

Entwurf IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung: Bilanzierung von Schadstoffemissionsrechten nach HGB (IDW ERS HFA 15)

(Stand: 02.03.2005)¹

Der Hauptfachausschuss (HFA) des IDW hat den nachfolgenden Entwurf einer IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung verabschiedet.

Eventuelle Änderungs- oder Ergänzungsvorschläge zu dem Entwurf werden schriftlich an die Geschäftsstelle des IDW, Postfach 32 05 80, 40420 Düsseldorf, bis zum 30.09.2005 erbeten.

Der Entwurf steht bis zu seiner endgültigen Verabschiedung als IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung im Internet (<http://www.idw.de>) unter der Rubrik Verlautbarungen als Download-Angebot zur Verfügung.

1.	Vorbemerkung.....	1
2.	Emissionsrechte als Vermögensgegenstand	2
3.	Zuordnung zum Umlaufvermögen und Bilanzierungspflicht	2
4.	Ausweis in der Bilanz	3
5.	Zugangsbewertung der Emissionsrechte	3
6.	Gewinnrealisierung durch Veräußerung von Emissionsrechten.....	3
7.	Bilanzierung der Verpflichtung zur Abgabe von Emissionsrechten	4
8.	Folgebewertung der Emissionsrechte und Veränderung eines passivierten Sonderpostens	5
9.	Angabepflichten	5

1. Vorbemerkung

- (1) Mit der Umsetzung des Kyoto-Protokolls hat innerhalb der EU am 1. Januar 2005 der Handel mit Schadstoffemissionsrechten – im Folgenden jeweils kurz als Emissionsrechte bezeichnet – begonnen. Rechtliche Grundlage hierfür ist auf europäischer Ebene die Richtlinie 2003/87/EG über ein System für den Handel mit Treibhausgasemissionszertifikaten in der Europäischen Gemeinschaft. Umgesetzt wurde diese EU-Richtlinie in Deutschland durch das Gesetz über den Handel mit Berechtigungen zur Emission von Treibhausgasen (Treibhausgas-Emissionshandelsgesetz – TEHG) sowie das Gesetz über den nationalen Zuteilungsplan für Treibhausgas-Emissionsberechtigungen in der Zuteilungsperiode 2005 bis 2007 (Zuteilungsgesetz 2007 – ZuG 2007).
- (2) Durch das Emissionshandelssystem soll eine wirtschaftliche Basis geschaffen werden, um den Ausstoß von Treibhausgasen bei den Unternehmen zu reduzieren, die dies am kostengünstigsten erreichen können. Den Wirt-

¹ Verabschiedet vom Hauptfachausschuss (HFA) am 02.03.2005.

schaftssektoren und jeder betroffenen Produktionsanlage wurden konkrete Schadstoffminderungsziele zugeordnet und in diesem Umfang werden Emissionsrechte für die erste Zuteilungsperiode (2005 – 2007) unentgeltlich zur Verfügung gestellt. Ausgegeben werden die Emissionsrechte grundsätzlich jeweils am 28. Februar für das laufende Kalenderjahr. Die Emissionsrechte sind handelbar. Unterschreitet das Unternehmen aufgrund geeigneter Maßnahmen zur Reduzierung der ausgestoßenen Treibhausgase das zugeteilte Schadstoffminderungsvolumen, kann es nicht benötigte Emissionsrechte am Markt verkaufen. Sofern ein Unternehmen für seine Treibhausgasemissionen nicht die entsprechende Menge an Emissionsrechten vorweisen kann, muss es Emissionsrechte am Markt zukaufen. Die betroffenen Unternehmen sind dazu verpflichtet, bis zum 30. April des folgenden Jahres eine dem Treibhausgasausstoß im Vorjahr entsprechende Menge an Emissionsrechten zurückzugeben. Sofern ein Unternehmen zu diesem Zeitpunkt über zu wenig Emissionsrechte verfügt, um seine Emissionen abzudecken, werden Sanktionen fällig, in der ersten Handelsperiode 2005 bis 2007 40 Euro pro Tonne Kohlendioxidäquivalent. Die Verpflichtung zur Abgabe der fehlenden Emissionsrechte bleibt auch nach Zahlung dieses Betrags bestehen.

- (3) Gegenstand der vorliegenden *IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung* ist die Bilanzierung von Schadstoffemissionsrechten i.S.d. TEHG und von Verpflichtungen zur Abgabe solcher Emissionsrechte in einem handelsrechtlichen Abschluss.

2. Emissionsrechte als Vermögensgegenstand

- (4) Emissionsrechte sind nicht zuletzt aufgrund Ihrer Handelbarkeit selbstständig verwertbar und erfüllen daher die Voraussetzungen für das Vorliegen eines Vermögensgegenstands nach § 246 Abs. 1 HGB. Emissionsrechte gehören zu den immateriellen Vermögensgegenständen.

3. Zuordnung zum Umlaufvermögen und Bilanzierungspflicht

- (5) Benötigt das Unternehmen die Emissionsrechte voraussichtlich zur Erfüllung der gesetzlichen Anforderungen aufgrund des im Rahmen der Produktion anfallenden Schadstoffausstoßes, sind sie wie Verbrauchsgüter zu behandeln und dem Umlaufvermögen zuzuordnen. Werden Emissionsrechte zu Handelszwecken, d.h. mit dem Ziel der Ausnutzung von Marktpreisschwankungen, gehalten, liegt ebenfalls Umlaufvermögen vor.
- (6) Aufgrund der Zuordnung zum Umlaufvermögen sind sowohl entgeltlich als auch unentgeltlich erworbene Emissionsrechte zu bilanzieren. Für unentgeltlich erworbene Emissionsrechte gilt dies ab dem Zeitpunkt ihrer Ausgabe, d.h. mit Eintragung in das Emissionshandelsregister. Die Emissionsrechte werden somit in dem Kalenderjahr aktiviert, für das sie zur Abdeckung der Schadstoffemissionen ausgegeben wurden.

4. Ausweis in der Bilanz

- (7) Emissionsrechte, die für den Produktionsprozess des Unternehmens verwendet werden, sind unter den Vorräten auszuweisen. Im Falle wesentlicher Beträge ist hier ein gesonderter Ausweis nach § 265 Abs. 5 Satz 2 HGB sachgerecht.
- (8) Die übrigen Emissionsrechte sind unter den sonstigen Vermögensgegenständen auszuweisen.

5. Zugangsbewertung der Emissionsrechte

- (9) Bei der Zugangsbewertung der Emissionsrechte ist zwischen einem entgeltlichen Erwerb und einem unentgeltlichen Erwerb durch staatliche Zuteilung zu differenzieren.
- (10) Werden Emissionsrechte im Rahmen des Emissionsrechtehandels entgeltlich erworben, sind sie gemäß § 255 Abs. 1 HGB mit ihren Anschaffungskosten anzusetzen.
- (11) Nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung besteht bei unentgeltlich erworbenen Vermögensgegenständen des Umlaufvermögens das Wahlrecht, diese mit ihrem vorsichtig geschätzten Zeitwert oder lediglich mit dem Erinnerungswert anzusetzen. Für eine möglichst transparente Darstellung der Vermögens- und Finanzlage empfiehlt sich der Ansatz zum Zeitwert.
- (12) Die unentgeltliche Ausgabe von Emissionsrechten basiert auf der Zwecksetzung, dem Unternehmen die Möglichkeit einzuräumen, seine später entstehende Verpflichtung zur Abgabe von Emissionsrechten nach Maßgabe der verursachten Emissionen insoweit ohne wirtschaftliche Belastung zu erfüllen. Die Ausgabe der Emissionsrechte dient somit primär der Vermeidung künftiger Aufwendungen, so dass es sachgerecht ist, den dem Unternehmen gewährten Vorteil ausschließlich nach Maßgabe der Entstehung dieser Aufwendungen ergebniswirksam zu erfassen.
- (13) Eine sofortige Ertragsrealisierung in dem Zeitpunkt, in dem die Emissionsrechte unentgeltlich ausgegeben werden, ist somit nicht zulässig. In Höhe des aktivierten Zeitwerts der unentgeltlich erworbenen Emissionsrechte ist nach § 265 Abs. 5 Satz 2 HGB ein gesonderter Passivposten zwischen Eigenkapital und Rückstellungen zu bilden. Aus der Bezeichnung des Postens muss ersichtlich sein, dass dieser aufgrund der unentgeltlichen Ausgabe von Emissionsrechten gebildet wurde (z.B. „Sonderposten für unentgeltlich ausgegebene Schadstoffemissionsrechte“).

6. Gewinnrealisierung durch Veräußerung von Emissionsrechten

- (14) Veräußert das Unternehmen Emissionsrechte, die es bei ihrer Ausgabe mit dem Zeitwert angesetzt oder am Markt hinzuerworben hat, sind Gewinne und Verluste aus dem Veräußerungsgeschäft ergebniswirksam zu berücksichtigen. Dies gilt unabhängig davon, ob die hinzuerworbenen Emissionsrechte

voraussichtlich zur Deckung des erwarteten Verbrauchs benötigt werden oder ob sie zu Spekulationszwecken erworben worden sind. Der Veräußerungsgewinn gehört zu den sonstigen betrieblichen Erträgen.

- (15) Wurden unentgeltlich ausgegebene Emissionsrechte mit dem Erinnerungswert angesetzt, ist der Veräußerungserlös durch die Bildung eines Sonderpostens für unentgeltlich ausgegebene Schadstoffemissionsrechte bis zur Höhe des Zeitwerts der Emissionsrechte, der im Ausgabezeitpunkt vorgelegen hat, zu neutralisieren. Mithin kann nur ein diesen Betrag übersteigender Teil des Veräußerungserlöses ertragswirksam erfasst werden. Auf diese Weise wird eine vorzeitige Ertragsrealisierung in Bezug auf den im Zeitpunkt der Ausgabe der Emissionsrechte gewährten Vorteil verhindert. Dies entspricht dem Vorgehen bei der Zugangsbewertung unentgeltlich ausgegebener Emissionsrechte mit dem Zeitwert. Zur Auflösung des Sonderpostens vgl. Tz. (23) f.
- (16) Verträge über die Veräußerung von nicht aktivierbaren Ansprüchen auf Ausgabe von Emissionsrechten sind schwebende Geschäfte. Der erhaltene Kaufpreis ist daher zunächst als An- oder Vorauszahlung zu passivieren.

7. Bilanzierung der Verpflichtung zur Abgabe von Emissionsrechten

- (17) Gemäß § 6 Abs. 1 TEHG sind die betroffenen Unternehmen dazu verpflichtet, bis zum 30. April des jeweiligen Folgejahres eine Anzahl von Emissionsrechten abzugeben, die den verursachten Emissionen entspricht. Dieser Verpflichtung zur Abgabe von Emissionsrechten ist nach § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB durch die Dotierung einer Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten für die bis zum Abschlussstichtag verursachten Emissionen Rechnung zu tragen.
- (18) Bei der Rückstellungsbewertung nach § 253 Abs. 1 Satz 2 HGB sind die Grundsätze für die Bewertung von Sachleistungsverpflichtungen zu berücksichtigen. Dabei ist davon auszugehen, dass die Abgabepflicht zunächst durch Verwendung der unentgeltlich ausgegebenen Emissionsrechte erfüllt wird. Reichen diese nicht aus, sind ggf. weitere im Bestand befindliche hinzuerworbene Emissionsrechte zu verwenden. Der Wertansatz der Rückstellung ergibt sich daher aus dem Buchwert (ggf. Erinnerungswert) der dem Unternehmen für das Geschäftsjahr unentgeltlich zur Verfügung gestellten Emissionsrechte sowie dem Buchwert der weiteren, im Bestand befindlichen zugekauften Emissionsrechte. Werden zur Erfüllung der Verpflichtung weitere Emissionsrechte benötigt, ist insoweit deren Zeitwert am Abschlussstichtag bei der Rückstellungsbewertung zu berücksichtigen.
- (19) Die Missachtung der Abgabepflichten nach § 6 Abs. 1 TEHG führt gemäß § 18 Abs. 1 TEHG zu Sanktionen. Die Abgabepflichten bleiben gemäß § 18 Abs. 3 TEHG auch nach deren Zahlung bestehen. Die Zahlungsverpflichtung entsteht rechtlich erst zum 30. April des jeweiligen Folgejahres und ist auch vorher nicht wirtschaftlich verursacht worden, da bis zum Abgabetermin noch Emissionsrechte nachgekauft werden können, um die Sanktionen zu verhin-

dern. Sie stellt daher Aufwand der Folgeperiode dar. Eine Rückstellungsbildung zu einem früheren Zeitpunkt kommt somit nicht in Betracht.

8. Folgebewertung der Emissionsrechte und Veränderung eines passivierten Sonderpostens

- (20) Da Emissionsrechte zu den Vermögensgegenständen des Umlaufvermögens gehören, gilt das strenge Niederstwertprinzip (§ 253 Abs. 3 Satz 1 und 2 HGB). Ein passivierter Sonderposten ist nach Maßgabe der außerplanmäßigen Abschreibungen ertragswirksam aufzulösen. Der Auflösungsbetrag ist grundsätzlich unter den sonstigen betrieblichen Erträgen auszuweisen.
- (21) Dem Aufwand aus der Dotierung der Rückstellung für abzugebende Emissionsrechte (vgl. Tz. (18)) stehen Erträge aus der Auflösung des für diese Emissionsrechte gebildeten Sonderpostens gegenüber. Entspricht das Geschäftsjahr dem Kalenderjahr und werden sämtliche ausgegebenen Emissionsrechte zur Erfüllung der Abgabepflicht benötigt, so ist der gesamte Sonderposten ertragswirksam aufzulösen.
- (22) Im Falle eines vom Kalenderjahr abweichenden Geschäftsjahres oder bei der Aufstellung von Zwischenabschlüssen ist die Auflösung des Sonderpostens begrenzt auf den Teilbetrag, der auf die Emissionsrechte entfällt, die nach der Planung für das gesamte Kalenderjahr für die jeweilige Rechnungslegungsperiode abzugeben sind. Wurden bspw. für das Jahr 2005 120 Emissionsrechte zugeteilt, entfällt hiervon bei kontinuierlichen Emissionen auf das erste Quartal ein Viertel (30 Emissionsrechte). Im Falle einer nicht kontinuierlichen Produktion ist die Zuordnung der Emissionsrechte nicht zeitanteilig, sondern auf Basis der Produktionsplanung vorzunehmen.
- (23) Enthält der Sonderposten Beträge aus einer zusätzlichen Dotierung zur Neutralisierung von Gewinnen aus der Veräußerung unentgeltlich ausgegebener Emissionsrechte (Tz. (15)), sind diese Beträge entsprechend Tz. (21) f. periodengerecht als Ertrag zu vereinnahmen.
- (24) Werden für eine Berichtsperiode weniger Emissionsrechte verbraucht als anteilig ausgegeben worden sind, kann der frei gewordene Teil des Sonderpostens nur durch Veräußerung der Emissionsrechte realisiert werden.
- (25) In der Gewinn- und Verlustrechnung dürfen die Aufwendungen aufgrund von Abschreibungen der Emissionsrechte und Rückstellungsdotierungen mit den korrespondierenden Erträgen aus der Auflösung des Sonderpostens verrechnet werden.

9. Angabepflichten

- (26) Nach § 284 Abs. 2 Nr. 1 HGB sind im Anhang die Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden anzugeben, die auf Emissionsrechte und Rückstellungen für die Abgabe von Emissionsrechten angewandt wurden. Dabei ist insbesondere anzugeben, ob unentgeltlich erworbene Emissionsrechte zum Zeitwert

oder zum Erinnerungswert angesetzt werden. Im Fall eines Ansatzes zum Erinnerungswert ist zusätzlich der Zeitwert der Emissionsrechte anzugeben.