ART.-NR.: 27

REVISION & KONTROLLE

DDr. Ulrich Kraßnig, LL. M. • Klagenfurt

Rechtstheoretische Überlegungen zur Normenkonkurrenz zwischen dem Vergaberecht und Materiengesetzen bei der Auswahl des Abschlussprüfers durch öffentliche Unternehmen

» RWZ 2019/27

Bereits in den Jahren 2008 und 2015 wurde vom Verfasser die Vereinbarkeit des Vergaberechts mit dem Unternehmensrecht im Verfahren zur Bestellung des Abschlussprüfers infrage gestellt bzw verneint.[1] In diesen Beiträgen ging es neben rechtlichen auch um praktische Bedenken gegen eine parallele Anwendbarkeit der beiden Normenkomplexe. Nach weiteren Beiträgen von *Holoubek*[2] und *Eiselsberg*[3] zu diesem Thema, die jeweils zu unterschiedlichen Ergebnissen kamen, diskutiert dieser Beitrag einmal mehr die Frage, ob öffentliche Unternehmen bei der Ausschreibung der Abschlussprüfung das Vergaberecht beachten müssen. Dabei wird dieses Mal der Versuch unternommen, vertieft auf rechtsdogmatische Erwägungen Bedacht zu nehmen und die Antwort auch auf europarechtlicher Ebene zu geben.

1. Allgemeines

Im Allgemeinen fällt die Vergabe öffentlicher Aufträge in den Anwendungsbereich des Bundesvergabegesetzes 2018 (BVergG),[4] welches auf der RL 2014/24 EU basiert (Vergabe-RL).[5] In der Literatur bestehen jedoch auch Meinungen, dass das Abschlussprüfer-Auswahlverfahren in Art 16 AP-VO und in den §§ 270 ff iVm § 92 Abs 4a Z 4 lit h UGB spezialgesetzlich geregelt ist und daher eine Anwendbarkeit des Vergaberechts ausscheidet.[6] Auch die Vergabepraxis ist in diesem Zusammenhang uneinheitlich. Während lange Zeit die Vergabe der Abschlussprüfung nach den Bestimmungen des Vergaberechts erfolgte,[7] waren vor allem in der jüngeren Vergangenheit auch Ausschreibungen zu beobachten, auf die dies nicht zutrifft.[8] Interessanterweise äußern sich weder Interessenvertretungen noch andere Organisationen, noch der Berufsstand selbst zu dieser Thematik.

Bei der Beschaffung von Dienstleistungen durch öffentliche Auftraggeber iSd § 4 Abs 1 BVergG, der Art 2 Abs 1 Z 1 und 4 Vergabe-RL umsetzt, ist also prinzipiell ein förmliches Vergabeverfahren durchzuführen, bevor eine Zuschlagserteilung erfolgen kann, sofern der einschlägige Schwellenwert für Direktvergaben überschritten wird. Dieser Schwellenwert beträgt derzeit 100.000 €.[9] Zu beachten ist jedoch, dass für die Bestellung des Abschlussprüfers nebenher ein besonders detailliert geregeltes Verfahren im Unternehmensrecht vorgesehen ist. Darin wird in Umsetzung von Art 37 Abs 1 Abschlussprüfungs-RL[10] normiert, dass der Ab-

1 Siehe *Kraßnig*, Zur Verantwortlichkeit des Aufsichtsrats bei der Bestellung des Abschlussprüfers de lege ferenda, Aufsichtsrat aktuell 2008, 13 ff; *Kraßnig*, Keine Anwendbarkeit des Vergaberechts bei der Bestimmung des Abschlussprüfers durch öffentliche Auftraggeber, Aufsichtsrat aktuell 3/2015, 21 ff.

2 *Holoubek*, Die Wahl des Abschlussprüfers zwischen Unternehmens- und Vergaberecht, ÖZW 2009, 2 ff; siehe auch *Holoubek/Diem*, Vergabe von Prüfungsaufträgen, in *Bertl/Hirschler/Aschauer*, Handbuch Wirtschaftsprüfung 745 ff (insb Abschn 4).

3 *Eiselsberg*, Die Bestellung des Abschlussprüfers im Spannungsfeld mit dem Vergaberecht, in *Lang/Weinzierl*, Europäisches Steuerrecht 205 ff.

4 Vgl *Heid/Schiefer/Preslmayr*, Handbuch Vergaberecht[4] 79.

5 Richtlinie 2014/24/EU des Europäischen Parlaments und des Rates vom 26. 2 2014 über die öffentliche Auftragsvergabe und zur Aufhebung der Richtlinie 2004/18/EG, ABl L 2014/94, 65.

6 Vgl etwa *Kraßnig*, Keine Anwendbarkeit des Vergaberechts bei der Bestimmung des Abschlussprüfers durch öffentliche Auftraggeber, Aufsichtsrat aktuell 3/2015, 21 ff; aA *Holoubek*, Die Wahl des Abschlussprüfers zwischen Unternehmens- und Vergaberecht, ÖZW 2009, 2 ff.

7 Anstatt vieler zB Niederösterreichische Landeskliniken-Holding (März 2017), Energie Steiermark (Dezember 2013), Linz AG (Oktober 2014); ORF (Dezember 2014), Salzburger Landeskliniken – SALK (September 2015); Landeskrankenanstalten – Betriebsgesellschaft – KABEG Anstalt öffentlichen Rechts (Oktober 2011); Landeskrankenanstalten – Betriebsgesellschaft – KABEG Anstalt öffentlichen Rechts (September 2014); Landeskrankenanstalten – Betriebsgesellschaft – KABEG Anstalt öffentlichen Rechts (Februar 2017). Sämtliche öffentliche Ausschreibungen wurden unter www.ankoe.at zu den genannten Zeitpunkten veröffentlicht und vom Verfasser abgerufen.

8 Zuletzt etwa Verbund AG oder KELAG-Kärntner Elektrizitäts-Aktiengesellschaft (abgerufen im Herbst 2018 unter https://www.apab.gv.at/service%2dplattform).

9 Siehe § 19 Abs 1 BVergG iVm SchwellenwerteVO 2018 BGBl II 2018/2011, wodurch dieser Wert befristet bis zum 31. 12. 2020 gilt.

10 Richtlinie 2014/56/EU des Europäischen Parlamentes und des Rates vom 16. 4. 2014 zur Änderung der Richtlinie 2006/43/EG über Abschlussprüfungen von Jahresabschlüssen und konsolidierten Abschlüssen, zur Ände-

schlussprüfer von der Haupt- bzw Generalversammlung zu wählen ist.[11] Falls es einen Aufsichtsrat gibt, muss dieser der Haupt- bzw Generalversammlung einen Vorschlag für die Wahl des Abschlussprüfers unterbreiten.[12] Der Abschlussprüfer soll jeweils vor Ablauf des Geschäftsjahres gewählt werden, auf das sich seine Prüfungstätigkeit erstreckt.[13] Der Aufsichtsrat muss unverzüglich nach der Wahl mit dem gewählten Abschlussprüfer den Prüfungsvertrag abschließen und ein angemessenes Entgelt vereinbaren, das an keinerlei Bedingungen oder Voraussetzungen geknüpft sein und nicht davon abhängen darf, ob der Abschlussprüfer neben seiner Prüfungstätigkeit zusätzliche Leistungen für die geprüfte Gesellschaft erbringt. Wenn kein Aufsichtsrat besteht, wird die zu prüfende Gesellschaft durch den Vorstand bzw die Geschäftsführer vertreten (§ 270 Abs 1 UGB).[14]

Für Unternehmen von öffentlichem Interesse macht insb Art 16 Abschlussprüfer-VO zusätzlich noch darüber hinausgehende Vorgaben, welche in einem formalen Auswahlverfahren einzuhalten sind.[15] Dieses stellt sich wie folgt dar:

- Dem Unternehmen steht es frei, beliebige Abschlussprüfer zur Unterbreitung eines Angebots für die Erbringung von Abschlussprüfungsleistungen einzuladen; Abschlussprüfer dürfen dabei jedenfalls nicht nur deshalb von der Auswahl ausgeschlossen werden, weil sie im vorausgegangenen Kalenderjahr weniger als 15 % der von PIE gezahlten Gesamthonorare erhalten haben.[16] Nicht mehr eingeladen werden darf naturgemäß ein Abschlussprüfer, dessen Höchstlaufzeit abgelaufen ist bzw der sich in der Rotationspause befindet.
- Das Unternehmen erstellt Ausschreibungsunterlagen, welche Aufschluss über die Geschäftstätigkeit des geprüften Unternehmens und die Art der durchzuführenden Abschlussprüfung geben. Wesentlich dabei ist, dass die Ausschreibungsunterlagen transparente und diskriminierungsfreie Auswahlkriterien für die Bewertung der Vorschläge der Abschlussprüfer durch das zu prüfende Unternehmen beinhalten.
- Das Unternehmen ist in der Gestaltung des Auswahlverfahrens grundsätzlich frei und kann im Laufe des Verfahrens in direkte Verhandlungen mit interessierten Bietern eintreten.
- Das Unternehmen beurteilt die Vorschläge der Abschlussprüfer anhand der in den Ausschreibungsunterlagen festgelegten Auswahlkriterien. Das geprüfte Unternehmen und der Prüfungsausschuss berücksichtigen alle Erkenntnisse oder Schlussfolgerungen aus den aggregierten Informationen zu Inspektionen, die von der Abschlussprüferaufsichtsbehörde (APAB) veröffentlicht werden.[17]
- Das geprüfte Unternehmen erstellt einen Bericht über die im Auswahlverfahren gezogenen Schlussfolgerungen, der vom Prüfungsausschuss validiert wird.
- Das zu prüfende Unternehmen muss auf Verlangen der APAB darlegen können, dass das Auswahlverfahren auf faire Weise durchgeführt wurde. Daraus ergibt sich das Erfordernis einer umfassenden Dokumentation des Auswahlverfahrens.

Auf Basis des Ergebnisses des Auswahlverfahrens muss der Prüfungsausschuss dem Aufsichtsrat zwei Abschlussprüfer unter Angabe einer Präferenz für einen der beiden Vorschläge vorschlagen. Der Zweiervorschlag und die Präferenz sind zu begründen (Art 16 Abs 2 AP-VO). In weiterer Folge schlägt der Aufsichtsrat den ausgewählten Abschlussprüfer den Gesellschaftern/der Hauptversammlung zur Wahl vor.

2. Das Problem der Integration unternehmensrechtlicher Eignungsvoraussetzungen in das Vergabeverfahren nach den Bestimmungen des Vergaberechts

Die unternehmensrechtlichen Bestimmungen zur Auswahl des Abschlussprüfers werden um materielle Eignungsanforderungen nach § 271 UGB bzw Art 5 AP-VO ergänzt, welche insb die Unabhängigkeit, aber auch die Einbeziehung in ein gesetzliches Qualitätssicherungssystem betreffen. Das Vergaberecht sieht dagegen eigene Eignungsanforderungen vor, welche die finanzielle und wirtschaftliche (§ 84 BVergG) sowie die technische Leistungsfähigkeit (§ 85 BVergG) betreffen. Dabei scheint eine Integration der unternehmensrechtlichen Anforderungen nicht möglich zu sein. Die Kriterien der technischen Leistungsfähigkeit gem § 85 Abs 1 iVm Anhang XI BVergG kommen für die unternehmensrechtlichen Eignungsvoraussetzungen schon deshalb nicht in Betracht, weil diese (ebenso wie in Art 58 Abs 4 iVm Art 60 Abs 1 und Abs 4 iVm Anhang XII Teil II Vergabe-RL) abschließend aufgezählt sind und (mit Ausnahme des Erfordernisses des Vorliegens einer Bescheinigung nach § 35 APAG bzw einer Registrierung nach § 52 APAG) nicht im Entferntesten die unternehmensrechtlich erforderlichen Eignungsvoraussetzungen nach §§ 271 ff UGB betreffen. Die Kriterien der finanziellen und wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit werden gem § 84 Abs 1 iVm Anhang X BVergG (ebenso wie in Art 60 Abs 1 und 3 iVm Anhang XII Teil I Vergabe-RL) dagegen zwar nicht abschließend aufgezählt, Nachweise dürfen aber grundsätzlich nur so weit verlangt werden, als sie durch den Gegenstand des Auftrags gerechtfertigt sind. In diesem Sinne lässt sich eine Rechtfertigung der unternehmensrechtlich erforderlichen Eignungsvoraussetzungen nach §§ 271 ff

rung der Richtlinien 78/660/EWG und 83/349/EWG und zur Aufhebung der Richtlinie 84/253/EWG, ABl L 157 vom 9. 6. 2006, S 87, zuletzt geändert durch die Richtlinie 2014/56/EU, ABl L 158 vom 27. 5. 2014, S 196.

11 Den Abschlussprüfer des Konzernabschlusses wählt die Haupt- bzw Generalversammlung des Mutterunternehmens.

12 Vgl *Walter* in *Hirschler*, UGB § 270 Rz 1.

13 Vgl *Walter* in *Hirschler*, UGB § 270 Rz 4.

14 Vgl *Walter* in *Hirschler*, UGB § 270 Rz 7; *Kraßnig*, Grundlagen der Zusammenarbeit zwischen Aufsichtsrat und Abschlussprüfer (2010) 47 ff.

15 Siehe hierzu bereits unter 1.

16 Eine Liste der Abschlussprüfer, die mindestens 15 % der von österreichischen PIEs gezahlten Gesamthonorare erhalten haben, kann von der Webseite der Abschlussprüferaufsichtsbehörde (APAB) bezogen werden (siehe dazu Rubrik „Register").

17 Zur Umsetzung dieser Berichtspflichten der APAB zu aggregierten Informationen vgl § 4 Abs 2 Z 12 (Pflicht zur Erstellung durch den Vorstand) und § 11 Abs 2 Z 7 APAG (Pflicht zur Genehmigung durch den Aufsichtsrat); die Veröffentlichung von Informationen zu einzelnen Inspektionen ist idZ in Österreich nicht geregelt worden und somit nicht zulässig.

UGB und Art 5 Abschlussprüfer-VO im Spiegel der vergaberechtlich erforderlichen finanziellen und wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit zunächst einmal nicht ausmachen. Genau besehen handelt es sich hierbei um eine kumulative Normenkonkurrenz.[18] Häufig werden gute Gründe dafür sprechen, dass diese miteinander verträglich sind und nebeneinander (ergänzend) angewandt werden können.[19] In manchen Konstellationen können jedoch abhängig vom Vorliegen subtiler Auslegungserwägungen auch erhebliche Argumente ins Treffen geführt werden, nur eine Norm anzuwenden.[20]

Vorliegend handelt es sich um ein Problem sich überschneidender Normen, welches anhand teleologischer Erwägungen zu lösen ist.[21] An dieser Stelle ist zu argumentieren, dass es sich bei der unternehmensrechtlichen Bestellung des Abschlussprüfers um ein in sich geschlossenes zielgerichtetes Verfahren handelt, das auch ohne ergänzende Bestimmungen des Vergaberechts ordnungsgemäß abgewickelt werden bzw einer parallelen Anwendung der vergaberechtlichen Bestimmungen entgegenstehen kann. Insgesamt ist daher zu konstatieren, dass die unternehmensrechtlich erforderlichen Eignungsvoraussetzungen weit über das hinausgehen, was vergaberechtlich an Nachweisen zulässig ist. Die unternehmensrechtlichen Bestimmungen gewährleisten ein in sich geschlossenes Verfahren für die Bestellung des Abschlussprüfers. Eine parallele (ergänzende) Anwendung des Vergaberechts scheint unter Berücksichtigung teleologischer Erwägungen nicht geboten zu sein.

3. Das Problem mit der Verschwiegenheitsverpflichtung des Abschlussprüfers

Eine weitere Schnittstellenproblematik ergibt sich im Zusammenhang mit geforderten Referenzen zum Nachweis der technischen Leistungsfähigkeit. Solche Referenzen müssen gem § 85 Abs 2 BVergG bestimmte Angaben enthalten, denen jedoch die unternehmensrechtlich (§ 275 Abs 1 und 3 UGB) und berufsrechtlich (§ 80 WTBG) normierte Verschwiegenheitsverpflichtung des Abschlussprüfers entgegenstehen kann. Dies ist dann der Fall, wenn Bestätigungsvermerke, die als Referenzen verwendet werden sollen, nicht nach den Vorschriften der §§ 277 f UGB veröffentlicht werden. Somit dürfte eine harmonisierende Auslegung von Unternehmens- und Vergaberecht auch in diesem Punkt nicht möglich sein, zumal – wie gezeigt – die vergaberechtlich erforderlichen Nachweise über Referenzen mit der berufs- und unternehmensrechtlichen Verpflichtung des Abschlussprüfers zur Verschwiegenheit offensichtlich nicht in Einklang zu bringen sind. Denkbar ist allenfalls eine Lösung des Konkurrenzproblems mithilfe teleologischer Erwägungen.[22] So könnte man im Zuge einer teleologischen Reduktion vertreten, dass das Vergaberecht die unternehmensrechtliche und berufsrechtliche Verschwiegenheitsverpflichtung zu akzeptieren hat.[23] Gegen diese Auffassung spricht, dass diese Methode eigentlich nur bei gesetzlichen Tatbeständen zur Anwendung gelangt, die sich zueinander wie überschneidende Kreise verhalten.[24] Vorliegend handelt es sich jedoch um eine tatsächliche Unvereinbarkeit zweier gleichrangiger Normen. Ebenso kann der teleologischen Reduktion wohl entgegengehalten werden, dass für eine derartige Interpretation deshalb kein Raum besteht, weil es sich bei der unternehmensrechtlichen Bestellung des Abschlussprüfers um ein in sich geschlossenes zielgerichtetes Verfahren handelt, für dessen ordnungsgemäße Durchführung es der vergaberechtlichen Bestimmungen nicht bedarf.

4. Die finale Entscheidungskompetenz der Gesellschafter

Schließlich geht aus § 270 Abs 1 UGB (in Umsetzung von Art 37 Abs 1 Abschlussprüfungs-RL) und auch aus Art 16 Abs 5 Abschlussprüfer-VO hervor, dass die finale Entscheidungskompetenz hinsichtlich des Abschlussprüfers unter Einbindung des Aufsichtsrats,[25] der einen unverbindlichen Wahlvorschlag erstattet, bei Kapitalgesellschaften bei der Haupt- bzw Generalversammlung liegt.[26] Die Bestimmungen stehen demnach *per se* einer parallelen Anwendbarkeit des Vergaberechts entgegen, welches den (staatlichen) Eigentümer binden würde. Aufgrund der unternehmensrechtlichen Bestimmungen muss dieser aber, ebenso wie der Aufsichtsrat bzw Prüfungsausschuss bei der Erstattung seines Wahlvorschlags, frei sein. Bei der Feststellung des Jahresabschlusses müssen sich die Gesellschafter auf die Prüfung des Abschlussprüfers verlassen können.[27] Darauf ist wohl auch die finale Entscheidungskompetenz der Gesellschafter gem § 270 Abs 1 UGB bzw Art 16 Abs 5 Abschlussprüfer-VO zurückzuführen. Nur damit lässt sich sicherstellen, dass die Gesellschafter die Möglichkeit haben, den Abschlussprüfer ihrer Wahl zu wählen. Die Verpflichtung der Gesellschafter, bei der Wahl des Abschlussprüfers sorgfältig vorzugehen, ist auch mit ihrer Treuepflicht gegenüber der Gesellschaft zu begründen. Diese besagt ua, dass der Gesellschafter bei der Ausübung seiner Stimmrechte grundsätzlich auf die Interessen und das Wohl der Gesellschaft Bedacht zu nehmen hat.[28] Für den konkreten Fall der Abschlussprüferbestellung bedeutet dies mit Blick auf das übergeordnete

18 Vgl *Zippelius*, Juristische Methodenlehre[11] 30.
19 Diese Ansicht im konkreten Fall vertretend *Holoubek*, ÖZW 2009, 10 f; *Holoubek/Diem* in *Bertl/Hirschler/Aschauer*, Handbuch Wirtschaftsprüfung 781.
20 Vgl *Zippelius*, Juristische Methodenlehre[11] 32.
21 Vgl *Zippelius*, Juristische Methodenlehre[11] 30.
22 Siehe hierzu *Zippelius*, Juristische Methodenlehre[11] 32.
23 Diese Ansicht vertretend *Holoubek*, ÖZW 2009, 8 f; *Holoubek* in *Bertl/Hirschler/Aschauer*, Handbuch Wirtschaftsprüfung 782.
24 Vgl *Zippelius*, Juristische Methodenlehre[11] 32.
25 Vgl ausführlich *Walter* in *Hirschler*, Bilanzrecht § 270 Rz 1; *Gelter* in *Bertl/Fröhlich/Mandl*, Rechnungslegung § 270 Rz 19 ff und 24 f; *Kraßnig*, Aufsichtsrat aktuell 3/2008, 13.
26 Siehe auch *Eiselsberg* in *Lang/Weinzierl*, Europäisches Steuerrecht 210 f.
27 Dies gilt besonders für die Rechtsform einer GmbH, bei der die Gesellschafter jedenfalls den Jahresabschluss festzustellen haben (§ 35 Abs 1 Z 1 GmbHG). Auch auf die AG kann dies zutreffen, wenn der Aufsichtsrat diese Aufgabe an die Hauptversammlung delegiert (§ 104 Abs 3 AktG).
28 Vgl *Kalss/Nowotny/Schauer*, Österreichisches Gesellschaftsrecht[2] Rz 3/164 ff mwN.

Ziel und die Wesentlichkeit einer verlässlichen Finanzberichterstattung, dass die Gesellschafter den am besten geeigneten Abschlussprüfer zu wählen haben. Die Treuepflicht eines Gesellschafters ist umso intensiver, je höher die Beteiligung ausfällt.[29]

Bei einem öffentlichen Unternehmen wird die Treuepflicht entsprechend hoch sein, zumal die öffentliche Hand die Mehrheit der Anteile bzw über einen Syndikatsvertrag die Mehrheit der Stimmrechte hat. Mit einem Vergabeverfahren nach den Bestimmungen des Vergaberechts können die Gesellschafter dagegen in ihrer finalen Entscheidungskompetenz hinsichtlich der Wahl des Abschlussprüfers beschränkt werden. Damit besteht die Gefahr, dass die Gesellschafter dem Ergebnis eines Vergabeverfahrenes gemäß BVerG Rechnung tragend einen Wahlbeschluss zulasten der Gesellschaft fassen (müssen) und so ggf auch ihrer gesellschaftsrechtlichen Treuepflicht[30] nicht entsprechen (können). Insofern scheint zwischen den unternehmens- und gesellschaftsrechtlichen Bestimmungen auf der einen Seite und den vergaberechtlichen Bestimmungen auf der anderen Seite ein Wertungswiderspruch[31] vorzuliegen, weil die Zielsetzung des Vergaberechts (effiziente Verwendung öffentlicher Mittel)[32] ganz offensichtlich mit den oben beschriebenen Zielen und Zwecken des Unternehmens- und Gesellschaftsrechts (qualitativ hochwertige Prüfung und Feststellung des Jahresabschlusses durch die Gesellschafter durch funktionierendes Zusammenwirken mit dem Abschlussprüfer und daraus resultierende finale Entscheidungskompetenz bei der Abschlussprüferauswahl unter Berücksichtigung von Treuepflichten) kollidiert.

5. Das Vorschlagsrecht des Aufsichtsrats

Mit der finalen Entscheidungskompetenz der Gesellschafter bei der Wahl des Abschlussprüfers eng verknüpft ist auch das Vorschlagsrecht des Aufsichtsrats, bei dessen Ausübung nur auf die Interessen der Gesellschaft Bedacht zu nehmen ist. Intention des Gesetzgebers kann nicht sein, dass der Aufsichtsrat der Haupt- bzw Generalversammlung einen Abschlussprüfer vorschlagen muss, der aus einem bindenden Vergabeverfahren nach den Vorschriften des Vergaberechts zwar formal als Bestbieter hervorgegangen, eventuell jedoch nicht dessen erste Wahl ist. Dies könnte etwa dann der Fall sein, wenn im Zuge eines Bestbieterverfahrens, bei dem regelmäßig der angebotene Preis und die Qualität des Prüfungskonzepts die maßgeblichen Zuschlagskriterien sind, der Zuschlag im Wesentlichen auf das Zuschlagskriterium „Preis" zurückzuführen ist. Der Aufsichtsrat muss allerdings in seiner Entscheidung über den Wahlvorschlag frei sein, um seiner Verantwortung, einen geeigneten Abschlussprüfer seines Vertrauens auszuwählen und den Eigentümern zur Wahl vorzuschlagen, entsprechend Rechnung zu tragen.[33] Wenn nun etwa ein Abschlussprüfer ein verhältnismäßig schlechtes Prüfungskonzept durch einen niedrigen Preis kompensiert und auf diese Weise aufgrund der festgesetzten und verbindlichen Zuschlagskriterien den Zuschlag erhalten muss, weil er eben als Bestbieter aus dem Vergabeverfahren hervorgeht, dann ist es dem Aufsichtsrat gar nicht mehr möglich, seiner Verantwortung iZm der Auswahl des Abschlussprüfers im unternehmensrechtlich vorgegebenen Ausmaß nachzukommen. Dies gilt insb vor dem Hintergrund, dass der Aufsichtsrat bzw Prüfungsausschuss, welcher auch Treuepflichten gegenüber der Gesellschaft hat,[34] bei der Auswahl des Abschlussprüfers gem § 270 Abs 1 UGB iVm § 92 Abs 4a Z 2 und 7 AktG bzw § 30g Abs 4a Z 2 und 7 GmbHG (in Umsetzung von Art 39 Abschlussprüfungs-RL, welcher einen Prüfungsausschuss jedoch nur für Unternehmen von öffentlichem Interesse vorsieht, während in Österreich diese Verpflichtung auch für fünffach große Gesellschaften[35] gilt) bzw Art 16 Abschlussprüfer-VO höchste Sorgfalt walten lassen[36] und den am besten geeigneten Abschlussprüfer den Eigentümern zur Wahl vorschlagen muss; sonst hat er selbst mit haftungsrechtlichen Konsequenzen zu rechnen. Dies wird dann der Fall sein, wenn der Aufsichtsrat bzw Prüfungsausschuss seiner infolge einer unzureichenden Abschlussprüfung vertieften Prüfungspflicht kraft Ingerenz nicht in ausreichendem Ausmaß Rechnung trägt.[37]

Vor diesem Hintergrund kann auch die Entscheidungskompetenz des Aufsichtsrats iZm seinem Vorschlagsrecht hinsichtlich des Abschlussprüfers nicht durch das Vergaberecht eliminiert werden, weil ein unerwünschtes Ausschreibungsergebnis im Rahmen eines bindenden Vergabeverfahrens nicht dazu führen darf, dass der Aufsichtsrat seiner gesetzlich normierten Verantwortung nicht nachkommen kann und seine Treuepflichten verletzen muss. Insofern ist auch im beschriebenen Zusammenhang ein Wertungswiderspruch zwischen den unternehmens- und gesellschaftsrechtlichen Bestimmungen auf der einen Seite und den vergaberechtlichen Bestimmungen auf der anderen Seite zu erkennen. Dieser Wertungswiderspruch manifestiert sich darin, dass das Vergaberecht nicht auf den Zweck und das Ziel der

29 Vgl *Kalss/Nowotny/Schauer*, Österreichisches Gesellschaftsrecht² Rz 3/164 ff mwN.

30 Vgl *Kalss/Nowotny/Schauer*, Österreichisches Gesellschaftsrecht² Rz 3/161 ff mwN; *Riss*, Doppelorganschaft, Kollision von Treuepflichten und Business Judgment Rule, ecolex 2010, 156; siehe auch die Judikatur des OGH zur Treuepflicht: OGH 22. 11. 1988, 5 Ob 626/88; 23. 2. 1999, 4 Ob 27/99w; 19. 10. 2000, 2 Ob 264/00p; 25. 6. 2003, 9 Ob 64/03g; 17. 5. 2004, 1 Ob 19/04g; 10. 7. 2007, 4 Ob 123/06b; 1. 10. 2008, 6 Ob 190/08x; 31. 1. 2013, 6 Ob 100/12t; 27. 2. 2013, 6 Ob 17/13p; 27. 3. 2013, 7 Ob 26/13v.

31 Zum Wertungswiderspruch allgemein siehe *Honsell/Mayer-Maly*, Rechtswissenschaft 168 ff.

32 Vgl *Holoubek/Diem* in *Bertl/Hirschler/Aschauer*, Handbuch Wirtschaftsprüfung 780.

33 Vgl *Kraßnig*, Aufsichtsrat aktuell 3/2008, 14.

34 Vgl *Kalss* in *Doralt/Nowotny/Kalss*, AktG² § 99 Rz 19 mwN.

35 Fünffach große Gesellschaften sind großen Gesellschaften iSd § 221 Abs 3 iVm Abs 4 UGB, die eines der in Euro angegebenen Größenmerkmale um das Fünffache überschreiten.

36 Vgl *Kraßnig*, Grundlagen der Zusammenarbeit 47 ff; *Kraßnig*, RWZ 2011, 229 f; *Kraßnig*, Aufsichtsrat aktuell 4/2009, 20 ff; *Kraßnig*, Aufsichtsrat aktuell 3/2008, 13 ff.

37 Die vertiefte Prüfungspflicht kraft Ingerenz ergibt sich daraus, dass uU nicht der am besten geeignete Abschlussprüfer den Zuschlag erhielt und der Aufsichtsrat nicht auf dessen Prüfungsergebnisse aufsetzen darf. Zur obligatorischen Pflicht des Aufsichtsrats bzw Prüfungsausschusses zur Prüfung des Jahres- bzw Konzernabschlusses siehe § 92 Abs 4a Z 5 und 6 AktG bzw § 30g Abs 4a Z 5 und 6 GmbHG.

angesprochenen unternehmensrechtlichen und gesellschaftsrechtlichen Bestimmungen abgestimmt ist. Zweck bzw Ziel dieser Bestimmungen ist (die Sicherstellung) eine(r) ordnungsgemäße(n) duale(n) Unternehmensüberwachung durch Aufsichtsrat und Abschlussprüfer als Beitrag zu einer funktionierenden Corporate Governance, die – wie gezeigt – bei einer Anwendung des Vergaberechts gefährdet sein könnte.

6. Fazit

Aus all diesen rechtstheoretischen Erwägungen, denen die systematisch-logische Auslegung grundgelegt ist, kann geschlussfolgert werden, dass es sich bei den unternehmensrechtlichen Bestimmungen zum Bestellungsverfahren des Abschlussprüfers samt den dazugehörigen materiellen Voraussetzungen um spezialgesetzliche Normen handelt. Diese spezialgesetzlichen Normen derogieren dem allgemeinen, auf Normalfälle anzuwendenden Vergaberecht, weil hiermit ein spezielles, einen Sonderfall darstellendes Verfahren, nämlich jenes zur Bestellung des Abschlussprüfers, spezifisch geregelt wird (*lex specialis derogat legi generali*). Für die Anwendung des Vergaberechts im Zuge der Bestellung des Abschlussprüfers scheint daher – wie analysiert – kein Platz zu sein. Dem steht auch der Umstand nicht entgegen, dass Prüfungsleistungen generell unter „Rechnungslegung und -prüfung" mit dem CPV-Code 79210000-9[38] zu subsumieren sind, für den keine Ausnahme vom Geltungsbereich vom Vergaberecht (§ 9 BVergG) bzw keine eingeschränkte Anwendung des Vergaberechts (Anhang XVI BVergG) vorgesehen ist. Zu begründen ist dies damit, dass es neben gesetzlichen Pflichtprüfungen, deren Vergabe im Unternehmens- und Gesellschaftsrecht bzw in der Abschlussprüfer-VO spezialgesetzlich geregelt ist, schließlich auch noch andere Prüfungsleistungen gibt (zB freiwillige Abschlussprüfung, prüferische Durchsicht, vereinbarte Untersuchungshandlungen, sonstige Prüfung).

Im Hinblick auf Ausschreibungen der Abschlussprüfung durch öffentliche Unternehmen wird in der Literatur die rechtsdogmatische Spezialfrage der Anwendbarkeit des Vergaberechts noch immer kontrovers diskutiert. Mehrere Schnittstellenprobleme zwischen Unternehmensrecht und Vergaberecht sowie insb die gesellschaftsrechtliche Kompetenzverteilung bei der Bestellung des Abschlussprüfers deuten stark darauf hin, dass das Vergaberecht nicht zur Anwendung gelangen sollte. Dies gilt umso mehr, als das Unternehmensrecht die Auswahl und Bestellung des Abschlussprüfers spezialgesetzlich regelt und dafür ein in sich geschlossenes lückenloses Verfahren vorsieht, das keiner ergänzenden vergaberechtlichen Bestimmungen bedarf.

38 Zur Definition von CPV-Codes siehe Verordnung (EG) Nr 2195/2002 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 5. 11. 2002 über das Gemeinsame Vokabular für öffentliche Aufträge (CPV), ABl L 2002/340, 1, zuletzt geändert durch Verordnung (EG) Nr 596/2009 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 18. 6. 2009, ABl L 2009/188, 14.

Der Autor:

DDr. **Ulrich Kraßnig**, LL.M., ist Steuerberater und Wirtschaftsprüfer. Er ist Gesellschafter-Geschäftsführer der Alpen Adria Wirtschaftsprüfung und Steuerberatung GmbH in Klagenfurt, die zum Netzwerk von Moore Stephens gehört.

Publikationen (Auswahl):

Auswahl und Honorierung des Abschlussprüfers, Wien 2018; Grundlagen der Bilanzierung von Umgründungen (gemeinsam mit Sabine Zirngast), Wien 2018; Finanzinstrumente und Sicherungsbeziehungen in der Rechnungslegung – Ausgewählte Themenbereiche mit Fallbeispielen, Wien 2012; Grundlagen der Zusammenarbeit zwischen Aufsichtsrat und Abschlussprüfer – Gesetzlicher Anspruch vs. gelebte Wirklichkeit, Wien 2010.

u.krassnig@alpenadria-wp.at
lesen.lexisnexis.at/autor/Kraßnig/Ulrich

Foto: privat

Legal Trigger
Innovation & digitale Transformation im Recht

Jede Ausgabe behandelt ein für die Zielgruppe relevantes Thema. Wir wollen Themen aus unterschiedlichen Perspektiven betrachten und Offensichtliches kritisch hinterfragen. Wir möchten durch geschickte Fragestellungen komplexe Sachverhalte erklären und Zusammenhänge aufzeigen.

LexisNexis®
Weil Vorsprung entscheidet.

Testheft gratis unter lexisnexis.at/trigger