

IFRIC 21 Abgaben (*Levies*)

Gernot Hebestreit und Evelyn Teitler-Feinberg



WP/StB Dr. **Gernot Hebestreit**, Global Leader Business Development and Markets bei Grant Thornton International Ltd., London, und Mitherausgeber der IRZ – Zeitschrift für Internationale Rechnungslegung. Email: Gernot.Hebestreit@gti.gt.com



Dr. **Evelyn Teitler-Feinberg**, Teitler-Consulting, Accounting + Communication, Zürich, und Mitherausgeberin der IRZ – Zeitschrift für Internationale Rechnungslegung. Email: consulting@teitler.ch

Wird einem Unternehmen, das in einem bestimmten Markt tätig wird, von den jeweils zuständigen Behörden eine entsprechende Gebühr auferlegt, stellt sich die Frage: Zu welchem Zeitpunkt ist eine Schuld anzusetzen? Eine Richtschnur hierzu enthält der IFRIC 21 „Abgaben“, der grundsätzlich vom 1. Januar 2014 an umzusetzen ist. Der EU-Endorsement Advice wird noch im 2. Quartal 2014 erwartet – mit einer Inkraftsetzung rückwirkend auf den 1. Januar 2014.¹

1. Worum geht es?

Die öffentliche Hand kann von Unternehmen Abgaben einfordern.² IFRIC 21 ist auf alle **Abgaben der öffentlichen Hand** anzuwenden, sofern es sich nicht um Ertragsteuern im Sinne von IAS 12 *Income Taxes* handelt. Der Begriff „Abgaben“ umfasst damit neben Abgaben im engeren Sinne, wie z.B. Sozialabgaben, auch Substanz- oder Verkehrsteuern.

Was fällt nicht unter IFRIC 21?

- Aufwendungen, die zusätzlich bei der Erfassung von Abgaben als Verpflichtungen entstehen, z.B. durch das Einholen einer Expertise. Das Unternehmen muss im Rahmen der übrigen IFRS entscheiden, ob es sich um Aufwand oder um einen Vermögenswert handelt.³
- Emissionsrechte,⁴ weil deren Erfassung im Rahmen eines umfassenden IASB-Projekts neu geregelt werden soll. Bezüglich der Emissionsrechte plant das entsprechende IASB-Projekt, bestehende Standards anzupassen. Die Formulierung in IFRIC 21 scheint jedoch den Schluss zuzulassen, dass Unternehmen bei Emissionsrechten IFRIC 21 freiwillig anwenden können.
- Leistungen und Gegenleistungen, die das Unternehmen als Vertragspartner der öffentlichen Hand erbringt.⁵
- Buß- und Strafgebühren, da diese durch Verletzung von gesetzlichen Bestimmungen und Regulierungen verhängt werden;⁶ Abgaben dagegen werden als Folge der Einhaltung von Gesetzen und Regulierungen bezahlt.

IFRIC 21 klärt nun, **wann** ein finanzberichterstattendes Unternehmen eine Zahlungsverpflichtung bezüglich einer Abgabe zu **erfassen** hat, wenn die Verpflichtung unter IAS 37 „Rückstellungen, Eventualverbindlichkeiten und Eventualforderungen“ fällt oder der Zeitpunkt und der Betrag der Abgabe bekannt sind.⁷

In der **Schweiz** betrifft dies z.B.

- die Schwerverkehrsabgabe aufgrund der gefahrenen Kilometer,
 - die Stempelabgabe bei Emissionen,
 - die Grundstückgewinnsteuer und
 - die Handänderungssteuer, die beim Verkauf von Liegenschaften anfällt.
- In **Deutschland** zählen hierzu z.B.
- die Bankenabgabe,
 - die Grundsteuer,
 - die Tabaksteuer,
 - die Versicherungssteuer oder
 - die Energiesteuer.

Es handelt sich somit um Steuern, die in der Regel in der GuV unter den **sonstigen Steuern** ausgewiesen werden.

¹ Vgl. http://www.efrag.org/Front/c1-306/Endorsement-Status-Report_EN.aspx, abgerufen am 2. Mai 2014.

² Gem. IFRIC 21.4 Abs. 2 gehören auch regierungsähnliche, nationale und internationale Organisationen zur öffentlichen Hand („government“).

³ IFRIC 21.3 und IFRIC 21.BC11.

⁴ IFRIC 21.6.

⁵ IFRIC 21.5.

⁶ IFRIC 21.4 (b).

⁷ In diesem Fall ist IAS 37 nicht anwendbar.

Keywords:

- IFRIC 21
- Abgaben (*Levies*)
- Zeitpunktbezogene/zeitraumbezogene Erfassung
- Zwischenabschluss
- IAS 37

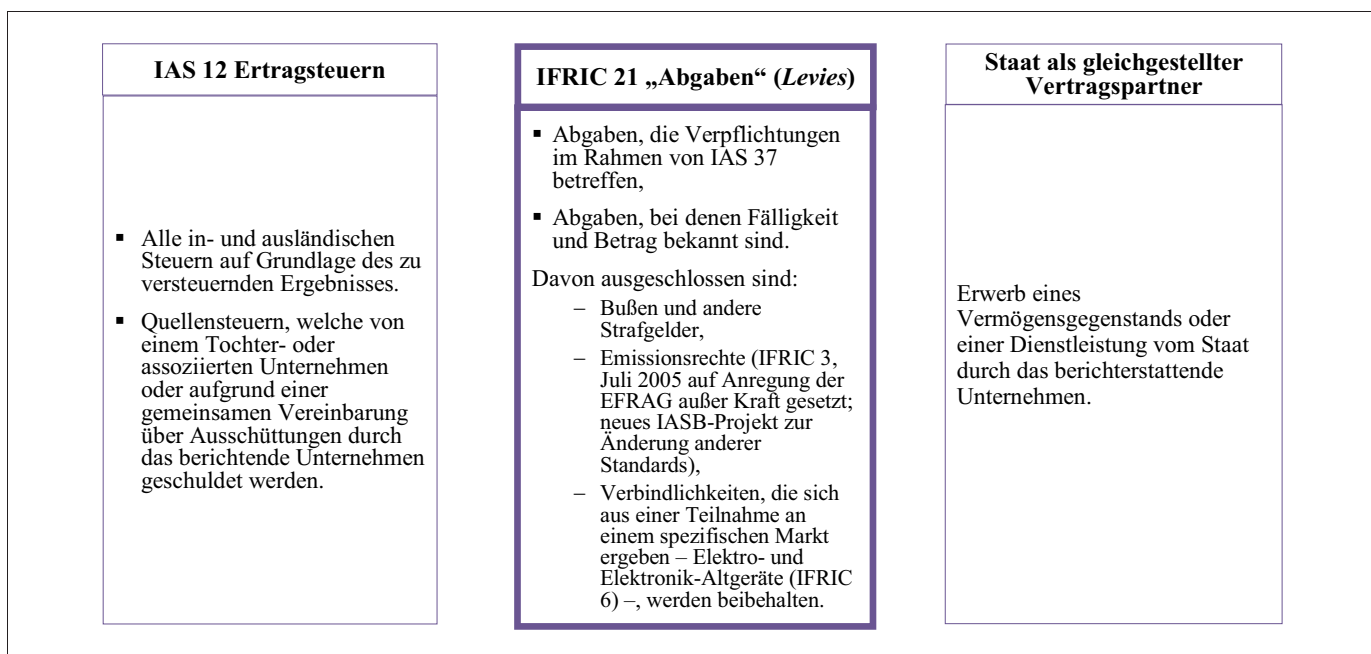


Abb. 1: Anwendungsbereich von IFRIC 21 „Abgaben“ (Levies)

Abbildung 1 zeigt auf, in welchen Fällen IFRIC 21 zur Anwendung kommt und was außerhalb der Regelung durch IFRIC 21 steht.

2. Wie sind Abgaben zu erfassen?

Das die Erfassung einer Verpflichtung begründende Ereignis ist die **unternehmerische Aktivität**, welche die Verpflichtung zur Zahlung der Abgabe auslöst. Sofern als Bemessungsgrundlage für die Abgabe die Aktivität einer Vorperiode dient, ist dies zwar notwendig, aber nicht hinreichend, um eine gegenwärtige Verpflichtung zu begründen,⁸ z.B. wenn die Bemessungsgrundlage der Vorperiode Null ist. Insofern ist – nicht überraschend – zwischen Erfassung und Bewertung klar zu differenzieren. Ebenfalls liegt es auf der Hand – jedenfalls nach deutschem und Schweizer Verständnis –, dass die wirtschaftliche Notwendigkeit, die Verpflichtung auslösende unternehmerische Aktivität auch in künftigen Perioden aufrechtzuerhalten, zu keiner faktischen Verpflichtung in der laufenden Periode führt.⁹ Dies gilt auch dann, wenn der Jahres- oder Konzernabschluss unter der Annahme der Unternehmensfortführung aufgestellt wird!¹⁰

Die Kernfrage ist nun: Ist eine Verpflichtung bereits zu 100 % in dem **Zeitpunkt** zu erfassen, in dem das auslösende Ereignis erstmalig gegeben ist, oder ist eine sukzessive Erfassung möglich? IFRIC

21.11 stellt insofern klar: Eine zeitraumbezogene Erfassung hat dann zu erfolgen, wenn die Verpflichtung zur Zahlung der Abgabe nicht von der unternehmerischen Aktivität zu einem Zeitpunkt, sondern von einem **Zeitraum** abhängt. In allen anderen Fällen ist eine sofortige, vollständige Erfassung der Verpflichtung vorzunehmen.

Sofern die Abgabeverpflichtung von einem Zeitraum abhängt (z.B. Anknüpfung an die Generierung von Erlösen), ist die Schuld pro rata temporis anzusetzen.

Sofern das Erreichen einer **Mindestgrenze**, z.B. eines Mindestumsatzes, Voraussetzung für die Begründung der Abgabe ist, besteht eine faktische Verpflichtung erst ab dem Zeitpunkt, zu dem die Mindestgrenze erreicht ist.¹¹ Zu diesem Zeitpunkt ist der Gesamtbetrag der dann bestehenden Verpflichtung zu erfassen. Sofern zusätzlich eine zeitraumbezogene Abhängigkeit gegeben ist, z.B. bei einer umsatzbezogenen Bemessungsgrundlage, die erst ab Erreichen eines Mindestumsatzes greift, ist die Verpflichtung zu nachfolgenden Zeitpunkten an die Entwicklung der **Bemessungsgrundlage** anzupassen. Dies kann zu einem zusätzlichen Aufwand oder Ertrag führen, wenn sich die Bemessungsgrundlage gegenüber dem Zeitpunkt der erstmaligen Erfassung erhöht bzw. reduziert.

Abgaben sind in Zwischenabschlüssen nach den gleichen Prinzipien zu erfassen wie in jährlichen Abschlüssen.¹² Erst hier offenbart sich der wirkliche Neuerungswert von IFRIC 21. Für einige bislang in **Zwischenabschlüssen** eher zeitraumbezogen erfasste Abgaben, wird nunmehr eine verstärkt zeitpunktbezogene Erfassung erfolgen müssen. Im Klartext: Abgaben sind in Zwischenabschlüssen jetzt tendenziell früher zu erfassen. Wie bereits in der Vergangenheit zeigt sich hier der klare Trend zu einer strikt eigenständigen Erfolgsermittlung in Zwischenabschlüssen, bei der dieselben Bilanzierungs- und Bewertungsgrundsätze wie im Jahresabschluss zur Anwendung kommen.¹³ Ob im Zwischenabschluss zusätzliche Offenlegungen erforderlich sind, entscheidet sich gemäß IAS 34 „Zwischenberichterstattung“.¹⁴

3. Beispiele

Beispiel 1:

Ausgangslage:

Die Verbrauchsteuer eines Staates, welche für die Durchführung einer unter-

⁸ IFRIC 21.8 und IFRIC 21.BC12.

⁹ IFRIC 21.9.

¹⁰ IFRIC 21.10.

¹¹ IFRIC 21.12.

¹² IFRIC 21.13 und IFRIC 21.BC29.

¹³ Vgl. *Hebestreit* in Beck'sches IFRS-Handbuch, § 43, Rz. 62–65.

¹⁴ IAS 34.16A und IFRIC 21.BC30.

nehmerischen Aktivität im laufenden Jahr erhoben wird, bemisst sich nach den Umsätzen des Vorjahres. Fällig wird diese Verbrauchsteuer zum 30.09 des laufenden Jahres. Die Durchführung der unternehmerischen Aktivität zu Jahresbeginn löst die entsprechende Abgabe aus.

Accounting-Vorgehen:

Auslösendes Ereignis ist die Durchführung der unternehmerischen Aktivität zu Beginn der laufenden Periode. Da Sicherheit hinsichtlich des Geldabflusses gegeben ist und ebenso die Höhe der Verpflichtung feststeht, ist für diese Verbrauchsteuer bereits zum 01.01. der laufenden Periode eine Verpflichtung in voller Höhe des am 30.09. zu zahlenden Betrags zu erfassen. Deshalb ist auch im ersten Zwischenabschluss die Verpflichtung für das volle Geschäftsjahr zu bilanzieren.

Beispiel 2:

Ausgangslage:

Ein deutsches Unternehmen verfügt zum 01.01. über inländischen Grundbesitz. Gemäß § 2 GrStG unterliegt dieser Grundbesitz der Grundsteuer. Die Steuer wird nach den Verhältnissen zu Beginn des Kalenderjahres festgesetzt.¹⁵ Eine Erstattung bei unterjähriger Veräußerung erfolgt nicht.

Accounting-Vorgehen:

Auslösendes Ereignis ist das Halten des Grundbesitzes am 01.01. Da Sicherheit hinsichtlich des Geldabflusses gegeben ist und ebenso die Höhe der Verpflichtung feststeht, ist für diese Substanzsteuer bereits zum 01.01. der laufenden Periode eine Verpflichtung in voller Höhe des Jahresbetrags zu erfassen. Deshalb ist auch im ersten Zwischenabschluss die Verpflichtung für das volle Geschäftsjahr zu bilanzieren.

Beispiel 3:

Ausgangslage:

Unternehmen mit Sitz in Deutschland, die am 01.01. eines Jahres ein „Kreditinstitut“ im Sinne von § 1 Abs. 1 KWG sind und die Vorgaben der Kreditinstituts-Rechnungslegungsverordnung (RechKredV) erfüllen, sind zur Zahlung der sog. Bankenabgabe verpflichtet.¹⁶ Die Beitragspflicht endet mit Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Erlaubnis nach dem KWG aufgehoben oder zurückgegeben worden ist. Der Jahresbeitrag vermindert sich

- für Kreditinstitute, deren Erlaubnis in der Zeit vom 01.01. bis 31.03. aufgehoben oder zurückgegeben worden ist, um 75 % und
- für Kreditinstitute, deren Erlaubnis zwischen dem 01.04. und dem 30.06. vor Beitragsfälligkeit aufgehoben oder zurückgegeben worden ist, um 50 %.¹⁷

Der Jahresbeitrag eines Kreditinstituts ergibt sich aus der Summe der Beitragskomponenten „Passiva“ und „Derivate“, deren Berechnung sich nach dem zuletzt festgestellten Jahresabschluss im Sinne des § 340a HGB richtet.¹⁸

Accounting-Vorgehen:

Auslösendes Ereignis ist die Tatsache, dass ein Unternehmen am 01.01. ein

¹⁵ § 9 GrStG.

¹⁶ Vgl. § 1 Abs. 5 Satz 1 Restrukturierungsfonds-Verordnung (RStruktFV) i.V.m. § 2 Restrukturierungsfondsgesetz (RestruktFG).

¹⁷ Vgl. § 1 Abs. 5 Sätze 2 und 3 RStruktFV.

¹⁸ Vgl. § 1 Abs. 1 Sätze 2 und 3 RStruktFV sowie zu weiteren Einzelheiten Göbel/Henkel/Lantzius-Beninga, Berechnung der Bankenabgabe, WPg 2012, 27 ff.

¹⁹ Vgl. Geschäftsbericht der Bouygues SA, S. 9 und 88; abgerufen am 03.04.2014 unter <http://www.bouygues.com/en/financeshareholders/results/results-presentations/>

The table below shows the principal standards, amendments and interpretations that had been issued by the IASB prior to 31 December 2013 but have not yet come into effect:

Standard, amendment or interpretation	IASB effective date	Expected impact on the Bouygues group
IFRS 21: Levies	1 January 2014	This interpretation, which has not been early adopted by the Bouygues group, applies to taxes and levies (such as the "CS3" tax in France) that are outside the scope of IAS 12. It will be applied by the Group with effect from 1 January 2014 once it has been endorsed by the European Union, which is expected in the second quarter of 2014 (the impacts are presented in Note 23 to the consolidated financial statements).

Impact on Income Statement (€ million)	2013 results as published	First-time application of IFRS 10 + 11	First-time application of IFRIC 21	2013 results as restated
Sales	33,345	(224)		33,121
Current operating profit	1,344	(25)	(1)	1,318
Share of profits/ (losses) of associates and joint ventures	205	12		217
Net profit/(loss) for the period	(648)	(1)	(1)	(650)
Net profit/(loss) attributable to the Group	(757)		(1)	(758)
Net profit/(loss) attributable to non-controlling interests	109	(1)		108

IFRIC 21 has no material impact on 2013, but will alter allocation of expense between quarters.

Impact on Balance Sheet (€ million)	31/12/2013 balance sheet as published	First-time application of IFRS 10 and IFRS 11	First-time application of IFRIC 21	31/12/2013 balance sheet as restated
Non-current assets	17,684	7	(11)	17,680
Current assets	15,469	(95)	9	15,383
Total assets	34,304	(88)	(2)	34,214
Shareholders' equity	8,684	(14)	27	8,697
Non-current liabilities	8,959	(20)	5	8,944
Current liabilities	16,495	(54)	(34)	16,407
Total liabilities and equity	34,304	(88)	(2)	34,214

Abb. 2: Bouygues zeigt 2013 auf, wie sich IFRIC 21 auf die Rechnung 2013 ausgewirkt hätte.¹⁹

„Kreditinstitut“ im Sinne von § 1 Abs. 1 KWG ist und die Vorgaben der Kreditinstituts-Rechnungslegungsverordnung (RechKredV) erfüllt. Sofern nicht beabsichtigt ist, im ersten oder zweiten Quartal die Erlaubnis nach dem KWG zurückzugeben bzw. eine Aufhebung derselben nicht zu erwarten ist, ist im ersten Zwischenabschluss eine Verbindlichkeit in Höhe von 100 % der Bankenabgabe zu erfassen. Sollte im 2. Quartal aufgrund neuer Ereignisse die Rückgabe bzw. Aufhebung der Erlaubnis erfolgen, ist die Verpflichtung auf 50 % des Jahresbeitrags zu reduzieren und im Quartalsergebnis ein entsprechender Ertrag auszuweisen.

IFRIC 21 ist retrospektiv anzuwenden, es sei denn, dessen Einfluss ist nicht wesentlich.

4. Erstmalige Anwendung von IFRIC 21

Grundsätzlich verlangt IAS 8.19(b) bei der erstmaligen Anwendung eines IFRS, dass die Neuerung, hier in IFRIC 21, **retrospektiv** zu befolgen ist, falls der neue IFRS keine spezifische Übergangsregelung enthält. IFRIC 21.A2 verweist auf IAS 8. Deshalb ist das retrospektive Verfahren anzuwenden, also ein *Restatement*. Selbstverständlich gilt auch hier das Wesentlichkeitsprinzip: Ist der Einfluss von IFRIC 21 allein nicht wesentlich, dann wäre auch seine **prospektive** Anwendung zulässig.

Gemäß Abbildung 2 zeigt die französische Gruppe Bouygues bereits in den *Notes*, wie sich die kumulierten Änderungen von IFRS 10 und 11 sowie IFRIC 21 bezüglich des *Restatement* des Jahres 2013 auswirken werden. Diese Darstellung überzeugt. Es darf unterstellt werden, dass aus Gründen der Wesentlichkeit bei Bouygues für IFRIC 21 allein kaum ein *Restatement* erforderlich wäre.

5. Fazit

In zahlreichen Staaten, die IFRS anwenden, wird IFRIC 21 keine Auswirkungen auf den Jahres- oder Konzernabschluss haben, weil keine **Abgabemodelle** existieren, die unter IFRIC 21 fallen. In den Ländern, in denen solche Modelle existieren, ist zu erwarten, dass die Interpretation jedenfalls für die jährliche Finanzberichterstattung keine neue *Accounting Policy* einläuten wird, weil man diese Fälle auch ohne diese Interpretation bereits im Sinne von IFRIC 21 erfasst hat und weil das von IFRIC 21 vorgeschriebene Vorgehen auf der Hand liegt.

In den übrigen Fällen wird wohl kaum stets ein *Restatement* erforderlich sein, da der Einfluss von IFRIC 21 nicht immer wesentlich sein wird. Für **Zwischenabschlüsse** mag dies aber anders aussehen. Dies hängt davon ab, ob Unternehmen bereits im Zwischenabschluss Abgaben zu 100 % erfasst oder diese bislang zeitraumbezogen auf das Gesamtjahr verteilt haben. Im Sinne von *Shakespeare* muss man sich daher fragen: „Viel Lärm um nichts?“