

# Steuerklauseln im Unternehmenskaufvertrag



21. August 2013

Dr. Nina Böttger

Dr. Erbo Heinrich

## Unternehmenskaufvertrag und Steuern

- Vertragsparteien vereinbaren regelmäßig ihr eigenes steuerliches Haftungsregime
- Einschaltung von Steuerexperten
  - Beachte:
    - ➔ Separate Verhandlung der Steuerklausel birgt Risiken
    - ➔ Ausgestaltung der steuerlichen Regelungen hängt von der Gesamtsystematik des Vertrages ab

# Unternehmenskaufvertrag und Steuern

- Steuerrelevante Regelungsbereiche sind insbesondere:
  - Kaufpreisbestimmung
    - ➔ Bewertungsverfahren
    - ➔ Kaufpreisanpassungen
  - Steuerliches Haftungsregime
    - ➔ Gewährleistungen
    - ➔ Steuerfreistellung
  - Stichtagsregelung
    - ➔ Abgrenzungszeitpunkt
    - ➔ Auseinanderfallen von wirtschaftlichem Stichtag (*Effective Date*) und Übertragungstichtag (*Closing Date*)

## Kaufpreisbestimmung

- Unmittelbare Kaufpreisauswirkung von steuerlichen Positionen durch Einordnung von
  - Steuerverbindlichkeiten /-rückstellungen als *Financial Debt* (Käuferinteresse)
  - Steuererstattungsansprüchen als *Cash Equivalent* (Verkäuferinteresse)
  - Laufenden Steuern als *Working Capital*
  
- Grundsatz: Keine Doppelberücksichtigung steuerlicher Positionen
  - Keine Steuerfreistellung zu Gunsten des Käufers für Steuerverbindlichkeiten und/oder -rückstellungen, die den Kaufpreis reduziert haben (Verkäuferinteresse)
  - Keine Rückzahlung von Steuererstattungen an den Verkäufer, die den Kaufpreis erhöht haben (Käuferinteresse)

## Steuerliches Haftungsregime

- Steuerliche Gewährleistungen und Steuerfreistellung
  
- Aus Sicht des Verkäufers sind zu vermeiden:
  - Überschneidungen der Regelungsbereiche der Gewährleistungen und der Steuerfreistellung
  
  - Verlagerung der steuerlichen Haftung durch die Gewährleistungsregelungen über den Abgrenzungstichtag hinaus sowie Haftungsrisiken aus rückwirkenden Maßnahmen des Erwerbers

## Steuerliche Gewährleistungen

- Typische steuerliche Gewährleistungen:
  - Abgabe aller Steuererklärungen bis zum *Closing Date*:
    - ➔ Rechtzeitig (richtig und vollständig)
  - Entrichtung aller fälligen Steuern bis zum *Closing Date*
  
- Weitergehende Gewährleistungen für steuerliche Verhältnisse (Käuferinteresse), wie z.B. im Hinblick auf:
  - Bestand steuerlicher Verlustvorträge und aktivierter Steuererstattungsansprüche
  - Keine einbringungsgeborenen Anteile
  - Keine verdeckten Gewinnausschüttungen
  - Keine ausländischen Betriebsstätten
  - Bestehen / Nicht-Bestehen von steuerlichen Organschaften
  - Anhängige Rechtsbehelfe/laufende Steuerprüfungen
  - Erteilte / abgelehnte verbindliche Auskünfte

## Steuerfreistellung

- Zeitliche Beschränkung: Prinzip der Stichtagsabgrenzung
  - Verkäufer trägt alle Steuern für die Zeit bis zum Stichtag
  - Steuerliche Gewinnermittlung auf den Stichtag
  - Konkretisierung der Stichtagsabgrenzung bei unterjährigem Stichtag durch
    - ➔ Sog. „*as-if-assessment*“, d.h. Abkürzung des Gewinnermittlungszeitraums auf den Stichtag
    - ➔ *Pro Rata* Aufteilung im Übrigen
  
- Sachliche Beschränkung: Definition der freizustellenden Steuer (vgl. § 3 AO)
  - Steuern im engen Sinne vs. Steuern im weiten Sinne (einschließlich öffentlicher Abgaben, insbesondere Sozialversicherungsbeiträge, IHK-Beiträge, Verbandslasten und Nebenleistungen (z.B. Zinsen))

## Steuerfreistellung

- Typische Einschränkungen der Freistellung (Verkäuferinteresse):
  - Steuerverbindlichkeiten /-rückstellungen, soweit sich diese als *Financial Debt* auf den Kaufpreis ausgewirkt haben
  - Steuerliche Vorteile nach dem Abgrenzungstichtag, soweit diese auf Umständen beruhen, die eine Freistellungsverpflichtung auslösen (Phasenverschiebung), z.B.
    - ➔ Nachträgliche Kapitalisierung von Aufwand vor dem Stichtag, verbunden mit erhöhten Abschreibungen nach dem Stichtag



## Steuerfreistellung

- Maßnahmen bzw. Handlungen nach *Closing*, die sich rückwirkend auf einen Zeitpunkt vor dem Stichtag steuererhöhend auswirken
  
  - Möglichkeit des Käufers der Geltendmachung von Regressansprüchen gegenüber Dritten für Mehrsteuern
- Sonderthema:  
Freistellung von der Gewerbesteuer, die auf Ebene der Personengesellschaft anfällt, bei zurückliegendem Stichtag

## Weitere Regelungen

- Steuererstattungen für Zeiträume bis zum Stichtag stehen dem Verkäufer zu (soweit nicht im Kaufpreis berücksichtigt)
- Verfahrensregelungen bei der Fertigstellung von Steuererklärungen, künftigen Betriebsprüfungen und Rechtsbehelfen
- Vereinbarung, dass Zahlungen des Verkäufers nach dem steuerlichen Haftungsregime an den Käufer als Kaufpreisreduzierung und Zahlungen direkt an die Zielgesellschaften als Einlage des Käufers gelten
- Spezifische Verjährungsabreden

## Rechtsfolgen

- Keine Haftung des Verkäufers bei Kenntnis / (grob) fahrlässiger Unkenntnis des Käufers?
- *De Minimis*-Regelung? Freigrenze / Freibetrag und *Cap* gelten i.d.R. nicht für Steuern
- Verjährung i.d.R. drei bis sechs Monate nach bestandskräftiger Festsetzung der betreffenden Steuern, ggf. spätestens fünf Jahre nach *Closing Date*

## Steuerliche Verfahrensvorschriften

- Abgabe von Steuererklärungen:
  - Bis *Closing*: durch Verkäufer / Zielgesellschaft(en)
  - Nach *Closing* - für Zeiträume bis zum Stichtag:  
durch Käufer / Zielgesellschaft(en) mit Zustimmung des Verkäufers
  
- Mitwirkungsrechte des Verkäufers (bei Abwicklung laufender Rechtsbehelfsverfahren / Betriebsprüfungen), um sicherzustellen, dass
  - steuerliche Interessen gegenüber der Finanzverwaltung gewahrt werden
  - Käufer keine Maßnahmen mit steuerlicher Rückwirkung auslösen kann
    - ➔ Bevollmächtigung von Beratern des Verkäufers
    - ➔ Weisungsrecht des Verkäufers

## Steuerliche Verfahrensvorschriften

- Typische Rechtsfolgen bei Pflichtverletzungen des Käufers:
  - Wegfall des Freistellungsanspruchs jedenfalls bei wesentlicher Pflichtverletzung (und materieller Präkludierung des Verkäufers)
    - ➔ Gegenbeweis des Käufers möglich
  
  - Kein Wegfall des Freistellungsanspruchs bei unwesentlicher Pflichtverletzung
    - ➔ Gegenbeweis des Verkäufers möglich

# Verkehrssteuern

- Typische Regelung der Verkehrssteuern:

*„Alle Verkehrssteuern, einschließlich der Grunderwerbsteuer, und alle anderen Gebühren und Abgaben, die aufgrund des Abschlusses und der Durchführung dieses Vertrages anfallen, trägt der Käufer.“*