



AUSTRIAN FINANCIAL REPORTING AND AUDITING COMMITTEE

Stellungnahme

„Sonderfragen zur unternehmensrechtlichen Bilanzierung von Umweltschutzrückstellungen“

Vorsitzende der Arbeitsgruppe:

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

Mitglieder der Arbeitsgruppe:

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

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	15
3.3. Haftungsverhältnisse	16
4. Angaben im Anhang.....	16
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.....	17
6. Erstmalige Anwendung.....	18

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 und zu Haftungsverhältnissen (vgl Kapitel 3.). Gerade wenn es im jeweiligen Fall einschätzungsgemäß Auslegungsspielräume gibt, ist im Anhang offenzulegen, 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 hat nach den generell für die Bewertung von Rückstellungen gültigen Regeln des UGB zu erfolgen und ist deshalb nicht Inhalt dieser Stellungnahme.
- (4) Auf andere AFRAC-Stellungnahmen, welche im Zusammenhang mit dem Thema dieser Stellungnahme in einzelnen (Teil-)Bereichen von Bedeutung sind, insbesondere die Stellungnahme „Lageberichterstattung gemäß §§ 243, 243a und 267 UGB“ (Juni 2009) und die Stellungnahme „Bilanzierung von

CO₂-Emissionszertifikaten gemäß österreichischem HGB“ (Februar 2006), sei an dieser Stelle verwiesen.

1.2. Hintergrund

(5) Maßnahmen zum Schutz wie auch zur Sanierung der Umwelt haben in mehrfacher Hinsicht 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;
- Anforderungen von Anspruchsgruppen wie Kunden, Mitarbeitern, Lieferanten, Anrainern, Behörden;
- Anpassungsverpflichtungen an verbesserten Stand der Technik;
- Weiterentwicklungen im Umweltrecht;
- Einbeziehung umweltbezogener Risiken und deren (potenzielle) Auswirkungen auf Handlungs- und Planungsprozesse privater und staatlicher Institutionen, so zB 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 (2001/453/EG) zur „Berücksichtigung von Umweltas-

„Sonderfragen zur unternehmensrechtlichen Bilanzierung von Umweltschutzrückstellungen“

pekten in Jahresabschluss und Lagebericht von Unternehmen: Ausweis, Bewertung und Offenlegung“ (ABl L 156/33) veröffentlicht. Diese Empfehlung steht naturgemäß in Einklang mit der Vierten und der Siebenten Richtlinie (Richtlinien 78/660/EWG und 83/349/EWG). Innerhalb dieses 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 rechnungslegungs-technische Methoden angewandt werden können, sofern diese gemäß den Richtlinien zulässig sind.“¹ Die unternehmensrechtliche Bilanzierung kann somit von der Empfehlung abweichen und dennoch im Einklang mit der Vierten und der 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 Ingenieure², der Division for Sustainable Development der UN³ sowie der IFAC⁴ 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 bis 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 die 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 ü-

ber die Unternehmensstrukturstatistik aufgenommen wurden. 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. (...)“⁵

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
- 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 gemäß § 198 Abs 8 Z 3 UGB ein Passivierungswahlrecht.

„Sonderfragen zur unternehmensrechtlichen Bilanzierung von Umweltschutzrückstellungen“

- (12) 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 der GoB Rechnung zu tragen.

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, dh eine Verpflichtung, die sich das Unternehmen selbst auferlegt, begründet keine Verbindlichkeitsrückstellung. Das für die Bildung von Umweltschutzrückstellungen 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.⁶ 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.“⁷ 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) Für die Unterscheidung zwischen verpflichtend zu bilanzierenden Rückstellungen für faktische Verpflichtungen und wahlweise zu bildenden Aufwandsrückstellungen ist das ausschlaggebende Kriterium 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 öffentlich-rechtlich begründeter Handlungszwang gleichermaßen die Voraussetzung der hinreichenden Konkretisierung.⁸ Dies gilt insbesondere für Verpflichtungen aufgrund spezialgesetzlicher Regelungen im Umweltrecht. Bloßen Programmsätzen des öffentlichen Rechts,

„Sonderfragen zur unternehmensrechtlichen Bilanzierung von Umweltschutzrückstellungen“

welche dem Wohle der Allgemeinheit dienen, fehlt es an einer hinreichenden Konkretisierung; damit fehlt eine notwendige Voraussetzung zur Rückstellungsbildung.⁹ 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 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 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 bzw 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) Bei wirtschaftlicher Verursachung sind die wirtschaftlich wesentlichen Tatbestandsmerkmale der Verpflichtung erfüllt. 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 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 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 3.1.2.). 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) Die nachfolgende Liste soll einen exemplarischen Überblick über die für Umweltschutzrückstellungen zu würdigenden Fälle geben.¹⁰

1. Abfall- und Emissions <u>behandlung</u>	Verbindlichkeits- rückstellung	Aufwands- rückstellung
• Abschreibungen für end-of-pipe-Anlagen und jene Anlagen (anteilig), 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, zB Kommunikation, Umweltbericht, Sponsoring	Ja	Ja

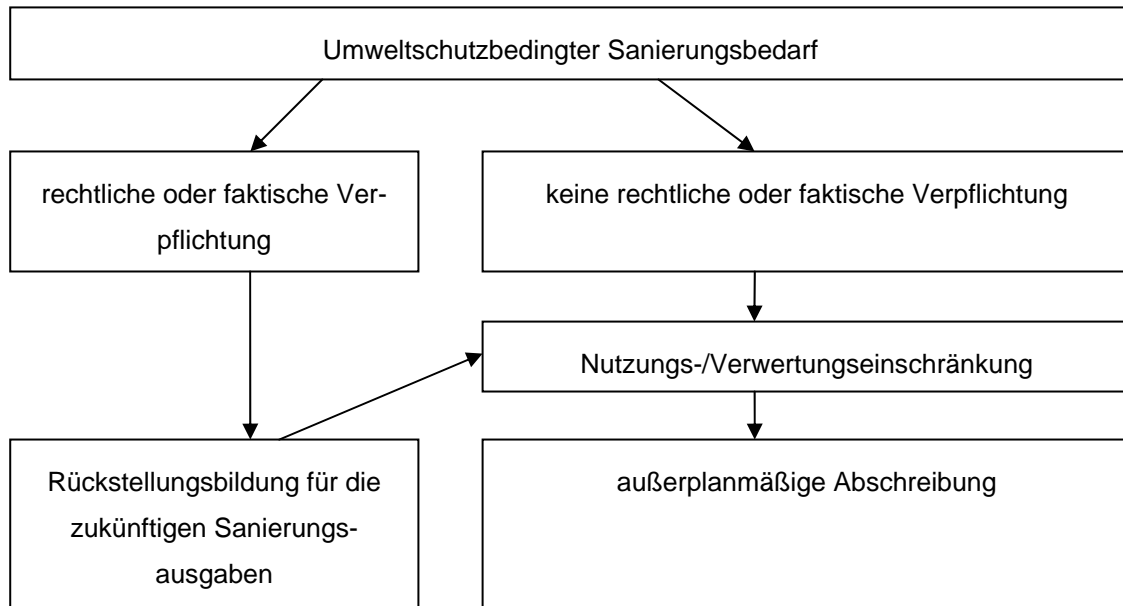
„Sonderfragen zur unternehmensrechtlichen Bilanzierung von Umweltschutzrückstellungen“

3. Abgrenzung zu anderen Jahresabschlussposten

3.1. Anlagevermögen

3.1.1. Außerplanmäßige Abschreibung

- (29) Sanierungen in Verbindung mit einzelnen Vermögensgegenständen weisen häufig ein Konkurrenzproblem bezüglich außerplanmäßiger Abschreibung einerseits und Rückstellungsbildung andererseits auf.
- (30) 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.
- (31) Liegt eine Verpflichtung zur Sanierung vor, dann ist 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 zusätzlich eine außerplanmäßige Abschreibung auf den beizulegenden Wert vorzunehmen. Sollte eine Sanierung mangels technisch geeigneter Verfahren nicht möglich sein, kann keine Rückstellung gebildet werden; eine etwaige Nutzungs- bzw Verwertungsbeeinträchtigung ist durch eine außerplanmäßige Abschreibung zu berücksichtigen.
- (32) Liegt keine Verpflichtung zur Sanierung vor, kann die Notwendigkeit der Vornahme einer außerplanmäßigen Abschreibung des Vermögensgegenstands auf den beizulegenden Wert gegeben sein. Dies ist immer dann der Fall, wenn es zu einer Nutzungs- oder Verwertungseinschränkung kommt.
- (33) Die nachfolgende Graphik stellt die Abgrenzung nochmals übersichtlich dar:



(34) Eine außerplanmäßige Abschreibung ist erforderlich, wenn

- der umweltschutzbedingte Schaden das Nutzungs- bzw. Verwertungspotenzial des Vermögensgegenstandes einschränkt und
- eine voraussichtlich dauernde Wertminderung vorliegt.

Das Ausmaß der außerplanmäßigen Abschreibung bestimmt sich grundsätzlich unabhängig von der Höhe der Sanierungsausgaben nach dem Ausmaß der Nutzungs- bzw. Verwertungseinschränkung. Die außerplanmäßige Abschreibung erfolgt auf den niedrigeren beizulegenden Wert unter Bedachtnahme auf die Nutzungsmöglichkeit im Unternehmen.

3.1.2. Aktivierung

(35) Ausgaben für Maschinen(teile) oder Bauteile zur Vermeidung oder Verminderung von negativen Umweltauswirkungen weisen häufig ein Konkurrenzproblem bezüglich Aktivierung einerseits und Rückstellungsbildung andererseits auf.

(36) Besteht eine öffentlich-rechtliche Verpflichtung zur künftigen Anschaffung oder Herstellung eines Vermögensgegenstandes (zB zusätzliche Behandlungsan-

lage), 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 des § 203 UGB eine Aktivierungspflicht besteht.

- (37) 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 ist bei Vorliegen einer rechtlichen bzw faktischen Verpflichtung gegeben.
- (38) Vorsorgemaßnahmen für den Umweltschutz (zB auch Anpassungsverpflichtungen) stellen in der Mehrzahl der Fälle keine selbständigen Vermögensgegenstände dar und dienen als Modernisierungsmaßnahmen lediglich dazu, das ursprüngliche Nutzungspotenzial der Anlagen zu sichern und die Funktionsfähigkeit zu erhalten. Diese Vorsorgeausgaben sind in der Regel nicht aktivierbar. Das Erfordernis der Bildung einer Rückstellung ist bei Vorliegen einer rechtlichen bzw faktischen Verpflichtung gegeben.
- (39) Wird ein Vermögensgegenstand angeschafft oder hergestellt und ist damit die Übernahme einer rückstellungspflichtigen öffentlich-rechtlichen Verpflichtung verbunden, dann umfassen die Anschaffungs-/Herstellungskosten auch die übernommene Verpflichtung, welche gleichzeitig rückzustellen ist.

3.2. Sonderposten

- (40) Die Passivierung einer Verbindlichkeitsrückstellung ist geboten, wenn alle Ansatzvoraussetzungen des Abschnitts 2. 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 in einem anderen Bilanzposten oder als Sonderposten gemäß § 223 Abs 4 UGB, sofern dessen Inhalt nicht von einem vorgeschriebenen Posten gedeckt wird, in Betracht.

3.3. Haftungsverhältnisse

- (41) 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 des Haftungsverhältnisses nicht bezifferbar ist, ist ein Merkposten anzusetzen und im Anhang entsprechend zu erläutern. Saldierungen mit Rückgriffsansprüchen sind nicht vorzunehmen.
- (42) Ein Anwendungsfall ist insbesondere im Falle von Nachsorgemaßnahmen gegeben: Eine Information über Haftungsverhältnisse ist beispielsweise erforderlich bei gesamtschuldnerischer Haftung gemäß § 18 Abs 2 ALSAG iVm §§ 1301f ABGB für Kosten zur Sicherung oder Sanierung der Altlasten von Liegenschaften.
- (43) Betriebs- und branchenübliche Haftungsverhältnisse sind nicht zu vermerken, denn die Angabepflicht betrifft nur auf besonderen Verhältnissen beruhende Haftungsverhältnisse, die nicht als bekannt vorausgesetzt werden können.

4. Angaben im Anhang

- (44) Der Jahresabschluss hat gemäß der 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 auf die umweltschutzbezogenen Posten angewendeten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden sind gemäß § 236 Satz 1 UGB zu erläutern. Die Unterlas-

sung des Ansatzes eines Passivpostens kann durch eine Anhangangabe nicht saniert werden.

4.1. Angaben zu Rückstellungen gemäß § 237 Z 7 UGB

(45) 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

(46) Die Bestimmung erfordert nur in jenen Fällen zwingend Angaben, in denen finanzielle Verpflichtungen nicht in der Bilanz enthalten und nicht gemäß § 199 UGB anzugeben sind, sofern diese Angaben für die Beurteilung der Finanzlage wesentlich sind. Dies betrifft idR zweiseitig verpflichtende schwebende Geschäfte, erstreckt sich aber auch auf öffentlich-rechtliche Verpflichtungen.

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

5. Angaben im Lagebericht

(48) 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.

(49) 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.
- (50) Der Grundsatz der Wesentlichkeit ist zu beachten. Dem Zweck des Lageberichts entsprechend ist der entscheidungsrelevante Informationsbedarf des Adressatenkreises iSd Stakeholder-Ansatzes zu berücksichtigen. Demnach sind jedenfalls sämtliche Adressaten einzubeziehen, welche zum Unternehmen einen konkreten Bezug haben. Damit sind neben den Aktionären auch Mitarbeiter, Lieferanten, Kunden, Behörden, ... umfasst.
- (51) Verpflichtungen aus dem Umweltbereich beruhen insbesondere auf Nachsorge- und Vorsorgeverpflichtungen; soweit wesentlich, kann eine Berücksichtigung im Risikobericht und/oder im Prognosebericht geboten sein. Gemäß § 243 Abs 5 UGB haben große Kapitalgesellschaften überdies Umweltbelange in die Analyse gemäß § 243 Abs 2 UGB die wichtigsten nichtfinanziellen Leistungsindikatoren aufzunehmen und dabei auch Informationen über Umweltbelange zu geben.

6. **Erstmalige Anwendung**

- (52) Diese Stellungnahme gilt für Perioden, die am 1.1.2010 oder später beginnen. Eine frühere Anwendung wird empfohlen.

¹ Alle drei Zitate Empfehlung (2001/453/EG) der Europäischen Kommission vom 30. Mai 2001 zur Berücksichtigung von Umweltaspekten in Jahresabschluss und Lagebericht von Unternehmen: Ausweis, Bewertung und Offenlegung, ABI L 156/33, Erwägungsgrund 14.

„Sonderfragen zur unternehmensrechtlichen Bilanzierung von Umweltschutzrückstellungen“

- ² Vereinigung Deutscher Ingenieure, Ermittlung der Aufwendungen für Maßnahmen zum betrieblichen Umweltschutz, VDI 3800, 2000.
- ³ 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.
- ⁴ IFAC, International Guidance Document: Environmental Management Accounting, August 2005.
- ⁵ Vgl die Durchführungsbestimmungen zur 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.
- ⁶ Ein Beispiel für eine derartige privatrechtliche Verpflichtung stellt die gesamtschuldnerische Haftung für Kostenersatz an den Bund zur Sicherung oder Sanierung von Altlasten – § 18 Abs 2 ALSAG iVm §§ 1301 und 1302 ABGB – dar.
- ⁷ Empfehlung (2001/453/EG) der Europäischen Kommission vom 30. Mai 2001 zur Berücksichtigung von Umweltaspekten in Jahresabschluss und Lagebericht von Unternehmen: Ausweis, Bewertung und Offenlegung, ABI L 156/33, Z 1.
- ⁸ Vgl zB § 83 GewO, wonach im Falle von Anlagenauffassungen der Anlageninhaber die notwendigen Vorkehrungen zur Vermeidung einer von dieser in Auffassung begriffenen oder aufgelassenen Anlage ausgehenden Gefährdung, Belästigung, Beeinträchtigung oder nachteiligen Einwirkung im Sinne des § 74 Abs 2 GewO zu treffen hat.
- ⁹ 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.“
- ¹⁰ Umweltkostenschema der UN DSD/DESA (IFAC analog).