

TE Vfgh Erkenntnis 2024/3/13 G838/2023 ua, V350/2023 ua (G838/2023-21)

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 13.03.2024

Index

36 Wirtschaftstreuhänder

Norm

B-VG Art139 Abs1 Z1

B-VG Art140 Abs1 Z1 lita

Abschlussprüfer-AufsichtsG §3, §4, §14, §56, §65

WirtschaftstreuhandberufsG §32, §34, §35

WirtschaftstreuhandberufsG 2017 §21, §22, §23, §236

Fortbildungsrichtlinie Abschlussprüfer (APAB-FRL)

VfGG §7 Abs1

1. B-VG Art. 139 heute
 2. B-VG Art. 139 gültig ab 01.01.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 114/2013
 3. B-VG Art. 139 gültig von 01.01.2014 bis 31.12.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 51/2012
 4. B-VG Art. 139 gültig von 01.01.2004 bis 31.12.2013 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 100/2003
 5. B-VG Art. 139 gültig von 30.11.1996 bis 31.12.2003 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 659/1996
 6. B-VG Art. 139 gültig von 01.01.1991 bis 29.11.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 685/1988
 7. B-VG Art. 139 gültig von 01.07.1976 bis 31.12.1990 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 302/1975
 8. B-VG Art. 139 gültig von 21.07.1962 bis 30.06.1976 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 205/1962
 9. B-VG Art. 139 gültig von 19.12.1945 bis 20.07.1962 zuletzt geändert durch StGBI. Nr. 4/1945
 10. B-VG Art. 139 gültig von 03.01.1930 bis 30.06.1934
-
1. B-VG Art. 140 heute
 2. B-VG Art. 140 gültig ab 01.01.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 114/2013
 3. B-VG Art. 140 gültig von 01.01.2014 bis 31.12.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 51/2012
 4. B-VG Art. 140 gültig von 01.07.2008 bis 31.12.2013 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 2/2008
 5. B-VG Art. 140 gültig von 01.01.2004 bis 30.06.2008 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 100/2003
 6. B-VG Art. 140 gültig von 06.06.1992 bis 31.12.2003 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 276/1992
 7. B-VG Art. 140 gültig von 01.01.1991 bis 05.06.1992 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 685/1988
 8. B-VG Art. 140 gültig von 01.07.1988 bis 31.12.1990 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 341/1988
 9. B-VG Art. 140 gültig von 01.07.1976 bis 30.06.1988 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 302/1975
 10. B-VG Art. 140 gültig von 19.12.1945 bis 30.06.1976 zuletzt geändert durch StGBI. Nr. 4/1945

11. B-VG Art. 140 gültig von 03.01.1930 bis 30.06.1934

1. VfGG § 7 heute
2. VfGG § 7 gültig ab 22.03.2020 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 16/2020
3. VfGG § 7 gültig von 01.01.2015 bis 21.03.2020 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 101/2014
4. VfGG § 7 gültig von 01.01.2015 bis 31.12.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 92/2014
5. VfGG § 7 gültig von 01.03.2013 bis 31.12.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 33/2013
6. VfGG § 7 gültig von 01.07.2008 bis 28.02.2013 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 4/2008
7. VfGG § 7 gültig von 01.01.2004 bis 30.06.2008 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 100/2003
8. VfGG § 7 gültig von 01.10.2002 bis 31.12.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 123/2002
9. VfGG § 7 gültig von 01.01.1991 bis 30.09.2002 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 329/1990
10. VfGG § 7 gültig von 01.07.1976 bis 31.12.1990 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 311/1976

Leitsatz

Aufhebung einer – als Verordnung zu deutenden – Richtlinie der Abschlussprüferaufsichtsbehörde betreffend die kontinuierliche Fortbildung mangels Kundmachung im Bundesgesetzblatt

Spruch

I.römisch eins.

1. Die Richtlinie der Abschlussprüferaufsichtsbehörde über die kontinuierliche Fortbildung (APAB-Fortbildungsrichtlinie – APAB-FRL) wird als gesetzwidrig aufgehoben.
2. Die Aufhebung tritt mit Ablauf des 30. August 2024 in Kraft.
3. Der Bundesminister für Finanzen ist zur unverzüglichen Kundmachung dieser Aussprüche im Bundesgesetzblatt II verpflichtet.
3. Der Bundesminister für Finanzen ist zur unverzüglichen Kundmachung dieser Aussprüche im Bundesgesetzblatt römisch zwei verpflichtet.

II.römisch zwei.

Die Gesetzesprüfungsanträge werden ebenso wie die Hauptanträge gemäß Art139 B-VG zurückgewiesen.

Begründung

Entscheidungsgründe

I. Anträge römisch eins. Anträge

1. Mit den vorliegenden, auf Art139 Abs1 Z1 B-VG gestützten und zu V350/2023 sowie V353/2023 protokollierten Anträgen begehrt das Bundesverwaltungsgericht, der Verfassungsgerichtshof möge §1 Z1 und 2, in §2 die Wortfolge "gemäß §§35 und 36 APAG bescheinigte Abschlussprüfer und jene Mitarbeiter eines bescheinigten Abschlussprüfers oder einer bescheinigten Prüfungsgesellschaft, die an der Durchführung von Abschlussprüfungen maßgeblich in leitender Funktion mitwirken, sowie", §3, §4 Abs1, Abs2 Z1 und 2 sowie Abs3 der Richtlinie der Abschlussprüferaufsichtsbehörde über die kontinuierliche Fortbildung (APAB-Fortbildungsrichtlinie – APAB-FRL), in eventuelle §§1 bis 4 APAB-FRL, in eventuelle APAB-FRL zur Gänze als gesetzwidrig aufheben.

2. Mit seinen weiteren, jeweils unter einem mit den unter Pkt. 1 genannten Verordnungsprüfungsanträgen gestellten, auf Art140 Abs1 Z1 lita B-VG gestützten und zu G838/2023 sowie G916/2023 protokollierten Anträgen begehrt das Bundesverwaltungsgericht, der Verfassungsgerichtshof möge §56 Abs2 erster und dritter Satz sowie §56 Abs4 zweiter Satz des Bundesgesetzes über die Aufsicht über Abschlussprüfer und Prüfungsgesellschaften (Abschlussprüfer-Aufsichtsgesetz – APAG), BGBl. I 83/2016, in eventuelle §56 und §65 Abs2 Z11 APAG als verfassungswidrig aufheben.

2. Mit seinen weiteren, jeweils unter einem mit den unter Pkt. 1 genannten Verordnungsprüfungsanträgen gestellten, auf Art140 Abs1 Z1 lita B-VG gestützten und zu G838/2023 sowie G916/2023 protokollierten Anträgen begehrt das Bundesverwaltungsgericht, der Verfassungsgerichtshof möge §56 Abs2 erster und dritter Satz sowie §56 Abs4 zweiter Satz des Bundesgesetzes über die Aufsicht über Abschlussprüfer und Prüfungsgesellschaften (Abschlussprüfer-Aufsichtsgesetz – APAG), Bundesgesetzblatt Teil eins, 83 aus 2016,, in eventuelle §56 und §65 Abs2 Z11 APAG als verfassungswidrig aufheben.

II. Rechtslage römisch zwei. Rechtslage

1. Die maßgeblichen Bestimmungen des Bundesgesetzes über die Aufsicht über Abschlussprüfer und

Prüfungsgesellschaften (Abschlussprüfer-Aufsichtsgesetz

– APAG), BGBl I 83/2016, idF BGBl I 30/2018 lauten wie folgt (die mit dem Hauptantrag angefochtenen Wortfolgen sind hervorgehoben): 1. Die maßgeblichen Bestimmungen des Bundesgesetzes über die Aufsicht über Abschlussprüfer und Prüfungsgesellschaften (Abschlussprüfer-Aufsichtsgesetz, – APAG), Bundesgesetzblatt Teil eins, 83 aus 2016,, in der Fassung Bundesgesetzblatt Teil eins, 30 aus 2018, lauten wie folgt (die mit dem Hauptantrag angefochtenen Wortfolgen sind hervorgehoben):

"2. Teil

Organisation

Errichtung der Abschlussprüferaufsichtsbehörde

§3. (1) (Verfassungsbestimmung) Zur Durchführung der Aufsicht über Abschlussprüfer und Prüfungsgesellschaften wird unter der Bezeichnung "Abschlussprüferaufsichtsbehörde" (APAB) eine Anstalt öffentlichen Rechts mit eigener Rechtspersönlichkeit eingerichtet. Diese ist in Ausübung ihres Amtes an keine Weisungen gebunden.

(2) - (3) [...]

(4) Das Bundesverwaltungsgericht erkennt über Beschwerden gegen Bescheide der APAB durch Senat, ausgenommen in Verwaltungsstrafsachen gemäß §65 Abs1 und in Fällen des §26 Abs4 und 6.

(5) [...]

(6) Die APAB ist Verwaltungsstrafbehörde.

Aufgaben und Befugnisse der Abschlussprüferaufsichtsbehörde (APAB)

§4. (1) [...]

(2) Zu den Aufgaben der APAB zählen:

1. - 5. [...]

6. die Beaufsichtigung der Einhaltung der Fortbildungsverpflichtung gemäß §56, 7. - 12. [...]

(3) [...]

[...]

Aufsicht über die APAB

§14. (1) [...]

(2) Der Bundesminister für Finanzen ist berechtigt, zu dem in Abs1 genannten Zweck Auskünfte der APAB über alle Angelegenheiten der Aufsicht über Abschlussprüfer und Prüfungsgesellschaften einzuholen. Die APAB hat dem Bundesminister für Finanzen die geforderten Auskünfte ohne unnötigen Verzug, längstens aber binnen zwei Wochen zu erteilen. Im Fall der Erlassung von Verordnungen der APAB hat sie das Vorhaben dem Bundesminister für Finanzen zur Kenntnis zu bringen und beschlussreife Entwürfe vor der Erlassung der Verordnung dem Bundesminister für Finanzen zu übermitteln. Verordnungen der APAB sind im Bundesgesetzblatt kundzumachen.

(3) - (4) [...]

[...]

7. Abschnitt

Fortbildung

Kontinuierliche Fortbildung

§56. (1) Abschlussprüfer und jene Mitarbeiter eines Abschlussprüfers oder einer Prüfungsgesellschaft, die an der Durchführung von Abschlussprüfungen maßgeblich in leitender Funktion mitwirken, sind verpflichtet, sich kontinuierlich fortzubilden.

(2) Die kontinuierliche Fortbildung hat die Fachgebiete im Sinne des §35 Z1, 2, 3, 5, 6 und 8 des WTBG zu umfassen. Das zeitliche Ausmaß der kontinuierlichen Fortbildung hat mindestens 120 Stunden innerhalb eines Durchrechnungszeitraumes von drei Jahren, jedoch zumindest 30 Stunden pro Kalenderjahr, zu betragen. Von den

120 Stunden sind mindestens 60 Stunden in den Fachgebieten im Sinne des §35 Z3 und Z6 WTBG nachzuweisen.

(3) Von der Verpflichtung zur kontinuierlichen Fortbildung gemäß Abs1 sind auch die Prüfer der Revisionsverbände, für die §16 Abs2 des GenRevG 1997 anzuwenden ist, und die Prüfer des Sparkassen-Prüfungsverbandes erfasst.

(4) Abschlussprüfer und jene Mitarbeiter eines Abschlussprüfers oder einer Prüfungsgesellschaft, die an der Durchführung von Abschlussprüfungen maßgeblich in leitender Funktion mitwirken, haben bis zum 31. März des Folgejahres einen schriftlichen Nachweis über die absolvierte Fortbildung an die APAB zu übermitteln. Der Nachweis hat eine Aufgliederung der Fachgebiete im Sinne des Abs2 zu enthalten. Für Prüfungsgesellschaften kann dieser Meldepflicht entsprochen werden, indem die Prüfungsgesellschaft diese Nachweise für ihre jeweiligen Abschlussprüfer und jene Mitarbeiter, die an der Durchführung von Abschlussprüfungen maßgeblich in leitender Funktion mitwirken, gesammelt der APAB übermittelt.

(5) Prüfungsgesellschaften haben der APAB bis zum 31. März des Folgejahres eine Liste der im vorherigen Kalenderjahr angestellten Wirtschaftsprüfer, die in Abschlussprüfungen tätig waren, zu übermitteln.

(6) Die APAB hat eine Richtlinie zur kontinuierlichen Fortbildung herauszugeben. Die APAB hat vor deren Erlassung die Kammer der Wirtschaftstreuhänder, den Sparkassen-Prüfungsverband und die Vereinigung Österreichischer Revisionsverbände anzuhören. Die Richtlinie hat insbesondere zu regeln:

1. Aktivitäten, die als kontinuierliche Fortbildung anrechenbar sind,
2. betroffener Personenkreis,
3. zeitlicher und sachlicher Umfang der kontinuierlichen Fortbildung.

[...]

Strafbestimmungen

§65. (1) Eine mit einer Geldstrafe in Höhe von 400 bis 5 000 Euro zu bestrafende Verwaltungsübertretung begeht, wer

1. - 7. [...]

8. gegen die Meldepflichten gemäß §56 Abs4 oder 5 verstößt oder

9. - 12. [...]

(2) Eine mit einer Geldstrafe in Höhe von 5 000 bis 50 000 Euro zu bestrafende Verwaltungsübertretung begeht, wer

1. - 10. [...]

11. gegen die Anforderungen gemäß §56 Abs1 bis 3 verstößt.

(3) - (4) [...]"

2. Die Richtlinie der Abschlussprüferaufsichtsbehörde über die kontinuierliche Fortbildung (APAB-Fortbildungsrichtlinie – APAB-FRL) lautet wie folgt (die mit dem Hauptantrag angefochtenen Wortfolgen sind hervorgehoben):

"Aufgrund des §56 Abs6 des Abschlussprüfer-Aufsichtsgesetzes – APAG, BGBl I Nr 83/2016 in der Fassung BGBl I Nr 107/2017, wird folgende Richtlinie erlassen:" Aufgrund des §56 Abs6 des Abschlussprüfer-Aufsichtsgesetzes – APAG, Bundesgesetzblatt Teil eins, Nr 83 aus 2016, in der Fassung Bundesgesetzblatt Teil eins, Nr 107 aus 2017,, wird folgende Richtlinie erlassen:

§1. Zu den Maßnahmen, die als kontinuierliche Fortbildung anrechenbar sind, gehören insbesondere

1. die Teilnahme an fach einschlägigen Fortbildungsveranstaltungen,
2. fach einschlägiges Selbststudium,
3. fach einschlägige Tätigkeiten als Schriftsteller, Lektor, Vortragender, Prüfungskommissär oder als Mitglied in Fachgremien der Kammer der Wirtschaftstreuhänder, des Instituts Österreichischer Wirtschaftsprüfer, des Instituts Österreichischer Steuerberater, des Österreichischen Rechnungslegungskomitees oder vergleichbarer Organisationen.

§2. Von der Fortbildungsverpflichtung betroffen sind gemäß §§35 und 36 APAG bescheinigte Abschlussprüfer und jene Mitarbeiter eines bescheinigten Abschlussprüfers oder einer bescheinigten Prüfungsgesellschaft, die an der Durchführung von Abschlussprüfungen maßgeblich in leitender Funktion mitwirken, sowie Prüfer der

Revisionsverbände, für die §16 Abs2 des GenRevG 1997 anzuwenden ist, und Prüfer des Sparkassen-Prüfungsverbandes.

§3. Die kontinuierliche Fortbildung hat folgende Fachgebiete zu umfassen:

1. Rechnungslegung und externe Finanzberichterstattung, insbesondere

a) Erstellung von Jahresabschlüssen, Sonderfragen des Jahresabschlusses und der Zwischenabschlüsse und der Inhalt des Lageberichtes,

b) Jahresabschlussanalyse, Kennzahlen und Kennzahlensysteme,

c) Planungsrechnung inklusive Fortbestehensprognose,

d) Konzernrechnungslegung,

e) Sonderbilanzen unter Berücksichtigung unternehmensrechtlicher und abgabenrechtlicher Vorschriften,

f) Sonderrechnungslegungsvorschriften,

g) internationale Rechnungslegungsstandards,

2. Abschlussprüfung, insbesondere

a) Abschluss- und Sonderprüfungen unter Berücksichtigung der unter Z1 aufgezählten Bereiche, einschließlich der Berichterstattung im Rahmen der Abschlussprüfung,

b) Nationale und internationale Prüfungsstandards,

c) Besonderheiten bei der Prüfung von Unternehmen von öffentlichem Interesse unter Anwendung der Verordnung (EU) Nr 537/2014 über spezifische Anforderungen an die Abschlussprüfung bei Unternehmen von öffentlichem Interesse, ABl. L 158 vom 27.5.2014, c) Besonderheiten bei der Prüfung von Unternehmen von öffentlichem Interesse unter Anwendung der Verordnung (EU) Nr 537 aus 2014, über spezifische Anforderungen an die Abschlussprüfung bei Unternehmen von öffentlichem Interesse, Amtsblatt L 158 vom 27.5.2014,

d) Abschlussprüfung und Berichterstattung im Finanzdienstleistungsbereich,

e) Abgabenrecht, soweit für die Abschlussprüfung relevant,

f) Personalverrechnung, soweit für die Abschlussprüfung relevant,

g) Prüfung von internen Kontrollsystemen,

h) Prüfung der IT-Anwendung in der Rechnungslegung,

i) Prüfung mit technischen Hilfsmitteln und Anwendung von Prüfungssoftware,

j) Mathematik und Statistik, soweit sie für die Abschlussprüfung relevant sind,

3. materielles Abgabenrecht und Finanzstrafrecht einschließlich der zugehörigen Verfahrensrechte, insbesondere

a) Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, Umgründungssteuerrecht, Rechtsformgestaltung,

b) Ertragssteuern und Verfassung von Abgabenerklärungen,

c) Umsatzsteuer und Verfassung von Abgabenerklärungen,

d) Internationales Steuerrecht,

e) Verkehrssteuern,

f) Verbrauchsteuern,

g) Abgabenverfahren,

h) Finanzstrafrecht,

4. Bank-, Versicherungs-, Wertpapier-, Börse- und Devisenrecht sowie Rechtsvorschriften zur Bekämpfung der Geldwäsche- und Terrorismusfinanzierung,

5. Rechtslehre, insbesondere

- a) Bürgerliches Recht, insbesondere Schuld-, Sachen- und Erbrecht sowie vertragliche Schuldverhältnisse,
- b) Unternehmensrecht, Gesellschaftsrecht, Genossenschaftsrecht, Stiftungsrecht und Vereinsrecht,
- c) Insolvenzrecht,
- d) Sozialversicherungs- und Arbeitsrecht,
- e) Firmenbuchrecht,
- f) Europarecht auf den Gebieten der Rechnungslegung, der Abschlussprüfung und des Abgabenrechts,
- g) Verfassungs- und Verwaltungsrecht, insbesondere Verfahren vor den Verwaltungsgerichten und dem Verwaltungsgerichtshof sowie Verwaltungsstrafrecht, sowie

6. Qualitätssicherung, Risikomanagement und Berufsrecht der Wirtschaftstreuhänder.

§ 4. (1) Das zeitliche Ausmaß der kontinuierlichen Fortbildung hat mindestens 120 Stunden innerhalb eines Durchrechnungszeitraumes von drei Jahren zu betragen, jedoch mindestens 30 Stunden pro Kalenderjahr. Von den 120 Stunden sind mindestens 60 Stunden in folgenden Fachgebieten nachzuweisen:

- 1. Rechnungslegung und externe Finanzberichterstattung gemäß § 3 Z 1 und
- 2. Abschlussprüfung gemäß § 3 Z 2,

(2) Fortbildungsmaßnahmen sind in folgendem Ausmaß anrechenbar:

- 1. facheinschlägigen Fortbildungsveranstaltungen gemäß § 1 Z 1 unbegrenzt,
- 2. facheinschlägiges Selbststudium im Ausmaß von höchstens 10 Stunden pro Kalenderjahr,
- 3. facheinschlägige Tätigkeiten gemäß § 1 Z 3 im Ausmaß von höchstens 20 Stunden pro Kalenderjahr.

(3) Lehreinheiten von zumindest 45 Minuten gelten als eine Stunde im Sinne dieser Richtlinie.

§ 5. Die Meldung gemäß § 56 Abs 4 APAG kann auch mittels Abgabe einer Erlaubniserteilung zur Weiterleitung der Fortbildungsmeldung an die APAB im Online- Meldesystem im Mitgliederportal der Kammer der Wirtschaftstreuhänder, oder mittels des über die Internetseite der APAB zur Verfügung gestellten Formulars, erfolgen.

§ 6. Diese Richtlinie gilt ab 1. Jänner 2018. Über die gesetzlichen Bestimmungen hinausgehende Rechte und Pflichten können aus dieser Richtlinie nicht abgeleitet werden. Die Richtlinie wird auf der Internetseite der APAB veröffentlicht.

Wien, am 13.12.2017

***"

3.1. Die maßgeblichen Bestimmungen des Bundesgesetzes über die Wirtschaftstreuhandberufe (Wirtschaftstreuhandberufsgesetz – WTBG), BGBl I 58/1999, idFBGBl I 137/2017 lauteten wie folgt: 3.1. Die maßgeblichen Bestimmungen des Bundesgesetzes über die Wirtschaftstreuhandberufe (Wirtschaftstreuhandberufsgesetz – WTBG), Bundesgesetzblatt Teil eins, 58 aus 1999,, in der Fassung Bundesgesetzblatt Teil eins, 137 aus 2017, lauteten wie folgt:

"5. Abschnitt Prüfungen – Wirtschaftsprüfer

Fachprüfung

§ 32. Die Fachprüfung für Wirtschaftsprüfer besteht aus

- 1. dem schriftlichen Prüfungsteil gemäß § 34 und
- 2. dem mündlichen Prüfungsteil gemäß § 35.

[...]

Schriftlicher Prüfungsteil

§ 34. (1) Der schriftliche Prüfungsteil hat die Ausarbeitung von fünf Klausurarbeiten zu umfassen.

(2) Eine Klausurarbeit hat die Ausarbeitung von Prüfungsfragen aus dem Fachgebiet Rechnungslegung gemäß § 35 Z 3 lita, c, und g zu umfassen.

(3) Eine Klausurarbeit hat die Ausarbeitung von Prüfungsfragen aus dem Fachgebiet Abschlussprüfung gemäß §35 Z6 zu umfassen.

(4) Eine Klausurarbeit hat die Ausarbeitung von Prüfungsfragen aus dem Fachgebiet Rechtslehre gemäß §35 Z5 litc und g zu umfassen.

(5) Eine Klausurarbeit hat die Ausarbeitung von Prüfungsfragen gemäß §29 Abs3 zu umfassen.

(6) Eine Klausurarbeit hat die Ausarbeitung von Prüfungsfragen gemäß §29 Abs2 zu umfassen.

(7) Die Prüfungsfragen der Klausurarbeit gemäß Abs2, 3 und 4 sind so zu stellen, dass diese vom Bewerber jeweils in vier Stunden ausgearbeitet werden können. Die jeweilige Klausurarbeit ist nach viereinhalb Stunden zu beenden.

(8) Die Prüfungsfragen der Klausurarbeit gemäß Abs5 und 6 sind so zu stellen, dass diese vom Bewerber in sechs Stunden ausgearbeitet werden können. Die Klausurarbeit ist nach sieben Stunden zu beenden.

Mündlicher Prüfungsteil

§35. Der mündliche Prüfungsteil hat die Beantwortung von Prüfungsfragen aus folgenden Fachgebieten zu umfassen:

1. Qualitätssicherung, Risikomanagement und Berufsrecht der Wirtschaftstreuhänder, insbesondere in Hinblick auf die Tätigkeit als Wirtschaftsprüfer,

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

3. Rechnungslegung, insbesondere

a) Sonderfragen des Jahresabschlusses und der Zwischenabschlüsse und der Inhalt des Lageberichtes,

b) Jahresabschlussanalyse, Kennzahlen und Kennzahlensysteme,

c) Konzernrechnungslegung,

d) Sonderbilanzen unter Berücksichtigung handels- und steuerrechtlicher Vorschriften,

e) Organisation der EDV-Anwendung für die Rechnungslegung,

f) Grundzüge der Sonderrechnungslegungsvorschriften und

g) internationale Rechnungslegungsstandards,

4. Betriebswirtschaftslehre, insbesondere

a) Kosten- und Leistungsrechnung einschließlich kurzfristige Erfolgsrechnung,

b) Unternehmensorganisation (insbesondere Organisationsstruktur, Informationssysteme und interne Kontrolle) und Risikomanagement,

c) Planungsrechnungen,

d) Finanzierung und Investition einschließlich Unternehmensbewertung,

e) betriebswirtschaftliche Steuerlehre,

f) Betriebsanalyse und g) Organisation der EDV-Anwendung für die unter lita bis f angeführten Bereiche,

5. 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 den Schwerpunkten Verfahren vor den Verwaltungsgerichten und 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,

6. Abschlussprüfung, insbesondere

a) Abschluss- und Sonderprüfungen unter Berücksichtigung der unter Z3 aufgezählten Bereiche, einschließlich der Berichterstattung,

b) internationale Prüfungsgrundsätze,

c) Prüfung von internen Kontrollsystemen,

d) Prüfung der EDV-Anwendung in der Rechnungslegung,

e) Prüfung mit technischen Hilfsmitteln und Anwendung von Prüfungssoftware und

f) Grundzüge der Statistik, soweit sie für die Abschlussprüfung relevant ist,

7. Grundzüge der Volkswirtschaftslehre und Finanzwissenschaft, soweit sie für die Abschlussprüfung relevant sind, und

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

3.2. Die maßgeblichen Bestimmungen des Bundesgesetzes über die Wirtschaftstreuhandberufe (Wirtschaftstreuhandberufsgesetz 2017 – WTBG 2017), BGBl I 137/2017, idFBGBl I 42/2023 lauten wie folgt: 3.2. Die maßgeblichen Bestimmungen des Bundesgesetzes über die Wirtschaftstreuhandberufe (Wirtschaftstreuhandberufsgesetz 2017 – WTBG 2017), Bundesgesetzblatt Teil eins, 137 aus 2017,, in der Fassung Bundesgesetzblatt Teil eins, 42 aus 2023, lauten wie folgt:

"3. Abschnitt

Prüfungen – Steuerberater und Wirtschaftsprüfer

Fachprüfungen

§21. (1) Die Fachprüfung für Steuerberater besteht aus

1. dem schriftlichen Prüfungsteil gemäß §22 Abs2,
2. dem schriftlichen Prüfungsteil gemäß §22 Abs3,
3. dem schriftlichen Prüfungsteil gemäß §22 Abs4,
4. dem schriftlichen Prüfungsteil gemäß §22 Abs5 und
5. dem mündlichen Prüfungsteil gemäß §23 Abs1 und 2.

(2) Die Fachprüfung Wirtschaftsprüfer besteht aus

1. dem schriftlichen Prüfungsteil gemäß §22 Abs2,
2. dem schriftlichen Prüfungsteil gemäß §22 Abs3,
3. dem schriftlichen Prüfungsteil gemäß §22 Abs4,
4. dem schriftlichen Prüfungsteil gemäß §22 Abs6 und
5. dem mündlichen Prüfungsteil gemäß §23 Abs1 und 3.

Schriftlicher Prüfungsteil

§22. (1) Der schriftliche Prüfungsteil der Fachprüfungen für Steuerberater und Wirtschaftsprüfer hat die Ausarbeitung von jeweils vier Klausurarbeiten zu umfassen.

(2) Eine Klausurarbeit hat die Ausarbeitung von Prüfungsfragen aus dem Fachgebiet Betriebswirtschaftslehre zu umfassen, soweit es für die Ausübung eines Wirtschaftstreuhandberufes relevant ist.

(3) Eine Klausurarbeit hat die Ausarbeitung von Prüfungsfragen aus dem Fachgebiet Rechnungslegung und externe Finanzberichterstattung zu umfassen.

(4) Eine Klausurarbeit hat die Ausarbeitung von Prüfungsfragen aus dem Fachgebiet Rechtslehre zu umfassen, soweit es für die Ausübung eines Wirtschaftstreuhandberufes relevant ist.

(5) Eine Klausurarbeit der Fachprüfung Steuerberater hat weiters die Ausarbeitung von Prüfungsfragen aus dem Fachgebiet materielles Abgabenrecht und Finanzstrafrecht einschließlich der zugehörigen Verfahrensrechte zu umfassen.

(6) Eine Klausurarbeit der Fachprüfung Wirtschaftsprüfer hat weiters die Ausarbeitung von Prüfungsfragen aus dem Fachgebiet Abschlussprüfung zu umfassen. (7) Die Prüfungsfragen der Klausurarbeit gemäß Abs5 und Abs6 sind so zu stellen, dass diese vom Bewerber in sechs Stunden ausgearbeitet werden können. Die jeweilige Klausurarbeit ist nach sieben Stunden zu beenden. Die Klausurarbeiten gemäß Abs5 und Abs6 können in jeweils zwei Teilen erfolgen, sofern dies durch die Prüfungsordnung gemäß §39 vorgesehen ist.

(8) Die Prüfungsfragen der Klausurarbeiten gemäß Abs2 bis Abs4 sind so zu stellen, dass diese vom Bewerber insgesamt in neun Stunden ausgearbeitet werden können. Die jeweilige Ausarbeitungsdauer sowie die Dauer, nach der eine Klausur zu beenden ist, sind in der Prüfungsordnung gemäß §39 festzulegen.

(9) Die nähere Ausgestaltung der schriftlichen Prüfungsteile hat in der Prüfungsordnung gemäß §39 zu erfolgen.

Mündlicher Prüfungsteil

§23. (1) Der mündliche Prüfungsteil der Fachprüfungen Steuerberater und Wirtschaftsprüfer hat die Beantwortung von Prüfungsfragen aus den Fachgebieten gemäß §22 Abs2 bis Abs4 zu umfassen.

(2) Der mündliche Prüfungsteil der Fachprüfung Steuerberater hat weiters die Beantwortung von Prüfungsfragen aus dem Fachgebiet gemäß §22 Abs5 sowie Qualitätssicherung, Risikomanagement und Berufsrecht der Wirtschaftstreuhand, insbesondere im Hinblick auf die Tätigkeit als Steuerberater zu umfassen.

(3) Der mündliche Prüfungsteil der Fachprüfung Wirtschaftsprüfer hat weiters die Beantwortung von Prüfungsfragen aus dem Fachgebiet gemäß §22 Abs6 sowie insbesondere die folgenden Fachgebiete zu umfassen:

1. Grundzüge der Volkswirtschaftslehre und Finanzwissenschaft, soweit sie für die Abschlussprüfung relevant sind,
2. Grundzüge des Bank-, Versicherungs-, Wertpapierrechts (einschließlich des Börserechts) und Devisenrechts, soweit sie für die Abschlussprüfung relevant sind,
3. Qualitätssicherung, Risikomanagement und Berufsrecht der Wirtschaftstreuhand, insbesondere in Hinblick auf die Tätigkeit als Wirtschaftsprüfer,
4. Prüfung der EDV-Anwendung in der Rechnungslegung,
5. Prüfung mit technischen Hilfsmitteln und Anwendung von Prüfungssoftware,
6. Grundzüge der Mathematik und Statistik, soweit sie für die Abschlussprüfung relevant sind,
7. Grundzüge der Sonderrechnungslegungsvorschriften,
8. besondere Kenntnisse der Kapitalgesellschaften, der Genossenschaften, der Stiftungen und Corporate Governance und
9. Abgabenrecht, soweit für die Abschlussprüfung relevant, und insbesondere ausreichende Kenntnisse der für die Abschlussprüfung relevanten Rechts- und Verwaltungsvorschriften.

(4) Die nähere Ausgestaltung der mündlichen Prüfungsteile hat in der Prüfungsordnung gemäß §39 zu erfolgen.

[...]

Verweisungen

§236. (1) Soweit in diesem Bundesgesetz auf Bestimmungen anderer Bundesgesetze verwiesen wird, sind diese in ihrer jeweils geltenden Fassung anzuwenden.

(2) Soweit in anderen Rechtsvorschriften des Bundes auf Bestimmungen verwiesen ist, die mit dem Inkrafttreten dieses Bundesgesetzes aufgehoben oder abgeändert werden, erhält die Verweisung ihren Inhalt aus den entsprechenden Bestimmungen dieses Bundesgesetzes."

III. Antragsvorbringen und Vorverfahrenrömisches drei. Antragsvorbringen und Vorverfahren

1. Den Anträgen liegt folgender Sachverhalt zugrunde:

1.1. Mit Straferkenntnissen der Abschlussprüferaufsichtsbehörde (APAB) vom 22. September 2022 wurde über die mitbeteiligten Parteien wegen Verletzung des §56 Abs2 APAG gemäß §65 Abs2 Z11 i. d. R. jeweils eine Geldstrafe samt Ersatzfreiheitsstrafe verhängt. Begründend wurde ausgeführt, die mitbeteiligten Parteien hätten im Jahr 2021 nicht das geforderte Maß an kontinuierlicher Fortbildung von 30 Stunden pro Kalenderjahr sowie im Durchrechnungszeitraum für die Kalenderjahre 2019, 2020 und 2021 nicht das geforderte Maß an kontinuierlicher Fortbildung von 120 Stunden – und davon zumindest 60 Stunden in den Fachgebieten im Sinne des §35 Z3 und 6 WTBG (nunmehr §22 Abs3 und 6 WTBG 2017) – erbracht, obwohl sie gemäß §56 Abs1 APAG als Mitarbeiterinnen einer Prüfungsgesellschaft, die an der Durchführung von Abschlussprüfungen maßgeblich in leitender Funktion mitgewirkt hätten, zur kontinuierlichen Fortbildung verpflichtet gewesen seien. Die von den mitbeteiligten Parteien als Fortbildungsmaßnahmen gemeldeten Veranstaltungen seien indes nicht als Teilnahme an einer fach einschlägigen Fortbildungsveranstaltung im Sinne von §1 Z1 APAB-FRL zu qualifizieren.

1.2. Gegen diese Straferkenntnisse erhoben die mitbeteiligten Parteien Beschwerden an das Bundesverwaltungsgericht.

1.3. Aus Anlass dieser Verfahren stellt das Bundesverwaltungsgericht die vorliegenden Anträge.

2. Es legt seine Bedenken wie folgt dar:

2.1. Die APAB-FRL sei eine Verordnung im Sinne des Art18 B-VG, die jedoch nicht gemäß §14 Abs2 letzter Satz APAG im Bundesgesetzblatt kundgemacht, sondern lediglich auf der Website der APAB veröffentlicht worden sei. Zum Verordnungscharakter der APAB-FRL, die nach §56 Abs6 APAG eine "Richtlinie" sei, führt das Bundesverwaltungsgericht aus, dass die APAB-FRL Festlegungen enthalte, die die in §56 APAG normierte Verpflichtung zur kontinuierlichen Weiterbildung konkretisierten. So lege §3 APAB-FRL die für die kontinuierliche Fortbildung maßgeblichen Fachgebiete fest und bestimme §4 i. d. R. für unterschiedliche Arten von Fortbildungsmaßnahmen jeweils ein zeitliches Höchstmaß für die Anrechnung auf die Fortbildungsverpflichtung. Diese Bestimmungen beanspruchten für eine allgemein bestimmte Vielzahl von Personen unmittelbare Geltung, nämlich nach §56 Abs1 und 3 APAG bzw. §2 APAB-FRL für Abschlussprüfer und jene Mitarbeiter eines Abschlussprüfers oder einer Prüfungsgesellschaft, die an der Durchführung von Abschlussprüfungen maßgeblich in leitender Funktion mitwirken, für Prüfer der Revisionsverbände, für die §16 Abs2 des GenossenschaftsrevisionsG 1997 anzuwenden ist, und für Prüfer des Sparkassen-Prüfungsverbandes. Überdies habe die APAB-FRL durch ihre Publikation auf der Website der APAB, wo sie kostenlos und ohne Zugangsschranke abrufbar sei, ein Mindestmaß an Publizität erlangt. Vor diesem Hintergrund sei die APAB-FRL als Verordnung im Sinne des Art18 B-VG zu qualifizieren. Damit wäre sie allerdings gemäß §14 Abs2 letzter Satz APAG im Bundesgesetzblatt kundzumachen gewesen. Dem stehe nicht entgegen, dass das APAG an verschiedenen Stellen begrifflich einerseits zwischen Verordnungen (§21 Abs8, 10 und 12, §29 Abs4 und 5 sowie §34 APAG) und andererseits zwischen Richtlinien (§56 Abs6 APAG) unterscheide, weil die Bezeichnung alleine für die Qualifikation als Verordnung nicht ausschlaggebend sei, weshalb §14 Abs2 letzter Satz APAG auch für die Kundmachung der als Verordnung der APAB zu qualifizierenden APAB-FRL gelte.

2.2. Zudem hegt das Bundesverwaltungsgericht das Bedenken, dass die dynamischen Verweise auf §35 Z1, 2, 3, 5, 6 und 8 WTBG in §56 Abs2 erster Satz APAG sowie auf §35 Z3 und 6 WTBG in §56 Abs2 dritter Satz gegen Art18 Abs1 B-VG sowie Art7 EMRK verstießen. Diese Verweise bezweckten, den "materiellen" Inhalt der Verpflichtung zur kontinuierlichen Fortbildung festzulegen. Die kontinuierliche Fortbildung müsse demnach in bestimmten Fachgebieten nachgewiesen werden, die sich aus den verwiesenen Ziffern des §35 WTBG ergeben sollten. Die Nichteinhaltung der Fortbildungsverpflichtung – und somit auch das Fehlen eines Nachweises von Fortbildungsmaßnahmen – sei verwaltungsstrafrechtlich sanktioniert.

Die in §56 Abs2 APAG enthaltenen Verweisungen auf das WTBG seien vor dem Hintergrund der Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes verfassungswidrig, weil die Verweisungsobjekte selbst unter Berücksichtigung aller zur

Verfügung stehenden Auslegungsmöglichkeiten nicht hinreichend konkret bestimmbar seien, was zur Folge habe, dass auch der Umfang der verwaltungsstrafrechtlich bewehrten Verpflichtung zur kontinuierlichen Fortbildung nicht die gebotene Klarheit und Bestimmtheit aufweise: Das WTBG – und somit auch dessen §35 – sei zeitgleich mit dem Inkrafttreten des WTBG 2017 außer Kraft getreten (§238 Abs1 WTBG 2017), ohne dass im Zuge dessen die Verweise in §56 Abs2 erster und dritter Satz APAG angepasst worden seien. Vielmehr sehe §236 Abs2 WTBG 2017 vor, dass, soweit in anderen Rechtsvorschriften des Bundes auf Bestimmungen verwiesen ist, die mit dem Inkrafttreten dieses Bundesgesetzes aufgehoben oder abgeändert werden, die Verweisung ihren Inhalt aus den entsprechenden Bestimmungen dieses Bundesgesetzes erhält. Die Anwendung von §236 Abs2 WTBG 2017, gegen den das Bundesverwaltungsgericht dem Grunde nach keine Bedenken hege, setze somit voraus, dass dann, wenn in einem anderen Gesetz auf eine Bestimmung im WTBG verwiesen werde, dieser Verweis auf die "entsprechende" Bestimmung im WTBG 2017 zu verstehen sei. Die dynamischen Verweise in §56 Abs2 erster und dritter Satz APAG auf §35 WTBG gingen daher in Folge des Außerkrafttretens des WTBG a priori nicht ins Leere, sondern sie seien gemäß §236 Abs2 WTBG 2017 als Verweise auf die "entsprechenden" Bestimmungen des WTBG 2017 zu verstehen. So nehme die APAB im Anlassfall auch an, dass §35 Z3 und 6 WTBG nunmehr §22 Abs3 und 6 WTBG 2017 entsprächen.

Zum Zeitpunkt des Inkrafttretens von §56 Abs2 zweiter und dritter Satz APAG hätten die darin enthaltenen Verweisungen zu §35 WTBG geführt, der den mündlichen Prüfungsteil der Fachprüfer für Wirtschaftsprüfer in acht Ziffern mit insgesamt 27 Unterpunkten geregelt habe, in denen die Fachgebiete für die mündliche Prüfung für Wirtschaftsprüfer im Einzelnen festgelegt worden seien. §56 Abs2 erster und dritter Satz APAG hätten auf einzelne Fachgebiete des den mündlichen Prüfungsteil der Fachprüfung für Wirtschaftsprüfer regelnden §35 WTBG verwiesen. Für die der kontinuierlichen Fortbildungsverpflichtung unterliegenden Personen sei somit zum Zeitpunkt des Inkrafttretens von §56 APAG der Inhalt der kontinuierlichen Fortbildungsverpflichtung durch die Verweise auf das WTBG klar feststellbar und folglich ein normgemäßes Verhalten möglich gewesen.

Bei einer Ermittlung der §35 WTBG "entsprechenden" Bestimmungen des WTBG 2017 zeige sich zunächst, dass das WTBG 2017 – das sich schon im Aufbau vom WTBG unterscheide – eine deutlich veränderte Normstruktur aufweise. §23 WTBG 2017, der nunmehr den mündlichen Prüfungsteil regle, enthalte im Unterschied zu §35 WTBG nicht mehr eine umfassende Aufzählung einzelner Fachgebiete, sondern verweise einerseits auf Fachgebiete des in §22 WTBG 2017 geregelten schriftlichen Teils und nenne andererseits selbst zu absolvierende Fachgebiete. Dies habe zur Folge, dass die den einzelnen Ziffern des §35 WTBG entsprechenden Bestimmungen im WTBG 2017 auf mehrere Bestimmungen verteilt seien, die überdies anders aufgebaut seien. Hinzu komme, dass einzelne, im WTBG und im WTBG 2017 genannte Fachgebiete nicht deckungsgleich seien. §35 Z3 WTBG habe etwa das Fachgebiet "Rechnungslegung" genannt, während §22 Abs3 WTBG 2017 "Rechnungslegung und externe Finanzberichterstattung" anführe. Somit stelle sich bereits die Frage, ob der Verweis auf §35 Z3 WTBG nunmehr iVm §236 Abs2 WTBG 2017 auf das Verweisungsobjekt §22 Abs3 WTBG 2017 laute und, falls man dies bejahte, nunmehr auch Fortbildungsmaßnahmen im Bereich "externe Finanzberichterstattung" geboten seien. Weiters habe etwa §35 Z2 WTBG das Fachgebiet "Abgabenrecht einschließlich des Abgabenverfahrensrechts, insbesondere ausreichende Kenntnisse der für die Abschlussprüfung relevanten Rechts- und Verwaltungsvorschriften" enthalten. §23 Abs3 Z9 WTBG 2017 nenne als Teil des Fachgebiets Abschlussprüfung (iVm §22 Abs6 WTBG 2017) das Fachgebiet "Abgabenrecht, soweit für die Abschlussprüfung relevant, und insbesondere ausreichende Kenntnisse der für die Abschlussprüfung relevanten Rechts- und Verwaltungsvorschriften". Das Abgabenverfahrensrecht sei also nicht mehr eigens als Prüfungsteil angeführt, was die Frage aufwerfe, ob Fortbildungsmaßnahmen in diesem Bereich weiterhin geboten seien oder ob sie, so sie absolviert wurden, überhaupt auf die Verpflichtung zur kontinuierlichen Fortbildung anrechenbar wären. Bei der Ermittlung potenzieller Verweisobjekte sei auch zu berücksichtigen, dass es unzulässig wäre, schlicht auf die Fachgebiete abzustellen, die in den §§22 und 23 WTBG 2017 genannt seien. Der Gesetzgeber habe nämlich bei Schaffung des §56 Abs2 erster und dritter Satz APAG bewusst nicht auf die §§34 und 35 WTBG zur Gänze verwiesen, sondern nur bestimmte Fachgebiete des mündlichen Prüfungsteiles für Wirtschaftsprüfer durch einen Verweis auf einzelne Ziffern des §35 WTBG zum Inhalt der kontinuierlichen Fortbildungsverpflichtung gemäß §56 APAG gemacht. Bei einer Ermittlung der §35 WTBG "entsprechenden" Bestimmungen des WTBG 2017 zeige sich zunächst, dass das WTBG 2017 – das sich schon im Aufbau vom WTBG unterscheide – eine deutlich veränderte Normstruktur aufweise. §23 WTBG 2017, der nunmehr den mündlichen Prüfungsteil regle, enthalte im Unterschied zu §35 WTBG nicht mehr eine umfassende Aufzählung einzelner Fachgebiete, sondern verweise einerseits auf Fachgebiete des in §22 WTBG 2017 geregelten schriftlichen Teils und nenne andererseits selbst zu absolvierende

Fachgebiete. Dies habe zur Folge, dass die den einzelnen Ziffern des §35 WTBG entsprechenden Bestimmungen im WTBG 2017 auf mehrere Bestimmungen verteilt seien, die überdies anders aufgebaut seien. Hinzu komme, dass einzelne, im WTBG und im WTBG 2017 genannte Fachgebiete nicht deckungsgleich seien. §35 Z3 WTBG habe etwa das Fachgebiet "Rechnungslegung" genannt, während §22 Abs3 WTBG 2017 "Rechnungslegung und externe Finanzberichterstattung" anführe. Somit stelle sich bereits die Frage, ob der Verweis auf §35 Z3 WTBG nunmehr in Verbindung mit §236 Abs2 WTBG 2017 auf das Verweisungsobjekt §22 Abs3 WTBG 2017 laute und, falls man dies bejahte, nunmehr auch Fortbildungsmaßnahmen im Bereich "externe Finanzberichterstattung" geboten seien. Weiters habe etwa §35 Z2 WTBG das Fachgebiet "Abgabenrecht einschließlich des Abgabenverfahrensrechts, insbesondere ausreichende Kenntnisse der für die Abschlussprüfung relevanten Rechts- und Verwaltungsvorschriften" enthalten. §23 Abs3 Z9 WTBG 2017 nenne als Teil des Fachgebiets Abschlussprüfung in Verbindung mit §22 Abs6 WTBG 2017) das Fachgebiet "Abgabenrecht, soweit für die Abschlussprüfung relevant, und insbesondere ausreichende Kenntnisse der für die Abschlussprüfung relevanten Rechts- und Verwaltungsvorschriften". Das Abgabenverfahrensrecht sei also nicht mehr eigens als Prüfungsteil angeführt, was die Frage aufwerfe, ob Fortbildungsmaßnahmen in diesem Bereich weiterhin geboten seien oder ob sie, so sie absolviert wurden, überhaupt auf die Verpflichtung zur kontinuierlichen Fortbildung anrechenbar wären. Bei der Ermittlung potenzieller Verweisobjekte sei auch zu berücksichtigen, dass es unzulässig wäre, schlicht auf die Fachgebiete abzustellen, die in den §§22 und 23 WTBG 2017 genannt seien. Der Gesetzgeber habe nämlich bei Schaffung des §56 Abs2 erster und dritter Satz APAG bewusst nicht auf die §§34 und 35 WTBG zur Gänze verwiesen, sondern nur bestimmte Fachgebiete des mündlichen Prüfungsteiles für Wirtschaftsprüfer durch einen Verweis auf einzelne Ziffern des §35 WTBG zum Inhalt der kontinuierlichen Fortbildungsverpflichtung gemäß §56 APAG gemacht.

Eine dynamische Verweisung wie in §56 Abs2 erster und dritter Satz APAG auf eine Bestimmung eines außer Kraft getretenen Gesetzes (WTBG), dessen Inhalt sich nunmehr gemäß §236 Abs2 WTBG 2017 aus den entsprechenden Bestimmungen des Nachfolgegesetzes (WTBG 2017) ergeben soll, sei im Hinblick auf eine verwaltungsstrafrechtlich bewehrte Verpflichtung nicht hinreichend klar und bestimmt, weil sich die Normstruktur im WTBG 2017 im Vergleich zum WTBG wesentlich verändert habe und potenzielle Verweisobjekte auch einen veränderten Inhalt gegenüber den ursprünglichen Verweisobjekten aufwiesen. Die Ermittlung eines eindeutigen Ergebnisses unter Berücksichtigung einer Verweiskette ausgehend von §56 Abs2 erster bzw dritter Satz APAG über §35 WTBG iVm §236 Abs2 WTBG 2017 zu entsprechenden Bestimmungen im WTBG 2017 erfordere also einen Aufwand, der §56 Abs2 erster und dritter Satz APAG im Lichte der Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes zur hinreichenden Bestimmtheit von Strafvorschriften mit Verfassungswidrigkeit belaste (vgl VfSlg 14.606/1996, 20.039/2016). Für Normunterworfenen sei somit ein normkonformes Verhalten zur Vermeidung einer Verwaltungsstrafe nicht zumutbar. Eine dynamische Verweisung wie in §56 Abs2 erster und dritter Satz APAG auf eine Bestimmung eines außer Kraft getretenen Gesetzes (WTBG), dessen Inhalt sich nunmehr gemäß §236 Abs2 WTBG 2017 aus den entsprechenden Bestimmungen des Nachfolgegesetzes (WTBG 2017) ergeben soll, sei im Hinblick auf eine verwaltungsstrafrechtlich bewehrte Verpflichtung nicht hinreichend klar und bestimmt, weil sich die Normstruktur im WTBG 2017 im Vergleich zum WTBG wesentlich verändert habe und potenzielle Verweisobjekte auch einen veränderten Inhalt gegenüber den ursprünglichen Verweisobjekten aufwiesen. Die Ermittlung eines eindeutigen Ergebnisses unter Berücksichtigung einer Verweiskette ausgehend von §56 Abs2 erster bzw dritter Satz APAG über §35 WTBG in Verbindung mit §236 Abs2 WTBG 2017 zu entsprechenden Bestimmungen im WTBG 2017 erfordere also einen Aufwand, der §56 Abs2 erster und dritter Satz APAG im Lichte der Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes zur hinreichenden Bestimmtheit von Strafvorschriften mit Verfassungswidrigkeit belaste (vergleiche VfSlg 14.606 aus 1996, 20.039 aus 2016). Für Normunterworfenen sei somit ein normkonformes Verhalten zur Vermeidung einer Verwaltungsstrafe nicht zumutbar.

Indes hege das Bundesverwaltungsgericht gegen §236 Abs2 WTBG 2017 keine Bedenken. Diese Bestimmung sei hinreichend bestimmt und es sei auch kein untrennbarer Zusammenhang mit den angefochtenen Bestimmungen des APAG ersichtlich. Zudem würde die Aufhebung dieser Bestimmung die behauptete Verfassungswidrigkeit nicht beseitigen.

3. Die Bundesregierung hat eine Äußerung zu den Anträgen nach Art140 B-VG erstattet, in der sie die Zurückweisung, in eventuelle Abweisung der Anträge begehrt:

Zum einen wiesen die Anträge einen zu engen Anfechtungsumfang auf:

So erschließe sich die Frage der Verfassungsmäßigkeit der dynamischen Verweisung in §56 APAG erst mit Blick auf

§236 Abs2 WTBG 2017 und den dem §35 WTBG entsprechenden Bestimmungen der §§22 und 23 WTBG 2017. Aus diesem Grund stünden diese Bestimmungen in einem untrennbaren Zusammenhang.

In Anbetracht der gegen §56 APAG geltend gemachten Bedenken hätte das antragstellende Gericht auch die §§22, 23 und 236 Abs2 WTBG 2017 anfechten müssen, um den Verfassungsgerichtshof in die Lage zu versetzen, selbst darüber zu befinden, auf welche Weise dem Bedenken – sofern es zutreffe – Rechnung getragen werden könnte.

Soweit das antragstellende Gericht in eventu die Aufhebung des §56 APAG zur Gänze sowie §65 Abs2 Z11 leg. cit. begehre, hätte es nach Auffassung der Bundesregierung auch §65 Abs1 Z8 APAG sowie die §§4 Abs2 Z6 und 23 Abs2 Z1 litg leg cit mitanfechten müssen.

In der Sache seien die Anträge unbegründet:

Die in §56 Abs2 APAG enthaltene Verweisung auf §35 Z1, 2, 3, 4, 5, 6 und 8 WTBG entspreche vor dem Hintergrund der Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes dem Bestimmtheits- und Klarheitsgebot des Art18 Abs1 B-VG und des Art7 EMRK.

Mit dem Inkrafttreten des WTBG 2017 und dessen §236 Abs2 leg cit habe die in §56 Abs2 APAB enthaltene Verweisung auf §35 Z1, 2, 3, 5, 6 und 8 WTBG den Inhalt aus den entsprechenden Bestimmungen des WTBG 2017 erhalten. Die §35 Z1, 2, 3, 5, 6 und 8 WTBG entsprechenden Bestimmungen im WTBG 2017 fänden sich nunmehr im 1. Teil 2. Hauptstück 3. Abschnitt "Prüfungen – Steuerberater und Wirtschaftsprüfer", der die Bestimmungen der §§21 bis 23 WTBG 2017 umfasse. Vergleiche man den Abschnitt "Prüfungen – Steuerberater und Wirtschaftsprüfer" des WTBG 2017 mit dem Abschnitt "Prüfungen – Wirtschaftsprüfer" des WTBG, falle zunächst auf, dass diese Abschnitte die gleiche inhaltliche Gliederung aufwiesen. Wie bereits §32 WTBG normiere auch der erste Paragraph des Abschnitts "Prüfungen – Steuerberater und Wirtschaftsprüfer" des WTBG 2017, dass die Fachprüfung aus einem schriftlichen und einem mündlichen Prüfungsteil bestehe (§21 WTBG 2017). Die §§22 und 23 regelten anschließend – wie bereits die §§34 und 35 WTBG – die inhaltlichen Vorgaben für den schriftlichen und mündlichen Prüfungsteil. Im Ergebnis zeige daher bereits die Systematik der Bestimmungen, dass §35 WTBG den §§22 und 23 WTBG 2017 entspreche. Bei einer Gegenüberstellung des §35 Z1, 2, 3, 5, 6 und 8 WTBG und der bezug habenden Bestimmungen der §§22 und 23 WTBG 2017 werde auch ersichtlich, dass sich alle Fachgebiete der verwiesenen Ziffern des §35 WTBG in den §§22 und 23 WTBG 2017 wiederfinden.

Die materiellen Vorgaben für die kontinuierliche Fortbildungsverpflichtung seien also gleichgeblieben. Bei einigen bezug habenden Stellen des WTBG 2017 sei zwar der Wortlaut gegenüber demjenigen des WTBG gestraft worden, indem einige, aber meist ohnehin nur demonstrative, Aufzählungen weggelassen worden seien. Dadurch habe sich aber der Umfang der für die Fortbildung maßgeblichen Fachgebiete nicht verändert. Entgegen den Ausführungen des antragstellenden Gerichtes sei zum einen das Abgabenverfahrensrecht als Teil des Abgabenrechts im Sinne des §23 Z9 WTBG 2017 begreifbar, was auch durch §3 Z3 ABAB-FRL untermauert werde, wo das Fachgebiet als "materielles Abgabenrecht und Finanzstrafrecht einschließlich der zugehörigen Verfahrensrechte" bezeichnet und unter der folgenden demonstrativen Aufzählung in litg ausdrücklich noch der Begriff "Abgabenverfahren" angeführt werde. Zum anderen lasse sich "externe Finanzberichterstattung" zwanglos als Teil des Überbegriffes "Rechnungslegung" verstehen: So trage das Dritte Buch des Unternehmensgesetzbuches die Überschrift "Rechnungslegung" und umfasse neben den Vorschriften über die Aufstellung des Jahresabschlusses und die Abschlussprüfung auch die Offenlegung des Jahresabschlusses. Dabei handle es sich um den Bereich, der in der Literatur als "externes Rechnungswesen" bezeichnet werde, da dieser auch auf eine Darstellung des Unternehmensbestandes und -erfolges nach außen hin abziele (Verweis auf Gelter in Straube/Ratka/Rauter, UGB II/RLG3 Vor §189 [Stand 1.12.2022, rdb.at]). Auch §3 Z1 APAB-FRL nenne unter "Rechnungslegung und externe Finanzberichterstattung" im Wesentlichen bereits die in §35 Z3 WTBG genannten Subfachgebiete und deute damit darauf hin, dass in der Nennung des Teilbereiches "externe Finanzberichterstattung" keine wesentliche inhaltliche Änderung gesehen werde.

Bei der Fortbildungsverpflichtung des §56 APAG gehe es im Ergebnis darum, durch die Verweisung auf die für die Erlangung der Berufsberechtigung Wirtschaftsprüfer notwendigen Fachkenntnisse den Rahmen für die kontinuierliche Fortbildung abzustecken und damit vorrangig eine Anrechnung fachfremder Fortbildungen für die einschlägige Verpflichtung zu verhindern. Darüber hinaus sei nach §56 Abs2 APAG auch in den Fachgebieten gemäß §35 Z4 und 7 WTBG ("Betriebswirtschaftslehre [...]") und "Grundzüge der Volkswirtschaftslehre [...]") keine Fortbildungsverpflichtung vorgesehen. Der Fortbildungspflichtige habe somit ein weites Spektrum an Themengebieten zur Auswahl, um auf das

Mindestausmaß von 30 Stunden je Kalenderjahr und 120 Stunden innerhalb eines Durchrechnungszeitraums von drei Jahren zu kommen. Auch die spezifische Fortbildungsverpflichtung aus den Fachgebieten "Rechnungslegung" und "Abschlussprüfung" von 60 Stunden in einem Durchrechnungszeitraum von drei Jahren lasse sich aus §22 Abs3 und Abs6 WTBG 2017 in Zusammenschau mit §35 Z3 und 6 WTBG leicht erheben, insbesondere da diese Fachgebiete gemäß WTBG 2017 in Verbindung mit der Verordnung der Kammer der Steuerberater und Wirtschaftsprüfer über die Allgemeine Richtlinie über die Ausübung der Wirtschaftstreuhandberufe der Kammer der Steuerberater und Wirtschaftsprüfer (WT-AARL 2017-KSW) sowohl für die Ausbildung als auch für die entsprechende berufsrechtliche Fortbildung ebenfalls relevant seien. In §3 Abs5 WT-AARL 2017-KSW sei vorgesehen, dass von den innerhalb von drei Jahren zu leistenden 120 Stunden der kontinuierlichen Fortbildung zumindest 60 Stunden in den Fachgebieten gemäß §22 Abs3 ("Rechnungslegung") und Abs6 WTBG 2017 ("Abschlussprüfung") zu absolvieren seien. Nicht zuletzt erschließe auch die Richtlinie der APAB gemäß §56 Abs6 APAG die Rechtsmeinung der fachkundigen Aufsichtsbehörde über die Verpflichtung zur kontinuierlichen Fortbildung, auch wenn gemäß §6 APAB-FRL daraus keine über die gesetzlichen Bestimmungen hinausgehenden Rechte und Pflichten abgeleitet werden können.

Der Normgehalt der Verweisung in §56 APAG könne also durch die Nachzeichnung der Verweiskette – ausgehend von §56 Abs2 APAG über §236 Abs2 WTBG 2017 zu den §§22 und 23 WTBG 2017 – eindeutig ermittelt werden. Auch wenn die Ermittlung des Norminhalts der Verweisung seit dem Inkrafttreten des WTBG 2017 mühsamer erscheine, da die Fachgebiete im Sinne des §35 Z1, 2, 3, 5, 6 und 8 WTBG nun in den §§22 und 23 WTBG 2017 geregelt seien, sei dieser geringfügige Mehraufwand im Hinblick auf den spezialisierten Adressatenkreis, der zur kontinuierlichen Fortbildung verpflichtet sei, zumutbar (Verweise auf VfSlg 19.530/2011 und VfGH 25.2.2020, G146/2019). Der Normgehalt der Verweisung in §56 APAG könne also durch die Nachzeichnung der Verweiskette – ausgehend von §56 Abs2 APAG über §236 Abs2 WTBG 2017 zu den §§22 und 23 WTBG 2017 – eindeutig ermittelt werden. Auch wenn die Ermittlung des Norminhalts der Verweisung seit dem Inkrafttreten des WTBG 2017 mühsamer erscheine, da die Fachgebiete im Sinne des §35 Z1, 2, 3, 5, 6 und 8 WTBG nun in den §§22 und 23 WTBG 2017 geregelt seien, sei dieser geringfügige Mehraufwand im Hinblick auf den spezialisierten Adressatenkreis, der zur kontinuierlichen Fortbildung verpflichtet sei, zumutbar (Verweise auf VfSlg 19.530 aus 2011, und VfGH 25.2.2020, G146/2019).

4. Die Parteien der Verfahren vor dem antragstellenden Gericht haben als beteiligte Parteien Äußerungen erstattet, in denen sie sich den Bedenken des antragstellenden Gerichtes anschließen.

5. Die belangte Behörde in den Verfahren vor dem antragstellenden Gericht hat als beteiligte Partei eine Äußerung zu den zu V353/2023 und V350/2023 protokollierten Verfahren erstattet, in der sie den Bedenken des antragstellenden Gerichtes entgegentritt:

Nach der Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes handle es sich bei der angefochtenen APAB-FRL um keine Verordnung; weder sei mit ihr eine normative Wirkung verbunden noch werde mit ihr eine verbindliche Gesetzesauslegung vorgenommen. Hingegen sehe §6 zweiter Satz APAB-FRL vor, dass über die gesetzlichen Bestimmungen hinausgehende Rechte und Pflichten aus dieser Richtlinie nicht abgeleitet werden könnten. Folglich deklariere die APAB-FRL ihre Rechtsqualität ausdrücklich als "Richtlinie" und sei daher eine bloße Mitteilung der Rechtsansicht der APAB.

6. Der Bundesminister für Finanzen hat von der Erstattung einer Stellungnahme abgesehen.

IV. Erwägungen römisch vier. Erwägungen

Der Verfassungsgerichtshof hat die zu G838/2023, V350/2023 sowie G916/2023, V353/2023 protokollierten Gesetzes- und Verordnungsprüfungsverfahren gemäß §35 Abs1 VfGG iVm §187 und §404 ZPO zur gemeinsamen Beratung und Entscheidung verbunden. Der Verfassungsgerichtshof hat die zu G838/2023, V350/2023 sowie G916/2023, V353/2023 protokollierten Gesetzes- und Verordnungsprüfungsverfahren gemäß §35 Abs1 VfGG in Verbindung mit §187 und §404 ZPO zur gemeinsamen Beratung und Entscheidung verbunden.

1. Zur Zulässigkeit der Anträge gemäß Art139 Abs1 Z1 B-VG

1.1. Zur Rechtsqualität der APAB-FRL:

1.2. Der Verfassungsgerichtshof ist nicht berechtigt, durch seine Präjudizialitätsentscheidung das antragstellende Gericht an eine bestimmte Rechtsauslegung zu binden, weil er damit indirekt der Entscheidung dieses Gerichtes in der Hauptsache vorgreifen würde. Gemäß der ständigen Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes darf daher ein

Antrag iSd Art139 Abs1 Z1 B-VG bzw des Art140 Abs1 Z1 lita B-VG nur dann wegen Fehlens der Präjudizialität zurückgewiesen werden, wenn es offenkundig unrichtig (denkunmöglich) ist, dass die – angefochtene – generelle Norm eine Voraussetzung der Entscheidung des antragstellenden Gerichtes im Anlassfall bildet (vgl etwa VfSlg 10.640/1985, 12.189/1989, 15.237/1998, 16.245/2001 und 16.927/2003).1.2. Der Verfassungsgerichtshof ist nicht berechtigt, durch seine Präjudizialitätsentscheidung das antragstellende Gericht an eine bestimmte Rechtsauslegung zu binden, weil er damit indirekt der Entscheidung dieses Gerichtes in der Hauptsache vorgreifen würde. Gemäß der ständigen Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes darf daher ein Antrag iSd Art139 Abs1 Z1 B-VG bzw des Art140 Abs1 Z1 lita B-VG nur dann wegen Fehlens der Präjudizialität zurückgewiesen werden, wenn es offenkundig unrichtig (denkunmöglich) ist, dass die – angefochtene – generelle Norm eine Voraussetzung der Entscheidung des antragstellenden Gerichtes im Anlassfall bildet vergleiche etwa VfSlg 10.640 aus 1985,, 12.189 aus 1989,, 15.237 aus 1998,, 16.245 aus 2001, und 16.927 aus 2003,).

1.3. Nach der ständigen Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes ist eine Verordnung eine generelle Rechtsvorschrift, die von einer Verwaltungsbehörde erlassen wurde und sich nach ihrem Inhalt an die Rechtsunterworfenen richtet, wobei es auf dieser Ebene auf die Rechtmäßigkeit der Norm nicht ankommt (vgl VfSlg 5536/1967, 12.574/1990). Als Verwaltungsbehörden kommen auch Organe von Nicht-Gebietskörperschaften in Betracht, etwa von beruflichen Selbstverwaltungskörpern (zB VfSlg 1798/1948) oder von Anstalten (zB VfSlg 1397/1931). Für die Qualifikation eines Rechtsaktes als Verordnung im Sinne des Art139 B-VG sind weder seine Bezeichnung noch der formelle Adressatenkreis oder die Art seiner Veröffentlichung bestimmend; vielmehr kommt es darauf an, ob der Verwaltungsakt einen normativen Gehalt hat, was insbesondere dann anzunehmen ist, wenn er das Gesetz bindend auslegt (und sich nicht etwa in einer bloßen Wiederholung des Gesetzestextes erschöpft – vgl 17.806/2006 und 20.080/2015) und für eine allgemein bestimmte Vielzahl von Personen unmittelbar Geltung beansprucht (vgl etwa VfSlg 8.647/1979, 11.472/1987, 13.632/1993 sowie wiederum 17.806/2006 und 20.080/2015).1.3. Nach der ständigen Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes ist eine Verordnung eine generelle Rechtsvorschrift, die von einer Verwaltungsbehörde erlassen wurde und sich nach ihrem Inhalt an die Rechtsunterworfenen richtet, wobei es auf dieser Ebene auf die Rechtmäßigkeit der Norm nicht ankommt vergleiche VfSlg 5536 aus 1967,, 12.574 aus 1990,). Als Verwaltungsbehörden kommen auch Organe von Nicht-Gebietskörperschaften in Betracht, etwa von beruflichen Selbstverwaltungskörpern (zB VfSlg 1798 aus 1948,) oder von Anstalten (zB VfSlg 1397 aus 1931,). Für die Qualifikation eines Rechtsaktes als Verordnung im Sinne des Art139 B-VG sind weder seine Bezeichnung noch der formelle Adressatenkreis oder die Art seiner Veröffentlichung bestimmend; vielmehr kommt es darauf an, ob der Verwaltungsakt einen normativen Gehalt hat, was insbesondere dann anzunehmen ist, wenn er das Gesetz bindend auslegt (und sich nicht etwa in einer bloßen Wiederholung des Gesetzestextes erschöpft – vergleiche 17.806 aus 2006, und 20.080 aus 2015,) und für eine allgemein bestimmte Vielzahl von Personen unmittelbar Geltung beansprucht vergleiche etwa VfSlg 8.647 aus 1979,, 11.472 aus 1987,, 13.632 aus 1993, sowie wiederum 17.806 aus 2006, und 20.080 aus 2015,).

1.4. Dies trifft auf die APAB-FRL zu:

1.4.1. Die APAB ist gemäß der Verfassungsbestimmung des§3 Abs1 APAG eine Anstalt öffentlichen Rechts mit eigener Rechtspersönlichkeit, die in Ausübung ihres Amtes an keine Weisungen gebunden ist. Nach §14 Abs2 leg cit ist die APAB ermächtigt, Verordnungen zu erlassen. Bei der APAB handelt es sich sohin um eine Verwaltungsbehörde (§3 Abs6 APAG).

1.4.2. Die APAB-FRL hat ein Mindestmaß an Publizität erlangt, indem sie im Internet auf der Website der APAB veröffentlicht wurde und dort ohne Zugangsschranken abrufbar ist (zB VfSlg 20.182/2017).1.4.2. Die APAB-FRL hat ein Mindestmaß an Publizität erlangt, indem sie im Internet auf der Website der APAB veröffentlicht wurde und dort ohne Zugangsschranken abrufbar ist (zB VfSlg 20.182 aus 2017,).

1.4.3. Gemäß §56 Abs6 APAG hat die APAB eine Richtlinie zur kontinuierlichen Fortbildung herauszugeben.

Gleichwohl handelt es sich bei der auf diese Bestimmung gestützten APAB-FRL nicht um eine unverbindliche Richtlinie mit schlichten Hinweisen (vgl VfSlg 12.744/1991), sondern – entgegen der Intention des Gesetzgebers (vgl StenProt zur 126. Sitzung des NR, 25. GP 105) – um eine Verordnung iSv Art139 B-VG, weil sie normative Anordnungen trifft, die über das APAG hinausgehen. Dies wird insbesondere in §4 Abs2 Z2 und 3 APAB-FRL deutlich, worin die Anrechenbarkeit von Fortbildungsmaßnahmen beschränkt wird: Demnach sind ein facheinschlägiges Selbststudium im

Ausmaß von höchstens 10 Stunden und facheinschlägige Tätigkeiten, etwa als Schriftsteller oder Vortragender, im Ausmaß von höchstens 20 Stunden pro Kalenderjahr als Fortbildungsmaßnahmen anrechenbar. Diese Festlegungen sind unmissverständlich imperativ gehalten (vgl etwa VfSlg 12.574/1990, 12.744/1991, 13.632/1993) und richten sich gemäß §2 APAB-FRL an einen nach bestimmten Merkmalen umschriebenen Adressatenkreis. Die APAB-FRL enthält sohin Gesetzesergänzende Regelungen, die die Rechtslage der Betroffenen gestalten (vgl etwa zur Qualifikation von "Richtlinien", die die Rechtslage von Sozialversicherten bezüglich der Einhebung einer Rezeptgebühr gestalten, als Verordnung VfSlg 10.728/1985) und auch als Grundlage für die Verhängung von Verwaltungsstrafen gemäß §65 Abs2 Z11 APAG herangezogen werden. Letzteres erfolgt in der Praxis der APAB durch die Erhebung von Tatvorwürfen, die sich in dieser Präzision nur unter Zugrundelegung der APAB-FRL formulieren lassen, weil die Strafbestimmung des §65 Abs2 Z11 APAG nur pauschal auf Verstöße gegen "die Anforderungen gemäß §56 Abs1 bis 3" leg cit Bezug nimmt. Gleichwohl handelt es sich bei der auf diese Bestimmung gestützten APAB-FRL nicht um eine unverbindliche Richtlinie mit schlichten Hinweisen (vergleiche VfSlg 12.744 aus 1991,), sondern – entgegen der Intention des Gesetzgebers (vergleiche StenProt zur 126. Sitzung des NR, 25. Gesetzgebungsperiode 105) – um eine Verordnung iSv Art139 B-VG, weil sie normative Anordnungen trifft, die über das APAG hinausgehen. Dies wird insbesondere in §4 Abs2 Z2 und 3 APAB-FRL deutlich, worin die Anrechenbarkeit von Fortbildungsmaßnahmen beschränkt wird: Demnach sind ein facheinschlägiges Selbststudium im Ausmaß von höchstens 10 Stunden und facheinschlägige Tätigkeiten, etwa als Schriftsteller oder Vortragender, im Ausmaß von höchstens 20 Stunden pro Kalenderjahr als Fortbildungsmaßnahmen anrechenbar. Diese Festlegungen sind unmissverständlich imperativ gehalten (vergleiche etwa VfSlg 12.574 aus 1990,, 12.744 aus 1991,, 13.632 aus 1993,) und richten sich gemäß §2 APAB-FRL an einen nach bestimmten Merkmalen umschriebenen Adressatenkreis. Die APAB-FRL enthält sohin Gesetzesergänzende Regelungen, die die Rechtslage der Betroffenen gestalten (vergleiche etwa zur Qualifikation von "Richtlinien", die die Rechtslage von Sozialversicherten bezüglich der Einhebung einer Rezeptgebühr gestalten, als Verordnung VfSlg 10.728 aus 1985,) und auch als Grundlage für die Verhängung von Verwaltungsstrafen gemäß §65 Abs2 Z11 APAG herangezogen werden. Letzteres erfolgt in der Praxis der APAB durch die Erhebung von Tatvorwürfen, die sich in dieser Präzision nur unter Zugrundelegung der APAB-FRL formulieren lassen, weil die Strafbestimmung des §65 Abs2 Z11 APAG nur pauschal auf Verstöße gegen "die Anforderungen gemäß §56 Abs1 bis 3" leg cit Bezug nimmt.

1.4.4. Vor diesem Hintergrund sind die angefochtenen Vorschriften der APAB-FRL als Verordnung einer Prüfung nach Art139 B-VG zugänglich.

1.5. Die Hauptanträge sind gleichwohl unzulässig, weil der im Falle der Aufhebung im begehrten Umfang verbleibende Teil der angefochtenen Verordnungsstellen als sprachlich unverständlicher Torso inhaltsleer und unanwendbar wäre (jüngst wieder VfGH 25.1.2024, G168/2023, mwN). Im Verfahren ist jedoch nichts hervorgekommen, was an der Präjudizialität der mit den ersten Eventualanträgen angefochtenen §§1 bis 4 der APAB-FRL zweifeln ließe. Auch die APAB zieht in ihrer Äußerung die Präjudizialität der angefochtenen Verordnung nicht in Zweifel. Da somit keine Prozesshindernisse hervorgekommen sind, erweisen sich die mit den ersten Eventualanträgen gestellten Verordnungsprüfungsanträge als zulässig.

2. Zur Zulässigkeit der Anträge gemäß Art140 Abs1 Z1 B-VG

2.1. Ein von Amts wegen oder auf Antrag eines Gerichtes eingeleitetes Gesetzesprüfungsverfahren dient der Herstellung einer verfassungsrechtlich einwandfreien Rechtsgrundlage für das Anlassverfahren (vgl VfSlg 11.506/1987, 13.701/1994). 2.1. Ein von Amts wegen oder auf Antrag eines Gerichtes eingeleitetes Gesetzesprüfungsverfahren dient der Herstellung einer verfassungsrechtlich einwandfreien Rechtsgrundlage für das Anlassverfahren (vergleiche VfSlg 11.506 aus 1987,, 13.701 aus 1994,).

Die Grenzen der Aufhebung einer auf ihre Verfassungsmäßigkeit zu prüfenden Gesetzesbestimmung sind, wie der Verfassungsgerichtshof sowohl für von Amts wegen als auch für auf Antrag eingeleitete Gesetzesprüfungsverfahren schon wiederholt dargelegt hat (VfSlg 13.965/1994 mwN, 16.542/2002, 16.911/2003), notwendig so zu ziehen, dass einerseits der verbleibende Gesetzesteil nicht einen völlig veränderten Inhalt bekommt und dass andererseits die mit der aufzuhebenden Gesetzesstelle untrennbar zusammenhängenden Bestimmungen auch erfasst werden. Die Grenzen der Aufhebung einer auf ihre Verfassungsmäßigkeit zu prüfenden Gesetzesbestimmung sind, wie der Verfassungsgerichtshof sowohl für von Amts wegen als auch für auf Antrag eingeleitete Gesetzesprüfungsverfahren schon wiederholt dargelegt hat (VfSlg 13.965 aus 1994, mwN, 16.542 aus 2002,, 16.911 aus 2003,), notwendig so zu ziehen, dass einerseits der verbleibende Gesetzesteil nicht einen völlig veränderten Inhalt bekommt und dass

andererseits die mit der aufzuhebenden Gesetzesstelle untrennbar zusammenhängenden Bestimmungen auch erfasst werden.

Dieser Grundposition folgend hat der Verfassungsgerichtshof die Rechtsauffassung entwickelt, dass im Gesetzesprüfungsverfahren der Anfechtungs-umfang der in Prüfung gezogenen Norm bei sonstiger Unzulässigkeit des Prüfungsantrages nicht zu eng gewählt werden darf (vgl. VfSlg 16.212/2001, 16.365/2001, 18.142/2007, 19.496/2011, 20.154/2017). Das antragstellende Gericht hat all jene Normen anzufechten, die für das anfechtende Gericht präjudiziell sind und vor dem Hintergrund der Bedenken für die Beurteilung der allfälligen Verfassungswidrigkeit der Rechtslage eine untrennbare Einheit bilden. Es ist dann Sache des Verfassungsgerichtshofes, darüber zu befinden, auf welche Weise eine solche Verfassungswidrigkeit – sollte der Verfassungsgerichtshof die Auffassung des antragstellenden Gerichtes teilen – beseitigt werden kann (VfSlg 16.756/2002, 19.496/2011, 19.684/2012, 19.903/2014; VfGH 10.3.2015, G201/2014). Dieser Grundposition folgend hat der Verfassungsgerichtshof die Rechtsauffassung entwickelt, dass im Gesetzesprüfungsverfahren der Anfechtungs-umfang der in Prüfung gezogenen Norm bei sonstiger Unzulässigkeit des Prüfungsantrages nicht zu eng gewählt werden darf (vergleiche VfSlg 16.212 aus 2001,, 16.365 aus 2001,, 18.142 aus 2007,, 19.496 aus 2011,, 20.154 aus 2017,). Das antragstellende Gericht hat all jene Normen anzufechten, die für das anfechtende Gericht präjudiziell sind und vor dem Hintergrund der Bedenken für die Beurteilung der allfälligen Verfassungswidrigkeit der Rechtslage eine untrennbare Einheit bilden. Es ist dann Sache des Verfassungsgerichtshofes, darüber zu befinden, auf welche Weise eine solche Verfassungswidrigkeit – sollte der Verfassungsgerichtshof die Auffassung des antragstellenden Gerichtes teilen – beseitigt werden kann (VfSlg 16.756 aus 2002,, 19.496 aus 2011,, 19.684 aus 2012,, 19.903 aus 2014,,; VfGH 10.3.2015, G201/2014).

Unzulässig ist der Antrag etwa dann, wenn der im Falle der Aufhebung im begehrten Umfang verbleibende Rest einer Gesetzesstelle als sprachlich unverständlicher Torso inhaltsleer und unanwendbar wäre (VfSlg 16.279/2001, 19.413/2011; VfGH 19.6.2015, G211/2014; 7.10.2015, G444/2015; VfSlg 20.082/2016), der Umfang der zur Aufhebung beantragten Bestimmungen so abgesteckt ist, dass die angenommene Verfassungswidrigkeit durch die Aufhebung gar nicht beseitigt würde (vgl. zB VfSlg 18.891/2009, 19.933/2014), oder durch die Aufhebung bloßer Teile einer Gesetzesvorschrift dieser ein völlig veränderter, dem Gesetzgeber überhaupt nicht mehr zusinnbarer Inhalt gegeben würde (VfSlg 18.839/2009, 19.841/2014, 19.972/2015, 20.102/2016). Unzulässig ist der Antrag etwa dann, wenn der im Falle der Aufhebung im begehrten Umfang verbleibende Rest einer Gesetzesstelle als sprachlich unverständlicher Torso inhaltsleer und unanwendbar wäre (VfSlg 16.279 aus 2001,, 19.413 aus 2011,,; VfGH 19.6.2015, G211/2014; 7.10.2015, G444/2015; VfSlg 20.082 aus 2016,), der Umfang der zur Aufhebung beantragten Bestimmungen so abgesteckt ist, dass die angenommene Verfassungswidrigkeit durch die Aufhebung gar nicht beseitigt würde (vergleiche zB VfSlg 18.891 aus 2009,, 19.933 aus 2014,), oder durch die Aufhebung bloßer Teile einer Gesetzesvorschrift dieser ein völlig veränderter, dem Gesetzgeber überhaupt nicht mehr zusinnbarer Inhalt gegeben würde (VfSlg 18.839 aus 2009,, 19.841 aus 2014,, 19.972 aus 2015,, 20.102 aus 2016,).

2.2. Zur inhaltlichen Ausgestaltung der in §56 APAG normierten Fortbildungspflicht verweist dessen Abs2 auf §35 WTBG, der jedoch mit dem Inkrafttreten des WTBG 2017 außer Kraft getreten ist (§238 Abs1 WTBG 2017). In §236 Abs2 WTBG 2017 wird bestimmt, dass, soweit in anderen Rechtsvorschriften des Bundes auf Bestimmungen verwiesen ist, die mit dem Inkrafttreten des WTBG 2017 aufgehoben oder abgeändert werden, die Verweisung ihren Inhalt aus den entsprechenden Bestimmungen des WTBG 2017 erhält. Inhalt der verwiesenen Norm ist folglich nicht mehr §35 WTBG, sondern sind die diesem entsprechenden Bestimmungen der §§22 und 23 WTBG 2017.

2.3. In Fällen wie diesem muss geprüft werden, ob den Bedenken – sofern sie zutreffen – durch Aufhebung der verweisenden Normen, der verwiesenen Normen oder beider Normenbereiche Rechnung zu tragen ist (VfSlg 18.033/2006; VfGH 28.2.2017, G162/2016). Es ist dabei Sache des Verfassungsgerichtshofes, zu entscheiden, wie der Aufhebungsumfang im konkreten Fall abzugrenzen ist. Es sind daher all jene Bestimmungen mitanzufechten, die in diese Abwägung bei der Abgrenzung des Aufhebungsumfanges miteinzubeziehen sind, um nicht – durch Anfechtung nur eines Teils dieser Bestimmungen – das Ergebnis der Entscheidung des Verfassungsgerichtshofes vorwegzunehmen (vgl. VfGH 10.3.2015, G201/2014; 7.10.2015, G315/2015 ua; 13.10.2016, G640/2015 ua). 2.3. In Fällen wie diesem muss geprüft werden, ob den Bedenken – sofern sie zutreffen – durch Aufhebung der verweisenden Normen, der verwiesenen Normen oder beider Normenbereiche Rechnung zu tragen ist (VfSlg 18.033 aus 2006,,; VfGH 28.2.2017, G162/2016). Es ist dabei Sache des Verfassungsgerichtshofes, zu entscheiden, wie der Aufhebungsumfang im konkreten Fall abzugrenzen ist. Es sind daher all jene Bestimmungen mitanzufechten, die in diese Abwägung bei der

Abgrenzung des Aufhebungsumfanges miteinzubeziehen sind, um nicht – durch Anfechtung nur eines Teils dieser Bestimmungen – das Ergebnis der Entscheidung des Verfassungsgerichtshofes vorwegzunehmen vergleiche VfGH 10.3.2015, G201/2014; 7.10.2015, G315/2015 ua; 13.10.2016, G640/2015 ua).

2.4. Das Bundesverwaltungsgericht erachtet den Verweisungskomplex (§56 Abs2 APAG iVm §35 WTBG iVm §§22 f. WTBG 2017) als nicht ausreichend bestimmt im Sinne von Art18 Abs1 B-VG und Art7 EMRK. Es hätte daher vor dem Hintergrund dieser Bedenken zumindest auch §236 Abs2 WTBG 2017 und die relevanten Teile der §§22 f. WTBG 2017 anfechten müssen, um es dem Verfassungsgerichtshof zu ermöglichen, den Sitz der allfälligen Verfassungswidrigkeit selbst zu bestimmen. Die vorliegenden Anträge erweisen sich daher als zu eng, weshalb dem Verfassungsgerichtshof ein Eingehen auf die dargelegten Bedenken verwehrt ist (vgl VfSlg 20.280/2018, 20.306/2019). 2.4. Das Bundesverwaltungsgericht erachtet den Verweisungskomplex (§56 Abs2 APAG in Verbindung mit §35 WTBG in Verbindung mit §§22 f. WTBG 2017) als nicht ausreichend bestimmt im Sinne von Art18 Abs1 B-VG und Art7 EMRK. Es hätte daher vor dem Hintergrund dieser Bedenken zumindest auch §236 Abs2 WTBG 2017 und die relevanten Teile der §§22 f. WTBG 2017 anfechten müssen, um es dem Verfassungsgerichtshof zu ermöglichen, den Sitz der allfälligen Verfassungswidrigkeit selbst zu bestimmen. Die vorliegenden Anträge erweisen sich daher als zu eng, weshalb dem Verfassungsgerichtshof ein Eingehen auf die dargelegten Bedenken verwehrt ist vergleiche VfSlg 20.280 aus 2018,, 20.306 aus 2019,,).

3. In der Sache

3.1. Der Verfassungsgerichtshof hat sich in einem auf Antrag eingeleiteten Verfahren zur Prüfung der Gesetzmäßigkeit einer Verordnung gemäß Art139 B-VG auf die Erörterung der geltend gemachten Bedenken zu beschränken (vgl VfSlg 12.691/1991, 13.471/1993, 14.895/1997, 16.824/2003). Er hat sohin ausschließlich zu beurteilen, ob die angefochtene Bestimmung aus den im Antrag dargelegten Gründen verfassungswidrig ist (VfSlg 15.193/1998, 16.374/2001, 16.538/2002, 16.929/2003). 3.1. Der Verfassungsgerichtshof hat sich in einem auf Antrag eingeleiteten Verfahren zur Prüfung der Gesetzmäßigkeit einer Verordnung gemäß Art139 B-VG auf die Erörterung der geltend gemachten Bedenken zu beschränken vergleiche VfSlg 12.691 aus 1991,, 13.471 aus 1993,, 14.895 aus 1997,, 16.824 aus 2003,,). Er hat sohin ausschließlich zu beurteilen, ob die angefochtene Bestimmung aus den im Antrag dargelegten Gründen verfassungswidrig ist (VfSlg 15.193 aus 1998,, 16.374 aus 2001,, 16.538 aus 2002,, 16.929 aus 2003,,).

3.2. Die ersten Eventualanträge zu V350/2023 und V353/2023 sind begründet.

3.2.1. Wie dargelegt, handelt es sich bei der APAB-FRL um eine Verordnung. Gemäß §14 Abs2 letzter Satz APAG sind Verordnungen der APAB im Bundesgesetzblatt kundzumachen. Da eine Kundmachung in dieser Form unterblieben ist, sind die angefochtenen Bestimmungen gesetzwidrig (vgl zB VfSlg 11.272/1987; 18.495/2008; 20.472/2021; VfGH 1.3.2023, V282/2021 ua). 3.2.1. Wie dargelegt, handelt es sich bei der APAB-FRL um eine Verordnung. Gemäß §14 Abs2 letzter Satz APAG sind Verordnungen der APAB im Bundesgesetzblatt kundzumachen. Da eine Kundmachung in dieser Form unterblieben ist, sind die angefochtenen Bestimmungen gesetzwidrig vergleiche zB VfSlg 11.272 aus 1987,, 18.495 aus 2008,, 20.472 aus 2021,,; VfGH 1.3.2023, V282/2021 ua).

3.2.2. Gemäß Art139 Abs3 Z3 B-VG hat der Verfassungsgerichtshof, wenn er im Verordnungsprüfungsverfahren zur Auffassung gelangt, dass die ganze Verordnung in gesetzwidriger Weise kundgemacht wurde, die ganze Verordnung aufzuheben.

3.3. Im Übrigen sieht der Gerichtshof keinen Anlass, von Amts wegen ein Verfahren zur Prüfung der Verfassungskonformität der vom Bundesverwaltungsgericht (unzulässigerweise) angefochtenen gesetzlichen Bestimmungen einzuleiten, weil dahingehend in Hinblick auf Art18 Abs1 B-VG und Art7 EMRK keine Bedenken bestehen (vgl zu den Anordnungen an die Bestimmtheit gesetzlicher Vorschriften, die sich an bestimmte Fachkreise richten, etwa VfSlg 19.530/2011; VfGH 25.2.2020, G146/2019). 3.3. Im Übrigen sieht der Gerichtshof keinen Anlass, von Amts wegen ein Verfahren zur Prüfung der Verfassungskonformität der vom Bundesverwaltungsgericht (unzulässigerweise) angefochtenen gesetzlichen Bestimmungen einzuleiten, weil dahingehend in Hinblick auf Art18 Abs1 B-VG und Art7 EMRK keine Bedenken bestehen vergleiche zu den Anordnungen an die Bestimmtheit gesetzlicher Vorschriften, die sich an bestimmte Fachkreise richten, etwa VfSlg 19.530 aus 2011,,; VfGH 25.2.2020, G146/2019).

V. Ergebnismisch fünf. Ergebnis

1. Die Richtlinie der Abschlussprüferaufsichtsbehörde über die kontinuierliche Fortbildung (APAB-Fortbildungsrichtlinie – APAB-FRL) ist als gesetzwidrig aufzuheben.
2. Die Verpflichtung des Bundesministers für Finanzen zur unverzüglichen Kundmachung der Aufhebung und der damit im Zusammenhang stehenden sonstigen Aussprüche erfließt aus Art140 Abs5 erster Satz B-VG und §64 Abs2 VfGG iVm §4 Abs1 Z4 BGBIG.2. Die Verpflichtung des Bundesministers für Finanzen zur unverzüglichen Kundmachung der Aufhebung und der damit im Zusammenhang stehenden sonstigen Aussprüche erfließt aus Art140 Abs5 erster Satz B-VG und §64 Abs2 VfGG in Verbindung mit §4 Abs1 Z4 BGBIG.
3. Die Hauptanträge gemäß Art139 B-VG und die Gesetzesprüfungsanträge sind zurückzuweisen.
4. Diese Entscheidung konnte gemäß §19 Abs4 VfGG ohne mündliche Verhandlung in nichtöffentlicher Sitzung getroffen werden.

Schlagworte

Verordnung Kundmachung, Wirtschaftstreuhänder, Berufsausbildung, VfGH / Prüfungsgegenstand, VfGH / Prüfungsumfang, VfGH / Verwerfungsumfang, VfGH / Gerichtsantrag, Eventualantrag, Verordnungsbegriff, VfGH / Fristsetzung, Verweisung

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VFGH:2024:G838.2023

Zuletzt aktualisiert am

04.06.2025

Quelle: Verfassungsgerichtshof VfGH, <http://www.vfgh.gv.at>

© 2026 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

www.jusline.at