



Univ.-Prof. Dr. ROMAN ROHATSCHEK
Institut für Unternehmensrechnung und
Wirtschaftsprüfung

Tel.: +43 732 2468-9488
Fax: +43 732 2468-9495
roman.rohatschek@jku.at

An das
Austrian Financial Reporting Committee
Arbeitsgruppe "Umweltschutzrückstellungen"

Referentin:
DANIELA SCHOBER
DW 9487
daniela.schober@jku.at

Linz, 11. September 2008

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

Sehr geehrte Damen und Herren!

Die Bedeutung der Umweltaufwendungen und deren Behandlung im Jahresabschluss haben in den letzten Jahren an Bedeutung gewonnen, so dass es erforderlich ist, sich des Themas auch von Seiten der Bilanzierung intensiver zu beschäftigen.

In der Stellungnahme wurde dieser breite und aufgrund der unterschiedlichen Sichtweisen vermutlich kontrovers diskutierte Themenbereich, der auch in den Anhang als auch Lagebericht reicht, abgedeckt. Ich erlaube mir allerdings trotz der intensiven Diskussion in der Arbeitsgruppe noch einmal auf ein paar allgemeine Punkte und daran anschließen auf spezielle Rz der Stellungnahme einzugehen.

Allgemeine Punkte

Hinsichtlich der Gliederung sollte überlegt werden, das Kapitel „Abgrenzung zu anderen Jahresabschlussposten“ eher am Ende der Stellungnahme aufzunehmen. Zudem wird in diesem Kapitel auch in Rz 56 eine Abgrenzung behandelt, die mE besser in das Kapitel „Angaben im Anhang“ passt, da hier von einer möglichen Angabeverpflichtung ausgegangen wird.

Neben diesen allgemeinen Gliederungsfragen, darf ich auch zu bedenken geben, bevor auf einzelne Punkte der Stellungnahme eingegangen wird, dass die Stellungnahme Punkte behandelt, die nicht spezifisch für Umweltrückstellungen sind, sondern darüber hinaus als bis

Heute offene Fragen der Bilanzierung von Rückstellungen gesehen werden müssen. Dazu zählen etwa

- die Frage der Abzinsung von Rückstellungen.
- die Bewertung zu Voll- oder Teilkosten.
- die Voraussetzung der Bilanzierung von Pauschalrückstellung.
- die Saldierung von Ansprüchen und Rückstellungen mit künftigen Forderungen.
- das Wahlrecht von Aufwandsrückstellungen.

Dies sind ua Themen die meiner Ansicht nach nicht in einer Stellungnahme mit abgehandelt werden sollten, sondern gesondert (möglicherweise in einer gesonderten Stellungnahme) als Grundsätze zur Bilanzierung von Rückstellungen dargestellt werden müssten.

Zu einzelnen Rz der Stellungnahme:

Nachfolgend erlaube ich mir zu einigen Detailpunkten (teilweise auch rein formaler Natur) in der Reihenfolge der Rz Anmerkungen festzuhalten:

Rz 15:

Hier handelt es sich wohl um einen Formatierungsfehler, da der Satz aus Rz 14 weiter geführt wird und keine neue Rz erforderlich ist.

Rz 20:

Das dritte Wort müsste „Bestimmtheit“ lauten

RZ 25:

Im letzten Satz wird von einem Ansatz der Rückstellung ausgegangen, wenn „... am Bilanzstichtag mehr Gründe dafür als dagegen sprechen ...“. Bei genauerer Betrachtung des Wortlautes der Stellungnahme bedeutet dies, dass die Gründe in ein zahlenmäßiges Verhältnis gebracht werden können und müssen, damit sie zueinander gestellt werden können. Diese auch im deutschen Steuerrecht gewählte Formel wird in der dHGB Literatur allerdings kritisch gesehen und abgelehnt (siehe dazu etwa Hoyos/Ring in Beck Bil-Komm. § 249 Tz 43, Mayer-Wegelin/Kessler/Höfer in Küting/Weber § 249 Tz 54 ff mit Verweisen auf weitere Literatur). Dies sollte mE noch einmal überdacht werden, ob man Moxter folgt, nach dessen Ansicht eine Passivierung bereits dann zu erfolgen hat, wenn die Inanspruchnahme nicht mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit ausgeschlossen werden kann, ist wohl ebenfalls diskutierbar.

Rz 27:

In Satz 1 wird festgehalten: „Bei kumulativer Erfüllung der Voraussetzung besteht ein Ansatzwahlrecht für eine Rückstellung.“ Bedeutet dies, dass etwa eine Aufwandsrückstellung gebildet werden muss, wenn sie hinsichtlich der Höhe oder des Zeitpunktes ihres Eintritts bestimmt ist? Dh im Umkehrschluss eine Aufwandsrückstellung muss gebildet werden, wenn nicht alle Voraussetzungen kumulativ erfüllt sind?

Rz 28:

In dieser Rz wird festgehalten, dass das Stetigkeitsgebot auf die Ausübung des Bilanzansatzwahlrechtes für Aufwandsrückstellungen keine Anwendung findet. Es stellt sich daher die Frage nach der Absicht des letzten Satzes, in dem festgehalten wird, dass „*Abweichungen*“ (wovon?) im Anhang zu begründen und darzustellen sind.

Rz 29:

Da hier die Abgrenzung von Aufwands- und Verbindlichkeitsrückstellung dargelegt wird müsste der zweite Halbsatz besser heißen: „... bei *sämtlichen Aufwandsrückstellungen Rückstellungen* kann der Fall einer Verbindlichkeitsrückstellung angenommen werden, soweit ein entsprechender Außenbezug herzustellen ist.“

Punkt 2.3.:

Hier sollte ein kurzer Satz über den Zweck der Aufstellung eingefügt werden, damit wird diesem Punkt auch eine Rz zugeordnet (bisher findet sich auf dieser Seite keine Rz).

Rz 34 iVm Rz 53:

Die Beispiele der Rz 34 stellen jene dar, die nach Rz 53 sofort als Rückstellung zu erfassen sind. Gemeint sind in Rz 34 möglicherweise die Ansammlung von Rückstellung wenn etwa eine Deponie befüllt wird, so dass die Höhe der Rückstellung durch die Befüllung der Deponie beeinflusst wird. Wäre dies nicht der Fall, ist ein Widerspruch zwischen Rz 34 und Rz 53 zu vermuten.

Rz 35:

Für die mögliche Saldierung im Rahmen von Umweltrückstellungen ist es mE erforderlich, jene Bedingungen herauszuarbeiten, die für eine Saldierung möglich sind.

Rz 36:

Es wäre mE hilfreich, wenn beispielhaft mögliche Erläuterungen im Anhang angeführt werden.

Rz 37-39:

Die Frage der Abzinsung von Rückstellungen ist mE nicht ausreichend behandelt, den in der Literatur wird sehr kritisch diskutiert, wann eine Kreditierung vorliegt. Zudem behandelt die überwiegend deutsche Literatur das Thema vor dem deutschen Gesetzestext, der explizit festhält „... *Rückstellungen dürfen nur abgezinst werden, soweit die ihnen zugrundeliegenden Verbindlichkeiten einen Zinsanteil enthalten.*“ Weshalb in der Literatur auch laufend Begriffe des „verdeckten Zinsentgeltes“ und „Geldleistungsverpflichtungen“ angesprochen werden. Der UGB-Text enthält allerdings eine derartige Passage nicht.

Das Thema als ein Thema der Umweltrückstellung zu sehen, ist – wie bereits oben erwähnt – der Bedeutung wegen zu überdenken.

Ferner ist anzumerken, dass in RZ 39 ein Wahlrecht geschaffen wird, das möglicherweise so nicht beabsichtigt ist. „*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.“
Aus meiner Sicht ist eine entsprechende Rechtsgrundlage für ein derartiges Wahlrecht nicht gegeben.

Rz 53:

Hier spricht sich die Arbeitsgruppe für die Einbeziehung von übernommenen Verpflichtungen aus, wenn „zu einem geringeren Kaufpreis angeschafft“ wurde. Aus meiner Sicht ist es wohl unerheblich zu welchem Preis angeschafft wurde, da eine übernommene Verpflichtung jedenfalls zu den Anschaffungskosten zu zählen ist, da es unerheblich ist, ob die Verpflichtung direkt gegenüber dem Veräußerer oder einem Dritten besteht. Ferner lässt die Formulierung vermuten, dass ein Vergleich gezogen werden muss, um einen geringeren Kaufpreis festzustellen.

Bei Streichung dieses Begriffs würde der Text wie folgt lauten: „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.“

Rz 56:

Meiner Ansicht nach ist hier stärker herauszuarbeiten, wann eine Angabeverpflichtung vorliegt. Zu vermuten ist, dass hier insbesondere der Themenbereich „sonstige vertragliche Haftungsverhältnisse“ angesprochen werden. Es muss also der Tatbestand der Haftung für die Übernahme von fremdem Schulden vorliegen. Hier sind vermutlich gerade im Umweltbereich einige Themen zu beachten, die einer stärkeren Erläuterung bedürfen.

Ich hoffe mit den Anmerkungen einige neue Argumente bzw Anhaltspunkte in die Diskussion eingebracht zu haben und möchte noch einmal meinem Bedenken Ausdruck verleihen, allgemeine Grundsätze der Bilanzierung und Bewertung von Rückstellungen im Rahmen eines Sonderthemas festzuschreiben. Wie wohl mir bewusst ist, dass dieses Sonderthema gerade von diesen allgemeinen Grundsätzen besonders beeinflusst wird.

Mit freundlichen Grüßen



Univ.-Prof. Dr. Roman Rohatschek