

Rechtssache C-368/23 [Fautromb]¹

**Zusammenfassung des Vorabentscheidungsersuchens gemäß Art. 98 § 1 der
Verfahrensordnung des Gerichtshofs**

Eingangsdatum:

12. Juni 2023

Vorlegendes Gericht:

Formation restreinte du Haut conseil du Commissariat aux comptes
(Frankreich)

Datum der Vorlageentscheidung:

25. Mai 2023

Antragsteller:

H3C

Antragsgegner:

MO

1. Sachverhalt und Ausgangsverfahren

- 1 Der 82-jährige MO ist seit 1976 im Verzeichnis der Rechnungsprüfer und seit 1967 im Berufsregister für Wirtschaftsprüfer eingetragen.
- 2 MO hält unmittelbar oder über die Aktiengesellschaft Fiducial International mittelbar 99,9 % des Kapitals der französischen Gesellschaft bürgerlichen Rechts Fiducial, deren Geschäftsführer er ist. Diese Gesellschaft ist die Muttergesellschaft der 1970 von ihm gegründeten multidisziplinären Fiducial-Gruppe, deren über 20 000 Mitarbeiter in fast 80 Ländern tätig sind.
- 3 Innerhalb dieser Gruppe üben die Société fiduciaire nationale de révision comptable (Fidaudit) und ihre Tochtergesellschaften die Tätigkeit der Rechnungsprüfung aus. MO war persönlich weder Inhaber noch Unterzeichner eines Mandats zur Abschlussprüfung. Die Société fiduciaire nationale d'expertise

¹ Die vorliegende Rechtssache ist mit einem fiktiven Namen bezeichnet, der nicht dem echten Namen eines Verfahrensbeteiligten entspricht.

comptable (Fidexpertise) ihrerseits übt zusammen mit ihren Tochtergesellschaften die Tätigkeit der Wirtschaftsprüfung aus. MO hält unmittelbar oder mittelbar nahezu das gesamte Kapital dieser beiden Unternehmen und ist zudem deren Vorstandsvorsitzender und Generaldirektor.

- 4 Über ihre Tochtergesellschaften bietet die Fiducial-Gruppe Unternehmen verschiedene andere Dienstleistungen an:
 - die Gesellschaft Fiducial Security Services im Bereich der Sicherheit;
 - die Gesellschaft Fiducial Office Solutions im Bereich des Verkaufs von Bürobedarf und Büromöbeln;
 - die Gesellschaft Fiducial Informatique im Bereich der Erbringung von IT-Dienstleistungen;
 - die Gesellschaft Fiducial Real Estate im Bereich der Immobilienvermittlung und der Verwaltung von Immobilien-Investmentgesellschaften;
 - die Gesellschaft Banque Fiducial im Bereich des Bankwesens und
 - die Gesellschaft Fiducial Médias, die einen landesweiten Radiosender und regionale Medien betreibt.
- 5 Beim Haut conseil du Commissariat aux comptes (Hoher Rat für Rechnungsprüfung, im Folgenden: H3C), der französischen Behörde für die Regulierung des Berufs des Rechnungsprüfers, ist ein berufsaufsichtliches Verfahren gegen MO wegen Verstoßes gegen Rechnungsprüfungsvorschriften anhängig.
- 6 MO soll im Wesentlichen seit dem 3. Januar 2016 dadurch gegen Art. L. 822-10 des Code de commerce (Handelsgesetzbuch) verstoßen haben, dass er unmittelbar oder mittelbar gewerbliche Tätigkeiten ausgeübt hat, die nicht als Nebentätigkeiten zum Beruf des Rechnungsprüfers eingestuft werden können und daher mit den Aufgaben des Rechnungsprüfers unvereinbar sind.

2. Rechtlicher Rahmen

A. *Unionsrecht*

Richtlinie 2006/43/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 17. Mai 2006 über Abschlussprüfungen von Jahresabschlüssen und konsolidierten Abschlüssen, geändert durch die Richtlinien des Europäischen Parlaments und des Rates 2008/30/EG vom 11. März 2008, 2013/34/EU vom 26. Juni 2013, 2014/56/EU vom 16. April 2014 und (EU) 2022/2464 vom 14. Dezember 2022

- 7 Art. 2 der Richtlinie definiert die Abschlussprüfung als eine Prüfung des Jahresabschlusses oder des konsolidierten Abschlusses, die nach Unionsrecht vorgeschrieben ist oder nach nationalen Rechtsvorschriften in Bezug auf kleine Unternehmen vorgeschrieben ist oder auf freiwilliger Basis von kleinen Unternehmen durchgeführt wird und nationale rechtliche Anforderungen erfüllt, wenn diese Prüfungen in den nationalen Rechtsvorschriften als gesetzliche Abschlussprüfungen definiert sind. Er definiert den Abschlussprüfer und die Prüfungsgesellschaft als eine natürliche bzw. juristische Person, die von den zuständigen Stellen eines Mitgliedstaats für die Durchführung von Abschlussprüfungen zugelassen wurde.
- 8 Im fünften Erwägungsgrund der Richtlinie heißt es, dass Zweck der vorliegenden Richtlinie eine Harmonisierung der Anforderungen an die Abschlussprüfung auf hohem Niveau ist, wenn auch eine vollständige Harmonisierung nicht angestrebt wird, und dass der Mitgliedstaat, der eine Abschlussprüfung vorschreibt, strengere Anforderungen aufstellen kann, sofern in dieser Richtlinie nichts anderes vorgesehen ist.
- 9 Der neunte Erwägungsgrund besagt darüber hinaus, dass Abschlussprüfer den höchsten ethischen Anforderungen verpflichtet sein und aus diesem Grund Berufsgrundsätzen unterliegen sollten, die sich zumindest auf die Funktion der Abschlussprüfer für das öffentliche Interesse, ihre Integrität und Unparteilichkeit sowie ihre fachliche Eignung und die gebotene Sorgfalt beziehen sollten.
- 10 Ferner heißt es im ersten Erwägungsgrund der Richtlinie 2014/56/EU vom 16. April 2014 zur Änderung der Richtlinie 2006/43, dass es sich als notwendig erwiesen hat, die in der Richtlinie 2006/43 festgelegten Regeln weiter zu harmonisieren, um insbesondere die Unabhängigkeit und Unparteilichkeit von Abschlussprüfern und Prüfungsgesellschaften bei der Wahrnehmung ihrer Aufgaben stärker zu gewährleisten. In den Erwägungsgründen 6 und 7 der Richtlinie heißt es weiter, dass es insbesondere gilt, die Unabhängigkeit als ein wesentliches Element bei der Durchführung von Abschlussprüfungen zu stärken, und dass Interessenkonflikte vermieden werden sollten.
- 11 In Umsetzung dieser Grundsätze sehen die Art. 21 und 22 der Richtlinie 2006/43/EG vom 17. Mai 2006 in der durch die Richtlinie 2014/56 geänderten Fassung insbesondere Folgendes vor:

- Die Mitgliedstaaten stellen sicher, dass alle Abschlussprüfer und Prüfungsgesellschaften an Berufsgrundsätze gebunden sind. Diese Berufsgrundsätze haben zumindest ihre Funktion für das öffentliche Interesse, ihre Integrität und Unparteilichkeit sowie ihre Fachkompetenz und Sorgfalt zum Gegenstand.
- Die Mitgliedstaaten stellen zum einen sicher, dass ein Abschlussprüfer oder eine Prüfungsgesellschaft von dem geprüften Unternehmen unabhängig und nicht in dessen Entscheidungsprozesse eingebunden ist und dass zum anderen der Abschlussprüfer oder die Prüfungsgesellschaft alle angemessenen Maßnahmen ergreift, um zu gewährleisten, dass seine bzw. ihre Unabhängigkeit bei der Durchführung einer Abschlussprüfung nicht durch tatsächliche oder potenzielle Interessenkonflikte oder Geschäfts- oder sonstige direkte oder indirekte Beziehungen des Abschlussprüfers oder der Prüfungsgesellschaft, seines bzw. ihres Netzwerks oder jeder anderen Person, die über ein Kontrollverhältnis direkt oder indirekt mit ihm bzw. ihr verbunden ist, beeinträchtigt wird.
- Der Abschlussprüfer oder die Prüfungsgesellschaft darf die Abschlussprüfung nicht ausführen, wenn eine Gefahr der Selbstüberprüfung, des Eigeninteresses, der Interessenvertretung, der Vertraulichkeit oder der Einschüchterung aufgrund einer Beziehung finanzieller, persönlicher oder geschäftlicher Art, eines Beschäftigungsverhältnisses oder anderer Beziehungen zwischen, einerseits, ihm bzw. ihr selbst, seinem bzw. ihrem Netzwerk sowie jeder natürlichen Person, die in der Lage ist, das Ergebnis der Abschlussprüfung zu beeinflussen, und, andererseits, dem geprüften Unternehmen besteht, wodurch eine unabhängige, vernünftige und sachkundige dritte Partei unter Beachtung der angewandten Schutzmaßnahmen zu dem Schluss käme, dass die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers oder der Prüfungsgesellschaft gefährdet ist.

Verordnung (EU) Nr. 537/2014 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 16. April 2014 über spezifische Anforderungen an die Abschlussprüfung bei Unternehmen von öffentlichem Interesse

- 12 Nach dem fünften Erwägungsgrund der Verordnung ist es wichtig, detaillierte Vorschriften festzulegen, um zu gewährleisten, dass Abschlussprüfungen bei Unternehmen von öffentlichem Interesse die erforderliche Qualität aufweisen und die mit diesen Prüfungen betrauten Abschlussprüfer und Prüfungsgesellschaften strengen Anforderungen unterliegen. Ein gemeinsamer rechtlicher Ansatz dürfte die Integrität, Unabhängigkeit, Unparteilichkeit, Verantwortung, Transparenz und Verlässlichkeit von Abschlussprüfern und Prüfungsgesellschaften, die Unternehmen von öffentlichem Interesse prüfen, stärken und so zur Qualität der Abschlussprüfung in der Europäischen Union und damit auch zu einem reibungslos funktionierenden Binnenmarkt im Sinne eines hohen Maßes an Verbraucher- und Anlegerschutz beitragen. Der Erwägungsgrund stellt klar, dass diese strengen Anforderungen nur insofern auf Abschlussprüfer und Prüfungsgesellschaften anwendbar sein sollten, als sie Abschlussprüfungen bei Unternehmen von öffentlichem Interesse durchführen.

- 13 Nach Art. 1 der Verordnung enthält diese u. a. Regeln für die Organisation von Abschlussprüfern und Prüfungsgesellschaften und für deren Auswahl durch Unternehmen von öffentlichem Interesse mit dem Ziel, deren Unabhängigkeit und die Vermeidung von Interessenkonflikten zu fördern. Gemäß Art. 2 bleibt die Richtlinie 2006/43/EG von dieser Verordnung unberührt. Art. 5 definiert sodann die Nichtprüfungsleistungen, die der Abschlussprüfer oder die Prüfungsgesellschaft eines Unternehmens von öffentlichem Interesse und jedes Mitglied seines bzw. ihres Netzwerks für dieses Unternehmen, dessen Mutterunternehmen oder die von ihm beherrschten Unternehmen zwischen dem Beginn des Prüfungszeitraums und der Abgabe des Bestätigungsvermerks und innerhalb des Geschäftsjahrs, das diesem Zeitraum unmittelbar vorausgeht, nicht erbringen dürfen.

Richtlinie 2006/123/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 12. Dezember 2006 über Dienstleistungen im Binnenmarkt

- 14 In den Erwägungsgründen 97 und 101 der Richtlinie heißt es:

„(97)Es ist erforderlich, in diese Richtlinie bestimmte Vorschriften zur Gewährleistung einer hohen Qualität der Dienstleistungen, insbesondere in Bezug auf Informations- und Transparenzfordernisse, 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 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.“

- 15 Art. 25 lautet:

„(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.“

B. Nationales Recht

Handelsgesetzbuch

- 16 Gemäß Art. L. 822-1 des Handelsgesetzbuchs werden die Aufgaben eines Rechnungsprüfers von natürlichen Personen oder Rechnungsprüfungsgesellschaften ausgeübt.
- 17 Für Rechnungsprüfer gelten verschiedene Standesregeln, die sich insbesondere aus den Art. L. 822-9 bis L. 822-16 und R. 822-20 bis R. 822-31 des Handelsgesetzbuchs sowie der Standesordnung für den Beruf des Rechnungsprüfers im Anhang zum regulatorischen Teil des Handelsgesetzbuchs ergeben.
- 18 Art. L. 822-10 des Handelsgesetzbuchs lautet:

„Die Aufgaben des Rechnungsprüfers sind unvereinbar

1. *mit jeglicher Tätigkeit oder Handlung, die seine Unabhängigkeit beeinträchtigen könnte;*
 2. *mit jeglicher abhängigen Beschäftigung; ein Rechnungsprüfer kann jedoch Unterricht erteilen, der mit der Ausübung seines Berufs in Zusammenhang steht, oder eine entgeltliche Beschäftigung bei einem Rechnungs- oder Wirtschaftsprüfer ausüben;*
 3. *mit jeglicher gewerblichen Tätigkeit, unabhängig davon, ob sie unmittelbar oder über eine zwischengeschaltete Person ausgeübt wird.“*
- 19 Art. L. 822-10 des Handelsgesetzbuchs wurde durch das Gesetz vom 22. Mai 2019 ergänzt und sieht nunmehr zwei Ausnahmen vom Verbot der Ausübung gewerblicher Tätigkeiten vor, wobei Nr. 3 nun wie folgt lautet:
- „3. mit jeglicher gewerblichen Tätigkeit, unabhängig davon, ob sie unmittelbar oder über eine zwischengeschaltete Person ausgeübt wird, ausgenommen zum einen die gewerblichen Nebentätigkeiten zum Beruf des Wirtschaftsprüfers, die unter Wahrung der Standes- und Unabhängigkeitsregeln für Rechnungsprüfer und unter den in Art. 22 Abs. 3 der Ordonnance n° 45-2138 du 19 septembre 1945 portant institution de l'ordre des experts-comptables et réglementant le titre et la profession d'expert-comptable (Gesetzesvertretende Verordnung Nr. 45-2138 vom 19. September 1945 zur Errichtung der Wirtschaftsprüferkammer und zur Regelung des Titels und des Berufs des Wirtschaftsprüfers) vorgesehenen Bedingungen ausgeübt werden, und zum anderen die gewerblichen Nebentätigkeiten, die von der multiprofessionellen Berufsausübungsgesellschaft unter den in Art. 31-5 der Loi n° 90-1258 du 31 décembre 1990 relative à l'exercice sous forme de sociétés des professions libérales soumises à un statut législatif ou réglementaire ou dont le titre est protégé et aux sociétés de participations financières de professions libérales (Gesetz Nr. 90-1258 vom 31. Dezember 1990 über die Ausübung – in Form von Gesellschaften – von freien Berufen, die durch Gesetz oder Verordnung geregelt sind oder deren Titel geschützt ist, und über Finanzbeteiligungsgesellschaften für freie Berufe) vorgesehenen Bedingungen ausgeübt werden.“*
- 20 Art. 22 der Gesetzesvertretenden Verordnung Nr. 45-2138 vom 19. September 1945 bestimmt, dass die Tätigkeit des Wirtschaftsprüfers mit jeglicher Beschäftigung oder Handlung unvereinbar ist, die geeignet ist, die Unabhängigkeit der sie ausübenden Person zu beeinträchtigen, und zählt sodann verschiedene Unvereinbarkeiten auf, darunter die Ausübung jeglicher gewerblichen Tätigkeit oder Vermittlungshandlung, die nicht zur Berufsausübung gehört, es sei denn, sie wird als Nebentätigkeit ausgeübt und ist nicht geeignet, die Berufsausübung oder die Unabhängigkeit der Partner des Wirtschaftsprüfers sowie die Einhaltung der ihrem Status und ihren Standesgrundsätzen immanenten Regeln durch sie zu gefährden.

- 21 Art. 31-5 des Gesetzes Nr. 90-1258 vom 31. Dezember 1990 sieht vor, dass eine multiprofessionelle Gesellschaft, die für die gemeinsame Ausübung bestimmter freier Berufe gegründet wurde, als Nebentätigkeit jegliche gewerbliche Tätigkeit ausüben kann, deren Ausübung nicht durch Gesetz oder Dekret für mindestens einen der den Gesellschaftszweck bildenden Berufe verboten ist.

3. Begründung der Vorlage

- 22 Die in Art. L. 822-10 Nr. 3 des Handelsgesetzbuchs genannten gewerblichen Tätigkeiten sind in keinem Gesetzes- oder Verordnungstext definiert. MO hat im Verfahren weder bestritten, dass er die fraglichen Tätigkeiten mittelbar ausgeübt hat, noch, dass es sich um gewerbliche Tätigkeiten handelt, die nicht als Nebentätigkeiten zum Beruf des Wirtschaftsprüfers eingestuft werden können.
- 23 Er macht jedoch geltend, Art. L. 822-10 Nr. 3 des Handelsgesetzbuchs verstoße gegen das Recht der Europäischen Union, insbesondere gegen Art. 25 der Richtlinie 2006/123 über Dienstleistungen im Binnenmarkt, und könne daher keine berufsaufsichtliche Maßnahme begründen. Das in Art. L. 822-10 Nr. 3 des Handelsgesetzbuchs aufgestellte Verbot sei unverhältnismäßig, da die Unabhängigkeit der Rechnungsprüfer und die Vermeidung von Interessenkonflikten durch die sonstigen französischen und unionsrechtlichen Rechtsvorschriften oder Standesregeln, die er bei der Ausübung der betreffenden gewerblichen Tätigkeiten eingehalten habe, ausreichend sichergestellt seien.
- 24 Er beruft sich auf das Urteil vom 27. Februar 2020, Kommission/Belgien (C-384/18, EU:C:2020:124), in dem der Gerichtshof der Europäischen Union für Recht erkannt habe, dass das Königreich Belgien gegen seine Verpflichtungen insbesondere aus Art. 25 der Richtlinie 2006/123/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 12. Dezember 2006 über Dienstleistungen im Binnenmarkt verstoßen habe, indem es die gemeinschaftliche Ausübung von Buchhaltertätigkeiten auf der einen und von Tätigkeiten des Versicherungsmaklers oder -agenten, des Immobilienmaklers oder jeglicher Tätigkeit im Bank- oder Finanzdienstleistungsbereich auf der anderen Seite verboten habe und den Kammern des Berufsinstituts der zugelassenen Buchhalter und Fiskalisten gestattet habe, die gemeinschaftliche Ausübung von Buchhaltertätigkeiten auf der einen und jeglicher handwerklicher, landwirtschaftlicher oder gewerblicher Tätigkeit auf der anderen Seite zu verbieten.
- 25 In diesem Urteil habe der Gerichtshof das Vorbringen des Königreichs Belgien zurückgewiesen, wonach zum einen das in Rede stehende Verbot verhältnismäßig sei, da es ausschließlich genau bezeichnete Tätigkeiten betreffe, bei denen vermutet werde, dass es zu einem Interessenkonflikt kommen könne, und zum anderen alternative Maßnahmen angesichts der Struktur des belgischen Marktes nicht genauso wirksam seien, um die angestrebten Ziele zu erreichen (Rn. 52).

- 26 Der Rapporteur général du Haut conseil (Generalberichterstatter des H3C, im Folgenden: Generalberichterstatter) macht geltend, dass diese Lösung nicht auf die Situation von MO übertragbar sei, da sich die Tätigkeit, Aufgaben und Standespflichten der belgischen Buchhalter und der französischen Rechnungsprüfer wesentlich voneinander unterscheiden.
- 27 Die Tätigkeiten der Rechnungsprüfer unterlägen aufgrund der besonderen Art der diesen übertragenen Aufgaben und insbesondere ihrer Aufgabe, die Abschlussprüfung wahrzunehmen, einer Reihe von Standesregeln, die sich im nationalen Recht insbesondere aus den Art. L. 822-9 bis L. 822-16 und R. 822-20 bis R. 822-31 des Handelsgesetzbuchs sowie der Standesordnung für den Beruf des Rechnungsprüfers ergäben.
- 28 Mehrere dieser Bestimmungen zielten insbesondere darauf ab, die Unabhängigkeit und Unparteilichkeit des Rechnungsprüfers zu gewährleisten und Interessenkonflikten vorzubeugen, nämlich
- Art. L. 822-10 Nrn. 1 und 2 des Handelsgesetzbuchs, der eine allgemeine Unvereinbarkeit der Aufgaben eines Rechnungsprüfers mit jeglicher Tätigkeit oder Handlung, die seine Unabhängigkeit beeinträchtigen könnte, sowie jeglicher abhängigen Beschäftigung außer bei einem Rechnungsprüfer oder Wirtschaftsprüfer oder in der Lehre vorsehe;
 - Art. L. 822-11 bis L. 822-13 dieses Gesetzbuchs, die verschiedene Verbote definierten und die Umsetzung von Schutzmaßnahmen in Bezug auf die Beziehungen zwischen dem Rechnungsprüfer und den von ihm geprüften Unternehmen vorschrieben, insbesondere durch Verweis auf die Vorschriften der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 vom 16. April 2014;
 - die Art. 4 und 5 der Standesordnung, die den Rechnungsprüfer verpflichteten, von dem Unternehmen, für das er einen Auftrag ausführe oder eine Leistung erbringe, unabhängig zu sein und sich nicht in eine Lage zu versetzen, die als Beeinträchtigung der unparteiischen Ausführung dieses Auftrags oder Erbringung dieser Leistung angesehen werden könnte; die Art. 12, 18 bis 22 und 31 bis 35 enthielten sodann verschiedene Bestimmungen, die die Umsetzung dieser Grundsätze gewährleisten sollten.
- 29 MO hält dem entgegen, dass diese Bestimmungen, statt die Notwendigkeit zu illustrieren, den Rechnungsprüfern strengere standesrechtliche Vorgaben als den belgischen Buchhaltern aufzuerlegen, es gerade ermöglichten, die Unabhängigkeit und Unparteilichkeit der Rechnungsprüfer ausreichend zu gewährleisten, so dass das in Art. L. 822-10 Nr. 3 des Handelsgesetzbuchs aufgestellte Verbot gewerblicher Tätigkeiten zur Erreichung dieses Ziels nicht erforderlich sei.
- 30 Darüber hinaus bestehe der Zweck der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 vom 16. April 2014 nach ihrem Art. 1 zwar darin, die Unabhängigkeit von Abschlussprüfern und Prüfungsgesellschaften und die Vermeidung von Interessenkonflikten bei der Prüfung von Unternehmen von öffentlichem Interesse

zu fördern, doch sehe diese Verordnung wie auch die Richtlinie 2006/43/EG vom 17. Mai 2006 kein allgemeines Verbot vor, gewerbliche Tätigkeiten auszuüben, sondern lediglich das Verbot, für geprüfte Unternehmen oder mit ihnen verbundene Unternehmen unmittelbar oder mittelbar Nichtprüfungsleistungen zu erbringen. Folglich könne das Maß der Unabhängigkeit und Unparteilichkeit, das der europäische Gesetzgeber von Rechnungsprüfern erwarte, auch durch andere Mittel als ein Verbot der Ausübung gewerblicher Tätigkeiten, wie es in Art. L. 822-10 Nr. 3 des Handelsgesetzbuchs aufgestellt wurde, erreicht werden.

- 31 Die Formation restreinte (Kleine Formation) des H3C ist zunächst der Ansicht, dass Art. L. 822-10 Nr. 3 des Handelsgesetzbuchs die Rechnungsprüfer effektiv dadurch Anforderungen wie den in Art. 25 Abs. 1 Unterabs. 1 der Richtlinie 2006/123 über Dienstleistungen im Binnenmarkt genannten unterwirft, dass er festlegt, dass alle gewerblichen Tätigkeiten mit Ausnahme derjenigen, die als Nebentätigkeiten zum Beruf des Wirtschaftsprüfers ausgeübt werden, und derjenigen, die nebenberuflich von einer Gesellschaft, die für die gemeinsame Ausübung bestimmter freier Berufe gegründet wurde, ausgeübt werden, mit den Aufgaben eines Rechnungsprüfers unvereinbar sind.
- 32 Es stellt sich daher die Frage, ob diese Anforderungen nach Art. 25 Abs. 1 Unterabs. 2 Buchst. a der Richtlinie 2006/123 zulässig sind, wozu festzustellen ist, ob sie gerechtfertigt sind, um die Einhaltung der Standesregeln der Rechnungsprüfer und insbesondere deren Unabhängigkeit und Unparteilichkeit zu gewährleisten.
- 33 Insoweit ist erstens das in Art. L. 822-10 Nr. 3 des Handelsgesetzbuchs aufgestellte Verbot gewerblicher Tätigkeiten zweifellos geeignet, Interessenkonflikten vorzubeugen und folglich die Risiken einer Beeinträchtigung der Unabhängigkeit und Unparteilichkeit der Rechnungsprüfer zu begrenzen.
- 34 Zweitens könnte dieses Verbot unter die den Mitgliedstaaten nach dem fünften Erwägungsgrund der Richtlinie 2006/43 zustehende Befugnis fallen, strengere Anforderungen als die in dieser Richtlinie vorgesehenen vorzuschreiben.
- 35 Um über das gegen MO eingeleitete berufsaufsichtliche Verfahren zu entscheiden, ist eine Auslegung von Art. 25 der Richtlinie 2006/43 erforderlich. Hierzu wird die erste, unten formulierte Vorlagefrage gestellt.
- 36 Darüber hinaus begrenzen die durch das Gesetz vom 22. Mai 2019 eingeführten Ausnahmen von diesem Verbot (siehe Rn. 19 dieser Zusammenfassung) den Eingriff in die Freiheit der Rechnungsprüfer, ihre Tätigkeiten zu diversifizieren, wobei jedoch sichergestellt wird, dass diese Tätigkeiten in jedem Fall den für Wirtschaftsprüfer oder andere reglementierte Berufe geltenden standesrechtlichen Anforderungen unterliegen.
- 37 Hierzu stellt die Formation restreinte des H3C die zweite, unten formulierte Vorlagefrage.

4. Zur Gerichtseigenschaft

- 38 Bei der Beurteilung, ob es sich bei der vorliegenden Einrichtung um ein Gericht im Sinne von Art. 267 AEUV handelt, stellt der Gerichtshof auf eine Reihe von Merkmalen ab, wie z. B. die gesetzliche Grundlage der Einrichtung, ihr ständiger Charakter, die obligatorische Gerichtsbarkeit, das streitige Verfahren, die Anwendung von Rechtsnormen durch die Einrichtung sowie ihre Unabhängigkeit (Urteile vom 30. Juni 1966, Vaassen-Göbbels, 61/65, EU:C:1966:39, und vom 26. Januar 2023, NV Construct, C-403/21, EU:C:2023:47, Rn. 39). Und auf der Grundlage der Angaben in der Vorlageentscheidung prüft der Gerichtshof, ob die vorliegende Einrichtung als Gericht im Sinne von Art. 267 AEUV eingestuft werden kann (zuletzt Beschluss vom 7. Februar 2023, Konštrukta – Defence, C-521/22, EU:C:2023:94, Rn. 24).
- 39 Die Formation restreinte des H3C wurde durch Art. L. 821-2 Abs. 2 des Handelsgesetzbuchs eingerichtet, der ihr die Zuständigkeit für die Verhängung der Sanktionen zuweist, mit denen nach Art. L. 824-1 dieses Gesetzbuchs ein Verstoß von Rechnungsprüfern gegen die Berufspflichten geahndet werden kann.
- 40 Sie besteht aus einem Richter, der Mitglied des Kollegiums des H3C ist und den Vorsitz führt, und vier weiteren Mitgliedern, die vom Kollegium aus seiner Mitte gewählt werden.
- 41 Die Mitglieder des Kollegiums des H3C können nicht ihres Amtes enthoben werden; sie unterliegen Standesregeln, die verschiedene Unvereinbarkeiten vorsehen und sie verpflichten, ihr Amt mit Würde, Redlichkeit und Integrität auszuüben, jeden Interessenkonflikt sofort zu unterbinden und bei der Ausübung ihrer Aufgaben von keiner Behörde Weisungen entgegenzunehmen oder zu erbitten.
- 42 Im Verfahren vor der Formation restreinte wird der Betroffene nach Abschluss der Untersuchung vom Generalberichterstatter angehört, er kann sich in allen Phasen des Verfahrens von einem Rechtsbeistand unterstützen lassen, die Beschwerdepunkte werden ihm mitgeteilt, und er kann die Akten einsehen und sich dazu äußern. Er wird sodann von der Formation restreinte in öffentlicher Sitzung angehört; die Formation berät sich und trifft eine mit Gründen versehene Entscheidung, die vor dem Conseil d'Etat (Staatsrat) angefochten werden kann.
- 43 Die Formation restreinte, die nicht von Amts wegen tätig werden kann und allein über berufsaufsichtliche Verfahren gegen Rechnungsprüfer zu entscheiden hat, entscheidet folglich unter Anwendung von Rechtsnormen, in einem kontradiktorischen Verfahren und unter Bedingungen, die ihre Unabhängigkeit gewährleisten, so dass es sich bei dieser Formation um ein Gericht im Sinne von Art. 267 AEUV handelt.

5. Vorabentscheidungsfragen

44 Die Formation restreinte des H3C setzt das Verfahren bis zur Entscheidung des Gerichtshofs der Europäischen Union über folgende Fragen aus:

1. Ist Art. 25 der Richtlinie 2006/123/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 12. Dezember 2006 über Dienstleistungen im Binnenmarkt, insbesondere unter Berücksichtigung der Bestimmungen der Richtlinie 2006/43/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 17. Mai 2006 über Abschlussprüfungen von Jahresabschlüssen und konsolidierten Abschlüssen und der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 16. April 2014 über spezifische Anforderungen an die Abschlussprüfung bei Unternehmen von öffentlichem Interesse dahin auszulegen, dass er nationalen Rechtsvorschriften entgegensteht, die Abschlussprüfern und Prüfungsgesellschaften die Ausübung jeglicher gewerblichen Tätigkeit unabhängig davon verbieten, ob diese unmittelbar oder über eine zwischengeschaltete Person ausgeübt wird?

2. Wenn ja, gilt dies auch dann, wenn diese Rechtsvorschriften als Ausnahme zum einen die gewerblichen Nebentätigkeiten zum Beruf des Wirtschaftsprüfers, die unter Wahrung der Standes- und Unabhängigkeitsregeln für Rechnungsprüfer und unter den in Art. 22 Abs. 3 der Gesetzesvertretenden Verordnung Nr. 45-2138 vom 19. September 1945 vorgesehenen Bedingungen ausgeübt werden, und zum anderen die gewerblichen Nebentätigkeiten, die von einer multiprofessionellen Berufsausübungsgesellschaft unter den in Art. 31-5 des Gesetzes Nr. 90-1258 vom 31. Dezember 1990 vorgesehenen Bedingungen ausgeübt werden, von diesem Verbot ausschließen?

Geschehen zu Paris am 25. Mai 2023,

Der Sekretär

Der Präsident