

3. Missachtung von steuerlichen Pflichten und Nichtabführung von Sozialversicherungsbeiträgen

Nach allgemeiner Auffassung ist auf die Gefährdung der Interessen der Auftraggeber von Wirtschaftsprüfern, Steuerberatern oder Rechtsanwälten zu schließen, wenn diese die von ihren Arbeitnehmern einbehaltene Lohnsteuer und Sozialversicherungsbeiträge oder die ihren Mandanten in Rechnung gestellte Umsatzsteuer nicht vorschriftsgemäß abführen, sondern zu eigenen Zwecken, wie z. B. zur Begleichung anderer Schulden, verwenden¹⁵. Ob dieser Umstand im Rahmen des Widerrufs wegen nicht geordneter wirtschaftlicher Verhältnisse bzw. Vermögensverfalls berücksichtigt werden kann, ist nach Ansicht des Verfassers jedoch zweifelhaft. Denn die Widerrufsvorschriften § 20 Abs. 2 Nr. 5 WPO, § 46 Abs. 2 Nr. 4 StBerG und § 11 Abs. 2 Nr. 7 BRAO stellen anders als § 15 GewO nicht auf die Unzuverlässigkeit ab, sondern auf ungeordnete Vermögensverhältnisse bzw. Vermögensverfall. Nach § 46 Abs. 2 Nr. 4 StBerG und § 11 Abs. 2 Nr. 7 BRAO kommt es nur auf die Gefährdung der Interessen der Auftraggeber, nicht aber auf die Interessen dritter Personen und Stellen wie die Arbeitnehmer, die Sozialversicherungsträger und die Steuerkasse an. Zwar verweist die Rechtsprechung bei dem Widerruf der Wirtschaftsprüferbestellung darauf, dass § 20 Abs. 2 Nr. 5 WPO nicht nur auf die Gefährdung der Interessen der Auftraggeber, sondern auch auf die Interessen dritter Personen abstellt¹⁶. Doch ergibt sich aus einem direkten Vergleich mit § 46 Abs. 2 Nr. 4 StBerG und § 11 Abs. 2 Nr. 7 BRAO, dass mit anderen Personen i. S. des § 20 Abs. 2 Nr. 5 WPO nicht die Arbeitnehmer, die Sozialversicherungsträger und die Steuerkasse gemeint sind. Vielmehr berücksichtigt § 20 Abs. 2 Nr. 5 WPO, dass die Prüfungsadressaten

überwiegend prüfungsfremde Dritte sind, also Investoren, Kreditinstitute und Geschäftspartner, die sich bei Vermögensdispositionen auf den Bestätigungsvermerk des Abschlussprüfers verlassen. Nur die Gefährdung ihrer Interessen darf bei der Entscheidung über den Widerruf der Prüferbestellung gemäß § 20 Abs. 2 Nr. 5 WPO berücksichtigt werden. Hier reicht jedoch eine potenzielle Gefährdung nicht aus.

Die Nichtabführung von einbehaltenen Lohnsteuern, Sozialversicherungsbeiträgen oder Umsatzsteuern stellt eine strafbare Handlung dar. Sie ist deshalb durch die Strafgerichte und als Verstoß gegen Berufspflichten durch die Berufsgerichtsbarkeit zu ahnden. Aus Verhältnismäßigkeitsgründen rechtfertigen erstmalige Verstöße weder die Ausschließung aus dem Beruf gemäß § 68 Abs. 1 Nr. 6 WPO noch ein befristetes Tätigkeits- oder Berufsverbot gemäß § 68 Abs. 1 Nr. 4 und Nr. 5 WPO. Das kommt erst bei wiederholten und hartnäckigen Rechtsverstößen des Prüfers in Betracht.

4. Abschließende Stellungnahme

Anders als Rechtsanwälte und Notare kommen Wirtschaftsprüfer mit Fremdgeldern ihrer Mandanten nur bei treuhänderischer Tätigkeit in Berührung. Deshalb darf die Wirtschaftsprüferkammer die Bestellung von Wirtschaftsprüfern mit ungeordneten Vermögensverhältnissen nur widerrufen, wenn diese gegen die Auflage verstoßen haben, nicht mehr auf dem Gebiet der treuhänderischen Verwaltung tätig zu werden. Die Nichtabführung von einbehaltenen Lohnsteuern, Sozialversicherungsbeiträgen und Umsatzsteuern kann im Rahmen der Widerrufsentscheidung nicht berücksichtigt werden, da die Arbeitnehmer, Sozialversicherungsträger und die Steuerkasse keine „anderen Personen“ i. S. des § 20 Abs. 2 Nr. 5 WPO sind. Bei wiederholten und hartnäckigen Rechtsverstößen kommen jedoch empfindliche berufsgerichtliche Sanktionen in Betracht.

15 Vgl. Jatzke, DStR 2006, 720, 721.

16 Vgl. VG Berlin v. 27. 5. 2005, 10 A 98.05, (Fn. 10), S. 6.

Anerkennung von Berufsqualifikationen innerhalb der EG, insbesondere Zulassung zum Steuerberater und Wirtschaftsprüfer

Von Dr. Carsten René Beul, Neuwied/Mailand*

Mit der RL 2005/36/EG¹ wurden scheinbar neue Anwendungsfelder für die Anerkennung ausländischer Berufsqualifikationen geschaffen. Inwieweit die Richtlinie tatsächlich Neuerungen enthält und welche Voraussetzungen für die Anerkennung der Berufsqualifikationen gelten, soll nachfolgend, allerdings unter Beschränkung auf Steuerberater und Wirtschaftsprüfer, vor dem gemeinschaftsrechtlichen Hintergrund untersucht werden².

* Dr. Carsten René Beul ist als Rechtsanwalt, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer und Revisore Contabile in der Partnerschaft Beul Klatt tätig.

¹ ABl. L 255 v. 30. 9. 2005, S. 22 ff.

² Der Beitrag behandelt die materiellrechtliche Thematik eines Vortrages an der Universität de Genève aus Anlass der Jahrestagung der Genf-Gesellschaft am 29. 4. 2006.

1. Rechtsentwicklung

1.1 Rechtsprechung zur Berufsankennung

Die Frage der Berufszulassung eines Berufsangehörigen in einem Mitgliedstaat auf Grund von Diplomen und Befähigungszuzeugnissen, die in einem anderen Mitgliedstaat erworben worden sind, beschäftigt die Rechtsprechung des EuGH seit nunmehr 30 Jahren. Eine Verletzung des Rechtes aus Art. 43³ EG (ex-Art. 52) ist nach der EuGH-Rechtsprechung gegeben, wenn den Gemeinschaftsbürgern auf Grund nationaler Vorschriften die Ausübung jeder Art von Erwerbstätigkeit in den Mitgliedstaaten erschwert oder sogar unmöglich gemacht wird.

³ Alle ohne Angabe zitierten Artikel beziehen sich auf den EG-Vertrag in der geltenden Fassung (EG), soweit sich nicht aus dem Zusammenhang ergibt, dass einzelne Artikel einer Richtlinie behandelt werden.

AUFSATZ

Denn Ziel und Zweck der gesamten Vertragsbestimmungen über die Freizügigkeit ist es, den Gemeinschaftsbürgern die Ausübung jeder Art von Erwerbstätigkeit im gesamten Gebiet der Gemeinschaft zu erleichtern⁴.

Der ersten grundlegenden Entscheidung – *Thieffry*⁵ – lag der Fall zu Grunde, dass ein belgisches Diplom als einem französischen Diplom gleichwertig anerkannt wurde und die Berufszulassung in Frankreich deshalb verweigert wurde, weil ein französisches Diplom nicht vorlag. Dies sah der EuGH als Verstoß gegen Art. 43 (ex-Art. 52) an. Nationale Vorschriften und Praktiken seien in einer den Zielen der Vertragsbestimmungen über die Niederlassungsfreiheit entsprechenden Weise anzuwenden und Art. 43 dürfe nicht eingeschränkt werden. Insbesondere wurde das Nichtvorliegen von Harmonisierungsrichtlinien gemäß Art. 47 (ex-Art. 57) nicht als Argument angesehen. Bei Nichtvorliegen von Harmonisierungsvorschriften forderte daher der EuGH die Verwirklichung der Niederlassungsfreiheit dadurch sicherzustellen, dass die Mitgliedstaaten geeignete Maßnahmen einleiten, um eine Berufszulassung zu gewährleisten. Dies wurde insbesondere aus Art. 10 (ex-Art. 5) gefolgert. Danach hätten die zuständigen öffentlichen Stellen – einschließlich der gesetzlich anerkannten Organisationen des Berufsstandes – sicherzustellen, dass diese Rechtsvorschriften und Praktiken in einer den Zielen der Vertragsbestimmung über die Niederlassungsfreiheit entsprechenden Weise angewendet werden⁶.

Zwar folgert der EuGH⁷ aus Art. 43 Abs. 2 (ex-Art. 52 Abs. 2), dass es jedem Mitgliedstaat in Ermangelung besonderer gemeinschaftsrechtlicher Vorschriften in gewissen Bereichen grundsätzlich freistehe, die Ausübung des Berufs für sein Hoheitsgebiet zu regeln, weshalb das von einigen Mitgliedstaaten aufgestellte Erfordernis der Zulassung zu einem bestimmten Beruf, z. B. zur Rechtsanwaltschaft, grundsätzlich zulässig sei. Durch dieses Erfordernis sollen nämlich die Zuverlässigkeit und die Beachtung der standesrechtlichen Grundsätze sowie die disziplinarische Kontrolle der Tätigkeit gewährleistet werden. Es dient somit einem schutzwürdigen Zweck⁸.

In einer weiteren Entscheidung – *Heylens* – aus dem Jahr 1987⁹ war diese Verpflichtung nochmals bestätigt worden und im Rahmen der Arbeitnehmerfreizügigkeit gemäß Art. 39 (ex-Art. 48) wurde die Verpflichtung wiederum aus Art. 10 (ex-Art. 5) hergeleitet¹⁰. Dabei wird davon ausgegangen, dass die

Mitgliedstaaten solange die notwendigen Kenntnisse und Fähigkeiten, die zur Ausübung eines Berufes notwendig sind festlegen können, solange es an einer Harmonisierung der Voraussetzung für den Zugang zu einem Beruf fehlt. Letztlich modifizierte der EuGH damit seine Rechtsprechung dahin gehend, dass nationale Berufszulässigkeitsbeschränkungen nur für Angehörige eines nicht harmonisierten Berufs zulässig sind.

Mit einem Urteil im Jahr 1991 – *Vlassopoulou*¹¹ – hatte der Gerichtshof in einem Verfahren zu entscheiden, in dem eine in Griechenland zugelassene Anwältin im Jahr 1988 die Zulassung als Rechtsanwältin in Deutschland beantragte. Zum Zeitpunkt der Antragstellung war die Richtlinie über die Anerkennung von Diplomen (Hochschuldiplomrichtlinie) noch nicht verabschiedet¹², so dass der Gerichtshof allein auf Grund der Niederlassungsfreiheit des Art. 43 (ex-Art. 52) entschied. Dabei verschärfte der EuGH seine Rechtsprechung zur Zulassungsbeschränkung bei nicht harmonisierten Berufen. So hat der EuGH eine Beeinträchtigung der Niederlassungsfreiheit gesehen, wenn die fraglichen nationalen Vorschriften die von dem Betroffenen in einem anderen Mitgliedstaat bereits erworbenen Kenntnisse und Fähigkeiten unberücksichtigt lassen. Es besteht also die Pflicht für den Aufnahmestaat zu prüfen, inwieweit die Kenntnisse und Fähigkeiten, die durch das von dem Betroffenen in seinem Herkunftsland erworbene Diplom bescheinigt werden, den nach dem Recht des Aufnahmestaates vorgeschriebenen Kenntnissen und Fähigkeiten entsprechen. Entsprechen die Diplome nur teilweise einander, so können die nationalen Behörden vom Bewerber den Nachweis verlangen, dass er die fehlenden Kenntnisse und Fähigkeiten erworben hat, allerdings nur so lange es an einer Harmonisierung der Voraussetzungen für den Zugang zu einem Beruf fehlt¹³. Ausdrücklich wird im Urteil die Nichtanwendbarkeit der Hochschuldiplomrichtlinie¹⁴ festgestellt¹⁵. Auf Grund der bereits bestehenden Rechtsprechung präzisiert der Gerichtshof nunmehr, dass der Mitgliedstaat, bei dem die Zulassung zu einem Beruf beantragt worden ist, nachgewiesene, gleichwertige Kenntnisse berücksichtigen muss. Die vorgeschriebenen notwendigen Diplome oder sonstigen beruflichen Qualifikationen müssen auch dann anerkannt werden, wenn sie in einem anderen Mitgliedstaat erworben wurden. Dabei haben die zuständigen Behörden zu prüfen, inwieweit die nach nationalem Recht vorgeschriebenen Kenntnisse und Fähigkeiten mit den im anderen Mitgliedstaat erworbenen übereinstimmen. Allerdings ist nicht erforderlich, dass im anderen Mitgliedstaat identische Kenntnisse erworben wurden, wie sie im Aufnahmestaat vorgeschrieben sind. Vielmehr reicht es aus, wenn die im anderen Mitgliedstaat erworbenen Kenntnisse den im Aufnahmestaat erforderlichen entsprechen (Nachweis entsprechender Kenntnisse).

Im Rahmen der Prüfung können die Behörden des Aufnahmestaates objektiven Unterschieden Rechnung tragen, die sich bei dem Vergleich ergeben¹⁶. Die Prüfung und Beurteilung der Gleichwertigkeit ist daher Verpflichtung der jeweiligen nationa-

4. EuGH v. 12. 7. 1984, Rs. 107/83, *Ordre des avocats au barreau de Paris/Klopp*, Slg. 1984, 2971, 2989, BeckRS 2004, 70683.

5. EuGH v. 28. 4. 1977, Rs. 71/76, *Thieffry/Conseil de l'ordre des avocats*, Slg. 1977, 765, 766.

6. EuGH v. 28. 4. 1977, Rs. 71/76, *Thieffry/Conseil de l'ordre des avocats*, Slg. 1977, 765, 766, Rn. 15 f., 18.

7. EuGH v. 12. 7. 1984, Rs. 107/83, *Ordre des avocats au barreau de Paris/Klopp*, Slg. 1984, 2971, 2989, BeckRS 2004, 70683, Rn. 17.

8. EuGH v. 19. 1. 1988, Rs. 292/86, *Gullung/Conseil de l'ordre des avocats du barreau de Colmar et de Saverne*, Slg. 1986, 111, 140, BeckRS 2004, 72983.

9. EuGH v. 15. 10. 1987, Rs. 222/86, *Unectef/Heylens*, Slg. 1987, 4097, BeckRS 2004, 72405.

10. EuGH v. 15. 10. 1987, Rs. 222/86, *Unectef/Heylens*, Slg. 1987, 4097, BeckRS 2004, 72405, Rn. 13, wörtlich führt der EuGH aus: „Da das Verfahren zur Anerkennung der Gleichwertigkeit das Erfordernis der für die Ausführung eines bestimmten Berufs verlangten Befähigung mit den Geboten der Freizügigkeit der Arbeitnehmer in Einklang bringen muss, muss es den innerstaatlichen Behörden ermöglichen, objektiv festzustellen, ob ein ausländisches Diplom seinem Inhaber die gleichen Kenntnisse und Fähigkeiten wie das innerstaatliche Diplom oder diesem zumindest gleichwertige Kenntnisse und Fähigkeiten bescheinigt. Diese Beurteilung der Gleichwertigkeit eines ausländischen Diploms muss ausschließlich danach erfolgen, welches Maß an Kenntnissen und Fähigkeiten dieses Diplom unter Berücksichtigung von Art und Dauer des Studiums und der praktischen Ausbildung, deren Abschluss es bescheinigt, bei seinem Besitzer vermuten lässt.“

11. EuGH v. 7. 5. 1991, Rs. 340/89, *Vlassopoulou*, Slg. 1991, I-2357, BeckRS 2004, 76565.

12. S.u. 1.2.

13. EuGH v. 7. 5. 1991, Rs. 340/89, *Vlassopoulou*, Slg. 1991, I-2357, BeckRS 2004, 76565, Rn. 9 unter Verweis auf EuGH v. 15. 10. 1987, Rs. 222/86, *Unectef/Heylens*, Slg. 1987, 4097, BeckRS 2004, 72405.

14. Richtlinie des Rates v. 21. 12. 1988, RL 98/48/EWG, s.u. 1.2.

15. EuGH v. 7. 5. 1991, Rs. 340/89, *Vlassopoulou*, Slg. 1991, I-2357, BeckRS 2004, 76565, Rn. 12.

16. EuGH v. 7. 5. 1991, Rs. 340/89, *Vlassopoulou*, Slg. 1991, I-2357, BeckRS 2004, 76565, Rn. 18, 19.

AUFSATZ

len Behörden. Dies beinhaltet auch, dass zu begründen ist, warum eine Gleichwertigkeit im Einzelfall nicht vorliegen soll.

Des Weiteren führt der Gerichtshof aus, dass vom Aufnahmemitgliedstaat im Rahmen eines Studiengangs oder durch praktische Erfahrung erworbene Kenntnisse bei der Prüfung der Vergleichbarkeit mit zu berücksichtigen sind¹⁷.

Die Behörde muss die Gründe nennen, auf denen die Entscheidung beruht, außerdem ist im Rahmen einer gerichtlichen Überprüfung die Begründung der Entscheidung ebenfalls notwendig¹⁸.

In späteren Entscheidungen – u. a. *Morgenbesser*¹⁹ – wird die Rechtsprechung – auch im Verhältnis zu der im Anschluss erlassenen RL 89/48²⁰ – präzisiert. Dabei ist zuerst die Anwendbarkeit der Richtlinie zu prüfen²¹, anschließend die Regelungen der Art. 39, 43. Bei der Entscheidung über einen Antrag auf Anerkennung einer Berufsqualifikation hat der Aufnahmestaar alle Befähigungsnachweise theoretischer und praktischer Art mit den nach dem Recht des Aufnahmestaates verlangten Qualifikationen zu vergleichen²² und zwar unabhängig davon, wo sie erworben wurden, woran auch die erlassenen Richtlinien nichts ändern können²³. Die Beurteilung der Gleichwertigkeit hat danach zu erfolgen, welcher Kenntnisstand auf Grund der Nachweise bei deren Besitzer zu vermuten ist²⁴. Wenn die vergleichende Prüfung zum Ergebnis der Gleichwertigkeit führt, ist die Anerkennung auszusprechen²⁵.

In einer danach erneut erfolgten Klarstellung – *Markopoulos*²⁶ – und mit der Übernahme dieser Grundsätze durch den Gemeinschaftsgesetzgeber steht fest, dass sämtliche Diplome, Prüfungszeugnisse und sonstige Befähigungsnachweise sowie die einschlägige Berufserfahrung zu berücksichtigen sind, unabhängig davon, ob sie in einem Mitgliedstaat (auch im Aufnahmemitgliedstaat) oder in einem Drittland erworben wurden²⁷.

1.2 Richtlinien

In der Zwischenzeit war die Hochschuldiplomrichtlinie am 21. 12. 1988²⁸ erlassen worden und musste bis zum 4. 1. 1991 umgesetzt werden.

Bei der Verabschiedung der Hochschuldiplomrichtlinie war strittig, ob der Beruf des Wirtschaftsprüfers unter die Regelung der Eignungsprüfung fallen konnte. Die Kommission war der Ansicht, es handle sich um einen harmonisierten Beruf im Sinne der *Heylens*-Entscheidung. Die deutsche Delegation er-

reichte die Aufnahme einer Formulierung des Art. 4 Abs. 1b RL 89/48 a. E. „... deren Ausübung eine genaue Kenntnis des nationalen Rechts erfordert und bei denen die Beratung und/oder der Beistand in Fragen des innerstaatlichen Rechts ein wesentlicher Bestandteil der beruflichen Tätigkeit ist ...“. Deutlich wird, dass beide Tatbestandsmerkmale kumulativ vorliegen müssen. Weiter wird deutlich, dass der Schutz der Rechtsberatung bzw. des Rechtsbeistands Sinn und Zweck dieser Vorschrift ist. Die Rechtfertigung der Eignungsprüfung für Wirtschaftsprüfer konnte sich gemäß 4 Abs. 1b RL 89/48 nur daraus ergeben, dass in Deutschland ein Rechtsberatungsmonopol besteht und die Wirtschaftsprüfer zur Rechtsberatung berechtigt sind²⁹. Dies gilt bezogen auf das Steuerrecht auch für Steuerberater.

Die Hochschuldiplomrichtlinie, die zu einem Zeitpunkt verabschiedet wurde, in dem die *Vlassopoulou*-Entscheidung noch nicht ergangen war, war in ihrer Grundhaltung deutlich restriktiver als die Rechtsprechung des Gerichtshofs. Hieraus ergaben sich in Folgejahren deutliche Friktionen in der Rechtsanwendung.

Daher wurde durch die SLIM-Richtlinie³⁰ wiederum eine Änderung der Hochschuldiplomrichtlinie verabschiedet, um die gemeinschaftsrechtlichen Grundsätze, die inzwischen durch die Rechtsprechung herausgearbeitet worden waren³¹ in die RL 89/48/EWG einzufügen³².

Mit einer grundlegenden Überarbeitung des Systems der Anerkennung beruflicher Qualifikationen begann man seit 2001. Als Ergebnis wurde nunmehr die RL 2005/36/EG vom 7. 9. 2005³³ erlassen. Allerdings ergibt sich in den hier einschlägigen Vorschriften keine Änderung. Dies wird bereits in der 14. Begründungserwägung deutlich, die ausführt, dass sich der Anerkennungsmechanismus nicht ändere. Daher wurde die Formulierung des Art. 4 Abs. 1b RL 89/48 in Art. 14 Abs. 3 RL 2005/36 unverändert übernommen³⁴. Die Einfügung durch die SLIM-Richtlinie³⁵ wurde in Art. 14 Abs. 5 RL 2005/36 präzisiert³⁶. Wesentliche Neuerungen der RL 2005/36 sind die Koordinierungsregelungen des Art. 56, mit Benennung der für die Ausbildungsnachweise und sonstigen Unterlagen zuständi-

29 *Berscheid/Kirschbaum*, Freie Berufe in der EG, 1991, S. 130.

30 RL 2001/19/EG v. 14. 5. 2001.

31 In den Erwägungsgründen der RL 2001/19/EG wird ausgeführt: „Gemäß den Artikeln 39 und 43 des Vertrags in der Auslegung durch den Gerichtshof der Europäischen Gemeinschaften (Rechtssache C-340/89 (*Vlassopoulou*), Slg. 1991, I-2357) muss der Aufnahmemitgliedstaat beurteilen, ob die in praktischer Erfahrung erworbenen Kenntnisse für den Nachweis des Erwerbs der fehlenden Kenntnisse ausreichen. Aus Gründen der Klarheit und Rechtssicherheit gegenüber dem Bürger, der seinen Beruf in einem anderen Mitgliedstaat ausüben möchte, ist es wünschenswert, in die Richtlinien über die allgemeine Regelung die Verpflichtung aufzunehmen, dass der Aufnahmemitgliedstaat zu prüfen hat, ob die Berufserfahrung, die der Antragsteller im Anschluss an den Erwerb der von ihm vorgelegten beruflichen Befähigungsnachweis(e) erworben hat, die oben genannten Bereiche abdeckt.“ Aus diesem Grund wurde durch Art. 1 Abs. 3 der RL 2001/19/EG die Regelung des Art. 4 Abs. 1 Buchst. b der RL 89/48/EWG nach Unterabs. 1 ergänzt.

32 Die Ergänzung lautet: „Beabsichtigt der Aufnahmemitgliedstaat vom Antragsteller zu verlangen, dass er einen Anpassungslehrgang absolviert oder eine Eignungsprüfung ablegt, so muss er zuvor überprüfen, ob die vom Antragsteller während seiner Berufserfahrung erworbenen Kenntnisse die wesentlichen Unterschiede, auf die in Unterabsatz 1 Bezug genommen wird, ganz oder teilweise abdecken.“

33 ABl. L 255, S. 22 ff.

34 „Abweichend vom Grundsatz der freien Wahl des Antragstellers nach Absatz 2 kann der Aufnahmemitgliedstaat bei Berufen, deren Ausübung eine genaue Kenntnis des einzelstaatlichen Rechts erfordert und bei denen Beratung und/oder Beistand in Bezug auf das einzelstaatliche Recht ein wesentlicher und beständiger Teil der Berufsausübung ist, entweder einen Anpassungslehrgang oder eine Eignungsprüfung vorschreiben.“

35 RL 2001/19/EG v. 14. 5. 2001.

17 EuGH v. 7. 5. 1991, Rs. 340/89, *Vlassopoulou*, Slg. 1991, I-2357, BeckRS 2004, 76565, Rn. 20.

18 EuGH v. 7. 5. 1991, Rs. 340/89, *Vlassopoulou*, Slg. 1991, I-2357, BeckRS 2004, 76565, Rn. 22.

19 EuGH v. 13. 11. 2003, C-313/01, *Morgenbesser*, Slg. 2003, I-13467, BeckRS 2004, 76264.

20 S.u. 1.2.

21 EuGH v. 13. 11. 2003, C-313/01, *Morgenbesser*, Slg. 2003, I-13467, BeckRS 2004, 76264, Rn. 43.

22 EuGH v. 13. 11. 2003, C-313/01, *Morgenbesser*, Slg. 2003, I-13467, BeckRS 2004, 76264, Rn. 57.

23 EuGH v. 13. 11. 2003, C-313/01, *Morgenbesser*, Slg. 2003, I-13467, BeckRS 2004, 76264, Rn. 58.

24 EuGH v. 13. 11. 2003, C-313/01, *Morgenbesser*, Slg. 2003, I-13467, BeckRS 2004, 76264, Rn. 68.

25 EuGH v. 13. 11. 2003, C-313/01, *Morgenbesser*, Slg. 2003, I-13467, BeckRS 2004, 76264, Rn. 70.

26 EuGH v. 7. 10. 2004, C-255/01, *Markopoulos*, DStRE 2005, 121.

27 EuGH v. 7. 10. 2004, C-255/01, *Markopoulos*, DStRE 2005, 121, Rn. 65: „... ob die im Aufnahmemitgliedstaat im Rahmen eines Studiengangs ... erworbenen Kenntnisse für den Nachweis des Erwerbs der fehlenden Kenntnisse ausreichen.“; so schon *Morgenbesser*, EuGH v. 13. 11. 2003, C-313/01, Slg. 2003, I-13467, BeckRS 2004, 76264, Rn. 67.

28 Richtlinie des Rates v. 21. 12. 1988, RL 89/48/EWG.

gen Stelle (Art. 56 Abs. 3) und nationaler Koordinatoren (Art. 56 Abs. 4), der Informationsaustausch zwischen den Behörden (Art. 8, 56) sowie die Möglichkeit der Bildung gemeinsamer Plattformen für Berufsqualifikationen (Art. 15); außerdem werden in Anhang VII die Unterlagen und Bescheinigungen aufgeführt, die vom Aufnahmemitgliedstaat verlangt werden können.

Die RL 84/253/EWG wurde bezüglich des Berufsstands der Abschlussprüfer überarbeitet³⁷. Die Richtlinie ist noch nicht im Hinblick auf die RL 2005/36/EG angepasst. Die mit der vorstehenden Richtlinie korrespondierende Norm des Art. 14³⁸ ist nicht mit der derzeitigen Rechtslage abgestimmt und verweist noch auf die RL 89/48, die mit Anwendbarkeit der RL 2005/36 außer Kraft tritt.

1.3 Allgemeine Rechtsprechung zum Verständnis der Grundfreiheiten als Beschränkungsverbote

Die bisherige Rechtsentwicklung kann nicht ohne eine dogmatische Einordnung in die Rechtsprechung des EuGH zu den Grundfreiheiten erfolgen. War früher umstritten, ob die Grundfreiheiten als Beschränkungsverbote einzuordnen sind oder einzelne als Diskriminierungsverbote³⁹, ist die Rechtsprechung spätestens seit der *Gebhard*-Entscheidung⁴⁰ dahin gehend konkretisiert, dass Art. 43 (ex-Art. 52) ein allgemeines Beschränkungsverbot darstellt. Beschränkung bedeutet danach all die Fälle, „die die Ausübung der durch den Vertrag garantierten grundlegenden Freiheiten behindern oder weniger attraktiv machen können“⁴¹. Eine solche Behinderung ist nur zulässig, wenn sie:

- (1.) aus zwingenden Gründen des Allgemeinwohls gerechtfertigt ist,
- (2.) geeignet ist, die Verwirklichung des mit ihr verfolgten Zieles zu gewährleisten und
- (3.) nicht über das hinausgeht, was zur Erreichung dieses Zieles erforderlich ist.

Eine hiervon abweichende Meinung⁴² sieht das Beschränkungsverbot zwar als allgemein anerkannt an, differenziert aber je nach Grundfreiheit die Reichweite. Es sei unerträglich, dass die nationalen Rechtsvorschriften aller Art auf dem Prüfstand stünden, zudem bestehe der Zielzustand nicht in der Schaffung eines ein-

heitlichen supranationalen Rechts⁴³. Es ist zuzugeben, dass ein nicht eingeschränktes Beschränkungsverbot zu ausufernden Ergebnissen führte, allerdings hat der EuGH gerade hierfür die Rechtfertigungsgründe mit Allgemeingültigkeit formuliert. Auch die Rechtsgebiete, die als Beispiel angeführt wurden, dass dort kein Beschränkungsverbot, sondern ein Diskriminierungsverbot vorliege, weil es sich um integrierte nationale Ordnungssysteme⁴⁴ handele (wie das System der direkten Steuern⁴⁵) können nicht als Beleg dienen. Dies zeigen zwei neuere Entscheidungen des EuGH, die am selben Tag verkündet wurden⁴⁶. Beide Entscheidungen gehen stringent von der Dogmatik der Niederlassungsfreiheit als Beschränkungsverbot aus, die Entscheidung *Marks & Spencer* als erste auf dem Gebiet der direkten Steuern, wobei die Einschränkungen, die der Gerichtshof vornimmt, zeigen, dass die Rechtfertigungsgründe auch für die Kritiker zufriedenstellende Ergebnisse begründen können. Daher dürfte nunmehr die Einordnung der Grundfreiheiten als Beschränkungsverbote klargestellt sein.

2. Verhältnis Primärrecht und Sekundärrecht

Die vorstehenden Ausführungen werfen auch die Frage des Verhältnisses zwischen der Richtlinie und dem Vorrang des Primärrechts auf⁴⁷. Für die Prüfungsreihenfolge ist nach Ansicht des EuGH zuerst die Richtlinie, dann das Primärrecht relevant⁴⁸. In anderem Zusammenhang sieht der Gerichtshof die Harmonisierungsvorschriften lediglich als hilfreich, jedoch nicht als Vorbedingung an⁴⁹. Hieraus ist zu folgern, dass die Grundfreiheiten auch gegenüber der Gemeinschaft als Beschränkungsverbote gelten müssen, zumindest aber bei der Interpretation der Richtlinie einzubeziehen sind. Der ausdrückliche Verweis auf die vorrangige Geltung des Primärrechts hat auch Auswirkungen auf Richtlinien. Diese unterliegen selbst einer Prüfung, ob die durch die Richtlinie zugelassenen Einschränkungen den Anforderungen des Primärrechts gerecht werden. Denn auch dann, wenn eine Richtlinie Einschränkungen generell zulässt, können diese nicht weiter gehen als solche, die im Rahmen der Art. 39, 43 zulässig wären, da nur dieser Prüfungsmaßstab im Einzelfall Geltung erlangen kann. Die Richtlinie selbst kann das Primärrecht auch deshalb nicht einschränken, weil sie ihre Rechtswirkung erst durch die Umsetzung in nationales Recht erhält. Prüfungsmaßstab ist daher das Verhältnis zwischen nationalem Recht und dem Gemeinschaftsrecht, darunter auch dem Primärrecht. Soweit die Richtlinie Umsetzungen zulässt, die gegen das Primärrecht verstoßen, läge ein Verstoß gegen das Gemeinschaftsrecht vor.

36 „Bei der Anwendung des Absatzes 1 ist nach dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit zu verfahren. Insbesondere muss der Aufnahmemitgliedstaat, wenn er beabsichtigt, dem Antragsteller einen Anpassungslehrgang oder eine Eignungsprüfung aufzuerlegen, zunächst prüfen, ob die vom Antragsteller im Rahmen seiner Berufspraxis in einem Mitgliedstaat oder einem Drittland erworbenen Kenntnisse den wesentlichen Unterschied nach Absatz 4 ganz oder teilweise ausgleichen können.“

37 RL 2006/43/EG des Europäischen Parlaments und des Rates v. 17. 5. 2006.

38 Art. 14: „Die zuständigen Stellen der Mitgliedstaaten legen Verfahren für die Zulassung von Abschlussprüfern, die in anderen Mitgliedstaaten zugelassen sind, fest. Im Rahmen dieser Verfahren darf dem Abschlussprüfer höchstens ein Eignungstest nach Art. 4 der RL 89/48/EWG des Rates v. 21. 12. 1988 über eine allgemeine Regelung zur Anerkennung der Hochschuldiplome, die eine mindestens dreijährige Berufsausbildung abschließen (1), auferlegt werden. Bei diesem Eignungstest, der in einer der nach der in dem betreffenden Mitgliedstaat geltenden Sprachenregelung zugelassenen Sprache durchgeführt wird, wird lediglich überprüft, ob der Abschlussprüfer über eine ausreichende Kenntnis der für die Abschlussprüfung relevanten Rechts- und Verwaltungsvorschriften des betreffenden Mitgliedstaats verfügt.“

39 Vgl. hierzu grundlegend *Knobbe-Keuk*, ZHR 1990, 325 und DB 1990, 2573, m. w. N.

40 EuGH v. 30. 11. 1995, C-55/94, *Gebhard*, Slg. 1995, I-4165, BeckRS 2004, 77557.

41 EuGH v. 30. 11. 1995, C-55/94, *Gebhard*, Slg. 1995, I-4165, BeckRS 2004, 77557, Tenor.

42 *Grabitz-Randelzhofer/Forsthoff*, Std. Mai 2001, vor Art. 39-55 Rn. 88 ff., m. w. N.

43 *Grabitz-Randelzhofer/Forsthoff*, (Fn. 42), Rn. 91 ff., m. w. N.

44 *Grabitz-Randelzhofer/Forsthoff*, (Fn. 42), Rn. 118 ff., m. w. N.

45 *Grabitz-Randelzhofer/Forsthoff*, (Fn. 42), Rn. 120.

46 EuGH v. 13. 12. 2005, C-446/03, *Marks & Spencer*, DStR 2005, 2168; v. 13. 12. 2005, C-411/03, *SEVIC*, DStR 2006, 49, IStR 2006, 32, m. Anm. *Beul*.

47 Vgl. hierzu *Schön/Schindler*, IStR 2004, 571, 575 f., m. w. N. zum Streitstand.

48 EuGH v. 13. 11. 2003, C-313/01, *Morgenbesser*, Slg. 2003, I-13467, BeckRS 2004, 76264, Rn. 43.

49 EuGH v. 13. 12. 2005, C-411/03, *SEVIC*, DStR 2006, 49, IStR 2006, 32, m. Anm. *Beul*, Rn. 26. „Wenn gemeinschaftliche Harmonisierungsvorschriften ... auch gewiss hilfreich wären, so sind sie doch keine Vorbedingung für die Durchführung der in den Artikeln 43 EG und 48 EG verankerten Niederlassungsfreiheit (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 28. Januar 1992 in der Rechtssache C-204/90, *Bachmann*, Slg. 1992, I-249, Randnr. 11“, ähnlich EuGH v. 13. 11. 2003, C-313/01, *Morgenbesser*, Slg. 2003, I-13467, BeckRS 2004, 76264, Rn. 58: „Diese Verpflichtung ... (sc. zur Prüfung der Gleichwertigkeit der Befähigungsnachweise) ... wird auch durch den Erlass von Richtlinien über die gegenseitige Anerkennung von Diplomen nicht in Frage gestellt“.

3. Rechtsberatung und Berufsankennung als Steuerberater oder Wirtschaftsprüfer

Zum Schutz der Allgemeinheit gilt in Deutschland grundsätzlich das Rechtsberatungsmonopol⁵⁰. Danach ist Rechtsberatung nur mit besonderer Qualifikation gestattet. Die Berufszulassung des Steuerberaters und des Wirtschaftsprüfers erlauben Rechtsberatung auf dem Gebiet des Steuerrechts⁵¹ bzw. im Zusammenhang mit der gestatteten beruflichen Tätigkeit⁵². Es können sich daher zwei Fallvarianten ergeben: Zuerst der Antrag eines ausländischen Berufsträgers im Inland oder der Antrag eines deutschen Berufsträgers im Ausland. Eine Beschränkung rechtlicher Beratung ist aus Gründen des Allgemeinwohls grundsätzlich als gerechtfertigt anzusehen⁵³. Die Anerkennung als Steuerberater oder Wirtschaftsprüfer richtet sich daher im Wesentlichen nach den gleichen Grundsätzen. Allerdings ist die Berufszulassung als Wirtschaftsprüfer bereits Gegenstand gemeinschaftsrechtlicher Regelungen, so dass zuerst hierauf eingegangen werden soll, wobei die dargelegten Grundsätze auch für den Berufsstand des Steuerberaters gelten.

3.1 Abschlussprüfer als harmonisierter Beruf

3.1.1 Regelung des Berufszugangs in der 8. Bilanzrichtlinie

Zuerst soll im Folgenden erörtert werden, wie ein Abschlussprüfer aus einem anderen Mitgliedstaat die Zulassung zum Wirtschaftsprüfer erlangen kann. Grundregel ist hierbei, dass der Aufnahmestaat die ausländischen Diplome anzuerkennen hat, ohne zusätzliche Anforderungen zu stellen⁵⁴. Nur bei wesentlichen Abweichungen der Ausbildung bzw. der Berufsbilder darf der Aufnahmestaat oder das Gastland einen höchstens dreijährigen Anpassungslehrgang oder eine Eignungsprüfung vorschreiben⁵⁵. Dies ist nach der *Vlassopoulou*-Entscheidung⁵⁶ jedoch nur dann möglich, wenn eine solche wesentliche Abweichung tatsächlich gegeben ist. Dabei steht dem Antragsteller nach Art. 14 Abs. 2 RL 2005/36 grundsätzlich das Wahlrecht zwischen diesen Anpassungsinstrumenten (Anpassungslehrgang oder Eignungsprüfung) zu. Der Aufnahmestaat kann die Wahl nur einschränken, wenn es sich um Berufe handelt, deren Ausübung eine genaue Kenntnis des nationalen Rechts erfordert und bei denen die Beratung und/oder der Beistand in Fragen des innerstaatlichen Rechts ein wesentlicher Bestandteil der beruflichen Tätigkeit ist⁵⁷.

Die Hochschuldiplomrichtlinie galt für alle Angehörigen eines Mitgliedstaates, die als Selbstständige oder abhängig Beschäftigte einen reglementierten Beruf in einem anderen Mitgliedstaat ausüben wollen, nicht aber für Berufe, für die spezielle Anerkennungs-Richtlinien erlassen worden sind⁵⁸. Nunmehr ist durch die RL 2005/36 eine Zusammenfassung mit den speziellen Anerkennungsrichtlinien erfolgt. Bei dem Beruf des Abschlussprüfers besteht die Besonderheit, dass die Zugangsvoraussetzungen durch eine spezielle Richtlinie (84/253 EWG) geregelt sind. Allerdings sind die Berufszulassungsvoraussetzungen nicht isoliert durch die RL 2005/36 zu klären, sondern unter

Berücksichtigung der inzwischen ergangenen Rechtsprechung. Entscheidend ist dabei, dass die Vorgängervorschrift – die Hochschuldiplomrichtlinie – bereits verabschiedet war, als die *Vlassopoulou*-Entscheidung die Rechtsprechung zu Art. 43 modifizierte. Die Berufszulassungsvoraussetzungen sind daher vor dem Hintergrund der Rechtsprechung des EuGH zu interpretieren. Insbesondere kann die Richtlinie nicht Primärrecht (hier: Art. 43) einschränken⁵⁹.

Diese Rechtsprechung hat der EuGH in der *Gebhard*-Entscheidung⁶⁰ dahin gehend weiter konkretisiert, dass Art. 43 (ex-Art. 52) ein allgemeines Beschränkungsverbot darstellt und eine Verhältnismäßigkeitsprüfung vorzunehmen ist.

Mögliche zwingende Gründe des Allgemeinwohls können im konkreten Fall nur der Schutz des rechtssuchenden Bürgers vor unzulässiger und inkompetenter Rechtsberatung sein. Denn die Normen über den Abschlussprüfer sind harmonisiert und tragen dem Schutzinteresse des Vertrauens in die Kenntnisse der Abschlussprüfer europaweit Rechnung.

Der Zugang zum Beruf des Abschlussprüfers ist in der Richtlinie des Rates 84/253 europaweit geregelt. Die Richtlinie definiert die Befähigungsnachweise, die Voraussetzung für die Zulassung eines Bewerbers im Geltungsbereich der Richtlinie sind⁶¹ bzw. deren Gleichwertigkeit auch bei Übergangszulassungen gegeben sein muss⁶².

Somit weist das Berufsbild des Abschlussprüfers – mit Ausnahme der Rechtsberatung – keine wesentlichen nationalen Unterschiede auf. Diese Gleichwertigkeit ergibt sich auch aus Art. 1 Abs. 1 der RL 84/253. Zweck der Richtlinie ist es, einen hohen Befähigungsstand der Rechnungsprüfer zu gewährleisten. Damit verbunden wurden die Zugangsvoraussetzungen einheitlich festgelegt⁶³.

Zwar ist in der zwölften Begründungserwägung der Achten Gesellschaftsrechtlichen Richtlinie ausgeführt, dass dies nicht die „Anerkennung von Zulassungen für die Pflichtprüfung [von Rechnungslegungsunterlagen], die den Angehörigen anderer Mitgliedstaaten erteilt worden ist“ betreffe, die nach dieser Begründungserwägung später geregelt werden soll, aber der inzwischen erreichte Stand der Integration und die Angleichung der Rechnungslegungsvorschriften durch die Mitgliedstaaten erzwingt eine andere Auslegung. Hierbei ist zu berücksichtigen, dass die vorerwähnte Richtlinie zu einem Zeitpunkt verabschiedet wurde, als die Rechtsprechung des EuGH zu Art. 43 sich noch nicht auf dem heutigen Stand befand und man insbesondere davon ausging, dass (wie in der früheren Rechtsprechung ausgeführt) ein nationales Diplom verlangt werden könnte. Diese Auffassung, die auch in der Richtlinie zum Ausdruck kam, ist nach der drei Jahre später ergangenen *Heylens*-Entscheidung⁶⁴ überholt, was durch die *Vlassopoulou*-Entscheidung⁶⁵ noch bestätigt wird, die die nationale Regelung

59 S.o. 2.

60 EuGH v. 30. 11. 1995, C-55/94, *Gebhard*, Slg. 1995, I-4165, BeckRS 2004, 77557.

61 Art. 4 RL 84/253.

62 Art. 19 RL 84/253.

63 Die Präambel der 8. Bilanzrichtlinie (84/253/EWG) führt wörtlich aus: „Es ist von Wichtigkeit, die Anforderungen in bezug auf die Befähigung der zur Durchführung der Pflichtprüfung der Rechnungslegungsunterlagen befugten Personen zu harmonisieren und sicherzustellen, dass diese Personen unabhängig sind und einen guten Leumund haben. Durch eine berufliche Eignungsprüfung müssen ein hoher Stand an für die Durchführung der Pflichtprüfung der Rechnungsunterlagen erforderlichen theoretischen Kenntnissen wie auch die Fähigkeit, diese Kenntnisse bei der Pflichtprüfung praktisch anzuwenden, gewährleistet werden.“

64 EuGH v. 15. 10. 1987, Rs. 222/86, *Unectef/Heylens*, Slg. 1987, 4097, BeckRS 2004, 72405.

50 Vgl. Art. 1 § 1, § 3 Nr. 2 RBerG.

51 Vgl. § 3 StBerG.

52 Vgl. Art. 1 § 5 Nr. 2 RBerG.

53 EuGH v. 12. 12. 1996, C-3/95, *Reisebüro Broeder/Sandker*, Slg. 1996 I-6511, BeckRS 2004, 76480.

54 Vgl. Art. 13 Abs. 1 RL 2005/36 (Art. 3 RL 89/48).

55 Vgl. Art. 14 Abs. 1 RL 2005/36 (Art. 4 Abs. 1b RL 89/48).

56 EuGH v. 7. 5. 1991, Rs. 340/89, *Vlassopoulou*, Slg. 1991, I-2357, BeckRS 2004, 76565.

57 Vgl. Art. 14 Abs. 3 RL 2005/36 (Art. 4 Abs. 1b RL 89/48 a. E.).

58 Vgl. Art. 2 RL 89/48.

AUFSATZ

der Befähigungsnachweise für Anwälte nur deshalb zulässt, weil die Berufszugangsvoraussetzungen für Rechtsanwälte noch nicht harmonisiert sind⁶⁶.

Der Beruf des Abschlussprüfers ist auf der Grundlage des Art. 44 Abs. 3g (ex-54 Abs. 3g) harmonisiert. Grundsätzlich stellt Art. 47 (ex-Art. 57) die allgemeine Ermächtigungsgrundlage für eine Harmonisierung dar. Für gesellschaftsrechtliche Zusammenhänge ist jedoch eine spezielle Ermächtigung in Art. 44 Abs. 2g (ex-54 Abs. 3g) ausdrücklich speziell normiert⁶⁷. Die Harmonisierung ist tatsächlich erfolgt. Der Richtliniengeber hat ein europaweites Interesse an der Befähigung der zur Pflichtprüfung zugelassenen Personen erkennen lassen und insoweit auch Anforderungen an die nationalen Gesetzgeber gestellt. Damit sind nationale Gemeinwohlinteressen – soweit sie sich auf den durch die Richtlinie geregelten Berufsbereich beziehen – nicht mehr relevant. In Deutschland ist der Wirtschaftsprüfer Berufsstand im Sinne dieser Richtlinie und damit liegen die Voraussetzungen eines harmonisierten Berufs vor.

Art. 14 der RL 2006/43/EG⁶⁸ bestätigt dieses Ergebnis, da nur noch eine Prüfung auf rechtl. Gebiet erfolgen kann. Auch hier gilt jedoch der allgemeine Grundsatz, dass zuerst zu prüfen ist, ob insoweit gleichwertige Kenntnisse vorliegen. Insbesondere dürfte der Verweis in Art. 14 der Richtlinie auf Art. 4 der RL 89/48 durch einen entsprechenden Verweis auf die RL 2005/36 geändert werden, wonach keine höheren Anforderungen an den Antragsteller als dort vorgesehen, verlangt werden können. Allerdings wäre es zu begrüßen, wenn Art. 14 der Richtlinie auf die RL 2005/36 insgesamt verwies, um sicherzustellen, dass die Prüfung der Gleichwertigkeit, die die Rechtsprechung verlangt, nicht durch eine Fehlinterpretation in Frage gestellt wird.

Folglich läge ein Verstoß gegen Art. 43 vor, wenn trotz gleicher Zugangsvoraussetzungen und einheitlichen Berufsbildes der Bewerber Eignungsprüfungen in den Bereichen ablegen müsste, deren Schutzzweck europaweit harmonisiert ist.

Dies umfasst auch eine Prüfung im Berufsrecht, die zwingend dann entfallen muss, soweit der Antragsteller vergleichbaren Ständeregeln unterliegt. Zwar ist zuzugeben, dass die Regelungen des Berufsrechts bislang nicht angeglichen sind und eine Vergleichbarkeit möglicherweise zu verneinen sein könnte. Dies ist jedoch im Einzelfall zu prüfen. Denkbar ist, dass bereits gleichwertige Kenntnisse – auch im Geltungsgebiet des Aufnahmestaates – nachgewiesen wurden, was z. B. der Fall ist, wenn der Bewerber bereits einen vergleichbaren anderen reglementierten Beruf in Deutschland ausübt (z. B. Rechtsanwalt oder Steuerberater). Die Berufsrechte der freien Berufe, die unbeschränkte oder beschränkte Rechtsberatung betreiben, sind weitestgehend angeglichen. Dies ist Folge der im Zuge der Rechtsprechung des BVerfG vorgenommenen Reform der Berufsrechte. Insoweit ist die Kenntnis eines ähnlichen Berufsrechts der Kenntnis des Berufsrechts der Wirtschaftsprüfer als gleichwertig anzusehen.

Ein weiteres Argument folgt aus Art. 1 Abs. 1 der RL 84/253. Danach können Bewerber unter bestimmten Voraussetzungen ohne Eignungsprüfung zugelassen werden. Dies gibt

den Stand der Rechtsentwicklung wieder, den die Interpretation des Art. 43 bereits mit der Entscheidung *Vlassopoulou*⁶⁹ und vor der Verabschiedung der Hochschulrichtlinie erreicht hat. Gerade die Entscheidung *Heylens*⁷⁰ macht deutlich, dass eine Harmonisierung der Voraussetzungen für den Zugang zu einem Beruf dazu führen muss, dass insoweit eine Eignungsprüfung nicht mehr zwingend verlangt werden kann.

Auch eine unmittelbare Wirkung ist zu bejahen. Denn bei Art. 43 handelt es sich um Primärrecht, das durch Richtlinien nicht eingeschränkt werden kann⁷¹. Art. 1 Abs. 1 der RL 84/253 ist als hinreichend bestimmte, den Bürger begünstigende, Norm unmittelbar wirkendes Recht. Denn sowohl Nichtumsetzung als auch falsche Umsetzung einer Richtlinie führen unter den vorgenannten Voraussetzungen zur Direktwirkung der Richtlinie⁷². Im vorliegenden Zusammenhang wird durch die Richtlinie ein gemeinschaftsweiter Standard vorgegeben. Durch Festlegung der Zugangsvoraussetzungen in den Art. 4 ff. und dem verfolgten Ziel, den hohen Befähigungsstand der Rechnungsprüfer europaweit zu gewährleisten, ist die RL 84/253 sowohl inhaltlich als auch bzgl. des Ziels bestimmt.

3.1.2 Die Voraussetzungen der Zulassung im Einzelnen

Gemäß Art. 43 i. V. m. Art. 1 Abs. 1 der RL 84/253 muss ein Bewerber als Wirtschaftsprüfer in Deutschland ohne Nachweise (wie Diplome, Eignungsprüfungen, etc.) zugelassen werden, wenn zwei Bedingungen erfüllt sind:

- (1.) Nach Art. 1 Abs. 1a) muss die erworbene Befähigung als Abschlussprüfer gleichwertig sein. Gleichwertigkeit ist gegeben, wenn keine wesentlichen Unterschiede in Ausbildung und Berufsbild vorliegen⁷³. Die Richtlinie hat zur Konsequenz, dass keine Unterschiede mehr bestehen, da das Berufsbild des Rechnungsprüfers einheitlich geregelt wurde.
- (2.) Weiterhin muss der Bewerber gemäß Art. 1 Abs. 1b) den Nachweis der Rechtskenntnisse erbracht haben, die nach der Richtlinie verlangt werden. Dabei können nur gleichwertige Rechtskenntnisse verlangt werden. So ist eine Prüfung im Umsatzsteuerrecht, da europaweit harmonisiert, nicht als zulässig anzusehen. Gleichwertig dürften durch die gesellschaftsrechtlichen Richtlinien auch die Kenntnisse im Gesellschaftsrecht sein. Einem luxemburgischen Abschlussprüfer kann in Deutschland als Eignungsprüfung für den Berufszugang des Wirtschaftsprüfers wegen der Vergleichbarkeit der direkten Steuersysteme keine diesbezügliche Eignungsprüfung abverlangt werden. Umgekehrt kann einem Abschlussprüfer in Luxemburg keine Eignungsprüfung abverlangt werden, da er nach dortigem Recht nicht zur Rechtsberatung befugt ist.

Auch entgegenstehendes nationales Recht könnte keine andere Entscheidung rechtfertigen, da sich aus Art. 10 nach ständiger Rechtsprechung des EuGH der Vorrang des Gemeinschaftsrechts vor dem nationalen Recht ergibt. Dies ist von Amts wegen zu berücksichtigen⁷⁴. Eine nationale Regelung, die gegen Gemeinschaftsrecht verstößt, muss unbeachtet bleiben⁷⁵. Hierbei ist es nicht ausschlaggebend, ob der nationale Gesetzgeber

65 EuGH v. 7. 5. 1991, Rs. 340/89, *Vlassopoulou*, Slg. 1991, I-2357, BeckRS 2004, 76565.

66 EuGH v. 7. 5. 1991, Rs. 340/89, *Vlassopoulou*, Slg. 1991, I-2357, BeckRS 2004, 76565, Tz. 10: „Es steht fest, dass noch keine Maßnahme gemäß Art. 57 Abs. 2 EWG-Vertrag zur Harmonisierung der Voraussetzungen für den Zugang zur Anwaltschaft erlassen wurde.“

67 Vgl. *Grabitz-Randelzhofer/Forsthoff*, (Fn. 42), Art. 44 Rn. 15 ff.

68 S.o. Fn. 38.

69 EuGH v. 7. 5. 1991, Rs. 340/89, *Vlassopoulou*, Slg. 1991, I-2357, BeckRS 2004, 76565.

70 EuGH v. 15. 10. 1987, Rs. 222/86, *Unectef/Heylens*, Slg. 1987, 4097, BeckRS 2004, 72405.

71 S.o. 3.

72 Vgl. *Grabitz-Nettesheim*, Std. Aug. 2002, Art. 249 Rn. 159, m. w. N.

73 *Berscheid/Kirschbaum*, (Fn. 29), S. 127.

74 EuGH v. 15. 7. 1964, Rs. 6/64, *Costa/ENEL*, Slg. 1964, 1251.

75 EuGH v. 28. 6. 1978, Rs. 106/77, *Simmenthal II*, Slg. 1978, 629.

bei der Verabschiedung der Regelungen zum Berufszugang von der Vereinbarkeit der verabschiedeten Gesetze ausging oder dass die Kommission die nationalen Regelungen bisher nicht in Zweifel gezogen hat. Denn die Berufszugangsvoraussetzungen werden von der Kommission grundsätzlich erst beanstandet, wenn die konkrete Normanwendung nachhaltig – insbesondere in einer Mehrzahl von Fällen – zur Verletzung von Gemeinschaftsrecht führt. Eine Vorrangstellung des nationalen Rechts existiert gerade nicht. Auch sieht die Rechtsprechung des EuGH grundsätzlich keine ausschließliche Verwerfungskompetenz ähnlich dem deutschen Verfassungsrecht vor, sondern erlegt diese Prüfung verpflichtend den zur Entscheidung berufenen nationalen Organen auf.

Bei der Prüfung der Anerkennung einer Berufsqualifikation sind in diesem Zusammenhang alle theoretischen und praktischen Befähigungen und Befähigungsnachweise des Antragstellers zu prüfen⁷⁶. Die gleiche Auffassung ergibt sich auch aus den Erwägungsgründen der RL 2001/19/EG vom 14. 5. 2001⁷⁷ und durch die Einfügung nach Unterabs. 1 in Art. 4 Abs. 1 Buchst. b der RL 89/48/EWG durch Art. 1 Abs. 3 der RL 2001/19/EG⁷⁸, wonach auf die durch die Berufserfahrung erworbenen Kenntnisse abgestellt wird.

In diesem Zusammenhang steht fest, dass die Nachweise zu berücksichtigen sind unabhängig davon, ob sie in einem Mitgliedstaat (auch im Aufnahmemitgliedstaat) oder in einem Drittland erworben wurden⁷⁹. Diese Auslegung ergibt sich aus dem Primärrecht, insbesondere Art. 43.

3.2 Steuerberater als rechtsberatender Beruf

Die vorstehenden Ausführungen gelten sinngemäß auch für die Zulassung als Steuerberater. Allerdings liegt eine Harmonisierung des Berufs nicht vor. Außerdem steht im Unterschied zu dem Beruf des Wirtschaftsprüfers die Beratung im Vordergrund, die eine tendenziell intensivere Eignungsprüfung eher rechtfertigen kann. Denn die Systeme der direkten Steuern sind kaum harmonisiert, wenn man von Sonderfällen absieht, wie den Strukturen des luxemburgischen Steuerrechts, die den deutschen weitgehend angenähert sind. Dem Steuerberater – allerdings auch dem Wirtschaftsprüfer – ist gemäß § 3 StBerG – auf dem Gebiet des Steuerrechts eine Rechtsberatung gestattet. Daher kann von einem Antragsteller in Deutschland grundsätzlich eine Eignungsprüfung im Steuerrecht verlangt werden, wenn er nicht vergleichbare Kenntnisse nachweist. Allerdings dürfte eine Eignungsprüfung im Umsatzsteuer- und im Bilanzrecht ausgeschlossen sein, da die Systeme durch die Mehrwertsteuerrichtlinien⁸⁰ und die Gesellschaftsrechtlichen Richtlinien⁸¹ europaweit harmonisiert wurden. Kenntnisse in Volkswirtschafts- oder Betriebswirtschaftslehre können auch nicht überprüft werden, wenn sie im Herkunftsstaat bereits Prüfungsbestandteil waren.

76 EuGH v. 13. 11. 2003, C-313/01, *Morgenbesser*, Slg. 2003, I-13467, BeckRS 2004, 76264.

77 S.o. Fn. 31.

78 S.o. Fn. 32.

79 EuGH v. 13. 11. 2003, C-313/01, *Morgenbesser*, Slg. 2003, I-13467, BeckRS 2004, 76264, Rn. 67; v. 7. 10. 2004, C-255/01, *Markopoulos*, DStRE 2005, 121, Rn. 65.

80 Vgl. hierzu im Wesentlichen die Sechste Richtlinie des Rates vom 17. 5. 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (77/388/EWG), CONSLEG 1977L0388.

4. Verhältnis zwischen Dienstleistungs- und Niederlassungsfreiheit

Die derzeitige Rechtslage berechtigt auch nicht dazu, unter Berufung auf die Dienstleistungsfreiheit nunmehr als im Ausland zugelassener Berater im Inland tätig werden zu können. Hierzu bedarf es derselben Zulassungsvoraussetzungen wie bei einer Niederlassung. Dies ergibt sich aus Art. 7 Abs. 4 RL 2005/36, was nach der Rechtsprechung des EuGH auch durchaus zulässig ist⁸².

5. Rechtslage bei Aufhebung des Rechtsberatungsgesetzes

Allerdings wird sich die Rechtslage dann ändern, wenn der Gesetzgeber das Rechtsberatungsgesetz aufheben oder weitgehend die Rechtsberatung freigeben sollte. Denn hierdurch würde dokumentiert, dass zwingende Gründe des Allgemeininteresses für den Schutz rechtsuchender Bürger für den nationalen Gesetzgeber nicht mehr gegeben sind. Konsequenterweise dürfte eine Eignungsprüfung nicht mehr verlangt werden, da ein Antragsteller mit ausländischer Berufszulassung zumindest die Rechtskenntnis nachgewiesen hat, die mit derjenigen vergleichbar ist, die ein ungeprüfter, aber zur Rechtsberatung Befugter, nachgewiesen haben muss, nämlich mit gar keiner. Der Antragsteller mit ausländischer Berufszulassung kann zwingend einen höheren Qualifikationsstand nachweisen. Daher der dringende Appell an den Gesetzgeber, über den Tellerrand der nationalen Gesetzgebung hinaus auch die gemeinschaftsrechtlichen Konsequenzen zu bedenken.

6. Sprachkenntnisse

Die Regelung des Art. 53 RL 2005/36 schreibt für die Ausübung der Berufstätigkeit erforderliche Sprachkenntnisse vor. Hierbei handelt es sich um eine Selbstverständlichkeit. Allerdings dürfen auch hieran keine übersteigerten Anforderungen gestellt werden. Wenn für das Bestehen der Allgemeinen Hochschulreife Rechtschreibung nur noch eingeschränkt relevant ist, kann von einem ausländischen Antragsteller keine höhere Kenntnis verlangt werden. Auch die Rechtsprechung des BVerwG⁸³ zur Einbürgerung – die zutreffend höhere Hürden ablehnt, als viele Deutsche zu erbringen in der Lage wären – kann hierzu beispielhaft herangezogen werden.

7. Geltung im Verhältnis zur Schweiz

Die RL 2005/36 gilt zwar nicht unmittelbar im Verhältnis zur Schweiz. Allerdings regelt im Rahmen der bilateralen Verträge I Art. 1, 7a, 9 i. V. m. Anhang III die Berufszulassungsvoraussetzungen⁸⁴ unter Bezugnahme auf die Hochschuldiplomrichtlinie⁸⁵. Die Regelung ist parallel zu Art. 43 und daher

81 Vierte Richtlinie des Rates vom 25. 7. 1978 auf Grund von Art. 54 Abs. 3 Buchst. g) des Vertrages über den Jahresabschluss von Gesellschaften bestimmter Rechtsformen (78/660/EWG), CONSLEG 1978L0660; Siebente Richtlinie des Rates vom 13. 6. 1983 auf Grund von Art. 54 Abs. 3 Buchst. g) des Vertrages über den konsolidierten Abschluss (83/349/EWG), CONSLEG 1983L0349; Richtlinie des Rates vom 19. 12. 1991 über den Jahresabschluss und den konsolidierten Abschluss von Versicherungsunternehmen (91/674/EWG), CONSLEG 1991L0674; Richtlinie des Rates vom 8. 12. 1986 über den Jahresabschluss und den konsolidierten Abschluss von Banken und anderen Finanzinstituten (86/635/EWG), CONSLEG 1986L0635.

82 EuGH v. 19. 1. 1988, Rs. 292/86, *Gullung/Conseil de l'ordre des avocats du barreau de Colmar et de Saverne*, Slg. 1986, 111, 140, BeckRS 2004, 72983, Tenor, zur RL 77/249/EWG.

83 BVerwG v. 20. 10. 2005, 5 C 8/05, NJW 2006, 1079 und 5 C 17/05, BeckRS 2006, 21477.

84 Vgl. *Beul*, Steueranwaltsmagazin 2006, 125 ff., 3d.

