Prüfung der Vergütungen von Vorstand und Aufsichtsrat

WP/StB/RA Prof. Dr. Klaus-Peter Hillebrand
BBU Verband Berlin-Brandenburgischer Wohnungsunternehmen e.V.
19.11.2026

GdW Die Wohnungswirtschaft Deutschland

I.
Prüfung der Vergütung des Vorstandes

Vorstandsvergütung

- **Rechtsgrundlage des Vergütungsanspruchs**
  - Anstellungsvertrag zwischen WU und Vorstandsmitglied
    ➔ es gilt **Dienstvertragsrecht (§§ 611 ff BGB)**
  - Ergänzung und teilweise Überlagerung durch § 87 AktG
  - § 24 GenG regelt nur: „Die Mitglieder des Vorstands können besoldet oder unbesoldet sein.“

Rechtsgrundlage des Vergütungsanspruchs

- Wurde kein Anstellungsvertrag geschlossen oder stellt sich dieser als unwirksam heraus ➔ Vorstandsmitglied hat (bei entsprechender Tätigkeit) Anspruch auf die **„übliche Vergütung“** gemäß § 612 Abs. 2 BGB.

- Wird Vorstandsmitglied ausnahmsweise gerichtlich bestellt (AG) ➔ Anspruch auf **Ersatz angemessener barer Auslagen** und auf die **übliche und angemessene Vergütung** nach § 85 Abs. 3 Satz 1 AktG

Vielfalt der Vergütungsformen/Elemente

Vertragsfreiheit bezgl. Inhalt des Vorstandsanstellungsvertrags		
Monatliches Festgehalt	**Tantiemen** (bezogen auf Finanzkennzahlen, z. B. Umsatz oder Dividende)	**Boni** (bezogen auf ein Ereignis, z. B. Abschluss einer Transaktion)
„Nachträgliche Anerkennungsprämien“	Aktienbezogene Komponenten (z. B. Aktienoptionen)	Sonstiges (z. B. Dienstwagen, D&O Versicherung)
Plus Nebenleistungen, z. B. Altersversorgung, Direktzusage, Pension		

Einflussgrößen auf die Vorstandsvergütung

- **Aktienrechtliche Vorgaben: Vergütung muss angemessen sein**

- **Grenze der Angemessenheit gem. § 87 Abs. 1 AktG**
  - Aufgaben/Resort und persönliche Leistungen des Vorstandsmitglieds
  - Lage der Gesellschaft
  - Üblichkeit in horizontaler und vertikaler Hinsicht
  - Variable Vergütungsbestandteile sollen mehrjährige Bemessungsgrundlage haben
  - Begrenzungsmöglichkeit für außergewöhnliche Entwicklungen

Einflussgrößen auf die Vorstandsvergütung

- **Vergütung kann herabgesetzt werden (§ 87 Abs. 2 AktG)**

- Weitergehende Vorgaben in bestimmten regulierten Branchen:
  - Kreditinstitute
  - Finanzdienstleistungsinstitute
  - Versicherungen
  - Kapitalverwaltungsgesellschaften

Vorgaben des DCGK

Ziffer	Inhalt
4.2.3 Abs. 2 S. 2	Vereinbarung fixer **und** variabler Vergütungsteile
4.4.3 Abs. 2 S. 3 bis 9	**Variable Vergütungsbestandteile:** • Mehrjährige und im Wesentlichen zukunftsbezogene Bemessungsgrundlage • Berücksichtigung sowohl positiver als auch negativer Entwicklungen • Betragsmäßige Hochgrenzen • Bezogen auf anspruchsvolle, relevante Parameter • Ausschluss nachträglicher Änderung der Erfolgsziele oder Vergleichsparameter • Keine vorzeitige Auszahlung mehrjähriger Bestandteile
4.2.3 Abs. 3	Festlegung des angestrebten Versorgungsniveaus bei Versorgungszusagen und Berücksichtigung des jährlichen und langfristigen Aufwands für das Unternehmen
4.2.3 Abs 4	Beschränkung von Abfindungen bei vorzeitiger Beendigung: • Abfindungs-Cap von zwei Jahresvergütungen bzw. Restlaufzeit des Anstellungsvertrages • Keine Zahlung bei Beendigung der Anstellung aus einem vom Vorstand zu vertretenden wichtigen Grund
4.2.3 Abs. 5	Leistungszusagen **bei Beendigung der Vorstandstätigkeit infolge Kontrollwechsel** nicht mehr als 150% des Abfindungs-Caps

Zuständigkeit für die Festsetzung der Vorstandsbezüge

- **Aufsichtsrat** zuständig für Vergütungsfestsetzung (§ 87 Abs. 1 Satz 1 AktG:
  - eine seiner wichtigsten und schwierigsten Aufgaben

- § 107 Abs. 3 Satz 3 AktG: **Nicht zulässig** ist die Delegation der Vergütungsentscheidung auf Personalausschuss, Gesamtorgan ist zuständig
- Personalausschuss kann mit vorbereitenden Aufgaben betreut werden ➔ abschließende Entscheidung zwingend im Plenum

- **e.G.:** § 39 Abs. 1 GenG: Aufsichtsrat ist zuständig (Abschluss des Anstellungsvertrages). Ist nach der Satzung kein Aufsichtsrat zu bilden, wird die Genossenschaft durch einen von der Generalversammlung gewählten Bevollmächtigten vertreten.

Angemessenheit der Bezüge

- Zentrale Vorschrift des Vergütungsrechts: **§ 87 Abs. 1 AktG**

- **Bezüge müssen in einem angemessenen Verhältnis zu den Aufgaben und Leistungen des Vorstandsmitglieds sowie zur Lage der Gesellschaft stehen.**

- § 87 Abs. 1 AktG fokussiert auf **Gesamtbezüge** des Vorstands, die in ihrer Summe angemessen sein müssen
  - Unbestimmter Rechtsbegriff: Leistungen
  - Kriterium: Üblichkeit

Bestandteil Fixgehalt

- Erfolgsunabhängige **Fixvergütung** als Grundvergütung
  - für einen angemessenen Lebensunterhalt
  - zahlbar monatliche Raten

Variable Vergütungselemente

- Die meisten Vergütungssysteme enthalten **variable Vergütungskomponenten**
- Häufig Unterteilung in
  - kurzfristige (häufig einjährige) i. d. R. **Jahresbonus** in Form einer Barzahlung und
  - **langfristige Komponente,** i. d. R. aktienorientiert

Variable Vergütungselemente

- **Definition der Ziele:** Klare Orientierung an Unternehmensperformance, teilweise auch an nicht finanziellen Faktoren
- **Anforderungen an die Ziele:** Ambitionierte Zielsetzungen mit unterschiedlichen Bezugspunkten
- **Performance:** bezogen auf bestimmte Kennzahlen im Vergleich zum Wettbewerb / Performance der Aktie
- **Berechnung der Ziele:** Grundlage mehrjährige Bemessungsgrundlage

Variable Vergütungselemente

- Verhältnis von kurz- und langfristigen Elementen muss langfristigen Verhaltensanreiz setzen.

- **Aktienoptionsrechte (§ 87 Abs. 1 Satz 1 AktG)**
  - Bereitstellung der Aktien, mit denen Optionen anschließend bedient werden sollen.
  - Hauptversammlung beschließt über
    - bedingte Kapitalerhöhung (§ 192 Abs. 2 Nr. 3 AktG)
    - genehmigte Kapitalerhöhung (§ 202 Abs. 1 AktG)
    - Erwerb eigener Aktien (§ 71 Abs. 1 Nr. 8 AktG)

Variable Vergütungselemente

- **Tatsächliche oder schuldrechtliche Aktienoptionen**

- werden gewährt bei Erfüllung materieller Anspruchsvoraussetzungen (Erfolgsziele) ➔ erst dann entsteht der Anspruch
    - Wahl und Kombination der richtigen Erfolgsziele
    - schwierigster Teil der Vergütungsentscheidung

Variable Vergütungselemente

- **Tatsächliche oder schuldrechtliche Aktienoptionen**

- Festlegung gemäß § 193 Abs. 2 Nr. 4 AktG
  - „Preis“ / Höhe der Option
  - Erwerbsmodalitäten
  - Ausübungszeitraum
  - Wartefrist bis zur erstmaligen Ausübung festzulegen
  - Aufteilung der Bezugsrechte auf Mitglieder der Geschäftsführungen und Arbeitnehmer, Erfolgsziele, Erwerbs- und Ausübungszeiträume und Wartezeit für die erstmalige Ausübung (mindestens vier Jahre)

Angemessenheit der Vorstandsvergütung

- **Marktvergleich** (horizontale Angemessenheit)
  - Branchen-, Unternehmensgrößenvergleich, Geschäftsinhalt und Umfang
- **Interner Vergleich** (vertikale Angemessenheit)
  - Vergleich interner Gehaltsstrukturen
- **Strukturelle Gestaltung** (Nachhaltigkeit, Transparenz und Nachvollziehbarkeit)
  - ggf. mehrjährige Bemessungsgrundlagen, Performancebewertung, gestaffelte Auszahlung

Einflussgrößen der Vorstandsvergütung

Unternehmen	Position	Person	Arbeitsmarkt
• Branche • Ertragslage • Anteilseigner/ Kommunales Unternehmen • Vergütungspolitik	• Funktion • Ressort • Hierarchischer Rang • Größe des Vorstands	• Persönliche Leistung • Spezifische Erfahrung • Ausbildung • Lebensalter • Mandatsdauer	• Angebot und Nachfrage • Marktrahmen der Vergütung

Prüfung der Vorstandsvergütung

- **Unternehmensinformationen**
  - Aktueller Geschäftsbericht (inkl. Entwicklung der letzten drei Jahre)
  - Geschäftsstrategie / Mittelfristplanung
  - Organigramm Aufsichtsratsprotokolle

- **Position**
  - Ressort-/Geschäftsverteilung im Vorstand
  - Geschäftsordnung des Vorstands

Prüfung der Vorstandsvergütung

- **Person**
  - Berufliche Werdegänge der Vorstände
- **Vergütung**
  - Dienstverträge (inkl. aller Nachträge/Aktualisierungen)
  - Zusammenstellung aller Vergütungselemente/-systeme (inkl. Entwicklung der letzten drei Jahre)

Prüfung der Vorstandsvergütung

- **Monetäre Bezüge**
  - Festbezüge (Höhe, Entwicklung)
  - Kurzfristige variable Bezüge (Höhe, Bemessungsgrößen, Berechnungsmodus, Begrenzung)
  - Lang-/mittelfristige variable Bezüge (Gestaltungsform, Höhe, Zeitraum, Bemessungsgrößen, Berechnungsmodus, Begrenzung)
  - Prüfung der Gehaltszahlung

    1) Auszahlung an Vorstandsmitglied

    2) Korrekte Erfassung im Buchwerk

        - LoBu/FiBu

Prüfung der Vorstandsvergütung

- **Nebenleistungen/Leistungszusagen**
  - Betriebliche Altersversorgung (inkl. Invaliditäts-/Hinterbliebenenversicherung)
  - Unfallversicherung
  - Dienstwagen
  - Abfindungen, Übergangsgelder, CoC-Zusagen
  - D&O-Versicherungen
  - Wettbewerbsklauseln

Prüfung der Vorstandsvergütung/Einzelfälle

- **Dienstwagen**
  - Größe, Vertrag, Angemessenheit
  - Lohnsteuer, geldwerter Vorteil
- **Lohn- und Gehaltsabrechnung**
  - Schnittstelle Lohnbuchhaltung/Finanzbuchhaltung
- **Altersversorgung**
  - Direktzusage, Rückdeckungsversicherung, Pensionsrückstellungen

Pensionsrückstellungen

- Pensionsrückstellungen: bilanztechnische Verfahren zur Aufzeigung zukünftiger Pensionsverpflichtungen gegenüber Vorständen
- Pensionsgutachten müssen nachvollziehbar sein
- aus **Gutachten** muss ersichtlich sein:
    - Angewandter Abzinsungssatz
    - Veränderung der Abzinsung gegenüber Vorjahr
- Veränderung der Abzinsung ist als Zinsertrag oder Zinsaufwand zu erfassen
- Im Anhang ist der noch nicht berücksichtigte Unterschiedsbetrag anzugeben.

Verrechnungsmöglichkeiten

- § 246 Abs. 2 HGB; Verrechnungsmöglichkeiten
- gilt nicht für: unfertige Leistungen und erhaltene Anzahlungen
  - Grund: keine Aufrechnungslage
Forderung noch nicht fällig
  - gilt für: Altersversorgungsverpflichtungen
- übersteigt der beizulegende Zeitwert der Vermögensgegenstände den Betrag der Schulden, ist der übersteigende Betrag unter einem gesonderten Posten zu aktivieren.
- Möglichkeit, Pensionsrückstellungen nicht offen in Bilanz auszuweisen

Verrechnungsmöglichkeiten

- Verrechnung der Pensionsrückstellung muss erfolgen mit VG,
  - die dem Zugriff aller übrigen Gläubiger entzogen sind (Insolvenzsicherheit)
  - ausschließlich der Erfüllung von Schulden aus Altersversorgungsverpflichtungen dienen

- Typische Fälle:
  - Wertpapiervermögen
  - Rückdeckungsansprüche (Rückdeckungsversicherung)

- Eindeutige Vertragsformulierungen notwendig

- Wenn Voraussetzungen erfüllt, besteht Verrechnungspflicht

Verrechnungsmöglichkeiten

- Aktivwert < Passivwert
  - Differenz ist weiterhin unter „Pensionsrückstellung“ auszuweisen, stellt den Regelfall dar
- Aktivwert ≠ Passivwert
  - Differenz ist als „aktiver/passiver Unterschiedsbetrag“ aus der Vermögensverrechnung" auszuweisen
- Verrechnungspflicht auch für Aufwendungen und Erträge
- Angabepflichten im Anhang (§ 285 Nr. 25 HGB)
  - Beizulegender Zeitwert der verrechneten VG
  - Erfüllungsbetrag der verrechneten Schulden (Pensionsrückstellungen)
  - Verrechnete Aufwendungen und Erträge

Erfüllung von betrieblichen Versorgungszusagen (Betriebsrenten)

- Arbeitsvertragliche Vereinbarungen zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer (Geschäftsführung, Vorstand) zu Versorgungen nach aktivem Erwerbsleben

- Zusagen werden arbeitgeberseitig erfüllt durch:
  - externe Versorgungsträger oder
  - durch eine Direktzusage (geht in der Praxis zurück; Bilanzausweis, Kostenbelastung, Insolvenzsicherung etc.)



Versorgungsbezug – lohnsteuerlicher Begriff

- Arbeitnehmereinkünfte (Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit) auch nach aktivem Erwerbsleben

- § 19 Abs. 2 S. 2 EStG **„Versorgungsbezüge** sind das Ruhegehalt, Witwen- oder Waisengeld, der Unterhaltsbeitrag oder ein gleichgelagerter Bezug… oder….nach Nr. 2 …in anderen Fällen **Bezüge und Vorteile aus früheren Dienstleistungen…“**

  ➔ Monatlicher Versorgungsbezug, den ehemaliger Arbeitgeber oder in dessen Auftrag Unterstützungskasse zahlt, ist lohnsteuerpflichtig.

Versorgungsbezug – lohnsteuerlicher Begriff

- Ansatz des **Versorgungsfreibetrags** und des **Zuschlags zum Versorgungsfreibetrag** dabei zur „Steuerminderung“ im Ansatz prüfen (vgl. § 19 Absatz 2 Satz 1 EStG).

- Ist die Zahlstelle des Versorgungsbezuges nicht der Arbeitgeber, sondern z. B. die Unterstützungskasse, dann übernimmt diese die steuerlichen Pflichten des Arbeitgebers.

Versorgungsbezug Sozialversicherung

- Versorgungsbezüge sind bei krankenversicherungspflichtigen Arbeitnehmern kranken- und pflegeversicherungspflichtig.
- Beiträge zur Kranken-/Pflegeversicherung (KV/PV) trägt Versorgungsbezug-Empfänger in voller Höhe allein, Abzug vom Versorgungsbezug ist vom Arbeitgeber vorzunehmen.
- Beitragsabführung an entsprechende gesetzliche Krankenkasse ist erforderlich.
- Bei nicht krankenversicherungspflichtigen Arbeitnehmern (z. B. privat krankenversichert) fallen keine Beiträge zur KV/PV an.
- Weitere Beiträge zur Sozialversicherung sind nicht (auch nicht vom Arbeitgeber) zu entrichten.

Mitnahme des Dienstwagens

- Zum Zeitpunkt der Übergabe des Dienstwagens an ausscheidenden Arbeitnehmer ist Wert des Fahrzeugs zu ermitteln (Händlerverkaufswert). Dieser Wert bildet Bemessungsgrundlage für Lohnsteuer.
  - **= Sonstiger Bezug**
    (vgl. § 38 a Abs. 3 Satz 2 EStG), der spätestens im Rahmen der letzten Gehaltsabrechnung lohnsteuerpflichtig nach individuellen Besteuerungsmerkmalen abzurechnen ist.



Mannesmann-Urteil

- **BGH-Urteil vom 21.12.2005 (Az. 3 StR 470/04) - Auswirkungen auf die Praxis**
  - Der BGH stellte im sogenannten Mannesmann-Urteil in Bezug auf nachträgliche Sonderzahlungen oder sogenannte Anerkennungsprämien ein dreistufiges Prüfungsschema für deren Wirksamkeit auf. Es unterscheidet danach:
    - ob Prämie bereits im Dienstvertrag als variable Vergütung vorgesehen ist **oder**
    - ob der Gesellschaft im Gegenzug für Zahlung ein kompensierbarer Vorteil entsteht **oder**
    - ob Sonderzahlung ausschließlich belohnenden Charakter ohne kompensierende Wirkung hat und damit bereits nach § 87 Abs. 1 S. 1 AktG unzulässig ist.

Abfindungszahlung

- Wurde **Abfindungszahlung** vereinbart, ist dieser Betrag lohnsteuerpflichtig nach persönlichen Besteuerungsmerkmalen abzurechnen.

- Im Rahmen der Gehaltsabrechnung ist zu prüfen, ob ermäßigte Besteuerung „Fünftelungsverfahren“ erfolgen kann (vgl. §§ 24 i. V. mit 34 EStG).

- Ermäßigte Besteuerung setzt **Zusammenballung von Einkünften** voraus, die in der Regel gegeben ist.

- „Echte Abfindungen“ (Verlust des Arbeitsplatzes aus betrieblichen Gründen) sind sozialversicherungsfrei.

Zusammenballung

- **Zusammenballung** liegt vor (vgl. Abfindungserlass lt. BMF-Schreiben vom 01.11.2013 Rz. 9 ff BStBl. I S. 1326), wenn…
  - durch Entschädigungszahlung der bis zum Jahresende wegfallende Arbeitslohn überschritten wird oder
  - im Jahr des Zuflusses der Entschädigung noch weitere (andere) Einkünfte erzielt werden, die Arbeitnehmer nicht bezogen hätte, wenn Dienstverhältnis „ungestört“ fortgesetzt worden wäre und er dadurch mehr erhält, als er bei normalem Ablauf der Dinge erhalten hätte.

- Prüfung der Zusammenballung muss Arbeitgeber vornehmen.
- Sollte keine Zusammenballung der Einkünfte vorliegen, ist Besteuerung als „sonstiger Bezug“ vorzunehmen.

Prämienzahlung

Prämienzahlung/„Goldener Handschlag“ zum Ausscheidungsstichtag
„Vergütung für mehrere Jahre“



- **Begriffsdefinition laut BFH** (vgl. BFH-Urteil vom 14.10.2004, BStBl 2005 II S. 289):
  - Tätigkeit muss mindestens zwei Kalenderjahre umfassen und
  - über einen Zeitraum von mehr als zwölf Monaten Zahlung erfolgt sein (vgl. § 34 Absatz 2 Nr. 4 EStG).
  - Zahlung muss außerdem auch Merkmal der „Außerordentlichkeit“ erfüllen (Einkünfte dürfen nicht dem typischen oder vertragsmäßigen Ablauf entsprechen, bspw. nicht allen Arbeitnehmern gezahlt werden oder ohne Rücksicht auf langjährige Betriebszugehörigkeit)

II.
Prüfung der Vergütung von Aufsichtsräten

Aufsichtsratsvergütung

- Rolle des Aufsichtsrats für die Unternehmensführung wird immer bedeutender
  - Aufsichtsrat hat über Besetzung und Incentivierung es Vorstands maßgeblichen Einfluss auf zukünftige Entwicklung von Unternehmen
  - Kienbaum: „Diese Verantwortungsträger müssen sich über fachliche und persönliche Kompetenz auszeichnen und für eine professionelle Ausführung der Überwachungstätigkeit ein durchaus signifikantes und steigendes Zeitinvestment aufbringen. Dafür ist eine angemessene Vergütung Voraussetzung.

Aufsichtsratsvergütung

- Zuwendung für ein Mandat im Aufsichtsrat einer AG, KGaA, Gen, GmbH > 500 AN

- Vergütung wird in Satzung festgesetzt oder von HV bewilligt
  - als monatlich gleichbleibender Betrag,
  - als Gewinnanteil
  - Kombination

Vergütung von Aufsichtsratsmitgliedern

- **§ 113 Abs. 1 AktG**
  - Den AR-Mitgliedern kann für ihre Tätigkeit eine Vergütung gewährt werden. Sie kann in der Satzung festgesetzt oder von der Hauptversammlung (GV) bewilligt werden. Sie soll in einem angemessenen Verhältnis zu den Aufgaben der AR-Mitglieder und zur Lage der Gesellschaft stehen.

- **§ 113 Abs. 3 AktG**
  - Wird den Aufsichtsratsmitgliedern ein Anteil am Jahresgewinn der Gesellschaft gewährt, so berechnet sich der Anteil nach dem Bilanzgewinn, vermindert um einen Betrag von mindestens vier vom Hundert der auf den geringsten Ausgabebetrag der Aktien geleisteten Einlagen. Entgegenstehende Festsetzungen sind nichtig.

Vergütung von Aufsichtsratsmitgliedern

- **§ 36 Abs. 2 GenG**
  - Die Mitglieder dürfen keine nach dem Geschäftsergebnis bemessene Vergütung (Tantieme) beziehen.

- Vergütungen sind gemäß § 18 EStG einkommensteuerpflichtig.
- Vergütungen sind gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG für Selbständige auch umsatzsteuerpflichtig (Ausnahme Kleinunternehmerregelung).

Vergütung von Aufsichtsratsmitgliedern

- **Regelungskompetenz für die AR-Vergütung**
  - Liegt ausschließlich bei der General- bzw. Vertreterversammlung (e.G.) / Hauptversammlung (AG) bzw. Satzungsregelung
  - keine Zuständigkeit von Vorstand oder Aufsichtsrat
  - Schutzzweck: Gewährleistung der Unabhängigkeit der AR-Mitglieder

Rechtsgrundlage für AR-Vergütung

- Satzungsregelung
- Beschluss der Mitglieder-, Vertreterversammlung
- Vorstand ist nicht zuständig!
- Geschäftsordnung ist nicht ausreichend! (entsprechend § 113 Abs. 1 Satz 2 AktG)

- Bei Fehlen einer Rechtsgrundlage:
  - nur Anspruch auf Aufwandsentschädigung!



Vergütung von Aufsichtsratsmitgliedern

- **Aufwandsentschädigung**
  - Fehlt es an einer Satzungsregelung oder an einem Beschluss der GV, besteht lediglich ein Anspruch auf Aufwandsentschädigung.
  - Dieser folgt unmittelbar aus § 670 BGB und bedarf keiner weiteren Grundlage.
  - Aufwandsentschädigung erfasst nur die tatsächlich getätigten Aufwendungen im Interesse der Genossenschaft (Fahrkosten, Kommunikationskosten, Verpflegung etc.).
  - Nicht erfasst wird der mit der AR-Tätigkeit verbundene Zeitaufwand.
  - Möglich ist Pauschalierung (Sitzungsgeld) in Höhe der durchschnittlichen Aufwendungen.

AR-Vergütung

- **feste Vergütung** (jährlich/monatlich)
- **variable Vergütung**
  - auch neben fester Vergütung zulässig (anders als bei Vorstand / Gf.)
  - Berechnung z. B. auf Stundenbasis
  - § 36 Abs. 2 GenG: keine nach dem Geschäftsergebnis bemessene Vergütung (Tantieme)!
- **Sitzungsgelder** (Größenordnung)
- Leistungen zur **Altersversorgung**
- **sonstige Zuwendungen** in Geld / geldwerter Vorteil
- **Sachzuwendungen** (z. B. Fahrzeugüberlassung)

Bemessung der AR-Vergütung

- Vergütung muss in einem angemessenen Verhältnis stehen
  - zu den Aufgaben / Funktion der Aufsichtsratsmitglieder (z. B. Aufsichtsratsvorsitz, Teilnahme an Ausschüssen)
  - zur Größe des Aufsichtsratsgremiums
  - zur Größe / wirtschaftlichen Situation des Unternehmens (entsprechend § 113 Abs.1 Satz 3 AktG)
- Gleichbehandlungsgebot: Zulässigkeit von Differenzierungen zwischen den AR-Mitgliedern nur, wenn sachlich gerechtfertigt
- Sondervergütungen nur bei zusätzlichen Leistungen

Vergütung von Aufsichtsratsmitgliedern

- **Aufwandsentschädigung**
  - Aufwandentschädigung erfasst auch die Kompensation von Schäden, die im Zusammenhang mit der AR-Tätigkeit stehen (Autounfall während einer Dienstfahrt, etc.).
  - Kompetenz für die Auszahlung der Aufwandsentschädigung liegt beim Vorstand.
  - Vorstand kann diesbezüglich eine gemeinsame Regelung mit dem AR treffen.
  - Dieser hat die Aufwandsentschädigung auf ihre Erforderlichkeit und Angemessenheit zu überprüfen.

Vergütung von Aufsichtsratsmitgliedern

- **Vergütungsregelung**
  - Möglich ist die Gestaltung durch die Satzung oder durch Beschluss der GV oder VV.
  - Regelung durch einfache Beschlussfassung ist vorzugswürdig, da flexibler.
  - Es genügt ein einfacher Mehrheitsbeschluss.
  - Das Erfordernis einer Beschlussfassung betrifft sowohl das „Ob“ als auch die Höhe der Vergütung.
  - Möglich ist die Festsetzung einer „Gesamtvergütung“, deren Aufteilung dem AR obliegt.
  - Möglich ist auch eine „Indexierung“ der Vergütungshöhe.

Keine Aufsichtsratsvergütung,

- wenn durch die Überlassung von
  - Büroräumen
  - Mobiliar
  - Arbeitsmitteln

  im Unternehmen nur die technischen Vorrausetzungen für die AR-Tätigkeit geschaffen werden (OFD Magdeburg vom 11.12.2007, DStR 2008, 405)
- bei überwiegenden betrieblichen Interessen des Unternehmens

Umsatzsteuerliche Behandlung der AR-Vergütung

- AR-Mitglied ist nicht „Unternehmer“ gemäß § 2 UStG
- EuGH - Urteil vom 13. Juni 2019, C-420/18: verneint zu einem niederländischen Fall die Selbständigkeit eines Mitglieds des Aufsichtsrats einer Stiftung. Das Aufsichtsratsmitglied werde weder im eigenen Namen noch auf eigene Rechnung oder Verantwortung tätig und trage auch nicht ein wirtschaftliches Risiko mit seiner Tätigkeit. Folglich gelte das Aufsichtsratsmitglied nicht als umsatzsteuerlicher Unternehmer, so dass seine Vergütungen bzw. Entschädigungen gerade nicht der Umsatzsteuer unterliegen.
- Finanzverwaltung: Tätigkeit eines Aufsichtsrats ist keine selbstständige Tätigkeit, wenn aufgrund einer nicht variablen Festvergütung kein Vergütungsrisiko getragen wird (Abschn. 2.2 Abs. 3a Satz 1 UStAE).

Umsatzsteuerliche Behandlung der AR-Vergütung

- EuGH – Urteil vom 21. Dezember 2023: unabhängig von einer festen oder variablen Vergütung erfolgt die Beurteilung anhand eines unternehmerischen Risikos (einer Verantwortung und Haftung)
- Folge: Aufsichtsratsvergütung unterliegt nicht der Umsatzsteuer (entgegen früherer Auffassung der Finanzverwaltung)
- Für den Fall, dass eine sowohl aus festen als auch aus variablen Bestandteilen bestehende Vergütung gezahlt wird, regelt die Finanzverwaltung, dass grundsätzlich eine unternehmerische Betätigung vorliegen soll, wenn die variablen Bestandteile im Kalenderjahr mindestens 10 % der gesamten Vergütung betragen (einschließlich der erhaltenen Aufwandsentschädigungen). Dies ist für jedes Mandat eines Aufsichtsrats separat zu prüfen.
- Reisekostenerstattungen stellen dabei nach Auffassung der Finanzverwaltung keine Vergütungsbestandteile dar und sind deshalb bei der Ermittlung der 10 %-Grenze nicht zu berücksichtigen.

Besteuerung der AR-Vergütung beim AR-Mitglied

- Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit
  - § 18 Abs. 1 Nr. 3 EStG
  - Grundlage für die Ermittlung:

    Einnahme-Überschussrechnung (§ 4 Abs. 3 EStG)
    - es gilt das Zufluss- bzw. Abflussprinzip (§ 11 EStG)
    - Aufwandsentschädigungen: Einnahmen und Ausgaben in gleicher Höhe

Einnahme-Überschussrechnung (§ 4 Abs. 3 EStG)



Überschuss Einnahmen erhöht das zu versteuernde Einkommen



Überschuss Ausgaben vermindert das zu versteuernde Einkommen

Was fällt unter Einnahmen (Betriebseinnahmen)?

- Aufsichtsratsvergütungen und
- Aufwandsentschädigungen
- Sachwerte über den Umfang hinaus, der lediglich der Erfüllung der Überwachungsaufgaben dient
- Nicht: Aufmerksamkeiten im geringen Umfang (Kaffee, Kekse)!



Musterbescheinigung

über den Bezug von Sitzungsgeldern und sonstigen Leistungen für die Tätigkeit im AR der XXX

Sehr geehrter Herr XXX/Sehr geehrte Frau XXX,

wir bestätigen Ihnen, dass Sie im Kalenderjahr XXXX folgende Entgelte als Aufsichtsratsmitglied erhalten haben:

	€
Sitzungsgelder:	**XXX,XX**
[Sonstige Leistungen einzeln aufgeführt]	**XXX,XX**

Vergütungen des Aufsichtsrats unterliegen grundsätzlich der Umsatzsteuer. Da Sie laut Ihrer Auskunft vom XX.XX.XXXX Ihre Aufsichtsratstätigkeit als Kleinunternehmer im Sinne des § 19 Abs. 1 UStG ausüben, entfällt ein Ausweis der Umsatzsteuer.

Für die geleistete Arbeit bedanken wir uns auf diesem Wege und wünschen für das neue Jahr Gesundheit, Erfolg und weiterhin gute Zusammenarbeit.

Mit freundlichen Grüßen

Was fällt unter Ausgaben (Betriebsausgaben)?

- Kosten für Arbeitszimmer
- Kosten für Telefon, FAX, Internet
- Fahrtkosten
- Seminarkosten



Behandlung der AR-Vergütung beim Unternehmen

- sonstiger betrieblicher Aufwand
- Aufwandsentschädigungen sind als Betriebsausgaben abziehbar
- AR-Vergütungen sind nur zur Hälfte (50 %) als Betriebsausgaben abziehbar (§ 10 Nr. 4 KStG)
- **Sonderfälle:** Geschenke, D & O Versicherung, Bewirtung, Seminarkosten

Geschenke an das AR-Mitglied

- **beim Unternehmen**
  - bis € 50,00 je AR-Mitglied und W-Jahr als Betriebsausgaben abziehbar (§ 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 1 EStG)
  - über € 50,00 je AR-Mitglied und W-Jahr nicht als Betriebsausgaben abziehbar

§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG
Ggf. Pauschalbesteuerung gemäß § 37 b EStG

- **beim AR-Mitglied**
  - AR-Vergütung
  - Pauschalbesteuerung gemäß § 37 b EStG: nur wenn durch Betrieb des Steuerpflichtigen (= AR-Mitglieds) veranlasst / im Rahmen einer der Einkunftsarten erzielt

D&O-Versicherung

- **beim Unternehmen:** in voller Höhe Betriebsausgaben

- **beim AR-Mitglied:** keine AR-Vergütung, wenn
  - in erster Linie das Unternehmen gegen Schadensersatzforderungen Dritter abgesichert wird
  - vereinbart wird, dass dem Unternehmen im Schadensfalle die Versicherungsleistungen als Versicherungsnehmerin zustehen
  - der Aufsichtsrat als Ganzes versichert ist

- Basis der Prämienkalkulation sind nicht individuelle Merkmale der versicherten Organmitglieder, sondern Betriebsdaten des Unternehmens / daher höhere Versicherungssummen

Bewirtungskosten

- **1. Fall:** Für einen geschäftlichen Anlass übliche Gesten der Höflichkeit (Kekse, Brötchen, Kaffee)
  - **beim Unternehmen:** in voller Höhe Betriebsausgaben
  - **beim AR-Mitglied:** keine AR-Vergütung

- **2. Fall:** Darreichung von Speisen und Getränken stehen eindeutig im Vordergrund (z. B. Buffet, Restaurant)
  - **beim Unternehmen:** Abzug als Betriebsausgaben nur, sofern sie durch den Betrieb veranlasst sind (§ 4 Abs. 4 EStG)
  - kein Abzug als Betriebsausgaben, soweit sie 70 % der angemessenen und betrieblich veranlassten Kosten übersteigen (§ 4 Abs. 5 Nr. 2 EStG, R 4.10 Abs. 5 EStR)
  - **beim AR-Mitglied:** keine Auswirkung

Prüfung Abziehbarkeit von Bewirtungsaufwendungen

1. Sind die Aufwendungen geschäftlich veranlasst (übliche Versorgung mit Kaffee etc. während der AR-Sitzung)?
   - ja: zu 100 % abziehbar
   - nein: Weiterprüfung unter 2.
2. Sind die Aufwendungen betrieblich veranlasst (Restaurantbesuch mit Besprechung)?
   - nein: keine Abziehbarkeit
   - ja: Weiterprüfung unter 3.
3. Sind die Aufwendungen angemessen (§ 4 Abs. 5 Nr. 2 EStG)?
   - nein: keine Abziehbarkeit
   - ja: Abziehbarkeit von 70 % der angemessenen Aufwendungen unter Beachtung der besonderen Aufzeichnungspflichten (§ 4 Abs. 7 EStG)

Seminarkosten

- **beim Unternehmen:** als Betriebsausgaben abziehbar
- **beim AR-Mitglied:**
  - **1. Fall:** AR-Mitglied ist Rechnungsempfänger / Unternehmen erstattet Seminarkosten gegen Rechnungsvorlage
    - beim AR-Mitglied: Einnahme und Ausgabe (in gleicher Höhe)
  - **2. Fall:** Unternehmen ist Rechnungsempfänger und zahlt Seminarkosten an Veranstalter
    - Unternehmen erbringt an AR-Mitglied einen geldwerten Vorteil (Einnahme beim AR-Mitglied) / Unternehmen erstellt für AR-Mitglied ein Beleg über die Ausgaben
  - **3. Fall:** AR-Mitglied reicht Rechnung ein / Unternehmen zahlt direkt an Veranstalter (verkürzter Zahlungsweg: wie Fall 1, vgl. R 50 Abs. 1 Satz 3 KStR)

Seminarkosten

- Übernahme von Seminarkosten durch das Unternehmen sind nicht als Aufsichtsratsvergütung zu sehen bei Teilnahme an – meist vom Prüfungsverband durchgeführten – Aufsichtsratstagungen, die der fachlichen Qualifikation dienen

  - **beim Unternehmen:** in voller Höhe als Betriebsausgaben abziehbar
  - **beim AR-Mitglied:** weder Betriebseinnahmen noch Betriebsausgaben

Abgrenzung Vergütung - Aufwandsentschädigung

- **AR-Vergütung**
  - Jeder geldwerte Vorteil, der dem AR-Mitglied im Zusammenhang mit seiner AR-Tätigkeit zufließt

- **Aufwandsentschädigung / Auslagenersatz**
- Erstattung **tatsächlicher** Aufwendungen
  - Fahrtkosten
  - Telefonkosten
  - Portokosten
  - Reisekostenerstattung
  - Erstattung von Seminarkosten



Rechtsgrundlage für Aufwandsentschädigung

- §§ 675, 670 BGB
- ggf. Satzungsregelung
- Vorstand ist zuständig (ggf. mit Aufsichtsrat)
- Betrag muss **tatsächlichen** Aufwendungen entsprechen
- pauschaler Auslagenersatz ist zulässig (Sitzungsgeld)

- **Achtung:** regelmäßige Aufwendungen können mit AR-Vergütung abgegolten sein!

AR-Vergütung – Vergütung für Beratertätigkeit

- **AR-Vergütung**

  für Tätigkeiten, die dem gesetzlichen Aufgabenbereich des AR zuzuordnen sind

- **Beratervergütung**

  auf Grundlage von zwischen Unternehmen und AR-Mitglied abgeschlossenem Beratungsvertrag

Inhaltliche Anforderungen an den Beratungsvertrag

- Beratungsvertrag nur über Gegenstände erlaubt, die nicht zur allgemeinen Beratungstätigkeit des Aufsichtsrates und nicht in den Aufgabenbereich des Aufsichtsrates fallen
- Beratungsgegenstände und Honorar sind so konkret zu bezeichnen, dass sich der Gesamtaufsichtsrat ein eigenes Urteil bilden kann über
  - Art / Umfang der Leistung
  - Höhe / Angemessenheit der Vergütung



- **§ 114 AktG, BGH Urteil vom 10.07.2012 – II ZR 48/11:**
  - Wirksamkeit eines Beratungsvertrages mit einem Aufsichtsratsmitglied oder seiner Sozietät erfordert (vorherige) Zustimmung des Gesamtaufsichtsrats

Vielen Dank für Ihre Aufmerksamkeit!

Prof. Dr. Klaus-Peter Hillebrand
Vorstand BBU Verband Berlin-Brandenburgischer Wohnungsunternehmen e.V.

Telefon +49 30 89781-222
E-Mail klaus-peter.hillebrand@bbu.de

www.bbu.de