

# Grant Thornton Österreich

Newsletter März 2009

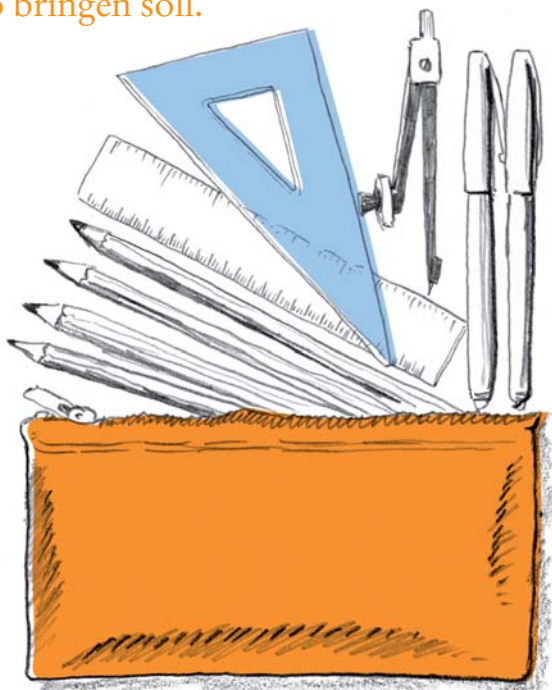
## Die Eckpunkte der Steuerreform 2009

Der Ministerrat hat am 10. Februar 2009 die Regierungsvorlage zur Steuerreform 2009 verabschiedet, die im März 2009 im Parlament beschlossen wurde und eine steuerliche Entlastung von rd. 3,1 Mrd. Euro bringen soll.

Gleichzeitig zur Steuerreform 2009 trat Ende März 2009 das Konjunkturbelebungs paket 2009 in Kraft, welches als steuerliche Maßnahme die Einführung einer neuen Investitionsbegünstigung in Form einer vorzeitigen Abschrei-

bung für Investitionen der Jahre 2009 und 2010 vorsieht.

Im Folgenden finden Sie einen Überblick über die Eckpunkte der Steuerreform 2009 und über das Konjunkturbelebungs paket 2009.



### In dieser Ausgabe

- 1 Die Eckpunkte der Steuerreform 2009
- 6 Modernisierung der österr. Rechnungslegung
- 8 Das Konvergenzprojekt IFRS/US-GAAP
- 10 Grundlagen der Bewertung von finanziellen Vermögenswerten nach IFRS

## 1.1. SENKUNG DES EINKOMMENSTEUERTARIFES

Zwecks Entlastung der Lohn- und Einkommensteuerpflichtigen wird der Einkommensteuertarif reduziert.

### Ab 1. Jänner 2009 kommen folgende Einkommensteuertarife zur Anwendung

| Steuerpflichtiges Einkommen  | Grenzsteuersatz                  |
|--|----------------------------------|
| bis EUR 11.000,-<br>(bisher EUR 10.000,-)                                  | 0,00 %<br>(bisher: 0,00 %)       |
| ab EUR 11.000,- bis EUR 25.000,-<br>(bisher EUR 10.000,- bis EUR 25.000,-) | 36,5 %<br>(bisher: 38,3333 %)    |
| ab EUR 25.000,- bis EUR 60.000,-<br>(bisher EUR 25.000,- bis EUR 51.000,-) | 43,2143 %<br>(bisher: 43,5962 %) |
| ab EUR 60.000,-<br>(bisher ab EUR 51.000,-)                                | 50,00 %<br>(bisher: 50,00 %)     |

Die Grenze, ab der Lohn- bzw. Einkommensteuer bezahlt werden muss, wird von EUR 10.000,- auf EUR 11.000,- angehoben. Der Spitzensteuersatz von 50 % wird erst ab einem Einkommen in Höhe von EUR 60.000,- (bisher ab EUR 51.000,-) angewendet.

Da die Steuerreform 2009 erst Ende März – nach Kundmachung im Bundesgesetzblatt vom 31.03.2009 – in Kraft getreten ist, kann der neue Tarif erst bei der Lohnverrechnung für April 2009 angewendet werden. Es besteht allerdings die Möglichkeit, dass die Arbeitgeber mit der Lohnverrechnung für April 2009 auch die ersten Monate des Kalenderjahres 2009 aufrollen und den Arbeitnehmern die zuviel einbehaltene Lohnsteuer auszahlen.

## 1.2. FAMILIENPAKET

### 1.2.1. Kinder- und Unterhaltsabsetzbetrag

Der Kinderabsetzbetrag, der gemeinsam mit der Familienbeihilfe zur Auszahlung kommt, wird ab 1. Jänner 2009 von derzeit EUR 50,90 um EUR 7,50 auf EUR 58,40 monatlich angehoben. Dies ergibt eine zusätzliche Direktförderung pro Kind und Jahr von EUR 90,- (d.s. 12 Monate x EUR 7,50). Für Kinder, die sich ständig im Ausland aufhalten, steht kein Kinderabsetzbetrag zu.

Der monatliche Unterhaltsabsetzbetrag, der im Rahmen der Veranlagung jenen Steuerpflichtigen gewährt wird, die gesetzlich verpflichtende Unterhalts-

zahlungen an nicht haushaltszugehörige Kinder leisten müssen, wird ab 2009 auf EUR 29,20 für das erste, EUR 43,80 für das zweite und EUR 58,40 für jedes weitere Kind erhöht.

### 1.2.2. Kinderfreibetrag

Ein neuer Kinderfreibetrag kann ab 1. Jänner 2009 pro Kind grundsätzlich in Höhe von EUR 220,00 jährlich geltend gemacht werden. Der Freibetrag steht für Kinder zu, für die mehr als sechs Monate im Kalenderjahr Familienbeihilfe gewährt wird. Machen beide Elternteile den Freibetrag geltend, dann steht beiden ein reduzierter Kinderfreibetrag von EUR 132,00 jährlich zu. Die Geltendmachung des Kinderfreibetrages erfolgt in der jährlichen Steuererklärung im Rahmen der Veranlagung. Der Kinderfreibetrag vermindert die Steuerbemessungsgrundlage, wodurch die Steuerentlastung umso größer ausfällt, je höher das Einkommen und damit der Grenzsteuersatz ist.

Für Alleinerziehende steht der Freibetrag von EUR 220,00 dann zu, wenn für das Kind vom anderen Elternteil keine Unterhaltszahlungen geleistet werden. Werden für das Kind Unterhaltszahlungen geleistet und steht dem Unterhaltspflichtigen für mehr als sechs Monate im Kalenderjahr ein Unterhaltsabsetzbetrag zu, dann kann von jedem Elternteil der reduzierte Freibetrag in Höhe von EUR 132,00 in Anspruch genommen werden.

### 1.2.3. Kinderbetreuungskosten

Ab 1. Jänner 2009 sind Kinderbetreuungskosten bis zu einem Betrag von EUR 2.300,00 pro Kind und Jahr als außergewöhnliche Belastung (ohne Selbstbehalt) steuerlich abzugsfähig. Begünstigt sind Kinder bis zum 10. Lebensjahr. Die Kinderbetreuung muss in privaten oder öffentlichen Kinderbetreuungsinstitutionen (z.B. Kindergarten, Hort, Internat) erfolgen oder von einer pädagogisch qualifizierten Person durchgeführt werden. Werden Betreuungskosten durch einen steuerfreien Zuschuss des Arbeitgebers übernommen, sind nur die tatsächlich vom Steuerpflichtigen darüber hinaus getragenen Kosten abzugsfähig.

Leistet ein Arbeitgeber an alle oder bestimmte Gruppen seiner Arbeitnehmer einen Zuschuss zur Kinderbetreuung, dann ist dieser Zuschuss ab 1. Jänner 2009 bis zu einem Betrag in Höhe von EUR 500,00 jährlich pro Kind bis zum zehnten Lebensjahr von der Lohnsteuer befreit.

## 1.3. UNTERNEHMEN

### 1.3.1. Gewinnfreibetrag

Als Ausgleich für die begünstigte Besteuerung des 13. und 14. Gehaltes von Lohnsteuerpflichtigen wird bei einkommensteuerpflichtigen Selbständigen mit Wirksamkeit ab Veranlagung 2010 der „Freibetrag für investierte Gewinne (FBiG) gemäß § 10 EStG von derzeit 10 % auf 13 % erhöht, auf alle betrieblichen Einkunfts- und Gewinn-

ermittlungsarten ausgeweitet und in „Gewinnfreibetrag“ umbenannt.

Für Gewinne bis EUR 30.000,00 kann ab 2010 ein Freibetrag von 13 % geltend gemacht werden und zwar unabhängig davon, ob Investitionen in begünstigte Wirtschaftsgüter getätigt werden. Das Erfordernis der Investitionsdeckung entfällt daher für Gewinne bis EUR 30.000,00 jährlich. Der Freibetrag ist somit eine reine Steuerentlastungsmaßnahme und wird deshalb auch als „Grundfreibetrag“ bezeichnet.

Der Grundfreibetrag kann daher maximal EUR 3.900,00 (d.s. 13 % von EUR 30.000,00) betragen und steht allen steuerpflichtigen Selbständigen automatisch – ohne besondere Geltendmachung – zu.

Für die Geltendmachung des Gewinnfreibetrages für Gewinne über EUR 30.000,00 müssen entsprechende Investitionen in begünstigte Wirtschaftsgüter nachgewiesen werden. Dieser Teil des Gewinnfreibetrages wird als „investitionsbedingter Gewinnfreibetrag“ bezeichnet. Als begünstigte Investitionen gelten (wie bisher beim FBiG):

- Neue abnutzbare körperliche Wirtschaftsgüter mit einer Nutzungsdauer von mindestens vier Jahren (z.B. Maschinen, Betriebs- und Geschäftsausstattung usw.)
- NEU: Investitionen in Gebäude und Mieterinvestitionen sind ab 2010 begünstigt, wenn mit der tatsächlichen Bauausführung nach

dem 31.12.2008 begonnen worden ist.

- Wertpapiere, die vier Jahre lang gehalten werden müssen.

Die begünstigten Wirtschaftsgüter müssen in einem inländischen Betrieb oder Betriebsstätte verwendet werden.

Nicht begünstigte Wirtschaftsgüter sind:

- Grund und Boden
- PKWs und Kombis (ausgenommen Fahrschulkraftfahrzeuge und Fahrzeuge zum Zwecke der gewerblichen Personenbeförderung)
- Luftfahrzeuge
- Geringwertige Wirtschaftsgüter, die sofort absetzbar sind.
- Gebrauchte Anlagen
- Wirtschaftsgüter, die von einem Unternehmen erworben werden, das unter beherrschendem Einfluss des Steuerpflichtigen steht.
- Wirtschaftsgüter, für die der Forschungsfreibetrag bzw. die Forschungsprämie geltend gemacht wurde.

Der Gewinnfreibetrag steht bei allen betrieblichen Einkunftsarten (Land- und Forstwirtschaft, selbständige Arbeit und Gewerbebetrieb) zu und kann auch von bilanzierenden Steuerpflichtigen (nur von natürlichen Personen) in Anspruch genommen werden. Bemessungsgrundlage für den Gewinnfreibetrag ist der steuerliche Gewinn (inkl. Übergangsgewinne aus dem Wechsel der



Gewinnermittlungsart), ausgenommen Veräußerungsgewinne im Sinne des § 24 EStG.

Der Höchstbetrag von EUR 100.000,00 pro Veranlagungsjahr und Steuerpflichtigen als Bemessungsgrundlage für den Gewinnfreibetrag bleibt unverändert. Bei Personengesellschaften kann der Gewinnfreibetrag von den einzelnen Mitunternehmern geltend gemacht werden und zwar nach Maßgabe ihrer jeweiligen Gewinnbeteiligung und begrenzt mit maximal EUR 100.000,00 für die gesamte Personengesellschaft.

Gewinne, die im Rahmen einer Pauschalierungsregelung ermittelt wurden, können ebenfalls in die Ermittlung des Gewinnfreibetrages einbezogen werden. Für pauschalisierte Gewinne steht allerdings nur der Grundfreibetrag zu, ein investitionsbedingter Gewinnfreibetrag kann nicht geltend gemacht werden.

### 1.3.2. Auslaufen der Begünstigung für nicht entnommene Gewinne

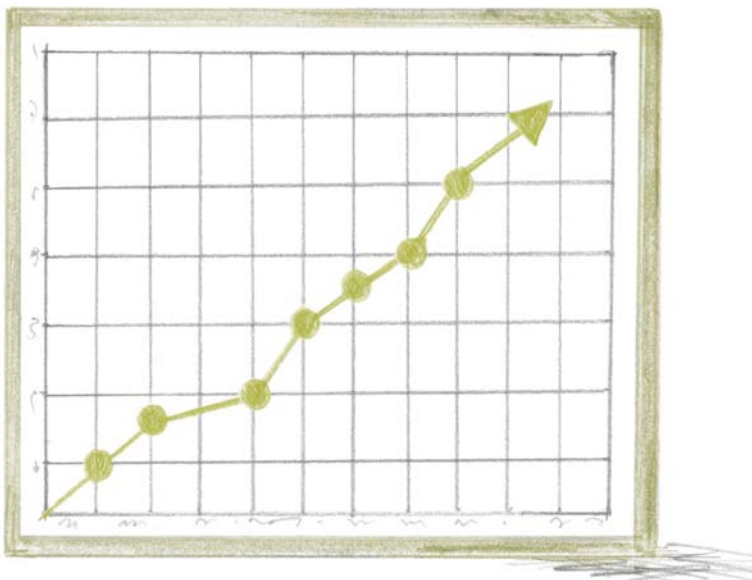
Die begünstigte Besteuerung für nicht entnommene Gewinne im Sinne des § 11a EStG mit dem halben Einkommensteuersatz soll mit Wirkung ab 1. Jänner 2010 entfallen und kann somit letztmalig im Veranlagungsjahr 2009 geltend gemacht werden. Für die bisher begünstigt besteuerten nicht entnommenen Gewinne gelten jedoch weiterhin für sieben Jahre die bisherigen Entnahmebeschränkungen, deren Nicht-

beachtung zu einer Nachversteuerung der begünstigt besteuerten Beträge mit dem halben Einkommensteuersatz des Jahres der Inanspruchnahme führt. Unternehmer, die sich nicht mehr an diese Entnahmebeschränkungen auf sieben Jahre halten möchten, können auf Basis einer Übergangsregelung alle vor dem Wirtschaftsjahr 2009 begünstigten (und noch nicht nachversteuerten) Beträge freiwillig mit einem pauschalen Steuersatz von 10 % im Wirtschaftsjahr 2009 nachversteuern.

### 1.3.3. Vorzeitige Abschreibung für Investitionen 2009 und 2010

Im Rahmen des Konjunkturbelebungs-paketes 2009 wird für Investitionen der Jahre 2009 und 2010 eine vorzeitige Abschreibung in Höhe von 30 % eingeführt. Die vorzeitige Abschreibung kann für alle abnutzbaren körperlichen Wirtschaftsgüter – mit Ausnahme von Wirtschaftsgütern, die auch vom investitionsbedingten Gewinnfreibetrag ausgenommen sind (siehe Punkt 1.3.1.) – geltend gemacht werden. Ob die vorzeitige Abschreibung auch für Gebäude und Mieterinvestitionen gewährt wird, ist derzeit noch offen.

Durch die vorzeitige Abschreibung kann im Jahr der Anschaffung oder Herstellung eine höhere Abschreibung im Ausmaß von 30 % der Anschaffungs- oder Herstellungskosten geltend gemacht werden. Neben der vorzeitigen Abschreibung kann keine zusätzliche



Normalabschreibung abgesetzt werden. Durch die vorzeitige Abschreibung kommt es aber zu einer schnelleren Abschreibung der Investition. Eine Abschreibung von mehr als 100 % der Anschaffungs- und Herstellungskosten wird dadurch nicht ermöglicht.

#### 1.4. ABZUGSFÄHIGKEIT VON SPENDEN UND KIRCHENSTEUER

Die Abzugsfähigkeit von Spenden wird mit Wirkung ab 1. Jänner 2009 wesentlich erweitert. Sowohl Private als auch Unternehmer können zusätzlich zur bisherigen Spendenregelung Spenden an begünstigte Organisationen von der Steuer absetzen, wenn diese Spenden zu folgenden Zwecken verwendet werden:

- für mildtätige Zwecke, die überwiegend im EU-Raum ausgeübt werden,
- für die Bekämpfung von Armut und Not in Entwicklungsländern
- für die Hilfestellung in Katastrophenfällen (insbesondere Hochwasser-, Erdbeben-, Vermurungs- und Lawinenschäden)

Zu den begünstigten Organisationen zählen alle unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaften (z.B. Vereine, Stiftungen), Körperschaften öffentlichen Rechts, vergleichbare ausländische Körperschaften eines Mitgliedstaates der EU oder EWR oder Körperschaften, deren ausschließlicher Zweck das

Sammeln von Spenden ist (sogenannte „Spendensammelvereine“), die in einer beim Finanzamt 1/23 in Wien geführten Liste eingetragen sind. Für die Aufnahme in diese Liste müssen die Organisationen durch eine Bestätigung eines Wirtschaftsprüfers nachweisen, dass sie ausschließlich gemeinnützig sind, nur in eingeschränktem Umfang bestimmte wirtschaftliche Tätigkeiten ausüben, seit mindestens drei Jahren begünstigte Zwecke verfolgen und dass die Verwaltungskosten 10 % der Spendeneinnahmen nicht übersteigen.

Zur Aufnahme in die genannte Liste für das Jahr 2009 haben Körperschaften bis spätestens 15. Juni 2009 beim Finanzamt 1/23 in Wien einen Antrag zu stellen. Die Spendenabzugsfähigkeit ist erst ab Eintragung in der jeweiligen Liste möglich. Das Finanzamt 1/23 in Wien hat die Listen für 2009 erstmalig bis 31. Juli 2009 zu veröffentlichen.

Private Spenden können im Rahmen der Sonderausgaben geltend gemacht werden. Ab 2011 müssen alle privaten Spender der begünstigten Organisation auch ihre Sozialversicherungsnummer oder die persönliche Kennnummer der Europäischen Krankenversicherungskarte bekannt geben. Die Spendenorganisationen müssen dann bis zum 28. Februar des Folgejahres (erstmalig per 28. Februar 2012) den Finanzämtern eine Liste mit den Spendern und den gespendeten Beträgen elektronisch übermitteln. Für die Jahre 2009 und 2010 genügt als

Nachweis noch der Einzahlungsbeleg. Die Abzugsfähigkeit der Spenden ist allerdings betragsmäßig begrenzt und zwar:

- bei der Absetzung als Betriebsausgabe mit 10 % des Gewinnes des unmittelbar vorangegangenen Jahres und
- bei der Geltendmachung einer Privatspende als Sonderausgabe mit 10 % des Einkommens des unmittelbar vorangegangenen Jahres. Betriebliche Spenden, die als Betriebsausgabe geltend gemacht wurden, kürzen in diesem Fall nicht den maximal möglichen Betrag für Sonderausgaben.

Der steuerlich absetzbare Kirchenbeitrag wird ab 2009 von EUR 100,00 auf EUR 200,00 erhöht.



**Mag. Andrea Draskovits**  
[andrea.draskovits@granthornton.at](mailto:andrea.draskovits@granthornton.at)

T +43 1 914 42 56-34

# Modernisierung der österreichischen Rechnungslegung

Die seitens des Austrian Financial Reporting and Auditing Committee (AFRAC) erarbeiteten Empfehlungen zur Modernisierung der Rechnungslegung wurden unter dem Leitbild einer Annäherung von Unternehmens- und Steuerbilanz erarbeitet.

Dadurch soll es rechnungslegungspflichtigen Unternehmen ermöglicht werden, Verwaltungskosten zu reduzieren. Die Empfehlungen stützen sich dabei auf den deutschen Regierungsentwurf zum Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG).

- Umgekehrte Maßgeblichkeit: Das AFRAC empfiehlt die Aufhebung eines Ansatzes unversteuerter Rücklagen (§§ 205 und 230 UGB) verbunden mit einer entsprechenden Übergangsregelung. Zu erwägen sei stattdessen – nach Abzug der Steuerabgrenzung – ein Ausweis als Gewinnrücklage (wie bereits im Konzernabschluss nach § 253 (3) UGB).
- Buchwertfortführung bei Umgründungen: Hier liegt noch keine abschließende Empfehlung vor. Für eine Aufhebung spräche eine konsequente Aufgabe der umgekehrten Maßgeblichkeit, jedoch um den Preis eines Mehraufwandes, der obigem Leitbild zuwiderläuft.
- Geschäfts-/Firmenwert: Das AFRAC empfiehlt eine Gleichstellung mit einem Vermögensgegenstand. Das bestehende Aktivierungswahlrecht bzw.



**MMag. Helfried Schodl**  
[helfried.schodl@grantthornton.at](mailto:helfried.schodl@grantthornton.at)

T +43 1 914 42 56-57

- die Abschreibungsregelung nach § 203 (5) UGB würden daher aufgehoben.
- (Sonstige) Bilanzierungshilfen: Die Bilanzierungshilfe für Aufwendungen für das Ingangsetzen und Erweitern eines Betriebes soll entfallen. Für die Behandlung eines Disagios sowie von Geldbeschaffungskosten wird die abgabenrechtliche Vorgehensweise (Aktivierungspflicht) empfohlen.
  - Selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens: Der Endbericht des AFRAC sieht eine grundsätzliche Aktivierungspflicht solcher Vermögensgegenstände vor. Als Orientierungshilfe in der Beurteilung der Ansatzfähigkeit werden die Kriterien des IFRS 38 herangezogen. So wären etwa Aufwendungen der Forschungsphase nicht in die Herstellungskosten mit einzubeziehen. Analog dem RegEntw BilMoG wären Marken, Drucktitel, Verlagsrechte, Kundenlisten uam ebenso ausgenommen. Für Kapitalgesellschaften ist analog zu § 235 Z 1 UGB eine Ausschüttungssperre vorgesehen.
  - Rückstellungen: Diese sollen mit dem nach vernünftiger unternehmerischer Beurteilung notwendigen Erfüllungsbetrag bewertet werden. Dies impliziert die Berücksichtigung von Abzinsungen in der Rückstellungsbeurteilung. Künftige Preis- und Kostensteigerungen sind iSd Bilanzwahrheit mit einzurechnen. Näherer Untersuchung seitens des AFRAC bedarf die Beurteilung eines Ansatzverbotes von Aufwandsrückstellungen.
  - Bewertungseinheiten: diesbezüglich sieht das AFRAC keine Notwendigkeit einer gesonderten gesetzlichen Bestimmung im UGB, da die Bildung von Bewertungseinheiten bereits in der aktuellen Regelung im Rahmen der wirtschaftlichen Betrachtungsweise anwendbar ist.
  - Herstellungskosten/Langfristfertigung: im Endbericht wird ein verpflichtender Einbezug von angemessenen Teilen von Fertigungs- und Materialgemeinkosten befürwortet, was eine Annäherung an das Abgabenrecht bedeutet. Hinsichtlich der Langfristfertigung wird – trotz kritischer Stellungnahmen – eine Teilgewinnrealisierung durch Anwendung der Percentage of Completion Methode empfohlen. Für Kapitalgesellschaften ist eine solche Vorgehensweise mit einer Ausschüttungssperre zu verbinden.
  - Abschreibungen: das AFRAC empfiehlt eine Aufgabe der Möglichkeit einer Abschreibung bei einer nicht von Dauer bestehenden Wertminderung von Finanzanlagen (§ 204 (2) UGB) im Hinblick auf das Ziel eines true and fair view. Die Möglichkeit vorgezogener Abschreibungen im Umlaufvermögen (§ 207 (2) UGB – „erweitertes Niederstwertprinzip“) ist ebenfalls zu eliminieren.
  - Zuschreibungen: Das aus steuerlichen Gründen bedingte Zuschreibungswahlrecht des § 208 (2) UGB wäre aufzugeben.
  - Latente Steuern: das AFRAC empfiehlt das international übliche bilanzorientierte Konzept eines gesonderten Ansatzes und Ausweises von aktiven bzw. passiven latenten Steuern. Verlustvorträge sind bei der Steuerabgrenzung zu berücksichtigen. Für aktive latente Steuern ist eine Ausschüttungssperre vorzusehen.

# Die Annäherung über den großen Teich

## Wie es dazu kam

Wesentliche Unterschiede zwischen IFRS und US-GAAP sorgten für doppelten Aufwand für europäische Unternehmen, deren Aktien (auch) an einer US-amerikanischen Börse notieren, da die IFRS bislang seitens der SEC nicht als gleichwertig mit den US-GAAP anerkannt wurden. Somit ist es derzeit erforderlich, neben dem IFRS-Abschluss auch eine Überleitungsrechnung auf US-GAAP zwecks Vorlage bei der SEC zu erstellen.

Durch den systematischen Abbau von Unterschieden in der Bilanzierung nach IFRS und US-GAAP soll diese Überleitungsrechnung mittelfristig entfallen können.

## Was bisher geschah

Der IASB hat einen Entwurf vorgeschlagener Änderungen an IFRS 5 „Zur Veräußerung gehaltene langfristige Vermögenswerte und aufgegebene Geschäftsbereiche“ herausgegeben. Die Vorschläge sehen eine Änderung der Definition eines aufgegebenen Geschäftsbereichs vor und fordern zusätzliche Angaben über Teile eines Unternehmens, von dem es sich getrennt hat oder das zur Veräußerung gehalten wird.

Unter dem Titel „Darstellung des Abschlusses“ wurden Überlegungen zu Inhalt und Gliederung des Jahresabschlusses angestellt.

Im Bereich der Erlöserfassung wurde ein Diskussionspapier publiziert, welches als Grundprinzip festhält, dass das Erfüllen einer Leistungsverpflichtung zur Erfassung eines Umsatzes führen muss. Gleichzeitig werden Sonderfälle wie beispielsweise die Behandlung von gebündelten Leistungsverpflichtungen (z.B. eine Software-Lösung, welche mit einem mehrjährigen Wartungsvertrag gekoppelt ist) sowie die Behandlung von Fertigungsaufträgen präzisiert.

Ebenso wurde eine Überarbeitung des IAS 31 „Anteile an Joint Ventures“ begonnen, welche insbesondere die Abschaffung der Quotenkonsolidierung zugunsten der At-Equity-Einbeziehung

in den Konzernabschluss vorsieht. In diesem Fall ist eine Anlehnung an die nach US-GAAP bestehenden Vorschriften geplant.

Im Rahmen der Überarbeitung der Regelung zur Konsolidierung werden sowohl die Grundlagen (Regeln) hinsichtlich der Konsolidierung der Anteile eines Tochterunternehmens durch das Mutterunternehmen als auch die Methoden der Konsolidierung adressiert. Es stellt weitere strenge Leitlinien zum Begriff der „Beherrschung“ bereit, welcher die Grundlage der Konsolidierung gemäß IAS 27 darstellt. Die meisten Standardsetzenden Organisationen (einschließlich des IASB) haben Beherrschung als angemessene Basis für die Konsolidierung erachtet, auch wenn Unterschiede darüber bestehen, wie Beherrschung hinsichtlich der Entscheidung, ob eine Konsolidierung vorgeschrieben ist, interpretiert wird. Demzufolge können Unterschiede darüber bestehen, wie die Definition einer Berichtseinheit zu verstehen ist.

Im Bereich der Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses einschließlich Pensionen ist insbesondere die Abschaffung der verzögerten Erfassung von versicherungsmathematischen Gewinnen und Verlusten (Korridormethode) angedacht.



**Mag. Alexandra Janovsky**

[alexandra.janovsky@grantthornton.at](mailto:alexandra.janovsky@grantthornton.at)

T +43 1 914 42 56-41

## Wie es weitergeht

| Bereich  | Status  |
|--|---|
| Aufgegebene Geschäftsbereiche  | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Entwurf am 25. September 2008 herausgegeben</li> <li>• Ende der Kommentierungsfrist am 23. Jänner 2009</li> <li>• Endgültiger Standard in der ersten Jahreshälfte 2009 erwartet</li> </ul> |
| Ausbuchung von Vermögenswerten und Schulden                                  | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Entwurf in der ersten Jahreshälfte 2009 erwartet</li> <li>• Endgültiger Standard in der zweiten Jahreshälfte 2009 oder der ersten Jahreshälfte 2010 erwartet</li> </ul>                    |
| Beihilfen der öffentlichen Hand  | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Neuer Zeitplan noch nicht bekannt gegeben</li> </ul>   |
| Darstellung des Abschlusses  | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Kommentierungsfrist für das Diskussionspapier endet am 16. April 2009</li> <li>• Entwurf in der ersten Jahreshälfte 2010 erwartet</li> <li>• Endgültiger Standard 2011 erwartet</li> </ul> |
| Erlöserfassung   | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Kommentierungsfrist für das Diskussionspapier endet am 19. Juni 2009</li> <li>• Entwurf 2010 erwartet</li> <li>• Endgültiger Standard 2011 erwartet</li> </ul>                             |
| Ertragsteuern  | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Entwurf im 1. Quartal 2009 erwartet</li> <li>• Endgültiger Standard 2010 erwartet</li> </ul>   |
| Gemeinsame Vereinbarungen – Überarbeitung von IAS 31                         | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Endgültiger Standard im 2. Quartal 2009 erwartet</li> </ul>  |
| Konsolidierung, einschließlich Zweckgesellschaften                           | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Endgültiger Standard in der zweiten Jahreshälfte 2009 erwartet</li> </ul>  |
| Leasingverhältnisse  | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Diskussionspapier im 1. Quartal 2009 erwartet</li> <li>• Entwurf in der ersten Jahreshälfte 2010 erwartet</li> <li>• Endgültiger Standard 2011 erwartet</li> </ul>                         |
| Leitlinien zur Bewertung zum beizuliegenden Zeitwert                         | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Entwurf im 1. Quartal 2009 erwartet</li> <li>• Endgültiger Standard in der ersten Jahreshälfte 2010 erwartet</li> </ul>  |
| Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses einschließlich Pensionen | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Entwurf in der ersten Jahreshälfte 2009 erwartet</li> <li>• Endgültiger Standard 2011 erwartet</li> </ul>  |
| Rahmenkonzept  | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Entwürfe teils bereits veröffentlicht, teils ab der ersten Jahreshälfte 2009 erwartet</li> <li>• Endgültige Kapitel ab 2009 erwartet</li> </ul>  |
| Schulden   | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Endgültiger Standard in der zweiten Jahreshälfte 2009 erwartet</li> </ul>  |
| Wertminderungen  | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Recherchen begonnen</li> </ul>   |

# Grundlagen der Bewertung von finanziellen Vermögenswerten nach IFRS

Wie im vorhergehenden Newsletter bereits angekündigt, wird in dieser Ausgabe auf die Grundlagen der Bewertungsregelungen für Finanzinstrumente im Rahmen der Bilanzierung nach IFRS eingegangen.

Die Regelungen für die Bilanzierung von finanziellen Vermögenswerten finden sich in IFRS 7, IAS 32 und IAS 39, wobei sich die Ausführungen in diesem Artikel auf IAS 39 „Finanzinstrumente“ beschränken, der den Ansatz und die Bewertung von finanziellen Vermögenswerten regelt.

Gemäß IAS 39 ist bei erstmaligem Ansatz eines finanziellen Vermögenswertes dieser zwingend einer der im Folgenden näher erläuterten vier Kategorien zuzuordnen. Dadurch soll bilanzpolitischer Spielraum und damit Manipulation verhindert werden, da zum Zeitpunkt der Einbuchung die zukünftige Wertentwicklung noch nicht bekannt ist. Die weitere Behandlung bzw. Bewertung und Form der Gewinnrealisierung hängt davon ab, welcher Kategorie der finanzielle Vermögenswert beim erstmaligen Ansatz letztendlich zugeordnet wurde. Um die Übersichtlichkeit zu wahren, wird nun auf jede Kategorie gesondert eingegangen.

## **At fair value through profit and loss – erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewertete finanzielle Vermögenswerte**

Diese Kategorie umfasst zum einen zwingend sämtliche Finanzinstrumente des Handelsbestands (held for trading) und zum anderen Finanzinstrumente, die das Unternehmen bei erstmaligem Ansatz freiwillig dieser Kategorie zugeordnet hat. Wie die Bezeichnung dieser Kategorie bereits vermuten lässt, erfolgt

die Bewertung erfolgswirksam zum fair value, wodurch keine Notwendigkeit besteht in diesem Artikel näher darauf einzugehen, da jede Wertänderung sofort erfolgswirksam zu erfassen ist.

## **Available for sale – zur Veräußerung verfügbare finanzielle Vermögenswerte**

Die Kategorie „available for sale“ stellt sozusagen einen Sammelposten für all jene finanziellen Vermögenswerte dar, die keiner der anderen Kategorien zugeordnet werden können. Ebenso wie „at fair value through profit and loss“ sind zum Abschlussstichtag die finanziellen Vermögenswerte mit dem beizulegenden Zeitwert zu bewerten, jedoch mit dem grundlegenden Unterschied, dass die Verbuchung von Wertänderungen erfolgsneutral gegen das Eigenkapital erfolgt.

Zu jedem Bilanzstichtag hat außerdem eine Prüfung dahingehend zu erfolgen, ob objektive Hinweise auf signifikante finanzielle Schwierigkeiten des Schuldners bzw. Emittenten vorliegen. Bei Eigenkapitalinstrumenten ist nach herrschender Meinung jedenfalls von einer anhaltenden Wertminderung auszugehen, sofern diese 20 % oder mehr der ursprünglichen Anschaffungskosten über einen Zeitraum von 9 Monaten oder länger beträgt. Führt ein Impairmenttest zu dem Ergebnis, dass die Wertminderung als bedeutend einzustufen ist, ist eine erfolgswirksame Abschreibung durchzuführen. Die bereits in Vorjahren im Eigenkapital

erfassten erfolgsneutralen Wertminderungen sind im Zuge dessen nachträglich als Aufwand zu erfassen.

### **Loans and receivables – Kredite und Forderungen**

Unter „loans and receivables“ fallen finanzielle Vermögenswerte, die zum einen fixe oder bestimmbare Zahlungen aufweisen und zum anderen nicht an einem aktiven Markt notieren. Als Beispiele dafür gelten Bankeinlagen, gewährte Kredite, Wechselforderungen oder nicht notierte Anleihen. Die Bewertung erfolgt grundsätzlich zu fortgeführten Anschaffungskosten, wobei auch hier zu jedem Abschlussstichtag zu prüfen ist, ob ein Impairmenttest aufgrund objektiver Hinweise auf eine anhaltende Wertminderung durchzuführen ist.

### **Held to maturity – bis zur Endfälligkeit zu haltende, an einem aktiven Markt notierte Finanzinvestitionen**

Im Unterschied zu „loans and receivables“ notieren finanzielle Vermögenswerte, die dieser Kategorie zuzuordnen sind, an einem aktiven Markt (u.a. notierte Anleihen). Die Bewertung erfolgt analog zu den Ausführungen unter „loans and receivables“.

### **Nachträgliche Umgliederung zwischen den Bewertungskategorien**

Vor dem Hintergrund der weltweiten Finanzkrise hat das IASB im Oktober 2008 einen Änderungsstandard zu IAS 39 veröffentlicht, durch den die

Möglichkeiten betreffend nachträglicher Umgliederungen von finanziellen Vermögenswerten etwas aufgelockert wurde. Zu den bisher bereits „allgemein notwendigen oder zulässigen Fällen“ wurden aufgrund der Finanzmarktkrise weiters „spezielle, nur ganz ausnahmsweise zulässige Fälle“ hinzugefügt. Eine Umgliederung in die Kategorie „fair value through profit and loss“ ist aber nach wie vor unzulässig.

### **Stichtagsprinzip nach IAS 10**

Im Zuge der Bewertung von finanziellen Vermögenswerten nach IAS 39 ist auch auf die Bestimmungen des IAS 10 bezüglich der Einbeziehung von Ereignissen, die zwischen dem Bilanzstichtag und dem Tag der Veröffentlichung eingetreten sind, zu verweisen. Demnach sind werterhellende Ereignisse nach dem Bilanzstichtag bilanziell zu berücksichtigen, während wertändernde Ereignisse lediglich im Anhang zu erwähnen sind. Als Beispiel für wertändernde Ereignisse wird in der Literatur unter anderem auf „ungewöhnlich große Änderungen der Preise von Vermögenswerten oder der Wechselkurse nach dem Bilanzstichtag“ verwiesen.

**Eva-Maria Swetly**  
[eva-maria.swetly@grantthornton.at](mailto:eva-maria.swetly@grantthornton.at)  
T +43 914 42 56 33



## Impressum:

### Herausgeber:

Grant Thornton  
Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungs GmbH  
Auhofstraße 1/2/10  
A-1130 Wien  
www.grantthornton.at

### Für den Inhalt verantwortlich:

Mag. Alexandra Platzer

### Koordination:

Katharina Obermeier

### Grafik:

Designkanzlei, Roman Tutschek, Wien

©2009 Grant Thornton Wirtschaftsprüfungs- und  
Steuerberatungs GmbH

Alle Rechte vorbehalten. Printed in Austria.

Die Informationen in dieser Publikation sind allgemeiner Art und sind nicht auf die individuelle Situation einer natürlichen oder juristischen Person abgestimmt. Obwohl wir uns bemühen, zuverlässige und aktuelle Informationen zu liefern, können wir keine Haftung dafür übernehmen, dass diese Informationen so zutreffend sind, wie sie dies zum Zeitpunkt ihres Eingangs waren oder dass sie dies auch in Zukunft sein werden. Die Informationen haben lediglich den Zweck, Sie für die jeweilige Problematik zu sensibilisieren, um gegebenenfalls rechtzeitig Rat eines Wirtschaftsprüfers, Steuerberaters oder Rechtsanwaltes Ihres Vertrauens in Anspruch nehmen zu können. Die zur Verfügung gestellten Informationen können eine individuelle Beratung nicht ersetzen. Es ist daher in jedem Fall notwendig, durch eine fachkundige Person, die unter Berücksichtigung der konkreten Umstände des Einzelfalles eine gründliche Analyse der betreffenden Situation vorgenommen hat, beraten zu werden.



# Grant Thornton

Auhofstraße 1/10  
A-1130 Wien  
T 43 (1) 914 42 56  
F 43 (1) 914 51 35 13  
E [office@grantthornton.at](mailto:office@grantthornton.at)  
[www.grantthornton.at](http://www.grantthornton.at)