

April 2016



AUSTRIAN FINANCIAL REPORTING AND AUDITING COMMITTEE

Entwurf für die
AFRAC-Stellungnahme 29
Energieeffizienzgesetz (IFRS)

Stellungnahme
**Auswirkungen des
Energieeffizienzgesetzes auf IFRS-Abschlüsse**

Bitte übermitteln Sie Stellungnahmen bis zum 20.05.2016.

Dieser **Entwurf** einer Stellungnahme wird vom Austrian Financial Reporting and Auditing Committee (AFRAC) ausschließlich zur Einholung von Kommentaren der Öffentlichkeit publiziert. Der Entwurf kann im Lichte der Kommentare abgeändert werden, bevor eine endgültige Stellungnahme des AFRAC publiziert wird. Kommentare der Öffentlichkeit sind bitte als **pdf-Datei** bis zum **20.05.2016** an **office@frac.at** zu mailen. Alle Kommentare werden auf der AFRAC Homepage publiziert, es sei denn, der Absender ersucht explizit um Vertraulichkeit des Kommentars.



AUSTRIAN FINANCIAL REPORTING AND AUDITING COMMITTEE

Das Austrian Financial Reporting and Auditing Committee (AFRAC, Beirat für Rechnungslegung und Abschlussprüfung) ist der privat organisierte und von den 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

1120 Wien, Schönbrunner Straße 222–228/1/6

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

Inhaltsverzeichnis

1. Hintergrund und Fragestellung	2
1.1. Verpflichtung zur Setzung von Energieeffizienzmaßnahmen	2
1.2. Arten der Erfüllung und Ausmaß der Verpflichtung zur Setzung von Energieeffizienzmaßnahmen	2
1.3. Von der Stellungnahme erfasste Fragestellungen	3
2. Zivilrechtliche Aspekte der Übertragung von Energieeffizienzmaßnahmen	4
3. Behandlung der Energieeffizienzmaßnahmenverpflichtung sowie der verkehrsfähigen anrechenbaren Energieeffizienzmaßnahmen bei Energielieferanten	4
3.1. Anzuwendende Regelungen der IFRS	4
3.2. Bilanzierungszeitpunkt und Bewertung	5
3.3. Erfassung der Kosten	6
3.4. Erfassung eines Überhangs von Maßnahmen über die Verpflichtung	6
4. Erfassung von verkehrsfähigen anrechenbaren Energieeffizienzmaßnahmen bei Unternehmen, die keine Energielieferanten iSd EEffG sind	7
5. Erstmalige Anwendung	8

1. Hintergrund und Fragestellung

1.1. Verpflichtung zur Setzung von Energieeffizienzmaßnahmen

- (1) Mit dem Bundes-Energieeffizienzgesetz (Bundesgesetz über die Steigerung der Energieeffizienz bei Unternehmen und dem Bund, EEffG, BGBl I Nr 72/2014) wurde die Energieeffizienz-Richtlinie 2012/27/EU der Europäischen Union in nationales Recht umgesetzt. Gem § 10 EEffG werden Energielieferanten iSd Gesetzes für die Jahre 2015 bis 2020 unter anderem zu Energieeffizienzmaßnahmen verpflichtet, deren Ausmaß nach den Energieabsätzen des jeweiligen Vorjahres bemessen wird und über die bis zum 14. Februar des Folgejahres an die Monitoringstelle zu berichten ist,.
- (2) Die Verpflichtung zur Setzung von Energieeffizienzmaßnahmen in einem konkreten Jahr setzt voraus, dass es sich um einen Energielieferanten iSd § 5 Abs. 1 Z 11 EEffG handelt. Wesentlichstes Tatbestandsmerkmal eines Energielieferanten ist die entgeltliche Abgabe von Energie an Endverbraucher in Österreich, unabhängig von der Art derselben (Haushalts- oder gewerbliche Kunden). Energielieferanten sind gem § 10 Abs. 7 EEffG jedoch nur in Kalenderjahren zu Maßnahmen verpflichtet, in deren jeweiligem vorhergehenden Jahr mindestens 25 GWh an Energie (oder eine vom Bundesminister für Wissenschaft, Forschung und Wirtschaft durch Verordnung festgesetzte abweichende Mindestenergiemenge) an österreichische Endverbraucher abgesetzt wurden. Für das Jahr 2015, in dem das EEffG erstmalig zur Anwendung kommt, ist bspw der vom betroffenen Unternehmen an österreichische Endverbraucher erbrachte Energieabsatz des Jahres 2014 als Bemessungsgrundlage für Energieeffizienzmaßnahmen ausschlaggebend.

1.2. Arten der Erfüllung und Ausmaß der Verpflichtung zur Setzung von Energieeffizienzmaßnahmen

- (3) Der Verpflichtung gem § 10 EEffG kann von den Energielieferanten durch die Durchführung von Energieeffizienzmaßnahmen im eigenen Unternehmen; durch den entgeltlichen oder unentgeltlichen Erwerb von Energieeffizienz-

maßnahmen von ihren Endkunden, anderen Endenergieverbrauchern oder sonstigen Dritten (zB Energiedienstleistern, die ihrerseits Energieeffizienzmaßnahmen erworben haben); durch die Ausschreibung der erforderlichen Maßnahmen gem § 20 EEffG oder durch die Leistung von Ausgleichszahlungen gem § 21 EEffG nachgekommen werden. Diese Maßnahmen stehen im EEffG als gleichwertige Alternativen nebeneinander; auch mit der Leistung einer Ausgleichszahlung gem § 21 EEffG können Energielieferanten also ihre Pflicht zur Setzung von Energieeffizienzmaßnahmen erfüllen.

- (4) Die anrechenbaren und nachgewiesenen Energieeffizienzmaßnahmen jener Energielieferanten, die nicht nach § 10 Abs. 7 EEffG von der Verpflichtung zur Durchführung von Energieeffizienzmaßnahmen ausgenommen sind, müssen gem § 10 Abs. 2 EEffG Maßnahmen im Ausmaß von 0,6% der im Vorjahr bei österreichischen Endverbrauchern erzielten Energieabsätze erreichen. Davon muss gem § 10 Abs. 1 EEffG zumindest eine Quote von 40% bei Haushalten im Sinne des im Wohnraum oder Mobilitätsbereich getätigten Energieeinsatzes oder im Bereich des öffentlichen Verkehrs wirksam werden.

1.3. Von der Stellungnahme erfasste Fragestellungen

- (5) Die vorliegende Stellungnahme befasst sich mit der Frage, wie die Verpflichtung zur Setzung von Energieeffizienzmaßnahmen sowie diese Maßnahmen in den IFRS-Abschlüssen von Energielieferanten zu behandeln sind, sowie mit den Auswirkungen des EEffG auf IFRS Abschlüsse von Unternehmen, die keine Energielieferanten iSd EEffG sind, wenn sie anrechenbare Energieeffizienzmaßnahmen durchgeführt haben, die gem IAS 38.12 identifizierbar sind. Allfällige Fragen, die sich aus dem möglichen Abschluss von Selbstverpflichtungsvereinbarungen nach § 11 EEffG ergeben, werden in der vorliegenden Stellungnahme nicht behandelt.

2. Zivilrechtliche Aspekte der Übertragung von Energieeffizienzmaßnahmen

- (6) Gem EEffG hat der Verfügungsberechtigte unter gewissen Voraussetzungen das Recht, die von ihm gesetzten Energieeffizienzmaßnahmen an Dritte zu übertragen. In der Anlage 1a zur Energieeffizienz-Richtlinienverordnung sind die vertraglichen Anforderungen festgelegt (die Übertragung erfolgt schriftlich durch zivilrechtliche Vereinbarung, aus der insbesondere Käufer, Verkäufer, Energieeffizienzmaßnahme, Menge in kWh, Preis und Datum der Übertragung hervorgehen; weiters sind der Übertragung die Energieeffizienzmaßnahmen-Dokumentationsunterlagen bzw das Dokumentationsblatt beizufügen).

3. Behandlung der Energieeffizienzmaßnahmenverpflichtung sowie der verkehrsfähigen anrechenbaren Energieeffizienzmaßnahmen bei Energielieferanten

3.1. Anzuwendende Regelungen der IFRS

- (7) Die Verpflichtung zur Setzung von Energieeffizienzmaßnahmen (in welcher Form auch immer) stellt für die betroffenen Unternehmen eine unentziehbare Verpflichtung mit Ressourcenabfluss dar, die hinsichtlich des Betrages, der aufgrund einer Mischung unterschiedlicher in Rz (3) genannter Maßnahmen vom Management geschätzt werden muss, unsicher ist, an der Eigenschaft als Energielieferant hängt und auf Basis der Energielieferungen des Vorjahres bemessen wird. Demnach stellt diese Verpflichtung grundsätzlich eine Rückstellung iSd IAS 37 dar, die von den Energielieferanten bilanziell zu erfassen ist.
- (8) Die aus der Erfüllung der Verpflichtung zur Setzung von Energieeffizienzmaßnahmen resultierenden Ressourcenabflüsse bei den Energielieferanten sind als Abgaben iSd IFRIC 21.4 zu klassifizieren. Dies gilt insbesondere auch für die in § 21 EEffG vorgesehenen Ausgleichszahlungen, weil sie nach dem Sinn

des Gesetzes nicht als Strafe oder Geldbuße für unterlassene Maßnahmen zu verstehen sind, sondern vielmehr eine gleichwertige Alternative zum Setzen eigener Maßnahmen, zum Erwerb von Maßnahmen von Dritten oder zur Ausschreibung von Maßnahmen gem § 20 EEffG darstellen. Dementsprechend wird auch im jeweils ersten Satz der §§ 20 und 21 des EEffG klargestellt, dass Energielieferanten sowohl mit der Ausschreibung von Effizienzmaßnahmen als auch mit der Leistung von Ausgleichsbeträgen ihre Verpflichtungen zur Setzung von Energieeffizienzmaßnahmen erfüllen können. Die Bilanzierung der Verpflichtung zur Setzung von Energieeffizienzmaßnahmen hat daher nach den Regelungen des IFRIC 21 zu erfolgen.

3.2. Bilanzierungszeitpunkt und Bewertung

- (9) Für Energielieferanten mit qualifizierenden Vorjahres-Energielieferungen (siehe oben Rz (2)) entsteht die Verpflichtung zur Setzung von Energieeffizienzmaßnahmen mit der ersten Lieferung von Energie an österreichische Energieendverbraucher im Jahr, dh im Regelfall am ersten Tag des jeweiligen Jahres, weil damit ihre Eigenschaft als Energielieferant iSd § 5 Abs. 1 Z 11 EEffG im jeweiligen Jahr begründet wird. Demnach ist die Verpflichtung bereits im ersten Zwischenabschluss des Kalenderjahres in voller Höhe bilanziell zu erfassen (siehe auch IFRIC 21.IE1, Example 2). Die Höhe der zu erfassenden Rückstellung ergibt sich dabei aus den voraussichtlichen Kosten der dem Umfang der im jeweiligen Vorjahr abgesetzten Energiemenge entsprechenden Maßnahmen. Da davon auszugehen ist, dass sich die Kosten danach unterscheiden, ob die Maßnahmen vom bilanzierenden Unternehmen selbst gesetzt, von eigenen Endkunden oder anderen Endenergieverbrauchern oder sonstigen Dritten erworben, im Rahmen von Ausschreibungen erfüllt oder durch Ausgleichzahlungen erbracht werden, erfordert die Bewertung eine Einschätzung des Managements in Abhängigkeit vom geplanten Maßnahmen-Mix.

3.3. Erfassung der Kosten

- (10) Die Kosten der Energieeffizienzmaßnahmen sind grundsätzlich als Aufwand zu erfassen, sofern sie nicht nach anderen Standards zu aktivieren sind (zB bauliche Maßnahmen, welche nach IAS 16 als Sachanlagevermögen zu Anschaffungs- bzw Herstellungskosten aktiviert werden).
- (11) Vom Energielieferanten selbst durchgeführte oder erworbene anrechenbare Maßnahmen sind soweit mit der passivierten Verpflichtung zu verrechnen und reduzieren diese, als sie unmittelbar der Erfüllung der Verpflichtung gewidmet sind. Dies stellt keinen Verstoß gegen das Saldierungsverbot des IAS 1.32 dar, sondern spiegelt vielmehr den wirtschaftlichen Gehalt der Transaktion wider (IAS 1.33). Bei der Berücksichtigung erworbener Maßnahmen ist darauf zu achten, dass bei in einem Kalenderjahr gesetzten Maßnahmen gem § 27 Abs. 4 Z 2 EEffG bis zum 14. Februar des Folgejahres eine maximal dreimalige Weiterübertragung zulässig ist und darüber hinausgehend keine Anrechenbarkeit besteht.

3.4. Erfassung eines Überhangs von Maßnahmen über die Verpflichtung

- (12) Bei Vorliegen
- eines Überhangs von anrechenbaren Maßnahmen über die passivierte Verpflichtung oder
 - anrechenbarer Maßnahmen, die nicht der Erfüllung der Verpflichtung gewidmet wurden,

ist – ihre Verkehrsfähigkeit und ihre Identifizierbarkeit gem IAS 38.12 vorausgesetzt – nach Herkunft/Zuordnung zu unterscheiden:

- a) Erworbene anrechenbare Maßnahmen sind mit den direkt bestimmbareren Anschaffungskosten als immaterielle Vermögenswerte zu aktivieren. Dabei kommt abhängig von der Verwertungsabsicht ein Ausweis in den kurzfristigen Posten „Vorräte“ oder „sonstige Vermögensgegenstände“, aber auch im langfristigen Posten „immaterielle Vermögens-

werte“ (Vortragsfähigkeit) in Betracht. Zur Weiterübertragung erworbener Maßnahmen siehe Rz (11) letzter Satz.

- b) Bei selbst durchgeführten Energieeffizienzmaßnahmen aufgrund aktivierungspflichtiger Sachverhalte (zB Anlageninvestitionen) eine Aktivierung als immaterieller Vermögenswert in der Regel mangels verlässlicher Bestimmbarkeit der (anteiligen) Anschaffungs- oder Herstellkosten nicht möglich.
 - c) Bei selbst durchgeführten Energieeffizienzmaßnahmen aufgrund aufwandsmäßig erfasster Sachverhalte (zB Energieberatung, Verschonen von LED-Lampen) kann eine Aktivierung analog zu a)) nur in jenem Umfang erfolgen, in dem direkt zurechenbare Kosten vorliegen.
- (13) Für die Folgebewertung der als immaterielle Vermögenswerte aktivierten Maßnahmen sind grundsätzlich die Bestimmungen des IAS 38 bzw allenfalls IAS 2 zu beachten. Dabei ist zu berücksichtigen, dass sich der wirtschaftliche Nutzen der anrechenbaren Maßnahmen in der Regel nicht verbraucht, während sie gehalten werden. Vielmehr wird der wirtschaftliche Nutzen durch Erfüllung der Verpflichtung zu Energieeffizienzmaßnahmen oder durch Veräußerung dieser Maßnahmen an Dritte realisiert. Liegen Indikatoren für eine Wertminderung vor, ist zwingend ein Werthaltigkeitstest nach den Regelungen des IAS 36 durchzuführen. Allenfalls erfolgt eine Bewertung nach IAS 2.

4. Erfassung von verkehrsfähigen anrechenbaren Energieeffizienzmaßnahmen bei Unternehmen, die keine Energielieferanten iSd EEffG sind

- (14) Analog zur Behandlung bei den Energielieferanten sind verkehrsfähige anrechenbare Energieeffizienzmaßnahmen auch von Unternehmen, die nicht zum Setzen solcher Maßnahmen verpflichtet sind, bei Erfüllung der Aktivierungsvoraussetzungen als immaterielle Vermögenswerte zu erfassen. Dabei ist zu beachten, dass für die Verkehrsfähigkeit spezielle Anforderungen zu erfüllen

sind, die unter anderem in § 27 Abs. 3 EEffG angeführt sind. Demnach sind für eine Aktivierung als immaterielle Vermögenswerte jedenfalls die dort angeführten Dokumentationserfordernisse zu erfüllen und damit auch die „Zweckwidmung“ des Managements zur Verwertung im Rahmen des EEffG zu dokumentieren. Bei der Berücksichtigung von Maßnahmen ist darauf zu achten, dass bei in einem Kalenderjahr gesetzten Maßnahmen gem § 27 Abs. 4 Z 2 EEffG nach dem 14. Februar des Folgejahres nur mehr eine (Erst-) Übertragung an verpflichtete Energielieferanten zulässig ist und darüber hinausgehend keine Anrechenbarkeit/Veräußerbarkeit besteht.

5. Erstmalige Anwendung

- (15) Diese Stellungnahme ist auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Jänner 2016 beginnen. Eine frühere Anwendung wird empfohlen.