

# M&A REVIEW

MERGERS & ACQUISITIONS • Beteiligungen • Allianzen • Restrukturierungen • Divestments • Private Equity

www.ma-review.de

Publikationsorgan **BUNDESVERBAND  
MERGERS &  
ACQUISITIONS E.V.**

**27. Jahrgang 7-8/2016**

Standpunkt

„Alles wirkliche Leben ist  
Begegnung“

Industry Special

Ein Blick auf die europäische Inter-  
netindustrie: Weniger Deals – aber  
größere Transaktionsvolumina

Industry Special

M&A-Transaktionen in der  
Cleantech-Branche: Südostasien  
2015 im Fokus

Austria Column

Was Unternehmen zu Wiederho-  
lungstätern macht – österreichische  
M&A-Stars im Fokus

Recht und Steuern

Steuerliche Berichtigungspflichten  
im Nachgang einer Tax Due  
Diligence

Deal des Monats

Zalando weiter auf Einkaufstour



Strategien und Visionen

**IT Due Diligence:  
Schnell, ausführlich –  
oder gar nicht?**

# Steuerliche Berichtigungspflichten im Nachgang einer Tax Due Diligence

Tino Duttiné & Christoph O. Breithaupt, Norton Rose Fulbright, Frankfurt am Main

## 1. Einleitung

► Bestandteil der steuerlichen Verpflichtungen eines Unternehmens ist die Abgabe fehlerfreier Erklärungen gegenüber den Finanzbehörden. Erkennt ein Unternehmen im Nachhinein, dass abgegebene Erklärungen fehlerhaft waren, so müssen diese Erklärungen berichtigt werden (§ 153 AO). Das Bundesfinanzministerium hat hierzu am 23.5.2016 einen lange diskutierten Anwendungserlass zu § 153 AO veröffentlicht.

Unternehmen prüfen die Inhalte ihrer bisherigen Erklärungen in der Regel nicht fortlaufend. Daher ist das Erkennen von Erklärungsfehlern häufig durch Zufälle (ein Kunde beanstandet eine fehlerhafte Rechnung) oder außersteuerliche Vorgänge (Compliance-Untersuchungen im Unternehmen) ausgelöst. Neben den oben beschriebenen Umständen werden steuerliche Erklärungsfehler natürlich durch eine Tax Due Diligence (TDD) offenbar; dient die TDD doch gerade der Entdeckung steuerlicher Fehler. Werden Fehler vom ursprünglich Erklärenden beziehungsweise seinen Handlungsbevollmächtigten entdeckt, ist die Notwendigkeit einer Korrektur selten zweifelhaft. Wie mit den Ergebnissen einer TDD umzugehen ist, scheint jedoch weniger klar, ist es doch regelmäßig der potenzielle Käufer eines Unternehmens, welcher die Fehler entdeckt, noch bevor er Zugriff oder gar Kontrolle über das Zielunternehmen hat.

Nachfolgend sollen beispielhaft einige typische „Feststellungen“ einer TDD im Rahmen eines Unternehmenserwerbs beschrieben werden. Im Anschluss werden die steuerrechtlichen Voraussetzungen einer Berichtigungsanzeige dargestellt und in den Kontext der Feststellungen gerückt; insbesondere der vom Bundesfinanzministerium am 23.5.2016 veröffentlichte Anwendungserlass zu § 153 AO soll Berücksichtigung finden. Schließlich werden die Auswirkungen auf den M&A-Prozess selbst und die Handlungspflichten nach erfolgreichem Erwerb dargestellt.

## 2. Abgrenzung Tax Due Diligence und Fallbeispiel

Eine TDD ist Kernbestandteil eines Unternehmenserwerbs und dient dem Käufer dazu, mögliche Risiken und Mängel (Feststellungen) zu identifizieren und zu beurteilen.<sup>1</sup> Die Feststellungen beeinflussen die Preisgestaltung und teilweise auch die Kaufentscheidung. Oft findet die Frage, wie mit den festgestellten Risiken und Mängeln umzugehen ist, wenig Beachtung und hierbei besonders der Aspekt, welcher Handlungsbedarf für den Erwerber nach Vollzug des Erwerbs entsteht. Mithilfe eines typischen Transaktionsbeispiels werden die Folgen für den M&A-Prozess sowie insbesondere die notwendige Anpassung des Anteilskauf- und Abtretungsvertrags betrachtet.

### 2.1 Abgrenzung Tax Due Diligence

Im Rahmen der TDD wird eine Vielzahl von Dokumenten überprüft und mindestens einer Plausibilitätskontrolle unterzogen. Ausgangspunkt sind hierbei häufig die Steuererklärungen der vergangenen Jahre, Berichte aus Betriebsprüfungen und eine Risikobewertung anhand der Tätigkeit der Zielgesellschaft. Außer in den Fällen einer High-Level Due Diligence werden auch Belege, Rechnungen und Verträge zumindest stichprobenartig dahingehend überprüft, ob sie mit den steuerlichen Erklärungen übereinstimmen. Die gefundenen Ergebnisse können klare Fehler aufzeigen, beispielsweise die Inanspruchnahme einer Steuervergünstigung, ohne dass deren Voraussetzungen vorliegen. Sie können aber auch auf Risiken hinweisen, wobei noch keine eindeutige Einschätzung im Hinblick auf das Vorliegen eines Fehlers vorgenommen wird. Dies ist häufig im Bereich von Verrechnungspreisen der Fall. Die Preisgestaltung und die Vergleichbarkeit konzerninterner Transaktionen mit Fremdtransaktionen ist selten trennscharf vernehmbar, weder für ein betroffenes Unternehmen noch für die Finanzverwaltung.

<sup>1</sup> Kneip/Jänisch: Tax Due Diligence, 2. Aufl., München, 2010, Abschnitt A Rn. 17.

## 2.2 Fallbeispiel

Anhand des folgenden Fallbeispiels sollen einige inhaltliche Feststellungen dargestellt werden. Darüber hinaus sollen die sich hieran anschließenden Handlungspflichten oder empfehlenswerten Maßnahmen erläutert werden. Ziel soll es schließlich sein, die Feststellungen dahingehend zu bewerten, ob sie eine Berichtigungspflicht auslösen. Ferner soll die Frage beantwortet werden, wem die Berichtigungspflicht im Rahmen des Unternehmenserwerbs obliegt.

Zur Erweiterung ihres Produktspektrums beabsichtigt die E AG den Erwerb der international aufgestellten Z GmbH. C ist als Leiter der Rechtsabteilung der E AG über sämtliche Erkenntnisse aus der TDD informiert, er wird nach dem Closing zum Geschäftsführer der Z GmbH bestellt. Das Ergebnis der TDD ist in folgenden Feststellungen dargestellt:

- F 1: Die bislang den Finanzbehörden nicht vorgelegte Dokumentation der Verrechnungspreise entspricht nicht den anzuwendenden Grundsätzen der Finanzverwaltung;
- F 2: die Sachverhaltsbeschreibung einer im Jahr 2012 beantragten und erteilten verbindlichen Auskunft wurde fehlerhaft dargestellt;
- F 3: nicht abzugsfähige Aufwendungen für eine Kartellstrafe im Jahr 2013 wurden steuermindernd berücksichtigt;
- F 4: Lizenzzahlungen an eine ausländische Tochtergesellschaft wurden ohne Steuerabzug gezahlt, obwohl die Tochtergesellschaft keine Freistellungsbescheinigung vorgelegt hat;
- F 5: im Rahmen der globalen Verrechnung von Zentralfunktionen der Holding wurden verschiedene einschlägige Verlautbarungen der Finanzverwaltung

außer Acht gelassen, bei Abgabe der diesbezüglichen Erklärungen wurde hierauf nicht hingewiesen.

Lösen diese Feststellungen eine Pflicht zur Abgabe einer Berichtigungsanzeige aus?

## 3. Was ist zu korrigieren?

Die gesetzliche Regelung des § 153 AO klingt einfach. Die Norm verlangt dann eine Berichtigung, wenn erkannt wird, dass eine abgegebene Erklärung fehlerhaft ist. Die Vorschrift ist unabhängig von der Situation eines Unternehmenserwerbs, es gelten also die allgemeinen Regelungen. Die Erkenntnisse der TDD können also eine Anzeige- und Korrekturpflicht auslösen. Lassen die Feststellungen darauf schließen, dass fehlerhafte Erklärungen vorliegen?

### 3.1 Erklärung

Nicht jeder Mangel oder Fehler löst eine Korrekturpflicht aus. Fehler müssen Eingang in eine Erklärung gefunden haben. Eine Erklärung beinhaltet bereits begrifflich, dass zumindest in irgendeiner Art und Weise eine aktive Äußerung gegenüber den Finanzbehörden erfolgt sein muss.<sup>2</sup> Unstreitig gehören Steuererklärungen und die ihnen beigefügten Unterlagen dazu.<sup>3</sup> Angaben zur Festsetzung von Vorauszahlungen oder ersuchte Auskünfte sollen erfasst sein.<sup>4</sup>

Versteht man die Korrekturpflicht als fortgesetzte Wahrheitspflicht des Steuerpflichtigen, so gelten dieselben Maßstäbe wie bei der Abgabe von Erklärungen.<sup>5</sup> Der Steuerpflichtige hat stets korrekte Sachverhaltsangaben im Rahmen des Besteuerungsverfahrens zu machen, § 90 Abs. 2 AO. Folgt man dieser Ansicht, ►►

<sup>2</sup> Seer (Fn. 2): § 153 Rn. 7.

<sup>3</sup> Seer in: Tipke/Kruse Abgabenordnung, Lfg. 129, Köln, Juni 2012, § 153 Rn. 4; Heuermann in: Hübschmann/Hepp/Spitaler Abgabenordnung, Lfg. 227, Köln, April 2014, § 153 Rn. 4; Jesse, Anzeige- und Berichtigungspflicht nach § 153 AO, in: BB 2011, 1431, 1436.

<sup>4</sup> BFH vom 30.01.2002 – I R 52/99; nun auch AEAO zu § 153, Nr. 3.

<sup>5</sup> Seer (Fn. 2): § 153 Rn. 7.

müssen sämtliche gegenüber Behörden abgegebene Äußerungen berücksichtigt werden, sofern deren Inhalt steuererheblich ist.<sup>6</sup>

### 3.2 Steuererheblicher Fehler

Weiterhin muss die Erklärung einen Fehler enthalten, also unrichtig oder unvollständig sein. Unvollständig ist eine Erklärung dann, wenn nicht alle geforderten Angaben gemacht werden.<sup>7</sup> Sie ist unrichtig, wenn die steuerlich entscheidenden tatsächlichen oder rechtlichen Verhältnisse falsch oder gar nicht dargestellt wurden. Daher sind jedenfalls alle Angaben zu Tatsachen wie Rechts- oder Gesellschaftsverhältnisse oder nicht auslegungsbedürftige Rechtstatsachen wie Eigentum erfasst.<sup>8</sup>

Um Unsicherheiten zu vermeiden, hat es sich in der Praxis durchgesetzt, im Rahmen der Steuererklärung auch Abweichungen des Erklärungsinhalts von der von Rechtsprechung und Verwaltung vertretenen Ansicht aufzudecken.<sup>9</sup> Eine Korrektur solcher Angaben kann unseres Erachtens nicht verlangt werden, denn die allgemeine Wahrheitspflicht bezieht sich ausschließlich auf steuerlich erhebliche Tatsachen.<sup>10</sup>

### 3.3 Nachträgliches Erkennen

Es sind nur nachträglich als unrichtig oder unvollständig erkannte Erklärungen zu korrigieren. Der Steuerpflichtige muss den Fehler tatsächlich erkennen – ein „Kennen-Können“ oder „Kennen-Müssen“ reicht nicht aus.<sup>11</sup> Wenn dem Steuerpflichtigen bereits zum Zeitpunkt der Abgabe der Erklärung bekannt war, dass diese unrichtig oder unvollständig ist, so trifft ihn keine Korrekturpflicht.<sup>12</sup>

Die internen Aufklärungspflichten bezüglich zweifelhafter Sachverhalte und aufklärbarer Risiken bestimmen sich nach den allgemeinen Regeln. Den Steuerpflichtigen trifft keine besondere aktive Erforschungs- und Aufklärungspflicht.<sup>13</sup> In der konkreten Situation einer TDD stellt sich die Frage, wie mit einem begründeten Anfangsverdacht umgegangen werden soll. Muss der Käufer, sofern der Erwerb abgeschlossen wird, die Sachverhalte eigenständig weiterermitteln?<sup>14</sup> Wäre dies nicht der Fall, würde ein sorgfältig Handelnder, der kritische Sachverhalte aufklärt, schlechter als ein

unkritischer stehen. Zumindest für Kaufleute legt der BGH daher höhere Maßstäbe im Sinne einer Erkundigungspflicht an.<sup>15</sup>

Es ist empfehlenswert, auch bei unklarem Sachverhalt oder unklarer Rechtslage eine Korrektur zu erwägen; diese schützt mindestens vor dem Vorwurf, bei später festgestelltem Fehler nicht rechtzeitig gehandelt zu haben.<sup>16</sup>

### 3.4 Zum Fallbeispiel

Aus den dargestellten Grundsätzen lässt sich Folgendes für die einzelnen Feststellungen folgern:

- F 1: Eine Verrechnungspreisdokumentation, welche der Finanzbehörde inhaltlich unbekannt ist, stellt keine Erklärung dar. Steuererklärungen, welche auf Basis der ermittelten Verrechnungspreise erstellt und nun als unrichtig erkannt wurden, sind allerdings zu korrigieren.
- F 2: Eine Sachverhaltsdarstellung, die bei Beantragung einer verbindlichen Auskunft abgegeben wird, ist als aktive Äußerung gegenüber den Finanzbehörden und somit als Erklärung anzusehen. Daher kommt eine Korrektur in Betracht.
- F 3: Kartellstrafen unterliegen einem Betriebsausgabenabzugsverbot. Bilanzierungsfehler unterfallen den unrichtigen Angaben im Sinne von § 153 AO.<sup>17</sup> Es ist eine Korrektur vorzunehmen.
- F 4: Lizenzzahlungen dürfen nur ohne Steuerabzug gezahlt werden, wenn eine Freistellungsbescheinigung der Tochtergesellschaft vorliegt. Der Abzug geht mit einer Erklärung des Abzugsverpflichteten einher. Ohne Freistellungsbescheinigung muss die Steuerberichtigung nachträglich vorgenommen werden.
- F 5: Die Verlautbarungen der Finanzverwaltung zur Verrechnung konzerninterner Leistungen sind nicht bindend. Da sich jedoch die Meinung durchgesetzt hat, dass Abweichungen offenzulegen sind, sollte unterschieden werden: Haben die Abweichungen Auswirkungen auf die Besteuerungshöhe, so sollte korrigiert werden. Handelt es sich lediglich um Abweichungen von den formalen Vorstellungen der Finanzverwaltung, so sollte man auf eine Korrektur verzichten können.

6 So auch Entwurf eines BMF-Schreibens zum AEAO vom 16.6.2015, S. 4.

7 Cöster in: Koenig: Abgabenordnung, 3. Aufl., München, 2014, § 153 AO, Rz. 15.

8 Müller: Ausgewählte Fragen zur Berichtigungspflicht nach § 153 AO. In: DStZ 2005, S. 25, 32.

9 Heuermann (Fn. 2), § 153 Rn. 1a; BGH vom 17.3.2009 – 1 StR 479/08, NJW 2009, S. 1984, 1986.

10 Seer (Rn. 2): § 153 Rn. 14.

11 Seer (Fn. 2): § 153 Rn. 12; Helmrich: Berichtigungserklärung gemäß § 153 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO – insbesondere bei unaufklärbarem Sachverhalt. In: DStR 2009, S. 2132, 2133.

12 BGH vom 17.3.2009 - 1 StR 479/08, NJW, 2009, S. 1984; Rätke in: Klein: Abgabenordnung, 12. Aufl., München, 2014, § 153 Rn. 7.

13 Seer (Fn. 2): § 153 Rn. 12; Müller (Fn. 9), S. 26; Schuhmann: Berichtigung von Erklärungen (§ 153 AO) und Selbstanzeige. In: wistra 1994, S. 45, 47.

14 Deibel: Die Reichweite des § 153 Abs. 1 S. 1 AO, S. 119 (m.w.N.).

15 BGH, Urt. v. 8.9.2011 – 1 StR 38/11, NSZ 2012, S. 160.

16 Zum Maßstab des rechtzeitigen Handelns: Werder/Rudolf, Ausgewählte Steuerfragen bei Compliance-Untersuchungen. In: BB 2015, S. 665, 669.

17 Heuermann (Fn. 2): § 153 Rn. 8.

#### 4. Wer muss wann korrigieren?

Nachdem nun festgestellt wurde, welche der Feststellungen eine Berichtigungsanzeige nach sich ziehen sollten, stellen sich die Fragen nach dem Handlungsverpflichteten und dessen Handlungsfrist.

##### 4.1 Verpflichteter

Die Berichtigungspflicht trifft alle Personen, welche auch für die Abgabe der ursprünglichen Erklärung hätten verantwortlich sein können. Dies sind unmittelbar der Steuerpflichtige und dessen Gesamtrechtsnachfolger, beispielsweise nach Erbschaft oder Umwandlung. Auch gesetzliche Vertreter sind von der Pflicht zur Korrektur erfasst.<sup>18</sup>

Erlangt ein gesetzlicher Vertreter nachträglich Kenntnis von fehlerhaften Erklärungen, so ist er zur Korrektur verpflichtet. Dies gilt unabhängig davon, ob er zum Zeitpunkt der ursprünglichen Erklärung bereits in seiner Funktion war.<sup>19</sup> Dies ist ebenso zu bewerten, wenn er bereits Kenntnis hatte, als er zum gesetzlichen Vertreter bestellt wurde – die Bestellung löst maßgebliche Kenntnis aus.<sup>20</sup>

Auch Verfügungsberechtigte (§ 35 AO) sind von der Korrekturpflicht betroffen. BFH und BGH interpretieren den Kreis der Betroffenen weit, jedoch ohne klar erkennbare Kriterien. Eine Handlungspflicht wurde in der Vergangenheit durch die Rechtsprechung in folgenden Fällen bejaht, auch wenn jeweils die spezifischen Umstände des Einzelfalls zu beachten sind:<sup>21</sup>

- Alleinige Aufsichtsratsvorsitzende einer AG<sup>22</sup>
- Alleingesellschafter einer GmbH<sup>23</sup>
- Faktische Geschäftsführer einer GmbH<sup>24</sup>
- Beherrschende Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft<sup>25</sup>

##### 4.2 Frist

Die Berichtigung muss unverzüglich nach Erlangung der Kenntnis der zur Berichtigung führenden Tatsachen vorgenommen werden. Unverzüglichkeit ist nach den allgemeinen Regeln des BGB als „ohne schuldhaftes

Zögern“ definiert. Literatur und Rechtsprechung zu § 121 BGB gehen von zwei Wochen aus.<sup>26</sup> Teilweise wird auch auf die Aufklärung des Sachverhalts durch einen beauftragten Berater abgestellt; bevor diese nicht abgeschlossen ist, soll kein schuldhaftes Zögern vorliegen.<sup>27</sup>

Die Komplexität der einschlägigen Regelungen und meist auch der auszuarbeitenden Sachverhalte spricht für diese Meinung. Schließlich muss der Steuerpflichtige in der Lage sein, eine richtige Korrekturerklärung abzugeben. Die Finanzverwaltung vertritt hier eine andere Auffassung.<sup>28</sup>

Nach Ansicht der Verwaltung soll eine unverzügliche Anzeige beim Finanzamt und nachgelagerte Korrektur innerhalb angemessener Frist erfolgen.<sup>29</sup> Die Trennung von Anzeige und Korrektur scheint der Intention des Gesetzgebers und dem Wortlaut der Vorschrift auch zu entsprechen. § 153 AO spricht davon, dass „unverzüglich anzuzeigen und die erforderliche Richtigstellung vorzunehmen“ ist. Dadurch teilt der Gesetzgeber die Berichtigung selbst in zwei Schritte auf, wobei sich die zeitliche Vorgabe auf die Anzeige bezieht.<sup>30</sup> Die Berichtigung nach weiterer Ermittlung soll nicht derselben zeitlichen Anforderung unterliegen. Der Steuerpflichtige soll nicht durch eilige Recherchen dazu genötigt werden, den Finanzbehörden einen nicht ausermittelten Sachverhalt mitzuteilen.<sup>31</sup>

Wie auch bei der Frage nach dem Vorliegen positiver Kenntnis sollte man sich auch bei der Ermittlung des Sachverhalts nicht dem Vorwurf schuldhafter Vernachlässigung aussetzen. Die Sachverhaltsermittlung hat zügig zu erfolgen, Berater sind bei fehlenden internen Kapazitäten hinzuzuziehen. Ratsam und üblich sind Vereinbarungen mit den Finanzbehörden, welche den zeitlichen und inhaltlichen Rahmen gemeinsam abstimmen.

Der Berichtigung unterliegen jedoch nur solche Fehler, von denen der Steuerpflichtige vor Ablauf der Festsetzungsfrist Kenntnis erlangt hat. Die Festsetzungsfrist bezieht sich hierbei auf die auf der fehlerhaften Erklärung beruhende Steuerfestsetzung.<sup>32</sup> Die regelmäßige Festsetzungsfrist beträgt vier Jahre. Dies gilt jedoch nur für die Fälle, in denen nicht gleichzeitig eine Steuerverkürzung vorliegt. Bei einer leichtfertigen, ergo fahrlässigen, Steuerverkürzung beträgt die Festsetzungsfrist fünf Jahre, bei Steuerhinterziehung sogar zehn Jahre. 

18 AEAO zu § 153, Nr. 4.

19 Seer (Rn. 2); § 153 Rn. 3.

20 Gegebenenfalls kann bei vorheriger Kenntnis und Beteiligung an der Abgabe der fehlerhaften Erklärung das Selbstbelastungsverbot einschlägig sein. Inwieweit dieses Auswirkungen auf die Korrekturpflicht eines gesetzlichen Vertreters oder Verfügungsberechtigten hat, ist umstritten. Siehe hierzu Deibel (Fn. 18), S. 163 ff.

21 Kaiser /Grimm: Ausweitung der steuerstrafrechtlichen Rechtsprechung zu § 35 AO. Zugleich eine Anmerkung zum BGH-Urteil vom 9.4.2013. In: DStR 2014, S. 179, 183, m.w.N.

22 BFH vom 26.04.2010 – VII B 194/09, BFH/NV 2010, 1610.

23 BFH vom 27.11.1990 – VII R 20/89, NJW, 1991, S. 2511.

24 BFH vom 21.02.1989 – VII R 165/85, BStBl. II 1989, 491; BFH vom 24.02.1991 – I R 56/89, BFH/NV 1992.

25 BFH vom 16.01.1980 – I R 7/77, BStBl. II 1980, 526; BFH/NV 2008, 10.

26 Helmrich (Fn. 15), S. 2132; FG Niedersachsen vom 2.6.2006 – 11 K 45/04, EFG 2006, S. 1875.

27 Halaczinsky/Füllsack: Verletzung der Anzeige- und Berichtigungspflicht nach § 153 AO im Erbschaftsteuerrecht. In: BB 2011, S. 2839.

28 AEAO zu § 153, Nr. 5.

29 So auch: Müller (Fn. 9), S.30.

30 Jehke/Dreher (Fn. 10), S. 2468 m.w.N.

31 BGH vom 17.3.2009 – I StR 479/08, NStZ 2009, S. 508.

32 Jesse (Fn. 2), S. 1438.

### 4.3 Zum Fallbeispiel

C hat Kenntnis von den Feststellungen. Auch wenn er bei Abgabe der fehlerhaften Erklärungen keine steuerlichen Pflichten der Z erfüllte, ist er nach seiner Bestellung zum Geschäftsführer zur Korrektur verpflichtet. Neben C können auch andere Geschäftsführer der Z-Gruppe verpflichtet sein, wenn sie durch die Due Diligence oder anders nachträgliche Kenntnis erlangen. Gegebenenfalls sind auch Mitglieder des Vorstands der E AG als Verfügungsberechtigte anzusehen und von der Korrekturpflicht betroffen.

Die im Fallbeispiel dargestellten Feststellungen lassen keine Zweifel an der Fehlerhaftigkeit zu. Wäre dies jedoch nicht der Fall, so hätte die Berichtigungsanzeige unverzüglich zu erfolgen, Sachverhaltsermittlungen zur inhaltlichen Korrektur der Erklärungen erfolgen anschließend.

Sämtliche Sachverhalte wurden innerhalb der Festsetzungsfrist festgestellt. Als Korrekturverpflichteter sollte C unverzüglich eine Anzeige an die Finanzbehörden richten, in welcher er die Fehlerhaftigkeit der F 2-4 mitteilt. Eine inhaltliche Richtigstellung sollte im Anschluss innerhalb einer angemessenen Frist erfolgen.

## 5. Folgen der Berichtigungspflicht

Hat man festgestellt, dass vergangene Erklärungen zu korrigieren sind, muss man die Entscheidung treffen, ob man dieser Verpflichtung auch nachkommt. Da man die Notwendigkeit einer Korrektur regelmäßig bereits vor Unterzeichnung des Anteilskaufvertrags erkennt, muss man sich außerdem darüber im Klaren werden, ob bereits vor jetzt, also vor Unterzeichnung, Handlungsbedarf besteht.

### 5.1 Folgen bei Unterlassen

Falls die im Rahmen einer Due Diligence entdeckten möglichen Risiken nicht hinterfragt werden, kann dies steuerrechtliche sowie strafrechtliche Konsequenzen auslösen. Der Steuerpflichtige haftet in diesen Fällen auf den verkürzten Steuerbetrag selbst – mit oder ohne Berichtigung. Daneben kommt auch eine Haftung gesetzlicher Vertreter und Verfügungsberechtigter in Betracht, soweit diese vorsätzlich oder grob fahrlässig ihre gesetzlichen Pflichten verletzt haben. Soweit neben der Berichtigung die Abgabe einer Selbstanzeige notwendig ist, gilt es den auf den verkürzten Steuerbetrag entfallenden Sonderzuschlag zu beachten.<sup>33</sup> Dieser ist für eine strafbefreiende Wirkung notwendig.

Viel schwerer wiegt jedoch, dass es bei der Verletzung der Berichtigungspflicht auch zu einer Steuerhinterziehung oder -verkürzung des Korrekturverpflichteten kommen kann. Hierfür notwendig ist vorsätzliches beziehungsweise fahrlässiges Handeln in Bezug auf die unterlassene Berichtigung.<sup>34</sup> Insbesondere wegen der bestehenden Unsicherheit muss sehr sorgfältig erwogen werden, ob eine unmittelbare Anzeige und anschließende Korrektur nicht das Mittel der Wahl sind.

### 5.2 Folgen für den M&A-Prozess

Im Verlauf einer Due Diligence aufgetretene steuerrechtliche Feststellungen haben im Regelfall keine Auswirkungen auf den Ablauf des M&A-Prozesses. Ausgenommen davon können allerdings solche Risiken sein, die mit kaum oder nicht absehbaren Folgen für den Erwerber verbunden sind (hier als sogenannte Schlüsselthemen bezeichnet). Alle sonstigen steuerrechtlichen Feststellungen finden im Rahmen von Steuergarantien und Steuerfreistellungen Eingang in den Anteilskaufvertrag.

#### (1) Offenlegung gegenüber dem Verkäufer und Berichtigung vor Vollzug

Ob den Erwerber gegenüber dem Verkäufer vor Vollzug des Kaufvertrags eine Pflicht zur Mitteilung von im Rahmen der TDD zur Kenntnis gelangten korrekturpflichtigen Sachverhalten trifft, so etwa aus Nebenpflicht im vorvertraglichen Bereich, kann grundsätzlich dahinstehen.<sup>35</sup> Denn der Erwerber wird wegen des mit der Übertragung der Zielgesellschaft verbundenen Haftungsrisikos und den damit einhergehenden erheblich gestiegenen Käuferpflichten grundsätzlich ein wesentliches Eigeninteresse an einer Mitteilung und Aufarbeitung entsprechender Feststellungen vor Vollzug des Kaufvertrags haben.<sup>36</sup> Außerdem dürfte sich die Verhandlungsposition des Erwerbers verbessern.

#### (2) Kooperation zur Berichtigung nach Vollzug

Anders stellt sich die Situation der Berichtigungspflicht für den Erwerber für den Zeitraum nach Übertragung der Anteile am Target dar. Da eine entsprechende Berichtigung durch den Erwerber dazu führt, dass die zuständigen Finanzbehörden Kenntnis vom zugrundeliegenden Sachverhalt erhalten, kann eine unzureichende Berichtigungserklärung dazu führen, dass dem Veräußerer die Möglichkeit einer strafbefreienden Selbstanzeige genommen wird.

<sup>33</sup> Aichberger/Schwartz: Tax Compliance – Der Vorstand im Fokus? (Teil I). In: DStR 2015, S. 1691, 1697.

<sup>34</sup> BGH vom 8.9.2011 – 1 StR 38/11, NStZ 2012, S. 160.

<sup>35</sup> Dabei gilt es auch zu beachten, dass im Rahmen des vertraglichen Haftungsregimes unter üblichem Ausschluss der gesetzlichen Gewährleistungsrechte zumeist auch alle Ansprüche des vorvertraglichen Bereichs abgedeckt werden.

<sup>36</sup> LG Hamburg vom 13.3.2015 – 315 O 89/13.

Eine Ausnahme von diesem Grundsatz normiert hingegen § 371 Abs. 4 AO. Wird eine Berichtigung vom Erwerber vorgenommen, so wird auch der Veräußerer, der die Erklärungen nicht oder unrichtig abgegeben hat, strafrechtlich nicht verfolgt. Dies gilt jedoch nur dann, wenn diesem oder einem seiner Vertreter gegenüber noch kein Straf- oder Bußgeldverfahren bekannt gegeben worden ist. Der Veräußerer kann die Berichtigung nicht mehr selbst vornehmen und muss sich auf die Richtigkeit und Vollständigkeit der Angaben des Erwerbers verlassen. Aus diesem Grund finden sich in Unternehmenskaufverträgen üblicherweise Klauseln, die den Verkäufer berechtigen, bezüglich aller Steuersachverhalte, die im Zusammenhang mit der Zeit seiner Inhaberschaft stehen, an Betriebsprüfungen teilzunehmen, ihm Zugang zu allen steuerrechtlich relevanten Unterlagen gewähren sowie insbesondere hinsichtlich aller Steueranmeldungen, -erklärungen und Rechtsbehelfe weitreichende Mitwirkungsrechte konstituieren.<sup>37</sup>

<sup>37</sup> Kneip/Jänisch (Fn. 1), Abschnitt D Rn. 94.

## 6. (Vertragliche) Absicherung von Steuerrisiken

Generell bedürfen die im Rahmen der TDD bekannt gewordenen abstrakten und spezifischen Feststellungen wie alle weiteren Risiken der vertraglichen Absicherung. Zu diesem Zweck werden in den Kaufvertrag grundsätzlich umfassende Garantien- und Freistellungskataloge aufgenommen.<sup>38</sup>

### 6.1 Absicherung

Der Erwerber wird sich grundsätzlich weitreichend gegen mögliche finanzielle Einbußen aufgrund von bis zur Übertragung des Targets vom Verkäufer zu verantwortenden Steuerverfehlungen absichern wollen. Daher werden im Kaufvertrag allgemeine Garantien enthalten sein, die durch entsprechende Haftungsfolgen absichern, dass die Gesellschaft unter Ausnahme der separat zu regelnden bekannten Feststellungen unter anderem alle Steuererklärungen/-anmeldungen und Zahlungsverpflichtungen gesetzeskonform ▶▶

<sup>38</sup> Hülsmann: Die Steuerklausel im Unternehmenskauf. In: DStR 2008, S. 2402, 2406.

ANZEIGE



# 1. M&A-Sommerfest

Wir laden Sie herzlich ein.



Datum: 26. Juli 2016, ab 19 Uhr  
 Das M&A-Sommerfest findet nur bei schönem Wetter statt. Ausweichtermin ist der 2. August 2016  
 Veranstaltungsort: PMG-Dachterrasse, München  
 Kostenlose Anmeldung: [ams@pmgnet.de](mailto:ams@pmgnet.de)

Mit freundlicher Unterstützung von:

BUNDESVERBAND  
 MERGERS &  
 ACQUISITIONS EV.

**M&AREVIEW**  
MERGERS & ACQUISITIONS • STRATEGIE • KAPITAL • FINANZIERUNG • VERKAUF • BUY-OUT

**ZL** ZIRNGIBL  
 LANGWIESER

vorgenommen hat (das heißt insbesondere ordnungsgemäße und rechtzeitige Abgabe).<sup>39</sup> Darüber hinaus werden die Parteien üblicherweise eine Regelung vorsehen, die eine solche Verpflichtung zur ordnungsgemäßen Abgabe von Steuererklärungen auch für den Zeitraum zwischen Unterzeichnung und Vollzug des Kaufvertrags sicherstellen.

Während unbekannte Risiken grundsätzlich durch Garantien und Zusicherungen abgedeckt sind, werden in der Due Diligence bekannt gewordene spezifische Risiken im Wesentlichen durch Freistellungen abgesichert. Sofern sich Steuersachverhalte noch vor Vollzug realisieren, können diese auch noch unmittelbar Einzug in die Kaufpreisberechnung finden.

Die für nach Vollzug geltenden Freistellungen dienen grundsätzlich dazu, die noch in den Verantwortlichkeitszeiten des Veräußerers angelegten Sachverhalte, die nicht in den Kaufpreis einbezogen werden konnten, durch dessen Verpflichtung zur Zahlung von Ausgleichssummen (Euro für Euro) nachzuziehen. Dieser Ausgleich kann im Übrigen regelmäßig auch spiegelbildlich zugunsten des Veräußerers für etwaige Rückzahlungen und anderweitig positive Steuerberichtigungen ausgestaltet sein. Der Freistellungsanspruch des Käufers wird allerdings häufig für den Fall ausgeschlossen beziehungsweise limitiert, wenn der Erwerber den Schadenseintritt, beispielsweise durch Nicht-Einlegung eines Rechtsbehelfs oder Fristversäumnis bei Nachreichungsmöglichkeiten, mitverursacht hat.

## 6.2 Steuerrisiken

Verletzungen der mit den Garantie- und Freistellungskatalogen zu sichernden Steuerredlichkeit führen zu einem – unter Abbedingung des gesetzlichen Gewährleistungsregimes – vertraglich ausgestalteten Haftungsregime mit Zahlungs- beziehungsweise Einstandspflichten. Für steuerrechtlich begründete Ansprüche gilt es jedoch zu beachten, dass eine Einschränkung des Verschuldensmaßstabs ebenso wie eine Limitierung der jeweiligen Garantie durch Einführung eines subjektiven Kennnismaßstabes (das heißt der Verkäufer gibt die Garantie nur nach „bestem Wissen“ ab) aufgrund der grundsätzlich uneingeschränkten gesetzlichen Steuerpflicht (und einer häufig bereits gesetzlich vorgesehenen Kenntnisanknüpfung) nicht vorgenommen werden kann. Darüber hinaus können Ansprüche aus steuerbegründeten Vertragsverletzungen von Garantien oder aus Freistellungen auch vertraglich dispositiv in etwaige Gewährleistungsgrenzen (Freigrenzen, Freibeträge und Festlegung von Haftungshöchstbeträgen et cetera) einbezogen oder davon ausgeschlossen sein. Dabei sollte jedoch unabhängig davon, ob ein noch nicht realisiertes Steu-

errisiko im Rahmen des Garantie-/Zusicherungs- oder Freistellungskatalogs geregelt ist und welche Gewährleistungsform oder -grenze das vertragliche Haftungsregime vorsieht, aus Käufersicht darauf geachtet werden, dass auch finanzielle Folgeschäden wie Reputationsschäden, erhöhter finanzieller und personeller Aufwand aufgrund behördlicher Überwachung und Prüfungskosten berücksichtigt werden.<sup>40</sup>

## 7. Fazit

Es besteht erhebliche Unsicherheit, wie mit den Ergebnissen einer TDD umzugehen ist. Die erheblichen steuer- und strafrechtlichen Folgen müssen erwogen werden. Die im Rahmen einer TDD gewonnenen Ergebnisse sollten sorgfältig ausgewertet werden – und zwar seitens des Erwerbers, gleichermaßen aber auch seitens des Verkäufers.

Grundsätzlich lässt sich festhalten:

- Wenn eine Korrekturpflicht nicht zweifelsfrei ausgeschlossen werden kann, sollte eine Korrektur in Betracht gezogen werden.
- Bei der Frage, ob eine steuererhebliche Erklärung betroffen ist, sollte großzügig vorgegangen werden.
- Die Frist zur Anzeige sollte knapp bemessen werden, eine notwendige umfassende Sachverhaltsaufklärung zur Korrektur dürfte die Anzeigefrist nur in Ausnahmen verlängern.
- Der M&A-Prozess selbst ist von den Feststellungen der TDD nur eingeschränkt betroffen, eine Aufklärung des Verkäufers kann jedoch vorteilhaft sein.

Empfehlenswert ist, dass beide Seiten eines Unternehmenskaufs im Hinblick auf entdeckte steuerliche Risiken zusammenarbeiten und, soweit möglich, gemeinsam eine Berichtigung vornehmen, um den Sachverhalt vollumfänglich aufzudecken. So kann beiderseits bestmöglich eine Haftung und auch Strafbarkeit vermieden werden. ■



**Tino Duttiné**, Diplom-Kaufmann, Steuerberater, ist Partner im Steuerrecht der Wirtschaftskanzlei Norton Rose Fulbright in Frankfurt. Er hat Erfahrungen in der Beratung nationaler und internationaler Mandanten in allen Fragen des Unternehmenssteuerrechts. Sein Fokus liegt dabei auf projektorientierter Steuerplanung, Beratung bei M&A-Transaktionen und Konzernsteueroptimierung sowie strukturierten Finanzierungen und Immobilienakquisitionen. [tino.duttine@nortonrosefulbright.com](mailto:tino.duttine@nortonrosefulbright.com)

**Christoph O. Breithaupt**, M.B.L.-HSG, ist als Anwalt im Bereich Corporate im Frankfurter Büro von Norton Rose Fulbright tätig. Er berät überwiegend Private Equity Investoren im Rahmen von M&A-Transaktionen. Darüber hinaus hat er Expertise bei der Beratung von grenzüberschreitenden Venture-Capital-Transaktionen (Wachstumsfinanzierung als auch Exitberatung). [christoph.breithaupt@nortonrosefulbright.com](mailto:christoph.breithaupt@nortonrosefulbright.com)

<sup>39</sup> Kneip/Jänisch (Fn. 1), Abschnitt D Rn. 1ff., 7ff.

<sup>40</sup> Die Autoren bedanken sich bei den wissenschaftlichen Mitarbeitern Frau Miriam Wehner und Herrn Thorben Schläfer für die Unterstützung beim Verfassen dieses Beitrags.