Keywords:
Öffentliches Unternehmen
Abschlussprüfer
Vergaberecht
Ausschreibung
Abschlussprüfung

§

Steuern & Recht

ANALYSE

Müssen öffentliche Unternehmen bei der Ausschreibung der Abschlussprüfung das Vergaberecht beachten?

Antworten aus österreichischer und aus europarechtlicher Sicht

Von WP StB DDr. Ulrich Kraßnig, LL.M.

Der vorliegende Beitrag befasst sich mit dem Problem einander widersprechender Normen des Vergaberechts auf der einen Seite sowie der Materiengesetze des Unternehmens-, Gesellschafts- und Berufsrechts auf der anderen Seite bei der Auswahl des Abschlussprüfers durch öffentliche Unternehmen. Integrierender Bestandteil des hier aufgezeigten Lösungswegs ist der lex-specialis-Charakter der Materiengesetze, die ein in sich geschlossenes zielgerichtetes Abschlussprüfer-Auswahlverfahren vorsehen, wodurch die Notwendigkeit eines Harmonisierungsversuchs mit dem Vergaberecht nicht gegeben ist.

1 Problemstellung

1.1 Aktueller Stand der Fachliteratur als Anknüpfungspunkt

Bereits in den Jahren 2008 und 2015 hat der Verfasser die Vereinbarkeit des Vergaberechts mit dem Unternehmensrecht im Verfahren zur Bestellung des Abschlussprüfers in Österreich in Frage gestellt bzw. verneint.[1] In jenen 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 dem 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, vertiefend rechtsdogmatische Erwägungen zu bedenken und die Antwort auch auf der europarechtlichen Ebene zu geben. Insoweit ist das Untersuchungsergebnis auch für Deutschland relevant.

1.2 Allgemeine gesetzliche Rahmenbedingungen für die Vergabe öffentlicher Aufträge

Im Allgemeinen fällt die Vergabe öffentlicher Aufträge in den Anwendungsbereich des Bundesvergabegesetzes 2018 (BVergG),[4] das auf der Richtlinie 2014/24/EU basiert (Vergabe-Richtlinie).[5] In der Fachliteratur wird indes

1 Zur Verantwortlichkeit des Aufsichtsrats bei der Bestellung des Abschlussprüfers de lege ferenda siehe Kraßnig, Aufsichtsrat aktuell 3/2008, S. 13 ff.; zur Frage der Anwendbarkeit des Vergaberechts bei der Bestimmung des Abschlussprüfers durch öffentliche Auftraggeber siehe Kraßnig, Aufsichtsrat aktuell 3/2015, S. 21 ff. 2 Holoubek, ÖZW 2009, S. 2 ff.; siehe auch Holoubek/Diem, Vergabe von Prüfungsaufträgen, in: Bertl/Hirschler/Aschauer (Hrsg.), Handbuch Wirtschaftsprüfung, Wien 2019, S. 745 ff. (vor allem Kap. 4). 3 Eiselsberg, Die Bestellung des Abschlussprüfers im Spannungsfeld mit dem Vergaberecht, in: Lang/Weinzierl (Hrsg.), Europäisches Steuerrecht, Wien 2010, S. 205 ff. 4 Vgl. Heid/Schiefer/Preslmayr, Handbuch Vergaberecht, 4. Aufl., Wien 2015, S. 79. 5 Richtlinie 2014/24/EU vom 26.02.2014 über die öffentliche Auftragsvergabe und zur Aufhebung der Richtlinie 2004/18/EG, ABl. EU Nr. L 94/65 vom 28.03.2014.

auch die Auffassung vertreten, dass das Abschlussprüfer-Auswahlverfahren in Art. 16 der EU-Abschlussprüfer-Verordnung (EU-AP-VO)[6] und in den §§ 270 ff. UGB i. V. mit § 92 Abs. 4a Ziffer 4 Buchstabe h öAktG[7] (Deutschland: §§ 318 ff. HGB i. V. mit §§ 107 Abs. 3 und 124 Abs. 3 AktG) spezialgesetzlich geregelt ist und daher eine Anwendbarkeit des Vergaberechts ausscheidet.[8] Auch die Vergabepraxis ist in diesem Zusammenhang uneinheitlich. Während lange Zeit die Vergabe der Abschlussprüfung nach den Bestimmungen des Vergaberechts erfolgte,[9] waren vor allem in der jüngeren Vergangenheit auch Ausschreibungen zu beobachten, auf die dies nicht zutrifft.[10] Bemerkenswerterweise äußern sich weder Interessensvertretungen noch andere Organisationen oder der Berufsstand zu dieser Thematik.

Bei der Beschaffung von Dienstleistungen durch öffentliche Auftraggeber i. S. von § 4 Abs. 1 BVergG (Deutschland: § 99 GWB), der Art. 2 Abs. 1 Nr. 1 und 4 Vergabe-Richtlinie umsetzt, ist also prinzipiell ein förmliches Vergabeverfahren durchzuführen, bevor eine Zuschlagserteilung erfolgen kann, sofern der einschlägige Schwellenwert für Direktvergaben überschritten wird. Dieser Schwellenwert beträgt in Österreich derzeit 100.000 Euro.[11]

1.3 Besondere gesetzliche Bestimmungen zur Auswahl des Abschlussprüfers

Zu beachten ist jedoch, dass für die Bestellung des Abschlussprüfers ein besonders detailliert geregeltes Verfahren im Unternehmensrecht vorgesehen ist. Darin wird in Umsetzung von Art. 37 Abs. 1 Abschlussprüfungsrichtlinie[12] normiert, dass der Abschlussprüfer von der Hauptversammlung zu wählen ist.[13] Der Aufsichtsrat muss vor der Hauptversammlung einen Vorschlag für die Wahl des Abschlussprüfers unterbreiten.[14] Der Abschlussprüfer soll jeweils vor Ablauf des Geschäftsjahrs gewählt werden, auf das sich seine Prüfungstätigkeit erstreckt.[15] Unverzüglich nach der Wahl durch die Hauptversammlung hat der Aufsichtsrat mit dem gewählten Abschlussprüfer den Prüfungsvertrag abzuschließen und ein angemessenes Entgelt zu 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 (§ 270 Abs. 1 UGB; korrespondierende, aber nicht identische Bestimmung in Deutschland § 318 Abs. 1 HGB).[16]

Für Unternehmen von öffentlichem Interesse macht vor allem Art. 16 EU-AP-VO zusätzlich darüber hinausgehende Vorgaben, die in einem formalen Auswahlverfahren einzuhalten sind.[17] 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 Prozent der von PIE gezahlten Gesamthonorare erhalten haben.[18] Nicht mehr eingeladen werden darf naturgemäß ein Abschlussprüfer, dessen Höchstlaufzeit abgelaufen ist bzw. der sich in der Rotationspause befindet.
- Das Unternehmen erstellt Ausschreibungsunterlagen, die 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 enthalten.
- 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.[19]
- 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 der Basis des Ergebnisses des Auswahlverfahrens muss der Prüfungsausschuss dem Aufsichtsrat zwei Abschlussprüfer unter Angabe einer Präferenz für einen der beiden Vorschläge vorschlagen. Vorschlag und Präferenz sind zu begründen (Art. 16 Abs. 2 EU-AP-VO). Sodann schlägt der Aufsichtsrat den ausgewählten Abschlussprüfer den Gesellschaftern bzw. der Hauptversammlung zur Wahl vor.

2 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 ff. (Deutschland: §§ 319 ff. HGB) bzw. Art. 5 EU-AP-VO ergänzt. Diese betreffen vor allem die Unabhängigkeit, aber auch die Einbeziehung in ein gesetzliches Qualitätssicherungssystem. Das Vergaberecht sieht dagegen eigene Eignungsanforderungen vor, die die finanzielle und wirtschaftliche Leistungsfähigkeit (§ 84 BVergG; Deutschland: § 45 Vergabeverordnung – VgV) sowie die technische Leistungsfähigkeit (§ 85 BVergG; Deutschland: § 46 VgV) betreffen. Dabei scheint eine Integration der unternehmensrechtlichen Anforderungen nicht möglich zu sein. Die Kriterien der technischen Leistungsfähigkeit gemäß § 85 Abs. 1 i. V. mit Anhang XI BVergG (Deutschland: § 46 Abs. 3 VgV) kommen für die unternehmensrechtlichen Eignungsvoraussetzungen schon deshalb nicht in Betracht, weil sie – ebenso wie in Art. 58 Abs. 4 i. V. mit Art. 60 Abs. 1 und Abs. 4 i. V. mit Anhang XII Teil II Vergabe-Richtlinie – abschließend aufgezählt sind. Zudem betreffen sie – mit Ausnahme des Erfordernisses einer Bescheinigung nach § 35 APAG bzw. einer Registrierung nach § 52 APAG (Deutschland: § 57a Abs. 6a i. V. mit § 38 Nr. 1 Buchstabe h und Nr. 2 Buchstabe f WPO) – nicht im Entferntesten die unternehmensrechtlich erforderlichen Eignungsvoraussetzungen nach §§ 271 ff. UGB (Deutschland: § 319 ff. HGB). Die Kriterien der finanziellen und wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit werden gemäß § 84 Abs. 1 i. V. mit Anhang X BVergG (Deutschland: § 45 Abs. 4 VgV) – ebenso wie jene in Art. 60 Abs. 1 und 3 i. V. mit Anhang XII Teil I Vergabe-Richtlinie – dagegen zwar nicht abschließend aufgezählt, Nachweise dürfen aber grundsätzlich nur insoweit 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. UGB (Deutschland: §§ 319 ff. HGB) und Art. 5 EU-AP-VO im Spiegel der vergaberechtlich erforderlichen finanziellen und wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit zunächst einmal nicht ausmachen. Genau besehen handelt es sich dabei um eine kumulative Normenkonkurrenz.[20] Häufig werden gute Gründe dafür sprechen, dass diese miteinander verträglich sind und nebeneinander (ergänzend) angewandt werden können.[21] In manchen Konstellationen können jedoch abhängig vom Vorliegen subtiler Auslegungserwägungen auch erhebliche Argumente angeführt werden, nur eine Norm anzuwenden.[22] Vorliegend handelt es sich um ein Problem sich überschneidender Normen, das anhand teleologischer Erwägungen zu lösen ist.[23] 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 gehen die unternehmensrechtlich erforderlichen Eignungsvoraussetzungen daher weit über das hinaus, was vergaberechtlich an Nachweisen zulässig ist. Die unternehmensrechtlichen Bestimmungen gewährleisten ein in sich geschlossenes Verfahren für die Bestellung des Abschlussprüfers. Eine paral-

6 Verordnung (EU) Nr. 537/2014 vom 16.04.2014 über spezifische Anforderungen an die Abschlussprüfung bei Unternehmen von öffentlichem Interesse und zur Aufhebung des Beschlusses 2005/909/EG der Kommission, ABl. EU Nr. L 158/77 vom 27.05.2014. 7 Die Ausführungen gehen von einer Aktiengesellschaft mit Prüfungsausschuss aus. Besteht kein Prüfungsausschuss, gelten die in diesem Beitrag beschriebenen Pflichten des Prüfungsausschusses im Zusammenhang mit der Auswahl des Abschlussprüfers sinngemäß für den Aufsichtsrat. 8 Vgl. etwa Kraßnig, Aufsichtsrat aktuell 3/2015, S. 21 ff.; a.A. Holoubek, ÖZW 2009, S. 2 ff. 9 Anstatt vieler z. B. Niederösterreichische Landeskliniken-Holding (März 2017), Energie Steiermark (Dezember 2013), Linz AG (Oktober 2014), ORF (November 2019), 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 öffentlichen Ausschreibungen wurden unter www.ankoe.at zu den genannten Zeitpunkten veröffentlicht und vom Verfasser abgerufen. 10 Zuletzt etwa Verbund AG oder KELAG-Kärntner Elektrizitäts-Aktiengesellschaft (www.apab.gv.at; Abruf: Herbst 2018). 11 Siehe § 19 Abs. 1 BVergG i. V. mit § 1 SchwellenwerteVO 2018, BGBl. II 2018/2011 (Dokumentnummer), wodurch dieser Wert befristet bis zum 31.12.2020 gilt. 12 Richtlinie 2014/56/EU vom 16.04.2014 zur Änderung der Richtlinie 2006/43/EG über Abschlussprüfungen von Jahresabschlüssen und konsolidierten Abschlüssen, zur Änderung der Richtlinien 78/660/EWG und 83/349/EWG und zur Aufhebung der Richtlinie 84/253/EWG, ABl. EU Nr. L 157/87 vom 09.06.2006, zuletzt geändert durch Richtlinie 2014/56/EU, ABl. EU Nr. L 158/196 vom 27.05.2014. 13 Den Abschlussprüfer des Konzernabschlusses wählt die Hauptversammlung des Mutterunternehmens. 14 Vgl. Walter, in: Hirschler (Hrsg.), Bilanzrecht, 2. Aufl., Wien 2019, § 270 UGB, Rn. 1. 15 Vgl. Walter, a.a.O. (Fn. 14), § 270 UGB, Rn. 4. 16 Vgl. Walter, a.a.O. (Fn. 14), § 270 UGB, Rn. 7; Kraßnig, Grundlagen der Zusammenarbeit zwischen Aufsichtsrat und Abschlussprüfer, Wien 2010, S. 47 ff. 17 Siehe bereits Kap. 1. 18 Eine Liste der Abschlussprüfer, die mindestens 15 Prozent der von österreichischen PIE gezahlten Gesamthonorare erhalten haben, kann von der Webseite der Abschlussprüferaufsichtsbehörde (APAB) bezogen werden (siehe dort Rubrik „Register").

19 Zur Umsetzung dieser Berichtspflichten der APAB zu aggregierten Informationen vgl. § 4 Abs. 2 Ziffer 12 APAG (Pflicht zur Erstellung durch den Vorstand) und § 11 Abs. 2 Ziffer 7 APAG (Pflicht zur Genehmigung durch den Aufsichtsrat). Die Veröffentlichung von Informationen zu einzelnen Inspektionen ist in diesem Zusammenhang in Österreich nicht geregelt worden und somit nicht zulässig. 20 Vgl. Zippelius, Juristische Methodenlehre, 11. Aufl., München 2012, S. 30. 21 Diese Ansicht im konkreten Fall vertretend Holoubek, ÖZW 2009, S. 10 f.; Holoubek/Diem, a.a.O. (Fn. 2), S. 781. 22 Vgl. Zippelius, a.a.O. (Fn. 20), S. 32. 23 Vgl. Zippelius, a.a.O. (Fn. 20), S. 30.

lele (ergänzende) Anwendung des Vergaberechts scheint unter Berücksichtigung teleologischer Erwägungen nicht geboten zu sein.

3 Verschwiegenheitsverpflichtung des Abschlussprüfers

Eine weitere Schnittstellenproblematik ergibt sich im Zusammenhang mit geforderten Referenzen zum Nachweis der technischen Leistungsfähigkeit. Solche Referenzen müssen gemäß § 85 Abs. 2 BVergG (Deutschland: § 46 Abs. 3 VgV) bestimmte Angaben enthalten, denen jedoch die unternehmensrechtlich (§ 275 Abs. 1 und 3 UGB; Deutschland: § 323 Abs. 1 HGB) und berufsrechtlich (§ 80 WTBG; § 43 Abs. 1 WPO) normierte Verschwiegenheitsverpflichtung des Abschlussprüfers entgegenstehen kann. Dies ist dann der Fall, wenn Bestätigungsvermerke, die als Referenzen verwendet werden sollen, nicht nach §§ 277 f. UGB (Deutschland: § 325 HGB) veröffentlicht werden.[24] 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 mit Hilfe teleologischer Erwägungen.[25] So könnte man im Zuge einer teleologischen Reduktion vertreten, dass das Vergaberecht die unternehmensrechtliche und berufsrechtliche Verschwiegenheitsverpflichtung zu akzeptieren hat.[26] Gegen diese Auffassung spricht, dass diese Methode eigentlich nur bei gesetzlichen Tatbeständen zur Anwendung gelangt, die sich zueinander wie überschneidende Kreise verhalten.[27] Im vorliegenden Fall 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 Entscheidungskompetenz der Gesellschafter

4.1 Rechtliche Grundlagen

Schließlich geht aus § 270 Abs. 1 UGB (in Umsetzung von Art. 37 Abs. 1 Abschlussprüfungsrichtlinie; Deutschland: § 318 Abs. 1 HGB) und auch aus Art. 16 Abs. 5 EU-AP-VO hervor, dass die finale Entscheidungskompetenz hinsichtlich des Abschlussprüfers unter Einbindung des Aufsichtsrats,[28] der einen unverbindlichen Wahlvorschlag erstattet, bei Kapitalgesellschaften bei der Hauptversammlung liegt.[29] 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.[30] Darauf ist wohl auch die finale Entscheidungskompetenz der Gesellschafter gemäß § 270 Abs. 1 UGB (Deutschland: § 318 Abs. 1 HGB) bzw. Art. 16 Abs. 5 EU-AP-VO zurückzuführen. Nur damit lässt sich sicherstellen, dass die Gesellschafter die Möglichkeit haben, den Abschlussprüfer ihrer Wahl zu wählen.

Das Abschlussprüfer-Auswahlverfahren ist im Unternehmens- bzw. Gesellschaftsrecht spezialgesetzlich geregelt. Für eine Anwendung des allgemeinen Vergaberechts bei der Bestimmung des Abschlussprüfers durch öffentliche Unternehmen scheint daher kein Platz gegeben zu sein.

4.2 Treuepflicht der Gesellschafter als Hindernis für die Anwendbarkeit des Vergaberechts

Die Verpflichtung der Gesellschafter, bei der Wahl des Abschlussprüfers sorgfältig vorzugehen, ist auch mit ihrer Treuepflicht gegenüber der Gesellschaft zu begründen. Diese besagt unter anderem, dass der Gesellschafter bei der Ausübung seiner Stimmrechte grundsätzlich die Interessen und das Wohl der Gesellschaft zu bedenken hat.[31] Für den konkreten Fall der Abschlussprüferbestellung bedeutet dies mit Blick auf das übergeordnete 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.[32] 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 BVergG (Deutschland: VgV) Rechnung tragend – einen Wahlbeschluss zu Lasten der Gesellschaft fassen (müssen) und so gegebenenfalls auch ihrer gesellschaftsrechtlichen Treuepflicht[33] 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[34] vorzuliegen, weil die Zielsetzung des Vergaberechts (effiziente Verwendung öffentlicher Mittel)[35] ganz offensichtlich mit den oben beschriebenen Zielen und Zwecken des Unternehmens- und Gesellschaftsrechts kollidiert, nämlich einer qualitativ hochwertigen 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.

5 Vorschlagsrecht des Aufsichtsrats

5.1 Rechtliche Grundlagen

Mit der finalen Entscheidungskompetenz der Gesellschafter bei der Wahl des Abschlussprüfers eng verknüpft ist auch das Vorschlagsrecht des Aufsichtsrats, bei dessen Ausübung nur die Interessen der Gesellschaft zu bedenken sind. Intention des Gesetzgebers kann nicht sein, dass der Aufsichtsrat der Hauptversammlung 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.[36] 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 nicht mehr möglich, seiner Verantwortung im Zusammenhang mit der Auswahl des Abschlussprüfers im unternehmensrechtlich vorgegebenen Ausmaß nachzukommen. Dies gilt vor allem vor dem Hintergrund, dass der Aufsichtsrat bzw. Prüfungsausschuss, der auch Treuepflichten gegenüber der Gesellschaft hat[37], bei der Auswahl des Abschlussprüfers gemäß § 270 Abs. 1 UGB (Deutschland: § 318 Abs. 1 HGB) i. V. mit § 92 Abs. 4a Ziffer 2 und 7 öAktG (Deutschland: §§ 107 Abs. 3 und 124 Abs. 3 AktG; in Umsetzung von Art. 39 Abschlussprüfungsrichtlinie bzw. Art. 16 EU-AP-VO) höchste Sorgfalt walten lassen[38] und den am besten geeigneten Abschlussprüfer den Eigentümern zur Wahl vorschlagen muss; anderenfalls hat er selbst mit haftungsrechtlichen Konsequenzen zu rechnen.

5.2 Potenzielle Haftung des Aufsichtsrats kraft Ingerenz

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.[39] Vor diesem Hintergrund kann auch die Entscheidungs-

24 Die Problematik im Zusammenhang mit der Verpflichtung zur Verschwiegenheit des Abschlussprüfers liegt auch dann nicht vor, wenn Unternehmen von öffentlichem Interesse (PIE) geprüft werden, was im Transparenzbericht nach Art. 13 EU-AP-VO publik zu machen ist. 25 Siehe Zippelius, a.a.O. (Fn. 20), S. 32. 26 Diese Ansicht vertretend Holoubek, ÖZW 2009, S. 8 f.; Holoubek, a.a.O. (Fn. 2), S. 782. 27 Vgl. Zippelius, a.a.O. (Fn. 20), S. 32. 28 Vgl. ausführlich Walter, a.a.O. (Fn. 14), § 270 UGB, Rn. 1; Gelter, in: Bertl/Fröhlich/Mandl (Hrsg.), Rechnungslegung, Wien 2018, § 270 UGB, Rn. 19 ff. und 24 f.; Kraßnig, Aufsichtsrat aktuell 3/2008, S. 13. 29 Siehe auch Eiselsberg, a.a.O. (Fn. 3), S. 210 f. 30 Dies gilt besonders für die Rechtsform einer GmbH, bei der die Gesellschafter jedenfalls den Jahresabschluss festzustellen haben (§ 35 Abs. 1 Ziffer 1 GmbHG). Auch auf die AG kann dies zutreffen, wenn der Aufsichtsrat diese Aufgabe an die Hauptversammlung delegiert (§ 104 Abs. 3 AktG). 31 Vgl. Kalss/Nowotny/Schauer, Österreichisches Gesellschaftsrecht, 2. Aufl., Wien 2018, Rn. 3 und 164 ff., m. w. N.

32 Vgl. Kalss/Nowotny/Schauer, a.a.O. (Fn. 31), Rn. 3 und 164 ff., m. w. N. 33 Vgl. Kalss/Nowotny/Schauer, a.a.O. (Fn. 31), Rn. 3 und 161 ff., m. w. N.; Riss, Doppelorganschaft, Kollision von Treupflichten und Business Judgment Rule, ecolex 2010, S. 156; siehe auch die Judikatur des OGH zur Treuepflicht: OGH vom 22.11.1988 – 5 Ob 626/88; vom 23.02.1999 – 4 Ob 27/99 w; vom 19.10.2000 – 2 Ob 264/00 p; vom 25.06.2003 – 9 Ob 64/03 g; vom 17.05.2004 – 1 Ob 19/04 g; vom 10.07.2007 – 4 Ob 123/06 b; vom 01.10.2008 – 6 Ob 190/08 x; vom 31.01.2013 – 6 Ob 100/12 t; vom 27.02.2013 – 6 Ob 17/13 p; vom 27.03.2013 – 7 Ob 26/13 v. 34 Zum Wertungswiderspruch allgemein siehe Honsell/Mayer-Maly, Rechtswissenschaft, 7. Aufl., Baden-Baden 2018, S. 168 ff. 35 Vgl. Holoubek/Diem, a.a.O. (Fn. 2), S. 780. 36 Vgl. Kraßnig, Aufsichtsrat aktuell 3/2008, S. 14. 37 Vgl. Kalss, in: Doralt/Nowotny/Kalss, AktG, 2. Aufl., Wien 2012, § 99 AktG, Rn. 19, m. w. N. 38 Vgl. Kraßnig, a.a.O. (Fn. 16), S. 47 ff.; Kraßnig, RWZ 2011, S. 229 f.; Kraßnig, Aufsichtsrat aktuell 4/2009, S. 20 ff.; Kraßnig, Aufsichtsrat aktuell 3/2008, S. 13 ff. 39 Die vertiefte Prüfungspflicht kraft Ingerenz ergibt sich daraus, dass unter Umständen nicht der am besten geeignete Abschlussprüfer den Zuschlag erhielt und der Aufsichtsrat nicht auf dessen Prüfungsergebnisse aufsetzen darf. Zur Pflicht des Aufsichtsrats bzw. Prüfungsausschusses zur Prüfung des Jahres- bzw. Konzernabschlusses siehe § 92 Abs. 4a Ziffer 5 und 6 AktG bzw. § 30g Abs. 4a Ziffer 5 und 6 GmbHG.

kompetenz des Aufsichtsrats im Zusammenhang mit 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 angesprochenen unternehmens- 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 eine systematisch-logische Auslegung zugrunde liegt, kann gefolgert werden, dass es sich bei den unternehmensrechtlichen Bestimmungen zum Bestellungsverfahren des Abschlussprüfers samt dazugehörigen materiellen Voraussetzungen um spezialgesetzliche Normen handelt. Diese spezialgesetzlichen Normen derogieren dem allgemeinen, auf Normalfälle anzuwendenden Vergaberecht, weil damit 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 kein Platz zu sein. Dem steht auch der Umstand nicht entgegen, dass Prüfungsleistungen generell unter „Rechnungslegung und -prüfung" mit dem CPV-Code 79210000-9[40] zu subsumieren sind, für den keine Ausnahme vom Geltungsbereich des Vergaberechts (§ 9 BVergG) bzw. keine eingeschränkte Anwendung des Vergaberechts (Anhang XVI BVergG) vorgesehen ist (Deutschland: §§ 107 und 116 GWB). Zu begründen ist dies damit, dass es neben gesetzlichen Pflichtprüfungen, deren Vergabe im Unternehmens- und Gesellschaftsrecht bzw. in der EU-AP-VO spezialgesetzlich geregelt ist, schließlich auch noch andere Prüfungsleistungen gibt (z. B. freiwillige Abschlussprüfung, prüferische Durchsicht, vereinbarte Untersuchungshandlungen, sonstige Prüfung).

Im Hinblick auf Ausschreibungen der Abschlussprüfung durch öffentliche Unternehmen wird in der Fachliteratur die rechtsdogmatische Spezialfrage der Anwendbarkeit des Vergaberechts noch immer kontrovers diskutiert. Mehrere Schnittstellenprobleme zwischen Unternehmensrecht und Vergaberecht sowie vor allem 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.

Da EU-weit das nationale Recht sowohl im Bereich der Abschlussprüfung als auch im Bereich der öffentlichen Auftragsvergabe durch EU-Verordnungen bzw. EU-Richtlinien mitgeprägt wird, sind die getroffenen Schlussfolgerungen auch für Deutschland von Bedeutung.

» DOC-ID: W1009077

» DDr. Ulrich Kraßnig
Geschäftsführer ALPEN-ADRIA Wirtschaftsprüfung und Steuerberatung GmbH, Klagenfurt

40 Zur Definition von CPV-Codes siehe Verordnung (EG) Nr. 2195/2002 vom 05.11.2002 über das Gemeinsame Vokabular für öffentliche Aufträge (CPV), ABl. EU Nr. L 340/1 vom 16.12.2002, zuletzt geändert durch VO (EG) Nr. 596/2009 vom 18.06.2009, ABl. EU Nr. L 188/14 vom 18.07.2009.