

INHALTSÜBERSICHT

Geleitwort	V
Vorwort des Verfassers	VII
Inhaltsübersicht	IX
Inhaltsverzeichnis	XI
Abbildungsverzeichnis	XXI
Abkürzungsverzeichnis	XXIII
1. Teil: Grundlegung	1
1. Kapitel: Einordnung der Problemstellung	1
2. Kapitel: Begriffliche Abgrenzung, Untersuchungs- prämissen und Untersuchungsplan	18
3. Kapitel: Einführung in die Rückstellungsbilanzierung	25
2. Teil: Grundlagen ordnungsmäßiger Erfassung ungewisser Umweltschutzverpflichtungen im handelsrechtlichen Jahresabschluß und in der Steuerbilanz durch die Instrumente Verbindlichkeitsrückstellung, Aufwandsrückstellung und Anhangsausweis	29
1. Kapitel: Bilanzrechtliche Grundlagen	29
2. Kapitel: Ansatzproblematik	51
3. Kapitel: Bewertungsproblematik	182
3. Teil: Erfassung <u>ausgewählter</u> ungewisser Umweltschutz- verpflichtungen im handelsrechtlichen Jahresab- schluß und in der Steuerbilanz	205
1. Kapitel: Systematik der Umweltschutzverpflichtungen	205

2. Kapitel: Anwendung des Instrumentariums auf die in Fallgruppen zusammengefaßten Umweltschutzverpflichtungen	216
4. Teil: Zusammenfassung der Untersuchungsergebnisse	381
Literaturverzeichnis	393
Urteile	443
Richtlinien und Verwaltungsanweisungen	449
Rechtsquellen	451
Sonstige Quellen	455
Stichwortverzeichnis	457

INHALTSVERZEICHNIS

Geleitwort	V
Vorwort des Verfassers	VII
Inhaltsübersicht	IX
Inhaltsverzeichnis	XI
Abbildungsverzeichnis	XXI
Abkürzungsverzeichnis	XXIII
1. Teil: Grundlegung	1
1. Kapitel: Einordnung der Problemstellung	1
I. Untersuchungsgegenstand	1
A. Materielle Bedeutsamkeit	1
B. <u>Bilanzrechtliche Relevanz des Untersuchungsgegenstandes</u>	8
II. <u>Gegenwärtiger Diskussionsstand</u>	9
III. Untersuchungsziel	15
IV. Aktuelle Entwicklungen im Bereich der umweltrechtlichen Grundlagen	16
2. Kapitel: Begriffliche Abgrenzung, Untersuchungsprämissen und Untersuchungsplan	18
I. Begriffliche Abgrenzung	18
II. Untersuchungsprämissen	20
III. Untersuchungsplan	23
3. Kapitel: Einführung in die Rückstellungsbilanzierung	25
I. Abgrenzung der Rückstellungen gegen andere Passivposten	25
II. Rückstellungsausweis im Jahresabschluß	26

2. Teil:	Grundlagen ordnungsmäßiger Erfassung ungewisser Umweltschutzverpflichtungen im handelsrechtlichen Jahresabschluß und in der Steuerbilanz durch die Instrumente Verbindlichkeitsrückstellung, Aufwandsrückstellung und Anhangsausweis	29
1. Kapitel:	Bilanzrechtliche Grundlagen	29
I.	Maßgeblichkeit, Bilanztheorie und Rechnungslegungsziel	29
A.	Implikationen des Maßgeblichkeitsprinzips	29
B.	Bedeutung der Bilanztheorien für die Umweltschutzrückstellungen	32
C.	Rechnungslegungsziel	34
II.	Ausgewählte rückstellungsrelevante Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung	39
A.	Zur Stellung und Bedeutung von Vorsichts-, Realisations- und Imparitätsprinzip	40
B.	Andere gesetzlich kodifizierte Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung	47
C.	Weitere ungeschriebene Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung	49
2. Kapitel:	Ansatzproblematik	51
I.	Ansatzkriterien bei der Bilanzierung von Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten	51
A.	Objektivierung ungewisser Verbindlichkeiten	53
1.	Abgrenzung und Kennzeichnung der öffentlich-rechtlichen Verpflichtungen gegenüber den privatrechtlichen Verpflichtungen	54
2.	Kriterien bei privatrechtlich begründeten Verpflichtungen	59
a)	Be- oder Entstehen einer Verpflichtung	60
b)	Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme	66
(1)	Dem Grunde nach gewisse Verbindlichkeiten	66
(2)	Dem Grunde nach ungewisse Verbindlichkeiten	67
(a)	Quantifizierungsversuche	67
(b)	Qualitative Überlegungen	68
(c)	Passivenbewertung nach dem Grad der Wahrscheinlichkeit	71

3. Modifikation der Kriterien für öffentlich-rechtlich begründete Verpflichtungen in der Rechtsprechung des BFH	72
4. Gefahr der Überobjektivierung	74
5. <u>Kritische Würdigung und Ableitung sachgerechter Bilanzierungskriterien</u>	78
a) Objektivierung aufgrund des Vorliegens eines subjektiven öffentlichen Rechts	80
b) Objektivierung durch das Kriterium der Mindestkonkretisierung	84
(1) Grundlegende Überlegungen	84
(2) Mindestkonkretisierung durch Verwaltungsakt	87
(3) Mindestkonkretisierung durch gesetzliche Vorschrift	92
(a) Erfordernis des inhaltlich genau bestimmten Handelns	93
(b) Erfordernis der zeitlichen Bestimmtheit und der zeitlichen Nähe	97
(c) Erfordernis der Sanktionsbewehrung	103
(4) Anmerkungen zur neben der Mindestkonkretisierung noch erforderlichen Wahrscheinlichkeit der Entdeckung	108
6. Sonderstellung der faktischen Verpflichtungen	112
7. Zwischenfazit zur Objektivierung	115
B. <u>Periodenzuordnung ungewisser Verbindlichkeiten</u>	123
1. Grundlegende Überlegungen und Kennzeichnung der Periodisierungskriterien	123
2. Rückstellungsbildung bei zeitlichem Auseinanderfallen von wirtschaftlicher Verursachung und rechtlicher Entstehung	129
a) Wirtschaftliche Verursachung vor rechtlicher Entstehung	130
b) Wirtschaftliche Verursachung nach rechtlicher Entstehung	133
(1) Stand der Diskussion	134
(2) Eigener Lösungsansatz	141
(a) Ableitung aus den Bilanzierungsprinzipien	143
(11) Realisationsprinzip	143

(22) Imparitäts- und Vollständigkeitsprinzip	144
(33) Vorsichtsprinzip	148
(b) Vereinbarkeit mit der BFH-Rechtsprechung und der vierten EG-Richtlinie	155
3. Zwischenfazit zur Periodisierung	157
II. Voraussetzungen für die Bilanzierung von <u>Aufwandsrück-</u> stellungen	162
A. Zielsetzung dieser Vorschrift	164
B. Objektivierungserfordernisse	165
1. Bestimmtheit der Aufwendungen	166
2. Wahrscheinlichkeit des Eintritts	166
3. Unbestimmtheit von Höhe oder Zeitpunkt des Eintritts	168
C. Periodisierungsfragen	168
III. Möglichkeiten des <u>Anhangsausweises</u> gemäß § 285 Nr. 3 HGB	171
A. Anwendungsbereich und Zielsetzung	171
B. Objektivierungserfordernisse	173
1. Wesentlichkeit	173
2. Ausschluß passivierter Verpflichtungen	174
3. Inhaltliche Greifbarkeit	175
C. Periodisierungsfragen	176
IV. Abgrenzung der erörterten Instrumente zur Berücksichtigung von Umweltschutzverpflichtungen	177
A. Abgrenzung der Rückstellungsbildung vom Anhangs- ausweis gemäß § 285 Nr. 3 HGB	179
B. Abgrenzung der Verbindlichkeitsrückstellungen von den Aufwandsrückstellungen	180
3. Kapitel: Bewertungsproblematik	182
I. Rückstellungen	182
A. Bewertungsgrundsätze	182
B. Ausgewählte Problembereiche	185
1. Einzel- versus Pauschalrückstellung	185

2.	Vollkosten- versus Einzelkostenbewertung	186
3.	Zukünftige Preissteigerungen	188
4.	Abzinsung	189
5.	"Saldierung" mit Ansprüchen - insbesondere aus Ver- sicherungen -	191
6.	Dauerinstandhaltungs- und Dauerbetriebskosten	193
7.	Rückstellungsbildung für aktivierungspflichtige Aufwendungen oder für zukünftige Ab- schreibungen?	195
II.	Sonstige finanzielle Verpflichtungen	202
3. Teil:	Erfassung ausgewählter ungewisser Umweltschutz- verpflichtungen im handelsrechtlichen Jahres- abschluß und in der Steuerbilanz	205
1. Kapitel:	Systematik der Umweltschutzverpflichtungen	205
I.	Möglichkeiten der Systematisierung von Umweltschutzver- pflichtungen, insbesondere unter Rückstellungsaspekten	205
II.	Fallgruppenkennzeichnung	211
2. Kapitel:	Anwendung des Instrumentariums auf die in Fallgruppen zusammengefaßten Umwelt- schutzverpflichtungen	216
I.	Altlasten- und Betriebslastensanierungsverpflichtungen	216
A.	Einführung in die Problematik und Begriffsklärung	216
B.	Erfassung von Bodenkontaminationen im handelsrecht- lichen Jahresabschluß und in der Steuerbilanz	223
1.	Erfassung durch Rückstellungen	225
a)	Rückstellungsansatz	225
(1)	Verbindlichkeitsrückstellungen	225
(a)	Periodisierung	226
(b)	Objektivierung	227
(11)	Verbindlichkeitsrückstellungen auf privatrecht- licher Basis	229
(i)	Objektivierung aufgrund Vertrag	229

(ii)	Objektivierung aufgrund gesetzlicher Vorschriften des Zivilrechts	230
(aa)	Sanierungsverpflichtungen nach dem BGB	230
(bb)	Sanierungsverpflichtungen nach dem Wasserhaushalts- und dem Umwelthaftungsgesetz	233
(22)	Verbindlichkeitsrückstellungen auf öffentlich-rechtlicher Basis	236
(i)	Objektivierung aufgrund des Vorliegens eines subjektiven öffentlichen Rechts	236
(ii)	Objektivierung aufgrund Verwaltungsakt	239
(iii)	Objektivierung aufgrund gesetzlicher Vorschriften des öffentlichen Rechts	240
(aa)	Verpflichtungen nach dem Immissionsschutzrecht	241
(bb)	Verpflichtungen nach dem Abfallrecht	244
(cc)	Verpflichtungen nach dem Wasserrecht	248
(dd)	Verpflichtungen nach dem allgemeinen Polizei- und Ordnungsrecht	252
(33)	Sanierungsrückstellungen aufgrund faktischer Verpflichtungen	266
(2)	Aufwandsrückstellungen	268
(a)	Periodisierung	268
(b)	Objektivierung	269
b)	Rückstellungsbewertung	270
(1)	Grundfragen der Bewertung von Bodendekontaminierungsverpflichtungen	270
(2)	Sonderprobleme der Bewertung	276
(a)	Störermehrheit	276
(b)	Dauerinstandhaltungs- und Betriebskosten	277
(c)	Rückstellungsbildung für zukünftigen Abschreibungsaufwand	278
2.	Ausweis als sonstige finanzielle Verpflichtung	279
3.	Zur Konkurrenz von Rückstellungsbildung und (Teilwert-)Abschreibung in Alt- oder Betriebslastenfällen	280
a)	Problemstellung	280
b)	Voraussetzungen der Abschreibung aufgrund von Alt- oder Betriebslasten	284

(1)	Vorliegen und Nachweis einer Wertminderung	285
(2)	Dauerhaftigkeit der Wertminderung	288
c)	Denkbare Bilanzierungskonkurrenzen und ihre Auflösung - Fallgruppendarstellung -	291
(1)	Auflösung bei zeitlicher Konvergenz	292
(a)	Rückstellungspflicht versus Abschreibungs- wahlrecht	292
(b)	Rückstellungswahlrecht versus Abschreibungs- pflicht	292
(c)	Rückstellungs- versus Abschreibungswahlrecht	293
(d)	Rückstellungs- versus Abschreibungspflicht	293
(2)	Lösungsmodelle bei zeitlicher Divergenz	299
d)	Zwischenfazit zur Bilanzierungskonkurrenz	301
C.	Verdeutlichung der Ergebnisse an sechs Fallbeispielen	303
II.	Rekultivierungsverpflichtungen	310
A.	Kennzeichnung der erfaßten Sachverhalte	310
B.	Erfassung von Rekultivierungsverpflichtungen im handels- rechtlichen Jahresabschluß und in der Steuerbilanz	313
1.	Rückstellungsansatz	314
a)	Implikationen des Objektivierungserfordernisses	314
(1)	Verbindlichkeitsrückstellungen auf privatrecht- licher Basis	314
(a)	Rekultivierung im eigentlichen Sinne	315
(b)	Rekultivierung von Mülldeponien	316
(c)	Bergschäden	317
(2)	Verbindlichkeitsrückstellungen auf öffentlich- rechtlicher Basis	318
(a)	Rekultivierung im eigentlichen Sinne	318
(b)	Rekultivierung von Mülldeponien	321
(c)	Gruben- und Schachtversatz	323
(3)	Rekultivierungsrückstellungen aufgrund fakti- scher Verpflichtungen	325
(4)	Sonderregelung: Abraumbeseitigung	325
(5)	Aufwandsrückstellungen	327

(a)	Bei fehlender Verpflichtung	327
(b)	Bei überschießender Rekultivierungsleistung	328
b)	Periodisierung von Rekultivierungsrückstellungen	329
(1)	Periodisierung der Verbindlichkeitsrückstellungen ...	329
(a)	Einfachveranlassungsrückstellungen	331
(b)	Mehrfachveranlassungsrückstellungen	333
(2)	Periodisierung der Aufwandsrückstellungen	337
2.	Rückstellungsbewertung	338
a)	Grundzüge der Bewertung	338
b)	Sonderprobleme der Bewertung	339
(1)	Konkrete Wertzumessung	339
(2)	Verrechnung mit Kippgebühren	340
(3)	Unternehmensrentabilität	340
(4)	Dauerinstandhaltungs- und Betriebskosten	341
3.	Ausweis als sonstige finanzielle Verpflichtung	342
III.	Verpflichtungen im Zusammenhang mit Abfällen und Reststoffen	343
A.	Einführung in die Problematik	343
B.	Rückstellungsrelevanz	344
1.	Ansatz	345
a)	Verbindlichkeitsrückstellungen	345
(1)	Periodisierung	345
(2)	Objektivierung	345
(a)	Verbindlichkeitsrückstellungen auf privatrecht- licher Basis	345
(b)	Verbindlichkeitsrückstellungen auf öffentlich- rechtlicher Basis	346
(11)	Abfallrechtlich begründete Verpflichtungen	347
(22)	Immissionsschutzrechtlich begründete Ver- pflichtungen	350
(33)	Verpflichtungen aufgrund der aktuell erlassenen Verpackungsverordnung und der geplanten Elektronik-Schrott-Verordnung	352

(c)	Verbindlichkeitsrückstellungen wegen faktischer Verpflichtungen	356
b)	Aufwandsrückstellungen	356
2.	Bewertung	357
C.	Erfassung durch Anhangsausweis	358
IV.	Anpassungsverpflichtungen	359
A.	Erfassung durch Rückstellungen	359
1.	Rückstellungsansatz	359
a)	Verbindlichkeitsrückstellungen	359
(1)	Vorsorgeverpflichtungen aufgrund des Immissionsschutzrechts	360
(a)	Verpflichtungen nach der TA Luft	360
(11)	Stand der Diskussion	362
(22)	Eigener Lösungsansatz	364
(b)	Verpflichtungen nach der Großfeuerungsanlagen- Verordnung	368
(2)	Vorsorgeverpflichtungen aufgrund des Gefahr- stoffrechts	371
b)	Aufwandsrückstellungen	373
2.	Rückstellungsbewertung	374
B.	Erfassung durch Anhangsausweis	375
V.	Umweltrechtliche Prüfungs-, Nachweis- und Erklärungsver- pflichtungen	375
4. Teil:	Zusammenfassung der Untersuchungsergebnisse	381
	Literaturverzeichnis	393
	Urteile	443
	Richtlinien und Verwaltungsanweisungen	449
	Rechtsquellen	451
	Sonstige Quellen	455
	Stichwortverzeichnis	457

ABBILDUNGSVERZEICHNIS

Abb. 1:	Inhaltliche Ausprägungen der Mindestkonkretisierung	107
Abb. 2:	Gegenüberstellung von Mindestkonkretisierung und der vom BFH geforderten hinreichenden Konkretisierung	117
Abb. 3:	Passivierung öffentlich-rechtlicher Verpflichtungen in Abhängigkeit von der tatsächlichen Verwirklichung des verpflichtungsbegründenden Lebenssachverhaltes	119
Abb. 4:	Periodenzuordnung ungewisser Verbindlichkeiten nach Maßgabe des zeitlichen Verhältnisses von wirtschaftlicher Verursachung und rechtlicher Entstehung	161
Abb. 5:	Abgrenzung der Instrumente zur Berücksichtigung von Umweltschutzverpflichtungen im Jahresabschluß	178
Abb. 6:	Begriffliche Abgrenzung der gefahrenträchtigen Bodenkontamination	218
Abb. 7:	Maßnahmen zur Abwehr und Beherrschung von Umweltauswirkungen aus gefahrenträchtigen Bodenkontaminationen und Kostentragung	221
Abb. 8:	Passivierung öffentlich-rechtlich begründeter Alt- und Betriebslastensanierungsverpflichtungen nach Maßgabe der tatsächlichen Verwirklichung gesetzlich formulierter Sachverhalte	267
Abb. 9:	Darstellung der Fallgruppe 4	297
Abb. 10:	Überblick über die in der Fallgruppe "Rekultivierungsverpflichtungen" erfaßten Sachverhalte	312