



Sonderdruck aus Heft 35  
vom 20. Dezember 1993

Seiten 2485 bis 2490

Diplom-Geologe/Diplom-Wirtschaftsingenieur Ulrich Faatz<sup>i</sup>  
und Diplom-Geologe Eberhard Seiffe<sup>ii</sup>, Berlin

## Die Altlastenschätzung als Instrument bei der Bilanzierung kontaminierter Grundstücke

**Stichworte:** Bilanzierung kontaminierter Grundstücke / Altlasten / Gefahrenbegriff/ Schutzgüter / Sanierung / Altlastenverdächtige Flächen / Altlastenbearbeitung / Konventionelle Vorgehensweise / Erfassung / Gefährdungsabschätzung / Sanierungsuntersuchung, -konzeption und -ausführung / Frühzeitige Informationsgewinnung mittels Altlastenschätzung / Bilanzierungspraxis / Bilanzierungsvorteile

### 1. Einleitung

Die bilanzielle Darstellung von Kontaminationen im Boden eines Grundstückes ist nach wie vor unbefriedigend gelöst. Neben der Wahl der geeigneten Bilanzierungsmethode ist auch der Konkretisierungsgrad umstritten, welcher für die Passivierung einer Rückstellung erforderlich ist. Im Folgenden soll ein Verfahrensweg vorgestellt werden, der die bestehenden Einwendungen bei der Rückstellungsbildung berücksichtigt und dem Kaufmann gleichzeitig frühestmöglich bilanziell verwertbare Informationen zur Verfügung stellt. Das Verfahren wird bei der Treuhandanstalt für andere Zwecke eingesetzt und hat sich dort vielfältig bewährt.

### 1.1 Begriffsdefinitionen

Seitdem im Vorfeld des 1972 verabschiedeten Abfallgesetzes zum erstenmal der Begriff „Altlast“ auftauchte, hat er seine Bedeutung mehrfach geändert. Ursprünglich waren mit dem Begriff nur alte Abfallablagerungsplätze gemeint (Altablagerungen). Nach Verabschiedung der Landesabfallgesetze wurden auch verlassene Industrieanlagen (Altstandorte) in den Begriff Altlasten mit einbezogen. Abweichend von der heute oft verwendeten Definition des RSU<sup>1</sup> wird der Begriff Altlast in dieser Abhandlung im Sinne der Definition der Treuhandanstalt verwendet: „Altlasten sind Belastungen des Bodens<sup>2</sup> durch Schadstoffe aus industrieller oder gewerblicher Nutzung, von denen eine Gefahr für die öffentliche Sicherheit oder Ordnung ausgeht.“ Dabei ist bedeutsam, daß diese Definition einerseits einen größeren Kreis von Flächen erfaßt, da Altlasten auch bei noch in Betrieb be-

<sup>1</sup> Rat der Sachverständigen für Umweltfragen [RSU], Altlasten, Sondergutachten, 1989, Tz. 58.

<sup>2</sup> Anm. d. Verfasser: Unter Boden wird der Untergrund insgesamt, d. h. über den nutzbaren Boden hinaus verstanden. Das Grundwasser ist in diesem Sinne Bestandteil des Bodens (gemäß Entwurf ISO/TC 190 „Bodenbeschaffenheit,“) sowie auch ISO/TC 190/SCI/ WG1 „Terminologie“.

findlichen Anlagen <sup>3</sup> vorliegen können. Andererseits stellt die Definition eine Einengung gegenüber der Definition des RSU dar; in der Definition des RSU wird lediglich von einer Gefährdung gesprochen, und es wird weiterhin als ausreichend angesehen, wenn diese „nur“ zu erwarten ist. Die hier zugrunde gelegte Definition setzt hingegen voraus, daß die Gefahr bereits besteht, d. h. es wird ein klarer Bezug zum Polizei- und Ordnungsrecht hergestellt. Die Definition folgt damit sinngemäß den Legaldefinitionen der Länder (wie z. B. § 28 Abs. 1 LAbfG von Nordrhein-Westfalen <sup>4</sup>). Der Gefahrenbegriff, von dem im Folgenden die Rede sein wird, ist aus dem allgemeinen Polizei- und Ordnungsrecht entlehnt. § 14 Abs. 1 OBG/NW <sup>5</sup> geht dann von einer Gefahr für die öffentliche Sicherheit oder Ordnung aus, wenn bei ungehindertem Ablauf des Geschehens die Schutzgüter der öffentlichen Sicherheit in überschaubarer Zukunft mit hinreichender Wahrscheinlichkeit einen Schaden erleiden werden. Unter Schutzgütern wird hier zuallererst die menschliche Gesundheit zu verstehen sein. Ein weiteres Schutzgut der Allgemeinheit stellt die Reinheit des Wassers dar — insbesondere ist an die zur Trinkwassergewinnung genutzten Grund- und Oberflächengewässer zu denken.

Der Terminus Sanierung wird im Folgenden als Oberbegriff für alle Maßnahmen verwendet, die in der Lage sind, von Altlasten ausgehende Gefahren zu beseitigen. Im Einzelnen sind darunter

- Schutz- und Beschränkungsmaßnahmen.

---

<sup>3</sup> Der RSU nimmt Verunreinigungen aus noch in Betrieb befindlichen Anlagen ausdrücklich vom Altlastenbegriff aus, vgl. RSU (Fn. 1), Tz. 59.

<sup>4</sup> Hier heißt es: „Altlasten sind Altablagerungen und Altstandorte, sofern von diesen nach den Erkenntnissen einer im einzelnen Fall vorausgegangenen Untersuchung und einer darauf beruhenden Beurteilung durch die zuständige Behörde eine Gefahr für die öffentliche Sicherheit und Ordnung ausgeht.“

<sup>5</sup> Vgl. § 14 Abs. 1 des Ordnungsbehördengesetzes des Landes Nordrhein-Westfalen.

- Sicherungsmaßnahmen zur Unterbrechung der Kontaminationswege,
- Maßnahmen zur Dekontamination und
- Umlagerungen

zu verstehen <sup>6</sup>. Es ist in diesem Zusammenhang bemerkenswert, daß unter dem Begriff Sanierung völlig unterschiedliche Maßnahmen zusammengefaßt werden, von denen die meisten nur den Gefahrenpfad durchtrennen sollen. Nur bei Verfahren der Dekontamination wird tatsächlich der Schadstoff zu „harmloseren“ Substanzen umgesetzt oder entfernt.

## 1.2 Prämissen und Ziele

Ziel des Beitrags ist es, eine Verfahrensweise vorzustellen, die dem von einer Altlastenverdachtsfläche Betroffenen so früh als möglich Informationen zur Verfügung stellt. Diese Informationen müssen zum einen die Begründung des Verdachtes klären und, falls dieser sich erhärten sollte, Aussagen zur Höhe des bilanziellen Ansatzes machen können.

Als wesentliche Prämisse ist hierbei zu berücksichtigen, daß ein durch Schadstoffe belastetes Grundstück nach erfolgter Gefahrenabwehr nicht wieder in den ursprünglichen „sauberen“ Zustand zurückversetzt wird. Handlungsmaxime dieses Beitrags ist also nicht die bisweilen erhobene Forderung nach einem „multifunktionalen Boden“, sondern es ist ausreichend, wenn eine vom Grundstück ausgehende Gefahr unterbunden wurde und die vorhandene oder geplante Nutzung nicht (mehr) durch verbliebene Bodenkontaminationen beeinträchtigt wird.

Diese Einschränkung ist unter der Zielvorstellung, altlastenverdächtige Flächen möglichst schnell wieder für eine erneute Nutzung aufzubereiten, sicherlich erträglich. Die Maximalforderung nach

---

<sup>6</sup> Vgl. Bundesverband Deutscher Geologen. Bewertung von Sanierungsverfahren für Boden- und Grundwasserverunreinigungen aus der Sicht des Geologen, Schriftenreihe des BDG Nr. 3, 1988, S. 5 ff.; Kinzelbach et al.. Sanierungsverfahren für Grundwasserschadensfälle und Altlasten: Anwendbarkeit und Beurteilung. Schriftenreihe des DVWK e. V., Heft 98, 1991, S. 12 ff.; BSU (Fn. 1), S. 128 ff.; Thome-Kozmiensky (Hrsg.), Altlasten 2, 1988. S. 603 ff.

vollständiger Schadstoffbeseitigung ist unter ökonomisch und ökologisch vertretbarem Aufwand in Industriegebieten sicher nicht zu verwirklichen. Es ist allerdings auch nicht einseitig, warum ein Grundstück in einem Industriegebiet die gleiche Sauberkeit wie ein Kinderspielplatz in einem Wohngebiet aufweisen soll.

## 2. konventionelles Vorgehen

bei der Altlastenbearbeitung

Der Sachverständigenrat für Umweltfragen (RSU), die Länderarbeitsgemeinschaft Abfall (LAGA) sowie die Landesregierungen fordern in ihren Veröffentlichungen zu diesem Thema vom Bearbeiter ein schrittweises Vorgehen, und zwar sowohl bei der Untersuchung von Altlastverdachtsflächen als auch bei der Planung und Durchführung von Sanierungsmaßnahmen. Andernfalls würde die Erledigung dieser komplexen Aufgabe zu einem ökonomisch nicht mehr vertretbaren Untersuchungsaufwand führen.

Nach jedem Untersuchungsschritt ist die Frage zu beantworten, ob von der Altlastverdachtsfläche wirklich eine Gefahr für die öffentliche Sicherheit oder Ordnung ausgeht bzw. ob ein begründeter Verdacht dazu besteht oder ob der Anfangsverdacht im Laufe der Untersuchung nicht erhärtet werden konnte, also die Fläche aus dem Altlastenverdacht „entlassen“ werden kann.

Bei der öffentlichen Hand liegt das Schwergewicht bei der Altlastenbearbeitung auf einer Erstellung von Prioritätenlisten, die als Grundlage für eine künftige Abarbeitung relevanter Altlasten anzusehen ist. Die gebräuchliche Vorgehensweise wird nun in kurzer Form dargestellt.

### 2.1. Erfassung

Die Bearbeitung einer altlastenverdächtigen Fläche beginnt mit der Erfassung. Diese erfolgt zumeist aufgrund eines vagen Anfangsverdachts und beinhaltet die Erhebung relevanter Daten aus Zeugenaussagen, Kar-

tenwerken, Produktionsdaten und sonstigen zweckdienlichen Informationen.

### 2.2 Gefährdungsabschätzung

Unter dem Begriff Gefährdungsabschätzung werden die Untersuchungen zusammengefaßt, welche die Frage, ob von der Altlastverdachtsfläche eine Gefahr für die öffentliche Sicherheit oder Ordnung ausgeht, beantworten sollen. In der Regel werden die Stellungnahmen von sachverständigen Naturwissenschaftlern und Ingenieuren erstellt. Die eigentliche Feststellung, daß eine Gefahr von der Verdachtsfläche ausgeht und diese somit zu einer Altlast wird, verbleibt in der Kompetenz der zuständigen Sonderordnungsbehörde (untere Abfallbehörde bzw. untere Wasserbehörde).

In jedem der drei Teilschritte — Erstbewertung<sup>7</sup>, Orientierungsphase<sup>8</sup> und Detailphase<sup>9</sup> — ist zur Absicherung für den Ordnungspflichtigen neben einer fachlichen Beurteilung durch Sachverständige auch eine bestätigende Aussage der „jeweiligen Behörde“ notwendig. Voraussetzung für dieses Behördenhandeln ist selbstverständlich eine möglichst vollständige und nachvollziehbare Dokumentation aller benutzten Unterlagen, der Meßergebnisse, der Beschreibung eingesetzter Meßmethoden und Berechnungsverfahren sowie eine detaillierte Erläuterung der daraus gezogenen Schlußfolgerungen in einem ingenieurtechnischen Bericht („Gutachten“). Dieser Bericht eröffnet dem Entscheidungsträger die Möglichkeit, nach jedem einzelnen Arbeitsschritt die Bearbeitung abzubrechen, weil der Verdacht entkräftet wurde.

Die Bearbeitung ist dagegen im nächsten Schritt fortzusetzen, wenn der Verdacht erhärtet wurde oder sogar eine Sofortmaßnahme eingeleitet werden muß, um eine gegenwärtige Gefahr für die

<sup>7</sup> Die Erstbewertung dient zur Erhärtung oder Entkräftung eines vagen Anfangsverdachts.

<sup>8</sup> In der Orientierungsphase wird ein aus der Erstbewertung abgeleitetes Untersuchungsprogramm durchgeführt, welches die von der Verdachtsfläche ausgehende Gefahr konkretisieren soll.

<sup>9</sup> Die Detailphase grenzt das Ausmaß der von der Fläche ausgehenden Gefahr (räumlich) ab und ermöglicht eine nutzungsbezogene Gefahrenbeurteilung.

öffentliche Sicherheit abzuwenden — zu denken ist insbesondere an das Schutzgut Leben und Gesundheit des Menschen.

Aufgrund der Individualität, die das für die jeweilige Verdachtsfläche zu konzipierende Untersuchungsprogramm auszeichnet, und wegen der unterschiedlichen Aussagekraft schon vorhandener Informationen ist es regelmäßig unmöglich, die zeitliche Dauer der Untersuchungen anzugeben und die dafür entstehenden Kosten auch nur pauschal zu ermitteln. Als Orientierungsgröße sei dennoch eine Zahl von 100 000 DM und eine Bearbeitungsdauer von ca. neun Monaten für eine Verdachtsfläche mit ca. drei Hektar einem vermuteten Schadstoffpotential von Schwermetallen, Lösemitteln und Mineralölen genannt<sup>10</sup>.

### **2.3 Sanierungsuntersuchung**

Nachdem nun das Ausmaß der Gefahr, die von der Altlast ausgeht, bekannt ist, werden im nächsten Schritt die Möglichkeiten untersucht und präzisiert, die vorhandene Gefahr abzuwehren. Die notwendige Sanierungsuntersuchung wird zumeist in zwei Phasen in eine Planung umgesetzt. Nachdem

zunächst ein Sanierungskonzept unter Berücksichtigung der späteren Nutzung des Geländes erstellt wurde, in dem verschiedene Sanierungsalternativen mit unterschiedlichen Sanierungszielen vorgestellt wurden, schließt diese Phase mit der Sanierungsvorplanung ab, welche die favorisierte Variante zugrunde legt.

Um einen optimalen Effekt zu erzielen, ist es nötig, für jede einzelne Altlast mehrere Konzepte zu erstellen, die selbstverständlich auch Mischformen zwischen den unter 1.1 be-

schriebenen grundsätzlichen Möglichkeiten beinhalten sollten. Im Rahmen der Sanierungskonzeption können zum ersten Mal Schätzwerte für die Sanierungskosten ermittelt werden. Seit Erfassung der Altlastenverdachtsflächen sind nunmehr 1,5 bis 2,5 Jahre vergangen. Die finanziellen Aufwendungen für die Sanierungsuntersuchungen und die angeschlossenen Planungsschritte können sowohl in zeitlicher als auch in monetärer Hinsicht den bereits in der Detailphase skizzierten Aufwand noch deutlich übersteigen.

### **2.4 Sanierungsausführung**

Der Arbeitsschritt Sanierungsausführung zerfällt in die eigentliche Sanierungsplanung, die Durchführung und die Maßnahmen zur Nachsorge. Sie ist mit einer komplizierten Spezialtiefbaumaßnahme zu vergleichen. Dazu wird in enger Abstimmung mit den zuständigen Behörden (die letztlich das Sanierungsziel vorgehen) eine Detail- und ggf. eine Genehmigungsplanung erstellt sowie ein kompetentes Projektmanagement eingerichtet bzw. beauftragt.

### **2.5 Auswirkungen der konventionellen Arbeitsweise auf die Situation des Betriebes**

Die von der öffentlichen Hand geprägte Vorgehensweise ist bilanzrechtlich inakzeptabel. Erstens dauert es viel zu lange, bis feststeht, ob von der kontaminierten Verdachtsfläche eine Gefahr ausgeht, der mit Maßnahmen zur Gefahrenabwehr begegnet werden muß. Zweitens stehen geeignete Zahlen erst in einem sehr späten Stadium der Bearbeitung (Sanierungsvorplanung) zur Verfügung. Die Bilanzierung kann also nicht bei Problemerkennntnis, sondern erst kurz vor seiner Lösung erfolgen. Drittens ist der Aufwand für die Untersuchungen, die zur Gewinnung bilanzierbarer Informationen getätigt werden müssen, unverhältnismäßig groß.

## **3. Die Altlastenschätzung als Instrument zur frühzeitigen Gewinnung von Informationen über schadstoffbelastete Grundstücke**

Wie im Kapitel 2.3 gezeigt wurde, steht für den Kaufmann bei konventioneller Vorgehensweise

<sup>10</sup> Bei einer solchen Verdachtsfläche müßten drei bis vier Grundwassermeßstellen gebohrt werden und eine entsprechende chemische Analytik für Feststoffproben (Boden), Wasserproben (drei Probenzyklen) und Gasproben (Bodenluft) durchgeführt werden. Diese Angabe bezieht sich auf ein Gesamtprogramm aus Orientierungs- und Detailphase.

erst zu einem sehr späten Zeitpunkt eine bilanzierbare Kostenschätzung zur Verfügung. Mit dem im Folgenden beschriebenen Verfahren wird diese für den Bilanzierenden unbefriedigende Informationslücke bereits am Anfang der Bearbeitung geschlossen. Dieses Verfahren wurde von der Treuhandanstalt Berlin im Sommer 1991 entworfen und ab Herbst 1991 unter dem Namen „Altlastenschätzung“<sup>11</sup> installiert und erfolgreich eingesetzt<sup>12</sup>.

Die Altlastenschätzung ist ein Prognoseverfahren, das unter Einbeziehung aller relevanten Kenntnisse über Stoffumgang, Stoffverhalten, Schutzgutempfindlichkeit, Belastungspfade und Nutzungsaspekte ein realistisches Szenario im Hinblick auf das grundstücksbezogene Gefahrenrisiko darstellt. Grundlage für die Prognose ist die allen Legaldefinitionen der Landesgesetze gemeinsame Aussage, daß von der Kontamination eine Gefahr für die öffentliche Sicherheit oder Ordnung ausgehen muß.

Um eine Schätzung erfolgreich durchführen zu können, ist ein umfangreicher — auch interdisziplinärer — Erfahrungshintergrund erforderlich. Ferner müssen einige Konventionen grundsätzlicher Art Beachtung finden:

Ein Handlungsbedarf wird immer nur aufgrund einer Gefahrensituation prognostiziert; d. h. auch eine extreme Kontamination des Untergrundes stellt dann keine Gefahr (und also auch keine Altlast) dar, wenn die Schadstoffe nicht auf irgendeinem Wege (dem Gefahrenpfad) ein Schutzgut (in erster Linie Leben und Gesundheit des Menschen) erreichen. Von entscheidender Bedeutung ist

demnach die Nutzung auf dem untersuchten Grundstück und dem angrenzenden Gelände. Sofern also nicht von einer gleichbleibenden Nutzung ausgegangen werden soll, muß dem Bearbeiter die geplante spätere Nutzung sehr genau bekannt sein. Um dem Auftraggeber neben der Vergleichbarkeit von Ergebnissen auch eine Wissensbasis für die Entscheidungen zu liefern, wurden in der Treuhandanstalt ein Pflichtenheft und eine Mustergliederung für Schätzberichte erarbeitet. In vereinfachter Form legt die folgende Gliederung<sup>13</sup> den Bearbeitungsgang und gleichzeitig die Norm für die Struktur der Ergebnisdarstellung fest:

- Objekt (Lage, Charakterisierung, Topographie, Geologie),
- altlastenrelevante Gesamtstoffpalette (industriehistorische Recherche, Schadensfälle),
- Belastungspfade und Schutzgüter,
- Ableitung der vermutlich eine Gefahrenabwehr erfordernden kontaminierten Bereiche (Größe, Bewertung, Klassifizierung, Dringlichkeit),
- Ableitung der erforderlichen Maßnahmen zur Gefahrenabwehr (Überwachung, Sanierung),
- Aufwandsschätzung für die prognostizierten Maßnahmen der Gefahrenabwehr sowie
- Erfordernisse und Planung des nächsten Arbeitsschrittes.

Für die vorgenannte (vgl. Abschnitt 2.2) beispielhafte Bearbeitungsfläche erfordert eine Schätzung Bearbeitungskosten in Höhe von ca. 15.000—20.000 DM.

Um die Schätzungsergebnisse bei der Gefahrenprognose zu vereinheitlichen, wurden Verdachtsklassen wie folgt definiert:

#### **Verdachtsklasse 1:**

Eine Kontamination wird nicht vermutet.

#### **Verdachtsklasse 2:**

Es ist eine Kontamination zu vermuten, bei derzeitiger Nutzung besteht jedoch keine Gefahr für die Schutzgüter,

<sup>11</sup> Über die Vorgehensweise bei der Altlastenschätzung wurde bereits für die naturwissenschaftlich-technische Fachwelt berichtet (Bonnenberg / Grunewald / Milde / Seiffe / Spittank / Wassermann, Altlast-Schätzung — ein Arbeitsinstrument zur komplexen Bewertung ostdeutscher Verdachtsstandorte und zur Prognose des Altlasten-Gesamtrisikos. Abfallwirtschaftsjournal 1992 5. 908—917).

<sup>12</sup> Die Altlastenschätzung dient in der Treuhandanstalt als internes Hilfsmittel zur Wertbeurteilung. Sie wurde bisher in über 1500 Fällen erfolgreich angewendet.

<sup>13</sup> Vgl. Bonnenberg / Grunewald / Milde / Seiffe / Spittank / Wassermann (Fn. 11), S. 914.

- a) anthropogene Stoffbelastung unerheblich, Aushubmassen sind voraussichtlich auf Mineralstoffdeponien zu entsorgen,
- b) anthropogene Stoffbelastung erheblich, Aushubmassen müssen voraussichtlich als Sonderabfall entsorgt werden.

#### **Verdachtsklasse 3:**

Es ist eine Kontamination zu prognostizieren, von der eine Gefahr für die öffentliche Sicherheit oder Ordnung ausgeht.

#### **Verdachtsklasse 4:**

Es ist eine akute Gefahr erkannt worden — Sofortmaßnahmen sind erforderlich.

Der Gefahrensituation, welche ggf. im ersten Arbeitsschritt prognostiziert wurde, wird in einem zweiten Arbeitsschritt mit einem Maßnahmenzenario zur Gefahrenabwehr begegnet.

Für diese Maßnahme läßt sich hinreichend genau ein finanzieller Aufwand abschätzen.

Es handelt sich bei der Schätzung um eine sehr komplexe Analyse verfügbarer, relevanter Daten, die jedoch über eine Prognose nicht hinausgehen. Daher kann die Altlastenschätzung in keinem Fall den Nachweis einer Kontamination oder Gefahrensituation erbringen. Die Schätzung ist also nicht gleichzusetzen mit Gefahrforschungsmaßnahmen, wie sie von Sonderordnungsbehörden im Vorfeld ordnungsrechtlicher Anordnungen benötigt werden.

#### **4. Die Altlastenschätzung als Instrument in der Bilanzierungspraxis**

Wie in Abschnitt 2 gezeigt wurde, vergehen vom Auftauchen eines Verdachtes bis zur abgeschlossenen Gefahrenabwehr Zeiträume, die sich häufig nach Jahren bemessen. Für den vorsichtigen und gewissenhaften Kaufmann stellt sich somit die Frage, wie und zu welchem Zeitpunkt er die Aufwendungen für die Beseitigung der Altlast in seiner Bilanz berücksichtigen soll.

Die von einigen Autoren <sup>14</sup> favorisierte Abschreibung auf den beizulegenden Wert (S. 253 HGB) bzw. auf den Teilwert (§ 6 Abs. 1 EStG) zur bilanziellen Abbildung einer Schadstoffbelastung könnte einen Lösungsansatz darstellen. Da es jedoch Ziel dieses Beitrags ist, ein Verfahren vorzustellen, welches Maßnahmen und Aufwendungen ermittelt, die sich unmittelbar aus der Verpflichtung zur Gefahrenabwehr ergeben, wird die Teilwertabschreibung im weiteren außer acht gelassen.

Strittig ist in diesem Zusammenhang weniger die Bilanzierung in der Handelsbilanz. Das Handelsrecht macht für die Passivierung einer Rückstellung drei Voraussetzungen zur Grundlage, die eine Maßnahme zur Gefahrenabwehr unzweifelhaft erfüllt:

- a) Die wirtschaftliche Entstehung der Altlast ist eindeutig in dem (nach heutiger Sicht) unsachgemäßen Umgang mit gefährlichen Substanzen zu sehen. Diese sind bei vergangenen Produktionsprozessen in die Umwelt gelangt und stellen jetzt eine Gefahr dar. Dementsprechend ist der für die Gefahrenabwehr zu tätige Aufwand den in der Vergangenheit erzielten Erträgen zuzurechnen.
- b) Das Risiko muß hinreichend konkretisiert sein. Diese Forderung wird durch die in einem vorliegenden ingenieurtechnischen Bericht (Gutachten) gezogenen Beurteilungen belegt.
- c) Die Inanspruchnahme dürfte bei einer von der Kontamination ausgehenden Gefahr zumindest in absehbarer Zukunft nahezu als sicher anzusehen sein.

Schwieriger stellt sich die Bilanzierung im Steuerrecht dar. Hier hat die Finanzrechtsprechung in einer Reihe von Urteilen zu Rückstellungstatbeständen für Altlasten <sup>15</sup> weitere Anforderungen formuliert, um für eine „Objektivierung“ der Rückstellungsbildung aus öffentlich-rechtlichen Verpflichtungen zu sorgen. Das sicher berechnete fiskalische Interesse an einer möglichst manipulationsfreien und nachprüfaren Gewinnermittlung

<sup>14</sup> Vgl. stellvertretend Siegel, BB 1993 S. 326 ff.

<sup>15</sup> Vgl. FG Münster, 12. 6. 1990, BB 1990 S. 1806, und vom 10. 9. 1990, BB 1991 S. 874.

fordert nach ständiger Rechtsprechung, daß Rückstellungen nur zulässig sind, wenn

- a) eine Verfügung oder eine sonstige Anordnung der zuständigen Behörde vorliegt oder wenn sich die Verpflichtung unmittelbar aus dem Gesetz ergibt,
- b) das Gesetz ein inhaltlich genau bestimmtes Handeln vorsieht,
- c) das Handeln innerhalb eines bestimmten Zeitraumes erfolgt (wobei z. T. sogar die Nähe der Rückstellungsbildung zum Wirtschaftsjahr der Verursachung gefordert wird) und
- d) das Nichthandeln sanktionsbewehrt ist.

Aus diesen Kriterien ergibt sich nach Ansicht zahlreicher Autoren <sup>16</sup> eine „Überobjektivierung“, welche scharf kritisiert wird. Auch der Vorbescheid des BFH vom 8. April 1993 <sup>17</sup> läßt in der Sache nicht erkennen, daß der BFH von seinen u. E. überzogenen Objektivierungskriterien Abstand nimmt.

Ohne die zu den Objektivierungskriterien detailliert vorgetragene Kritik erneut aufgreifen zu wollen, sollen an dieser Stelle

— mit der Perspektive auf das im Vorhergehenden vorgestellte Instrument der Altlastenschätzung — kurz die wesentlichen Streitpunkte skizziert werden.

Wesentlicher Angelpunkt der finanzgerichtlichen Argumentation ist stets die Forderung nach dem Vorliegen einer behördlichen Anordnung. Erst wenn die Anordnung ergeht, soll der Sachverhalt aus dem subjektiven Ermessen des Kaufmannes in eine objektiv bestehende Verpflichtung erhoben werden.

Insofern erscheint es nicht einleuchtend, die Tätigkeit der Ordnungsbehörde als Konkreti-

sierungsmerkmal zu fordern. Sicherlich wird z. B. die Situation der Umweltbehörden in den neuen Bundesländern das Ergehen von Ordnungsverfügungen zum momentanen Zeitpunkt nicht befördern. Dies kann jedoch für den Ordnungspflichtigen keine Begründung sein, untätig zu bleiben. Demgemäß darf aus diesem Umstand auch nicht die Begründung abgeleitet werden, daß es keine Rückstellungen für die Beseitigung von Altlasten geben dürfte.

Die Forderung nach einem sich aus einem Gesetz ergebenden inhaltlich genau bestimmten Handeln ist häufig nicht positiv zu beantworten. Bei einer real vorliegenden Gefahr ist jedoch ein gesetzlich vorgeschriebenes Handeln (Gefahrenabwehr) ohne Zweifel dem Polizei- und Ordnungsrecht zu entnehmen.

Die Ableitung eines Zeitraumes zum Handeln kann auch von den Gerichten nur unter Beachtung von Verhältnismäßigkeitsgrundsätzen definiert werden. Da von Altlasten eine Gefahr für die öffentliche Sicherheit oder Ordnung ausgeht, muß die

Abgesehen von dem Umstand, daß die Forderung nach Vorliegen einer Anordnung den Sinn der ungewissen Verbindlichkeit ausgelebt, sollte hier als wesentlicherer Umstand die Tatsache Berücksichtigung finden, daß der eigentliche Grund für die Rückstellungsbildung nicht die behördliche Anordnung, sondern die von der Altlast ausgehende Gefahr ist <sup>18</sup>, die nach Polizei- und Ordnungsrecht abzuwehren ist.

Eine weitere inhaltliche Bestimmung ergibt sich u. E. zu Recht aus keinem Gesetz. Die Sachverhalte bei Bodenkontaminationen sind in der Praxis zu kompliziert, als daß sich Handlungsanweisungen nach „Schema F“ kreieren ließen. Weiterhin sollte beachtet werden, daß sich nicht einmal das genaue Ziel von Sanierungsmaßnahmen aus Regelwerken ableiten läßt. Die vorliegenden Listen <sup>19</sup> geben mit ihren Zahlenwerten für Kontaminationen in Boden

<sup>16</sup> Vgl. *Bäcker*, BB 1989 S. 2071 ff.; *ders.*, BB 1990 S. 2225 ff.; *ders.*, Dz 1991 S. 31 ff.; *Bartels*, BB 1992 S. 1311 11.; *Crezelius*, DB 1992 S. 1353 ff.; *Eilers*, DStR 1991 S. 101 ff.; *Fluck*, BB 1991 S. 176 f.; *Herzig*, DB 1990 S. 1341 f.; *E. Schmidt*, BB 1992 S. 674 f.

<sup>17</sup> Vgl. BFH vom 8. 4. 1993, Az. 1 R 47/91 zum Rechtsstreit am FG Münster vom 12. 6. 1990 (siehe Fn. 13); vgl. dazu auch *Luig*, BB 1993 S. 2051 ff.

<sup>18</sup> Vgl. *Bartels*, BB 1992 S. 1099 ff.

<sup>19</sup> Vgl. hier stellvertretend *Senator für Stadtentwicklung und Umweltschutz Berlin*, Bewertungskriterien für die Beurteilung kontaminierter Standorte in Berlin (Berliner Liste), Amtsblatt für Berlin JG. 40 Nr. 65 v. 28. 12. 1990 S. 2464 ff.

und Grundwasser i. d. R. lediglich „Eingriffswerte“ an, bei deren Überschreitung Maßnahmen ergriffen werden sollen. Hier ist jedoch mit der Formulierung „Die zuständige Ordnungsbehörde kann in begründeten Einzelfällen von diesen Richtwerten abweichen . . . “<sup>20</sup> dem Ermessen der Behörden ein weiter Spielraum eröffnet.

Maßnahme zur Gefahrenabwehr so schnell als möglich umgesetzt werden. Bei akuten Gefahren ist sogar der Aspekt strafrechtlicher Verantwortung bei schuldhaftem Zögern zu bedenken. Auch im (weniger schwerwiegenden) „Normalfall“ ist davon auszugehen, daß die Gefahr unverzüglich zu beseitigen ist. Daß aufgrund der naturwissenschaftlichen und technischen Vorerkundungen (vgl. Abschnitt 2) hierzu häufig mehrere Jahre vergehen, liegt in der Komplexität des Problems und in der Anzahl involvierter Instanzen begründet.

Die Forderung nach der Nähe der Rückstellungsbildung zum Wirtschaftsjahr der Verursachung<sup>21</sup> kann u. III. bei Altlasten nicht grundsätzlich aufrechterhalten werden, da Bodenkontaminationen — außer im Falle von havariebedingten Schadstoffaustritten — zu meist durch langandauernde Produktionsprozesse entstanden sind. Beispielsweise führen Handhabungsverluste altlastenrelevanter Substanzen (z. B. Lösungsmittel) auf nicht hinreichend versiegeltem Untergrund im Laufe der Zeit zu erheblichen Bodenkontaminationen. Das Wirtschaftsjahr der Verursachung ließe sich hier näherungsweise mit der Anzahl von Jahren beschreiben, in denen die in Rede stehende Produktion betrieben wurde. Dieser Prozeß kann aber durchaus viele Jahre zurückliegen, wodurch das Konkretisierungsmerkmal grundsätzlich unerfüllbar bliebe.

## 5. Welche Vorteile bietet das Instrument der Altlastenschätzung dem Bilanzierenden?

Zunächst soll hier noch einmal festgestellt werden, daß unter dem Begriff Altlasten im Sinne der unter 1.1 gegebenen Definition nur solche Bodenkontaminationen verstanden werden, von denen Gefahren für die öffentliche Sicherheit oder Ordnung ausgehen. Diese Prämisse „befriedigt“ die wesentlichen Vorbehalte der Finanzrechtsprechung, indem nur solche Bodenkontaminationen in den Kreis der rückstellungsbegründenden Sachverhalte aufgenommen werden, die auch den Forderungen der Rechtsprechung bezüglich der Konkretisierung zumindest dem Inhalt nach genügen.

Die hier angesprochenen Altlasten würden also bei der Beurteilung durch die Sonderordnungsbehörde im Rahmen der Prognosegenauigkeit ebenfalls als sanierungspflichtig ausgewiesen werden. Dementsprechend würde die Behörde nach vorheriger Gefahrenforschung eine Anordnung zur Gefahrenabwehr verfügen<sup>22</sup>. Folglich sind den Vorbehalten der Finanzrechtsprechung die Hauptargumente entzogen, da eine Anordnung bei Behördentätigkeit verfügt werden müßte und gleichzeitig eine gesetzliche Grundlage (Gefahrenabwehr nach Polizei- und Ordnungsrecht) vorliegt. Die bei der Schätzung ausgewiesenen Verdachtsflächen begründen mit der von ihnen ausgehenden prognostizierten Gefahr somit eine Rückstellung dem Grunde nach.

Die Schätzung hat als beprobungsloses Verfahren den Vorteil, daß sie schnell durchzuführen und preiswert ist. Die Schätzung liefert dem Kaufmann ca. 1,5 Jahre früher als die klassische Arbeitsmethode eine erste Information über das Vorliegen einer Gefahr für die öffentliche Sicherheit oder Ordnung.

Weiterhin werden bei prognostizierter Gefahr Abwehrmaßnahmen vorgeschlagen und Zahlen über die Größe des für die Gefahrenabwehr notwendi-

<sup>20</sup> Vgl. ebenda, S. 2464.

<sup>21</sup> EG Münster, 12. 6. 1990, BB 1990 S. 1860.

<sup>22</sup> Vgl. Groh, BB 1993 S. 1835; Groh beurteilt die Bildung von Rückstellungen für Altlasten kritisch, er räumt jedoch die Rückstellungsbildung für den Fall ein, „daß das Ergehen eines (zukünftigen) Verwaltungsaktes mit bestimmtem Inhalt überwiegend wahrscheinlich ist“.



gen Aufwandes ermittelt. Diese Information kann zur Begründung einer Rückstellung der Höhe nach verwendet werden.

Das vorgestellte Instrument der Altlastenschätzung sollte vordringlich als Instrument zur Sachverhaltsaufhellung verstanden werden. Es kann selbstverständlich nicht die im Abschnitt 2 vorgestellten Arbeitsabläufe ersetzen.

Die Restriktionen der Finanzrechtsprechung werden durch die Altlastenschätzung aufgenommen und in weiten Teilen dem Inhalt nach berücksichtigt. Dies beseitigt jedoch nicht den grundsätzlichen Mißstand, der durch die u. E. nicht schlüssig begründbaren steuerlichen Objektivierungskriterien geschaffen wird. Insbesondere bleibt die Frage unbeantwortet, wie und in welcher Höhe Kontaminationen, von denen derzeit keine Gefahr ausgeht, bilanziert werden sollen.

## 6. Zusammenfassung

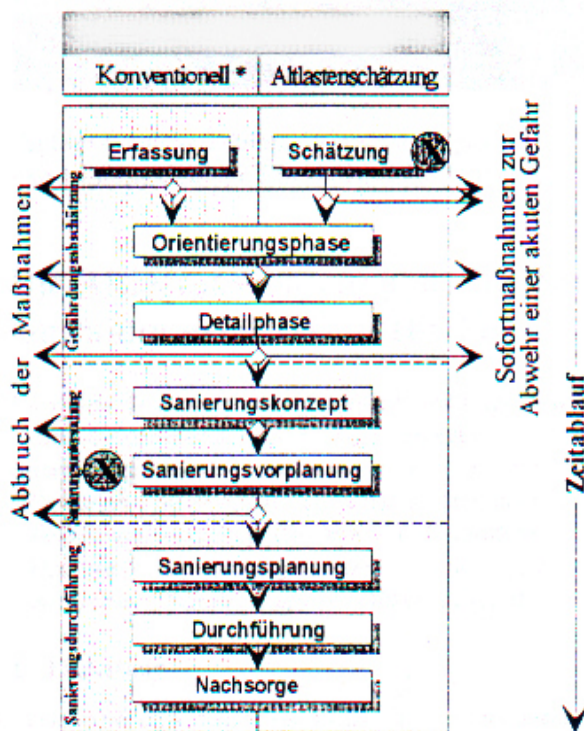
Die konventionelle Arbeitsweise bei der technischen Altlastenbearbeitung beinhaltet eine Vielzahl von Einzelschritten. Von der Erfassung über die Gefährdungsabschätzung (die in mehrere Teilschritte zerfällt) bis zur Sanierung vergehen oft mehrere Jahre. Zur Bilanzierung verwertbare Informationen und Zahlen stehen zumeist erst in einem sehr späten Stadium zur Verfügung. Bis zu diesem Zeitpunkt sind bereits enorme Aufwendungen für die Voruntersuchungen getätigt worden.

Die hier vorgestellte Vorgehensweise zur bilanziellen Berücksichtigung einer Altlast fußt auf der Altlastenschätzung. Sie basiert auf einem wissenschaftlich untermauerten Prognoseverfahren. Unter Einbeziehung aller verfügbaren Informationen wird — falls nötig — ein Handlungsbedarf zur Gefahrenabwehr begründet und der dazugehörige Kostenrahmen benannt. Eckpfeiler des Prognoseverfahrens ist die Altlastendefinition der Treuhandanstalt, nach der „Altlasten Belastungen des Bodens durch Schadstoffe aus industrieller oder gewerblicher Nutzung [sind], von denen eine Gefahr für die öffentliche Sicherheit oder Ordnung ausgeht“. In Abgrenzung zu anderen Definitionen wird dabei das Bestehen einer Gefahr i. S. d. Polizei- und Ordnungsrechtes vorausgesetzt.

Wegen der Beschränkung auf Maßnahmen zur Gefahrenabwehr werden die von Finanzgerichten formulierten Restriktionen bei der Rückstellungsbildung für Altlasten inhaltlich aufgegriffen und berücksichtigt.

Dem Kaufmann stehen mit einer Altlastenschätzung „bilanzverwertbare“ Zahlen bereits kurz nach dem Auftauchen eines Altlastenverdachtos kostengünstig zur Verfügung, und zwar auch in der gerichtlich geforderten Konkretisierung.

Abb.: Zeitpunkt des Vorliegens bilanzierbarer Informationen (⊗) in Abhängigkeit von der Arbeitsmethode



\* nach RSU, vgl. Fn. 1

<sup>i</sup> Anschrift: GWAC Gesellschaft für Wirtschafts- und Altlasten-Consulting mbH, Katzlerstraße 15, 10829 Berlin.

<sup>ii</sup> Anschrift: Liegenschaftsgesellschaft der Treuhandanstalt mbH, Alexanderplatz 6, 10100 Berlin.