

12.6. Bilanzierung von Ökosteuern und Ökomaßnahmen

Der vorliegende Artikel befasst sich mit den aktuellen Entwicklungen im Bereich der Bilanzierung diverser Ökosteuern und Ökomaßnahmen auf belgischer und auf europäischer Ebene. Wir möchten zwei Stellungnahmen erörtern, die von der Commission des Normes Comptables (CNC) abgegeben bzw. überarbeitet wurden: die Stellungnahme 179/1 zur Bilanzierung von Treibhausgas-Emissionsrechten sowie die Stellungnahme 2009/14 zur Bilanzierung von Ökostrom- und KWK-Zertifikaten.

CNC-STELLUNGNAHME 179/1

In dieser Stellungnahme, die im November 2008 überarbeitet wurde, wird festgelegt, wie die im Rahmen des Kyoto-Protokolls definierten CO₂Emissionsrechte zu bilanzieren sind. Sie befasst sich mit den Emissionsrechten, die den Unternehmen im Rahmen ihrer Industrietätigkeit zugewiesen oder von diesen erworben wurden (nicht mit dem Emissionshandel).

Die CNC schlägt in ihrer Stellungnahme zwei Bilanzierungsmethoden vor, denen das belgische Bilanzrecht zugrunde liegt.

Bei der ersten, auch als "Bruttomethode" bezeichneten Möglichkeit werden die erworbenen oder zugeteilten Rechte zum Kaufpreis oder zum beizulegenden Zeitwert auf einem speziellen Konto für immaterielle Vermögenswerte (#2140) verbucht. Eine etwaige Differenz zwischen dem beizulegenden Zeitwert und dem Kaufpreis (insbesondere, wenn die Rechte kostenlos vom Staat zugeteilt wurden) wird in der Gewinn und Verlustrechnung des Geschäftsjahres unter den sonstigen betrieblichen Erträgen verbucht. In diesem Fall muss der Ertrag ggf. über einen Rechnungsabgrenzungsposten abgegrenzt werden, damit er den verursachten Emissionen entspricht.

Beim Abschluss wird eine Rückstellung zu Lasten der Gewinn und Verlustrechnung gebildet, mit der die Verpflichtung des Unternehmens zur Abführung einer bestimmten Anzahl von Rechten Berücksichtigung findet. Diese Rückstellung entspricht der Anzahl der Rechte, die abgeführt werden müssen, wobei bei erworbenen oder zugeteilten Rechten der Eingangswert und bei dem Teil, der über die gehaltenen Rechte hinausgeht, der beizulegende Zeitwert dieser Rechte am Bilanzstichtag veranschlagt wird.

Geldstrafen, die das Unternehmen ggf. zahlen muss, wenn die Rechte nicht abgeführt werden, werden direkt in dem Geschäftsjahr verbucht, in dem die Rechte hätten abgeführt werden müssen, es sei denn, der Verwaltungsrat ist bei Abschluss des Geschäftsjahres der Ansicht, dass das Unternehmen nicht in der Lage ist, die den tatsächlichen Emissionen entsprechenden Rechte abzuführen. In diesem Fall kann die Geldstrafe über die Bildung einer Rückstellung vorweggenommen werden.

Bei der zweiten Methode, der so genannten "Nettomethode", wirkt sich der Mechanismus der Emissionsrechte nicht auf das Gesellschaftsvermögen aus, Käufe und Verkäufe von Rechten werden in der Gewinn und Verlustrechnung als Aufwendungen und Erträge verbucht.

Die Rückstellung in Höhe der Differenz zwischen den zugeteilten Rechten und den abzuführenden Rechten wird zum beizulegenden Zeitwert der Rechte am Stichtag bewertet, sofern dieser verlässlich festgestellt werden kann. Andernfalls wird im Anhang des Jahresabschlusses ein entsprechender Vermerk eingefügt.

Geldstrafen werden auf dieselbe Weise wie bei der Bruttomethode behandelt.

Unabhängig davon, welche Vorgehensweise gewählt wird, muss diese vom Verwaltungsrat beschlossen und in den Bewertungsregeln angegeben werden. Außerdem muss sich im Anhang des Jahresabschlusses ein Hinweis zur Bilanzierung der Rechte befinden.

Was die internationalen Normen betrifft, so wurde die 2004 veröffentlichte und auf europäischer Ebene kritisierte Norm IFRIC 3 "Emission Rights" im Juni 2005 von ASB zurückgezogen, so dass diese Frage derzeit nicht mehr in den IAS/IFRS-Normen behandelt wird.

CNC-STELLUNGNAHME 2009/14

Das Prinzip der Ökozertifikate hat viele Ähnlichkeiten mit den Treibhausgas-Emissionsrechten (vgl. Stellungnahme 179/1), vor allem die Tatsache, dass sowohl Zertifikate als auch Rechte gehandelt werden können. Einen bedeutenden Unterschied zwischen den bei den Systemen gibt es jedoch: Anders als bei Emissionsrechten müssen die Begünstigten von Zertifikaten (die Ökostromerzeuger) diese nicht abführen, um ihren Verpflichtungen nachzukommen, es sei denn, sie sind gleichzeitig auch Versorgungsunternehmen. Zertifikate müssen nämlich von den Versorgungsunternehmen abgeführt werden. Aus diesem Grund erfolgt die Bilanzierung von Zertifikaten bei Stromerzeugern und bei Versorgungsunternehmen unterschiedlich.

BILANZIERUNG BEI STROMERZEUGERN:

Die Vergabe von Ökozertifikaten durch die Regierungen, deren Bedingungen in den 3 Regionen unterschiedlich sind, kann wie eine Intervention in der bedeutenden Investition betrachtet werden, die der Stromerzeuger tätigt, um Strom aus erneuerbaren Energiequellen zu produzieren. Sie stellen in dieser Hinsicht eine Art Zahlungsmittel dar und können wie Emissionsrechte als immaterielle dingliche Rechte an beweglichem Eigentum betrachtet werden. Die CNC schlägt deshalb vor, Ökostromzertifikate als immaterielle Vermögenswerte zu bilanzieren (z. B. auf Konto 2140).

Sie werden direkt bei der Vergabe durch die regionale Regulierungsbehörde (VREG, CWaPE oder BRUGEL, je nach Region) zu ihrem Kaufwert bilanziert, als welcher der Betrag der Mindestbeihilfe gilt, die der Netzbetreiber im Rahmen seiner gesetzlichen Rückgabepflicht zahlen müsste, als Gegenbuchung zu einem Ertragskonto (#743-749). Diese sofortige erfolgswirksame Verbuchung ermöglicht so die Berücksichtigung des Ertrags während des Zeitraums, in dem die Produktionskosten anfallen.

Da der Netzbetreiber gehalten ist, die Zertifikate während der fünf jährigen Geltungsdauer zum gesetzlich garantierten Mindestpreis zu kaufen, kann auf diese Zertifikate keinerlei Abschreibung vorgenommen werden. Fällt der garantierte Mindestpreis, wird der Wert jedoch reduziert.

Daraus ergeben sich folgende Buchungsvorgänge in den unterschiedlichen Lebensphasen eines Zertifikats beim Stromerzeuger:

- 1) Vergabe des Zertifikats:
Konto 2140 @ Konto 743
- 2) Vergabe des Zertifikats zum Bilanzstichtag:
Konto 404 @ Konto 743
- 3) Verkauf des Zertifikats an den Netzbetreiber:
Konto 55 @ Konto 2140 + 451
- 4) Verkauf des Zertifikats auf dem Markt zu einem höheren Preis als dem garantierten Mindestpreis, also Erzielung eines Veräußerungsgewinns auf Vermögenswerte:
Konto 55 @ Konto 2140 + 741 + 451

BILANZIERUNG BEI VERSORGUNGSUNTERNEHMEN:

Die Energieversorgungsunternehmen sind gehalten, der regionalen Regulierungsbehörde jedes Jahr eine bestimmte Anzahl von Zertifikaten vorzulegen, die ihrem Marktanteil im vorangegangenen Jahr entspricht. Um dieser Verpflichtung nachzukommen, müssen die Versorgungsunternehmen Zertifikate kaufen. Die CNC vertritt die Auffassung, dass die in der Stellungnahme 179/1 beschriebene Nettomethode (siehe oben), bei der diese Einkäufe direkt im laufenden Geschäftsjahr bilanziert werden (§643-648), auch in diesem Fall anzuwenden ist. Zum Bilanzstichtag wird eine Rückstellung gebildet, die die Differenz zwischen der Anzahl der Zertifikate, die sich im Besitz des Energieversorgungsunternehmens befinden, und der Anzahl der Zertifikate, die dieses im folgenden Jahr vorlegen muss, abdeckt. Diese Rückstellung wird in Höhe des beizulegenden Zeitwerts der Zertifikate zum Stichtag gebildet, ein entsprechender Vermerk wird im Anhang des Jahresabschlusses vorgenommen.

Besitzt das Energieversorgungsunternehmen zum Bilanzstichtag andererseits mehr Zertifikate, als es vorlegen muss, werden die entsprechenden betrieblichen Aufwendungen auf einem Rechnungsabgrenzungsposten auf der Aktivseite gegengebucht, damit die Kosten dieser Zertifikate auf den nächsten Berichtszeitraum übertragen werden. Die Bilanzierung eines etwaigen Bußgelds wird erst nach Ablauf der Frist für die Vorlage der Zertifikate vorgenommen. Die Vorlage der Zertifikate bei der regionalen Regulierungsbehörde muss schließlich nicht bilanziert werden. Zusammenfassend sind in den diversen Lebensphasen eines Zertifikats folgende Buchungsvorgänge in der Bilanz des Stromerzeugers vorzunehmen:

- 1) Zertifikatkauf:
Konto 643 + 411 @ Konto 55
- 2) Bildung der Rückstellung zum Bilanzstichtag:
Konto 6370 @ Konto 163
- 3) Auflösung der Rückstellung beim Kauf fehlender Zertifikate:
Konto 163 @ Konto 6371
- 4) Sind mehr Zertifikate vorhanden, als vorgelegt werden müssen:
Konto 490 @ Konto 643

Schließlich bleibt noch festzuhalten, dass die Bilanzierung von KWK-Zertifikaten und Garantiebezeichnungen mit der Bilanzierung von Ökostromzertifikaten identisch ist.

Alain SCHELLEKENS, Philippe BLANCHE (BDO Auditors) BDO-Rundschreiben Nr. 3