

## Inhalt

- 2 Cybercrime im Fokus
- 3 Die E-Bilanz geht in die zweite Phase
- 4 Verpflichtung zum Energieaudit
- 5 Komplexitätscontrolling als Chance
- 6 Aktuelles zu Rangrücktrittsvereinbarungen
- 7 Rückstellungen für Restrukturierungsaufwendungen
- 8 Update Erbschaftsteuer
- 8 FIDES aktuell

*Sehr geehrte Damen und Herren,  
liebe Leser der FIDES Information,*

*mit dem am 25.07.2015 in Kraft getretenen „IT-Sicherheitsgesetz“ soll der Schutz gegen den zu einer immer größer werdenden Bedrohung werdenden „Cybercrime“ verbessert werden. Das Gesetz betrifft nicht nur Betreiber von „kritischer Infrastruktur“, sondern grundsätzlich auch alle Unternehmen, die eine Webseite betreiben. Der erste Beitrag informiert über die Folgen für die Praxis.*

*Im zweiten Beitrag berichten wir über aktuelle Änderungen der seit dem Wirtschaftsjahr 2013 bekannten „E-Bilanz“. Aus der Streichung von in der Einführungsphase noch zugelassenen Ausnahmen werden sich erheblicher Mehraufwand und damit Mehrkosten ergeben.*

*Viele Unternehmen sind von der Verpflichtung zur Durchführung eines so genannten „Energieaudits“ und der sehr kurzen Umsetzungsfrist bis zum 05.12.2015 überrascht worden. Der dritte Beitrag gibt einen Überblick hierüber und stellt Konsequenzen für den handelsrechtlichen Jahresabschluss und erste Praxiserfahrungen dar.*

*Kostenreduzierung durch Verringerung von Komplexität im Leistungserstellungsprozess ist auf der Tagesordnung von allen Unternehmen. Der vierte Beitrag gibt Denkanstöße für betriebliche Verbesserungen.*

*Zum Thema Rangrücktritt haben sich jüngst der Bundesgerichtshof und auch der Bundesfinanzhof geäußert. Die ergangenen Entscheidungen sind Gegenstand des fünften Beitrags.*

*Rückstellungen für Restrukturierungsaufwendungen können bei Unternehmen zu bilden sein, die z. B. Entscheidungen zum Personalabbau im alten Jahr treffen. In der Literatur sind in jüngster Zeit verstärkt Meinungen anzutreffen, die profiskalisch zu Gunsten niedrigerer Rückstellungshöhen argumentieren. Einen Überblick verschafft der sechste Beitrag.*

*Die Reform des Erbschaftsteuergesetzes steht nach wie vor aus und ist weiterhin ein „Dauerbrenner“ in den Medien. Wir berichten in unserem siebten und letzten Beitrag über den aktuellen Stand des Gesetzgebungsverfahrens.*

*Wir wünschen Ihnen eine anregende Lektüre der FIDES Information.*

*Mit freundlichen Grüßen  
Ihre FIDES Treuhand GmbH & Co. KG*



Andreas Noodt



## Cybercrime im Fokus

Am 25.07.2015 ist nach der Verabschiedung durch den Bundesrat das „Gesetz zur Erhöhung der Sicherheit informationstechnischer Systeme“ – kurz „IT-Sicherheitsgesetz“ – in Kraft getreten. Die Anpassung von insgesamt acht unterschiedlichen Gesetzen soll die Verbesserung der IT-Sicherheit bei Unternehmen, den Schutz der Bürgerinnen und Bürger in einem sicheren Netz sowie den Schutz der IT des Bundes gewährleisten. Diese Maßnahmen wenden sich gegen die Bedrohung durch Straftaten, die zumeist unter dem Begriff „Cybercrime“ zusammengefasst werden. In diesem Beitrag erläutern wir die wesentlichen Auswirkungen, die sich für Unternehmen aus den Änderungen im „Gesetz über das Bundesamt für Sicherheit in der Informationstechnik“ (BSIG) sowie im „Telemediengesetz“ (TMG) ergeben.

### Hintergrund

Als „Cybercrime“ bezeichnete Straftaten nutzen die Möglichkeiten der Informationstechnologie oder haben sie als Zielpunkt. Klassische Fälle sind das Ausspähen/Abfangen von Daten, digitale Erpressung – z. B. durch Blockieren/Verschlüsseln von Daten – sowie Angriffe, die IT-Systeme überlasten oder funktionsunfähig machen sollen (Denial of Service).

In Deutschland stellt „Cybercrime“ für Unternehmen eine zunehmende Bedrohung dar. Dies betrifft nicht nur weltweit agierende Konzerne, sondern auch den Mittelstand. Dieser verfügt nicht selten über begehrtes Patentwissen und/oder ist in internationale Wertschöpfungsketten eingebunden. Die komplexe Vernetzung von Unternehmen in diesen Prozessen bietet vielfältige Angriffsmöglichkeiten für Cyber-Kriminelle.

### Kritische Infrastrukturen

Das BSIG bildet den gesetzlichen Rahmen für die Anforderungen an organisatorische und technische Vorkehrungen zur Vermeidung von Störungen der Verfügbarkeit, Integrität, Authentizität und Vertraulichkeit der informationstechnischen Systeme, Komponenten oder Prozesse. Die Änderungen des BSIG fokussieren den Erhalt der Funktionsfähigkeit des

Betriebs von „Kritischen Infrastrukturen“. Um die Realisierung der genannten Vorkehrungen sicherzustellen, sind Meldepflichten bei aufgetretenen oder sich andeutenden erheblichen Störungen (nicht nur durch Cyberangriffe) eingeführt worden. Zusätzlich werden regelmäßige Sicherheitsaudits durch unabhängige Prüfer gefordert.

Wer zum Kreis der Betreiber einer „Kritischen Infrastruktur“ zählt, ist noch nicht abschließend festgelegt. Fest steht, dass Unternehmen aus den Bereichen Energie, Informationstechnik und Telekommunikation, Transport und Verkehr, Gesundheit, Wasser, Ernährung sowie Finanz- und Versicherungswesen dazugehören. Die tatsächliche Festlegung wird noch in einer Rechtsverordnung konkretisiert.

### Mehr Sicherheit im Internet

Ein weiteres Ziel des IT-Sicherheitsgesetzes ist der Schutz der Bürgerinnen und Bürger bei der Benutzung des Internets. Mit den Änderungen des Telemediengesetzes wird ein sogenannter Diensteanbieter verpflichtet, in den von ihm betriebenen Telemediendiensten ein angemessenes Sicherheitsniveau für die veröffentlichten Inhalte zu schaffen. Diensteanbieter im Sinne des Gesetzes sind nicht nur Unternehmen, die die technische Infrastruktur zur Verbreitung von Webangeboten zur Verfügung stellen (Provider). Vielmehr gelten sowohl der Onlineshop-Betreiber als auch das Unternehmen, welches eine das Erscheinungsbild des Unternehmens repräsentierende Website betreibt oder betreiben lässt, als Diensteanbieter. Damit umfasst der Geltungsbereich des geänderten TMG mehr Unternehmen, als zunächst erwartet wurde. Ausgenommen sind nur nicht gewerbsmäßige Angebote, z. B. durch ideelle Vereine.

Die geforderten Maßnahmen müssen dazu geeignet sein, die genutzten technischen Einrichtungen gegen unerlaubte Zugriffe und Störungen von außen zu schützen. Ferner müssen sie den Schutz personenbezogener Daten sicherstellen. Der Schutz vor unerlaubtem Zugriff beinhaltet auch die Pflicht, dafür zu sorgen, dass kein Schadcode, z. B. durch sogenannte Drive-by-Downloads in den eigenen Webangeboten, verbreitet wird. Dies gilt unabhängig davon, ob dieser Schadcode durch das Unternehmen selbst oder durch einen fremden Dritten unter Ausnutzung von Schwachstellen

in die angebotenen Webinhalte gelangt ist. Entsprechende Maßnahmen müssen auch die Inhalte, auf die der Anbieter keinen Einfluss hat (z. B. Werbebanner, eingebundene Routenplaner), umfassen. Hierfür sind geeignete organisatorische Maßnahmen zu ergreifen.

Die Nichtumsetzung dieser Verpflichtung kann mit einem Bußgeld bis zu EUR 50.000 geahndet werden. Bisher ungeklärt sind mögliche Schadensersatzansprüche durch Opfer von Schadsoftware, die z. B. durch Drive-by-Downloads auf Webpräsenzen von Unternehmen verteilt wurden.

### Folgen für die Praxis

Mit Inkrafttreten der Rechtsverordnung

bleiben den Betreibern „Kritischer Infrastrukturen“ maximal zwei Jahre, um die entsprechenden Maßnahmen umzusetzen. Momentan ist noch nicht abzusehen, wann diese Rechtsverordnung ergehen wird, vermutet wird aber, dass sie noch in der laufenden Legislaturperiode des Bundestages erfolgt. Das bedeutet, dass die potenziell betroffenen Unternehmen unverzüglich mit der Vorbereitung der notwendigen Maßnahmen beginnen sollten.

Für die Umsetzung der im Telemediengesetz geforderten Maßnahmen sind keine Fristen vorgesehen – daher müssen diese unverzüglich vorgenommen werden. Der unmittelbare Handlungsbedarf umfasst eine genaue Analyse der derzeitigen Webangebote, deren technischer Ausgestaltung sowie der bisher vor-

genommenen Sicherheitsmaßnahmen. Ebenfalls kann die Prüfung von Hosting- oder Outsourcingverträgen sowie weiterer Nutzungsverträge in Hinblick auf die geänderte Gesetzeslage notwendig sein. Die explizite Nennung von Verschlüsselungsverfahren (im Gesetz) sowie der Verweis auf sichere Authentifizierungsverfahren bei personalisierten Telemediendiensten (in der Gesetzesbegründung) könnten auch der Diskussion über die Nutzung des elektronischen Personalausweises neue Impulse verleihen.



Stefan Decker

s.decker@fides-it-consultants.de

## Die E-Bilanz geht in die zweite Phase

Seit dem Wirtschaftsjahr 2013 besteht grundsätzlich für alle bilanzierenden Unternehmen die Verpflichtung, die jährliche Steuerbilanz und -GuV sowie weitere steuerliche Rechenwerke nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz („Steuer-taxonomie“) elektronisch an die Finanzverwaltung zu übermitteln („E-Bilanz“).

In der Einführungsphase der E-Bilanz hatte die Finanzverwaltung im Rahmen von Übergangsregelungen bislang verschiedene Ausnahmen für die Übermittlung zugelassen. Für folgende Sachverhalte, für die zunächst keine Verpflichtung der elektronischen Übermittlung bestand, ergeben sich ab dem Veranlagungsjahr 2015 Änderungen:

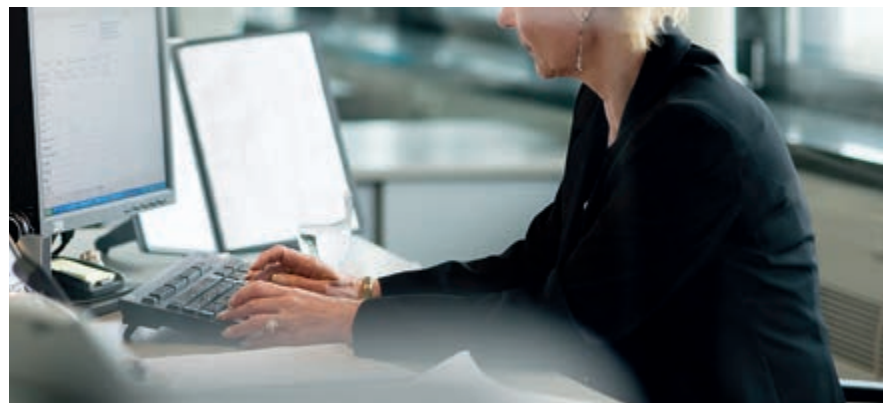
- Für Personenhandelsgesellschaften und andere Mitunternehmerschaften brauchte die **Kapitalkontenentwicklung** jedes einzelnen Gesellschafters bislang nicht angegeben werden. Die entsprechenden gesellschafts- und gesellschaftsgruppenbezogenen Posten durften in aggregierter Form (zusammengefasst je Gesellschaftsgruppe) in der Bilanz übermittelt werden. Zukünftig sind Kapitalkontenentwicklungen in gesonderten Berichtsbestandteilen pro Gesellschafter elektronisch zu übermitteln. Dies wird insbesondere bei Publikums-gesellschaften bei der Erstellung der

E-Bilanzen zu erheblichen Mehraufwendungen führen.

- Für Personenhandelsgesellschaften und andere Mitunternehmerschaften konnten **Sonder- und Ergänzungsbilanzen** bisher in Summe übermittelt werden und mussten nicht gesellschafterspezifisch aufgegliedert werden. Sonder- und Ergänzungsbilanzen sind ab dem Veranlagungsjahr 2015 in gesonderten Datensätzen nach dem amtlich vorgeschriebenen Datensatz (jeweils als eigener E-Bilanz-Datensatz) an die Finanzverwaltung zu übermitteln.
- Für **Unternehmen mit ausländischer Betriebsstätte** ist grundsätzlich für das Unternehmen als Ganzes eine Steuerbilanz und -GuV als elektro-

nischer Datensatz zu übermitteln. Bei der Übermittlung des Datensatzes durfte bislang in Anwendung der Übergangsregelungen der Einbezug ausländischer Betriebsstätten unterbleiben.

- Für **ausländische Unternehmen mit einer inländischen Betriebsstätte** beschränkt sich die Aufstellung der Steuerbilanz und -GuV auf die inländische Betriebsstätte als unselbständiger Bestandteil des Unternehmens. Die Übermittlung eines gesonderten elektronischen Datensatzes für die inländische Betriebsstätte durfte bislang unterbleiben.
- Körperschaften, bei denen sich eine **Befreiung von der Körperschaft- oder Gewerbesteuer** nur auf einen Teil der Einkünfte beschränkt, durften bislang auf die Übermittlung eines E-Bilanz-Datensatzes verzichten.



Zukünftig ist auch für diese Bereiche eine elektronische Datenübermittlung obligatorisch.

- Für juristische Personen des öffentlichen Rechts, die über **Betriebe gewerblicher Art** verfügen, durfte in Anwendung der Übergangsregelung die Übermittlung eines E-Bilanz-Datensatzes bislang unterbleiben. Auch für diese Betriebsteile sind ab Veranlagungsjahr 2015 E-Bilanzen nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz in elektronischer Form an die Finanzverwaltung zu übermitteln. Dafür stehen verschiedene Übermittlungsvarianten zur Verfügung.

Weitere Veränderungen mit Auswirkungen auf die Erstellung der elektronischen Steuerbilanz sind zukünftig durch das Inkrafttreten des Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz (BilRUG) zu berücksichtigen. Das BilRUG ist erstmals für Jahresabschlüsse/Wirtschaftsjahre anzuwenden, die nach dem 31.12.2015 beginnen. Insbesondere eine veränderte Definition der Umsatzerlöse wird eine neue Zuordnung von Konten auf Taxonomiepositionen erforderlich machen. Bei der Definition der Umsatzerlöse wurde bislang auf die Merkmale „gewöhnliche Geschäftstätigkeit“ und dafür „typische“ Erträge abgestellt. Diese Kriterien gelten zukünftig nicht mehr, so dass eine Reihe von bisher unter den sonstigen betrieblichen Erträgen ausgewiesenen Sachverhalten künftig unter die Umsatzerlöse zu subsumieren sind. Weitere Auswirkungen auf das sog. Kontenmapping können sich durch den Entfall der Posten „außerordentliche Aufwendungen und Erträge“ ergeben.

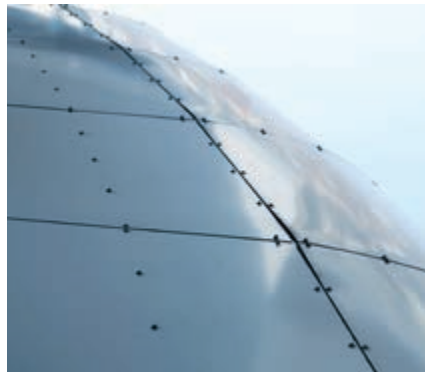
### Folgen für die Praxis

Das Ende der Übergangsphase bedeutet die konsequente Umsetzung des E-Bilanz-Projektes durch die Finanzverwaltung. Die Änderungen werden zu einem erheblichen Mehraufwand und damit zu Mehrkosten führen. Vor dem Hintergrund, dass die Finanzverwaltung technisch noch nicht in der Lage ist, die Daten aus der Taxonomie zu bearbeiten, hätte eine Verlängerung der Übergangsphase nicht geschadet.



Tobias Schult,  
StB

t.schult@fides-treuhand.de



## Verpflichtung zum Energieaudit

### Konsequenzen für den handelsrechtlichen Jahresabschluss

Zur Umsetzung vereinbarter Klimaziele hat die Europäische Union die EU-Energieeffizienz-Richtlinie erlassen, welche für bestimmte Unternehmen eine Verpflichtung zur Durchführung von Energieaudits normiert. Die Umsetzung in deutsches Recht erfolgte durch eine am 22.04.2015 in Kraft getretene Novellierung des Energiedienstleistungsgesetzes (EDL-G). Betroffene Unternehmen müssen demnach erstmalig bis zum 05.12.2015 – und in der Folge alle vier Jahre – ein sog. Energieaudit durch zertifizierte Auditoren durchführen lassen. Ein Energieaudit umfasst die systematische Erfassung und Analyse aller wesentlichen Energieströme eines Unternehmens mit dem Ziel, Energieeffizienzverbesserungspotentiale zu identifizieren und umzusetzen.

Von der Durchführung eines Energieaudits sind Unternehmen befreit, die entweder ein Energiemanagementsystem nach der ISO-Norm 50001 oder ein validiertes Umweltmanagementsystem nach der Verordnung Nr. 1221/2009 (EMAS, Eco-Management and Audit Scheme) vorweisen können oder bis zum 05.12.2015 erste Maßnahmen zur Umsetzung ergriffen haben.

### Betroffene Unternehmen

Betroffen sind u.a. Unternehmen, die eine wirtschaftliche Tätigkeit ausüben und nicht in den Bereich von kleinen und mittleren Unternehmen (KMU) fallen. Maßgeblich bei der Beurteilung des KMU-Status ist zunächst die Mitarbeiteranzahl. Wird der Grenzwert von 250 Mitarbeitern erreicht, kann das betreffende Unterneh-

men **keinen** KMU-Status erreichen. Für die Berechnung der Mitarbeiteranzahl wird auf Vollzeitäquivalente im Jahresdurchschnitt ohne Auszubildende und Mitarbeiter in Mutterschutz bzw. Elternzeit abgestellt; daher kann i.d.R. nicht auf die Angaben zu Mitarbeitern im Jahresabschluss zurückgegriffen werden.

Werden weniger als 250 Mitarbeiter beschäftigt, aber mehr als 50 Mio. EUR Umsatzerlöse erzielt und überschreitet die Bilanzsumme zugleich 43 Mio. EUR, so gilt ein Unternehmen auch dann als Nicht-KMU. Beide Kriterien müssen (auf Basis des Abschlussstichtags 2014) in zwei aufeinanderfolgenden Geschäftsjahren über- bzw. unterschritten werden.

Ist ein Unternehmen auf Basis der o.g. Schwellenwerte isoliert als KMU zu klassifizieren, kann dennoch eine Verpflichtung zur Durchführung eines Energieaudits entstehen, wenn das Unternehmen nicht als eigenständig zu betrachten ist. **Eigenständigkeit** liegt z. B. nicht vor, wenn das Unternehmen aufgrund verschiedener Kriterien in eine Gruppen- oder Konzernstruktur eingebunden ist. In diesem Fall sind die Schwellenwerte auf Gruppen-/Konzernebene summiert zu betrachten. Im Ergebnis sind grundsätzlich alle in einen Konzernabschluss einbezogenen Unternehmen – unabhängig von ihrer isolierten Größenklassifizierung – zur Durchführung eines Energieaudits verpflichtet. Für weitere Informationen verweisen wir auf das vom Bundesamt für Wirtschaft und Ausfuhrkontrolle (BAFA) herausgegebene Merkblatt für Energieaudits.

### Verstoß gegen die Verpflichtung

Unternehmen, die ihrer Verpflichtung zur Durchführung eines Energieaudits nicht, nicht richtig, nicht vollständig oder nicht rechtzeitig nachkommen, können mit einem **Bußgeld** von bis zu EUR 50.000 belastet werden. Wegen der kurzen Zeitspanne zwischen Umsetzung der EU-Richtlinie im April 2015 und der Frist zur Durchführung des Energieaudits bis zum 05.12.2015 sind Terminüberschreitungen nicht ausgeschlossen. Das BAFA ist damit beauftragt, die Umsetzung des EDL-G in Stichproben zu überprüfen. Innerhalb einer vierjährigen Periode wird die BAFA nach eigenen Angaben 20 % der verpflichteten Unternehmen prüfen. Während bei kurzfristigen Terminüberschreitungen eine Bußgeldminderung

oder ein Erlass im Ermessen des BAFA liegen, können längere Fristüberschreitungen als **Dauerordnungswidrigkeit** gewertet werden und entsprechend wiederholte Bußgelder zur Folge haben.

### Pflicht zur Rückstellungsbildung

Nach § 249 Abs. 1 S. 1 HGB sind Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten zu bilden. Ungewisse Verbindlichkeiten sind Verpflichtungen im Außenverhältnis, die rechtlich oder wirtschaftlich verursacht sind, sofern mit einer Inanspruchnahme zu rechnen ist.

Die öffentlich-rechtliche Verpflichtung zum Energieaudit erfüllt diese Voraussetzungen und zieht bei zum Abschlussstichtag noch nicht erfolgter Durchführung die **Bildung einer Rückstellung** in Höhe der geschätzten Aufwendungen für das Energieaudit nach sich. Für ein mögliches Bußgeld kommt eine Rückstellungsbildung erst in Betracht, wenn dieses hinreichend wahrscheinlich ist, z. B. durch eine Ankündigung.

### Erste Praxiserfahrungen

Viele Unternehmen sind vom Umfang

des Energieaudits und der sehr kurzen Umsetzungsfrist bis zum 05.12.2015 überrascht worden. Insbesondere die Ermittlung, ob ein Unternehmen unter die Energieauditpflicht fällt, gestaltet sich durch die sehr speziellen und differenzierten Einstufungskriterien und -ausnahmen in der Praxis häufig als schwierig.



Dr. Richard Strate,

r.strate@fides-treuhand.de

## Komplexitätscontrolling als Chance

Der Begriff „Komplexität“ hat sich im allgemeinen Sprachgebrauch als Standardausdruck festgesetzt, wobei häufig „komplex“ und „kompliziert“ als Synonyme verwendet werden. Ein komplexer Sachverhalt ist im Grunde einfach, er ist nur durch viele Verbindungen und Verzweigungen und durch seine Dynamik schwer zu beherrschen.

Gängiges Beispiel für geringe Komplexität ist die Maxime von Henry Ford „You can have any colour as long as it's black“. Das ist jedoch Vergangenheit. Bei einem gängigen PKW-Modell gibt es 3 Millionen verschiedene Kombinationsmöglichkeiten für Ausstattungsvarianten. Diese Zahl erhöht sich deutlich, wenn zusätzlich noch die interne Komplexität beachtet wird, d. h. verschiedene Lieferanten für einzelne Fahrzeugkomponenten. Dieses Phänomen betrifft nicht nur Großunternehmen. Gerade Mittelständler laufen Gefahr, zu viele Produkte und Varianten anzubieten. Auf der Lieferanten- und Entwicklungsseite bedeutet dies, dass zu viele Teile bei zu vielen Lieferanten eingekauft oder intern entwickelt werden müssen. Hinzu kommt eine zunehmende Anzahl von Standorten. Das alles muss intern organisiert, koordiniert und administriert werden, was zu einem Anstieg der indirekten Kosten führt. Durch die Erfüllung immer neuer Kundenwünsche werden zwar Umsatzsteigerungen erzielt, aber die Profitabilität leidet. Das Unternehmen „verzettelt“ sich, bei konjunkturbedingten Umsatzrückgängen gerät das Unternehmen schnell in die Gefahrenzone.

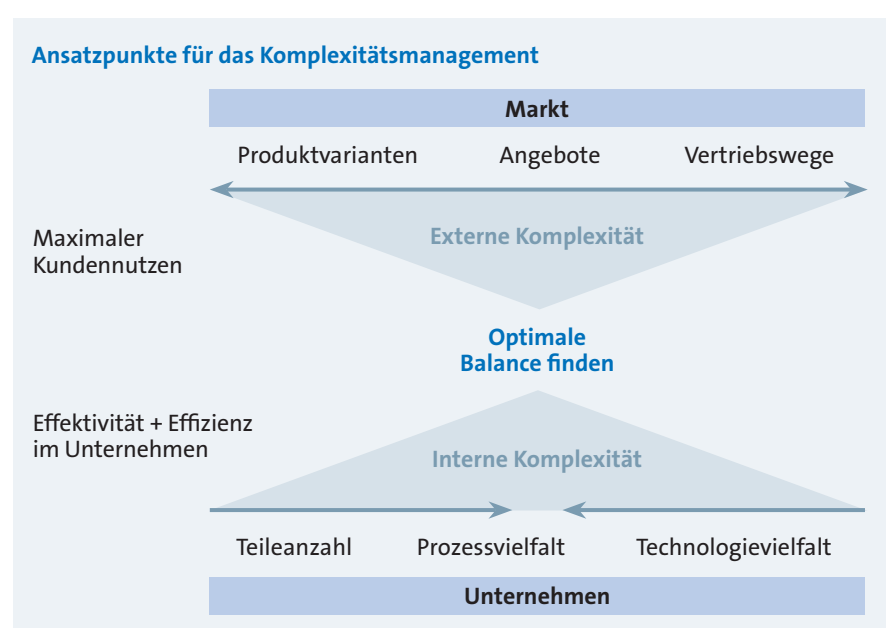
### Wertschöpfende versus wertvernichtende Komplexität

Klar ist aber auch, dass bei den heutigen Marktverhältnissen und Kundenbedürfnissen ein gewisses Maß an Komplexität unvermeidbar ist. In vielen Fällen kann Komplexität auch zum Wettbewerbsfaktor werden, wenn das Unternehmen seinen Kunden eine breite Palette von Produkt- und Ausstattungsvarianten anbieten kann. Komplexität ist daher nicht per se schlecht. Es geht vielmehr um die Frage, bis zu welchem Grad Komplexität wertschöpfend ist und ab wann Komplexität wertvernichtend wirkt. In unserer zunehmend vernetzten Welt wird der richtige Umgang mit Komplexität als eine der größten Herausforderungen für

das Management gesehen, die einen unmittelbaren Einfluss auf die Profitabilität des Unternehmens hat.

### Komplexitätsstrategie und Komplexitätsmanagement

Für den richtigen Umgang mit dem Thema Komplexität ist das Erkennen und Verstehen der komplexitätsverursachenden Faktoren wichtig, um darauf aufbauend eine Strategie zu entwickeln. Die Ansatzpunkte hierfür stellt die untenstehende Übersicht dar. Um einen möglichst hohen Kundennutzen zu generieren, muss ein gewisses Maß an externer Komplexität definiert und akzeptiert werden. Diese Kundenbedürfnisse sind dann mit einer effektiven und effizienten Organisation und mit einer möglichst geringen internen Komplexität zu befriedigen.



Es muss also gelingen, die vielfältigen Kundenanforderungen (externe Komplexität) in ausreichender Differenzierung zu deutlich verringerten Kosten (interne Komplexität) abzubilden. Komplexitätsmanagement hat daher die Aufgabe, den optimalen Grad der Komplexität zu finden und diesen durch geeignete Maßnahmen zu realisieren. Dabei geht es um drei Punkte: Komplexität von vornherein zu vermeiden, vorhandene und unnötige Komplexität zu reduzieren und die verbleibende Komplexität zu beherrschen.

### Komplexitätstreiber

Die Identifikation der wesentlichen Komplexitätstreiber ist die Ausgangsbasis für das Komplexitätsmanagement. Betreibt das Unternehmen die Produktentwicklung selbst, ist dieser Bereich von zentraler Bedeutung, da hier die Ursachen für Komplexität in nachfolgenden Bereichen gelegt werden. Hier gilt es, das „Rad nicht immer wieder neu zu erfinden“ und möglichst viele vorhandene Teile zu verwenden sowie die Anzahl von Teilen und Varianten in Grenzen zu halten. Einkauf, Produktion, Lagerhaltung/Logistik sowie Vertrieb/Marketing sind weitere Bereiche, die auf Komplexitätstreiber durchforstet werden müssen.

### Komplexitätscontrolling und Komplexitätskosten

Die Bestimmung von Komplexitätstreibern alleine hilft aber noch nicht viel. Es müssen Ziele und Maßnahmen zum Umgang mit diesen Komplexitätstreibern festgelegt werden. Der Ruf nach einem Komplexitätscontrolling wird – gerade von Seiten der Technik – oft mit der Frage nach der Höhe der Komplexitätskosten verbunden. Man sucht nach klar quantifizierbaren Kosten, die durch die Komplexitätstreiber beeinflusst werden. Hier muss der erfahrene Betriebswirt eingestehen, dass die herkömmlichen Instrumente der Kostenrechnung nicht in der Lage sind, Komplexitätskosten sauber abzubilden. Dies liegt daran, dass Komplexitätskosten größtenteils Gemeinkosten sind, die sich einer verursachungsgerechten Zuordnung definitionsgemäß entziehen. Neuere Formen der Kostenrechnung wie die Prozesskostenrechnung können zwar Komplexitätskosten abbilden. Allerdings ist deren Anwendungsgebiet durch die Beschränkung auf sich wiederholende Abläufe

(Bestellvorgänge, Lagerbewegungen etc.) beschränkt. Auch ist der Aufwand für eine regelmäßige Berechnung von detaillierten Komplexitätskosten sehr hoch.

### Robuste Ansätze gefragt

Gefragt sind daher einfache Ansätze, die mit überschaubarem Aufwand das Thema Komplexität in das Bewusstsein der betroffenen Mitarbeiter und Führungskräfte bringen. So wird schon viel bewirkt, wenn die Komplexitätstreiber transparent werden und für jede betriebliche Funktion wie z. B. F & E, Einkauf, Produktion, Vertrieb usw. jeweils numerische Kennzahlen ermittelt und Zielgrößen festgelegt werden. Die Erfassung solcher Kennzahlen in einem „Komplexitätscockpit“ und die Festlegung von komplexitätsbegrenzenden Zielgrößen gibt den Mitarbeitern Orientierung, die in der täglichen Arbeit hilfreich sein kann.

Ein weiteres wirksames Instrument des Komplexitätscontrollings kann der unternehmensinterne oder unternehmensexterne Betriebsvergleich (sog. Benchmarking) sein. Solche Vergleiche können Signale dafür liefern, in welchen Bereichen Optimierungsbedarf besteht. Hilfreich ist aber auch, für wesentliche Komplexitätstreiber aufgrund punktueller interner Analysen und Erhebungen robuste Kenngrößen zu ermitteln, die den Entscheidungsträgern an die Hand gegeben werden können. So kann z. B. dem Entwicklungsbereich vorgegeben werden, was die Festlegung einer neuen Sachnummer im Gesamtprozess kostet bzw. was durch die Stilllegung einer Sachnummer gespart wird. Für den Einkaufsbereich können Kosten je Bestellvorgang oder Kosten für die Anlage eines Lieferanten abgeschätzt werden. Diese Ansätze mögen zwar im Einzelfall als angreifbar angesehen werden. Ein konsequenter und nachhaltiger Einsatz gepaart mit einem kontinuierlichen Verbesserungsprozess kann aber dem Phänomen zunehmender, nicht wertschöpfender Komplexität wirksam zu Leibe rücken und sich in der Tat als „Goldgrube“ erweisen.



Harm Dodenhoff,  
WP/StB

h.dodenhoff@fides-treuhand.de

## Aktuelles zu Rangrücktrittsvereinbarungen

Gerät ein Unternehmen in die Krise, wird das vorhandene Eigenkapital durch Verluste gemindert. Je geringer das Eigenkapital des Unternehmens ist, desto begrenzter ist die Möglichkeit, entstehende Verluste aufzufangen. Bei personenbezogenen Unternehmen werden die operativen Verluste in Krisensituationen häufig durch Darlehen aus dem Gesellschafterkreis finanziert. Auch wenn diese Darlehen durch nahestehende Personen gegeben werden, handelt es sich dennoch aus Sicht der Gesellschaft um Fremd- und nicht um Eigenkapital. In einer Verlustsituation kann sich daher für die Gesellschaft eine bilanzielle Überschuldung ergeben.

### Insolvenzvermeidung durch eine Rangrücktrittsvereinbarung

Die bilanzielle Überschuldung begründet alleine noch keine Insolvenzantragspflicht für die Geschäftsführung. Hinzukommen müssen weitere Kriterien, wie z. B. eine ungesicherte Liquidität sowie eine negative Fortführungsprognose. Ungeachtet dessen muss die Geschäftsführung spätestens im Zeitpunkt der bilanziellen Überschuldung tätig werden. Neben der Beschaffung von zusätzlichem Eigenkapital eröffnet die Vereinbarung eines Rangrücktritts die Möglichkeit, die bilanzielle Überschuldung im insolvenzrechtlichen Sinne zu beseitigen. Die Anforderungen, die eine Rangrücktrittsvereinbarung erfüllen muss, um eine Insolvenzantragspflicht wegen Überschuldung zu vermeiden, hat der Bundesgerichtshof zuletzt in seinem Urteil vom 05.03.2015 (IX ZR 133/14) konkretisiert. So muss im Rangrücktritt, vereinbart sein, dass

- der Gläubiger im Rang hinter alle anderen Gläubiger zurücktritt,
- der Rangrücktritt den Zeitraum vor und nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens erfasst und
- die Rückzahlung der Verbindlichkeit zurückgestellt wird, bis die Krise der Gesellschaft überwunden ist.

### Urteil des Bundesfinanzhofs vom 15.04.2015

Für Zwecke der Steuerbilanz ist § 5 Abs. 2a EStG zu beachten. Sind Verpflichtungen nur zu erfüllen, soweit künftige Einnahmen oder Gewinne anfallen, sind sie in der

Steuerbilanz erst dann zu erfassen, wenn die Einnahmen oder Gewinne angefallen sind. Wird also in der Rangrücktrittsvereinbarung festgehalten, dass der Gläubiger im Rang hinter alle anderen Gläubiger der Gesellschaft zurücktritt und die Verbindlichkeit nur aus künftigen Gewinnen zu tilgen ist, führt dies in der Steuerbilanz zu einer Ausbuchung der Verpflichtung mit der Folge eines steuerlichen Ertrages. In einer Verlustsituation verfügt die Gesellschaft üblicherweise über steuerliche Verlustvorträge. Dennoch kann sich unter Umständen in Verbindung mit der Mindestbesteuerung für die Gesellschaft eine Steuerbelastung ergeben, die zu einem ungewollten Liquiditätsentzug führt. Im Urteil des Bundesfinanzhofes (BFH) vom 15.04.2015 (I R 44/14) wird bestätigt, dass diese negative Konsequenz dann nicht entsteht, wenn in der Rangrücktrittsvereinbarung vorgesehen ist, dass die Tilgung auch aus sonstigem freien Vermögen erfolgen kann. Führt eine Rangrücktrittsvereinbarung jedoch nach den vorstehenden Grundsätzen in der Steuerbilanz zu einer Ausbuchung der Verbindlichkeit, muss – so nunmehr der BFH – im nächsten Schritt geprüft werden, ob die Grundsätze der verdeckten Einlage zur Anwendung kommen. Handelt es sich bei dem Gläubiger der Forderung um einen Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft und beruht der Rangrücktritt auf dem Gesellschaftsverhältnis (dies dürfte bei einem Gesellschafterdarlehen regelmäßig der Fall sein), so ist der steuerliche Ertrag in Höhe des werthaltigen Teils der Forderung zu neutralisieren. Lediglich in Höhe des nicht werthaltigen Teils der Forderung verbleibt es bei einem steuerlichen Ertrag der Gesellschaft.

### Folgen für die Praxis

Bei einer Rangrücktrittsvereinbarung sollte die Möglichkeit der Tilgung aus „sonstigem freiem Vermögen“ berücksichtigt werden, die auch künftig eine Ausbuchung der betreffenden Verbindlichkeit nach § 5 Abs. 2a EStG verhindern sollte. Die Anwendung der Grundsätze der verdeckten Einlage im Ertragsfall ist aus Sicht der Gesellschaft positiv zu werten, da mangels eines Ertrags keine steuererhöhenden Tatbestände realisiert werden.



Prof. Dr. Christoph Löffler, LL.M.,  
StB

c.loeffler@fides-treuhand.de



## Rückstellungen für Restrukturierungsaufwendungen

Gerät ein Unternehmen oder der Teil eines Unternehmens in wirtschaftliche Schwierigkeiten, weil der Markt andere oder billigere Produkte verlangt, bleibt als letzte Möglichkeit oftmals nur die Entscheidung zum Personalabbau. Dies ist für das betroffene Unternehmen mit nicht unerheblichen Kosten verbunden. Wird die Entscheidung zum Personalabbau durch das Management vor dem Bilanzstichtag getroffen, ist zum Jahresende eine Rückstellung zu bilden. Für Zwecke der Steuerbilanz ist die Rückstellungsbildung davon abhängig, ob auch der Betriebsrat vor dem Jahreswechsel zumindest Kenntnis von der Entscheidung des Managements hatte. Hinsichtlich der Rückstellungsberechnung werden in jüngster Zeit durch Autoren der Finanzverwaltung neuere Auffassungen vorgetragen, die weitreichende Konsequenzen haben können.

### Berechnung der Rückstellungen für Restrukturierung

Bei der Rückstellungsbildung sind alle voraussichtlichen Kosten im Zusammenhang mit der geplanten Restrukturierung zu erfassen. Dies gilt vor allem für einen zu vereinbarenden Sozialplan und eventuell für Abfindungen an Arbeitnehmer im Zusammenhang mit der Auflösung der Dienstverhältnisse.

Mit der Rückstellung werden zum Bilanzstichtag künftige Aufwendungen abgebildet, die das Unternehmen mit

der betreffenden Maßnahme zu tragen hat. Erhält das Unternehmen Zuschüsse von dritter Seite, beispielsweise durch eine öffentliche Stelle, sind diese Entlastungen bei der Berechnung der Rückstellungshöhe mindernd zu berücksichtigen. Gesetzliche Grundlage für diese Vorgehensweise ist § 6 Abs. 1 Nr. 3a EStG, der die Verrechnung künftiger wirtschaftlicher Vorteile vorschreibt. Im Gesetzestext wird nicht danach unterschieden, ob dieser wirtschaftliche Vorteil durch eine außenstehende Stelle zugewendet wird oder originär im Unternehmen entsteht.

### Berücksichtigung von künftigen Vorteilen

Wegen dieser Unschärfe in § 6 Abs. 1 Nr. 3a EStG wird von der Finanzverwaltung nahestehenden Autoren in jüngster Zeit verstärkt die These vertreten, dass die Gesamtheit aller wirtschaftlichen Vorteile die mit einer betrieblichen Restrukturierung verbunden sind, bei der Rückstellungsbildung mindernd zu berücksichtigen sind. Solche wirtschaftlichen Vorteile werden beispielsweise in der künftigen Kostenersparnis oder in künftigen Erträgen des Unternehmens nach der Restrukturierung gesehen. Ob in Zusammenhang mit der Rückstellungsbildung ein weiter oder enger Vorteilsbegriff anzuwenden ist, ist in der Fachliteratur heftig umstritten. Die Gegner der extensiven Auslegung des wirtschaftlichen Vorteils tragen mit

Recht vor, dass die Entscheidung zu einem Personalabbau üblicherweise mit der Absicht erfolgt, das Unternehmen beziehungsweise den Unternehmensanteil zu sanieren und wieder einem wirtschaftlichen Erfolg zuzuführen. Würde sich die Auffassung durchsetzen, dass bei der Rückstellungsbildung alle künftigen (erwarteten) Vorteile gegenzurechnen sind, würden zum Teil auch Hoffnungswerte mit realen wirtschaftlichen Gegebenheiten saldiert. Dies wäre ein klarer Verstoß gegen das Prinzip der kaufmännischen Vorsicht.

### Folgen für die Praxis

Es entspricht gängigen Bilanzierungsprinzipien, bei der Bildung einer Rückstellung der Höhe nach auch wirtschaftliche Vorteile zu berücksichtigen. Die Rückstellung braucht nur in der Höhe gebildet werden, in der für das Unternehmen künftig eine Belastung entsteht. Ob dieser wirtschaftliche Vorteil eng oder weit auszulegen ist, ist gegenwärtig umstritten. Die Vertreter der Finanzverwaltung versuchen in jüngster Zeit, den weiten Vorteilsbegriff zu propagieren. Diese Auffassung hat sich allerdings noch nicht durchgesetzt.

Wäre dies der Fall, wäre die Bildung einer Rückstellung für Restrukturierungsaufwendungen zumindest für Zwecke der Steuerbilanz nur noch eingeschränkt möglich. Dies wäre ein klarer Verstoß gegen das Prinzip der verursachungsgerechten Aufwandszurechnung und das Prinzip der kaufmännischen Vorsicht.



**Karsten Biel,**  
StB  
k.biel@fides-treuhand.de



## Update zur Erbschaftsteuerreform

Am 17.12.2014 hat das Bundesverfassungsgericht (BVerfG) die Ausgestaltung der erbschaftsteuerlichen/schenkungssteuerlichen Begünstigungen für die Übertragung unternehmerischen Vermögens gem. §§ 13a, 13b ErbStG für nicht mit dem verfassungsrechtlichen Gleichbehandlungsgrundsatz vereinbar erklärt. Dem Gesetzgeber wurde auferlegt, spätestens zum 30.06.2016 durch ein neues Gesetz für Abhilfe zu sorgen. Am 07.09.2015 hat die Bundesregierung daher einen Gesetzentwurf vorgelegt, um die durch das BVerfG gerügten Mängel zu beseitigen. Hierüber wurde bereits berichtet. Der Bundesrat nahm zu dem Gesetzentwurf am 25.09.2015 Stellung und forderte wesentliche Modifikationen, z. B. bei der Frage, welche Teile des unternehmerischen Vermögens begünstigt sind oder ab welchen Unternehmenswerten eine Bedürfnisprüfung auf Erwerberseite zu erfolgen hat.

Wegen der zwischen Bund und Ländern bestehenden erheblichen unterschiedlichen Vorstellungen wird sich das Gesetzgebungsverfahren noch deutlich in die Länge ziehen. Momentan ist davon auszugehen, dass ein neues Erbschaftsteuergesetz frühestens im Frühjahr

2016 in Kraft treten wird. Es zeichnet sich schon jetzt ab, dass es zu erheblichen Verschärfungen gegenüber dem derzeit noch geltenden Recht kommen wird. Deshalb sollte jeder Unternehmer prüfen, ob noch eine Übertragung des Unternehmens unter der Geltung des derzeitigen Rechts erfolgen kann. Dabei sind u. a. auch ertragsteuerliche Aspekte zu beachten.



**Dr. Christiane Sommer,**  
StB  
c.sommer@fides-treuhand.de

## FIDES aktuell

### Haufe HGB Bilanzkommentar



An der neu erschienenen sechsten Auflage des Haufe HGB Bilanzkommentars haben wiederum die FIDES-Partner Harm Dodenhoff, Bernd Mackedanz und Andreas Noodt als Autoren mitgewirkt.

### Impressum

Hinweis: Sämtliche Beiträge wurden sorgfältig erarbeitet. Für den Inhalt dieser Ausgabe wird jedoch keine Gewähr übernommen. Die Beiträge sind insbesondere nicht geeignet, eine einzelfallbezogene umfassende Beratung zu ersetzen. Sie sind urheberrechtlich geschützt. Jede Form der Verwertung bedarf der Genehmigung durch die FIDES Treuhand GmbH & Co. KG.

V.i.S.d.P.: Prof. Dr. Christoph Löffler, LL.M., StB

Sollten Sie keine weiteren Ausgaben der FIDES Information mehr wünschen, bitten wir höflich um Mitteilung per E-Mail an Frau Andrea Müller unter a.mueller@fides-treuhand.de.

FIDES Treuhand GmbH & Co. KG  
Birkenstraße 37  
28195 Bremen  
Telefon: +49 (421) 3013-0  
Telefax: +49 (421) 3013-100  
www.fides-treuhand.de

FIDES Kemsat GmbH (FIDES Gruppe)  
Am Kaiserkai 60  
20457 Hamburg  
Telefon: +49 (40) 23631-0  
Telefax: +49 (40) 23631-200  
www.fides-kemsat.de

Rechtsanwälte  
Nölle & Stoevesandt (FIDES Gruppe)  
Birkenstraße 37  
28195 Bremen  
Telefon: +49 (421) 3013-165  
Telefax: +49 (421) 3013-166  
www.noelle-stoevesandt.de

FIDES IT Consultants GmbH (FIDES Gruppe)  
Birkenstraße 37  
28195 Bremen  
Telefon: +49 (421) 3013-400  
Telefax: +49 (421) 3013-449  
www.fides-it-consultants.de