



AUSTRIAN FINANCIAL REPORTING AND AUDITING COMMITTEE

Entwurf einer Stellungnahme
**„Sonderfragen zur unternehmensrechtlichen
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 **24. August 2009**.

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 **24. August 2009** an **office@afrac.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 Abschlusssteller, Wirtschaftsprüfer, Steuerberater, Wissenschaftler, Investoren, Analysten und Mitarbeiter von Aufsichtsbehörden.

Austrian Financial Reporting and Auditing Committee – AFRAC
c/o Kammer der Wirtschaftstreuhand
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. Vorbemerkungen	2
1.2. Hintergrund.....	3
1.3. Umweltschutzaufwendungen.....	4
2. Ansatz.....	6
2.1. Verbindlichkeitsrückstellungen	7
2.2. Aufwandsrückstellungen.....	11
2.3. Überblick zu Verbindlichkeits- und Aufwandsrückstellungen.....	12
3. Abgrenzung zu anderen Jahresabschlussposten	13
3.1. Anlagevermögen	13
3.2. Sonderposten	16
3.3. Haftungsverhältnisse	16
4. Angaben im Anhang.....	17
4.1. Angaben zu Rückstellungen gemäß § 237 Z 7 UGB.....	17
4.2. Sonstige finanzielle Verpflichtungen gemäß § 237 Z 8 UGB.....	17
5. Angaben im Lagebericht.....	18
6. Erstmalige Anwendung.....	19

1. Einleitung

1.1. Vorbemerkungen

- (1) Diese Stellungnahme behandelt Sonderfragen zur unternehmensrechtlichen Bilanzierung 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.
- (3) Schwerpunkt der vorliegenden Stellungnahme ist die Frage, unter welchen Voraussetzungen es zu einem Ansatz von Rückstellungen im Zusammenhang mit Maßnahmen zum Umweltschutz kommen kann bzw muss (vgl Kapitel 2). Abgrenzungsfragen ergeben sich dabei vor allem zum Anlagevermögen, zur passiven Rechnungsabgrenzung und zu Haftungsverhältnissen (vgl Kapitel 3). Gerade wenn es im jeweiligen Fall einschätzungsgemäß Auslegungsspielräume gibt, ist im Anhang offen zu legen, welche entscheidenden Kriterien für den Ansatz der Rückstellung herangezogen wurden (vgl Kapitel 4). Schließlich ist die Berichtspflicht im Lagebericht über wesentliche Risiken und Ungewissheiten zu beachten (vgl Kapitel 5). Die Bewertung von Umweltschutzrückstellungen, deren Regeln sich nicht von den generell für die Bewertung von Rückstellungen gültigen Regeln des UGB unterscheiden, stellt hingegen keinen Bestandteil dieser Stellungnahme dar.
- (4) Auf andere AFRAC-Stellungnahmen, welche im Zusammenhang mit dem Thema dieser Stellungnahme in einzelnen (Teil-)Bereichen von Bedeutung sind, sei an dieser Stelle verwiesen.

1.2. Hintergrund

- (5) 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 an verbesserten Stand der Technik;
 - Weiterentwicklungen im Umweltrecht;
 - Einbeziehung umweltbezogener Risiken und deren (potentielle) Auswirkungen auf Handlungs- und Planungsprozesse privater und staatlicher Institutionen; so z.B. bei Kreditwürdigkeitsprüfungen, Ratings von Investmentfonds und Veranlagungen nach ethischen Kriterien.
- (6) In den letzten 30 Jahren waren vor allem produzierende Unternehmen mit steigenden Kosten für die Vermeidung von Umweltverschmutzung, Reinigungsanlagen, Abfallbeseitigung und 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.
- (7) Mit separaten Umweltberichten wird diesem Informationsbedürfnis nur teilweise Rechnung getragen. Die Europäische Kommission hat deshalb am 30. Mai 2001 eine Empfehlung zur Berücksichtigung von Umweltaspekten veröffentlicht¹. Diese Empfehlung steht naturgemäß in Einklang mit der Vierten und Siebenten Richtlinie (Richtlinie 78/660/EWG und 83/349/EWG). Innerhalb die-

¹„Sonderfragen zur unternehmensrechtlichen Bilanzierung von Umweltschutzrückstellungen“

ses Rechtsrahmens stützt sie sich auf die übernommenen 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.

1.3. Umweltschutzaufwendungen

(8) Die vorliegende Stellungnahme beschäftigt sich mit Sonderfragen zur unternehmensrechtlichen Bilanzierung von Rückstellungen im Zusammenhang mit Maßnahmen zum Umweltschutz. 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 Bestimmung des Begriffs „Umweltaufwendungen“ 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 Umwelt-

schäden 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

„Sonderfragen zur unternehmensrechtlichen Bilanzierung von Umweltschutzrückstellungen“

obigen Ziffer 2 verwendet wird, wird daher empfohlen, dass die Unternehmen diese detaillierten Definitionen berücksichtigen. (...)“

2. Ansatz

- (9) Die Rückstellungen gemäß § 198 Abs 8 UGB werden im Zusammenhang mit Umweltschutzaufwendungen näher untersucht:

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 oder des Zeitpunkts ihres Eintritts unbestimmt sind. Typischerweise stellen bilanzierungsrelevante Geschäftsfälle aus dem Umweltbereich keine zweiseitig 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 2 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) Für Rückstellungen von untergeordneter Bedeutung besteht gem § 198 Abs 8 Z 3 UGB ein Passivierungswahlrecht.
- (12) Ansatzpflicht und –wahlrecht für die Bildung von Rückstellungen sind in den gesetzlichen Bestimmungen erschöpfend geregelt. Der Katalog der ansatz-

pflichtigen Rückstellungen ist jedoch für Aufwandsrückstellungen offen gehalten, um der Entwicklung der GoB zu entsprechen.

2.1. Verbindlichkeitsrückstellungen

(13) Für die Bildung einer Verbindlichkeitsrückstellung für Umweltschutzaufwendungen gelten die allgemeinen, unternehmensrechtlichen Kriterien (dh steueranlassfallbezogene Rechtsprechung und Verwaltungsmeinung sind nur bedingt für abschließende unternehmensrechtliche Beurteilungen geeignet). Besonderes Augenmerk ist dabei auf die folgenden Voraussetzungen zu legen:

- Wahrscheinliches oder sicheres Vorliegen einer hinreichend konkretisierten Verpflichtung,
- rechtliches Entstehen bzw wirtschaftliche Verursachung in der Vergangenheit,
- Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme.

2.1.1 Wahrscheinliches oder sicheres Vorliegen einer hinreichend konkretisierten Verpflichtung

(14) Die der Umweltschutzrückstellung zugrunde liegende wahrscheinliche oder sichere Verpflichtung kann

- privatrechtlich,
- durch faktischen Leistungszwang oder
- öffentlich-rechtlich

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.

- (15) Privatrechtliche Verpflichtungen können insbesondere auf gesetzlichen oder rechtsgeschäftlichen Schuldverhältnissen beruhen.⁷ Die hinreichende Konkretisierung bei privatrechtlichen Umweltschutzverpflichtungen verlangt das Vorliegen von konkreten Informationen über Art und erwartete Höhe der Ausgaben und Schätzbarkeit des künftigen Erfüllungszeitpunkts nach objektiven Kriterien.
- (16) 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 das Vorliegen von konkreten Informationen über Art und erwartete Höhe der Ausgaben und Schätzbarkeit des künftigen Erfüllungszeitpunkts nach objektiven Kriterien.
- (17) Der Unterscheidung zwischen faktischen Verpflichtungen und wahlweise zu bildenden Aufwandsrückstellungen kommt relevante Bedeutung zu. Ausschlaggebendes Kriterium dabei ist die Verpflichtung Dritten gegenüber, der sich das Unternehmen nicht entziehen kann im ersten Fall und das Fehlen einer solchen Verpflichtung im zweiten Fall.
- (18) 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 auf-

grund spezialgesetzlicher Regelungen im Umweltrecht – bei Vorliegen aller weiteren Voraussetzungen - rückstellungspflichtig sind. Die hinreichende Konkretisierung bei öffentlich-rechtlichen Umweltschutzverpflichtungen ist jedenfalls dann gegeben, wenn folgende Merkmale der Verpflichtung erfüllt sind:

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

- (19) 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 der Verpflichtung nicht entziehen kann. Umgekehrt bedeutet jedoch das Fehlen von gesetzlichen Sanktionsmaßnahmen nicht notwendigerweise, dass keine hinreichende Konkretisierung gegeben ist.

2.1.2 Rechtliches Entstehen oder wirtschaftliche Verursachung der Verpflichtung in der Vergangenheit

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

- (22) 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 mitunter des Realisationsprinzips, dh eine Rückstellung passiviert zukünftige Ausgaben, welche eine konkretisierte Zugehörigkeit zu bis zum Abschlussstichtag bereits realisierten Erträgen aufweisen. Anknüpfungspunkt für die rückzustellende Verpflichtung stellt im Falle wirtschaftlicher Verursachung also Vergangenes dar, um auch Vergangenes abzugelten.
- (23) Eine hinreichend konkretisierte 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

- (24) Inwieweit die Inanspruchnahme aus der Sicht des Abschlussstichtages wahrscheinlich ist, hat für den Ansatz von Umweltrückstellungen maßgebliche Bedeutung. Insgesamt muss bei sachlicher Beurteilung ernsthaft mit der Inanspruchnahme aus der Verpflichtung gerechnet werden. Die bloße Möglichkeit einer Inanspruchnahme genügt nicht. Dies bedeutet, dass am Abschlussstichtag mehr Gründe dafür als dagegen sprechen müssen, auch wenn sie erst bis zur Bilanzerstellung bekannt werden. Für den Fall einer öffentlich-rechtlichen Verpflichtung ist eine wahrscheinliche Inanspruchnahme jedenfalls dann anzunehmen, wenn die Verpflichtung der Behörde bekannt ist oder davon auszugehen ist, dass diese von der Verpflichtung des Unternehmens Kenntnis erlangen wird.

2.2. Aufwandsrückstellungen

- (25) Aufwandsrückstellungen liegen weder rechtliche noch faktische Verpflichtungen gegenüber Dritten zugrunde. Die Bildung erfolgt demnach nicht auf Basis nach außen gerichteter Umweltschutzverpflichtungen, sondern nur wenn die künftigen Ausgaben:
- ihrer Eigenart nach genau umschrieben
 - dem Geschäftsjahr oder einem früheren Geschäftsjahr zuzuordnen,
 - am Abschlussstichtag wahrscheinlich oder sicher und
 - hinsichtlich der Höhe oder des Zeitpunkts ihres Eintritts unbestimmt sind.
- (26) Sind diese Voraussetzungen nicht kumulativ erfüllt, kommt die Bildung einer Aufwandsrückstellung nicht in Betracht. 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 3.2.). Eine Verpflichtung zur Bildung aufgrund bestehender Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung gemäß § 198 Abs 8 Z 2 letzter Satz UGB ist gegenwärtig nicht erkennbar.
- (27) 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.

2.3. Überblick zu Verbindlichkeits- und Aufwandsrückstellungen

(28) Nachfolgende Liste soll einen exemplarischen Überblick über die für eine Umweltschutzrückstellung in Betracht kommenden Fälle geben. ¹¹

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

„Sonderfragen zur unternehmensrechtlichen Bilanzierung von Umweltschutzrückstellungen“

- (29) Es wird nochmals auf die Grenzziehung zwischen Verbindlichkeits- und Aufwandsrückstellung hingewiesen: Verbindlichkeitsrückstellungen liegen im Gegensatz zu Aufwandsrückstellungen Außenverpflichtungen zugrunde.

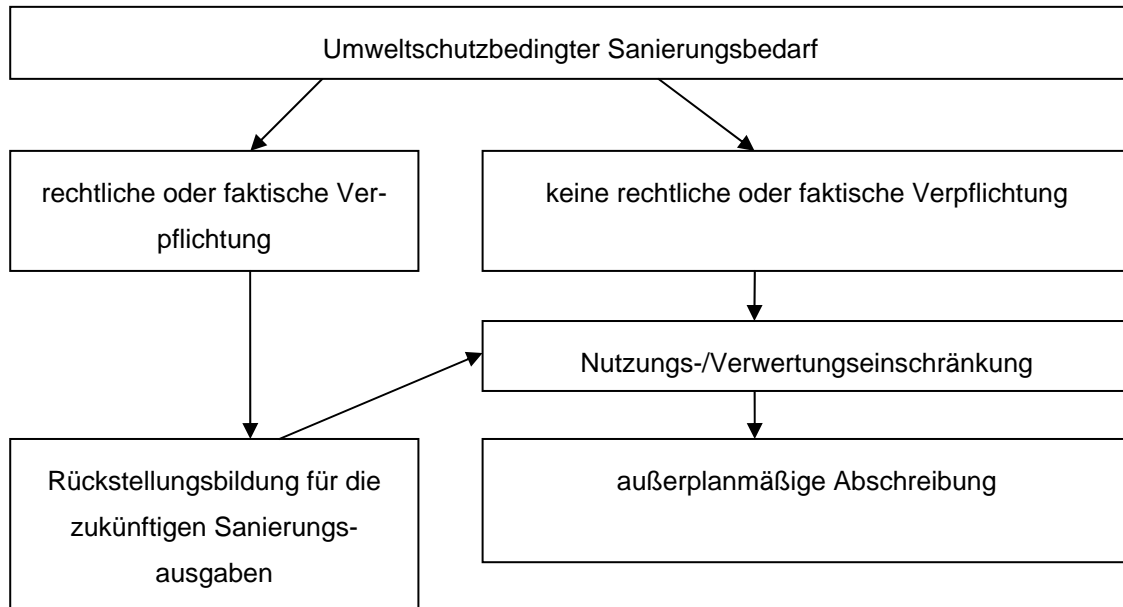
3. Abgrenzung zu anderen Jahresabschlussposten

3.1. Anlagevermögen

3.1.1. Außerplanmäßige Abschreibung

- (30) Sanierungen in Verbindung mit einzelnen Vermögensgegenständen weisen häufig ein Konkurrenzproblem bezüglich außerplanmäßiger Abschreibung einerseits und Rückstellungsbildung andererseits auf.
- (31) Wird ein umweltschutzbedingter Schaden identifiziert, beispielsweise die Kontaminierung einer Liegenschaft, ist für die bilanzielle Behandlung im ersten Schritt die Frage zu klären, ob eine rechtliche oder faktische Verpflichtung zur Sanierung beim Unternehmen vorliegt oder nicht.
- (32) Liegt eine Verpflichtung zur Sanierung vor, dann ist immer eine Rückstellung für die Ausgaben zur Schadensbegrenzung oder -behebung zu bilden. Sollte erkennbar sein, dass nach erfolgter Sanierung eine Nutzungs- bzw Verwertungsbeeinträchtigung weiterhin gegeben sein wird, ist zu diesem Zeitpunkt zusätzlich eine außerplanmäßige Abschreibung auf den beizulegenden Wert vorzunehmen. Sollte eine Sanierung mangels technisch geeigneter Verfahren nicht möglich sein, kann keine Rückstellung gebildet werden, allenfalls ist eine Nutzungs- bzw Verwertungsbeeinträchtigung zu berücksichtigen.
- (33) Liegt keine Verpflichtung zur Sanierung vor, kann die Notwendigkeit hinsichtlich der Vornahme einer außerplanmäßigen Abschreibung des Vermögensgegenstands auf den beizulegenden Wert gegeben sein. Dies wird immer dann der Fall sein, wenn es zu einer Nutzungs- oder Verwertungseinschränkung kommt.

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



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

- Das auslösende Ereignis belastet das betriebsindividuelle Nutzungs- bzw. Verwertungspotential des Vermögensgegenstandes.
- Vorliegen einer voraussichtlich dauernden Wertminderung.
- Das Ausmaß der außerplanmäßigen Abschreibung bestimmt sich grundsätzlich unabhängig von der Höhe der Sanierungsausgaben nach dem Ausmaß der Nutzungs- bzw. Verwertungsbeeinträchtigung.
- Die außerplanmäßige Abschreibung erfolgt unter Bedachtnahme auf die Nutzungsmöglichkeit im Unternehmen auf den niedrigeren beizulegenden Wert.

3.1.2. Aktivierung

(36) Ausgaben für Maschinen(teile) oder Bauteile zur Vermeidung oder Verminderung von negativen Umweltauswirkungen weisen häufig ein Konkurrenzprob-

lem bezüglich Aktivierung einerseits und Rückstellungsbildung andererseits auf.

- (37) Besteht eine öffentlich-rechtliche Verpflichtung zur künftigen Anschaffung oder Herstellung eines Vermögensgegenstandes (zB zusätzliche Behandlungsanlage), so kommt die Bildung einer Rückstellung nicht in Betracht, insoweit unter Bedachtnahme auf die Nutzungsmöglichkeit im Unternehmen mit der Werthaltigkeit des angeschafften Vermögensgegenstandes ernsthaft zu rechnen ist. 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, soweit nach den Regeln der §§ 203f UGB eine Aktivierungspflicht besteht.
- (38) Ist aber beispielsweise nachträglich eine Betonwanne zur Eindämmung von Kontaminationen des Grundwassers zu errichten, so entsteht damit kein neuer, aktivierungspflichtiger Vermögensgegenstand, sondern es werden lediglich Erhaltungsmaßnahmen gesetzt, um die Funktionsfähigkeit des vorhandenen Vermögensgegenstandes (im vorliegenden Fall Grundvermögen) sicherzustellen. Das Erfordernis der Bildung einer Rückstellung bei Vorliegen einer rechtlichen bzw faktischen Verpflichtung ist gegeben.
- (39) Auch wird zu beachten sein, dass Vorsorgemaßnahmen für den Umweltschutz (zB auch Anpassungsverpflichtungen) 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. Das Erfordernis der Bildung einer Rückstellung bei Vorliegen einer rechtlichen bzw faktischen Verpflichtung ist gegeben.
- (40) Wird ein Vermögensgegenstand angeschafft oder hergestellt und ist damit die Übernahme einer öffentlich-rechtlichen Verpflichtung verbunden, dann umfassen die Anschaffungs-/Herstellungskosten auch die übernommene Verpflichtung

„Sonderfragen zur unternehmensrechtlichen Bilanzierung von Umweltschutzrückstellungen“

tung, welche gleichzeitig zu passivieren ist. Für die Passivierung kommt in diesem Fall die Bildung einer Rückstellung in Betracht.

3.2. Sonderposten

- (41) 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.

3.3. Haftungsverhältnisse

- (42) Im Bereich von Umweltschutzverpflichtungen kann eine Information über Haftungsverhältnisse gemäß § 199 UGB insbesondere dann erforderlich sein, wenn keine hinreichende 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.
- (43) Der praktische Anwendungsfall ist insbesondere im Falle von Nachsorgemaßnahmen gegeben: Eine Information über Haftungsverhältnisse ist beispielsweise erforderlich bei gesamtschuldnerischer Haftung gemäß § 18 Abs 2 Al-SAG iVm §§ 1301f ABGB für Kosten zur Sicherung oder Sanierung der Altlasten von Liegenschaften.
- (44) Der Grundsatz der Vollständigkeit des Vermerks der Haftungsverhältnisse gem § 199 UGB umfasst jedoch nicht betriebs- und branchenübliche Haftungsverhältnisse, denn die Angabepflicht betrifft nur auf besonderen Verhältnissen beruhende Haftungen, die nicht als bekannt vorausgesetzt werden können.

4. Angaben im Anhang

(45) 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. Dies bezieht sich insbesondere auf die Beschreibung der auf die umweltschutzbezogenen Posten angewendeten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden. Mit dem Umweltschutz zusammenhängende Aspekte sind dabei offen zu legen, sofern sie einen wesentlichen Einfluss auf das finanzielle Ergebnis oder den finanziellen Status des betreffenden Unternehmens haben. Es ist zu beachten, dass die Unterlassung des Ansatzes eines Passivpostens durch eine Anhangangabe nicht saniert werden kann.

4.1. Angaben zu Rückstellungen gemäß § 237 Z 7 UGB

(46) 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 Umweltschutzrückstellungen neben den für Rückstellungen allgemein geltenden Angabe- und Erläuterungspflichten keine zusätzlichen, spezifischen Anforderungen.

4.2. Sonstige finanzielle Verpflichtungen gemäß § 237 Z 8 UGB

(47) 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. Dies betrifft idR zweiseitig verpflichtende schwebende Geschäfte, erstreckt sich aber auch öffentlich-rechtliche Verpflichtungen.

(48) Eine anzugebende finanzielle Verpflichtung im Umweltbereich kann beispielsweise aus Anpassungsverpflichtungen resultieren. Soweit erwartungsgemäß aktivierbare Anschaffungs- oder Herstellungskosten anfallen werden, ist eine Rückstellungsbildung nicht vorzunehmen. Um jedoch eine zutreffende Darstel-

lung der Finanzlage sicherzustellen, sind die Ausgaben als sonstige finanzielle Verpflichtungen anzuführen.

5. Angaben im Lagebericht

- (49) Im Lagebericht sind die wesentlichen Risiken und Ungewissheiten, denen das Unternehmen ausgesetzt ist, zu beschreiben. Es ist daher auch in Hinblick auf Umweltrisiken und –ungewissheiten zu prüfen, ob Berichtspflichten im Lagebericht vorliegen.
- (50) 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.
- (51) 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.
- (52) 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. Soweit für große Kapitalgesellschaften

„Sonderfragen zur unternehmensrechtlichen Bilanzierung von Umweltschutzrückstellungen“

eine Auswirkung auf nicht-finanzielle Leistungsindikatoren für Umweltbelange gegeben ist (§ 243 Abs 5 UGB), wird dies in einer Analyse zu berücksichtigen sein.

6. Erstmalige Anwendung

(53) Diese Stellungnahme gilt für Perioden, die am ... oder später beginnen. Eine frühere Anwendung wird empfohlen.

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.

⁵ IFAC, International Guidance Document: Environmental Management Accounting, August 2005.

⁶ Durchführungsbestimmungen zu der Verordnung Nr. 58/97 vom 20. Dezember 1996, ABl. 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 ABGB – 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 Umweltkostenschema der UN DSD/DESA (IFAC analog).