



AUSTRIAN FINANCIAL REPORTING AND AUDITING COMMITTEE

Entwurf einer Stellungnahme
**„Unternehmensrechtliche Bilanzierung von
Umweltschutzrückstellungen“**

der Arbeitsgruppe

„Umweltschutzrückstellungen“

Vorsitzende der Arbeitsgruppe:

Eva Eberhartinger (eva.eberhartinger@wu-wien.ac.at)

Mitglieder der Arbeitsgruppe:

Brigitte Frey, Manfred Geritzer, Peter Geyer, Harald Mair, Andrea Schellner,
Alexander Schiebel, Hannes Senft, Martin Siencnik

Informationen zur Arbeitsgruppe:

www.afrac.at

Bitte übermitteln Sie **Stellungnahmen** bis zum **15. September 2008**.

Dieser **Entwurf einer Stellungnahme** wird vom Austrian Financial Reporting and Auditing Committee (AFRAC) ausschließlich zur Einholung von Stellungnahmen der Öffentlichkeit publiziert. Der Entwurf kann im Lichte der Stellungnahmen der Öffentlichkeit verändert werden, bevor eine Stellungnahme des AFRAC publiziert wird.

Stellungnahmen der Öffentlichkeit sind als **pdf-Datei** bis zum **15. September 2008** an **office@frac.at** zu mailen. Alle Stellungnahmen der Öffentlichkeit werden auf der AFRAC Homepage publiziert, es sei denn der Absender erbittet Vertraulichkeit.

Das Austrian Financial Reporting and Auditing Committee (AFRAC) ist der privat organisierte und von zuständigen Behörden unterstützte österreichische Standardsetter auf dem Gebiet der Finanzberichterstattung und Abschlussprüfung. Die Mitglieder des Vereins „Österreichisches Rechnungslegungskomitee“, dessen operatives Organ das AFRAC ist, setzen sich aus österreichischen Bundesministerien und offiziellen fachspezifischen Organisationen zusammen. Die Mitglieder des AFRAC sind Abschlussersteller, Wirtschaftsprüfer, Steuerberater, Wissenschaftler, Investoren, Analysten und Mitarbeiter von Aufsichtsbehörden.

Austrian Financial Reporting and Auditing Committee – AFRAC
c/o Kammer der Wirtschaftstreuhandler
Schönbrunner Straße 222 - 228/1/6
1120 Wien
Österreich

Tel: +43 1 811 73 – 228

Fax: +43 1 811 73 – 100

Email: office@frac.at

Web: <http://www.frac.at>

Copyright © Austrian Financial Reporting and Auditing Committee

All rights reserved

Überblick

1. Einleitung	2
1.1. Begriffsbestimmungen	2
1.2. Unternehmensrechtliche Grundlagen	5
2. Ansatz.....	6
2.1. Verbindlichkeitsrückstellungen	7
2.2. Aufwandsrückstellungen (§ 198 Abs 8 Z 2 UGB)	10
2.3. Überblick zu Verbindlichkeits- und Aufwandsrückstellungen.....	12
3. Bewertung.....	13
3.1. Grundsatz der Einzelbewertung	13
3.2. Abzinsung und Berücksichtigung von Preis- und Kostensteigerungen (Inflation).....	15
3.3. Aufwandsumfang bei Sachleistungsverpflichtungen.....	16
3.4. Pauschalrückstellungen.....	16
4. Abgrenzung zu anderen Jahresabschlussposten	17
4.1. Abgrenzung zum Anlagevermögen/außerplanmäßige Abschreibung	17
4.2. Abgrenzung zum Anlagevermögen/Aktivierung.....	19
4.3. Passive Rechnungsabgrenzung	20
4.4. Haftungsverhältnisse	20
5. Angaben im Anhang.....	21
5.1. Angaben zu Rückstellungen gemäß § 237 Z 7 UGB.....	21
5.2. Sonstige finanzielle Verpflichtungen gemäß § 237 Z 8 UGB.....	21
6. Angaben im Lagebericht.....	22

1. Einleitung

- (1) Diese Stellungnahme behandelt die Bilanzierung und Bewertung von Umweltschutzrückstellungen auf Grundlage der Rechnungslegungsvorschriften des österreichischen Unternehmensgesetzbuchs (UGB) in Jahres- und sinngemäß auch in Zwischenabschlüssen. Sie trifft keine Aussagen hinsichtlich der (österreichischen) ertragsteuerlichen Behandlung sowie der Behandlung nach anderen Rechnungslegungsvorschriften.
- (2) Die Stellungnahme stellt eine Fortentwicklung des Positionspapiers des Ausschusses für Umweltfragen und Aspekte der nachhaltigen Entwicklung der Kammer der Wirtschaftstreuhänder „Rückstellungen resultierend aus umweltrelevanten betrieblichen Aktivitäten“ dar.

1.1. Begriffsbestimmungen

- (3) Maßnahmen zum Schutz wie auch zur Sanierung der Umwelt haben in mehrfacher Sicht Bedeutung für Unternehmen. Folgende Ursachen sind beispielhaft anzuführen, weshalb der Stellenwert von betrieblichem Umweltmanagement und Umweltberichterstattung unverändert zunimmt und weiter zunehmen wird:
 - Umweltbewusstsein, soziale Verantwortung und Nachhaltigkeit;
 - Anforderung von Anspruchsgruppen wie Kunden, Mitarbeitern, Lieferanten, Anrainern, Behörden;
 - Anpassungsverpflichtungen bei Betriebsanlagengenehmigungen an verbesserten Stand der Technik;
 - Weiterentwicklungen im Umweltrecht;
 - Einbeziehung umweltbezogener Risiken und Handlungsauswirkungen in Planungsprozesse privater und staatlicher Institutionen; so z.B. bei Kreditwürdigkeitsprüfungen, aber auch bei Ratings von Investmentfonds und Veranlagungen nach ethischen Kriterien.

„Unternehmensrechtliche Bilanzierung von Umweltschutzrückstellungen“

- (4) In den letzten 30 Jahren waren vor allem produzierende Unternehmen mit steigenden Kosten für die Vermeidung von Umweltverschmutzung, für Reinigungsanlagen, die Abfallbeseitigung und für Überwachungs- und Managementsysteme konfrontiert. Die Adressaten der externen Rechnungslegung benötigen Information darüber, wie sich umweltbezogene Risiken und Verbindlichkeiten auf die Finanzlage des Unternehmens auswirken, wie das Unternehmen zum Umweltschutz steht, und was es in Bezug auf den Umweltschutz leistet, sofern sich daraus Konsequenzen für seine finanzielle Stabilität ergeben können.
- (5) Mit separaten Umweltberichten wird diesem Informationsbedürfnis nur teilweise Rechnung getragen. Die Europäische Kommission hat deshalb mit 30. Mai 2001 eine Empfehlung zur Berücksichtigung von Umweltaspekten veröffentlicht (Aktenzeichen K(2001) 1495, 2001/453/EG)¹. Die Empfehlung steht naturgemäß in Einklang mit der Vierten und Siebenten Richtlinie (Richtlinie 78/660/EWG und 83/349/EWG). Innerhalb dieses Rechtsrahmens stützt sie sich auf IAS 36 „Wertminderung von Vermögenswerten“, IAS 37 „Rückstellungen, Eventualschulden und Eventualforderungen“ und IAS 38 „Immaterielle Vermögenswerte“ des IASB. Die Empfehlung ist nicht verbindlich: Sie soll „in Bezug auf Umweltfragen für die Anwendung der Bestimmungen“ der angeführten beiden Richtlinien „eine Orientierungshilfe bieten“. „Zwar wird dabei die Anwendung bestimmter Methoden angeregt, doch bedeutet dies nicht, dass nicht auch andere rechnungslegungstechnische Methoden angewandt werden können, sofern diese gemäß den Richtlinien zulässig sind.“² Unternehmensrechtliche Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung können somit von der Empfehlung abweichen und dennoch im Einklang mit der Vierten und Siebenten Richtlinie stehen.
- (6) Die vorliegende Stellungnahme beschäftigt sich mit der Frage, unter welchen Voraussetzungen es zu einem Ausweis von Rückstellungen im Zusammenhang mit Maßnahmen zum Umweltschutz kommen kann bzw muss. Abgrenzungsfragen ergeben sich dabei vor allem zum Anlagevermögen und zu Haf-

¹„Unternehmensrechtliche Bilanzierung von Umweltschutzrückstellungen“

tungsverhältnissen. Dazu ist vorweg der Begriff „Umweltschutzaufwendungen“ zu bestimmen, um danach analysieren zu können, welche dieser Aufwendungen unter welchen Voraussetzungen rückstellungsrelevant sind. Diesbezügliche Begriffsbestimmungen wurden etwa von der Vereinigung deutscher Ingenieure³, der Division for Sustainable Development der UN⁴ sowie der IFAC⁵ vorgenommen. Um die europäische Vergleichbarkeit zu fördern, soll für die vorliegende Stellungnahme auf die Begriffsbestimmung im Anhang der europäischen Empfehlung (Abschnitt 2. „Begriffsbestimmungen“, Rz 1-4) zurückgegriffen werden:

„1. Für die Zwecke dieser Empfehlung bezeichnet der Begriff Umwelt das natürliche physische Umfeld und umfasst Luft, Wasser, Boden, die Pflanzen- und Tierwelt sowie nicht erneuerbare Ressourcen wie fossile Brennstoffe und Mineralien.

2. Umweltaufwendungen beinhalten die Kosten der Maßnahmen, die das Unternehmen oder andere in seinem Auftrag durchführen, um solche Umweltschäden zu vermeiden, zu begrenzen oder zu beheben, die sich aus seiner Geschäftstätigkeit ergeben. Zu diesen Kosten gehören unter anderem die Kosten für Abfallbeseitigung und -vermeidung, Boden-, Gewässer- und Grundwasserschutz, Luftreinhaltung und Klimaschutz, Lärmbekämpfung sowie Arten- und Landschaftsschutz. Allerdings sind nur zusätzlich feststellbare Kosten zu berücksichtigen, die in erster Linie der Vermeidung, Begrenzung oder Behebung von Umweltschäden dienen. Kosten für Maßnahmen, die sich zwar positiv auf die Umwelt auswirken mögen, jedoch hauptsächlich anderen Zwecken wie der Erhöhung der Rentabilität, der Gesundheit und Sicherheit am Arbeitsplatz, der sicheren Verwendung der Produkte des Unternehmens oder einer effizienten Produktion dienen, sind nicht den Umweltaufwendungen zuzurechnen. Wenn sich der Betrag der zusätzlichen Kosten nicht von den anderen Kosten, in denen er möglicherweise enthalten ist, trennen lässt, kann er geschätzt werden, sofern der daraus resultierende Betrag die Bedingung

erfüllt, dass er in erster Linie der Vermeidung, Begrenzung oder Behebung von Umweltschäden dient.

3. Kosten, die als Folge von Geldbußen oder Strafen für Nichtbefolgung von Umweltschutzvorschriften anfallen, sowie Entschädigungszahlungen an Dritte für durch frühere Umweltverschmutzung erlittene Verluste oder Schädigungen fallen (...) nicht unter diese Definition. Diese Kosten stehen zwar im Zusammenhang mit dem Umweltverhalten des Unternehmens, dienen aber nicht der Vermeidung, Begrenzung oder Behebung von Umweltschäden.

4. Das Statistische Amt der Europäischen Union (Eurostat) hat darüber hinaus eine Reihe detaillierter Definitionen für Aufwendungen in verschiedenen Bereichen des Umweltschutzes entwickelt, die in die Durchführungsbestimmungen zu der Verordnung (EG, Euratom) Nr. 58/97 vom 20. Dezember 1996 über die Unternehmensstrukturstatistik aufgenommen wurden⁶. Diese Begriffsbestimmungen, die einer regelmäßigen Aktualisierung unterliegen, bilden die Grundlage der Vorschriften für die statistischen Meldungen über Umweltaufwendungen in der Europäischen Union. Wenn die allgemeine Definition der obigen Ziffer 2 verwendet wird, wird daher empfohlen, dass die Unternehmen diese detaillierten Definitionen berücksichtigen. (...)“

1.2. Unternehmensrechtliche Grundlagen

- (7) Die in den Ansatzvorschriften gemäß § 198 Abs 8 UGB und in den Bewertungsvorschriften gemäß § 211 Abs 1 UGB normierten unbestimmten Gesetzesbegriffe namentlich „ungewiss“, „wahrscheinlich“ und „unbestimmt“ sowie „vernünftige unternehmerische Beurteilung“ stellen hohe Anforderungen an deren Interpretation und haben stets den aktuellen Stand des Umweltrechts und der Umweltstandards zu berücksichtigen. Dabei wird auch das Informationserfordernis von Anspruchsgruppen einzubeziehen sein. Gerade wenn es im jeweiligen Fall einschätzungsgemäß Auslegungsspielräume gibt, gilt es abzuwägen, im Anhang offen zu legen, welche entscheidenden Kriterien für den Ansatz und die Bewertung der Rückstellung herangezogen wurden. Schließ-

lich ist die Berichtspflicht im Lagebericht über wesentliche Risiken und Ungewissheiten zu beachten.

2. Ansatz

(8) Folgende Rückstellungen gemäß § 198 Abs 8 UGB werden im gegebenen Zusammenhang mit betrieblichen Umweltschutzaufwendungen näher untersucht:

(9) Rückstellungen sind gemäß § 198 Abs 8 Z 1 UGB für

- ungewisse Verbindlichkeiten (Verbindlichkeitsrückstellungen) und für
- drohende Verluste aus schwebenden Geschäften (Drohverlustrückstellungen)

zu bilden, die am Abschlussstichtag wahrscheinlich oder sicher, aber hinsichtlich ihrer Höhe und/oder des Zeitpunkts ihres Eintritts unbestimmt sind. Typischerweise stellen bilanzierungsrelevante Geschäftsfälle aus dem Umweltbereich keine beiderseitig schwebenden Rechtsgeschäfte dar, sodass eine Drohverlustrückstellung idR nicht in Betracht kommt und eine weitere Untersuchung daher unterbleibt.

(10) Rückstellungen dürfen außerdem gemäß § 198 Abs 8 Z 1 UGB für ihrer Eigenart nach genau umschriebene, dem Geschäftsjahr oder einem früheren Geschäftsjahr zuzuordnende Aufwendungen gebildet werden, die am Abschlussstichtag wahrscheinlich oder sicher, aber hinsichtlich ihrer Höhe oder dem Zeitpunkt ihres Eintritts unbestimmt sind. Derartige Rückstellungen sind zu bilden, soweit dies den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung entspricht.

(11) Ansatzpflicht und –wahlrecht für die Bildung von Rückstellungen sind in den gesetzlichen Bestimmungen erschöpfend geregelt. Der Katalog der ansatzpflichtigen Rückstellungen ist jedoch für Aufwandsrückstellungen offen gehalten, um der Entwicklung von GoB zu entsprechen.

2.1. Verbindlichkeitsrückstellungen

- (12) Für die Bildung einer Verbindlichkeitsrückstellung für Umweltschutzaufwendungen gelten die allgemeinen, unternehmensrechtlichen Kriterien (dh steueranlassfallbezogene Rechtsprechung und Judikatur sind nur bedingt für abschließende unternehmensrechtliche Beurteilungen geeignet). Besonderes Augenmerk ist dabei auf die folgenden Voraussetzungen zu legen:
- Vorliegen einer Verpflichtung,
 - rechtliches Entstehen bzw wirtschaftliche Verursachung in der Vergangenheit,
 - Ungewissheit der Belastungen (dem Grunde und/oder der Höhe nach),
 - Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme.
- (13) Die Passivierung einer Verbindlichkeitsrückstellung ist geboten, wenn alle diese Voraussetzungen vorliegen. Wenngleich die Abgrenzung zu den anderen Posten der Passivseite in der Regel zweifelsfrei erfolgen kann, kommt bei zunehmender Konkretisierung der bestehenden Verpflichtung in zeitlicher und betraglicher Hinsicht ein Ausweis unter einem anderen Bilanzposten oder als Sonderposten gem § 223 Abs 4 UGB, sofern ihr Inhalt nicht von einem vorgeschriebenen Posten gedeckt wird, in Betracht.

2.1.1 Vorliegen einer Verpflichtung

- (14) Die der Umweltschutzrückstellung zugrunde liegende Verpflichtung kann
- privatrechtlich,
 - durch faktischen Leistungszwang oder
 - öffentlich-rechtlich
- (15) begründet sein. Eine Innenverpflichtung, d.h. eine Verpflichtung, die sich das Unternehmen selbst auferlegt, begründet keine Verbindlichkeitsrückstellung. Das für die Bildung von Umweltschutzrückstellungen in der Unternehmensbilanz erforderliche Ausmaß der Konkretisierung der Verpflichtung entspricht

dem nach den allgemeinen Grundsätzen für die Rückstellungsbildung erforderlichen Ausmaß.

- (16) Privatrechtliche Verpflichtungen können insbesondere auf gesetzlichen oder rechtsgeschäftlichen Schuldverhältnissen beruhen und bilden die Grundlage für rückstellungspflichtige Umweltverpflichtungen.⁷ Die hinreichende Konkretisierung bei privatrechtlichen Umweltschutzverpflichtungen verlangt konkrete Angaben über Art und erwartete Höhe der Ausgaben und Schätzbarkeit des künftigen Erfüllungszeitpunkts nach objektiven Kriterien.
- (17) Ein faktischer Leistungszwang des Unternehmens „zur Vermeidung, Begrenzung oder Behebung von Umweltschäden ergibt sich insoweit aus dessen eigenen Handlungen oder Verhaltensweisen, als das Unternehmen durch öffentliche Grundsatz- oder Absichtserklärungen oder durch sein regelmäßiges Verhalten in der Vergangenheit Dritten gegenüber seine Bereitschaft zur Übernahme der Verantwortung für die Vermeidung, Begrenzung oder Behebung von Umweltschäden so deutlich angezeigt hat, dass es sich der Durchführung entsprechender Maßnahmen nicht mehr entziehen kann.“⁸ Die hinreichende Konkretisierung bei faktischen Umweltschutzverpflichtungen verlangt konkrete Angaben über Art und erwartete Höhe der Ausgaben und Schätzbarkeit des künftigen Erfüllungszeitpunkts nach objektiven Kriterien.
- (18) Der Unterscheidung zwischen faktischen Verpflichtungen und wahlweise zu bildende Aufwandsrückstellungen kommt relevante Bedeutung zu. Ausschlaggebendes Kriterium dabei ist das erkennbare Bestehen einer Verpflichtung nach außen im ersten Fall und dessen Fehlen im zweiten Fall.
- (19) Obwohl bei öffentlich-rechtlichen Verpflichtungen keine Schuldverhältnisse mit einem Dritten vorliegen, erfüllt ein rechtlich begründeter Handlungszwang gleichermaßen die Voraussetzungen zur Rückstellungsbildung.⁹ Bloßen Programmsätzen des öffentlichen Rechts, welche dem Wohle der Allgemeinheit dienen, fehlt es an einer hinreichenden Konkretisierung der Verpflichtung und damit an einer notwendigen Voraussetzung zur Rückstellungsbildung.¹⁰ Davon unberührt bleibt jedoch, dass insbesondere Verpflichtungen unmittelbar

„Unternehmensrechtliche Bilanzierung von Umweltschutzrückstellungen“

aufgrund spezialgesetzlicher Regelungen im Umweltrecht – bei Vorliegen aller weiteren Voraussetzungen - rückstellungspflichtig sind. Die Konkretisierung bei öffentlich-rechtlichen Umweltschutzverpflichtungen ist jedenfalls dann gegeben, wenn folgende Merkmale betreffend die Leistungsverpflichtung erfüllt sind:

- inhaltlich genau bestimmtes Handeln;
- Handeln innerhalb eines bestimmten Zeitraums und
- Sanktionsbewehrung des Handelns.

(20) Die inhaltliche Bestimmtheit bedeutet dabei nicht, dass Verfahren und Techniken durch Gesetz, Verordnung oder Verwaltungsakt definiert sein müssen. Es genügt, wenn das Ziel oder der Zustand festgelegt ist, der durch Umweltschutzmaßnahmen erreicht werden soll. Sofern das Handeln innerhalb eines bestimmten Zeitraums vorgesehen ist, ist die Verpflichtung hinsichtlich des Zeitraums konkretisiert. Der künftige Erfüllungszeitpunkt muss dazu nach objektiven Kriterien schätzbar sein. Die Sanktionsbewehrung von Umweltschutzverpflichtungen ist ein starkes Indiz dafür, dass sich der Unternehmer der Erfüllung seiner Verbindlichkeit nicht zu entziehen vermag. Umgekehrt bedeutet jedoch das Fehlen von gesetzlichen Sanktionsmaßnahmen nicht notwendigerweise, dass keine Konkretisierung gegeben ist.

2.1.2 Rechtliches Entstehen oder wirtschaftliche Verursachung der Verpflichtung

(21) Besteht eine konkretisierte Verpflichtung, stellt sich weiters die Frage, wann eine Umweltrückstellung zu bilden ist – für die Beurteilung sind maßgeblich die wirtschaftliche Verursachung sowie die rechtliche Entstehung in der Vergangenheit.

(22) Eine Verpflichtung ist rechtlich entstanden, wenn sämtliche die Leistungspflicht auslösenden Tatbestandsmerkmale erfüllt sind. Auf die Fälligkeit der Verpflichtung kommt es für ihr rechtliches Entstehen nicht an.

- (23) Demgegenüber sind bei wirtschaftlicher Verursachung die wirtschaftlich wesentlichen Tatbestandsmerkmale der Verpflichtung erfüllt und das Entstehen der Verbindlichkeit hängt nur noch von wirtschaftlich unwesentlichen Tatbestandsmerkmalen ab. Zur inhaltlichen Präzisierung bzw. Objektivierung der wirtschaftlichen Verursachung bedient man sich des Realisationsprinzips, dh eine Rückstellung passiviert zukünftige Aufwendungen, welche eine konkretisierte Zugehörigkeit zu bis zum Bilanzstichtag bereits realisierten Erträgen aufweisen (Prinzip der Nettorealisation; Ertragsalimentierung). Anknüpfungspunkt für die rückzustellende Verpflichtung stellt im Falle wirtschaftlicher Verursachung also Vergangenes dar, um auch Vergangenes abzugelten.
- (24) Eine Umweltschutzverpflichtung ist zum Zeitpunkt ihrer wirtschaftlichen Verursachung, spätestens aber bei rechtlicher Entstehung als Rückstellung zu passivieren, wodurch dem Gebot der Vollständigkeit des Schuldenausweises Rechnung getragen wird. Sofern das Kriterium der rechtlichen Entstehung noch nicht oder erst teilweise erfüllt ist, oder, wie es bei faktischen Verpflichtungen der Fall ist, nicht erfüllt werden kann, kommt es auf die wirtschaftliche Verursachung an.

2.1.3 Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme

- (25) Inwieweit die Inanspruchnahme wahrscheinlich ist, hat für den Ansatz von Umweltrückstellungen maßgebliche Bedeutung. Eine wahrscheinliche Inanspruchnahme ist anzunehmen, wenn die Verpflichtung dem Anspruchsberechtigten bzw der Behörde bekannt ist bzw davon Kenntnis erlangt wird. Insgesamt muss bei sachlicher Beurteilung ernsthaft mit der Inanspruchnahme aus der Verpflichtung gerechnet werden. Die bloße Möglichkeit einer Inanspruchnahme genügt für eine Rückstellung nicht. Dies bedeutet, dass am Bilanzstichtag mehr Gründe dafür als dagegen sprechen müssen.

2.2. Aufwandsrückstellungen (§ 198 Abs 8 Z 2 UGB)

- (26) Aufwandsrückstellungen liegen weder rechtliche noch faktische Verpflichtungen gegenüber Dritten zugrunde. Die Bildung erfolgt demnach nicht auf Basis

nach außen gerichteter Umweltschutzverpflichtungen, sondern nur für freiwillige bzw selbstbindende Umweltschutzmaßnahmen, wenn die künftigen Aufwendungen:

- ihrer Eigenart nach genau umschrieben und
- dem Geschäftsjahr oder einem früheren Geschäftsjahr zuzuordnen sind,
- am Abschlussstichtag wahrscheinlich oder sicher und
- hinsichtlich der Höhe oder des Zeitpunkts ihres Eintritts unbestimmt sind.

- (27) Bei kumulativer Erfüllung der Voraussetzungen besteht ein Ansatzwahlrecht für eine Rückstellung. Sie wird für Zwecke einer periodengerechten Gewinnermittlung gebildet. Die zukünftigen Ausgaben dürfen nicht zu aktivierungspflichtigen Herstellungs- oder Anschaffungskosten führen (vgl Abschnitt 4.2). Eine Verpflichtung zur Bildung aufgrund bestehender Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung gemäß § 198 Abs 8 Z 2, letzter Satz ist gegenwärtig nicht erkennbar.
- (28) Die Ausübung des Bilanzansatzwahlrechts fällt nicht unter das Stetigkeitsgebot gemäß § 201 Abs 1 UGB, welches sich auf die Beibehaltung der auf den vorhergehenden Jahresabschluss angewendeten Bewertungsmethoden beschränkt. Abweichungen sind im Anhang jedoch gemäß § 236 Z 1 UGB zu begründen und darzustellen.

2.3. Überblick zu Verbindlichkeits- und Aufwandsrückstellungen

1. Abfall- und Emissions <u>behandlung</u>	Verbindlichkeits- rückstellung	Aufwands- rückstellung
• Abschreibung für end-of-pipe Anlagen und Anteil jener Anlagen, die Abfälle und Ausschuss produzieren	Nein	Nein
• Instandhaltung, Reparatur und Betriebsmittel dafür	Ja	Ja
• Personal für Abfall- und Emissionsbehandlung	Ja	Ja
• Ökosteuern, Umwelt- und Emissionsabgaben, Gebühren	Ja	Nein
• Versicherungen gegen Umweltrisiken, Umweltschäden und Umwelthaftungen	Nein	Nein
• Sanierungen, Rekultivierungen und Kompensationsleistungen	Ja	Ja
2. <u>Vermeidung</u> und Umweltmanagement		
• Externe Beratungs- und Prüfleistungen, Zertifizierungen	Ja	Ja
• Personal für allgemeine Umweltmanagementaktivitäten	Nein	Nein
• Forschung und Entwicklung	Ja	Nein
• Anteilige Abschreibungen für integrierte Technologien, soweit signifikant	Nein	Nein
• Andere Umweltmanagementkosten, z.B: Kommunikation, Umweltbericht, Sponsoring,	Ja	Ja

Umweltkostenschema der UN DSD/DESA (IFAC analog) beurteilt auf MÖGLICHE Anwendungsfälle für Umweltrückstellungen

- (29) Im Besonderen wird auf die Grenzziehung zwischen Verbindlichkeiten und Aufwandsrückstellung hingewiesen: bei sämtlichen Aufwandsrückstellungen kann der Fall einer Verbindlichkeitsrückstellung angenommen werden, soweit ein entsprechender Außenbezug herzustellen ist.

3. Bewertung

- (30) Der in § 211 Abs 1 Satz 2 UGB herangezogene unbestimmte Gesetzesbegriff der „vernünftigen unternehmerischer Beurteilung“ ist ein Schätzmaßstab, der eine gewisse Bandbreite vorgibt. In Analogie zu den Verbindlichkeiten gilt als Bewertungsmaßstab für die Rückstellungen der Rückzahlungs- bzw. Erfüllungsbetrag, wobei der Wertansatz anlässlich der Bilanzerstellung unabhängig von einem früheren Bilanzansatz jeweils neu zu ermitteln ist. Weiters muss auf Grund des Stichtagsprinzips eine Unterteilung in werterhellende und wertbeeinflussende Ereignisse unternommen werden. Erstere, welche Kenntnisse über den Sachverhalt zum Bilanzstichtag liefern, sind bilanziell zu berücksichtigen.
- (31) Bei der Bewertung von Rückstellungen werden folgende Themenschwerpunkte behandelt:
- Grundsatz der Einzelbewertung,
 - Abzinsung und Berücksichtigung von Preis- und Kostensteigerungen (Inflation),
 - Aufwandsumfang bei Sachleistungsverpflichtungen und
 - Pauschalrückstellungen.

3.1. Grundsatz der Einzelbewertung

- (32) Gemäß § 201 Abs 1 Z 3 UGB sind Vermögensgegenstände und Schulden zum Abschlussstichtag einzeln zu bewerten, d. h. also, unabhängig von den Wertverhältnissen anderer Vermögensgegenstände und Schulden. Grundsätzlich sind daher Einzelrückstellungen zu bilden.

- (33) Die Bewertung von Rückstellungen einschließlich Umweltschutzverpflichtungen ist grundsätzlich dann unproblematisch, wenn statistische Daten, Kostenvoranschläge oder beispielsweise Sanierungsangebote vorhanden sind. Gibt es derartiges nicht, ist in zwei Schritten vorzugehen: Im ersten Schritt ist das wahrscheinlich zum Zug kommende, geeignete technologische Verfahren auszuwählen. Im zweiten Schritt ist der Geldwert aller im Rahmen dieses Verfahrens wahrscheinlich anfallenden und erforderlichen Kosten zu schätzen, wobei die bestehende Situation zugrunde zu legen ist und zukünftige Entwicklungen in technischer und gesetzgeberischer Hinsicht nach Maßgabe der Wahrscheinlichkeit ihres Eintretens zu berücksichtigen sind. Besonders schwierig gestaltet sich die Schätzung bei Ereignissen, die einzigartig sind oder eine besonders hohe Rückstellung erfordern: Hier ist als Grundlage der Bewertung eine sorgfältige und nachvollziehbare Risikoanalyse durchzuführen.
- (34) Für sog Verteilungsrückstellungen erfolgt der Ansatz im Zeitpunkt der rechtlichen Entstehung der Verpflichtung.¹¹ Die Bewertung erfolgt sodann nach Maßgabe der Aufteilung des voraussichtlichen Erfüllungsbetrags auf die Laufzeit bis zur Fälligkeit bzw dem Erfüllungszeitpunkt und folgt somit der wirtschaftlichen Verursachung der Verpflichtung. Es kommt so zu jährlich planmäßigen Zuführungen (etwa bei Abbruch- oder Entfernungsverpflichtungen), wodurch das Realisationsprinzip im Rahmen der Bewertung berücksichtigt wird.
- (35) Liegt am Bilanzstichtag ein rechtlich entstandener Rückgriffs- bzw Versicherungsanspruch vor, dann ist dieser Vermögensgegenstand zu aktivieren. Ist die Entstehung einer ungewissen Verbindlichkeit nachvollziehbar, sachlich und kausal mit einer Forderung verknüpft – was etwa bei Rückgriffsansprüchen oder bei durch Versicherungen gedeckte Umweltrisiken denkbar ist – dann ist die Saldierung der Verpflichtung mit der mit ihr verknüpften Forderung möglich. Für die Werthaltigkeit des einbezogenen Forderungsanspruchs gel-

ten die gleichen Voraussetzungen wie für die Aktivierung der einzelnen Forderung.

- (36) Soweit für ein möglichst getreues Bild der Vermögens-, Finanz-, und Ertragslage erforderlich, sind Erläuterungen im Anhang anzuführen.

3.2. Abzinsung und Berücksichtigung von Preis- und Kostensteigerungen (Inflation)

- (37) Künftige Geldleistungen auf Basis ungewisser Verbindlichkeiten sind abzuzinsen, wenn eine wirtschaftliche Kreditierung vorliegt. Eine wirtschaftliche Kreditierung umfasst jedwede Stundung von Leistungspflichten – somit jedwede zeitversetzte Erbringung von Leistung und Gegenleistung innerhalb eines zweiseitig verbindlichen Rechtsverhältnisses. Unabhängig von einer allenfalls vorliegenden vertraglichen Zinsvereinbarung ist bei einer wirtschaftlichen Kreditierung auf laufzeit-, währungs-, kaufkraft- und risikoäquivalente Marktzinssätze im Passivierungszeitpunkt der Rückstellung abzustellen.
- (38) Liegt somit im Umkehrschluss der Passivierungszeitpunkt einer Verbindlichkeitsrückstellung vor der Leistung des Vertragspartners bei zweiseitig verbindlichen Rechtsverhältnissen oder vor der Leistung des Unternehmers bei einseitig verbindlichen Rechtsverhältnissen, kommt eine Abzinsung der künftigen Geld- oder Sachleistungen nicht in Betracht. Der letztgenannte Sachverhalt trifft auf die meisten öffentlich-rechtlichen Umweltschutzrückstellungen zu (etwa Rückstellungen für ungewisse Abbruch-, Entfernungs- oder Rekultivierungsverbindlichkeiten).
- (39) Der Bezug zum Erfüllungsbetrag bedingt die Berücksichtigung der objektivierten Preis- bzw Kostenverhältnisse im (künftigen) Erfüllungszeitpunkt. Die objektivierten Steigerungsraten sind aus Sicht des Bilanzstichtages zu prognostizieren. Um Inkonsistenzen zu vermeiden, kann bei Rückstellungen, die im Sinne des letzten Absatzes nicht abgezinst werden (können), die Berücksichtigung der objektivierten Preis- bzw Kostenverhältnisse im (künftigen) Erfüllungszeitpunkt unterbleiben.

3.3. Aufwandsumfang bei Sachleistungsverpflichtungen

(40) Bei der Bewertung von Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten im Zusammenhang mit Sachleistungen ist zu klären, ob Voll- oder Teilkosten zum Ansatz kommen. Nach § 211 Abs 1 UGB sind Rückstellungen in Höhe einer vernünftigen unternehmerischen Beurteilung anzusetzen und auf den Grundsatz der Vorsicht ist Bedacht zu nehmen. Demnach wird bei Rückstellungen für betriebliche Umweltschutzaufwendungen eine vernünftige und vorsichtige Bewertung von Verbindlichkeitsrückstellungen zu Vollkosten erfolgen. Zu den Sachleistungsverpflichtungen zählen z. B. Entfernungs- oder Rekultivierungsrückstellungen.

3.4. Pauschalrückstellungen

(41) Wie bereits im Abschnitt 3.1 ausgeführt, sind bei der Bewertung von Rückstellungen gemäß § 201 Abs 1 Z 3 UGB grundsätzlich Einzelrückstellungen zu bilden. Von der Bildung einer Einzelrückstellung muss abgesehen werden wenn:

- eine unzumutbare oder unmögliche individuelle Bewertung der Risiken bei einer Vielzahl gleichartiger Geschäftsfälle sowie
- eine enge wirtschaftliche Verknüpfung zwischen den einzelnen Geschäftsfällen besteht.

(42) Danach kann auf Näherungs- bzw. Vereinfachungsverfahren insbesondere auf Basis von Erfahrungswerten aus der Vergangenheit zurückgegriffen werden (Pauschalrückstellung, Sammelrückstellung). Sollte sich eine in einer Pauschalrückstellung eingeschlossene Verpflichtung bis zum Tag der Bilanzerstellung konkretisiert haben, so ist sie als Einzelrückstellung auszuweisen.

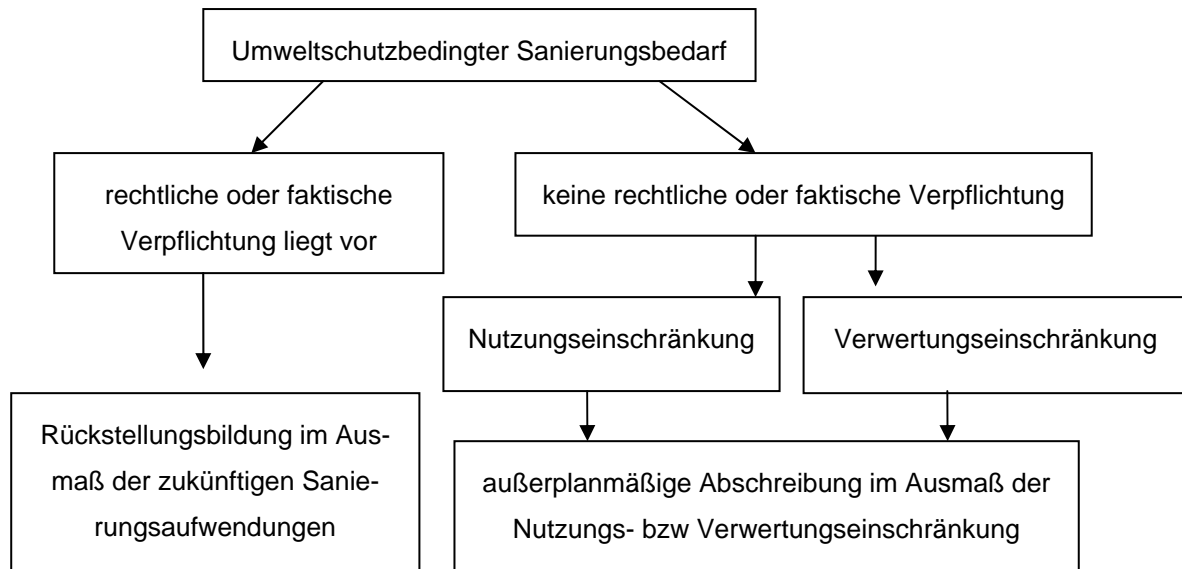
(43) Die modellhafte Ermittlung hat beispielsweise bei Garantierückstellungen häufig praktische Bedeutung und kann für Umweltrückstellungen durchaus ebenfalls relevant sein.

4. Abgrenzung zu anderen Jahresabschlussposten

4.1. Abgrenzung zum Anlagevermögen/außerplanmäßige Abschreibung

- (44) Umweltschutzverpflichtungen zur Schadensbeseitigung oder –verminderung in Verbindung mit einzelnen Vermögensgegenständen (zB Altlasten durch Kontaminierungen bei Liegenschaften), weisen häufig ein in der Literatur ausführlich dargelegtes Konkurrenzproblem bezüglich außerplanmäßiger Abschreibung einerseits und Rückstellungsbildung andererseits auf.
- (45) Wird ein umweltschutzbedingter Sanierungsbedarf identifiziert, ist für die bilanzielle Behandlung im ersten Schritt die Frage zu klären, ob eine rechtliche oder faktische Verpflichtung beim Unternehmen vorliegt oder nicht.
- (46) Liegt eine Verpflichtung zur Sanierung bzw Schadensbeseitigung vor, dann ist immer eine Rückstellung im Ausmaß der zukünftigen Sanierungsaufwendungen zu bilden. Sollte nach erfolgter Sanierung eine Nutzungs- bzw Verwertungsbeeinträchtigung weiterhin gegeben sein, ist zusätzlich eine außerplanmäßige Abschreibung auf den beizulegenden Zeitwert vorzunehmen.
- (47) Liegt keine Verpflichtung vor, kann die Notwendigkeit hinsichtlich der Vornahme einer außerplanmäßigen Abschreibung beim Vermögensgegenstand gegeben sein, Dies wird immer dann der Fall sein, wenn es zu einer Nutzungs- oder Verwertungseinschränkung kommt.

(48) Die nachfolgende Graphik stellt das vorhin Angeführte nochmals übersichtlich dar:



(49) Soweit eine außerplanmäßige Abschreibung vorgenommen wird, ist im Besonderen zu beachten:

- Das auslösende Ereignis belastet das betriebsindividuelle Nutzungs- bzw Verwertungspotential des Vermögensgegenstandes.
- Vorliegen einer dauernden Wertminderung.
- Das Ausmaß der außerplanmäßigen Abschreibung bestimmt sich grundsätzlich unabhängig von der Höhe des Sanierungsaufwandes nach dem Ausmaß der Nutzungs- bzw Verwertungsbeeinträchtigung.
- Die außerplanmäßige Abschreibung erfolgt auf den niedrigeren beizulegenden Zeitwert.
- Stille Reserven des Vermögensgegenstands werden unter Bedachtnahme auf die Anschaffungskostenobergrenze bei der Ermittlung der außerplanmäßigen Abschreibung berücksichtigt.

4.2. Abgrenzung zum Anlagevermögen/Aktivierung

- (50) Besteht eine öffentlich-rechtliche Verpflichtung zur künftigen Anschaffung eines Vermögensgegenstandes (zB zusätzliche Behandlungsanlage), so kommt die Bildung einer Rückstellung nicht in Betracht. Gleiches gilt für öffentlich-rechtliche Verpflichtungen, bestehende Vermögensgegenstände künftig zu erweitern oder wesentlich zu verbessern. Dabei anfallende Kosten sind in diesen Fällen als Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu aktivieren.
- (51) Im Fall von Nachsorgemaßnahmen wird jedoch die Abgrenzung zum Erhaltungsaufwand im Besonderen zu untersuchen sein. Wird beispielsweise eine Betonwanne zur Eindämmung von Kontaminationen des Grundwassers errichtet, so entsteht damit kein neuer, aktivierungspflichtiger Vermögensgegenstand, sondern es werden lediglich Instandhaltungsmaßnahmen gesetzt, um die Funktionsfähigkeit des vorhandenen Vermögensgegenstandes (in vorliegenden Fall Grundvermögen) sicherzustellen. Das Erfordernis der Bildung einer entsprechenden Rückstellung bei Vorliegen einer rechtlichen bzw faktischen Verpflichtung ist gegeben.
- (52) Auch wird zu beachten sein, dass geplante Maßnahmen für den Umweltschutz in einer Mehrzahl der Fälle keine selbständigen Vermögensgegenstände darstellen und als Modernisierungsmaßnahmen lediglich dazu dienen, das ursprüngliche Nutzungspotenzial der Anlagen zu sichern und primär der Erhaltung der Funktionsfähigkeit dienen. Diese Vorsorgeausgaben sind in der Regel nicht aktivierbar, sodass gegebenenfalls bilanzielle Vorsorge durch die Bildung einer Rückstellung gegeben ist.
- (53) Wird ein Vermögensgegenstand zu einem geringeren Kaufpreis angeschafft und ist damit die Übernahme einer öffentlich-rechtlichen Verpflichtung verbunden, dann umfassen die Anschaffungskosten auch die mit übernommene Verpflichtung, welche gleichzeitig zu passivieren ist. Für die Passivierung kommt in diesem Fall die Bildung einer Umweltschutzrückstellung in Betracht.

4.3. Passive Rechnungsabgrenzung

- (54) Gemäß § 198 Abs 6 UGB sind Einnahmen vor dem Abschlussstichtag als Rechnungsabgrenzungsposten auf der Passivseite auszuweisen, soweit sie Ertrag für eine bestimmte Zeit nach diesem Tag sind. Insbesondere für den Fall der Entsorgung (zB die Übernahme und Behandlung von Materialien und Stoffen aus der Abfallwirtschaft) ist unter bestimmten Voraussetzungen eine passive Rechnungsabgrenzung zu bilden.
- (55) Dies ist etwa dann der Fall, wenn die Leistung des Entsorgers darin besteht, gegen im Vorhinein erhaltenes Entgelt eine Entsorgungsverpflichtung für einen Dritten zu erfüllen. Die Leistung des Entsorgers erfolgt mit (teilweise beträchtlicher) zeitlicher Verzögerung. Die Verpflichtung an sich verbleibt beim Dritten. In diesem Fall ist davon auszugehen, dass die Voraussetzungen für die Bildung einer passiven Rechnungsabgrenzung erfüllt sind: Die Einnahme liegt vor dem Bilanzstichtag, der Zeithorizont für die Entsorgungsleistung ist (grob) schätzbar, es liegt ein zweiseitig verbindliches schwebendes Rechtsgeschäft vor. Im Fall eines zu erwartenden Kostenüberhangs hat der Entsorger eine Drohverlustrückstellung zu passivieren.

4.4. Haftungsverhältnisse

- (56) Im Bereich von Umweltverpflichtungen kann eine Information über Haftungsverhältnisse gemäß § 199 UGB insbesondere dann erforderlich sein, wenn keine ausreichende Konkretisierung oder keine wahrscheinliche Inanspruchnahme gegeben ist. Soweit die Höhe der Eventualverbindlichkeit nicht bezifferbar ist, ist ein Merkposten anzusetzen und im Anhang entsprechend zu erläutern. Saldierungen mit eigenen Rückgriffsansprüchen sind nicht vorzunehmen. Der praktische Anwendungsfall ist insbesondere im Falle von Nachsorgemaßnahmen gegeben.¹²

5. Angaben im Anhang

(57) Der Jahresabschluss hat gemäß Generalnorm von § 222 Abs 2 UGB ein möglichst getreues Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens zu vermitteln. Wenn dies aus besonderen Umständen nicht gelingt, sind im Anhang die erforderlichen zusätzlichen Angaben zu machen. Die Beschreibung der auf die umweltbezogenen Posten angewendeten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden ist erforderlich. Mit dem Umweltschutz zusammenhängende Aspekte sind in diesem Sinne offen zu legen, sofern sie einen wesentlichen Einfluss auf das finanzielle Ergebnis oder den finanziellen Status des betreffenden Unternehmens haben.

5.1. Angaben zu Rückstellungen gemäß § 237 Z 7 UGB

(58) Im Anhang sind Rückstellungen, die in der Bilanz nicht gesondert ausgewiesen werden, anzugeben, wenn sie einen erheblichen Umfang haben. Diese Rückstellungen sind zu erläutern. Daraus ergeben sich für Umweltrückstellungen neben den für Sonstige Rückstellungen allgemein geltenden Angabe- und Erläuterungspflichten keine zusätzlichen, spezifischen Anforderungen.

5.2. Sonstige finanzielle Verpflichtungen gemäß § 237 Z 8 UGB

(59) Die Bestimmung erfordert nur in jenen Fällen zwingend Angaben, wenn finanzielle Verpflichtungen weder als Verbindlichkeit, noch als Rückstellung noch als Haftungsverhältnis in der Bilanz selbst enthalten sind. Es ist zu beachten, dass die Unterlassung des Ansatzes eines Passivpostens durch eine Anhangangabe nicht saniert werden kann.

(60) Bei den laut § 237 Z 8 UGB verlangten Angaben handelt es sich grundsätzlich um finanzielle Verpflichtungen aus zweiseitig verpflichtenden schwebenden Geschäften. Diese liegen im Falle öffentlich-rechtlicher Verpflichtungen nicht vor. Dennoch sind diese einseitigen finanziellen Verpflichtungen anzugeben. Dies wird insbesondere im Falle des Vorliegens eines Bestellobligos für Umweltinvestitionen erforderlich sein.

- (61) Eine anzugebende finanzielle Verpflichtung im Umweltbereich kann weiters beispielsweise aus Anpassungsverpflichtungen resultieren. Soweit erwartungsgemäß aktivierbare Anschaffungs- oder Herstellungskosten anfallen werden, ist eine Rückstellungsbildung nicht vorzunehmen. Um jedoch eine zutreffende Darstellung der Finanzlage sicherzustellen, sind die Ausgaben als sonstige finanzielle Verpflichtungen anzuführen.

6. Angaben im Lagebericht

- (62) Im Lagebericht sind die wesentlichen Risiken und Ungewissheiten, denen das Unternehmen ausgesetzt ist, zu beschreiben. Sofern Risiken nicht bereits die Voraussetzungen zur Ansatzpflicht von Rückstellungen in der Bilanz erfüllen und auch keine Angaben im Anhang in Hinblick auf Haftungsverhältnisse sowie sonstige finanzielle Verpflichtungen erforderlich sind, ist zu prüfen, ob Berichtspflichten im Lagebericht vorliegen.
- (63) Dabei ist der Zweck der Lageberichterstattung zu beachten, wonach der Lagebericht insbesondere folgende Funktionen zu erfüllen hat:
- Ergänzung des Jahresabschlusses um wichtige Informationen, welche nicht aus der Bilanz, der Gewinn- und Verlustrechnung oder dem Anhang ersichtlich sind,
 - Verdichtung der relevanten Informationen zur Darstellung der Gesamtlage des Unternehmens,
 - Rechenschaft der Geschäftsführung gegenüber den Adressaten zur wirtschaftlichen Lage und Entwicklung des Unternehmens.
- (64) Der Grundsatz der Wesentlichkeit ist zu beachten. Dem Zweck des Lageberichts entsprechend ist der Informationsbedarf des Adressatenkreises zu berücksichtigen, um Entscheidungen betreffend dem Unternehmen zu treffen. Als einzubeziehende Informationsempfänger wird der Stakeholder-Ansatz zugrunde gelegt. Demnach sind jedenfalls sämtliche Beteiligte einzubeziehen, welche zum Unternehmen einen konkreten Bezug haben. Damit sind neben

den Aktionären auch Mitarbeiter, Lieferanten, Kunden, Behörden, ... zu beachten.

- (65) Verpflichtungen aus dem Umweltbereich beruhen insbesondere auf Nachsorge- und Vorsorgeverpflichtungen. Je nachdem kann im Falle der Wesentlichkeit eine Aufnahme in den Lagebericht als Aspekt im Risikobericht und/oder im Prognosebericht erforderlich sein.

¹ Empfehlung 2001/453/EG der Kommission vom 30. Mai 2001 zur Berücksichtigung von Umweltaspekten in Jahresabschluss und Lagebericht von Unternehmen: Ausweis, Bewertung und Offenlegung, Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften L 156/33 (in Folge kurz „Empfehlung“).

² Alle drei Zitate Empfehlung, Erwägungsgrund 14.

³ Vereinigung Deutscher Ingenieure, Ermittlung der Aufwendungen für Maßnahmen zum betrieblichen Umweltschutz, VDI 3800, 2000.

⁴ DSD/UNDESADSD/UNDESA – 2001, UN DSD (United Nations Division for Sustainable Development). 2001. *Environmental Management Accounting, Procedures and Principles*. United Nations Publications: New York and Geneva. <http://www.un.org/esa/sustdev/sdissues/technology/estema1.htm>.

⁵ IFAC, International Guidance Document on Environmental Management Accounting, Draft for Public Review, September 2004.

⁶ Durchführungsbestimmungen zu der Verordnung Nr. 58/97 vom 20. Dezember 1996, ABI. L 14 vom 17.1.1997, S. 1. Siehe auch Durchführungsdokument ENV96/10/c. Die europäische Klassifizierung der Umweltschutzaktivitäten (CEPA) unterscheidet zwischen folgenden Umweltschutzbereichen: Abfallwirtschaft, Luftreinhaltung und Klimaschutz, Gewässerschutz, Boden- und Grundwasserschutz; Arten- und Landschaftsschutz sowie sonstigen Umweltschutzaktivitäten.

⁷ Ein Beispiel für eine derartige privatrechtliche Verpflichtung stellt die gesamtschuldnerische Haftung für Kostenersatz an den Bund zur Sicherung oder Sanierung der Altlast - § 18 Abs 2 Altlastensanierungsgesetz iVm §§ 1301 und 1302 Allgemein Bürgerliches Gesetzbuch – dar.

⁸ Empfehlung, Ausweis und Bewertung, Z 1.

⁹ Vgl zB § 83 GewO, wonach im Falle von Anlagenauffassungen Vorkehrungen zur Vermeidung von Gefährdungen, Belästigungen, Beeinträchtigungen,... zu treffen sind.

- ¹⁰ Beispielsweise sieht das Bundesverfassungsgesetz über den umfassenden Umweltschutz, BGBl 1984/491 vor: „Der umfassende Umweltschutz besteht insbesondere in Maßnahmen zur Reinhaltung der Luft, des Wassers und des Bodens sowie zur Vermeidung von Störungen durch Lärm.“
- ¹¹ Vgl. Abschnitt 2.1.2.
- ¹² Eine Information über Haftungsverhältnisse ist beispielsweise erforderlich bei gesamtschuldnerischer Haftung gemäß § 18 Abs 2 AISAG iVm §§ 1301f für Kosten zur Sicherung oder Sanierung der Altlasten von Liegenschaften.