

Ulrich Kraßnig

Keine Anwendbarkeit des Vergaberechts bei der Bestimmung des Abschlussprüfers durch öffentliche Auftraggeber

Der vorliegende Beitrag zeigt auf, dass das Vergaberecht mit dem Unternehmensrecht im Verfahren zur Bestellung des Abschlussprüfers bei öffentlichen Auftraggebern unvereinbar ist und was die juristische Methodenlehre zur Lösung des „Dilemmas“ beitragen kann.

1. PROBLEMAUFRISS

Im Allgemeinen fällt die Vergabe öffentlicher Aufträge in den Anwendungsbereich des Bundesvergabegesetzes 2006 (BVerG 2006). Demnach muss bei der Beschaffung von Dienstleistungen durch öffentliche Auftraggeber im Sinne des § 3 Abs 1 Z 2 BVerG 2006 prinzipiell ein förmliches Vergabeverfahren eingeleitet und durchgeführt werden, bevor eine Zuschlagerteilung erfolgen kann, sofern der einschlägige Schwellenwert für Direktvergaben überschritten wird. Dieser Schwellenwert liegt derzeit bei 100.000 € (§ 41 Abs 1 BVerG 2006). Das Vergaberecht normiert, dass Aufträge nur an befugte, leistungsfähige und zuverlässige Unternehmen vergeben werden dürfen (§ 19 Abs 1 BVerG 2006). Diese allgemein formulierte Bestimmung wird durch weitere Bestimmungen des Vergaberechts konkretisiert (§§ 68 ff BVerG 2006). Das Unternehmensrecht enthält dagegen eigene materielle Voraussetzungen für Abschlussprüfer, wenn an diese Abschlussprüfungsleistungen vergeben werden sollen (§§ 271 ff UGB). Beim Versuch, die beiden Rechtsbereiche in Einklang zu bringen, stößt man allerdings auf massive Schwierigkeiten.

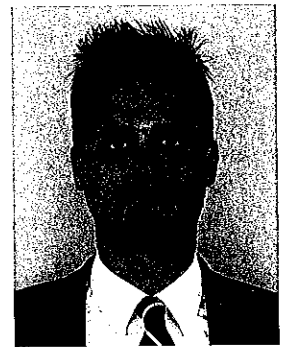
2. VERGABERECHTLICH ERFORDERLICHE NACHWEISE DER TECHNISCHEN LEISTUNGSFÄHIGKEIT VS UNTERNEHMENSRECHTLICHE VERSCHWIEGENHEITSPFLICHT

Vergaberechtlich (§ 75 Abs 3 BVerG 2006) müssen im Zusammenhang mit der erforderlichen technischen Leistungsfähigkeit des Bewerbers Nachweise über Referenzen zumindest folgende Angaben enthalten:

- Name und Sitz des Leistungsempfängers sowie Name einer Auskunftsperson des Leistungsempfängers;

- Auftragswert (= Prüfungshonorar);
- Zeit und Ort der Leistungserbringung;
- Angabe, ob die Leistung fachgerecht und ordnungsgemäß ausgeführt wurde.

Nun sieht aber § 275 Abs 1 UGB (ebenso wie das Berufsrecht in § 91 Abs 1 Wirtschaftstreuhänderberufsgesetz [WTBG]) eine strenge Verschwiegenheitsverpflichtung für Abschlussprüfer vor. Die Verschwiegenheitspflicht trifft sämtliche Vorgänge, die nach dem wirklichen oder mutmaßlichen Willen des geprüften Unternehmens nicht bekannt gemacht werden sollen.⁽¹⁾ Hinsichtlich des Umfangs der Verschwiegenheitspflicht gilt prinzipiell, dass diese nicht als verletzt anzusehen ist, wenn Informationen für die breite Öffentlichkeit (zB durch Veröffentlichungen im Rahmen des Geschäftsberichts, von Presseberichten, des Firmenbuchs oder des Grundbuchs) zugänglich sind.⁽²⁾ Die verpflichtende Veröffentlichung des Bestätigungsvermerks bei Kapitalgesellschaften beim Firmenbuchgericht in Verbindung mit deren Vorlage im Zuge eines Vergabeverfahrens erfüllt dabei kaum die Anforderungen an eine Referenz im Sinne des Vergaberechts. Definitiv können durch die Veröffentlichung des Bestätigungsvermerks zusammen mit dem Jahresabschluss lediglich Name und Sitz des Leistungsempfängers angegeben werden. Der Angabe des Auftragswerts (= Prüfungshonorar) steht *prima vista* die Verschwiegenheitsverpflichtung auch nicht entgegen, weil die auf das Geschäftsjahr entfallenden Aufwendungen für den Abschlussprüfer im via Firmenbuch öffentlich zugänglichen Anhang von Kapitalgesellschaften ohnehin bekannt zu geben sind. Allerdings kann diese Angabe unterbleiben, wenn das Unternehmen in einen Konzernabschluss einbezogen und eine derartige Information darin enthalten ist. In diesen Fällen unterliegt das Prüfungshonorar für den Einzelabschluss des geprüften Un-



DDr. Ulrich Kraßnig, LL.M.,
Wirtschaftsprüfer und
Steuerberater, ist Senior
Scientist an der Alpen-Adria-
Universität Klagenfurt.

(1) Vgl Lechner in Straube, UGB II³, § 275 Rz 7; Fraberger/Petritz in Hirschler, Bilanzrecht (2010) § 275 UGB Rz 28.
(2) Vgl Adler/Düring/Schmaltz, Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen⁶, § 323 HGB Rz 36; Fraberger/Petritz in Hirschler, Bilanzrecht, § 275 UGB Rz 36; Kofler/Payerer in Kofler/Nadvornik/Pernsteiner/Vodrazka, Handbuch Bilanz und Abschlussprüfung³ (1998) § 275 HGB Rz 12.

ternehmens jedenfalls der Verschwiegenheitspflicht des Abschlussprüfers. Ebenso greift die Verschwiegenheitspflicht bei den weiteren vergaberechtlich erforderlichen Mindestangaben von Nachweisen über Referenzen im Zusammenhang mit der technische Leistungsfähigkeit, werden doch die Nennung von Auskunftspersonen des geprüften Unternehmens, Zeit und Ort der Leistungserbringung sowie die Angabe darüber, ob die Leistung fachgerecht und ordnungsgemäß ausgeführt wurde, regelmäßig einer breiten Öffentlichkeit nicht zugängliche Informationen sein.

Ungleich schwieriger gestaltet sich eine harmonisierende Auslegung von Unternehmensrecht auf der einen Seite und Vergaberecht auf der anderen Seite, wenn der Jahresabschluss bzw der Bestätigungsvermerk nicht zu veröffentlichen sind. In diesen Fällen unterliegen sämtliche vergaberechtlich geforderten Informationen der Verschwiegenheitspflicht.

Besonders problematisch ist im Rahmen einer versuchsweisen harmonisierenden Auslegung der beiden Normenkomplexe im Übrigen die erforderliche Nennung einer Auskunftsperson. Damit wird indiziert, dass der Auftraggeber weitere, noch detailliertere Informationen von früheren Leistungsempfängern des Bieters bzw des Bewerbers erhalten soll, die über die (teilweise) ohnehin schon von der Verschwiegenheitspflicht des Abschlussprüfers erfassten vergaberechtlich erforderlichen Angaben noch hinausgehen.

Somit stehen die nunmehr erörterten Umstände einer harmonisierenden Auslegung entgegen, sind doch die vergaberechtlich erforderlichen Nachweise über Referenzen mit der unternehmensrechtlichen Verschwiegenheitspflicht des Abschlussprüfers nicht in Einklang zu bringen.

3. WARUM EINE INTEGRATION UNTERNEHMENSRECHTLICHER EIGNUNGSVORAUSSETZUNGEN IN DAS VERGABEVERFAHREN SCHEITERT

Umgekehrt sehen auch das Unternehmensrecht in den §§ 271 ff UGB bzw das Berufsrecht in § 88 WTBG eine Vielzahl materieller Eignungsvoraussetzungen vor, deren vollständige Integration in das Vergabeverfahren nach den Bestimmungen des Vergaberechts nicht möglich zu sein scheint, weil sie weit über das vergaberechtlich Zulässige hinausgehen. Bei diesen Eignungsvoraussetzungen geht es um die Unzulässigkeit des Vorliegens von Ausschlussgründen bzw einer Besorgnis der Befangenheit. Diese betreffen insbesondere Beziehungen geschäftlicher, finanzieller und persönlicher Natur, welche die Unabhängigkeit bzw Un-

befangenheit des Abschlussprüfers gefährden können, aber auch das Erfordernis des Vorliegens einer Bescheinigung nach § 15 Abschlussprüfungs-Qualitätssicherungsgesetz (A-QSG) über die erfolgreiche Absolvierung einer externen Qualitätsprüfung. Während die Integration des Erfordernisses des Vorliegens einer Bescheinigung über die erfolgreiche Absolvierung einer externen Qualitätsprüfung in das Vergabeverfahren infolge der Bestimmung des § 75 Abs 7 Z 2 BVergG 2006, wonach bei Dienstleistungsaufträgen als Nachweis eine Beschreibung der Qualitätssicherungsmaßnahmen verlangt werden darf, noch relativ unproblematisch ist, können die weiteren unternehmensrechtlichen Ausschlussgründe (betreffend die Unabhängigkeit oder Unbefangenheit des Abschlussprüfers) nicht als von der technischen bzw finanziellen und wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit erfasste Kriterien angesehen werden. Die Kriterien der technischen Leistungsfähigkeit gemäß § 75 Abs 2 BVergG 2006 kommen hierfür schon deshalb nicht in Betracht, weil diese im Vergaberecht abschließend aufgezählt sind und (mit Ausnahme des Erfordernisses des Vorliegens einer Bescheinigung über die erfolgreiche Absolvierung einer externen Qualitätsprüfung gemäß § 15 A-QSG) nicht im Entferntesten die unternehmensrechtlich erforderlichen Eignungsvoraussetzungen nach den §§ 271 ff UGB betreffen. Die Kriterien der finanziellen und wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit werden im Vergaberecht 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 den §§ 271 ff UGB im Spiegel der vergaberechtlich erforderlichen finanziellen und wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit nicht ausmachen. Somit ist zu konstatieren, dass die unternehmensrechtlich erforderlichen Eignungsvoraussetzungen weit über das hinausgehen, was vergaberechtlich an Nachweisen zulässig ist. Folgerichtig schließt dies eine parallele Anwendbarkeit beider Rechtsbereiche aus.

4. KEINE AUSHEBELUNG DER FINALEN ENTSCHEIDUNGSKOMPETENZ DER GESELLSCHAFTER HINSICHTLICH DES ABSCHLUSSPRÜFERS DURCH DAS VERGABERECHT

Das Unternehmensrecht normiert in § 270 Abs 1 UGB, dass die finale Entscheidungskompetenz hinsichtlich des Abschlussprüfers unter Einbindung des Aufsichtsrats, der einen unverbindlichen Wahlvorschlag erstattet, bei den

Im Allgemeinen fällt die Vergabe öffentlicher Aufträge in den Anwendungsbereich des BVergG 2006.

Vergaberecht und Bestimmung des Abschlussprüfers

Gesellschaftern liegt.⁽³⁾ Diese Entscheidungsfreiheit kann keinesfalls durch die zwingende Durchführung eines Vergabeverfahrens, welches unter Umständen zu einem für die Gesellschafter unbefriedigenden Ergebnis hinsichtlich des obsiegenden Abschlussprüfers (= Bestbieter) führen kann, ausgehebelt werden. Für diese Rechtsansicht spricht auch, dass das Unternehmensrecht gemäß § 270 Abs 6 UGB im Falle einer Kündigung des Prüfungsvertrages durch den amtierenden Abschlussprüfer die unverzügliche Bestellung eines neuen Abschlussprüfers vorsieht. Dieser Vorgabe könnte allerdings dann nicht Rechnung getragen werden, wenn im Vorfeld ein vollständiges Vergabeverfahren nach den Bestimmungen des Vergaberechts durchgeführt werden muss.

Zu einer zusätzlichen Festigung der Argumentationslinie, dass ein Vergabeverfahren nach den Bestimmungen des Vergaberechts mit den unternehmensrechtlichen Bestimmungen zur Bestellung des Abschlussprüfers unvereinbar ist, trägt ein Blick auf § 270 Abs 4 UGB bei. Hierin ist normiert, dass für den Fall, dass bis zum Ablauf des Geschäftsjahres kein Abschlussprüfer gewählt worden ist, das Gericht auf Antrag den Abschlussprüfer zu bestellen hat. Dass das Gericht an den Ausgang eines formellen Vergabeverfahrens verpflichtet werden kann, ist dem Gesetzgeber nicht ernsthaft zu unterstellen und würde die unternehmensrechtliche Bestimmungen zur Bestellung des Abschlussprüfers endgültig *ad absurdum* führen. Auch vor diesem Hintergrund ist daher die Anwendung des Vergaberechts bzw die Bindungswirkung des Vergabeverfahrens zur Bestellung des Abschlussprüfers absolut abzulehnen.

5. KEINE AUSHEBELUNG DES VORSCHLAGSRECHTS DES AUFSICHTSRATS

Ebenso kann es nicht der Intention des Gesetzgebers entsprechen, dass der Aufsichtsrat den Gesellschaftern einen Abschlussprüfer vorschlagen muss, der aus einem bindenden Vergabeverfahren nach den Vorschriften des Vergaberechts 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 entscheidend auf das Zuschlagskriteri-

um „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 nachzukommen. 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 im Zusammenhang mit der Auswahl des Abschlussprüfers im unternehmensrechtlich vorgegebenen Ausmaß nachzukommen. Dies gilt insbesondere vor dem Hintergrund, dass der Aufsichtsrat bzw der Prüfungsausschuss bei der Auswahl des Abschlussprüfers gemäß § 270 Abs 1 UGB iVm § 92 Abs 4a Z 2 und 7 AktG bzw § 30g Abs 4a Z 2 und 7 GmbHG höchste Sorgfalt walten lassen⁽⁴⁾ und den am besten geeigneten Abschlussprüfer den Gesellschaftern zur Wahl vorschlagen müssen, widrigenfalls sie selbst mit haftungsrechtlichen Konsequenzen zu rechnen haben. Dies gilt dann, wenn der Aufsichtsrat bzw der Prüfungsausschuss ihrer infolge einer unzureichenden Abschlussprüfung vertieften Prüfungspflicht kraft Ingerenz, die daraus resultiert, dass unter Umständen nicht der am besten geeignete (Konzern-)Abschlussprüfer den Zuschlag erhielt und der Aufsichtsrat nicht auf dessen Prüfungsergebnisse aufsetzen darf, nicht in ausreichendem Ausmaß Rechnung tragen. Vor diesem Hintergrund kann auch die Entscheidungskompetenz des Aufsichtsrats im Zusammenhang mit seinem Vorschlagsrecht hinsichtlich des Abschlussprüfers nicht durch das Vergaberecht eliminiert werden, weil ein ungewünschtes Ausschreibungsergebnis aufgrund eines bindenden Vergabeverfahrens nicht dazu führen darf, dass der Aufsichtsrat seiner gesetzlich normierten Verantwortung nicht nachkommen kann.

6. VERTRETUNGSMONOPOL DES VORSTANDS BZW DER GESCHÄFTSFÜHRUNG

Einer Anwendung des Vergaberechts bei der Bestimmung des Abschlussprüfers widerspricht ferner das Vertretungsmonopol des Vorstands bzw der Geschäftsführer, welches nur durch

Das Unternehmensrecht enthält dagegen eigene materielle Voraussetzungen für Abschlussprüfer, wenn an diese Abschlussprüfungsleistungen vergeben werden sollen (§§ 271 ff UGB).

(3) Siehe auch *Eiselsberg*, Die Bestellung des Abschlussprüfers im Spannungsfeld mit dem Vergaberecht, in *Lang/Weinzierl*, Europäisches Steuerrecht (2010) 205 (210 f).

(4) Vgl *U. Kraßnig*, Grundlagen der Zusammenarbeit zwischen Aufsichtsrat und Abschlussprüfer (2010) 47; *derselbe*, Das Zusammenwirken von Aufsichtsrat und Abschlussprüfer im Prüfungsausschuss – eine empirische Analyse, RWZ 2011, 228 (229 f); *derselbe*, Aufsichtsrat meets Abschlussprüfer – ein empirischer Befund zu einem kritischen Verhältnis, Aufsichtsrat aktuell 4/2009, 18 (20 ff); *derselbe*, Zur Verantwortlichkeit des Aufsichtsrats bei der Bestellung des Abschlussprüfers *de lege ferenda*, Aufsichtsrat aktuell 3/2008, 13.

gesetzlich explizit geregelte Ausnahmen durchbrochen wird. Solche Ausnahmen finden sich zum einen im Aktien- bzw im GmbH-Recht (§ 97 AktG; § 30l GmbHG). Demnach darf der Aufsichtsrat die Gesellschaft nur in folgenden Fällen vertreten:

- bei der Vornahme von Rechtsgeschäften der AG mit Vorstandsmitgliedern;
- bei der Führung der von der Hauptversammlung beschlossenen Rechtsstreitigkeiten der AG gegen Vorstandsmitglieder;
- bei der Einbringung von Klagen und der Führung der daraus entstehenden Rechtsstreitigkeiten der AG gegen Mitglieder des Vorstands ohne oder auch gegen einen Beschluss der Hauptversammlung, wenn die Verantwortlichkeit eines Mitglieds des Aufsichtsrats potenziell gegeben ist.

Zum anderen sieht das Unternehmensrecht in § 270 Abs 1 UGB eine Ausnahme vom prinzipiellen Vertretungsmonopol des Vorstands bzw der Geschäftsführer vor. Der Aufsichtsrat muss demnach die Gesellschaft beim Abschluss des Prüfungsvertrages mit dem von den Gesellschaftern gewählten Abschlussprüfer vertreten (und das Prüfungshonorar verhandeln). Eine Vertretung der Gesellschaft im Rahmen eines Vergabeverfahrens durch den Aufsichtsrat ist dagegen nicht vorgesehen. Eine Vertretung der Gesellschaft im Vergabeverfahren zur Bestellung des Abschlussprüfers durch den Vorstand bzw die Geschäftsführer würde jedoch wiederum dem unternehmensrechtlichen Grundsatz widersprechen, dass dieser bzw diese als jenes Organ, welches die Verantwortung für die Richtigkeit des Jahres- bzw Konzernabschlusses trägt, in keiner Weise in die Auswahl des Abschlussprüfers involviert sein dürfen und vielmehr dem Aufsichtsrat dabei eine maßgebliche Rolle zukommen soll.⁽⁵⁾

7. WEITERE RECHTLICHE UND PRAKTISCHE BEDENKEN GEGEN EINE ANWENDBARKEIT DES VERGABERECHTS BEI DER BESTELLUNG DES ABSCHLUSSPRÜFERS

7.1. Kontinuität der Abschlussprüfung

Das Unternehmensrecht sieht vor, dass der Abschlussprüfer jedes Jahr aufs Neue be-

stellt werden muss. Eine Bestellung für mehr als ein Jahr ist unternehmensrechtlich somit unzulässig.⁽⁶⁾ Eine Wiederwahl ist dagegen möglich.⁽⁷⁾ Auch wenn vergaberechtlich eine Auftragsvergabe über mehrere Jahre zulässig ist, muss daher aufgrund der unternehmensrechtlichen Vorschriften jährlich ein Vergabeverfahren durchgeführt werden, sofern man eine Kompatibilität der beiden Normkomplexe unterstellt. Ein solches Prozedere zieht jedoch für das zu prüfende Unternehmen zum einen einen enormen Verfahrensaufwand nach sich, zum anderen widerspricht dies aber vor allem dem Grundsatz der Kontinuität der Abschlussprüfung.⁽⁸⁾ Dieser besagt, dass der Prüfungsklient nicht durch einen laufenden Prüferwechsel vermeidbaren Belastungen ausgesetzt werden soll, weil die Wahrscheinlichkeit natürlich groß ist, dass nicht jedes Mal der selbe Abschlussprüfer als Bestbieter aus dem Vergabeverfahren zur Abschlussprüferbestellung hervorgeht.

7.2. Die zeitliche Komponente

Gegen eine Anwendbarkeit des Vergaberechts bei der Bestimmung des Abschlussprüfers spricht ferner die zeitliche Intensität eines formellen Vergabeverfahrens. Selbst bei einer Anwendung des verhältnismäßig unaufwendigen Verfahrens zur Bestellung des Abschlussprüfers nach den unternehmensrechtlichen Bestimmungen ergibt sich ein potenzielles zeitliches Problem, welches in der Ausschreibungspraxis von Abschlussprüfungsleistungen nur schwer bewältigbar ist. Schließlich bringt es die Sorgfaltspflicht des Aufsichtsrats mit sich, rechtzeitig einen Vorschlag für die Wahl des Abschlussprüfers vorzubereiten. Daher ist auch bei einer freien Ausschreibung (ohne Beachtung der materiellen und formellen Bestimmungen des Vergaberechts) das Zeitfenster hierfür insbesondere bei AGs im Lichte der übrigen zu beachtenden gesellschaftsrechtlichen Bestimmungen bzw berufsständischen Vorschriften ein sehr kleines. So hat die ordentliche Hauptversammlung, in der prinzipiell auch der Abschlussprüfer gewählt wird,⁽⁹⁾ in den ersten acht Monaten des Geschäftsjahres

(5) Siehe hierzu auch U. Kraßnig, Aufsichtsrat aktuell 4/2009, 21.

(6) Vgl Th. Walter in Hirschler, Bilanzrecht, § 270 UGB Rz 4; Lechner in Straube, UGB II³, § 270 Rz 3.

(7) Vgl Rückle in Kofler/Nadvornik/Pernsteiner/Vodrazka, Handbuch³, § 270 HGB Rz 13; Th. Walter in Hirschler, Bilanzrecht, § 270 UGB Rz 4.

(8) Siehe hierzu zB Stefani, Abschlussprüfung, Unabhängigkeit und strategische Interdependenzen (2002) 24; Bertl/L. Mayer, Maßnahmen zur Verbesserung der Qualität der Jahresabschlussprüfung, RWZ 2001, 338 (339); Haller/Reitbauer, Obligatorische externe Rotation – ein gewagter Weg zur Sicherung der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers, RWZ 2003, 147 (151); Gelter, Die ökonomische Diskussion um die Prüferrotation, RWZ 2001, 331 (332); Walter Doralt, Haftung der Abschlussprüfer (2005) 51.

(9) Siehe zB E. Gruber in Doralt/Nowotny/Kalss, AktG² (2012) § 104 Rz 17 f.

Beim Versuch, die beiden Rechtsbereiche in Einklang zu bringen, stößt man allerdings auf massive Schwierigkeiten.

Vergaberecht und Bestimmung des Abschlussprüfers

stattzufinden.⁽¹⁰⁾ Häufig wird die Abschlussprüfung, welche das vorherige Geschäftsjahr betrifft, materiell erst kurz vor der Hauptversammlung abgeschlossen, sodass es dem Aufsichtsrat kaum möglich ist, die diesbezüglichen Erfahrungen und Ergebnisse in seinen Wahlvorschlag einfließen zu lassen.⁽¹¹⁾ Bei einer Anwendbarkeit des Vergaberechts bei der Ausschreibung von Abschlussprüfungsleistungen würde sich diese zeitliche Problematik weiter verschärfen. Insbesondere ließe sich dies nicht mit der Verpflichtung des Aufsichtsrats, für eine rechtzeitige Bestellung des Abschlussprüfers zu sorgen, vereinbaren.

8. GEMEINSCHAFTSRECHTLICHE ÜBERLEGUNGEN

Sowohl die Bestimmungen des BVergG 2006 über die Eignungsnachweise als auch jene des UGB über Befangenheit und Ausgeschlossenheit des Abschlussprüfers basieren im Wesentlichen auf EU-Richtlinien.⁽¹²⁾ Eine systematisch-harmonisierende Auslegung scheidet daher auch auf gemeinschaftsrechtlicher Ebene.

9. LÖSUNG DER VERMEINTLICHEN NORMENKOLLISION

Die Auswahl und die Bestellung des Abschlussprüfers sind im Unternehmensrecht in § 270 Abs 1 UGB abschließend geregelt. Demnach erfolgt die Wahl des Abschlussprüfers, welcher ein Vorschlag des Aufsichtsrats vorausgeht, durch die Gesellschafter. Der Aufsichtsrat muss unverzüglich nach der Wahl mit dem gewählten Abschlussprüfer den Prüfungsvertrag abschließen und ein angemessenes Entgelt vereinbaren. Das formelle Prozedere wird durch materielle Eignungsvoraussetzungen des Unternehmensrechts ergänzt (§§ 271 ff UGB). Diese sind mit den materiellen Voraussetzungen des Vergaberechts (§§ 71 ff BVergG 2006) – wie gezeigt – nicht kompatibel. Eine

Harmonisierung der beiden Normenkomplexe kann aber vom Gesetzgeber auch gar nicht gewünscht sein, ist das Bestellungsverfahren nach den unternehmensrechtlichen Bestimmungen doch sowohl im Hinblick auf das Leistungsbild als auch im Hinblick auf das Honorar der Abschlussprüfung komplett und enthält daher keine wie auch immer gelagerte Lücke, die durch eine Anwendung vergaberechtlicher Bestimmungen geschlossen werden müsste.⁽¹³⁾ Im Gegenteil: Die Anwendung vergaberechtlicher Bestimmungen würde im Zusammenhang mit den materiellen Voraussetzungen zwangsläufig zu einer Normkollision führen. Aufgrund all der in diesem Beitrag angeführten rechtlichen und faktische Überlegungen ist evident, dass es sich bei den unternehmensrechtlichen Bestimmungen zum Bestellungsverfahren des Abschlussprüfers samt den dazugehörigen materiellen Voraussetzungen nur um spezialgesetzliche Normen handeln kann. 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 eine Anwendung des Vergaberechts im Zuge der Bestellung des Abschlussprüfers bleibt daher kein Platz.

10. AUSSCHREIBUNGSPRAXIS BEI ÖFFENTLICHEN AUFTRAGGEBERN

Auffallend ist, dass – soweit ersichtlich – sämtliche prüfungspflichtige Gesellschaften, die zugleich öffentliche Auftraggeber im Sinne des BVergG 2006 sind, ihre Abschlussprüfungsleistungen nach den Bestimmungen des Vergaberechts vergeben, sofern es zu einer Überschreitung des einschlägigen Schwellenwerts kommt. Den meisten Auftragsvergaben geht dabei ein Verhandlungsverfahren mit vorheriger Be-

Bei genauerer Betrachtung ist eine harmonisierende Auslegung der genannten Regelungsbereiche allerdings gar nicht erforderlich und vom Gesetzgeber auch nicht gewollt.

(10) Bei der GmbH hat die mindestens einmal jährlich stattfindende Generalversammlung den Jahresabschluss festzustellen (§ 36 Abs 2 und § 35 Abs 1 Z 1 GmbHG). Dieser ist sodann samt Lagebericht (ebenso wie bei der AG) in den ersten neun Monaten des Geschäftsjahres beim Firmenbuchgericht einzureichen (§ 277 UGB). Daher gelten für diese Generalversammlung der GmbH ähnliche Fristen wie für die ordentliche Hauptversammlung der AG. In der Regel erfolgt die Wahl des Abschlussprüfers in der gleichen Generalversammlung, in der auch die Feststellung des Jahresabschlusses erfolgt.

(11) Siehe auch *Eiselsberg*, Bestellung des Abschlussprüfers, 210 f.

(12) Siehe Abschnitt 2 („Eignungskriterien“) der Richtlinie 2004/18/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 31. 3. 2004 über die Koordinierung der Verfahren zur Vergabe öffentlicher Bauaufträge, Lieferaufträge und Dienstleistungsaufträge, ABL L 134 vom 30. 4. 2004, S 114, geändert zuletzt durch die Verordnung (EU) Nr 1251/2011 der Kommission vom 30. 11. 2011 zur Änderung der Richtlinien 2004/17/EG, 2004/18/EG und 2009/81/EG des Europäischen Parlaments und des Rates im Hinblick auf die Schwellenwerte für Auftragsvergabeverfahren, ABL L 319 vom 2. 12. 2011, S 43, bzw Art 22 und 29 der Richtlinie 2006/43/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 17. 5. 2006 über Abschlussprüfungen von Jahresabschlüssen und konsolidierten Abschlüssen, zur Änderung der Richtlinien 78/660/EWG und 83/349/EWG des Rates und zur Aufhebung der Richtlinie 84/253/EWG des Rates, ABL L 157 vom 9. 6. 2006, S 87.

(13) Vgl *Eiselsberg*, Bestellung des Abschlussprüfers, 209.

kanntmachung voraus.⁽¹⁴⁾ Vereinzelt wird auch auf ein offenes Verfahren mit vorheriger Bekanntmachung zurückgegriffen.⁽¹⁵⁾ Diese Vorgehensweise ist – wie bereits gezeigt – rechtlich nicht gedeckt; dies einerseits deshalb, weil die spezialgesetzliche Bestimmung des Unternehmensrechts zur Abschlussprüferbestellung (§ 270 Abs 1 UGB) jenen des Vergaberechts derogiert. Andererseits stehen die Grundsätze ordnungsgemäßer Abschlussprüfung in Verbindung mit den gesellschaftsrechtlichen Vorschriften zur Verantwortlichkeit des Aufsichtsrats bei der Auswahl des Abschlussprüfers (§ 92 Abs 4a Z 3 und 7 AktG; § 30g Abs 4a Z 3 und 7 GmbHG) einer fakultativen Auftragsvergabe nach den Bestimmungen des Vergaberechts entgegen.

Vielmehr sieht das Unternehmensrecht für die Auswahl und Bestellung des Abschlussprüfers ein spezielles, in sich geschlossenes Verfahren unter Mitwirkung des Aufsichtsrats und der Gesellschafter sowie materielle Voraussetzungen hierfür vor.

Ebenso schwer wiegt, dass in der Ausschreibungspraxis regelmäßig Verträge zur Durchführung von Abschlussprüfungsleistungen über mehrere Jahre (samt optionaler Möglichkeit zur Verlängerung um weitere Jahre) abgeschlossen werden.⁽¹⁶⁾ Diese Vorgehensweise widerspricht eindeutig den Vorgaben des Unternehmensrechts, wonach der Abschlussprüfer jedes Jahr aufs Neue bestellt werden muss und eine Bestellung für mehr als ein Jahr unzulässig ist. Der Aufsichtsrat bewertet in weiterer Folge das Zuschlagskriterium „Preis“ aufgrund des angebotenen Gesamtpreises für die Vertragslaufzeit für den definitiven und den optionalen Leistungsteil, wobei keine weiteren Aufwendungen des Abschlussprüfers zur Abrechnung gebracht werden dürfen. Die angebotenen Preise stellen daher Pauschalpreise dar. Dabei berufen sich die öffentlichen Auftraggeber regelmäßig auf § 2 Z 26 lit e BVergG 2006, welcher jedoch – wie gezeigt – gar nicht zur Anwendung gelangen darf. Das Problem der geschilderten Vorgehensweise besteht darin, dass dem Abschlussprüfer eine seriöse Preiskalkulation für mehrere Jahre nicht möglich ist, weil er die Entwicklung des

Unternehmens, welche sich stets auch auf den Umfang der Abschlussprüfung auswirkt, nicht antizipieren kann. Folgerichtig kann der Aufsichtsrat auch nicht seiner Verantwortung gemäß § 270 Abs 1 UGB nachkommen, mit dem Abschlussprüfer ein angemessenes Prüfungshonorar abzuschließen.

11. HAFTUNGSFRAGEN

Den Aufsichtsrat bzw den Prüfungsausschuss treffen im Zusammenhang mit der Abschlussprüfung umfassende Pflichten. Diese beschränken sich nicht nur auf eine laufende Überwachung der Abschlussprüfung (§ 92 Abs 4a Z 3 AktG; § 30g Abs 4a Z 3 GmbHG), sondern umfassen auch ein Mitwirken des Aufsichtsrats bei der Auswahl des Abschlussprüfers. Gemäß § 270 Abs 1 UGB muss der Aufsichtsrat den Gesellschaftern einen Wahlvorschlag hinsichtlich des Abschlussprüfers unterbreiten, der wiederum vom Prüfungsausschuss – sofern ein solcher einzurichten ist – vorzubereiten ist (§ 92 Abs 4a Z 7 AktG; § 30g Abs 4a Z 7 GmbHG).

Die Überwachung der Abschlussprüfung durch den Aufsichtsrat bzw den Prüfungsausschuss hat sich darauf zu beziehen, ob diese unter Berücksichtigung einschlägiger Fachgutachten und Prüfungsstandards und somit qualitativ hochwertig durchgeführt wird. Dabei ist nicht zuletzt auch insbesondere darauf zu achten, dass der Ablauf des Prüfungsprozesses *state of the art* bzw *lege artis* erfolgt. Diese Verantwortung ist vor allem im Lichte des (zunehmenden) Stellenwerts von IKS- bzw Prozessprüfungshandlungen in der Prüfungspraxis, welche aufgrund von zeitökonomischen Überlegungen frühzeitig (in der Regel noch während des laufenden zu prüfenden Geschäftsjahres) zu erfolgen haben, von besonderer Bedeutung.⁽¹⁷⁾ Wenn es allerdings aufgrund der Durchführung eines Vergabever-

(14) Vgl hierzu anstatt vieler zB die Ausschreibungen von (Abschluss-)Prüfungsleistungen folgender Institutionen: Niederösterreichische Landeskliniken-Holding (Juni 2012); Energie Steiermark (Dezember 2013); Linz AG (Oktober 2014); ORF (Dezember 2014). Sämtliche öffentliche Ausschreibungen wurden unter <http://www.ankoe.at> zu den genannten Zeitpunkten veröffentlicht und vom Verfasser abgerufen.

(15) Vgl hierzu beispielhaft Landeskrankenanstalten – Betriebsgesellschaft – KABEG Anstalt öffentlichen Rechts (Oktober 2011); Landeskrankenanstalten – Betriebsgesellschaft – KABEG Anstalt öffentlichen Rechts (September 2014). Sämtliche öffentliche Ausschreibungen wurden unter <http://www.ankoe.at> zu den genannten Zeitpunkten veröffentlicht und vom Verfasser abgerufen.

(16) Siehe zB die Ausschreibungen von (Abschluss-)Prüfungsleistungen folgender Institutionen: Niederösterreichische Landeskliniken-Holding (Juni 2012); Energie Steiermark (Dezember 2013); Linz AG (Oktober 2014); Landeskrankenanstalten – Betriebsgesellschaft – KABEG Anstalt öffentlichen Rechts (Oktober 2011); Landeskrankenanstalten – Betriebsgesellschaft – KABEG Anstalt öffentlichen Rechts (September 2014). Sämtliche öffentliche Ausschreibungen wurden unter <http://www.ankoe.at> zu den genannten Zeitpunkten veröffentlicht und vom Verfasser abgerufen.

(17) Siehe hierzu ISA 330.8 ff und ISA 330 A 17 ff und in diesem Zusammenhang ferner Th. Walter in Hirschler, Bilanzrecht, § 270 UGB Rz 4; Rückle in Kofler/Nadvornik/Pernsteiner/Vodrazka, Handbuch³, § 270 HGB Rz 48 mwN; U. Kraßnig, Erkennbarkeit der Strategiekrisis – Möglichkeiten und Grenzen für den Wirtschaftsprüfer, in FS Schlager (2012) 599; derselbe, Die Erkennbarkeit der Strategiekrisis durch den Wirtschaftsprüfer, Aufsichtsrat aktuell 4/2012, 12.

Vergaberecht und Bestimmung des Abschlussprüfers

fahrens nach den Bestimmungen des BVergG 2006 zu einer Verzögerung bei der Bestellung des Abschlussprüfers kommt, ist nicht gewährleistet, dass solche IKS- bzw Prozessprüfungshandlungen zeitgerecht durchgeführt werden. Damit kann der Aufsichtsrat als ausschreibendes Organ für Mängel der Abschlussprüfung ursächlich sein, die er eigentlich durch seine Überwachungstätigkeit gemäß § 92 Abs 4a Z 3 AktG bzw § 30g Abs 4a Z 3 GmbHG verhindern soll. Ferner wird der Aufsichtsrat in Anbetracht dessen auch nicht seiner Verantwortung im Zusammenhang mit der Auswahl des Abschlussprüfers gemäß der Bestimmungskombination des § 270 Abs 1 UGB iVm § 92 Abs 4a Z 3 AktG bzw § 30g Abs 4a Z 3 GmbHG gerecht, welche eine rechtzeitige Bestellung gewährleisten soll.

Weiterhin normiert § 270 Abs 1 UGB, dass der Aufsichtsrat für die Angemessenheit des Prüfungshonorars, welches stets ein Indikator für die Prüfungsqualität ist,⁽¹⁸⁾ verantwortlich ist. Wenn nun mit dem Abschlussprüfer ein unangemessen hohes oder ein unangemessen niedriges Prüfungshonorar abgeschlossen wird, müssen die daraus unter Umständen resultierenden Prüfungsmängel vom Aufsichtsrat vertreten werden.

Bei den eben zitierten gesellschafts- bzw unternehmensrechtlichen Verstößen des Aufsichtsrats in Bezug auf seine Verantwortung im Hinblick auf die Abschlussprüfung muss dieser mit haftungsrechtlichen Konsequenzen rechnen. Dies gilt vor allem dann, wenn der Aufsichtsrat bzw der Prüfungsausschuss ihrer infolge einer mangelhaften Abschlussprüfung vertieften Prüfungspflicht kraft Ingerenz nicht in ausreichendem Ausmaß nachkommen und der Jahresabschluss fehlerhaft ist. Die Ingerenz beruht dabei darauf, dass der Aufsichtsrat die mangelhafte Abschlussprüfung (mit)verursacht hat, weil etwa aufgrund der verzögerten Bestellung des Abschlussprüfers IKS- und Prozessprüfungshandlungen nicht (rechtzeitig) durchgeführt wurden oder weil zB aufgrund eines unangemessen niedrigen Prüfungshonorars der

Abschlussprüfer nicht sämtliche erforderliche Prüfungshandlungen setzte.

12. FAZIT

In den vorangegangenen Ausführungen wurde die rechtliche und praktische Inkompatibilität des Vergaberechts mit dem Unternehmensrecht bei der Bestellung des Abschlussprüfers nachgewiesen. Hierfür lassen sich im Wesentlichen folgende Gründe ins Treffen führen:

- Die vergaberechtlich erforderlichen Eignungsnachweise können im Widerspruch zur unternehmens- und berufsrechtlich normierten Verschwiegenheitspflicht stehen.
- Die unternehmensrechtlichen Ausschlussgründe lassen sich mehrheitlich nicht in ein Vergabeverfahren nach den Bestimmungen des Vergaberechts integrieren.
- Ein jährlich durchzuführendes Vergabeverfahren widerspricht dem Grundsatz der Kontinuität der Abschlussprüfung.
- Die vollständige Durchführung eines nicht zuletzt auch zeitlich aufwendigen Vergabeverfahrens nach den Bestimmungen des Vergaberechts kann einer rechtzeitigen Bestellung des Abschlussprüfers entgegenstehen.
- Der für die Auswahl des Abschlussprüfers verantwortliche Aufsichtsrat darf die zu prüfende Gesellschaft in einem Vergabeverfahren nicht vertreten.

Bei genauerer Betrachtung ist eine harmonisierende Auslegung der genannten Regelungsbereiche allerdings gar nicht erforderlich und vom Gesetzgeber auch nicht gewollt. Vielmehr sieht das Unternehmensrecht für die Auswahl und Bestellung des Abschlussprüfers ein spezielles, in sich geschlossenes Verfahren unter Mitwirkung des Aufsichtsrats und der Gesellschafter sowie materielle Voraussetzungen hierfür vor, sodass eine parallele Anwendbarkeit des allgemeinen Vergaberechts aufgrund der *Lex specialis*-Regel abzulehnen ist.

Eine parallele Anwendbarkeit des allgemeinen Vergaberechts ist aufgrund der *Lex specialis*-Regel abzulehnen.

(18) Siehe im Zusammenhang mit unangemessen hohen Prüfungshonoraren etwa *Milla/Rödler*, Auswahl und Beauftragung des Abschlussprüfers, in *Kalls/Kunz*, Handbuch für den Aufsichtsrat (2010) 557 (560); siehe zur Prüfungsforschung in diesem Zusammenhang etwa *Guo/Ma/Zhang*, The Relation between Auditors' Fee and Corporate Misreporting (2012), online abgerufen am 29. 10. 2014 unter https://aaahq.org/AM2012/KC_program_PublishBySection.cfm?sectionID=4; siehe zur Prüfungsforschung im Zusammenhang mit unangemessen niedrigen Prüfungshonoraren zB *Laux/Newman*, Auditor Liability and Client Acceptance Decision, *The Accounting Review* 2010, 261 (270); *Chan/Ezzamel/Gwilliam*, Determinants of Audit Fees for Quoted UK Companies, *Journal of Business Finance & Accounting* 1993, 765 (767 f); *Firth*, The Provision of Non-audit Services and the Pricing of Audit Fees, *Journal of Business Finance & Accounting* 1997, 511 (512 f); *Simunic*, The Pricing of Audit Services: Theory and Evidence, *Journal of Accounting Research* 1980, 161 (172); *Ye/Carson/Simnett*, Threats to Auditor Independence: The Impact of Relationship and Economic Bonds, *Auditing: A Journal of Practice and Theory* 2011, 121.