

# **EPSAS als Chance für ein alternatives Realisationsprinzip im öffentlichen Rechnungswesen?**

Prof. Dr. Berit Adam

Hochschule für Wirtschaft und Recht  
Berlin

# Realisationsprinzip nach HGB<sup>1</sup>

---

- Gewinne sind nur zu berücksichtigen, wenn sie bis zum Abschlussstichtag realisiert sind
- Realisation knüpft an den Umsatzakt an (Leistungsaustausch bzw. Gefahrenübergang)
- Erträge sind unabhängig von dem Zahlungszeitpunkt verursachungsgerecht den Perioden zuzurechnen (Grundsatz der Periodenabgrenzung)

# Realisationsprinzip nach IFRS<sup>2</sup>

---

- Erträge sind zu erfassen, wenn:
  - sie zum Abschlussstichtag realisiert sind, oder
  - es hinreichend wahrscheinlich ist, dass ein künftiger Nutzen aus der Transaktion erwächst und dieser der Höhe nach zuverlässig messbar ist.

# Zeitpunkt der Ertragsrealisation

---

- HGB und IFRS regeln privatwirtschaftliche Rechnungslegung und gehen daher grundsätzlich von zweiseitigen Leistungsbeziehungen aus
  - Verkauf von Gütern, Erbringung von Dienstleistungen, Nutzungsüberlassung, Tauschgeschäfte
- Im öffentlichen Sektor stammt allerdings größter Teil von Erträgen aus einseitigen Leistungsbeziehungen (Steuern und Zuschüsse)

# Geschäftsbericht 2017 FHH

## Gesamtergebnisrechnung

für die Zeit vom 1. Januar bis zum 31. Dezember 2017

	Anhang	2016 in Tsd. Euro	2017 in Tsd. Euro
<b>1. Erträge aus laufender Verwaltungstätigkeit</b>	(4.1)	<b>11.758.238</b>	<b>12.397.618</b>
a) Steuererträge		10.874.805	11.460.470
davon aus Gemeinschaftsteuern		6.386.313	6.654.621
davon aus Landessteuern		866.937	935.344
davon aus Gemeindesteuern		3.621.555	3.870.505
b) Spielbankabgabe, Troncabgabe und Erträge aus steuerlichen Nebenleistungen		48.782	43.744
c) Erträge aus Gebühren, Beiträgen, Sonderabgaben und Aufwendungsersatz		590.244	633.961
d) Erträge aus Geldbußen, Zwangsgeldern, Geldstrafen		51.879	63.204
e) Erträge aus privatrechtlichen Entgelten		192.528	196.239
<b>2. Erträge aus Transferleistungen</b>	(4.2)	<b>1.289.137</b>	<b>1.279.388</b>
davon für Soziales		838.374	810.778
<b>3. Erträge aus dem Länderfinanzausgleich</b>		<b>63.644</b>	<b>0</b>
<b>4. Erträge aus aktivierten Eigenleistungen</b>		<b>717</b>	<b>352</b>
<b>5. Sonstige Erträge</b>	(4.3)	<b>881.058</b>	<b>735.028</b>
a) Erträge aus Anlagenabgängen		4.489	1.971
b) Erträge aus der Auflösung von Rückstellungen		334.039	302.319
c) Erträge aus der Auflösung von Sonderposten		145.169	147.430
d) Übrige sonstige Erträge		397.361	283.308

# IPSAS: Beispiel Einkommensteuern

---

- IPSAS<sup>3</sup>:
  - Eintritt des steuerbaren Ereignisses („taxable event“)
  - Das steuerbare Ereignis im Fall der Einkommensteuer ist der Erwerb des steuerpflichtigen Einkommens während der Steuerperiode durch den Steuerzahler
  - Bewertung anhand der besten Schätzung des Nutzenzuflusses
  - Bei zeitlichem Auseinanderfallen des steuerbaren Ereignisses und der Erhebung der Steuer sollen statistische Modelle zur Schätzung der Ertragshöhe angewendet werden

# Beispiel: UK Income Tax<sup>4</sup>

---

## 2.2 Taxation revenue

Taxation revenue is recognised in the period in which the event that generates the revenue occurs. Some of the accrued revenue receivable figures and other items are subject to statistical estimation of forecasts, as tax returns and tax payments can be filed at a later date. Due to the areas of uncertainty involved, actual outcomes could differ from the estimates used. HM Treasury believe that the levels of variation are acceptable and HM Revenue and Customs (HMRC) estimate that any total understatement or overstatement is unlikely to exceed £5.0 billion, which does not significantly impact the reported position and is less than 1% of total revenue reported in the Statement of Revenue and Expenditure.

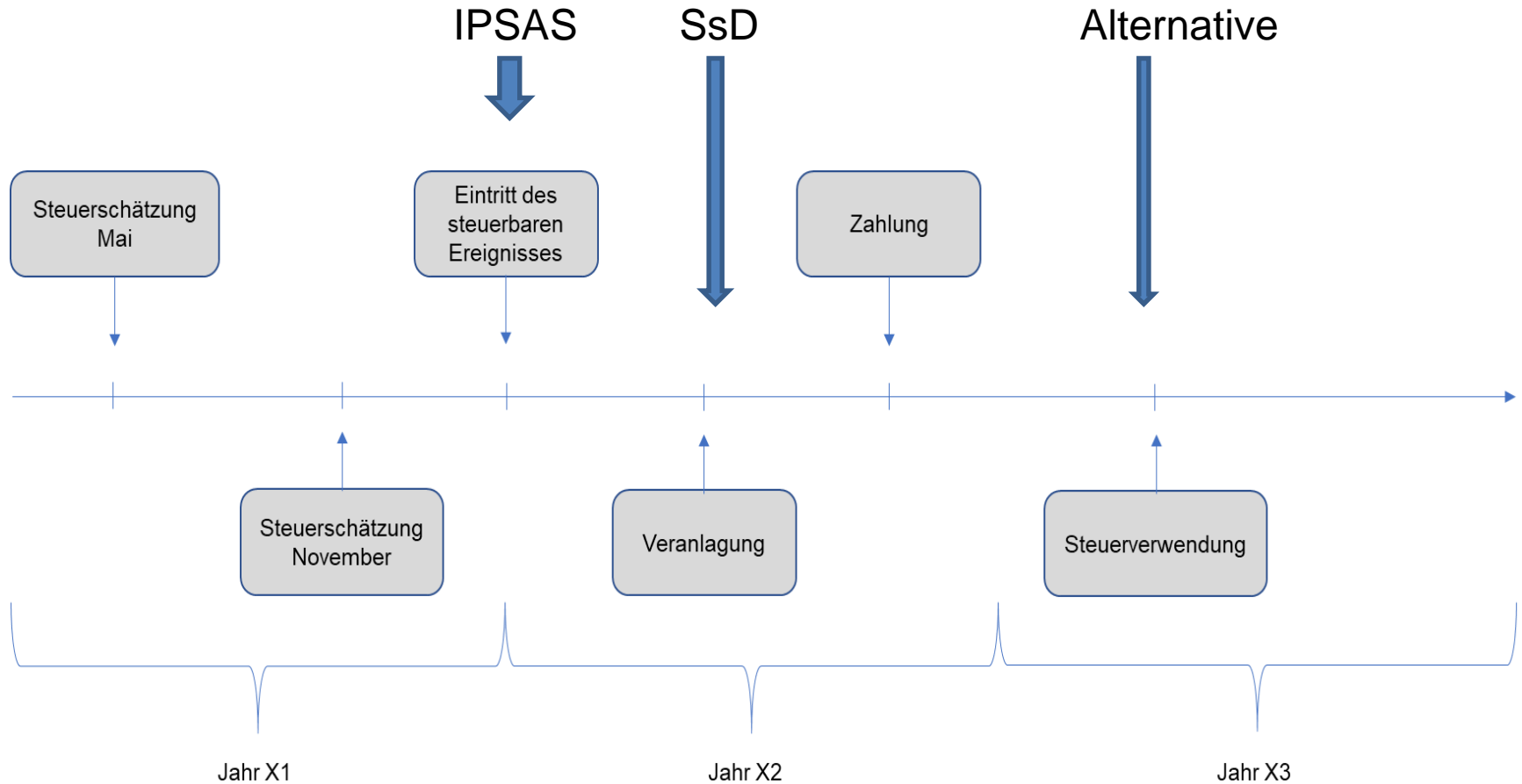
# SsD: Beispiel Einkommensteuern

---

- SsD<sup>5</sup>:
    - grundsätzlich mit Ablauf des Veranlagungs- bzw. Anmeldungszeitraums
    - Erfassung setzt jedoch hinreichende Konkretisierung des Steueranspruchs voraus, die in dem Zeitpunkt eintritt, in dem die Daten zur Berechnung der Steuer freigegeben werden (Veranlagungszeitpunkt)
    - Vereinfachend finden nur die bis 31. Dezember veranlagten Fälle Berücksichtigung
- ➡ „Tax assessment method“



# Mögliche Realisationszeitpunkte<sup>6</sup>



# Konsequenzen

---

- Erträge aus einseitigen Leistungsbeziehungen z.B. Steuern, Zuweisungen/Zuschüsse), werden bei Vereinnahmung erfolgsneutral in einer Passivposition erfasst („Noch nicht zweckgemäß verwendete Steuermittel“)
- Bei Verwendung der Mittel zur Erfüllung öffentlicher Aufgaben ist die Passivposition ertragswirksam aufzulösen
- Unterscheidung zwischen konsumtiver und investiver Verwendung („Noch nicht zweckgemäß verwendete Mittel“, „Längerfristig gebundene Mittel“)

# Beispiel

---

Die Gebietskörperschaft X vereinnahmt im Jahr x Erträge aus Einkommensteuern von 100 Mio. € und Erträge aus Umsatzsteuer in Höhe von 50 Mio. €. Sie schafft im Juli des Jahres X Vermögenswerte in Höhe von 20 Mio. € an, die über 10 Jahre abgeschrieben werden. Die Kosten zur Erfüllung der öffentlichen Aufgaben betragen 60 Mio. € (50 Mio. € Personalkosten, 10 Mio. € Sachkosten).

# Buchungssätze

Bank	100 Mio. €	Noch nicht zweckgemäß verwendete Steuermittel (ESt)	100 Mio. €
Bank	50 Mio. €	Noch nicht zweckgemäß verwendete Steuermittel (USt)	50 Mio. €
Anlagevermögen	20 Mio. €	Bank	20 Mio. €
Noch nicht zweckgemäß verwendete Steuermittel	20 Mio. €	Längerfristig gebundene Steuermittel	20 Mio. €
Abschreibungsaufwand	1 Mio. €	Anlagevermögen	1 Mio. €
Längerfristig gebundene Steuermittel	1 Mio. €	Ertrag aus Steuerverwendung	1 Mio. €
Aufwand für Aufgabenerfüllung	60 Mio. €	Bank	60 Mio. €
Noch nicht zweckgemäß verwendete Steuermittel	60 Mio. €	Ertrag aus Steuerverwendung	60 Mio. €

# Jahresabschluss

## Ergebnisrechnung Jahr X

1.	Ertrag aus Steuerverwendung	60,5 Mio. €
2.	Aufwand zur Aufgabenerfüllung	60 Mio. €
3.	Abschreibungsaufwand	500.000 €
4.	Ergebnis des Jahres	0 €

## Bilanz 31.12.X

Anlagevermögen	19,5 Mio. €	Noch nicht zweckgemäß verwendete Steuermittel	70 Mio. €
Bankguthaben	70 Mio. €	Längerfristig gebundene Steuermittel	19,5 Mio. €
Bilanzsumme	94,5 Mio. €	Bilanzsumme	94,5 Mio. €

## Überleitungsrechnung Jahr X

	Im Haushaltsjahr zugeflossene Steuermittel	150 Mio. €
+	Verbrauch von in Vorjahren zugeflossenen Steuermitteln	0 €
-	Noch nicht verwendete Steuermittel des Jahres	89,5 Mio. €
=	Ertrag aus Steuerverwendung des Jahres	60,5 Mio. €

Herzlichen Dank für Ihre Aufmerksamkeit !

# Quellennachweise

---

- 1 IDW (Hrsg.): WPH Edition, Wirtschaftsprüfung und Rechnungslegung, 15. Auflage 2017, Kap. F Tz. 93 ff.
- 2 Beck-IFRS-Handbuch/Schlüter und Schönhofer, § 15Rn. 10 ff., 5. Auflage 2016
- 3 IFAC: Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements, 2018 Edition, Volume I, IPSAS 23.59 ff.
- 4 HM Treasury: Whole of government accounts, 2016 to 2017, Notes to the Accounts, Note 2.2, S. 89, abrufbar unter <https://www.gov.uk/government/publications/whole-of-government-accounts-2016-to-2017>
- 5 Standards staatlicher Doppik, 2016, Kap. 6.1, S. 47
- 6 Eigene Darstellung, veröffentlicht in: der gemeindehaushalt 11/2018, S. 244 ff.
- 7 In Anlehnung an den Vorschlag des IDW zum Zeitpunkt der ertragswirksamen Vereinnahmung von erhaltenen Spenden bei spendensammelnden Organisationen, dargelegt in IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung: Besonderheiten der Rechnungslegung Spenden sammelnder Organisationen (IDW RS HFA 21), Kap. 3.2.1, Stand 11.03.2010, in: WPg Supplement 2/2010, S. 50 ff.