

Auf den .Punkt gebracht!

Der Fall – die Lösung



Dr. **Evelyn Teitler-Feinberg**, Inhaberin von Teitler Consulting, Accounting + Communication, Zürich. E-Mail: consulting@teitler.ch

Sanierung von belastetem Gelände

Der Fall – die Lösung

Evelyn Teitler-Feinberg

1. Der Fall

Für eine Industriegruppe hat sich ein kostspieliger Cocktail zusammengebraut. Das Unternehmen sieht sich unerwartet gezwungen, das Gelände im Eigentum des Konzerns, welches für eine Überbauung von neuen Produktionshallen für das Unternehmen selbst sowie auch für den Verkauf an Drittfirmen vorgesehen war, von Schwermetallen und Chlorkohlenwasserstoff zu reinigen. Die Drittunternehmen haben das Gelände als einsatzbereites Bauland erworben. Die Gesetzgebung des Sitzlandes verlangt **gemäß dem Verursacherprinzip die Beseitigung dieser Altlasten** durch das Unternehmen. Es drohen bei Missachtung Bußen und sogar Freiheitsstrafen für die verantwortlichen Manager.

Da wahrscheinlich durch die Sanierung Verzögerungen beim Bau der Hallen entstehen, **drohen Konventionalstrafen** gegenüber den Drittunternehmen, die sich zum Kauf von Parzellen verpflichtet haben, und Konventionalstrafen bei Kundenaufträgen der Industriegruppe, die sich verzögern werden.

Das Unternehmen, welches nach IFRS Rechnung legt, stellt sich die Frage, **ob Rückstellungen zu erfassen** sind, und – falls ja – wofür. Überdies analysiert das Unternehmen, **ob weitere Accounting-Maßnahmen angezeigt sind**.

2. Die Lösung

Es öffnen sich die folgenden Problemfelder durch die Umweltverschmutzung:

- Sanierung des Terrains,
- drohende Sanktionen,
- Konventionalstrafen aus Kundenverträgen sowie Konventionalstrafen aus Verträgen aus dem Grundstücksverkauf von Teilen dieses belasteten Terrains.

2.1. Sanierung des Terrains

Ist eine Rückstellung zu erfassen?

Gemäß IAS 37.14 ist eine Rückstellung anzusetzen, wenn

- einem Unternehmen aus einem **Ereignis der Vergangenheit eine gegenwärtige Verpflichtung** (rechtlich oder faktisch) entstanden ist;
- der **Abfluss von Ressourcen mit wirtschaftlichem Nutzen zur Erfüllung dieser Verpflichtung wahrscheinlich ist**; und
- eine **verlässliche Schätzung der Höhe der Verpflichtung möglich ist**.

Sind diese drei Bedingungen nicht kumulativ erfüllt, darf keine Rückstellung angesetzt werden.

Spontan denkt man im vorliegenden Fall an eine typische Erfüllung von IAS 37.14(a). Das Ereignis in der Vergangenheit ist die Verunreinigung des Bodens, und die gegenwärtige rechtliche Verpflichtung die Sanierungspflicht gemäß der Umweltschutzgesetzgebung. Nichtbeachtung der Rechtslage hat Sanktionen zur Folge wie Geldstrafen, Betriebsschließungen, Gefängnisstrafen für die Verantwortlichen.

Das revidierte Rahmenkonzept (*Conceptual Framework*: CF), gültig ab 1. Januar 2020, definiert in den Paragraphen 4.26 und 4.27 eine **Schuld** wie folgt:

„A liability is a present obligation of the entity to transfer an economic resource as a result of past events (CF 4.26).“

For a liability to exist, three criteria must all be satisfied:

- the entity has an obligation;
- the obligation is to transfer an economic resource and
- the obligation is a present obligation that exists as a result of past events (CF 4.27).“

Keywords:

- IAS 37
- *Conceptual Framework*
- Altlasten (Verunreinigung des Bodens)
- Verursacherprinzip
- Konventionalstrafen
- „No practical ability to avoid“ (Maßgeblichkeit der konkreten Entziehbarkeit)
- Sanierungspflicht
- Umweltschutzgesetzgebung
- Impairmenttest

Der **Schuldbegriff** wird in CF 4.29 erläutert:

„An **obligation** is a duty or responsibility that an entity has no practical ability to avoid. ...“. Wie ist diese Maßgeblichkeit der konkreten Nicht-Entziehbarkeit für die Rückstellungsbildung zu interpretieren? Im revidierten *Conceptual Framework* ist nicht mehr wie in IAS 37.14 vom Einfluss der „Wahrscheinlichkeit“ die Rede: „An obligation can meet the definition of a liability even if the probability of a transfer of an economic resource is low.“¹ Diese Verabschiedung von Wahrscheinlichkeitsüberlegungen begründet das Board damit, dass der Wahrscheinlichkeitsbegriff bisher zu nicht nachvollziehbaren Entscheidungen geführt habe, ob eine Schuld bestehe.² Das überarbeitete Rahmenkonzept konkretisiert den Begriff „gegenwärtige Verpflichtung“.

Im revidierten *Conceptual Framework* ist nicht mehr wie in IAS 37.14 vom Einfluss der „Wahrscheinlichkeit“ die Rede.

Praxishinweis:

Das *Conceptual Framework* möchte nicht, dass „no practical ability to avoid“ rein theoretisch ausgelegt wird, sondern eine **realistische Alternative** bedeutet.³ Deshalb ist eine Betriebs-schließung, die nur theoretisch möglich ist, kein Argument, um eine Rückstellung zu vermeiden.

„This (no practical ability to avoid) is intended to mean not just that it would be economically advantageous to make the transfer. Rather, the adverse economic consequences of not making the transfer are so severe that the entity has no practical ability to avoid the transfer. Although the entity has the theoretical right to avoid the transfer, it has no practical ability to exercise that right.“⁴ Diese praktische Unmöglichkeit, den Boden nicht zu reinigen, zeigt sich zweifellos, wenn den Managern eine strafrechtliche Verfolgung droht. Sie könnten in diesem Sinne selbst dann haften, wenn das zu sanierende Grundstück noch vor dem gesetzlichen Termin verkauft wird. Durch diese Tatsache betreffend die Veräußerung von Teilen des unsanierten Geländes

durch das Unternehmen ergibt sich die folgende Accounting-Analyse:

- Ist die Veräußerung des Terrains, das noch im Eigentum des Unternehmens ist, auch eine praktische Option?
- Ist und wäre die allfällige Veräußerung durch das Unternehmen haftungsmäßig ein Befreiungsschlag?

Falls beide Fragen bejaht werden können, dann dürfte gemäß Rahmenkonzept keine Rückstellung bilanziert werden. Dabei ist zu beachten, dass die einzelnen Standards, in vorliegendem Fall IAS 37, dem *Conceptual Framework* vorgehen: „The *Conceptual Framework* is not a Standard. Nothing in the *Conceptual Framework* overrides any Standard or any requirement in a Standard.“⁵

Praxishinweis:

Wäre die Möglichkeit des Verkaufs des Terrains eine realistische Option, ist die Sanierung gemäß *Conceptual Framework* nicht unausweichlich, und es dürfte keine Rückstellung erfasst werden.

Vielmehr ist die **entdeckte unerlaubte Belastung ein Anzeichen, das nach einem Impairment-Test ruft**. Deshalb sind auf jeden Fall ein Impairment-Test durchzuführen und ein errechneter Impairmentverlust erfolgswirksam zu erfassen. Das Unternehmen hat **bei Vorliegen von gangbaren Alternativen keine gegenwärtige Verpflichtung aus der gesetzlichen Sanierungspflicht**.⁶

IAS 37 hat mehr Regulierungspotenz als das Conceptual Framework. Jeder IFRS und IAS geht bei allfälligem Widerspruch als lex specialis dem Conceptual Framework vor.

Ganz deutlich wird dieser Aspekt von CF 4.45 angesprochen und entschieden: „If new legislation is enacted, a present obligation arises only when, as a consequence of obtaining economic benefits or taking an action to which that legislation applies, an entity will or may have to transfer an economic resource.“ Dabei ist nochmals **hervorzuheben, dass IAS 37 mehr Regulierungspotenz hat als das Conceptual Framework**. Jeder IFRS und IAS geht bei allfälligem Wi-

derspruch als *lex specialis* dem *Conceptual Framework* vor.⁷ Es wurde jedoch dargelegt, dass sich auch direkt aus IAS 37.14 (a) ableiten lässt, dass das Kriterium der „gegenwärtigen Verpflichtung“ für eine gesetzliche Sanierungspflicht eines Unternehmens nicht automatisch erfüllt ist.

Praxishinweis:

Im konkreten Fall jedoch, in dem bereits Teile des Grundstücks als einsatzbereites Bauland veräußert worden sind, gibt es kaum eine gangbare Exit-Möglichkeit, und eine Rückstellung ist zu erfassen.

2.2. Drohende Sanktionen

Falls es das Unternehmen versäumt hat, das Terrain innert der gesetzlichen Pflicht zu reinigen, drohen Strafzahlun-

¹ Conceptual Framework 2018, paragraph 4.38. Im Conceptual Framework, 2014, Part A, §4.38 heißt es noch: „An item that meets the definition of an element should be recognised if (a) it is probable that any future economic benefit associated with the item will flow to or from the entity; ...“

² Vgl. Conceptual Framework 2018, BC4.3: „The Board found the definitions of an asset and a liability in the 2010 Conceptual Framework to be useful for solving many issues in standard-setting. However, some aspects of those definitions caused confusion in practice because:

(a) ...; and (b) some readers interpreted the term 'expected' as a probability threshold. In addition, some readers were unclear about the relationship between the terms 'expected' in the definitions and 'probable' in the recognition criteria.“ Vgl. auch Deloitte, Überarbeitetes Rahmenkonzept, IFRS Centre of Excellence, Nr. 5, April, 2018, S. 10.

³ Vgl. Deloitte, Überarbeitetes Rahmenkonzept, IFRS Centre of Excellence, Nr. 5, April, 2018, S. 10.

⁴ Vgl. Conceptual Framework, BC4.55.

⁵ Vgl. Conceptual Framework, SP1.2.

⁶ So sieht das auch Joan Brown vom IASB Staff in ihrem Agenda Paper 10C vom Oktober 2016, S. 26. Vgl. dazu auch die Illustrative Examples, IAS 7, Teil B, Nr. 6, Legal Requirement to fit smoke filters, und Nr. 11B, Refurbishment costs, legislative requirement. Die Lösungen zu diesen Beispielen werden im oben zitierten Agenda Paper 10C unter Bezug der Definition einer Schuld gemäß neuem Conceptual Framework bekräftigt.

⁷ So verdeutlicht der SP 1.2 des CF: „The Conceptual Framework is not a Standard. Nothing in the Conceptual Framework overrides any Standard or any requirement in a Standard.“

gen. Diese **Strafzahlungen** wären ein nicht vermeidbarer Abfluss ökonomischer Ressourcen, der mit hoher Wahrscheinlichkeit gegenüber dem Unternehmen eingefordert würde und zuverlässig geschätzt werden kann. Für solche Sanktionen müssten bei der Nutzung des Bodens ohne Sanierung und bei Überschreitung der gesetzlichen Frist **Rückstellungen erfasst** werden. Es bestünde dann eine gegenwärtige Verpflichtung aus einem vergangenen Ereignis. Das **vergangene Ereignis** wäre dann die **Gesetzesmissachtung**.

2.3. Konventionalstrafen aus Kundenverträgen sowie Konventionalstrafen aus Verträgen aus dem Grundstückverkauf von Teilen dieses belasteten Terrains

Wird durch die Sanierungsdauer ein Verzug wahrscheinlich, hat das Unternehmen eine gegenwärtige Verpflichtung, weil im Zeitpunkt des in der Vergangenheit liegenden Vertragsabschlusses eine Konventionalstrafe vereinbart worden ist, die zuverlässig geschätzt werden kann. Es muss in diesem Fall **für die**

Konventionalstrafen eine Rückstellung erfasst werden und – falls nicht durch Konventionalstrafen abgedeckt – auch eine Rückstellung für **Schadenersatz** für die Mängel des Geländes.

**Unabhängig von den Erwägungen,
muss die Bewertung des Bodens
zwingend auf Impairment
getestet werden.**

3. Fazit

Während die Schlussfolgerung – Rückstellung bilanzieren für die Sanktionen gemäß IAS 37.14 – auf der Hand liegt, würde man auch bei den Kosten für die Terrain-Sanierung spontan folgern, dass aus einem vergangenen Ereignis, der Verunreinigung des Bodens, automatisch eine gegenwärtige Verpflichtung entstanden sei, weil das Gesetz eine Sanierung verlangt. Die Beispiele aus IAS 37 Teil B (nicht bindend) sowie die Aussagen aus einem *Staff Paper* (nicht bindend)⁸ erläutern, dass falls die Verpflichtung

nicht zwingend unumgänglich sei; d.h. falls man sich dieser Verpflichtung ggf. durch Terrain-Verkauf entziehen könne, keine Rückstellung gebildet werden dürfe. Dabei betont jedoch das *Conceptual Framework*, dass es um eine praktische, gangbare Möglichkeit geht, die auch konkret in Erwägung gezogen wird. Im vorliegenden Fall jedoch ist über das Grundstück durch teilweise Veräußerung bereits verfügt worden und das Grundstück ist baulastfrei zu übergeben. Unabhängig davon muss die Bewertung des Bodens auf Impairment getestet werden. M.E. ist es trotz der Beispiele aus IAS 37 und der *Staff Guidance* im dargelegten Fall korrekt, die gegenwärtige Verpflichtung zu bejahen – besonders, da eine Sanierung vertraglich zulasten der Verkäuferin geht, muss eine entsprechende Rückstellung erfasst werden. *Professional Judgement* und Dokumentation sind für diese Entscheidung gefragt.

IRZ

⁸ Vgl. Staff Paper 10C, Project Conceptual Framework, vom Oktober 2016, S. 26, sowie die Illustrative Examples, IAS 37, Teil B, Nr. 6, Legal Requirement to fit smoke filters, und Nr. 11B, Refurbishment costs, legislative requirement.



Mitten aus der Praxis: Die IRZ-Rubrik „Der Fall – die Lösung“



In der IRZ-Kurzrubrik stellen erfahrene Autoren praktische Fragen der IFRS-Bilanzierung vor und geben klare Lösungsvorschläge.

Die einzelnen IRZ-Beiträge der vergangenen Jahre finden Sie unter irz-online.de unter dem TOC „Der Fall – die Lösung“ www.irz-online.de oder irzdirekt.de