

# Teil 3

## Inhalt des Anstellungsvertrages und typische Vertragsklauseln

Bei der Gestaltung des Anstellungsvertrages bewegen sich die Parteien im Rahmen der Privatautonomie und genießen grundsätzlich Gestaltungsfreiheit<sup>1</sup>. Der Inhalt des Anstellungsvertrages findet seine Grenzen aber an zwingenden gesetzlichen Regelungen, wobei der Inhaltskontrolle nach §§ 305ff. BGB eine hervorgehobene Bedeutung zukommt. Zudem können bestehende Satzungsregelungen zu berücksichtigen sein. So kann sich etwa der Anstellungsvertrag eines Vorstandsmitglieds nicht über Satzungs- und Geschäftsordnungsrecht hinwegsetzen<sup>2</sup>.

### A. Vergütungsfragen

#### I. Arbeits- und Dienstrecht

##### 1. Allgemeines

Die Höhe der Vergütung gehört für beide Parteien zu den wichtigsten Vertragsbestandteilen. Wird einmal keine entsprechende Regelung vorgenommen, so wurde bereits auf die Vorschrift des § 612 Abs. 2 BGB hingewiesen, nach der die taxmäßige bzw. letztlich die ortsübliche Vergütung als vereinbart gilt.

Die Höhe der Vergütung sowie die einzelnen Vergütungsbestandteile können von den Parteien grundsätzlich frei ausgehandelt werden. Auch insofern gilt die **Vertragsfreiheit**, wobei in der Theorie auch hier der Preis, sprich die Vergütung, i.S.d. marktwirtschaftlichen Ansatzes durch das Zusammenspiel von Angebot und Nachfrage bestimmt werden soll<sup>3</sup>. Die Untergrenze bildet allerdings die Sittenwidrigkeit i.S.v. § 138 BGB. Eine Obergrenze lässt sich dagegen grundsätzlich nicht festlegen. Lediglich Unternehmen, die Maßnahmen nach § 7 des FMStFG in Anspruch nehmen, soll nach § 5 Abs. 2 Nr. 4a FMStFV aufgegeben werden, die Vergütung der Organmitglieder und Geschäftsleiter auf ein angemessenes Maß zu begrenzen. Hierbei soll eine monetäre Vergütung, die 500 000 Euro im Jahr übersteigt grundsätzlich als unangemessen gelten. Diese Grenze lässt sich jedoch keinesfalls verallgemeinern<sup>4</sup>.

Verträge mit Führungskräften sind stark von **variablen Vergütungsbestandteilen** geprägt, die an unternehmens- oder leistungsbezogene Parameter gekoppelt sein können. Die variable Ausgestaltung von Vergütungsbestandteilen ist

---

1 Kelber/Busch in: Hansen/Kelber/Zeißig/Breezmann/Confurius, Teil C Rz. 1.

2 Mertens/Cahn in: KK-AktG, § 84 Rz. 42.

3 Vgl. Lücke, NZG 2005, 692 ff., 695.

4 Vgl. Mertens/Cahn in: KK-AktG, § 87 Rz. 8.

grundätzlich nicht zu beanstanden<sup>1</sup>. Allgemein wird begrifflich zwischen einer Tantieme, die sich alleine nach leistungsunabhängigen Kriterien bemisst, also von Unternehmensgewinn oder -umsatz abhängig ist, und einer Zielvereinbarung, deren Grundlage auch sog. „weiche“ Ziele wie etwa die Kundenzufriedenheit oder sog. „soft skills“ sein können, unterschieden. Das Interesse des Unternehmens an der Flexibilisierung von Vergütungsbestandteilen durch eine gewinn- bzw. zielorientierte Vergütung kann allerdings in Konflikt mit dem Vertrauen des Mitarbeiters in den Erhalt einer Vergütung, die seine Lebensgrundlage erhält und ihm Planungssicherheit ermöglicht, geraten<sup>2</sup>.

- 4 Außerdem gehören daneben auch Regelungen über die private Nutzung eines Geschäftswagen (dazu unter Rz. 198ff.), ggf. Übernahme von Beiträgen für die Kranken-, Haftpflicht- oder Pflegeversicherung, Gewährung von zinslosen Darlehen oder Amortisationsraten für Hypotheken zu den Vergütungsbestandteilen<sup>3</sup>. Für Führungskräfte die keine Arbeitnehmer sind, spielt zudem die Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall eine erhebliche Rolle, da für sie das EFZG nicht gilt, vgl. § 1 EFZG, und § 616 BGB in der Regel keinen ausreichenden Schutz bietet.

### ⇒ Praxishinweis

Gerade bei der Ausgestaltung der Vergütung ist erheblicher Wert auf die korrekte Verwendung der Begrifflichkeiten für die einzelnen Vergütungsbestandteile zu legen. Es ist immer wieder festzustellen, dass sich in der Praxis hierbei schnell Ungenauigkeiten einschleichen.

## 2. Vergütungsbestandteile

- 5 In der Praxis enthält der Anstellungsvertrag einer Führungskraft in den allermeisten Fällen neben der Festvergütung eine Reihe variabler Entgeltbestandteile.

### a) Tantiemen

- 6 Zu den gängigsten flexiblen Vergütungsbestandteilen gehören **Tantiemen**. Für gewöhnlich werden Tantiemen vereinbart, die sich entweder am Umsatz oder am Gewinn des Unternehmens orientieren. Daneben sind auch dividenden-abhängige Tantiemen verbreitet<sup>4</sup>. Zu Schwierigkeiten kann hierbei die Feststellung der konkreten Bemessungsgrundlage führen. Bei **Gewinnntantiemen** kommt es grundsätzlich auf den handelsbilanziellen Jahresüberschuss an. Es

1 Sondervorgaben im Bankenbereich enthält insofern etwa die Instituts-VergV, die eine Ausrichtung von variablen Vergütungsbestandteilen an nachhaltigen Zielen bezweckt und den betroffenen Instituten gewisse Vorgaben hinsichtlich der Ausgestaltung ihres variablen Vergütungssystems macht.

2 Vgl. Salamon, NZA 2010, 314ff., 315.

3 Vgl. Schneider/Sethe in: Scholz, GmbHG, § 35 Rz. 217; Mertens/Cahn in: KK-AktG, § 87 Rz. 18ff.; Übersicht auch bei Tänzer, BB 2004, 2757ff.

4 Zu den verschiedenen Arten der Tantieme vgl. Weber/Hoß/Burmester, Handbuch Managerverträge, Teil 2 Rz. 130ff.; Bengelsdorf in: Moll, Anwaltshandbuch Arbeitsrecht, § 46 Rz. 128.

empfiehlt sich gerade bei Gewinntantiemen genau zu regeln, welche steuerlichen Abzüge, Gewinn- oder Verlustvorträge etc. berücksichtigt werden sollen<sup>1</sup>. Ist zwar im Anstellungsvertrag ein Tantiemenanspruch begründet, wobei allerdings die Bestimmung der Bemessungsgrundlage erst später erfolgen soll, ist die Tantieme nach billigem Ermessen festzusetzen, wenn im Anschluss keine Vereinbarung über die Bemessungsgrundlage getroffen wird<sup>2</sup>. Scheidet die Führungskraft im laufenden Geschäftsjahr aus, steht ihr ein zeitanteilig geringerer Tantiemeanspruch auf Grund der Jahresbilanz zu<sup>3</sup>.

Im Gegensatz zu Gewinntantiemen begegnen **umsatzorientierte Tantiemen** 7 größeren Bedenken. Sie werden zwar allgemein für zulässig erachtet. Gerade bei Gesellschafter-Geschäftsführern einer GmbH besteht jedoch die Gefahr, dass eine solche Vereinbarung als verdeckte Gewinnausschüttung bewertet wird (dazu unter Rz. 180ff.). Auch führt die Umsatzorientierung unter Umständen dazu, dass der Geschäftsführer oder Vorstand sein Augenmerk zu sehr auf einen hohen Umsatz richtet und darunter die dauerhafte Rentabilität des Unternehmens leidet. Für die Praxis sind Umsatztantiemen daher in aller Regel nicht empfehlenswert<sup>4</sup>.

Tantiemen unterscheiden sich nicht nur nach ihren qualitativen Anknüpfungspunkten, sondern auch ihren quantitativen Festlegungen<sup>5</sup>. Die **Höhe des Tantiemenanspruchs** kann zunächst entweder ausschließlich im Ermessen des Aufsichtsrats stehen (sog. Ermessenstantieme) oder vollständig nach berechenbaren Parametern zu bestimmen sein (sog. Ergebnistantieme). Bei der Ermessentantieme entscheidet der Arbeitgeber bzw. die Gesellschafter oder der Aufsichtsrat in der Regel unter Berücksichtigung vereinbarter Parameter über die Höhe des Anspruchs nach Maßgabe des § 315 BGB<sup>6</sup>. Auch eine solche Tantiemeform ist grundsätzlich nicht zu beanstanden<sup>7</sup>.

Daneben existieren Mischformen. Bei einer sog. **Mindesttantieme** wird der Führungskraft ein ergebnisunabhängiger Mindestanspruch aus der Tantiemenregelung gewährt. Ob der Anspruch sich ggf. noch erhöht, bestimmt sich nach den gängigen Parametern (Gewinn, Umsatz etc.)<sup>8</sup>. Möglich ist auch die Vereinbarung einer fixen Tantieme in bestimmter Höhe. In den beiden letztgenannten Fällen ist allerdings zu beachten, dass in Höhe der garantierten bzw. fixen Tantieme keine echte Gewinnbeteiligung vorliegt, sondern ein fester Vergütungsbestandteil. Seine Behandlung richtet sich daher nach den Regeln für die Festvergütung. Insbesondere kann es hier zu Streitigkeiten hinsichtlich der

<sup>1</sup> Vgl. näherer dazu *Reufels* in: Hümmerich/Reufels, Gestaltung von Arbeitsverträgen, § 2 Rz. 698ff.

<sup>2</sup> BGH v. 9.5.1994 – II ZR 128/93, DB 1994, 1351.

<sup>3</sup> *Bengelsdorf* in: Moll, Anwaltshandbuch Arbeitsrecht, § 46 Rz. 131.

<sup>4</sup> *Reufels* in: Hümmerich/Reufels, Gestaltung von Arbeitsverträgen, § 2 Rz. 701.

<sup>5</sup> *Lücke* in: Lücke/Schaub, Beck'sches Mandatshandbuch Vorstands der AG, § 2 Rz. 136.

<sup>6</sup> Vgl. *Weber/Hoß/Burmester*, Handbuch Managerverträge, Teil 2 Rz. 131; *Thüsing* in: Fleischer, Handbuch des Vorstandsrechts, § 6 Rz. 49.

<sup>7</sup> Vgl. *Spindler* in: MüKoAktG, § 87 Rz. 65 m.w.N.

<sup>8</sup> Vgl. zur Mindesttantieme OLG München v. 15.7.1998 – 7 U 6334/97, DB 1999, 327; OLG Celle v. 29.8.2007 – 3 U 37/07, NZG 2008, 79f.

Berücksichtigung eines solchen Vergütungsbestandteils bei der Bemessung der Pensionszusage kommen<sup>1</sup>.

- 10 Bei der vertraglichen Regelung der Tantiemenform besteht weitgehende **Gestaltungsfreiheit**. So können etwa auch mehrere Arten von Tantiemen kombiniert werden<sup>2</sup>. Geboten erscheint jedoch, eine enge Koppelung der Tantieme an das zu erreichende Unternehmensziel. Zudem sollte bei der Vertragsgestaltung Wert darauf gelegt werden, keine Anreize für eine missbräuchliche Erhöhung des Umsatzes zu Lasten des Unternehmens zu setzen<sup>3</sup>. Auch ist ggf. die Angemessenheitsgrenze zu beachten (dazu unter Rz. 63 ff.)<sup>4</sup>.

### b) Aktienoptionen

- 11 Neben der Tantieme werden insbesondere AG-Vorständen regelmäßig Aktienoptionen (Stock Options) als ergänzender Vergütungsbestandteil eingeräumt. Aktienoptionsprogramme haben aber auch bei anderen Führungskräften eine nicht zu unterschätzende praktische Bedeutung und haben sich seit den 90er Jahren des letzten Jahrhunderts als Vergütungselement für Führungskräfte innerhalb eines Konzerns etabliert.
- 12 Die rechtliche Ausgestaltung stellt sich ganz allgemein gesprochen wie folgt dar:<sup>5</sup> Die Gesellschaft gewährt der Führungskraft bzw. dem Vorstandsmitglied das Recht innerhalb eines bestimmten Zeitraums eine bestimmte Anzahl von Aktien der Gesellschaft gegen Zahlung eines vereinbarten Basispreises zu erwerben<sup>6</sup>.
- 13 **Rechtsgrundlage** für Aktienoptionen ist für gewöhnlich eine individuelle Vereinbarung im Anstellungsvertrag<sup>7</sup>. Es kommt aber auch eine Gesamtzusage oder eine Richtlinie mit Geltung für die leitenden Angestellten der Gesellschaft in Betracht<sup>8</sup>. Auch aus dem arbeitsrechtlichen Gleichbehandlungsgrundsatz, kann ggf. ein Anspruch auf Gewährung einer Aktienoption hergeleitet werden<sup>9</sup>.
- 14 Die **dogmatische Einordnung** einer Aktienoption ist allerdings umstritten. Teilweise wird ein Kaufvertrag über Aktien unter der aufschiebenden Bedingung der Optionsausübung angenommen<sup>10</sup>. Andere gehen von einem einseitigen Ankaufsrecht ohne Kaufverpflichtung aus<sup>11</sup>.

1 Hierzu Thüsing in: Fleischer, Handbuch des Vorstandsrechts, § 6 Rz. 49 m.w.N.; am Rande auch BGH v. 10.3.2003 – II ZR 163/02, NZG 2003, 535 ff., 537.

2 Weber/Hoß/Burmester, Handbuch Managerverträge, Teil 2 Rz. 136.

3 Vgl. Thüsing in: Fleischer, Handbuch des Vorstandsrechts, § 6 Rz. 51.

4 Vgl. Thüsing in: Fleischer, Handbuch des Vorstandsrechts, § 6 Rz. 51.

5 Ausführlich Lembke, BB 2001, 1469 ff.

6 Lücke in: Lücke/Schaub, Beck'sches Mandatshandbuch Vorstand der AG, § 2 Rz. 144.

7 Vgl. Lembke, BB 2001, 1469 ff., 1469.

8 Vgl. Weber/Hoß/Burmester, Handbuch Managerverträge, Teil 2 Rz. 178.

9 Vgl. BAG v. 29.7.2009 – 7 ABR 27/08, DB 2010, 117 f.

10 Vgl. Lembke, BB 2001, 1469 ff., 1470; Lücke in: Lücke/Schaub, Beck'sches Mandatshandbuch Vorstand der AG, § 2 Fn. 231; Kau/Lewerenz, BB 1998, 2269 ff., 2270; Confurius in: Hansen/Kelber/Zeißig/Breezmann/Confurius, Teil C Rz. 1587.

11 Reufels in: Hümmrich/Reufels, Gestaltung von Arbeitsverträgen, Teil 3 Rz. 373.

Bei der Vereinbarung von Aktienoptionen im Anstellungsvertrag eines Vorstandsmitglieds, ist die **Angemessenheitsgrenze** des § 87 Abs. 1 AktG einzuhalten<sup>1</sup> (dazu sogl. unter Rz. 63 ff.). Zudem gilt es zu beachten, dass die Ausübungsbedingungen für Aktienoptionen typischerweise von der Gesellschaft **vorgegeben** werden, und nicht verhandelbar sind. Demnach handelt es sich bei ihnen, wie auch das BAG<sup>2</sup> entschieden hat, um Allgemeine Geschäftsbedingungen, die einer **Inhaltskontrolle nach §§ 305 ff. BGB** unterliegen. Insbesondere ist deshalb auch das Transparenzgebot des § 307 Abs. 2 Satz 1 BGB zu beachten. Bei der vertraglichen Ausgestaltung von Aktienoptionen ist daher auf Klarheit und Verständlichkeit Wert zu legen<sup>3</sup>.

15

Bei einer günstigen Entwicklung des Aktienkurses können Aktienoptionen einen erheblichen Vermögensvorteil darstellen. Steigt der Wert der Aktie über den Basispreis, erhält die Führungskraft verbilligte Aktien, die es später zum höheren Marktpreis veräußern kann. Dabei profitiert der Optionsinhaber unter Umständen nicht nur von einer Steigerung des Unternehmenswertes, sondern auch wesentlich von einer allgemeinen Marktentwicklung, die nicht auf seine eigene Leistung zurückgeführt werden kann, sog. **windfall profits**<sup>4</sup>. Um dies zu vermeiden, wird empfohlen, die Kursentwicklung der Gesellschaft ins Verhältnis zu einem allgemeinen oder branchenspezifischen Index zu setzen<sup>5</sup>. Aus Sicht des Unternehmens bezwecken Aktienoptionen neben einer Koppelung der Vergütung an den Unternehmenserfolg eine längerfristige Bindung der Führungskraft durch eine Kapitalbeteiligung<sup>6</sup>. Zudem werden die Interessen von Management und Aktionären einander angeglichen<sup>7</sup>.

16

Der **Basispreis** wird in der Regel dem Börsenkurs zum Zeitpunkt der Optionsgewährung entsprechen<sup>8</sup>. Die Führungskraft kann dementsprechend die Entwicklung des Börsenkurses abwarten. Im für sie günstigen Fall steigt der Börsenkurs. Ein Erwerb der Aktien wäre dann profitabel. Fällt der Börsenkurs dagegen unter den Basispreis, kann die Führungskraft schlicht die Ausübung der Option unterlassen. Im Rahmen des VorstAG und dessen Ziel, die Unternehmensführung wieder vermehrt zu einer nachhaltigen Unternehmenspolitik zu verpflichten, ist auch die Ausübungsfrist für Aktienoptionen verlängert worden. Es gilt nunmehr eine **Wartefrist** von mindestens vier Jahren, vgl. § 193 Abs. 2 Nr. 4 AktG.

17

Aktienoptionen können in verschiedenen Gestaltungsvarianten vorkommen. Dabei spielen zunächst zum einen die klassischen **Aktienoptionspläne** und zum anderen sog. **Stock Appreciation Rights (SARs)** eine Rolle. Der Unterschied zwischen den beiden Varianten besteht im Wesentlichen darin, dass Aktien-

18

1 Vgl. Spindler in: MükoAktG, § 87 Rz. 47.

2 BAG v. 28.5.2008 – 10 AZR 351/07, NZA 2008, 1066ff., 1070.

3 Vgl. Röller in: Küttner, Aktienoptionen, Rz. 9.

4 Vgl. Spindler in: MükoAktG, § 87 Rz. 47; ausführlich Thüsing, ZGR 2003, 457ff., 493ff.

5 Vgl. Spindler in: MükoAktG, § 87 Rz. 47.

6 Vgl. Kelber in: Hansen/Kelber/Zeißig/Breezmann/Confurius, Teil C Rz. 273.

7 Lembke, BB 2001, 1469 ff., 1469.

8 Weber/Hoß/Burmester, Handbuch Managerverträge, Teil 2 Rz. 178.

optionspläne im Gegensatz zu den SARs unmittelbaren Einfluss auf die Kapitalstruktur der Gesellschaft haben. SARs basieren nicht auf der Ausgabe von Aktien, sondern dem Vorstandsmitglied wird in bestimmten Umfang ermöglicht, an der Wertentwicklung des Unternehmens teilzuhaben<sup>1</sup>. Die Führungskraft wird hier so gestellt, als besäße sie eine gewisse Anzahl von Aktienoptionen (SARs) oder Aktien (Phantom Stocks)<sup>2</sup>. Die Vergütungswirkung ist bei Phantom Stocks oder SARs die gleiche wie bei Stock Options. Bei der Ausgestaltung von Stock Options liegt die Entscheidungskompetenz, wenn es um eine Arbeitnehmer-Führungskraft geht, beim Arbeitgeber. Bei Organ-Führungskräften, bei dem Organ, welches auch für die Entscheidung über den Anstellungsvertrag zuständig ist.

- 19 Praktische Bedeutung haben daneben auch **Wandelschuldverschreibungen** erlangt, aufgrund derer der Arbeitgeber oder eine andere Konzerngesellschaft eine Schuldverschreibung gemäß § 221 AktG an die Führungskraft begibt, und die Führungskraft das Recht erhält, zu einem bestimmten Zeitpunkt einen Teil oder den Gesamtbetrag der Schuldverschreibung in eine vorher festgelegte Anzahl an Aktien umzutauschen. Damit vergleichbar sind Wandeldarlehen. Dabei gewährt die Führungskraft dem Arbeitgeber oder einer anderen Konzerngesellschaft ein Darlehen und erhält dafür ebenfalls das Recht, ab einem bestimmten Zeitpunkt einen Teil oder den gesamten Darlehensbetrag in eine vorher festgelegte Anzahl von Aktien umzutauschen;
- 20 **Zuständig für die Entscheidung** über das „Ob“ und das „Wie“ von Aktienoptionsplänen ist die Hauptversammlung der gewährenden Aktiengesellschaft<sup>3</sup>. Umgesetzt werden Aktienoptionspläne in der Regel durch eine bedingte Kapitalerhöhung gem. §§ 192 ff. AktG. Diese ist in § 192 Abs. 2 Nr. 3 AktG zur Gewährung von Bezugsrechten an Arbeitnehmer und Mitglieder der Geschäftsleitung durch das KonTraG ausdrücklich für zulässig erklärt worden. Der Beschluss der Hauptversammlung muss gem. § 193 Abs. 2 AktG den Zweck der bedingten Kapitalerhöhung, den Kreis der Bezugsberechtigten, den Ausgabebetrag oder die Grundlagen, nach denen dieser berechnet wird, sowie die Aufteilung der Bezugsrechte auf Mitglieder der Geschäftsführung und Arbeitnehmer, Erfolgsziele, Erwerbs- und Ausübungsziträume und die Wartezeit für die erstmalige Ausübung enthalten. Liegt ein solcher Beschluss der Hauptversammlung vor, entscheidet der Aufsichtsrat darüber, ob Aktienoptionen in die Vergütung der Vorstandsmitglieder einbezogen werden sollen und wie die individuelle Ausgestaltung im Rahmen des Hauptversammlungsbeschlusses vorgenommen werden soll<sup>4</sup>. Bei Arbeitnehmer-Führungskräften entscheidet darü-

1 Vgl. Thüsing in: Fleischer, Handbuch des Vorstandsrechts, § 6 Rz. 60.

2 Vgl. Lücke in: Lücke/Schaub, Beck'sches Mandatshandbuch Vorstand der AG, § 2 Rz. 148.

3 Spindler in: MüKoAktG, § 87 Rz. 45; Lücke in Lücke/Schaub, Beck'sches Mandatshandbuch Vorstand der AG, § 2 Rz. 149; Hüffer, AktG, § 87 Rz. 6; Confurius in: Hansen/Kelber/Zeißig/Breezmann/Confurius, Teil C Rz. 1588; a.A. (Vorstand) Thüsing in: Fleischer, Handbuch des Vorstandsrechts, § 6 Rz. 61.

4 Confurius in: Hansen/Kelber/Zeißig/Breezmann/Confurius, Teil C Rz. 1588; Lücke in: Lücke/Schaub, Beck'sches Mandatshandbuch Vorstand der AG, § 2 Rz. 149; Spindler in: MüKoAktG, § 87 Rz. 46.

ber Vorstand. Erst diese individuelle Vereinbarung begründet das Bezugsrecht des Berechtigten und bildet die schuldrechtliche Grundlage<sup>1</sup>. Existiert ein Betriebsrat, kommt ein Mitbestimmungsrecht nach § 87 Abs. 1 Nr. 10 BetrVG in Betracht, sofern auch Arbeitnehmern Aktienoptionen gewährt werden, die keine leitenden Angestellten im Sinn des § 5 Abs. 3 BetrVG sind<sup>2</sup>.

Die **Ausübung einer Aktienoption** kann von der Erreichung bestimmter **Erfolgsziele** (vgl. § 192 Abs. 2 Nr. 4 AktG), etwa einem Mindestanstieg des Aktienkurses abhängig gemacht werden. Praktische Relevanz bei der Ausgestaltung von Aktienoptionen haben zudem sog. **Verfallklauseln** erlangt, die das Recht zur Ausübung der Aktienoption an den ungekündigten Bestand des Arbeitsverhältnisses binden. Das BAG hat klargestellt, dass die für andere Sondervergütungen hinsichtlich Verfall- und Bindungsklauseln entwickelten Grundsätze nicht uneingeschränkt herangezogen werden können und billigt dem Verwender der Klausel einen weitgehenden Gestaltungsspielraum zu<sup>3</sup>. Die Angemessenheit der Bindungsfrist ist demnach nicht etwa am Umfang der gewährten Bezugsrechte zu messen<sup>4</sup>. Insbesondere auf Grund der mit Aktienoptionen bezweckten langfristigen Verhaltenssteuerung, stellt nach Ansicht des BAG eine zweijährige Bindung des Optionsberechtigten an das Unternehmen noch nach Ablauf der Wartezeit nach § 193 Abs. 2 Nr. 4 AktG in der Regel keine ungemessene Benachteiligung dar<sup>5</sup>. Ungeklärt ist bisher allerdings, bis zu welcher Dauer eine Bindungsfrist noch als angemessen angesehen werden kann. Die wohl überwiegende Ansicht orientiert sich am Rechtsgedanken des § 624 BGB und geht von einer maximalen Bindungsdauer von fünf Jahren aus<sup>6</sup>.

Ebenso zulässig, ist es, den Optionsberechtigten zu verpflichten, die auf Grund der Option gewährten Aktien über einen bestimmten Zeitraum zu halten, sog. **Halteklauseln**<sup>7</sup>. Unklar ist jedoch die Länge der angemessenen Bindungsfrist. Die in der Literatur vertretene Bandbreite schwankt zwischen maximal drei Jahren<sup>8</sup> und fünf bis zehn Jahren<sup>9</sup>.

Als alternative Ausgestaltungsform von Aktienoptionen werden in jüngerer Zeit, vorwiegend für Vorstände und Arbeitnehmer-Führungskräfte, sog. **Share-Matching-Pläne** vorgesehen<sup>10</sup>. Im Allgemeinen wird dort geregelt, dass die Begünstigten, zunächst selbst Aktien der Aktiengesellschaft erwerben. Dies kann unter Umständen auch zu günstigeren Konditionen geschehen. Hält die Führungskraft diese Aktien über einen vereinbarten Zeitraum hinweg, so wird ihr

1 Lembke, BB 2001, 1469 ff., 1470.

2 Vgl. ausführlich zum Mitbestimmungsrecht: Kau/Kukat, BB 1999, 2505 ff.; Otto/Mückl, DB 2009, 1594 ff.

3 BAG v. 28.5.2008 – 10 AZR 351/07, NZA 2008, 1066 ff.

4 BAG v. 28.5.2008 – 10 AZR 351/07, NZA 2008, 1066 ff., 1071: „Die Rechnung „je mehr Optionsrecht, desto länger die zulässig Bindungsdauer“ geht nicht auf.“

5 BAG v. 28.5.2008 – 10 AZR 351/07, NZA 2008, 1066 ff., 1071 ff.

6 Vgl. Röller in: Küttner, Aktienoptionen, Rz. 11. m.w.N.; Pulz, BB 2004, 1107 ff., 1112; a.A. Staake, NJOZ 2010, 2494 ff., 2500, der auch eine längere Bindung für zulässig hält.

7 Vgl. Röller in: Küttner, Aktienoptionen, Rz. 12 m.w.N.

8 Etwa Rehm, ZIP 2006, 1075 ff., 1079.

9 Etwa Lingemann/Diller/Mengel, NZA 2000, 1191 ff., 1195.

10 Dazu umfassend Wagner, BB 2010, 1739 ff.

im Share-Matching-Plan zugesagt, dass es für jede erworbene Aktie eine kostenlose Matching-Aktie erhält. Bei Arbeitnehmer-Führungskräften, ist es üblich, dass die Gewährung der Matching-Aktien zudem an den Bestand des Arbeitsverhältnisses am Ende des in den Planbedingungen festgelegten Zeitraums gebunden wird<sup>1</sup>. Die Ausgabe der Matching-Aktien wird sich, solange die Grenzen der Üblichkeit und Angemessenheit nicht überschritten sind, zumindest nach wohl überwiegender Auffassung auf § 71 Abs. 1 Nr. 2 AktG stützen lassen<sup>2</sup>. Bei der Verteilung der Aktien muss keine besonders breite Streuung bezweckt werden. Vielmehr dürfen nach überwiegender Auffassung auch Leistungsträger bevorzugt werden, solange der arbeitsrechtliche Gleichbehandlungsgrundsatz beachtet wird<sup>3</sup>. Neben § 71 Abs. 1 Nr. 2 AktG kommt auch ein Hauptversammlungsbeschluss nach § 71 Abs. 1 Nr. 8 AktG in Frage. Dies gilt insbesondere für die Beteiligung von Organ-Führungskräften an Share-Matching-Plänen, da diese von der Ermächtigung in § 71 Abs. 1 Nr. 2 AktG nicht umfasst sind<sup>4</sup>.

### c) Zielvereinbarungen

#### aa) Allgemeines

- 24 Als Mittel zur Gestaltung der Vergütung erfreuen sich Zielvorgaben und Zielvereinbarungen bei Führungskräften in der Praxis großer Beliebtheit. Aus Sicht des Arbeitgebers bzw. der Gesellschaft bezwecken Sie einen Anreiz zur Ausschöpfung des Leistungspotentials und eine dauerhafte Bindung von Leistungsträgern an das Unternehmen. Die Ziele des Unternehmens und des Mitarbeiters werden auf diese Weise in Übereinstimmung gebracht<sup>5</sup>. Auch für die Führungskraft kann ein Zielbonussystem Vorteile bieten, ermöglicht es doch durch Erreichung der Ziele unter Umständen ein höheres Gehalt zu erlangen, als dies bei Vereinbarung eines Festgehalts möglich wäre. Andererseits haben auch Führungskräfte ein Interesse an Planungssicherheit im Hinblick auf das zu erwartende Gehalt. Diese wird durch flexible Vergütungssysteme zumindest beeinträchtigt, zumal oft über einen längeren Zeitraum nicht feststehen wird, ob die Ziele erreicht werden. Zudem kann die Zielerreichung, je nach gewähltem Zielparameter, nicht unerheblich von der wirtschaftlichen Entwicklung des Unternehmens abhängen, die etwa ein leitender Angestellter als Einzeller kaum zu beeinflussen vermag.

#### bb) Arbeitnehmer-Führungskräfte

- 25 In der Regel wird dem Arbeitnehmer in der Zielvereinbarung für das Erreichen der gesetzten Ziele eine Geldleistung in bestimmter Höhe zugesagt. Daneben kommen jedoch auch andere geldwerte Leistungen in Betracht wie etwa Aktienoptionen oder verbilligte Einkaufsmöglichkeiten.

1 Vgl. Wagner, BB 2010, 1739 ff., 1739.

2 Vgl. Wagner, BB 2010, 1739 ff., 1740; Oechsler in: MüKoAktG, § 71 Rz. 138; Umnuß/Ehle, BB 2002, 1042 ff., 1043; a.A. Hüffer, AktG, § 71 Rz. 12.

3 Oechsler in: MüKoAktG, § 71 Rz. 145; Wagner, BB 2010, 1739 ff., 1741 m.w.N.

4 Wagner, BB 2010, 1739 ff., 1741; a.A. Umnuß/Ehle, BB 2002, 1042 ff., 1044.

5 Vgl. Hümmerich, NZA 2006, 2294 ff., 2295.

## II. Steuerrecht

- 97 Die Darstellung orientiert sich am Geschäftsführer einer GmbH. Auf Vorstände einer AG, Genossenschaft etc. sowie auf leitende Angestellte wird eingegangen, soweit es Abweichungen von dem Geschäftsführer einer GmbH gibt.

### 1. Einkunftsarten

#### a) Bedeutung der Unterscheidung

- 98 Die Tätigkeit des Geschäftsführers kann für Zwecke der **Einkommensteuer** unter unterschiedliche Einkunftsarten gefasst werden. Der Geschäftsführer kann Einkünfte aus **nichtselbständiger Arbeit** gem. § 19 EStG, aus **Gewerbebetrieb** gem. § 15 EStG sowie aus **selbständiger Arbeit** gem. § 18 EStG erzielen. Leitende Angestellte, die nicht Organmitglieder sind, insbesondere Prokuristen, Handlungsbeförmächtigte, soweit sie Arbeitnehmerstatus haben, erzielen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit nach § 19 EStG und unterliegen dem Lohnsteuerabzug<sup>1</sup>.
- 99 Die zutreffende Erfassung der Einkünfte hat erhebliche Bedeutung. Ist der Geschäftsführer Arbeitnehmer, erzielt er Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, mit denen er dem **Lohnsteuerabzug** unterliegt. Handelt es sich um eine selbständige oder gewerbliche Tätigkeit, hat der Geschäftsführer **Einkommenssteuervorauszahlungen** gem. § 37 EStG zu leisten. Bei Einkünften aus Gewerbebetrieb besteht Gewerbesteuerpflicht, soweit der Freibetrag in Höhe von 24 500 Euro gemäß § 11 Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 GewStG überschritten ist.
- 100 Für die Umsatzsteuer ist es ebenfalls von Bedeutung, ob der Geschäftsführer Unternehmer ist. Haben die Beteiligten (Gesellschaft und Geschäftsführer) eine umsatzsteuerrechtliche Unternehmerstellung gem. § 2 UStG irrtümlich verneint, hat der Geschäftsführer Umsatzsteuer nachzuzahlen. Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer ist die Vergütung der GmbH. Die Begünstigung gem. § 20 UStG – Besteuerung nur nach den **vereinnahmten Entgelten** – kann der Geschäftsführer in Anspruch nehmen. Stellt der Geschäftsführer rückwirkend Rechnungen aus, kann die GmbH die darauf entrichtete Umsatzsteuer als **Vorsteuer** gem. § 15 UStG geltend machen<sup>2</sup>. Steht der Umsatzsteuerbescheid noch unter dem Vorbehalt der Nachprüfung, erfolgt Anpassung gem. § 164 AO auf Antrag der GmbH. Ist der Umsatzsteuerbescheid schon bestandskräftig, kann die GmbH Änderung gem. § 173 AO begehrn. Die Änderungsmöglichkeit wird davon abhängen, ob die GmbH unverschuldet davon ausgehen konnte, dass der Geschäftsführer nicht Unternehmer im umsatzsteuerrechtlichen Sinne war.
- 101 Selbständigkeit nach UStG einerseits sowie Einkünfte aus selbständiger/gewerblicher Tätigkeit nach EStG<sup>3</sup> anderseits werden nach einheitlichen Grund

1 Küttnner/Huber/Seidel, Personalbuch, 15. Aufl., „Leitende Angestellte“ Rz. 24.

2 Der Zeitpunkt für den Vorsteuerabzug – Zeitpunkt der Rechnungserstellung oder bei Korrektur Zeitpunkt/Zeitraum der Leistungserbringung (Geschäftsführertätigkeit) – ist nach EUGH v. 15.7.2010 – C-368/09 „Pannon Gép“, DStR 2010, 1475 wieder im Fluss; vgl. hierzu nur FG Rheinland-Pfalz v. 23.9.2010 – 6 K 2089/10, DStR 2010, 2131.

3 Dies gilt nicht für die Tätigkeit als Geschäftsführer einer Komplementär GmbH, wenn der Geschäftsführer auch zugleich Gesellschafter der KG ist, dazu unten Rz. 116.

sätzen beurteilt<sup>1</sup>. Eine Bindung besteht aber weder in die eine noch in die andere Richtung<sup>2</sup>.

### b) Abgrenzung zwischen selbständiger (gewerblicher) und nichtselbständiger Arbeit

#### aa) Ertragsteuern

Die Abgrenzung zwischen selbständiger bzw. gewerblicher Tätigkeit einerseits und nichtselbständiger Tätigkeit andererseits richtet sich nach dem **Gesamtbild der vertraglichen Verhältnisse** zwischen der Führungskraft und der Gesellschaft. Die Bezeichnung des Vertragsverhältnisses als Arbeitnehmer, Prokurist, leitender Angestellter, Geschäftsführer etc. ist irrelevant. Die arbeitsrechtlichen bzw. sozialversicherungsrechtlichen Beurteilungskriterien sind ein Indiz, für die steuerliche Qualifikation, aber nicht bindend<sup>3</sup>. Im Regelfall ist der Geschäftsführer einer GmbH, der Vorstand einer Aktiengesellschaft und (erst Recht) ein Prokurist oder Handlungsbevollmächtigter Arbeitnehmer und erzielt Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit.

Eine Arbeitnehmerdefinition enthält das EStG nicht. Gem. § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG gehören zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit Einnahmen und sonstige Bezüge, die für eine Beschäftigung im öffentlichen oder privaten Dienst gewährt werden. Eine nähere Definition von Arbeitnehmer, Arbeitgeber, bzw. Lohn enthält nur die **Lohnsteuerdurchführungsverordnung (LStDV)**. Die Definitionen in der LStDV werden von Rechtsprechung und Finanzverwaltung übernommen<sup>4</sup>. Eine Arbeitnehmerstellung liegt gem. § 1 Abs. 2 Satz 3 LStDV vor, wenn der Arbeitnehmer in der Betätigung des geschäftlichen Willens unter der Leitung des Arbeitgebers steht und im geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers dessen Weisungen zu folgen verpflichtet ist.

Maßgeblich sind die Eingliederung des Arbeitnehmers im Betrieb des Arbeitgebers sowie die Weisungsbefugnis des Arbeitgebers gegenüber dem Arbeitnehmer. Eingliederung des Arbeitnehmers im Betrieb des Arbeitgebers und Weisungsbabhängigkeit sind **offene Typusbegriffe**, die nur durch eine größere und unbestimmte Zahl von Merkmalen beschrieben werden können. Ob eine Tätigkeit diesen Voraussetzungen entspricht, ist jeweils im Einzelfall nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu beurteilen. Dabei sind die für und gegen ein Dienstverhältnis sprechende Merkmale im konkreten Einzelfall jeweils zu gewichten und gegeneinander abzuwägen. Rechtsprechung und Finanzverwaltung haben folgende Prüfungsmerkmale entwickelt<sup>5</sup>:

1 BFH v. 10.3.2005 – V R 29/03, BStBl. 2005 II, 730.

2 BFH v. 10.3.2005 – V R 29/03, BStBl. 2005 II, 730.

3 BFH v. 14.6.1985 – VIII R 150 – 152/1982, BStBl. 1985 II, 661; v. 18.1.1991 – VI R 122/87, BStBl. 1991 II, 409; H 19.0 LStR 2011.

4 Ständige Rechtsprechung, vgl. nur BFH v. 2.12.1998 – X R 83/1996, BB 1999, 889 = NJW 1999, 2616.

5 BFH v. 14.6.1985 – VI R 150 – 152/1982, BStBl. 1985 II, 661; aus neuerer Zeit BFH v. 23.4.2009 – VI R 81/06, BFH/NV 2009, 1311 = GmbHR 2009, 833; v. 20.10.2010 – VIII R 34/08, BFH/NV 2011, 585 = GmbHR 2011, 313 mit Anm. Seer, siehe auch Seer, GmbHR 2011, 225; H 19.0 LStR 2011.

- persönliche Abhängigkeit;
- Weisungsgebundenheit hinsichtlich Ort, Zeit und Inhalt der Tätigkeit;
- feste Arbeitszeiten;
- Ausübung der Tätigkeit gleichbleibend an einem bestimmten Ort;
- feste Bezüge;
- Urlaubsanspruch;
- Anspruch auf sonstige Sozialleistungen;
- Fortzahlung der Bezüge im Krankheitsfall;
- Überstundenvergütung;
- zeitlicher Umfang der Dienstleistungen;
- Unselbständigkeit in Organisation und Durchführung der Tätigkeit;
- kein Unternehmerrisiko;
- keine Unternehmerinitiative;
- kein Kapitaleinsatz;
- keine Pflicht zur Beschaffung von Arbeitsmitteln;
- Notwendigkeit der ständigen Zusammenarbeit mit anderen Mitarbeitern;
- Eingliederung in den Betrieb;
- Schulden der Arbeitskraft und nicht eines Arbeitserfolges.

- 105 Das ebenfalls anerkannte Kriterium einer einfachen Tätigkeit, bei der eine Weigerungsabhängigkeit die Regel sein soll, ist für Führungskräfte irrelevant.
- 106 Es ist in der Praxis die Ausnahme, dass Geschäftsführungsorgane Einkünfte aus Gewerbebetrieb oder selbständiger Arbeit erzielen. Im Regelfall liegen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit vor. Häufig scheitert die Selbständigkeit schon daran, dass der Geschäftsführer auch im persönlichen Interesse das Vergütungsrisiko nicht trägt und ausschließlich für die GmbH tätig ist<sup>1</sup>.

### **bb) Umsatzsteuer**

- 107 Für Zwecke der Umsatzsteuer setzt die Rechtsprechung etwas abweichende Schwerpunkte. Danach kommt es bei der Gesamtwürdigung nicht mehr entscheidend darauf an, ob das Leitungsorgan Zeit, Umfang und Ort der Tätigkeit

1 Ein Ausnahmefall stellt insoweit BFH v. 20.10.2010 – VIII R 34/08, BFH/NV 2011, 585 = GmbHHR 2011, 313, dar; in dieser Entscheidung betont der VIII. Senat die Bedeutung einer hälftigen oder Mehrheitsbeteiligung für die Qualifikation der Einkünfte. Die Beteiligung des Geschäftsführers ist allerdings weiterhin nur ein Indiz neben anderen. Aus der Entscheidung kann nicht abgeleitet werden, dass nunmehr jeder Mehrheits-Gesellschafter-Geschäftsführer (oder Allein-Gesellschafter-Geschäftsführer) Einkünfte aus selbständiger/gewerblicher Arbeit erzielt.

nach eigenem Ermessen bestimmen kann. Maßgeblich ist vielmehr die inhaltliche **Weisungsgebundenheit bzw. Weisungsfreiheit**. Mitglieder des Aufsichtsrates einer Aktiengesellschaft wurden für Umsatzsteuerzwecke immer als selbständig angesehen, da sie keinen Weisungen anderer Organe der AG unterliegen<sup>1</sup>; Gleiches gilt für Mitglieder des Beirats einer KG<sup>2</sup> sowie Mitglieder einer an Anweisungen nicht gebundenen Kommission<sup>3</sup>.

Bei anderen Gesellschaftsformen, insbesondere bei der GmbH, hat der BFH über Jahre eine gesetzliche Weisungsbefugnis der Gesellschafter angenommen, die eine umsatzsteuerrechtliche Selbständigkeit ausschließe. Diese Rechtsprechung hat der BFH zunächst für Personengesellschaften<sup>4</sup>, später auch für die GmbH sowie den Verein aufgegeben<sup>5</sup>. 108

Die Weisungsgebundenheit eines GmbH-Geschäftsführers steht inzwischen einer Qualifikation der Tätigkeit als selbständig gem. § 2 UStG nicht mehr entgegen. Maßgebliche Kriterien für Selbständigkeit sind nunmehr das **Vergütungsrisiko** für Ausfallzeiten (insbesondere für Krankheit, Urlaub oder andere Arbeitsunterbrechungen) sowie freie Bestimmung der Tätigkeit nach Zeit, Umfang und Ort. Trägt die Führungskraft ihr Vergütungsrisiko in Ausfallzeiten selbst und kann der Geschäftsführer nach dem Anstellungsvertrag gegenüber der Gesellschaft ihre Tätigkeit nach Zeit, Umfang und Ort weitgehend selbst bestimmen, spricht dies trotz der Weisungsabhängigkeit gegenüber den Gesellschaftern einer GmbH für Selbständigkeit im umsatzsteuerrechtlichen Sinne. Für einen Vorstand einer AG wird vergleichbares gelten. 109

Umgekehrt gilt: Trägt der Geschäftsführer kein Vergütungsrisiko für Ausfallzeiten, wird insbesondere im Krankheits- wie Urlaubsfall die Vergütung weitergezahlt, und ist der Geschäftsführer nach dem Anstellungsvertrag verpflichtet, seine ganze Arbeitskraft gegenüber der Gesellschaft zu erbringen sowie regelmäßige Präsenz in den Geschäftsräumen der Gesellschaft zu zeigen, spricht dies für eine abhängige Beschäftigung im umsatzsteuerrechtlichen Sinne. 110

Trotz der Rechtsprechungsänderung, nach der die Weisungsgebundenheit des Geschäftsführers einer GmbH nicht per se einer Selbständigkeit entgegensteht, sind Geschäftsführer einer GmbH, ebenso wie Vorstandsmitglieder einer Aktiengesellschaft im Regelfall Arbeitnehmer und im umsatzsteuerrechtlichen Sinne nicht selbständig. Es stellt in der Praxis einen Ausnahmefall dar, dass der Geschäftsführer einer GmbH (oder Vorstand einer Aktiengesellschaft) das Vergütungsrisiko für seine Tätigkeit trägt oder auch seine Tätigkeit nach Zeit, Ort und Umfang frei bestimmen kann. Im Regelfall steht dem schon das Sicherungsinteresse des Geschäftsführers bzw. Vorstandsmitglieds selbst entgegen, der gerade das Vergütungsrisiko nicht tragen möchte. 111

1 BFH v. 27.7.1972 – V R 136/71, BStBl. 1972 II, 810; BFH v. 2.10.1996 – V R 68/78, BStBl. 1987 II, 42.

2 BFH v. 24.8.1994 – XI R 74/93, BStBl. 1995 II, 150.

3 BFH v. 29.6.2000 – V R 28/99, BStBl. 2000 II, 597.

4 BFH v. 6.6.2002 – V R 43/01, BStBl. 2003 II, 36.

5 BFH v. 10.3.2005 – V R 29/2003, BStBl. 2005 II, 730 – Geschäftsführer einer GmbH; v. 14.5.2008 – XI R 70/07, BStBl. 2008 II, 912 – Vorstand eines Vereins.

## 2. Einkünfte aus Gewerbebetrieb/selbständige Arbeit

- 112 Handelt der Geschäftsführer eigengewerblich oder selbständig, wird der **Ge-  
winn** aus dieser Tätigkeit besteuert.
- 113 Die Gewinnermittlung erfolgt bei Gewerbetreibenden gemäß §§ 4, 5 EStG durch **Betriebsvermögensvergleich** unter Beachtung des **Maßgeblichkeitsgrundsatzes**, wenn eine gesetzliche Verpflichtung besteht, Bücher zu führen und regelmäßig Abschlüsse zu machen oder eine solche Verpflichtung freiwillig übernommen wird. Eine **gesetzliche Verpflichtung** zur Führung von Büchern sowie zu regelmäßigen Abschlüssen besteht gemäß § 242 HGB für ein kaufmännisches Handelsgewerbe sowie gemäß § 141 AO bei Umsätzen von mehr als 500 000 Euro im Kalenderjahr bzw. einem Gewinn von mehr als 50 000 Euro im Wirtschaftsjahr.
- 114 Besteht keine gesetzliche Verpflichtung zur Führung von Büchern bzw. zu regelmäßigen Abschlüssen, kann der eigengewerblich tätige Geschäftsführer seinen Gewinn durch **Einnahmeüberschussrechnung** ermitteln. Die Qualifikation der Vergütung als Betriebseinnahmen dieses Betriebes (und nicht als Betriebseinnahmen eines anderen Betriebes bzw. einer anderen Tätigkeit) richtet sich nach dem Veranlassungsprinzip.
- 115 Gewerbetreibende unterliegen der Gewerbesteuerpflicht, wenn der Freibetrag von 24 500 Euro gemäß § 11 GewStG überschritten ist. Die Gewerbesteuer kann gemäß § 4 Abs. 5b EStG nicht mehr als Betriebsausgabe abgezogen werden; sie wird aber gemäß § 35 EStG auf die Einkommensteuer angerechnet.
- 116 Einkünfte aus Gewerbebetrieb liegen bei der Tätigkeit eines Geschäftsführers einer **GmbH & Co. KG** vor, wenn der Geschäftsführer der GmbH zugleich Mitunternehmer ist. Die Bezüge (Arbeitslohn, Boni, Gratifikationen und sonstige Leistungen aus dem Anstellungsvertrag zur GmbH) sind dem Gewinnanteil des Geschäftsführers in seiner Eigenschaft als Mitunternehmer der KG zuzurechnen<sup>1</sup>. Ein Lohnsteuerabzug erfolgt nicht. Handelt es sich dagegen um einen **Fremdgeschäftsführer**, ist der Geschäftsführer also nicht zugleich Mitunternehmer, richtet sich die Qualifikation der Einkünfte nach den allgemeinen Grundsätzen. Der Fremdgeschäftsführer kann Einkünfte aus seinem eigenen Gewerbebetrieb erzielen, aus selbständiger Tätigkeit oder – der praktische Rezelfall – als Arbeitnehmer.
- 117 Bei selbständiger Tätigkeit eines Geschäftsführers nach § 18 EStG wird der Gewinn durch **Einnahmeüberschussrechnung** gemäß § 4 Abs. 3 EStG ermittelt; eine Gewerbesteuerpflicht besteht nicht. Die Qualifikation der Vergütung als Betriebseinnahme dieser selbständigen Tätigkeit richtet sich ebenso wie bei gewerblichen Einkünften nach dem Veranlassungsprinzip.
- 118 Die Beteiligung an der Kapitalgesellschaft ist konsequenterweise Betriebsvermögen des gewerblichen oder selbständigen Betriebes<sup>2</sup>. Der Geschäftsführer erzielt bei den Ausschüttungen der Kapitalgesellschaft dann auch keine Ein-

1 BFH v. 14.12.1978 – IV R 98/74, BStBl. 1979 II, 284.

2 Seer, GmbHR 2011, 225 und 316.

künfte aus Kapitalvermögen mehr (mit KESt), sondern Gewinneinkünfte, die gemäß § 3 Nr. 40 EStG zu 40 % steuerfrei sind (allerdings auch mit der Beschränkung der Betriebsausgaben u.a. gem. § 3c Abs. 2 EStG).

Der Geschäftsführer ist bei Einkünften aus Gewerbebetrieb bzw. aus selbständiger Arbeit zu **Einkommensteuervorauszahlungen** gemäß § 37 EStG verpflichtet, jeweils am 10. März, 10. Juni, 10. September sowie 10. Dezember, eines jeden Jahres. 119

### 3. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit

#### a) Grundvergütung

Zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit gehören gemäß § 19 Abs. 1 Satz 1 EStG Gehälter, Löhne, Gratifikationen, Tantieme und andere Bezüge und Vorteile für eine Beschäftigung im öffentlichen oder privaten Dienst. Es ist nach § 19 Abs. 1 Satz 2 EStG unerheblich, ob ein Rechtsanspruch auf die Vergütung besteht. Zum **Lohn** gehören alle Einnahmen in Geld oder Geldeswert, die dem Arbeitnehmer aus dem Dienstverhältnis für das Zuverfügungstellen seiner individuellen Arbeitskraft zufließen<sup>1</sup>. Die Leistung des Arbeitgebers muss durch das individuelle Dienstverhältnis **veranlasst** sein. Dieser **Veranlassungszusammenhang** besteht, wenn die Einnahmen dem Empfänger nur mit Rücksicht auf das Dienstverhältnis zufließen und sich als Ertrag seiner Arbeit darstellen. 120

Die Vergütung fließt dem Geschäftsführer nach allgemeinen Grundsätzen in dem Zeitpunkt zu, in dem er über die Vergütung verfügen kann, demnach regelmäßig im Zeitpunkt der Barauszahlung bzw. der Gutschreibung auf einem Konto des Empfängers bei seinem Kreditinstitut<sup>2</sup>. Bei einem **beherrschendem Gesellschafter-Geschäftsführer** nimmt die Rechtsprechung darüber hinaus einen Zufluss an, wenn der Gesellschafter-Geschäftsführer im Zeitpunkt der Fälligkeit über die Vergütung verfügen kann, unabhängig davon, ob ihm tatsächlich Liquidität zugeflossen ist<sup>3</sup>.

Zu den steuerlichen Einkünften des Geschäftsführers aus nichtselbständiger Arbeit gehören daher alle Geld- oder Sachleistungen, die die GmbH dem Geschäftsführer aus Rücksicht auf das Dienstverhältnis gewährt. 121

Es ist unerheblich, ob es sich um feste oder variable Bezüge handelt, einmalige oder regelmäßige Zahlungen. Typische Sachleistungen, die zu steuerpflichtigen Einnahmen führen, sind die von der GmbH übernommenen festen und laufenden Kosten für einen Telefonanschluss in der Privatwohnung des Geschäfts-

1 St. Rechtsprechung, vgl. nur BFH v. 19.6.2008 – VI R 4/05, BStBl. 2008 II, 2280 = BB 2008, 2280; H 19.3 LStR 2011.

2 Zuletzt BFH v. 3.2.2011 – VI R 4/10, BFH/NV 2011, 904 m.w.N. aus der Rspr.

3 Zuletzt BFH v. 3.2.2011 – VI R 4/10, BFH/NV 2011, 904 m.w.N. aus der Rspr. In dieser Entscheidung weist der BFH zudem darauf hin, dass eine verdeckte Einlage vorliegen könnte, wenn der Gesellschafter-Geschäftsführer auf eine bei der Gesellschaft passivierte Verbindlichkeit verzichtet. In der konkreten Entscheidung lehnte der BFH dies ab, da die GmbH das Weihnachtsgeld nicht passiviert hat.

führers oder für ein privates Mobiltelefon des Geschäftsführers, soweit dies auch betrieblich genutzt wird. Dies gilt nur dann nicht, wenn die Telefonkosten zu den Reisennebenkosten, Umzugskosten oder Mehraufwendungen wegen doppelter Haushaltsführung gehören<sup>1</sup>. Die Abgrenzungsschwierigkeiten sollten vermieden werden. Es empfiehlt sich daher, dass dem Geschäftsführer ein betriebliches Mobiltelefon zur Verfügung gestellt wird, das dieser auch privat nutzen kann; die Vorteile der privaten Nutzung von Telekommunikationsgeräten sind gemäß § 3 Nr. 45 EStG steuerfrei.

- 123 Steuerpflichtiger Arbeitslohn sind auch **Leistungen Dritter**, wenn sich aus Sicht des Arbeitnehmers die Leistung des Dritten als Frucht seiner Arbeit darstellt und die Leistung im Zusammenhang mit dem Dienstverhältnis steht<sup>2</sup>.
- 124 **Abzugsgrenzen** sind die steuerpflichtigen Einnahmen des Geschäftsführers von Leistungen der GmbH, die im überwiegenden eigenbetrieblichen Interesse der GmbH geleistet werden sowie von Leistungen der GmbH, die aufgrund eines anderen Rechtsgrundes als das Dienstverhältnis erfolgen.
- 125 Ein **eigenbetriebliches Interesse** der GmbH liegt vor, wenn sich aus den Begleitumständen wie Anlass, Art und Höhe des Vorteils, Auswahl der Begünstigten, freie oder nur gebundene Verfügbarkeit, Freiwilligkeit oder Zwang zur Annahme des Vorteils, ergibt, dass die Leistung im Interesse der GmbH erfolgt und ein eigenes Interesse des Geschäftsführers unerheblich ist<sup>3</sup>.
- 126 Im eigenbetrieblichen Interesse der GmbH können Jubiläumsfeiern des Geschäftsführers sein, soweit die Aufwendungen für jede teilnehmende Person 110 Euro nicht überschreiten<sup>4</sup>. In Lohnsteueraußenprüfungen gehen die Betriebsprüfer anlässlich solcher Jubiläen regelmäßig jede einzelne Rechnung durch, um den geldwerten Vorteil für jeden Teilnehmer der Veranstaltung zu ermitteln. Typische Schwierigkeiten liegen dann zumeist darin, dass häufig für mehr Personen geplant wurde als tatsächlich teilgenommen haben. Bei Jubiläen des Geschäftsführers sollte daher genau dokumentiert werden, wer eingeladen wurde, wer tatsächlich zugesagt hat und wer am Ende zu der Veranstaltung gekommen ist. Nur so kann bei Betriebsprüfungen plausibel gemacht werden, dass die anteiligen Kosten auf das mit solchen Jubiläen unvermeintliche Planungsrisiko zurückzuführen sind.
- 127 Ein **anderes Rechtsverhältnis** als das Dienstverhältnis ist insbesondere ein Schadensersatzanspruch des Arbeitnehmers gegen den Arbeitgeber; Zahlungen zum Ausgleich von Schadensersatzansprüchen sind kein Arbeitslohn, sondern steuerlich irrelevante Leistungen im Privatbereich<sup>5</sup>.

1 H 19.3 LStR 2011.

2 BFH v. 5.7.1996 – VI R 10/96, BStBl. 1996 II, 545 = BB 1996, 1920 – Auslandsreise auf Kosten eines Kunden; v. 19.8.2004 – VI R 33/97, BStBl. 2004 II, 1076 = BB 2004, 2342 – Überlassung von Wohnraum; v. 19.6.2008 – VI R 4/05, BStBl. 2008 II, 2280 = BB 2008, 2280 – Verzicht auf Andienungsrecht von Aktien nach einem Börsengang.

3 BFH v. 7.7.2004 – VI R 29/00, BStBl. 2005 II, 376 = BB 2005, 1203 – Übernahme von Verwarnungsgeldern wegen Verletzung des Halteverbotes eines Paketzustelldienstes.

4 H 19.3, R 19.5 LStR 2011.

5 BFH v. 3.5.2007 – VI R 36/05, BStBl. 2007 II, 647 = BB 2007, 1825.

Zu den Vorteilen des steuerlichen Arbeitnehmerstatutes des Geschäftsführers gehört es, dass bestimmte Leistungen der GmbH **steuerfrei** sind, die bei anderen Einkunftsarten steuerpflichtig wären. Hierzu gehören:

- Aufwandsentschädigungen zur Erstattung von Reisekosten, Umzugskosten oder Mehraufwendungen bei doppelter Haushaltsführung, soweit die gesetzlich vorgesehenen Pauschbeträge für Werbungskosten nicht überschritten sind (§ 3 Nr. 16 EStG);
- die Überlassung typischer Berufskleidung der GmbH an den Geschäftsführer; hierunter zählt auch die bürgerliche Kleidung, wenn das eigenbetriebliche Interesse der GmbH im Vordergrund steht bzw. kein geldwerter Vorteil des Arbeitnehmers anzunehmen ist (§ 3 Nr. 31 EStG sowie H 19.3 LStR); bei Gesellschafter-Geschäftsführern nimmt die Finanzverwaltung in der Regel aber eine verdeckte Gewinnausschüttung an. Bei Fremdgeschäftsführern ist die Finanzverwaltung entgegenkommender;
- Leistungen der GmbH zur Unterbringung und Betreuung von nicht schulpflichtigen Kindern des Geschäftsführers (§ 3 Nr. 33 EStG);
- die private Nutzung von betrieblichen Personalcomputern und Telekommunikationsprämien (§ 3 Nr. 45 EStG);
- durchlaufende Gelder und Auslagenersatz (§ 3 Nr. 50 EStG);
- bestimmte Zukunftssicherungsleistungen für die Altersvorsorge des Geschäftsführers (§ 3 Nr. 56 bzw. 63 EStG).

Die ebenfalls steuerfreien Zuschläge für Nacht-, Sonntags- und Feiertagsarbeit gemäß § 3b EStG werden von der Finanzverwaltung allenfalls bei Fremd-Geschäftsführern anerkannt, bei denen ein **Näheverhältnis** zu den Gesellschaftern nahezu ausgeschlossen ist. Bei Gesellschafter-Geschäftsführern geht die Finanzverwaltung bei solchen Zuschlägen von verdeckten Gewinnausschüttungen aus, so dass die vom Gesetzgeber vorgegebene Steuerfreiheit ins Leere geht.

Der Arbeitslohn unterliegt dem **Lohnsteuerabzug**. Die GmbH behält die Lohnsteuer vom Gehalt des Geschäftsführers ein und führt diese an das Finanzamt ab. Der Geschäftsführer kann gemäß § 36 Abs. 2 Nr. 2 EStG die einbehaltene und abgeföhrte Lohnsteuer der GmbH auf seine Einkommensteuerschuld verrechnen.

Auch bei Geschäftsführern besteht die Möglichkeit, dass bestimmte Leistungen der GmbH pauschal besteuert werden. Mit einem Pauschsteuersatz von 25 % können gemäß § 40 Abs. 2 EStG folgende Aufwendungen pauschal besteuert werden:

- unentgeltliche oder verbilligte Mahlzeiten;
- Arbeitslohn aus Anlass von Betriebsveranstaltungen, wenn dieser nicht insgesamt schon steuerfrei ist;
- Vergütungen für Verpflegungsmehraufwendungen unter den weiteren Voraussetzungen, dass der Geschäftsführer nur vorübergehend von seiner Wohnung und dem Geschäftssitz betrieblich tätig ist und die Verpflegungsmehr-

aufwendungen die Pauschbeträge gemäß § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 EStG nicht um mehr als 100 % überschreitet (8 bis 14 Stunden = 6 Euro; 14 bis 24 Stunden = 12 Euro; 24 und mehr Stunden = 24 Euro);

- unentgeltliche oder verbilligte Überlassung von Personalcomputern.

- 132 Mit einem Pauschsteuersatz von 15 % werden Sachbezüge zur unentgeltlichen oder verbilligten Beförderung sowie Zuschüsse zu Fahrtkosten besteuert.
- 133 Ebenfalls pauschal mit 20 % besteuert werden gemäß § 40b EStG Beiträge zu Direktversicherungen sowie Pensionskassen und einer Unfallversicherung, so weit bestimmte Grenzen nicht überschritten werden (Rz. 439 ff.).

### b) Variable Gehaltsbestandteile

- 134 Variable Gehaltsbestandteile sind bei Führungskräften üblich. Bei Gesellschafter-Geschäftsführern überwiegt in der Praxis die **Tantieme**; bei Vorständen einer Aktiengesellschaft sowie Geschäftsführern und sonstigen Führungskräften von konzernangehörigen Gesellschaften sind neben Tantiemen **Aktienoptionspläne (Stock Options)** verbreitet. Die Tantieme ist unter steuerlichen Gesichtspunkten in erster Linie bei Gesellschafter-Geschäftsführern interessant, da sie aus Sicht der Finanzverwaltung häufig Gegenstand verdeckter Gewinnausschüttungen sind (dazu Rz. 179 ff.). Bei abhängig beschäftigten Führungskräften, insbesondere Vorständen einer AG oder Geschäftsführern konzernangehöriger Gesellschaften, sind Tantiemen Bestandteile der Vergütung gemäß § 19 EStG, die dem Lohnsteuerabzug unterliegen. Besonderheiten im Vergleich zur festen Vergütung bestehen nicht. Es gilt das Zuflussprinzip. Bei Auszahlung der Tantieme wird Lohnsteuer – als sonstiger Bezug gemäß § 39b Abs. 3 EStG – einbehalten und abgeführt; die Lohnsteuer wird auf die Einkommensteuerschuld angerechnet.
- 135 Besonderheiten bestehen demgegenüber bei **Aktienoptionsplänen** (im Folgenden die gebräuchlichere Bezeichnung **Stock Options**). Sämtliche Einzelheiten von Stock Options lassen sich in diesem Handbuch nicht darstellen. Es muss insoweit auf weiterführende Literatur verwiesen werden<sup>1</sup>.
- 136 Die nachfolgende Darstellung geht zunächst vom reinen Inlandssachverhalt aus; auf Auslandssachverhalte wird nur kurz eingegangen. Die besondere Problematik von Abfindungen und Stock Options wird an anderer Stelle behandelt (Teil 4 Rz. 336 ff.).

#### aa) Inlandssachverhalt

- 137 Die steuerliche Problematik von Stock Options lag bis zur Einführung von § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 EStG durch das Unternehmensteuerreformgesetz vom 14. August 2007<sup>2</sup> in der **Qualifikation der Einkunftsart** sowie der Bestimmung

<sup>1</sup> Umfassende Darstellung immer noch bei *Kessler/Sauter*, Handbuch Stock Options, München 2003 – in wesentlichen Teilen im Steuerrecht inzwischen überholt.

<sup>2</sup> BGBl. 2007 I, 1912.