

Entwurf

Rechnungslegungs Interpretation Nr. 3

E-RIC 3¹

Verpflichtung zur Entsorgung von Elektro- und Elektronikgeräten

Alle interessierten Personen und Organisationen sind zur Stellungnahme bis zum **30. November 2005** aufgefordert. Die Stellungnahmen werden auf unserer Homepage veröffentlicht, sofern dies nicht ausdrücklich abgelehnt wird.

Rechnungslegungs Interpretations Committee
DRSC e.V., Zimmerstraße 30, 10969 Berlin
Tel.: +49 (0)30 206412-0
Fax: +49 (0)30 206412-15
E-mail: info@drsc.de

Rechnungslegungs Interpretations Committee (RIC)

¹ E-RIC 3 ersetzt E-RIC 1; vgl. hierzu Tz. 1+2 des vorliegenden Interpretationsentwurfs.

Vorbemerkung

Rechnungslegungs Interpretations Committee

Das Rechnungslegungs Interpretations Committee (RIC) des Deutschen Rechnungslegungs Standards Committee e.V. (DRSC) hat die Aufgaben, in enger Zusammenarbeit mit dem International Financial Reporting Interpretations Committee (IFRIC) des International Accounting Standards Board (IASB) sowie den entsprechenden Gremien der anderen nationalen Liaison-Partner die Entwicklung von Interpretationen des IFRIC zu begleiten, die internationale Konvergenz von Interpretationen wesentlicher Rechnungslegungsstandards zu fördern sowie Sachverhalte insbesondere auf Grund nationaler Gegebenheiten im Rahmen der gültigen International Financial Reporting Standards (IFRS) zu beurteilen.

Die Rechnungslegungsinterpretationen werden vom RIC nach sorgfältiger Prüfung aller maßgeblichen Umstände, insbesondere der gültigen IFRS, des Frameworks des IASB sowie der eingegangenen Stellungnahmen, nach Durchführung von Anhörungen in öffentlicher Sitzung beschlossen. Der Deutsche Standardisierungsrat (DSR) hat sein Vetorecht gegenüber dem Interpretationsentwurf des RIC nicht ausgeübt.

Anwendungshinweis

Die vom RIC beschlossenen Interpretationen gelten, solange keine anders lautende Regelung durch das IFRIC oder den IASB beschlossen wurde, als Leitlinie für die Bilanzierung der behandelten Sachverhalte in einem Abschluss, der nach den gültigen Regelungen des IASB aufgestellt wird.

Unternehmen in Deutschland, die ihren Abschluss als gemäß den IFRS aufgestellt kennzeichnen, haben daher sorgfältig zu prüfen, ob unter Berücksichtigung aller Besonderheiten des Einzelfalls eine Anwendung der Interpretationen des RIC geboten ist.

Copyright

Das urheberrechtliche Nutzungsrecht an dieser Interpretation steht dem DRSC zu. Die Interpretation ist einschließlich ihres Layouts urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung einschließlich der Vervielfältigung und Verbreitung, der ganzen oder teilweisen Übersetzung sowie der ganzen oder teilweisen Speicherung, Verarbeitung, Vervielfältigung, Verbreitung oder sonstigen Nutzung für elektronische Speicher- und Verbreitungsmedien, die nicht durch das Urheberrecht gestattet ist, ist ohne ausdrückliche Zustimmung des DRSC unzulässig und strafbar. Wird eine Interpretation wiedergegeben, darf diese inhaltlich nicht verändert werden. Außerdem sind der vollständige Titel der Interpretation sowie die Quelle anzugeben. Jeder Anwender kann sich bei richtiger Anwendung auf die Beachtung der Interpretationen des RIC berufen.

Herausgeber

Herausgeber: Deutsches Rechnungslegungs Standards Committee e. V., Zimmerstraße 30, 10969 Berlin, Tel. +49 (0)30 206412-0, Fax +49 (0)30 206412-15, E-Mail: info@drsc.de.

Verpflichtung zur Entsorgung von Elektro- und Elektronikgeräten

Maßgebliche IFRS:

IAS 16 *Property, Plant and Equipment*

IAS 37 *Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets*

IAS 39 *Financial Instruments: Recognition and Measurement*

IFRIC 6 *Liabilities Arising from Participating in a Specific Market – Waste Electrical and Electronic Equipment*

Hintergrund

1. Am 19. Dezember 2003 wurde der Interpretationsentwurf E-RIC 1 *Verwertung und Entsorgung von Elektroschrott* veröffentlicht. Dieser basierte auf der Richtlinie 2002/96/EG über Elektro- und Elektronik-Altgeräte², die die Sammlung, Behandlung, Verwertung und umweltgerechte Beseitigung (im Folgenden „Entsorgung“) von Elektro- und Elektronik-Altgeräten regelt. Anschließend wurde der Interpretationsentwurf E-RIC 1 beim International Financial Reporting Interpretations Committee (IFRIC) eingebracht. Das IFRIC übernahm die Thematik in sein Arbeitsprogramm und entwickelte in Zusammenarbeit mit dem Deutschen Rechnungslegungs Standards Committee e.V. (DRSC) und dem Rechnungslegungs Interpretations Committee (RIC) den Interpretationsentwurf IFRIC D10. Aus diesem Entwurf ist die Interpretation IFRIC 6 hervorgegangen, die am 1. September 2005 veröffentlicht wurde.
2. Am 16. März 2005 wurde das Gesetz über das In-Verkehr-Bringen, die Rücknahme und die umweltverträgliche Entsorgung von Elektro- und Elektronikgeräten (Elektro- und Elektronikgerätegesetz – ElektroG) verabschiedet und am 23. März 2005 verkündet. Das ElektroG, welches u.a. die Richtlinie 2002/96/EG in deutsches Recht umsetzt, enthält spezifische nationale Regelungen, die Einfluss auf die bereits in E-RIC 1 behandelte Frage nach der Rückstellungsbildung für Entsorgungsverpflichtungen haben. Da sich das IFRIC auf Grund der nationalen Besonderheiten des ElektroG voraussichtlich nicht mit dessen Regelungen beschäftigen wird, hat das RIC beschlossen, die Frage nach der Bilanzierung der sich aus dem ElektroG ergebenden Verpflichtungen zur Entsorgung von Elektro- und Elektronikgeräten in einem Interpretationsentwurf E-RIC 3 erneut aufzugreifen und umfassend zu klären. E-RIC 3 ersetzt E-RIC 1.
3. Das ElektroG gilt für die in § 2 ElektroG aufgeführten Elektro- und Elektronikgeräte, wobei jedes Gerät einer bestimmten Geräteart zugeordnet wird. Das Gesetz unterscheidet zwischen Altgeräten, die als Neugeräte nach dem 13. August 2005 in Verkehr gebracht wurden (im Folgenden „neue Altgeräte“) und Altgeräten, die als Neugeräte vor dem 13. August 2005 in Verkehr gebracht wurden (im Folgenden „historische Altgeräte“).³ Die Übergangsvorschriften in § 24 ElektroG führen allerdings zu einer Verschiebung dieser zeitlichen Grenze, so dass erst bei einem In-Verkehr-Bringen von Produkten ab dem 24. November 2005 (Beginn der Registrierungs- und Garantienachweispflicht für Hersteller von Elektro- und Elektronikgeräten)⁴ neue Altgeräte vorliegen.⁵ Entspre-

² Geändert durch die Richtlinie 2003/108/EG vom 8. Dezember 2003.

³ Vgl. §§ 10 Abs. 2 und 14 Abs. 5 ElektroG.

⁴ Vgl. § 6 Abs. 2 und 3 ElektroG.

chend handelt es sich um historische Altgeräte, wenn diese als Neugeräte vor dem 24. November 2005 in Verkehr gebracht wurden.

4. Weiterhin unterscheidet das ElektroG in § 3 Abs. 4 zwischen Geräten, die in privaten Haushalten genutzt werden und Geräten anderer Nutzer als privater Haushalte (im Folgenden „kommerzielle Nutzer“). Hierbei ist zu beachten, dass Elektro- und Elektronikgeräte, die nicht aus privaten Haushalten, sondern aus anderen Herkunftsbereichen (z.B. aus Industrieunternehmen) stammen, den privaten Haushalten zugeordnet werden, wenn sie auf Grund ihrer Beschaffenheit und Menge mit denen aus privaten Haushalten vergleichbar sind.
5. Die Regelungen des ElektroG werden ergänzt durch das Regelbuch und weitere Verlautbarungen der Stiftung Elektro-Altgeräte-Register (EAR), die die gemäß § 6 Abs. 1 ElektroG einzurichtende sog. Gemeinsame Stelle der Industrie darstellt. Der EAR wurden per Beleihungsbescheid vom 6. Juli 2005 die hoheitlichen Aufgaben des Gesetzesvollzugs vom Umweltbundesamt übertragen. Beim Umweltbundesamt verbleibt nach der Beleihung allein die Rechts- und Fachaufsicht über die Stiftung.⁶
6. In diesem Interpretationsentwurf wurden Verlautbarungen der EAR berücksichtigt, die bis zum 14. September 2005 auf der EAR-Website (www.stiftung-ear.de) veröffentlicht wurden. Sie sind im Anhang zu E-RIC 3 aufgeführt.

Anwendungsbereich

7. Der Anwendungsbereich dieses Interpretationsentwurfs beschränkt sich auf Elektro- und Elektronikgeräte im Sinne der §§ 2 und 3 ElektroG i.V.m. Anlage 1 des ElektroG.⁷
8. Dieser Interpretationsentwurf befasst sich mit Fragen des Bilanzansatzes gemäß IFRS. Ausweis, Bewertung und Anhangangaben gehören nicht zum Anwendungsbereich von E-RIC 3.

Fragestellung

9. Zu welchem Zeitpunkt hat der jeweils zur Entsorgung Verpflichtete im Falle der folgenden Altgeräte eine Rückstellung gemäß IAS 37.14 zu bilden bzw. welches Ereignis stellt im Zusammenhang mit den genannten Geräten jeweils das verpflichtende Ereignis gemäß IAS 37.17 dar?

- (1) Historische Altgeräte von privaten Haushalten,
- (2) Historische Altgeräte von kommerziellen Nutzern,
- (3) Neue Altgeräte von privaten Haushalten,

⁵ Vgl. Stiftung Elektro-Altgeräte Register (EAR): Garantie – Fragen und Antworten (Stand: 1. September 2005), S. 1, abrufbar im Internet unter www.stiftung-ear.de.

⁶ Vgl. hierzu das vom Umweltbundesamt herausgegebene Hintergrundpapier zum ElektroG, S. 2-4, das im Internet unter www.stiftung-ear.de abrufbar ist.

⁷ Eine Hilfestellung, ob ein Elektro- bzw. Elektronikgerät in den Anwendungsbereich des ElektroG und somit von E-RIC 3 fällt, stellen die vom Bundesministerium für Umwelt (BMU) herausgegebenen „Hinweise zum Anwendungsbereich des ElektroG“ dar, die ein siebenstufiges Prüfschema enthalten; die Hinweise sind im Internet unter www.stiftung-ear.de abrufbar.

(4) Neue Altgeräte von kommerziellen Nutzern.

Beschlussfassung

Da in der Beschlussfassung zur Rückstellungsbildung jeweils direkt Bezug auf den durch das ElektroG gesteckten rechtlichen Rahmen genommen wird, wird dieser in Bezug auf die einzelnen Fragestellungen zunächst erläutert.

Fragestellung 1: Rückstellungsbildung im Falle von historischen Altgeräten von privaten Haushalten

Rechtlicher Rahmen

10. Für die Finanzierung der Entsorgung von Altgeräten von privaten Haushalten sind gemäß § 10 Abs. 1 Satz 3 ElektroG die Hersteller verantwortlich. Bei den historischen Altgeräten bemisst sich die Beteiligung jedes Herstellers an den Entsorgungskosten nach seinem Absatzanteil in der Periode, die von der Gemeinsamen Stelle für die Berechnung der Entsorgungsverpflichtung zu Grunde gelegt wird (Berechnungszeitraum). Beim Absatzanteil handelt es sich um die Menge (Gewicht oder Stückzahl) an Geräten einer Geräteart, die ein Hersteller in Deutschland in Verkehr bringt, in Bezug auf alle Geräte sämtlicher Hersteller derselben Geräteart (§ 14 Abs. 5 Satz 2 ElektroG).⁸

Rückstellungsbildung

11. Das In-Verkehr-Bringen historischer Altgeräte an private Haushalte begründet keine Rückstellungspflicht beim Hersteller. Das Entstehen der Entsorgungsverpflichtung und somit die Passivierung einer entsprechenden Rückstellung ist allein an die Marktteilnahme eines Herstellers im Berechnungszeitraum geknüpft. Wann die Entsorgungsverpflichtung den Herstellern von der Gemeinsamen Stelle mitgeteilt wird, ist für die Rückstellungsbildung nicht von Bedeutung.
12. Die Marktteilnahme im Berechnungszeitraum stellt das verpflichtende Ereignis im Sinne von IAS 37.17 dar. Sobald ein Unternehmen eine Geräteart nicht mehr am Markt anbietet, entstehen diesem für die Entsorgung der zu dieser Geräteart zählenden historischen Altgeräte keine Verpflichtungen mehr.
13. Die Tz. 11 und 12 entsprechen der Beschlussfassung in der Interpretation IFRIC 6, die sich auf die Rückstellungsbildung für Entsorgungsverpflichtungen im Falle von historischen Altgeräten von privaten Haushalten beschränkt.⁹

⁸ Vgl. EAR: Fragen und Antworten – Stichwort: Absatzanteil (Stand: 7. September 2005). Grundlage der Berechnung sind die Mengenmeldungen nach § 13 Abs. 1 Nr. 1 ElektroG. Dieser Absatzanteil wird im übernächsten Monat als Grundlage für die Höhe der Rücknahmeverpflichtung verwendet. Vgl. hierzu EAR: Fragen und Antworten – Stichworte: Rücknahme, Verwertung, Entsorgung (Stand: 11. Juli 2005); abrufbar im Internet unter www.stiftung-ear.de.

⁹ Vgl. IFRIC 6.9 und zur Begründung der Beschlussfassung insbesondere IFRIC 6.BC10.

Fragestellung 2: Rückstellungsbildung im Falle historischer Altgeräte von kommerziellen Nutzern

Rechtlicher Rahmen

14. Wer im Falle von historischen Altgeräten von kommerziellen Nutzern die Entsorgungsverpflichtung übernehmen muss, kann gemäß § 10 Abs. 2 Satz 3 ElektroG vertraglich frei vereinbart werden. Fehlt eine vertragliche Regelung, ist gemäß § 10 Abs. 2 Satz 2 ElektroG der Besitzer und damit regelmäßig der kommerzielle Nutzer zur Entsorgung verpflichtet.

Rückstellungsbildung

15. Kommerzielle Nutzer, die auf Grund der Regelung des § 10 Abs. 2 ElektroG erstmalig zur Entsorgung der von ihnen genutzten historischen Altgeräte verpflichtet sind, haben zum Zeitpunkt des Inkrafttretens dieser Regelung am 13. August 2005 (§ 25 ElektroG) prospektiv eine Rückstellung für diese Verpflichtung zu passivieren. Korrespondierend sind die Restbuchwerte dieser Geräte gemäß IAS 16.16 (c) zu erhöhen. Wird ein historisches Altgerät nach dem 13. August 2005 und vor dem 24. November 2005 angeschafft, so ist die Rückstellung vom Nutzer zum Zeitpunkt der Aktivierung des Geräts anzusetzen. Die Anschaffungskosten dieses Geräts sind gemäß IAS 16.16 (c) zu erhöhen.
16. Dass die Erfüllung der Entsorgungspflicht gemäß § 24 ElektroG bis zum 23. März 2006 ausgesetzt ist, berührt den Zeitpunkt der Rückstellungspflicht der kommerziellen Nutzer nicht.
17. Verpflichtet sich ein Hersteller oder ein Dritter, die Entsorgungskosten eines kommerziellen Nutzers zu übernehmen, entfällt die Rückstellungspflicht beim kommerziellen Nutzer erst zum Zeitpunkt des verbindlichen Vertragsschlusses. In diesem Fall hat der Nutzer eine bereits gebildete Rückstellung gemäß IAS 37.59 aufzulösen sowie die gemäß IAS 16.16 (c) erhöhten Anschaffungskosten bzw. Restbuchwerte entsprechend zu reduzieren. Korrespondierend hat der Hersteller bzw. der Dritte ab dem Zeitpunkt des verbindlichen Vertragsschlusses eine Rückstellung für die Entsorgungskosten zu passivieren.

Fragestellung 3: Rückstellungsbildung im Falle neuer Altgeräte von privaten Haushalten

Rechtlicher Rahmen

18. Sofern es sich um neue Altgeräte von privaten Haushalten handelt, haben die Hersteller gemäß § 10 Abs. 1 Satz 3 ElektroG die Kosten für die Entsorgung dieser Geräte zu tragen. Die Verpflichtung des einzelnen Herstellers zur Entsorgung der von den privaten Haushalten abgegebenen Altgeräte berechnet sich gemäß § 14 Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 ElektroG entweder nach dem durch Sortierung oder nach wissenschaftlich anerkannten statistischen Methoden nachgewiesenen Anteil seiner eindeutig identifizierbaren Altgeräte an der gesamten Altgerätemenge pro Geräteart (im Folgenden „Vorwärtsfinanzierung“) oder gemäß § 14 Abs. 5 Satz 3 Nr. 2 ElektroG nach dem Anteil des Herstellers an der gesamten im jeweiligen Berechnungszeitraum in Verkehr gebrachten Menge an

Elektro- und Elektronikgeräten pro Geräteart (im Folgenden „Umlageverfahren“)¹⁰. Letzteres Verfahren entspricht der für die historischen Altgeräte von privaten Haushalten vorgeschriebenen Methode.

19. Unabhängig von der gewählten Berechnungsmethode ist jeder Hersteller gemäß § 6 Abs. 3 ElektroG verpflichtet, der Gemeinsamen Stelle jährlich eine insolvenz sichere Garantie für die Finanzierung der Entsorgung der von ihm an private Haushalte in Verkehr gebrachten neuen Altgeräte nachzuweisen. Dieser Nachweis betrifft ausschließlich die neuen Altgeräte und ist für historische Altgeräte nicht zu erbringen. Die Garantie soll sicherstellen, dass die am Ende der Nutzungsdauer von Elektro- und Elektronikgeräten anfallenden Entsorgungskosten bereits zum Zeitpunkt des In-Verkehr-Bringens der Geräte ausreichend gedeckt bzw. abgesichert sind.¹¹ Die Garantie wird auf einen Treuhänder als Begünstigtem ausgestellt, der seinen Sitz im Inland haben muss. Tritt der Garantiefall ein, stellt die Gemeinsame Stelle diesen fest und veranlasst die Auszahlung des Garantiebetrages an den Treuhänder, der insoweit alle operativen und finanziellen Entsorgungsverpflichtungen des Herstellers übernimmt.¹²
20. Je nach Berechnungsmethode wirkt sich ein späterer Marktaustritt eines Herstellers (durch Rückzug aus dem Markt für eine Geräteart (bspw. auf Grund eines Portfoliowechsels) oder durch Insolvenz)¹³ unterschiedlich auf die vom Hersteller nachgewiesene Garantie aus. Während im Falle der Vorwärtsfinanzierung der Marktaustritt eines Herstellers zum Eintreten des Garantiefalls führt, tritt der Garantiefall bei Anwendung des Umlageverfahrens nicht bereits beim Marktaustritt eines Herstellers ein, sondern erst dann, wenn der letzte das Umlageverfahren anwendende Hersteller einer Geräteart aus dem Markt austritt.¹⁴ Ein Hersteller, der vorher den Markt verlassen hat, wird zwar nicht aus der Garantie in Anspruch genommen (da der Garantiefall noch nicht eingetreten ist); allerdings muss dessen gestellter Garantiebtrag während der mittleren Lebensdauer¹⁵ der von diesem Hersteller in Verkehr gebrachten Geräte erhalten bleiben. Erst wenn nach dem Marktaustritt des Herstellers die mittlere Lebensdauer sämtlicher von diesem Hersteller in Verkehr gebrachten Produkte einer Geräteart abgelaufen ist, erlischt die Garantie vollständig.¹⁶

¹⁰ Mit der Übernahme der Begriffe „Vorwärtsfinanzierung“ und „Umlageverfahren“ wird dem Sprachgebrauch der Gemeinsamen Stelle gefolgt; vgl. EAR: Garantie – Fragen und Antworten (Stand: 1. September 2005), S. 2, abrufbar im Internet unter www.stiftung-ear.de.

¹¹ Vgl. EAR: Garantie – Fragen und Antworten (Stand: 1. September 2005), S. 1, abrufbar im Internet unter www.stiftung-ear.de; zur Ermittlung des Garantiebetrages vgl. S. 3 des EAR-Papiers sowie EAR-Regelbuch, Abschnitt 02-003 (Daten zur Ermittlung der Garantiehöhe) (Stand: Juli 2005).

¹² Vgl. EAR: Garantie – Fragen und Antworten (Stand: 1. September 2005), S. 1 und 5, abrufbar im Internet unter www.stiftung-ear.de. Die Verwendung des Begriffs „Garantie“ ist in diesem Zusammenhang missverständlich, da eine Garantie eine Sicherheitsleistung darstellt, die sich gegenüber der Verpflichtung (hier der Entsorgungsverpflichtung) akzessorisch verhält.

¹³ Vgl. EAR: Fragen und Antworten – Stichworte: Rücknahme, Verwertung, Entsorgung (Stand: 11. Juli 2005); abrufbar im Internet unter www.stiftung-ear.de.

¹⁴ Die auch für den Zeitpunkt der Rückstellungsbildung relevante Definition des Garantieintritts ist nicht im ElektroG geregelt, sondern wurde von der Gemeinsamen Stelle festgelegt; vgl. EAR: Garantie – Fragen und Antworten (Stand: 1. September 2005), S. 5, abrufbar im Internet unter www.stiftung-ear.de.

¹⁵ Die mittlere Lebensdauer einer Produktkategorie wird einheitlich für alle Hersteller einer Geräteart festgelegt und repräsentiert den Zeitpunkt, bei dem der Altgerätenanfall voraussichtlich seinen höchsten Wert erreicht. Vgl. EAR: Fragen und Antworten – Stichwort: Lebenszyklus von Elektro- und Elektronikgeräten (Stand: März 2005); abrufbar im Internet unter www.stiftung-ear.de.

¹⁶ Vgl. EAR: Garantie – Fragen und Antworten (Stand: 1. September 2005), S. 4, abrufbar im Internet unter www.stiftung-ear.de.

21. Dies bedeutet, dass ein Hersteller, der das Umlageverfahren gewählt hat und zu einem späteren Zeitpunkt den Markt für eine Geräteart verlässt, ab diesem Zeitpunkt nur in dem sehr unwahrscheinlichen Fall für die Finanzierung der Entsorgung der noch im Umlauf befindlichen Geräte herangezogen werden kann, dass sämtliche Hersteller einer Geräteart zur Vorwärtsfinanzierung wechseln oder der Markt für eine Geräteart vollständig wegbricht. Solange eine dieser Bedingungen nicht erfüllt und somit der Garantiefall nicht eingetreten ist, müssen die Entsorgungskosten für Altgeräte von den im Markt verbliebenen, das Umlageverfahren anwendenden Herstellern einer Geräteart übernommen werden. Hiervon abweichende Vereinbarungen können das Umlageverfahren anwendende Hersteller im Rahmen eines auf privatrechtlicher Ebene erfolgten Zusammenschlusses zu einem kollektiven System für die Finanzierung der Entsorgung von Altgeräten treffen.¹⁷
22. Die Art des Garantienachweises wurde vom Gesetzgeber ausdrücklich nicht festgelegt. Systematisch sind individuelle und kollektive Konstruktionen zu unterscheiden. Beispiele für einen individuellen Garantienachweis sind die Einrichtung von Sperrkonten, das Verpfänden von Wertpapieren sowie die Übertragung der Verpflichtung an einen Versicherer. Gemäß § 6 Abs. 3 Satz 3 ElektroG kann der erforderliche Garantienachweis auch durch die Teilnahme an einem geeigneten kollektiven System erfolgen, bspw. in Form einer Mitgliedschaft in einer Haftungsgemeinschaft. Hierdurch wird – die Rechtswirksamkeit eines solchen kollektiven Systems vorausgesetzt – bei entsprechender vertraglicher Ausgestaltung der Nachweis einer individuellen Garantie entbehrlich. Im Vergleich zu einem individuellen Garantienachweis kann dies mit einer Reduzierung der Liquiditätsbelastung der beteiligten Hersteller verbunden sein. Die individuellen Entsorgungsverpflichtungen der Hersteller verbleiben auch im Falle einer Mitgliedschaft in einem kollektiven System bei den einzelnen Herstellern und gehen nicht auf das kollektive System über.
23. Damit die Mitgliedschaft in einem kollektiven System als Garantienachweis anerkannt werden kann, muss selbst bei Marktaustritt sämtlicher Mitglieder die Finanzierung der Entsorgung der von den Mitgliedern in Verkehr gebrachten neuen Altgeräte sichergestellt sein. Dies kann bspw. durch die Kombination von regelmäßigen Zahlungen der Mitglieder in einen Finanzpool und einer Versicherung erreicht werden. Entscheidend ist hierbei, dass das Konglomerat aus Finanzpool und Versicherungssumme betragsmäßig der Summe der bei Verzicht auf ein kollektives System erforderlichen herstellereigenen Garantienachweise entspricht und dass sowohl der Bestand des Finanzpools als auch der Versicherungsschutz insolvenzsicher sind.

Rückstellungsbildung bei Anwendung der Vorwärtsfinanzierung

24. Wählt ein Hersteller für die Berechnung seiner Entsorgungsverpflichtung die Vorwärtsfinanzierung gemäß § 14 Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 ElektroG, so begründet das In-Verkehr-

¹⁷ Die Anwendung des Umlageverfahrens wird begrifflich mitunter mit der Teilnahme an einem kollektiven System gleichgesetzt. Im vorliegenden Interpretationsentwurf wird der Begriff „kollektives System“ dagegen nur verwendet, wenn sich mehrere, das Umlageverfahren anwendende Hersteller auf privatrechtlicher Ebene zu einem Verbund (bspw. in Form einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts) zusammenschließen. Vgl. zur Beschreibung solcher kollektiven Systeme Tz. 22 und 23 sowie zu den möglichen Auswirkungen spezifischer Vereinbarungen zwischen den Mitgliedern solcher Systeme auf die Rückstellungsbildung Tz. 29 und 30 dieses Interpretationsentwurfs.

Bringen von neuen Altgeräten eine Rückstellungspflicht nach IAS 37.14.¹⁸ Zwar erlischt bei einem Marktaustritt die Verpflichtung zur Entsorgung von Altgeräten; durch den mit dem Marktaustritt verbundenen Eintritt des Garantiefalls wird der Hersteller aber trotzdem mit den Entsorgungskosten belastet, so dass bereits mit dem In-Verkehr-Bringen von Elektro- bzw. Elektronikgeräten eine Verpflichtung entsteht, der sich der Hersteller nicht mehr entziehen kann.

Rückstellungsbildung bei Anwendung des Umlageverfahrens mit individuellem Garantienachweis

25. Wählt ein Hersteller für die Berechnung seiner Entsorgungsverpflichtung das Umlageverfahren gemäß § 14 Abs. 5 Satz 3 Nr. 2 ElektroG und tritt er keinem kollektiven System bei, begründet das In-Verkehr-Bringen von neuen Altgeräten keine Rückstellungspflicht. Vielmehr ist das Entstehen der Entsorgungsverpflichtung und somit die Passivierung einer entsprechenden Rückstellung an die Marktteilnahme eines Herstellers in der Periode geknüpft, die von der Gemeinsamen Stelle für die Berechnung der Entsorgungsverpflichtung zu Grunde gelegt wird (Berechnungszeitraum). Insofern entspricht die Rückstellungsbildung der Vorgehensweise bei den historischen Altgeräten von privaten Haushalten.
26. Das In-Verkehr-Bringen von Geräten stellt nicht das verpflichtende Ereignis gemäß IAS 37.17 dar, da der Garantiefall bei Marktaustritt eines Herstellers nicht eintritt und nach Ablauf der mittleren Nutzungsdauer der vom jeweiligen Hersteller in Verkehr gebrachten Geräte die Garantie ohne jede Inanspruchnahme aufgelöst werden kann.¹⁹ Wie im Falle der historischen Altgeräte von privaten Haushalten besteht für die Hersteller somit die Möglichkeit, sich der Verpflichtung zur Finanzierung der Entsorgung von Altgeräten zu entziehen.
27. Sollte der Garantiefall vor Ablauf der mittleren Nutzungsdauer der von einem Hersteller in Verkehr gebrachten Geräte eintreten, so stellt dieses Ereignis das verpflichtende Ereignis gemäß IAS 37.17 dar.

Rückstellungsbildung bei Anwendung des Umlageverfahrens mit Garantienachweis durch die Teilnahme an einem kollektiven System

28. Wählt ein Hersteller für die Berechnung seiner Entsorgungsverpflichtung das Umlageverfahren gemäß § 14 Abs. 5 Satz 3 Nr. 2 ElektroG und tritt er einem kollektiven System bei (anstelle des Nachweises einer individuellen Garantie), begründet das In-Verkehr-Bringen von neuen Altgeräten vorbehaltlich der Tz. 29 und 30 keine Rückstellungspflicht, da sich der Hersteller durch Marktaustritt seiner Verpflichtung zur Finanzierung der Entsorgung von Altgeräten entziehen kann. Tz. 25 gilt entsprechend.
29. Vertragliche Vereinbarungen zwischen den Teilnehmern an einem kollektiven System können vorsehen, dass sich ein Hersteller im Falle seines Austritts aus dem kollektiven

¹⁸ Die Anwendung der Vorwärtsfinanzierung setzt die Kennzeichnung der in Verkehr gebrachten Produkte voraus. Da die Kennzeichnungspflicht gemäß § 24 ElektroG bis zum 23. März 2006 ausgesetzt ist, erfordert die Anwendung der Vorwärtsfinanzierung vor diesem Datum eine freiwillige Kennzeichnung der Produkte.

¹⁹ Würde dagegen der Garantiefall bereits bei Marktaustritt eines das Umlageverfahren anwendenden Herstellers eintreten (mit der Folge, dass der von diesem Hersteller nachgewiesene Garantiebtrag durch den Treuhänder sukzessive auf die verbliebenen Hersteller verteilt würde), stellte das In-Verkehr-Bringen der Geräte das verpflichtende Ereignis dar.

System bzw. seines Marktaustritts unter bestimmten Voraussetzungen seiner Verpflichtung zur Finanzierung der Entsorgung von Altgeräten nicht oder nur partiell entziehen kann. Beim Vorliegen solcher Vereinbarungen ist im Einzelfall zu prüfen, ob in Abweichung zu Tz. 28 bereits zum Zeitpunkt des In-Verkehr-Bringens von Geräten von den betroffenen Herstellern eine Rückstellung für Entsorgungsverpflichtungen anzusetzen ist.

30. Geben sich die in einem kollektiven System zusammengeschlossenen Hersteller gegenseitig Garantien, bspw. zur Absicherung des Risikos, dass durch Marktaustritte einzelner Mitglieder die von den verbliebenen, dem kollektiven System angehörenden Herstellern zu tragenden Entsorgungskosten steigen,²⁰ sind diese Garantien gemäß IAS 39 zu bilanzieren. Inwieweit aus solchen vertraglichen Vereinbarungen resultierende Verpflichtungen zum Ansatz einer Rückstellung führen und zu welchem Zeitpunkt diese Rückstellung ggf. bilanziert werden muss, ist im Einzelfall zu prüfen.

Rückstellungsbildung im Falle eines Wechsels der Berechnungsmethode

31. Wechselt ein Hersteller vom Umlageverfahren zur Vorwärtsfinanzierung, kann zwischen einer prospektiven und einer retrospektiven Anwendung der Vorwärtsfinanzierung unterschieden werden.²¹ Im Falle der prospektiven Anwendung wird die Entsorgungsverpflichtung für alle vor dem Wechsel in Verkehr gebrachten neuen Altgeräte weiterhin nach dem Umlageverfahren berechnet. Für Entsorgungsverpflichtungen, die nach dem Wechsel in Verkehr gebrachte Geräte betreffen, ist gemäß Tz. 24 dieses Interpretationsentwurfs zum Zeitpunkt des In-Verkehr-Bringens der Geräte eine Rückstellung zu bilden. Wird die Vorwärtsfinanzierung retrospektiv angewendet, so ist zum Zeitpunkt des Methodenwechsels eine Rückstellung für die Entsorgungsverpflichtungen für sämtliche vor dem Wechsel in Verkehr gebrachten und zum Zeitpunkt des Wechsels noch in Verkehr befindlichen neuen Altgeräte anzusetzen.
32. Wechselt ein Hersteller von der Vorwärtsfinanzierung zum Umlageverfahren, gelten hinsichtlich der Rückstellungsbildung die Tz. 25-30 entsprechend, soweit sich aus der (ehemaligen) Anwendung der Vorwärtsfinanzierung keine Entsorgungs- bzw. Finanzierungsverpflichtungen mehr ergeben.

Fragestellung 4: Rückstellungsbildung im Falle neuer Altgeräte von kommerziellen Nutzern

Rechtlicher Rahmen

33. Wer im Falle von neuen Altgeräten von kommerziellen Nutzern die Entsorgungsverpflichtung übernehmen muss, kann gemäß § 10 Abs. 2 Satz 3 ElektroG vertraglich frei vereinbart werden. Fehlt eine vertragliche Regelung, ist gemäß § 10 Abs. 2 Satz 1 ElektroG der Hersteller zur Entsorgung verpflichtet.

²⁰ Zur Klarstellung sei angemerkt, dass Marktaustritte von Mitgliedern eines kollektiven Systems nicht nur für die verbliebenen Mitglieder zu tendenziell höheren Entsorgungskosten führen, sondern für alle Hersteller, die das Umlageverfahren gewählt haben.

²¹ Die Vorgehensweise beim Methodenwechsel ist im ElektroG nicht geregelt. Da sich die Gemeinsame Stelle hierzu noch nicht geäußert hat, werden hinsichtlich der Rückstellungsbildung zwei mögliche Verfahren behandelt.

Rückstellungsbildung

34. Hersteller, die gemäß § 10 Abs. 2 ElektroG zur Entsorgung von neuen Altgeräten verpflichtet sind, haben zum Zeitpunkt des In-Verkehr-Bringens der Geräte eine Rückstellung für diese Verpflichtung zu passivieren.
35. Wird die Entsorgungsverpflichtung durch eine vertragliche Vereinbarung vom Hersteller auf einen kommerziellen Nutzer oder eine andere Partei übertragen, gilt Tz. 17 entsprechend.

Übergangsvorschriften

36. Da es sich beim ElektroG um eine neue gesetzliche Regelung handelt, die im Rahmen der IFRS abgebildet werden muss, kommen Übergangsvorschriften nicht zur Anwendung.

Anhang: Berücksichtigte Verlautbarungen der EAR

- Fragen und Antworten – Stichwort: Absatzanteil (Stand: 7. September 2005)
- Fragen und Antworten – Stichworte: Lebenszyklus von Elektro- und Elektronikgeräten (Stand: März 2005)
- Fragen und Antworten – Stichworte: Rücknahme, Verwertung, Entsorgung (Stand: 11. Juli 2005)
- Garantie – Fragen und Antworten (Stand: 1. September 2005)