



AUSTRIAN FINANCIAL REPORTING AND AUDITING COMMITTEE

AFRAC-Stellungnahme 1
CO₂-Emissionszertifikate (UGB)

Stellungnahme

Bilanzierung von CO₂-Emissionszertifikaten gemäß UGB

Das Austrian Financial Reporting and Auditing Committee (AFRAC) ist der privatorganisierte und von zuständigen Behörden unterstützte österreichische Standardsetter auf dem Gebiet der Finanzberichterstattung und Abschlussprüfung. Die Mitglieder des Vereins "Österreichisches Rechnungslegungskomitee", dessen operatives Organ das AFRAC ist, setzen sich aus österreichischen Bundesministerien und offiziellen fachspezifischen Organisationen zusammen. Die Mitglieder des AFRAC sind Abschlussersteller, Wirtschaftsprüfer, Steuerberater, Wissenschaftler, Investoren, Analysten und Mitarbeiter von Aufsichtsbehörden.

Austrian Financial Reporting and Auditing Committee – AFRAC
c/o Kammer der Wirtschaftstreuhand
Schönbrunner Straße 222 - 228/1/6
1120 Wien
Österreich

Tel: +43 1 811 73 – 228

Fax: +43 1 811 73 – 100

Email: office@frac.at

Web: <http://www.frac.at>

Copyright © Austrian Financial Reporting and Auditing Committee

All rights reserved

Zitiervorschlag:

Kurzzitat: AFRAC 1 (Dezember 2015), Rz ...

Langzitat: AFRAC-Stellungnahme 1 CO2-Emissionszertifikate (UGB), (Dezember 2015), Rz ...

Historie der vorliegenden Stellungnahme

| | | |
|-----------------------------|---------------|--|
| erstmalige Veröffentlichung | Februar 2006 | |
| Überarbeitung | Dezember 2015 | Berücksichtigung des Emissionszertifikatgesetzes 2011 und der Änderungen des UGB aufgrund des Rechnungslegungsänderungsgesetzes 2014 |

Inhaltsverzeichnis

| | |
|---|----------|
| 1. Einleitung | 2 |
| 1.1. Gesetzliche Rahmenbedingungen | 2 |
| 1.2. Gegenstand der Empfehlung | 2 |
| 2. Bilanzierungszeitpunkt für Emissionszertifikate und eines Sonderpostens.... | 3 |
| 2.1. Unentgeltlich zugeteilte Emissionszertifikate..... | 3 |
| 2.2. Entgeltlich erworbene Emissionszertifikate | 3 |
| 2.3. Ansatz eines passivischen Sonderpostens | 3 |
| 3. Bewertung der Emissionszertifikate und des Sonderpostens beim erstmaligen Ansatz..... | 4 |
| 3.1. Unentgeltlich zugeteilte Emissionszertifikate..... | 4 |
| 3.2. Entgeltlich erworbene Emissionszertifikate | 4 |
| 4. Bewertung des Verbrauchs und des Verkaufs von Emissionszertifikaten..... | 4 |
| 5. Bewertung der Emissionszertifikate und des Sonderpostens zum Abschlussstichtag..... | 4 |
| 5.1. Bewertung der Emissionszertifikate | 4 |
| 5.2. Bewertung des Sonderpostens | 5 |
| 6. Ansatz und Bewertung eines Passivpostens für die Verpflichtung zur Abgabe von Emissionszertifikaten | 5 |
| 7. Ansatz und Bewertung eines Passivpostens für Sanktionszahlungen | 5 |
| 8. Ausweis und Anhangangaben..... | 6 |
| 8.1. Bilanz | 6 |
| 8.2. Gewinn- und Verlustrechnung..... | 6 |
| 8.3. Anhang..... | 6 |
| 9. Alternativ zulässige Methode bei erwarteter Unterdeckung..... | 7 |
| 10. Erstmalige Anwendung..... | 7 |

1. Einleitung

1.1. Gesetzliche Rahmenbedingungen

- (1) Rechtliche Grundlage für die Umsetzung des Kyoto-Protokolls in Europa ist die Richtlinie 2003/87/EG (seither mehrfach geändert) über ein System für den Handel mit Treibhausgasemissionszertifikaten in der Europäischen Gemeinschaft. Die Umsetzung auf nationaler Ebene erfolgte in Österreich durch das Bundesgesetz über ein System für den Handel mit Treibhausgasemissionszertifikaten (Emissionszertifikategesetz – EZG, welches durch das gleichnamige EZG 2011 abgelöst wurde). Ziel dieses Bundesgesetzes ist die Schaffung eines Systems für den Handel mit Treibhausgasemissionszertifikaten, um auf kosteneffiziente und wirtschaftlich effiziente Weise auf eine Verringerung von Treibhausgasemissionen hinzuwirken. Den betroffenen Inhabern von Produktionsanlagen und Luftfahrzeugbetreibern werden unentgeltlich und teilweise durch Versteigerung Emissionszertifikate zugeteilt. Die Zertifikate können allerdings jederzeit verkauft und gekauft werden. Bis 31. März des Folgejahres haben die Inhaber der Produktionsanlagen und die Luftfahrzeugbetreiber dem Bundesministerium für Land- und Forstwirtschaft, Umwelt und Wasserwirtschaft ihre Emissionsmeldung zu übermitteln und am 30. April dieses Jahres die Emissionszertifikate bei der Registerstelle abzugeben. Bei einer etwaigen Unterdeckung muss das Unternehmen die benötigten Zertifikate erwerben. Werden zu wenig Emissionszertifikate abgegeben, ist eine Sanktionszahlung von 100 € (indexiert) pro Tonne CO₂ zu entrichten. Diese Sanktionszahlung entbindet nicht von der Verpflichtung zur Abgabe der fehlenden Emissionszertifikate.

1.2. Gegenstand der Empfehlung

- (2) Gegenstand der Empfehlung ist die Behandlung von Emissionszertifikaten im Sinne des EZG 2011 oder eines dem österreichischen vergleichbaren Systems für den Handel mit Emissionszertifikaten in einem nach dem UGB aufgestellten Jahresabschluss.

- (3) Für die zu Handelszwecken gehaltenen Emissionszertifikate und damit zusammenhängende Transaktionen (z.B. Derivatengeschäfte) gelten die allgemeinen Bilanzierungsgrundsätze.

2. Bilanzierungszeitpunkt für Emissionszertifikate und eines Sonderpostens

2.1. Unentgeltlich zugeteilte Emissionszertifikate

- (4) Unentgeltlich zugeteilte Emissionszertifikate sind zum Zeitpunkt der erstmaligen Zuteilung, somit mit Eintragung auf das Konto bei der Registerstelle (Unionskonto) zu erfassen, weil zu diesem Zeitpunkt dem Unternehmen die Verfügungsmacht über die zugeteilten Zertifikate eingeräumt wird. Dem Konto bei der Registerstelle wird jeweils der Anteil für ein Kalenderjahr gutgeschrieben. Es werden somit Emissionszertifikate für jenes Kalenderjahr aktiviert, für das sie zur Deckung der Emissionen ausgegeben wurden.

2.2. Entgeltlich erworbene Emissionszertifikate

- (5) Entgeltlich erworbene Emissionszertifikate sind zum Erwerbszeitpunkt (Eintragung bei der Registerstelle) zu aktivieren.

2.3. Ansatz eines passivischen Sonderpostens

- (6) Für unentgeltlich zugeteilte Emissionszertifikate ist zeitgleich mit ihrer Aktivierung ein passivischer Sonderposten zu bilden.

3. Bewertung der Emissionszertifikate und des Sonderpostens beim erstmaligen Ansatz

3.1. Unentgeltlich zugeteilte Emissionszertifikate

- (7) Die unentgeltlich zugeteilten Emissionszertifikate sind mit dem Marktwert zum Verfügungszeitpunkt zu aktivieren. Der passivische Sonderposten ist in gleicher Höhe (Marktwert zum Verfügungszeitpunkt) anzusetzen. (Bevorzugte Methode)
- (8) Im Fall einer erwarteten Unterdeckung an unentgeltlich zugeteilten Emissionszertifikaten kann die alternativ zulässige Methode gemäß Punkt 9 angewendet werden.

3.2. Entgeltlich erworbene Emissionszertifikate

- (9) Entgeltlich erworbene Emissionszertifikate sind gemäß § 206 Abs. 1 UGB mit den Anschaffungskosten im Erwerbszeitpunkt anzusetzen.

4. Bewertung des Verbrauchs und des Verkaufs von Emissionszertifikaten

- (10) Für die Erfassung des Verbrauchs von Emissionszertifikaten und dessen Bewertung dürfen alle gemäß UGB zulässigen Verbrauchsfolgeverfahren angewendet werden. Verkaufserlöse von Emissionszertifikaten sind ergebniswirksam zu erfassen.

5. Bewertung der Emissionszertifikate und des Sonderpostens zum Abschlussstichtag

5.1. Bewertung der Emissionszertifikate

- (11) Für Emissionszertifikate als Vermögensgegenstände des Umlaufvermögens gilt das strenge Niederstwertprinzip.

5.2. Bewertung des Sonderpostens

- (12) Der Sonderposten für unentgeltlich zugeteilte Emissionszertifikate ist grundsätzlich gemäß dem tatsächlichen CO₂-Ausstoß aufzulösen. Bei einem vom Kalenderjahr abweichenden Geschäftsjahr und bei Zwischenabschlüssen kann der Sonderposten auch entsprechend dem geplanten CO₂-Ausstoß aufgelöst werden. Werden unentgeltlich zugeteilte Emissionszertifikate abgeschrieben oder verkauft, ist der Sonderposten ebenfalls entsprechend aufzulösen. Werden Zuschreibungen auf unentgeltlich zugeteilte Emissionszertifikate vorgenommen, ist der Sonderposten entsprechend zu erhöhen.

6. Ansatz und Bewertung eines Passivpostens für die Verpflichtung zur Abgabe von Emissionszertifikaten

- (13) Für die Verpflichtung zur Abgabe der Emissionszertifikate an die Registerstelle am 30. April des Folgejahres ist nach Maßgabe des tatsächlichen CO₂-Ausstoßes ein Passivposten in die Bilanz einzustellen. Sofern nicht alle Voraussetzungen für eine Verbindlichkeit vorliegen, ist eine Rückstellung anzusetzen.
- (14) Diese Verbindlichkeit bzw. Rückstellung ist zunächst mit dem Wert der aktivierten Emissionszertifikate gemäß dem gewählten Verbrauchsfolgeverfahren zu passivieren. Ein allfälliger Bedarf an über den Bestand am Abschlussstichtag hinausgehenden Emissionszertifikaten ist zum Marktpreis am Abschlussstichtag zu passivieren.
- (15) Im Hinblick auf die Zuteilung der Emissionszertifikate für jeweils ein Kalenderjahr ist das Prinzip der richtigen Periodenabgrenzung zu beachten.

7. Ansatz und Bewertung eines Passivpostens für Sanktionszahlungen

- (16) Für etwaige Sanktionszahlungen gemäß § 53 EZG 2011 ist zum Rückgabezeitpunkt eine Verbindlichkeit anzusetzen.

8. Ausweis und Anhangangaben

8.1. Bilanz

- (17) Emissionszertifikate sind im Umlaufvermögen unter „sonstige Forderungen und Vermögensgegenstände“ als sonstige Vermögensgegenstände auszuweisen.
- (18) Der Sonderposten für unentgeltlich zugeteilte Emissionszertifikate ist nach dem Posten Eigenkapital (§ 224 Abs. 3 A UGB) gesondert auszuweisen.
- (19) Die Verbindlichkeit bzw. Rückstellung für die Verpflichtung zur Abgabe der Emissionszertifikate an die Registerstelle ist unter den sonstigen Verbindlichkeiten bzw. sonstigen Rückstellungen auszuweisen.
- (20) Die Verbindlichkeit für Sanktionszahlungen gemäß § 53 EZG 2011 ist unter den sonstigen Verbindlichkeiten auszuweisen.

8.2. Gewinn- und Verlustrechnung

- (21) Der Aufwand aus dem Verbrauch und der Buchwertabgang beim Verkauf von Emissionszertifikaten sind als Materialaufwand auszuweisen.
- (22) Der Erlös aus dem Verkauf von Emissionszertifikaten ist als Umsatzerlös auszuweisen.
- (23) Der Ertrag aus der Auflösung des Sonderpostens ist als sonstiger betrieblicher Ertrag auszuweisen.
- (24) Sanktionszahlungen gemäß § 53 EZG 2011 sind als sonstiger betrieblicher Aufwand auszuweisen.

8.3. Anhang

- (25) Im Anhang sind die Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden anzugeben, die im Zusammenhang mit der Behandlung der Emissionszertifikate angewendet werden.

9. Alternativ zulässige Methode bei erwarteter Unterdeckung

(26) Wird wegen einer erwarteten Unterdeckung an unentgeltlich zugeteilten Emissionszertifikaten auf deren Aktivierung und die Bildung des passivischen Sonderpostens verzichtet, sind im Anhang alle Angaben zu machen, die einen der bevorzugten Methode gleichwertigen Informationsgehalt des Jahresabschlusses gewährleisten.

10. Erstmalige Anwendung

(27) Die vorliegende Fassung der Stellungnahme ersetzt jene vom Februar 2006. Sie ist auf Geschäftsjahre anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2015 beginnen.