

FACHPUBLIKATION

# Aktuelle Entwicklungen im Wirtschafts- und Steuerrecht

## Status Quo und Perspektiven



RA BERTHOLD WELLING

**Halbzeitbilanz –  
Reformstau und Torschlusspanik**

RA DR. EBERHARD VETTER  
RA DANIEL LEHMANN

**Geschäftsgeheimnisgesetz  
und Verantwortung des Geschäfts-  
leitungs- und Überwachungsorgans**

STBIN DR. GABRIELE RAUTENSTRAUCH  
STB DR. JOHANNES GÜNTHER

**Meldepflicht für grenzüberschreitende  
Steuergestaltungen – Konzernsteuer-  
abteilung als Intermediär?**

**Luther. wts**

VERBAND DER  
CHEMISCHEN  
INDUSTRIE e.V.



VCI

**Handelsblatt**  
**FACHMEDIEN**

*powered by*



# Halbzeitbilanz - Reformstau und Torschlussspanik

Zum Ende des Jahres versucht die Große Koalition zahlreiche steuer- und rechts-politische Vorhaben abzuschließen. Damit sollen die bisherigen steuer- und rechts-politischen Reformbremsen zumindest gelockert werden.

Die Große Koalition hat jüngst ihre Halbzeitbilanz vorgelegt. Konkret messbar ist ihre politische Arbeit und Zielerreichung anhand der legislativen Ergebnisse. Dass sich die Regierung selbst ein gutes Zwischenzeugnis ausstellt, sollte nicht überraschen und ist dem gewöhnlichen politischen Self-Marketing zuzuordnen. Dass jedoch allenthalben ein Reformstau insbesondere in der Steuer- und Rechtspolitik beklagt wird, erscheint als deutlicher Beleg für eine wirtschaftsrechtliche Erwartungslücke.

## **Jahresendspurt der Gesetzgebung**

Mit den zahlreichen wirtschaftsrechtlichen und steuer-politischen Gesetzgebungsverfahren hat die Große Koalition im Zuge eines Jahresendspurts versucht, die zahlreichen offenen Baustellen der finanz- und rechtspolitischen Fraktionsarbeitsgruppen zumindest zum Teil zu schließen. Geplante oder zum Teil bereits im letzten Jahr begonnene Gesetzesvorhaben der Bundesregierung, wie die steuerliche Forschungsförderung, das Jahressteuergesetz oder die Grundsteuerreform wurden zumindest auf Bundesebene und in einigen Fällen auch schon im Bundesrat abgeschlossen. Daneben wurden auch gesetzliche Umsetzungen europäischer Vorgaben auf den Weg gebracht, wie jene der fünften Geldwäsche-Richtlinie, der zweiten Aktionärsrechte-Richtlinie oder die bereits im Sommer umgesetzte Richtlinie zum Schutz von Geschäftsgeheimnissen.



**Berthold Welling**

ist RA und als Geschäftsführer des VCI für die Bereiche Recht, Steuern und Nachhaltigkeit verantwortlich.

## **Lange Reformagenda**

Und trotz der hohen gesetzgeberischen Schlagzahl ist die Liste der – noch – offenen Reformprojekte, die sich die Bundesregierung vorgenommen hat oder sogar aufgrund europäischer Vorgaben zur Umsetzung verpflichtet ist, weiterhin lang. Bedeutsame Vorhaben schwelen schon eine geraume Zeit in den Fachministerien und warten auf den offiziellen Startschuss der zuständigen Mitglieder des Regierungskabinetts. Besondere Bedeutung hat hierbei die Reform des Außensteuergesetzes, da mit ihr nicht nur die seit Jahren erhoffte Modernisierung des Außensteuerrechts, sondern darüber hinaus auch die Pflicht zur fristgerechten Umsetzung der Anti Tax Avoidance Richtlinie bis zum Jahresende verbunden ist. Ein sog. „Straßenbahn-Entwurf“ wird bereits seit über einem Jahr intensiv auf Fachveranstaltungen und sogar in der Fachliteratur diskutiert.

# „Fernab von der Rechts- und Steuerpolitik gilt es den Fokus auf die aktuelle Gesetzgebung, d.h. die laufenden Gesetzgebungsverfahren und deren praktische Umsetzung, zu richten.“

Einen ähnlichen Verlauf hat das seit Jahren avisierte Unternehmenssanktionsrecht genommen. Der Ankündigung der Ministerin, nunmehr ein eigenständiges Unternehmenssanktionsgesetz einzuführen, folgte eine für das renommierte Justizministerium unübliche Veröffentlichung eines ersten lediglich „inoffiziellen“ Entwurfs.

Besonders bemerkenswert war jedoch die Veröffentlichung eines ersten Entwurfs zur CSR-Verrechtlichung zur Einführung eines Lieferkettengesetzes. Nach den regierungsinternen Bedenken und Zweifeln sowie der deutlichen externen Kritik an den weitgehenden Regelungen zur Beachtung der Menschenrechte in der Lieferkette wurde der Entwurf kurzer Hand als Gutachten des Bundesministeriums für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung heruntergestuft. Auch wenn die Entwürfe kurzfristig wieder in den Schubladen verschwunden sind, ist trotz der koalitionsinternen Spannungen in diesen Themen mit erneuten Anläufen der für die Wirtschaft bedeutsamen Vorhaben zeitnah zu rechnen.

## Koalitionsvertrag und Reformumfeld

Bei all den groß-koalitionären Gesetzesinitiativen und Gesetzgebungsverfahren zeigt sich die besondere Bedeutung des Koalitionsvertrags. Bereits die detaillierten Verhandlungen im Nachgang der intensiven Sondierungsgespräche einer vermeintlichen Jamaika-Regierung machten deutlich, dass die politischen Entscheidungen in der laufenden Legislaturperiode dem „Vorrang“ der groß-koalitionären Vereinbarung unterliegen. Auf der einen Seite reicht diese enge Bindung an den Koalitionsvertrag der Handlungsfähigkeit der Regierung zum Vorteil und trotz möglichen politischen Differenzen in der täglichen Regierungsarbeit. Auf der anderen Seite beraubt sich die Regierung damit der eignen Handlungsfreiheiten und politischen Möglichkeiten, zeitnah auf aktuelle Herausforderungen, wie beispielsweise ein geändertes wirtschaftliches Umfeld zu reagieren, auch wenn der Koalitionsvertrag hierzu keine oder sogar abweichende Regelungen enthält. Die jüngsten konjunkturellen Entwicklungen zeigen das Dilemma. Waren die Wirtschaftsprognosen zum Zeitpunkt der Koalitionsverhandlungen noch durchweg positiv, zeichnet sich mittlerweile eine deutliche konjunkturelle Abkühlung ab. Umso mehr wird allenthalben ein Reformstau beklagt. Insbesondere die steuerpolitische Wettbewerbsfähigkeit des

deutschen Standorts wird von Forschungsinstituten hinterfragt. Steuerpolitische Impulse, wie sie der Sachverständigenrat in seinem jüngsten Jahresgutachten in den Raum gestellt hat, unterstreichen den Handlungsbedarf. Beispielsweise die Frage, wie lange sich Deutschland die höchste Unternehmenssteuerbelastung vergleichbarer Industriestandorte leisten kann, steht im Raum. Diese Frage hat die CDU/CSU-Fraktion mit ihrem Positionspapier zur „Modernisierung der Unternehmensbesteuerung“, das auf die intensiven Vorarbeiten der Finanzausschussexperten *Sebastian Brehm* und *Fritz Guntzler* zurückgeht, für sich beantwortet und konkrete Vorschläge zur Senkung des Belastungsniveaus sowie weitergehender Strukturreformen erarbeitet. Auch die Fachebene im Bundesfinanzministerium ist mit der Ausarbeitung möglicher Lösungen befasst, die Unternehmensbesteuerung zu modernisieren. Die steuerliche Belastungsneutralität von Personen- und Kapitalgesellschaften ist neben der schon zuvor angesprochenen Reform des Außensteuerrechts eines der Handlungsfelder. Ob sich in der laufenden Legislaturperiode ein Reformfenster für steuerpolitische Strukturreformen öffnet, ist jedoch ungewiss und hängt nicht zuletzt von vielen regierungs- und parteiinternen Faktoren ab.

Fernab von der Rechts- und Steuerpolitik gilt es für die Unternehmens- und Beratungspraxis den Fokus auf die aktuelle Gesetzgebung, d.h. die laufenden Gesetzgebungsverfahren und deren praktische Umsetzung zu richten.

## Praxisrelevanz und Ausblick

Das Spektrum der bereits erfolgten sowie noch anstehenden Änderungen ist groß und behandelt zahlreiche praxisrelevante Wirtschaftsthemen. In der aktuellen Sonderpublikation haben *Günther/Rautenstrauch* und *Vetter/Lehmann* zwei aktuelle steuer- und wirtschaftsrechtliche Neuregelungen zur Anzeigepflicht von Steuergestaltungen und zum Geschäftsgeheimnisgesetz in den Fokus gerückt und zeigen das breite Spektrum der wirtschaftsrelevanten Regelungsbereiche. Aufgrund der umfangreichen Neuregelungen und Änderungen ergeben sich eine Vielzahl von Fragestellungen für die Praxis. Im Rahmen einer Sonderpublikation zum Anfang des nächsten Jahres werden wir die wirtschaftsrelevanten Neuerungen gemeinsam mit WTS und Luther analysieren und mit Praktikern in den Unternehmen spiegeln.

**Compliance**

RA Dr. Eberhard Vetter / RA Daniel Lehmann, beide Köln

# Geschäftsgeheimnisgesetz und Verantwortung des Geschäftsleitungs- und Überwachungsorgans

**RA Dr. Eberhard Vetter** und **RA Daniel Lehmann** sind tätig bei Luther Rechtsanaltsgesellschaft mbH, Köln.

Für Unternehmen sind Technologie und forschungsbasierte Innovation die Grundlage, um im internationalen Wettbewerb zu bestehen. Gleches gilt grundsätzlich auch für das kaufmännische Wissen. Existentiell ist daher der Schutz von Know-how und vertraulichen Geschäftsinformationen vor rechtswidrigem Erwerb und Nutzung. Der Gesetzgeber hat dazu aktuell mit dem Geschäftsgeheimnisgesetz den notwendigen Rechtsrahmen geschaffen. Geschäftsleiter und Aufsichtsräte haben nun die Pflicht, die Unternehmensorganisation entsprechend den gesetzlichen Vorgaben weiterzuentwickeln, auch um Haftungsrisiken zu vermeiden. Das Pflichtenheft wird im Folgenden analysiert.

## I. Einleitung

Am 26.04.2019 ist das Gesetz zum Schutz von Geschäftsgeheimnissen (GeschGehG) in Kraft getreten,<sup>1</sup> mit dem der deutsche Gesetzgeber die Richtlinie zum Schutz von Geschäftsgeheimnissen (216/943/EU) vom 08.06.2016<sup>2</sup> umgesetzt hat.

Ziel der Richtlinie, auf die die Regierungsbegründung des GeschGehG ausdrücklich Bezug nimmt, ist es, Geschäftsgeheimnisse vor rechtswidriger Erlangung, Nutzung und Offenbarung zu schützen.<sup>3</sup> Der Schutzzweck von Richtlinie und Gesetz ist unmittelbar einleuchtend. Know-how und wertvolle Geschäftsinformationen bilden für viele Unternehmen nicht nur einen hohen wirtschaftlichen Wert, sondern sind vielfach auch die Grundlage für die weitere wirtschaftliche Entwicklung und den künftigen Erfolg im weltweiten Wettbewerb.

Die Besonderheit des Gesetzes ist, dass es den betroffenen Unternehmen den Schutz ihrer als solche deklarierten Geschäftsgeheimnisse nicht gleichsam automatisch gewährt, sondern vielmehr die qualifizierte Mitwirkung der einzelnen Unternehmen verlangt, wenn sie unter den Schutz des Gesetzes gelangen wollen. Damit ist die Verantwortung der Unternehmensleitung adressiert.<sup>4</sup>

## II. Maßnahmen zur Schutzerlangung

### 1. Gesetzliche Ausgangslage

#### a) Schutzprinzip des GeschGehG

Während vor dem Inkrafttreten des GeschGehG nach dem früheren, inzwischen weggefallenen § 17 UWG im Wesentlichen der objektiv manifestierte Geheimhaltungswille des Inhabers für die Anerkennung eines Geschäftsgeheimnisses

ausschlaggebend war,<sup>5</sup> ergeben sich nunmehr nach § 2 Nr. 1 lit. a-c GeschGehG besondere objektive Kriterien, die erfüllt sein müssen, wenn ein Geschäftsgeheimnis unter den gesetzlichen Schutz gelangen soll.

Ein Geschäftsgeheimnis liegt danach nur vor, wenn die Information in den Kreisen, die üblicherweise mit derartigen Informationen umgehen, nicht allgemein bekannt oder ohne Weiteres zugänglich ist und sie deshalb von wirtschaftlichem Wert ist und der Inhaber der Information ein berechtigtes Interesse an ihrer Geheimhaltung hat. Damit können sowohl Know-how und technologische Informationen als auch sonstige Geschäftsinformationen wie etwa kaufmännisches Wissen<sup>6</sup> ein Geschäftsgeheimnis sein.<sup>7</sup> Vor allem aber setzt das Vorliegen eines Geschäftsgeheimnisses voraus, dass der Inhaber des Geschäftsgeheimnisses zu dessen Schutz „den Umständen nach angemessene Geheimhaltungsmaßnahmen“ getroffen hat.

### 2. Angemessene Maßnahmen zum Schutz von Geschäftsgeheimnissen

Aus dem Wortlaut von § 2 Nr. 1 lit. b GeschGehG erschließt sich unmittelbar, dass der Inhaber des Geschäftsgeheimnisses aktiv werden und Maßnahmen ergreifen muss, um seinen Geheimhaltungswillen zum Ausdruck zu bringen. Was im konkreten Fall getan werden muss, lässt sich weder dem Gesetz noch der Richtlinie entnehmen. Eine starre Vorgabe oder Liste von Maßnahmen würde ohnehin den praktischen Bedürfnissen der heterogenen Unternehmenslandschaft nicht gerecht. Die Beurteilung der Angemessenheit von Geheimhaltungsmaßnahmen hängt daher u.a. von den konkreten Umständen der Nutzung der Informationen, ihres Werts für das Unternehmen wie auch der Größe des Unternehmens ab.<sup>8</sup> Letztlich wird es Aufgabe der Rspr. sein, den unbestimmten Rechtsbegriff auszufüllen.

Vor dem Hintergrund des Risikos des Rechtsverlusts hinsichtlich der im Unternehmen vorhandenen Geschäftsgeheimnisse drängt sich die Erstellung eines Schutzkonzepts auf, in dessen Rahmen die vorhandenen Geschäftsgeheimnisse ermittelt, bewertet und sodann die zu ihrem Schutz notwendigen Schutzmaßnahmen erarbeitet werden.<sup>9</sup> Nicht zuletzt dient ein Schutzkonzept auch dazu, Synergiepotenzial zu identifizieren, um so kostensparend Erfahrungen und praktische Anwendun-

5 Siehe z.B. BGH vom 26.02.2009 – I ZR 28/06, DB 2009 S. 839 = WRP 2009 S. 613 (614) (Versicherungsunternehmer); BGH vom 27.04.2006 – I ZR 126/03, DB 2006 S. 2459 = WRP 2006 S. 1511 (1513) (Kundendatenprogramm); Harte-Bavendamm, in: Harte-Bavendamm/Henning-Bodewig, UWG, 4. Aufl. 2016, § 17 Rz. 1; Köhler, in: Köhler/Bornkamm/Feddersen, UWG, 37. Aufl. 2019, § 17 Rz. 4.

6 Begründung RegE, BT-Drucks. 19/4724 S. 24.

7 Erwägungsgrund 14 der RL (EU) 2016/943.

8 Begründung RegE, BT-Drucks. 19/4724 S. 24: z.B. Geschäftsstrategien, Kunden- und Lieferantenlisten, Kosteninformationen, Marktanalysen; s. auch Dumont, BB 2018 S. 2441 (2443).

9 Siehe z.B. Höfer, GmbHR 2018 S. 1195 (1197); McGuire, IPRB 2018 S. 202 (204); Thiel, WPR 2019 S. 700 (702); Voigt/Herrmann/Grabenschröer, BB 2019 S. 142 (144).

1 BGBI. I 2019 S. 466.

2 RL (EU) 2016/943 vom 08.06.2016 über den Schutz vertraulichen Know-hows und vertraulicher Geschäftsinformationen (Geschäftsgeheimnisse) vor rechtswidrigem Erwerb sowie rechtswidriger Nutzung und Offenlegung ABIEU L 157 vom 15.06.2016.

3 Erwägungsgrund 10 der RL (EU) 2016/943; Begründung RegE, BT-Drucks. 19/4724 S. 19.

4 Plastisch etwa Brammsen/Apel, BB Heft 18/2019 S. 1: „jetzt fängt die Arbeit erst an“.

gen aus anderen Compliance-Bereichen (z.B. der IT-Sicherheit) für den Geheimnisschutz nutzbar zu machen. Letzteres gilt insb. für technische und organisatorische Maßnahmen, die regelmäßig zumindest bei Unternehmen ab mittlerer Größe bereits vorhanden sind und daher teilweise – bestenfalls – nur noch als Geheimhaltungsmaßnahmen identifiziert, deklariert und dokumentiert werden müssen.

#### a) Organisatorische Maßnahmen

Der Katalog organisatorischer Maßnahmen ist so vielfältig wie die Organisationsformen der sie implementierenden Unternehmen. Die organisatorischen Möglichkeiten zum Geheimnisschutz reichen von der Prüfung arbeitsteiliger Prozesse auf die Vereinbarkeit mit dem Geheimnisschutz über die Aufstellung von Notfallplänen für den Ernstfall eines Geheimnisbruchs bis hin zur Bestellung eines „Geheimnisbeauftragten“<sup>10</sup>. Ungeachtet der im Einzelnen gewählten organisatorischen Maßnahmen sollten diese jedenfalls dem Ziel dienen, das geheimnistragende Unternehmen so zu organisieren, dass sich die übrigen, insb. technischen und rechtlichen Schutzmaßnahmen (dazu sogleich) auch tatsächlich und effektiv entfalten und weiterentwickeln können. Jede Schutzmaßnahme kann nur so wirksam sein wie die Organisation, in die sie eingebunden ist.

#### b) Technische Maßnahmen

Besonders im Bereich der technischen Maßnahmen können Unternehmen von ihrem etwaigen Vorwissen und ihrer Vorarbeit aus anderen Compliance-Bereichen profitieren, allen voran aus dem Datenschutz. Hier wie dort gehören Zutritts-, Zugriffs- und Zugangskontrollen sowie Verschlüsselung, Filter- und Firewall-Mechanismen zu den Maßnahmen, die die Schutzhöhe des Unternehmens stärken.<sup>11</sup> Als wichtigste Teilmaßnahme dürfte dabei die Klassifikation von Informationen gelten. Eine Klassifikation von Informationen als geheime und nicht geheime Informationen, besser noch: eine Aufteilung in verschiedene Geheimhaltungsstufen (z.B. „nicht öffentlich, geheim, streng geheim“) bietet mehrere Vorteile. Zum einen kann eine solche Klassifikation das Bewusstsein der Mitarbeiter und anderer Personen, die mit der geheim zu haltenden Information hantieren, besser schärfen als die immer noch weit verbreitete Aussage dahingehend, dass der Mitarbeiter alle im Unternehmen vorhandenen Informationen als (irgendwie) vertraulich behandeln soll.<sup>12</sup> Zum anderen setzt eine Klassifikation von Informationen die bewusste Auseinandersetzung mit den im Unternehmen vorhandenen Informationen voraus, was in weiten Teilen – bei guter Organisation – ein Schutzkonzept zur Geheimhaltung vorbereitet, wenn nicht sogar den Teil eines solchen bildet.

#### c) Rechtliche Maßnahmen

Im Bereich der rechtlichen Maßnahmen zum Schutz der Geschäftsgeheimnisse des Unternehmens bietet es sich an, zwischen solchen Maßnahmen zu unterscheiden, die sich auf die unternehmensinterne Wirkung beschränken und solchen, die unternehmensextern, also gegenüber Dritten, wirken.

Zu Ersteren zählen arbeitsvertragliche Maßnahmen, insb. Geheimhaltungsklauseln, die in die Arbeitsverträge der Mitarbeiter aufgenommen werden und die den neuen gesetzlichen Anforderungen Rechnung tragen. Arbeitnehmer sind zwar schon nach allgemeinen Grundsätzen aufgrund ihrer arbeitsvertraglichen Rücksichtnahmepflicht verpflichtet, Geschäftsgeheimnisse zu wahren.<sup>13</sup> Dennoch sind arbeitsvertragliche Geheimhaltungsklauseln in der Praxis weit verbreitet, u.a. um Unklarheiten hinsichtlich der Auslegung der allgemeinen arbeitsvertraglichen Rücksichtnahmepflicht zu vermeiden. Dabei sind aber Differenzierungen hinsichtlich der Reichweite der Geheimhaltungspflicht geboten; sog. Catch-All-Klauseln gehen über das berechtigte Interesse des Arbeitgebers hinaus und tragen der besonderen Situation des Arbeitnehmers nicht ausreichend Rechnung.<sup>14</sup> Zu weit und/oder pauschal gefasste Geheimhaltungspflichten drohen daher unwirksam zu sein. Darüber hinaus hat das Unternehmen als Geheimnisinhaber auch ein ureigenes Interesse daran, dass der Arbeitnehmer auch erkennen kann, welche Information konkret (wie) geheim zu halten ist. Als weitere unternehmensinterne Maßnahme kommt der Erlass von speziellen Geheimhaltungsrichtlinien in Betracht. Dabei ist stets zu klären, inwieweit das Mitbestimmungsrecht des Betriebsrats nach § 87 Abs. 1 Nr. 1 und Nr. 6 BetrVG zu berücksichtigen ist.<sup>15</sup> Schließlich kommen auch Mitarbeiterschulungen zum Umgang mit Geschäftsgeheimnissen in Betracht. Da der Geheimnisinhaber im Streitfall als Anspruchsteller nach den allgemeinen Prozessgrundsätzen die Umstände und Maßnahmen zu beweisen hat, aus denen sich insgesamt die Angemessenheit der implementierten Geheimhaltungsmaßnahmen ergibt, kommt der Dokumentation der Mitarbeiterschulungen – wie letztlich auch aller anderen Maßnahmen – besondere Bedeutung zu.

Im Verkehr mit Geschäftspartnern, also im externen Verhältnis, spielen Geheimhaltungs- oder Vertraulichkeitsvereinbarungen ebenfalls eine bedeutende Rolle. Auch wenn in diesem Verhältnis aus § 241 Abs. 2 BGB grds. eine Verpflichtung zur Geheimhaltung von Geschäftsgeheimnissen abgeleitet werden kann,<sup>16</sup> besteht im Geschäftsverkehr aufgrund des Bedürfnisses nach unzweideutigen Pflichten gleichwohl eine verbreitete Praxis zum Abschluss solcher Vereinbarungen. Sie sind ebenfalls an die neuen gesetzlichen Anforderungen anzupassen. Dabei ist fallbasiert zu entscheiden, ob derartige Vereinbarungen eine Vertragsstrafe vorsehen müssen, um dem Angemessenheitserfordernis von § 2 Nr. 1 lit. b GeschGehG zu genügen oder ob dies vielmehr im jeweiligen Einzelfall und unter Berücksichtigung des Wertes und der Bedeutung des jeweiligen Geschäftsgeheimnisses zu entscheiden ist.

Zudem gilt es, Geschäftspartnern die Verpflichtung aufzuerlegen, ihrerseits für angemessene Maßnahmen zum Schutz der erhaltenen Geschäftsgeheimnisse zu sorgen. Dabei wird es nicht ausreichen, die Anpassung der entsprechenden Vertragsmuster zu besorgen, vielmehr ist zu klären, in wieweit der Geschäftspartner einem Screening-Prozess unterworfen

<sup>10</sup> Zur Delegation auf verantwortliche Mitarbeiter s. auch unten III. 1. d).

<sup>11</sup> Siehe auch Dumont, BB 2018 S. 2441 (2444); Voigt/Herrmann/Grabenschröer, BB 2019 S. 142 (144).

<sup>12</sup> Dazu sogleich zu den teilweise unwirksamen aber verbreiteten Catch-all-Klauseln in Arbeitsverträgen unten unter II. 2. c).

<sup>13</sup> BAG vom 16.03.1982 – 3 AZR 83/79, BAGE 41 S. 21 (32) = DB 1982 S. 2247; Reichold, in: Münch-Handbuch ArbeitsR, 4. Aufl. 2018, § 48 Rz. 32; Thüsing, in: Henssler/Willemsen/Kalb, Arbeitsrechtskomm., 8. Aufl. 2018, § 611a BGB Rz. 503.

<sup>14</sup> LAG Hamm vom 05.10.1988 – 15 Sa 1403/88, DB 1989 S. 783; Dumont, BB 2018 S. 2441 (2444); McGuire, WRP 2019 S. 679 (681); Voigt/Herrmann/Grabenschröer, BB 2019 S. 142 (144).

<sup>15</sup> Siehe dazu z.B. BAG vom 10.03.2009 – I ABR 87/07, DB 2009 S. 2275.

<sup>16</sup> Siehe z.B. Bachmann, in: MünchKomm. BGB, 8. Aufl. 2019, § 241 Rz. 107; McGuire, WRP 2019 S. 679 (681); Sutschet, in: Bamberger/Roth, BGB, 4. Aufl. 2019, § 241 Rz. 87.

werden soll und wie regelmäßige Überwachungsroutinen etabliert werden können. Hier könnte auf die Strukturen und Prozesse zurückgegriffen werden, die Unternehmen vielfach im Rahmen ihres Compliance-Managements zur Kontrolle von Geschäftspartnern eingerichtet haben (Beispiel: Auditrechte im Datenschutz).

### III. Verantwortung der Unternehmensleitung

#### 1. Vorstand<sup>17</sup>

##### a) Schutz von Geschäftsgeheimnissen als Ausfluss des verantwortungsbewussten Risikomanagements

Weder im GeschGehG noch im AktG findet sich eine ausdrückliche gesetzliche Verpflichtung der Unternehmensleitung zur Veranlassung von angemessenen Maßnahmen zur Sicherung der Geschäftsgeheimnisse des Unternehmens. Allerdings begründet § 93 Abs. 1 Satz 3 AktG die ausdrückliche persönliche Pflicht der Mitglieder des Vorstands, über Betriebs- und Geschäftsgeheimnisse der Gesellschaft Stillschweigen zu wahren.

Es steht allerdings außer Frage, dass sich die Mitglieder des Vorstands bei ihrer Tätigkeit am Wohl der Gesellschaft (s. auch § 93 Abs. 1 Satz 2 AktG) auszurichten haben. Dies schließt die Verpflichtung ein, Vorteile für die Gesellschaft zu wahren und Schaden von ihr abzuwenden.<sup>18</sup> Dem Schutz von Geschäftsgeheimnissen kommt regelmäßig existenzielle Bedeutung für die langfristigen Entwicklungsperspektiven des Unternehmens zu. Dies ist unmittelbar einleuchtend bei Technologieunternehmen, gilt aber in gleicher Weise auch für ein Handelsunternehmen – unabhängig davon, ob es traditionellen Versandhandel betreibt oder im Online-Geschäft tätig ist – z.B. hinsichtlich ihrer Einkaufs- und Kundendaten, ihrer Kalkulationsgrundlagen oder ihrer Strategie. Angeichts dieser Bedeutung der Geschäftsgeheimnisse zählt es zu den Sorgfaltspflichten der Vorstandsmitglieder i.S.v. § 93 Abs. 1 Satz 1 AktG, das Unternehmen gegen den Verlust von Geschäftsgeheimnissen zu schützen und dabei die neuen gesetzlichen Anforderungen an einen wirksamen Geheimnisschutz einzubeziehen.<sup>19</sup>

Auch aus § 91 Abs. 2 AktG lässt sich ableiten, dass sich der Vorstand konkret mit den neuen gesetzlichen Anforderungen an den Geheimnisschutz im Unternehmen zu befassen hat. Nach § 91 Abs. 2 AktG ist der Vorstand verpflichtet, geeignete Maßnahmen zu ergreifen, um für das Unternehmen existenzgefährdende Entwicklungen frühzeitig erkennen zu können. Es ist umstritten, ob sich diese Pflicht auf die Einrichtung eines Frühwarn- und Überwachungssystems beschränkt oder ob darunter auch Maßnahmen zum Aufbau und zur Unterhaltung eines allgemeinen Risikomanagementsystems zu verstehen sind.<sup>20</sup> Dieser Streit kann jedoch hier wegen der existenziellen Bedeutung, die in der Regel dem Schutz von Geschäftsgeheimnissen zukommt, dahinstehen.

17 Soweit nachfolgend allein vom Vorstand gesprochen wird, gilt hinsichtlich der Risikovorsorge im Unternehmen für die Geschäftsführer der GmbH nichts anderes; s. z.B. Kleindiek, in: Lutter/Hommelhoff, GmbHG, 19. Aufl. 2016, § 43 Rz. 12; Zöllner/Noack, in: Baumbach/Hueck, GmbHG, 21. Aufl. 2017, § 37 Rz. 17.

18 BGH vom 28.04.2008 – II ZR 264/06, GAMMA, BGHZ 176 S. 204 = DB 2008 S. 1423, Rz. 38, zur GmbH; Hopt/Roth, in Großkomm. AktG, 5. Aufl. 2019, § 93 Rz. 52; Mertens/Cahn, in: KölnKomm. AktG, 3. Aufl. 2010, § 93 Rz. 66; Spindler, in: MünchKomm. AktG, 5. Aufl. 2019, § 93 Rn. 26; zur GmbH z.B. OLG Celle vom 12.01.2000 – 9 U 126/99, NZG 2000 S. 595 (596).

19 Zu den gleich gelagerten Pflichten des GmbH-Geschäftsführers gem. § 43 Abs. 1 GmbHG z.B. auch Höfer, GmbHR 2018 S. 1195 (1196).

20 Zum Streitstand s. z.B. Kort, in: Großkomm. AktG, 5. Aufl. 2015, § 91 Rz. 55; Seibert, in: FS Bezenberger, 2000, S. 427 (437); Spindler, a.a.O. (Fn. 18), § 91 Rn. 24.

Ein weiterer Ansatz für den Vorstand, sich mit dem Geheimnisschutz im Unternehmen zu befassen, ergibt sich aus Ziff. 4.1.4 Deutscher Corporate Governance Kodek.<sup>21</sup> Die Regelung geht davon aus, dass zur guten Unternehmensführung ein „angemessenes Risikomanagement und Risikocontrolling“ gehören.<sup>22</sup> Dabei steht außer Zweifel, dass sich das vom Vorstand geforderte Risikomanagement im Unternehmen nicht auf die bloße Abwehr der Insolvenzgefahr reduzieren lässt. Vorstandsmitglieder sind treuhänderisch gebundene Verwalter fremden Vermögens und haben im Rahmen ihrer Leitungsverantwortung nicht nur zur Steigerung des Unternehmenswertes beizutragen,<sup>23</sup> sondern das Unternehmen auch vor der Bedrohung durch existenzielle Risiken zu bewahren.

Die vorstehend beschriebene Situation erhellt, dass seitens des Vorstands im Rahmen seiner Verantwortung grds. Maßnahmen notwendig sind, um die in den Geschäftsgeheimnissen liegenden Vermögenswerte der Gesellschaft zu schützen, und zwar unabhängig davon, ob bei Verlust eines Geschäftsgeheimnisses der Fortbestand des Unternehmens gefährdet ist oder nicht.

##### b) Schutz von Geschäftsgeheimnissen als originäre Leitungsaufgabe des Vorstands

Nach § 76 AktG hat der Vorstand die Gesellschaft in eigener Verantwortung zu leiten. Die ihm zugewiesene Führungs- und Leitungsaufgabe umfasst die Maßnahmen, die der organisatorischen Umsetzung der Unternehmenspolitik dienen.<sup>24</sup> Die hieraus resultierende Planungs- und Durchführungsverantwortung des Vorstands als Teil seiner originären Leitungsaufgabe umfasst nach zutreffender Ansicht neben der im Unternehmen eingesetzten EDV auch die Informationstechnologie,<sup>25</sup> deren besondere Bedeutung sich bereits aus ihrer Querschnittsfunktion bei der Organisation, Steuerung und Überwachung des Unternehmens erschließt. Aus ähnlichen Überlegungen ist nach herrschender Ansicht auch die Compliance als Leitungsaufgabe anerkannt.<sup>26</sup> Gleichermaßen wird man auch für die Geschäftsgeheimnispolitik des Unternehmens anzunehmen haben; die Sicherung der Geschäftsgeheimnisse des Unternehmens unterliegt als existenzielle Aufgabe der „systematischen Präventionspflicht“<sup>27</sup> des Vorstands und ist Bestandteil seiner originären Leitungsaufgabe gem. § 76 AktG, die vom Gesamtorgan wahrzunehmen ist.<sup>28</sup>

##### c) Geschäftsverteilung im Kollegialorgan

Die Unternehmensleitung, bestehend aus dem Vorstand der AG oder der Geschäftsführung der GmbH, ist als Kollegialor-

21 Fassung vom 07.02.2017.

22 Siehe dazu näher Bachmann, in: Kremer/Bachmann/Lutter/v. Werder, Deutscher Corporate Governance Kodek, 6. Aufl. 2018, Rz. 852; Spindler, a.a.O. (Fn. 18), § 91 Rn. 18; s. auch LG München vom 10.12.2013 – 5 HK 0 1387/10, Siemens/Neubürger, DB 2014 S. 766 (768).

23 Hopt/Roth, a.a.O. (Fn. 18), § 111 Rz. 185.

24 Fleischer, in: Fleischer (Hrsg.), Handbuch des Vorstandsrechts, 2006, § 1 Rz. 15; Spindler, a.a.O. (Fn. 18), § 76 Rz. 16.

25 Behling, ZIP 2017 S. 697 (698); Koch, in: Hüffer/Koch, AktG, 13. Aufl. 2018, § 76 Rz. 9; Kort, a.a.O. (Fn. 20), § 76 Rz. 37.

26 Siehe dazu z.B. Fleischer, CCZ 2008 S. 1 (3); Koch, a.a.O. (Fn. 25), § 76 Rz. 11; Seibert, in: Karsten Schmidt/Lutter, AktG, 3. Aufl. 2015, § 76 Rz. 10; Spindler, a.a.O. (Fn. 18), § 76 Rn. 17; Weber, in: Hölters, AktG, 3. Aufl. 2017, § 76 Rz. 28.

27 Zum Begriff s. Seibert, a.a.O. (Fn. 26), § 76 Rz. 11.

28 Zum Risiko als maßgeblichem Kriterium s. z.B. Fleischer, in: Spindler/Stilz, AktG, 4. Aufl. 2019, § 76 Rz. 18; Henze, BB 2000 S. 209 (210); Mertens/Cahn, a.a.O. (Fn. 18), § 76 Rz. 5; Wettich, Vorstandorganisation in der AG, 2008, S. 62.

gan typischerweise nach Ressorts organisiert.<sup>29</sup> Ungeachtet des Geschäftsgeheimnisschutzes als unveräußerlicher Leitungsaufgabe des Vorstands ist bezüglich der nach dem GeschGehG zu ergreifenden Vorbereitungs- und Durchführungsmaßnahmen zu klären, welchem Ressort hierfür die Hauptverantwortung zukommen soll. Angesichts der unterschiedlichen funktionalen Unternehmensbereiche, die von den anstehenden Maßnahmen typischerweise betroffen sein können,<sup>30</sup> ist die Unternehmensleitung gut beraten zu entscheiden, in welchem Ressort die Hauptzuständigkeit und Federführung für die Entwicklung und Implementierung des Schutzkonzepts liegen soll bzw. zu prüfen, ob die bestehende Zuständigkeit insoweit fortgeführt werden soll oder ob Änderungsbedarf besteht. Das LG München hat im Siemens/Neubürger-Fall im Jahre 2013 im Hinblick auf die Compliance-Verantwortung eine klare organisatorische Zuordnung verlangt, wer auf Ebene des Gesamtvorstands die Hauptverantwortung zu tragen hat.<sup>31</sup> Für den Bereich des Schutzes der Geschäftsgeheimnisse des Unternehmens als seinen intellektuellen Grundlagen kann nichts anderes gelten.

Die Entscheidung über die konkrete Ressortzuordnung des Geschäftsgeheimnisschutzes hängt von den individuellen Gegebenheiten des einzelnen Unternehmens ab. Sie liegt in den Händen des Vorstands als Ganzem, sofern nicht die Satzung oder der Aufsichtsrat selbst die Ressortaufteilung im Zusammenhang mit der Erlasszuständigkeit für die Vorstandsgeschäftsordnung gem. § 77 Abs. 2 Satz 1 AktG dem Aufsichtsrat vorbehalten haben.<sup>32</sup>

Die Zuweisung des Geschäftsgeheimnisschutzes zu einem Vorstandressort befreit die anderen Vorstandsmitglieder aufgrund ihrer Gesamtverantwortung und ungeachtet ihrer jeweiligen individuellen Ressortzuständigkeit nicht von der Pflicht zur Überwachung des für den Geschäftsgeheimnisschutz primär zuständigen Mitglieds.<sup>33</sup> Dieses Vorstandsmitglied hat die grundsätzlichen Leitungentscheidungen zum unternehmensinternen Geschäftsgeheimnisschutz für das Gesamtorgan vorzubereiten und nach dessen Grundsatzentscheidung regelmäßig über den Fortgang des Umsetzungsprozesses zu berichten. Andernfalls sind die übrigen Vorstandsmitglieder verpflichtet, die entsprechenden Informationen einzufordern, wollen sie ihrer generellen Geschäftsleitungsverantwortung und organinternen Überwachungsverantwortung gerecht werden.<sup>34</sup>

#### d) Ressortverantwortung für den Geheimnisschutz im Unternehmen

Bei der konkreten Ausgestaltung und Etablierung des Schutzkonzeptes für die Geschäftsgeheimnisse des Unternehmens steht dem Vorstand weites Ermessen hinsichtlich der zu imple-

29 Siehe z.B. Ihrig/Schäfer, Rechte und Pflichten des Vorstands, 2014, Rz. 425 ff.; Seyfarth, Vorstandsrecht, 2016, § 2 Rz. 9; E. Vetter, in: Krieger/Uwe H. Schneider (Hrsg.), Handbuch Managerhaftung, 3. Aufl. 2017, Rz. 22.15 ff.; Wettich, a.a.O. (Fn. 28), S. 14 ff.

30 Z.B. Forschung und Entwicklung, Produktion, Einkauf, Personal, Recht.

31 LG München vom 10.12.2013, a.a.O. (Fn. 22), DB 2014 S. 766 (769); krit. Bachmann, ZIP 2014 S. 579 (581); s. auch Fleischer, NZG 2014 S. 321 ff.

32 Kort, a.a.O. (Fn. 20), § 77 Rz. 81; Seyfarth, a.a.O. (Fn. 29), § 2 Rz. 44; E. Vetter, a.a.O. (Fn. 29), Rz. 22.38; Wettich, a.a.O. (Fn. 28), S. 85; zur Situation in der GmbH Leuering/Dornhegge, NZG 2010 S. 13 (14).

33 Siehe Seyfarth, a.a.O. (Fn. 29), § 2 Rz. 53; E. Vetter, a.a.O. (Fn. 29), Rz. 22.22; Zöllner/Noack, a.a.O. (Fn. 17), § 37 Rz. 32.

34 Allgemein z.B. Ihrig/Schäfer, a.a.O. (Fn. 29), Rz. 449; Kort, a.a.O. (Fn. 20), § 77 Rz. 38; Leuering/Dornhegge, NZG 2010 S. 13 (15); Zöllner/Noack, a.a.O. (Fn. 17), § 37 Rz. 32.

mentierenden Strukturen, Prozesse und Systeme zu.<sup>35</sup> Insoweit lässt sich durchaus auf entsprechende Erfahrungen und Strukturen im Bereich des Compliance-Managements zurückgreifen. Auch dort gibt es keine allgemeingültigen Antworten, sondern dem Vorstand ist Ausgestaltungsermessen eingeräumt, wie er gem. § 93 Abs. 1 Satz 2 AktG „auf der Grundlage angemessener Information“ und unter Berücksichtigung der jeweiligen konkreten Situation im Unternehmen und seiner Risikolage die geeigneten Maßnahmen zum Geschäftsgeheimnisschutz ergreift.<sup>36</sup>

Hinsichtlich des Umgangs mit den neuen Herausforderungen nach dem GeschGehG schließt dies auch die Frage ein, ob und inwieweit das ressortverantwortliche Vorstandsmitglied die Aufgabe selbst wahrnehmen will oder bestimmte Teilaufgaben, soweit rechtlich unter Beachtung der unveräußerlichen Leitungsaufgabe des Vorstands nach § 76 AktG zulässig, an spezielle Abteilungen im Unternehmen – ggf. auch an externe Experten – delegiert werden sollen.<sup>37</sup> Ggf. kommt für die Bewältigung der unternehmensweiten bzw. konzernweiten Aufgabe als vertikale Delegation auch die Bestellung eines Geheimnisbeauftragten in Betracht, der gegenüber dem Vorstand berichtet.

## 2. Aufsichtsrat

Für den Aufsichtsrat ergeben sich infolge des GeschGehG im Rahmen seiner Überwachungs- und Beratungsverantwortung ebenfalls neue Pflichten. Auch insoweit gilt, dass sich die Mitglieder des Aufsichtsrats bei ihrer Tätigkeit am Wohl der Gesellschaft auszurichten haben.<sup>38</sup> Nach § 111 Abs. 1 AktG hat der Aufsichtsrat die Geschäftsführung zu überwachen. Gegenstand der Überwachung sind dabei im Wesentlichen die Leitungsmaßnahmen des Vorstands.<sup>39</sup> Die Überwachung bezieht sich nicht allein vergangenheitsbezogen auf abgeschlossene Vorgänge, sondern erstreckt sich auf gegenwärtige und künftige Vorgänge,<sup>40</sup> insb. um präventiv Fehlentwicklungen zu verhindern.<sup>41</sup>

Der Aufsichtsrat muss sich vergewissern, ob der Vorstand sowohl für das frühzeitige Erkennen bestehender wie auch das Managen erkannter Risiken ausreichend gerüstet ist.<sup>42</sup> Nach § 107 Abs. 3 Satz 2 AktG ist dem Aufsichtsrat, speziell dem Prüfungsausschuss, u.a. die Überwachung des Risikomanagements zugewiesen.<sup>43</sup> Darauf weist Ziff. 5.3.2 Deutscher

35 Im Ergebnis ebenso Dumont, BB 2018 S. 2441 (2444); Höfer, GmbHR 2018 S. 1195 (1197); Voigt/Herrmann/Grabenschröer, BB 2019 S. 142 (143).

36 Siehe nur Koch, a.a.O. (Fn. 25), § 76 Rz. 14; Kort, in: FS Hopt, 2010, S. 983 (991, 995); Seibt, a.a.O. (Fn. 26), § 76 Rz. 12; Spindler, a.a.O. (Fn. 18), § 91 Rn. 67; E. Vetter, in: FS Graf von Westphalen, 2010, S. 719 (729); zuletzt Löbbe, in: FS Seibert, 2019, S. 561 (564).

37 Zur vertikalen Delegation s. z.B. BGH vom 11.05.1981 – II ZR 126/80, DB 1981 S. 1661 (1662); BGH vom 15.10.1996 – VI ZR 319/95, BGHZ 133 S. 370 (377) = DB 1996 S. 2483; KG Berlin vom 09.10.1998 – 14 U 4823/96, NZG 1999 S. 400; Fleischer, ZIP 2003 S. 1 (8); E. Vetter, a.a.O. (Fn. 29), Rz. 22.72 ff.

38 Siehe auch §§ 116 Satz 1 i.V.m. 93 Abs. 1 Satz 2 AktG.

39 Hopt/Roth, a.a.O. (Fn. 18), § 111 Rz. 115; Koch, a.a.O. (Fn. 25), § 111 Rz. 2; Lutter/Krieger/Verse, Rechte und Pflichten des Aufsichtsrats, 5. Aufl. 2014, Rz. 65; E. Vetter, Handbuch börsennot. AG, 4. Aufl. 2018, Rz. 26.3.

40 BGH vom 25.03.1991 – II ZR 188/89, Deutscher Herold, BGHZ 114 S. 127 (129) = DB 1991 S. 1212.

41 Habersack, in: MünchKomm AktG, 5. Aufl. 2019, § 111 Rz. 39; Koch, a.a.O. (Fn. 25), § 111 Rz. 13; Drygala, in: Karsten Schmidt/Lutter, AktG, 3. Aufl. 2015, § 111 Rz. 19; E. Vetter, a.a.O. (Fn. 39), Rz. 26.1.

42 Hopt/Roth, a.a.O. (Fn. 18), § 111 Rz. 185; Wirth, ZGR 2005 S. 327 (336); s. auch OLG Düsseldorf vom 09.12.2009 – I-6 W 45/09, AG 2010 S. 126 (130).

43 Siehe dazu näher z.B. Hopt/Roth, a.a.O. (Fn. 18), § 111 Rz. 184; Theisen, BB 2003 S. 1426 (1427).

Corporate Governance Kodex<sup>44</sup> ausdrücklich hin<sup>45</sup>. Vor diesem Hintergrund ist der Aufsichtsrat verpflichtet zu überwachen, ob die Geschäftsleitung mit den neuen gesetzlichen Herausforderungen zur Aufrechterhaltung eines angemessenen Schutzes der Geschäftsgeheimnisse im Unternehmen verantwortungsbewusst umgeht, d.h. ihrer Aufgabe zur Prüfung der durch das GeschGehG veränderten Risikolage des Unternehmens nachkommt und dem konkreten Risikoprofil des Unternehmens angemessene Maßnahmen ergreift und ob die von ihr ergriffenen Maßnahmen grds. geeignet erscheinen, den angestrebten Geheimnisschutz herzustellen. Die Überwachung bezieht sich nicht nur auf die Leitungsentscheidungen des Gesamtvorstands, sondern auch auf Eignung des vorstandintern mit der Aufgabe betrauten Vorstandsmitglieds sowie auf die organisatorischen, technischen und rechtlichen Sicherungsmaßnahmen. Erforderlichenfalls kann der Aufsichtsrat zu seiner Unterstützung dazu auch geeignete externe Berater hinzuziehen.

## IV. Ausblick

Mit dem Inkrafttreten des GeschGehG hat sich der rechtliche Rahmen zum Schutz von Geschäftsgeheimnissen deutlich ver-

<sup>44</sup> Fassung vom 07.02.2017.

<sup>45</sup> Siehe dazu näher z.B. Hopt/Roth, a.a.O. (Fn. 18), § 111 Rz. 184; Kremer, in: Kremer/Bachmann/Lutter/v. Werder, Deutscher Corporate Governance Kodex, 6. Aufl. 2018, Rz. 1293; Theisen, BB 2003 S. 1426 (1427).

ändert. Darauf müssen sich die Unternehmen einstellen. Für die Unternehmensleitung bedeutet dies, dass sie im Rahmen ihrer Führungs- und Geschäftsleitungsverantwortung die Risikolage ihres Unternehmens auf Basis der geänderten rechtlichen Rahmenbedingungen analysieren und neu bewerten muss, denn der wirksame Schutz von Geschäftsgeheimnissen ist für die meisten Unternehmen von existenzieller Bedeutung. Dazu zählt auch die Prüfung, ob das bisher im Unternehmen praktizierte Schutzkonzept zur Absicherung der vorhandenen Geschäftsgeheimnisse auch unter den veränderten rechtlichen Rahmenbedingungen ausreichend ist oder ob zusätzliche Schutzvorkehrungen zu ergreifen sind. Dass das GeschGehG spätestens seit seinem Inkrafttreten nicht mehr ignoriert werden kann, zeigt sich nicht zuletzt daran, dass es bereits jetzt erste gerichtliche Entscheidungen zum neuen Gesetz gibt.<sup>46</sup>

### Redaktioneller Hinweis:

Vgl. zum Thema Geschäftsgeheimnisgesetz u.a. auch *Apel/Walling*, Das neue Geschäftsgeheimnisgesetz: Überblick und erste Praxishinweise, DB 2019 S. 891 = DB1300754.

<sup>46</sup> OLG München vom 08.08.2019 – 29 W 940/19, NJW-RR 2019 S. 1258, zur Frage der analogen Anwendung der Dringlichkeitsvermutung in § 12 Abs. 2 UWG auf § 6 GeschGehG.

**Internationales Steuerrecht****StBin Dr. Gabriele Rautenstrauch / StB Dr. Johannes Günther, beide München**

# Meldepflicht für grenzüberschreitende Steuergestaltungen – Konzernsteuerabteilung als Intermediär?

**StBin Dr. Gabriele Rautenstrauch** ist als Partnerin International Tax Services und **StB Dr. Johannes Günther** als Manager International Tax Services bei der WTS in München tätig.

Am 09.10.2019 hat das Bundeskabinett den RegE zur Einführung einer Pflicht zur Mitteilung grenzüberschreitender Steuergestaltungen beschlossen. Darin sind umfassende Meldepflichten – insbesondere für sog. Intermediäre – enthalten. Ob eine Konzernsteuerabteilung als Intermediär qualifizieren kann, ist dem Gesetzentwurf nicht eindeutig zu entnehmen. U.E. sprechen gute Argumente dafür, dass eine Konzernsteuerabteilung nur als Nutzer bei Inhouse-Gestaltungen angesehen werden kann.

## I. Neue Meldepflicht für grenzüberschreitende Steuergestaltungen

Die Richtlinie 2018/822/EU zur (sechsten) Änderung der Richtlinie 2011/16/EU bezüglich des verpflichtenden automatischen Informationsaustauschs im Bereich der Besteuerung über meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltungen (auch: DAC6-Richtlinie)<sup>1</sup> ist am 25.06.2018 in Kraft getreten und muss vom deutschen Gesetzgeber bis zum 31.12.2019 in nationales Recht umgesetzt werden. Der Inhalt der EU-Richtlinie ist Resultat der Bestrebungen aus Aktionspunkt 12 des OECD Aktionsplans zur Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung (BEPS) mit dem Ziel, Transparenz zu schaffen und so vermeintlich aggressiven Steuergestaltungen zu begegnen.<sup>2</sup>

Seit Ende Januar 2019 zirkulierte ein inoffizieller RefE des BMF vom 30.01.2019 zur Umsetzung der DAC6-Richtlinie in deutsches Recht. Nachdem dann am 27.09.2019 der offizielle RefE des BMF veröffentlicht wurde, folgte zeitnah am 09.10.2019 der vom Bundeskabinett beschlossene RegE.<sup>3</sup> Der RegE bleibt dabei im Wesentlichen sehr eng an den Vorgaben der DAC6-Richtlinie und setzt diese inhaltlich um.

Entgegen dem ersten inoffiziellen RefE greift der RegE eine Meldepflicht für rein nationale Steuergestaltungen nicht mehr auf. Allerdings bleibt abzuwarten, ob diese noch Eingang in das laufende Gesetzgebungsverfahren findet. Auch ein diesbezüglich separates Gesetzgebungsverfahren kann nicht ausgeschlossen werden.

Nachfolgend werden zunächst überblicksartig die Grundsätze der deutschen Umsetzung der RL 2018/822/EU dargestellt.

Beschrieben werden hier die sachliche und persönliche Meldepflicht sowie die einzuhaltenden Fristen und möglichen Sanktionen. Der zweite Teil des Beitrags (vgl. III.) beschäftigt sich mit der Frage, ob bzw. in welchen Konstellationen eine Konzernsteuerabteilung als Intermediär oder als Nutzer eingeordnet werden könnte. Nach einer detaillierten Erläuterung der Begrifflichkeiten „Nutzer“ und „Intermediär“ auf Basis des Gesetzentwurfs werden anhand eines Beispielfalls die möglichen Rollen der Konzernsteuerabteilung verdeutlicht. Der Beitrag schließt mit einem zusammenfassenden Fazit.

## II. Überblick über den RegE

Die Meldepflicht von grenzüberschreitenden Steuergestaltungen setzt voraus, dass zum einen eine sachliche Meldepflicht – d.h. welche Sachverhalte begründen eine Meldepflicht – und zum anderen eine persönliche Meldepflicht – d.h. welcher der Akteure hat letztendlich die Meldung durchzuführen – gegeben ist. Weiterhin regelt der RegE den Inhalt der Meldung und den zeitlichen Anwendungsbereich sowie mögliche Sanktionen bei nicht zutreffender Meldung.

### 1. Sachliche Meldepflicht

Für die Prüfung der sachlichen Meldepflicht von grenzüberschreitenden Steuergestaltungen kann anhand der nachfolgenden Prüfungsreihenfolge vorgegangen werden:

1. Vorhandensein einer Steuergestaltung,
2. die bestimmte Steuern zum Gegenstand hat,
3. grenzüberschreitend ist und
4. mindestens ein Kennzeichen (sog. Hallmark) sowie ggf. den sog. „Main-benefit“-Test erfüllt.

Der zu prüfende Sachverhalt muss eine Steuergestaltung darstellen (vgl. § 138d Abs. 1 AO-E). Gem. der Gesetzesbegründung im RegE zu § 138d Abs. 1 AO-E ist eine Steuergestaltung „ein Schaffensprozess, bei dem durch den Nutzer oder für den Nutzer eine bestimmte Struktur, ein bestimmter Prozess oder eine bestimmte Situation bewusst und aktiv herbeigeführt oder verändert wird und diese Struktur, dieser Prozess oder diese Situation dadurch eine steuerrechtliche Bedeutung bekommt, die ansonsten nicht eintreten würde.“<sup>4</sup> Der Begriff der Steuergestaltung soll dabei weit zu verstehen sein und die Schaffung, die Zuordnung, den Erwerb oder die Übertragung von Einkünften oder Quellen umfassen, ebenso wie die Gründung oder den Erwerb einer die Einkünfte erzielenden juristischen Person. Keine Steuergestaltung soll dagegen gegeben sein, wenn Fristen oder Zeiträume, die gesetzlich vorgesehen sind, abgewartet werden.<sup>5</sup>

1 Vgl. RL 2011/16/EU des Rates vom 15.02.2011 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung und zur Aufhebung der RL 77/799/EWG (RL 2011/16/EU) vom 15.02.2011 zuletzt geändert durch Art. 1 ÄndRL (EU) 2018/822 vom 25.05.2018 (ABIEU 2018 Nr. L 64 S. 1) (im Folgenden: RL 2018/822/EU).

2 Vgl. RL 2018/822/EU, a.a.O. (Fn. 1), S. 2.

3 Vgl. Gesetzentwurf der Bundesregierung – Entwurf eines Gesetzes zur Einführung einer Pflicht zur Mitteilung grenzüberschreitender Steuergestaltungen, BT-Drucks. 489/19 vom 10.10.2019 (im Folgenden: Gesetzentwurf).

4 Gesetzentwurf, a.a.O. (Fn. 3), S. 26.

5 Vgl. Gesetzentwurf, a.a.O. (Fn. 3), S. 26.

Von der Steuergestaltung müssen Steuerarten betroffen sein, auf die das EU-Amtshilfegesetz Anwendung findet (vgl. § 138d Abs. 2 Nr. 1 AO-E). Dies sind nahezu alle von den EU-Mitgliedstaaten erhobenen Steuern. Beispiele sind ESt, KSt, GewSt, GrESt oder ErbSt. Gem. § 1 Abs. 2 EUAHiG sind die USt (inkl. der EUSt), Zölle, harmonisierte Verbrauchsteuern, Beiträge, Umlagen und Gebühren ausgenommen.

Weiterhin muss die Steuergestaltung einen grenzüberschreitenden Bezug aufweisen (vgl. § 138d Abs. 2 Nr. 2 AO-E), d.h. die Steuergestaltung muss entweder mehr als einen EU-Staat oder mindestens einen EU-Staat und einen oder mehrere Drittstaaten betreffen. Ausgangspunkt für die Beurteilung ist dabei zunächst die Ansässigkeit der an der Steuergestaltung Beteiligten in verschiedenen Steuerjurisdiktionen.<sup>6</sup> Weitere Anknüpfungspunkte sind eine Doppelansässigkeit, die Ausübung einer Geschäftstätigkeit im Rahmen einer Betriebstätte und eine bloße grenzüberschreitende Tätigkeit.<sup>7</sup>

Abschließend ist es erforderlich, dass durch die Steuergestaltung mindestens ein Kennzeichen (sog. Hallmark) erfüllt wird (vgl. § 138d Abs. 2 Nr. 3 AO-E), wobei zwischen Kennzeichen unterschieden wird, für die zusätzlich der sog. „Main-benefit“-Test nach § 138d Abs. 3 AO-E erfüllt werden muss, und solchen, die bereits für sich allein eine Meldepflicht auslösen.

Den „Main-benefit“-Test erfüllt eine Steuergestaltung, von der „ein verständiger Dritter unter Berücksichtigung aller wesentlichen Fakten und Umstände vernünftigerweise erwarten kann, dass der Hauptvorteil oder einer der Hauptvorteile die Erlangung eines steuerlichen Vorteils ist“ (vgl. § 138d Abs. 2 Nr. 3 Buchst. a AO-E). Ein Steuervorteil liegt nach § 138d Abs. 3 AO-E vor, wenn durch die Steuergestaltung Steuern erstattet, Steuervergütungen gewährt, Steueransprüche verringert bzw. deren Entstehung verhindert oder in andere Besteuerungszeiträume bzw. auf andere Besteuerungszeitpunkte verschoben werden sollen. Dabei muss es sich nicht um einen innerhalb Deutschlands entstehenden steuerlichen Vorteil handeln. Liegt jedoch ein rein deutscher steuerlicher Vorteil vor und ist dieser gesetzlich vorgesehen, so soll dieser nicht als steuerlicher Vorteil i.S.d. „Main-benefit“-Tests gelten (vgl. § 138d Abs. 3 Satz 3 AO-E).

Wann der steuerliche Vorteil als Hauptvorteil oder einer der Hauptvorteile anzusehen ist, wird im Gesetzentwurf nicht weiter konkretisiert. In der Gesetzesbegründung heißt es, dass bei der Gestaltung die günstige Auswirkung des steuerlichen Vorteils im Vordergrund stehen muss. Allerdings kann der Meldepflichtige überwiegende außersteuerliche (wirtschaftliche) Gründe für die Steuergestaltung in Form eines Gegenbeweises anführen, um darzulegen, dass die steuerlichen Vorteile dadurch in den Hintergrund treten. Die Anforderungen an den Gegenbeweis sind dabei strenger als nach § 42 Abs. 2 AO („Nachweis von beachtlichen außersteuerlichen Gründen“), da neben außersteuerlichen Gründen zusätzlich nachgewiesen werden muss, dass der steuerliche Vorteil kein Hauptvorteil der Steuergestaltung ist.<sup>8</sup> Liegt die Mitteilungspflicht beim Intermediär, ist es u.E. in vielen Fällen fraglich, inwieweit es diesem gelingen kann, ohne umfassende Mithilfe des Nutzers außersteuerliche (wirtschaftliche) Gründe anzuführen.<sup>9</sup> Wird

unter Berufung auf außersteuerliche Gründe von einer Meldepflicht abgesehen, sollten diese umfassend dokumentiert werden, um bei eventuellen Rückfragen der Finanzverwaltung entsprechend vorbereitet zu sein.

Ohne im Folgenden weiter auf die einzelnen Kennzeichen einzugehen, lässt sich im Ergebnis festhalten, dass sowohl die RL 2018/822/EU als auch die nationale Umsetzung gem. RegE bezüglich der Beurteilung, welche Sachverhalte meldepflichtig sind, weit über das hinausgehen, was geläufig als „Steuergestaltung“ verstanden wird. Die einzelnen Kennzeichen sind so umfassend (und werden in der Regel auch nicht durch das Erfordernis des „Main-benefit“-Tests eingeschränkt), dass auch übliche Geschäftsvorfälle unter die Meldepflicht fallen können (siehe nur das Kennzeichen der standardisierten Dokumentation [vgl. § 138e Abs. 1 Nr. 2 AO-E] oder Zahlungen, die beim Empfänger steuerbefreit sind [vgl. § 138e Abs. 1 Nr. 3 Buchst. e AO-E]).

## 2. Persönliche Meldepflicht

Grds. liegt die primäre Anzeigepflicht beim Intermediär.<sup>10</sup> Ist ein solcher an der Gestaltung beteiligt, hat dieser die Informationen zur grenzüberschreitenden Gestaltung nach § 138d Abs. 1 AO-E und § 138f AO-E an das BZSt zu melden. Kann der Intermediär nachweisen, dass er bereits in einem anderen EU-Mitgliedstaat die Steuergestaltung gemeldet hat oder dass bereits ein anderer Intermediär eine Meldung für die Gestaltung vorgenommen hat, ist der Intermediär von der Meldung befreit (vgl. § 138f Abs. 8 und 9 AO-E). Intermediäre, die einer gesetzlichen Verschwiegenheitspflicht unterliegen und von dieser nicht befreit werden, müssen den Nutzer über seine Meldepflicht bezüglich der nutzerbezogenen Daten informieren (vgl. hierzu § 138f Abs. 6 AO-E). Bei sog. Inhouse-Gestaltungen, d.h. Gestaltungen ohne Beteiligung eines Intermediärs, ist der Nutzer zur Meldung verpflichtet (vgl. § 138d Abs. 6 AO-E).

Der Inhalt der Meldung ergibt sich aus § 138f Abs. 3 AO-E und daraus, ob der Intermediär durch den Nutzer von der Verschwiegenheitspflicht – sofern diese besteht – entbunden worden ist. Ist der Intermediär nicht zur Verschwiegenheit verpflichtet bzw. davon entbunden worden, ist der Intermediär zu einer vollumfänglichen Meldung verpflichtet. Die zu meldenden Daten umfassen dann u.a. die Daten des Intermediärs, des Nutzers, der beteiligten verbundenen Unternehmen des Nutzers, die Kennzeichen und eine Beschreibung der Gestaltung mit den im Ausland betroffenen steuerlichen Regelungen sowie den wirtschaftlichen Wert der Gestaltung.

Nach der Meldung erhält der Intermediär vom BZSt neben der Registriernummer (sog. „ArrangementID“), die zur Identifikation einer spezifischen Gestaltung dienen soll, zusätzlich noch eine sog. Offenlegungsnummer (sog. „DisclosureID“). Die DisclosureID soll ermöglichen, die Meldung des Intermediärs und die Meldung des Nutzers zusammenzuführen und kommt insb. dann zur Anwendung, wenn die Meldepflicht teilweise auf den Nutzer übergeht. Dies ist nach § 138f Abs. 6 AO-E der Fall, wenn der Nutzer den Intermediär nicht von seiner gesetzlichen Pflicht zur Verschwiegenheit entbunden hat (sofern vorhanden), der Intermediär den Nutzer über die Möglichkeit der Entbindung von der Verschwiegenheitspflicht bzw. die sonst bestehende Mitteilungspflicht für den Nutzer informiert hat und der Intermediär die vom Nutzer zu melden-

6 Intermediäre sollten in der Regel nicht als Beteiligte einzustufen sein, vgl. § 138d Abs. 7 AO-E.

7 Hier und im Folgenden werden die Inhalte der Richtlinie, welche den automatischen Informationsaustausch betreffen, nicht weiter behandelt, vgl. z. B. § 138d Abs. 2 Nr. 2 Buchst. e AO-E.

8 Vgl. Gesetzentwurf, a.a.O. (Fn. 3), S. 27.

9 Vgl. Podeyn/Tschatsch/Fischler, DB 2018 S. 3082.

10 Vgl. für die Definition und die Abgrenzung zum Nutzer unter III.

den Informationen (persönliche Angaben zur Meldung) sowie Registriernummer und Offenlegungsnummer bereitgestellt hat. Ohne Vorhandensein eines Intermediärs ist weiterhin der Nutzer zur Meldung verpflichtet. Die Angaben müssen in der Steuererklärung des Nutzers, in der sich der steuerliche Vorteil der Steuergestaltung auswirkt, enthalten sein.

### 3. Zeitlicher Anwendungsbereich und Sanktionen

Meldepflichtige Gestaltungen, deren erster Schritt nach dem 30.06.2020 umgesetzt wird, sind innerhalb einer 30-Tage-Frist zu melden.<sup>11</sup> Für meldepflichtige Gestaltungen, deren erster Schritt im Rückwirkungszeitraum – d.h. nach dem 24.06.2018 bis einschließlich 30.06.2020 – verwirklicht wird bzw. wurde, hat die Meldung bis zum 31.08.2020 zu erfolgen.

Verstöße gegen die Meldepflicht – d.h. Unterlassen der Meldung, nicht rechtzeitige Meldung, eine unvollständige Meldung bzw. die fehlende Angabe von Registrier- und Offenlegungsnummer in der Steuererklärung – werden grds. als Ordnungswidrigkeit nach § 379 AO mit einer Geldbuße von bis zu 25.000 € geahndet. Die Geldbuße gilt für jeden einzelnen Verstoß. Bei einer Vielzahl nicht zutreffend gemeldeter Sachverhalte können daher beträchtliche Summen entstehen. Verstöße bei Gestaltungen im Rückwirkungszeitraum sind nicht mit Sanktionen belegt.

## III. Konzernsteuerabteilung als Intermediär und/oder Nutzer

In Bezug auf die Konzernsteuerabteilung stellt sich die Frage, ob diese nur als Nutzer qualifiziert oder ob sie im Verhältnis zu anderen Konzerngesellschaften auch als Intermediär anzusehen ist. Würde die Konzernsteuerabteilung als Intermediär gelten, wäre sie (bzw. die Gesellschaft) für alle von ihr „beratenen“ Gestaltungen bei anderen Konzerngesellschaften volumnäßig meldepflichtig. Sofern die Konzernsteuerabteilung hingegen nur als Nutzer qualifiziert, wäre sie (bzw. die Gesellschaft) nur für Inhouse-Gestaltungen, an denen sie beteiligt ist (vgl. zur Definition des Nutzers § 138d Abs. 5 AO-E), meldepflichtig, soweit kein anderer Intermediär involviert ist. Nach § 138d Abs. 6 AO-E sind dann insoweit die für Intermediäre geltenden Bestimmungen (insb. § 138f AO-E) entsprechend anzuwenden.

Weder im Gesetzentwurf noch in der Gesetzesbegründung ist zu dieser Frage eine eindeutige Aussage zu finden. Aus der beispielhaften Aufzählung in der Gesetzesbegründung, wer als Intermediär gelten kann – nämlich StB, RA, WP, Finanzdienstleister oder sonstige Berater<sup>12</sup> – könnte jedoch geschlossen werden, dass der Gesetzgeber die Konzernsteuerabteilung nicht als Intermediär sieht. In der Literatur gehen – soweit ersichtlich – lediglich *Ditz/Bärsch/Engelen* eindeutig davon aus, dass eine Konzernsteuerabteilung, sofern sie gegenüber verbundenen Unternehmen an grenzüberschreitenden Steuergestaltungen mitwirkt, die Eigenschaften eines Intermediärs innehaben kann.<sup>13</sup>

Nachfolgend wird daher der Frage nachgegangen, ob – basierend auf den gesetzlichen Definitionen – die Konzernsteuerabteilung auch die Rolle eines Intermediärs oder lediglich die eines Nutzers einnehmen kann.

### 1. Rolle des Intermediärs

#### a) Definition des Intermediärs nach dem RegE

Der Intermediär wird in § 138d Abs. 1 AO-E als jemand definiert, der „eine grenzüberschreitende Steuergestaltung [...] vermarktet, für Dritte konzipiert, organisiert oder zur Nutzung bereitstellt oder ihre Umsetzung durch Dritte verwaltet (Intermediär)“. Nach der Gesetzesbegründung knüpft die Definition an die Mitwirkung bei den verschiedenen Stadien einer Steuergestaltung an – von ihrer Entstehung bis hin zur Umsetzung.<sup>14</sup>

Die einzelnen Mitwirkungstatbestände, die zu einer Klassifikation als Intermediär führen, können wie folgt präzisiert werden:<sup>15</sup>

##### aa) Konzipieren

Hierunter wird die Planung, das Entwerfen oder das Entwickeln einer konkreten Steuergestaltung für Dritte verstanden. Dies soll regelmäßig für einen bestimmten Nutzer bzw. eine Gruppe von Nutzern erfolgen. Werden lediglich allgemeine steuerrechtliche Analysen vom Berater für den Nutzer erstellt, sollte es zum einen an einem Bezug zu einer konkreten Steuergestaltung und zum anderen an einem Planen, Entwerfen bzw. Entwickeln mangeln. In diesem Fall sollte die Voraussetzung „Konzipieren“ nicht erfüllt sein.<sup>16</sup>

##### bb) Vermarkten

Eine Steuergestaltung wird vermarktet, sobald sie auf den Markt gebracht und dort gegenüber Dritten angeboten wird. Explizit gem. der Gesetzesbegründung ausgenommen ist eine Vermarktung gegenüber verbundenen Unternehmen, sodass der Begriff des Dritten lediglich fremde Dritte umfassen sollte.<sup>17</sup>

##### cc) Bereitstellung zur Nutzung

In der Phase der Bereitstellung werden die für die Umsetzung der Steuergestaltung erforderlichen Informationen einem potenziellen Nutzer individuell bereitgestellt. Nicht erforderlich ist, dass der Nutzer die Steuergestaltung bereits tatsächlich umgesetzt hat. Der Bezug zu einem potenziellen Nutzer und die Voraussetzung, dass die Informationen individuell zur Verfügung gestellt werden, zeigt, dass eine breite Information über Steuergestaltungen an eine Vielzahl von möglichen Nutzern nicht ausreichend ist. Auch nach der Gesetzesbegründung im RegE wird das Kriterium „Bereitstellung zur Nutzung“ als nicht erfüllt angesehen, wenn lediglich unverbindliche Informationen über die Steuergestaltung allgemein z.B. über das Internet oder Printmedien zugänglich gemacht werden.

##### dd) Organisieren

Diese Tätigkeit umfasst die systematische Vorbereitung, Planung, Bereitstellung zur Nutzung bzw. Zurverfügungstellung für eine konkrete Verwendung, d.h. es sollte sich hier

11 Vgl. zur Berechnung der 30-Tage-Frist § 138f Abs. 2 AO-E.

12 Vgl. Gesetzentwurf, a.a.O. (Fn. 3), S. 26.

13 Vgl. *Ditz/Bärsch/Engelen*, DStR 2019 S. 816 (817). Nach a.A. könnte die Konzernsteuerabteilung wohl nur als sog. Hilfsintermediär fungieren, vgl. Lüdicke/Oppel, IWB 2019 S. 10. Der sog. Hilfsintermediär ist jedoch nicht im deutschen Gesetzentwurf umgesetzt worden. Ansonsten wird die Konzernsteuerabteilung nur als meldepflichtiger Nutzer für sog. Inhouse-Gestaltungen angesehen, vgl. Kowallik, DB 2019 S. 813 (814).

14 Vgl. Gesetzentwurf, a.a.O. (Fn. 3), S. 25; von Bredow/Gibis, BB 2019 S. 1305.

15 Vgl. Gesetzentwurf, a.a.O. (Fn. 3), S. 25 (26).

16 Vgl. *Ditz/Bärsch/Engelen*, DStR 2019 S. 816.

17 Vgl. von Bredow/Gibis, BB 2019 S. 1305.

um Personen handeln, die auf die wesentlichen Schritte und auf die Art der Steuergestaltung Einfluss nehmen können.<sup>18</sup> Werden z.B. einem Unternehmen verschiedene Maßnahmen zur Hebung steuerlicher Ineffizienzen allgemein und abstrakt vorgestellt, sollte dies u.E. nicht ausreichend sein, um von einer konkreten Verwendung ausgehen zu können.<sup>19</sup>

## ee) Verwaltung der Umsetzung durch Dritte

Der letzte Schritt betrifft die Leitung der konkreten Umsetzung der grenzüberschreitenden Steuergestaltung durch Dritte.

Der Begriff des „Dritten“, welcher sowohl im Gesetzestext in § 138d Abs. 1 AO-E als auch in der Gesetzesbegründung im Zusammenhang mit der Vermarktung verwendet wird, ist nicht definiert. Lediglich beim Tatbestandsmerkmal des Vermarktens wird in der Gesetzesbegründung eine Abgrenzung des Dritten vorgenommen. Hier wird präzisiert, dass verbundene Unternehmen<sup>20</sup> nicht als Dritte anzusehen sind. U.E. sollte der Begriff des Dritten daher für Zwecke des § 138d Abs. 1 AO-E einheitlich ausgelegt werden, mit der Folge, dass ein Intermediär nur jemand sein kann, der eine grenzüberschreitende Steuergestaltung gegenüber Dritten (= nicht gegenüber verbundenen Unternehmen) vermarktet, für Dritte (= nicht für verbundene Unternehmen) konzipiert, organisiert oder zur Nutzung bereitstellt oder ihre Umsetzung durch Dritte (= nicht durch verbundene Unternehmen) verwaltet (Intermediär). Unklar ist, ob sich der Ausdruck „für Dritte“ nur auf das Konzipieren oder auch auf die Organisation und die Bereitstellung zur Nutzung bezieht. Schon grammatisch sollte sich u.E. das „für Dritte“ auf alle drei Tätigkeiten („konzipiert, organisiert oder zur Nutzung bereitstellt“) beziehen, ansonsten wäre das erste „oder“ vor „zur Nutzung bereitstellt“ nicht zutreffend.

## b) Vergleich von RegE und EU-Richtlinie

Ausweislich der Begründung zum Gesetzentwurf sollen durch § 138d Abs. 1 AO-E (Definition des Intermediärs) die Art. 3 Nr. 21 (Definition, wer Intermediär ist) und Art. 8ab Abs. 1 (Umfang und Voraussetzung des verpflichtenden automatischen Informationsaustauschs über meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltungen) der RL 2018/822/EU umgesetzt werden.

Bei einem Vergleich zwischen dem deutschen Gesetzentwurf und der DAC6-Richtlinie in Bezug auf die Definition des Intermediärs wird deutlich, dass der deutsche Gesetzestext enger definiert. Dies zeigen zum einen die Erläuterungen in der Gesetzesbegründung – z.B. konkrete Steuergestaltung, bestimmter Nutzer, individuell, systematische Vorbereitung, konkrete Verwendung – und zum anderen die Tatsache, dass der sog. Hilfsintermediär nicht im Gesetzentwurf enthalten ist.<sup>21</sup>

Nach der Definition des Intermediärs in der EU-Richtlinie gelten auch solche Personen als (Hilfs-)Intermediär, die unter Berücksichtigung von Fakten, Umständen, verfügbaren

Informationen, einschlägigem Fachwissen und Verständnis „wissen oder vernünftigerweise wissen müsste(n)“ dass sie unmittelbar dritte Personen in ihrer Rolle als Intermediär unterstützt haben. Ein Gegenbeweis soll möglich sein.<sup>22</sup> Die EU-Richtlinie umfasst damit auch Personen, die nicht direkt an der Steuergestaltung mitgewirkt haben.

Die Gesetzesbegründung des RegE lehnt dieses Verständnis ab. Danach ist ein an einer Steuergestaltung Beteiligter kein Intermediär, wenn er nur an einzelnen Teilschritten einer grenzüberschreitenden Steuergestaltung mitgewirkt hat, ohne dies zu wissen und auch ohne dies vernünftigerweise erkennen zu müssen.<sup>23</sup>

## 2. Rolle des Nutzers

Der Nutzer wird gem. § 138d Abs. 5 AO-E definiert als (natürliche oder juristische) Person, PersGes., Gemeinschaft oder Vermögensmasse, der die grenzüberschreitende Steuergestaltung zur Umsetzung bereitgestellt wird, die bereit ist, die grenzüberschreitende Steuergestaltung umzusetzen, oder die den ersten Schritt zur Umsetzung der grenzüberschreitenden Steuergestaltung gemacht hat.<sup>24</sup>

### a) Bereitstellung

Eine grenzüberschreitende Steuergestaltung gilt als bereitgestellt, sobald der Intermediär dem Nutzer wiederum die relevanten vertraglichen Unterlagen bereitstellt, sodass die Umsetzung der grenzüberschreitenden Steuergestaltung demnach nur noch vom Nutzer abhängig ist. Nicht erforderlich ist, dass der Nutzer die grenzüberschreitende Steuergestaltung tatsächlich umsetzt.

### b) Bereitschaft zur Umsetzung

Ist die Umsetzung der grenzüberschreitenden Steuergestaltung lediglich von der endgültigen Entscheidung durch den Nutzer abhängig, liegt „Bereitschaft zur Umsetzung“ vor. Ausweislich der Gesetzesbegründung ist das Kriterium „Bereitschaft zur Umsetzung“ insb. für Gestaltungen relevant, die ohne Einbezug eines Intermediärs konzipiert werden. In Unternehmen ist hierbei auf den Zeitpunkt abzustellen, in dem der zuständige Verantwortliche die Implementierung der Steuergestaltung beschließt.

### c) Vornahme des ersten Schritts zur Umsetzung

Dieses Kriterium ist gegeben, wenn ein Vertrag vorliegt, dessen Wirkung von einer bestimmten Bedingung (aufschiebende Bedingung i.S.v. § 158 BGB) abhängig gemacht wird. Unter nimmt eine Person dann erste Schritte zur Umsetzung der grenzüberschreitenden Gestaltung, gilt diese Person als Nutzer.

## 3. Konzernsteuerabteilung als Intermediär?

Basierend auf den oben dargestellten Kriterien sollte die Konzernsteuerabteilung im Fall von Inhouse-Gestaltungen, bei welchen sie selbst als an der Gestaltung Beteiligter gilt, regelmäßig als Nutzer qualifizieren. Ob die Konzernsteuerabteilung – bzw. präziser ausgedrückt, die Gesellschaft, in der die Steuerabteilung angesiedelt ist – im Verhältnis zu anderen Konzerngesellschaften aber als Intermediär fungieren

18 Vgl. Lüdicke/Oppel, IWB 2019 S. 9.

19 Im Ergebnis ebenso vgl. Ditz/Bärsch/Engelen, DStR 2019 S. 816, jedoch mit einer anderen Argumentation.

20 Fraglich kann sein, was unter verbundenen Unternehmen zu verstehen ist. § 138e Abs. 3 AO-E enthält eine Definition, stellt aber explizit nur auf § 138e Abs. 1 und 2 AO-E ab. U.E. sollte aber auch für Zwecke des § 138d Abs. 1 AO-E auf das in § 138e Abs. 3 AO-E enthaltene Begriffsverständnis abgestellt werden können.

21 Vgl. Ditz/Bärsch/Engelen, DStR 2019 S. 816.

22 Vgl. RL 2018/822/EU, a.a.O. (Fn. 1), Nr. 21.

23 Vgl. Gesetzentwurf, a.a.O. (Fn. 3), S. 26.

24 Vgl. Gesetzentwurf, a.a.O. (Fn. 3), S. 39.

kann, soll im Folgenden anhand eines Beispielfalls untersucht werden.

### a) Beispielfall

Die Holding-AG (H-AG), mit steuerlichem Sitz in Deutschland, hält 100% der Anteile an der ebenfalls in Deutschland ansässigen Finanzierungs- und Beteiligungs-GmbH (FB-GmbH). Die konzernweite Finanzierung sowie das Halten von Beteiligungen erfolgt über die FB-GmbH. Daher hält die FB-GmbH eine Vielzahl von Beteiligungen an Gesellschaften mit steuerlichem Sitz im Ausland (ForCo).

Die FB-GmbH hat mehrere, inzwischen nicht mehr werthaltige Forderungen gegenüber einer ausländischen Tochtergesellschaft, welche liquidiert werden soll. Bei einem Forderungsverzicht würden annahmegemäß negative steuerliche Folgen auf Ebene der Tochtergesellschaft (z.B. Ertrag in Höhe des nicht mehr werthaltigen Teils) auftreten. Daher hat die Konzernsteuerabteilung die folgende Vorgehensweise entworfen: Die FB-GmbH führt der ForCo liquide Mittel in Form einer Einlage zu. Die liquiden Mittel bleiben einige Tage zur freien Verfügung auf Ebene der ForCo. Anschließend nutzt die ForCo die eingelegten liquiden Mittel, um die Darlehensverbindlichkeit gegenüber der FB-GmbH zu begleichen. Im Anschluss kann die Liquidation der ForCo initiiert werden. Die erforderlichen Verträge für die Einlage und die vorzeitige Rückzahlung der Darlehen werden von der Konzernsteuerabteilung konzipiert und der FB-GmbH bzw. der ForCo zur Verfügung gestellt. Ein steuerlicher Berater ist in der vorliegenden Gestaltung nicht involviert.

Organisatorisch ist die Konzernsteuerabteilung alternativ in den folgenden Gesellschaften angesiedelt:

- Alternative 1: FB-GmbH
- Alternative 2: H-AG

### b) Lösungsskizze

Für die Analyse, ob die vorliegende Gestaltung unter die Meldepflicht fällt und falls ja, wer diese ggf. zu melden hat, bieten sich die oben dargestellten Prüfungsschritte zur sachlichen und persönlichen Meldepflicht an.

### Schritt 1: Prüfung der sachlichen Meldepflicht für die Alternativen 1 und 2

#### aa) Vorliegen einer Steuergestaltung

Durch die Einlage der liquiden Mittel von der FB-GmbH in ihre Tochtergesellschaft ForCo wird für bestimmte Nutzer (FB-GmbH und ForCo) eine bestimmte Struktur, ein bestimmter Prozess oder eine bestimmte Situation (Einlage von liquiden Mitteln und anschließende Ablösung der Verbindlichkeit mit diesen liquiden Mitteln) bewusst herbeigeführt. Dieser Vorgang hat eine steuerrechtliche Bedeutung. Auch werden nicht nur gesetzlich vorgesehene Fristen oder Zeiträume abgewartet. Eine Steuergestaltung sollte daher u.E. gegeben sein.

#### bb) Betroffene Steuer

Vorliegend ist mit der KSt eine vom EU-Amtshilfegesetz umfasste Steuer Gegenstand der Gestaltung.

#### cc) Grenzüberschreitend

Es handelt sich auch um eine grenzüberschreitende Gestaltung, da mit FB-GmbH (Deutschland) und ForCo (Ausland) zwei Beteiligte gegeben sind, die in unterschiedlichen steuerlichen Jurisdiktionen ansässig sind.

dd) Mindestens ein Kennzeichen erfüllt

Als Kennzeichen kommt insb. § 138e Abs. 1 Nr. 3 Buchst. c AO-E in Betracht. Dieses Kennzeichen umfasst Transaktionen, die sich gegenseitig aufheben oder ausgleichen und dadurch zirkuläre Vermögensverschiebungen bewirken (sog. Round tripping). Im Beispielfall werden liquide Mittel von der FB-GmbH zunächst in die ForCo eingelegt. Dieselben liquiden Mittel gelangen anschließend im Weg der Ablösung der Darlehensverbindlichkeit wieder zurück zur FB-GmbH. Daher sollte die Steuergestaltung im Beispielsachverhalt das Kennzeichen nach § 138e Abs. 1 Nr. 3c AO-E grds. erfüllen.

Zusätzlich müsste vorliegend der „Main-benefit“-Test erfüllt sein (vgl. § 138d Abs. 2 Nr. 3 Buchst. a AO-E). Da sachverhaltsgemäß die Vermeidung eines steuerlichen Nachteils der Hauptzweck der Gestaltung ist, sollte der „Main-benefit“-Test erfüllt sein.

Im Ergebnis sollte also eine grds. meldepflichtige grenzüberschreitende Steuergestaltung vorliegen.

### Schritt 2: Persönliche Meldepflicht

Fraglich ist im zweiten Schritt, wer in welchem Umfang zur Meldung der grenzüberschreitenden Steuergestaltung verpflichtet ist: die Konzernsteuerabteilung (bzw. die Gesellschaft, in der die Steuerabteilung angesiedelt ist) oder die Beteiligten an der Steuergestaltung (also FB-GmbH und ForCo).

#### Alternative 1: Konzernsteuerabteilung in der FB-GmbH

In diesem Fall hat die Konzernsteuerabteilung die Gestaltung für sich selbst bzw. für ihre eigene Gesellschaft konzipiert (sog. Inhouse-Gestaltung) und ist damit als Nutzer zu qualifizieren. Die FB-GmbH erfüllt auch die Definition des Nutzers nach § 138d Abs. 5 Nr. 2 AO-E, da sie als juristische Person bereit ist, die grenzüberschreitende Steuergestaltung umzusetzen. Selbst wenn die FB-GmbH auch als Intermediär angesehen würde, ergäbe sich bezüglich der Meldepflichten kein Unterschied (vgl. § 138d Abs. 6 AO-E), da in beiden Fällen die FB-GmbH vollumfänglich über die Steuergestaltung gegenüber dem BZSt Meldung erstatten müsste.

Ist die ForCo in der EU ansässig, muss auch aus Sicht des jeweiligen nationalen Rechts der ForCo grds. geprüft werden, ob eine Meldepflicht vorliegt. Eventuell besteht für die ForCo dann die Möglichkeit nachzuweisen, dass die Meldung bereits durch die FB-GmbH erfolgt ist, sodass die ForCo keine eigenständige Meldung an ihre lokalen Finanzbehörden mehr vornehmen muss.

#### Alternative 2: Konzernsteuerabteilung in der H-AG

In diesem Fall sollte die H-AG nicht als Nutzer qualifizieren, da ihr weder die Gestaltung bereitgestellt wird, noch die H-AG bereit ist, die Gestaltung umzusetzen oder gar den ersten Schritt zur Umsetzung zu machen.

Fraglich ist aber, ob die Konzernsteuerabteilung (bzw. die H-AG) als Intermediär qualifiziert. Das Merkmal des Vermarktens einer Steuergestaltung sollte nicht gegeben sein, da die Steuergestaltung nach dem Sachverhalt nur verbundenen Unternehmen zur Verfügung gestellt wird. Verbundene Unternehmen werden vom Tatbestandsmerkmal des Vermarktens nicht umfasst.<sup>25</sup>

Wie bereits ausgeführt, wurde die Steuergestaltung von der Konzernsteuerabteilung entwickelt und der FB-GmbH und ForCo zur Verfügung gestellt. Daher sollten grds. die Tatbe-

25 Vgl. Gesetzentwurf, a.o.O. (Fn. 3), S. 25.

standsvoraussetzungen des Konzipierens und der Bereitstellung zur Nutzung einer Steuergestaltung (Zurverfügungstellung der Verträge für die Einlage und vorzeitige Ablösung des Darlehens) vorliegen. Wird jedoch der Begriff des Dritten – entsprechend der Gesetzesbegründung zum Merkmal des Vermarktens – so ausgelegt, dass hierunter keine verbundenen Unternehmen fallen und wird die Voraussetzung „für Dritte“ durch das Voranstellen im Satzbau für die gesamte Aufzählung in § 138d Abs. 1 AO-E (Konzipieren, Organisieren und zur Nutzung Bereitstellen) als notwendige Voraussetzung angesehen, sollte die Konzernsteuerabteilung die Merkmale des Konzipierens und zur Nutzung Bereitstellens nicht erfüllen. Wird der hier vertretenen Auslegung des Gesetzeswortlauts gefolgt, umfasst das Tatbestandsmerkmal der „Verwaltung der Umsetzung durch Dritte“ ausschließlich die Verwaltung der Umsetzung bei nicht verbundenen Unternehmen. Daher sollte u.E. im gewählten Beispiel dieses Tatbestandsmerkmal ebenfalls nicht erfüllt werden.

U.E. spricht im vorliegenden Fall daher sehr viel dafür, dass die H-AG (Konzernsteuerabteilung) nicht als Intermediär qualifizieren würde. Vorliegend bestünden daher originäre Meldepflichten der FB-GmbH und der ForCo (falls im EU-Ausland ansässig) als Nutzer.

Sollte entgegen unserer Ansicht die H-AG (Konzernsteuerabteilung) als Intermediär gelten, wäre fraglich, ob sie sich auf die für StB geltende gesetzliche Pflicht zur Verschwiegenheit berufen könnte. In diesem Fall würde die Mitteilungspflicht für die persönlichen Informationen auf den Nutzer übergehen.<sup>26</sup> Die Mitarbeiter in der Konzernsteuerabteilung könnten sog. Syndikus-StB sein. Da der Syndikus-StB nach § 58 Satz 2 Nr. 5 Buchst. a Satz 3 StBerG für seinen Arbeitgeber nicht in seiner Eigenschaft als StB tätig sein darf, sollte wohl eher davon ausgegangen werden, dass die gesetzliche Verschwiegenheitsverpflichtung für die Tätigkeit innerhalb der Steuerabteilung nicht gilt.<sup>27</sup> In diesem Fall sollte daher die H-AG vollumfänglich zur Meldung verpflichtet sein.

Offen ist u.E., ob die H-AG auch „freiwillig“ (falls unserer Auslegung bezüglich des Begriffs „Dritter“ gefolgt wird) die Meldepflicht für alle ihre Tochtergesellschaften, bei denen sie

in steuerlichen Belangen unterstützt, übernehmen kann. Eine solche Zentralisierung der Meldepflicht könnte in manchen Konzernkonstellationen von Vorteil sein.

## IV. Fazit

Nach einer übersichtsartigen Darstellung zum RegE bezüglich der Anzeigepflicht von grenzüberschreitenden Steuergestaltungen beschäftigt sich der Beitrag insb. mit der Frage, ob die Konzernsteuerabteilung durch die Konzipierung und Zurverfügungstellung von Steuergestaltungen an ihre Tochtergesellschaften als Intermediär gilt, mit der Folge, dass diese sodann vollumfängliche Meldungen für ihre Tochtergesellschaften abgeben müsste. Aus dem Gesetzestext ist eine solche Qualifikation als Intermediär für die Steuerabteilung nicht eindeutig zu entnehmen. U.E. sollte dies, bei entsprechender Auslegung des Begriffs des „Dritten“ aber eher nicht der Fall sein.

Allerdings könnten mit der fehlenden Qualifikation als Intermediär auch Nachteile für den Konzern verbunden sein, falls die Konzernsteuerabteilung über alle relevanten Informationen und Ressourcen verfügt und – bei Ansässigkeit im Deutschland – grds. die Meldung für alle ihre Tochtergesellschaften basierend auf dem deutschen Gesetzestext vornehmen möchte. Diese Meldung wäre dann grds. befreiend für den Nutzer in dem anderen betroffenen Staat (falls EU-Staat). Es müsste lediglich noch eine Prüfung aus Sicht des anderen betroffenen EU-Staats erfolgen, falls nach den deutschen Regelungen keine Meldepflicht bestünde.

Auf der anderen Seite kann die hierdurch verlangte dezentrale Meldung aus Sicht des Konzerns – auch vor dem Hintergrund der Compliance-Verantwortlichkeit und der Sanktionen – gerade gewünscht sein, falls ausreichend Ressourcen und Steuerfunktion im Ausland vorhanden sind.

## Redaktionelle Hinweise:

- Zur Anzeigepflicht für grenzüberschreitende Steuergestaltungen – praktische Relevanz für die Finanzbranche vgl. *Podeyn/Tschatsch/Fischler*, DB 2018 S. 3081 = DB1288547;
- zur praktischen Umsetzung der DAC-6-Vorgaben und Automationsmöglichkeiten vgl. *Kowallik*, DB 2019 S. 813 = DB1296852.

26 Vgl. § 138f Abs. 6 AO-E. Zusätzlich müssten noch weitere in der vorgenannten Norm enthaltene Tatbestandsvoraussetzungen erfüllt werden.

27 Vgl. Ruppert, DStR 2008 S. 2187.

### Verlag

Handelsblatt Fachmedien GmbH Toulouser  
Allee 27, 40211 Düsseldorf  
www.fachmedien.de

### Geschäftsführung

Christoph Bertling, Oliver Voigt

### Registergericht:

Amtsgericht Düsseldorf  
Registernummer:  
HRB 30329

### Umsatzsteuer-Identifikationsnummer gemäß § 27 a Umsatzsteuergesetz:

DE814828360

### Produktmanagement

Benjamin Hils (v.i.S.d.P.)  
eMail b.hils@fachmedien.de

### Kundenservice

Handelsblatt Fachmedien GmbH  
Kundenservice  
Postfach 10 33 45, 40024 Düsseldorf  
kundenservice@fachmedien.de

Fon Inland 0 800 000-1637 (kostenfrei)  
Fax Inland 0 800 000-2959 (kostenfrei)  
Fon Ausland +49 211 887-3670  
Fax Ausland +49 211 887-3671

### Copyright

Alle Rechte vorbehalten. Der Inhalt dieser Publikation darf ohne schriftliche Genehmigung des Verlages nicht vervielfältigt oder verbreitet werden. Unter dieses Verbot fällt auch die gewerbliche Vervielfältigung per Kopie, die Aufnahme in elektronische Datenbanken sowie die Vervielfältigung auf CD-ROM.