

Near final draft: Deutscher Rechnungslegungs Standard Nr. 17

DRS 17 near final draft

Berichterstattung über die Vergütung der Organmitglieder

Die vorliegende Fassung steht in der 13. Öffentlichen Sitzung, die für den 07.12.2007 geplant ist, zur abschließenden Beschlussfassung an. Danach wird der Standard zum Zwecke der gem. § 342 Abs. 2 HGB erforderlichen Bekanntmachung an das Bundesministerium der Justiz weitergeleitet.

Stand: 08.11.2007

Deutscher Standardisierungsrat
DRSC e.V., Zimmerstraße 30, 10969 Berlin
Tel.: +49 (0)30 206412-0
Fax: +49 (0)30 206412-15
E-Mail: info@drsc.de

Deutscher Standardisierungsrat (DSR)

INHALTSVERZEICHNIS

Aufforderung zur Stellungnahme

Vorbemerkung

Abkürzungsverzeichnis

Deutscher Rechnungslegungs Standard Nr. 17 Berichterstattung über die Vergütung der Organmitglieder

	Textziffer
Ziel	1-2
Gegenstand und Geltungsbereich	3-8
Definitionen	9
Regeln	10-79
Formelle Grundsätze	10-13
Art der Darstellung	10-12
Vergleichsangaben über Vorjahre	13
Angaben für tätige Organmitglieder	14-39
Gesamtbezüge	14-39
Nicht aktienbasierte Bezüge	25-33
Aktienbasierte Bezüge	34-39
Zusatzangaben für börsennotierte Aktiengesellschaften	40-76
Individualisierte Angaben	40-71
Bezüge	40-46
Leistungen für den Fall der Beendigung der Tätigkeit	47-60
Leistungen von Dritten	61-67
Weitergehende Angaben zu bestimmten Bezügen	68-71
Grundzüge des Vergütungssystems	72-76
Angaben für frühere Organmitglieder und ihre Hinterbliebenen	77-78
Angabe der Vorschüsse, Kredite und Haftungsverhältnisse	79
Inkrafttreten	80
Übergangsvorschriften	81
Begründung	A1-A54

Vorbemerkung

Deutscher Standardisierungsrat

Der Deutsche Standardisierungsrat (DSR) hat den Auftrag, Grundsätze für eine ordnungsmäßige Konzernrechnungslegung zu entwickeln, den Gesetzgeber bei der Fortentwicklung der Rechnungslegung zu beraten und die Bundesrepublik Deutschland in internationalen Rechnungslegungsgremien zu vertreten. Er hat sieben Mitglieder, die vom Vorstand des Deutschen Rechnungslegungs Standards Committee e. V. (DRSC) als unabhängige und auf den Gebieten der nationalen und internationalen Rechnungslegung ausgewiesene Fachleute bestimmt werden.

Anwendungshinweis

Die Standards zur Konzernrechnungslegung werden vom Deutschen Standardisierungsrat nach sorgfältiger Prüfung aller maßgeblichen Umstände, insbesondere der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung sowie der eingegangenen Stellungnahmen, nach Durchführung von Anhörungen in öffentlicher Sitzung beschlossen. Wenn die Standards in deutschsprachiger Fassung vom Bundesministerium der Justiz nach § 342 Abs. 2 HGB bekannt gemacht worden sind, haben sie die Vermutung für sich, Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung der Konzernrechnungslegung zu sein. Da Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung gewährleisten sollen, dass die Gesetze ihrem Sinn und Zweck entsprechend angewandt werden, unterliegen sie einem stetigen Wandel. Es ist daher jedem Anwender zu empfehlen, bei einer Anwendung der Standards sorgfältig zu prüfen, ob diese unter Berücksichtigung aller Besonderheiten im Einzelfall der jeweiligen gesetzlichen Zielsetzung entspricht.

Copyright

Das urheberrechtliche Nutzungsrecht an diesem Standard steht dem Deutschen Rechnungslegungs Standards Committee e. V. zu. Der Standard ist einschließlich seines Layouts urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung einschließlich der Vervielfältigung und Verbreitung, der ganzen oder teilweisen Übersetzung sowie der ganzen oder teilweisen Speicherung, Verarbeitung, Vervielfältigung, Verbreitung oder sonstigen Nutzung für elektronische Speicher- und Verbreitungsmedien, die nicht durch das Urheberrecht gestattet ist, ist ohne ausdrückliche Zustimmung des DRSC unzulässig und strafbar. Werden Standards nach ihrer amtlichen Bekanntmachung wiedergegeben, dürfen diese inhaltlich nicht verändert werden. Außerdem ist unter Angabe der Quelle darauf hinzuweisen, dass es sich um den Deutschen Rechnungslegungs Standard Nr. 17 des Deutschen Standardisierungsrats handelt. Jeder Anwender kann sich bei richtiger Anwendung auf die Beachtung des DRS 17 berufen. Das DRSC behält sich vor, dieses Recht Anwendern zu versagen, die nach Auffassung des DSR Standards fehlerhaft anwenden.

Herausgeber

Herausgeber: Deutsches Rechnungslegungs Standards Committee e. V., Zimmerstraße 30, 10969 Berlin, Tel. +49 (0)30 206412-0, Fax +49 (0)30 206412-15, E-Mail: info@drsc.de. Verantwortlich im Sinne des Presserechts: Herr Prof. Dr. Bolin, Generalsekretär, Zimmerstraße 30, 10969 Berlin, Tel. +49 (0)30 206412-13, Fax +49 (0)30 206412-15, E-Mail: bolin@drsc.de.

Abkürzungsverzeichnis

Abs.	Absatz
BetrAVG	Gesetz zur Verbesserung der betrieblichen Altersversorgung (Betriebsrentengesetz)
AktG	Aktiengesetz
bzgl.	bezüglich
bzw.	beziehungsweise
d. h.	das heißt
DRS	Deutscher Rechnungslegungs Standard
DRSC	Deutsches Rechnungslegungs Standards Committee e.V.
DSR	Deutscher Standardisierungsrat
etc.	et cetera
EGHGB	Einführungsgesetz zum Handelsgesetzbuch
e. V.	eingetragener Verein
FASB	Financial Accounting Standards Board
gem.	gemäß
GenG	Gesetz betreffend die Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften
ggf.	gegebenenfalls
GmbHG	Gesetz betreffend die Gesellschaft mit beschränkter Haftung
HGB	Handelsgesetzbuch
IAS	International Accounting Standards
IFRS	International Financial Reporting Standards
i. S. d.	im Sinne des, im Sinne der
i. S. v.	im Sinne von
i. V. m.	in Verbindung mit
Nr.	Nummer
SE	Societas Europaea
SEAG	Gesetz zur Ausführung der Verordnung (EG) Nr. 2157/2001 des Rates vom 8. Oktober 2001 über das Statut der Europäischen Gesellschaft (SE)
SE-VO	Verordnung (EG) Nr. 2157/2001 des Rates vom 8. Oktober 2001 über das Statut der Europäischen Gesellschaft (SE)
sog.	so genannte
Tz.	Textziffer, Textziffern
US-GAAP	United States Generally Accepted Accounting Principles
z.B.	zum Beispiel

Deutscher Rechnungslegungs Standard Nr. 17

Berichterstattung über die Vergütung der Organmitglieder

*Grundsätze sind **fett gedruckt**. Sie werden durch die nachfolgenden normal gedruckten Textstellen erläutert.*

Ziel

1.
Die Berichterstattung über die Vergütung der Organmitglieder von Konzernen ist im Gesetz in den §§ 314 Abs. 1 Nr. 6, 315 Abs. 1 Nr. 4 HGB geregelt. Diese gesetzlichen Normen bilden die Grundlage dieses Standards. Darauf aufbauend ist es nicht Ziel des Standards, eine umfassende Kommentierung dieser Vorschriften vorzunehmen. Vielmehr sollen in erster Linie bestehende Zweifelsfragen geklärt werden, um eine einheitliche Anwendung der Vorschriften sicherzustellen.

2.
Daneben enthält der Deutschen Corporate Governance Kodex weiterführende Empfehlungen und Anregungen zur Vergütung von Vorständen und Aufsichtsräten. Diese Regelungen wurden nicht in diesen Standard aufgenommen.

Gegenstand und Geltungsbereich

3.
Der Standard konkretisiert die Anforderungen an die Berichterstattung gem. §§ 314 Abs. 1 Nr. 6, 315 Abs. 2 Nr. 4 HGB von Konzernen.

4.
Dieser Standard gilt für alle Mutterunternehmen, die gesetzlich zur Berichterstattung gem. §§ 314 Abs. 1 Nr. 6 HGB, 315 Abs. 2 Nr. 4 HGB verpflichtet sind oder die solche Angaben freiwillig machen.

5.
Zur Berichterstattung gem. § 314 Abs. 1 Nr. 6a Satz 1 bis 4, Nr. 6b und 6c HGB sind alle Mutterunternehmen verpflichtet, die gem. §§ 290 ff. HGB einen Konzernabschluss aufstellen müssen. Die Angaben gem. § 314 Abs. 1 Nr. 6a Satz 1 bis 4 und 6b HGB können bei Mutterunternehmen, die keine börsennotierten Aktiengesellschaften sind, analog § 286 Abs. 4 HGB unterbleiben, wenn sich anhand dieser Angaben die Bezüge eines Organmitglieds feststellen lassen.

6.
Börsennotierte Aktiengesellschaften haben darüber hinaus den Anforderungen gem. §§ 314 Abs. 1 Nr. 6a Satz 5 bis 9, 315 Abs. 2 Nr. 4 HGB zu entsprechen. Die Angaben gem. § 314 Abs. 1 Nr. 6a Satz 5 bis 9 HGB können gem. §§ 314 Abs. 2 Satz 2, 286 Abs. 5 HGB unterbleiben, wenn die Hauptversammlung dies mit $\frac{3}{4}$ -Mehrheit des bei der Beschlussfassung vertretenen Grundkapitals beschlossen hat.

7.

Der Standard gilt auch für Unternehmen, die einen Konzernabschluss nach den in § 315a Abs. 1 HGB bezeichneten internationalen Rechnungslegungsstandards erstellen, soweit diese Unternehmen ergänzend die Berichtspflichten gem. §§ 314 Abs. 1 Nr. 6, 315 Abs. 2 Nr. 4 HGB zu erfüllen haben.

8.

Eine entsprechende Anwendung dieses Standards auf die Berichterstattung gem. §§ 285 Satz 1 Nr. 9, 289 Abs. 2 Nr. 5 HGB wird empfohlen.

Definitionen

9.

Aufsichtsrat: Aufgrund gesetzlicher, satzungsmäßiger oder gesellschaftsvertraglicher Regelungen errichtetes Organ, das die Tätigkeit des Geschäftsführungsorgans überwacht.

Als Aufsichtsrat im Sinne dieses Standards gilt auch der Verwaltungsrat der Europäischen Gesellschaft (SE) mit Ausnahme derjenigen Mitglieder des Verwaltungsrates, die zu geschäftsführenden Direktoren i. S. d. § 40 SEAG ernannt worden sind.

Beirat bzw. ähnliche Einrichtung: Aufgrund von Satzung, Statut, Gesellschaftsvertrag oder durch sonstigen Beschluss anderer Organe des Unternehmens gegründete Einrichtung des Unternehmens, die in ihrer Ausgestaltung einem Aufsichtsrat ähneln kann und Verwaltungsfunktionen (z.B. Überwachung, Beratung, Einflussnahme, Weisung) ausübt, die sich auf das Gesamtunternehmen beziehen.

Bezüge: Gehälter, Gewinnbeteiligungen, Bezugsrechte und sonstige aktienbasierte Vergütungen, Aufwandsentschädigungen, von der Gesellschaft für auf den Namen des Organmitglieds lautende Lebens-, Pensions- oder Unfallversicherungen gezahlte Versicherungsentgelte, Provisionen und Nebenleistungen jeder Art.

Bezugsrechte: Optionen, die deren Inhaber berechtigen, innerhalb eines bestimmten Zeitraums Anteile an dem Unternehmen zu einem im Voraus festgelegten Ausübungspreis zu erwerben.

Börsennotierte Aktiengesellschaft: Aktiengesellschaften, deren Aktien gem. § 3 Abs. 2 AktG zu einem Markt zugelassen sind, der von staatlich anerkannten Stellen geregelt und überwacht wird, regelmäßig stattfindet und für das Publikum mittelbar oder unmittelbar zugänglich ist.

In Anwendung des Artikels 61 der Verordnung (EG) Nr. 2157/2001 unterliegt eine Europäische Gesellschaft (SE) mit Sitz in Deutschland hinsichtlich der Aufstellung ihres Jahres- und Konzernabschlusses einschließlich des Lageberichtes den Regelungen, die für die Aktiengesellschaft i. S. d. deutschen Rechts gelten, und ist hier demzufolge in den Begriff der „Aktiengesellschaften“ eingeschlossen.

Gesamtbezüge: Jeweilige Summe der Bezüge der Mitglieder des Geschäftsführungsorgans, eines Aufsichtsrates, eines Beirats oder einer ähnlichen Einrichtung des Mutterunternehmens.

Geschäftsführungsorgan: Einrichtung, die aufgrund ihrer organschaftlichen Stellung für das Führen der Geschäfte des Unternehmens zuständig ist.

Geschäftsführungsorgan der Aktiengesellschaft und der Genossenschaft ist der Vorstand (§ 76 AktG bzw. § 24 GenG), der Kommanditgesellschaft auf Aktien die persönlich haftenden Gesellschafter (§§ 282, 283 AktG) und der Gesellschaft mit beschränkter Haftung die Geschäftsführung (§ 35 GmbHG). Als Geschäftsführungsorgan der Europäischen Gesellschaft (SE) im Sinne dieses Standards gilt der Vorstand (§ 39 SE-VO i. V. m. § 76 AktG) oder die vom Verwaltungsrat zur Ausübung der Geschäftsführungsfunktion bestellten geschäftsführenden Direktoren (§ 43 SE-VO i. V. m. § 40 SEAG). Für Personenhandelsgesellschaften im Sinne von § 264a HGB gilt das Geschäftsführungsorgan des Komplementärs als Geschäftsführungsorgan der Personenhandelsgesellschaft.

Sonstige aktienbasierte Vergütungen: Alle sonstigen Vergütungsformen, bei denen die Zuwendungen in der Hingabe von Aktien oder anderen Eigenkapitalinstrumenten des Unternehmens bestehen oder die von der Wertentwicklung dieser Aktien oder anderer Eigenkapitalinstrumente abhängig sind. Dazu zählen insbesondere so genannte Wertsteigerungsrechte.

Regeln

Formelle Grundsätze

Art der Darstellung

10.

Die Angaben nach § 314 Abs. 1 Nr. 6a Satz 1 bis 4, Nr. 6b und 6c HGB sind im Anhang darzustellen.

11.

Börsennotierte Aktiengesellschaften haben zusätzlich die Angabepflichten nach §§ 314 Abs. 1 Nr. 6a Satz 5 bis 9, 315 Abs. 2 Nr. 4 Satz 1 HGB zu beachten. Gemäß § 315 Abs. 2 Nr. 4 Satz 2 HGB können die zusätzlichen Angaben gem. §§ 314 Abs. 1 Nr. 6a Satz 5 bis 9 HGB zusammen mit den Angaben zu den Grundzügen des Vergütungssystems nach § 315 Abs. 2 Nr. 4 Satz 1 HGB im Lagebericht gemacht werden.

12.

Für börsennotierte Aktiengesellschaften wird im Interesse der Klarheit und Übersichtlichkeit empfohlen, die Angaben nach § 314 Abs. 1 Nr. 6a Satz 5 bis 9 HGB und § 315 Abs. 2 Nr. 4 HGB sowie ggf. weitergehendere Angaben zur Vergütung, die aufgrund des Deutschen Corporate Governance Kodex gemacht werden, in einem Vergütungsbericht zusammenzufassen, der Teil des Konzernlageberichts ist. Die Angaben nach § 314 Abs. 1 Nr. 6a Satz 1 bis 4, 6b und 6c HGB können zusätzlich zu der verpflichtenden Darstellung im Konzernanhang auch in den Vergütungsbericht aufgenommen werden. Alternativ kann im Vergütungsbericht auf diese Angaben im Anhang verwiesen werden.

Vergleichsangaben über Vorjahre

13.

Für quantitative Angaben nach § 314 Abs. 1 Nr. 6 HGB und § 315 Abs. 2 Nr. 4 HGB sind aus Gründen der Vergleichbarkeit Vorjahreszahlen anzugeben. Vergleichsinformationen für ver-

bale und beschreibende Angaben sind zu machen, wenn sie für das Verständnis der Angaben von Bedeutung sind.

Angaben für tätige Organmitglieder

Gesamtbezüge

14.

Im Konzernanhang sind gem. § 314 Abs. 1 Nr. 6a Satz 1 HGB für die Mitglieder des Geschäftsführungsorgans, eines Aufsichtsrates, eines Beirats oder einer ähnlichen Einrichtung des Mutterunternehmens, jeweils für jede Personengruppe die für die Wahrnehmung ihrer Aufgaben im Mutterunternehmen und den Tochterunternehmen im Geschäftsjahr gewährten Gesamtbezüge (Gehälter, Gewinnbeteiligungen, Bezugsrechte und sonstige aktienbasierte Vergütungen, Aufwandsentschädigungen, Versicherungsentgelte, Provisionen und Nebenleistungen jeder Art) anzugeben.

15.

Die Angabepflicht erstreckt sich im Rahmen des Konzernabschlusses auf alle Bezüge der Organe des Mutterunternehmens für die Wahrnehmung ihrer Aufgaben im Mutterunternehmen und in den Tochterunternehmen. Zur Abgrenzung des Begriffs des Tochterunternehmens sind die für den jeweiligen Konzernabschluss einschlägigen Rechnungslegungsvorschriften (z.B. IAS 27 im Rahmen eines IFRS-Konzernabschlusses) heranzuziehen. Es sind auch die Bezüge von Tochterunternehmen anzugeben, die nicht in den Konzernabschluss einbezogen werden.

16.

Die Angabepflicht erstreckt sich auf alle im Geschäftsjahr der Muttergesellschaft amtierenden Organmitglieder. Dies gilt unabhängig davon, ob die Funktion zum Bilanzstichtag noch ausgeübt wird (zum Fall eines unterjährigen Ausscheidens eines Organmitglieds vgl. Tz. 78).

17.

Zu den Gesamtbezügen gehören nicht die jährlichen Rückstellungszuführungen für Pensionsverpflichtungen gegenüber den Organmitgliedern und Prämien, die die Gesellschaft zur Deckung ihrer Pensionszusagen für auf ihren eigenen Namen lautende Rückdeckungsversicherungen zahlt.

18.

Nicht zu den angabepflichtigen Bezügen gehören für Organmitglieder entrichtete Arbeitgeberanteile zur Sozialversicherung, sofern das Sozialversicherungssystem derartige Beiträge vorsieht.

19.

Ebenfalls nicht zu den Gesamtbezügen gehören entrichtete Beiträge für eine D&O-Versicherung.

20.

Die den Mitgliedern des Aufsichtsrats, Beirats oder ähnlicher Einrichtungen erstattete Umsatzsteuer ist als durchlaufender Posten zu behandeln und dementsprechend nicht zu den angabepflichtigen Bezügen zu rechnen. Eine Berichtspflicht ist auch dann nicht gegeben, wenn die Gesellschaft die Vorsteuer nicht absetzen kann.

21.

Die Angabepflicht erstreckt sich nur auf diejenigen Bezüge, die für die Wahrnehmung der Aufgaben im Mutterunternehmen und den Tochterunternehmen gewährt wurden, d. h. nur diejenigen Bezüge sind anzugeben, die als Gegenleistung für die Tätigkeit in einem Gremium i. S. d. § 314 Abs. 1 Nr. 6a Satz 1 HGB gewährt wurden. Erhält z.B. ein Mitglied des Aufsichtsrats zusätzliche Bezüge als Arbeitnehmer des Mutterunternehmens oder eines Tochterunternehmens, sind diese Arbeitnehmerbezüge nicht anzugeben. Gleiches gilt für die Vergütungen von Aufsichtsratsmitgliedern, die für die Erbringung von Beratertätigkeiten außerhalb der Aufsichtsratsstätigkeit gewährt wurden. Im jeweiligen Einzelfall ist allerdings auf Basis der tatsächlichen Umstände und der vertraglichen Vereinbarungen zu prüfen, ob mit den jeweiligen Beraterhonoraren Aufsichtsratsstätigkeiten oder Beratertätigkeiten vergütet werden.

22.

Werden Leistungen in die Darstellung der Gesamtbezüge einbezogen, die nicht zu den Gesamtbezügen gehören (z.B. Zuführungen zu Pensionsrückstellungen), ist dies unter Nennung des Betrags, z.B. in Form eines Davon-Vermerks, kenntlich zu machen.

23.

In die Gesamtbezüge sind gem. § 314 Abs. 1 Nr. 6a Satz 2 HGB auch Bezüge einzurechnen, die nicht ausgezahlt, sondern in Ansprüche anderer Art umgewandelt oder zur Erhöhung anderer Ansprüche verwendet werden.

24.

§ 314 Abs. 1 Nr. 6a Satz 2 HGB erfasst nicht die originäre Zusage von Pensionen.

Nicht aktienbasierte Bezüge

25.

Nicht aktienbasierte Bezüge sind gewährt, wenn dem Begünstigten eine rechtsverbindliche Zusage erteilt und die der Zusage zugrunde liegende Tätigkeit erbracht wurde. Etwaige aufschiebende Bedingungen müssen erfüllt bzw. auflösende Bedingungen weggefallen sein.

26.

Bzgl. der Frage, in welchem Geschäftsjahr die gewährten Bezüge anzugeben sind, ist keine aufwandsbezogene Betrachtung zugrunde zu legen. Vielmehr sind die gewährten Bezüge in die Gesamtbezüge für dasjenige Geschäftsjahr einzubeziehen, in dem die Tätigkeit erbracht wurde. Eine Tätigkeit gilt erst nach vollständiger Erbringung als erbracht. Erfolgt die Auszahlung vor der Erbringung der Tätigkeit, ist der betreffende Betrag im Jahr der Auszahlung im Rahmen der Angaben gem. § 314 Abs. 1 Nr. 6c HGB als Vorschuss anzugeben. Nach Erbringung der Tätigkeit ist der Betrag in die Gesamtbezüge einzubeziehen.

27.

Wurde eine Zusage unter einer aufschiebenden Bedingung (z.B. Erreichung bestimmter Leistungsziele, Erreichung eines bestimmten Alters oder einer Dienstzeit) erteilt und erstreckt sich die Tätigkeit z.B. über mehrere Geschäftsjahre, ist die Tätigkeit erst bei vollständigem Eintritt der Bedingung erbracht, d. h. eine Prämie für ein Dienstjubiläum ist erst im Geschäftsjahr des Jubiläums bzw. eine Tantieme, die an die Erreichung bestimmter Leistungsziele gekoppelt ist, ist erst mit Erfüllung dieser Ziele anzugeben.

28.

Wurde eine Zusage unter einer auflösenden Bedingung erteilt und erstreckt sich die Tätigkeit z.B. über mehrere Geschäftsjahre (z.B. Gewährung einer sog. Signature Fee unter der Bedingung, dass der Vorstand noch einen bestimmten Zeitraum im Unternehmen verbleibt), ist die Tätigkeit erst bei Wegfall der Bedingung erbracht, d. h. die Angabe der Bezüge erfolgt erst im Geschäftsjahr des Wegfalls der Bedingung. Tz. 26, S. 4 gilt entsprechend.

29.

Eine Tätigkeit kann auch im Hinblick auf eine selbstständige Teilleistung vollständig erbracht sein, wenn bereits mit Erbringung der Teilleistung ein nicht mehr entziehbarer Teilanspruch entsteht (z.B. Bezüge wurden an die aufschiebende Bedingung des dreijährigen Verbleibs im Unternehmen geknüpft, wobei mit Ablauf jedes Jahres ein Teilanspruch entsteht).

30.

Muss ein bereits ausgezahlter Betrag wieder an das Unternehmen zurückgezahlt werden, ist dieser Betrag im Geschäftsjahr des Entstehens des Rückzahlungsanspruchs mit dem entsprechenden negativen Betrag in die Gesamtbezüge einzubeziehen. Der Sachverhalt ist verbal zu erläutern, falls der Zeitpunkt der Auszahlung und der Zeitpunkt des Entstehens des Rückzahlungsanspruchs nicht in dasselbe Geschäftsjahr fallen.

31.

Bezüge sind im Rahmen des § 314 Abs. 1 Nr. 6a Satz 1 HGB in Abgrenzung zu § 314 Abs. 1 Nr. 6a Satz 3 HGB in die Angaben eines bestimmten Geschäftsjahres einzubeziehen, wenn die Bezüge für eine Tätigkeit dieses Geschäftsjahres bis zur Aufstellung des Konzernabschlusses für dieses Geschäftsjahr zugesagt wurden und die Tätigkeit bis zum Bilanzstichtag dieses Geschäftsjahres vollständig erbracht wurde. Liegt zum Zeitpunkt der Aufstellung des Konzernabschlusses für dieses Geschäftsjahr allein aufgrund fehlender Organbeschlüsse noch keine rechtsverbindliche Zusage dem Grunde und/oder der Höhe nach vor, sind die zu gewährenden Bezüge ausnahmsweise trotzdem bereits in die Gesamtbezüge dieses Geschäftsjahres einzubeziehen, wenn folgende Voraussetzungen kumulativ vorliegen:

- Die den zu gewährenden Bezügen zugrunde liegende Tätigkeit wurde bis zum Bilanzstichtag dieses Geschäftsjahres vollständig erbracht.
- Bei Aufstellung des Konzernabschlusses für dieses Geschäftsjahr ist mit der Erteilung der erforderlichen Organbeschlüsse aufgrund der bisherigen Erfahrungen mit hoher Wahrscheinlichkeit zu rechnen.
- Die Höhe der Bezüge ist zum Zeitpunkt der Aufstellung des Konzernabschlusses für dieses Geschäftsjahr verlässlich abschätzbar.

Eine etwaige Differenz zwischen dem in die Gesamtbezüge dieses Geschäftsjahres einbezogenen Betrag und dem tatsächlich zugesagten Betrag ist in die Gesamtbezüge für dasjenige Geschäftsjahr einzubeziehen, in das die rechtsverbindliche Zusage fällt.

32.

Außer den Bezügen für das Geschäftsjahr sind gem. § 314 Abs. 1 Nr. 6a Satz 3 HGB die weiteren Bezüge anzugeben, die im Geschäftsjahr gewährt, bisher aber in keinem Konzernabschluss angegeben worden sind.

33.

Bezüge sind gem. § 314 Abs. 1 Nr. 6a Satz 3 HGB in die Angaben des laufenden Geschäftsjahres einzubeziehen, wenn die Tätigkeit, an die die Gewährung der Bezüge anknüpft, bereits in einem früheren Geschäftsjahr vollständig erbracht wurde und weder die Voraussetzungen von Tz. 31, S.1 noch von Tz. 31, S. 2 erfüllt sind.

Aktienbasierte Bezüge

34.

Bezugsrechte und sonstige aktienbasierte Vergütungen sind gem. § 314 Abs. 1 Nr. 6a Satz 4 HGB mit ihrer Anzahl und dem beizulegenden Zeitwert zum Zeitpunkt ihrer Gewährung anzugeben; spätere Wertveränderungen, die auf einer Änderung der Ausübungsbedingungen beruhen, sind zu berücksichtigen.

35.

Bezugsrechte und sonstige aktienbasierten Vergütungen gelten als gewährt, wenn dem Begünstigten eine rechtsverbindliche Zusage erteilt wurde, d. h. die Bewertung der Bezugsrechte und aktienbasierten Vergütungen erfolgt zum Zeitpunkt der rechtsverbindlichen Zusage. Mit diesem Wert sind die Bezugsrechte und sonstigen aktienbasierten Vergütungen in die Gesamtbezüge einzubeziehen.

36.

Bzgl. der Frage, in welchem Geschäftsjahr die gewährten Bezugsrechte und sonstige aktienbasierte Vergütungen anzugeben sind, ist keine aufwandsbezogene Betrachtung zugrunde zu legen. Vielmehr ist der beizulegende Zeitwert von Bezugsrechten und sonstigen aktienbasierten Vergütungen grundsätzlich im Geschäftsjahr der Gewährung in die Gesamtbezüge einzubeziehen. Tz. 31 - 33 gelten für die Gewährung von Bezugsrechten und sonstigen aktienbasierten Vergütungen allerdings entsprechend.

37.

§ 314 Abs. 1 Nr. 6a Satz 4 HGB konkretisiert § 314 Abs. 1 Nr. 6a Satz 1 HGB dahingehend, dass Bezugsrechte und sonstige aktienbasierte Vergütungen im Rahmen der Angabepflicht gem. § 314 Abs. 1 Nr. 6a Satz 1 HGB in die Gesamtbezüge mit dem beizulegenden Zeitwert zum Zeitpunkt der Gewährung einzubeziehen sind. Daneben sind die Anzahl der Bezugsrechte und sonstigen aktienbasierten Vergütungen und deren beizulegender Zeitwert zum Zeitpunkt ihrer Gewährung anzugeben.

38.

Spätere Wertveränderungen, die nicht auf einer Änderung der Ausübungsbedingungen beruhen, sind im Rahmen der Angabepflicht gem. § 314 Abs. 1 Nr. 6a Satz 1 HGB nicht zu berücksichtigen. Sie lösen keine (erneute) Angabepflicht aus.

39.

Erfolgt eine Änderung der Ausübungsbedingungen, ist der beizulegende Zeitwert der Bezugsrechte und sonstigen aktienbasierten Vergütungen zum Zeitpunkt der Änderung neu zu ermitteln. Ist der ursprüngliche beizulegende Zeitwert bereits in einem früheren Geschäftsjahr in die Gesamtbezüge einbezogen worden, so ist der entsprechende Differenzbetrag im Jahr der Änderung der Ausübungsbedingungen in die Gesamtbezüge einzubeziehen. Ist der ursprüngliche beizulegende Zeitwert noch nicht in einem früheren Geschäftsjahr in die Gesamtbezüge

einbezogen worden, so ist im Jahr der Änderung der Ausübungsbedingungen der neu ermittelte Wert in die Gesamtbezüge einzubeziehen.

Zusatzangaben für börsennotierte Aktiengesellschaften

Individualisierte Angaben

Bezüge

40.

Ist das Mutterunternehmen eine börsennotierte Aktiengesellschaft, sind im Konzernanhang gem. § 314 Abs. 1 Nr. 6a Satz 5 HGB zusätzlich unter Namensnennung die Bezüge jedes einzelnen Vorstandsmitglieds, aufgeteilt nach erfolgsunabhängigen und erfolgsbezogenen Komponenten sowie Komponenten mit langfristiger Anreizwirkung, gesondert darzustellen.

41.

Die Summe der individualisiert anzugebenden Bezüge jedes einzelnen Vorstandsmitglieds stimmen mit den nach § 314 Abs. 1 Nr. 6a Satz 1 HGB anzugebenden Gesamtbezügen des Vorstands überein.

42.

Zu den erfolgsunabhängigen Komponenten gehören insbesondere:

- a) Gehälter,
- b) feste jährliche Einmalzahlungen (z.B. erfolgsunabhängige Tantiemen, Urlaubsgelder),
- c) von der Gesellschaft für auf den Namen des Vorstandsmitglieds lautende Lebens- oder Unfallversicherungen gezahlte Versicherungsprämien sowie
- d) Aufwandsentschädigungen.

43.

Zu den erfolgsabhängigen Komponenten gehören insbesondere:

- a) Gewinnbeteiligungen,
- b) variable Tantiemen und Boni sowie
- c) sonstige Prämien für besondere Leistungen.

44.

Zu Komponenten mit langfristiger Anreizwirkung gehören insbesondere:

- a) unentgeltliche Gewährung von Aktien mit mehrjähriger Veräußerungssperre,
- b) Ausgabe von Wandelschuldverschreibungen,
- c) Aktienoptionen sowie
- d) sonstige aktienbasierte Vergütungen.

45.

Sachbezüge und Nebenleistungen jeder Art sind entsprechend einer der drei Komponenten (Tz. 42 - 44) zuzuordnen.

46.

Werden für mehrere Vorstandsmitglieder identische Bezüge gewährt bzw. Leistungen zugesagt, ist der Angabepflicht genügt, wenn die erforderlichen Angaben unter Nennung der Namen der betroffenen Vorstandsmitglieder nur einmal gemacht werden.

Leistungen für den Fall der Beendigung der Tätigkeit

47.

Auch Leistungen, die dem Vorstandsmitglied für den Fall der Beendigung seiner Tätigkeit zugesagt worden sind, sind gem. § 314 Abs. 1 Nr. 6a Satz 6 HGB unter Namensnennung jedes einzelnen Vorstandsmitglieds, aufgeteilt nach erfolgsunabhängigen und erfolgsbezogenen Komponenten sowie Komponenten mit langfristiger Anreizwirkung, gesondert darzustellen.

48.

§ 314 Abs. 1 Nr. 6a Satz 6 HGB erfasst die Zusage von Leistungen für den Fall der Beendigung der Tätigkeit. In Abgrenzung zu § 314 Abs. 1 Nr. 6a Satz 1 HGB sind diese zukünftigen Leistungen noch nicht gewährt, da die zugrunde liegende Tätigkeit einschließlich etwaiger Bedingungen noch nicht vollständig erbracht ist (z.B. Pensionszusagen, die an das Erreichen des Renteneintrittsalters gekoppelt sind).

49.

„Leistungen für den Fall der Beendigung der Tätigkeit“ sind insbesondere Zusagen für Pensionen, Versorgungsleistungen und Abfindungen, die bis zur Beendigung des Organverhältnisses zugesagt wurden. Dies gilt unabhängig davon, ob diese für den Fall einer planmäßigen oder außerplanmäßigen Beendigung zugesagt wurden bzw. ob der einklagbare Anspruch auf einer vertraglichen Vereinbarung oder einer betrieblichen Übung beruht. Die Angabepflicht erstreckt sich daher sowohl auf Zusagen auf wiederkehrende Leistungen (z.B. Altersvorsorge, Überbrückungsgelder für einen bestimmten Zeitraum nach Eintritt in den Ruhestand, Gehaltsfortzahlungen bei vorzeitiger Beendigung der Tätigkeit, verrentete Abfindungen) als auch auf Zusagen für Einmalleistungen (z.B. Abfindungen für den Fall der Nichtverlängerung des Dienstvertrags oder des Anteilseignerwechsels „Change of Control“).

50.

Der Begriff der „Leistungen für den Fall der Beendigung der Tätigkeit“ erfasst auch Zusagen von Leistungen aus Anlass der Beendigung des Dienstverhältnisses, insbesondere im Rahmen von Aufhebungsvereinbarungen.

51.

Die Angaben müssen den Abschlussadressaten in die Lage versetzen, sich anhand jedes Abschlusses ein Bild über den Umfang der individuellen Zusagen zu verschaffen. Anzugeben sind die Basisdaten einer Zusage. Die versicherungsmathematischen Barwerte des für das Erreichen der Altersgrenze und/oder das vorzeitige Ausscheiden zugesagten Gesamtbetrages der künftigen Leistungen brauchen nicht angegeben zu werden.

52.

Sind für die Zeit nach einem regulären oder vorzeitigem Ausscheiden beispielsweise feste Monats- bzw. Jahresbeträge oder ein Einmalbetrag zugesagt worden, sind diese Beträge individualisiert anzugeben.

53.

Hängt die Höhe der zugesagten Leistungen dagegen von künftig eintretenden Bedingungen ab, so ist der wesentliche Inhalt dieser Vereinbarungen vollständig darzustellen. Darzustellen sind ggf.

- a) die Bemessungsgrundlage (z.B. Gehalt im Zeitpunkt des Ausscheidens, ggf. einschließlich erfolgsbezogener Bestandteile),
- b) der Prozentsatz der Bemessungsgrundlage, der bei Ausscheiden des Vorstandsmitglieds für die Berechnung der Leistungen maßgeblich ist (z.B. fix oder ansteigend mit Dauer der Vorstandstätigkeit, der am Abschlussstichtag erreichte Prozentsatz),
- c) die Dynamisierung laufender Renten (z.B. nach Verbraucherpreisindex, ggf. plus fixem Prozentsatz),
- d) im Falle einer beitragsbezogenen Zusage die im Geschäftsjahr erfassten Beträge und die vereinbarten wesentlichen Konditionen (z.B. die Verzinsung der Beiträge, ggf. Abhängigkeit der Höhe der Beiträge bzw. der Ablaufleistung von anderen Faktoren, Laufzeit der Zusage), oder
- e) Vereinbarungen über Hinterbliebenenbezüge (z.B. Minderung, unterschieden nach Ehepartnern und Kindern).

54.

Anzugeben ist auch, ob die Zusagen sich auf Überbrückungsgelder bis zum Erreichen der gesetzlichen Regelaltersgrenze oder Pensionen nach diesem Zeitpunkt beziehen.

55.

Im Hinblick auf Altersversorgungszusagen ist die Angabe der Zuführung zur Pensionsrückstellung oder einer (fiktiven) periodenbezogenen Versicherungsprämie gesetzlich nicht erforderlich. Eine derartige Angabe allein ist auch nicht ausreichend, um die Angabepflicht gem. § 314 Abs. 1 Nr. 6a, Satz 6 HGB zu erfüllen.

56.

Die Angabepflicht erstreckt sich auf sämtliche zum Abschlussstichtag bestehende Leistungsverpflichtungen, unabhängig davon, ob sie im abgelaufenen oder in einem früheren Geschäftsjahr zugesagt wurden. Ebenfalls angabepflichtig sind Zusagen i. S. v. § 314 Abs. 1 Nr. 6a Satz 6 HGB, die einem im Geschäftsjahr ausgeschiedenen Vorstandsmitglied anlässlich seines Ausscheidens noch im Geschäftsjahr bis zu dessen Ausscheiden, ggf. auch erst kurz vor Beendigung seiner Vorstandstätigkeit, erteilt wurden.

57.

Werden einem Vorstandsmitglied Leistungen für den Fall der Beendigung der Tätigkeit zugesagt, ist gem. § 314 Abs. 1 Nr. 6a Satz 7 HGB der wesentliche Inhalt der Zusagen darzustellen, wenn sie in ihrer rechtlichen Ausgestaltung von den den Arbeitnehmern erteilten Zusagen nicht unerheblich abweichen.

58.

Liegt eine nicht unerhebliche Abweichung vor, hat eine Darstellung des wesentlichen Inhalts dieser Abweichung zu erfolgen, d. h. über die bereits gem. § 314 Abs. 1 Nr. 6a Satz 6 HGB dargelegten Angabepflichten hinaus ist die Abweichung zu beschreiben. Für den Abschlussadressaten muss deutlich erkennbar sein, worin die Abweichung besteht.

59.

Bei der Beurteilung, ob eine Zusage in ihrer rechtlichen Ausgestaltung von den den Arbeitnehmern erteilten Zusagen abweicht, ist nicht auf die Höhe der erteilten Zusage abzustellen, sondern auf die vertraglichen Vereinbarungen, die der Zusage zugrunde liegen, d. h. nicht allein die unterschiedliche Höhe einer Zusage begründet bereits eine Abweichung. Dies

schließt allerdings nicht aus, dass sich die Abweichung in der vertraglichen Vereinbarung gerade in der Höhe der Zusage niederschlägt (z.B. der Zusage von Abfindungen werden unterschiedliche Berechnungsmodi zugrunde gelegt).

60.

Von einer nicht unerheblichen Abweichung ist auszugehen, wenn mit dem einzelnen Vorstandsmitglied eine Vereinbarung getroffen wurde, die über die Vereinbarungen hinausgehen, die den Arbeitnehmern regelmäßig gewährt werden. Nicht zulässig ist es, als Vergleichsmaßstab lediglich zugesagte Leistungen für Arbeitnehmer der obersten Führungsebene heranzuziehen. Eine Berichtspflicht ist beispielsweise zu bejahen, wenn die vertraglichen Regelungen über die Unverfallbarkeit von Altersversorgungsleistungen nicht unerheblich von den Vereinbarungen abweichen, die regelmäßig mit den Arbeitnehmern getroffen werden. Bei der Festlegung des Vergleichsmaßstabs ist zu berücksichtigen, in welchem Staat der Vorstand überwiegend tätig ist. Alle Arbeitnehmer des Konzerns, die im selben Staat tätig sind, bilden in der Regel die Vergleichsgruppe. Lässt sich aufgrund der internationalen Tätigkeit des Vorstands keine zweifelsfreie Zuordnung vornehmen, dienen ersatzweise die Arbeitnehmer des Mutterunternehmens als Vergleichsgruppe.

Leistungen von Dritten

61.

Leistungen, die dem einzelnen Vorstandsmitglied von einem Dritten im Hinblick auf seine Tätigkeit als Vorstandsmitglied zugesagt oder im Geschäftsjahr gewährt worden sind, sind gem. § 314 Abs. 1 Nr. 6a Satz 8 HGB anzugeben.

62.

Als Dritter ist grundsätzlich jede Person oder jedes andere als das den betreffenden Konzernabschluss aufstellende Mutterunternehmen bzw. dessen Tochterunternehmen anzusehen. Dies gilt unabhängig davon, ob das Tochterunternehmen in den Konzernabschluss einbezogen wurde oder nicht.

63.

Im Hinblick auf seine Tätigkeit als Vorstandsmitglied sind Leistungen zugesagt oder gewährt worden, wenn die Leistungen in mittelbarem oder unmittelbarem Zusammenhang mit seinem Aufgabenbereich als Vorstand stehen. Die Vorstandstätigkeit steht nicht in Zusammenhang mit einer Leistung, wenn die Leistung auch erfolgt wäre, wenn der Begünstigte nicht Vorstandsmitglied wäre.

64.

Die Leistungen von Dritten sind unter Namensnennung jedes einzelnen Vorstandsmitglieds, aufgeteilt nach erfolgsunabhängigen und erfolgsbezogenen Komponenten sowie Komponenten mit langfristiger Anreizwirkung, gesondert darzustellen.

65.

Die gewährten Leistungen sind unter allgemeiner Bezeichnung der Herkunft (z.B. Leistungen von Gemeinschaftsunternehmen, assoziierten Unternehmen, Beteiligungsunternehmen, Gesellschaftern, sonstigen Dritten) aufzuschlüsseln. Zur Abgrenzung sind ggf. die entsprechenden IFRS-Vorschriften heranzuziehen.

66.

Werden die Leistungen von Dritten in die Angabe der Gesamtbezüge i. S. d. § 314 Abs. 1 Nr. 6a Satz 1 HGB bzw. in die individualisierte Darstellung nach § 314 Abs. 1 Nr. 6a Satz 6 HGB einbezogen, so ist dies unter Nennung des Betrages in Form eines Davon-Vermerks kenntlich zu machen.

67.

Soweit dem einzelnen Vorstandsmitglied keine Leistungen von einem Dritten im Hinblick auf seine Tätigkeit als Vorstandsmitglied zugesagt oder im Geschäftsjahr gewährt worden sind, ist eine Fehlanzeige nicht erforderlich.

Weitergehende Angaben zu bestimmten Bezügen

68.

Enthält der Konzernabschluss weitergehende Angaben zu bestimmten Bezügen, sind gem. § 314 Abs. 1 Nr. 6a Satz 9 HGB auch diese zusätzlich einzeln anzugeben.

69.

Darunter sind – bezogen auf die sich aus den IFRS ergebenden Angabepflichten – allein die Angaben zu aktienbasierten Vergütungsvereinbarungen gem. IFRS 2.44 (Art und Ausmaß der in der Berichtsperiode bestehenden aktienbasierten Vergütungsvereinbarungen) und gem. IFRS 2.51a (der in der Berichtsperiode erfasste Gesamtaufwand für aktienbasierte Vergütungen) zu verstehen. Es sind daher folgende individualisierte Angaben erforderlich:

- a) Aktienbasierte Vergütungstransaktionen mit Ausgleich durch Eigenkapitalinstrumente
 - aa) Beschreibung der einzelnen Arten von aktienbasierten Vergütungsvereinbarungen, die während der Berichtsperiode in Kraft waren, einschließlich der allgemeinen Vertragsbedingungen jeder Vereinbarung, wie Ausübungsbedingungen, maximale Anzahl gewährter Optionen und Form des Ausgleichs (IFRS 2.45a)
 - ab) Anzahl und gewichteter Durchschnitt der Ausübungspreise der Aktienoptionen für jede der folgenden Gruppen von Optionen (IFRS 2.45b)
 - (1) zu Beginn der Berichtsperiode ausstehende Optionen
 - (2) in der Berichtsperiode gewährte Optionen
 - (3) in der Berichtsperiode verwirkte Optionen
 - (4) in der Berichtsperiode ausgeübte Optionen
 - (5) in der Berichtsperiode verfallene Optionen
 - (6) am Ende der Berichtsperiode ausstehende Optionen
 - (7) am Ende der Berichtsperiode ausübbar Optionen
 - ac) bei in der Berichtsperiode ausgeübten Optionen der gewichtete Durchschnittskurs am Tag der Ausübung und der gewichtete Durchschnitt der restlichen Vertragslaufzeit (IFRS 2.45c)
 - ad) für die am Ende der Berichtsperiode ausstehenden Optionen die Bandbreite an Ausübungspreisen und der gewichtete Durchschnitt der restlichen Vertragslaufzeit (IFRS 2.45d)
 - ae) der in der Berichtsperiode auf jeden einzelnen Vorstand entfallende Anteil am erfassten Gesamtaufwand für aktienbasierte Vergütungen (IFRS 2.51a)

b) Aktienbasierte Vergütungstransaktionen mit Barausgleich

ba) Beschreibung der einzelnen Arten von aktienbasierten Vergütungsvereinbarungen, die während der Berichtsperiode in Kraft waren, einschließlich der allgemeinen Vertragsbedingungen jeder Vereinbarung, wie Ausübungsbedingungen und Form des Ausgleichs (IFRS 2.45a)

bb) der in der Berichtsperiode auf jeden einzelnen Vorstand entfallende Anteil am erfassten Gesamtaufwand für aktienbasierte Vergütungen (IFRS 2.51a)

Werden darüber hinaus im Konzernabschluss (freiwillige) Angaben zu Art und Ausmaß von aktienbasierten Vergütungen gemacht, sind auch diese individualisiert anzugeben.

70.

Der Begriff der „Bezüge“ i. S. v. § 314 Abs. 1 Nr. 6a Satz 9 HGB entspricht inhaltlich dem Begriff der „Gesamtbezüge“ i. S. d. § 314 Abs. 1 Nr. 6a Satz 1 HGB. Nicht gesondert aufzuführen sind daher die Angaben nach IAS 19 betreffend Pensionszusagen der Vorstandsmitglieder.

71.

Weitergehende Angaben sind unabhängig davon individualisiert vorzunehmen, ob neben den Mitgliedern des Vorstandes noch weitere Personen in das zugrunde liegende Vergütungsprogramm integriert sind.

Grundzüge des Vergütungssystems

72.

Der Konzernlagebericht soll gemäß § 315 Abs. 2 Nr. 4 HGB auf die Grundzüge des Vergütungssystems für die in § 314 Abs. 1 Nr. 6 HGB genannten Gesamtbezüge eingehen, soweit das Mutterunternehmen eine börsennotierte Aktiengesellschaft ist.

73.

Unter die Angaben des Vergütungssystems fallen im Einzelnen die Erläuterungen zum Verhältnis der erfolgsunabhängigen und erfolgsbezogenen Komponenten sowie der Komponenten mit langfristiger Anreizwirkung. Dabei soll auch auf die einzelnen Parameter der Erfolgsbindung der Vergütung eingegangen werden (z.B. Ergebnis- oder Renditekennziffern). Eine quantifizierte Angabe von Zielwerten ist nicht erforderlich. Es sollen ferner Angaben zu den Bedingungen gemacht werden, an die Aktienoptionen, sonstige Bezugsrechte auf Aktien und ähnliche Bezugsrechte sowie Bonusleistungen geknüpft sind (z.B. Aktienkursentwicklung, Vesting Period).

74.

Eine Berichterstattungspflicht nach § 315 Abs. 2 Nr. 4 HGB besteht immer dann, wenn die anzugebenden Sachverhalte bei vernünftiger kaufmännischer Beurteilung wichtige Informationen für die Berichtsempfänger darstellen. Ist dies nicht der Fall, können Angaben unterbleiben. Fehlanzeigen sind nicht erforderlich.

75.

Die Angaben zum Vergütungssystem können insoweit unterbleiben, wie sie nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung geeignet sind, der Gesellschaft einen erheblichen Nachteil zuzufügen. Dies betrifft in erster Linie Fälle, in denen Anreize an Ziele eines Unternehmens geknüpft sind, die nicht notwendigerweise für die Veröffentlichung bestimmt sind (z.B. Steige-

zung des Umsatzes in einem bestimmten Geschäftsfeld oder einem bestimmten regionalen Absatzmarkt). Diese für die Geschäftspolitik wichtigen, aber sensiblen Informationen brauchen nicht im Lagebericht veröffentlicht zu werden.

76.

Die Angabe der Individualvergütung nach § 314 Abs. 1 Nr. 6a Satz 5 bis 9 HGB im Lagebericht ist nur dann zulässig, wenn zugleich auch die grundlegenden Angaben zum Vergütungssystem im Lagebericht gemacht werden. Soll die Angabe auf die Vorstandsbezüge selbst beschränkt bleiben, hat dies im Anhang zu erfolgen.

Angaben für frühere Organmitglieder und ihre Hinterbliebenen

77.

Im Konzernanhang sind gem. § 314 Abs. 1 Nr. 6b HGB für die Mitglieder des Geschäftsführungsorgans, eines Aufsichtsrats, eines Beirats oder einer ähnlichen Einrichtung des Mutterunternehmens, jeweils für jede Personengruppe, die für die Wahrnehmung ihrer Aufgaben im Mutterunternehmen und den Tochterunternehmen gewährten Gesamtbezüge (Abfindungen, Ruhegehälter, Hinterbliebenenbezüge und Leistungen verwandter Art) der früheren Mitglieder der bezeichneten Organe und ihrer Hinterbliebenen anzugeben. § 314 Abs. 1 Nr. 6a Satz 2 und 3 HGB ist entsprechend anzuwenden. Ferner sind der Betrag der für diese Personengruppe gebildeten Rückstellungen für laufende Pensionen und Anwartschaften auf Pensionen und der Betrag der für diese Verpflichtungen nicht gebildeten Rückstellungen anzugeben.

78.

Ist ein Organmitglied ausgeschieden, so sind die Bezüge unter entsprechender Anwendung der Tz. 25 und Tz. 26 auf den Zeitpunkt der Beendigung der Organtätigkeit abzugrenzen. Tantiemen, die nach Beendigung des Organverhältnisses zugesagt, jedoch für eine Tätigkeit vor Beendigung des Organverhältnisses gewährt wurden, sind folglich noch in die Angaben gem. § 314 Abs. 1 Nr. 6a HGB einzubeziehen.

Angabe der Vorschüsse, Kredite und Haftungsverhältnisse

79.

Im Konzernanhang sind gem. § 314 Abs. 1 Nr. 6c HGB für die Mitglieder des Geschäftsführungsorgans, eines Aufsichtsrats, eines Beirats oder einer ähnlichen Einrichtung des Mutterunternehmens, jeweils für jede Personengruppe, die vom Mutterunternehmen und den Tochterunternehmen gewährten Vorschüsse und Kredite unter Angabe der Zinssätze, der wesentlichen Bedingungen und der gegebenenfalls im Geschäftsjahr zurückgezahlten Beträge sowie die zugunsten dieser Personengruppen eingegangenen Haftungsverhältnisse anzugeben.

Inkrafttreten

80.

Die durch das Vorstandsvergütungs-Offenlegungsgesetz eingeführten Angabepflichten gem. §§ 314 Abs. 1 Nr. 6a Satz 4 bis 9, 315 Abs. 2 Nr. 4 HGB sind gem. Art. 59 EGHGB erstmals zu beachten für Geschäftsjahre, die nach dem 31.12.2005 beginnen. Dieser Standard ist erstmals zu beachten für Geschäftsjahre, die nach dem 31.12.2007 beginnen. Eine frühere Anwendung wird empfohlen.

Übergangsvorschriften

81.

Bei erstmaliger Darstellung der Angaben gem. diesem Standard kann auf Vergleichsangaben über Vorjahre verzichtet werden, soweit Vergleichsangaben nicht auf Basis anderer Vorschriften (z.B. IAS 1.36) zwingend vorgeschrieben sind.

Begründung

Gegenstand und Geltungsbereich

A1

In Tz. 3 - 8 wird auf den Gegenstand und den Geltungsbereich des DRS 17 eingegangen. Tz. 3 stellt insoweit klar, welche Normen durch den Standard konkretisiert werden sollen. In den Anwendungsbereich einbezogen werden sowohl die Angaben gem. § 314 Abs. 1 Nr. 6a, 6b und 6c HGB als auch die Beschreibung der Grundzüge des Vergütungssystems gem. § 315 Abs. 2 Nr. 4 HGB, da diese Angaben in einem engen sachlichen Zusammenhang stehen.

A2

Die Abgrenzung des Geltungsbereichs in Tz. 4 - 7 orientiert sich an den gesetzlichen Vorgaben. Darüber hinaus wird eine Anwendung des Standards auf die Berichterstattung gem. §§ 285 Satz 1 Nr. 9, 289 Abs. 2 Nr. 5 HGB im Rahmen eines Einzelabschlusses empfohlen, da diese Vorschriften vom Wortlaut her weitgehend deckungsgleich sind mit den §§ 314 Abs. 1 Nr. 6, 315 Abs. 2 Nr. 4 HGB.

Definitionen

A3

Im Rahmen der Tz. 9 wurde im Hinblick auf die Societas Europaea klargestellt, dass diese Rechtsform unter den Begriff „Aktiengesellschaft“ zu subsumieren ist, was sich unmittelbar aus Artikel 61 der Verordnung (EG) Nr. 2157/2001 ableiten lässt. Daraus folgt, dass auch eine börsennotierte SE die zusätzlichen Angabepflichten gem. §§ 314 Abs. 1 Nr. 6a Satz 5 bis 9, 315 Abs. 2 Nr. 4 HGB erfüllen muss.

A4

Ferner fingiert der Standard im Rahmen der Definition des „Geschäftsführungsorgans“, dass als Geschäftsführungsorgan der SE im Rahmen des dualistischen Systems der Vorstand und im Rahmen des monistischen Systems die geschäftsführenden Direktoren gelten. Unproblematisch ist diese Differenzierung im Hinblick auf das dualistische System, da dieses System eine klare Trennung zwischen der Geschäftsführungsfunktion und der Überwachungsfunktion vornimmt. Im monistischen System sind Geschäftsführungs- und Überwachungsfunktion nicht getrennt, sondern beim Verwaltungsrat angesiedelt. Alternativ zur gewählten Definition wurde deshalb in Betracht gezogen, den gesamten Verwaltungsrat als Geschäftsführungsorgan einzustufen. Dies hätte zur Konsequenz, dass gem. §§ 314 Abs. 1 Nr. 6a Satz 5 bis 9 HGB die Bezüge etc. sämtlicher Mitglieder des Verwaltungsrates individualisiert darzustellen wären. Der DSR hat sich gegen diese Sichtweise entschieden, da – obwohl im monistischen System die Letztverantwortung für die Unternehmenspolitik beim Verwaltungsrat verbleibt (vgl. Entwurf eines Gesetzes zur Einführung der Europäischen Gesellschaft, BT-Drucksache 15/3405, S. 36 am Ende) – auch im Rahmen des SEAG abhängig von der jeweiligen Aufgabe der Vorstand mit den geschäftsführenden Direktoren gem. § 40 SEAG gleichgesetzt wurde und im Hinblick auf die Art und Höhe der Vergütung eine Parallele zwischen einem Vorstand im Rahmen eines dualistischen Systems und einem geschäftsführenden Direktor im Rahmen eines monistischen Systems gesehen wird (vgl. auch Empfehlung der Kommission vom 15.02.2005 zu den Aufgaben von nicht geschäftsführenden Direktoren/Aufsichtsratsmitgliedern/börsennotierter Gesellschaften sowie zu den Ausschüssen des Verwaltungs-/Aufsichtsrats – 2005/162/EG – Tz. 13). Daraus folgt, dass Vorstand i. S. d. § 314 Abs. 1 Nr.

6a Satz 5 HGB bei einer börsennotierten, monistischen SE nur die geschäftsführenden Direktoren sind.

Regeln

Formelle Grundsätze

A5

Tz. 12 empfiehlt die Angaben gem. §§ 314 Abs. 1 Nr. 6a Satz 5 bis 9 und § 315 Abs. 2 Nr. 4 HGB in einem Vergütungsbericht als Teil des Konzernlageberichts darzustellen. Der DSR strebt mit dieser Empfehlung eine übersichtliche Darstellung aller Pflichtangaben zu den Vergütungen an. Insoweit wäre es aus Sicht des Abschlussadressaten darüber hinaus auch angezeigt, die weiteren Angaben nach § 314 Abs. 1 Nr. 6a Satz 1 bis 4, 6b und 6c HGB in den Vergütungsbericht zu integrieren. Ob bzw. inwieweit dies durch einen Verweis auf die Angaben im Anhang oder durch eine doppelte Darstellung der Angaben erreicht wird, obliegt der Wahl des Unternehmens.

A6

Alternativ hat der DSR noch weitere Formen der Darstellung erörtert. Insbesondere hält es der DSR nicht mit dem Gesetz für vereinbar, wenn die Angaben i. S. v. § 314 Abs. 1 Nr. 6a Satz 1 bis 4, 6b und 6c HGB ausschließlich im Lagebericht dargestellt werden. Dies gilt auch dann, sofern der Anhang einen klaren Verweis auf die Angaben im Lagebericht enthält.

A7

Der DSR hält es nicht mit dem Gesetz für vereinbar, Angabepflichten im Anhang und/oder Lagebericht durch Verweise auf einen nicht zum Anhang oder Lagebericht gehörenden Vergütungsbericht im Sinne des Deutschen Corporate Governance Kodex zu erfüllen. Unabhängig davon zu beurteilen ist die Nutzung von Verweisen sowie die Platzierung von Vergütungsangaben aus Anhang und Lagebericht im Geschäftsbericht oder in anderen freiwilligen Publikationen. Zu diesen Darstellungsfragen enthält der Standard keine Aussage.

A8

Tz. 13 fordert für quantitative Angaben nach § 314 Abs. 1 Nr. 6 HGB und § 315 Abs. 2 Nr. 4 HGB aus Gründen der Vergleichbarkeit die Angabe von Vorjahreszahlen. Ergänzend wurde in Tz. 81 eine Übergangsregelung für den Fall der erstmaligen Darstellung der Angaben gem. diesem Standard aufgenommen.

A9

Der DSR hat sich entschieden, über die gesetzlichen Anforderungen hinauszugehen, da gem. IAS 1.36 bereits eine verpflichtende Angabe von Vorjahreszahlen vorgeschrieben ist, soweit quantitative Angaben im Rahmen eines IFRS-Konzernabschlusses gemacht werden. Darüber hinaus verlangt auch DRS 15.26 für die quantitativen Angaben im Lagebericht die Angabe von Vorjahreszahlen, d. h. soweit der Vergütungsbericht in den Lagebericht aufgenommen wird, besteht eine entsprechende Verpflichtung bereits. Nicht zuletzt erleichtert die Angabe von Vorjahreszahlen dem Adressaten des Abschlusses den Periodenvergleich. Um den Anwendern die entsprechende Angabe zu erleichtern, wurde eine Übergangsregelung geschaffen.

Angaben für tätige Organmitglieder

A10

Ausgehend vom Wortlaut des § 314 Abs. 1 Nr. 6a Satz 1 HGB stellt Tz. 15 klar, dass lediglich die Bezüge der Organmitglieder des Mutterunternehmens anzugeben sind. Bei diesen Personen müssen allerdings sowohl die Bezüge angegeben werden, die sie vom Mutterunternehmen erhalten, als auch die Bezüge, die sie von Tochterunternehmen erhalten. Bei der Abgrenzung zwischen Tochterunternehmen i. S. d. § 314 Abs. 1 Nr. 6a Satz 1 HGB und Dritten i.S.d. § 314 Abs. 1 Nr. 6a Satz 8 HGB wird auf die für den jeweiligen Konzernabschluss einschlägigen Rechnungslegungsvorschriften Bezug genommen (vgl. auch Tz. 62 zur Definition des Begriffs „Dritter“). Im Hinblick auf die Frage, ob neben den Bezügen von einbezogenen Tochterunternehmen auch die Bezüge nicht einbezogener Tochterunternehmen zu berücksichtigen sind, hat sich der DSR der herrschenden Meinung in der Literatur angeschlossen (vgl. Beck'scher Bilanzkommentar-Ellrott, 6. Auflage, § 314 Rn. 64; ADS, 6. Auflage, § 314 Rn. 45; WP Handbuch 2006, Band I, 13. Auflage, M Rn. 716).

A11

Im Rahmen der Tz. 16 wird – gestützt auf den Wortlaut des § 314 Abs. 1 Nr. 6a Satz 1 HGB – klargestellt, dass es für die Angabepflicht gem. § 314 Abs. 1 Nr. 6a HGB nicht darauf ankommt, dass das betreffende Organmitglied zum Bilanzstichtag noch seine Funktion wahrnimmt. In Abgrenzung zu § 314 Abs. 1 Nr. 6b HGB sind in die Gesamtbezüge gem. § 314 Abs. 1 Nr. 6a Satz 1 HGB allerdings nur die auf den Zeitraum der Mitgliedschaft entfallenden Bezüge einzubeziehen (ebenso ADS, 6. Auflage, § 285 Rn. 167; Beck'scher Bilanzkommentar-Ellrott, 6. Auflage, § 285 Rn. 163).

A12

In Tz. 17 wird eine negative Abgrenzung des Begriffs der Gesamtbezüge gem. § 314 Abs. 1 Nr. 6a Satz 1 HGB vorgenommen. Der Standard erläutert, dass die Zuführung zu den Pensionsrückstellungen nicht unter den Begriff der Gesamtbezüge zu subsumieren ist (so ganz h. M. vgl. z.B. ADS, 6. Auflage, § 285 Rn. 180; Beck'scher Bilanzkommentar-Ellrott, 6. Auflage, § 285 Rn. 167). Im Übrigen wurde im Rahmen des VorstOG § 314 Abs. 1 Nr. 6a Satz 6 HGB gerade deswegen ins Gesetz aufgenommen, um damit auch Versorgungszusagen zu erfassen, die zwar bereits erteilt worden sind, aber erst zu einem späteren Zeitpunkt zu konkreten Leistungen führen (vgl. Regierungsentwurf vom 18.05.2005 zum VorstOG, S. 10 bzw. Gesetzentwurf vom 31.05.2005, BT-Drucksache 15/5577, S. 7). Diese Erweiterung der Angabepflichten wäre nicht notwendig gewesen, wenn die Zuführung zu den Pensionsrückstellungen bereits von § 314 Abs. 1 Nr. 6a Satz 1 HGB erfasst wäre.

A13

In die Gesamtbezüge werden nur Entgelte für von der Gesellschaft auf den Namen des Organmitglieds lautende Lebens-, Pensions- oder Unfallversicherungen einbezogen (vgl. Definition des Begriffs „Gesamtbezüge“). Nicht einbezogen werden Prämien, die die Gesellschaft zur Deckung ihrer Pensionszusagen für auf ihren eigenen Namen lautende Rückdeckungsversicherungen zahlt. Dies beruht auf der Überlegung, dass bei einer Versicherung, die nicht auf den Namen des Organmitglied lautet, kein eigener Anspruch erworben wird und damit kein geldwerter Vorteil „bezogen“ wird (vgl. z.B. ADS, 6. Auflage, § 285 Rn. 180).

A14

Die Tz. 18 erläutert, dass zu den angabepflichtigen Bezügen nicht die zu entrichtenden gesetzlichen Arbeitgeberanteile zur Sozialversicherung gehören. Diese Regelung wurde für Fälle

aufgenommen, in denen nach dem für ein Organmitglied einschlägigen Recht – anders als z.B. bei Vorstandsmitgliedern einer deutschen Aktiengesellschaft – keine Befreiung von der Sozialversicherungspflicht besteht. Tz. 18 beruht auf der Überlegung, dass die Zahlung der Arbeitgeberbeiträge an die Sozialversicherungsträger auf einer eigenen Verpflichtung der Gesellschaft kraft öffentlichen Rechts beruht. Der Anspruch z.B. eines Vorstandsmitglieds gegen die Sozialversicherung entsteht hingegen unabhängig davon, ob dieser Zahlungspflicht genügt wird. Die gesetzlichen Arbeitgeberbeiträge werden also von den einzelnen Vorstandsmitgliedern nicht „bezogen“ und sind daher nicht in die Gesamtbezüge der Vorstandsmitglieder einzubeziehen (vgl. im Ergebnis ebenso WP Handbuch 2006, Band I, 13. Auflage, F Rn. 749).

A15

Tz. 19 regelt, dass entrichtete Beiträge einer D&O-Versicherung nicht in die Gesamtbezüge einzubeziehen sind. Die Meinungen in der Literatur, ob derartige Beiträge einzubeziehen sind oder nicht, gehen auseinander (vgl. zum Meinungsstand Beck'scher Bilanzkommentar-Ellrott, 6. Auflage, § 285 Rn. 170). Der DSR hat sich gegen eine Einbeziehung ausgesprochen, da Unternehmen mit dem Abschluss derartiger Versicherungen in erster Linie Unternehmensinteressen verfolgen und daher die entsprechenden Beiträge keine Vergütungsbestandteile darstellen.

A16

Im Hinblick auf Tz. 20 hat sich der DSR der herrschenden Meinung in Literatur und Praxis angeschlossen (vgl. z.B. WP Handbuch 2006, Band I, 13. Auflage, F Rn. 756).

A17

Gestützt auf den Wortlaut des § 314 Abs. 1 Nr. 6a Satz 1 HGB („für die Wahrnehmung ihrer Aufgaben ... gewährte Gesamtbezüge“) erläutert der Standard in Tz. 21, dass nur diejenigen Bezüge anzugeben sind, die als Gegenleistung für die Tätigkeit in dem jeweiligen Gremium gewährt werden. Im Umkehrschluss folgt daraus, dass zusätzliche Vergütungen, die z.B. ein Aufsichtsrat aufgrund einer Tätigkeit erhält, die mit der Tätigkeit im Gremium nicht in Zusammenhang steht, nicht anzugeben sind (ebenso ADS, 6. Auflage, § 285 Rn. 175; Beck'scher Bilanzkommentar-Ellrott, 6. Auflage, § 285 Rn. 167).

A18

Die in Tz. 22 gewährte Erleichterung soll es dem Unternehmen ermöglichen, umfangreiche Wiederholungen zu vermeiden. Durch die verkürzte Darstellung wird der Informationsgehalt der Angabe nicht geschmälert.

Konzept der „definitiven Vermögensmehrung“

A19

Tz. 25 - 31 setzen sich mit der Frage auseinander, in welchem Geschäftsjahr die gewährten Bezüge anzugeben sind. Ausgehend vom Gesetzeswortlaut („für die Wahrnehmung ihrer Aufgaben ... im Geschäftsjahr gewährte Bezüge“) lassen sich mehrere Auslegungen vertreten. Zum einen könnte man im Hinblick auf die Periodisierung auf den Zeitpunkt der Gewährung abstellen; zum anderen kann man auch darauf abstellen, in welchem Geschäftsjahr die Tätigkeit erbracht wurde. Der DSR hat sich vor dem Hintergrund des Sinn und Zwecks der Angabepflichten letzterer Auslegung angeschlossen. Sinn und Zweck der Angabepflichten ist es, dem Adressaten zu ermöglichen, sich ein Urteil darüber zu bilden, ob die Bezüge in einem angemessenen Verhältnis zu den Aufgaben des Vorstandes und zur Lage der Gesellschaft

stehen (vgl. z.B. Beschlussempfehlung und Bericht des Rechtsausschusses, BT-Drucksache 15/5860, S. 1). Diesem Sinn und Zweck kann nur entsprochen werden, wenn die Bezüge in demjenigen Geschäftsjahr angegeben werden, in dem die zugrunde liegende Tätigkeit erbracht wurde. Im Übrigen spricht auch der Wortlaut des § 314 Abs. 1 Nr. 6a Satz 3 HGB dafür, dass im Hinblick auf die Frage, in welchem Geschäftsjahr gewährte Bezüge anzugeben sind, nicht der Zeitpunkt der Gewährung, sondern allein die Erbringung der Tätigkeit maßgeblich ist.

A20

Soweit der Zeitpunkt der Gewährung und die Erbringung der Tätigkeit in dasselbe Geschäftsjahr fallen, spielt diese Differenzierung keine Rolle. Knüpft die rechtsverbindliche Zusage allerdings an eine bereits im Vorjahr erbrachte Tätigkeit an, so führt diese Differenzierung dazu, dass die Bezüge bereits in die Angabe des Vorjahres einzubeziehen sind, wenn spätestens bis zur Aufstellung der Bilanz eine Gewährung von Bezügen vorliegt. Dieser Fall ist in der Praxis insbesondere bei der Gewährung von Tantiemen anzutreffen.

A21

Der DSR ist der Überzeugung, dass bzgl. der Frage, wann eine Tätigkeit als erbracht zu beurteilen ist, auf die zugrunde liegende Parteivereinbarung zwischen Organ und Unternehmen abzustellen ist, d. h. von welcher Tätigkeit die Parteien die Gewährung der Bezüge abhängig gemacht haben.

A22

Darauf aufbauend hat der DSR sich dafür entschieden, die Angabepflicht an die vollständige Erbringung der Tätigkeit zu koppeln. Alternativ wurde in Betracht gezogen, eine teilweise Erbringung der Tätigkeit ausreichen zu lassen. Dies hätte zur Folge, dass bei einer Tätigkeit, die sich über mehrere Perioden erstreckt, die Angabe der Bezüge über mehrere Perioden zu verteilen wäre. Letztere Sichtweise wurde vom DSR aus folgenden Erwägungen heraus abgelehnt:

- a) Der DSR geht davon aus, dass eine Gewährung erst dann vorliegt, wenn das Vermögen des begünstigten Organmitglieds definitiv gemehrt ist. Dies setzt einen rechtsverbindlichen (nicht mehr entziehbaren) Anspruch voraus. Ein rechtsverbindlicher Anspruch wiederum liegt erst vor, wenn die der Zusage zugrunde liegende Tätigkeit vollständig erbracht wurde.
- b) Würde man eine teilweise Erbringung der Tätigkeit für die Angabepflicht ausreichen lassen, würde man dem Adressaten suggerieren, dass beim begünstigten Organmitglied ein geldwerter „Zufluss“ im Vermögen stattgefunden hätte, obwohl dies tatsächlich nicht der Fall wäre.

A23

Das Konzept der „definitiven Vermögensmehrung“ zugrunde legend, wurde geschlussfolgert, dass bei einer Zusage, die mit einer aufschiebenden Bedingung ausgestattet ist, die Angabe erst nach vollständiger Erfüllung dieser Bedingung anzugeben ist, da erst in diesem Zeitpunkt ein rechtsverbindlicher Anspruch entsteht und damit das Vermögen des Begünstigten gemehrt ist.

A24

Bei einer Zusage, die mit einer auflösenden Bedingung verknüpft ist, entsteht der Anspruch zwar bereits mit Zusage; erst bei Wegfall der auflösenden Bedingung steht allerdings fest, dass das Recht zu einem späteren Zeitpunkt nicht mehr untergehen kann. Erst in diesem Zeitpunkt ist das Vermögen des Begünstigten definitiv gemehrt.

A25

Darüber hinaus wurde der Fall erörtert, dass noch kein rechtsverbindlicher Anspruch vorliegt, der Begünstigte trotz dieser Tatsache allerdings eine Zahlung erhält. Der DSR hat sich entschlossen auch bzgl. dieser Fallgestaltung der Grundregel in Tz. 25 bzw. 26, Satz 1 - 3 zu folgen, d.h. in die Gesamtbezüge ist der entsprechende Betrag erst nach vollständiger Erbringung der Tätigkeit einzubeziehen. In einem derartigen Fall ist der entsprechende Betrag allerdings im Rahmen der Angaben gem. § 314 Abs. 1 Nr. 6c als Vorschuss anzugeben (vgl. Tz. 26, Satz 4 und 5).

A26

Tz. 31, S. 1 beinhaltet den Grundsatz, dass eine Zusage spätestens bei Aufstellung des Konzernabschlusses vorliegen muss, um eine „definitive Vermögensmehrung“ für den Begünstigten zu begründen. Tz. 31, S. 2 enthält einen Ausnahmetatbestand zum Konzept der „definitiven Vermögensmehrung“ für den Fall, dass die betreffende Leistung bereits im abgelaufenen Geschäftsjahr vollständig erbracht wurde, und aufgrund bisheriger Erfahrungen mit hoher Wahrscheinlichkeit damit zu rechnen ist, dass eine rechtsverbindliche Zusage nach Aufstellung des Konzernabschlusses erteilt werden wird. Ferner muss die Höhe der Bezüge zum Zeitpunkt der Aufstellung des Konzernabschlusses verlässlich abschätzbar sein. Von dieser Formulierung sollen insbesondere folgende Fallgestaltungen erfasst werden:

1. Fallgestaltung: Dem Vorstand/Aufsichtsrat werden regelmäßig Tantiemen gewährt, die an eine Tätigkeit im vorhergehenden Geschäftsjahr anknüpfen und deren Gewährung an einen Beschluss der Hauptversammlung (z.B. im Hinblick auf Dividendenzahlung bzw. Entlastung) geknüpft sind. Entsprechend der Grundregel in Tz. 31, S.1 dürfte diese Tantieme erst im Geschäftsjahr des Beschlusses in die Gesamtbezüge einbezogen werden, da zwar die Tätigkeit bis zum Bilanzstichtag vollständig erbracht wurde, bei Aufstellung des Konzernabschlusses allerdings noch keine rechtsverbindliche Zusage dem Grunde und/oder der Höhe nach vorliegt. Tz. 31, S. 2 ergänzt die Grundregel dahingehend, dass unter den genannten Voraussetzungen eine Einbeziehung in die Gesamtbezüge des Geschäftsjahres zu erfolgen hat, für das die Zusage erfolgt ist.

2. Fallgestaltung: Nach der Aufstellung der Bilanz gewährt der Aufsichtsrat dem Vorstand regelmäßig eine sog. „Ermessenstantieme“ für Leistungen des vorhergehenden Geschäftsjahres. Entsprechend der Grundregel in Tz. 31, S.1 könnte diese Tantieme nicht in die Gesamtbezüge des vorhergehenden Geschäftsjahres einbezogen werden, da zum Zeitpunkt der Aufstellung des Konzernabschlusses eine rechtsverbindliche Zusage dem Grund und/oder der Höhe noch nicht vorliegt. Tz. 31, S. 2 ergänzt die Grundregel dahingehend, dass unter den genannten Voraussetzungen eine Einbeziehung in die Gesamtbezüge des Geschäftsjahres zu erfolgen hat, für das die Zusage erfolgt ist.

Die im Rahmen des Konsultationsverfahrens vorgebrachten Argumente aufgreifend, hat sich der DSR dazu entschlossen, eine Regelung aufzunehmen, die derartige Bezüge dem Geschäftsjahr der zugrunde liegenden Tätigkeit zuordnet. Dies wird dem Sinn und Zweck der Vorschrift, dem Adressaten zu ermöglichen, sich ein Urteil darüber zu bilden, ob die Bezüge in einem angemessenen Verhältnis zu den Aufgaben des Vorstands und zur Lage der Gesellschaft stehen, besser gerecht. Soweit man aus faktischen Gründen heraus diesem Sinn und Zweck im Einzelfall nicht gerecht werden kann, greift § 314 Abs. 1 Nr. 6a, Satz 3 HGB als Auffangtatbestand ein.

Alternatives Konzept der „aufwandsbezogenen Betrachtung“

A27

Alternativ wurde in Betracht gezogen, unabhängig vom Bezugsgegenstand im Hinblick auf die Periodisierung eine aufwandsbezogene Betrachtung zugrunde zu legen, d. h. in die (Gesamt-)Bezüge würde jeweils derjenige Betrag einbezogen werden, der als Aufwand erfasst wird. Damit wäre einerseits eine Aussage im Hinblick auf die Höhe der zu erfassenden Bezüge getroffen, und andererseits eine Aussage darüber, in welchem Geschäftsjahr die jeweiligen Beträge anzugeben wären. Die aufwandsbezogene Betrachtungsweise wurde vom DSR aus folgenden Erwägungen heraus abgelehnt:

- a) Die anzugebenden (Gesamt-)Bezüge wären damit an die dem Konzernabschluss zugrunde liegenden Rechnungslegungsvorschriften gekoppelt, d. h. je nachdem welche Rechnungslegungsvorschriften angewendet würden, wären die (Gesamt-)Bezüge periodenbezogen in unterschiedlicher Höhe auszuweisen.
- b) Eine aufwandsbezogene Betrachtung hätte zur Folge, dass in Fällen, in denen die Gewährung der Bezüge an eine mehrjährige Tätigkeit gekoppelt ist, eine Angabe des auf die jeweilige Periode entfallenden Betrages erfolgen müsste (z.B. Jubiläumszuwendungen müssten über die Dienstjahre verteilt angegeben werden). Dies birgt – soweit der Eintritt der Bedingung mit einer Unsicherheit behaftet ist – die Gefahr, dass die Bedingung tatsächlich nicht eintritt und dem Adressaten durch die Angaben in Vorjahren suggeriert würde, dass das Organ bereits etwas erhalten hat, obwohl dies tatsächlich nicht der Fall ist. Insoweit erscheint es nicht sachgerecht, Bezüge bereits dann anzugeben, wenn noch keine Mehrung im Vermögen des Organmitglieds eingetreten ist. Andernfalls wäre man nicht nur in Ausnahmefällen (Rückabwicklung eines Zahlungsvorgangs), sondern generell mit der Frage konfrontiert, ob man negative Bezüge angeben muss, wenn definitiv feststünde, dass die Bedingung, an die die Gewährung geknüpft war, nicht mehr eintreten kann und man bereits in früheren Geschäftsjahren aufwandsbezogene Beträge in die Angaben einbezogen hat. In Extremfällen könnte dies dazu führen, dass in einem Geschäftsjahr als (Gesamt-)Bezüge ein negativer Betrag auszuweisen wäre. Dieses Ergebnis wurde vom DSR als nicht sachgerecht eingestuft.
- c) Neben diesem Problem stellt sich bei der Gewährung von „Bezugsrechten und sonstigen aktienbasierten Vergütungen“ die zusätzliche Frage, ob eine aufwandsbezogene Angabe von „sonstigen aktienbasierten Vergütungen“ nicht gegen die bestehende Gesetzeslage verstößt. Werden z.B. virtuelle Aktienoptionen unter der Bedingung gewährt, dass ein Vorstand noch drei weitere Jahre im Unternehmen verbleibt, ist gem. IFRS 2.30 ff. der beizulegende Zeitwert der Schuld zu jedem Berichtsstichtag und am Erfüllungstag neu zu bemessen, d. h. etwaige Wertschwankungen der virtuellen Aktienoptionen fließen folglich in die Angabe der (Gesamt-)Bezüge ein. Nach Ansicht des DSR widerspricht dies § 314 Abs. 1 Nr. 6a Satz 4, 2. Halbsatz HGB. Diese Norm besagt, dass spätere Wertschwankungen von Bezugsrechten und sonstigen aktienbasierten Vergütungen, die auf einer Änderung der Ausübungsbedingungen beruhen, zu berücksichtigen sind. Im Umkehrschluss folgt daraus, dass Wertschwankungen, die nicht auf der Änderung der Ausübungsbedingungen beruhen, nicht zu berücksichtigen sind. Dies wäre allerdings im dargestellten Fall die Konsequenz einer aufwandsbezogenen Betrachtung. Dieser Argumentation könnte entgegengehalten werden, dass kein inhaltlicher Zusammenhang zwischen § 314 Abs. 1 Nr. 6a Satz 4, 2. Halbsatz HGB und § 314 Abs. 1 Nr. 6a Satz 1 HGB besteht und daher im Rahmen der Angabe der Gesamtbezüge etwaige Wertschwankungen zu berücksichtigen sind. Dieser Sichtweise steht allerdings die Gesetzesbegründung zum VorstOG entgegen. In der Gesetzesbegründung wird ausgeführt, dass § 314 Abs. 1 Nr. 6a Satz 4 HGB ins Gesetz aufgenommen wurde, um § 314 Abs. 1 Nr. 6a Satz 1 HGB zu konkretisieren (vgl.

Regierungsentwurf vom 18.05.2005 zum VorstOG, S. 10 am Ende bzw. Gesetzentwurf vom 31.05.2005, BT-Drucksache 15/5577, S. 7).

A28

Tz. 33 baut auf der unter A19 - A25 erläuterten Konzeption auf und grenzt den zeitlichen Anwendungsbereich von § 314 Abs. 1 Nr. 6a Satz 1 HGB und § 314 Abs. 1 Nr. 6a Satz 3 HGB ab.

A29

Im Rahmen von Tz. 35 wird definiert, wann Bezugsrechte und sonstige aktienbasierte Vergütungen als gewährt gelten. Angeknüpft wurde an die rechtsverbindliche Zusage. Ausgehend von den unter A19 - A24 dargestellten konzeptionellen Überlegungen wurde alternativ in Betracht gezogen, den Zeitpunkt der Gewährung und damit den Bewertungsstichtag an das Entstehen des rechtsverbindlichen Anspruchs zu koppeln. Diese Alternative wurde allerdings verworfen, da der Gesetzgeber im Rahmen der Gesetzesbegründung ausdrücklich klargestellt hat (vgl. Regierungsentwurf vom 18.05.2005 zu m VorstOG, S. 10 am Ende bzw. Gesetzentwurf vom 31.05.2005, BT-Drucksache 15/5577, S. 7), dass die Bewertung in Übereinstimmung mit IFRS 2 erfolgen soll. IFRS 2 knüpft den Zeitpunkt der Gewährung an die Zusage.

A30

Gem. § 314 Abs. 1 Nr. 6a Satz 4 HGB i.V.m. Tz. 34 bzw. 35 sind Bezugsrechte und sonstige aktienbasierte Vergütungen mit dem beizulegenden Zeitwert zum Zeitpunkt der Gewährung (= rechtsverbindliche Zusage) in die Gesamtbezüge einzubeziehen. Ein in derselben bzw. in späteren Perioden aufgrund der Ausübung dieser Rechte zur Auszahlung kommender Betrag ist nicht zusätzlich bzw. erneut in die Gesamtbezüge einzubeziehen.

A31

Tz. 35 - 37 klären ferner das Verhältnis von § 314 Abs. 1 Nr. 6a Satz 1 HGB und § 314 Abs. 1 Nr. 6a Satz 4 HGB. Klarstellend sei darauf hingewiesen, dass im Weiteren unter Tätigkeit in Anlehnung an die Ausführungen unter A19 - A24 jeweils die vollständige Erbringung der Tätigkeit verstanden wird. Der DSR hat darauf aufbauend mehrere Varianten erörtert:

1. Variante: § 314 Abs. 1 Nr. 6a Satz 1 und Satz 4 HGB sind separate Angabepflichten. In welchem Geschäftsjahr die Bezugsrechte etc. in die (Gesamt-)Bezüge einzubeziehen sind, richtet sich bei Satz 1 nach dem Geschäftsjahr der Tätigkeit (wobei das Geschäftsjahr der Zusage das früheste Jahr der Angabe ist); unabhängig davon, orientiert sich die Angabe nach Satz 4 am Zeitpunkt der Gewährung (= Zusage).

2. Variante: § 314 Abs. 1 Nr. 6a Satz 1 und Satz 4 HGB sind separate Angabepflichten. In welchem Geschäftsjahr die Bezugsrechte etc. in die (Gesamt-)Bezüge einzubeziehen sind, richtet sich bei Satz 1 nach dem Geschäftsjahr der Tätigkeit (unabhängig davon, ob die Zusage erst nach diesem Geschäftsjahr erteilt wurde); losgelöst davon, orientiert sich die Angabe gem. Satz 4 am Zeitpunkt der Gewährung (= Zusage).

3. Variante: § 314 Abs. 1 Nr. 6a Satz 4 HGB ist *lex specialis* im Verhältnis zu § 314 Abs. 1 Nr. 6a Satz 1 HGB bzgl. des Bewertungsmaßstabs/Bewertungszeitpunkts und im Hinblick auf die Frage, in welchem Geschäftsjahr die Bezugsrechte etc. in die (Gesamt-)Bezüge einzubeziehen sind, d. h. die Frage, in welchem Geschäftsjahr die Angaben zu erfolgen hat, richtet sich sowohl in Satz 1 als auch in Satz 4 nach dem Zeitpunkt der Gewährung (= Zusage).

4. Variante: § 314 Abs. 1 Nr. 6a Satz 4 HGB ist lex specialis im Verhältnis zu § 314 I Nr. 6a Satz 1 HGB nur bzgl. des Bewertungsmaßstabs/Bewertungszeitpunkts. Für die Frage, in welchem Geschäftsjahr die Bezugsrechte etc. in die (Gesamt-)Bezüge einzubeziehen sind, sind die allgemeinen Grundsätze (Tz. 25 und Tz. 26) entsprechend anzuwenden; die Angabe gem. Satz 4 erfolgt im selben Jahr wie die Angabe gem. Satz 1.

5. Variante: § 314 Abs. 1 Nr. 6a Satz 4 HGB ist lex specialis im Verhältnis zu § 314 I Nr. 6a Satz 1 HGB bzgl. des Bewertungsmaßstabs/Bewertungszeitpunkts. Die Angabe gem. Satz 4 erfolgt im selben Jahr wie die Angabe gem. Satz 1. Aufgrund der gesetzlichen Fiktion des § 314 Abs. 1 Nr. 6a Satz 4 HGB, dass die Gewährung und damit der definitive Zufluss im Vermögen des Begünstigten bereits mit der rechtsverbindlichen Zusage vorliegt, sind die Bezüge allerdings spätestens im Geschäftsjahr der rechtsverbindlichen Zusage anzugeben, auch wenn noch etwaige Bedingungen an die Ausübung dieser Rechte geknüpft sind. Tz. 31 – 33 gelten für die Gewährung von Bezugsrechten und sonstigen aktienbasierten Vergütungen entsprechend.

A32.

Die Auswirkungen der verschiedenen Varianten verdeutlichen die nachfolgenden Beispiele:

Fallbeispiel 1: Zusage von Bezugsrechten am 01. Feb. 2007 für Leistungen des Vorjahres (2006), ohne dass bereits eine Basiszusage im Vorjahr vorlag; keine weiteren Bedingungen

1. Variante: Angabe nach Satz 1 und Satz 4 in 2007
2. Variante: Angabe nach Satz 1 in 2006 und nach Satz 4 in 2007
3. Variante: Angabe nach Satz 1 und Satz 4 in 2007
4. Variante: Angabe nach Satz 1 und Satz 4 in 2006
5. Variante: Angabe nach Satz 1 und Satz 4 in 2006

Fallbeispiel 2: Zusage von Bezugsrechten am 01. Feb. 2007 unter der Bedingung, dass Vorstand bis 2008 im Unternehmen verbleibt

1. Variante: Angabe nach Satz 1 in 2008 und nach Satz 4 in 2007
2. Variante: Angabe nach Satz 1 in 2008 und nach Satz 4 in 2007
3. Variante: Angabe nach Satz 1 und Satz 4 in 2007
4. Variante: Angabe nach Satz 1 und Satz 4 in 2008
5. Variante: Angabe nach Satz 1 und Satz 4 in 2007

Fallbeispiel 3: Zusage von Bezugsrechten am 01. Feb. 2007 für Leistungen des Vorjahres (2006) unter der Bedingung, dass Vorstand bis 2008 im Unternehmen verbleibt

1. Variante: Angabe nach Satz 1 in 2008 und nach Satz 4 in 2007
2. Variante: Angabe nach Satz 1 in 2008 und nach Satz 4 in 2007
3. Variante: Angabe nach Satz 1 und Satz 4 in 2007
4. Variante: Angabe nach Satz 1 und Satz 4 in 2008
5. Variante: Angabe nach Satz 1 und Satz 4 in 2006

A33.

Der DSR hat sich der 5. Variante angeschlossen. Dies beruht auf folgenden Erwägungen:

- a) Dem Wortlaut von § 314 Abs. 1 Nr. 6a Satz 4 HGB ist nicht explizit zu entnehmen, ob § 314 Abs. 1 Nr. 6a Satz 4 HGB eine separate Angabepflicht darstellen soll oder ob § 314 Abs. 1 Nr. 6a Satz 4 HGB lex specialis im Verhältnis zu § 314 Abs. 1 Nr. 6a Satz 1 HGB ist. Die Gesetzesbegründung spricht allerdings für letztere Auslegung. In der Gesetzesbegründung wird nämlich ausgeführt (vgl. Regierungsentwurf vom 18.05.2005 zum VorstOG, S. 10 am Ende bzw. Gesetzentwurf vom 31.05.2005, BT-Drucksache 15/5577, S. 7): „Mit welchem Wert Aktienoptionen und andere Bezugsrechte als Teil der Gesamtbezüge zu berücksichtigen sind, ist bislang im HGB nicht geregelt. In Satz 4 wird insoweit in Übereinstimmung mit IFRS 2 klargestellt, dass für die Bewertung der beizulegende Zeitwert am Tag der Gewährung heranzuziehen ist.“ Vor diesem Hintergrund hat sich der DSR gegen die 1. und 2. Variante ausgesprochen, die jeweils eine separate Angabepflicht postulieren.
- b) Im Hinblick auf die Frage, ob § 314 Abs. 1 Nr. 6a Satz 4 HGB nur den Bewertungsmaßstab bzw. Bewertungszeitpunkt konkretisiert oder darüber hinaus auch die Periodisierung regeln möchte, ist weder dem Wortlaut noch der Gesetzesbegründung ein Anhaltspunkt zu entnehmen. Der DSR hat sich daher im Hinblick auf den Sinn und Zweck der Angabepflichten entschieden, die allgemeinen Grundsätze auf Bezugsrechte und sonstige aktienbasierte Vergütungen vom Prinzip her entsprechend anzuwenden. Damit scheidet die 3. Variante aus.
- c) Der Unterschied zwischen der 4. und 5. Variante besteht nicht im Bewertungsmaßstab bzw. zu welchem Zeitpunkt der beizulegende Wert zu ermitteln ist. In beiden Varianten erfolgt eine Bewertung zum beizulegenden Zeitwert zum Zeitpunkt der rechtsverbindlichen Zusage. Beide Varianten unterschieden sich allerdings konzeptionell dadurch, dass bei der 4. Variante in Anlehnung an die allgemeinen Grundsätze (vgl. Tz. 25 und Tz. 26) der definitive Zufluss im Vermögen des Begünstigten erst dann angenommen wird, wenn ein rechtsverbindlicher Anspruch vorliegt, d. h. die Tätigkeit vollständig erbracht wurde. Die 5. Variante fingiert dagegen den definitiven Zufluss im Vermögen des Begünstigten bereits zum Zeitpunkt der rechtsverbindlichen Zusage, d. h. für eine Angabe nach dem Geschäftsjahr der rechtsverbindlichen Zusage verbleibt kein Raum mehr. Der DSR hat sich diesen Standpunkt zu eigen gemacht, da nach Auskunft des BMJ durch die Einführung von § 314 Abs. 1 Nr. 6a Satz 4 HGB erreicht werden sollte, dass der beizulegende Zeitwert von Bezugsrechten und sonstigen aktienbasierten Vergütungen im Hinblick auf die Informationsinteressen der Abschlussadressaten frühzeitig in die Gesamtbezüge einbezogen wird. Dass das Gesetz bereits zum Zeitpunkt der rechtsverbindlichen Zusage einen definitiven Zufluss im Vermögen des Begünstigten fingieren möchte, wird auch an § 314 Abs. 1 Nr. 6a Satz 4, 2. Halbsatz HGB deutlich. Dieser Vorschrift ist im Umkehrschluss zu entnehmen, dass Wertveränderungen nicht mehr anzugeben sind, wenn sie auf einer Änderung von Marktbedingungen beruhen, d. h. Wertveränderungen sind allein der Vermögenssphäre des Begünstigten zuzurechnen. Dies setzt einen definitiven Zufluss im Vermögen des Begünstigten voraus. Andernfalls müssten aus konzeptioneller Sicht etwaige marktbedingte Wertschwankungen bis zum Zeitpunkt der vollständigen Erbringung der Tätigkeit berücksichtigt werden.

Zusatzangaben für börsennotierte Aktiengesellschaften

A34

Die Tz. 40 - 76 beschäftigen sich mit Zusatzangaben für börsennotierte Aktiengesellschaften.

A35

Zur Erläuterung der Begriffe „erfolgsunabhängige und erfolgsabhängige Komponente bzw. Komponente mit langfristiger Anreizwirkung“ wird in Tz. 42 - 44 eine exemplarische, nicht abschließende Auflistung in der Praxis häufig vorkommender Komponenten vorgenommen. Dass auch die Sachbezüge (Tz. 45) entsprechend einer der drei Komponenten zuzuordnen sind, ergibt sich aus der Begründung des Regierungsentwurfs (vgl. Regierungsentwurf vom 18.05.2005 zum VorstOG, S. 9 bzw. Gesetzentwurf vom 31.05.2005, BT-Drucksache 15/5577, S. 6).

A36

Die in Tz. 46 gewährte Erleichterung soll es dem Unternehmen ermöglichen, umfangreiche Wiederholungen zu vermeiden. Durch die verkürzte Darstellung wird der Informationsgehalt der Angabe nicht geschmälert.

A37

Ausgehend vom Wortlaut des § 314 Abs. 1 Nr. 6a Satz 6 HGB, der in systematischem Zusammenhang mit § 314 Abs. 1 Nr. 6a Satz 5 HGB steht, konkretisiert Tz. 47 den Wortlaut des Gesetzes dahingehend, dass auch bei zugesagten Leistungen für den Fall der Beendigung der Tätigkeit neben der Namensnennung eine Aufteilung nach erfolgsunabhängigen und erfolgsbezogenen Komponenten sowie Komponenten mit langfristiger Anreizwirkung zu erfolgen hat (ebenso Beck'scher Bilanzkommentar-Ellrott, 6. Auflage, §285 Rn. 177).

A38

Tz. 49 und Tz. 50 erläutern den Begriff der Leistungen i. S. d. § 314 Abs. 1 Nr. 6a Satz 6 HGB. Ziel dieser Vorschrift ist es, die Pflicht zur Individualangabe bei börsennotierten Aktiengesellschaften weiter zu fassen, als für andere Kapitalgesellschaften. Damit sollen sowohl Versorgungs- als auch Abfindungszusagen erfasst werden. Dem Gesetzgeber erschien dies sachgerecht, da bei börsennotierten Aktiengesellschaften derartige Zusagen in der Praxis einen nicht unerheblichen Bestandteil der Vorstandsbezüge bilden können. Entsprechende Angaben sind daher im Interesse der Aktionäre erforderlich. Als konkretes Beispiel wird in der Gesetzesbegründung darauf verwiesen, dass die Kenntnis der Vereinbarungen für den Fall einer Übernahme den Aktionären bedeutsame Informationen darüber vermittelt, wie sich der Vorstand zu einem solchen Übernahmeangebot verhalten wird (vgl. Regierungsentwurf vom 18.05.2005 zum VorstOG, S. 9 bzw. Gesetzentwurf vom 31.05.2005, BT-Drucksache 15/5577, S. 7). Daneben betont die Gesetzesbegründung, dass die Angabepflicht für alle Leistungen gilt, die dem Vorstand sowohl für den Fall der regulären als auch der vorzeitigen Beendigung der Tätigkeit zugesagt worden sind. Die Angabepflicht gilt entsprechend dem Willen des Gesetzgebers sowohl für Zusagen auf wiederkehrende Leistungen als auch für Zusagen auf Einmalleistungen einschließlich Abfindungen (vgl. z.B. Beschlussempfehlung und Bericht des Rechtsausschusses, BT-Drucksache 15/5860, S. 9 am Ende). Basierend auf der Begründung des Gesetzes und dem dort zum Ausdruck kommenden Sinn und Zweck der Vorschrift ist der DSR der Überzeugung, dass der Begriff der „Leistungen für den Fall der Beendigung der Tätigkeit“ auch Leistungen (z.B. die Zusage von Abfindungen) aus Anlass der

Beendigung des Arbeitsverhältnisses, insbesondere im Rahmen von Aufhebungsvereinbarungen, erfasst.

A39

Im Rahmen von Tz. 51 - 55 stellt der Standard den Umfang der Angabepflicht im Rahmen des § 314 Abs. 1 Nr. 6a Satz 6 HGB dar. Ausgangsbasis dieser Erläuterungen bildet die Begründung des Gesetzgebers. Dort wird ausgeführt, dass nur die Basisdaten, nicht aber der versicherungsmathematische Barwert einer Zusage anzugeben sind (vgl. Beschlussempfehlung und Bericht des Rechtsausschusses, BT-Drucksache 15/5860, S. 9 am Ende). Darauf aufbauend wurde eine Konkretisierung dieser Anforderungen vorgenommen. Bei Altersversorgungszusagen ist es nicht erforderlich, eine fiktive Rente anzugeben.

A40

Im Rahmen der Angabe der Basisdaten einer Zusage sind quantitative Angaben nur insoweit erforderlich, als sich diese unmittelbar aus dem Inhalt der Zusage ergeben; anderenfalls ist die vereinbarte Berechnungsformel anzugeben.

A41

Ausgehend von der Pflicht, im Rahmen der Angaben gem. § 314 Abs. 1 Nr. 6a Satz 6 HGB die „Basisdaten einer Zusage“ anzugeben, ist der DSR der Überzeugung (Tz. 55), dass es zur Erfüllung dieser Verpflichtung weder gesetzlich erforderlich noch ausreichend ist, bei Altersversorgungszusagen die Zuführung zur Pensionsrückstellung oder eine (fiktive) periodenbezogene Versicherungsprämie anzugeben. Soweit im Hinblick auf die Empfehlung des Deutschen Corporate Governance Kodex die „Zuführung zur Pensionsrückstellung“ zusätzlich zu den Basisdaten der Zusage angegeben wird, ist es nach Ansicht des DSR konsequent, dass diese Angabe grundsätzlich auf Basis der auf den Konzernabschluss angewandten Rechnungslegungsgrundsätze erfolgt.

A42

Tz. 56 konkretisiert das Gesetz dahingehend, dass die Angabepflicht gem. § 314 Abs. 1 Nr. 6a Satz 6 HGB sich nicht nur auf Leistungsverpflichtungen bezieht, die im betreffenden Geschäftsjahr für den Fall der Beendigung neu zugesagt wurden, sondern auf alle zum Bilanzstichtag bestehenden Zusagen. Diese Sichtweise beruht auf folgenden Erwägungen:

- a) Dem Wortlaut der Vorschrift ist nicht zweifelsfrei zu entnehmen, ob damit nur die Zusagen im Geschäftsjahr oder sämtliche Zusagen einer individualisierten Angabe unterliegen sollen.
- b) Der DSR stützt seine Auffassung auf eine vergleichende Betrachtung mit dem Wortlaut des § 314 Abs. 1 Nr. 6a Satz 1 HGB. Im Rahmen dieser Vorschrift, die in engem Zusammenhang mit § 314 Abs. 1 Nr. 6a Satz 6 HGB steht, hat der Gesetzgeber die Angabe der Gesamtzüge explizit auf das betreffende Geschäftsjahr beschränkt. Eine derartige Beschränkung wurde im Hinblick auf § 314 Abs. 1 Nr. 6a Satz 6 HGB gerade nicht vorgenommen. Dies spricht für eine kumulierte Angabe.
- c) Darüber hinaus würde es dem Adressaten des Konzernabschlusses unverhältnismäßig erschwert werden, zu eruieren, welche Leistungen für den Fall der Beendigung im Laufe der Jahre insgesamt zugesagt worden sind, wenn nur eine partielle Angabe erfolgen würde. Nach Ansicht des DSR würde dies den Sinn und Zweck der Vorschrift konterkarieren.

A43

Daneben stellt Tz. 56 klar, dass auch diejenigen Zusagen i. S. v. § 314 Abs. 1 Nr. 6a Satz 6 HGB angabepflichtig sind, die einem im Geschäftsjahr ausgeschiedenen Vorstandsmitglied

anlässlich seines Ausscheidens noch im Geschäftsjahr bis zu dessen Ausscheiden, ggf. auch erst kurz vor Beendigung seiner Vorstandstätigkeit erteilt wurden. Der DSR stützt seine Auffassung zum einen auf den Wortlaut der Vorschrift, der keinerlei zeitliche Einschränkung vorsieht. Zum anderen ist der DSR der Überzeugung, dass dem Sinn und Zweck der Vorschrift nur dann hinreichend Rechnung getragen wird, wenn der Adressat des Konzernabschlusses über sämtliche zugesagten Leistungen für den Fall der Beendigung auf individualisierter Basis informiert wird. Darüber hinaus würde eine zeitliche Beschränkung der Angabepflicht, die Möglichkeit zur Umgehung dieser Vorschrift eröffnen.

A44

Tz. 59 konkretisiert die Anforderungen des § 314 Abs. 1 Nr. 6a Satz 7 HGB. Der Standard stellt klar, dass für die Beurteilung einer nicht unerheblichen Abweichung auf die vertragliche Vereinbarung abzustellen ist und nicht auf die Höhe der erteilten Zusage. Dies leitet sich aus dem Wortlaut der Vorschrift („rechtliche Ausgestaltung“) ab.

A45

Alternativ zu der in Tz. 60 vorgenommenen Auslegung wurde in Betracht gezogen, ausgehend von der Gesetzesbegründung (vgl. Beschlussempfehlung und Bericht des Rechtsausschusses, BT-Drucksache 15/5860, S. 9 f.) das BetrAVG als Maßstab für die Beurteilung der Abweichung festzulegen. Davon wurde allerdings abgesehen, da das BetrAVG nicht alle Formen von möglichen Zusagen abdeckt, d. h. es würden Regelungslücken verbleiben.

A46

Im Hinblick auf die Frage, welche Arbeitnehmer in den Vergleich einbezogen werden sollen, konkretisiert der Standard den Vergleichsmaßstab dahingehend, dass auf das arbeitssoziale Umfeld des Vorstands abzustellen ist, d. h. in welchem Staat der Vorstand überwiegend tätig ist. Alle Arbeitnehmer des Konzerns, die im selbem Staat tätig sind, bilden in der Regel die Vergleichsgruppe. Lässt sich aufgrund der internationalen Tätigkeit des Vorstandes keine zweifelsfreie Zuordnung vornehmen, dienen ersatzweise die Arbeitnehmer des Mutterunternehmens als Vergleichsgruppe. Alternativ wurde in Betracht gezogen, alle Arbeitnehmer eines Konzerns in die Vergleichsbasis einzubeziehen. Dies stößt nach Ansicht des DSR allerdings insbesondere bei internationalen Konzernen an die Grenzen der Praktikabilität. Speziell wenn Verträge mit Arbeitnehmern auf Basis unterschiedlicher rechtlicher Rahmenbedingungen geschlossen wurden (z.B. Mutterkonzern mit Sitz in Deutschland und Tochtergesellschaften in verschiedensten Ländern), erscheint es schwierig, einen einheitlichen Vergleichsmaßstab zu bilden.

A47

Ausgehend von der Gesetzesbegründung (vgl. Beschlussempfehlung und Bericht des Rechtsausschusses, BT-Drucksache 15/5860, S. 10) dient § 314 Abs. 1 Nr. 6a Satz 8 HGB dazu, die Offenlegungspflicht auf Leistungen zu erstrecken, die einem Vorstandsmitglied im Hinblick auf seine Vorstandstätigkeit von einem Dritten zugesagt oder gewährt worden sind. Hierdurch sollen mögliche Interessenkonflikte deutlich gemacht werden. Um diesem Sinn und Zweck gerecht zu werden, hat sich der DSR in Tz. 63 für eine weitgefasste Formulierung entschieden, d. h. soweit sich ein Zusammenhang mit dem Aufgabenbereich als Vorstand nicht ausschließen lässt, ist die Leistung anzugeben.

A48

Ausgehend von der Formulierung in Tz. 63 geht der DSR davon aus, dass Aufsichtsratsmandate, die ein Vorstand wahrnimmt, grundsätzlich nicht in den Anwendungsbereich von § 314 Abs. 1 Nr. 6a Satz 8 HGB fallen. Ein unmittelbarer Zusammenhang mit seinem Aufgabenbereich als Vorstand ist allerdings zu bejahen, wenn die Wahrnehmung der Aufsichtsratsstätigkeit zu den Aufgaben des Vorstands zählt. Ein mittelbarer Zusammenhang mit dem Aufgabenbereich als Vorstand besteht z.B., wenn der Vorstand der (Haus-)Bank zugleich Mitglied des Aufsichtsrats eines Kreditnehmers ist.

A49

Ausgehend von der Zielsetzung des § 314 Abs. 1 Nr. 6a Satz 8 HGB, mögliche Interessenkonflikte deutlich zu machen, ist es aus Sicht des Adressaten notwendig, den Ursprung der Leistung nachvollziehen zu können. Der DSR hat sich daher dafür entschieden, in Tz. 65 eine Aufgliederung derartiger Leistungen unter allgemeiner Bezeichnung der Herkunft zu verlangen. Alternativ wurde überlegt, eine Namensnennung des Dritten festzuschreiben. Diese Lösung wurde allerdings mit der Begründung verworfen, dass weder das Gesetz noch die Gesetzesbegründung eine derartige Forderung aufstellt.

A50

Die in Tz. 66 gewährte Erleichterung soll es dem Unternehmen ermöglichen, die Gesamtbezüge zusammen mit den Leistungen von Dritten anzugeben. Durch die verkürzte Darstellung wird der Informationsgehalt der Angabe nicht geschmälert.

A51

Der Standard stellt in Tz. 69 klar, welche weitergehenden Angaben gem. § 314 Abs. 1 Nr. 6a Satz 9 HGB für jeden Vorstand individualisiert darzustellen sind. Zur Konkretisierung dieser Vorschrift hat sich der DSR mit der Frage auseinandergesetzt, ob eine Individualisierung lediglich erforderlich ist, wenn sich die weiterführenden Angaben auf im Geschäftsjahr gewährte Bezüge beziehen, oder ob darüber hinaus auch eine Individualisierung erforderlich ist, wenn weiterführende Angaben zu Beständen von aktienbasierten Vergütungen gemacht werden, die aus Bezügen früherer Geschäftsjahre resultieren. Der systematische Zusammenhang mit § 314 Abs. 1 Nr. 6a, Satz 1 HGB spräche für die erste Auslegung, da im Rahmen dieser Vorschrift nur im Geschäftsjahr gewährte Bezüge anzugeben sind. Gestützt auf die offensichtliche Zielrichtung des Gesetzgebers schließt sich der DSR der zweiten Auslegung an, d.h. eine Individualisierung ist unabhängig davon erforderlich, in welchem Geschäftsjahr die Bezüge gewährt wurden, soweit der Konzernabschluss weiterführende Angaben enthält. Darunter sind bezogen auf die sich aus den IFRS ergebenden Angabepflichten allein die Angaben zu aktienbasierten Vergütungsvereinbarungen gem. IFRS 2.44 (Art und Ausmaß der in der Berichtsperiode bestehenden aktienbasierten Vergütungsvereinbarungen) und gem. IFRS 2.51a (der in der Berichtsperiode erfasste Gesamtaufwand für aktienbasierte Vergütungen) zu verstehen. Der DSR stützt diese Auslegung auf folgende Überlegungen:

Einen Anhaltspunkt für die Auslegung bietet die Historie des Gesetzes. Seinen Ausgangspunkt hatte das Gesetz in einer Empfehlung der EU-Kommission vom 14.12.2004 zur Einführung einer angemessenen Regelung für die Vergütung von Mitgliedern der Unternehmensleitung börsennotierter Gesellschaften (2004/913/EG). Diese Empfehlung schlüsselt auf, welche individualisierten Angaben nach Ansicht der EU-Kommission im Hinblick auf aktienbasierte Vergütungen erforderlich sind. Gefordert werden u.a. die Angabe der Anzahl der von der Gesellschaft im betreffenden Geschäftsjahr vergebenen Aktienoptionen oder Aktien und die dafür geltenden Konditionen bzw. die Anzahl der im betreffenden Geschäftsjahr ausgeübten

Aktioptionen sowie die Anzahl der jeweils betroffenen Aktien und des Ausübungskurses. Die betreffenden Angaben beziehen sich sowohl auf im Geschäftsjahr gewährte aktienbasierte Vergütungen als auch auf Angaben zu Beständen von aktienbasierten Vergütungen, die aus Bezügen früherer Geschäftsjahre resultieren.

Einen weiteren Anhaltspunkt, welche Zielrichtung der Gesetzgeber mit Einführung des § 314 Abs. 1 Nr. 6a, S. 9 HGB verfolgte, liefert der Verlauf der parlamentarischen Beratungen. Auch diesen Beratungen und den im Rahmen dieser Beratungen diskutierten Vorschlägen ist zu entnehmen, dass der Gesetzgeber detaillierte Angaben zu aktienbasierten Vergütungen anstrebt. Diese Zielrichtung kommt auch in der Gesetzesbegründung zum Ausdruck. Dort wird ausgeführt, dass es Ziel des Gesetzgebers war, dass der „wichtige Bereich „Aktioptionen“ in vollem Umfang transparent“ wird (vgl. Regierungsentwurf vom 18.05.2005 zum VorstOG, S. 10 bzw. Gesetzentwurf vom 31.05.2005, BT-Drucksache 15/5577, S. 7). Das Gesetz zählt die zu machenden Angaben nicht in jedem Einzelfall auf, verweist aber in der Gesetzesbegründung ausdrücklich auf IFRS 2. Aufbauend auf der Gesetzeshistorie ist zu schlussfolgern, dass der Gesetzgeber durch § 314 Abs. 1 Nr. 6a Satz 9 HGB sicherstellen wollte, dass sich der Abschlussadressat bzgl. jedes einzelnen Vorstands ein umfassendes Bild von Art und Ausmaß der in der Berichtsperiode bestehenden aktienbasierten Vergütungsvereinbarungen und von dem in der Berichtsperiode erfassten Gesamtaufwand für aktienbasierte Vergütungen machen kann. Davon ausgehend ist nach Ansicht des DSR der allgemeine Verweis auf IFRS 2 dahingehend auszulegen, dass die individualisierte Darstellung der Angaben gem. IFRS 2.44 bzw. IFRS 2.51a erforderlich ist. Darauf aufbauend hat der DSR in Tz. 69 eine Konkretisierung der Angabepflichten vorgenommen. Die übrigen Anforderungen in IFRS 2.45 bis 2.51 beziehen sich auf Angaben zur Berechnung des Zeitwertes. Diese sind selbstverständlich zu machen; auf die Individualisierung kann hier aber verzichtet werden, da aufgrund allgemeiner Bewertungsgrundsätze die Zeitwertberechnung bei allen betreffenden Aktioptionen grundsätzlich in gleicher Weise zu erfolgt hat. Die Angaben gem. IFRS 2.45b – d bedürfen im Hinblick auf aktienbasierte Vergütungen mit Barausgleich keiner Individualisierung, da sich diese Vorschriften nur auf aktienbasierte Vergütungen mit Ausgleich durch Eigenkapitalinstrumente beziehen. Darüber hinaus lassen sich bei aktienbasierten Vergütungen mit Barausgleich nicht immer Stückzahlen ermitteln, so dass auch eine analoge Anwendung in diesen Fällen nicht möglich ist.

Auch einer Individualisierung der Angaben gem. IFRS 2.51b bedarf es nicht, da es sich bei diesen Angaben nicht um weitergehende Angaben zu Bezügen, sondern um Angaben zu Verbindlichkeiten handelt. Begründen lässt sich diese Differenzierung darüber hinaus mit der unterschiedlichen Zielsetzung der Angabepflichten. Während bei den Angabepflichten gem. IFRS 2.44 bis 52 dem Adressaten ein Bild vermittelt werden soll, welche Auswirkungen sich aus aktienbasierten Vergütungen auf das Unternehmen ergeben, verfolgt § 314 Abs. 1 Nr. 6a HGB das Ziel, dem Adressaten ein umfassendes Bild zu vermitteln, welche Bezüge dem Begünstigten vom Unternehmen in welcher Höhe und in welchem Geschäftsjahr gewährt wurden.

Bei der Interpretation der Zahlen ist zu berücksichtigen, dass zum einen die Angaben, die nach IFRS 2.44 bzw. IFRS 2.51a erforderlich sind, die Unternehmensperspektive widerspiegeln und nicht die Perspektive des Begünstigten; und zum anderen bei aktienbasierten Vergütungen mit Ausgleich durch Eigenkapitalinstrumente weder in die Gesamtbezüge noch in den individualisierten Anteil des Gesamtaufwands marktbedingte Wertschwankungen einfließen. Bei aktienbasierten Vergütungen mit Barausgleich hingegen fließen marktbedingte Wertschwankungen im Rahmen von IFRS 2 in den Gesamtaufwand ein.

A52

Tz. 70 stellt klar, dass die Angaben nach IAS 19 nicht zu den weitergehenden Angaben gem. § 314 Abs. 1 Nr. 6a Satz 9 HGB gehören, da § 314 Abs. 1 Nr. 6a Satz 9 HGB in systematischem Zusammenhang mit § 314 Abs. 1 Nr. 6a Satz 1 HGB steht, d. h. der Begriff der „Bezüge“ i. S. d. § 314 Abs. 1 Nr. 6a Satz 9 HGB ist inhaltlich deckungsgleich mit dem Begriff der „(Gesamt-)Bezüge“ i. S. d. § 314 Abs. 1 Nr. 6a Satz 1 HGB. Pensionszusagen fallen nicht unter die (Gesamt-)Bezüge i. S. d. § 314 Abs. 1 Nr. 6a Satz 1 HGB (vgl. dazu die Erläuterungen unter A12 und A13).

Grundzüge des Vergütungssystems

A53

Die im Rahmen der Tz. 73 - 76 zu den Grundzügen des Vergütungssystems getroffenen Feststellungen basieren größtenteils auf der Gesetzesbegründung zum VorstOG (vgl. Begründung zum Gesetzesentwurf, BT-Drucksache 15/5577, S.8).

Inkrafttreten

A54

Tz. 80 regelt das Inkrafttreten des Standards. Als Datum für das Inkrafttreten wurde im Vergleich zum Inkrafttreten der zugrunde liegenden gesetzlichen Vorschriften ein relativ später Zeitpunkt gewählt, um den Anwendern ausreichend Vorlaufzeit einzuräumen.