

URTEIL DES GERICHTSHOFS (Vierte Kammer)

27. Februar 2020(*)

„Vertragsverletzung eines Mitgliedstaats – Art. 49 AEUV – Dienstleistungen im Binnenmarkt – Richtlinie 2006/123/EG – Art. 25 Abs. 1 und 2 – Beschränkungen von multidisziplinären Tätigkeiten der Buchhalter“

In der Rechtssache C-384/18

betreffend eine Vertragsverletzungsklage nach Art. 258 AEUV, eingereicht am 8. Juni 2018,

Europäische Kommission, vertreten durch H. Tserepa-Lacombe und L. Malferrari als Bevollmächtigte,

Klägerin,

gegen

Königreich Belgien, vertreten durch L. Van den Broeck, M. Jacobs und C. Pochet als Bevollmächtigte im Beistand von C. Smits und D. Grisay, avocats, sowie von M. Vossen, G. Lievens und F. Haemers,

Beklagter,

erlässt

DER GERICHTSHOF (Vierte Kammer)

unter Mitwirkung des Kammerpräsidenten M. Vilaras, der Richter S. Rodin (Berichterstatter) und D. Šváby, der Richterin K. Jürimäe sowie des Richters N. Piçarra,

Generalanwalt: M. Szpunar,

Kanzler: V. Giacobbo-Peyronnel, Verwaltungsrätin,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens und auf die mündliche Verhandlung vom 23. Mai 2019,

nach Anhörung der Schlussanträge des Generalanwalts in der Sitzung vom 10. Oktober 2019

folgendes

Urteil

- 1 Mit ihrer Klage beantragt die Europäische Kommission die Feststellung, dass das Königreich Belgien gegen seine Verpflichtungen aus Art. 25 der Richtlinie 2006/123/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 12. Dezember 2006 über Dienstleistungen im Binnenmarkt (ABl. 2006, L 376, S. 36) und aus Art. 49 AEUV verstoßen hat, 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 hat und 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.

I. Rechtlicher Rahmen

A. Unionsrecht

- 2 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 Transparenzernormen, 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.“

- 3 Art. 25 („Multidisziplinäre Tätigkeiten“) 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.“

4 Der zehnte Erwägungsgrund der Richtlinie (EU) 2015/849 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 20. Mai 2015 zur Verhinderung der Nutzung des Finanzsystems zum Zwecke der Geldwäsche und der Terrorismusfinanzierung, zur Änderung der Verordnung (EU) Nr. 648/2012 des Europäischen Parlaments und des Rates und zur Aufhebung der Richtlinie 2005/60/EG des Europäischen Parlaments und des Rates und der Richtlinie 2006/70/EG der Kommission (ABl. 2015, L 141, S. 73) lautet:

„Unmittelbar vergleichbare Dienstleistungen sollten auf gleiche Weise behandelt werden, wenn sie von Angehörigen der von dieser Richtlinie erfassten Berufe erbracht werden. Zur Wahrung der in der Charta der Grundrechte der Europäischen Union (im Folgenden ‚Charta‘) verankerten Rechte sollten die Informationen, die Abschlussprüfer, externe Buchprüfer und Steuerberater, die in einigen Mitgliedstaaten dazu befugt sind, ihre Klienten in einem Gerichtsverfahren zu verteidigen oder zu vertreten oder die

Rechtslage für ihre Klienten zu beurteilen, in Ausübung dieser Tätigkeiten erlangen, nicht Gegenstand der in dieser Richtlinie festgelegten Meldepflichten sein.“

B. Belgisches Recht

- 5 Art. 21 des Code de déontologie de l'IPCF in der durch den königlichen Erlass vom 22. Oktober 2013 genehmigten Fassung (*Moniteur belge* vom 21. November 2013, S. 86547, im Folgenden: alter Kodex der Standesregeln des BIBF) lautete 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 [Berufskammern des BIBF] 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 Art. 21 des Code de déontologie de l'IPCF in der durch den königlichen Erlass vom 18. Juli 2017 genehmigten Fassung (*Moniteur belge* vom 14. August 2017, S. 79692, im Folgenden: neuer Kodex der Standesregeln des BIBF) lautet:

„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 Behörde für Finanzdienstleistungen und Märkte erforderlich ist.“

- 7 Art. 458 des Code pénal vom 8. Juni 1867 (*Moniteur belge* vom 9. Juni 1867, S. 3133) in der zur maßgeblichen Zeit geltenden Fassung (im Folgenden: belgisches Strafgesetzbuch) lautet:

„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.“

II. Vorverfahren

- 8 Am 17. März 2015 leitete die Kommission das EU-Pilotverfahren 7402/15/GROW ein und forderte die belgischen Behörden 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 Das Königreich Belgien beantwortete die Fragen der Kommission mit Schreiben vom 29. Mai 2015.
- 10 Da die Kommission die Gründe für die nach der nationalen Regelung bestehenden Beschränkungen für unzureichend hielt, übermittelte sie dem Königreich Belgien am 11. Dezember 2015 ein Mahnschreiben, mit dem sie darauf hinwies, dass Art. 21 des alten 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 ihm 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 dem Königreich Belgien eine mit Gründen versehene Stellungnahme, auf die dieses am 12. Januar und 13. Februar 2017 antwortete.
- 13 Da die Kommission diese Antwort für nicht zufriedenstellend hielt, beschloss sie am 13. Juli 2017, eine Vertragsverletzungsklage zu erheben.
- 14 Am 4. August 2017 übermittelte das Königreich Belgien der Kommission den neuen Kodex der Standesregeln des BIBF und gab an, dass dieser mit dem Unionsrecht vereinbar sei.

- 15 Da die Kommission die Ansicht des Königreichs Belgien nicht teilt, hat sie die vorliegende Klage erhoben.

III. Zur Klage

A. Zum Umfang der Klage

1. Vorbringen der Parteien

- 16 Die Kommission macht geltend, der nach Ablauf der in der mit Gründen versehenen Stellungnahme gesetzten Frist erfolgte Erlass des neuen Kodex der Standesregeln des BIBF habe die Beschränkung in Art. 21 des alten Kodex der Standesregeln des BIBF nicht beseitigt und daher die vorgeworfene Vertragsverletzung nicht beendet. Es sei nämlich nicht nur Art. 21 Abs. 2 des neuen Kodex der Standesregeln des BIBF mit Art. 21 Abs. 3 des alten Kodex der Standesregeln des BIBF identisch, sondern habe Art. 21 Abs. 1 des neuen Kodex der Standesregeln des BIBF die vorgeworfene Vertragsverletzung noch verschärft, indem er die Genehmigungspflicht für die Ausübung multidisziplinärer Tätigkeiten verallgemeinert habe.

- 17 Das Königreich Belgien bestreitet nicht, dass Art. 21 Abs. 2 des neuen Kodex der Standesregeln des BIBF mit Art. 21 Abs. 3 des alten Kodex der Standesregeln des BIBF im Wesentlichen identisch ist. Hingegen habe Art. 21 Abs. 1 des neuen Kodex der Standesregeln des BIBF die vorgeworfene Vertragsverletzung nicht verschärft, da das durch diese Bestimmung eingeführte System nunmehr auf dem Grundsatz der Genehmigung beruhe und eine solche Genehmigung nur ausnahmsweise versagt werde.

2. Würdigung durch den Gerichtshof

- 18 Zur Bestimmung des Umfangs der vorliegenden Vertragsverletzungsklage ist darauf hinzuweisen, dass das Vorliegen einer Vertragsverletzung anhand der Lage zu beurteilen ist, in der sich der Mitgliedstaat bei Ablauf der in der mit Gründen versehenen Stellungnahme gesetzten Frist befand, und dass später eingetretene Änderungen vom Gerichtshof nicht berücksichtigt werden können (Urteil vom 26. Juni 2019, Kommission/Griechenland, C-729/17, EU:C:2019:534, Rn. 36 und die dort angeführte Rechtsprechung).

- 19 Bei einer späteren Änderung der im Rahmen eines Vertragsverletzungsverfahrens beanstandeten nationalen Regelung ändert die Kommission den Gegenstand ihrer Klage nicht dadurch, dass sie die gegen die ältere Regelung erhobenen Rügen gegen die aus der Änderung hervorgegangene Regelung richtet, wenn beide Fassungen der nationalen Regelung einen identischen Inhalt haben (Urteil vom 26. Juni 2019, Kommission/Griechenland, C-729/17, EU:C:2019:534, Rn. 37 und die dort angeführte Rechtsprechung).

- 20 Dagegen kann der Streitgegenstand nicht auf Verpflichtungen erstreckt werden, die sich aus neuen Bestimmungen ergeben, die keine Entsprechung in der ursprünglichen Fassung des betreffenden Rechtsakts haben, da dies einen Verstoß gegen Formvorschriften darstellen würde, die für den ordnungsgemäßen Ablauf des Verfahrens

zur Feststellung der Vertragsverletzung wesentlich sind (Urteil vom 26. Juni 2019, Kommission/Griechenland, C-729/17, EU:C:2019:534, Rn. 38 und die dort angeführte Rechtsprechung).

- 21 Da die Kommission in ihrer Klageschrift und in ihrer Erwiderung ihre ursprünglich in ihrer mit Gründen versehenen Stellungnahme vorgebrachten Rügen auch gegen den neuen Kodex der Standesregeln des BIBF gerichtet hat, ist zu prüfen, ob dadurch der Klagegegenstand geändert wird.
- 22 Im vorliegenden Fall ist als Erstes festzustellen und wird von den Parteien auch nicht bestritten, dass Art. 21 Abs. 2 des neuen Kodex der Standesregeln des BIBF dieselbe Tragweite hat wie Art. 21 Abs. 3 des alten Kodex der Standesregeln des BIBF. Beide Bestimmungen sehen nämlich im Wesentlichen vor, dass Tätigkeiten des Versicherungsmaklers oder -agenten, des Immobilienmaklers außer der Immobilienverwaltung, und jegliche Tätigkeit im Bank- und Finanzdienstleistungsbereich, für die eine Einschreibung bei der Behörde für Finanzdienstleistungen und Märkte erforderlich ist, stets als Gefährdung der Unabhängigkeit und Unparteilichkeit des externen BIBF-Buchhalters anzusehen sind.
- 23 Als Zweites sah Art. 21 Abs. 2 des alten Kodex der Standesregeln des BIBF vor, dass die Berufskammern des BIBF (im Folgenden: Berufskammern) eine Ausnahme vom Verbot, neben dem Beruf des BIBF-Buchhalters handwerkliche, landwirtschaftliche oder gewerbliche Tätigkeiten auszuüben, genehmigen konnten, sofern dadurch die Unabhängigkeit und Unparteilichkeit des BIBF-Buchhalters nicht gefährdet waren und die zusätzlich ausgeübte Tätigkeit untergeordneten Charakter hatte, während Art. 21 Abs. 1 des neuen Kodex der Standesregeln des BIBF ganz allgemein vorsieht, dass die Ausübung multidisziplinärer Tätigkeiten durch einen externen BIBF-Buchhalter von den Berufskammern genehmigt wird, soweit dessen Unabhängigkeit und Unparteilichkeit nicht gefährdet sind.
- 24 Im Vergleich zu Art. 21 Abs. 2 des alten Kodex der Standesregeln des BIBF erfasst Art. 21 Abs. 1 des neuen Kodex der Standesregeln des BIBF insofern mehr Tätigkeiten, als darin nicht mehr die beruflichen Tätigkeiten aufgezählt sind, für die ein BIBF-Buchhalter eine Genehmigung beantragen muss, um sie neben dem Beruf des BIBF-Buchhalters ausüben zu dürfen. Zudem ist es nach der neuen Bestimmung nicht mehr erforderlich, dass die zusätzlich ausgeübte Tätigkeit untergeordneten Charakter hat.
- 25 Da auf diese Weise durch Art. 21 Abs. 1 des neuen Kodex der Standesregeln des BIBF das System der Genehmigung, die erforderlich ist, um den Beruf des BIBF-Buchhalters neben anderen beruflichen Tätigkeiten ausüben zu dürfen, erheblich geändert wurde, kann der Inhalt dieser Bestimmung nicht als mit jenem von Art. 21 Abs. 1 und 2 des alten Kodex der Standesregeln des BIBF identisch angesehen werden.
- 26 Soweit die Rügen der Kommission auch gegen Art. 21 Abs. 1 des neuen Kodex der Standesregeln des BIBF gerichtet sind, wird der Streitgegenstand geändert, so dass die Rügen zu prüfen sind, ohne dabei deren in der Klageschrift und der Erwiderung

vorgenommene Erweiterung auf Art. 21 Abs. 1 des neuen Kodex der Standesregeln des BIBF zu berücksichtigen.

- 27 Unter diesen Umständen sind die Rügen betreffend einen Verstoß gegen Art. 49 AEUV und Art. 25 der Richtlinie 2006/123, soweit sie sich auf Art. 21 Abs. 1 des neuen Kodex der Standesregeln des BIBF beziehen, als unzulässig zurückzuweisen und ist die Prüfung auf die Vereinbarkeit von Art. 21 Abs. 1 bis 3 des alten Kodex der Standesregeln des BIBF und Art. 21 Abs. 2 des neuen Kodex der Standesregeln des BIBF mit Art. 25 der Richtlinie 2006/123 und Art. 49 AEUV zu beschränken.

B. Zur Begründetheit

1. Zur ersten Rüge: Verstoß gegen Art. 25 der Richtlinie 2006/123

- 28 Die Rüge eines Verstoßes gegen Art. 25 der Richtlinie 2006/123 besteht aus zwei Teilen. Der erste Teil betrifft Art. 21 Abs. 3 des alten Kodex der Standesregeln des BIBF und Art. 21 Abs. 2 des neuen Kodex der Standesregeln des BIBF. Der zweite Teil betrifft Art. 21 Abs. 1 und 2 des alten Kodex der Standesregeln des BIBF.

a) Zum ersten Teil der ersten Rüge: Verstoß gegen Art. 25 der Richtlinie 2006/123 durch Art. 21 Abs. 3 des alten Kodex der Standesregeln des BIBF und Art. 21 Abs. 2 des neuen Kodex der Standesregeln des BIBF

1) Vorbringen der Parteien

- 29 Die Kommission macht geltend, der Zweck von Art. 25 der Richtlinie 2006/123 bestehe darin, sicherzustellen, dass die Mitgliedstaaten die Ausübung multidisziplinärer Dienstleistungen nicht behinderten. Art. 21 Abs. 2 des neuen Kodex der Standesregeln des BIBF, der den Inhalt von Art. 21 Abs. 3 des alten Kodex der Standesregeln des BIBF im Wesentlichen unverändert übernommen habe, verbiete aber die gemeinschaftliche Ausübung von BIBF-Buchhaltertätigkeiten mit Tätigkeiten des Versicherungsmaklers oder -agenten, des Immobilienmaklers oder jeglicher Tätigkeit im Bank- oder Finanzdienstleistungsbereich.
- 30 Art. 25 Abs. 1 Unterabs. 2 Buchst. a der Richtlinie 2006/123 unterwerfe die Anforderungen, denen reglementierte Berufe unterlägen, einer Prüfung, so dass diese Anforderungen nur zulässig seien, soweit dies gerechtfertigt sei, um die Einhaltung der verschiedenen Standesregeln im Hinblick auf die Besonderheiten der jeweiligen Berufe sicherzustellen, und soweit dies nötig sei, um die Unabhängigkeit und Unparteilichkeit der Angehörigen dieser Berufe zu gewährleisten. Es gebe aber weniger einschränkende Maßnahmen als das vollständige Verbot multidisziplinärer Tätigkeiten, so dass dieses gegen Art. 25 der Richtlinie 2006/123 verstoße.
- 31 Das vollständige Verbot der gemeinschaftlichen Ausübung von BIBF-Buchhaltertätigkeiten mit Tätigkeiten des Versicherungsmaklers oder -agenten, des Immobilienmaklers oder jeglicher Tätigkeit im Bank- oder Finanzdienstleistungsbereich gehe schon seiner Natur nach über das hinaus, was erforderlich sei, um die Einhaltung der Standesregeln des Berufs des Buchhalters sicherzustellen.

- 32 Maßnahmen wie interne Verfahren, die Interessenkonflikten im Bereich der Informationsübermittlung vorbeugen und eine ordnungsgemäße Anwendung der Vorschriften über das Berufsgeheimnis sicherstellen könnten, seien weniger einschränkende Maßnahmen, durch die das Ziel, die Unabhängigkeit und Unparteilichkeit der Angehörigen des Berufs des BIBF-Buchhalters zu gewährleisten, erreicht werden könne. Zudem sei das Verbot weder erforderlich, um der Gefahr der Geldwäsche und der Gefahr eines Interessenkonflikts entgegenzuwirken, noch, um zu gewährleisten, dass die Dienstleistungen zu einem angemessenen Preis und entsprechender Qualität erbracht würden.
- 33 Die Mitgliedstaaten könnten Gesellschaften, die multidisziplinäre Tätigkeiten ausübten, zwingen, interne Qualitätskontrollmechanismen und wirksame Maßnahmen zur Risikobewertung einzuführen, um sicherzustellen, dass innerhalb ein und desselben Unternehmens die allgemeinen Tätigkeiten nicht mit den Tätigkeiten in Konflikt gerieten, auf die die Vorschriften gegen Geldwäsche Anwendung fänden oder bei denen die Vorschriften über das Berufsgeheimnis zu beachten seien. Im Übrigen gelte die Pflicht der Buchhalter, ihren etwaigen Verdacht auf Geldwäsche oder Terrorismusfinanzierung den nationalen Behörden zu melden, nur dann, wenn der Buchhalter selbst an solchen Tätigkeiten teilnehme.
- 34 Was die Notwendigkeit, die Transparenz der Preise der Dienstleistungen zu gewährleisten, anbelangt, so sei ein Buchhalter in der Lage, seine Tätigkeiten voneinander zu trennen und die Berechnungen, die die tatsächlichen Kosten der einzelnen Dienstleistungen belegten, und diejenigen, die deren Gesamtkosten festhielten, getrennt voneinander vorzulegen.
- 35 Was schließlich die Notwendigkeit angehe, die Qualität der Dienstleistungen der Buchhalter sicherzustellen, so könnten keinerlei Argumente betreffend den Rechtsanwaltsberuf auf den Beruf des BIBF-Buchhalters übertragen werden, da die beiden Berufe nicht vergleichbar seien. Die Argumentation des Gerichtshofs im Urteil vom 19. Februar 2002, Wouters u. a. (C-309/99, EU:C:2002:98), sei auf die vorliegende Rechtssache nicht übertragbar, da die Gründe dieses Urteils, die zum einen die Unabhängigkeit des Rechtsanwalts und zum anderen die Wahrung des Berufsgeheimnisses und die Notwendigkeit, Interessenkonflikte zu vermeiden, beträfen, auf die besondere Natur des Rechtsanwaltsberufs gestützt seien, die ihn von den anderen Berufen unterscheide. Der Interessenkonflikt zwischen der Tätigkeit des BIBF-Buchhalters auf der einen Seite und Tätigkeiten des Versicherungsmaklers oder -agenten und des Immobilienmaklers sowie Tätigkeiten im Bank- und Finanzdienstleistungsbereich auf der anderen Seite sei nicht nachgewiesen und könne jedenfalls nicht schwerwiegender sein als der, der im genannten Urteil berücksichtigt worden sei.
- 36 Die Kommission kommt zu dem Ergebnis, dass ein vollständiges Verbot – so wirksam es auch sein möge – ganz klar dem in Art. 25 der Richtlinie 2006/123 verankerten Grundsatz der Verhältnismäßigkeit zuwiderlaufe und dass die belgische Regierung nicht nachgewiesen habe, dass alternative Maßnahmen wie die Einführung interner Maßnahmen und Verfahren sowie einer nachträglichen Kontrolle unwirksam wären.

- 37 Das Königreich Belgien bestreitet die ihm vorgeworfene Vertragsverletzung, indem es zum einen geltend macht, dass Beschränkungen im Bereich multidisziplinärer Tätigkeiten auf das zu begrenzen seien, was erforderlich sei, um die Unparteilichkeit und Unabhängigkeit sowie die Integrität der reglementierten Berufe zu gewährleisten, und zum anderen, dass Art. 25 der Richtlinie 2006/123 die Mitgliedstaaten nicht daran hindere, unter bestimmten Voraussetzungen die gemeinschaftliche Ausübung reglementierter Berufe zu verbieten.
- 38 Das in Rede stehende Verbot sei aber notwendig, um die Unabhängigkeit und Unparteilichkeit der BIBF-Buchhalter zu gewährleisten und die Einhaltung der Pflicht zur Wahrung eines strengen Berufsgeheimnisses sicherzustellen, deren Verletzung durch Art. 458 des belgischen Strafgesetzbuchs geahndet werde. Da die Unabhängigkeit die Verpflichtung mit sich bringe, ausschließlich für Rechnung des Klienten zu handeln, könnte die Ausübung anderer Tätigkeiten einen BIBF-Buchhalter dazu veranlassen, Erwägungen zu berücksichtigen, die nicht im Interesse seines Klienten seien. Immobilienmakler, Versicherungsmakler und Börsenmakler würden auf Provisionsbasis vergütet, deren Höhe die Honorare für Buchhaltertätigkeiten übersteigen könne, so dass ein Interessenkonflikt entstehen könnte, wenn der Buchhalter Erwägungen berücksichtigen würde, die nicht ausschließlich an den Interessen seines Klienten orientiert seien.
- 39 Nach Ansicht des Königreichs Belgien ist die Argumentation im Urteil vom 19. Februar 2002, Wouters u. a. (C-309/99, EU:C:2002:98), wonach das Vorliegen einer „gewissen Unvereinbarkeit“ zwischen den beruflichen Verpflichtungen eines Rechtsanwalts und denen eines Wirtschaftsprüfers ausreicht, um das Verbot der gemeinschaftlichen Ausübung dieser beiden Berufe zu rechtfertigen, auf den vorliegenden Fall übertragbar.
- 40 BIBF-Buchhalter übten nämlich eine im Gemeinwohlinteresse liegende Aufgabe aus, insbesondere was die Erstellung zuverlässiger Abschlüsse für kleine und mittlere Unternehmen, die 99,3 % der Unternehmen in Belgien ausmachten, sowie die Erstellung von Finanzplänen zum Zeitpunkt der Gründung bestimmter Arten von Gesellschaften betreffe. Außerdem würden BIBF-Buchhalter – die zur Wahrung des Berufsgeheimnisses verpflichtet seien, was sie nach dem zehnten Erwägungsgrund der Richtlinie 2015/849 von der für Geldwäsche bestehenden Meldepflicht ausnehme – zunächst in der verwaltungsrechtlichen Phase von Steuerstreitigkeiten tätig und berieten in der Praxis ihre Klienten in weiterer Folge als Sachverständige im gerichtlichen Verfahren, obwohl die rechtliche Vertretung durch einen Rechtsanwalt erfolge.
- 41 Was die Verhältnismäßigkeit des in Rede stehenden Verbots angehe, sehe Art. 25 Abs. 1 Unterabs. 2 Buchst. a der Richtlinie 2006/123 nicht vor, dass ein Verbot bereits seiner Natur nach als nicht gerechtfertigt angesehen werden könne. Im vorliegenden Fall sei das Verbot verhältnismäßig, da es kein allgemeines und vollständiges Verbot aller multidisziplinären Tätigkeiten darstelle und nur bestimmte, genau bezeichnete Tätigkeiten betreffe.
- 42 Das Königreich Belgien vertritt schließlich die Ansicht, dass alternative Maßnahmen wie interne Maßnahmen nicht genauso wirksam seien, um die Unabhängigkeit des Berufs des BIBF-Buchhalters zu wahren und sicherzustellen, dass die BIBF-Buchhalter

ihre Pflicht zur Wahrung des Berufsgeheimnisses einhielten. Denn unabhängig davon, dass den meisten Buchhalterbüros in Belgien nicht mehr als vier Personen angehörten, seien solche internen Maßnahmen schwer umzusetzen und könnten die nationalen Behörden eine solche Umsetzung nicht in wirksamer Weise kontrollieren.

2) *Würdigung durch den Gerichtshof*

- 43 Nach Art. 25 Abs. 1 Unterabs. 1 der Richtlinie 2006/123 stellen die Mitgliedstaaten 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 nach Art. 25 Abs. 1 Unterabs. 2 dieser Richtlinie die in dessen Buchst. a und b angeführten Dienstleistungserbringer unter den dort genannten Voraussetzungen solchen Anforderungen unterworfen werden.
- 44 Wie Art. 21 Abs. 3 des alten Kodex der Standesregeln des BIBF verbietet im vorliegenden Fall auch Art. 21 Abs. 2 des neuen Kodex der Standesregeln des BIBF die gemeinschaftliche Ausübung des Berufs des BIBF-Buchhalters mit einer Reihe von Tätigkeiten, die an sich als Gefährdung der Unabhängigkeit und Unparteilichkeit des BIBF-Buchhalters angesehen werden, nämlich Tätigkeiten des Versicherungsmaklers oder -agenten und des Immobilienmaklers außer der Immobilienverwaltung sowie jegliche Tätigkeit im Bank- und Finanzdienstleistungsbereich, für die eine Einschreibung bei der Behörde für Finanzdienstleistungen und Märkte erforderlich ist.
- 45 Somit unterwerfen diese Bestimmungen die BIBF-Buchhalter Anforderungen im Sinne von Art. 25 Abs. 1 der Richtlinie 2006/123. Daher ist zu prüfen, ob diese Anforderungen nach Art. 25 Abs. 1 Unterabs. 2 Buchst. a der Richtlinie 2006/123 zulässig sind.
- 46 Nach Art. 25 Abs. 1 Unterabs. 2 Buchst. a der Richtlinie 2006/123 sind Anforderungen an Angehörige reglementierter Berufe nur zulässig, soweit sie gerechtfertigt sind, um die Einhaltung der verschiedenen Standesregeln im Hinblick auf die Besonderheiten der jeweiligen Berufe sicherzustellen und soweit sie nötig sind, um die Unabhängigkeit und Unparteilichkeit der Angehörigen dieser Berufe zu gewährleisten.
- 47 Im vorliegenden Fall beruft sich das Königreich Belgien auf die Notwendigkeit, die Unabhängigkeit und Unparteilichkeit der BIBF-Buchhalter zu gewährleisten und insbesondere sicherzustellen, dass diese ihre Pflicht zur Wahrung eines strengen Berufsgeheimnisses einhalten. Diese Pflicht ergibt sich aus dem allgemeineren Ziel, die Einhaltung der Standesregeln des Berufs des BIBF-Buchhalters sicherzustellen.
- 48 In diesem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, dass ein Mitgliedstaat, der sich auf einen zwingenden Grund des Allgemeininteresses – oder wie im vorliegenden Fall auf die Ausnahme nach Art. 25 Abs. 1 Unterabs. 2 Buchst. a der Richtlinie 2006/123 – beruft, um zu zeigen, dass das von ihm eingeführte Verbot multidisziplinärer Tätigkeiten erforderlich sei, um die Unabhängigkeit und Unparteilichkeit der BIBF-Buchhalter zu gewährleisten, genaue Angaben zur Stützung seines Vorbringens machen muss (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 4. Juli 2019, Kommission/Deutschland, C-377/17, EU:C:2019:562, Rn. 74 und die dort angeführte Rechtsprechung).

- 49 Im vorliegenden Fall ist als Erstes zur Relevanz des Urteils vom 19. Februar 2002, Wouters u. a. (C-309/99, EU:C:2002:98), festzustellen, dass die in diesem Urteil angestellten Erwägungen nicht auf die vorliegende Rechtssache übertragen werden können. Wie der Generalanwalt in den Nrn. 56 bis 58 seiner Schlussanträge ausgeführt hat, hat sich der Gerichtshof in diesem Urteil nämlich zum Beruf des Wirtschaftsprüfers im Rahmen eines Vergleichs zwischen dem Beruf des Rechtsanwalts und dem des Wirtschaftsprüfers geäußert, indem er die Unterschiede zwischen diesen beiden Berufen herausgearbeitet hat, und seine Prüfung auf die besondere Situation von Rechtsanwälten und Wirtschaftsprüfern in den Niederlanden beschränkt.
- 50 Außerdem kann – wie der Generalanwalt weiter in den Nrn. 60 bis 62 seiner Schlussanträge ausgeführt hat – der Beruf des BIBF-Buchhalters nicht dem des Rechtsanwalts gleichgesetzt werden. Im Unterschied zum Rechtsanwaltsberuf umfasst der Beruf des BIBF-Buchhalters nämlich nicht die rechtliche Vertretung vor den Gerichten, da die BIBF-Buchhalter – wie das Königreich Belgien in der mündlichen Verhandlung eingeräumt hat – zwar eventuell als Sachverständige auf dem Gebiet ihres Berufs auftreten können, aber nicht bevollmächtigt sind, ihre Klienten vor Gericht zu vertreten.
- 51 Unter diesen Umständen ist nicht dargetan, dass das in der belgischen Regelung vorgesehene Verbot multidisziplinärer Tätigkeiten mit dem Verbot vergleichbar wäre, das Gegenstand des Urteils vom 19. Februar 2002, Wouters u. a. (C-309/99, EU:C:2002:98), war.
- 52 Als Zweites ist das Vorbringen des Königreichs Belgien zurückzuweisen, 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.
- 53 Zunächst trifft es zwar zu, dass das in Rede stehende Verbot nur genau bezeichnete Tätigkeiten betrifft, jedoch hat das Königreich Belgien sein Vorbringen, wonach das Vorliegen eines Interessenkonflikts vermutet werde, wenn ein BIBF-Buchhalter zusätzlich als Immobilienmakler, als Versicherungsmakler oder im Bank- oder Finanzwesen tätig werde, nicht hinreichend untermauert. Insbesondere werden die letztgenannten Tätigkeiten zwar auf Basis einer Provision vergütet, deren Höhe die Honorare für Buchhaltertätigkeiten übersteigen kann, jedoch besteht eine solche Möglichkeit auch bei anderen Berufen, für die kein derartiges Verbot gilt und die vorbehaltlich einer entsprechenden Genehmigung gemeinschaftlich mit dem Beruf des BIBF-Buchhalters ausgeübt werden können.
- 54 Sodann ist festzustellen, dass dieser Mitgliedstaat nicht – durch Untermauerung seines Vorbringens mit genauen Angaben – dargetan hat, weshalb das in Rede stehende Verbot die einzige Maßnahme sein soll, mit der die angestrebten Ziele erreicht werden können, so dass keine der den freien Dienstleistungsverkehr weniger beeinträchtigenden Maßnahmen, die die Kommission vorgeschlagen hat, hinreichend wirksam wäre, um diese Ziele zu erreichen.

- 55 Zwar geht nach ständiger Rechtsprechung die einem Mitgliedstaat obliegende Beweislast nicht so weit, dass dieser Mitgliedstaat positiv belegen müsste, dass sich dieses Ziel mit keiner anderen vorstellbaren Maßnahme unter den gleichen Bedingungen erreichen ließe (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 4. Juli 2019, Kommission/Deutschland, C-377/17, EU:C:2019:562, Rn. 64), jedoch obliegt es dem Mitgliedstaat, die Angaben der Kommission und deren Folgen substantiiert zu bestreiten (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 28. Januar 2016, Kommission/Portugal, C-398/14, EU:C:2016:61, Rn. 48, und vom 24. Januar 2018, Kommission/Italien, C-433/15, EU:C:2018:31, Rn. 44).
- 56 Im vorliegenden Fall ist zwar anzuerkennen, dass – wie das Königreich Belgien geltend macht – interne Organisationsmaßnahmen der BIBF-Buchhalterunternehmen wegen deren geringen Größe besonders schwer umzusetzen wären, so dass die Wahrung der Unabhängigkeit und Unparteilichkeit, zu der die Angehörigen dieses Berufs verpflichtet sind, illusorisch würde.
- 57 Das Königreich Belgien hat jedoch das Vorbringen der Kommission, wonach eine nachträgliche Kontrolle durch die Berufskammern eine weniger einschränkende Maßnahme zur Erreichung des Ziels sei, die Unabhängigkeit und Unparteilichkeit der Angehörigen des Berufs des BIBF-Buchhalters zu gewährleisten, nicht überzeugend in Zweifel gezogen, da sein Vorbringen zur geringeren Wirksamkeit einer solchen Maßnahme für sich genommen nicht geeignet ist, darzutun, dass eine solche Kontrolle nicht geeignet wäre, dieses Ziel zu erreichen.
- 58 Soweit sich das Königreich Belgien schließlich auf praktische Schwierigkeiten bei der Umsetzung alternativer Maßnahmen der von der Kommission vorgeschlagenen Art beruft, steht fest, dass sich ein Mitgliedstaat nicht auf praktische, administrative oder finanzielle Schwierigkeiten berufen kann, um die Nichteinhaltung der sich aus dem Unionsrecht ergebenden Verpflichtungen zu rechtfertigen (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 17. Juli 2014, Kommission/Griechenland, C-600/12, nicht veröffentlicht, EU:C:2014:2086, Rn. 41 und die dort angeführte Rechtsprechung).
- 59 Unter diesen Umständen ist dem ersten Teil der ersten Rüge betreffend einen Verstoß gegen Art. 25 der Richtlinie 2006/123 durch Art. 21 Abs. 3 des alten Kodex der Standesregeln des BIBF und Art. 21 Abs. 2 des neuen Kodex der Standesregeln des BIBF stattzugeben.

b) Zum zweiten Teil der ersten Rüge: Verstoß gegen Art. 25 der Richtlinie 2006/123 durch Art. 21 Abs. 1 und 2 des alten Kodex der Standesregeln des BIBF

1) Vorbringen der Parteien

- 60 Die Kommission macht geltend, Art. 21 Abs. 1 und 2 des alten Kodex der Standesregeln des BIBF habe dadurch, dass er die Unvereinbarkeit des Berufs des BIBF-Buchhalters mit jeglicher handwerklicher, landwirtschaftlicher oder gewerblicher Tätigkeit normiert habe, gegen Art. 25 der Richtlinie 2006/123 verstoßen, obwohl die Berufskammern auf Antrag des betroffenen BIBF-Buchhalters Ausnahmen hiervon hätten genehmigen können.

- 61 Zur Erforderlichkeit und Verhältnismäßigkeit eines solchen grundsätzlichen Verbots führt die Kommission aus, es könne nicht geltend gemacht werden, dass es zu Interessenkonflikten komme und Klienten, andere Dienstleistungserbringer und die Gesellschaft insgesamt stets benachteiligt würden, wenn ein BIBF-Buchhalter zusätzlich irgendeine handwerkliche, landwirtschaftliche oder gewerbliche Tätigkeit ausübe. Selbst wenn dies der Fall sein sollte, könnte eine solche Beschränkung aus den gleichen Gründen wie den im Rahmen des ersten Teils der ersten Rüge geltend gemachten nicht zugelassen werden.
- 62 Das Königreich Belgien hält dem entgegen, dass das grundsätzliche Verbot in Art. 21 Abs. 1 des alten Kodex der Standesregeln des BIBF eine begrenzte Zahl abschließend aufgezählter Tätigkeiten betroffen habe, die eine Gefahr für die Unabhängigkeit und Unparteilichkeit der BIBF-Buchhalter darstellten, so dass es nicht über das hinausgegangen sei, was zur Erreichung der verfolgten Ziele erforderlich gewesen sei.
- 63 Außerdem habe Art. 21 Abs. 2 des alten Kodex der Standesregeln des BIBF vorgesehen, dass die Berufskammern eine Ausnahme von diesem Verbot hätten genehmigen können, soweit dadurch die Unabhängigkeit und Unparteilichkeit des betroffenen Buchhalters nicht gefährdet gewesen seien und die neben dem Buchhalterberuf ausgeübte Tätigkeit untergeordneten Charakter gehabt habe.
- 64 In der Praxis sei die Genehmigung stets erteilt worden, und dieses Verfahren habe bezweckt, zu prüfen, ob die Unabhängigkeit und Unparteilichkeit der Buchhalter gewahrt würden, und die Verbraucher zu schützen.

2) *Würdigung durch den Gerichtshof*

- 65 Vorab ist festzustellen, dass durch das Verbot in Art. 21 Abs. 1 und 2 des alten Kodex der Standesregeln des BIBF – wonach BIBF-Buchhalter neben diesem Beruf keinerlei handwerkliche, landwirtschaftliche oder gewerbliche Tätigkeit ausüben durften, sofern ihnen die Berufskammern keine Ausnahme genehmigt hatten – die darin genannten Dienstleistungserbringer Anforderungen im Sinne von Art. 25 Abs. 1 der Richtlinie 2006/123 unterworfen wurden.
- 66 Daher ist zu prüfen, ob diese Anforderungen nach Art. 25 Abs. 1 Unterabs. 2 Buchst. a der Richtlinie 2006/123 gerechtfertigt werden können.
- 67 Im vorliegenden Fall sah Art. 21 Abs. 2 des alten Kodex der Standesregeln des BIBF vor, dass die Berufskammern es einem BIBF-Buchhalter genehmigen konnten, neben diesem Beruf eine Tätigkeit im Sinne von Art. 21 Abs. 1 des alten Kodex der Standesregeln des BIBF auszuüben, sofern zum einen seine Unabhängigkeit und Unparteilichkeit nicht gefährdet waren und zum anderen die zusätzlich ausgeübte Tätigkeit untergeordneten Charakter hatte.
- 68 Zum einen ist festzustellen, dass Art. 25 Abs. 1 Unterabs. 2 Buchst. a der Richtlinie 2006/123 nicht die Möglichkeit vorsieht, die gemeinschaftliche Ausübung eines reglementierten Berufs und einer anderen Tätigkeit davon abhängig zu machen, dass die andere Tätigkeit untergeordneten Charakter hat. Zum anderen macht das Königreich

Belgien zwar geltend, dass die für die gemeinschaftliche Ausübung beantragten Genehmigungen in der Praxis stets erteilt worden seien, jedoch ergibt sich bereits aus dem Wortlaut von Art. 21 Abs. 2 des alten Kodex der Standesregeln des BIBF, dass die Berufskammern insoweit über ein Ermessen verfügten, das durch kein Kriterium begrenzt war, was ihnen einen sehr großen Spielraum für die Ablehnung eines Genehmigungsantrags oder den Widerruf einer zuvor erteilten Genehmigung einräumte.

- 69 Daher ist festzustellen, dass Art. 21 Abs. 2 des alten Kodex der Standesregeln des BIBF die Grenzen überschreitet, die die Mitgliedstaaten nach Art. 25 Abs. 1 Unterabs. 2 Buchst. a der Richtlinie 2006/123 beachten müssen, wenn sie Dienstleistungserbringer Anforderungen in Bezug auf multidisziplinäre Tätigkeiten unterwerfen wollen.
- 70 Unter diesen Umständen ist dem zweiten Teil der ersten Rüge betreffend Art. 21 Abs. 1 und 2 des alten Kodex der Standesregeln des BIBF und damit der ersten Rüge insgesamt stattzugeben.

2. Zur zweiten Rüge: Verstoß gegen Art. 49 AEUV

1) Vorbringen der Parteien

- 71 Nach Ansicht der Kommission belegt das gesamte Vorbringen zu Art. 25 der Richtlinie 2006/123, dass die Beschränkungen der Ausübung multidisziplinärer Tätigkeiten Dienstleistungserbringer, die in anderen Mitgliedstaaten als im Königreich Belgien ansässig seien, daran hinderten, sich erstmals in diesem Mitgliedstaat niederzulassen. Außerdem stünden diese Beschränkungen ihrer Zweitniederlassung in Form einer Zweigniederlassung, einer Tochtergesellschaft oder einer Agentur entgegen. Daher sei auch ein Verstoß gegen Art. 49 AEUV zu konstatieren.

- 72 Das Königreich Belgien entgegnet, Art. 49 AEUV sei auf den vorliegenden Fall nicht anwendbar, da die Kommission das Vorliegen eines grenzüberschreitenden Bezugs nicht nachgewiesen habe. Selbst wenn dieser Artikel anwendbar sein sollte, wäre der von der Kommission behauptete Verstoß jedenfalls nicht nachgewiesen, und zwar aus den schon im Rahmen der ersten Rüge dargestellten Gründen.

2) Würdigung durch den Gerichtshof

- 73 Zunächst ist das Vorbringen des Königreichs Belgien zurückzuweisen, dass Art. 49 AEUV im vorliegenden Fall nicht anwendbar sei, da die Kommission das Vorliegen eines grenzüberschreitenden Bezugs nicht nachgewiesen habe.
- 74 Im Rahmen eines Vertragsverletzungsverfahrens hat der Gerichtshof nämlich zu prüfen, ob die von der Kommission gerügte nationale Maßnahme allgemein geeignet ist, die Wirtschaftsteilnehmer anderer Mitgliedstaaten davon abzuhalten, von der betreffenden Grundfreiheit Gebrauch zu machen, ohne dass es insoweit darauf ankommt, ob das Vorliegen eines grenzüberschreitenden Bezugs nachgewiesen ist (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 15. November 2016, Ullens de Schooten, C-268/15, EU:C:2016:874, Rn. 49).

- 75 Was die Begründetheit dieser Rüge anbelangt, ist darauf hinzuweisen, dass Art. 49 AEUV jeder nationalen Regelung entgegensteht, die zwar ohne Diskriminierung aus Gründen der Staatsangehörigkeit anwendbar ist, aber geeignet ist, die Ausübung der vom AEU-Vertrag garantierten Niederlassungsfreiheit durch die Unionsbürger zu behindern oder weniger attraktiv zu machen (Urteil vom 11. Dezember 2014, Kommission/Spanien, C-576/13, nicht veröffentlicht, EU:C:2014:2430, Rn. 36 und die dort angeführte Rechtsprechung).
- 76 Im vorliegenden Fall könnten die Anforderungen der fraglichen belgischen Regelung – auch wenn sie in gleicher Weise für in Belgien ansässige Buchhalter wie für solche aus anderen Mitgliedstaaten gelten – Buchhalter aus anderen Mitgliedstaaten daran hindern, sich in Belgien niederzulassen. Insbesondere das vollständige Verbot, neben der Tätigkeit des BIBF-Buchhalters bestimmte andere Tätigkeiten auszuüben, und das Erfordernis einer vorherigen Genehmigung, wenn neben dem BIBF-Buchhalterberuf irgendeine handwerkliche, landwirtschaftliche oder gewerbliche Tätigkeit ausgeübt werden möchte, könnten den in anderen Mitgliedstaaten niedergelassenen Buchhaltern Belastungen auferlegen, die finanzielle Folgen und Behinderungen ihrer Tätigkeit nach sich ziehen könnten, die sie davon abhalten könnten, sich in Belgien niederzulassen.
- 77 Daher stellen die Anforderungen der fraglichen belgischen Regelung eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit im Sinne von Art. 49 AEUV dar.
- 78 Nach gefestigter Rechtsprechung des Gerichtshofs können nationale Maßnahmen, die geeignet sind, die Ausübung der durch den AEU-Vertrag garantierten Grundfreiheiten zu behindern oder weniger attraktiv zu machen, dennoch zulässig sein, wenn sie zwingenden Gründen des Allgemeinwohls entsprechen, wenn sie geeignet sind, die Verwirklichung des mit ihnen verfolgten Ziels zu gewährleisten, und wenn sie nicht über das hinausgehen, was zur Erreichung dieses Ziels erforderlich ist (Urteil vom 18. Mai 2017, Lahogue, C-99/16, EU:C:2017:391, Rn. 31 und die dort angeführte Rechtsprechung).
- 79 Zur Rechtfertigung dieser Beschränkungen verweist das Königreich Belgien auf sein Vorbringen im Rahmen der Prüfung der ersten Rüge.
- 80 Unter diesen Umständen sind aus den bereits in den Rn. 49 bis 58 bzw. 67 und 68 des vorliegenden Urteils dargelegten Gründen die vom Königreich Belgien vorgebrachten Rechtfertigungen der Beschränkungen der Niederlassungsfreiheit zurückzuweisen, weshalb festzustellen ist, dass die Rüge betreffend Art. 49 AEUV begründet ist.
- 81 Nach alledem hat das Königreich Belgien gegen seine Verpflichtungen aus Art. 25 der Richtlinie 2006/123 und aus Art. 49 AEUV verstoßen, 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 hat und den Kammern des Berufsinstituts der zugelassenen Buchhalter und Fiskalisten gestattet hat, die gemeinschaftliche Ausübung von Buchhaltertätigkeiten auf der einen und jeglicher handwerklicher, landwirtschaftlicher oder gewerblicher Tätigkeit auf der anderen Seite zu verbieten.

IV. Kosten

82 Nach Art. 138 Abs. 1 der Verfahrensordnung des Gerichtshofs ist die unterliegende Partei auf Antrag zur Tragung der Kosten zu verurteilen. Da die Kommission die Verurteilung des Königreichs Belgien beantragt hat und dieses mit seinem Vorbringen im Wesentlichen unterlegen ist, sind ihm neben seinen eigenen Kosten die Kosten der Kommission aufzuerlegen.

Aus diesen Gründen hat der Gerichtshof (Vierte Kammer) für Recht erkannt und entschieden:

- 1. Das Königreich Belgien hat gegen seine Verpflichtungen aus Art. 25 der Richtlinie 2006/123/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 12. Dezember 2006 über Dienstleistungen im Binnenmarkt und aus Art. 49 AEUV verstoßen, 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 hat und den Kammern des Berufsinstituts der zugelassenen Buchhalter und Fiskalisten gestattet hat, die gemeinschaftliche Ausübung von Buchhaltertätigkeiten auf der einen und jeglicher handwerklicher, landwirtschaftlicher oder gewerblicher Tätigkeit auf der anderen Seite zu verbieten.**
- 2. Im Übrigen wird die Klage abgewiesen.**
- 3. Das Königreich Belgien trägt neben seinen eigenen Kosten die der Europäischen Kommission entstandenen Kosten.**

Unterschriften

* Verfahrenssprache: Französisch.