

IFRS Aktuell*

Neues aus der Internationalen Rechnungslegung

PwC Österreich
November 2005

Rückstellung aufgrund der Pflicht zur Rücknahme und Entsorgung von sogenanntem Elektroschrott beim Hersteller Bilanzierung nach HGB und IFRS

Mit der Elektroaltgeräteverordnung (EAG-VO) vom 29. April 2005 wurden zwei Richtlinien in nationales Recht umgesetzt:

- Die sogenannte Elektroschrott-Richtlinie (Richtlinie 2002/96/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 27. Jänner 2003 über Elektro- und Elektronikgeräte, zuletzt geändert durch die Richtlinie 2003/108/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 8. Dezember 2003)
- Die Richtlinie 2002/95/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 27. Jänner 2003 zur Beschränkung der Verwendung bestimmter gefährlicher Stoffe in Elektro- und Elektronikgeräten

Durch die Verordnung werden den Herstellern von Elektrogeräten Pflichten im Hinblick auf die umweltgerechte Entsorgung der Altgeräte auferlegt. Für den Hersteller stellt sich die Frage, ob und zu welchem Zeitpunkt diesen Pflichten bei den betreffenden Unternehmen durch die Bildung von Rückstellungen Rechnung zu tragen ist.

Die Verordnung unterscheidet zwischen historischen Altgeräten und Geräten, die nach dem 12. August 2005 in Verkehr gebracht wurden (kurz: neue Altgeräte). Art. 8 Abs. 1 der Elektroschrott-Richtlinie führt den

13. August 2005 als bedeutsames Datum an, wonach die Mitgliedstaaten dafür Sorge zu tragen haben, dass Endnutzer und Vertreiber spätestens ab diesem Datum Elektroaltgeräte kostenlos an den Sammelstellen abgeben können. Ferner wird zwischen privaten Haushalten und gewerblichen (kommerziellen) Nutzern unterscheiden.

Gemäß Anhang 1 der EAG-VO sind folgende Gerätekategorien erfasst:

- Haushaltsgeräte (wie zB Kühlschränke, Gefriergeräte, Waschmaschinen, Wäschetrockner, Geschirrspüler, Herde und Backöfen, Mikrowellengeräte, ...)
- Haushaltskleingeräte (wie zB Staubsauger, Bügeleisen, Toaster, Fritteusen, Mühlen, Kaffeemaschinen, elektrische Messer, elektrische Zahnbürsten, Rasiergeräte, ...)
- IT- und Telekommunikationsgeräte (wie zB zentrale Datenverarbeitung, PCs, Laptops, Notebooks, Drucker, Kopiergeräte, Taschen- und Tischrechner, ...)
- Geräte der Unterhaltungselektronik (wie zB Radiogeräte, Fernsehgeräte, Videokameras, Videorekorder, ...)
- Beleuchtungskörper (wie zB Leuchten für Leuchtstofflampen, Energiesparlampen, Quecksilberlampen, ...)
- Elektrische und elektronische Werkzeuge (wie zB Bohrmaschinen, Sägen, Nähmaschinen, Geräte zum

Drehen, Fräsen, Schleifen, Zerkleinern, Sägen, Schneiden, ...)

- Spielzeug und Sport- und Freizeitgeräte (wie zB elektrische Eisenbahnen, Videospielkonsolen, Videospiele, Fahrrad-, Tauch-, Lauf-, Rudercomputer, ...)
- Medizinische Geräte (wie zB Geräte für Strahlentherapie, Kardiologiegeräte, Dialysegeräte, Beatmungsgeräte, Analysegeräte, Gefriergeräte, ...)
- Überwachungs- und Kontrollinstrumente (wie zB Rauchmelder, Heizregler, Thermostate, Geräte zum Messen, Wiegen oder Regeln in Haushalt und Labor, ...)
- Automatische Ausgabegeräte (wie zB Heißgetränkeautomaten, Automaten für heiße oder kalte Flaschen oder Dosen, ...)

Nutzung durch private Haushalte

Historische Altgeräte

Zuständig für die Sammlung von Altgeräten aus privaten Haushalten sind die Sammelstellen von Gemeinden oder Gemeindeverbänden. Sie haben sicherzustellen, dass private Haushalte die Altgeräte unentgeltlich abgeben werden können. Die Kommunen stellen sodann die gesammelten Altgeräte zur Abholung durch die Hersteller bereit.

Bilanzierung nach HGB

Die Rücknahme- und Entsorgungsverpflichtungen sind ein Anwendungsfall von Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten gem. § 198 Abs. 8 Z 1 HGB. Zum Zeitpunkt der Bilanzierung kann ausgeführt werden, dass die Rücknahme- und Entsorgungspflicht bei Inverkehrbringen des Elektrogerätes keine bilanzielle Auswirkung hat, sondern erst in jener Periode, in der das Altgerät zurückgegeben und die Entsorgung nach Maßgabe des aktuellen Marktanteils einem bestimmten Hersteller auferlegt wird. Damit erfolgt die Bilanzierung der Verpflichtung periodengleich zum Meldezeitraum an die Sammelstelle. Zum Zeitpunkt des Inverkehrbringens ist noch gar nicht abzusehen, welcher Marktteilnehmer (Hersteller) künftig für die Entsorgung eines bestimmten Gerätes aufzukommen hat.

Bilanzierung nach IFRS

Das IFRIC hat am 1. September 2005 die Interpretation 6 „Liabilities arising from Participating in a Specific Market – Waste Electrical and Electronic Equipment“ veröffentlicht. Die Interpretation ist für Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Jänner 2005 beginnen, wobei eine frühere Anwendung empfohlen wird.

IFRIC 6 wendet sich nur der Bilanzierung von historischem Abfall, dh von Geräten privater Haushalte, die vor dem 13. August 2005 in Verkehr gebracht wurden, zu. Für diese Geräte legt IFRIC 6 fest, dass deren Inverkehrbringen keine Rückstellungspflicht beim Hersteller begründet. Das Entstehen der Entsorgungsverpflichtung und (sofern die Verpflichtung bis zum Bilanzstichtag noch nicht vollständig erfüllt wurde) die Passivierung einer entsprechenden Rückstellung ist allein an die Marktteilnahme eines Herstellers in der Periode geknüpft („participation in the market during the measurement period“), die in der nationalen Umsetzung der EU-Richtlinie für die Berechnung der Entsorgungsverpflichtung zu Grunde gelegt wird. Die Marktteilnahme in dieser Periode stellt somit das verpflichtende Ereignis im Sinne von IAS 37.14 (a) dar.

Neu-Altgeräte

Hersteller haben die Elektro- und Elektronik-Altgeräte, die nach dem 12. August 2005 gesammelt werden, von Sammelstellen, vom Letztvertreiber oder Letztverbraucher an Sammelstellen und – sofern sie sonstige Rückgabemöglichkeiten eingerichtet haben – vom Letztverbraucher zumindest unentgeltlich zurückzunehmen.

Hersteller haben für Elektro- und Elektronikgeräte ihre Verpflichtung entweder:

- Individuell durch Aussortierung aller von ihnen in Verkehr gesetzten Elektro- und Elektronikgeräte zu erfüllen oder
- Im Verhältnis ihrer in Verkehr gesetzten Elektro- und Elektronikgeräte zu den von den Sammel- und Verwertungssystemen als gesamt in Verkehr gesetzt gemeldeten Elektro- und Elektronikgeräten durch Teilnahme an einem Sammel- und Verwertungssystem zu erfüllen.

Beim In-Verkehr-Setzen von Elektro- und Elektronikgeräten haben die Hersteller eine Sicherstellung für die Rücknahme und Behandlung dieser Geräte zu leisten. Die Sicherstellung muss je Sammel- und Behandlungskategorie

- durch Teilnahme an einem entsprechenden Sammel- und Verwertungssystem für Elektro- und Elektronik-Altgeräte oder
- durch Abschluss einer Versicherung oder
- durch Einrichten eines gesperrten Bankkontos geleistet werden.

Diese Sicherstellungen haben

- ein ausreichendes Deckungsvermögen zur Abdeckung der Logistik- und Behandlungskosten für alle vom Hersteller in Verkehr gesetzten Geräte aufzuweisen,
- von einer Insolvenz oder einem Marktaustritt des Herstellers oder des Garanten unberührt zu bleiben und
- ein für dieses Sammel- und Behandlungskategorie genehmigtes

Sammel- und Verwertungssystem zu begünstigen, das im Insolvenzfall oder im Fall des Marktaustrittes für den Hersteller die Rücknahme und Behandlung der Elektro- und Elektronik-Altgeräte vertraglich übernimmt.

Hersteller, die an einem entsprechenden Sammel- und Verwertungssystem für Elektro- und Elektronik-Altgeräte teilnehmen, haben die oben genannte Sicherstellung nicht zu erbringen.

Bilanzierung nach HGB

Alternative 1: Bei individueller Erfüllung ist das Inverkehrbringen der Geräte unweigerlich mit der Pflicht des Herstellers verbunden, seine Altgeräte zurückzunehmen. Dies entspricht der Situation bei Inverkehrbringen von Altfahrzeugen. Dieser Situation hat der Gesetzgeber bereits in 2003 durch die Einführung des § 198 Abs. 8 Z 4 lit d HGB, der eine Rückstellungsbildung möglich macht, wenn die Verpflichtung zur Rücknahme und Verwertung von Erzeugnissen auf Gesetz oder Verordnung beruht, Rechnung getragen. Es scheint deshalb auch in Bezug auf Neu-Altgeräte eine sinn-gemäße Bilanzierung anzuwenden. Die Erläuternden Bemerkungen hierzu führen aus, dass die Rückstellung in jenem Zeitpunkt zu bilden ist, in dem die Erzeugnisse in den Verkehr gebracht werden. Es ist deshalb sachgerecht, bereits zu diesem Zeitpunkt der zu erwartenden künftigen Belastung (Abdeckung der Logistik- und Behandlungskosten) durch Bildung einer Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten Rechnung zu tragen.

Alternative 2: Für eine Rückstellungsbildung bereits zum Zeitpunkt des Inverkehrbringens spricht die Überlegung, dass sich der Hersteller dem Grunde nach der Entsorgungsverpflichtung nicht völlig entziehen kann, da er mit Inverkehrbringen seines Produktes entweder über das Umlageverfahren oder über die Inanspruchnahme einer Garantie wirtschaftlich belastet ist. Fraglich ist die Höhe der Rückstellungsbildung. Im Regelfall kann man davon ausgehen, dass an die künftig

aus der Abholverpflichtung resultierenden Belastung anzuknüpfen ist.

Bilanzierung nach IFRS

Alternative 1: Da IFRIC 6 diesen Fall nicht regelt, entspricht die Behandlung jener nach HGB, dh mit Inverkehrbringen der Elektrogeräte ist die Bildung einer Rückstellung geboten.

Alternative 2: IFRIC 6 ist prinzipiell nicht anwendbar. Es könnte jedoch eine Ausstrahlung gegeben sein, da in IFRIC 6.7 darauf hingewiesen wird, dass je nach Umsetzung der Elektroschrott-Richtlinie eine ähnliche Behandlung von Neu-Altgeräten und historischen Altgeräten denkbar sei und dann IFRIC 6 auch auf die Bilanzierung von Neu-Altgeräten ausstrahlt. Deshalb wäre nach IFRS bereits eine Rückstellungspflicht beim Inverkehrbringen als denkmöglich anzusehen. Es bleibt jedoch die weitere Entwicklung abzuwarten.

Gewerblich genutzte Geräte

Historische Altgeräte

Hersteller, die Elektro- und Elektronikgeräte für gewerbliche Zwecke vor dem 13. August 2005 in Verkehr setzen, haben diese Geräte zumindest unentgeltlich zurückzunehmen, wenn sie diese durch ein Neugerät, das dieselbe Funktion erfüllt, ersetzen.

Bilanzierung nach HGB

Der Hersteller hat für die Rücknahme und Entsorgung des Altgerätes erst bei Lieferung des Neugerätes eine Rückstellung zu bilden.

Bilanzierung nach IFRS

Lediglich aus der über IAS 8.10 – 12 möglicherweise bestehende Ausstrahlungswirkung der Interpretation (IFRIC 6.6f) kann abgeleitet werden, dass nach IFRS, wie auch nach HGB, eine Rückstellungsbildung bei Rücknahme des Altgerätes bzw. Lieferung des Neugerätes erforderlich ist.

Neu-Altgeräte

Hersteller, die Elektro- und Elektronikgeräte für gewerbliche Zwecke nach dem 12. August 2005 in Verkehr setzen, haben diese Geräte zumindest unentgeltlich zurückzunehmen und sie zu entsorgen. Entsorgungskosten sind grundsätzlich vom Hersteller zu tragen.

Bilanzierung nach HGB

Bereits beim Inverkehrbringen entsteht eine Verpflichtung, das in Verkehr gebrachte Gerät zu einem späteren (ungewissen) Zeitpunkt unentgeltlich zu entsorgen. Deshalb führt dieser Sachverhalt zu einer Verbindlichkeitsrückstellung. Es kommt zu einem Ansammlungseffekt, dh je mehr Geräte verkauft werden, umso höher ist der Rückstellungsbetrag.

Bilanzierung nach IFRS

Die handelsrechtliche Beurteilung entspricht der Beurteilung der IFRS, dh mit Inverkehrbringen der Elektrogeräte ist eine Rückstellung zu bilden.

EU: Die frühzeitige Anwendung von neuen oder geänderten IAS/IFRS ist an eine besondere Voraussetzung geknüpft

Wird ein neuer Standard beschlossen oder ein bestehender geändert, so wird gleichzeitig der Zeitpunkt, ab dem dieser verpflichtend anzuwenden ist, angegeben. Oft heißt es zusätzlich, dass eine frühere Anwendung

zulässig ist oder empfohlen wird. Die Europäische Kommission hat nun vor kurzem klargestellt, dass eine frühzeitige Anwendung von neuen oder geänderten IAS/IFRS nur dann rückwirkend für ein Geschäfts-

jahr zulässig ist, wenn die Verlautbarung der Änderung im Amtsblatt der EU vor der Feststellung des Abschlusses erfolgt.

Kontakt

PwC PricewaterhouseCoopers GmbH
Erdbergstraße 200, 1030 Wien
Tel. +43 1 501 88-0
www.pwc.at

Falls Sie zu den Themen dieser Ausgabe Fragen haben, wenden Sie sich bitte an Ihren PwC-Betreuer oder an unsere IFRS-Spezialisten:
aslan.milla@at.pwc.com, raoul.vogel@at.pwc.com
Alle Ausgaben von IFRS Aktuell finden Sie unter: www.pwc.com/at/ifrs

Medieninhaber und Herausgeber: PwC PricewaterhouseCoopers GmbH, Erdbergstraße 200, 1030 Wien

Für den Inhalt verantwortlich: Aslan Milla, Mirjam Schmidt-Karall

Für Änderungen der Zustellung verantwortlich: Doris Krakowski-Schütz, doris.krakowski-schuetz@at.pwc.com

Kontakt: IFRS.Aktuell@at.pwc.com

Der Inhalt dieses Newsletters wurde sorgfältig ausgearbeitet. Er enthält jedoch lediglich allgemeine Informationen und kann eine individuelle Beratung im Einzelfall nicht ersetzen. PwC übernimmt keine Haftung und Gewährleistung für die Vollständigkeit und Richtigkeit der enthaltenen Informationen und weist darauf hin, dass der Newsletter nicht als Entscheidungsgrundlage für konkrete Sachverhalte geeignet ist. PwC lehnt daher den Ersatz von Schäden welcher Art auch immer, die aus der Verwendung dieser Informationen resultieren, ab.

Mit PricewaterhouseCoopers wird das Netz der Mitgliedsunternehmen von PricewaterhouseCoopers International Limited bezeichnet. Jedes Mitgliedsunternehmen ist eine eigenständige und unabhängige juristische Person. *connectedthinking ist eine Schutzmarke von PricewaterhouseCoopers.