

## Inhalt

### // Editorial

Bringt KI die deutsche Besteuerung grenzüberschreitender Tätigkeiten durcheinander? 1

### // Unternehmen

Unternehmensumwandlungen als Herausforderung im Steuerrecht 2

Rettet die Verluste! 2

Herausforderungen des Nachhaltigkeitsberichts 3

### // Arbeitgeber

Vorteilsminderung bei der 1%-Regelung 2

Fortbildungsvereinbarungen mit Rückzahlungsklauseln: Der Teufel steckt im Detail! 4

### // Kommentar

Übertragung von Unternehmensanteilen in der Grunderwerbsteuer – Ärgernis mit Risiken 3

### // Alle Steuerzahler

Investitionsabzugsbetrag bei Photovoltaikanlagen 4

### // Impressum

### // Editorial

## Bringt KI die deutsche Besteuerung grenzüberschreitender Tätigkeiten durcheinander?

KI ist in aller Munde – auch im Steuerrecht. Im Vordergrund steht dabei die Hoffnung auf erleichterte Arbeitsprozesse und größere Automatisierung. Im deutschen Steuerrecht könnte KI aber noch ganz anders wirken und zu größeren Verwerfungen bei der Betriebsstättenbesteuerung führen.



Aber von Anfang an: Bei grenzüberschreitenden Tätigkeiten darf ein Staat in aller Regel die Unternehmensgewinne besteuern, die auf eine Betriebsstätte im eigenen Land entfallen. Darin besteht international weitestgehend Einigkeit, was einerseits Doppelbesteuerung vermeidet und andererseits kaum Gestaltungspotenzial für Nichtbesteuerung bietet. Die konkrete Abgrenzung der Betriebsstättengewinne macht allerdings naturgemäß Schwierigkeiten und erfolgt auch nicht in jedem Land gleich. Besonders auffällig ist das aus deutscher Sicht bei sogenannten personallosen Betriebsstätten. Deutschland weist bei der Betriebsstättengewinnermittlung

dem Vorhandensein arbeitender Personen große Bedeutung zu. Das ist international anders. Bedeutung hat das aktuell beispielsweise für Windparks oder Großrechner, denen Deutschland kein steuerpflichtiges Ergebnis zuordnet. Gut für ausländische Investoren, insbesondere wenn der Ansässigkeitsstaat ebenfalls nicht besteuert, weil dieser dem Windpark auch ohne Personal einen – gedanklich in Deutschland steuerpflichtigen – Gewinn zuordnet. Anders sieht es für deutsche Unternehmen aus, denen bei entsprechenden Aktivitäten im Ausland Doppelbesteuerung droht.

Wirklich interessant wird das Thema aber in den nächsten Jahren: Sollte die rasante Entwicklung des Einsatzes von KI dazu führen, dass zukünftig ganze Produktionsanlagen ohne Personal vor Ort arbeiten, müsste sich Deutschland dem Besteuerungsthema intensiv widmen. Egal, ob aus Sicht ausländischer Unternehmen, für die Deutschland so zum Land für Steuergestaltungen werden könnte, oder aus Sicht deutscher Unternehmen, die einmal mehr ein Doppelbesteuerungsrisiko bei grenzüberschreitenden Tätigkeiten tragen würden: Es wird spannend, wann und wie die Finanzverwaltung und/oder die Rechtsprechung mit dem Thema umgehen wird. Sicher ist nur, dass es steuerlich unsicher sein wird!



**Dr. Johannes A. Huber**  
Wirtschaftsprüfer, Steuerberater  
Geschäftsführender Partner

### ATG Allgäuer Treuhand GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft

Bahnhofstraße 57 | 87435 Kempten (Allgäu) | Telefon: +49 831 252970 | E-Mail: info@atg.de  
Hirschzeller Straße 4 | 87600 Kaufbeuren | Telefon: +49 8341 90170 | E-Mail: info@kf.atg.de

### Augsburger Treuhand

Zweigniederlassung der ATG Allgäuer Treuhand GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft  
Bahnhofstraße 4 | 86150 Augsburg | Telefon: +49 821 343680 | E-Mail: info@a.atg.de

### ATG Rechtsanwaltsgesellschaft Steuerberatungsgesellschaft GmbH

Bahnhofstraße 57 | 87435 Kempten (Allgäu) | Telefon: +49 831 252970 | E-Mail: info@atg.de

### Dr. Fritz Städele Wirtschaftsprüfungsgesellschaft und Steuerberatungsgesellschaft GmbH

Augartenweg 24 | 87437 Kempten (Allgäu) | Telefon: +49 831 571310 | E-Mail: info@staedele-wpg.de

[www.atg.de](http://www.atg.de)

## Unternehmensumwandlungen als Herausforderung im Steuerrecht

Aus unterschiedlichen Gründen kann es notwendig und sinnvoll werden, die rechtliche Struktur einer Unternehmung anzupassen. In vielen Fällen ziehen solche Umwandlungen auch steuerliche Folgen nach sich. Vor allem dann, wenn die steuerlichen Rahmenbedingungen im Vorfeld nicht sorgfältig geprüft werden, können in finanzieller Hinsicht böse Überraschungen drohen: So kann es beispielsweise zur Besteuerung der stillen Reserven (also dem Unterschiedsbetrag zwischen aktuellem Marktwert und steuerlichem Buchwert) kommen oder bestehende Verlustvorträge gehen ungenutzt unter.

Grundsätzlich kennt das Steuerrecht Regelungen, die das vermeiden. Diese finden sich insbesondere im Umwandlungssteuergesetz. Will man die Besteuerung der stillen Reserven vermeiden, gelingt das häufig durch den

sogenannten Buchwertansatz, d. h., die bisherigen Buchwerte werden durch die übernehmende Gesellschaft einfach weitergeführt. Wenn dagegen Verlustvorträge bestehen, kann es vorteilhaft sein, alle oder einen Teil der stillen Reserven aufzudecken, um so die Verlustvorträge zu nutzen, bevor sie möglicherweise ungenutzt untergehen.

Die Regelungen, wann der Buchwert angesetzt werden darf, sind teils sehr komplex und oft uneindeutig. In der Regel sind zusätzliche Formalitäten wie ein rechtzeitiger Buchwertantrag erforderlich.

Unter bestimmten Voraussetzungen kann eine Umwandlung bis zu acht Monate rückwirkend vorgenommen werden. Dabei ist zu beachten, dass im sogenannten Rückwirkungszeitraum Sonderregelungen bestehen, z. B. eine beschränkte Verlustnutzungsmöglichkeit.

Ein Thema, das in der Praxis oft stiefmütterlich behandelt wird, sind Umwandlungskosten. Hier ist darauf zu achten, dass diese vom richtigen Rechtsträger getragen werden, damit sie steuerlich bestmöglich genutzt werden können. Ein Abzug als Betriebsausgaben ist nämlich bei Weitem nicht selbstverständlich.

Aktuell gibt es im Umwandlungssteuergesetz durch das Jahressteuergesetz 2024 verschiedene Änderungen. Außerdem wurde der Umwandlungssteuererlass der Finanzverwaltung erstmals seit 2011 überarbeitet. Die Neuerungen sind teils erfreulich, da sie bestehende Unklarheiten beseitigen oder für die Steuerpflichtigen vorteilhaft sind, teils machen sie aber – wie so oft – auch die ohnehin schon komplexe Umsetzung noch schwieriger.

## Rettet die Verluste!

Der Erwerb von mehr als 50 % der Anteile einer Kapitalgesellschaft führt grundsätzlich zum Untergang steuerlicher Verlustvorträge. Diese Regelung soll Gestaltungen verhindern, bei denen Verlustgesellschaften verkauft werden, um die Verluste zur Verminderung der Steuerlast des Erwerbers zu verwenden. Dieses gesetzgeberische Ziel läuft Unternehmenssanierungen durch Investoren jedoch entgegen. Deshalb hat der Gesetzgeber mit der sogenannten Sanierungsklausel die Möglichkeit geschaffen, einen Verlustuntergang im Rahmen von Sanierungen trotz Gesellschaftserwerb zu vermeiden. Die Sanierungsklausel greift, wenn der Erwerb der Gesellschaftsanteile dem Zweck der Sanierung dient und grundlegende Betriebsstrukturen erhalten bleiben.

Der Erhalt grundlegender Betriebsstrukturen kann beispielsweise mittels einer Betriebsvereinbarung gewährleistet werden. Dabei soll die Betriebsvereinbarung, die zwischen Arbeitgeber und Betriebsrat abgeschlossen wird, der Sicherung von Arbeitsplätzen dienen. Sie muss eine Arbeitsplatzregelung beinhalten und den Betrieb langfristig strukturieren. Gesetzliche Vorgaben sind hier jedoch vage und eröffnen folglich Gestaltungsspielräume, bergen aber auch steuerrechtliche Unsicherheiten.

Es gibt drei Optionen, um die Sanierungsklausel in Anspruch zu nehmen:

- Lohnsummenvergleich,
- Zuführung von Betriebsvermögen und
- Betriebsvereinbarung mit Arbeitsplatzregelung.

Während die ersten beiden Optionen messbar sind, bleibt die Betriebsvereinbarung vage. Sie gestattet es, die innerbetrieblichen Strukturen durch individuell angepasste Regelungen zu sichern. Für die erfolgreiche Anwendung der Sanierungsklausel mittels einer Betriebsvereinbarung sind bestimmte Aspekte zu beachten: Der Geltungsbereich der Betriebsvereinbarung sollte möglichst breit aufgestellt sein. Der Zeitpunkt des Abschlusses sollte nah mit dem Erwerb verknüpft sein, idealerweise innerhalb eines Jahres nach dem Erwerb. Die Laufzeit der Vereinbarung muss so gewählt werden, dass sie ausreichend lange besteht, um ihre Wirksamkeit zu entfalten, ohne die Flexibilität des Unternehmens zu stark einzuschränken.

Im Ergebnis ist es entscheidend, die Betriebsvereinbarung so zu gestalten, dass sie arbeitsrechtlich Flexibilität wahrt und gleichzeitig das gewünschte steuerrechtliche Ergebnis, nämlich eine Verlusttretung, sicherstellt.

## Vorteilsminderung bei der 1%-Regelung

Darf ein Arbeitnehmer den Dienstwagen auch für private Fahrten nutzen, ist für die Abgeltung dieses privaten Nutzungsvorteils ein Sachbezug in Höhe von monatlich 1 % vom Bruttolistenneupreis zu versteuern, da dieser Vorteil als Lohnzufluss gilt. Übernimmt der Arbeitnehmer für den Dienstwagen selbst Aufwendungen, können diese den geldwerten Vorteil für die Pkw-Überlassung mindern. Der Bundesfinanzhof (BFH) hat dazu jedoch entschieden, dass übernommene Aufwendungen, die durch private Urlaubsreisen und private Fahrten des Arbeitnehmers entstanden sind, nicht den Sachbezug mindern dürfen. Das gilt auch für sämtliche andere auf Privatfahrten entstandenen Aufwendungen, z. B. private Park- und Mautgebühren oder die Kosten für einen Fahrradträger. Die vom klagenden Arbeitnehmer begehrte Minderung des Sachbezugs wurde für diese privat veranlassenen Kosten abgelehnt. Der BFH hat klargestellt, dass nur Zuzahlungen des Arbeitnehmers für Anschaffungskosten oder Sonderausstattungen des Dienstwagens, Nutzungsentgelte oder zeitraumbezogene Einmalzahlungen den geldwerten Vorteil mindern dürfen.

## Übertragung von Unternehmensanteilen in der Grunderwerbsteuer – Ärgernis mit Risiken

Idee der Grunderwerbsteuer ist die Besteuerung des Eigentumsübergangs eines Grundstücks. Da läge die Idee nahe, Grundstücke in Gesellschaften zu halten und im Verkaufsfall nicht diese, sondern die Gesellschaftsanteile zu verkaufen – mit dem Ergebnis, dass keine Grunderwerbsteuer anfällt. So einfach ist es aber natürlich nicht. Der Gesetzgeber hat vorgesorgt. Auch die Übertragung von Unternehmensanteilen (Share Deals) führt zur Grunderwerbsteuerbelastung des Grundvermögens der Gesellschaft, wenn ein entsprechender Teil der Anteile übergeht. Damit konnte jahrzehntelang einigermaßen umgegangen werden.

In den vergangenen Jahren ist dieser Regelkreis jedoch in den Fokus des Steuergesetzgebers geraten, weil Steuergestaltungen durch Konzerne und Superreiche ausgemacht wurden. Dass jedes mittelständische Unternehmen im Fall notwendiger Umstrukturierungen davon betroffen und darauf angewiesen ist, dass keine Grunderwerbsteuer anfällt, ist in der Diskussion leider etwas kurz gekommen. Die gesetzlichen Neuregelungen sind – wie immer in solchen Fällen – ausgefeilt. Die Regeln zu Share Deals sind inzwischen so umfassend und komplex, dass bei Unternehmensumstrukturierungen die Grunderwerbsteuer einen wesentlichen Aspekt der Gestaltungsberatung darstellen muss.

Vor allem im Fall von mehrstöckigen Unternehmensgruppen ist die Frage, wann es zu einem schädlichen Anteilseignerwechsel kommt, gar nicht so einfach zu beantworten. Leider hat das Grunderwerbsteuerrecht eine sehr eigene Sichtweise auf die Dinge. Immer wieder muss sich der Bundesfinanzhof (BFH) mit Einzelfällen befassen. Nachvollziehbar ist das Ergebnis dabei nicht immer. So hat der BFH vor einiger Zeit entschieden, dass die Übertragung von GmbH-Anteilen Grunderwerbsteuer auslöst, wenn die GmbH an einer grundbesitzenden Personengesellschaft beteiligt ist und die Anteile auf einen Gesellschafter, der zuvor schon selbst an der Personengesellschaft beteiligt war, übergehen. Vor einigen Tagen ist demgegenüber bekannt geworden, dass der BFH bei zwischengeschalteten Personengesellschaften auf deren Gesellschafter durchschaut und damit keine Grunderwerbsteuer anfällt, wenn bei einem Gesellschafterwechsel diese bereits zuvor (mittelbar) an der grundbesitzenden Gesellschaft beteiligt waren.

Besonders unangenehm ist aber die Anzeigepflicht grunderwerbsteuerpflichtiger Share Deals. Wird das Finanzamt nicht automatisch durch Notarurkunde informiert, muss der Steuerpflichtige innerhalb von zwei Wochen (!) selbst beim Finanzamt melden, dass ein entsprechender Vorgang stattgefunden hat.



**Jürgen Heider**

Wirtschaftsprüfer, Steuerberater  
Partner

Erfolgt diese Anzeige nicht rechtzeitig, setzt das Finanzamt einen Verspätungszuschlag fest, der grundsätzlich auf 25.000 € gedeckelt ist. Die Angst des Steuergesetzgebers vor Grunderwerbsteuergestaltungen mit Share Deals war zeitweise aber so groß, dass die Höchstgrenze für Vorgänge nach dem 28.12.2021 allein für die Grunderwerbsteuer und dort auch nur für Share Deals abgeschafft wurde. Das ist vor allem bemerkenswert, weil es sich gerade hier immer wieder um Fälle handeln wird, bei denen die Steuerpflicht nicht klar auf der Hand liegt.

### // Unternehmen

## Herausforderungen des Nachhaltigkeitsberichts

Nach der Corporate Sustainability Reporting Directive (CSRD) haben große Unternehmen über die Berücksichtigung und den Umgang mit sozialen und ökologischen Herausforderungen zu berichten. Ziel der Berichterstattung ist, eine höhere Transparenz zu schaffen und den Stakeholdern der Unternehmen verlässliche und vergleichbare Nachhaltigkeitsinformationen bereitzustellen, die zur Bewertung der nicht finanziellen Unternehmensleistung beitragen.

Die Zahl der deutschen Unternehmen, die künftig den europäischen Anforderungen an die Nachhaltigkeitsberichterstattung Rechnung tragen müssen, steigt deutlich an. Die betroffenen Unternehmen müssen durch die neuen Berichtspflichten viele Daten erheben und

sie auf Basis der von der Europäischen Kommission erlassenen Standards für die Nachhaltigkeitsberichterstattung offenlegen.

Die neue Nachhaltigkeitsberichterstattung, die verpflichtend Teil des Lageberichts ist und von einem externen Prüfer geprüft werden muss, tritt gestaffelt – abhängig von der Größe bzw. den Eigenschaften der Unternehmen – in Kraft. Nach der EU-Richtlinie müssen alle großen Kapitalgesellschaften oder ihnen gleichgestellte Gesellschaften für die Geschäftsjahre, die am oder nach dem 01.01.2025 beginnen, erstmalig einen Nachhaltigkeitsbericht erstellen. Als groß gelten Unternehmen und Konzerne, die mindestens zwei der folgenden Kriterien erfüllen: Bilanzsumme > 25 Mio. €, Umsatz > 50 Mio. €, Mitarbeitende > 250.

In Deutschland liegt derzeit ein Regierungsentwurf zur Umsetzung der CSRD vor, der eine 1:1-Umsetzung der Richtlinie in nationales Recht vorsieht. Nach dem Scheitern der Regierungskoalition ist die Umsetzung jedoch bisher nicht erfolgt. In dem aktuell rechtlich sehr unsicheren Umfeld müssen große Unternehmen dennoch damit rechnen, bereits im Jahr 2026 einen CSRD-Nachhaltigkeitsbericht rückwirkend für das Geschäftsjahr 2025 zu erstellen, sofern das Umsetzungsgesetz nichts Abweichendes regelt. Es empfiehlt sich also, die rechtlichen Entwicklungen im Blick zu behalten und sich als potenziell betroffenes Unternehmen fit für die Nachhaltigkeitsberichterstattung zu machen.

## // Arbeitgeber

# Fortbildungsvereinbarungen mit Rückzahlungsklauseln: Der Teufel steckt im Detail!

Vor allem in Zeiten des Fachkräftemangels ist es für Unternehmen wichtig, wettbewerbsfähig zu bleiben. Die kontinuierliche Weiterbildung der eigenen Mitarbeiter ist dafür ein wesentlicher Baustein. Damit sich die Investition in die Fortbildung lohnt, sollten Arbeitgeber bei eindeutigen und längeren Maßnahmen konkrete Fortbildungsvereinbarungen abschließen.

Aus Sicht des Arbeitgebers sind Rückzahlungsklauseln das Herzstück der Vereinbarungen. Bei der Gestaltung steckt der Teufel im Detail: Fortbildungsvereinbarungen unterliegen den Regelungen der sogenannten AGB-Inhaltskontrolle. Besonders wichtig dabei

ist, dass die finanzielle Belastung des Arbeitnehmers nicht unverhältnismäßig hoch sein darf.

Rückzahlungsklauseln sind mit Ausnahme für Berufsausbildungsverhältnisse grundsätzlich zulässig. Neben anerkannten Rückzahlungsgründen, z. B. Kündigung des Arbeitnehmers aus einem nicht vom Arbeitgeber zu vertretenden Grund oder wegen schuldhafter unterlassener Nutzung der intellektuellen Möglichkeiten, ist ungeklärt, ob das (endgültige) Nichtbestehen der Fortbildung eine Rückzahlungspflicht auslösen kann. Gegen diesen Grund spricht, dass vom Arbeitnehmer unter finanziellem Druck keine Ausbildungs-

erfolge verlangt werden dürfen. Unzulässig ist jedenfalls eine Pflicht, die auf dem Nichtbestehen aufgrund intellektueller Überforderung beruht.

Aufgrund der Unsicherheit und zur Vermeidung unwirksamer Klauseln müssen diese klar und präzise formuliert sein. Die verschiedenen Rückzahlungstatbestände sollten separat formuliert und sprachlich sowie inhaltlich teilbar sein, um insgesamt keine Unwirksamkeit herbeizuführen. Zudem sollte beachtet werden, dass sie vertraglichen Ausschlussfristen unterliegen.

## // Alle Steuerzahler

# Investitionsabzugsbetrag bei Photovoltaikanlagen

Photovoltaikanlagen bieten die Möglichkeit, eigenen Strom zu produzieren und gleichzeitig einen Beitrag zur Energiewende zu leisten. Daneben wird vor allem eine steuerliche Sonderregelung mit diesen Anlagen in Zusammenhang gebracht, nämlich der Investitionsabzugsbetrag (IAB), der die Investition in eine Photovoltaikanlage steuerlich attraktiv machen kann.

Der IAB ermöglicht es kleineren Unternehmen, unter bestimmten Voraussetzungen bereits vor der tatsächlichen Investition in eine Photovoltaikanlage 50 % der geplanten Anschaffungskosten (Höchstbetrag 200.000 €) steuermindernd geltend zu machen. Das kann bis zu drei Jahre im Voraus geschehen. Zudem sieht der Gesetzgeber zusätzlich eine Sonderabschreibung vor, die in den ersten fünf Jahren ab der Inbetriebnahme in Höhe von insgesamt 40 % der um den Investitionsabzugsbetrag geminderten Anschaffungskosten in Anspruch genommen werden kann. Im Ergebnis resultiert aus dem IAB damit eine temporäre Verschiebung von Abschreibungspotenzial nach vorn. Das führt im Jahr des Abzugs zu einer Minderung des steuerpflichtigen Einkommens. Es kommt zu positiven Zins- und Liquiditätseffekten. In Folgejahren kommt es demgegenüber zu

höheren Steuerzahlungen, außer es erfolgen neue Investitionen, für die wiederum neue IAB gebildet werden können.

Wird allerdings trotz Bildung eines IAB keine entsprechende Investition getätigt, muss dieser wieder aufgelöst werden. Dabei ist die frühere Steuerfestsetzung zu korrigieren und etwaige Steuernachzahlungen sind zu verzinsen.

Der Gesetzgeber hat ab 2022 Einnahmen aus Photovoltaikanlagen mit einer Leistung von bis zu 30 kWp steuerbefreit. Der IAB ist seither nur noch für Anlagen mit einer höheren Leistung möglich und kann nur bei diesen als Instrument zur Finanzierung genutzt werden.

Investitionen in Photovoltaikanlagen mit dem Hauptziel, steuerliche Effekte zu nutzen, sind jedoch mit Vorsicht zu betrachten. Die Investition ist langfristig angelegt und setzt entsprechende räumliche Möglichkeiten voraus. Technologische Entwicklungen und Veränderungen im Förderrecht oder im Strommarkt können sich auf die Rentabilität auswirken. Zudem fallen Kosten für die Planung, Installation und Inbetriebnahme an.

## IMPRESSUM

### Herausgeber

ATG Allgäuer Treuhand GmbH  
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft  
Bahnhofstraße 57  
87435 Kempten (Allgäu)

**V.i.S.d.P.** Dr. Simone Jäck

### Konzeption und Realisation

Rothkopf & Huberty Werbeagentur GmbH

## Unser Service im Internet

Dieses aktuelle Heft, aber auch ältere Ausgaben und weitere Informationsbroschüren finden Sie unter unserer Internetadresse [www.atg.de](http://www.atg.de) in der Rubrik „Kanzlei/Publikationen“.

Im Bereich „News“ veröffentlichen wir zudem die aktuellen Beiträge und weitere fachliche Neuigkeiten zum Nachlesen. Dort können Sie sich auch für unseren Newsletter anmelden. Sie erhalten diese Mandantenzzeitung dann in digitaler Form.

Die oben stehenden Texte sind nach bestem Wissen und Kenntnisstand erstellt worden. Die Komplexität und ständige Änderungen in der Rechtsmaterie machen es jedoch notwendig, Haftung und Gewähr auszuschließen.

[www.atg.de](http://www.atg.de)

