

Einzelfragen der Behandlung von Sachverhalten des Betrieblichen Mitarbeitervorsorgegesetzes, Konjunkturbelebungsgesetzes und Hochwasser- opferentschädigungsgesetzes nach IAS

A-1030 Wien, Schwarzenbergplatz 4, Haus der Industrie
Tel: (+43 1) 711 35-2623, Fax: (+43 1) 711 35-2625
e-mail: office@iwp.or.at · Internet: www.iwp.or.at

Die Arbeitsgruppe IAS des iwp beschäftigte sich in den letzten Sitzungen mit Einzelfragen der Behandlung von Sachverhalten des BMVG, KonjBelG und HWG bei der Aufstellung eines Abschlusses nach den Rechnungslegungsgrundsätzen des IASB (IAS/IFRS) und möchte die Mitglieder des iwp über die Diskussionsergebnisse zu den teilweise umstrittenen Fragestellungen wie folgt informieren.

Dieser Veröffentlichung des iwp kommt keine rechtlich bindende Wirkung zu. Sie soll aber den Mitgliedern bei der Beantwortung der dargestellten Fragen Hilfestellung bieten. Sollten von den zuständigen Gremien (IASB bzw IFRIC) neue Regelungen oder Interpretationen veröffentlicht werden, haben diese vorrangige Bedeutung.

1. Bilanzierung der Abfertigungsrückstellung bei Übertritt in das System der Abfertigung NEU – ohne Übertragung der Altabfertigungsanwartschaften

Sachverhalt:

Der Übertritt eines Arbeitnehmers in das System der Abfertigung NEU kann in der Weise erfolgen, dass zwar ab dem vereinbarten Stichtag vom Arbeitgeber laufende Beitragszahlungen an eine MV-Kasse entrichtet werden, die bisherigen Altabfertigungsanwartschaften iSv § 47 (2) BMVG gegenüber dem Arbeitgeber jedoch bestehen bleiben.

Fragestellung:

Wie sind die Altabfertigungsanwartschaften in solchen Fällen nach den IAS zu bilanzieren ?

Diskussionsergebnis:

- a) Die „eingefrorene“ Verpflichtung ist unverändert nach den Vorschriften für leistungsorientierte Pläne hinsichtlich Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses gem IAS 19.48ff zu bilanzieren.
- b) Vergleicht man am Ende der Periode, in der die Ansprüche eingefroren wurden, den nach der bisherigen Planformel ermittelten Rückstellungsbetrag mit dem eingefrorenen Betrag der Altabfertigungsanwartschaften, können sich Abweichungen zwischen dem bereits erfassten Dienstzeitaufwand und dem Dienstzeitaufwand auf Basis des eingefrorenen Monatsvervielfachers ergeben. Derartige Differenzen stellen keine versicherungsmathematischen Gewinne und Verluste iSv IAS 19.94 lit a - d dar, die nach den Bestimmungen gem IAS 19.93 (der „Korridormethode“) zu behandeln wären, sondern sind iSd der Bestimmungen für Planabgeltungen gem IAS 19.109ff sofort erfolgswirksam nachzuholen. Unabhängig davon sind Anpassungen versicherungsmathematischer Berechnungsparameter, wie Sterbetabelle,

- Gehaltssteigerungen, Zinssatz, weiterhin entsprechend den Vorschriften für versicherungsmathematische Gewinne/Verluste zu erfassen (vgl zur Anwendung der Korridormethode näher IAS 19.92ff).
- c) Nach dem Stichtag des Übertritts fällt in der Folge kein laufender Dienstzeitaufwand („service cost“) mehr an; es ergeben sich daher nur mehr Anpassungen durch den Zinseffekt oder Änderungen von Schätzungsparametern.
 - d) In die Erläuterungen des Plans gem IAS 19.120 b ist ein Hinweis auf diese Auswirkungen des BMVG aufzunehmen.

2. Bilanzierung latenter Steuern aus der Übertragung der steuerlichen Abfertigungsrückstellung in eine versteuerte Rücklage

Sachverhalt:

Die Übergangsbestimmungen gem § 124b Z 68 EStG idF HWG 2002 sehen vor, dass die vor dem 1. Jänner 2002 gebildeten, steuerlichen Abfertigungsrückstellungen, die nicht auf eine MV-Kasse übertragen (oder ausbezahlt) werden, in den folgenden beiden Wirtschaftsjahren (2002 und 2003) steuerfrei in das Eigenkapital (auf das Kapitalkonto oder eine als unversteuert geltende Rücklage) übertragen werden können. Zu beachten ist in diesem Zusammenhang, dass trotz der steuerfreien Übertragung

- in der Folge zu leistende Zahlungen (Aufwendungen) für Abfertigungsansprüche (entweder an den Arbeitnehmer oder an eine MV-Kasse) verteilt auf fünf Jahre, aber in voller Höhe steuerlich absetzbar sind, bzw
- bei „gewöhnlichem Entfall“ der Verpflichtung zur Zahlung einer Abfertigung (zB bei Ausscheiden des Arbeitnehmers ohne Abfertigungsanspruch) die Auflösung der handelsrechtlichen Rückstellung steuerlich unbeachtlich ist.

Fragestellung:

Welche Auswirkungen hat die Übertragung der steuerlichen Abfertigungsrückstellung auf einen Abschluss nach IAS ?

Diskussionsergebnis:

- a) Der resultierende Steuererstattungsanspruch (durch die volle Abzugsfähigkeit von (Abfertigungs-) Zahlungen an eine MV-Kasse (bzw an den Arbeitnehmer)) nach IAS 12 ist als "deferred tax asset" zu aktivieren, wenn dieser im Sinne der Bestimmungen gem IAS 12 als realisierbar einzustufen ist.
- b) Da es sich dabei um eine einmalige (bedingte) Steuerschenkung handelt, ist der Aktivposten als Steuerertrag, dh erfolgswirksam anzusetzen.
- c) Da die Steuererklärungen für die Abschlussperiode praktisch nicht bis zur Aufstellung des Jahresabschlusses erstellt (bzw an die Abgabenbehörde übermittelt worden) sein werden, sind als Dokumentation für den Ansatz dieses Aktivpostens die Berechnungsgrundlagen zur Ermittlung der Steuerrückstellung und Steuerplanungen bzw allgemeinen Planungsrechnungen des Unternehmens heranzuziehen.
- d) Die Umkehrung der aufgedeckten temporären Unterschiede im Fall des Eintritts (einer Abfertigungszahlungsverpflichtung) erfolgt entsprechend der steuerlichen Absetzung als Betriebsausgabe (gem § 124b Z 68 lit c) EStG) über 5 Jahre

gleichmäßig verteilt. Sollte keine Zahlungsverpflichtung eintreten (zB weil der Arbeitnehmer ohne Abfertigungsanspruch ausscheidet), wird damit zwar keine Umkehrung der Differenz bewirkt, mangels einer Umkehrungsmöglichkeit in einer der Folgeperioden ist der gebildete Bilanzposten spätestens zu diesem Zeitpunkt ebenso wie der bisher in der Rückstellung geführte Betrag auszubuchen.

- e) In die Erläuterungen des Plans gem IAS 19.120 b ist ein Hinweis auf diese Auswirkungen des BMVG aufzunehmen.

3. Bilanzierung der Prämien für Forschung, Bildung und Lehrlingsausbildung nach dem KonjBelG und HWG 2002

Sachverhalt:

Neben der Möglichkeit, für eine Reihe von Betriebsausgaben zusätzlich Steuerfreibeträge geltend zu machen, wurde mit dem KonjBelG 2002 bzw HWG 2002 normiert, in Wirtschaftsjahren, die nach dem 31.12.2001 beginnen, bis zur Höhe eines bestimmten %-Satzes bzw Betrages im Rahmen der Abgabenerklärung Prämien für bestimmte Aufwendungen (nach dem 31.12.2002) geltend machen zu dürfen, die – unabhängig davon, ob tatsächlich eine Steuerbelastung in der jeweiligen Veranlagungsperiode entsteht - dem Abgabenkonto gutgeschrieben werden. Diese Prämien sind insbesondere:

- die 3%ige Forschungsprämie (von Aufwendungen iSd § 4 (4) Z 4a EStG)
- die 6%ige Bildungsprämie (von Aufwendungen iSd § 4 (4) Z 8 EStG)
- die Lehrlingsausbildungsprämie iHv 1.000 EURO

Fragestellung:

Wie sind diese Prämien in einem Abschluss nach IAS zu bilanzieren ?

Diskussionsergebnis:

- a) Die Prämien sind als „Aufwandszuschüsse von öffentlicher Hand“ zu qualifizieren.
- b) Sie sind in jenen Perioden (ggf auch unterjährigen Perioden) zu erfassen, in denen die bezuschussten Aufwendungen angefallen sind.
- c) Obwohl die Prämien im Rahmen der Abgabenerhebung gewährt werden, sind Erträge aus diesen Prämien im Rahmen jenes Ergebnisbereiches zu erfassen sind, in dem die bezuschussten Aufwendungen ausgewiesen werden (idR im Betriebsergebnis). Für den Ausweis der Prämien gewährt IAS 20.29ff das Wahlrecht, diese entweder als (uU offenen) Abzugsposten von den betreffenden Aufwendungen oder getrennt als eigenen Hauptposten (zB als „so. betr. Ertrag“) auszuweisen.
- d) Bei der Abgrenzung latenter Steuern ist die erfolgswirksam erfasste Prämie als Ergebnisdifferenz, die in Folgeperioden keiner Umkehrung unterliegt, unbeachtlich.

4. Bilanzierung der Investitionszuwachsprämie nach dem KonjBelG und HWG 2002

Sachverhalt:

Gem § 108e EStG idF HWG 2002 wurde für die Unternehmen für die Jahre 2002 und 2003 die Möglichkeit geschaffen, eine Prämie („Investitionszuwachsprämie“) in Höhe von bis zu 10 % des Investitionszuwachses bei bestimmten, prämienbegünstigten Wirtschaftsgütern (insbesondere ungebrauchten technischen Anlagen, Maschinen bzw Betriebs- und Geschäftsausstattung (ausgenommen Personen- und Kombinationskraftwagen)) geltend zu machen. Die Prämie wird den Unternehmen unabhängig davon gewährt, ob sich für die Veranlagungsperiode tatsächlich eine Steuerbelastung ergab.

Fragestellung:

Wie sind diese Prämien in einem Abschluss nach IAS zu bilanzieren ?

Diskussionsergebnis:

- a) Die Prämie ist als „Zuschuss von öffentlicher Hand“ iSv IAS 20 zu qualifizieren.
- b) Die Ausführungen unter Pkt 3 hinsichtlich des Erfassungszeitraumes und Ausweis des Ertrages gelten für diese Prämie grundsätzlich sinngemäß; da es sich bei dem Zuschuss jedoch um eine Förderung der Investitionen des Unternehmens handelt, wurde diskutiert, inwieweit der Zuschuss abzugrenzen und über mehrere Perioden verteilt zu realisieren ist. Als Ergebnis ist festzuhalten, dass trotz der Berechnung der Prämie auf Basis des Investitionszuwachses diese de facto als Zuschuss für die in einer Periode getätigten Gesamtinvestitionen anzusehen ist. Dies bedeutet in der Konsequenz, dass der Zuschuss gem IAS 20.24 nach der Brutto- oder der Nettomethode zu erfassen und über die Nutzungsdauer der geförderten Gesamtinvestitionen verteilt (dh analog der Erfassung der Abschreibungen) zu realisieren ist, wobei im Falle des Passivausweises ein näherungsweise gerechneter Verteilungszeitraum zulässig sein sollte.
- c) Im Hinblick auf eine Abgrenzung latenter Steuern ist letztlich darauf Bedacht zu nehmen, dass sich durch den steuerfreien Zuschuss zwar eine temporäre Differenz in der Höhe des passivierten (bzw von den Anschaffungskosten abgesetzten) Zuschusses ergibt; bei einer Bilanzierung nach IAS ist für diese gem IAS 12.24 lit b jedoch keine Steuerabgrenzung vorzunehmen.