeiten gelten ihrerseits immer als Gefährdung der Unabhängigkeit und Unparteilichkeit des externen Buchhalters: Maklertätigkeiten, Tätigkeiten des Versicherungsagenten, des Immobilienmaklers außer der Immobilienverwaltung, und jegliche Tätigkeit im Bank- und Finanzdienstleistungsbereich, für die eine Einschreibung bei der Behörde für Finanzdienstleistungen und Märkte (FSMA) erforderlich ist."

6. Der königliche Erlass vom 22. Oktober 2013 wurde durch den königlichen Erlass vom 18. Juli 2017 über die Genehmigung des Kodex der Standesregeln des BIBF (im Folgenden: neuer Kodex der Standesregeln des BIBF) aufgehoben. Der neue Art. 21 des Kodex der Standesregeln des BIBF sieht vor:

„1. Vorbehaltlich der in Abs. 2 genannten Tätigkeiten wird die Ausübung multidisziplinärer Tätigkeiten sowohl für natürliche als auch juristische Personen von den Kammern auf schriftlichen Antrag des externen BIBF-Buchhalters genehmigt, soweit die Unabhängigkeit und Unparteilichkeit des Mitglieds nicht gefährdet sind.

2. Die folgenden beruflichen Tätigkeiten sind, ganz gleich ob sie von natürlichen oder juristischen Personen ausgeübt werden, stets als Gefährdung der Unabhängigkeit und Unparteilichkeit des externen BIBF-Buchhalters anzusehen: Maklertätigkeiten, Tätigkeiten des Versicherungsagenten, des Immobilienmaklers außer der Immobilienverwaltung, und jegliche Tätigkeit im Bank- und Finanzdienstleistungsbereich, für die eine Einschreibung bei der [FSMA] erforderlich ist."

7. Art. 458 des Code pénal (Strafgesetzbuch) vom 8. Juni 1867 sieht in seiner zur maßgeblichen Zeit geltenden Fassung[4] vor:

„Ärzte, Heilpraktiker, Sanitätsoffiziere, Apotheker, Hebammen und alle anderen Personen, die kraft ihres Standes oder Gewerbes Kenntnis von ihnen anvertrauten Geheimnissen haben und diese offenbaren, sofern sie nicht geladen wurden, um vor Gericht oder vor einem parlamentarischen Untersuchungsausschuss Zeugnis abzulegen, oder gesetzlich verpflichtet sind, die Geheimnisse zu offenbaren, werden mit Freiheitsstrafe von acht Tagen bis zu sechs Monaten und mit Geldstrafe von einhundert Euro bis zu fünfhundert Euro bestraft."

Vorgeschichte des Rechtsstreits

Vorverfahren

8. Am 17. März 2015 leitete die Kommission das EU-Pilotverfahren 7402/15/GROW ein und forderte das Königreich Belgien auf, ihr Informationen über das Verbot für zugelassene Buchhalter, ihre Buchhaltertätigkeit zusammen mit bestimmten anderen Tätigkeiten auszuüben, vorzulegen und zu erläutern, aus welchen Gründen Tätigkeiten im handwerklichen, landwirtschaftlichen oder gewerblichen Bereich als für mit dem Beruf des Buchhalters unvereinbar angesehen werden.

9. Dieser Mitgliedstaat beantwortete die Fragen der Kommission mit Schreiben vom 29. Mai 2015.

10. Da die Kommission diese Antwort für nicht zufriedenstellend hielt, übermittelte sie diesem Mitgliedstaat am 11. Dezember 2015 ein Mahnschreiben, mit dem sie darauf hinwies, dass Art. 21 des Kodex der Standesregeln des BIBF nicht mit Art. 25 der Richtlinie 2006/123 und Art. 49 AEUV vereinbar sei.

11. Mit Schreiben vom 12. April und 6. Juli 2016 wies das Königreich Belgien den vorgeworfenen Verstoß zurück und erläuterte die Gründe, aus denen es die nationale Regelung für mit dem Unionsrecht vereinbar hielt.

12. Am 18. November 2016 übermittelte die Kommission diesem Mitgliedstaat eine mit Gründen versehene Stellungnahme, auf die das Königreich Belgien am 12. Januar 2017 antwortete. Da die Kommission diese Antwort für nicht zufriedenstellend hielt, beschloss sie am 13. Juli 2017, eine Vertragsverletzungsklage zu erheben. Am 4. August 2017 übermittelte das Königreich Belgien der Kommission den seiner Ansicht nach mit dem Unionsrecht vereinbaren neuen Kodex der Standesregeln des BIBF.

Verfahren vor dem Gerichtshof

13. Da die Kommission die Ansicht dieses Mitgliedstaats nicht teilt, hat sie die vorliegende Vertragsverletzungsklage erhoben. Die Klageschrift der Kommission ist am 8. Juni 2018 eingegangen.

14. Das Königreich Belgien und die Kommission haben in der Sitzung vom 23. Mai 2019 mündliche Ausführungen gemacht.

4 Durch die am 3. August 2017 in Kraft getretene Änderung dieses Artikels wurden die Strafen erhöht, so dass die Verletzung der Pflicht zur Wahrung des Berufsgeheimnisses nun mit Freiheitsstrafe von einem Jahr bis zu drei Jahren und Geldstrafe von 100 Euro bis zu 1 000 Euro oder mit nur einer dieser Strafen bestraft wird.

Würdigung

Vorbringen der Parteien

Kommission

15. Die Kommission macht geltend, der Zweck von Art. 25 der Richtlinie 2006/123 bestehe darin sicherzustellen, dass die Mitgliedstaaten die Ausübung multidisziplinärer Dienstleistungen nicht behindern. Bis zu seiner Änderung habe Art. 21 Abs. 1 des Kodex der Standesregeln des BIBF die gemeinschaftliche Ausübung von BIBF-Buchhaltertätigkeiten mit jeglicher handwerklicher, landwirtschaftlicher oder gewerblicher Tätigkeit auf der einen Seite und mit Maklertätigkeiten, Tätigkeiten des Versicherungsagenten, des Immobilienmaklers oder jeglicher Tätigkeit im Bank- oder Finanzdienstleistungsbereich auf der anderen Seite verboten.

16. Es gebe weniger einschränkende Maßnahmen als die in Art. 21 Abs. 1 des Kodex der Standesregeln des BIBF vorgesehenen, so dass dieser sowohl gegen Art. 25 der Richtlinie 2006/123 als auch Art. 49 AEUV verstoße.

17. Hinsichtlich der Änderung von Art. 21 des Kodex der Standesregeln des BIBF weist die Kommission darauf hin, dass diese nach dem für die Antwort auf die mit Gründen versehene Stellungnahme festgesetzten Zeitpunkt erfolgt sei und die vorgeworfene Vertragsverletzung jedenfalls nicht beendet habe. Art. 21 Abs. 2 des neuen Kodex der Standesregeln des BIBF sei in dieser Hinsicht identisch mit Art. 21 Abs. 3 der älteren Fassung. Art. 25 Abs. 2 Buchst. a der Richtlinie 2006/123 unterwerfe die Anforderungen zur Beschränkung der Ausübung reglementierter Berufe einer Bewertung, so dass diese Anforderungen nur zulässig seien, soweit dies gerechtfertigt sei, um zu gewährleisten, dass die aufgrund der Besonderheiten der jeweiligen Berufe und der Notwendigkeit, deren Unabhängigkeit und Unparteilichkeit sicherzustellen, unterschiedlichen Standesregeln eingehalten würden. Nach Ansicht der Kommission geht das vollständige Verbot der gemeinschaftlichen Ausübung von Buchhaltertätigkeiten auf der einen und von Maklertätigkeiten, Tätigkeiten des Versicherungsagenten, des Immobilienmaklers oder jeglicher Tätigkeit im Bank- oder Finanzdienstleistungsbereich auf der anderen Seite schon seiner Natur nach über das hinaus, was erforderlich ist, um die Einhaltung der Standesregeln des Berufs des Buchhalters sicherzustellen.

18. Das vollständige Verbot sei keine notwendige Maßnahme zur Erreichung der verfolgten Ziele, da es weniger einschränkende Maßnahmen wie interne Verfahren gebe, die Interessenkonflikten im Bereich der Informationsübermittlung vorbeugen und eine ordnungsgemäße Anwendung der Vorschriften über das Berufsgeheimnis sicherstellen könnten.

19. Die Kommission macht geltend, dass sich das Königreich Belgien zu Unrecht auf das Urteil Wouters u. a.[5] stütze, da die vom Gerichtshof in diesem Urteil unter den in dieser Rechtssache gegebenen Umständen gewählte Lösung nicht auf den vorliegenden Fall übertragbar sei.

20. Ein vollständiges Verbot stehe jedenfalls in keinem angemessenen Verhältnis zum verfolgten Ziel. Außerdem seien die von diesem Mitgliedstaat geltend gemachten Gründe, nämlich die Vermeidung des Verwaltungsaufwands, der mit der Einführung von Maßnahmen und internen Verfahren zur Wahrung der Unabhängigkeit und Unparteilichkeit des Buchhalters und der vermeintlich unzureichenden nachträglichen Kontrolle einhergehe, nicht statthaft.

5 Urteil vom 19. Februar 2002 (C-309/99, EU:C:2002:98).

21. Hinsichtlich Art. 21 Abs. 1 und 2 des Kodex der Standesregeln des BIBF, der die Unvereinbarkeit des Berufs des Buchhalters mit jeglicher handwerklicher, landwirtschaftlicher oder gewerblicher Tätigkeit vorsehe, es sei denn, die Kammern genehmigten eine solche Tätigkeit, macht die Kommission geltend, dass diese Bestimmung in den Anwendungsbereich von Art. 25 der Richtlinie 2006/123 falle. Das in Art. 21 Abs. 1 dieses Kodex vorgesehene Verbot entfalle nicht aufgrund der Tatsache, dass die Kammern nach dessen Art. 21 Abs. 2 nach eigenem Ermessen von diesem Verbot abweichen können.

22. Was Art. 21 des am 18. Juli 2018 eingeführten neuen Kodex der Standesregeln des BIBF angehe, bleibe das Genehmigungsverfahren für multidisziplinäre Tätigkeiten durch die Berufskammern in dieser neuen Fassung weiterhin erhalten.

23. In Bezug auf die Notwendigkeit und die Verhältnismäßigkeit der Beschränkung in Art. 21 des neuen Kodex der Standesregeln des BIBF macht die Kommission geltend, dass aus dieser Bestimmung nicht eindeutig hervorgehe, dass die gemeinschaftliche Ausübung jeglicher handwerklicher, landwirtschaftlicher oder gewerblicher Tätigkeit oder nach der neuen Fassung „jeglicher anderer Tätigkeit“ zu Interessenkonflikten führen könne und für die Kunden, die anderen Dienstleistungserbringer und die Gesellschaft als Ganzes immer von Nachteil sei. Selbst wenn dies der Fall wäre, wären die in Rede stehenden Beschränkungen aus denselben Gründen wie den hinsichtlich der Beschränkungen der multidisziplinären Tätigkeiten der Buchhalter auf der einen und von Maklertätigkeiten, Tätigkeiten des Versicherungsagenten, des Immobilienmaklers und jeglicher Tätigkeit im Bank- und Finanzdienstleistungsbereich auf der anderen Seite geltend gemachten nicht statthaft.

24. Das Königreich Belgien habe nicht dargetan, dass weniger restriktive Maßnahmen als das in Art. 21 vorgesehene Verbot zur Erreichung der angegebenen Ziele nicht genauso wirksam seien.

25. Die Kommission räumt zwar ein, dass Buchhalter in Belgien zunehmend in einer bestimmten Kategorie von Unternehmen tätig würden, doch habe sich ihr Auftrag nicht geändert, so dass die Buchhalter weder die Aufgabe der Buchprüfer übernähmen noch das Recht hätten, Kunden vor den Steuerbehörden zu vertreten.

Königreich Belgien

26. Das Königreich Belgien macht geltend, dass Art. 25 der Richtlinie 2006/123 zum einen die Mitgliedstaaten unter bestimmten Umständen nicht daran hindere, die gemeinschaftliche Ausübung bestimmter reglementierter Berufe zu verbieten. Zum anderen gehöre Art. 25 zu Kapitel V dieser Richtlinie, das die „Qualität der Dienstleistungen“ betreffe und in erster Linie auf den Schutz der Verbraucher abziele. Daher müssten Beschränkungen multidisziplinärer Tätigkeiten auf das begrenzt werden, was erforderlich sei, um die Unparteilichkeit, die Unabhängigkeit sowie die Integrität der reglementierten Berufe sicherzustellen.

27. Die in Art. 21 Abs. 2 des neuen Kodex der Standesregeln des BIBF (der dem alten Art. 21 Abs. 3 des Kodex der Standesregeln des BIBF entspreche) vorgesehenen Verbote seien notwendig, um die Unabhängigkeit und Unparteilichkeit der BIBF-Buchhalter zu gewährleisten und die Wahrung eines strengen Berufsgeheimnisses sicherzustellen. Diese Unabhängigkeit führe zur Verpflichtung, ausschließlich für Rechnung des Kunden zu handeln und eine Kumulierung verschiedener Tätigkeiten könnte einen Buchhalter dazu veranlassen, Erwägungen zu berücksichtigen, die nicht ausschließlich an den Interessen seines Kunden orientiert seien. Dies sei im Hinblick darauf besonders wichtig, dass Immobilienmakler, Versicherungsagenten und Börsenmakler auf Provisionsbasis vergütet würden, deren Höhe die Honorare für Buchhaltertätigkeiten übersteigen könne, so dass ein Interessenkonflikt entstehen könnte.

28. Außerdem gefährdete die gemeinschaftliche Ausübung der BIBF-Buchhaltertätigkeit, die der Verpflichtung zur Wahrung des Berufsgeheimnisses unterliege, deren Verletzung zu strafrechtlichen Sanktionen führe, und anderen Berufen, die dieser Verpflichtung nicht unterlägen, die Fähigkeit eines Buchhalters, die Wahrung dieser Verpflichtung sicherzustellen.

29. Das Königreich Belgien widerspricht dem Argument der Kommission, die Tatsache, dass die Verpflichtung zur Wahrung des Berufsgeheimnisses eingeschränkt sei, bedeute, dass das in Rede stehende Verbot nicht notwendig sei. Aus dem Urteil Wouters u. a.[6] gehe hervor, dass das Vorliegen einer „gewissen Unvereinbarkeit“ zwischen den beruflichen Verpflichtungen eines Rechtsanwalts zum einen und von Wirtschaftsprüfern zum anderen ausreiche, um das Verbot der Zusammenarbeit zwischen diesen beiden Berufen zu rechtfertigen.

30. In Bezug auf die Verhältnismäßigkeit der in Rede stehenden Beschränkung sehe Art. 25 Abs. 1 Buchst. a der Richtlinie 2006/123 kein Verbot vor, das bereits seiner Natur nach als nicht gerechtfertigt betrachtet werden müsse. Außerdem sei die in Art. 21 des Kodex der Standesregeln des BIBF vorgesehene Beschränkung verhältnismäßig, da sie kein allgemeines und vollständiges Verbot aller multidisziplinären Tätigkeiten einführe, sondern nur streng festgelegte Tätigkeiten betreffe. Alternative Maßnahmen könnten die Unabhängigkeit des Berufs des BIBF-Buchhalters und die Verpflichtung zur Wahrung des ihm obliegenden Berufsgeheimnisses nicht genauso wirksam schützen.

31. Was die Unvereinbarkeit des Berufs des Buchhalters mit jeglicher handwerklicher, landwirtschaftlicher oder gewerblicher Tätigkeit betrifft, macht das Königreich Belgien geltend, dass Art. 21 des Kodex der Standesregeln des BIBF die Möglichkeit vorsehe, mittels Genehmigung der Berufskammern von diesem Verbot abzuweichen, sofern zwei Voraussetzungen erfüllt seien, nämlich zum einen, dass die parallel ausgeübte Tätigkeit des Buchhalters untergeordneten Charakter habe, und zum anderen, dass die Unabhängigkeit und Unparteilichkeit des Buchhalters nicht beeinträchtigt würden. In der Praxis sei diese Genehmigung immer erteilt worden.

32. Art. 21 des neuen Kodex der Standesregeln des BIBF sehe vor, dass die gemeinschaftliche Ausübung des Berufs des Buchhalters mit anderen, weit gefassten Tätigkeiten auf einfachen schriftlichen Antrag an die Berufskammern immer genehmigt werde, sofern die Unabhängigkeit und Unparteilichkeit des Buchhalters nicht gefährdet seien. Mithin führe diese Bestimmung ein System ein, in dem die Genehmigung immer erteilt werde und in Ausnahmefällen versagt werden könne, wenn die Voraussetzung der Unabhängigkeit, die nunmehr die einzige zu erfüllende Voraussetzung sei, nicht gewahrt sei.

33. Das Genehmigungsverfahren, dessen einziger Zweck in der Prüfung bestehe, ob die Unabhängigkeit und Unparteilichkeit der Buchhalter gewahrt blieben, verstoße nicht gegen die Anforderungen des Art. 25 der Richtlinie 2006/123, da dieser selbst das Verbot von multidisziplinären Tätigkeiten erlaube, wenn es hinsichtlich des Ziels der Wahrung der Unabhängigkeit und Unparteilichkeit verhältnismäßig und gerechtfertigt sei.

34. Das Königreich Belgien wendet sich gegen die Zurückweisung seines Vorbringens durch die Kommission, dass alternative Maßnahmen nicht genauso wirksam seien wie ein Verbot. Dieses Vorbringen ergebe sich aus den Schlussanträgen in der Rechtssache Wouters u. a.[7], in denen Generalanwalt Léger geprüft habe, ob das Ziel des Schutzes der Unabhängigkeit der Rechtsanwälte durch weniger einschneidende Maßnahmen als ein vollständiges Verbot in der Praxis in gleicher Weise erreicht werden könne, und festgestellt habe, dass alternative Maßnahmen zu praktischen Problemen führten.

6 Urteil vom 19. Februar 2002 (C-309/99, EU:C:2002:98, Rn. 104).

7 C-309/99, EU:C:2001:390.

35. Die Kommission schlage theoretische alternative Maßnahmen vor, ohne jedoch deren Eignung, das verfolgte Ziel zu erreichen, darzulegen. Das Königreich Belgien meint hingegen, es habe nachgewiesen, dass die von der Kommission vorgeschlagenen Maßnahmen auf einem Markt wie dem belgischen Markt der BIBF-Buchhalter mit geringer Konzentration und gekennzeichnet durch die Existenz von Mikrogesellschaften nicht wirksam seien, indem es sowohl die praktischen Schwierigkeiten bei der Umsetzung der alternativen Maßnahmen als auch deren Ineffizienz dargelegt habe.

36. Was Art. 21 Abs. 1 des neuen Kodex der Standesregeln des BIBF angehe, verschlimmere die neue Formulierung die vorgeworfene Vertragsverletzung nicht. Sowohl Art. 21 als auch die Präambel des neuen Kodex der Standesregeln des BIBF wiesen deutlich darauf hin, dass die Genehmigung die allgemeine Regel sei, es sei denn, die Unabhängigkeit und Unparteilichkeit seien gefährdet, wofür die Berufskammern den Nachweis zu führen hätten. Die Kriterien für die Versagung seien nicht diskriminierend, im Voraus bekannt und auf die in Art. 25 der Richtlinie 2006/123 genannten beschränkt.

Beurteilung

37. Auf Ersuchen des Gerichtshofs werde ich meine Analyse auf die Frage der Anwendbarkeit der auf das Urteil Wouters u. a.[8] zurückgehenden Rechtsprechung auf den vorliegenden Fall beschränken. Ich werde mich daher auf die Frage des Verbots der gemeinschaftlichen Ausübung konzentrieren.

Allgemeines – Zu Art. 25 der Richtlinie 2006/123

38. Ich halte einige kurze allgemeine Bemerkungen zur Auslegung von Art. 25 der Richtlinie 2006/123 für erforderlich.

39. Art. 25 der Richtlinie 2006/123 schreibt eine Prüfung in drei Schritten vor. Erstens stellen die Mitgliedstaaten sicher, dass die Dienstleistungserbringer[9] keinen Anforderungen unterworfen werden, die sie verpflichten, ausschließlich eine bestimmte Tätigkeit auszuüben, oder die die gemeinschaftliche oder partnerschaftliche Ausübung unterschiedlicher Tätigkeiten beschränken[10]. Zweitens können Angehörige reglementierter Berufe[11] solchen Anforderungen gleichwohl unterworfen werden, soweit dies gerechtfertigt ist, um die Einhaltung der verschiedenen Standesregeln im Hinblick auf die Besonderheiten der jeweiligen Berufe sicherzustellen und soweit dies nötig ist, um ihre Unabhängigkeit und Unparteilichkeit zu gewährleisten[12]. Drittens stellen die Mitgliedstaaten, wenn multidisziplinäre Tätigkeiten erlaubt sind, sicher, dass Interessenkonflikte und Unvereinbarkeiten zwischen bestimmten Tätigkeiten vermieden werden, die Unabhängigkeit und Unparteilichkeit, die bestimmte Tätigkeiten erfordern, gewährleistet sind, und die Anforderungen der Standesregeln für die verschiedenen Tätigkeiten miteinander vereinbar sind, insbesondere im Hinblick auf das Berufsgeheimnis.

8 Urteil vom 19. Februar 2002 (C-309/99, EU:C:2002:98).

9 Der Begriff „Dienstleistungserbringer“ wird in Art. 4 Nr. 2 der Richtlinie 2006/123 definiert als „jede natürliche Person, die die Staatsangehörigkeit eines Mitgliedstaats besitzt, und jede in einem Mitgliedstaat niedergelassene juristische Person im Sinne des Artikels [54 AEUV], die eine Dienstleistung anbietet oder erbringt“.

10 Siehe Art. 25 Abs. 1 der Richtlinie 2006/123.

11 Hinsichtlich der Definition eines „reglementierten Berufs“ verweist Art. 4 Nr. 11 der Richtlinie 2006/123 auf Art. 3 Abs. 1 Buchst. a der Richtlinie 2005/36/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 7. September 2005 über die Anerkennung von Berufsqualifikationen (ABl. 2005, L 255, S. 22), wonach ein reglementierter Beruf eine „berufliche Tätigkeit oder eine Gruppe beruflicher Tätigkeiten [darstellt], bei der die Aufnahme oder Ausübung oder eine der Arten der Ausübung direkt oder indirekt durch Rechts- und Verwaltungsvorschriften an den Besitz bestimmter Berufsqualifikationen gebunden ist; eine Art der Ausübung ist insbesondere die Führung einer Berufsbezeichnung, die durch Rechts- oder Verwaltungsvorschriften auf Personen beschränkt ist, die über eine bestimmte Berufsqualifikation verfügen“.

12 Siehe Art. 25 Abs. 1 Buchst. a der Richtlinie 2006/123.

40. Art. 25 der Richtlinie 2006/123 soll die Hindernisse für multidisziplinäre Tätigkeiten der Dienstleistungserbringer beseitigen. Der Gesetzgeber ist der Auffassung, dass es erforderlich und im Interesse der Dienstleistungsempfänger, insbesondere der Verbraucher sei, sicherzustellen, dass die Dienstleistungserbringer die Möglichkeit haben, multidisziplinäre Dienstleistungen anzubieten [13]. Daraus folgt meines Erachtens, dass gemäß dem allgemeinen Zweck dieser Richtlinie, Beschränkungen der Niederlassungsfreiheit von Dienstleistungserbringern und des freien Dienstleistungsverkehrs zu beseitigen [14], die Verpflichtung für die Mitgliedstaaten unabhängig vom Vorliegen eines konkreten Hindernisses für eine Grundfreiheit besteht [15].

41. Das Regel-Ausnahme-Verhältnis, das der gesamten Richtlinie 2006/123 sowie grundsätzlich dem Binnenmarkt als Ganzes zugrunde liegt, ist auch hier anwendbar: Die Grundfreiheit, die Ausdruck des Unionsinteresses ist, stellt die Regel dar, während die Möglichkeit eines Mitgliedstaats, diese Regel zu beschränken, die Ausnahme darstellt. Daraus folgt, dass diese Ausnahme im Gegensatz zur weit auszulegenden Regel eng auszulegen ist. Zudem muss die Ausnahme mit den anderen unionsrechtlichen Grundsätzen, insbesondere dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit, in Einklang stehen.

42. Im Rahmen von Art. 25 der Richtlinie 2006/123 sind daher hinsichtlich der Ausnahme von der Regel in Bezug auf die dem Mitgliedstaat obliegende Beweislast dieselben Erwägungen anzuwenden. Dies ergibt sich auch aus der Formulierung „soweit“ in Art. 25 Abs. 1 Buchst. a der Richtlinie 2006/123. Insoweit ist die dem Vorbringen des Königreichs Belgien zugrunde liegende, u. a. in seiner Klagebeantwortung vorgebrachte Prämisse, dass es der Zweck von Art. 25 der Richtlinie 2006/123 sei, die Freiheit der Mitgliedstaaten einzuschränken, ein Verbot der Ausübung multidisziplinärer Tätigkeiten vorzusehen, zurückzuweisen. Wie die Kommission zu Recht betont, besteht der Zweck dieser Bestimmung nämlich vielmehr darin sicherzustellen, dass die Dienstleistungserbringer keinen Anforderungen unterworfen werden, die u. a. die gemeinschaftliche oder partnerschaftliche Ausübung unterschiedlicher Tätigkeiten beschränken.

Im Besonderen – Zum Verbot der gemeinschaftlichen Ausübung

43. Wie aus der Darstellung des rechtlichen Rahmens hervorgeht, wurde die in Rede stehende Regelung, nämlich der mit dem königlichen Erlass vom 22. Oktober 2013 genehmigte Kodex der Standesregeln des BIBF, durch den mit dem königlichen Erlass vom 18. Juli 2017 genehmigten Kodex der Standesregeln des BIBF aufgehoben und ersetzt.

44. Art. 21 Abs. 2 des neuen Kodex der Standesregeln des BIBF ist im Wesentlichen identisch mit Art. 21 Abs. 3 des alten Kodex der Standesregeln des BIBF [16].

45. Diese Bestimmungen enthalten ein absolutes Verbot der gemeinschaftlichen Ausübung von Buchhaltertätigkeiten und von Maklertätigkeiten, Tätigkeiten des Versicherungsagenten, des Immobilienmaklers oder jeglicher Tätigkeit im Bank- oder Finanzdienstleistungsbereich. Es handelt sich um eine Beschränkung multidisziplinärer Tätigkeiten, die das Spektrum der verfügbaren Dienstleistungen einschränkt und die Einführung neuer Geschäftsmodelle behindert.

46. Ein solches Verbot fällt in den Anwendungsbereich von Art. 25 Abs. 1 der Richtlinie 2006/123.

13 Vgl. den 101. Erwägungsgrund der Richtlinie 2006/123.

14 Vgl. Art. 1 Abs. 1 und den fünften Erwägungsgrund der Richtlinie 2006/123.

15 Vgl. in diesem Sinne auch Schlachter, M./Ohler, C., *Europäische Dienstleistungsrichtlinie, Handkommentar*, Nomos, Baden-Baden, 2008, Art. 25 Abs. 1.

16 Meine Beurteilung gilt daher für beide Fassungen des Kodex der Standesregeln.

47. Da BIBF-Buchhalter einen reglementierten Beruf ausüben, kann sich das Königreich Belgien auf Art. 25 Abs. 1 Buchst. a der Richtlinie 2006/123 berufen. Es stellt sich daher die Frage, ob das in Rede stehende Verbot erstens gerechtfertigt ist, um die Einhaltung der unterschiedlichen Standesregeln im Hinblick auf die Besonderheiten der jeweiligen Berufe sicherzustellen, und zweitens nötig ist, um ihre Unabhängigkeit und Unparteilichkeit zu gewährleisten. Diese beiden Voraussetzungen müssen kumulativ erfüllt sein.

48. Ich bin der Ansicht, dass das Königreich Belgien die Notwendigkeit der streitigen Maßnahme nicht belegt hat.

49. Dieser Mitgliedstaat verweist auf das Urteil Wouters u. a.[17], um die Notwendigkeit des in Rede stehenden Verbots zu belegen.

50. Das Vorbringen des Königreichs Belgien überzeugt mich jedoch nicht, da sich die Situation von Buchhaltern in Belgien im vorliegenden Fall von jener der Rechtsanwälte in den Niederlanden in der Rechtssache, in der dieses Urteil ergangen ist, deutlich unterscheidet.

51. Zu den zahlreichen Fragen, die im Urteil Wouters u. a.[18], das den Unionsgesetzgeber ohne Zweifel bei der Abfassung von Art. 25 der Richtlinie 2006/123 beeinflusst hat, behandelt werden, zählt die nach der Vereinbarkeit einer nationalen Regelung, die gemischte Sozietäten zwischen Rechtsanwälten und Wirtschaftsprüfern verbietet, mit dem Unionsrecht[19].

52. Der Gerichtshof hat in diesem Zusammenhang zunächst festgestellt, dass gemäß den in der nationalen Regelung geltenden Konzepten[20] der Rechtsanwalt sich in einer Position der Unabhängigkeit gegenüber staatlichen Stellen, anderen Wirtschaftsteilnehmern und Dritten befinde, von denen er sich zu keiner Zeit beeinflussen lassen dürfe. Der Anwalt müsse insoweit die Gewähr dafür bieten, dass sämtliche Handlungen, die er in einer Angelegenheit vornehme, ausschließlich vom Interesse seines Mandanten bestimmt seien[21]. Demgegenüber unterliege der Beruf des Wirtschaftsprüfers im Allgemeinen und insbesondere im betroffenen nationalen Fall keinen vergleichbaren standesrechtlichen Anforderungen.

53. Unter Verweis auf die Schlussanträge des Generalanwalts Léger in jener Rechtssache[22] hat der Gerichtshof sodann betont, dass eine gewisse Unvereinbarkeit zwischen der „Beratungstätigkeit“ des Rechtsanwalts und der „Prüfungstätigkeit“ des Wirtschaftsprüfers bestehen könne. Im dortigen Fall nahmen Wirtschaftsprüfer nämlich eine Aufgabe der Abschlussprüfung wahr, was bedeutet, dass sie eine objektive Prüfung und Bewertung der Buchführung ihrer Mandanten durchführten, auf deren Grundlage sie interessierten Dritten ihre persönliche Beurteilung über die Zuverlässigkeit der Abschlussdaten übermitteln konnten. Für Wirtschaftsprüfer galt daher kein Berufsgeheimnis, das dem vergleichbar ist, dem Rechtsanwälte unterliegen[23].

54. Unter diesen Umständen hat der Gerichtshof entschieden, dass die wettbewerbsbeschränkenden Wirkungen nicht über das hinausgingen, was erforderlich sei, um die ordnungsgemäße Ausübung des Rechtsanwaltsberufs sicherzustellen[24].

17 Urteil vom 19. Februar 2002 (C-309/99, EU:C:2002:98).

18 Urteil vom 19. Februar 2002 (C-309/99, EU:C:2002:98).

19 Dass sich der Gerichtshof aus wettbewerbsrechtlicher Sicht (Art. 101 AEUV) mit der Vereinbarkeit der nationalen Regelung beschäftigt hat, hat keine Auswirkungen auf die vorliegende Rechtssache.

20 Nämlich einer niederländischen Regelung.

21 Vgl. Urteil vom 19. Februar 2002, Wouters u. a. (C-309/99, EU:C:2002:98, Rn. 102).

22 Vgl. Schlussanträge des Generalanwalts Léger in der Rechtssache Wouters u. a. (C-309/99, EU:C:2001:390, Nrn. 185 und 186).

23 Vgl. Urteil vom 19. Februar 2002, Wouters u. a. (C-309/99, EU:C:2002:98, Rn. 104).

24 Vgl. Urteil vom 19. Februar 2002, Wouters u. a. (C-309/99, EU:C:2002:98, Rn. 109).

55. Für mich ist nicht ersichtlich, inwiefern das Urteil Wouters u. a.[25] der Entscheidung des vorliegenden Rechtsstreits dienlich sein sollte und zwar aus folgenden Gründen.

56. Der Gerichtshof hat sich in diesem Urteil nicht zu den Berufspflichten von Wirtschaftsprüfern im Rahmen der Ausübung multidisziplinärer Tätigkeiten zusammen mit anderen Berufen wie den in Rede stehenden geäußert.

57. Vielmehr hat er sich zum Beruf des Wirtschaftsprüfers im Rahmen einer Unterscheidung zwischen dem Beruf des Rechtsanwalts und dem des Wirtschaftsprüfers geäußert, mit dem Ziel, die Folgen für die Struktur des Marktes im Bereich der Rechtsberatung und die Rechtfertigung des Verbots für einen Rechtsanwalt, gemeinsam mit einem Wirtschaftsprüfer zu praktizieren, zu bewerten.

58. Die Prüfung des Gerichtshofs in jener Rechtssache war auf die besondere Situation von Rechtsanwälten und Wirtschaftsprüfern in den Niederlanden beschränkt, und er hat keineswegs eine allgemeine Stellungnahme zu den Begriffen der Unabhängigkeit und der Unparteilichkeit im Rahmen reglementierter Berufe abgegeben.

59. Mit anderen Worten, selbst wenn davon auszugehen wäre, dass die Situation eines Rechtsanwalts und die eines Wirtschaftsprüfers, wie im Urteil Wouters u. a.[26], in den Anwendungsbereich von Art. 25 der Richtlinie 2006/123 fällt, bedeutete dies jedoch nicht, dass alle Situationen, die in den Anwendungsbereich dieser Bestimmung fallen, zu demselben Ergebnis führen müssten wie dem, zu dem der Gerichtshof in diesem Urteil gelangt ist. In diesem Zusammenhang weise ich darauf hin, dass dieses Urteil im Handbuch zur Umsetzung der Dienstleistungsrichtlinie der Kommission[27] nur beispielhaft angeführt ist.

60. Das Vorbringen des Königreichs Belgien läuft darauf hinaus, die Situation von Buchhaltern der von Rechtsanwälten im Hinblick auf ihre Unabhängigkeit und Unparteilichkeit gleichzusetzen. Der Beruf des Buchhalters unterscheidet sich aber deutlich von dem des Rechtsanwalts, und dieses Vorbringen kann daher keinen Erfolg haben.

61. Die Unabhängigkeit eines Rechtsanwalts ist im Rahmen seiner Tätigkeit als Rechtsbeistand und Prozessvertreter nämlich von herausragender Bedeutung. Wie Generalanwalt Léger in seinen Schlussanträgen in der Rechtssache Wouters u. a.[28] betont hat, „[garantiert] der Rechtsanwalt … im Rechtsstaat die Wirksamkeit des Grundsatzes des Zugangs der Bürger zum Recht und zu den Gerichten“. Die Anforderungen der Unabhängigkeit, der Wahrung des Berufsgeheimnisses und der Notwendigkeit, Interessenkonflikte zu vermeiden, dienen gerade der Erleichterung dieser Aufgabe.

62. Wie die Kommission zu Recht hervorgehoben hat, vertritt ein BIBF-Buchhalter seine Kunden hingegen nicht vor einer öffentlichen Behörde. Seine Aufgabe besteht darin, die Kohärenz und die Nachvollziehbarkeit von Konten sicherzustellen. In diesem Zusammenhang kann er der beratenen Einheit technische Lösungen für wirtschaftliche Sachzwänge vorschlagen sowie steuer- und sozialversicherungsrechtliche Erklärungen und technische Unterlagen erstellen.

63. Unter diesen Umständen ist es nicht möglich, sich auf die Entscheidung des Gerichtshofs im Urteil Wouters u. a.[29] zu berufen, um ein absolutes Verbot der Ausübung einer multidisziplinären Tätigkeit des Buchhalters zu rechtfertigen, um seine Unabhängigkeit und Unparteilichkeit zu gewährleisten.

25 Urteil vom 19. Februar 2002 (C-309/99, EU:C:2002:98).

26 Urteil vom 19. Februar 2002 (C-309/99, EU:C:2002:98).

27 Vgl. Kapitel 8.4.1 dieses Handbuchs.

28 Schlussanträge des Generalanwalts Léger in der Rechtssache Wouters u. a. (C-309/99, EU:C:2001:390, Nr. 175).

29 Urteil vom 19. Februar 2002 (C-309/99, EU:C:2002:98).

64. Demgemäß bin ich der Auffassung, dass Art. 21 des Kodex der Standesregeln des BIBF nicht erforderlich ist, um die Unabhängigkeit und Unparteilichkeit des Berufs des Buchhalters zu gewährleisten.

Ergebnis

65. Nach alledem schlage ich dem Gerichtshof vor, seine Argumentation im Urteil vom 19. Februar 2002, Wouters u. a. (C-309/99, EU:C:2002:98), nicht zu übertragen, um zu bestimmen, ob das Königreich Belgien durch das Verbot der gemeinschaftlichen Ausübung von Buchhaltertätigkeiten auf der einen und von Maklertätigkeiten, Tätigkeiten des Versicherungsagenten, des Immobilienmaklers oder jeglicher Tätigkeit im Bank- oder Finanzdienstleistungsbereich auf der anderen Seite gegen seine Verpflichtungen aus Art. 25 der Richtlinie 2006/123/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 12. September 2006 über Dienstleistungen im Binnenmarkt verstoßen hat.