

Stefan Wich

**Entfernungsverpflichtungen in der
kapitalmarktorientierten Rechnungslegung der IFRS**

GABLER EDITION WISSENSCHAFT

Rechnungswesen und Unternehmensüberwachung

Herausgegeben von

Professor Dr. Hans-Joachim Böcking,

Professor Dr. Michael Hommel und

Professor Dr. Jens Wüstemann

Die Schriftenreihe präsentiert Ergebnisse der betriebswirtschaftlichen Forschung zu den Themengebieten Financial Accounting, Business Reporting, Business Audit, Business Valuation und Corporate Governance. Die Beiträge dieser Reihe verfolgen das Ziel, Vorgaben der Gesetzgebung, der nationalen und internationalen Standardsetter sowie Empfehlungen der Wirtschaftspraxis mittels des Instrumentariums der betriebswirtschaftlichen Theorie zu beschreiben, zu analysieren und insbesondere vor dem Hintergrund der Anforderungen des Kapitalmarktes weiterzuentwickeln.

Stefan Wich

Entfernungsverpflichtungen in der kapitalmarktorientierten Rechnungslegung der IFRS

Mit einem Geleitwort von Prof. Dr. Michael Hommel

GABLER EDITION WISSENSCHAFT

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek
Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der
Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über
<<http://dnb.d-nb.de>> abrufbar.

Dissertation Universität Frankfurt, 2008

1. Auflage 2009

Alle Rechte vorbehalten

© Gabler | GWV Fachverlage GmbH, Wiesbaden 2009

Lektorat: Frauke Schindler / Sabine Schöller

Gabler ist Teil der Fachverlagsgruppe Springer Science+Business Media.

www.gabler.de



Das Werk einschließlich aller seiner Teile ist urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung außerhalb der engen Grenzen des Urheberrechtsgesetzes ist ohne Zustimmung des Verlags unzulässig und strafbar. Das gilt insbesondere für Vervielfältigungen, Übersetzungen, Mikroverfilmungen und die Einspeicherung und Verarbeitung in elektronischen Systemen.

Die Wiedergabe von Gebrauchsnamen, Handelsnamen, Warenbezeichnungen usw. in diesem Werk berechtigt auch ohne besondere Kennzeichnung nicht zu der Annahme, dass solche Namen im Sinne der Warenzeichen- und Markenschutz-Gesetzgebung als frei zu betrachten wären und daher von jedermann benutzt werden dürften.

Umschlaggestaltung: Regine Zimmer, Dipl.-Designerin, Frankfurt/Main

Gedruckt auf säurefreiem und chlorfrei gebleichtem Papier

Printed in Germany

ISBN 978-3-8349-1250-3

Geleitwort

Das Umweltbewusstsein, das sich seit den 80er-Jahren des letzten Jahrhunderts stark veränderte, hinterließ nicht nur in der politischen, sondern auch in der Gesetzeslandschaft deutliche Spuren. Zahlreiche Gesetze sind in seinem Gefolge entstanden und verpflichten seitdem das produzierende Gewerbe zu umweltgerechteren Produktionsprozessen und einen gemeinwohlverträglicheren Umgang mit den natürlichen Ressourcen. Prominente Beispiele dafür sind die Bestimmungen zum Handel mit Emissionsrechten und die Rücknahmeverpflichtungen für Altfahrzeuge und Elektroschrott. Sie sind mehr als ein Lippenbekenntnis des Gesetzgebers. Die daraus erwachsenden finanziellen Verpflichtungen belasten die betroffenen Unternehmen zumeist erheblich und stellen sie vor gravierende bilanzielle Herausforderungen.

Die handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung sind auslegungsoffen und ein Konsens über ihre Interpretation ist bis heute nicht gefunden. Das IASB scheint dem deutschen Gesetzgeber hier einen großen Schritt voraus. Die von ihm entwickelten IFRS geben, so scheint es, mit den einschlägigen Regelungen zu den Sachanlagen (IAS 16) und den Rückstellungen (IAS 37) eine klare Anweisung, wie Abbruch- und Entfernpflichtungen in einem IFRS-Abschluss sachgerecht zu erfassen sind. Sie könnten dem deutschen Bilanzrecht als Vorbild dienen. Allerdings ist bis heute unklar, ob sich die jeweiligen Regelungen harmonisch in die Rechnungslegungskonzeptionen einpassen und wie groß der Umfang der mit ihnen verbundenen Auslegungsspielräume ist. Die Kommentarmeinung übernahm die entsprechenden Bilanzierungsanweisungen weitgehend unkritisch. Andere Literaturbeiträge wenden sich zumeist Detailregelungen zu, ohne die Bilanzierungsanweisungen der IFRS zu den Abbruch- und Entfernpflichtungen umfassend und systematisch zu würdigen.

Herr Wich schließt mit der vorliegenden Arbeit diese Lücke. Auf höchstem wissenschaftlichen Niveau stellt er die einschlägigen IFRS auf den Prüfstand und untersucht, welche Implikationen sie für die Aktiv- und Passivseite der Bilanz bereithalten. Ebenso virtuos wie tief-schürfend seziert er die Einzelregelungen, stellt sie in den Gesamtkontext der von den IFRS intendierten Vermittlung entscheidungsnützlicher Informationen und würdigt sie kritisch. Herausgekommen ist ein Werk, das in seiner Aussagekraft und Präzision seines Gleichen sucht. Der Autor zeigt ebenso kenntnisreich wie umfassend auf, welche Aussagen, aber auch welche Aussagegrenzen mit den aktuellen Handlungsanweisungen der IFRS zur bilanziellen Erfassung von Abbruch- und Entfernpflichtungen verbunden sind. Er arbeitet zahlreiche überraschende Auslegungsspielräume und konzeptionelle Unzulänglichkeiten heraus. Es gibt keine Untersuchung, die sich auf vergleichbar fundierte Weise mit den entsprechenden Regelungen auseinandersetzt. Trotz der herausragenden wissenschaftlichen Qualität seiner Arbeit verliert der Verfasser nie den Blick für das praktisch Relevante. Sein Werk ist daher für den bilanztheoretisch arbeitenden Wissenschaftler von ebenso hohem Nutzen wie für den mit der

Rückstellungsbilanzierung befassten Praktiker Ich wünsche der vorliegenden Arbeit daher eine große Verbreitung und angemessene Beachtung.

Prof. Dr. *Michael Hommel*

Vorwort

Die vorliegende Arbeit wurde im Mai 2008 in leicht veränderter Form vom Fachbereich Wirtschaftswissenschaften der Goethe-Universität Frankfurt am Main als Dissertation angenommen.

Mein zuvorderster und zutiefst empfundener Dank gilt meinem Doktorvater Prof. Dr. *Michael Hommel*, der mich noch während meines Studiums als wissenschaftliche Hilfskraft an seinen Lehrstuhl geholt und seit dieser Zeit fortwährend gefördert und unterstützt hat. Abgesehen von seinen hilfreichen Anregungen war insbesondere seine Begeisterungsfähigkeit für das Gebiet der externen Rechnungslegung für mich Leitbild und Ansporn zugleich; nicht zuletzt auch im Hinblick auf die vorliegende Arbeit. Herzlich danken will ich ferner Herrn Prof. Dr. *Hans-Joachim Böcking* für die freundliche Übernahme und die überaus rasche Fertigstellung des Zweitgutachtens.

Großer Dank gebührt auch meinem Arbeitgeber PricewaterhouseCoopers AG WPG, ohne dessen Förderung in zeitlicher und finanzieller Hinsicht die vorliegende Arbeit kaum vorstellbar gewesen wäre. Stellvertretend möchte ich hierfür meinem zuständigen Partner Herrn WP/StB/CPA *Martin Theben* sowie meinem langjährigen Mentor Herrn WP/StB/CPA *Thomas Grimm* herzlich danken, die mich insbesondere in der zeitraubenden Endphase der Dissertation sehr verständnisvoll durch das Einräumen der erforderlichen Freiräume unterstützt haben.

Zu besonderem Dank bin ich daneben meinen Kolleginnen und Kollegen am Lehrstuhl für Wirtschaftsprüfung und Rechnungslegung sowie am gesamten Schwerpunkt Rechnungswesen der Goethe-Universität Frankfurt am Main verpflichtet, mit denen ich die letzten Jahre gemeinsam bestreiten durfte, insbesondere Herrn Prof. Dr. *Thomas Berndt*, Herrn Dipl.-Kfm. *Andreas Christ*, Frau Prof. Dr. *Inga Dehmel*, Frau Dipl.-Kffr. *Vanessa Fischer*, Herrn Dipl.-Kfm. *Florian Franke*, Frau *Uta Halwas-Bruckner*, Frau *Monika Hommel*, Herrn Dipl.-Vw. *Timo Klees*, Herrn Dipl.-Kfm. *Stefan Laas*, Frau Dipl.-Kffr. *Anja Morawietz*, Frau Dipl.-Kffr. *Denise Pauly*, Frau Dr. *Susanne Planert*, Frau Dipl.-Kffr. *Bettina Rößler*, Frau *Ulla Saelzle*, Herrn Dipl.-Kfm. *Michael Scheel*, Frau Dipl.-Kffr. *Stefanie Schmitz*, Herrn Dr. *Thomas Schmotz*, Frau Dipl.-Kffr. *Muriel Schulte*, Herrn Dr. *Oliver Schulte*, Frau Dipl.-Kffr. *Julia Späth*, Herrn Dipl.-Kfm. *Thomas Weiland*, Frau Dipl.-Kffr. *Sandra Wolf*, Frau Dipl.-Kffr. *Katharina Wollrab* sowie Frau Dr. *Sonja Wüstemann*. Mit den meisten von ihnen verbinden mich neben freundschaftlichen Beziehungen vor allem auch unvergessliche Erinnerungen an zahlreiche gemeinsam durchlebte Höhen und Tiefen.

Größter Dank gebührt meiner Familie und meiner Freundin. Ohne die unendliche Unterstützung meiner Familie wäre die vorliegende Arbeit – und vieles andere mehr – in keinster Weise vorstellbar gewesen; ihre Unterstützung und ihr Rückhalt waren es, die ganz entscheidend zum Gelingen der Arbeit beigetragen haben.

Stefan Wich

Inhaltsverzeichnis

Abbildungsverzeichnis.....	XV
Abkürzungsverzeichnis	XVII
A. Einleitung	1
B. Rechtsnormcharakter, Fundamentalzweck und (gegenwärtige) Konzeption der IFRS	8
1. Rechtsnormcharakter der IFRS innerhalb der Europäischen Union	8
2. Zum Fundamentalzweck des IFRS-Normengefüges.....	13
2.1. Entscheidungsnützlichkeit als normative Grundwertung im Normengefüge der IFRS	13
2.2. Entscheidungsnützlichkeit und weitere Zwecksetzungen.....	15
2.3. Adressatenkonkretisierung durch Betonung der Eigenkapitalgeberinteressen.....	16
2.4. Entscheidungsnützlichkeit und kapitalanlagerechtlicher Funktionenschutz	18
2.5. Ergänzende Annahmen und qualitative Merkmale des IASB-Rahmenkonzeptes	19
2.5.1. Entscheidungserheblichkeit.....	22
2.5.2. Verlässlichkeit.....	22
2.5.3. Vergleichbarkeit und Verständlichkeit.....	24
3. Zur Ausgestaltung der Transformationsprinzipien innerhalb der IFRS.....	24
3.1. Vermögenswert- und Schuldendefinition des IASB-Rahmenkonzeptes	25
3.2. Gewinn als ehemals zentrale Größe innerhalb der internationalen Rechnungslegung	26
3.2.1. Ältere dynamisch geprägte Grundausrichtung	26
3.2.2. Jüngere zeitwertstatische Tendenzen innerhalb des IFRS-Normengefüges	28
3.2.2.1. Allgemeine Ausprägungsformen der Zeitwertstatik	29
3.2.2.2. Ausprägungsformen der Zeitwertstatik innerhalb des Rechnungslegungsgefüges der IFRS.....	35
4. Zur Erreichbarkeit des Fundamentalzweckes.....	37
4.1. Entscheidungsnützlichkeit im Allgemeinen.....	37
4.2. Entscheidungsnützlichkeit innerhalb der IFRS im Speziellen.....	40
4.2.1. Unzulängliche Adressatentypisierung innerhalb der IFRS	40
4.2.2. Mangelnde Konkretisierung des Entscheidungsmodells des Adressaten	43
4.2.2.1. Mangelnde Entscheidungszielkonkretisierung.....	43

4.2.2.2.	Zum (vermeintlich) zu unterstellenden Entscheidungsmodell des typisierten Adressaten	45
4.2.2.3.	Annahmen innerhalb des (potenziellen) Entscheidungsmodells.....	46
4.2.3.	Unzweckmäßigkeit des Fundamentalzweckes als Deduktionsbasis innerhalb des Gefüges der IFRS.....	48
5.	Weitgehend regelbasierte Ausrichtung der IFRS	48
5.1.	Uneindeutige Gewinnkonzeption der IFRS	49
5.2.	Kasuistischer Umgang mit Regelungslücken innerhalb der IFRS	51
5.3.	Problematik der regelbasierten Ausrichtung der IFRS	52
6.	Zeitwertstatik als faktischer normativer Referenzmaßstab der IFRS in Ermangelung einer (zweck-)adäquateren Deduktionsbasis?.....	55
C.	Art und Wesen von Entfernungspflichten und Normen zu deren bilanzieller Erfassung.....	56
1.	Art und Wesen von Entfernungspflichten	56
1.1.	Potenzielle Anwendungsfälle.....	56
1.2.	Entfernungs- und sonstige Verpflichtungen im Spiegel der empirischen Rechnungslegungsforschung	59
2.	Einschlägige Normen zur Bilanzierung von Entfernungspflichten innerhalb der kapitalmarktorientierten Rechnungslegung	62
2.1.	Bestehende Vorschriften innerhalb des Normengefüges der IFRS.....	62
2.1.1.	Entstehungsprozess, Zielsetzung und Anwendungsbereich des IAS 37 ..	63
2.1.2.	Entstehungsprozess der Spezialnorm IAS 16.16(c)	65
2.1.3.	Jüngste Änderungsvorschläge durch ED-IAS 37	66
2.2.	Bestehende Vorschriften innerhalb des US-amerikanischen Normengefüges	68
D.	Darstellung und Wirkungsanalyse der Norminhalte zur Passivierung von Entfernungspflichten	74
1.	Schuldbegriff des IASB-Rahmenkonzeptes und die Ansatzkriterien für Schulden nach IAS 37	74
2.	Faktischer oder rechtlicher gegenwärtiger Verpflichtungsüberschuss aufgrund eines vergangenen Ereignisses.....	76
2.1.	Kriterium des gegenwärtigen Verpflichtungsüberschusses als zentrales Passivierungskriterium	76
2.2.	Verpflichtendes Ereignis und das Kriterium der Unentziehbarkeit	77
2.3.	Verursachungskonzeption des IAS 37 bei rechtlichen Verpflichtungen	79
2.3.1.	Zur Reichweite der wirtschaftlichen Betrachtungsweise in der Verursachungskonzeption des IAS 37	79
2.3.1.1.	Wirtschaftliche Verursachung und rechtliche Entstehung von rechtlichen Verpflichtungen	79
2.3.1.2.	Mögliches Auseinanderfallen wirtschaftlicher Verursachung und rechtlicher Entstehung.....	81

2.3.1.3.	Erfordernis rechtlicher Durchsetzbarkeit durch den Anspruchsgegner	85
2.3.1.4.	(Vordergründige) Irrelevanz der wirtschaftlichen Verursachung in der Verursachungskonzeption des IAS 37	88
2.3.2.	Fragliche Zweckadäquanz der am Unentziehbarkeitskriterium ausgerichteten Verursachungskonzeption bei Rechtsverpflichtungen	90
2.3.2.1.	Potenzielle Objektivierungsprobleme des Unentziehbarkeitstheorems auch bei reinen Rechtsverpflichtungen	90
2.3.2.2.	Fraglicher Entscheidungswert kompensierter Lasten	94
2.3.2.3.	Nichtausschluss von Rückstellungen für zukünftige Anschaffungs- oder Herstellungskosten	95
2.4.	Verursachungskonzeption des IAS 37 bei faktischen Verpflichtungen	97
2.4.1.	Charakteristika faktischer Verpflichtungen	97
2.4.2.	Ansatzkonkretisierung faktischer Verpflichtungen innerhalb von IAS 37	98
2.4.3.	Fragliche Zweckadäquanz der am Unentziehbarkeitskriterium ausgerichteten Verursachungskonzeption bei faktischen Verpflichtungen	99
2.4.4.	Potenzielle Änderungen des Kriteriums des gegenwärtigen Verpflichtungsüberschusses durch ED-IAS 37	102
3.	Zuverlässige Bewertbarkeit des Verpflichtungsbetrages	103
4.	Außenverpflichtungskriterium	104
5.	Wahrscheinlicher wirtschaftlicher Ressourcenabfluss	107
5.1.	Zum Wahrscheinlichkeitsbegriff in der kapitalmarktorientierten Rechnungslegung	107
5.2.	Formalisierte Konkretisierung der Mindestwahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme	108
5.3.	Dichotomer Charakter des Wahrscheinlichkeitskriteriums in IAS 37	111
5.4.	Potenzielle Änderungen des Kriteriums des wahrscheinlichen wirtschaftlichen Ressourcenabflusses durch ED-IAS 37	113
5.4.1.	Faktische Beseitigung des Kriteriums der Mindestwahrscheinlichkeit durch Neudefinition	113
5.4.2.	Betonung des dichotomen Charakters von Verpflichtungen und Ansprüchen	115
5.4.3.	Wirkungsanalyse der propagierten Änderungen	116
5.4.3.1.	Umfassende Erwartungswertorientierung des ED-IAS 37	116
5.4.3.2.	Zweifelhafte Praktikabilität des ED-IAS 37	117
5.4.3.3.	Ausgeprägte Konzeptionslosigkeit des ED-IAS 37	118
E.	Darstellung und Wirkungsanalyse der Norminhalte zur Aktivierung von Entfernungsverpflichtungen	121
1.	Norminhalt der Spezialvorschrift IAS 16.16(c)	121

1.1.	Wortlaut des IAS 16.16(c)	121
1.2.	Vermeintliche Anreizwirkungen des IAS 16.16(c).....	123
2.	Geltungsbereich des IAS 16.16(c).....	124
2.1.	Einzubeziehende Verpflichtungsarten	124
2.1.1.	Ausgeprägte Kasuistik bei enger Orientierung am Wortlaut	124
2.1.2.	Fragliche Beschränkung auf Sachleistungsverpflichtungen.....	126
2.1.3.	Fragliche Einbeziehungspflicht vermögenswertübergreifender Entfernungsverpflichtungen	127
2.1.4.	Fragliche Einbeziehungspflicht von Entfernungsverpflichtungen, die vor Nutzungsende zu erfüllen sind.....	128
2.1.4.1.	Regelungsoffener Wortlaut	128
2.1.4.2.	Problematiken einer Einbeziehung von Entfernungsverpflichtungen, die vor Nutzungsende zu erfüllen sind	131
2.1.4.3.	Problematik bei Vermögenswerten als Teil einer übergeordneten Einheit	132
2.2.	Mögliche Verpflichtungszugangswege.....	133
3.	Fragliche Vermögenswerteigenschaft aktivierter Entfernungskostenkomponenten im Zugangszeitpunkt	135
3.1.	Begründungsmuster zur Rechtfertigung der Werthaltigkeit aktivierter Entfernungskosten.....	136
3.2.	Lediglich indirekter Ressourcenzufluss durch eingegangene Entfernungsverpflichtungen.....	138
3.3.	Nachleistungscharakter aktivierter Entfernungskostenkomponenten	138
3.3.1.	Unmaßgeblichkeit der nachgelagerten Auszahlungswirkung	139
3.3.2.	Zweifelhafter Objektivierungsgrad in Ermangelung einer Anschaffungsauszahlung	141
3.4.	Fragliche Werthaltigkeitskonkretisierung durch Rekurs auf das Investitionskalkül des Bilanzierenden.....	143
3.4.1.	(Vermeintliche) Gewährleistung der erstmaligen Betriebsbereitschaft .	143
3.4.2.	Fragliche Existenz eines inhärenten Zusammenhangs.....	145
3.4.2.1.	Vordergründige Unbestimmtheit eines existenten inhärenten Zusammenhangs.....	145
3.4.2.2.	Objektivierter Nachweis im Falle zugehender Nutzungsrechte.....	147
3.4.2.3.	Potenzielle Aktivierungspflicht als immaterieller Vermögenswert	149
3.4.3.	Vereinbarkeit mit dem Vermögenswertprinzip.....	152
3.4.4.	Potenzielle Unmaßgeblichkeit des Investitionskalküls bei faktischen Verpflichtungen.....	153
4.	Fraglicher Informationswert aktivierter Entfernungskostenkomponenten.....	154
4.1.	Informationswert im Zugangszeitpunkt	154

4.1.1.	Durch IAS 16.16(c) begründete Bruttokonzeption	154
4.1.2.	Vermeintlicher Informationsmehrwert der Bruttokonzeption.....	155
4.1.3.	Ausgeprägte Unsicherheitsexposition der Entfernungskostenbewertung	157
4.1.3.1.	Vielfalt an Bewertungsparametern.....	157
4.1.3.2.	Zeitlich nachgelagerte Verpflichtungserfüllung.....	158
4.1.3.3.	Bewertungswahlrecht des IAS 37.37	159
4.1.4.	Bruttobuchwert als Konglomerat mit fraglichem Aussagewert.....	161
4.1.5.	Lediglich zufällige Übereinstimmung mit dem tatsächlichen Investitionskalkül	162
4.1.5.1.	Vernachlässigung weiterer Verpflichtungsarten	162
4.1.5.2.	Restriktionen im Rahmen der Rückstellungsbewertung.....	163
4.1.6.	Problematik bei existierenden Erstattungsansprüchen.....	165
4.1.6.1.	Beobachtbare Erstattungsansprüche im Zusammenhang mit Entfernungspflichten	165
4.1.6.2.	Norminhalte zur bilanziellen Abbildung von Erstattungsansprüchen und deren Informationswirkung.....	166
4.2.	Informationswert an nachgelagerten Bilanzstichtagen	168
4.2.1.	Loslösung der aktivierten Entfernungskosten vom Verpflichtungsbetrag an nachfolgenden Bilanzstichtagen.....	168
4.2.2.	Faktische Unmaßgeblichkeit des Investitionskalküls bei nachträglich erlassenen oder verschärften verpflichtungsbegründenden Rechtsnormen.....	169
4.2.3.	Faktische Unmaßgeblichkeit des Investitionskalküls bei nachgelagert zugehenden oder bekannt werdenden Verpflichtungen	172
4.2.4.	Faktische Unmaßgeblichkeit des Investitionskalküls bei nachträglichen Bewertungsänderungen des Verpflichtungsbetrages	174
4.2.4.1.	Auslegungsoffene Ausgestaltung von IAS 8	175
4.2.4.2.	Vollumfänglich retrospektiv-erfolgswirksame Verfahrensweise... 177	177
4.2.4.3.	Partiell retrospektiv-erfolgswirksame Verfahrensweise (IFRIC D2)	178
4.2.4.4.	Vollumfänglich prospektiv-erfolgsneutrale Verfahrensweise (IFRIC 1).....	179
4.2.4.5.	Würdigung der durch IFRIC 1 verfolgten Verfahrensweise.....	180
4.2.4.5.1	Besondere Problematik einer erfolgsneutralen Erfassung von Zinssatzänderungen	180
4.2.4.5.2	Mangelnde konzeptionelle Geschlossenheit	182
4.2.4.5.3	Zweifelhafter Informationswert der prospektiven Vorgehensweise	183
4.2.4.5.4	Werthaltigkeitsproblematik der prospektiven Verfahrensweise bei erhöhten Verpflichtungsbeträgen	184
4.3.	Wertminderungsvorschriften des IAS 36 als intendierter Auffangtatbestand	185

4.3.1.	Vorschriften zur Wertminderungen von Sachanlagen	185
4.3.2.	Aktivierete Entfernungskosten und Werthaltigkeitstests	189
4.3.3.	Wertminderungsvorschriften als zweifelhafter Auffangtatbestand.....	191
5.	Konzeptionelle Problemfelder der aktivischen Entfernungskostenberücksichtigung	193
5.1.	Durch IAS 16.16(c) begründetes Sonderrecht	193
5.1.1.	Tendenzielle Orientierung der Aufwandsverteilung am Realisationsprinzip	194
5.1.2.	Existentes Sonderrecht als Ausdruck mangelnder konzeptioneller Geschlossenheit.....	196
5.2.	Periodisierungsproblematik im Falle nicht-abnutzbarer Sachanlagen.....	199
5.3.	Fraglicher Umgang mit ratierlich durch Nutzung entstehenden Entfernungsverpflichtungen.....	200
5.3.1.	Neuerungen im Zuge des Improvements Projects.....	200
5.3.2.	Konzeptionelle Problematik bei Vermögenswerten, die der Produktion von Vorräten dienen	203
6.	Bilanzielle Behandlung von Entfernungsverpflichtungen im Zusammenhang mit immateriellen Vermögenswerten, Renditeigenschaften und Leasinggegenständen	204
6.1.	Entfernungsverpflichtungen im Zusammenhang mit immateriellen Vermögenswerten	204
6.2.	Entfernungsverpflichtungen im Zusammenhang mit Renditeigenschaften	205
6.3.	Entfernungsverpflichtungen im Zusammenhang mit Leasingverhältnissen	207
7.	Entfernungsverpflichtungen kerntechnischer Anlagenteile als bedeutender Anwendungsfall.....	209
F.	Thesenförmige Zusammenfassung	216
	Anhang.....	219
	Verzeichnis der zitierten Schriften.....	227
	Verzeichnis der zitierten Rechtsprechung.....	331
	Verzeichnis der zitierten Rechtsnormen, Gesetzesmaterialien und ähnlicher Dokumente.....	335
	Verzeichnis der zitierten Verlautbarungen von internationalen Standardsetzungsorganen	343

Abbildungsverzeichnis

Abbildung 1: Abweichungen zwischen Investitionskalkül und bilanzieller Abbildung.....	220
Abbildung 2: Ausgangsbeispiel	221
Abbildung 3: Vollumfänglich retrospektiv-erfolgswirksame Vorgehensweise.....	222
Abbildung 4: Partiiell retrospektiv-erfolgswirksame Vorgehensweise (IFRIC D2).....	223
Abbildung 5: Ermittlung des Anpassungsbedarfs nach IFRIC D2	224
Abbildung 6: Vollumfänglich prospektiv-erfolgswirksame Vorgehensweise (IFRIC 1)	225

Abkürzungsverzeichnis

a. A.	anderer Ansicht
AAA	American Accounting Association
AAAJ	Accounting, Auditing & Accountability Journal (Zeitschrift)
AAR	Australian Accounting Review (Zeitschrift)
Abb.	Abbildung
AbfAblV	Abfallablagungsverordnung
ABFH	Accounting, Business and Financial History (Zeitschrift)
Abl.	Amtsblatt der Europäischen Union
ABR	Accounting & Business Research (Zeitschrift)
Abs.	Absatz
ABV	Allgemeine Bergverordnung für das Land Hessen
ABVO	Allgemeinen Bergverordnung über Untertagebetriebe, Tagebaue und Salinen des Landes Niedersachsen
AccF	Accounting Forum (Zeitschrift)
ADHGB	Allgemeines Deutsches Handelsgesetzbuch
ADS	Adler/Düring/Schmaltz (Kommentar)
AE	Accounting Education (Zeitschrift)
AER	The American Economic Review (Zeitschrift)
a. F.	alter Fassung
AF	Accounting & Finance (Zeitschrift)
AfA	Absetzung für Abnutzung
AG	Aktiengesellschaft, Die Aktiengesellschaft (Zeitschrift)
AGA	American Gas Association
AH	Accounting Horizons (Zeitschrift)
AIA	American Institute of Accountants (nunmehr: AICPA)
AICPA	American Institute of Certified Public Accountants (ehemals: AIA)
AiE	Accounting in Europe (Zeitschrift)
AJPT	Auditing: A Journal of Practice and Theory (Zeitschrift)
AK	Anschaffungskosten
AktG	Aktiengesetz
Anm.	Anmerkung

AOS	Accounting, Organizations and Society (Zeitschrift)
APB	Accounting Principles Board (des AICPA)
App.	Appendix
AR	The Accounting Review (Zeitschrift)
ARB	Accounting Research Bulletin
ARC	Asset Retirement Cost
ARO	Asset Retirement Obligation
Art.	Artikel
ASB	Accounting Standards Board
ASR	Accounting Series Release (der SEC)
AtDeckV	Verordnung über die Deckungsvorsorge nach dem Atomgesetz (Atomrechtliche Deckungsvorsorge–Verordnung)
AtG	Gesetz über die friedliche Verwendung der Kernenergie und den Schutz gegen ihre Gefahren (Atomgesetz)
AtKostV	Kostenverordnung zum Atomgesetz
AtSMV	Vermordnung über den kerntechnischen Sicherheitsbeauftragten und über die Meldung von Störfällen und sonstigen Vereinbarungen (Atomrechtliche Sicherheitsbeauftragten– und Meldeverordnung)
AtVfV	Verordnung über das Verfahren bei der Genehmigung von Anlagen nach § 7 des Atomgesetzes (Atomrechtliche Verfahrensordnung)
Atw	Die Atomwirtschaft (Zeitschrift)
Aufl.	Auflage
A & K	Analyse und Kritik (Zeitschrift)
BaFin	Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht
BAnz	Bundesanzeiger
BauGB	Baugesetzbuch
BauR	Zeitschrift für das gesamte öffentliche und zivile Baurecht (Zeitschrift)
BB	Betriebs–Berater (Zeitschrift)
BC	Basis for Conclusions
Bd.	Band
BFH	Bundesfinanzhof
BFHE	Sammlung der Entscheidungen des Bundesfinanzhofes (Zeitschrift)

BFH/NV	Sammlung der amtlich veröffentlichten und nicht amtlich veröffentlichten Entscheidungen des Bundesfinanzhofes (Zeitschrift)
BFuP	Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis (Zeitschrift)
BGBI	Bundesgesetzblatt
BGH	Bundesgerichtshof
BilKoG	Gesetz zur Kontrolle von Unternehmensabschlüssen (Bilanzkontrollgesetz)
BilMoG	Gesetz zur Modernisierung des Bilanzrechtes (Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz)
BilReG	Gesetz zur Einführung internationaler Rechnungslegungsstandards und zur Sicherung der Qualität der Abschlussprüfung (Bilanzrechtsreformgesetz)
BImSchG	Gesetz zum Schutz vor schädlichen Umwelteinwirkungen durch Luftverunreinigungen, Geräusche, Erschütterungen und ähnliche Vorgänge (Bundes-Immissionsschutzgesetz)
BMF	Bundesministerium der Finanzen
BMI	Bundesministerium des Innern
BMJ	Bundesministerium der Justiz
BMU	Bundesministerium der Umwelt, Naturschutz und Reaktorsicherheit
BNatSchG	Gesetz über Naturschutz und Landschaftspflege
BStBl.	Bundessteuerblatt (Zeitschrift)
BuW	Betrieb und Wirtschaft (Zeitschrift)
BWaldG	Gesetz zur Erhaltung des Waldes und zur Förderung der Forstwirtschaft (Bundeswaldgesetz)
Bzgl.	Bezüglich
Bzw.	Beziehungsweise
ca.	Circa
CAA	Clean Air Act
CACP	Canadian Accounting Perspectives (Zeitschrift)
CAP	Committee on Accounting Procedure (des AIA)
CAPM	Capital Asset Pricing Model
CAR	Contemporary Accounting Research (Zeitschrift)
CERCLA	The Comprehensive Environmental Response, Compensation and

	Liability Act („Superfund“)
CESR	Committee of European Securities Regulators (Ausschuss der Europäischen Wertpapieraufsichtsbehörden)
C&L	Coopers & Lybrand (heute: PricewaterhouseCoopers)
CoNAM	Conditional–Normative Accounting Methodology
CPA	Certified Public Accountant
CPoA	Critical Perspectives on Accounting (Zeitschrift)
CWA	Clean Water Act
d.	der/des
DB	Der Betrieb (Zeitschrift)
DBW	Die Betriebswirtschaft (Zeitschrift)
DCF	Discounted Cash Flow
DepV	Verordnung über Deponien und Langzeitlager –Deponieverordnung
d. h.	das heißt
DK	Der Konzern in Recht und Wirtschaft (Zeitschrift)
DPR	Deutsche Prüfstelle für Rechnungslegung e. V.
Dr.	Doktor
DRS	Deutscher Rechnungslegungsstandard
DRSC	Deutsches Rechnungslegungs Standardisierungs Committee e. V.
DSR	Deutscher Standardisierungsrat
DStR	Deutsches Steuerrecht (Zeitschrift)
DStZ	Deutsche Steuerzeitung (Zeitschrift)
DStZ/A	Deutsche Steuerzeitung Ausgabe A (nunmehr DStZ) (Zeitschrift)
DVBf.	Deutsches Verwaltungsblatt (Zeitschrift)
EAR	European Accounting Review (Zeitschrift)
EBITDA	Earnings before Interest, Taxes, Depreciation and Amortization
ECB	European Central Bank
ED	Exposure Draft
EI	Edison Electric Institute
EFG	Entscheidungen der Finanzgerichte (Zeitschrift)
EFRAG	European Financial Reporting Advisory Group
EG	Europäische Gemeinschaft

EITF	Emerging Issues Task Force (des FASB)
ElektroG	Gesetz über das Inverkehrbringen, die Rücknahme und die umweltverträgliche Entsorgung von Elektro- und Elektronikgeräten (Elektro- und Elektronikgerätegesetz)
EMH	Efficient Market Hypothesis
EnBW	Energie Baden-Württemberg AG
EndlagerVIV	Verordnung über Vorausleistungen für die Einrichtung von Anlagen des Bundes zur Sicherstellung und zur Endlagerung radioaktiver Abfälle (Endlagervorausleistungsverordnung)
EPA	Environmental Protection Agency
ESt	Einkommensteuer
EStG	Einkommensteuergesetz
ET	Energiewirtschaftliche Tagesfragen – Zeitschrift für Energiewirtschaft (Zeitschrift)
Etc.	et cetera
EU	Europäische Union
EuGH	Europäischer Gerichtshof
EUR	Euro
e. V.	eingetragener Verein
EWG	Europäische Wirtschaftsgemeinschaft
E & Y	Ernst & Young (Aktiengesellschaft Wirtschaftsprüfungsgesellschaft)
f.	und folgende Seite
F	Framework (Rahmenkonzept)
FA	Finanzamt
FASB	Financial Accounting Standards Board
FB	Finanzbetrieb (Zeitschrift)
FERC	Federal Energy Regulatory Commission
ff.	und folgende Seiten
FG	Finanzgericht
FIN	FASB Interpretation(s)
Fn.	Fußnote
FN	Fachnachrichten (des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e. V.)

FR	Finanz-Rundschau (Zeitschrift)
FRR	Financial Reporting Release (der SEC)
FRS	Financial Reporting Standard (des ASB)
FS	Festschrift
FSP	FASB Staff Position
GAAP	Generally Accepted Accounting Principles
GAO	U. S. Government Accountability Office
GE	Geldeinheiten
GewAbfV	Verordnung über die Entsorgung von gewerblichen Siedlungsabfällen und von bestimmten Bau- und Abbruchabfällen (Gewerbeabfallverordnung)
Ggf.	Gegebenenfalls
gl. A.	gleicher Auffassung
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GmbHG	Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung
GmbHR	GmbH-Rundschau (Zeitschrift)
GoB	Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung
GS	Gedächtnisschrift
GuV	Gewinn- und Verlustrechnung
GVBl. NW	Gesetz- und Verordnungsblatt für das Land Nordrhein-Westfalen
HdB	Handwörterbuch der Betriebswirtschaft
HdR	Handbuch der Rechnungslegung
HdJ	Handbuch des Jahresabschlusses in Einzeldarstellungen
HdWW	Handwörterbuch der Wirtschaftswissenschaft
HFA	Hauptfachausschuss (des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e. V.)
HFR	Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung (Zeitschrift)
HGB	Handelsgesetzbuch
HK	Herstellungskosten
h. M.	Herschende Meinung
Hrsg.	Herausgeber
http	Hypertext Transfer Protocol

HURB	Handbuch unbestimmter Rechtsbegriffe im Bilanzrecht des HGB
HWB	Handwörterbuch der Betriebswirtschaft
HWRP	Handwörterbuch der Rechnungslegung und Prüfung
IAS	International Accounting Standard(s)
IASB	International Accounting Standards Board
IASC	International Accounting Standards Committee
IASCF	International Accounting Standards Committee Foundation
ICAEW	Institute of Chartered Accountants in England and Wales
i. d. R.	in der Regel
IDW	Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e. V.
IE	Illustrative examples
i. e. S.	Im engeren Sinne
IFAC	International Federation of Accountants
IFRIC	International Financial Reporting Interpretations Committee
IFRS	International Financial Reporting Standard(s)
IG	Implementation Guidance
i. H. v.	in Höhe von
INF	Die Information über Steuer und Wirtschaft (Zeitschrift)
Insb.	Insbesondere
IOSCO	International Organization of Securities Commissions
i. R. d.	Im Rahmen der/des
IRZ	Zeitschrift für Internationale Rechnungslegung (Zeitschrift)
ISA	International Standard on Auditing
i. S. d.	Im Sinne der/des
IStR	Internationales Steuerrecht (Zeitschrift)
i. S. v.	Im Sinne von
i. V. m.	in Verbindung mit
JAAF	Journal of Accounting, Auditing and Finance (Zeitschrift)
JAccy	Journal of Accountancy (Zeitschrift)
JAE	Journal of Accounting and Economics (Zeitschrift)
JAEd	Journal of Accounting Education (Zeitschrift)

JAL	Journal of Accounting Literature (Zeitschrift)
JAPP	Journal of Accounting and Public Policy (Zeitschrift)
JAR	Journal of Accounting Research (Zeitschrift)
JBFA	Journal of Business Finance & Accounting (Zeitschrift)
JbFfSt	Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht
JbfnPÖ	Jahrbuch für Neue Politische Ökonomie
JfB	Journal für Betriebswirtschaft (Zeitschrift)
Jg.	Jahrgang
JJAR	Journal of International Accounting Research (Zeitschrift)
JITE	Journal of Institutional and Theoretical Economics (Zeitschrift) (e- hemals: Zeitschrift für die gesamte Staatswissenschaft)
JoA	Journal of Accounting (Zeitschrift)
JoB	Journal of Business (Zeitschrift)
JoF	Journal of Finance (Zeitschrift)
JoFE	Journal of Financial Economics (Zeitschrift)
JWG	Financial Instruments Joint Working Group of Standard Setters
KGSt	Kommunale Gemeinschaftsstelle für Verwaltungsmanagement
KoR	Zeitschrift für kapitalmarktorientierte Rechnungslegung (Zeitschrift)
KPMG	Klynveld Peat Marwick Goerdeler (Deutsche Treuhand- Gesellschaft Aktiengesellschaft, Wirtschaftsprüfungsgesellschaft)
Krp	Kostenrechnungspraxis (nunmehr: ZfCM) (Zeitschrift)
KrW/AbfG	Gesetz zur Förderung der Kreislaufwirtschaft und Sicherung der umweltverträglichen Beseitigung von Abfällen (Kreislaufwirt- schafts-/Abfallgesetz)
K&R	Kommunikation und Recht (Zeitschrift)
LG	Landgericht
LLP	Limited Liability Partnership
LuftBO	Betriebsordnung für Luftfahrtgerät
LuftGerPO	Prüfordnung für Luftfahrtgerät
LuftGerPV	Verordnung zur Prüfung von Luftfahrtgerät
MBergG	Gesetz zur Regelung des Meeresbodenbergbaus

m. E.	meines Erachtens
Mio.	Millionen
Mrd.	Milliarden
m. w. N.	mit weiteren Nachweisen
Nds. MBl.	Niedersächsisches Ministerialblatt
n. F.	neue Fassung
NJW	Neue Juristische Wochenschrift (Zeitschrift)
No.	Number
Nr.	Nummer
NuR	Natur und Recht (Zeitschrift)
NVwZ	Neue Zeitschrift für Verwaltungsrecht (Zeitschrift)
NZG	Neue Zeitschrift für Gesellschaftsrecht (Zeitschrift)
o. Ä.	oder Ähnliches
o. g.	oben genannte/genannten/genannter
OSPAR	Oslo-Paris-Commission (for the Protection of the Marine Environment of the North-East Atlantic)
o. V.	ohne Verfasser
Par.	Paragraf
PiR	Praxis der Internationalen Rechnungslegung (Zeitschrift)
Prof.	Professor
PRP	potentially responsible party
PS	Prüfungsstandard (des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e. V.)
PublG	Gesetz über die Rechnungslegung von bestimmten Unternehmen und Konzernen (Publizitätsgesetz)
PwC	PricewaterhouseCoopers (Aktiengesellschaft, Wirtschaftsprüfungsgesellschaft)
RCRA	The Resource Conservation and Recovery Act
RdW	Österreichisches Recht der Wirtschaft (Zeitschrift)
Resp.	Respective

RFH	Reichsfinanzhof
RIC	Rechnungslegungs Interpretations Committee (des Deutschen Standardisierungsrates)
RIW	Recht der Internationalen Wirtschaft (Zeitschrift)
Rn.	Randnote/Randnummer
ROHG	Reichsoberhandelsgericht
RohrFLtgV	Verordnung über Rohrfernleitungsanlagen
RS	Stellungnahme zur Rechnungslegung (des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e. V.)
RStBl	Reichssteuerblatt
RWE AG	Rheinisch-Westfälisches Elektrizitätswerk Aktiengesellschaft
RWZ	Österreichische Zeitschrift für Recht und Rechnungswesen (Zeitschrift)
S.	Seite
SAB	Staff Accounting Bulletin (der Securities and Exchange Commission)
SARA	Superfund Amendments and Reauthorization Act
SAS	Statement on Auditing Standards (des AICPA)
SBR	Schmalenbach Business Review (Zeitschrift)
SDWA	Safe Drinking Water Act
SEC	Securities and Exchange Commission (US-amerikanische Börsenaufsichtsbehörde)
SFAC	Statement of Financial Accounting Concepts
SFAS	Statement of Financial Accounting Standards
SG	Schmalenbach-Gesellschaft
SIC	Standing Interpretations Committee
Slg.	Sammlung der Rechtsprechung des Gerichtshofes der EG (EuGH)
sog.	Sogenannte
SOP	Statement of Position (des AICPA)
Sp.	Spalte
ST	Der Schweizer Treuhänder (Zeitschrift)
StAnz	Staatsanzeiger für das Land Hessen
StbJb	Steuerberaterjahrbuch
StBp	Die steuerliche Betriebsprüfung (Zeitschrift)

StE	Steuern der Energiewirtschaft (Zeitschrift)
StrSchV	Verordnung über den Schutz vor Schäden durch ionisierende Strahlen (Strahlenschutzverordnung)
StuB	Steuern und Bilanzen (Zeitschrift)
StuW	Steuer und Wirtschaft (Zeitschrift)
TA	Technische Anleitung
TASi	Technische Anleitung Siedlungsabfall
TIJA	The International Journal of Accounting (Zeitschrift)
TSCA	Toxic Substances Control Act
Tz.	Textziffer
u. a.	Und andere
u. a.	Unter anderem
u. Ä.	Und Ähnliches
UK	United Kingdom (Vereinigtes Königreich von Großbritannien)
UPR	Umwelt- und Planungsrecht (Zeitschrift)
US	United States
U. S.	United States
U. S. A.	United States of America (Vereinigte Staaten von Amerika)
US-GAAP	US-Generally Accepted Accounting Principles
u. U.	unter Umständen
v.	Von
v. a.	vor allem
Verf.	Verfasser
vgl.	Vergleiche
VO	Verordnung
Vol.	Volume
VW	Versorgungs Wirtschaft (Zeitschrift)
WACC	Weighted Average Cost of Capital
WHG	Gesetz zur Ordnung des Wasserhaushalts
WiSt	Wirtschaftswissenschaftliches Studium (Zeitschrift)

WISU	Das Wirtschaftsstudium (Zeitschrift)
WM	Wertpapier-Mitteilungen – Zeitschrift für Wirtschafts- und Bankrecht (Zeitschrift)
WpHG	Gesetz über den Wertpapierhandel
WPg	Die Wirtschaftsprüfung (Zeitschrift)
WPG	Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
WPK	Wirtschaftsprüferkammer
WWW	World Wide Web
z. B.	zum Beispiel
ZfB	Zeitschrift für Betriebswirtschaft (Zeitschrift)
Zfbf	Schmalenbachs Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung (Zeitschrift) (ehemals: ZfhF)
ZfCM	Zeitschrift für Controlling und Management (Zeitschrift) (ehemals: kmp)
ZfhF	Zeitschrift für handelswissenschaftliche Forschung (nunmehr: zfbf)
ZGR	Zeitschrift für Unternehmens- und Gesellschaftsrecht (Zeitschrift)
ZHR	Zeitschrift für das gesamte Handelsrecht und Wirtschaftsrecht (Zeit- schrift)
ZIP	Zeitschrift für Wirtschaftsrecht (Zeitschrift)
ZMGE	zahlungsmittelgenerierende Einheit
ZNER	Zeitschrift für Neues Energierecht (Zeitschrift)
z. T.	zum Teil
zugl.	Zugleich
ZVglRWiss	Zeitschrift für vergleichende Rechtswissenschaften (Zeitschrift)
ZWS	Zeitschrift für Wirtschafts- und Sozialwissenschaften (Zeitschrift)
Zzgl.	Zuzüglich

A. Einleitung

(a) Die bilanzielle Abbildung ungewisser Verpflichtungen polarisiert: Sowohl im nationalen Handelsbilanzrecht¹ wie in der sogenannten kapitalmarktorientierten Rechnungslegung der IFRS und US-GAAP² sorgt sie seit jeher für umfassende Kontroversen und verkörpert eines der „strittigsten Themen“³ überhaupt. Bis in die heutigen Tage hinein sind bedeutende fundamentale Problembereiche von Rückstellungen sowohl auf theoretisch-konzeptioneller wie auf anwendungsorientiert-praktischer Ebene ungelöst; „[n]ichts scheint hier gefestigt“⁴. Es ist, als probiere nach wie vor „ein jeder, was er mag“ (und gelegentlich auch nur, was er kann)⁵.

Zentrale Bedeutung besitzt dabei die Fragestellung, nach welchen Kriterien die Ansatzpflicht ungewisser Verpflichtungen und damit deren Passivierungszeitpunkt zweckmäßigerweise zu bestimmen sind. Im Widerspruch stehen dabei formalrechtlich ausgerichtete Konzeptionen auf der einen sowie einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise verpflichtete Konzeptionen auf der anderen Seite. Während die Vertreter einer formalrechtlich orientierten Bilanzierung die Ansatzfrage (allein) von der Existenz einer Rechtsverpflichtung abhängig machen⁶, wollen die Vertreter der zweiten Vorgehensweise unter Betonung des wirtschaftlichen Normzweckes (zu definierende) wirtschaftlich verursachte Lasten passiviert wissen.

(b) Dieser Zielkonflikt kulminiert im Falle von Abbruch-, Entfernungs-, Rückbau- und ähnlichen Verpflichtungen. Sie verkörpern das Paradebeispiel jener – aus bilanztheoretischer Sicht besonders kritisch anmutenden – Verpflichtungskategorie, bei der es regelmäßig zu einem Auseinanderfallen der Zeitpunkte der rechtlichen Entstehung und der (zu konkretisierenden) wirtschaftlichen Verursachung kommen kann.

Noch verschärft wird die exponierte Bedeutung dieser Verpflichtungen durch zwei weitere Gründe: Zum einen nehmen sie in den Jahresabschlüssen von Industrieunternehmen bestimmter Branchen eine materiell besonders exponierte Stellung ein.⁷ Zum anderen tangieren sie

¹ Vgl. statt vieler *Moxter* (1992), S. 429: „Alle Rückstellungsgrundsätze sind umstritten“; ferner: *Hommel* (2007a), S. 322; grundlegend: *Böcking* (1994), passim.

² Vgl. *Botosan u. a.* (2005), S. 159: „[A]ccounting for liabilities still faces fundamental unresolved problems at conceptual, definitional, and practical levels, including when and how to recognize, classify, measure, and extinguish liabilities“.

³ *Thies* (1996), S. 1.

⁴ *Moxter* (1995a), S. 311.

⁵ *Moxter* (1995a), S. 311.

⁶ So bereits *Simon* (1899), S. 250, 251 (Selbstversicherung), S. 255 (Pensionszusagen); vgl. dazu *Moxter* (1984a), S. 11-14.

⁷ Vgl. exemplarisch etwa für die US-amerikanische Petroleumindustrie: *Alciatore/Callaway Dee/Easton* (2004), S. 300-303. Auswertungen hinsichtlich der Bedeutung der Rückstellungen im Kernenergiebereich finden sich bei *Köhlmann* (2008), S. 215-248; *Marx/Köhlmann* (2005a), S. 655 sowie *Führich* (2006b), S. 1349-1355. Die besondere quantitative Bedeutung betonen daneben unter vielen: *Reinhard/Schmidt* (1984), S. 122; *Wüstemann* (2004a), S. 302, 303; *Hommel/Wich* (2004), S. 17; *Reich* (1989), S. 95-98; fer-

einen Bereich, der in den letzten Jahren und Jahrzehnten immer größere Bedeutung erlangte⁸: den Umweltschutz. Sie stehen daher unter besonderer Beobachtung durch die Öffentlichkeit und sind aufgrund der Dynamik dieses Rechtskreises fortlaufenden Neuerungen unterworfen.

(c) Vor diesem Hintergrund erscheint es wenig überraschend, dass die Bilanzierung von Entfernungsverpflichtungen im Zuge des außerordentlich breiten Diskurses zur bilanziellen Abbildung von Umweltschutzverpflichtungen in der Mitte der 1990er Jahre⁹ umfassend thematisiert wurde. Die angebotenen Lösungen waren vielfältig und führten in den nationalen Rechnungslegungskonzeptionen zu höchst unterschiedlichen Bilanzierungsanweisungen. Für das Handelsbilanzrecht lösten Rechtsprechung und herrschende Lehre den zuvor skizzierten Zielkonflikt zwischen einer formalrechtlich und einer wirtschaftlich ausgerichteten Informationsvermittlung im Kern dadurch, dass sie die bilanzzweckadäquate Vorgehensweise durch einen Rekurs auf die Reichweite des Realisationsprinzips (im Verhältnis zum Vollständigkeits- und Vorsichtsprinzip) und letztlich auch der wirtschaftlichen Betrachtungsweise analysierte und darauf aufbauend eine wirtschaftlich gefärbte, umsatzproportionale Rückstellungsbildung befürwortete.¹⁰ Das IASB gelangte für die IFRS¹¹ (wie auch das FASB für den Bereich der US-GAAP¹²) zu einer hiervon umfassend abweichenden Konzeption, die im handelsrechtlichen Kontext (nahezu¹³) unbekannt war: Während die Passivierung von Entfernungsverpflichtungen nach IFRS, außer im Falle faktischer Verpflichtungen, weitestgehend der rechtlichen Entstehung folgt¹⁴, werden die geschätzten Ausgaben zur Verpflichtungserfüllung wiederum im Passivierungszeitpunkt zugleich als Bestandteil des korrespondierenden Vermögenswertes aktiviert und in der Folge über dessen Nutzungsdauer aufwandswirksam verteilt. Der kapitalmarktorientierten Rechnungslegung gelingt es damit (vermeintlich) auf elegante Weise, dem zuvor dargestellten Zielkonflikt der beiden diametral gegenüber stehenden Verur-

ner Döllener (1987), S. 67: „Von beklemmender Aktualität sind schließlich die hohen Rückstellungen, die Unternehmen bilden müssen, welche Atomkraftwerke betreiben“.

⁸ Vgl. stellvertretend etwa: Bruhn/Meffert (2006), S. 7-26.

Mit Bezug zu Rechnungslegung vgl. unter vielen: Beets/Souther (1999), S. 129-145; Förtschle (1995), S. 181, 182; Rürup (1992), S. 521, 522; Köster (1994), S. 12-14, 16, 17.

⁹ Es sei in diesem Zusammenhang nur auf die Fülle wirtschafts- und rechtswissenschaftlicher Dissertationen und sonstiger Sammelbände zur bilanziellen Behandlung von Umweltschutzverpflichtungen verwiesen. Vgl. ohne Anspruch auf Vollständigkeit: Bartels (1992a); Crezelius (1993); Eilers (1993); Loose (1993); Zerhusen (1993); Kirchhoff (1994); Köster (1994); Leuschner (1994); Schwarz (1995); Philipps (1995); Gotthardt (1995); Schurbohm-Ebnet (1995); Friedemann (1996); Ossendot (1996); Bach (1996); Möller (1996); Böttner (1997); Schellhorn (1997); Klein (1998); Heisterkamp (1998); Lauerwald (2001). Vgl. daneben insb. die Dissertationen zu Rückstellungen von Kessler (1992), Tischbierek (1994); Thies (1996).

¹⁰ Vgl. hierzu insb. die grundlegenden Abhandlungen von Moxter und Siegel. Vgl. Moxter (1995a), S. 311-326; Moxter (1984b), S. 1780-1786; Moxter (1992), S. 427-437; Siegel (1992), S. 585-605; Siegel (1994), S. 1-24; Siegel (2005), S. 97-118.

¹¹ Vgl. IAS 37.14 i. V. m. IAS 16.16(c).

¹² Vgl. SFAS 143.11.

¹³ Vgl. die (artverwandten) Vorschläge von: Bartels (1992b), S. 1317, 1318; Bartels (1994a), S. 17, 18; Küting/Kessler (2007), S. 313; Lüdenbach (2003), S. 839, 840; Maul (1975), S. 46; Naumann (1989), S. 270, 271; Naumann (1991), S. 535; Philipps (2007), S. 226; Schillen (1983), S. 664; Siegel (1993a), S. 333, 334, 336 (dazu: Ballwieser (1994a), S. 150); Siegel (1993b), S. 148, 153, 154.

¹⁴ Vgl. ausführlich Abschnitt D.2.3.1.

sachungskonzeptionen zu begegnen; denn zum einen gelingt der an der Rechtsstruktur orientierte vollständige Verpflichtungsausweis und zum anderen führt die korrespondierende erfolgsneutrale Aktivierung des Verpflichtungsbetrags unter dem entsprechenden Vermögenswert und dessen periodengerechte Abschreibung idealerweise auch zu einem dem wirtschaftlichen Ist entsprechenden Periodengewinn. Die vom IASB und dem FASB verfolgte (vermeintlich „informativere“¹⁵) Bilanzierungsweise hat damit nicht nur gravierende Auswirkungen auf die bilanzielle Darstellung von Entfernungspflichten. Sie könnte darüber hinaus auch auf einen Großteil der übrigen Bilanzpositionen ausstrahlen und womöglich gar Modellcharakter für eine entsprechende Modernisierung des deutschen Einzel- und Konzernabschlusses besitzen.¹⁶ Hierzu wäre es allerdings erforderlich, die Stringenz des von den internationalen Standardsetzern favorisierten Ansatzes ebenso kritisch zu prüfen wie seine potenzielle, zweckdienliche Reichweite.

(d) In Anbetracht dieser vermeintlich innovativen Vorgehensweise und der skizzierten Bedeutung von Entfernungspflichten erscheint es umso überraschender, dass ein derart ausgeprägter bilanztheoretischer Diskurs wie im Zusammenhang mit der handels- und steuerrechtlichen Bilanzierung dieser Verpflichtungskategorie im Schrifttum zu den IFRS (wie auch zu den US-GAAP) bisher nicht zu beobachten war. Zwar wurde die Bilanzierung von Rückstellungen im Allgemeinen innerhalb der IFRS und der US-GAAP in den vergangenen Jahren durchaus thematisiert.¹⁷ Mit Ausnahme einiger Abschnitte in Dissertationen zum Themenkreis Rückstellungen¹⁸, sowie jüngst der Arbeit von *Klaholz*¹⁹ wurde sich der Thematik von Abbruch-, Entfernungs-, und ähnlichen Verpflichtungen im deutschsprachigen Raum jedoch kaum gewidmet.²⁰

Die Ursache hierfür ist in einer Reihe von Gründen zu suchen. Möglich ist, dass die Norminhalte des IAS 37 in Bezug auf Entfernungspflichten durch den Normsetzer in hinreichend präziser wie auch zweckadäquater Art und Weise ausgestaltet wurden und Kritik demzufolge (berechtigterweise) ausblieb. Ebenfalls denkbar ist allerdings auch die Möglichkeit,

¹⁵ BMJ (2007), S. 73.

¹⁶ So das Plädoyer bei: *Kütting/Kessler* (2007), S. 313. Interessanterweise wurde die aktivische Behandlung von Entfernungskosten im Rahmen des Referentenentwurfes zum BilMoG mit der Begründung abgelehnt, dass „dies eine Neuausrichtung des Anschaffungskostenprinzips erfordern“ würde (BMJ (2007), S. 73).

¹⁷ Vgl. hierzu insb. die Arbeiten von *Pilhofer* (1997); *Roese* (1999); *Kayser* (2002); *Daub* (2000); *Pisoke* (2002); *Sasse* (2001); *Zöbeli* (2003); *Rothoefl* (2004); *Rüdinger* (2004); *Wagner* (2004); *Schrumpf-Dörges* (2007); *Köhlmann* (2008).

¹⁸ Vgl. insb. *Roese* (1999), S. 217-233; *Kayser* (2002), S. 254-273; *Rüdinger* (2004), S. 168-184; *Bergs* (2006), S. 247-271; *Schrumpf-Dörges* (2007), insb. S. 243-245, 305-314, 318-320; *Köhlmann* (2008), insb. S. 101-160.

¹⁹ Vgl. *Klaholz* (2006), passim.

²⁰ Auch im englischsprachigen Schrifttum finden sich – abgesehen von eher populärwissenschaftlichen Abhandlungen – ebenfalls wenige Arbeiten, die sich mit der genannten Thematik auseinandersetzen. Vgl. etwa: *Alexander/Hiner* (2001), S. 49-56; *Boatsman/Khurana/Loudder* (2000), S. 211-233; *Chewning/McKie* (2002), S. 56-58; *Ferguson* (1996), S. 27-31; *Guinn/Schroeder/Sevin* (2005), S. 30-36; *Jordan/Clark* (2001), S. 68-70; *Khurana/Pettway/Raman* (2001), S. 155-185; *Monahan* (2002), S. 4-8; *Schroeder/Sevin/Yarbrough* (2005), S. 449-458.