



DI/2012/1

**Levies
Charged by Public Authorities
on Entities
that Operate in a Specific Market**

H. Kleinmanns

Öffentliche Diskussion

Frankfurt, 4. September 2012



Inhaltsübersicht

- 1. Hintergrund**
- 2. Anwendungsbereich**
- 3. Fragestellungen und vorläufige Beschlussfassungen IFRSIC**
- 4. Zeitpunkt des Inkrafttretens und Übergang**

Anlage: Anwendung von DI/2012/1 auf deutsche Bankenabgabe



1. Hintergrund

IFRSIC – 31. Mai 2011

- Veröffentlichung von DI/2012/1
- Ende der Kommentierungsfrist: 5. September 2012

Hintergrunddarstellung in der DI

- eine staatliche Stelle / eine Behörde
- erhebt eine Gebühr (*levy*)
- von Unternehmen,
- die in einem spezifischen Markt tätig sind.

→ **Frage**: bilanzielle Abbildung im Abschluss des belasteten Unternehmens?



1. Hintergrund

Beispiele (entnommen den Sitzungsunterlagen des IFRSIC)

- **UK Bankgebühr:** wird erhoben, wenn das Unternehmen zum Ende seines Geschäftsjahres als Bank / Kreditinstitut tätig ist. Die Gebühr bemisst sich nach den Bilanzwerten des Eigen- und Fremdkapitals zu diesem Stichtag.
 - ist die Gebühr (anteilig) bereits im 1. Quartal des Geschäftsjahres zu erfassen?
- **Frankreich – Eisenbahngebühr:** wird erhoben, wenn das Unternehmen am ersten Tag eines Geschäftsjahres über eine Genehmigung verfügt, in diesem Markt tätig zu sein. Die Höhe der Gebühr richtet sich nach dem Umsatzvolumen der Vorjahresperiode.
 - ist die Gebühr bereits zum Ende der Vorjahresperiode zu erfassen?



2. Anwendungsbereich

- 3 nur **Gebühren**, die Schulden i.S.v. IAS 37 darstellen
- 4 **ausgenommen:**
 - a) Ertragsteuern i.S.v. IAS 12
 - b) Gebühren, die bei Erreichen einer Mindestumsatzhöhe erhoben werden
 - c) Straf- oder andere Bußgeldzahlungen (bei Verstoß gegen Gesetz)
 - d) Verträge zw. staatlicher Stelle und privatrechtlichen Unternehmen
- 5 **Gebühren i.S.d. DI** weisen folgende Charakteristika auf:
 - a) erfordern **Ressourcenübertragung** auf eine staatliche Stelle gem. Gesetz
 - b) werden von Untern. gezahlt, die **im gesetzl. spezifizierten Markt** tätig sind
 - c) es handelt sich um ***non-exchange transactions***
 - d) werden durch **spezifische, gesetzlich beschriebene Aktivität** ausgelöst
 - e) **Berechnungsgrundlage:** Daten laufender bzw. vorhergehender Perioden



2. Anwendungsbereich

Anmerkungen des IFRS-Fachausschusses:

- nicht spezifisch genug
(z.B. Zwangsrabatte im Gesundheitssystem: Gebühr? Staatliche Stelle?)
- keine angemessene Begründung für den Ausschluss von *non-exchange transactions* (DI.BC5 – wirklich die Mehrheit der Gebühren erfasst?)
- möglicher ‘*scope-creep*‘ bzgl. preisregulierter Absatzgeschäfte



3. Fragestellungen und vorläufige Beschlussfassungen IFRSIC

Frage 1/5: Was ist das **verpflichtende Ereignis**, das die Schuld auslöst?

7 Die gem. gesetzlicher Vorschrift die Zahlung der Gebühr auslösende **Aktivität.**

Frage 2/5: Führt **wirtschaftlicher Zwang** zur Fortführung des Betriebs zu einer **faktischen Verpflichtung** bzgl. der Gebühr (die erhoben wird, wenn der Betrieb in der Zukunft fortgeführt wird)?

8 **Nein.**

Frage 3/5: Führt das **Prinzip der Unternehmensfortführung** dazu, dass eine gegenwärtige Verpflichtung für die Gebühr besteht (die erhoben wird, wenn der Betrieb in der Zukunft fortgeführt wird)?

9 **Nein.**



3. Fragestellungen und vorläufige Beschlussfassungen IFRSIC

Frage 4/5: Entsteht die Verpflichtung zum Ansatz einer Schuld

- a) zu einem **Zeitpunkt** oder
- b) im **Zeitablauf** zunehmend (*progressively over time*)?

10 a) **grundsätzlich** zu einem Zeitpunkt;

b) **jedoch** im Zeitablauf zunehmend, wenn das verpflichtende Ereignis im Zeitablauf eintritt (z.B. auf die jeweils erzielte Umsatzhöhe abstellt).

11 Die Schuld zur Zahlung einer Gebühr, die in den Anwendungsbereich der DI fällt, führt zu **Aufwendungen** (*expense*).



3. Fragestellungen und vorläufige Beschlussfassungen IFRSIC

Frage 5/5: Können Aufwendungen für Gebühren in **Zwischenberichtsperioden** (ZBP) antizipiert oder abgegrenzt werden?

- 12** Die selben Ansatzkriterien sind in ZBP anzuwenden, wie sie auch für die jährlichen Abschlüsse eines Geschäftsjahres anzuwenden sind. Somit sollte **die Gebühr nicht:**
- a) **antizipiert** (*anticipated*) werden, wenn zum Ende der ZBP noch keine gegenwärtige Verpflichtung besteht, oder
 - b) **abgegrenzt** (*deferred*) werden, wenn zum Ende der ZBP eine gegenwärtige Verpflichtung besteht.



3. Fragestellungen und vorläufige Beschlussfassungen IFRSIC

Anmerkungen des IFRS-Fachausschusses:

- Ergebnis grundsätzlich zutreffend aus den zugrundeliegenden IFRS abgeleitet
- Ergebnis aber teilweise nicht ‘zufriedenstellend’, da der wirtschaftliche Gehalt im Rahmen der Zwischenberichterstattung nicht den tatsächlichen Gegebenheiten entspricht:
 - wenn verpflichtendes Ereignis in Q4 –
 - dann kein Aufwand in Q1 – Q3

Aufwandserfassung in diesen Fällen allerdings zutreffend in Q1-Q3 **weder** nach FW **noch** nach IAS 37 möglich (kein strenges *matching-principle*)



3. Fragestellungen und vorläufige Beschlussfassungen IFRSIC

Anmerkungen des IFRS-Fachausschusses:

- deshalb Anregung: Ermöglichung einer Vorgehensweise wie nach **IAS 34.B7** für ‘bedingte Leasingzahlungen‘

Bedingte Leasingzahlungen können ein Beispiel für eine rechtliche oder faktische Verpflichtung sein, die als Schuld angesetzt wird. Wenn ein Leasingverhältnis bedingte Zahlungen auf der Grundlage vorsieht, dass der Leasingnehmer einen bestimmten Jahresumsatz erzielt, kann in den Zwischenberichtsperioden des Geschäftsjahres vor Erreichen des erforderlichen Jahresumsatzes eine Verpflichtung entstehen, falls erwartet wird, dass das vorgegebene Umsatzniveau erreicht werden wird und das Unternehmen deshalb keine realistische Alternative zur Leistung der künftigen Leasingzahlungen hat.

- DI.BC7: keine Adressierung von Gebühren, die bei Erreichen einer Mindestumsatzhöhe erhoben werden - das angeführte Argument des IC überzeugt insoweit nicht (→ es konnte keine Mehrheitsposition hergestellt werden).



4. Zeitpunkt des Inkrafttretens und Übergang

Appendix A zur DI:

A1 Zeitpunkt des Inkrafttretens: noch offen;

optionale frühere Anwendung: erlaubt, sofern entsprechende Angabe.

A2 Übergang: 'rückwirkend' gem. IAS 8.

Anmerkungen des IFRS-Fachausschusses zum Appendix A:

- Zustimmung

Sonstige Anmerkungen des IFRS-Fachausschusses:

- Zusammenlegung mit IFRIC 6 (=> Elektro- und Elektronikaltgeräte) zu einer Verlautbarung



Anlage: Anwendung von DI/2012/1 auf deutsche Bankenabgabe

Anwendungsbereich

- Bankenabgabe gem. RStruktFV fällt in den Anwendungsbereich der DI (da weder IAS 12 / 32 / 39 einschlägig sind)

Sicht des
DRSC-
Mitarbeiters –
auch alle fol-
genden Seiten

Vorläufige Beschlussfassungen IFRSIC:

- **verpflichtendes Ereignis (DI.7)**: gem. § 1 Abs. 5 Satz 1 RStruktFV ist die Bankenabgabe als

„¹Jahresbeitrag ... von allen nach § 2 des Restrukturierungsfondsgesetzes beitragspflichtigen Kreditinstituten zu leisten, für die **am 1. Januar des Beitragsjahres** eine **Erlaubnis nach dem Kreditwesengesetz** bestand“ (Hervorhebung hinzugefügt).

Somit **entsteht die Schuld** zur Zahlung der Bankenabgabe grundsätzlich in voller Höhe **zum Jahresbeginn** – nicht erst zum 30. September eines Jahres (§ 1 Abs. 1 RStruktFV - Fälligkeitszeitpunkt).



Anlage: Anwendung von DI/2012/1 auf deutsche Bankenabgabe

Vorläufige Beschlussfassungen IFRSIC:

- fraglich ist aber, ob aufgrund von § 1 Abs. 5 Sätze 2-3 RStruktFV etwas anderes gilt:

„²Der Jahresbeitrag vermindert sich für Kreditinstitute, deren Erlaubnis in der Zeit vom 1. Januar bis 31. März aufgehoben oder zurückgegeben worden ist, um 75 Prozent und für Kreditinstitute, deren Erlaubnis zwischen dem 1. April und dem 30. Juni vor Beitragsfälligkeit aufgehoben oder zurückgegeben worden ist, um 50 Prozent.

³Die Beitragspflicht eines Kreditinstituts endet mit Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Erlaubnis des Kreditinstituts aufgehoben oder zurückgegeben worden ist.“

gem. § 1 Abs. 5 Satz 2 RStruktFV ist die Schuld **für** die Zwischenberichtsperioden **Q1 & Q2 lediglich zeitanteilig** zu erfassen (da sich die Banken der Abgabe durch Rückgabe der Erlaubnis entziehen könnten - siehe analog: IAS 37 App. C - Example 6 (*Legal requirements to fit smoke filters*)).



Anlage: Anwendung von DI/2012/1 auf deutsche Bankenabgabe

Vorläufige Beschlussfassungen IFRSIC:

- zum 1.7. eines Jahres (für **Q3 und Q4**) ist,
sofern die Erlaubnis nach dem Kreditwesengesetz nicht per 30.6.
zurückgegeben wurde,
die Abgabe dann in Höhe des gesamten Jahresbeitrags** als Schuld zu
bilanzieren, da sich die Bank insoweit nicht mehr entziehen kann

** vorbehaltlich der für den 30. September vorgesehenen Zahlung



Anlage: Anwendung von DI/2012/1 auf deutsche Bankenabgabe

Vorläufige Beschlussfassungen IFRSIC:

- weiter fraglich ist die Art der Aufwandserfassung bzgl. der Zwischenberichtsperioden eines Geschäftsjahres:

DI.10 – *recognised progressively*

DI.12 – *interim financial statements – no deferral if present obligation*

- **Q1** – analog zur erfassten Schuld (3/12 des Jahresbetrags) ✓
 - **Q2** – analog zur erfassten Schuld (3/12 des Jahresbetrags) ✓

 - **Q3** – analog zur erfassten Schuld (**6/12** des Jahresbetrags)
- oder**
- **Q3** – gem. DI.10 *progressively over time* (**3/12** des Jahresbetrags)



Anlage: Anwendung von DI/2012/1 auf deutsche Bankenabgabe

Vorläufige Beschlussfassungen IFRSIC:

- die Beantwortung der Frage zu **Q3** wird letztlich davon abhängen, ob die Bankenabgabe als ein **zeitraumbezogener Aufwand** aufzufassen ist – bejaht man diese Frage, ist die Bankenabgabe im Verlauf des Geschäftsjahres (hier: GJ = KJ) ***progressively over time*** zu erfassen
- zeitraumbezogener Aufwand – Q3 mit 3/12 des Jahresbeitrags zu belasten:
 - (1) in der RStruktFV wird klar zum Ausdruck gebracht, dass es sich um einen „Jahresbeitrag“ handelt;
 - (2) es sind für die Zwischenberichtsperioden die gleichen Rechnungslegungsmethoden anzuwenden, wie im jährlichen Abschluss (IAS 34.28 ff.)
 - würde die Bankenabgabe im zweijährigen Turnus zu zahlen sein, so würde auch im jährlichen Abschluss eine Abgrenzung berücksichtigt.



Anlage: Anwendung von DI/2012/1 auf deutsche Bankenabgabe

Vorläufige Beschlussfassungen IFRSIC:

- kein zeitraumbezogener Aufwand – Q3 mit 6/12 des Jahresbeitrags zu belasten:
 - (1) bei zeitraumbezogenen Aufwendungen (Mieten, Pachten, Leasingraten, Zinsen, Versicherungsprämien etc.) erhält das bilanzierende Unternehmen zeitanteilig jeweils auch eine Gegenleistung – dies ist bei der Bankenabgabe nicht der Fall.



Deutsches Rechnungslegungs Standards Committee e.V.
Accounting Standards Committee of Germany



H. Kleinmanns, WP/StB

DRSC e.V.
Zimmerstr. 30
10969 Berlin

Tel. 030 20 64 12 16
Fax 030 20 64 12 15

www.drsc.de
kleinmanns@drsc.de