



Institut suisse de droit comparé
Schweizerisches Institut für Rechtsvergleichung
Istituto svizzero di diritto comparato
Swiss Institute of Comparative Law

AVIS SUR LES PROFESSIONS LIBÉRALES ET LA LIBRE CIRCULATION DES SERVICES FIDUCIAIRES

Allemagne, Angleterre, Autriche, France et Italie

ACTUALISATION AU 31 DÉCEMBRE 2009

Avis 07-011

Lausanne, le 31 juillet 2010
ECR/GPR/EL/IV/MB/AF/LF/MM/BA

TABLE DES MATIÈRES

ALLEMAGNE	3
ANGLETERRE	13
AUTRICHE	18
FRANCE	26
ITALIE	37

ALLEMAGNE

I. EINLEITUNG

A. Rechtsquellen

1. Europäisches Recht

a. Primärrecht

- Artt. 39ff, 43ff und 49ff EG-Vertrag (EG) (ABl. 24.12.2002 C 325/33); nunmehr seit dem 01.12.2009 **Artt. 45ff, 49 ff und 56 ff EU-Arbeitsweisevertrag** (AEUV) in der Fassung der Bekanntmachung vom 9. Mai 2008 (ABl. Nr. C 115 S. 47) EU-Dok.-Nr. 1 1957 E, zuletzt geändert durch Art. 2 Vertrag von Lissabon vom 13. 12. 2007 (ABl. Nr. C 306 S. 1, ber. ABl. 2008 Nr. C 111 S. 56 u. ABl. 2009 Nr. C 290 S. 1).
- Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft einerseits und der Europäischen Gemeinschaft und ihren Mitgliedstaaten andererseits über die Freizügigkeit vom 21.6.1999, in Kraft seit 1.6.2002, Stand 1.6.2009 (0.142.112.681) in Deutschland BGBl. II 2001 S. 810 und BGBl. II 2002, S. 1692.

b. Sekundärrecht

- Richtlinie 2005/36/EG vom 7. September 2005 über die Anerkennung von Berufsqualifikationen (ABl. EU Nr. L 255 S. 22, 2007, Nr. L 271 S. 18).¹
- Richtlinie 2006/43/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 17. Mai 2006 über Abschlussprüfungen von Jahresabschlüssen und konsolidierten Abschlüssen, zur Änderung der Richtlinien 78/660/EWG und 83/349/EWG des Rates und zur Aufhebung der Richtlinie 84/253/ EWG des Rates (ABl. EU Nr. L 157 S. 87). Die Umsetzung der Richtlinie, die bis zum 29. Juni 2008 zu erfolgen hatte, erfolgte verspätet durch Gesetz zur Modernisierung des Bilanzrechts (Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz – BilMoG) vom 25. Mai 2009, BGBl. I 2009, S. 1102.

2. Nationales Recht

- **Gesetz über eine Berufsordnung der Wirtschaftsprüfer (Wirtschaftsprüferordnung, WPO)** (BGBl. I S. 2803) in der Fassung der Bekanntmachung vom 5. November 1975, zuletzt geändert durch Art. 6 Abs. 4 G zur Änd. des Untersuchungshaftrechts vom 29.7.2009 (BGBl. I S. 2274). Die Umsetzung der Richtlinie 2006/43/EG erfolgte **nur teilweise** durch Art. 12 des Gesetzes zur Modernisierung des Bilanzrechts (BilMoG) vom 25. Mai 2009.
- **Prüfungsverordnung für Wirtschaftsprüfer** nach §§ 14 und 131I der Wirtschaftsprüferordnung (Wirtschaftsprüferprüfungsverordnung – WiPrPrüfV) vom 20. Juli 2004 (BGBl. I S. 1707), zuletzt geändert durch Art. 3 BerufsaufsichtsreformG vom 3. 9. 2007 (BGBl. I S. 2178) (BGBl. IS. 1707) FNA 702-1-9.

¹ ABl. Nr. L 255 vom 30.09.2005 S. 22, zuletzt geändert durch die Richtlinie 2006/100/EG zur Anpassung bestimmter Richtlinien im Bereich Freizügigkeit anlässlich des Beitritts Bulgariens und Rumäniens, ABl. Nr. L 363 vom 20.12.2006, S. 141.

Allemagne

- **Verordnung über die Berufshaftpflichtversicherung der Wirtschaftsprüfer und der vereidigten Buchprüfer** (Wirtschaftsprüfer-Berufshaftpflichtversicherungsverordnung - WPBHV) vom 18. Dezember 1998 (BGBl. I S. 3820), geändert durch das Gesetz vom 26. Oktober 2003 (BGBl. I S. 2074) und das Wirtschaftsprüfungsexamens-Reformgesetz vom 1. Dezember 2003 (BGBl. I S. 2446)

B. Verhältnis zu europarechtlichen Vorgaben

1. Richtlinienumsetzung

Die Richtlinien 2005/36/EG vom 7. September 2005 über die Anerkennung von Berufsqualifikationen (ABl. EU Nr. L 255 S. 22, 2007, Nr. L 271 S. 18) sowie 2006/43/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 17. Mai 2006 über Abschlussprüfungen von Jahresabschlüssen und konsolidierten Abschlüssen, zur Änderung der Richtlinien 78/660/EWG und 83/349/EWG des Rates und zur Aufhebung der Richtlinie 84/253/EWG des Rates (ABl. EU Nr. L 157 S. 87) wurden **bislang nur teilweise** in nationales Recht umgesetzt. Die Darstellung ist insoweit provisorisch.

2. Verhältnis zum Freizügigkeitsabkommen Schweiz-EG

Über das Freizügigkeitsabkommen wurden die Vorschriften der WPO und der WPrPrüfV, die auf EU- und EWR-Staatler Anwendung finden, auf Schweizer erstreckt.

II. LÄNDERBERICHT DEUTSCHLAND

A. Niederlassung als Wirtschaftsprüfer

1. Tätigkeitsfeld des Wirtschaftsprüfers

Wirtschaftsprüfer haben nach dem deutschen Recht die berufliche Aufgabe, **betriebswirtschaftliche Prüfungen, insbesondere solche von Jahresabschlüssen wirtschaftlicher Unternehmen, durchzuführen und Bestätigungsvermerke über die Vornahme und das Ergebnis solcher Prüfungen zu erteilen** (§ 2 WPO). Sie sind befugt, ihre Auftraggeber **in steuerlichen Angelegenheiten nach Maßgabe der bestehenden Vorschriften zu beraten und zu vertreten** und

1. unter Berufung auf ihren Berufseid auf den Gebieten der wirtschaftlichen Betriebsführung als **Sachverständige** aufzutreten;
2. in wirtschaftlichen Angelegenheiten zu **beraten** und **fremde Interessen zu wahren**;
3. die **treuhänderischen Verwaltung** wahrzunehmen.

Berufsangehörige müssen unmittelbar nach ihrer Bestellung eine berufliche Niederlassung begründen und eine solche unterhalten. Berufliche Niederlassung eines selbständigen Wirtschaftsprüfers ist die eigene Praxis, von der aus er seinen Beruf überwiegend ausübt.

Die öffentliche Bestellung als Wirtschaftsprüfer setzt den Nachweis der **persönlichen und fachlichen Eignung** voraus (§ 1 Abs. 2 S. 2 WPO).

Allemanne

Abzugrenzen ist der Beruf vom **Vereidigten Buchprüfer**. Dieser hat die Aufgabe, Prüfungen auf dem Gebiet des betrieblichen Rechnungswesens (Buch- und Bilanzprüfungen) durchzuführen (vgl. § 129 Abs. 1 WPO), sofern es sich nicht um grosse Unternehmen handelt, bei welchen nur Wirtschaftsprüfer prüfen dürfen (vgl. § 267 Abs. 3, § 319 HGB). Zu den beruflichen Aufgaben des vereidigten Buchprüfers gehört daher insbesondere die Prüfung des Jahresabschlusses von **mittelgroßen Gesellschaften** mit beschränkter Haftung und Personhandelsgesellschaften. Vereidigter Buchprüfer ist, wer nach den Vorschriften der WPO als solcher anerkannt oder bestellt ist. Er hat im beruflichen Verkehr die Berufsbezeichnung "vereidigter Buchprüfer", zu führen, Buchprüfungsgesellschaften führen die Bezeichnung "Buchprüfungsgesellschaft". Er ist **Mitglied der Wirtschaftsprüferkammer**. Wird ein vereidigter Buchprüfer zum Wirtschaftsprüfer bestellt, erlischt die Bestellung als vereidigter Buchprüfer. Vereidigte Buchprüfer sind befugt, ihre Auftraggeber in steuerlichen Angelegenheiten nach Maßgabe der bestehenden Vorschriften zu beraten und zu vertreten. Sie sind weiter befugt unter Berufung auf ihren Berufseid auf den Gebieten des betrieblichen Rechnungswesens als Sachverständige aufzutreten, in wirtschaftlichen Angelegenheiten zu beraten und fremde Interessen zu wahren und die treuhänderische Verwaltung wahrzunehmen. Dieser Beruf läuft allerdings zunehmend aus und **geht im Beruf des Wirtschaftsprüfers auf**.

2. Berufsausübung

Die Berufszulassung **ausländischer** Bewerber erfordert eine **Eignungsprüfung**. Die Eignungsprüfung ist eine ausschließlich die beruflichen Kenntnisse des Bewerbers betreffende Prüfung, mit der seine Fähigkeit, den Beruf eines Wirtschaftsprüfers in der Bundesrepublik Deutschland auszuüben, beurteilt werden soll. Die Eignungsprüfung muss dem Umstand Rechnung tragen, dass der Bewerber oder die Bewerberin in einem EU-Mitgliedstaat oder in einem anderen EWR-Vertragsstaat des Abkommens oder in der Schweiz über die beruflichen Voraussetzungen verfügt, die für die Zulassung zur Pflichtprüfung von Jahresabschlüssen und anderer Rechnungsunterlagen in diesem Staat erforderlich sind. Die Prüfung gliedert sich in eine schriftliche und eine mündliche Prüfung. Sie wird in deutscher Sprache abgelegt. Die Prüfungsgebiete werden in der WiPrpfPrV (§§ 25ff) näher festgelegt (Bereiche des wirtschaftlichen Prüfungswesens (rechtliche Vorschriften), des Wirtschaftsrechts, des Steuerrechts und das Berufsrecht der Wirtschaftsprüfer).

a. Erfordernisse der Berufszulassung

aa. Eignungsprüfung

Die **Eignungsprüfung** als Wirtschaftsprüfer kann gem. 131g Abs. 1 WPO ablegen, wer als Staatsangehöriger eines EG-Mitgliedstaats oder eines anderen Vertragsstaates des EWR-Abkommens oder der Schweiz, der in einem EG-Mitgliedstaat oder in einem anderen EWR-Vertragsstaat oder der Schweiz ein **Diplom** erlangt hat, aus dem hervorgeht, daß er über die beruflichen Voraussetzungen verfügt, die für die unmittelbare Zulassung zur Abschlussprüfung im Sinne des Artikels 2 Nr. 1 der Richtlinie 2006/43/EG² in diesem Mitgliedstaat oder in einem anderen EWR-Vertragsstaat oder der Schweiz erforderlich sind,

Solche Diplome sind Diplome, Prüfungszeugnisse oder sonstige Befähigungsnachweise im Sinne des Artikels 1 Buchstabe a der Richtlinie (89/48/EWG).[die Rechtslage ist noch nicht

² Richtlinie 2006/43/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 17. Mai 2006 über Abschlussprüfungen von Jahresabschlüssen und konsolidierten Abschlüssen, zur Änderung der Richtlinien 78/660/EWG und 83/349/EWG des Rates und zur Aufhebung der Richtlinie 84/253/EWG des Rates (ABl. EU Nr. L 157 S. 87).

Allemagne

an die Richtlinie 2005/376/EG angepasst]³ Ein Diplom auf Grund einer Ausbildung, die **nicht** überwiegend in den Europäischen Gemeinschaften oder in einem anderen Vertragsstaat des Abkommens über den Europäischen Wirtschaftsraum oder in der Schweiz stattgefunden hat, berechtigt zur Ablegung der Eignungsprüfung, wenn der Inhaber tatsächlich und rechtmäßig mindestens **drei Jahre** Berufserfahrung als gesetzlicher Abschlußprüfer hat und dies von einem der genannten Staaten bzw. dem Staat bescheinigt wird, der das Diplom ausgestellt oder anerkannt hat.

Über die Zulassung zur Eignungsprüfung entscheidet die Prüfungsstelle.

*bb. Antragsinhalt für den Zulassungsantrag zur Eignungsprüfung
(§ 131I WPO, 25 WPrPrüfV)*

Der Antrag auf Zulassung zur Prüfung ist schriftlich einzureichen (§ 131g Abs. 3 WPO). Der Antrag auf Zulassung zur Eignungsprüfung ist an die „**Prüfungsstelle für das Wirtschaftsprüfungsexamen bei der Wirtschaftsprüferkammer**“ zu richten.

Dabei gilt für **Steuerberater** und Bewerber (§ 13 WPO), die die Prüfung als Steuerberater bestanden haben, dass sie die Prüfung in verkürzter Form ablegen können. Hier entfällt die schriftliche und mündliche Prüfung im Steuerrecht. Gleiches gilt für vereidigte Buchprüfer (§ 13a WPO). Bei der Prüfung in verkürzter Form entfällt für **vereidigte Buchprüfer**, die Steuerberater sind, die schriftliche und mündliche Prüfung im Steuerrecht, in Angewandter Betriebswirtschaftslehre und Volkswirtschaftslehre, für vereidigte Buchprüfer und vereidigte Buchprüferinnen, die Rechtsanwälte oder Rechtsanwältinnen sind, im Wirtschaftsrecht, in Angewandter Betriebswirtschaftslehre und Volkswirtschaftslehre. Hier gelten allerdings bestimmte Antragsfristen (bis spätestens 31. Dezember 2007 formgerecht eingereicht, Prüfungen müssen bis spätestens 31. Dezember 2009 abgelegt sein).

Ausserdem gilt gem. § 13b WPO, dass **Prüfungsleistungen**, die im Rahmen einer Hochschulausbildung erbracht werden, angerechnet werden, wenn ihre Gleichwertigkeit in Inhalt, Form und Umfang mit den in § 4 der Wirtschaftsprüferprüfungsverordnung⁴ aufgeführten

³ Richtlinie des Rates vom 21. Dezember 1988 über eine allgemeine Regelung zur Anerkennung der Hochschuldiplome, die eine mindestens dreijährige Berufsausbildung abschließen (89/48/EWG) - ABl. EG Nr. L 19 (1989) S. 16.

⁴ § 4 Prüfungsgebiete
Prüfungsgebiete sind
A. Wirtschaftliches Prüfungswesen, Unternehmensbewertung und Berufsrecht
1. Rechnungslegung
a) Buchführung, Jahresabschluss und Lagebericht,
b) Konzernabschluss und Konzernlagebericht, Bericht über die Beziehungen zu verbundenen Unternehmen,
c) international anerkannte Rechnungslegungsgrundsätze,
d) Rechnungslegung in besonderen Fällen,
e) Jahresabschlussanalyse;
2. Prüfung
a) Prüfung der Rechnungslegung: rechtliche Vorschriften und Prüfungsstandards, insbesondere Prüfungsgegenstand und Prüfungsauftrag, Prüfungsansatz und Prüfungsdurchführung, Bestätigungsvermerk, Prüfungsbericht und Bescheinigungen, andere Reporting-Aufträge,
b) sonstige gesetzlich vorgeschriebene Prüfungen, insbesondere aktienrechtliche Sonderprüfungen, Prüfung von Risikofrüherkennungssystemen, Geschäftsführungsprüfungen,
c) andere betriebswirtschaftliche Prüfungen, insbesondere Due-Diligence-Prüfungen, Kreditwürdigkeitsprüfungen, Unterschlagungsprüfungen, Wirtschaftlichkeitsprüfungen, Prüfung von Sanierungskonzepten;
3. Grundzüge und Prüfung der Informationstechnologie;
4. Bewertung von Unternehmen und Unternehmensanteilen;

Allemagne

Anforderungen der Prüfungsgebiete Angewandte Betriebswirtschaftslehre, Volkswirtschaftslehre oder Wirtschaftsrecht im Zulassungsverfahren durch die Prüfungsstelle festgestellt wird. Bei der Prüfung in verkürzter Form entfällt die schriftliche und mündliche Prüfung in dem entsprechenden Prüfungsgebiet.

Dem Antrag auf Zulassung zur Prüfung sind beizufügen:

1. ein tabellarischer **Lebenslauf**, der genaue Angaben über die Vorbildung und den beruflichen Werdegang enthält;
2. eine Bescheinigung der zuständigen **Behörde** eines Staates gemäß § 131g Abs. 1 der Wirtschaftsprüferordnung nach Artikel 8 Abs. 1 der Richtlinie 89/48/EWG⁵, durch die nachgewiesen wird, dass die zu prüfende Person ein Diplom erlangt hat, aus dem hervorgeht, dass sie über die beruflichen Voraussetzungen verfügt, die für die unmittelbare Zulassung zur Pflichtprüfung von Jahresabschlüssen und anderer Rechnungsunterlagen im Sinne des Artikels 1 Abs. 1 der Richtlinie 84/253/EWG⁶ oder im Sinne einer entsprechenden neu gefassten europäischen Regelung in diesem Staat erforderlich sind;

5. Berufsrecht, insbesondere Organisation des Berufs, Berufsaufsicht, Berufsgrundsätze und Unabhängigkeit.

B. Angewandte Betriebswirtschaftslehre, Volkswirtschaftslehre

1. Angewandte Betriebswirtschaftslehre

a) Kosten- und Leistungsrechnung,

b) Planungs- und Kontrollinstrumente,

c) Unternehmensführung und Unternehmensorganisation,

d) Unternehmensfinanzierung sowie Investitionsrechnung, einschließlich methodischer Problemstellungen der externen Rechnungslegung, der Corporate Governance und der Unternehmensbewertung;

2. Volkswirtschaftslehre

a) Grundzüge der Volkswirtschaftslehre und Volkswirtschaftspolitik,

b) Grundzüge der Finanzwissenschaft;

3. Die Nummern 1 und 2 umfassen Grundkenntnisse anwendungsorientierter Mathematik und Statistik.

C. Wirtschaftsrecht

1. Grundzüge des Bürgerlichen Rechts einschließlich Grundzüge des Arbeitsrechts und Grundzüge des internationalen Privatrechts, insbesondere Recht der Schuldverhältnisse und Sachenrecht;

2. Handelsrecht, insbesondere Handelsstand und -geschäfte einschließlich internationalem Kaufrecht;

3. Gesellschaftsrecht (Personengesellschaften und Kapitalgesellschaften, Recht der verbundenen Unternehmen), Corporate Governance und Grundzüge des Kapitalmarktrechts;

4. Umwandlungsrecht;

5. Grundzüge des Insolvenzrechts;

6. Grundzüge des Europarechts.

D. Steuerrecht

1. Abgabenordnung und Nebengesetze, Finanzgerichtsordnung;

2. Recht der Steuerarten, insbesondere

a) Einkommen-, Körperschaft- und Gewerbesteuer,

b) Bewertungsgesetz, Erbschaftsteuer, Grundsteuer,

c) Umsatzsteuer, Grunderwerbsteuer,

d) Umwandlungssteuerrecht;

3. Grundzüge des Internationalen Steuerrechts.

⁵ Richtlinie 89/48/EWG des Rates vom 21. Dezember 1988 über eine allgemeine Regelung zur Anerkennung der Hochschuldiplome, die eine mindestens dreijährige Berufsausbildung abschließen (ABl. EG 1989 Nr. L 19 S. 16).

⁶ Richtlinie 84/253/EWG des Rates vom 10. April 1984 über die Zulassung der mit der Pflichtprüfung der Rechnungsunterlagen beauftragten Personen (ABl. EG Nr. L 126 S. 20).

Allemanne

3. ein Nachweis, dass die zu prüfende Person den überwiegenden Teil der Mindestausbildungszeit in Staaten gemäß § 131g Abs. 1 WPO (EU; EWR; Schweiz) abgeleistet hat, oder, falls nicht, eine Bescheinigung dreijähriger Berufserfahrung erbringt
4. eine Erklärung über das Wahlfach für die mündliche Prüfung;
5. eine Erklärung, ob und bei welcher Stelle im Geltungsbereich dieser Verordnung bereits früher ein Antrag auf Zulassung zur Prüfung eingereicht wurde;
6. Unterlagen, aus denen sich die **Staatsangehörigkeit** ergibt;
7. gegebenenfalls eine Erklärung, dass die Prüfung in **verkürzter Form** (vgl oben) abgelegt werden soll bzw. gegebenenfalls ein Antrag auf Erlass von Prüfungsleistungen. Gem. § 28 WiPrPrüfV hat für den Erlass von Prüfungsleistungen die zu prüfende Person durch ein Prüfungszeugnis nachzuweisen, dass sie in ihrer bisherigen Ausbildung in einem Prüfungsgebiet die für die Ausübung des Berufs in der Bundesrepublik Deutschland erforderlichen Kenntnisse in diesem Prüfungsgebiet erworben hat. Die Prüfungsstelle erlässt auf Antrag einzelne Prüfungsleistungen, wenn die zu prüfende Person nachweist, dass sie durch Berufserfahrung einen wesentlichen Teil der Kenntnisse erworben hat, die durch die erlassenen Prüfungsleistungen gefordert werden. Zur Überprüfung der im Rahmen der bisherigen beruflichen Tätigkeit erworbenen Kenntnisse sind geeignete Nachweise vorzulegen. Dazu zählen insbesondere Falllisten, die regelmäßig folgende Angaben enthalten müssen: Akten- oder Geschäftszeichen, Gegenstand, Zeitraum, Art und Umfang der Tätigkeit, Sachstand sowie gegebenenfalls auf Verlangen der Prüfungsstelle anonymisierte Arbeitsproben.

Der Antrag und die beizufügenden Unterlagen sind in deutscher Sprache einzureichen, gegebenenfalls mit einer beglaubigten Übersetzung durch einen hierzu ermächtigten Übersetzer oder durch eine hierzu ermächtigte Übersetzerin (§ 25 Abs. 2 WiPrPrüfV). Prüfungssprache ist Deutsch.

Soweit es für die Entscheidung über die Bestellung als Wirtschaftsprüfer der Vorlage oder Anforderung von Bescheinigungen oder Urkunden darüber bedarf, dass keine schwerwiegenden beruflichen Verfehlungen, Straftaten oder sonstige, die Eignung des Bewerbers für den Beruf des Wirtschaftsprüfers in Frage stellende Umstände bekannt sind, Bescheinigungen oder Urkunden darüber, dass sich der Bewerber nicht im Konkurs befindet, und Bescheinigungen über die körperliche oder geistige Gesundheit, bzw. Führungszeugnissen des Heimat- oder Herkunftsmitgliedstaats bedarf, genügt gem. § 131m WPO eine Bescheinigung oder Urkunde im Sinne des Artikels 6 der Richtlinie 89/48/EWG [Anpassung an den Text der RiL 2005/36/EG steht noch aus].

b. Zuständige Behörden

Die **Wirtschaftsprüferkammer** ist zuständig für die Prüfung und Eignungsprüfung, Bestellung, Anerkennung, Widerruf und Registrierung, Berufsaufsicht und Qualitätskontrolle sowie den Erlass von Berufsausübungsregelungen.

Adresse:

Wirtschaftsprüferkammer

Rauchstraße 26

10787 Berlin

Postfach 30 18 82

10746 Berlin

Telefon 030 / 72 61 61-0

Telefax 030 / 72 61 61-212

E-Mail kontakt@wpk.de

<http://www.wpk.de/home/home.asp>

c. Rechtsstellung

aa. Berufspflichten

Der Wirtschaftsprüfer hat gem. § 43 WPO seinen Beruf **unabhängig, gewissenhaft, verschwiegen und eigenverantwortlich** auszuüben. Er hat sich insbesondere bei der Erstattung von Prüfungsberichten und Gutachten **unparteiisch** zu verhalten. Er hat sich jeder Tätigkeit zu enthalten, die mit seinem Beruf oder mit dem Ansehen des Berufs unvereinbar ist. Er hat sich der besonderen Berufspflichten bewußt zu sein, die ihm aus der Befugnis erwachsen, gesetzlich vorgeschriebene Bestätigungsvermerke zu erteilen. Er hat sich auch außerhalb der Berufstätigkeit des Vertrauens und der Achtung würdig zu erweisen, die der Beruf erfordert. Er ist verpflichtet, sich **fortzubilden**. **Werbung** ist zulässig, es sei denn, sie ist unlauter (§ 52 WPO).

Wirtschaftsprüfer arbeiten selbständig in eigener Praxis oder in gemeinsamer Berufsausübung gemäß § 44b, als Vorstandsmitglieder, geschäftsführende Personen, persönlich haftende oder nach dem Partnerschaftsgesellschaftsgesetz verbundene Personen von Wirtschaftsprüfungsgesellschaften sowie als zeichnungsberechtigte Vertreter oder als zeichnungsberechtigte Angestellte bei Wirtschaftsprüfern, Wirtschaftsprüfungsgesellschaften, genossenschaftlichen Prüfungsverbänden und Prüfungsstellen von Sparkassen- und Giroverbänden oder überörtlichen Prüfungseinrichtungen für Körperschaften und Anstalten des öffentlichen Rechts ausüben.

bb. Versicherungspflicht

Gem. § 54 haben Wirtschaftsprüfer eine Berufshaftpflichtversicherung zur Deckung der sich aus ihrer Berufstätigkeit ergebenden Haftpflichtgefahren für Vermögensschäden abzuschließen und die Versicherung während der Dauer ihrer Bestellung oder Anerkennung aufrechterhalten. Die Mindestversicherungssumme für den einzelnen Versicherungsfall muß in der Regel den in § 323 Abs. 2 Satz 1 des Handelsgesetzbuchs bezeichneten Umfang betragen (idR. eine Million Euro). Die vertragliche Begrenzung von Ersatzansprüchen bei Ansprüchen auf Ersatz eines fahrlässig verursachten Schadens ist möglich.

Für **ausländische** Bewerber, bei welchen die Bestellung zum Wirtschaftsprüfer oder zur Wirtschaftsprüferin auf Grund des Bestehens einer Eignungsprüfung (§ 131g Abs. 1 WPO, vgl. oben) erfolgt, so sind die von den Versicherungsunternehmen eines anderen Mitgliedstaates der Europäischen Union oder eines EWR-Vertragsstaates oder der Schweiz ausgestellten Bescheinigungen über eine abgeschlossene Berufshaftpflichtversicherung als gleichwertig mit den in Deutschland ausgestellten Bescheinigungen anzuerkennen, sofern sie in Bezug auf Deckungsbedingungen und -umfang den in Deutschland geltenden Rechts- und Verwaltungsvorschriften genügen (§ 1 Abs. 3 S. 1 WPBHV).

Allemagne

Die zum Nachweis vorgelegten Unterlagen sind mit einer beglaubigten Übersetzung vorzulegen (§ 1 Abs. 3 S. 2 WPBHV), wenn sie nicht in deutscher Sprache abgefasst sind (nicht älter als drei Monate).

In bestimmten Fällen kann die Wirtschaftsprüferkammer jährlich eine Bescheinigung des Versicherers verlangen, aus der sich die Versicherungsbedingungen und der Deckungsumfang ergeben. Darüber hinaus hat der Versicherte die Beendigung, Kündigung sowie jede Änderung des Versicherungsvertrages, die den vorgeschriebenen Versicherungsschutz beeinträchtigt, der Wirtschaftsprüferkammer unverzüglich mitzuteilen.

B. Dienstleistungsfreiheit

Hier gelten die oben dargestellten Anforderungen an die **Bestellung** ebenfalls. Ein nicht nach der WPO bestellter Wirtschaftsprüfer kann im Inland nicht tätig werden.

C. Sozietäten– Zusatzinformationen

1. Gemeinsame Berufsausübung, Außen- und Scheinsozietät, § 44 b WPO

Wirtschaftsprüfer dürfen ihren Beruf mit natürlichen und juristischen Personen sowie mit Personengesellschaften, die der Berufsaufsicht einer Berufskammer eines freien Berufes im Geltungsbereich dieses Gesetzes unterliegen und ein Zeugnisverweigerungsrecht nach der Strafprozeßordnung haben, örtlich und überörtlich in Gesellschaften bürgerlichen Rechts (Sozietäten) gemeinsam ausüben.

Mit Rechtsanwälten, die zugleich Notare sind, darf eine Sozietät nur bezogen auf die anwaltliche Berufsausübung eingegangen werden. Im Übrigen richtet sich die Verbindung mit Rechtsanwälten, die zugleich Notare sind, nach den Bestimmungen und Anforderungen des notariellen Berufsrechts.

Eine gemeinsame Berufsausübung mit natürlichen und juristischen Personen sowie mit Personengesellschaften, die in einem ausländischen Staat als sachverständige Prüfer ermächtigt oder bestellt sind, ist zulässig, wenn die Voraussetzungen für ihre Ermächtigung oder Bestellung den Vorschriften dieses Gesetzes im wesentlichen entsprechen und sie in dem ausländischen Staat ihren Beruf gemeinsam mit Wirtschaftsprüfern ausüben dürfen. Eine gemeinsame Berufsausübung ist weiter zulässig mit Rechtsanwälten, Patentanwälten und Steuerberatern anderer Staaten, wenn diese einen nach Ausbildung und Befugnissen der Bundesrechtsanwaltsordnung, der Patentanwaltsordnung oder dem Steuerberatungsgesetz entsprechenden Beruf ausüben und mit Rechtsanwälten, Patentanwälten oder Steuerberatern im Geltungsbereich dieses Gesetzes ihren Beruf in Sozietäten ausüben dürfen.

Berufsangehörige dürfen ihren Beruf in Sozietäten mit Personen, die selbst nicht als Berufsangehörige oder als vereidigte Buchprüfer oder vereidigte Buchprüferin bestellt oder als Wirtschaftsprüfungsgesellschaft oder Buchprüfungsgesellschaft anerkannt sind, nur dann ausüben, wenn sie der Wirtschaftsprüferkammer bei Aufnahme einer solchen Tätigkeit nachweisen, dass ihnen auch bei gesamtschuldnerischer Inanspruchnahme der vorgeschriebene **Haftpflichtversicherungsschutz** (vgl. oben) für jeden Versicherungsfall uneingeschränkt zur Verfügung steht. Die persönliche **Haftung** von Mitgliedern einer Sozietät auf Schadensersatz kann auch durch vorformulierte Vertragsbedingungen auf einzelne namentlich bezeichnete Mitglieder der Sozietät beschränkt werden, die die vertragliche Leistung erbringen sollen (§ 54a WPO).

2. Wirtschaftsprüfungsgesellschaften, § 27 ff WPO

a. Besonderheiten

Wirtschaftsprüfungsgesellschaften bedürfen gem. § 1 Abs. 3 WPO der Anerkennung. Die Anerkennung setzt den Nachweis voraus, dass die Gesellschaft von Wirtschaftsprüfern verantwortlich geführt wird. Bei Wirtschaftsprüfungsgesellschaften ist Sitz der Hauptniederlassung der Sitz der Gesellschaft. Zweigniederlassungen sind möglich. Die einzelnen Anforderungen an diese Gesellschaften sind jedoch komplex:

Gem. § 27 WPO können **Aktiengesellschaften, Europäische Gesellschaften (SE), Kommanditgesellschaften auf Aktien, Gesellschaften mit beschränkter Haftung, Offene Handelsgesellschaften, Kommanditgesellschaften und Partnerschaftsgesellschaften** nach Maßgabe der Vorschriften dieses Abschnittes als Wirtschaftsprüfungsgesellschaften anerkannt werden.

Offene Handelsgesellschaften und Kommanditgesellschaften können als Wirtschaftsprüfungsgesellschaften anerkannt werden, wenn sie wegen ihrer Treuhandtätigkeit als Handelsgesellschaften in das Handelsregister eingetragen worden sind.

Voraussetzung für die Anerkennung ist, dass die Mehrheit der Mitglieder des Vorstandes, der Geschäftsführer, der persönlich haftenden Gesellschafter, der geschäftsführenden Direktoren oder der Partner (gesetzliche Vertreter) Berufsangehörige oder in einem anderen EU-Mitgliedstaat zugelassene Abschlussprüfer sind. Persönlich haftende Gesellschafter können auch Wirtschaftsprüfungsgesellschaften oder in einem anderen EU-Mitgliedstaat zugelassene Prüfungsgesellschaften sein. Hat die Gesellschaft nur zwei gesetzliche Vertreter, so muss einer von ihnen Wirtschaftsprüfer oder in einem anderen EU-Mitgliedstaat zugelassener Abschlussprüfer sein. Mindestens eine der genannten Personen oder Gesellschaften muss ihre berufliche Niederlassung am Sitz der Gesellschaft haben.

Neben Berufsangehörigen, Wirtschaftsprüfungsgesellschaften, in einem anderen EU-Mitgliedstaat zugelassenen Abschlussprüfern und Prüfungsgesellschaften sind vereidigte Buchprüfer, Steuerberater sowie Rechtsanwälte berechtigt, gesetzliche Vertreter von Wirtschaftsprüfungsgesellschaften zu sein. Dieselbe Berechtigung kann die Wirtschaftsprüferkammer anderen besonders befähigten Personen auf Antrag erteilen, die einen mit dem Beruf des Wirtschaftsprüfers und der Wirtschaftsprüferin zu vereinbarenden Beruf ausüben.

Die Wirtschaftsprüferkammer kann genehmigen, dass Personen, die in einem Drittstaat als sachverständige Prüfer oder Prüferinnen ermächtigt oder bestellt sind, neben Berufsangehörigen und in einem anderen EU-Mitgliedstaat zugelassenen Abschlussprüfern gesetzliche Vertreter von Wirtschaftsprüfungsgesellschaften sein können, wenn die Voraussetzungen für ihre Ermächtigung oder Bestellung den Vorschriften dieses Gesetzes im Wesentlichen entsprechen. Diejenigen sachverständigen, in einem Drittland ermächtigten oder bestellten Prüfer, die als persönlich haftende Gesellschafter von der Geschäftsführung ausgeschlossen sind, bleiben dabei unberücksichtigt. Diese Regelungen gelten entsprechend für Rechtsanwälte, Patentanwälte sowie Steuerberater anderer Staaten, wenn diese einen nach Ausbildung und Befugnissen der Bundesrechtsanwaltsordnung, der Patentanwaltsordnung oder des Steuerberatungsgesetzes entsprechenden Beruf ausüben. Zudem gelten weitere, komplexe, in **§ 28 Abs. 4 WPO** geregelte Voraussetzungen.

Bei Aktiengesellschaften und Kommanditgesellschaften auf Aktien müssen die Aktien auf Namen lauten. Die Übertragung muß an die Zustimmung der Gesellschaft gebunden sein. Dasselbe gilt für die Übertragung von Geschäftsanteilen an einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung. Bei Gesellschaften mit beschränkter Haftung muß das Stammkapital mindestens fünfundzwanzigtausend Euro betragen. Bei Aktiengesellschaften, Kommanditgesellschaften auf Aktien und Gesellschaften mit beschränkter Haftung muss bei Antragstel-

Allemagne

lung nachgewiesen werden, dass der Wert der einzelnen Vermögensgegenstände abzüglich der Schulden mindestens dem gesetzlichen Mindestbetrag des Grund- oder Stammkapitals entspricht.

Für die Anerkennung ist die vorläufige **Deckungszusage** auf den Antrag zum Abschluß einer Berufshaftpflichtversicherung zwingende Voraussetzung

b. Zuständigkeit und Verfahren

Zuständig für die Anerkennung als Wirtschaftsprüfungsgesellschaft ist gem. § 29 Abs. 1 WPO die **Wirtschaftsprüferkammer**.

Dem Antrag sind eine Ausfertigung oder eine öffentlich beglaubigte Abschrift des **Gesellschaftsvertrages** oder der Satzung sowie Nachweise zum Vorliegen der o.g. Anerkennungsvoraussetzungen beizufügen.

c. Berufspflichten

Gem. § 56 WPO gelten die **Vorschriften über die Rechte und Pflichten der Wirtschaftsprüfer für Wirtschaftsprüfungsgesellschaften grossteils sinngemäß**, sowie für Vorstandsmitglieder, Geschäftsführer, Partner und persönlich haftende Gesellschafter einer Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, die nicht Wirtschaftsprüfer sind. Die Mitglieder der durch Gesetz, Satzung oder Gesellschaftsvertrag vorgesehenen Aufsichtsorgane der Gesellschaften sind zur **Verschwiegenheit** verpflichtet.

ANGLETERRE

I. INTRODUCTION

1. Législation primaire

- European Directive 2005/36/EC
- European Directive 77/249 EEC
- European Directive 98/5/EC⁷ (right to establish)
- EC Directive on the recognition of professional qualifications (89/48/EEC)
- European Directive 92/51/EC⁸

2. Législation secondaire (règlement, arrêté, décret, directive administrative)

*The Chartered Certified Accountants' Global Practising Regulations 2003*⁹

Members who engage in **public practice work** must obtain an **annual certificate** to practise from the Association of Chartered Certified Accountants. Members who wish to perform **audits** or carry out **insolvency work** require **additional licences**. All such members are **regularly monitored** by ACCA.

II. RAPPORT

A. Liberté d'établissement

1. Conditions pour la reconnaissance de la qualification professionnelle

In the UK, **anybody can call themselves an accountant**. The title 'accountant' is **not protected**. However, employers will generally **expect** applicants for professional posts to **hold a recognised qualification**.¹⁰ Each of the following recognised qualifications constitutes a regulated profession in the UK:

1. Chartered Accountant
2. Chartered Certified Accountant
3. Chartered Management Accountant
4. Chartered Public Finance Accountant

⁷ <http://www.lawsociety.org.uk/documents/downloads/becomingrelsinfopt2.pdf>.

⁸ The 92/51 Directive which covers the practise of insolvency was introduced to complement the 89/48 Directive. An EEA or EU applicant seeking authorisation by virtue of the 92/51 Directive, should contact the UK Department for Trade and Industry [DTI] Insolvency Service.)

⁹ http://rulebook.accaglobal.com/lpbin21/text/print/acca_rb_2_2.html.

¹⁰ See : Admission to ACCA membership under the European Communities (Recognition of Professional Qualifications) Regulations (SI 1991 No. 824/Directive 89/48/EEC) available at: <http://www.accaglobal.com/documents/mrd2007.pdf>.

Angleterre

Practitioners of these professions must be **members** of the following respective associations:

1. **Association of Chartered Certified Accountants (“ACCA”)**
2. **Institute of Chartered Accountants in England & Wales**
3. **Chartered Institute of Management Accountants**
4. **Chartered Institute of Public Finance and Accountancy**

The ACCA qualification is a ‘**diploma**’ level qualification. Therefore, to be eligible to apply for ACCA membership under Directive 89/48/EEC (First Diploma Directive), an applicant must have successfully completed a **post-secondary course of at least three years’ duration** (or of an equivalent qualification duration part-time) at a university or establishment of higher education. The applicant must, in addition, have successfully completed **any professional training** required to enable such applicant to practise the profession concerned.

Under the revised provisions of the 8th Directive 2006/43/EC, only the **general accountancy profession** falls under the General System of 89/48/EEC. **Insolvency practice and auditing**, being each regulated under a separate directive, are **beyond** the scope of this opinion. ***A Swiss national who is fully qualified to practise the profession of accountancy in Switzerland, who is a fully registered member of the Treuhandkammer and who wishes to practise that profession in the UK will be covered by the General System.***

Unlike those professions that fall under the specific sectorial Directives, recognition of the right of foreign accountants to practice in the UK requires **passing certain examinations**, described under subsection 2, below.

2. Demande pour la reconnaissance et son contenu

Applicants may either apply for **ACCA membership only** or, if they intend to undertake work reserved for **registered auditors** or **otherwise covered under ACCA’s definition of public practice**, they should apply for **ACCA membership** and to obtain a **practising certificate**. Applicants who do not currently perform work under ACCA’s definition of public practice, but who may do so in the future, are **strongly recommended to apply for a practising certificate** at the initial application stage.

The Chartered Certified Accountants’ Global Practising Regulation 4(1) defines the circumstances in which a member will be regarded as being in **public practice**, and therefore **required to hold a practising certificate or practising certificate and audit qualification issued by ACCA**, as follows:

- **accepting an appointment** as an auditor; and/or
- signing or producing **any accounts or report or certificate or tax return** concerning any person’s financial affairs, whether an individual sole-trader, an unincorporated body or a firm, in circumstances where reliance is likely to be placed on such accounts or report or certificate or tax return by any other person (the ‘third party’), or doing any other thing which may lead the third party to believe that the accounts or report or certificate or tax return concerning the financial affairs of such a person have been prepared, approved or reviewed by the practitioner; and/or
- holding oneself or itself out, or allowing oneself or itself to be held out, as being available to **undertake the activities referred to above** (and allowing oneself to be known as a, or a firm of ‘**Chartered Certified Accountant(s)**’, ‘**Certified Accountant(s)**’, ‘**Chartered Accountant(s)**’, or ‘**Accountant(s)**’ or any similar description or designation standing for any such description in the context of the practitioner’s busi-

Angleterre

ness shall be regarded as an example of such a holding out); and/or

- holding oneself out, or allowing oneself to be held out, as a **sole proprietor, partner or director of a firm where public practice is carried on**.

Basic book-keeping services, as defined in paragraphs 8(2)(a)(i) and 8(2)(a)(ii) of the Membership Regulations 1996¹¹, do **not** constitute public practice.

Applicants who are **partners/directors** of firms engaged in public practice will also be required to hold a **practising certificate** even if they themselves are **not** undertaking public practice work.¹²

An applicant for an ACCA **practising certificate or insolvency licence** must be "**fit and proper**". In determining whether an individual is "**fit and proper**", ACCA's Admissions and Licensing Committee will look at **any matter** which relates to the person, including whether the person is, or has been: (references to UK legislation shall be deemed to refer to the corresponding legislation in the member state)

- **convicted of a criminal offence**, or at any time **bankrupt**, signed a trust deed for creditors or entered into a deed of **arrangement, scheme or composition** in respect of his/her financial affairs (or any similar or analogous event), or
- the subject of a **bankruptcy restriction order** or **bankruptcy restriction undertaking** under the **Insolvency Act 1986**, or removed from the office of a liquidator, trustee, administrative receiver, administrator or supervisor, or
- the subject of a **disqualification order** or **disqualification undertaking** made under the Company Directors Disqualification Act 1986, or
- **excluded from or refused membership of a professional body on disciplinary grounds**, or
- found to have **failed** to ensure that the experience and competence of his/her employees and the practice associates are **adequate**, having regard to the nature of the work involved, or
- a patient under the **Mental Health Act 1983**, or
- the subject of a **disciplinary order** made by ACCA or **another professional body**
- been or is the **subject of an investigation**, whether criminal, disciplinary or otherwise, in respect of his conduct, or
- in breach of an **application regulation of ACCA**
- found to have given **ACCA fake, inaccurate or misleading information** or failed to co-operate with ACCA.

In addition to the above criteria ACCA's Admissions and Licensing Committee will take into account whether an individual **has contravened any provision of law** relating to the seeking of an appointment or acting as auditor or insolvency practitioner or to the carrying on of investment business or if they have, on any occasion, given **ACCA false, inaccurate or misleading information**.

On admission to ACCA membership an individual is able to use the **designatory letters** 'ACCA'. On admission to membership an individual will be invoiced for the admission to **membership fee** (£170 in 2007) and, if applicable, the **practising certificate fee** (£290 or £60 in 2007). (The £60 rate applies only where fee income will be under £5,000 per calendar year and is not available to an applicant for the practising certificate and audit qualification).

¹¹ Available at: http://rulebook.accaglobal.com/lpbin21/text/print/acca_rb_2_1.html.

¹² For additional information see: www.aapa.co.uk.

3. Autorité compétente, instruction, procédure, délais

ACCA is a **Designated Authority** under the implementing rules of Directives 89/48/EEC. ACCA is a member of the **Consultative Committee of Accountancy Bodies (CCAB)**. The other members are: the **Institute of Chartered Accountants** in England and Wales (ICAEW); the **Institute of Chartered Accountants** in Ireland (ICAI); the **Institute of Chartered Accountants of Scotland (ICAS)**; the **Chartered Institute of Management Accountants (CIMA)** and the **Chartered Institute of Public Finance Accountants (CIPFA)**. Members of these bodies are deemed to hold **equivalent-level qualifications**. Only ACCA, ICAEW, ICAI and ICAS are able to authorise members to conduct audit and insolvency work.

There are **other accountancy bodies** in the UK but these **are not recognised**, apart from the **Association of Authorised Public Accountants ("AAPA")**. AAPA is a subsidiary company of ACCA. Its members are eligible to be authorised to hold registered auditor status.

Applicants are required to complete form 'MRD' (=Mutual Recognition Directive) and return it to: **Customer Services, ACCA, 2 Central Quay, 89 Hydepark Street, Glasgow G3 8BW**, United Kingdom with the **Stage One Aptitude Test** fee of £150. The Stage Two Aptitude Test fee (£400) becomes payable on successful completion of Stage One.

Stage One of ACCA's Aptitude Test comprises **two two-hour written examinations in Company Law and Taxation**. The examinations are held in June and December each year. On successful completion of Stage One, an applicant is then scheduled to sit Stage Two. Stage Two takes the form of an **oral interview**, lasting between one and two hours. The Stage Two interview will be more extensive where an applicant wishes to enter into practice. An applicant for membership is only admitted **on successful completion of both stages**. **The two stage Aptitude Test is designed to examine European accountants and auditors on areas permitted under the first directive**. The test takes into account the fact that candidates are already professionally qualified accountants and/or auditors in their Member State of origin. Accordingly, the Aptitude Test aims to **test areas of knowledge which are covered in the ACCA qualification and post-admission to membership testing to obtain a practising certificate, but not the applicant's own qualification**. The Aptitude Test covers subjects where such knowledge is essential for pursuit of the **profession in the UK**.

When applying for admission to ACCA membership an applicant is asked to supply the **following supporting documentation**:

- **proof of nationality** (*i.e.* a copy of a passport or identity card)
- all **post-secondary educational and professional certificates**, certified as **true copies**, in support of this application.
- a copy of the **syllabus for the examinations** taken to gain membership of the professional body. Translations must be provided where the syllabus is not in English.
- a letter from the **professional institute(s)** of which the applicant is a member, confirming that he or she is a member in **good standing** (*e.g.* that there are no disciplinary actions pending or on file) and stating the **date of admission** to membership
- **detailed job description**
- **recommendation** by current/most recent employer detailing the type and level of work the applicant has undertaken
- two identical passport-sized **photographs**

4. Effets de la reconnaissance

As outlined previously, any ACCA member carrying out work under the ACCA definition of public practice must hold a **practising certificate**. There are **two types of certificate**: a **practising certificate** or a **practising certificate and audit qualification**. The practising certificate is for applicants who have predominantly public practice backgrounds but **do not hold registered auditor status** in their home Member State. The practising certificate confers the **right to undertake general practising work** but not work reserved for registered auditors. The practising certificate is also for applicants who have predominantly worked **outside public practice** in their home Member State but now **wish to enter public practice**. The work these holders can undertake is restricted to **specialisms** that their previous employment has equipped them to perform. The practising certificate and audit qualification enables the holder to **undertake the widest range of work** (*i.e* it includes work reserved for registered auditors). Applicants wishing to conduct audit work will need to **hold this certificate and a firm's auditing certificate**. There is **no additional fee** for a sole practitioner's auditing certificate.

B. Liberté de prestation de services

Our research has revealed **no conditions or procedures for recognition of the professional qualification in connection with a short-term provision of services**. That said, since there is no regulation of the use of the term “accountant”, it would follow logically that, to the extent that the services in question are provided by a person who refers to himself as an “accountant”, or uses his or her Member State qualified title, **no such conditions or procedures should be necessary**.

C. Sociétés professionnelles

Holders of practising certificates must hold **professional indemnity insurance (PII)**. In the case of a person who employs full and/or part-time staff, fidelity guarantee insurance (FGI) must be held in respect of **all partners, directors and employees**. Members ceasing to practise must make arrangements for the **continued existence of PII and FGI** for a period of **six years**.

A holder of any practising certificate must enter into, and keep in force for all the period during which a certificate is held, a **written agreement** with another accountant or firm of accountants (or a plurality of them) – the ‘**nominee**’. For partners/directors, this agreement may be made with **another equivalent level practising certificate holder** in the practice. This provides for the nominee to be **responsible** for the individual's practice in the event of death or incapacity. Continuity can be assured by entering into a **continuity agreement** or, in the case of incorporated firms, by making provision for it in the memorandum and articles of association.

The nominee must be based in the **same country** as the individual and be authorised to carry on all of the individual's work (*i.e.* have the same types of authorisation). Where the individual practises in **more than one country**, **separate nominee** must be appointed accordingly. The name, address and professional body of the person or firm responsible for continuity **must be given on the application form**. It is mandatory that a **written agreement** be made and this may be **inspected by ACCA**.

AUTRICHE

I. EINLEITUNG

A. Rechtsquellen

1. Europäisches Recht

a. Primärrecht

- EG-Vertrag in der Form des Vertrages von Lissabon.
- Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft einerseits und der Europäischen Gemeinschaft und ihren Mitgliedstaaten andererseits über die Freizügigkeit vom 21.6.1999, in Kraft seit 1.6.2002, Stand 27.12.2006 (0.142.112.681)

b. Sekundärrecht

- Richtlinie 2005/36/EG vom 7. September 2005 über die Anerkennung von Berufsqualifikationen (ABl. EU Nr. L 255 S. 22, 2007 Nr. L 271 S. 18).
- Richtlinie 2006/43/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 17. Mai 2006 über Abschlussprüfungen von Jahresabschlüssen und konsolidierten Abschlüssen, zur Änderung der Richtlinien 78/660/EWG und 83/349/EWG des Rates und zur Aufhebung der Richtlinie 84/253/EWG des Rates (ABl. EU Nr. L 157 S. 87), (kurz „8. EU-Richtlinie“). Die Richtlinie 2006/43/EG ist spätestens bis zum 29. Juni 2008 in nationales Recht umzusetzen. Die EU-Mitgliedsstaaten können bei der Umsetzung zahlreiche Wahlrechte in Anspruch nehmen. Da dieser Umsetzungsprozess noch nicht abgeschlossen ist, sind die konkreten Auswirkungen derzeit nicht klar absehbar.

2. Nationales Recht

- Bundesgesetz über die Wirtschaftstreuhandberufe (Wirtschaftstreuhandberufsgesetz - WTBG) BGBl. I Nr. 58/1999. Mit den Änderungen in BGBl. I Nr. 10/2008 wurde die Richtlinie 2005/36 (Anerkennung von Berufsqualifikationen) umgesetzt. Diese Änderungen sind im nachfolgenden Text berücksichtigt. Durch weitere Bundesgesetze wurden Änderungen vorgenommen (135/2009,8/2010), die aber im hier vorliegenden Zusammenhang von geringer Bedeutung sind. Sie wurden in den nachfolgenden Text deshalb nicht eingearbeitet; letzte Änderung BGBl. I Nr. 39/2010 zum 15.06.2010.
- Für Schweizer Wirtschaftstreuhänder wichtige Änderungen des WTBG und insbesondere des **Abschlussprüfungs-Qualitätssicherungsgesetzes 2005 (A-QSG)** finden sich im [BGBl. I Nr. 10/2010](#) vom 29.1.2010. Durch dieses Bundesgesetz wird die Richtlinie 2006/43/EG über Abschlussprüfungen von Jahresabschlüssen und konsolidierten Abschlüssen umgesetzt. Die Niederlassungs- und Dienstleistungsfreiheit wird auf Abschlussprüfer aus der Schweiz ausgedehnt. Im neuen Hauptstück II finden sich Regelungen über die **Europäische und internationale Kooperation**. Es gibt detaillierte neue Regelungen über Abschlussprüfer, die in einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Gemeinschaften oder in einem anderen Vertragsstaat des Abkommens über den Europäischen Wirtschaftsraum oder der **Schweiz** als Abschlussprüfer zugelassen sind. Sie haben über einen Nachweis der beruflichen

Autriche

Voraussetzungen, die für die Ausübung der Tätigkeit der Abschlussprüfung erforderlich sind, zu verfügen. Voraussetzungen sind unter anderem das Vorhandensein eines Qualitätssicherungssystems und eine **Haftpflichtversicherung**. Für die Zulassung bedarf es eines Antrages. Bei mangelnder Gleichwertigkeit der Ausbildung ist ein Eignungstest vorgesehen. Die **Qualitätskontrollbehörde** ist die zuständige Stelle für die Zusammenarbeit mit den zuständigen Behörden anderer Mitgliedstaaten der Europäischen Gemeinschaften, von Vertragsstaaten des Abkommens über den Europäischen Wirtschaftsraum oder der Schweiz. Der nachfolgende Länderbericht ist in dieser Hinsicht nicht neu überarbeitet worden.

- Regelungen des Instituts Österreichischer Wirtschaftsprüfer: Fortbildungsrichtlinie iwpl/I-1999 und Qualitätsüberwachungsrichtlinie iwpl/II-1999.

B. Verhältnis zu europarechtlichen Vorgaben

1. Umsetzung der Richtlinie 2005/36/EG

Die Richtlinie wurde 2008 im **Wirtschaftstreuhandberufsgesetz** umgesetzt.

2. Verhältnis zum Freizügigkeitsabkommen Schweiz-EG

Über das Freizügigkeitsabkommen werden die Vorschriften des WTBG, die auf EU- und EWR-Staatler Anwendung finden, auf Schweizer erstreckt. **Die Schweiz wird bereits in die auf der Richtlinie 2005/36/EG basierenden neuen Regelungen des österreichischen WTBG einbezogen**

II. LÄNDERBERICHT ÖSTERREICH

A. Niederlassung als Wirtschaftsprüfer

1. Tätigkeit des Wirtschaftsprüfers

Die Aufgaben des Wirtschaftsprüfers bestehen in ihren Kernbereichen aus der Prüfung oder Erstellung von Einzel- und Konzernabschlüssen, der Steuerberatung, der Steuergestaltung, der Sanierungs- und Restrukturierungsberatung, der Gutachtenstätigkeit und der Mitwirkung an Due-diligence-Prüfungen bei Unternehmenszusammenschlüssen und bei Übernahmen von Unternehmen (merger and acquisition). In Österreich gelten Prüfung und Beratung als vernünftige Kombination. Wirtschaftsprüfer sind daher zugleich qualifizierte Steuerberater.

2. Berufsausübung

Der Berufsstand des Wirtschaftsprüfers ist durch strenge und umfangreiche Ausbildungs- und Zulassungsbestimmungen geregelt. Die Ausbildung ist schwierig und langwierig.

Die Qualifikation und Zulassung zum Beruf des Wirtschaftsprüfers folgt mit der Richtlinie 2006/43/EG seit neuestem teils europäischen Mindeststandards. Diese Richtlinie wurde zum 29.1.2010 im österreichischen Recht umgesetzt (siehe oben).

Autriche

Gem. § 232 WTBG können sich auch Staatsangehörige eines EU-Mitgliedstaates, eines EWR-Vertragsstaates oder der Schweiz auf dem Gebiet der Republik Österreich zur Ausübung eines Wirtschaftstreuhandberufes niederlassen.

a. Erfordernisse der Berufszulassung

Ausländische Wirtschaftsprüfer können sich in Österreich niederlassen, wenn sie gemäss § 232 Abs. 2 WTBG folgende Voraussetzungen erfüllen:

- **Staatsangehörigkeit eines EU-Mitgliedstaates, eines EWR-Vertragsstaates oder der Schweiz**
- **aufrechte Berechtigung in ihrem Herkunftsmitgliedstaat** einen Wirtschaftstreuhandberuf auszuüben
- Vorliegen der **allgemeinen Voraussetzungen** (§ 8 Abs. 1 WTBG):
 - volle Handlungsfähigkeit,
 - besondere Vertrauenswürdigkeit,
 - geordnete wirtschaftliche Verhältnisse,
 - eine aufrechte Vermögensschaden-Haftpflichtversicherung und
 - ein Berufssitz.
- Vorliegen einer gleichwertigen **Berufsqualifikation** und
- öffentliche **Bestellung** durch die Kammer der Wirtschaftstrehänder

b. Antragsinhalt

Dem Antrag auf öffentliche Bestellung sind gemäss § 232 Abs. 3 WTBG anzuschließen:

- ein **Identitätsnachweis**,
- der **Nachweis der Staatsangehörigkeit**
- der **Berufsqualifikationsnachweis**, der zur Aufnahme eines Wirtschaftstreuhandberufes berechtigt, und
- **Bescheinigungen** der zuständigen Behörden des Herkunftsmitgliedstaates über das **Vorliegen der besonderen Vertrauenswürdigkeit, der geordneten wirtschaftlichen Verhältnisse und das Nichtvorliegen schwerwiegender standeswidriger Verhalten**.

Diese Bescheinigungen dürfen bei ihrer Vorlage **nicht älter als drei Monate** sein.

Die öffentliche Bestellung hat zu erfolgen, wenn die allgemeinen Voraussetzungen für die öffentliche Bestellung vorliegen und die geltend gemachte Berufsqualifikation dem des angestrebten Wirtschaftstreuhandberufes gleichwertig ist. Die fachliche Befähigung ist nachzuweisen durch die Vorlage eines Nachweises im Sinne des Art. 11 lit. e Richtlinie 2005/36/EG über die Anerkennung von Berufsqualifikationen,¹³ d.h. eines Nachweises, mit dem dem Inhaber bestätigt wird, dass er einen postsekundären Ausbildungsgang von mindestens vier Jahren oder eine Teilzeitausbildung von entsprechender Dauer an einer Universität oder einer Hochschule oder in einer anderen Ausbildungseinrichtung mit gleichwertigem Niveau

¹³ ABl. Nr. L 255 vom 30.09.2005 S. 22, zuletzt geändert durch die Richtlinie 2006/100/EG zur Anpassung bestimmter Richtlinien im Bereich Freizügigkeit anlässlich des Beitritts Bulgariens und Rumäniens, ABl. Nr. L 363 vom 20.12.2006, S. 141.

Autriche

und gegebenenfalls die über den postsekundären Ausbildungsgang hinaus erforderliche berufliche Ausbildung erfolgreich abgeschlossen hat.

Diesen Ausbildungsnachweisen ist jeder Ausbildungsnachweis oder jede Gesamtheit von Berufsqualifikationsnachweisen, die von einer zuständigen Behörde in einem Mitgliedstaat ausgestellt wurden, gleichgestellt, sofern sie eine in der Gemeinschaft erworbene Ausbildung abschließen und von diesem Mitgliedstaat als gleichwertig anerkannt werden und in Bezug auf die Aufnahme oder Ausübung eines Wirtschaftstreuhandberufes dieselben Rechte verleihen oder auf die Ausübung dieser Berufe vorbereiten.

Die mangelnde Gleichwertigkeit der geltend gemachten Berufsqualifikation ist durch die Absolvierung einer Eignungsprüfung im Sinne des Art. 3 Abs. 1 lit. h der Richtlinie 2005/36/EG auszugleichen.

c. Eignungsprüfung

Hierbei umfasst die Eignungsprüfung für Wirtschaftsprüfer im Sinne des Art. 3 Abs. 1 lit. h der Richtlinie 2005/36/EG die schriftliche Ausarbeitung von zwei Klausurarbeiten die sich mit den Vorgaben für die österreichische Wirtschaftsprüfer-Fachprüfung¹⁴ decken und die mündliche Beantwortung von Prüfungsfragen aus den Fachgebieten Qualitätssicherung, Risikomanagement und Berufsrecht der Wirtschaftstreuhand, insbesondere in Hinblick auf die Tätigkeit als Wirtschaftsprüfer,

Abgabenrecht einschließlich des Abgabenverfahrensrechts, insbesondere ausreichende Kenntnisse der für die Abschlussprüfung relevanten Rechts- und Verwaltungsvorschriften,

Rechtslehre, insbesondere

a) Grundzüge des bürgerlichen Rechts unter besonderer Berücksichtigung des Schuld-, Sachen- und Erbrechts,

b) Handelsrecht unter besonderer Berücksichtigung des Rechts der Personengesellschaften und der Kapitalgesellschaften und der Rechnungslegungsvorschriften,

c) besondere Kenntnisse im Insolvenzrecht,

d) Sozialversicherungs- und Arbeitsrecht,

e) Grundzüge des Verfassungs- und Verwaltungsrechts mit dem Schwerpunkt Verfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof und Grundzüge des Umweltrechts,

f) ausgewählte Teile des EU-Rechts, insbesondere das Verhältnis von staatlichem Recht zum Gemeinschaftsrecht, Rechtsschutz in der Gemeinschaft und Gemeinschaftsrecht auf den Gebieten des Rechnungswesens und des Steuerrechts und

g) besondere Kenntnisse der Kapitalgesellschaften, der Genossenschaften und der Stiftungen und Corporate Governance,

Grundzüge des Bank-, Versicherungs-, Wertpapierrechts (einschließlich des Börserechts) und Devisenrechts.¹⁵

Für das Prüfungsverfahren betreffend die Ablegung von Eignungsprüfungen gelten die Bestimmungen für Fachprüfungen in den §§ 17 bis 23 und §§ 36 bis 54 WTPG.

¹⁴ § 34 Abs. 4 und Abs. 7 sowie § 34 Abs. 6 iVm. § 29 Abs. 2 und 4.

¹⁵ § 35 Z 1, 2, 5 und 8 WTPG.

d. Zuständige Behörden, Verfahren

Der Antrag auf Niederlassung ist bei der **Kammer der Wirtschaftstrehänder** zu stellen.

Diese hat dem Niederlassungswerber **binnen eines Monats** den Empfang der Unterlagen mitzuteilen und ihm gegebenenfalls einen Verbesserungsauftrag zu erteilen. Die Kammer der Wirtschaftstrehänder ist verpflichtet, über den Antrag ohne unnötigen Aufschub, spätestens aber **drei Monate** nach Einreichung der vollständigen Unterlagen des Niederlassungswerbers zu entscheiden.

Adresse:

Kammer der Wirtschaftstrehänder
<http://www.kwt.or.at>

e. Rechtsstellung

aa. Berufspflichten

Die besonderen Aufgaben des Wirtschaftsprüfers setzen Zuverlässigkeit und Integrität voraus.

Die berufsrechtlichen Vorschriften zwingen zur absoluten Verschwiegenheit, auch gegenüber Gerichten. Sie verlangen besondere Sorgfalt und Gewissenhaftigkeit bei der Prüfungs- und Beratungstätigkeit.

Die Mitglieder des Instituts Österreichischer Wirtschaftsprüfer (die Mitgliedschaft ist freiwillig) verpflichten sich zu regelmäßiger Fortbildung und vierjährigen Qualitätskontrollen. Über die sonstigen berufsrechtlichen Normen hinaus, garantieren sie den Nutzen ihrer Arbeit im Rahmen der Prüfung und Beratung für Mandanten.

Das Institut stellt hierfür Qualitätsstandards auf, vgl. etwa die Fortbildungsrichtlinie iwpl/I-1999 und die Qualitätsüberwachungsrichtlinie iwpl/II-1999.¹⁶

Das Institut der Wirtschaftsprüfer erarbeitet zudem Richtlinien für die Berufsausübung, Rechnungslegung, aber auch die Kontrolle und Organisation von großen Kapitalgesellschaften (corporate governance)

bb. Versicherungspflicht

Der Bewerber hat eine Vermögensschaden-Haftpflichtversicherung nachzuweisen

¹⁶ Vgl. unter <http://www.iwp.or.at/Seiten/default.aspx>.

B. Dienstleistungsfreiheit

1. Erfordernisse

Gem. § 231 WTPG sind Staatsangehörige eines EU-Mitgliedstaates oder eines EWR-Vertragsstaates sowie Staatsangehörige der Schweiz, die in einem EU-Mitgliedstaat, EWR-Vertragsstaat oder in der Schweiz niedergelassen sind und dort den Beruf eines selbständigen, freiberuflichen Wirtschaftstreuhanders auf einem bestimmten diesem Bundesgesetz entsprechenden Fachgebiet gemäß § 3 und § 5 befugt ausüben, berechtigt, vorübergehend und gelegentlich Dienstleistungen auf diesem Fachgebiet zu erbringen, wenn sie nachfolgende Voraussetzungen erfüllen:

- **Staatsangehörige** eines EU-Mitgliedstaates oder eines EWR-Vertragsstaates sowie Staatsangehörige **der Schweiz**
- **Niederlassung in** einem anderen Mitgliedstaat der EU oder in einem Vertragsstaat des Europäischen Wirtschaftsraumes oder in **der Schweiz**
- **aufrechte Berechtigung im Niederlassungsstaat** Tätigkeiten auszuüben, die den Berechtigungsumfängen der Wirtschaftstreuhandberufe zuzuordnen sind, und sofern der Beruf im Niederlassungsstaat nicht reglementiert ist, eine mindestens zweijährige Berufsausübung während der vorangehenden zehn Jahre im Niederlassungsstaat, und
- eine **Vermögensschaden-Haftpflichtversicherung**. Die Versicherungssumme dieser Versicherung darf nicht geringer sein als 72 673 Euro für jeden einzelnen Versicherungsfall (vgl. auch § 11 in Verbindung mit § 88 Abs. 1 WTPG)

2. Informationspflichten

Der Dienstleister ist verpflichtet, den Dienstleistungsempfänger spätestens bei Vertragsabschluss nachweislich zu informieren über:

- das **Register**, in dem er eingetragen ist, sowie die Nummer der Eintragung oder gleichwertige, der Identifikation dienende Angaben aus diesem Register,
- Namen und Anschrift der zuständigen **Aufsichtsbehörde**,
- die **Berufskammern** oder vergleichbare Organisationen, denen der Dienstleister angehört,
- die Berufsbezeichnung oder seinen **Berufsqualifikationsnachweis**,
- die **Umsatzsteueridentifikationsnummer**¹⁷,
- Einzelheiten zu seinem **Versicherungsschutz** in Bezug auf die Vermögensschaden-Haftpflichtversicherung

3. Berufsbezeichnung

Die Dienstleistungen gemäß Abs. 1 sind unter der Berufsbezeichnung des Niederlassungsstaates des Dienstleisters zu erbringen. Die Berufsbezeichnung ist in der Amtssprache des Niederlassungsstaates so zu führen, dass keine Verwechslungen mit den in diesem Bundesgesetz oder dem Bilanzbuchhaltungsgesetz, BGBl. I Nr. 161/2006, angeführten Berufsbezeichnungen möglich sind.

¹⁷ Artikel 22 Absatz 1 der Richtlinie 77/388/EWG zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern, zuletzt geändert durch die Richtlinie 2004/66/EG.

C. Verwaltungszusammenarbeit

Gem. § 233 Abs. 1 WTPG hat die Kammer der Wirtschaftstreuhänder mit den zuständigen Behörden der anderen EU-Mitgliedstaaten oder EWR-Vertragsstaaten und der Schweizerischen Eidgenossenschaft zur Anwendung der Richtlinie 2005/36/EG eng zusammenzuarbeiten und diesen Behörden Amtshilfe zu leisten. Die Vertraulichkeit der ausgetauschten Informationen ist sicherzustellen.

Die Verpflichtungen umfassen insbesondere den Austausch folgender Informationen betreffend diesem Gesetz unterliegende Personen:

- Informationen über disziplinarische oder strafrechtliche Sanktionen oder sonstige schwerwiegende genau bestimmte Sachverhalte, die sich auf die ausgeübten Tätigkeiten auswirken könnten, vorliegen sowie
- Betreffend die Erbringung einer Dienstleistung
 - alle Informationen über die Rechtmäßigkeit der Niederlassung und die gute Führung des Dienstleisters,
 - alle Informationen, die im Falle von Beschwerden eines Dienstleistungsempfängers gegen einen Dienstleister für ein ordnungsgemäßes Beschwerdeverfahren erforderlich sind, wobei der Dienstleistungsempfänger über das Beschwerdeergebnis zu unterrichten ist und
 - Informationen darüber, dass keine berufsbezogenen disziplinarischen oder strafrechtlichen Sanktionen vorliegen.

Die Behörden haben die mitzuteilenden Sachverhalte angemessen zu prüfen und den Aufnahmemitgliedstaat über gezogene Konsequenzen zu informieren.

D. Sozietäten– Zusatzinformationen

1. Wirtschaftstreuhandgesellschaften

Gem. § 65 WPTG sind allgemeine Voraussetzungen für die Anerkennung einer Gesellschaft, die Wirtschaftstreuhandberufe und damit vereinbare Tätigkeiten auszuüben beabsichtigt,

- das Vorliegen einer zulässigen Gesellschaftsform gemäß § 66 WTPG (offene Gesellschaft, Kommanditgesellschaft, Gesellschaft mit beschränkter Haftung, Aktiengesellschaft)
- ein schriftlich abgeschlossener Gesellschaftsvertrag,
- eine Firma (mit der Bezeichnung "Wirtschaftsprüfungsgesellschaft)
- und ein Sitz gemäß § 67; danach muss der Sitz einer Gesellschaft in Österreich liegen. Der Berufssitz mindestens eines der gesetzlichen Vertreter muß in dem Bundesland liegen, in dem die Gesellschaft ihren Sitz hat
- Gesellschafter oder Aktionäre gemäß § 68: hiernach dürfen Gesellschafter nur sein: berufsberechtigte natürliche Personen, Ehegatten und Kinder von an der Gesellschaft beteiligten Berufsberechtigten sofern sie einen in einem EU- oder EWR-Mitgliedstaat gelegenen Hauptwohnsitz haben und die besondere Vertrauenswürdigkeit gemäß § 9 und 3 sowie geordnete wirtschaftliche Verhältnisse gemäß § 10 WTPG nachweisen können, Gesellschaften, die berechtigt sind, einen Wirtschaftstreuhandberuf auszu-

Autriche

üben, und nach ausländischem Recht Berufsberechtigte, wenn ihre Kapitalanteile am Gesellschaftsvermögen und ihre Stimmrechte ein Viertel nicht übersteigen, sofern zwischen Österreich und dem Staat, in dem die Berufsberechtigung erlangt wurde, Reziprozität gegeben ist und eine ähnliche Ausbildung nachgewiesen wird und die Geschäftsführung und die Vertretung nach außen mehrheitlich durch in Österreich Berufsberechtigte erfolgt.

- ein allfälliger Aufsichtsrat gemäß § 69 WTPG: Aufsichtsratsmitglieder müssen: einen in einem EU- oder EWR-Mitgliedstaat gelegenen Hauptwohnsitz haben und die besondere Vertrauenswürdigkeit gemäß § 9 sowie geordnete wirtschaftliche Verhältnisse gemäß § 10 WTPG nachweisen und unterliegen der Verpflichtung zur Verschwiegenheit.
- eine abgeschlossene Vermögensschaden-Haftpflichtversicherung gemäß § 11 WTPG und
- geordnete wirtschaftliche Verhältnisse gemäß § 10 WTPG

FRANCE

I. INTRODUCTION

A. Sources normatives pertinentes

1. Législation

Profession d'expert-comptable

- Ordonnance n° 45-2138 du 19 septembre 1945 portant institution de l'ordre des experts comptables et règlementant le titre et la profession d'expert-comptable modifiée par l'article 5 de l'ordonnance n° 2004-279 du 25 mars 2004
- Décret n° 96-352 du 24 avril 1996 relatif à l'accès à la profession d'expert-comptable des personnes mentionnées aux articles 26 et 27 de l'ordonnance n° 45-2138 du 19 septembre 1945 portant institution de l'ordre des experts-comptables et règlementant le titre et la profession d'expert-comptable modifié par le décret n° 2009-1103 du 8 septembre 2009 relatif à l'exercice de la profession de comptable par les ressortissants de la Communauté européenne ou d'un autre Etat partie à l'accord sur l'Espace économique européen.

Profession de commissaire aux comptes

- Articles L. 820-1 et suivants du Code de commerce (partie législative)
- Articles R. 821-1 et suivants du Code de commerce (partie réglementaire)

2. Interrelation avec le droit européen

Profession d'expert-comptable

- Ordonnance n° 2008-507 du 30 mai 2008 portant transposition de la directive 2005/36/CE du Parlement européen et du Conseil du 7 septembre 2005 relative à la reconnaissance des qualifications professionnelles.
- Directive 2001/19/CE du Parlement européen et du Conseil du 14 mai 2001 modifiant les directives 89/48/CEE et 92/51/CEE du Conseil concernant le système général de reconnaissance des qualifications professionnelles.
- Accord conclu le 21 juin 1999 entre la Communauté européenne et ses Etats membres, d'une part, et la Confédération Helvétique d'autre part, ratifié par la France: loi n° 2001-1117 du 28 novembre 2001 – décret n° 2002-946 du 25 juin 2002.
(Annexe III)

Profession de commissaire aux comptes

- Directive 2006/43/CE du 17 mai 2006 concernant les contrôles légaux des comptes annuels et des comptes consolidés.
- Directive 2001/19/CE du Parlement européen et du Conseil du 14 mai 2001 modifiant les directives 89/48/CEE et 92/51/CEE du Conseil concernant le système général de reconnaissance des qualifications professionnelles.
- Accord conclu le 21 juin 1999 entre la Communauté européenne et ses Etats membres, d'une part, et la Confédération Helvétique d'autre part, ratifié par la France: loi n° 2001-1117 du 28 novembre 2001 – décret n° 2002-946 du 25 juin 2002. (Annexe III)

II. RAPPORT

A. Liberté d'établissement

1. Conditions pour la reconnaissance de la qualification professionnelle

Profession d'expert-comptable

Est expert-comptable celui qui fait sa profession habituelle de tenir, centraliser, ouvrir, arrêter, surveiller, redresser, consolider, réviser et apprécier les comptabilités des entreprises et des organismes auxquels il n'est pas lié par un contrat de travail. Il est également habilité à attester la régularité et la sincérité des bilans et des comptes de résultat.

Seuls les experts-comptables inscrits au tableau de l'Ordre des experts-comptables¹⁸ peuvent exécuter, en leur nom propre et sous leur responsabilité, ces travaux de tenue, redressement, révision et d'appréciation des comptes.

Ils peuvent également « analyser par des procédés de la technique comptable la situation et le fonctionnement des entreprises et organismes sous leurs différents aspects économiques, juridiques et financier »¹⁹. Enfin, ils sont autorisés à donner des consultations et à effectuer des études et des travaux d'ordre statistique, économique, administratif, juridique, social ou fiscal mais sans pouvoir en faire l'objet principal de leur activité et seulement pour le compte des clients chez lesquels ils assurent des missions d'ordre comptable à titre permanent ou habituel.

L'inscription au tableau de l'Ordre confère le droit d'exercer sur l'ensemble du territoire français.

Pour être inscrit, les conditions sont les suivantes :

- **Nationalité** : pour être inscrit au tableau, il faut être français ou ressortissant d'un Etat membre de la Communauté européenne ou d'un autre Etat partie à l'accord sur l'Espace économique européen. Les ressortissants étrangers des autres Etats peuvent s'il existe un accord de réciprocité entre la France et leur pays d'origine, être autorisés à s'inscrire par décision du ministre chargé de l'économie en accord avec le ministre des affaires étrangères.
- **Diplôme** : Les experts comptables doivent être titulaires du diplôme français d'expertise-comptable. Le ressortissant de la Communauté européenne ou d'un autre Etat partie à l'accord sur l'Espace économique européen, non titulaire du diplôme d'expertise comptable français, peut être inscrit au tableau s'il a suivi avec succès un cycle d'études postsecondaires d'une durée minimale de trois ans et, soit est titulaire du diplôme permettant l'exercice de la profession dans l'état membre, soit a exercé à plein temps la profession pendant deux ans au moins au cours des dix années précédentes dans l'Etat membre de la Communauté européenne ou d'un autre Etat partie à l'accord sur l'Espace économique européen. Toutefois une épreuve d'aptitude sera requise si les matières étudiées ou la réglementation de la profession dans le pays membre sont substantiellement différentes du régime français, sauf si les connaissances acquises au cours de l'expérience professionnelle du candidat sont de nature à rendre cette vérification inutile.
- **Moralité** : les experts-comptables doivent jouir de leurs droits civils, n'avoir subi aucune condamnation de nature à entacher leur honorabilité et, plus généralement, présenter les garanties de moralité jugées nécessaires par le conseil de l'ordre.

¹⁸ Article 3 de l'ordonnance n° 45-2138 modifiée par l'ordonnance n° 2004-279.

¹⁹ Article 2 al. 3 de l'ordonnance n° 45-2138 modifiée par l'ordonnance n° 2004-279.

Profession de commissaire aux comptes

La mission du commissaire aux comptes est le contrôle des personnes morales, de droit privé ou de droit public, le contrôle de certaines personnes physiques et d'entités, dont ils sont appelés à certifier que les comptes sont réguliers et sincères et donnent une image fidèle du résultat des opérations de l'exercice écoulé ainsi que de la situation financière et du patrimoine de la personne morale à la fin de l'exercice²⁰. Il contrôle et certifie également les comptes consolidés pour les entités qui sont tenues d'en établir.

Au titre de ces missions, le commissaire aux comptes élabore et présente annuellement, à l'intention des associés, actionnaires ou membres de l'entité, un rapport général d'audit. Il vérifie le cas échéant, la sincérité et la concordance avec les comptes consolidés des informations données dans le rapport sur la gestion du groupe²¹.

Dans les sociétés faisant appel à l'épargne, les commissaires aux comptes complètent leur rapport général d'un « rapport sur le rapport » auquel sont tenus les dirigeants de ces sociétés. Celui-ci porte en particulier sur les procédures de contrôle interne qu'ils ont mises en place ; les observations des commissaires concernent les procédures relatives à l'élaboration et au traitement de l'information comptable et financière²².

Alors que le contrôle légal des personnes morales, de certaines personnes physiques et d'entités, ainsi que la certification de leurs comptes, destinée à donner une assurance raisonnable sur la fiabilité des comptes et de l'information financière diffusée par l'entité contrôlée, constituent le monopole des commissaires aux comptes, la démarche d'audit comptable et financier qui précède la certification, voire l'attestation de régularité et de sincérité des comptes et des informations financières qui pourrait être donnée par l'auditeur, entrent aussi dans le champ de compétence des experts-comptables.

Les commissaires aux comptes sont, en outre, chargés de contrôler les conventions que certaines personnes, identifiées par le législateur et en situation présumée de conflits d'intérêts, passeraient avec la personne morale ou l'entité contrôlée.

Ils doivent informer les dirigeants de leurs diligences et travaux ainsi que, le cas échéant, des irrégularités et inexactitudes qu'ils auraient découvertes, et qu'ils doivent aussi signaler à la prochaine assemblée ou réunion de l'organe compétent. Ils peuvent également être conduits à assister les dirigeants de la personne morale ou de l'entité dans la prévention des difficultés économiques et financières, car ils sont tenus d'un devoir d'alerte.

Ils peuvent être sollicités au titre d'interventions spécifiques au cours de la vie de la personne morale qu'ils contrôlent, lorsque certains événements identifiés par le législateur se produisent. Enfin, ils peuvent intervenir ponctuellement, sur désignation particulière, à l'occasion d'opérations de fusion d'entreprises, de constitution de société, d'augmentation de capital, de transformation de sociétés, en qualité de commissaires à la fusion, de commissaires aux apports ou de commissaires à la transformation.

Nul ne peut exercer les fonctions de commissaire aux comptes s'il n'est inscrit sur la liste établie par une commission régionale d'inscription, siégeant au chef-lieu de chaque cours d'appel et ayant compétence pour le ressort correspondant²³. Les conditions générales requises pour cette inscription²⁴ sont les suivantes :

²⁰ Article L. 823-9, al. 1 du Code de commerce.

²¹ Article L. 823-10 du Code de commerce.

²² Article L. 225-235 du Code de commerce.

²³ Articles L. 822-1 et L. 822-2 du Code de commerce.

²⁴ Articles L. 822-1-1, L. 822-1-2, R. 822-2 et R. 822-7 du Code de commerce.

France

- **Nationalité** : Seuls peuvent être inscrits les ressortissants français, ceux d'un autre Etat membre de la Communauté européenne ou partie à l'accord sur l'Espace économique européen, ou ceux d'un Etat étranger lorsque celui-ci admet les nationaux français à exercer le contrôle légal des comptes.
- **Diplômes et stage** : L'inscription est ouverte au requérant, personne physique, qui justifie avoir subi avec succès les épreuves de l'examen spécial d'aptitude aux fonctions de commissaire aux comptes ou une société de commissaires aux comptes. Le principe général d'admission à présenter l'examen est la détention d'un diplôme d'enseignement supérieur, sanctionnant trois années d'études après l'obtention du baccalauréat, ou l'admission d'un diplôme équivalent²⁵. Cette modalité d'accès à la profession a été remplacée par un stage, également de trois ans, dont deux au moins passés chez une personne agréée par un Etat membre de la Communauté européenne pour exercer le contrôle légal des comptes. L'examen spécial d'aptitude aux fonctions de commissaire aux comptes doit être remplacé par un certificat d'aptitude à la profession de commissaire aux comptes²⁶.
- **Moralité** : les personnes physiques requérant leur inscription doivent présenter des garanties de moralité suffisantes. A cette fin, la commission régionale d'inscription « recueille sur le candidat tous renseignements utiles »²⁷. Le candidat ne doit pas avoir été « l'auteur de faits contraires à l'honneur ou à la probité ayant donné lieu à une sanction disciplinaire de radiation » ; il ne doit pas avoir été « frappé de faillite personnelle ou de l'une des mesures d'interdiction ou de déchéance prévues au livre VI » du Code de commerce²⁸.

2. Demande pour la reconnaissance et son contenu

Profession d'expert-comptable

D'après les informations obtenues auprès du Conseil supérieur de l'Ordre des experts-comptables, les ressortissants suisses doivent faire une demande d'inscription selon les dispositions de l'article 27 de l'Ordonnance n°45-2138 du 19 novembre 1945. Les demandes et constitutions des dossiers sont faites auprès du Conseil de l'Ordre des experts-comptables qui délivre les dossiers types.

La demande d'autorisation est accompagnée des pièces suivantes :

- 1° les documents qui établissent l'état civil, la nationalité et le domicile du demandeur ;
- 2° la copie du diplôme français d'expertise comptable ou du diplôme étranger dont l'intéressé entend se prévaloir ; en cas de doute sur la validité de cette copie, le Conseil supérieur de l'ordre des experts-comptables peut demander la production de l'original de ce diplôme, par lettre motivée adressée sous pli recommandé avec demande d'avis de réception.

Les pièces produites doivent comporter, le cas échéant, une traduction en langue française par un traducteur assermenté ou habilité à intervenir auprès des autorités judiciaires et administratives d'un Etat membre de la Communauté européenne ou d'un Etat partie à l'accord sur l'Espace économique européen²⁹.

²⁵ Article R. 822-2 du Code de commerce.

²⁶ Les conditions d'accomplissement du stage professionnel ainsi que les diplômes et conditions de formation permettant aux candidats de se présenter aux épreuves de certificat d'aptitude sont précisées par les arrêtés précités du 11 janvier 1991 et du 24 janvier 1994 ainsi que par l'article R. 822-3 du Code de commerce.

²⁷ Article R. 822-12 du Code de commerce.

²⁸ Article L. 822-1-1, 2° à 4° du Code de commerce.

²⁹ Article 4 du décret n° 96-352 du 24 avril 1996 relatif à l'accès à la profession d'expert-comptable des personnes mentionnées aux articles 26, 26-41 et 27 de l'ordonnance n° 45-

France

Profession de commissaire aux comptes

D'après les informations obtenues auprès de la Compagnie Nationale des Commissaires aux comptes, les ressortissants suisses doivent se voir appliquer les dispositions de l'article R. 822-7 du Code de commerce. Cet article précise que les personnes qui ont suivi avec succès un cycle d'études d'une durée minimale de trois ans ou d'une durée équivalente à temps partiel dans une université ou un établissement de même niveau de formation, ainsi que la formation professionnelle requise en plus de ce cycle d'études, et qui justifient :

- a) d'un diplôme ou d'un titre jugé de même niveau que le certificat d'aptitude aux fonctions de commissaire aux comptes ou le diplôme d'expertise comptable, par le garde des sceaux, ministre de la justice, et permettant l'exercice de la profession dans un Etat non membre de la Communauté européenne admettant les nationaux français à exercer le contrôle légal des comptes ;
- b) d'une expérience professionnelle de trois ans jugée suffisante par le garde des sceaux dans le domaine du contrôle légal des comptes.

L'intéressé doit aussi subir une épreuve d'aptitude dans les conditions prévues à l'article R.822-6 du Code de commerce. Cette épreuve démontre d'une connaissance adéquate des lois, règlements, normes et règles professionnelles nécessaires pour l'exercice du contrôle légal des comptes en France.

La personne adresse son dossier au garde des sceaux, ministre de la justice.

3. Autorité compétente

Pour la profession d'experts-comptables

Conseil supérieur de l'Ordre des experts-comptables
19 rue de Cognacq Jay
75341 Paris Cedex 07
Tel : + 33 1 44 15 60 00
Courriel: csoec@cs.experts-comptables.org

Pour la profession de commissaires aux comptes

L'autorité compétente est le garde des sceaux. S'adresser à:
Ministère de la Justice
Bureau du droit commercial
13, place Vendôme
75042 Paris Cédex 01
Tél. 01 44 77 63 99

4. Procédure

Profession d'expert-comptable

Lorsque le dossier est complet, il est délivré un récépissé de la demande³⁰.

La demande est soumise pour avis par le Conseil supérieur de l'ordre à la formation restreinte de la commission consultative (commission consultative pour la formation des experts-comptables telle que prévue à l'article 25 du décret du 12 mai 1981 relatif au diplôme d'expert-comptable).

Pour chaque demande, l'avis de la formation restreinte porte sur le point de savoir si le diplôme étranger peut être jugé de même niveau que le diplôme français d'expertise comptable et indique, dans l'affirmative, les matières dans lesquelles l'intéressé doit, compte-tenu de sa formation initiale, être interrogé au cours de l'examen d'aptitude³¹.

Profession de commissaire aux comptes

A la réception du dossier complet, un récépissé est délivré à la personne candidate à l'inscription. Après examen du dossier, le programme et les modalités de l'épreuve sont fixés par arrêté du garde des sceaux, ministre de la justice.

Le candidat est admis à se présenter à l'épreuve d'aptitude par décision du garde des sceaux, ministre de la justice. La décision précise les matières sur lesquelles les candidats doivent être interrogés compte tenu de leur formation initiale.

5. Délais

Profession d'expert-comptable

Chaque personne intéressée reçoit notification de la décision qui la concerne par lettre recommandée avec demande d'avis de réception, dans le délai de six mois à compter de la délivrance du récépissé de sa demande³².

Profession de commissaire aux comptes

La décision doit être intervenir dans un délai de quatre mois à compter de la délivrance du récépissé.

³⁰ Article 4 *in fine* du décret n° 96-352 du 24 avril 1996 relatif à l'accès à la profession d'expert-comptable des personnes mentionnées aux articles 26, 26-41 et 27 de l'ordonnance n° 45-2138 du 19 septembre 1945 portant institution de l'ordre des experts-comptables et réglant le titre et la profession d'expert-comptable.

³¹ Article 5 du décret n° 96-352 du 24 avril 1996 relatif à l'accès à la profession d'expert-comptable des personnes mentionnées aux articles 26, 26-41 et 27 de l'ordonnance n° 45-2138 du 19 septembre 1945 portant institution de l'ordre des experts-comptables et réglant le titre et la profession d'expert-comptable.

³² Article 6 du décret n° 96-352 du 24 avril 1996 relatif à l'accès à la profession d'expert-comptable des personnes mentionnées aux articles 26, 26-41 et 27 de l'ordonnance n° 45-2138 du 19 septembre 1945 portant institution de l'ordre des experts-comptables et réglant le titre et la profession d'expert-comptable.

6. Décision et possibilité de recours

Profession d'expert-comptable

Le ministre chargé du budget établit en accord avec le ministre des affaires étrangères et après avis du Conseil supérieur de l'ordre des experts-comptables :

1° La liste des personnes qui bénéficient de l'autorisation demandée ;

2° La liste des personnes qui sont admises à passer l'épreuve d'aptitude mentionnée au deuxième alinéa de l'article 27 de l'ordonnance du 19 septembre 1945 avec l'indication pour chacune d'entre elles des matières dans lesquelles elle doit être interrogée compte tenu de sa formation initiale³³.

Profession de commissaire aux comptes

La décision concernant les matières sur lesquelles portera l'examen d'aptitude, doit être motivée.

B. Liberté de prestation de services

1. Conditions pour l'autorisation à la prestation des services

Profession d'expert-comptable

L'article 26-1 de l'ordonnance du 19 septembre 1945 dispose désormais que la profession d'expert-comptable peut être exercée en France de façon temporaire et occasionnelle par tout ressortissant d'un Etat membre de la Communauté européenne ou d'un autre Etat partie à l'accord sur l'Espace économique européen, sous réserve :

- 1° D'être légalement établi, à titre permanent, dans l'un de ces Etats pour exercer l'activité d'expert-comptable ;
- 2° Lorsque cette profession ou la formation y conduisant ne sont pas réglementées dans l'Etat d'établissement, d'y avoir en outre exercé cette profession pendant au moins deux ans au cours des dix années qui précèdent la prestation d'expertise comptable qu'il entend réaliser en France.

La prestation d'expertise comptable est effectuée sous le titre professionnel de l'Etat d'établissement lorsqu'un tel titre existe dans cet Etat. Ce titre est indiqué dans la langue officielle de l'Etat d'établissement. Dans les cas où ce titre professionnel n'existe pas dans l'Etat d'établissement, le prestataire fait mention de son diplôme ou titre de formation dans la langue officielle de cet Etat.

L'exécution de cette prestation d'expertise comptable est subordonnée à une déclaration écrite auprès du Conseil supérieur de l'ordre des experts-comptables préalable à la première prestation.

³³ Article 6 du décret n° 96-352 du 24 avril 1996 relatif à l'accès à la profession d'expert-comptable des personnes mentionnées aux articles 26, 26-41 et 27 de l'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.

France

La déclaration écrite précise les couvertures d'assurance ou autres moyens de protection personnelle ou collective concernant la responsabilité professionnelle de ce prestataire.

Cette déclaration est réitérée en cas de changement matériel dans les éléments de la déclaration et renouvelée chaque année si le prestataire envisage d'exercer cette activité au cours de l'année concernée.

Dès réception de cette déclaration, le Conseil supérieur de l'ordre des experts-comptables en adresse copie au Conseil régional de l'ordre des experts-comptables dans le ressort duquel la prestation d'expertise comptable doit être réalisée. Dès réception de cette transmission, le Conseil régional procède à l'inscription du déclarant pour l'année considérée au tableau de l'ordre.

Profession de commissaire aux comptes

Il résulte des articles L.822-1 et suivants du code de commerce que le contrôle légal des comptes ne peut s'exercer, en l'état de la législation européenne, sous forme de prestations de services transfrontalières; il faut un établissement dans chaque Etat membre, comme cela est prévu par la directive 2006/43/CE du 17 mai 2006. L'exercice de la profession par le biais de la libre prestation de services n'est donc pas possible.

2. Demande et son contenu

Profession d'expert-comptable

Toute personne entendant se prévaloir des dispositions qui concernent la libre prestation de services doit adresser au Conseil supérieur de l'ordre des experts-comptables une déclaration écrite accompagnée des documents suivants :

- 1° Un document qui établit la preuve de sa nationalité, de son état civil et de son domicile ;
- 2° Une attestation certifiant qu'elle est légalement établie dans un Etat membre, qu'elle y exerce l'expertise comptable et qu'elle n'encourt à la date à laquelle cette attestation est délivrée aucune interdiction même temporaire d'exercer ;
- 3° Une preuve de ses qualifications professionnelles ;
- 4° Lorsque l'expertise comptable n'est pas règlementée dans le pays d'origine du demandeur, la preuve par tout moyen qu'il a exercé l'expertise comptable pendant au moins deux années au cours des dix années précédentes.

La déclaration écrite précise les couvertures d'assurance ou autres moyens de protection personnelle ou collective concernant la responsabilité professionnelle de ce prestataire³⁴. Le demandeur peut fournir cette déclaration par lettre recommandée avec accusé de réception, par dépôt contre récépissé de réception ou par voie électronique auprès du conseil supérieur³⁵.

³⁴ Article 26-1 de l'Ordonnance n° 45-2138 du 19 novembre 1945.

³⁵ Article 7-1 du décret n° 96-352 du 24 avril 1996 relatif à l'accès à la profession d'expert-comptable des personnes mentionnées aux articles 26, 26-41 et 27 de l'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.

France

Cette déclaration est réitérée en cas de changement matériel dans les éléments de la déclaration et renouvelée chaque année si le prestataire envisage d'exercer cette activité au cours de l'année concernée.

3. Autorité compétente

Profession d'expert-comptable

Voir sous le point II. A. 3.

Profession de commissaire aux comptes

Sans objet

4. Procédure

Profession d'expert-comptable

Au vu des documents reçus, après s'être assuré que le dossier est complet, le Conseil supérieur transmet copie au conseil régional dans le ressort duquel la première prestation de services doit être réalisée³⁶.

Profession de commissaire aux comptes

Sans objet

5. Délais

Profession d'expert-comptable

La transmission de la copie au conseil régional doit être faite sans délai après vérification du contenu du dossier³⁷.

Profession de commissaire aux comptes

Sans objet

6. Décision et possibilité de recours

Profession d'expert-comptable

Dès réception de cette transmission, le conseil régional procède à l'inscription du déclarant pour l'année considérée au tableau de l'ordre³⁸.

³⁶ Article 7-2 du décret n° 96-352 du 24 avril 1996 relatif à l'accès à la profession d'expert-comptable des personnes mentionnées aux articles 26, 26-41 et 27 de l'ordonnance n° 45-2138 du 19 septembre 1945 portant institution de l'ordre des experts-comptables et réglant le titre et la profession d'expert-comptable.

³⁷ *Ibid.*

³⁸ Article 26-1 de l'Ordonnance n° 45-2138 du 19 novembre 1945.

Profession de commissaire aux comptes

Sans objet

7. Effets de l'autorisation

Profession d'expert-comptable

La prestation d'expertise comptable est effectuée sous le titre professionnel de l'Etat d'établissement lorsqu'un tel titre existe dans cet Etat. Ce titre est indiqué dans la langue officielle de l'Etat d'établissement. Dans les cas où ce titre professionnel n'existe pas dans l'Etat d'établissement, le prestataire fait mention de son diplôme ou titre de formation dans la langue officielle de cet Etat³⁹.

Toutefois, l'expert-comptable reste soumis à la réglementation française au sens large de la profession d'expert-comptable y compris au code de déontologie et la violation de celle-ci peut entraîner le prononcé de sanctions judiciaires.

Profession de commissaire aux comptes

Sans objet

C. Quelques informations supplémentaires sur les sociétés professionnelles

Profession d'expert-comptable

Les experts comptables qui souhaitent s'associer pour exercer leur activité peuvent créer à cet effet des sociétés civiles, des sociétés à responsabilité limitée (SARL), des sociétés par actions simplifiées (SAS) ou des sociétés anonymes (SA) régies par le droit commun et certaines dispositions particulières⁴⁰. Les experts comptables peuvent également constituer des sociétés d'exercice libéral ou des sociétés en participation des professions libérales.

Les sociétés ayant pour objet l'exercice de la profession d'expert-comptable doivent être inscrites au tableau de l'Ordre. Le dirigeant doit être un expert-comptable inscrit à l'Ordre. Le nombre maximal de comptables et d'experts-comptables salariés que les sociétés inscrites peuvent employer est fixé à dix fois le nombre des associés inscrits à un tableau de l'ordre des experts-comptables⁴¹.

Les experts-comptables individuellement inscrits à un tableau peuvent constituer des sociétés civiles⁴² ayant pour objet l'exercice de leur profession.

Des sociétés anonymes, des sociétés par actions simplifiées ou des sociétés à responsabilité limitée peuvent être constituées entre des experts-comptables et des personnes étrangères à la profession sous réserve de n'être sous la dépendance d'aucune personne ou d'aucun groupement d'intérêts⁴³.

³⁹ Article 26-1 de l'Ordonnance n° 45-2138 du 19 novembre 1945.

⁴⁰ Articles 6 et 7 de l'ordonnance n° 45-2138 modifiée par l'ordonnance n° 2004-279.

⁴¹ Article 22 du décret n° 70-147 du 19 février 1970.

⁴² Ces sociétés civiles sont régies par les dispositions des articles 1832 du Code civil.

⁴³ Elles doivent alors remplir les conditions suivantes :

- le capital et les droits de vote doivent être détenus par des experts-comptables, ou une société inscrite à l'ordre, à hauteur des trois quarts dans les SARL et les deux tiers dans les SA et les SAS ;

France

Les SA, les SAS et les SARL inscrites au tableau sont seules habilitées à utiliser l'appellation de « sociétés d'expertise comptable »⁴⁴.

Enfin, les experts-comptables peuvent constituer des sociétés ayant pour objet exclusif la détention de parts ou actions de société d'expertise comptable⁴⁵. Ces sociétés holdings, dénommées sociétés de participations d'expertise comptable, doivent être inscrites au tableau. En outre, elles doivent respecter les conditions prévues pour la création des sociétés d'expertise comptable, étant toutefois précisé que les trois quarts du capital et des droits de vote devront être détenus par des experts-comptables.

Profession de commissaire aux comptes

Les commissaires aux comptes ont la faculté d'exercer en commun leurs fonctions en s'associant par la création soit de sociétés civiles, soit de sociétés commerciales, soit d'exercice libéral. Ils peuvent aussi se grouper en d'autres structures⁴⁶. La règle reste que les commissaires aux comptes ne peuvent exercer leurs fonctions qu'au sein d'une seule société, quelle qu'en soit la forme, sauf s'il s'agit d'un exercice professionnel au sein de deux sociétés de commissaires dont l'une détient plus de la moitié du capital de l'autre, ou dont les associés sont communs pour au moins la moitié d'entre eux.

Les sociétés de commissaires aux comptes sont constituées sous la condition suspensive de leur inscription sur la liste établie par la Commission régionale dans le ressort duquel se trouve leur siège social : l'immatriculation des sociétés de commissaires aux comptes et l'exercice de la profession par elles suppose leur inscription préalable sur la liste⁴⁷.

Les sociétés de commissaires sont entièrement contrôlées par les professionnels. En effet, l'article L. 822-9 du Code de commerce exige que les trois quarts du capital soient détenus par des commissaires aux comptes, que les trois quarts au moins des membres des organes de gestion, de direction, d'administration ou de surveillance et les trois quarts au moins des actionnaires ou associés soient des commissaires aux comptes. Par ailleurs, les fonctions de gérant, de président du conseil de surveillance, de directeur général, doivent être assurées par des commissaires aux comptes. Il en est de même de la fonction de représentant permanent d'une société de commissaires aux comptes associé ou actionnaire.

-
- les gérants, le président du conseil d'administration ou du conseil de surveillance, les directeurs généraux ou les membres du directoire, ainsi que la moitié au moins des administrateurs ou des membres du conseil de surveillance doivent être des experts-comptables membres de la société ;
 - l'admission des nouveaux actionnaires doit être subordonnée par les statuts à l'agrément préalable du conseil d'administration ou du conseil de surveillance doivent être des experts-comptables membres de la société ;
 - l'admission des nouveaux actionnaires doit être subordonnée par les statuts à l'agrément préalable du conseil d'administration ou du conseil de surveillance ; dans les SARL, l'admission de nouveaux associés est soumise à l'agrément préalable de la majorité des associés représentant au moins la moitié des parts sociales ; les statuts peuvent prévoir une majorité plus forte (article L. 223-14 Code de commerce).
 - en cas d'appel public à l'épargne, seuls peuvent être émis des titres excluant l'accès même différé ou conditionnel au capital. L'appel public à l'épargne n'est autorisé que dans les sociétés anonymes.

Afin de permettre au conseil de l'ordre de vérifier si ces dispositions sont respectées, ces sociétés doivent lui communiquer chaque année la liste des actionnaires ou associés ainsi que toute modification apportée à cette liste.

⁴⁴ Article 18 de l'ordonnance n° 45-2138 modifiée par l'ordonnance n° 2004-279.

⁴⁵ Article 7 II de l'ordonnance n° 45-2138 modifiée par l'ordonnance n° 2004-279.

⁴⁶ Article R. 822-72 et s. du Code de commerce.

⁴⁷ Article R. 822-83 du Code de commerce.

ITALIE

I. INTRODUZIONE

A. Fonti normative

La professione di “**dottore commercialista**” – termine che, ove non altrimenti specificato, deve ritenersi, qui di seguito, *comprensivo* della professione di “**esperto contabile**” – è, in Italia, una “**professione regolamentata**”⁴⁸. La principale fonte normativa della regolamentazione dell’esercizio, in Italia, della professione di “**dottore commercialista**” da parte di chi è in possesso di un **titolo estero** è il **Decreto legislativo 9 novembre 2007 n. 206** recante “Attuazione della direttiva 2005/36 CE relativa al riconoscimento delle qualifiche professionali, nonché della direttiva 2006/100/CE che adegua determinate direttive sulla libera circolazione delle persone a seguito dell’adesione della Bulgaria e Romania” (qui di seguito: “**D. lgs. 206/2007**”). Come si evince dall’art. 22 comma 2 del D. Lgs. 206/2007, che la menziona espressamente, la professione di **dottore commercialista** rientra nel novero delle professioni regolate da tale atto normativo.

Si rileverà che il D. Lgs. 206/2007, attesa la sua recente approvazione, **non** è ancora stato completato da una **disciplina di dettaglio** relativa alla specifica **professione di dottore commercialista**.

La **professione** di « **dottore commercialista** » è stata fatta oggetto, in Italia, di un recente riordino, con D. Lgs. 28 giugno 2005, n. 139, recante « *Costituzione dell’Ordine dei dottori commercialisti e degli esperti contabili* » (qui di seguito : « **D. Lgs. 139/2005** »). Agli iscritti nel recentemente costituito « **Albo dei dottori commercialisti e degli esperti contabili** » è riconosciuta competenza specifica in economia aziendale e diritto d’impresa e, comunque, nelle **materie economiche, finanziarie, tributarie, societarie e amministrative**. In particolare, formano oggetto della professione le **seguenti attività**:

- l’amministrazione e la liquidazione di aziende, di patrimoni e di singoli beni;
- le perizie e le consulenze tecniche;
- le ispezioni e le revisioni amministrative;
- la verifica e ogni altra indagine in merito alla attendibilità di bilanci, di conti, di scritture e di ogni altro documento contabile delle imprese ed enti pubblici e privati;
- i regolamenti e le liquidazioni di avarie;
- le funzioni di sindaco e di revisore nelle società commerciali, enti non commerciali ed enti pubblici.

L’Albo si compone di **due Sezioni**: « **Sezione A commercialisti** » e « **Sezione B esperti contabili** ». Ai **soli iscritti nella Sezione A** commercialisti dell’Albo è riconosciuta competenza tecnica per l’**espletamento delle seguenti attività**:

- la **revisione** e la formulazione di giudizi o attestazioni in merito ai bilanci di imprese ed enti, pubblici e privati, non soggetti al controllo legale dei conti, ove prevista dalla legge o richiesta dall’autorità giudiziaria, amministrativa o da privati, anche ai fini dell’accesso e del riconoscimento di contributi o finanziamenti pubblici, anche comunitari, nonché l’asseverazione della rendicontazione dell’impiego di risorse finanziarie pubbliche;
- le **valutazioni di azienda**;
- l’incarico di **curatore, commissario giudiziale e commissario liquidatore nelle procedure concorsuali**, giudiziarie e amministrative, e nelle procedure di amministrazione straordinaria, nonché l’incarico di ausiliario del giudice, di amministratore e di liquidatore nelle procedure giudiziali;

⁴⁸

Ai sensi dell’art. 4, comma 1, lit. a), del D. Lgs. 206/2007.

Italia

- le funzioni di **sindaco** e quelle di componente di altri organi di controllo o di sorveglianza, in società o enti, nonché di **amministratore**, qualora il requisito richiesto sia l'indipendenza o l'iscrizione in albi professionali;
- la predisposizione e diffusione di studi e ricerche di analisi finanziaria aventi a oggetto **titoli di emittenti quotate** che contengono previsioni sull'andamento futuro e che esplicitamente o implicitamente forniscono un **consiglio d'investimento**;
- la valutazione, in sede di riconoscimento della personalità giuridica delle fondazioni e delle associazioni, dell'**adeguatezza del patrimonio** alla realizzazione dello scopo;
- l'attività di **consulenza** nella programmazione economica negli enti locali;
- l'attività di **valutazione tecnica** dell'iniziativa di impresa e di **asseverazione dei business plan** per l'accesso a finanziamenti pubblici;
- il **monitoraggio** e il tutoraggio dell'utilizzo dei **finanziamenti pubblici** erogati alle imprese;
- la redazione e l'asseverazione delle **informative ambientali, sociali e di sostenibilità** delle imprese e degli enti pubblici e privati;
- la certificazione degli **investimenti ambientali** ai fini delle agevolazioni previste dalle normative vigenti;
- le attività previste per gli iscritti nella Sezione B Esperti contabili dell'Albo;
- **assistenza fiscale** nei confronti dei contribuenti non titolari di redditi di lavoro autonomo e di impresa.

Agli iscritti nella Sezione B Esperti contabili dell'Albo è riconosciuta competenza tecnica per l'espletamento delle **seguenti attività**:

- tenuta e redazione dei **libri contabili, fiscali e del lavoro, controllo della documentazione contabile, revisione e certificazione contabile** di associazioni, persone fisiche o giuridiche diverse dalle società di capitali;
- elaborazione e predisposizione delle **dichiarazioni tributarie** e cura degli ulteriori adempimenti tributari;
- rilascio dei **visti di conformità**, asseverazione ai fini degli studi di settore e certificazione tributaria, nonché esecuzione di ogni altra attività di attestazione prevista da leggi fiscali;
- la funzione di **revisione** o di componente di altri organi di **controllo contabile** nonché, sempre che sussistano i requisiti di cui al decreto legislativo 27 gennaio 1992, n. 88, il **controllo contabile** ai sensi dell'articolo 2409-bis del Codice civile;
- la **revisione dei conti**, sempre che sussistano i requisiti di cui al decreto legislativo 27 gennaio 1992, n. 88, **nelle imprese ed enti** che ricevono contributi dallo Stato, dalle Regioni, da Province, Comuni ed enti da essi controllati o partecipati.

B. Interrelazione con il diritto europeo

La legge n. 364 del 15 novembre 2000 ha ratificato per l'Italia l'Accordo tra la Comunità europea ed i suoi Stati membri e la Confederazione svizzera del 21 giugno 1999 (l'« **Accordo** »). L'Accordo disciplina la **libera circolazione delle persone** tra la Comunità Europea e la Confederazione Svizzera e **stabilisce l'applicabilità delle direttive comunitarie in tema di riconoscimento delle qualifiche professionali anche ai cittadini elvetici**. Pertanto, sono state introdotte agevolazioni **tali da rendere di fatto la situazione dei cittadini elvetici analoga a quella dei cittadini comunitari**. Viene in particolare in considerazione l'art. 9 dell'Accordo, il cui testo è il seguente.

« Articolo 9 – Diplomi certificati e altri titoli

Per agevolare ai cittadini degli Stati membri della Comunità europea e della Svizzera l'accesso alle attività dipendenti e autonome e il loro esercizio, nonché la prestazione di servizi, le parti contraenti adottano, conformemente all'allegato III, le misure necessarie per quanto riguarda il **riconoscimento reciproco dei diplomi dei certificati e di altri titoli** e il coordinamento delle disposizioni legislative, regolamentari e amministrative delle parti contraenti in materia di accesso alle attività dipendenti e autonome e dell'esercizio di queste, nonché di prestazione di servizi ».

In base all'Accordo dunque, i professionisti che intendano ottenere il riconoscimento del titolo professionale conseguito nella Confederazione Svizzera possono presentare domanda al **Ministero competente** – per la **professione di dottore commercialista, ad oggi, il Ministero della giustizia** : cf. art. 2 D. Lgs. 139/2005 – ed inviando la documentazione necessaria. Si segnala che l'art. 2 del D. Lgs. 206/2007 dispone, al comma 3, che “**per il riconoscimento dei titoli di formazione acquisiti dai cittadini (...) della Confederazione svizzera, si applicano gli accordi in vigore con l'Unione europea**”.

II. RAPPORTO

A. Libertà di stabilimento

Il D. Lgs. 206/2007 regola la **libertà di stabilimento** agli artt. 16 s. Tale decreto si applica, tra l'altro, come detto, alla **professione di dottore commercialista**. Il D. Lgs. 206/2007 pone, al titolo III capo I, rubricato « norme procedurali », alcune **regole generali**, che valgono per tutte le professioni cui esso si applica, ivi compresa la professione di dottore commercialista.

1. Condizioni per il riconoscimento

Ai sensi dell'art. 17 D. Lgs. 206/2007, la domanda per il riconoscimento è **corredata** dei seguenti documenti:

- un certificato o copia di un documento che attesti la **nazionalità** del prestatore;
- una copia degli **attestati di competenza o del titolo di formazione** che dà accesso alla professione ed eventualmente un attestato dell'**esperienza professionale** dell'interessato;

Le autorità competenti – per la professione di dottore commercialista : ad oggi, il **Ministero della Giustizia** – possono invitare il richiedente a **fornire informazioni** quanto alla sua formazione nella misura necessaria a **determinare l'eventuale esistenza di differenze sostanziali rispetto alla formazione richiesta sul territorio dello Stato italiano**. Qualora sia impossibile per il richiedente fornire tali informazioni, le autorità competenti si rivolgono al punto di contatto, all'autorità competente o a qualsiasi altro organismo pertinente dello Stato membro di origine.

Qualora l'accesso a una professione regolamentata sia subordinato ai **requisiti dell'onorabilità e della moralità** o l'esercizio di tale professione possa essere **sospeso o vietato** in caso di gravi mancanze professionali o di condanne per reati penali, la sussistenza di tali requisiti si considera provata da **documenti rilasciati da competenti autorità dello Stato membro di origine o dello Stato membro da cui proviene l'interessato**.

Nei casi in cui l'ordinamento dello Stato membro di origine o dello Stato membro da cui proviene l'interessato non preveda il rilascio dei documenti di cui sopra, questi possono essere sostituiti da una **dichiarazione giurata** o, negli Stati membri in cui tale forma di dichiarazione non è contemplata, da una **dichiarazione solenne**, prestata dall'interessato dinanzi ad un'autorità *giudiziaria* o *amministrativa* competente o, eventualmente, dinanzi ad un *notaio* o a un *organo qualificato* dello Stato membro di origine o dello Stato membro da cui proviene l'interessato.

Italie

Qualora l'accesso ad una professione regolamentata sia subordinato al **possesso di sana costituzione fisica o psichica**, tale requisito si considera dimostrato dal **documento prescritto** nello Stato membro di origine o nello Stato membro da cui proviene l'interessato. Qualora lo Stato membro di origine o di provenienza non prescriva documenti del genere, le autorità competenti accettano un attestato rilasciato da un'autorità competente di detti Stati.

Qualora l'esercizio di una professione regolamentata sia subordinato al possesso di **capacità finanziaria** del richiedente o di assicurazione contro i danni derivanti da responsabilità professionale, tali requisiti si considerano dimostrati da un **attestato rilasciato da una banca o società di assicurazione con sede in uno Stato membro**.

I documenti di cui sopra al momento della loro presentazione non devono essere di data anteriore a **tre mesi**.

La domanda è corredata da un **certificato dell'autorità competente dello Stato membro di origine attestante che il titolo di formazione soddisfa i requisiti stabiliti dalla normativa comunitaria** in materia di riconoscimento dei titoli di formazione in base al coordinamento delle **condizioni minime di formazione** (Art. 17 del D. lgs. 206/2007).

2. Formazione richiesta

Per l'accesso o l'esercizio alla professione di **dottore commercialista** sono ammessi al riconoscimento professionale le **qualifiche professionali che sono prescritte da un altro Stato membro per accedere alla corrispondente professione ed esercitarla**. Gli attestati di competenza o i titoli di formazione ammessi al riconoscimento devono **soddisfare le seguenti condizioni** (art. 21 D.Lgs. 206/2007):

- essere stati rilasciati da un'**autorità competente** in un altro Stato membro, designata ai sensi delle disposizioni legislative, regolamentari o amministrative di tale Stato;
- attestare un **livello di qualifica professionale almeno equivalente al livello immediatamente precedente a quella prevista dalle normative nazionali**.

L'accesso e l'esercizio della professione regolamentata sono consentiti anche ai richiedenti che abbiano esercitato **a tempo pieno tale professione per due anni**, nel corso dei precedenti **dieci**, in un altro Stato membro che **non la regolamenti** e abbiano uno o più attestati di competenza o uno o più titoli di formazione che soddisfino le **seguenti condizioni**:

- essere stati rilasciati da un'**autorità competente** in un altro Stato membro, designata ai sensi delle disposizioni legislative, regolamentari o amministrative di tale Stato membro;
- attestare un **livello di qualifica professionale almeno equivalente** al livello immediatamente precedente a quello previsto dalle normative nazionali;
- attestare la **preparazione del titolare** all'esercizio della professione interessata.

Non sono necessari i **due anni di esperienza professionale** se i titoli di formazione posseduti dal richiedente attestano una **formazione regolamentata** « e dei livelli di cui all'articolo 19, comma 1, lettere b), c), d) ed e) » del D.Lgs. 206/2007 (che qui si omettono). In deroga a quanto sopra, il riconoscimento è assicurato nel caso in cui l'accesso a detta professione è subordinato al **possesso di un titolo di formazione** che attesta il compimento di una formazione **a livello di insegnamento superiore o universitario di una durata pari a quattro anni** e se il richiedente possiede un titolo di formazione di cui all'articolo 19, comma 1, lettera c) del D. Lgs. 206/2007 (che qui si omette).

Italie

Il riconoscimento **può** essere subordinato al compimento di un **tirocinio di adattamento non superiore a tre anni** o di una **prova attitudinale**, a scelta del richiedente, in uno dei seguenti casi (Art. 22 D. Lgs. 206/2007):

- se la durata della formazione da lui seguita è **inferiore di almeno un anno** a quella richiesta in Italia;
- se la formazione ricevuta riguarda **materie sostanzialmente diverse** da quelle coperte dal titolo di formazione richiesto in Italia;
- se la professione regolamentata include **una o più attività professionali regolamentate, mancanti** nella corrispondente professione dello Stato membro d'origine del richiedente, e se la **differenza** è caratterizzata da una **formazione specifica**, richiesta dalla normativa nazionale e relativa a materie sostanzialmente diverse da quelle dell'attestato di competenza o del titolo di formazione in possesso del richiedente.

Il D. Lgs. 206/2007 prevede che per l'accesso ad alcune professioni, **tra le quali, fra l'altro, quella di « dottore commercialista »**, **il riconoscimento è subordinato ad una prova attitudinale**.

Per **materie sostanzialmente diverse** si intendono materie la cui conoscenza è essenziale all'esercizio della professione regolamentata e che in termini di durata o contenuto sono **molto diverse** rispetto alla formazione ricevuta dal migrante.

Nei casi di cui sopra, la durata e le materie **oggetto del tirocinio di adattamento** e della **prova attitudinale** sono stabilite dall'**Autorità competente** a seguito della Conferenza di servizi, se convocata. In caso di valutazione finale sfavorevole il tirocinio **può essere ripetuto**. Gli obblighi, i diritti e i benefici sociali di cui gode il tirocinante sono stabiliti dalla normativa vigente, conformemente al **diritto comunitario applicabile**.

La **prova attitudinale si articola in una prova scritta o pratica e orale o in una prova orale sulla base dei contenuti delle materie stabilite**. In caso di esito sfavorevole o di mancata presentazione dell'interessato senza valida giustificazione, la prova attitudinale non può essere ripetuta **prima di sei mesi**.

Ai fini della prova attitudinale le autorità competenti predispongono un **elenco delle materie** che, in base ad un confronto tra la formazione richiesta sul territorio nazionale e quella posseduta dal richiedente, **non sono contemplate dai titoli di formazione del richiedente**. La prova verte su materie da scegliere tra quelle che figurano nell'elenco e la cui conoscenza è una condizione essenziale per poter esercitare la professione sul territorio dello Stato. Lo status del richiedente che desidera prepararsi per sostenere la prova attitudinale è stabilito dalla normativa vigente (art. 23 D. Lgs. 206/2007).

3. Procedura

Ai fini del riconoscimento professionale, l'interessato presenta apposita **domanda** all'autorità competente (ad oggi, il Ministero della Giustizia). Entro **trenta giorni** dal ricevimento della domanda, l'autorità accerta la **completezza** della documentazione esibita, e ne **dà notizia** all'interessato. Ove necessario, l'autorità competente richiede le eventuali necessarie **integrazioni**.

Italie

Per la valutazione dei **titoli acquisiti**, il D. Lgs. 206/2007 prevede, come regola generale, che l'autorità indica una « **conferenza di servizi** » ai sensi della legge 7 agosto 1990, n. 241 alla quale partecipano **rappresentanti**:

- delle amministrazioni dell'autorità competente;
- del Dipartimento per il coordinamento delle politiche comunitarie;
- del Ministero degli affari esteri.

Nella conferenza dei servizi sono sentiti **un rappresentante dell'Ordine o Collegio professionale** ovvero della categoria professionale interessata.

Tuttavia, la necessità di indire una « **conferenza di servizi** » non si applica, tra l'altro, nei casi di cui al capo IV del titolo III. Non vi rientra dunque la professione di dottore commercialista. **E' lecito dedurre che questa rimane soggetto alla necessità della « conferenza di servizi ».**

Sul riconoscimento provvede l'autorità competente con **decreto motivato**, da adottarsi nel termine di **tre mesi** dalla presentazione della documentazione completa da parte dell'interessato. Il decreto è **pubblicato** nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica italiana.

Se l'esercizio della professione in questione è condizionato alla **prestazione di un giuramento** o ad una **dichiarazione solenne**, al cittadino interessato è proposta una formula appropriata ed equivalente nel caso in cui la **formula** del giuramento o della dichiarazione **non** possa essere utilizzata da detto cittadino (art. 16 D. Lgs. 206/2007).

4. Effetti del riconoscimento

Ai sensi dell'art. 3 del D. Lgs. 206/2007, in tema di « **effetti del riconoscimento** », il riconoscimento delle qualifiche professionali operato ai sensi del D. Lgs. 206/2007 permette di **accedere**, se in possesso dei requisiti specificamente previsti, **alla professione corrispondente per la quale i soggetti richiedenti sono qualificati nello Stato membro d'origine e di esercitarla alle stesse condizioni previste dall'ordinamento italiano**. La professione che l'interessato eserciterà sul territorio italiano sarà quella per la quale è qualificato **nel proprio Stato membro d'origine**, se le attività sono comparabili.

Riguardo all'uso del titolo professionale, il prestatore può usare nella professione la **denominazione del proprio titolo di studio**, ed eventualmente la **relativa abbreviazione**, nella **lingua** dello Stato membro nel quale il titolo di studio è stato conseguito. L'uso di detta denominazione o dell'abbreviazione non è tuttavia consentito se idoneo ad **ingenerare confusione** con una professione regolamentata nel territorio nazionale, per la quale l'interessato non ha ottenuto il riconoscimento della qualifica professionale; in tal caso la denominazione potrà essere utilizzata a condizione che ad essa siano apportate le modifiche o aggiunte idonee alla differenziazione, stabilite dall'autorità competente.

5. Iscrizione all'albo

Ai sensi dell'**art. 36 D. Lgs. 28 giugno 2005, n. 139**, per l'iscrizione nell'Albo dei Dottori commercialisti e degli esperti contabili è necessario:

- essere **cittadino italiano**, ovvero **cittadino di uno Stato membro dell'Unione** europea o di uno Stato estero a condizione di reciprocità;
- godere il **pieno esercizio dei diritti civili**;
- essere di **condotta irreprensibile**;
- avere la residenza o il domicilio professionale nel **circondario** in cui è costituito l'Ordine cui viene richiesta l'iscrizione o il trasferimento.

Non possono ottenere l'iscrizione nell'Albo coloro che, con sentenza definitiva, hanno riportato condanne a **pene** che darebbero luogo alla **radiazione** dall'Albo.

La **domanda di iscrizione** in una delle Sezioni dell'Albo è presentata al Consiglio dell'Ordine territorialmente costituito in cui il **richiedente ha la residenza o il domicilio professionale e deve essere corredata dei documenti comprovanti il possesso dei requisiti stabiliti dal presente decreto legislativo**. Il rigetto della domanda per motivi di incompatibilità o di condotta non può essere pronunciato se non dopo aver sentito il richiedente.

Il Consiglio deve deliberare nel termine di **due mesi** dalla data di presentazione della domanda.

La deliberazione è **motivata** ed è notificata, entro **quindici giorni**, all'interessato e al pubblico ministero presso il tribunale ove ha sede il Consiglio dell'Ordine locale. Contro di essa l'interessato e il pubblico ministero possono presentare **ricorso al Consiglio nazionale**, nel termine perentorio di **trenta giorni** dalla notificazione. Qualora il Consiglio non abbia provveduto sulla domanda nel termine stabilito nel comma 3, l'interessato può, entro e non oltre i successivi trenta giorni, presentare ricorso al Consiglio nazionale, il quale, richiamati gli atti, decide sul merito dell'iscrizione.

B. Libera prestazione di servizi

Il D. Lgs. 206/2007 regola la **libera prestazione di servizi** agli artt. 9-15. Tale decreto si applica, tra l'altro, come detto, alla professione di dottore commercialista.

1. Condizioni per l'esercizio

La **libera prestazione di servizi** sul territorio nazionale **non** può essere limitata per ragioni attinenti alle qualifiche professionali:

- se il prestatore è **legalmente stabilito** in un altro Stato membro per esercitarvi la corrispondente professione;
- in caso di **spostamento del prestatore**; in tal caso, se nello Stato membro di stabilimento la professione **non è regolamentata**, il prestatore deve aver esercitato tale professione per almeno **due anni** nel corso dei **dieci anni** che precedono la prestazione di servizi.

Tale libertà è concessa al solo prestatore che si **sposta** sul territorio dello Stato per esercitare la professione « **in modo temporaneo e occasionale** ». Il carattere « temporaneo e occasionale » della prestazione è valutato, dall'autorità competente, **caso per caso**, tenuto conto anche della **natura** della prestazione, della **durata** della prestazione stessa, della sua **frequenza**, della sua **periodicità** e della sua **continuità** (Art. 9 D. Lgs. 206/2007).

2. Comunicazione

Il prestatore che si sposta per la prima volta da un altro Stato membro sul territorio nazionale per fornire servizi è tenuto **ad informare 30 giorni prima**, salvo i casi di urgenza, l'autorità competente con una **dichiarazione scritta**, contenente informazioni sulla prestazione di servizi che intende svolgere, nonché sulla **copertura assicurativa** o **analoghi mezzi di**

Italie

protezione personale o collettiva per la responsabilità professionale. Tale dichiarazione ha validità per l'anno in corso e deve essere rinnovata, se il prestatore intende successivamente fornire servizi temporanei o occasionali in tale Stato membro. Il prestatore può fornire la dichiarazione con **qualsiasi mezzo idoneo** di comunicazione.

In occasione della **prima** prestazione, o in qualunque momento interviene un **mutamento** oggettivo della situazione attestata dai documenti, la dichiarazione di cui sopra deve essere corredata di:

- un certificato o copia di un documento che attesti la **nazionalità** del prestatore;
- una certificazione dell'autorità competente che attesti che il titolare è **legalmente stabilito in uno Stato membro** per esercitare le attività in questione e che non gli è vietato esercitarle, anche su base temporanea, al momento del rilascio dell'attestato;
- un documento che comprovi il **possesso delle qualifiche professionali**;
- nei casi in cui la professione non è regolamentata, una prova con qualsiasi mezzo che il prestatore ha esercitato l'attività in questione per almeno **due anni** nei precedenti dieci anni;
- per le professioni nel settore della **sicurezza** la prova di **assenza di condanne penali**.

Il prestatore deve **informare** della sua prestazione, prima dell'esecuzione o, in caso di urgenza, immediatamente dopo, **l'ente di previdenza obbligatoria competente per la professione esercitata**. La comunicazione, che **non comporta obblighi di iscrizione o di contribuzione**, può essere effettuata con **qualsiasi mezzo idoneo** (Art. 10 D. lgs. 206/2007).

3. Diritti ed obblighi

In caso di **spostamento**, il prestatore è soggetto alle **norme che disciplinano l'esercizio della professione che è ammesso ad esercitare**, quali : la **definizione** della professione, l'**uso** dei titoli e la **responsabilità** professionale connessa direttamente e specificamente alla tutela e sicurezza dei consumatori, nonché alle **disposizioni disciplinari** applicabili ai professionisti che, sul territorio italiano, esercitano la professione corrispondente (art. 9 comma 4 D.lgs. 206/2007).

Per le professioni di cui al titolo III, capo IV – tra le quali vi è quella del **farmacista** – la prestazione di servizi è effettuata **con il titolo professionale previsto dalla normativa italiana**.

Copia delle dichiarazioni di cui sopra è trasmessa dall'autorità competente al **competente Ordine o Collegio** professionale che provvede ad una **iscrizione automatica in apposita sezione degli albi istituiti e tenuti presso i consigli provinciali e il consiglio nazionale** con oneri a carico dell'Ordine o Collegio stessi. L'iscrizione è assicurata per la durata di efficacia della dichiarazione. L'iscrizione all'ordine **non comporta l'iscrizione ad enti di previdenza obbligatoria** (Art. 13 D.lgs. 206/2007).

Le informazioni pertinenti circa la **legalità** dello stabilimento e la **buona condotta** del prestatore, nonché l'**assenza** di sanzioni disciplinari o penali di carattere professionale sono richieste e assicurate dalle autorità competenti. Queste provvedono affinché lo **scambio di tutte le informazioni necessarie** per un reclamo del destinatario di un servizio contro un prestatore avvenga correttamente. I destinatari sono **informati** dell'esito del reclamo (Art. 14 D. Lgs. 206/2007).