

# novus

JStG 2013 und  
Unternehmen-  
steuerreformgesetz  
im Vermittlungs-  
ausschuss

Einkommen-  
steueränderungs-  
richtlinien 2012

Anforderungen  
an die Ordnungs-  
mäßigkeit und  
Sicherheit IT-ge-  
stützter Konsoli-  
dierungsprozesse



Das Hin und Her um die  
Streubesitzdividenden

## Steuersystematik hat ihren Preis: Das Hin und Her um die Streubesitzdividenden

Das derzeit geltende System zur Besteuerung von durch Kapitalgesellschaften erzielten Erträgen sieht vor, dass zunächst die Kapitalgesellschaft ihre Gewinne zu versteuern hat. An die Anteilseigner ausgeschüttete Gewinne unterliegen dann der Abgeltungssteuer oder aber sind zu 60 % in die steuerliche Bemessungsgrundlage einzubeziehen, sofern es sich bei dem Anteilseigner um eine natürliche Person handelt. Werden die Anteile jedoch nicht direkt von der natürlichen Person, sondern vielmehr durch zwischengeschaltete Kapitalgesellschaften gehalten, vereinnahmen diese die Dividenden ohne Steuerbelastung – abgesehen von pauschalierten nicht abzehbaren Betriebsausgaben von 5 % der Dividende, die der Steuervereinfachung geschuldet sind. Die Steuerfreiheit gilt unabhängig davon, ob es sich um eine in- oder ausländische Kapitalgesellschaft handelt.

Gleichwohl hat die ausschüttende Gesellschaft auch von an Kapitalgesellschaften gezahlten Dividenden Kapitalertragsteuer einzubehalten und an das Finanzamt abzuführen. Ist der Empfänger eine unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaft, kann diese die einbehaltene Kapitalertragsteuer in voller Höhe im Rahmen ihrer Körperschaftsteuerveranlagung anrechnen. Bei im Ausland ansässigen Kapitalgesellschaften ohne inländische Betriebsstätte kommt dem Kapitalertragsteuerabzug jedoch grundsätzlich eine den deutschen Steueranspruch abgeltende Wirkung zu. Eine Erstattung der einbehaltenen Steuer ist nur im Falle einer im EU-/EWR-Ausland ansässigen Körperschaft mit einer Mindestbeteiligung von 10 % bzw. nach den einschlägigen Vorgaben des anzuwendenden Doppelbesteuerungsabkommens möglich.

Mit Urteil vom 20.10.2011 (Rs. C-284/09, BB 2011, S. 2910) entschied der EuGH, dass diese Abgeltungswirkung der Kapitalertragsteuer bei ausländischen Dividendenempfängern mit Streubesitzbeteiligungen, d. h. bei Beteiligungen von weniger als 10 %, eine nicht zu rechtfertigende Diskriminierung darstellt. Der deutsche Gesetzgeber ist somit gehalten, die nationalen Regeln so anzupassen,

dass in- und ausländische Dividendenempfänger gleich behandelt werden. Zwei Wege führen dabei zum Ziel: entweder werden auch die ausländischen Dividendenempfänger von der Kapitalertragsteuer entlastet oder die inländischen werden wie die ausländischen Dividendenempfänger mit Kapitalertragsteuer belastet.

Den letzteren Weg empfahl der Bundesrat im Juli 2012 in seiner Stellungnahme zum Jahressteuergesetz 2013: die Steuerfreiheit für Streubesitzdividenden sollte grundsätzlich rückwirkend ab dem Veranlagungszeitraum 2012 entfallen. Die Begründung: Bei alternativer Ausdehnung der Steuerfreiheit auf ausländische Unternehmen wären hohe Steuerausfälle zu erwarten.

Der Vorschlag erntete deutliche Kritik aus der Wirtschaft, die eine Benachteiligung des Wirtschaftsstandorts Deutschland befürchtete. Und die Fachwelt machte steuersystematische Bedenken geltend. Dividenden könnten dann nicht mehr steuerfrei durch Kapitalgesellschaften durchgeleitet werden, die zwischen der erwirtschaftenden (den Gewinn versteuernden) Kapitalgesellschaft und der (die Dividende versteuernden) natürlichen Person als Anteilseigner stehen, sondern würden vielmehr auf jeder Stufe ein Stück weit durch die Besteuerung aufgezehrt werden.

Zwar hat der Bundestag den Vorschlag des Bundesrats bislang nicht im JStG 2013 umgesetzt. Jedoch verweigerte der Bundesrat am 23.11.2012 die erforderliche Zustimmung zum Gesetz, u. a. wegen der Nichtberücksichtigung seines Vorschlags zu Erträgen aus Streubesitzbeteiligungen (siehe dazu auch S. 4). Das Thema ist somit Verhandlungsmasse in einem Vermittlungsverfahren, in dem nach den Regeln der Politik vielerlei Interessen einfließen werden.

Da ist auch die Gesetzesinitiative der Bundesregierung derzeit nur ein schwacher Trost, die sich der geäußerten Kritik angenommen und mit der Vorlage des Gesetzentwurfs zur Besteuerung von Streubesitzdividenden den

ersten Weg beschritten hat. Nach dieser Vorlage soll die einbehaltene Kapitalertragsteuer bei Streubesitzdividenden, die von einer inländischen Kapitalgesellschaft an Körperschaften im EU-/EWR-Ausland gezahlt werden, auf Antrag erstattet werden. Die Bundesregierung erkennt zwar die deutliche finanzielle Belastung aus dieser Regelung, nimmt dies aber zugunsten der Systemgerechtigkeit in Kauf.

Derzeit ist also offen, ob nach den Vorschlägen des Finanzausschusses des Bundesrats vom 13.11.2012 ab 2013 Streubesitzerträge steuerpflichtig werden oder aber nach Abschluss des Vermittlungsverfahrens zum JStG 2013 doch noch das von der Bundesregierung angestoßene Gesetzgebungsverfahren weiterverfolgt wird.

Letztlich gilt: Steuersystematik hat ihren Preis. Eine Steuergesetzgebung nach Kassenlage mag vielleicht kurzfristig aus Sicht des Fiskus sinnvoll erscheinen. Bereits mittelfristig zeigt sich jedoch, dass ein Steuersystem löchrig wie ein Schweizer Käse nichts wert ist und ein nicht zu durchschauender Steuerwirrwarr entsteht. Dies wird schnell zum Thema für nationale Gerichte und eventuell auch wieder für den EuGH. Insofern ist zu hoffen, dass sich die Bundesregierung durchsetzt.



**Catleen Plischke**  
Steuerberaterin und Partnerin bei  
Ebner Stolz Mönning Bachem in Leipzig



■ STEUERRECHT

**Gesetzgebung**

JStG 2013 und Unternehmensteuerreformgesetz im Vermittlungsausschuss	4
Einkommensteuer-Änderungsrichtlinien 2012	6

**Unternehmensbesteuerung**

Erstmalige Anwendung der neuen steuerlichen Herstellungskostenuntergrenze modifiziert	7
Unentgeltliche Übertragung eines Mitunternehmeranteils bei gleichzeitiger Ausgliederung von Sonderbetriebsvermögen	8
Übertragung eines Wirtschaftsguts nebst Verbindlichkeiten aus dem Sonderbetriebs- in das Gesamthandsvermögen	8
Forderungsverzicht gegen Besserungsvereinbarung bei Abtretung der Besserungsanwartschaft	9
Zeitpunkt der Bildung einer Rückstellung für hinterzogene Steuern	9
Keine Rückstellung für Dienstleistungsgutscheine im Ausgabejahr	10
Pensionszusage an einen bereits 62-jährigen Gesellschafter-Geschäftsführer	10
Beginn der Gewerbesteuerpflicht einer Personengesellschaft	10
Grunderwerbsteuerbefreiung bei Verschmelzung innerhalb der Verbleibensfrist	11
Vertrauensschutz in den Fortbestand einer steuerrechtlichen Regelung	11

**Arbeitnehmerbesteuerung**

12

**Umsatzsteuer**

Geschäftsveräußerung i.S.v. § 1 Abs. 1a UStG bei Vermietung wesentlicher Grundlagen auf unbestimmte Zeit	14
Umsatzsteuerberichtigung wegen Uneinbringlichkeit einer Forderung	15
Umsatzsteuerpflichtige Leistungen durch Portfolioverwaltung	15
EuGH: Umsatzsteuerbefreiung für mit Grundstücksvermietung zusammenhängende Dienstleistungen	16
Gemischt-genutzte Gebäude: Aufteilung der Vorsteuer nicht zwingend nach dem Umsatzschlüssel	16
Vorsteuerabzug bei Betriebsausflügen	17

**Erbschaftsteuer**

17

**Besteuerung von Privatpersonen**

Gewerblicher Grundstückshandel durch Zurechnung der Verkäufe von Personengesellschaften	18
Kinderbetreuungskosten eines zweisprachig geführten Kindergartens abziehbar	18
Berücksichtigung des Anspruchs auf Kindergeld bei Familienleistungsausgleich	19
Steuerbegünstigte Handwerkerleistung auch bei Arbeiten teilweise auf öffentlichem Straßenland	19
Flankenschutzbeamte muss man nicht in die Wohnung lassen	20

**Internationales Steuerrecht**

20

■ WIRTSCHAFTSPRÜFUNG

ESMA veröffentlicht gemeinsame Prüfungsschwerpunkte 2013	22
Entfristung des Überschuldungsbegriffs beschlossen	22
Mit dem Schutzschirmverfahren aus der Insolvenz	22
Anforderungen an die Ordnungsmäßigkeit und Sicherheit IT-gestützter Konsolidierungsprozesse	23

■ ZIVILRECHT

26

■ UNTERNEHMENSBERATUNG

29

## GESETZGEBUNG

# JStG 2013 und Unternehmensteuerreformgesetz im Vermittlungsausschuss

Sowohl das Jahressteuergesetz 2013 (JStG 2013) als auch das Gesetz zur Änderung und Vereinfachung der Unternehmensbesteuerung und des steuerlichen Reisekostenrechts (kurz Unternehmenssteuerreformgesetz), die beide am 25.10.2012 vom Bundestag beschlossen wurden, haben am 23.11.2012 nicht die erforderliche Zustimmung des Bundesrats erhalten. Zu beiden Gesetzgebungsverfahren wurde der Vermittlungsausschuss angerufen, um einen im Bundestag und im Bundesrat mehrheitsfähigen Kompromiss zu erarbeiten.

Die Entscheidung des Bundesrats, zu den Gesetzen das Vermittlungsverfahren einzuleiten, beruht auf den Empfehlungen des Finanzausschusses des Bundesrats vom 13.11.2012. Darin werden zum JStG 2013 19 Gründe genannt, warum dieses Gesetz in der derzeitigen Form abzulehnen sein soll. Insbesondere kritisiert der Finanzausschuss, dass die bereits im Juli 2012 vorgebrachten Vorschläge des Bundesrats bislang nicht im Gesetzgebungsverfahren aufgegriffen wurden und empfiehlt u. a. folgende Modifikationen des JStG 2013:

- ▶ Aufnahme von erbschaftsteuerlichen Regelungen, durch die die Inanspruchnahme von Begünstigungen bei Übertragung von Betriebsvermögen durch sog. Cash-GmbHs vermieden wird; allerdings sieht der Finanzausschuss davon ab, einen konkreten Wortlaut zu unterbreiten.
- ▶ Ausnahme der Streubesitzdividenden und Gewinne aus der Veräußerung von Streubesitzbeteiligungen (Beteiligungen von weniger als 10 % des Grund- oder Stammkapitals), die nach dem 31.12.2012 erzielt werden, aus der Steuerbefreiung gemäß § 8b KStG (§ 8b Abs. 4 KStG-E). Bei Anteilen, die vor dem 1.1.2013 erworben wurden, soll der Veräußerungsgewinn steuerpflichtig sein, soweit dieser den gemeinen Wert zum 31.12.2012

übersteigt. Sich hieraus ergebende Folgeänderungen sind im Körperschaftsteuer-, im Investmentsteuer- und im Umwandlungssteuergesetz vorgesehen.

**Hinweis:** Die Besteuerung von Erträgen aus Streubesitzbeteiligungen schlug der Bundesrat bereits im Juli 2012 vor. Dies blieb jedoch im bisherigen Gesetzgebungsverfahren zum JStG 2013 unberücksichtigt. Als Reaktion auf die massive Kritik aus Wirtschaft und Wissenschaft legte die Bundesregierung am 31.10.2012 als Gegenentwurf den Entwurf eines Gesetzes zur Umsetzung des EuGH-Urteils vom 20.11.2011 in der Rechtssache C-284/09 vor, der die Steuerfreistellung von Streubesitzdividenden, die von einer inländischen Kapitalgesellschaft an Körperschaften im EU-IJWR-Ausland gezahlt werden, unter bestimmten Voraussetzungen vorsieht. Man darf gespannt sein, welcher Entwurf sich letztlich durchsetzen wird, wobei die Bundesregierung offenbar wegen des gleichfalls beim Bundesrat liegenden Steuerabkommens mit der Schweiz zu Zugeständnissen bereit sein dürfte.

- ▶ Beschränkung der Steuerbefreiung gemäß § 8b Abs. 1 KStG bzw. der teilweisen Steuerbefreiung gemäß § 3 Nr. 40 Buchst. d EStG bei Dividendenerträgen aus hybriden Finanzierungen, soweit diese bei der leistenden Körperschaft nicht als Betriebsausgaben abziehbar sind (§ 8b Abs. 1 Satz 2 KStG-E, § 3 Nr. 40 Buchst. d Satz 2 EStG-E) und die Bezüge nach dem Tag des Beschlusses über das Vermittlungsergebnis im Bundestag zufließen.
- ▶ Beschränkung der Ausnahmeregelungen zu den Steuerbefreiungen gemäß § 8b KStG und § 3 Nr. 40 EStG auf Kreditinstitute und Finanzdienstleistungsinstitute (Herausnahme von Finanzunternehmen im Sinne des KWG, § 8b Abs. 7 EStG-E) bei Anteilen, die nach dem Tag des Beschlusses über das Vermittlungsergebnis im Bundestag erworben werden.



- ▶ Ausweitung der steuerlichen Grundsätze der Wertpapierleihe gemäß § 8b Abs. 10 KStG auf Personengesellschaften, ohne einen konkreten Wortlautvorschlag.
- ▶ Gesetzliche Klarstellung, wonach die in § 50d Abs. 8 und 9 EStG enthaltenen Regelungen zur Verhinderung unversicherter Einkünfte bei grenzüberschreitenden Betätigungen in allen offenen Fällen nebeneinander anwendbar sind (§ 50d Abs. 9 Satz 3 EStG-E).
- ▶ Zuordnung von Sondervergütungen an einen Mitunternehmer zum Unternehmensgewinn für Zwecke der Anwendung eines Doppelbesteuerungsabkommens (§ 50d Abs. 10 EStG-E) in allen Fällen, in denen die Einkommensteuer oder Körperschaftsteuer noch nicht bestandskräftig festgesetzt ist.
- ▶ Sicherstellung des Besteuerungsrechts Deutschlands sowohl am Veräußerungsgewinn als auch an den laufenden Einkünften bei Übertragung oder Überführung von Wirtschaftsgütern oder Kapitalgesellschaftsanteilen i.S.d. § 17 EStG auf eine gewerblich geprägte Personengesellschaft

*Weiterhin drohen Steuerverschärfungen durch das JStG 2013.*

mit im Ausland ansässigen Gesellschaftern durch Nichtanwendung entgegenstehender Bestimmungen eines Doppelbesteuerungsabkommens (§ 50i EStG-E); anzuwenden auf Veräußerungen oder Entnahmen nach dem Tag der Gesetzesverkündung bzw. bei laufenden Einkünften in allen noch nicht bestandskräftig festgesetzten Fällen.

- ▶ Verschärfung der Regelungen zur Aufteilung der Werbungskosten bei Investmentfonds (§ 3 Abs. 3 InvStG-E) in Geschäftsjahren, die nach dem 31.12.2013 beginnen.
- ▶ Im Falle einer Umwandlung oder Einbringung Ausschluss des Ausgleichs oder der Verrechnung von Gewinnen des übertragenden Rechtsträgers im Rückwirkungszeitraum mit Verlusten des übernehmenden Rechtsträgers (§ 2 Abs. 4 Sätze 3 und 4 UmwStG-E), wenn die Umwandlung oder Einbringung ab dem Tag nach der dritten Lesung des Bundestags zur Eintragung beim Handelsregister angemeldet wurde bzw. mangels Eintragungserfordernis das wirtschaftliche Eigentum an den eingebrachten Wirtschaftsgütern ab

dem Tag nach der dritten Lesung des Bundestags übergegangen ist.

- ▶ Einschränkung der Möglichkeit der Buchwertfortführung bei Einbringung in eine Kapitalgesellschaft und bei Anteilstausch, soweit neben der Gewährung von Gesellschaftsrechten keine sonstige Gegenleistung gewährt wird (§ 20 Abs. 2 Satz 3 Nr. 4, § 21 Abs. 1 Satz 2 UmwStG-E) und die Anmeldung der Einbringung zur Eintragung im Handelsregister nach dem 31.12.2012 bzw. bei kalenderjahrabweichendem Wirtschaftsjahr nach Ablauf des ersten nach dem 31.12.2012 endenden Wirtschaftsjahr erfolgt.
- ▶ Regelung eines zusätzlichen grunderwerbsteuerlichen Erwerbsfalls, durch den auch Erwerbsvorgänge nach dem 31.12.2012 mit sog. Real Estate Transfer Tax-Blocker-Strukturen (RETT-Blocker) der Besteuerung unterworfen werden (§ 1 Abs. 3a GrEStG-E).

Folgende Regelungen sollen laut Finanzausschuss des Bundesrats aus dem derzeitigen Gesetz gestrichen werden:

- ▶ Ausdehnung der Umkehrung der Umsatzsteuerschuldnerschaft auf inländische Strom- und Gaslieferungen.
- ▶ Verkürzung der zehnjährigen Aufbewahrungsfristen um zwei bzw. drei Jahre.

Die Kritik des Finanzausschusses des Bundesrats am Unternehmenssteuerreformgesetz fokussiert sich darauf, dass die Maßnahmen haushaltsneutral geregelt werden sollen. Der Finanzausschuss schlägt deshalb einen Pauschbetrag für Verpflegungsmehraufwand von 9 Euro bei mehr als zehnstündiger Abwesenheit (anstelle der im Gesetzentwurf vorgesehenen 12 Euro) vor, der bei mehrtätiger Auswärtstätigkeit auch für den An- und Abreisetag gelten soll. Zudem soll auf die Erweiterung des unbeschränkten Verlustrücktrags von derzeit 511.500 Euro bzw. 1.023.000 Euro bei zusammenveranlagten Ehegatten auf 1.000.000 Euro bzw. 2.000.000 Euro verzichtet werden. Interessanterweise stimmt der Wirtschaftsausschuss dem Gesetz zu.

# Einkommensteuer-Änderungsrichtlinien 2012

Die Bundesregierung beschloss am 31.10.2012 die Einkommensteuer-Änderungsrichtlinien 2012 (EStÄR 2012). Damit die darin enthaltenen neuen Anweisungen für die Finanzverwaltung bindend werden, bedarf es noch der Zustimmung des Bundesrates. Diese wird voraussichtlich am 14.12.2012 erfolgen.

Für die Praxis ergeben sich folgende wesentliche Neuerungen:

- ▶ **Dachintegrierte Photovoltaikanlagen** sind wie selbständige bewegliche Wirtschaftsgüter zu behandeln (R 4.2 Abs. 3 Satz 4 EStÄR 2012). Der **private Stromverbrauch** bei dem gewerblichen Betrieb einer Photovoltaikanlage stellt keine private Verwendung der Anlage, sondern eine Sachentnahme des produzierten Stroms dar (R 4.3 Abs. 4 Satz 2 EStÄR 2012).
  - ▶ Eine **Bilanzänderung**, z.B. wegen anderweitiger zulässiger Ausübung eines Bewertungswahlrechts, ist nur dann möglich, wenn sie in einem engen zeitlichen und sachlichen Zusammenhang mit einer Bilanzberichtigung steht und soweit die Auswirkung der Bilanzberichtigung auf den Gewinn reicht. Sowohl die Bilanzberichtigung als auch die Bilanzänderung beziehen sich bei Mitunternehmenschaften auf die Gesamthands-, Ergänzungs- und Sonderbilanz. So wird erläuternd ausgeführt, dass z. B. eine Bilanzberichtigung in der Gesamthandsbilanz eine Bilanzänderung in der Ergänzungs- oder Sonderbilanz des oder der Mitunternehmer zulässt (R 4.4. Abs. 2 Satz 6 EStÄR 2012).
  - ▶ Von der Europäischen Kommission festgesetzte **Geldbußen bei Verstößen gegen das Wettbewerbsrecht** unterliegen in voller Höhe dem Betriebsausgabenabzugsverbot (R 4.13 Abs. 3 Satz 4 EStÄR 2012).
  - ▶ Ist eine **Rückstellung für handelsbilanzielle Zwecke** mit einem geringeren Wert anzusetzen als der sich für die Steuerbilanz gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 3a EStG ergebende, darf dennoch in der Steuerbilanz die Rückstellung maximal mit dem handelsbilanziellen Wert ausgewiesen werden.
- Dies gilt explizit nicht für Pensionsrückstellungen (R 5.7 Abs. 1 Satz 2 EStÄR 2012).
- ▶ Trotz Betriebsausgabenabzugsverbot ist in der Steuerbilanz eine **Gewerbesteuer-rückstellung** zu bilden. Dadurch verursachte Gewinnauswirkungen sind außerbilanziell zu neutralisieren (R 5.7 Abs. 1 Satz 3 EStÄR 2012).
  - ▶ **Angemessene Kosten der allgemeinen Verwaltung** sowie angemessene Aufwendungen für soziale Einrichtungen des Betriebs, für freiwillige soziale Leistungen und für die betriebliche Altersversorgung sind bei der Ermittlung der Herstellungskosten für steuerbilanzielle Zwecke künftig zwingend zu berücksichtigen (R 6.3 Abs. 1 EStÄR 2012, siehe dazu ausführlich S. 7).
  - ▶ Das handelsrechtliche Bewertungswahlrecht für **Fremdkapitalzinsen** gilt auch für die steuerliche Gewinnermittlung. Werden Fremdkapitalzinsen für handelsbilanzielle Zwecke in die **Herstellungskosten** einbezogen, gilt dies auch für die Steuerbilanz (R 6.3 Abs. 5 EStÄR 2012).
  - ▶ Die **Rücklage für eine Ersatzbeschaffung** gemäß R 6.6 Abs. 4 Satz 1 EStR ist grundsätzlich am Schluss des ersten auf ihre Bildung folgenden Wirtschaftsjahres gewinnerhöhend aufzulösen. Die Frist wird jedoch auf vier Jahre verlängert, wenn die Rücklage auf Grund des Ausscheidens von Grund und Boden oder Gebäuden i.S.d. § 6b Abs. 1 Satz 1 EStG gebildet wurde. Bei neu hergestellten Gebäuden beträgt die Frist sogar sechs Jahre. In anderen Fällen kann die Frist auf bis zu vier Jahre verlängert werden, wenn glaubhaft gemacht wird, dass die Ersatzbeschaffung noch ernstlich geplant ist (R 6.6 Abs. 4 Sätze 4 und 5 EStÄR 2012).
  - ▶ Die **außerplanmäßige Abschreibung** auf das Vorratsvermögen in der Handelsbilanz ist nicht zwingend in der Steuerbilanz durch eine Teilwert-Abschreibung nachzuvollziehen (R 6.8 Abs. 1 Satz 3 EStÄR 2012).
  - ▶ Die Anwendung der **Last-in-first-out-Methode** (Lifo-Methode) in der Steuerbilanz setzt nicht voraus, dass auch in der Handelsbilanz nach dieser Methode bewertet wird (R 6.9 Abs. 1 Satz 2 EStÄR 2012).
- ▶ **Eigene Beiträge des Kindes zur Basis-kranken- und gesetzlichen Pflegeversicherung** können als Vorsorgeaufwendungen im Rahmen des Sonderausgabenabzugs der Eltern berücksichtigt werden, wenn diese das Kind durch Bar- oder Sachleistungen unterstützen. Ob das Kind über eigene Einkünfte verfügt, ist insoweit ohne Bedeutung. Allerdings können die Versicherungsbeiträge nur einmal als Vorsorgeaufwendungen berücksichtigt werden – entweder bei den Eltern oder bei dem Kind (R 10.4 EStÄR 2012).
  - ▶ Eltern können **Schulgeldzahlungen** auch dann nach § 10 Abs. 1 Nr. 9 EStG abziehen, wenn das unterhaltsberechtignte Kind selbst Vertragspartner der Schule ist (R 10.10 Abs. 1 EStÄR 2012). Zu den abziehbaren Sonderausgaben gehören u. a. Schulgeldzahlungen für den Besuch einer im EU-/EWR-Raum belegenen Bildungseinrichtung, der mit dem „International Baccalaureate“ abschließen soll (R 10.10 Abs. 2 EStÄR 2012).
  - ▶ **Verluste des Erblassers** können im Todesjahr nur mit seinen positiven Einkünften ausgeglichen werden. Ein verbleibender Verlust kann nicht bei der Veranlagung des Erben berücksichtigt werden. Wird der Erblasser mit seinem Ehegatten im Todesjahr zusammen veranlagt, können Verluste des verstorbenen Ehegatten verrechnet werden. Erfolgte auch im Vorjahr eine Zusammenveranlagung ist ein Verlustrücktrag möglich. Bei getrennter Veranlagung des Erblassers und seines Ehegatten kommt hingegen die Berücksichtigung von Verlusten des Erblassers nur im Rahmen seiner Veranlagung für das Todesjahr und das Vorjahr in Betracht. Diese Regelungen gelten grundsätzlich für alle steuerlichen Verluste des Erblassers mit Ausnahme der Verluste gemäß § 15a und 15b EStG (R 10d Abs. 9 EStÄR 2012).
  - ▶ Grundsätzlich ist bei als außergewöhnliche Belastung anzuerkennenden **Krankheitskosten** die Zwangsläufigkeit der Kosten durch einen Nachweis, z. B. in

Form der ärztlichen Verordnung, zu belegen. Bei einer Augen-Laser-Operation ist jedoch ein amtsärztliches Attest nicht erforderlich. Bei andauernder Erkrankung mit anhaltendem Verbrauch von Medikamenten reicht die einmalige Vorlage einer Verordnung. Bei Sehhilfen genügt es, wenn die Notwendigkeit in der Vergangenheit durch einen Augenarzt festgestellt wurde und in der Folgezeit die Sehschärfenbestimmung durch einen Augenoptiker

erfolgt. Als Nachweis der angefallenen Krankheitsaufwendungen kann die Erstattungsmittelung der privaten Krankenversicherung oder der Beihilfebescheid dienen, wobei aber Zwangsläufigkeit, Notwendigkeit und Angemessenheit nicht erstatteter Aufwendungen weiterhin vom Steuerpflichtigen auf Verlangen der Finanzbehörde nachzuweisen sind (R 33.4 Abs. 1 EStÄR 2012).

**Hinweis:** Grundsätzlich gelten die Anweisungen ab dem Veranlagungszeitraum 2012. Soweit sie lediglich eine Erläuterung der Rechtslage darstellen, sind die Richtlinien auch in früheren Veranlagungszeiträumen anzuwenden.

## UNTERNEHMENSBESTEUERUNG

---

# Erstmalige Anwendung der neuen steuerlichen Herstellungskostenuntergrenze modifiziert

Die Bundesregierung beschloss am 31.10.2012 die Einkommensteuer-Änderungsrichtlinien 2012 (EStÄR 2012). Damit wird, wie bereits im Entwurf der Richtlinien vorgesehen, die steuerliche Herstellungskostenuntergrenze angehoben (wir berichteten bereits im novus Oktober 2012, S. 9). Das Bewertungswahlrecht für angemessene Kosten der allgemeinen Verwaltung sowie angemessene Aufwendungen für soziale Einrichtungen des Betriebs, für freiwillige soziale Leistungen und für die betriebliche Altersversorgung entfällt. Stattdessen sind diese Kosten zwingend bei der Bewertung von hergestellten Wirtschaftsgütern mit einzubeziehen.

Allerdings kommt es entgegen der bisher geplanten Regelung nicht zu einer rückwirkenden Anwendung. Die neue Herstellungskostenuntergrenze soll erst für Wirtschaftsgüter gelten, mit deren Herstellung ab Veröffentlichung der EStÄR 2012 im Bundessteuerblatt begonnen wird.

**Hinweis:** Damit die EStÄR 2012 in Kraft treten, ist noch die Zustimmung des Bundesrats erforderlich, der voraussichtlich am 14.12.2012 hierüber entscheiden wird. Mit der Veröffentlichung im Bundessteuerblatt ist bis Ende des Jahres zu rechnen – ein konkreter Termin ist derzeit nicht bekannt. Gegebenenfalls ist

die vorgesehene Änderung daher bereits für Zwecke der Steuerbilanz zum 31.12.2012 zu berücksichtigen.

Zur zutreffenden Ermittlung der steuerlichen Herstellungskosten sind unter Umständen umfangreiche Anpassungen der betriebsinternen Kostenrechnungssysteme, Kalkulationen etc. erforderlich.

## Unentgeltliche Übertragung eines Mitunternehmeranteils bei gleichzeitiger Ausgliederung von Sonderbetriebsvermögen

Wird ein Teil eines Mitunternehmeranteils unentgeltlich übertragen, sind vom Übernehmer die Buchwerte fortzuführen, so dass die Übertragung für den bisherigen Mitunternehmer steuerneutral erfolgt. Damit verbunden werden kann auch eine Übertragung von Sonderbetriebsvermögen; notwendig für die Steuerneutralität ist dies indessen nicht. Wird hingegen der gesamte Mitunternehmeranteil unentgeltlich übertragen, muss für die Steuerneutralität des Vorgangs neben dem Mitunternehmeranteil auch das gesamte funktional wesentliche Sonderbetriebsvermögen auf den Übernehmer übergehen, das am Tag der Übertragung zum Betriebsvermögen gehört (§ 6 Abs. 3 Satz 1 EStG).

Der BFH führt hierzu mit Urteil vom 2.8.2012 (Az. IV R 41/11, BB 2012, S. 2811) zunächst aus, dass die mit der Übertragung des Gesellschaftsanteils zeitgleich erfolgende Veräußerung oder Übertragung von funktional wesentlichem Sonderbetriebsvermögen auf einen Dritten oder die Überführung in ein

anderes Betriebsvermögen des bisherigen Mitunternehmers grundsätzlich der Steuerneutralität entgegen steht, so dass die gesamten auf den Mitunternehmeranteil entfallenden stillen Reserven aufzudecken sind. Allerdings räumt das Gericht hiervon eine Ausnahme ein, wenn die Übertragung auf einen Dritten oder die Überführung in ein anderes Betriebsvermögen des bisherigen Mitunternehmers gemäß § 6 Abs. 5 EStG zum Buchwert stattfindet.

Im Streitfall wurde der Mitunternehmeranteil unentgeltlich übertragen und zeitgleich ein Grundstück aus dem Sonderbetriebsvermögen des bisherigen Mitunternehmers unentgeltlich in das Gesamthandsvermögen einer anderen Mitunternehmerschaft überführt, an der der bisherige Mitunternehmer zu 100 % beteiligt war. Da diese Übertragung gemäß § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 2 EStG zum Buchwert erfolgte, steht sie, so der BFH, der steuerneutralen Übertragung des Mitunternehmeranteils nicht entgegen. Denn zwi-

schen den beiden Begünstigungen gemäß § 6 Abs. 3 und Abs. 5 EStG vermag der BFH keinen Vorrang zu erkennen. Vielmehr stehen beide Regelungen gleichberechtigt nebeneinander und sind somit beide zu gewähren.

**Hinweis:** Diese der bisherigen Ansicht der Finanzverwaltung (BMF-Schreiben vom 3.3.2005, BStBl. I 2005, S. 458, Rz. 6 und 7) widersprechende Rechtsprechung ermöglicht mehr Flexibilität bei der unentgeltlichen Übertragung von Mitunternehmeranteilen, insbesondere im Rahmen der Unternehmensnachfolge. Oftmals ist es nämlich der Wunsch des Übertragenden, zwar den Nachfolger durch Übertragung des Gesellschaftsanteils in das Unternehmen einzubinden, aber dennoch Sonderbetriebsvermögen, klassischerweise Grundstücke, die an die Gesellschaft vermietet werden, zurück zu behalten, um sich weiterhin eine Einkunftsquelle zu sichern.

## Übertragung eines Wirtschaftsguts nebst Verbindlichkeiten aus dem Sonderbetriebs- in das Gesamthandsvermögen

Wird ein Wirtschaftsgut samt der damit in Zusammenhang stehenden Verbindlichkeiten aus dem Sonderbetriebsvermögen in das Gesamthandsvermögen übertragen, liegt eine teilentgeltliche Übertragung vor, da die Übernahme der Verbindlichkeit der Zahlung eines Entgelts gleichsteht.

Der BFH hatte in seinem Urteil vom 19.9.2012 (Az. IV R 11/12, BB 2012, S. 2685) darüber zu befinden, ob entsprechend dem entgeltlichen Teil eine Gewinnrealisierung in Höhe der Differenz zwischen der übernommenen

Verbindlichkeit und dem anteiligen Buchwert erfolgt. So entschied zumindest in erster Instanz das Finanzgericht mit Verweis auf die sog. Trennungstheorie der Finanzverwaltung (BMF-Schreiben vom 8.12.2011, Az. IV C 6-S 2241/10/10002, BStBl. I 2012, S. 1279, II.3.a).

Zu einem anderen Ergebnis kommt jedoch der BFH und verneint die Realisierung der stillen Reserven, solange das Entgelt in Form der übernommenen Verbindlichkeit den gesamten Buchwert des Wirtschaftsgutes nicht übersteigt.

**Hinweis:** Der BFH argumentiert, dass die Trennungstheorie nur im Entnahmefall anzuwenden ist. Da das Wirtschaftsgut jedoch nicht den Bereich des Betriebsvermögens verlassen hat, ist im Streitfall keine Entnahme gegeben, auch wenn § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG explizit die unentgeltliche Übertragung aus dem Sonderbetriebsvermögen eines Mitunternehmers in das Gesamthandsvermögen der Gesellschaft benennt. Laut BFH ist die Regelung des § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG als Bewertungsvorschrift zu verstehen. Sie sagt nichts darüber aus, ob ein Entnahmefall vorliegt.



## Forderungsverzicht gegen Besserungsvereinbarung bei Abtretung der Besserungsanwartschaft

Mit Urteil vom 12.7.2012 (Az. I R 23/11, DStR 2012, S. 2058) befasste sich der BFH mit einer Variante des Forderungsverzichts eines GmbH-Gesellschafters gegen Besserungsvereinbarung, wodurch letztlich der Untergang ungenutzter Verlustvorträge vermieden werden sollte.

Im Streitfall führte der krisenbedingte Forderungsverzicht des Gesellschafters einer GmbH gegen Besserungsschein zunächst zu einer Gewinnerhöhung, die mangels Werthaltigkeit der Forderung auch nicht als Einlage zu neutralisieren war. Die Gewinnerhöhung wirkte sich wegen Verrechnung mit beste-

henden Verlustvorträgen nicht steuererhöhend aus. Darauf folgend veräußerte der Gesellschafter seine Anteile an der GmbH. Dies war als sog. Mantelkauf zu werten und führte nach früherer Rechtslage zum Untergang noch bestehender steuerlicher Verlustvorträge. Im Anschluss an die Verschmelzung einer anderen Kapitalgesellschaft auf die GmbH trat der Besserungsfall ein, so dass die Forderung wieder auflebte und als Verbindlichkeit einzubuchen war. In entsprechender Höhe wurden Betriebsausgaben erfasst. Der ehemalige Gesellschafter veräußerte schließlich die Besserungsanwartschaft an den neuen Gesellschafter, der den Rückzahlungsbetrag erhielt.

Der BFH urteilte, dass der Betriebsausgabenabzug infolge des Wiederauflebens der Verbindlichkeit zu berücksichtigen ist. Entgegen der Auffassung der Finanzverwaltung (BMF-Schreiben vom 2.12.2003, BStBl. I 2003, S. 648) steht dem nicht die frühere Verlustnutzungsbeschränkung entgegen.

**Hinweis:** Zwar erging die Entscheidung zur früher geltenden Verlustnutzungsbeschränkung. Es sind jedoch keine Gründe ersichtlich, warum das Gericht unter Beachtung der aktuellen Verlustnutzungsbeschränkung gemäß § 8c KStG zu einem anderen Ergebnis kommen sollte.

## Zeitpunkt der Bildung einer Rückstellung für hinterzogene Steuern

Eine Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten ist sowohl handels- als auch steuerrechtlich zu bilden, wenn eine betrieblich veranlasste, aber ungewisse Verpflichtung gegenüber einem Dritten mit hinreichender Wahrscheinlichkeit entsteht und zu einer Inanspruchnahme führen wird. Die Rückstellung ist in die Bilanz einzustellen, wenn sie bis zum Bilanzstichtag wirtschaftlich verursacht wurde.

Diese allgemeinen Grundsätze führten den BFH zu dem Ergebnis, dass eine Rückstellung für hinterzogene Mehrsteuern erst zu dem Bilanzstichtag gebildet werden darf, zu dem mit der Aufdeckung der Steuerhinterziehung gerechnet werden musste (Urteil vom 22.8.2012, Az. X R 23/10, DStR 2012, S. 2114).

**Hinweis:** Eine Rückstellung war im Streitfall frühestens mit der Beanstandung einer bestimmten Sachbehandlung durch den Außenprüfer möglich, weswegen der Steuerpflichtige ernsthaft mit einer anhand dessen quantifizierbaren Steuernachforderung rechnen musste. Auch die eigene Kenntnis des Steuerpflichtigen von der Steuerhinterziehung reicht nicht aus.

Die Rückstellungsbildung erfordert eine hinreichend wahrscheinliche Inanspruchnahme.



## Keine Rückstellung für Dienstleistungsgutscheine im Ausgabejahr

Werden an Kunden Gutscheine über einen bestimmten Betrag ausgegeben, die diesen einen Preisnachlass für künftige Dienstleistungen gewähren, darf laut Urteil des BFH vom 19.9.2012 (Az. IV R 45/09, DB 2012, S. 2431) im Ausgabejahr für noch nicht eingelöste Gutscheine keine Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten gebildet werden. Eine Verbindlichkeit ist im Ausgabejahr weder rechtlich entstanden noch wirtschaftlich verursacht,

da der Preisnachlass erst mit der in der Zukunft bezogenen Dienstleistung gewährt wird.

An dieser Wertung ändert sich auch nichts dadurch, dass – wie im Streitfall – die Gutscheine nur an solche Kunden ausgegeben werden, die zuvor eine Dienstleistung in Anspruch genommen haben. Denn um die Preiserminderung zu erhalten, ist erforderlich, eine weitere Dienstleistung in Anspruch zu nehmen.

**Hinweis:** Die Entscheidung erging zu Gutscheinen, die einen Preisnachlass für den Bezug künftiger Dienstleistungen – im Streitfall Friseurdienstleistungen – gewährt. Entsprechendes dürfte gelten, wenn Gutscheine für den künftigen Bezug von Waren ausgegeben werden.

## Pensionszusage an einen bereits 62-jährigen Gesellschafter-Geschäftsführer

Im Einklang mit der Rechtsprechung des BFH kommt das Thüringer FG im Fall einer Pensionszusage zugunsten eines Gesellschafter-Geschäftsführers, der zum Zeitpunkt der Zusage bereits das 62. Lebensjahr vollendet hatte, zu dem Schluss, dass Zuführungen zur Pensionsrückstellung als verdeckte Gewinnausschüttung zu werten sind (Urteil vom 16.2.2012, Az. 1 K 368/11). Der BFH setzt für

die steuerliche Anerkennung einer Pensionszusage zugunsten eines Gesellschafter-Geschäftsführers voraus, dass diese erdienbar ist. Dieses Kriterium ist nach derzeitiger Rechtsprechung dann erfüllt, wenn die Zusage vor Vollendung des 60. Lebensjahres erteilt wird.

**Hinweis:** Das FG hält es jedoch für angebracht, dass der BFH zu der Frage Stellung

nimmt, ob auch weiterhin an dieser starren Grenze festgehalten werden kann oder ob angesichts der gestiegenen Lebenserwartung und der Anhebung des Renteneintrittsalters eine Modifizierung angezeigt ist. Dazu wird der BFH im Rahmen des mittlerweile anhängigen Revisionsverfahrens (Az. I R 26/12) Gelegenheit haben.

## Beginn der Gewerbesteuerpflicht einer Personengesellschaft

Während eine Kapitalgesellschaft ab Gründung als Gewerbebetrieb gilt und somit die für Vorbereitungshandlungen anfallenden Aufwendungen gewerbesteuerlich zu berücksichtigen sind, ist sowohl bei einem Einzelunternehmen als auch bei einer Personengesellschaft zu prüfen, wann tatsächlich mit einer werbenden Tätigkeit begonnen und damit ein Gewerbebetrieb begründet wurde.

In dem Streitfall, über den der BFH mit Urteil vom 30.8.2012 (Az. IV R 54/10, DB 2012, S. 2433) zu befinden hatte, machte eine GmbH & Co. KG gewerbesteuerlich einen Verlust geltend, der durch Vorbereitungshandlungen vor Aufnahme der werbenden Tätigkeit entstanden war.

Zur Begründung eines gewerbesteuerlich anzuerkennenden Verlustes verwies die Gesellschaft auf die Regelung des § 7 Satz 2 GewStG, wodurch Personengesellschaften, soweit an ihnen keine natürlichen Personen beteiligt sind, hinsichtlich der Besteuerung eines Veräußerungsgewinns Kapitalgesellschaften gleichgestellt werden. Daraus sei ein Gleichlauf des Endes aber auch des Beginns der sachlichen Gewerbesteuerpflicht beider Gesellschaftsformen zu folgern. Der BFH bestätigte jedoch seine bisherige Rechtsprechung, wonach die sachliche Gewerbesteuerpflicht der unter § 2 Abs. 1 GewStG fallenden Gewerbebetriebe erst beginnt, wenn die Voraussetzungen eines Gewerbebetriebes erfüllt sind. Dies gilt für Personengesellschaften unabhängig von der Rechtsform ihrer Gesellschafter.

§ 7 Satz 2 GewStG regelt ausdrücklich nur die Besteuerung eines Veräußerungs- oder Aufgabegewinns. Eine erweiterte Anwendung ist auch nicht verfassungsrechtlich geboten.

**Hinweis:** Bei Personenunternehmen sollte nach Möglichkeit auf einen zeitlichen Gleichlauf des Beginns der werbenden Tätigkeit und der Vorbereitungshandlungen geachtet werden, um deren Kosten gewerbesteuermindernd vollumfänglich geltend machen zu können.

## Gründerwerbsteuerbefreiung bei Verschmelzung innerhalb der Verbleibensfrist

Eine Erbengemeinschaft brachte ein Grundstück in das Gesamthandsvermögen einer OHG ein, an der die an der Erbengemeinschaft Beteiligten in gleichem Umfang beteiligt waren. Die Grundstücksübertragung war deshalb zunächst gemäß § 6 Abs. 3 Satz 1 GrEStG von der Grunderwerbsteuer befreit. Diese Steuerbefreiung entfällt jedoch gemäß § 6 Abs. 3 Satz 2 GrEStG, soweit sich innerhalb von fünf Jahren nach dem Grundstücksübergang die Beteiligung eines OHG-Gesellschafters vermindert.

Das FG Rheinland-Pfalz hatte mit rechtskräftigem Urteil vom 3.5.2012 (Az. 4 K 1734/09, EFG 2012, S. 1689) darüber zu entscheiden, ob die Steuerbefreiung auch dann entfällt, wenn die OHG innerhalb der Verbleibensfrist auf eine GmbH verschmolzen wird. Dies hat das FG Rheinland-Pfalz verneint, weil die Verschmelzung auf die GmbH ihrerseits Grunderwerbsteuer auslöst.

**Hinweis:** Das Urteil ist rechtskräftig. Allerdings wirkt es grundsätzlich nur für die Streitparteien und ist anders als ein Urteil des BFH nicht auch in anderen, vergleichbaren Fällen bindend. Nichtsdestotrotz lässt sich daraus erkennen, dass die Rechtsprechung im Einklang mit der Fachliteratur nicht am Wortlaut der Verbleibensfrist haften bleibt, sondern diese nach Sinn und Zweck auslegt.

## Vertrauensschutz in den Fortbestand einer steuerrechtlichen Regelung

Der Erste Senat des Bundesverfassungsgerichts hat mit Beschluss vom 10.10.2012 (Az. 1 BvL 6/07) seine Rechtsprechung zur Rückwirkung von Steuergesetzen im Anschluss an mehrere Beschlüsse des Zweiten Senats vom Juli 2010 weiterentwickelt. Danach sind rückwirkende Änderungen des Steuerrechts für einen noch laufenden Veranlagungs- oder Erhebungszeitraum als Fälle unechter Rückwirkung zwar nicht grundsätzlich unzulässig, allerdings unterliegen sie besonderen Anforderungen unter den Gesichtspunkten von Vertrauensschutz und Verhältnismäßigkeit. Grundsätzlich wird das Vertrauen in den Fortbestand der Rechtslage durch die Einbringung eines Gesetzentwurfs in Frage gestellt und jedenfalls durch den endgültigen Beschluss des Deutschen Bundestages über das rückwirkende Gesetz zerstört.

Wurde eine Regelung erstmals im Vermittlungsverfahren zwischen Bundestag und Bundesrat vorgeschlagen, wird das Vertrauen in

den Fortbestand der Rechtslage laut BVerfG durch den Vorschlag des Vermittlungsausschusses beseitigt.

**Hinweis:** Die Vorlage des FG Münster betraf die Frage, ob der frühere § 36 Abs. 4 GewStG in der Fassung des Gesetzes zur Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechts vom 20.12.2001 (BGBl. I S. 3858) die Anwendung des § 8 Nr. 5 GewStG mit verfassungsrechtlich unzulässiger Rückwirkung bereits für den Erhebungszeitraum 2001 anordnet.

Dazu führt das Gericht aus, dass in Fällen, in denen der Gesetzgeber das Steuerrecht während eines laufenden Veranlagungs- bzw. Erhebungszeitraumes umgestaltet und die Rechtsänderungen auf dessen Beginn bezieht, die belastenden Wirkungen einer Enttäuschung schutzwürdigen Vertrauens verhältnismäßig sein müssen. Zwar beruhen Gewinnausschüttungen nicht zwingend auf einer besonderen Vertrauensdisposition eines

Streubesitzbeteiligten. Dennoch kann sich dieser innerhalb des Veranlagungs- bzw. Erhebungszeitraums auf sein Vertrauen in die geltende Rechtslage berufen.

**Hinweis:** Danach ist das rückwirkende Inkraftsetzen einer Vorschrift nur insoweit verfassungsgemäß, wie es den Zeitraum nach dem Vorschlag des Vermittlungsausschusses vom 11.12.2001 betrifft. Soweit hingegen bis zu diesem Termin beschlossene und zugeflossene Vorabauschüttungen erfasst werden, ist dies unvereinbar mit den Grundsätzen des Vertrauensschutzes (Art. 20 Abs. 3 GG) und deshalb verfassungswidrig.

## ARBEITNEHMERBESTEUERUNG

### Geldwerter Vorteil bei Jahreswagenrabatten

Die Rabattbesteuerung erfolgt grundsätzlich nach § 8 Abs. 3 EStG, wozu der vom Arbeitnehmer zu zahlende Preis mit dem um 4 % geminderten Endpreis zu vergleichen und hieraus der geldwerte Vorteil zu ermitteln ist, der in Höhe des jährlichen Rabattfreibetrags von 1.080 Euro steuerfrei bleibt. Endpreis in diesem Sinne ist der Angebotspreis des Arbeitgebers, zu dem er seine Waren oder Dienstleistungen fremden Letztverbrauchern im allgemeinen Geschäftsverkehr anbietet, somit unter Berücksichtigung üblicher Rabatte.

Liegt dieser Angebotspreis des Arbeitgebers über dem am Markt zu realisierenden Preis, wobei der günstigste übliche Endpreis maßgeblich ist, kann der geldwerte Vorteil auch als Differenz aus diesem Marktpreis und dem vom Arbeitnehmer zu zahlenden Preis gemäß § 8 Abs. 2 EStG ermittelt werden, dann allerdings ohne die Minderung um 4 % und ohne Berücksichtigung des Rabattfreibetrags.

Gewährt nun ein Automobilhersteller seinen Arbeitnehmern beim Erwerb eines Jahreswagens einen Rabatt, resultiert hieraus ein geldwerter Vorteil nur insoweit, als dieser Rabatt über die im allgemeinen Geschäftsverkehr üblichen Preisnachlässe hinausgeht, die auch Nichtarbeitnehmern beim Fahrzeugkauf gewährt werden. Dies entschied der BFH in zwei Urteilen vom 26.7.2012 (Az. VI R 30/09, BFH/NV 2012, S. 2047, und VI R 27/11, BFH/NV 2012, S. 2050). Er führt aus, dass zum Arbeitslohn zwar Vorteile gehören, die Arbeitnehmern dadurch zufließen, dass ihnen ihre Arbeitgeber Waren zu einem besonders günstigen Preis verkaufen. Ob allerdings der Arbeitgeber tatsächlich einen besonders günstigen, auch durch das Arbeitsverhältnis veranlassten Preis eingeräumt hat, ist durch Vergleich mit dem üblichen Preis festzustellen. Dabei handelt es sich um den um übliche Preisnachlässe geminderten üblichen Endpreis am Abgabeort im Sinne von § 8 Abs. 2 EStG.

Damit erteilt der BFH der Auffassung der Finanzverwaltung eine Absage, die bislang den Bruttolistenpreis um die Hälfte bzw. zuletzt um 80 % der üblichen Preisnachlässe gemindert hatte und mit dem vom Arbeitnehmer zu zahlenden Kaufpreis verglich, um so den geldwerten Vorteil zu ermitteln.

**Hinweis:** Diese Grundsätze dürften auch auf Arbeitnehmer anderer Branchen übertragbar sein, wenn dort – vergleichbar der Automobilbranche – Waren oder Dienstleistungen üblicherweise an Kunden, die nicht Arbeitnehmer sind, unter Abzug von Preisnachlässen angeboten werden.

### Kein Zufluss von Arbeitslohn bei Wertguthaben auf Zeitwertkonto

Vereinbaren der Arbeitgeber und der Arbeitnehmer künftig fällig werdenden Arbeitslohn nicht sofort auszuzahlen, sondern einem Zeitwertkonto gutzuschreiben, führt die Wertgutschrift grundsätzlich nicht bereits zum Zufluss von Arbeitslohn. Vielmehr ist der Zufluss erst mit der Auszahlung des Guthabens gegeben, welches während der Arbeitsfreistellung den ausfallenden Arbeitslohn ersetzt, so dass dann die Lohnversteuerung vorzunehmen ist.

Von diesem Grundsatz weicht die Finanzverwaltung jedoch ab, wenn ein Zeitwertguthaben zugunsten eines Vorstands einer AG

oder eines GmbH-Geschäftsführers gemeldet wird, weil dies nicht mit dem Aufgabenbild des Organs einer Körperschaft vereinbar sei (BMF-Schreiben vom 17.6.2009, BStBl. I 2009, S. 1286).

Das Hessische FG widerspricht nun dieser Auffassung und geht selbst im Fall eines beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführers einer GmbH nicht vom Zufluss von Arbeitslohn aus, wenn diesem ein Wertguthaben auf seinem Zeitwertkonto gutgeschrieben wird (Urteil vom 19.1.2012, Az. 1 K 250/11, EFG 2012, S. 1243). Wurde vorab eine entsprechende zivilrechtlich wirksame Verein-

barung geschlossen, ist das auf dem Zeitwertkonto angesammelte Wertguthaben vereinbarungsgemäß noch nicht fällig, so dass die sonst für beherrschende Gesellschafter-Geschäftsführer geltende Fiktion des Zuflusses von Arbeitslohn im Zeitpunkt der Fälligkeit nicht greifen kann.

**Hinweis:** Gegen die Entscheidung des FG wurde Revision beim BFH eingelegt (Az. VI R 25/12).



Der Verzicht auf Weihnachtsgeld des Gesellschafter-Geschäftsführers kann eine verdeckte Einlage darstellen.

## Verzicht auf sonstige Bezüge durch Gesellschafter-Geschäftsführer

Laut Urteilen des BFH vom 3.2.2011 (Az. VI R 4/10, DStR 2011, S. 618 und Az. VI R 66/09, DStR 2011, S. 805) liegt kein Zufluss von Arbeitslohn vor, wenn Weihnachtsgeld und eine vereinbarte Tantieme auf Grund eines Verzichts des (beherrschenden) Gesellschafter-Geschäftsführer nicht ausgezahlt wird, sofern keine Passivierung einer Gehaltsverbindlichkeit auf Ebene der Gesellschaft erfolgt. Der BFH begründet seine Auffassung damit, dass sich in diesem Falle der Verzicht auf die Auszahlung der Vergütung nicht auf das Einkommen der Gesellschaft auswirkt. Zudem bewirkt der Gesellschafter-Geschäftsführer

durch seinen Verzicht keine sein Vermögen umschichtende Einlage, sondern erleidet eine tatsächliche Vermögenseinbuße.

Die Finanzverwaltung hält hingegen an ihrer gegenteiligen Auffassung fest, wonach der Verzicht auf eine Tätigkeitsvergütungen als verdeckte Einlage zu qualifizieren ist. Damit ist ein lohnsteuerlicher Zufluss von Arbeitslohn gegeben, wenn der Gesellschafter-Geschäftsführer nach dem wirtschaftlichen Entstehen des Anspruchs auf diesen verzichtet. Maßgeblich für das wirtschaftliche Entstehen ist dabei, ob der Vergütungsanspruch

durch die bisherige Arbeitsleistung bereits erwirtschaftet ist und im Fall des unterjährigen Ausscheidens auch zu vergüten wäre (OFD Rheinland, Kurzinformation vom 12.9.2012, LSt-Außendienst Nr. 05/2012, DStR 2012, S. 2187).

**Hinweis:** Zur Frage des Vorliegens einer verdeckten Einlage ist derzeit beim BFH ein weiteres Verfahren unter dem Az. VI R 24/12 anhängig, weswegen die Finanzverwaltung angehalten ist, die Verfahren offen zu halten.

## Anhebung der Umzugskostenpauschalen

Umzugskosten für einen beruflich veranlassenen Umzug können in der tatsächlich angefallenen Höhe als Werbungskosten abgezogen werden, maximal jedoch in Höhe des Betrages, der nach dem Bundesumzugskostenengesetz oder der Auslandsumzugskostenverordnung gezahlt werden könnte. Für sonstige Umzugskosten kann dabei eine Pauschale angesetzt werden. Diese wird mit Schreiben des BMF vom 1.10.2012 (Az. IV C 5 - S 2353/08/10007) für Umzüge, die ab dem angegebenen Datum beendet sind, angehoben:

	für Verheiratete	für Ledige	zusätzlich für weitere Personen
ab 1.3.2012	1.357 Euro	679 Euro	299 Euro
ab 1.1.2013	1.374 Euro	687 Euro	303 Euro
ab 1.8.2013	1.390 Euro	695 Euro	306 Euro

Erhöht wird zudem der Höchstbetrag für die Anerkennung umzugsbedingter Unterrichtskosten für Kinder. Dieser beträgt ab 1.3.2012 1.711 Euro, ab 1.1.2013 1.732 Euro und ab 1.8.2013 1.752 Euro.

**Hinweis:** Die Umzugskosten können durch den Arbeitgeber steuerfrei erstattet werden, soweit sie als Werbungskosten zu berücksichtigen wären.

## Aufwendungen für häuslichen Telearbeitsplatz unbegrenzt abziehbar

Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer sind nur dann der Höhe nach unbeschränkt steuerlich anzuerkennen, wenn das Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen oder beruflichen Tätigkeit bildet. Das FG Rheinland-Pfalz kommt in seinem Urteil vom 19.1.2012 (Az. 4 K 1270/09) im Fall eines häuslichen Telearbeitsplatzes eben zu diesem Ergebnis, obwohl sich der qualitative Mittelpunkt der Tätigkeit in der Dienststelle des Arbeitnehmers befand.

Das FG begründet sein – auf den ersten Blick überraschendes Ergebnis – damit, dass der Arbeitnehmer im Streitfall auf Grund einer arbeitsvertraglichen Vereinbarung gehalten war, wegen der nur eingeschränkten Verfügbarkeit des Arbeitsplatzes in der Dienststelle einen Telearbeitsplatz in seinen Wohnräumen vorzuhalten und von dort aus mehrere Tage in der Woche zu arbeiten. Auf Grund dieser besonderen Umstände ist nach Ansicht des Gerichts der Telearbeitsplatz nicht dem Typus des häuslichen Arbeitszimmers gleichzustellen, so dass die für das Arbeitszimmer geltende Abzugsbeschränkung nicht greift.

**Hinweis:** Gegen das Urteil wurde Revision eingelegt (Az. VI R 40/12). Sollte der BFH zum Ergebnis kommen, der Telearbeitsplatz wäre entgegen der Auffassung des FG als häusliches Arbeitszimmer zu behandeln, käme dennoch die auf jährlich 1.250 Euro beschränkte Abziehbarkeit der Aufwendungen in Betracht, da dem Arbeitnehmer an den Arbeitstagen, an denen er von seinem Telearbeitsplatz aus arbeitete, kein betrieblicher Arbeitsplatz zur Verfügung stand.

### U M S A T Z S T E U E R

## Geschäftsveräußerung i.S.v. § 1 Abs. 1a UStG bei Vermietung wesentlicher Grundlagen auf unbestimmte Zeit

Der BFH hat unter Bezugnahme auf das EuGH-Urteil vom 10.11.2011 (Az. C-444/10, DStR 2011, S. 2196) entschieden, dass die Übereignung des Warenbestands und der Geschäftsausstattung eines Einzelhandelsgeschäfts auch dann eine nicht umsatzsteuer-

erbare Geschäftsveräußerung ist, wenn das Ladenlokal auf unbestimmte Zeit an den Erwerber vermietet wird. Dem steht nicht entgegen, dass die Parteien den Vertrag kurzfristig kündigen können. Erforderlich ist lediglich, dass die übertragenen Sachen dem

Erwerber die dauerhafte Fortführung einer selbständigen wirtschaftlichen Tätigkeit ermöglichen (BFH-Urteil vom 18.1.2012, Az. XI R 27/08, DStR 2012, S. 516).

Die Finanzverwaltung ging bislang davon aus, dass eine Geschäftsveräußerung i.S.v. § 1 Abs. 1a UStG vorliegen kann, wenn eine langfristige Vermietung oder Verpachtung für z.B. acht Jahre vereinbart wurde. Laut BMF-Schreiben vom 24.10.2012 (Az. IV D 2 - S 7100 - b/11/10002, DStR 2012, S. 2234) übernimmt sie die oben dargestellt Recht-

sprechung und sieht ebenso für ausreichend an, wenn die Vermietung oder Verpachtung auf unbestimmte Zeit vereinbart wird, wobei die Möglichkeit einer kurzfristigen Kündigung unschädlich ist.

**Hinweis:** Das BMF-Schreiben ist in allen offenen Fällen anzuwenden. Für vor dem 1.1.2013

ausgeführte Umsätze wird jedoch nicht beanstandet, wenn die beteiligten Unternehmer bei einem unbefristeten Miet- oder Pachtvertrag einvernehmlich davon ausgehen, dass die Voraussetzungen einer Geschäftsveräußerung nicht vorliegen und entsprechend den Umsatz als steuerpflichtig behandeln.

## Umsatzsteuerberichtigung wegen Uneinbringlichkeit einer Forderung

Ist eine Forderung über einen umsatzsteuerpflichtigen Umsatz uneinbringlich, ist im Fall der Umsatzbesteuerung nach vereinbarten Umsätzen im Voranmeldungszeitraum, in dem die Uneinbringlichkeit eingetreten ist, auf Seiten des Leistenden der Umsatz und damit die Umsatzsteuer zu berichtigen. Der Leistungsempfänger hat entsprechend eine Korrektur des Vorsteuerabzugs vorzunehmen.

Mit Urteil vom 8.3.2012 (Az. V R 49/10, DB 2012, S. 1903) bestätigt der BFH seine bisherige, auch von der Finanzverwaltung in

Abschn. 17.1 Abs. 5 UStAE übernommene Rechtsprechung, wonach eine Forderung nicht erst mit der Zahlungsunfähigkeit des Leistungsempfängers als uneinbringlich gilt, sondern bereits dann, wenn dieser das Bestehen der Forderung substantiiert bestreitet und damit erklärt, dass er die Entgeltforderung (ganz oder teilweise) nicht bezahlen wird.

**Hinweis:** Welche Anforderungen an das substantiierte Bestreiten der Forderung zu stellen sind, lässt sich dem Urteil nicht eindeutig entnehmen. Im Streitfall konnte offen

bleiben, ob ein Schreiben, mit dem Minderrungen bzw. Einbehalte sowie eine Vertragsstrafe gegenüber dem Leistenden geltend gemacht wurden, oder aber erst das Einreichen einer entsprechenden Klage beim zuständigen Zivilgericht dieses Kriterium erfüllen. Jedenfalls lässt sich aus der Entscheidung schlussfolgern, dass mit der Berichtigung nicht bis zur Eröffnung des Insolvenzverfahrens oder bis zum Abschluss des Klageverfahrens über den Entgeltanspruch zugewartet werden muss.

## Umsatzsteuerpflichtige Leistungen durch Portfolioverwaltung

Im Anschluss an die Entscheidung des EuGH vom 19.7.2012 (Az. C-44/11, Deutsche Bank, DStR 2012, S. 1601) kommt der BFH zu dem Ergebnis, dass die im Inland erbrachte Leistung der Vermögensverwaltung mit Wertpapieren, bei der der Vermögensverwalter über den Kauf und Verkauf von Wertpapieren entscheidet und diese Entscheidung durch den Kauf und Verkauf der Wertpapiere vollzieht (Portfolioverwaltung), eine einheitliche im Inland steuerpflichtige Leistung ist (Urteil vom 11.10.2012, Az. V R 9/10, DStR 2012, S. 2331).

**Hinweis:** Die Finanzverwaltung vertrat diese Auffassung bereits in der Vergangenheit, so dass der Portfolioverwalter eine mit dem Regelsteuersatz von 19% zu versteuernde Leistung erbrachte. Auf ein gegenteiliges Urteil des BFH, in dem dieser noch von der Steuerfreiheit derartiger Leistungen ausging (Urteil vom 11.10.2007, Az. V R 22/04, BStBl. II 2008, S. 993), reagierte die Finanzverwaltung mit einem sog. Nichtanwendungserlass (BMF-Schreiben vom 9.12.2008, BStBl. I 2008, S. 1083).

Wird die Portfolioverwaltung jedoch gegenüber Privatanlegern erbracht, die im Drittlandsgebiet ansässig sind, ist die Leistung am Empfängerort zu versteuern und damit im Inland nicht steuerbar. Dies ergibt sich zwar nicht aus dem deutschen Umsatzsteuerrecht; vielmehr erfasst § 3a Abs. 4 Nr. 6 Buchst. a UStG gerade nicht den Fall der Vermögensverwaltung mit Wertpapieren. Da diese nationale Regelung laut EuGH insoweit gegen Unionsrecht verstößt, kann sich der Vermögensverwalter direkt auf die für ihn günstigere Richtlinienregelung berufen (Art. 56 Abs. 1 Buchst. e der Richtlinie 2006/112/EG - MwStSystRL).



*Für den Vorsteuerabzug bei Errichtung eines gemischt genutzten Gebäudes ist der Aufteilungsschlüssel besonders wichtig.*

## EuGH: Umsatzsteuerbefreiung für mit Grundstücksvermietung zusammenhängende Dienstleistungen

In Umsetzung EU-rechtlicher Vorgaben sind ebenso wie in Deutschland auch in Großbritannien Umsätze aus der Vermietung von Grundstücken grundsätzlich umsatzsteuerbefreit. In einem die britischen Regelungen betreffenden Verfahren hatte der EuGH zu entscheiden, ob die vom Vermieter zusätzlich gemäß Mietvertrag erbrachten Dienstleistungen als ein Element einer einheitlichen steuerfreien Leistung der Grundstücksvermietung anzusehen sind und somit die Umsatzsteuerbefreiung genießen. Konkret handelte es sich im Streitfall um die Wasserversorgung, die Heizung, Reparaturen von Infrastruktur und Maschinen des Gebäudes,

die Reinigung der Gemeinschaftsräume und die Sicherheit des Gebäudes. Hierfür war neben der Miete ein eigenes Dienstleistungsentgelt zu zahlen.

Nach Auffassung des EuGH können die mit der Grundstücksvermietung zusammenhängenden Dienstleistungen eine einheitliche Leistung darstellen (Urteil vom 27.9.2012, Az. C-392/11 Field Fisher Waterhouse LLP, DB 2012, S. 2384). Für eine einheitliche Leistung spricht dabei, wenn dem Vermieter im Mietvertrag ein Kündigungsrecht für den Fall eingeräumt wurde, dass der Mieter das Dienstleistungsentgelt nicht zahlt.

**Hinweis:** Der Annahme einer einheitlichen Leistung steht nicht entgegen, wenn die Dienstleistungen grundsätzlich von Dritten erbracht werden können.

Letztlich hat das nationale Gericht zu entscheiden, ob unter Beachtung dieser Auslegungshinweise und unter Berücksichtigung der Umstände des Einzelfalls die Leistungen so sehr miteinander zusammenhängen, dass sie als einheitliche Vermietungsleistung zu betrachten sind.

## Gemischt-genutzte Gebäude: Aufteilung der Vorsteuer nicht zwingend nach dem Umsatzschlüssel

Nach § 15 Abs. 4 Satz 3 UStG ist die Vorsteuer bei gemischt genutzten Immobilien nach der Nutzfläche aufzuteilen. Hingegen ist nach der Mehrwertsteuer-Richtlinie der Umsatzschlüssel die Regel. Auch der BFH hat mehrfach betont, dass zur Bestimmung des Pro-rata-Satzes das Verhältnis der Ausgangsumsätze sachgerecht ist. Vor diesem Hintergrund hat der BFH mit Entscheidung vom 22.7.2012 dem EuGH die Frage zur Vorabentscheidung vorgelegt, ob die Mitgliedstaaten ermächtigt sind, für die Aufteilung der Vorsteuern aus der Errichtung eines ge-

mischt genutzten Gebäudes vorrangig einen anderen Aufteilungsmaßstab als den Umsatzschlüssel vorzuschreiben. Dies hat der EuGH mit Urteil vom 8.11.2012 unter der Voraussetzung bejaht, dass die herangezogene alternative Methode eine präzisere Bestimmung des pro-rata-Satzes gewährleistet (Rs. C-511/10).

**Hinweis:** Nach dieser Entscheidung sind die Mitgliedstaaten somit berechtigt, vom Umsatzschlüssel abzuweichen und einen Flächenschlüssel für gemischt genutzte Gebäude

festzulegen. Die Anwendung dieses – in der Regel nachteiligeren – Flächenschlüssels kann ggf. dadurch abgewendet werden, dass auf dem Dach des gemischt genutzten Gebäudes eine Photovoltaikanlage errichtet wird. In diesem Fall ist nach ständiger BFH-Rechtsprechung der Umsatzschlüssel auf der Basis ggf. fiktiver Mieten zu ermitteln. Bei Gebäuden ohne Photovoltaikanlagen ist hingegen nach deutscher Verwaltungspraxis der Flächenschlüssel anzuwenden.



## Vorsteuerabzug bei Betriebsausflügen

Mit Schreiben vom 2.1.2012 (Az. IV D 2 - S 7300/11/10002, BStBl. I 2012, S. 60) ging das BMF u.a. auf die Frage des Vorsteuerabzugs aus bezogenen Leistungen anlässlich eines Betriebsausflugs ein und passte seine Verlautbarungen im Umsatzsteuer-Anwendungserlass der aktuellen BFH-Rechtsprechung an.

Da die Aufwendungen für einen Betriebsausflug nicht direkt und unmittelbar mit den Ausgangsumsätzen des Unternehmers zusammenhängen und somit eine direkte Zuordnung der bezogenen Eingangsleistung zu einem Ausgangsumsatz ausscheidet, bestimmt sich der Umfang des Vorsteuerabzugs nach der Gesamttätigkeit des Unternehmers. Besteht diese z.B. zur Hälfte aus umsatzsteuerpflichtigen und zur Hälfte aus

umsatzsteuerfreien Umsätzen, kann die Hälfte der in den Rechnungen für Aufwendungen des Betriebsausflugs ausgewiesenen Vorsteuern zum Abzug gebracht werden, sofern die Kosten pro Arbeitnehmer nicht die lohnsteuerliche Grenze von 110 Euro übersteigen.

**Hinweis:** Bei über dieser Grenze liegenden Kosten pro Arbeitnehmer wird der Vorsteuerabzug hingegen unabhängig vom Verhältnis der umsatzsteuerpflichtigen Umsätze zur Gesamttätigkeit vollständig versagt.

Gemäß Schreiben des BMF vom 24.4.2012 (Az. IV D 2 - S 7300/11/10002, BStBl. I 2012, S. 533) wird nicht beanstandet, wenn der Vorsteuerabzug auf bis zum 31.12.2012 bezogene Eingangsleistungen nach der bisherigen Praxis vorgenommen wird. Demnach ist

es möglich, die Vorsteuer auf Aufwendungen für einen Betriebsausflug in 2012 noch in vollem Umfang geltend zu machen. Wird jedoch die lohnsteuerliche Grenze von 110 Euro pro Arbeitnehmer überschritten, ist eine entsprechende Wertentnahme der Umsatzsteuer zu unterwerfen.

**Hinweis:** Entsprechend ist auch bei Betriebsveranstaltungen zu verfahren, die im rein betrieblichen Interesse erfolgen. Bis 31.12.2012 können Vorsteuern auf hierfür bezogene Leistungen in vollem Umfang geltend gemacht werden. Ab 1.1.2013 erfolgt eine Aufteilung des Vorsteuerbetrags nach dem Verhältnis der umsatzsteuerpflichtigen Umsätze zum Gesamtumsatz.

## ERBSCHAFTSTEUER

### Vorläufige Festsetzung der Erbschaftsteuer

Nachdem der BFH mit Beschluss vom 27.9.2012 (Az. II R 9/11, DStR 2012, S. 2063, siehe auch novus November 2012) verfassungsrechtliche Bedenken hinsichtlich des gegenwärtig geltenden Erbschaft- und Schenkungsteuerrechts angemeldet hat, haben die Finanzverwaltungen der Länder

mit gleich lautenden Erlassen vom 14.11.2012 (Az. 2012/0987650) die vorläufige Festsetzung der Erbschaftsteuer angeordnet.

**Hinweis:** Danach sind sämtliche Festsetzungen von nach dem 31.12.2008 entstandener Erbschaft- und Schenkungsteuer hinsichtlich

der Frage der Verfassungsmäßigkeit des Erbschaft- und Schenkungsteuergesetzes gemäß § 165 Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 AO vorläufig durchzuführen.

## Erbschaftsteuerbefreiung des Erwerbs des selbstgenutzten Familienheims

Der Erwerb des Familienheims im Todesfall des Erblassers durch dessen Ehegatten, Lebenspartner oder durch Kinder bleibt unter gewissen Voraussetzungen erbschaftsteuerfrei. Die OFD Rheinland erläutert in einer Kurzinformation vom 4.7.2012 (Kurzinformation Sonst. Besitz- u. Verkehrsteuern Nr. 001/2012, DStR 2012, S. 2082) die für die Steuerbefrei-

ung u.a. maßgeblichen Kriterien der unverzüglichen Selbstnutzung und der Selbstnutzung zu eigenen Wohnzwecken.

**Hinweis:** Für die Selbstnutzung reicht es nicht aus, wenn der Erwerber lediglich beim Einwohnermeldeamt umgemeldet wird. Vielmehr ist die tatsächliche Nutzung zu eigenen

Wohnzwecken erforderlich. Ob die Aufnahme der Selbstnutzung als unverzüglich zu beurteilen ist, richtet sich nach den Gesamtumständen des Einzelfalls. Hierzu führt die OFD einige Beispiele an. Allgemein wird es nicht beanstandet, wenn der Bezug des erworbenen Familienheims innerhalb eines Jahres erfolgt.

### BESTEUERUNG VON PRIVATPERSONEN

## Gewerblicher Grundstückshandel durch Zurechnung der Verkäufe von Personengesellschaften

Werden innerhalb eines Zeitraums von fünf Jahren mehr als drei Immobilien aus dem Privatvermögen veräußert, die innerhalb von fünf Jahren vor der Veräußerung erworben oder hergestellt wurden (Drei-Objekt-Grenze), liegt ein gewerblicher Grundstückshandel vor, mit dem gewerbliche Einkünfte erzielt werden.

Gemäß der Rechtsprechung des Großen Senats des BFH (Beschluss vom 3.7.1995, Az. GrS 1/93, BStBl. II 1995, S. 617) sind bei der Prüfung der Drei-Objekt-Grenze Grundstücksgeschäfte in eigener Person und Immobilienveräußerungen einer Mitunternehmerschaft, die bereits einen gewerblichen Grundstückshandel betreibt und an der der Steuerpflichtige unmittelbar beteiligt ist, zu-

sammen zu rechnen. Aus dem Beschluss des Großen Senats lässt sich weiter folgern, dass neben den Grundstücksgeschäften in eigener Person auch Veräußerungen einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft oder einer Gemeinschaft, dem Steuerpflichtigen, der daran beteiligt ist, zuzurechnen sind.

Der BFH hatte mit Urteil vom 22.8.2012, Az. X R 24/11, DB 2012, S. 2378) über den Fall zu entscheiden, dass der Steuerpflichtige in eigener Person kein einziges Objekt veräußert hatte, jedoch an einer Personengesellschaft, die einen gewerblichen Grundstückshandel betrieb, sowie an einer Grundstücksgemeinschaft beteiligt war und durch Veräußerungen der Personengesell-

schaft und der Grundstücksgemeinschaft die Drei-Objekt-Grenze überschritten worden sein könnte. Im Ergebnis bejaht der BFH die Zurechnung dieser Veräußerungen, so dass der dem Steuerpflichtigen zugewiesene Veräußerungsgewinn der Grundstücksgemeinschaft auf Ebene des Steuerpflichtigen in gewerbliche Einkünfte umzuqualifizieren ist.

**Hinweis:** Die Umqualifizierung der Einkünfte auf Ebene des Steuerpflichtigen bewirkt nicht, dass die gesamte Tätigkeit der Grundstücksgemeinschaft als gewerblicher Grundstückshandel gilt. Die Grundstücksgemeinschaft ist weiterhin vermögensverwaltend tätig, sofern sie durch eigene Immobilienveräußerungen nicht die Drei-Objekt-Grenze überschreitet.

## Kinderbetreuungskosten eines zweisprachig geführten Kindergartens abziehbar

Seit 2012 können zwei Drittel der Kinderbetreuungskosten als Sonderausgaben steuermindernd berücksichtigt werden.

**Hinweis:** Bis 2011 war noch zwischen erwerbsbedingten Kinderbetreuungskosten, die in entsprechender Weise die Einkünfte min-

derden, und nicht erwerbsbedingten Kinderbetreuungskosten, die als Sonderausgaben zu berücksichtigen waren, zu differenzieren.

Auch wenn die Art und Weise sowie die Voraussetzungen der Berücksichtigung von Kinderbetreuungskosten in den vergange-

nen Jahren mehrmals modifiziert wurden, sind unverändert Aufwendungen für Unterricht oder die Vermittlung besonderer Fertigkeiten von der steuerlichen Berücksichtigung ausgeschlossen.

Hierzu entschied der BFH mit Urteil vom 19.4.2012 (Az. III R 29/11, DB 2012. S. 2976), dass die Kosten für die Unterbringung von Kindern in einem zweisprachig geführten Kindergarten auch insoweit zu berücksichtigen sind, als die Betreuung der Kinder sowohl durch deutschsprachige Erzieherinnen als auch durch Sprachassistentinnen erfolgt, die mit den Kindern ausschließlich französisch gesprochen haben, und dadurch den Kindern Fremdsprachenkenntnisse vermittelt werden. Nach Ansicht

des Gerichts ist der Begriff der Kinderbetreuung weit zu verstehen. Er umfasst nicht nur die behütende und beaufsichtigende Betreuung, sondern auch die Sorge für das körperliche, seelische und geistige Wohl des Kindes. Hierunter fällt auch die pädagogisch sinnvolle Gestaltung der in der Einrichtung verbrachten Zeit.

Nicht begünstigte Aufwendungen für Unterricht liegen nur dann vor, wenn die Dienstleistungen in einem regelmäßig organisa-

torisch, zeitlich und räumlich verselbständigten Rahmen stattfinden und die Aufsicht und behütende Betreuung durch die Lehrperson gegenüber der Vermittlung besonderer Fähigkeiten in den Hintergrund tritt.

**Hinweis:** Das Urteil erging zwar zur Gesetzeslage vor 2009, wirkt sich jedoch wegen des insoweit unveränderten Wortlauts der Regelung zur Berücksichtigung von Kinderbetreuungskosten auch auf die gegenwärtige Rechtslage aus.

## Berücksichtigung des Anspruchs auf Kindergeld bei Familienleistungsausgleich

Das Existenzminimum steuerlich zu berücksigender Kinder wird dadurch steuerfrei gestellt, dass den Eltern entweder Kindergeld gezahlt wird oder die Freibeträge nach § 32 Abs. 6 EStG im Rahmen der Einkommensteueranmeldung der Eltern berücksichtigt werden. Führt der Abzug der Freibeträge zu einer höheren Steuerersparnis als das Kindergeld, erhöht sich die tarifliche Einkommensteuer um das Kindergeld.

Seit dem Veranlagungszeitraum 2004 ist dabei gemäß § 31 Satz 4 EStG nicht mehr auf das tatsächliche gezahlte Kindergeld, sondern auf den Kindergeldanspruch abzustellen, unabhängig davon, ob dieser ausgezahlt wurde oder nicht.

Gemäß Urteil des BFH vom 13.9.2012 (Az. V R 59/10) widerspricht diese Regelung nicht den verfassungsrechtlichen Vorgaben, namentlich dem allgemeinen Gleichheitssatz und der allgemeinen Handlungsfreiheit.

**Hinweis:** Somit sollte Kindergeld auch dann beantragt und bezogen werden, wenn absehbar ist, dass die Steuerersparnis durch den Abzug der Freibeträge das Kindergeld übersteigt, da nur so der volle Vorteil erzielt werden kann.

## Steuerbegünstigte Handwerkerleistung auch bei Arbeiten teilweise auf öffentlichem Straßenland

Steuerermäßigungen für Handwerkerleistungen können geltend gemacht werden, wenn es sich dabei um Renovierungs-, Erhaltungs- oder Modernisierungsmaßnahmen im Haushalt des Steuerpflichtigen handelt. Mit Urteil vom 15.8.2012 entschied das FG Berlin-Brandenburg (Az. 7 K 7310/10), dass diese Steuerermäßigung auch dann gewährt wird,

wenn die Arbeiten nicht ausschließlich auf dem Grundstück des Steuerpflichtigen, sondern teilweise auf öffentlichem Straßenland erbracht werden.

**Hinweis:** Im Streitfall schloss ein kommunaler Zweckverband das Grundstück an zentrale Anlagen der Trinkwasserversorgung und Ab-

wasserentsorgung an. Die in diesem Zusammenhang zu tragenden Kosten machten die Kläger im Rahmen der Steuerermäßigung für Handwerkerleistungen mit Erfolg geltend. Allerdings wurde gegen das Urteil unter Az. VI R 56/12 Revision beim BFH eingelegt.

## Flankenschutzbeamte muss man nicht in die Wohnung lassen

Um Angaben in der Steuererklärung zu überprüfen, kann ein Finanzbeamter die Gegebenheiten vor Ort in Augenschein nehmen. So kann er sich z. B. ein Bild über die Lage oder die Anordnung von Gebäuden machen – allerdings nicht ohne Grenzen. Möchte er etwa überprüfen, ob das deklarierte Arbeitszimmer tatsächlich nur als solches genutzt wird oder Modernisierungsarbeiten in der vermieteten und nicht in der eigengenutzten Wohnung durchgeführt wurden, muss ihm der Steuerbürger ohne Vorlage eines richterlichen Durchsuchungsbeschlusses keinen Zutritt in seine Wohnung gewähren.

Auch wenn der Finanzbeamte von einem sog. Flankenschutzbeamten begleitet wird, ändert dies nichts an der Rechtslage. Bei einem Flankenschutzbeamten handelt es sich nicht notwendig um Steuerfahnder, aber auch diese müssen ohne richterlichen Durchsuchungsbeschluss grundsätzlich nicht in die Wohnung gelassen werden. Vielmehr dient der Besuch des Finanzbeamten samt Begleitung der Klärung eines steuerlichen Sachverhalts, ohne dass bereits der Anfangsverdacht auf eine Steuerstraftat besteht. Letztlich sind somit die Beamten darauf angewiesen, dass der Steuerbürger sie freiwillig

in die Wohnung einlässt – oder sie nutzen schlichtweg den Überraschungseffekt ihres Besuches aus und erhalten deshalb Zutritt.

Können die Beamten keinen richterlichen Durchsuchungsbeschluss vorlegen, bleibt es dabei: die Wohnungstür muss nicht geöffnet werden.

## INTERNATIONALES STEUERRECHT

### Vertragsverletzungsverfahren gegen Deutschland anhängig

Die Europäische Kommission beschloss am 27.9.2012 wegen diskriminierender Vorschriften zwei Vertragsverletzungsverfahren gegen Deutschland in Gang zu bringen (Az. IP/12/1019 und IP/12/1018). Zum einen richtet sich eine Klage gegen die Möglichkeit gemäß § 6b EStG, den Gewinn aus der Veräußerung eines der in der Vorschrift genannten Wirtschaftsgüter im Jahr der Veräußerung auf ein bestimmtes neu angeschafftes Wirtschaftsgut zu übertragen oder eine gewinnmindernde Rücklage zu bilden und diese innerhalb eines Reinvestitionszeitraums auf ein neu angeschafftes Wirtschaftsgut zu übertragen. Da die Vorschrift nur bei Reinvestitionen innerhalb einer Betriebsstätte in Deutschland anwendbar ist, sieht die Kommission darin eine Diskriminierung von grenzüberschreitenden Investitionen, die nicht mit den EU-rechtlichen Vorgaben vereinbar ist.

In dem weiteren Verfahren wendet sich die Kommission gegen die Regelung des persönlichen Freibetrags bei Erbfällen und Schenkungen. Der Freibetrag beträgt je nach Verwandtschaftsgrad zwischen Erblasser und Erben bis zu 500.000 Euro, wenn der Erblasser oder der Erbe in Deutschland lebt. Hat der Erblasser oder Erbe hingegen keinen Wohnsitz im Inland, beträgt der Freibetrag nur 2.000 Euro. Hierin sieht die Kommission eine ungerechtfertigte Beschränkung des freien Kapitalverkehrs.

Schließlich ist vor dem EuGH (Rs. C-168/11) noch ein Verfahren anhängig, in dem es um die Frage geht, ob die Kapitalverkehrsfreiheit § 34c EStG entgegensteht. Danach wird in Einklang mit den DBA bei unbeschränkt Steuerpflichtigen, die mit ausländischen Einkünften in dem Staat, aus dem die Einkünfte stammen, zu einer der inländischen Einkommensteuer entsprechenden Steuer herange-

zogen werden, die ausländische Steuer auf die inländische Einkommensteuer, die auf die Einkünfte aus diesem Staat entfällt, so angerechnet, dass die sich bei der Veranlagung des zu versteuernden Einkommens – einschließlich der ausländischen Einkünfte – ergebende inländische Einkommensteuer im Verhältnis dieser ausländischen Einkünfte zur Summe der Einkünfte – und damit unter Nichtberücksichtigung von Sonderausgaben und außergewöhnlichen Belastungen – aufgeteilt wird.

**Hinweis:** Sollte der EuGH der Rechtsauffassung der Kommission folgen, wird der deutsche Gesetzgeber nicht umhin kommen, die Regelungen EU-rechtskonform anzupassen.

## Ankauf von Edelmetallen über eine ausländische Personengesellschaft kein Steuerstundungsmodell

In dem vom Sächsischen FG zu beurteilenden Streitfall beteiligte sich ein inländischer Steuerpflichtiger atypisch still an einer ausländischen Personengesellschaft, die mit Edelmetallen handelt. Durch den Ankauf von Edelmetallen im Streitjahr und auf Grund der Gewinnermittlung nach vereinnahmten Einnahmen und Ausgaben erlitt die Gesellschaft einen hohen Verlust, der gemäß dem anzuwendenden Doppelbesteuerungsabkommen im Inland von der Besteuerung zwar freigestellt war, jedoch im Rahmen des negativen Progressionsvorbehalts zu einem niedrigeren individuellen Einkommensteuersatz führte.

Gemäß rechtskräftigem Urteil vom 5.5.2010 (Az. 8 K 1853/09, DStR 2012, S. 2052) handelt es sich nicht um ein Steuerstundungsmodell i.S.d. § 15b Abs. 1 EStG, so dass der zugewiesene Verlust in dargestellter Form zu berücksichtigen ist. Für die Annahme eines Steuerstundungsmodells wäre erforderlich, dass ein von einem Anbieter vorgefertigtes Konzept gegeben wäre. Dafür waren im Streitfall keine konkreten tatsächlichen Anhaltspunkte gegeben. Allein eine Vielzahl gleichgelagerter Fälle rechtfertigt noch nicht die Annahme eines Steuerstundungsmodells.

**Hinweis:** Durch das JStG 2013 soll jedoch die Möglichkeit der sofortigen Berücksichtigung der Anschaffungskosten unterbunden werden. Bei Anschaffung oder Herstellung von Wirtschaftsgütern des Umlaufvermögens nach dem 25.10.2012 sollen im Falle der Gewinnermittlung nach vereinnahmten Einnahmen und Ausgaben die Anschaffungs- oder Herstellungskosten erst zum Zeitpunkt des Zuflusses des Veräußerungserlöses zu berücksichtigen sein. Somit entsteht nunmehr zum Zeitpunkt der Anschaffung oder Herstellung kein Verlust, der sich als negativer Progressionsvorbehalt auswirken kann.

## Geplante Verbesserungen des Informationsaustauschs mit Singapur

Laut Pressemitteilung des BMF vom 14.10.2012 sind Deutschland und Singapur übereingekommen, den Informationsaustausch zur Bekämpfung der grenzüberschreitenden Steuerhinterziehung zu verbessern. Konkret ist eine Anpassung des bisherigen im Doppelbesteuerungsabkommen zwischen beiden Staaten vereinbarten Informationsaustauschs dahingehend vorgesehen, dass Informationen über sämtliche Steuerarten

ausgetauscht werden können und der Austausch nicht mehr von der Ansässigkeit des Steuerpflichtigen in einem der Vertragsstaaten abhängig ist. Informationen sollen von einem der Vertragsstaaten auch dann zu beschaffen sein, wenn dieser die Informationen selbst nicht für steuerliche Zwecke benötigt. Schließlich soll das Bankgeheimnis kein Hindernis für den Informationsaustausch darstellen.

**Hinweis:** Die Verhandlungen zwischen Deutschland und Singapur dürften eine Reaktion auf kürzlich bekannt gewordene Vermögenstransfers aus der Schweiz nach Singapur sein.

*Deutschland reagiert auf die aktuellen Vermögenstransfers von der Schweiz nach Singapur.*



## ESMA veröffentlicht gemeinsame Prüfungsschwerpunkte 2013

Die Europäische Wertpapier- und Marktaufsichtsbehörde ESMA (European Securities and Markets Authority) hat am 12.11.2012 gemeinsame europäische Prüfungsschwerpunkte bekannt gegeben. Diese sind von den nationalen Aufsichtsbehörden bei ihrer Prüfung im Rahmen von Enforcement-Verfahren (in Deutschland von der DPR) zu beachten.

### ESMA-Prüfungsschwerpunkte 2013

1. Finanzielle Vermögenswerte
2. Wertminderung von nicht-finanziellen Vermögenswerten

3. Leistungsorientierte Pensionsverpflichtungen
4. Rückstellungen, Eventualverbindlichkeiten und Eventualforderungen.

**Hinweis:** Weitere Ausführungen zu den einzelnen Prüfungsschwerpunkten sind auf der Homepage des ESMA unter <http://www.esma.europa.eu/system/files/2012-725.pdf> abrufbar.

Die Prüfungsschwerpunkte des ESMA überschneiden sich im Bereich der Wertminderung von nicht-finanziellen Vermögenswerten und im Bereich der Bilanzierung von leistungsorien-

tierten Pensionsverpflichtungen mit den Prüfungsschwerpunkten der DPR.

**Hinweis:** Die ausführlichen Prüfungsschwerpunkte der DPR für das Jahr 2013, über die wir Sie bereits in der letzten Ausgabe des novus informiert haben, sind auf der Homepage der DPR unter [http://www.frep.info/docs/press\\_releases/2012/20121011\\_pruefungsschwerpunkte\\_2013.pdf](http://www.frep.info/docs/press_releases/2012/20121011_pruefungsschwerpunkte_2013.pdf) abrufbar.

## Entfristung des Überschuldungsbegriffs beschlossen

Der Bundestag hat am 8.11.2012 beschlossen, die bisher bis 31.12.2013 befristete Regelung zur insolvenzrechtlichen Überschuldung gemäß § 19 Abs. 2 der Insolvenzordnung unbefristet auf Dauer beizubehalten. Danach liegt eine Überschuldung auch

ab dem Jahr 2014 nicht vor, wenn die Fortführung des Unternehmens nach den Umständen überwiegend wahrscheinlich ist.

Dies hat im Rahmen der Rechnungslegung Bedeutung für die Fortführungsprognose

(§ 252 Abs. 1 Nr. 2 HGB, IAS 1.25) und deren Beurteilung durch den Abschlussprüfer.

**Hinweis:** Das Gesetz soll noch dieses Jahr in Kraft treten. Die Änderung tritt am Tag der Verkündung in Kraft.

## Mit dem Schutzschirmverfahren aus der Insolvenz

Das neue Insolvenzrecht ist am 1.3.2012 in Kraft getreten. Die Neuregelungen sollen dazu beitragen, dass Unternehmen frühzeitiger als bisher mit den Instrumenten der Insolvenzordnung saniert werden können. Dazu gehört auch das neu geschaffene Schutzschirmverfahren nach § 270b InsO, das vom Management bereits im Vorfeld einer drohenden Insolvenz beantragt werden kann. Dabei arbeitet das Management unter Aufsicht eines Sachwalters einen Insolvenzplan

aus und führt die Geschäfte fort. Bei dieser Variante behält das Management die Kontrolle über das Unternehmen.

Das Management kann das Schutzschirmverfahren nur dann nutzen, wenn es dem Gericht zusammen mit dem Eröffnungsantrag eine Bescheinigung des Wirtschaftsprüfers oder eines anderen Sachverständigen vorlegt, aus dem hervorgeht, dass das Unternehmen überschuldet ist oder Zahlungsunfä-

higkeit droht, diese aber noch nicht eingetreten ist, und dass die Sanierung nicht offensichtlich aussichtslos ist.

**Hinweis:** Damit das Unternehmen noch über ausreichend Liquidität für den Sanierungsplan verfügt, ist eine möglichst frühe Einleitung des Schutzschirmverfahrens und die Unterstützung durch Insolvenzexperten bei der operativen Umsetzung der Restrukturierung angeraten.

# Anforderungen an die Ordnungsmäßigkeit und Sicherheit IT-gestützter Konsolidierungsprozesse

Der Hauptfachausschuss (HFA) des Institutes der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (IDW) hat am 8.8.2012 die IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung „Anforderungen an die Ordnungsmäßigkeit und Sicherheit IT-gestützter Konsolidierungsprozesse (IDW RS FAIT 4)“ veröffentlicht.

Diese Stellungnahme konkretisiert die aus § 290 bis § 315 HGB resultierenden Anforderungen an IT-gestützte Konsolidierungsprozesse und veranschaulicht die in der IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung: Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung bei Einsatz von Informationstechnologie (IDW RS FAIT 1) dargestellten Ordnungsmäßigkeits- und Sicherheitsanforderungen für den Prozess der Konzernabschlussstellung.

IT-gestützte Konsolidierungsprozesse sind nach IDW RS FAIT 4 dadurch gekennzeichnet, dass die dazu eingesetzten IT-Anwendungen eine automatische Durchführung von Konsolidierungsmaßnahmen mittels Stamm- und Steuerungsdaten (Parameter) und damit zusammenhängende Kontroll- und Abstimmverfahren ermöglichen.

In Abgrenzung dazu werden in der Praxis für die Erstellung wenig komplexer Konzernabschlüsse häufig Tabellenkalkulationsprogramme oder allgemeine Datenbankanwendungen eingesetzt. Da in diesem Fall der IT lediglich eine unterstützende Funktion zukommt und keine Konsolidierungsmaßnahmen automatisch durchgeführt werden, handelt es sich um prinzipiell manuelle Konsolidierungsverfahren, für die IDW RS FAIT 4 nicht anzuwenden sind. Auf bedeutsame Risiken, die sich aus dem IT-gestützten Konsolidierungsprozess ergeben und die zu wesentlichen falschen Angaben in der Konzernrechnungslegung führen können, reagieren die gesetzlichen Vertreter und das Konzernmanagement mit der Einrichtung eines internen Kontrollsystems. Dadurch wird die Einhaltung der für den Konzernabschluss maßgeblichen Vorschriften sichergestellt. Im Fokus des für die Konzernrechnungslegung relevanten internen Kontrollsystems stehen insbesondere die **Ordnungsmäßigkeit** und

die **Verlässlichkeit**. Damit die Ordnungsmäßigkeit und Verlässlichkeit in der Konzernrechnungslegung gewährleistet werden kann, ist es erforderlich, die **Sicherheit** des zugrundeliegenden IT-Systems zu gewährleisten.

Die grundlegenden Anforderungen an die Ordnungsmäßigkeit und Verlässlichkeit der IT-gestützten Konsolidierungsprozesse ergeben sich aus §§ 290 ff. HGB. Daraus können die folgenden prinzipienbasierten Grundsätze an die IT-gestützte Konzernrechnungslegung abgeleitet werden:

► **Vollständigkeit:**

Dieser Grundsatz betrifft die Vollständigkeit des Konsolidierungskreises, die lückenlose Erfassung aller von Konzernunternehmen gemeldeten Daten und die Vollständigkeit der konsolidierungsbedingten Anpassungsmaßnahmen. Jede konsolidierungsbedingte Anpassungsmaßnahme ist grundsätzlich einzeln zu erfassen. Soweit eine Anpassungsmaßnahme verdichtet erfasst wird, muss diese in ihre Einzelpositionen aufgegliedert werden können.

► **Richtigkeit:**

Alle Nachweise (z.B. Meldedaten) und Aufzeichnungen (z.B. konsolidierungsbedingte Anpassungsmaßnahmen) haben die Konsolidierungsmaßnahmen zutreffend, in Übereinstimmung mit den tatsächlichen und in Einklang mit den rechtlichen Verhältnissen abzubilden.

► **Zeitgerechtigkeit:**

Dieser Grundsatz betrifft die Zuordnung der konsolidierungsbedingten Daten und Anpassungsmaßnahmen zu Rechnungslegungsperioden.

► **Nachvollziehbarkeit:**

Alle in den Konzernabschluss übernommenen Meldedaten und die konsolidierungsbedingten Anpassungsmaßnahmen mit ihrer Autorisierung müssen nachgewiesen werden. Alternativ zum beleghaften Nachweis von Anpassungsmaßnahmen kann auch der verfahrensmäßige Nachweis des Zusammenhangs zwischen der jeweiligen Anpassungsmaßnahme und seiner automatischen Durchführung erfolgen. Dies setzt auch voraus, dass eine

aussagefähige, der Komplexität der angewandten Konzernrechnungslegungsverfahren entsprechend detaillierte Dokumentation vorliegt.

Die Einrichtung eines konzernrechnungslegungsbezogenen internen Kontrollsystems betrifft neben der dazu erforderlichen IT-Infrastruktur und dem IT-Umfeld und der -Organisation, die zu Konsolidierungszwecken eingesetzten IT-Anwendungen und den IT-gestützten Konsolidierungsprozess.

IT-Anwendungen zur Konzernrechnungslegung stellen auf Grundlage von Stamm- und Steuerungsdaten und deren Pflege und Änderungsprotokollierung, der Berechtigungsverwaltung sowie von Import- und Exportschnittstellen Funktionen zur Durchführung automatisierter Konsolidierungsmaßnahmen (Kapitalkonsolidierung, Währungsumrechnung, Konzernaufrechnungen, Zwischenergebniseliminierung sowie die Berechnung latenter Steuern) zur Verfügung. Beim Einsatz solcher IT-Anwendungen ist es erforderlich, dass die in den Konzernabschluss einbezogenen Daten sowie die konsolidierungsbedingten Anpassungsmaßnahmen sowohl in zeitlicher (Journal- bzw. Nachweisfunktion) als auch in sachlicher (Konten bzw. Postenfunktion) Ordnung dargestellt werden können. Insbesondere die Darstellung in sachlicher Ordnung ausgehend von den Meldedaten über die konsolidierungsbedingten Anpassungsmaßnahmen bis zum im Konzernabschluss ausgewiesenen Betrag erfordert die Abbildung weitreichender zusätzlicher Angaben in der IT-Anwendung.

Der IT-gestützte Konsolidierungsprozess wird in folgende idealtypische Phasen unterteilt:

1. Ggf. Übernahme von Salden aus dem Vorjahresabschluss
2. Übernahmen Meldedaten
3. Fehlerkorrekturen, HB II-Anpassungen
4. Währungsumrechnung
5. Kapitalkonsolidierung
6. Zwischenergebniseliminierung
7. Latente Steuern
8. Berichterstattung.

Für jede dieser Phasen werden im RS FAIT 4 beispielhaft bedeutsame Kontrollen aufgezählt. Dabei handelt es sich um Kontrollen, die über eine hohe Kontrollspanne verfügen oder gleichzeitig mehreren Risiken für wesentliche falsche Angaben in der Rechnungslegung entgegenwirken.

Um den gesamten Konsolidierungsprozess abzubilden, kommen neben den prozessintegrierten automatischen Kontrollen auch prozessintegrierte manuelle Kontrollen zum Einsatz.

Prozessintegrierte manuelle Kontrollen betreffen z.B. die zeitnahe Bearbeitung von Fehlermeldungen und -protokollen, die zutreffende Erfassung von manuellen Konsolidierungsmaßnahmen oder auch die sachlogische Richtigkeit von Verarbeitungsregeln. Prozessintegrierte automatische Kontrollen umfassen insbesondere die vollständige und richtige Einstellung von Steuerungsparametern, verlässliche Plausibilitätskontrollen bei der Erfassung des Zahlenwerkes, Kontroll- und Abstimmverfahren in den Teilprozessen der Konzernrechnungslegung sowie Verarbeitungskontrollen an den Schnittstellen zwischen den Teilprozessen. Letztlich wird sich Art- und Umfang der hier einzurichtenden Kontrollen an den anzuwendenden Rechnungslegungsvorschriften, der Anzahl und Komplexität der einzubeziehenden Abschlüsse, der durchzuführenden konsolidierungsbedingten Anpassungsmaßnahmen sowie der eingesetzten IT-Systeme ausrichten müssen.

**Hinweis:** Es bleibt zusammenfassend festzuhalten, dass der RS FAIT 4 geltende gesetzliche Regelungen zum Konzernabschluss vor dem Hintergrund einer zunehmenden Integration von IT-Systemen über Grenzen eines Mutterunternehmens hinaus auslegt und über einen bloßen generischen Ansatz hinaus konkrete Anhaltspunkte zu einer ordnungsgemäßen und sicheren Ausgestaltung des IT-gestützten Konsolidierungsprozess aus Sicht des Konzernmanagements aufzeigt.







*Mit RS FAIT 4 werden konkrete Anhaltspunkte für eine ordnungsgemäße und sichere Ausgestaltung des IT-gestützten Konsolidierungsprozesses aufgezeigt.*

## VERTRAGSRECHT

# Achtung: Irreführung durch amtlich wirkende Schreiben

Es ist der Trend zu beobachten, dass betrügerische Firmen, insbesondere eine sog. Gewerbeauskunft-Zentrale, mit amtlich und verbindlich wirkenden Schreiben die Eintragung in von diesen Firmen geführte Internetregister Unternehmen um Eintragungsgebühren prellen. Aufgrund dieser offiziell wirkenden Schreiben sollen die Adressaten getäuscht werden mit der Folge, dass sie sich verpflichtet fühlen, diese auszufüllen und an diese Firmen zurückzuschicken. Dabei wird oft aufgrund des offiziellen Anscheins der Schreiben das Kleingedruckte nicht gelesen.

In diesen Schreiben wird der Adressat aufgefordert, ein vorausgefülltes Formular zu ergänzen bzw. fehlerhafte Angaben zu korrigieren und zurückzuschicken. Kommt er dieser Aufforderung nicht nach, erhält er

nach wenigen Wochen erneut, mitunter massivere Post, mit der der Adressat ermahnt wird, das Schreiben unbedingt auszufüllen. Kommt der Empfänger dann dieser Aufforderung nach, hat er einen Vertrag über einen Brancheneintrag in einem Internetregister mit einer Mindestlaufzeit von zwei Jahren abgeschlossen, in dessen Zusammenhang beträchtliche Kosten auflaufen.

Tatsächlich ist nämlich im Kleingedruckten der Hinweis versteckt, dass man mit der Zurücksendung des ausgefüllten Schreibens die Eintragung in eine Art Branchen-Internetregister beauftragen würde. Für diese Leistung wird dann monatlich ein Betrag in beträchtlicher Höhe in Rechnung gestellt, wobei immer gleich ein volles Vertragsjahr im Voraus zu zahlen ist.

**Hinweis:** Auch andere vermeintliche Institutionen, etwa ein Registre Central Européen, versuchen, sich mit entsprechenden Täuschungshandlungen ungerechtfertigte Vermögensvorteile zu verschaffen. Bitte prüfen Sie deshalb entsprechende Schreiben unbedingt, ggf. unter Einholung anwaltlichen Rats, bevor Sie diese unterschreiben und zurückschicken.

Zwar haben mittlerweile einige Gerichte entschieden, dass die verwendeten Formulare irreführend und daher wettbewerbsrechtlich unzulässig oder ggf. sogar wegen arglistiger Täuschung anfechtbar sind, doch sind Rückforderungsansprüche oftmals nur schwer und mit viel Ärger durchsetzbar.

## Nacherfüllung bei Mangel der Kaufsache zwischen Unternehmern

Hat bei Erfüllung eines Kaufvertrags die gelieferte Sache einen Mangel, kann der Käufer als Nacherfüllung entweder die Beseitigung des Mangels oder die Lieferung einer mangelfreien Sache verlangen. Entscheidet er sich für eine Ersatzlieferung, kann er vom Verkäufer fordern, dass die mangelhafte Sache, die vom Käufer vor Auftreten des Mangels bestimmungsgemäß eingebaut wurde, vom Verkäufer ausgebaut und die als Ersatz gelieferte Sache eingebaut wird und der Verkäufer die hierfür anfallenden Kosten trägt. Zu diesem Ergebnis kam der EuGH in seinem Urteil vom 16.6.2011 (Az. C-65/09,

C-87/09, NJW 2011, S. 2269) im Wege einer richtlinienkonformen Auslegung des § 439 Abs. 1 Alt. 2 BGB im Falle eines Kaufvertrags zwischen einem Unternehmer und einem Verbraucher.

Der BGH beschränkte die Anwendung dieser richtlinienkonformen Auslegung des § 439 Abs. 1 Alt. 2 BGB deshalb bereits mit Urteil vom 21.12.2011 (Az. VIII ZR 70/08, NWB 2012, S. 3153) auf Verbrauchsgüterkaufverträge (b2c) und führt diese Auffassung mit Urteil vom 17.10.2012 (Az. VIII ZR 226/11, BB 2012, S. 2701) noch weiter fort.

**Hinweis:** Bei Kaufverträgen zwischen Unternehmern (b2b) oder zwischen Verbrauchern (c2c) ist demnach im Falle einer Ersatzlieferung der Ausbau der mangelhaften Sache und der Einbau der Ersatzsache durch den Verkäufer vom Nacherfüllungsanspruch nicht umfasst. Diese haben vielmehr durch den Käufer auf dessen Kosten zu erfolgen.

## GESELLSCHAFTSRECHT

# Organisationspflichten des GmbH-Geschäftsführers bei drohender Insolvenz

Bereits mit Urteil vom 27.3.2012 (Az. II ZR 171/10, DB 2012, S. 1320) zeigte der BGH, dass den GmbH-Geschäftsführer im Falle einer drohenden Insolvenz umfangreiche Pflichten treffen, um sich zur Einschätzung der Insolvenzreife die erforderliche Fachkenntnis unverzüglich anzueignen (vgl. auch novus Juli 2012, S. 20).

Auch mit seinem Urteil vom 19.6.2012 (Az. II ZR 243/11, BB 2012, S. 2527) folgt der BGH dieser restriktiven Haltung. Demnach muss der GmbH-Geschäftsführer für die erforder-

liche Organisation sorgen, damit er sich jederzeit den notwendigen Überblick über die wirtschaftliche und finanzielle Situation der Gesellschaft verschaffen kann. Dem Geschäftsführer obliegt bei Inanspruchnahme wegen Zahlungen der Gesellschaft nach Eintritt der Insolvenzreife die Darlegungs- und Beweislast, dass ihm die objektiv bestehende Insolvenzreife unverschuldet nicht bekannt gewesen ist. Im Streitfall hielt es das Gericht nicht für ausreichend, dass die Vorjahresbilanz der Gesellschaft noch ausgeglichen war, die GuV des Vorjahres noch einen deut-

lichen Gewinn auswies und im Jahr, in dem die Insolvenzreife eingetreten ist, noch liquide Mittel in beträchtlicher Höhe zur Verfügung gestanden hatten.

**Hinweis:** Die Rechtsprechung des BGH zeigt deutlich, dass den GmbH-Geschäftsführer umfangreiche Pflichten treffen, um eine Haftung für Zahlungen nach Eintritt der Insolvenzreife zu vermeiden. Insbesondere muss er ein Verschulden für die Nichtkenntnis der Umstände, die zur Insolvenzreife führten, widerlegen.

# Ansprüche eines atypisch stillen Gesellschafters in der Insolvenz

Der atypisch stille Gesellschafter einer GmbH & Co. KG steht mit seinen Ansprüchen insolvenzrechtlich dem Gläubiger eines Gesellschafterdarlehens gleich, so dass die Ansprüche nachrangig zu befriedigen sind, wenn die Rechtsposition des atypisch stillen Gesellschafters im Innenverhältnis weitgehend der eines Kommanditisten angenähert ist. Zu diesem Ergebnis kommt der BGH in seinem Urteil vom 28.6.2012 (Az. IX ZR 191/11, DStR 2012, S. 2137) und prüft folgende Faktoren:

Für die Nachrangigkeit der Ansprüche des atypisch stillen Gesellschafters in der Insolvenz

spricht, dass dessen Einlage der gesamthänderischen Vermögensbeteiligung eines Kommanditisten gleichsteht. Im Streitfall war gesellschaftsvertraglich geregelt, dass der atypisch still Beteiligte bei Beendigung der stillen Gesellschaft an den stillen Reserven und am Geschäftswert zu beteiligen ist, was der Vermögensbeteiligung eines Kommanditisten entspricht. Ebenso erfolgte die Gewinnermittlung wie bei einem Kommanditisten, da eine Beteiligung an den stillen Reserven vorgesehen und die Verlustbeteiligung auf die Höhe der Einlage begrenzt war. Schließlich entsprachen im Streitfall auch die

Mitwirkungsrechte sowie Informations- und Kontrollrechte des atypisch still Beteiligten denen des Kommanditisten und übertrafen diese sogar teilweise.

**Hinweis:** Der BGH macht mit seinem Urteil deutlich, dass der atypisch stille Gesellschafter in der Insolvenz gleich einem Kommanditisten behandelt wird, sofern er diesem wirtschaftlich weitgehend gleichgestellt ist. Dass es sich bei der atypisch stillen Gesellschaft um eine reine Innengesellschaft handelt, beeinflusst die Wertung hingegen nicht.

## ARBEITSRECHT

## Arbeitgeber darf Attest am ersten Tag fordern

Das Bundesarbeitsgericht hat am 14.11.2012 (Az. 5 AZR 886/11) im Einklang mit den beiden Vorinstanzen bestätigt, was schon seit Jahrzehnten galt: Der Arbeitgeber darf bereits für den ersten krankheitsbedingten Fehltag vom Mitarbeiter ein ärztliches Attest als Beleg für die krankheitsbedingte Arbeitsunfähigkeit verlangen.

Dieses Recht sichert ihm das Entgeltfortzahlungsgesetz ausdrücklich zu. Macht der Arbeitgeber hiervon keinen Gebrauch (weder generell, noch im Einzelfall), so bleibt es bei der gesetzlichen Grundregel, dass erst für bei mehr als drei Krankheitstagen (also ab dem vierten Tag) ein Attest verlangt werden darf.

Im Rahmen der gesetzlichen Grundregelung sind übrigens Kalendertage zu zählen, so dass der Mitarbeiter, der von Freitag bis Montag

(jeweils einschließlich) arbeitsunfähig ist, für den Montag (an sich) ein Attest vorzulegen hat; in vielen Betrieben wird das allerdings anders gehandhabt.

Bereits für den ersten Tag der Krankheit kann der Arbeitgeber das Attest nur verlangen, wenn er dies vorher klargestellt hat. Denn da der Arzt kein rückwirkendes Attest ausstellen darf, wird auch der Mitarbeiter nachträglich kein solches Attest mehr beibringen können.

Zudem ist die Vorlage eines Attests für den ersten Tag nicht gleichbedeutend mit der Vorlage am ersten Tag. Oftmals wird dem Mitarbeiter die sofortige Übersendung des Attests nicht möglich sein.

Schließlich kann der Arbeitgeber die Attestpflicht ab dem ersten Tag zwar ohne Begrün-

dung anordnen, die Anordnung muss aber frei von Willkür sein. Es kann also schwierig zu vermitteln sein, weshalb der eine Mitarbeiter eine derartige Pflicht auferlegt bekommt, der andere aber nicht. Zugleich bedarf eine generelle Anordnung in Betrieben, in denen ein Betriebsrat gebildet worden ist, der Mitwirkung des Betriebsrats, die Einzelanordnung gegenüber einem bestimmten Mitarbeiter jedoch nicht.

**Hinweis:** Für die Praxis ist aus verschiedenen Gründen dazu zu raten, von dem Recht, das Attest schon für den ersten Krankheitstag zu verlangen, mit Augenmaß Gebrauch zu machen. Für den Einzelfall erweist es sich jedoch bisweilen als wirksames Mittel, Blaumacherei einzelner Mitarbeiter einzudämmen.

## Für Betriebsübergang erforderlicher Wechsel des Betriebsinhabers

Geht ein Betrieb durch Rechtsgeschäft auf einen neuen Betriebsinhaber über, so tritt der neue Betriebsinhaber von Gesetzes wegen (§ 613a BGB) in die Rechte und Pflichten aus den im Zeitpunkt des Übergangs zwischen dem bisherigen Betriebsinhaber und den Arbeitnehmern des Betriebs bestehenden Arbeitsverhältnisse ein.

Das BAG konkretisierte mit Urteil vom 27.9.2012 (Az. 8 AZR 826/11), welche tatsächlichen Voraussetzungen für die Annahme eines Betriebsübergangs im Sinne von § 613a BGB erfüllt sein müssen. Danach kommt bei

dem Übergang eines betriebsmittelgeprägten Betriebes dem Übergang der Nutzungsmöglichkeit der Betriebsmittel im Rahmen der erforderlichen Gesamtabwägung wesentliches Gewicht zu. Der Betriebsmittelübernehmer muss die Betriebsmittel tatsächlich weiter oder wieder nutzen. Der bisherige Betriebsinhaber muss die Nutzung der Betriebsmittel im Betrieb einstellen. Der Abschluss eines Kooperationsvertrags zwischen bisherigem Inhaber und späterem Betriebsübernehmer stellt nicht notwendig einen solchen Betriebsinhaberwechsel dar.

**Hinweis:** Im Streitfall wurde eine Kooperationsvereinbarung zwischen dem Inhaber eines Betriebs und einem anderen Unternehmen geschlossen, wonach das andere Unternehmen den Vertrieb der im Betrieb hergestellten Produkte übernahm. Eine Betriebsmittelübernahme fand in diesem Zusammenhang nicht statt. Das BAG hat demnach im zu entscheidenden Fall auch keinen Betriebsübergang angenommen.



*Eine Studie der Unternehmensberatung beleuchtet das Finanzierungsverhalten mittelständischer Unternehmen.*

## Mittelstand verbessert trotz Finanzkrise sein Verhältnis zur Hausbank

Die Unternehmensberatungen Wolff & Häcker Finanzconsulting AG (whf) und Ebner Stolz Mönning Bachem Unternehmensberatung GmbH untersuchten in einer gemeinsamen Studie das Finanzierungsverhalten mittelständischer Unternehmen. Dafür wurden im Sommer 2012 über 1.800 Geschäftsführer und Vorstände mittelständischer Unternehmen in Baden-Württemberg befragt.

Viele mittelständische Unternehmen sehen die Euro-Krise zwar als schwerwiegendes Problem an, möchten ihre Finanzierungsstrategien aber nicht grundsätzlich revidieren. Zwar könnten sich die Anforderungen für die Finanzierung mittelständischer Unternehmen aufgrund der beschlossenen Reformen im Zuge der Basel III-Richtlinien in Zukunft deutlich schwieriger gestalten, dennoch geben 66 % der befragten Unternehmer das Bankdarlehen als bevorzugtes Finanzierungsinstru-

ment an. Gesellschafterdarlehen (58 %) oder Leasing/Factoring-Finanzierungen (53 %) werden als weitere Alternativen genannt. Ohnehin haben die meisten Befragten ein vertrauensvolles Verhältnis zu ihrer Hausbank, das sich in der Finanzkrise tendenziell sogar noch verbessert hat.

Grundsätzlich hatten die meisten mittelständisch geprägten Unternehmen in Baden-Württemberg (73 %) in den letzten beiden Jahren keine Probleme bei der Kapitalbeschaffung und möchten bei bewährten Finanzierungsmöglichkeiten bleiben. Die meisten der befragten Unternehmen lehnen externe Eigenkapitalgeber, z. B. Beteiligungsgesellschaften, ab und befürworten stattdessen das Instrument der Innenfinanzierung, also die Einbeziehung vergangener Gewinne im Unternehmen.

Die Studie zeigt deutlich, dass mit einem Engagement von strategischen Investoren oder Business Angels oftmals der Verlust von Stimmrechten oder hohe Renditeforderungen in Verbindung gebracht werden. Auch die Möglichkeit, Stakeholder in die Finanzierung des eigenen Unternehmens einzubeziehen, wird von der großen Mehrheit der Befragten (90%) abgelehnt.

In einem weiteren Teil der Studie wurden die beteiligten Unternehmen zur Beteiligung von Mitarbeitern am Kapital des Unternehmens gefragt. Immerhin 16 % der Befragten haben bereits Modelle der Mitarbeiterbeteiligung, weitere 10 % planen deren Einführung.

**Hinweis:** Interessenten können die Studie gerne bei [cristina.defreitas@ebnerstolz.de](mailto:cristina.defreitas@ebnerstolz.de) bestellen.

## NEXIA Jahreskonferenz in Washington

Rechtzeitig vor dem Hurrikane Sandy und mitten in der heißen Phase des US-Wahlkampfes fand die diesjährige NEXIA Jahreskonferenz vom 18. bis zum 20.10. in Washington statt. Eingefunden hatten sich rund 230 Delegierte aus 35 Ländern, was die zunehmende Bedeutung der internationalen Zusammenarbeit eindrucksvoll unterstreicht. Wie in den Vorjahren standen neben dem informellen Austausch und Netzwerken zahlreich fachliche Themen im Vordergrund. So lag ein Schwerpunkt der Diskussionen auf der Analyse der geplanten EU-Regularien (Grünbuch), sowie dem Ausbau der NEXIA-

weiten „Special Interest Groups“ (SIGs). Zu den bereits bestehenden SIGs z.B. der internationalen Rechnungslegung (IFRS) sowie des Business Consulting haben sich im Lauf dieses Jahres Expertengruppen im Bereich Unternehmensbewertung, Global Tax Mobility sowie Real Estate neu gebildet. Durch diese Vehicle erfolgt die NEXIA-weite Bündelung und grenzüberschreitende Zurverfügungstellung von Know-how und Branchenerfahrung. Eine wichtige Entwicklung, die wir bei Ebner Stolz im Sinne unserer Mandanten tatkräftig unterstützen und vorantreiben. So sind wir mit Jörg Neis, Matthias Popp (Unter-

nehmensbewertung), Global Tax Mobility (Sten Günsel) und Henning Wind (Real Estate) in den jeweiligen SIGs vertreten bzw. haben deren Leitung übernommen.

Insgesamt haben alle Beteiligten ein positives Resümee gezogen als man sich am Sonntag wieder auf den Rückweg nach Deutschland machte. Angesichts der vor uns liegenden Aufgaben und Herausforderungen wird NEXIA für uns auch zukünftig ein wichtiger Bestandteil unserer Tätigkeit bleiben. Wir freuen uns auf ein Wiedersehen in Shanghai 2013!

## Wirtschaftsprüfer-Tage bei Ebner Stolz Mönning Bachem

Unsere diesjährigen Wirtschaftsprüfer-Tage fanden am 26. und 27.10.2012 in Stuttgart im Hotel Maritim statt.

Rund 150 Wirtschaftsprüfer und erfahrene Prüfungsleiter aus allen Standorten nahmen an dieser Fortbildungsveranstaltung, die von

interessanten Plenar- und Fokusveranstaltungen geprägt war, teil. Die diesjährigen Themenschwerpunkte bildeten das Interne Kontrollsystem, die Effizienz der Jahresabschlussprüfung, Steuern, digitale Jahresabschlussprüfung sowie Unternehmenskauf und -verkauf.

Ein weiteres Highlight war der Gastvortrag von Herrn Alexander von Witzleben zum Thema „Erwartungen des Aufsichtsrats an den Wirtschaftsprüfer et vice versa“.



## Frohe Weihnachten

Wir wünschen unseren Lesern ein friedvolles und harmonisches Weihnachtsfest sowie ein glückliches, gesundes und erfolgreiches Jahr 2013.

.....  
**TERMINE**  
 .....

DEZEMBER 2012

**Veranstaltungsreihe Rechnungswesen –  
 Grundlagenseminar**  
 12.12.2012 // Leipzig

**Umsatzsteuer und öffentliche Hand –  
 Gefahr für den kommunalen Haushalt!**  
 13.12.2012 // Hannover

**Workshop E-Bilanz**  
 14.12.2012 // Hannover

JANUAR 2013

**Veranstaltungsreihe Rechnungswesen –  
 Vertiefungsseminar**  
 17.01.2013 // Leipzig

FEBRUAR 2013

**Compliance und Korruptionsprävention  
 in Krankenhäusern**  
 19.02.2013 // Düsseldorf

MÄRZ 2013

**Der kommunale Krankenhauskonzern:  
 Recht, Steuern und BWL**  
 12.03.2013 // Stuttgart

.....  
**PUBLIKATIONEN**  
 .....

**Wolff & Häcker Finanzconsulting AG  
 Ebner Stolz Mönning Bachem  
 Unternehmensberatung GmbH**  
 Studie 2012 zur Finanzierung  
 im Mittelstand

**novus Kompakt**  
 Jahreswechsel 2012/2013

.....  
**IMPRESSUM**  
 .....

**Herausgeber:**

Ebner Stolz Mönning Bachem  
 Wirtschaftsprüfer Steuerberater Rechtsanwälte  
 Partnerschaft  
 www.ebnerstolz.de

Haus am Fleet, Admiralitätstraße 10,  
 20459 Hamburg  
 Tel.: +49 40 37097-0

Gereonstraße 43/65, 50670 Köln  
 Tel.: +49 221 20643-0

Kronenstraße 30, 70174 Stuttgart  
 Tel.: +49 711 2049-0

**Redaktion:**

Dr. Ulrike Höreth, Tel.: +49 711 2049-1371  
 Brigitte Stelzer, Tel.: +49 711 2049-1535  
 Martina Büttner, Tel.: +49 711 2049-1325  
 novus@ebnerstolz.de

**novus** enthält lediglich allgemeine Informationen, die nicht geeignet sind, darauf im Einzelfall Entscheidungen zu gründen. Der Herausgeber und die Autoren übernehmen keine Gewähr für die inhaltliche Richtigkeit und Vollständigkeit der Informationen. Sollte der Empfänger des **novus** eine darin enthaltene Information für sich als relevant erachten, obliegt es ausschließlich ihm bzw. seinen Beratern, die sachliche Richtigkeit der Information zu verifizieren; in keinem Fall sind die vorstehenden Informationen geeignet, eine kompetente Beratung im Einzelfall zu ersetzen. Hierfür steht Ihnen der Herausgeber gerne zur Verfügung.

**novus** unterliegt urheberrechtlichem Schutz. Eine Speicherung zu eigenen privaten Zwecken oder die Weiterleitung zu privaten Zwecken (nur in vollständiger Form) ist gestattet. Kommerzielle Verwertungsarten, insbesondere der (auch auszugsweise) Abdruck in anderen Newslettern oder die Veröffentlichung auf Webseiten, bedürfen der Zustimmung der Herausgeber.

**Fotonachweis:**

Titel: © Ruslan Kudrin – Fotolia.com  
 Seite 4/5: © shutterstock.com  
 Seite 9: © Eiskönig – Fotolia.com  
 Seite 13: © Sehenswerk – Fotolia.com  
 Seite 16/17: © shutterstock.com  
 Seite 21: © shutterstock.com  
 Seite 24/25: © pressmaster – Fotolia.com  
 Seite 29: © rangizzz – Fotolia.com  
 Seite 31: © shutterstock.com

