

5.2.14 Hinweise* für die Tätigkeit des Steuerberaters als Aufsichtsrat

Beschlossen vom Präsidium der Bundessteuerberaterkammer am 9./10. März 2021.

1. Vorbemerkungen

Die Tätigkeit des Steuerberaters als Aufsichtsrat ist gemäß § 57 Abs. 3 Nr. 2 StBerG mit dem Beruf des Steuerberaters vereinbar.

Ergänzend sind die „Allgemeinen Hinweise der Bundessteuerberaterkammer für die Ausübung vereinbarter Tätigkeiten“ (vgl. Berufsrechtliches Handbuch, II. 5.2.1) zu beachten.

2. Voraussetzungen

Steuerberater können als Aufsichtsräte tätig werden. Die Bildung von Aufsichtsräten ist bei einigen Gesellschaften – wie bei der Aktiengesellschaft oder Genossenschaft – gesetzlich vorgeschrieben und kann bei anderen (z. B. GmbH) per Satzung oder Gesellschaftsvertrag vereinbart werden. Besonderheiten gelten im Bereich der mitbestimmten Unternehmen.

Als Aufsichtsrat sollte der Steuerberater über ausgeprägte Kenntnisse der Betriebswirtschaft und des Gesellschaftsrechts verfügen. Für die Ausübung des Amtes sind branchenspezifische Kenntnisse notwendig. Auch müssen entsprechende zeitliche Freiräume für die Tätigkeit vorhanden sein. Die Aufsichtsrats­tätigkeit eines Steuerberaters bei Unternehmen, die dem aufsichtsrechtlichen Regime der Finanzaufsicht (BaFIN) unterliegen, muss der Aufsichtsbehörde über ein Formblatt angezeigt werden und wird von dieser bei Vorliegen der oben genannten zwingenden Voraussetzungen genehmigt.

2.1 Aktiengesellschaften

Bei Aktiengesellschaften wird der Steuerberater als Aufsichtsrat entweder gemäß § 101 Abs. 1 Aktiengesetz (AktG) von der Hauptversammlung bestellt, entsendet oder aber im Bereich der

* Die Hinweise haben einen unverbindlichen Charakter. Sie sollen zu bestimmten Sachverhalten oder Problembereichen Anregungen zu eigenverantwortlichen Lösungen geben und somit die Praxisarbeit unterstützen.

Mitbestimmung in den Aufsichtsrat auch gewählt (vgl. §§ 101, 102 AktG sowie Regelungen im Drittelbeteiligungsgesetz bzw. Mitbestimmungsgesetz). § 100 AktG regelt weiter, dass Mitglied eines Aufsichtsrats nur eine natürliche, unbeschränkt geschäftsfähige Person sein kann und dass nur derjenige ein Aufsichtsratsmandat nicht annehmen darf, der bereits in zehn Handelsgesellschaften, die gesetzlich einen Aufsichtsrat zu bilden haben, als Aufsichtsratsmitglied tätig ist. Bei Gesellschaften im Anwendungsbereich der Corporate Governance besteht eine Empfehlung auf höchstens fünf Aufsichtsratsmandate. Auch in den Satzungen können weitergehende persönliche Voraussetzungen für einen Aufsichtsrat niedergelegt werden. Der Aufsichtsrat einer Aktiengesellschaft hat sich einen Vorsitzenden zu wählen (§ 107 AktG).

Auch die Kommanditgesellschaft auf Aktien kennt einen Aufsichtsrat (§ 287 AktG).

2.2 Genossenschaften

Für Genossenschaften gilt, dass ein Aufsichtsrat nach dem Genossenschaftsgesetz (GenG) nur dann eingerichtet werden muss, wenn die Genossenschaft mehr als 20 Mitglieder hat (§ 9 Abs. 1 GenG). Aufsichtsrat einer Genossenschaft kann nur eine natürliche Person sein, die auch Mitglied der Genossenschaft ist (§ 9 Abs. 2 GenG). Die Generalversammlung der Genossenschaft wählt die Aufsichtsräte (§ 36 Abs. 1 GenG). Besonderheiten gelten auch hier für mitbestimmte Genossenschaften.

2.3 Gesellschaften mit beschränkter Haftung (GmbH)

Solange die GmbH nicht unter die Regelungen der gesetzlichen Mitbestimmung bzw. unter § 6 Investmentgesetz fällt, ist bei einer GmbH die Errichtung eines Aufsichtsrats fakultativ und kann per Satzung oder aber per Gesellschaftsvertrag vorgesehen sein.

3. Tätigkeitsbeschreibung, Rechte und Pflichten

Allen Aufsichtsräten ist gemein, dass sie neben einer kontrollierenden Funktion auch beratend und prüfend tätig werden.

Vor der Übernahme einer Aufsichtsrats Tätigkeit sollte sich der Steuerberater nicht nur mit den zugrundeliegenden gesetzlichen Regelungen, sondern auch mit der Satzung der Gesellschaft und – soweit vorhanden – mit der Geschäftsordnung des Aufsichtsrats vertraut machen. Denn

diese enthalten oftmals weitergehende Regelungen. Auch die Empfehlungen der „Regierungskommission Deutscher Corporate Governance Kodex“, die gemäß § 161 AktG bei börsennotierten Aktiengesellschaften zwingend zu beachten sind und deren Beachtung bei nicht börsennotierten Gesellschaften im Kodex empfohlen wird, enthalten eine Reihe von Regelungen zum Aufsichtsrat (dort unter 3.).

Vor dem Hintergrund der jüngeren Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs zum Aufsichtsrat (siehe dazu unten unter 4.) sollte auch die Entwicklung der Rechtsprechung beobachtet werden.

3.1 Aktiengesellschaften

Der Aufsichtsrat bestellt und beruft den Vorstand ab; auch setzt der Aufsichtsrat dessen Vergütung fest (vgl. §§ 84, 87 AktG). Zu den weiteren Aufgaben des vom Gesetz bestimmten Aufsichtsrates einer Aktiengesellschaft zählen gemäß § 111 AktG u. a. folgende:

- Dem Aufsichtsrat obliegt die Überwachung der Geschäftsführung. Er kann die Bücher und Schriften der Gesellschaft sowie die Vermögensgegenstände, insbesondere die liquiden Mittel und die Bestände an Wertpapieren und Waren einsehen und prüfen.
- Für bestimmte Aufgaben kann der Aufsichtsrat einzelne Mitglieder des Aufsichtsrates oder besondere Sachverständige beauftragen.
- Der Aufsichtsrat kann eine externe Überprüfung nicht-finanzieller Erklärungen und Berichte beauftragen (§§ 289b, 315b HGB).
- Der vom Gesetz bestimmte obligatorische Aufsichtsrat erteilt dem Abschlussprüfer den Prüfungsauftrag für den Jahres- und den Konzernabschluss gemäß § 290 HGB.
- Der Aufsichtsrat hat eine Hauptversammlung einzuberufen, wenn das Wohl der Gesellschaft es fordert.
- Maßnahmen der Geschäftsführung können dem obligatorischen Aufsichtsrat nicht übertragen werden, wobei die Satzung oder der Aufsichtsrat jedoch zu bestimmen hat, dass

bestimmte Arten von Geschäften nur mit Zustimmung des Aufsichtsrates vorgenommen werden dürfen.

- Bei börsennotierten bzw. mitbestimmten Gesellschaften legt der Aufsichtsrat Zielgrößen der Frauenquote in Vorstand und Aufsichtsrat fest.

Der Aufsichtsrat hat weiter den Jahresabschluss, den Lagebericht und den Vorschlag für die Verwendung des Bilanzgewinns zu prüfen und sodann über das Ergebnis der Prüfung schriftlich der Hauptversammlung zu berichten (§ 171 AktG). Der Aufsichtsrat wirkt bei der Feststellung des Jahresabschlusses mit (§ 172 AktG). Der Aufsichtsrat ist auch bei der Ausgabe von Aktien zu beteiligen (§ 204 AktG).

Bei börsennotierten Gesellschaften haben Aufsichtsrat und Vorstand zudem eine Erklärung abzugeben, dass den Regelungen des Deutschen Corporate Governance Kodex entsprochen bzw. wieso diesen Empfehlungen unter Umständen nicht entsprochen wurde (vgl. § 161 AktG). Der Kodex selbst empfiehlt die Einhaltung dieser Regelungen auch für alle anderen Gesellschaften.

3.2 Genossenschaften

Zu den gesetzlichen Aufgaben des Aufsichtsrats einer Genossenschaft zählen u. a. gemäß § 38 GenG:

- Dem Aufsichtsrat obliegt die Überwachung des Vorstands bei dessen Geschäftsführung. Zu diesem Zweck kann er von dem Vorstand jederzeit Auskünfte über alle Angelegenheiten der Genossenschaft verlangen und die Bücher und Schriften der Genossenschaften sowie den Bestand der Genossenschaftskasse und die Bestände an Waren und Wertpapieren einsehen und prüfen.
- Einzelne seiner Mitglieder können mit der Einsichtnahme und Prüfung beauftragt werden.
- Zu den Aufgaben des Aufsichtsrats gehört auch die Prüfung des Jahresabschlusses, des Lageberichts und des Vorschlags für die Verwendung des Jahresüberschusses oder

die Deckung des Jahresfehlbetrags; über das Ergebnis hat er der Generalversammlung vor der Feststellung des Jahresabschlusses zu berichten.

- Der Aufsichtsrat kann einen Prüfungsausschuss bestellen, der sich mit der Überwachung des Rechnungslegungsprozesses sowie der Wirksamkeit des internen Kontrollsystems, des Risikomanagementsystems und des internen Revisionssystems befasst.
- Die Prüfung des nichtfinanziellen Berichtes, sofern er erstellt wird, zählt zu den Aufgaben.
- Dem Aufsichtsrat obliegt die Einberufung einer Generalversammlung, wenn es im Interesse der Genossenschaft erforderlich ist.

Weitere Aufgaben des Aufsichtsrats werden in der Satzung bestimmt (vgl. § 38 Abs. 3 GenG).

3.3 GmbH

Soweit eine GmbH keinen obligatorischen Aufsichtsrat zu bestellen hat, kann die GmbH im Gesellschaftsvertrag einen fakultativen Aufsichtsrat vorsehen. In diesem Fall sind die Ausgestaltungsmöglichkeiten von dessen Kompetenzen groß. Ein fakultativ bestellter Aufsichtsrat kann lediglich beratende Funktion haben, aber auch Kontrollorgan sein, das mit dem aktienrechtlichen Aufsichtsrat vergleichbar ist.

Soweit die Anwendung von § 52 GmbHG im Gesellschaftsvertrag der Gesellschaft nicht ausgeschlossen ist, sind die aktienrechtlichen Vorschriften für den Aufsichtsrat in weitem Umfang analog anzuwenden. In der Praxis werden die Gesellschafter solcher Gesellschaften die aktienrechtlichen Formalien und Haftungsfolgen aber ausschließen wollen.

4. Berufsrechtliche Grenzen

Auch für die vereinbarten Tätigkeiten nach § 57 Abs. 3 Nr. 2 StBerG gelten die Berufspflichten. Steuerberater sind bereits gemäß § 57 Abs. 1 StBerG zur Verschwiegenheit verpflichtet. Durch § 116 AktG bzw. § 41 i. V. m. § 34 Abs. 1 Satz 2 GenG wird für den Aufsichtsrat ausdrücklich klargestellt, dass die Mitglieder des Aufsichtsrats insbesondere zur Verschwiegenheit über

vertrauliche Berichte und Beratungen verpflichtet sind.

Besondere Sorgfalt ist immer dann geboten, wenn der Steuerberater nicht nur als Aufsichtsrat eines Unternehmens, sondern auch als Berater des Unternehmens tätig werden will. Dies ist zwar grundsätzlich möglich, im Einzelfall kann es jedoch zu Verstößen gegen die Pflicht zur unabhängigen Berufsausübung (Interessenkollision), aber auch zu Verstößen gegen die §§ 113, 114 AktG kommen.

Im Falle einer weitergehenden Beratertätigkeit hat der Steuerberater der Nichtigkeit des zugrunde liegenden Steuerberatungsvertrags vorzubeugen. Der BGH hat in ständiger Rechtsprechung entschieden (vgl. u. a. BGH vom 27. April 2009, II ZR 160/08), dass Beratungsverträge einer Aktiengesellschaft mit Aufsichtsratsmitgliedern über Tätigkeiten, welche bereits von der zur Überwachungsaufgabe des Aufsichtsrats gehörenden Beratungspflicht umfasst werden, gemäß §§ 113 AktG, 134 BGB nichtig sind. Zulässig sind folglich nur Verträge über Dienstleistungen, die nicht in den Aufgabenbereich des Aufsichtsrats fallen insbesondere Vorbehaltsaufgaben.

Ist dies sichergestellt, so hat der Aufsichtsrat dem Vertrag zuzustimmen (§ 114 Abs. 1 AktG). Bei der Beschlussfassung gemäß § 108 AktG ist zu beachten, dass der Steuerberater, um die Beschlussfähigkeit des Aufsichtsrats zu gewährleisten, an der Beschlussfassung teilnehmen muss, aber gemäß § 34 BGB nicht mitstimmen darf (vgl. BGH vom 2. April 2007, Az: II ZR 325/05).

Das OLG Düsseldorf hat mit Urteil vom 20. Mai 2008 (I 23 U 128/07) die Frage entschieden, ob ein Aufsichtsratsmitglied den Jahresabschluss erstellen darf und dazu ausgeführt: Erstellt ein Aufsichtsratsmitglied den Jahresabschluss, ergibt sich eine Interessenkollision, da es gemäß § 171 AktG zu den organschaftlichen Aufgaben des Aufsichtsrats gehört, bei der Prüfung des Jahresabschlusses mitzuwirken. Aus dieser Interessenkollision folgt für das Aufsichtsratsmitglied ein Handlungsverbot gemäß § 111 Abs. 4 Satz 1 AktG i. V. m. § 319 Abs. 3 Nr. 1 Nr. 1a HGB analog und außerdem die Nichtigkeit des auf die Erstellung des Jahresabschlusses gerichteten Vertrages gemäß § 134 BGB.

Handelt es sich um Tätigkeiten aus dem Aufgabenbereich des Aufsichtsrats und ist die Höhe der Vergütung nicht schon in der Satzung bestimmt, besteht die Möglichkeit, dass gemäß

§ 113 Abs. 1 Satz 2 AktG die Hauptversammlung der Aktiengesellschaft eine höhere Vergütung oder eine Sondervergütung bewilligt. Liegt keine Bewilligung der Hauptversammlung oder Bestimmung in der Satzung vor, so ist die Honorarvereinbarung nichtig.

Wichtig ist also, dass die Leistungen in den Beraterverträgen so genau wie möglich bestimmt sein müssen, damit eine Abgrenzung zwischen einer außer- oder innerhalb liegenden organ-schaftlichen Tätigkeit überhaupt möglich ist. Besondere Sorgfalt sollte von daher immer auf die Konkretisierung und Aufschlüsselung der Beratungsleistungen gelegt werden. Um nicht Gefahr zu laufen, seinen Vergütungsanspruch zu verlieren, sollte sorgfältig geprüft werden, ob Aufgaben, die einem Aufsichtsratsmitglied bereits kraft seiner Organstellung obliegen, Inhalt eines weitergehenden Beratervertrags sind (siehe hierzu u. a. auch BGH Urteile vom 3. Juli 2006, II ZR 151/04 sowie vom 20. November 2006, II ZR 279/05).

Einem fakultativ bestellten Aufsichtsrat bei einer GmbH können im Gegensatz zu einem Aufsichtsrat bei einer Aktiengesellschaft (vgl. § 111 Abs. 4 Satz 1 AktG) auch geschäftsführende Aufgaben übertragen werden. In diesem Fall würde der Steuerberater gegen das Verbot der gewerblichen Tätigkeit verstoßen (§ 57 Abs. 4 Nr. 1 StBerG). Der Verstoß kann bereits vorliegen, wenn dem Aufsichtsrat nach dem Gesellschaftsvertrag die Zustimmung zu Geschäften der laufenden Geschäftsführung obliegt. In diesem Fall kann die zuständige Steuerberaterkammer hierfür gemäß § 57 Abs. 4 Nr. 1 StBerG eine Ausnahmegenehmigung erteilen.

Der Hinweis auf die Berufsbezeichnung „Steuerberater/Steuerberaterin“ in den Geschäftspapieren des Unternehmens ist zulässig.

Mit der Übernahme einer Tätigkeit als Aufsichtsrat wird auch nicht gegen das Rechtsdienstleistungsgesetz verstoßen, da der Schwerpunkt der Tätigkeit in Wirtschaftsangelegenheiten und nicht im Bereich der Rechtsdienstleistungen liegt.

5. Haftpflichtversicherung

Haftungsrisiken für die Tätigkeit des Steuerberaters als Aufsichtsrat können sich aus dem Gesellschaftsvertrag in Verbindung mit §§ 111, 116 AktG, aus den §§ 48, 117 AktG, §§ 41, 34 GenG gegebenenfalls den §§ 52, 82 GmbHG und §§ 823 ff. BGB ergeben.

Für die Aufsichtsratsmitglieder gelten die Sorgfaltspflichten und Verantwortlichkeiten für Vorstandsmitglieder gemäß § 93 AktG sinngemäß (vgl. § 116 Satz 1 AktG). Nach einer Entscheidung des OLG Düsseldorf (vom 23. Juni 2008, 9 U 22/08) sind Mitglieder eines Aufsichtsrats den Aktionären persönlich zum Schadenersatz verpflichtet, wenn sie vorsätzlich bzw. zumindest im Sinne eines bewussten Sichverschließens das sittenwidrige und strafbare Verhalten des Vorstands im Rahmen von Kapitalerhöhungen dadurch unterstützen, dass sie das Amt des Aufsichtsrats übernommen haben, ohne eine echte Kontrolle des Vorstands durchführen zu wollen. Zu beachten ist weiter § 116 Satz 3 AktG. Danach sind Aufsichtsratsmitglieder namentlich zum Ersatz verpflichtet, wenn sie eine unangemessene Vergütung der Vorstandsmitglieder gemäß § 87 AktG festsetzen. Aufsichtsratsmitglieder sollten auch die Straf- und Bußgeldvorschriften der §§ 399 ff. insbesondere §§ 404a und 405 AktG kennen.

Die Vermögensschaden-Versicherer übernehmen diese Risiken in der Regel nicht (vgl. „Hinweise der Bundessteuerberaterkammer zur Berufshaftpflichtversicherung“, Berufsrechtliches Handbuch, I.5.2.2.). Allerdings bieten die Berufshaftpflichtversicherer zumeist gesonderten Versicherungsschutz über eine zusätzliche so genannte Directors-and-Officers-Versicherung (D & O Versicherung) an.

6. Abrechnung/Honorar

Die Steuerberatervergütungsverordnung gilt nicht für vereinbare Tätigkeiten. Für die Tätigkeit des Steuerberaters als Aufsichtsrat besteht der Gebührenanspruch in Höhe der üblichen Gebühr gemäß §§ 612 Abs. 2 bzw. 632 Abs. 2 BGB.

Diese Gebühr wird aber für den Aufsichtsrat, der nach dem Aktiengesetz zu bestellen ist, in der Satzung festgesetzt oder von der Hauptversammlung bewilligt (§ 113 AktG). Die Vergütung soll dabei in einem angemessenen Verhältnis zu den Aufgaben der Aufsichtsratsmitglieder und zur Lage der Gesellschaft stehen. In der Praxis üblich ist es, dem Aufsichtsrat eine Festvergütung zu zahlen; das AktG sieht aber in § 113 Abs. 3 auch die Möglichkeit vor, einen Anteil am Jahresgewinn der Gesellschaft zu gewähren. Nach dem Corporate Governance Kodex sollen die Mitglieder des Aufsichtsrats neben einer festen eine erfolgsorientierte Vergütung erhalten. Die erfolgsorientierte Vergütung sollte auch auf den langfristigen Unternehmenserfolg bezogene Bestandteile enthalten.

Wie unter 4. schon ausgeführt kann der Steuerberater als Aufsichtsratsmitglied auch mit bestimmten weiteren Aufgaben beauftragt werden, wenn die entsprechenden gesetzlichen Vorgaben beachtet werden. Dann kann der Steuerberater für seine Beraterleistung eine zusätzliche Vergütung entsprechend seiner Leistung beanspruchen. Bei solchen Konstellationen ist jedoch immer besondere Vorsicht geboten: Zum einen ist zu beachten, dass die weitere Tätigkeit des Steuerberaters nicht den Kernbereich der eigentlichen Aufsichtsratsstätigkeit, also den Überwachungsbereich, betreffen darf. Ein darauf gerichteter Vertrag wäre aufgrund eines Verstoßes gegen ein gesetzliches Verbot regelmäßig nichtig (siehe dazu auch oben unter 4.). Zum anderen bedarf es für ein weiteres Tätigwerden des Steuerberaters außerhalb des Aufgabenbereichs als Aufsichtsrat gemäß § 114 AktG immer der Zustimmung bzw. Genehmigung durch den Aufsichtsrat. Fehlt eine solche, ist eine bereits entrichtete Vergütung zurückzuzahlen (siehe dazu oben unter 4.).

Bei fakultativ bestellten Aufsichtsräten obliegt in der Regel nach dem Gesellschaftsvertrag die Bestimmung der Vergütung der Gesellschafterversammlung oder der Geschäftsführung.

Für die Aufsichtsräte der Genossenschaften regelt § 36 Abs. 2 GenG, dass diese keine nach den Geschäftsergebnissen bemessene Vergütung beziehen dürfen.

Um spätere Streitigkeiten zu vermeiden, empfiehlt es sich nicht nur – wie ansonsten auch –, die Frage der Vergütung im Vorwege zu klären, sondern auch erst nach erteilter Zustimmung des Aufsichtsrats tätig zu werden.