



POSTANSCHRIFT Bundesministerium der Finanzen, 11016 Berlin

Oberste Finanzbehörden
der Länder

HAUSANSCHRIFT Wilhelmstraße 97, 10117 Berlin

DATUM 6. Dezember 2005

BETREFF **Ertragsteuerliche Behandlung von Emissionsberechtigungen nach dem Gesetz über den Handel mit Berechtigungen zur Emission von Treibhausgasen (Treibhausgas-Emissionshandelsgesetz - TEHG) vom 8. Juli 2004 (BGBl. I S. 1578)**

GZ **IV B 2 - S 2134a - 42/05** (bei Antwort bitte angeben)

- 1 Durch das Gesetz über den Handel mit Berechtigungen zur Emission von Treibhausgasen (Treibhausgas-Emissionshandelsgesetz - TEHG) vom 8. Juli 2004 (BGBl. I S. 1578) wurden die rechtlichen und institutionellen Voraussetzungen für ein gemeinschaftsweites Emissionshandelssystem in Deutschland geschaffen. Das TEHG schreibt vor, dass die Betreiber der durch das Gesetz erfassten Anlagen für deren Emissionen Berechtigungen nachweisen müssen. Diese werden ihnen nach Maßgabe des Gesetzes über den nationalen Zuteilungsplan für Treibhausgas-Emissionsberechtigungen in der Zuteilungsperiode 2005 bis 2007 (Zuteilungsgesetz 2007 - ZuG 2007) vom 26. August 2004 (BGBl. I S. 2211) in einer gewissen Höhe zuteilt und sind handelbar. Nach Ablauf eines Emissionszeitraums (Kalenderjahr) müssen die Berechtigungen für die erfolgten CO₂-Emissionen abgegeben werden. Reichen die ausgegebenen Emissionsberechtigungen nicht aus, müssen fehlende Berechtigungen zugekauft werden. Bei Nichtabgabe drohen Sanktionen.

Für die Zuteilung werden Gebühren nach der Kostenverordnung zum Treibhaus-Emissionshandelsgesetz und zum Zuteilungsgesetz 2007 (Emissionshandelskostenverordnung 2007 - EHKostV 2007) vom 31. August 2004 (BGBl. I S. 2273) erhoben.

1. Emissionshandelssystem nach dem TEHG

1.1. Emissionsberechtigung

- 2 Eine Emissionsberechtigung im Sinne des TEHG ist die Befugnis zur Emission von einer Tonne Kohlendioxidäquivalent in einem bestimmten Zeitraum (§ 3 Abs. 4 TEHG). Berechtigungen nach dem TEHG gelten nicht als Finanzinstrumente im Sinne des § 1 Abs. 11 des Kreditwesengesetzes (§ 15 Satz 1 TEHG).

1.2. Zuteilung

- 3 Berechtigungen nach dem TEHG werden für eine Zuteilungsperiode in jeweils gleich großen Teilmengen für das Jahr, für das Berechtigungen abzugeben sind, an die Verantwortlichen als Betreiber der Anlagen ausgegeben (§ 9 Abs. 2 Satz 3 TEHG, § 19 Abs. 1 ZuG 2007) und auf einem Konto im Emissionshandelsregister erfasst (§ 14 TEHG). Die Zuteilung erfolgt kostenlos (§ 18 ZuG 2007). Die erste Zuteilungsperiode umfasst die Kalenderjahre 2005 bis 2007 und die zweite Zuteilungsperiode die Kalenderjahre 2008 bis 2012. Künftige Zuteilungsperioden umfassen jeweils fünf Kalenderjahre (§ 6 Abs. 4 Satz 2 TEHG). Nicht in Anspruch genommene Berechtigungen des Zuteilungszeitraums 2005 bis 2007 erlöschen mit Ablauf des 30. April 2008 (§ 20 ZuG 2007). Berechtigungen des Zuteilungszeitraums 2008 bis 2012 und nachfolgender Zuteilungszeiträume können in die folgenden Zuteilungsperioden überführt werden (§ 6 Abs. 4 Satz 3 TEHG).
- 4 § 10 ZuG (Zuteilung für Neuanlagen als Ersatzanlagen) eröffnet Betreibern von Neuanlagen in Deutschland, durch die eine Altanlage ersetzt wird, die Möglichkeit einer Zuteilung von Berechtigungen für Betriebsjahre, wie sie sie nach den Regelungen für die ersetzte Altanlage beanspruchen konnten. Die Regelung setzt insofern einen Innovationsanreiz, da sie für einen beschränkten Zeitraum eine Ausstattung einer emissionsärmeren Neuanlage in einem Umfang wie für eine emissionsintensivere Altanlage vorsieht.

1.3. Handel

- 5 Die Emissionsberechtigungen sind übertragbar (§ 6 Abs. 3 Satz 1 TEHG). Die Übertragung von Berechtigungen nach dem TEHG erfolgt durch Einigung und Eintragung auf dem Konto des Erwerbers im Emissionshandelsregister (§ 16 Abs. 1 Satz 1 TEHG).

1.4. Abgabepflicht

- 6 Der Verantwortliche hat bis zum 30. April eines Jahres, erstmals im Jahr 2006, eine Anzahl von Berechtigungen nach dem TEHG abzugeben, die den durch seine Tätigkeit im vorangegangenen Kalenderjahr verursachten Emissionen entspricht (§ 6 Abs. 1 TEHG). Die abgege-

benen Berechtigungen werden im Emissionshandelsregister gelöscht. Kommt der Verantwortliche dieser Verpflichtung nicht ausreichend nach, setzt das Umweltbundesamt (Deutsche Emissionshandelsstelle) für jede emittierte Tonne Kohlendioxidäquivalent, für die der Verantwortliche keine Berechtigung abgegeben hat, eine Zahlungspflicht von 40,00 € im Zuteilungszeitraum 2005 bis 2007, danach von 100,00 € fest (§ 18 Abs. 1 TEHG). Die Abgabepflichtung nach § 6 Abs. 1 TEHG bleibt davon unberührt (§ 18 Abs. 3 TEHG).

2. Steuerbilanzielle Behandlung der Emissionsberechtigungen

2.1. Zuteilung

- 7 Die auf Antrag erfolgte Zuteilung von Emissionsberechtigungen durch Bescheid der Deutschen Emissionshandelsstelle führt nicht zur Aktivierung eines Anspruches.

2.2. Bilanzielle Einordnung der Emissionsberechtigungen

- 8 Emissionsberechtigungen sind immaterielle Wirtschaftsgüter und dem Umlaufvermögen zuzuordnen.

2.3. Unentgeltliche Ausgabe von Emissionsberechtigungen

- 9 Kostenlos ausgegebene Emissionsberechtigungen sind im Zeitpunkt ihrer Ausgabe mit 0 € zu bewerten. Der Wert von 0 € gilt als Anschaffungskosten. Erfolgt in der Handelsbilanz ein Ausweis der unentgeltlich ausgegebenen Emissionsberechtigungen zum Zeitwert bei gleichzeitiger Passivierung eines Sonderpostens (z.B. Sonderposten für unentgeltlich ausgegebene Schadstoffemissionsrechte), sind diese Positionen in der Steuerbilanz zu saldieren. Ein Gewinn entsteht daher daraus nicht.
- 10 Aufwendungen, die im Zusammenhang mit dem kostenlosen Erwerb getätigt werden und im Falle einer entgeltlichen Ausgabe Anschaffungsnebenkosten im Sinne von § 255 Abs. 1 Satz 2 HGB wären, wie beispielsweise Aufwendungen für die Beantragung der Zuteilung von Emissionsberechtigungen, sind sofort abzugsfähige Aufwendungen. Die Aufwendungen für die Gebühren für die Zuteilung nach EHKostV 2007 sind dabei dem Wirtschaftsjahr zuzuordnen, in dem der Zuteilungsbescheid ergeht.
- 11 § 6 Abs. 4 EStG ist auf die unentgeltliche Ausgabe der Emissionsberechtigungen nicht anwendbar, da es sich bei der Ausgabe der Emissionsberechtigungen um einen öffentlich-rechtlichen Akt handelt und damit keine Übertragung aus einem anderen Betriebsvermögen heraus stattfindet.

2.4. Entgeltlicher Erwerb von Emissionsberechtigungen und Bewertung unentgeltlich und entgeltlich erworbener Emissionsberechtigungen am Bilanzstichtag

- 12 Werden Emissionsberechtigungen entgeltlich erworben, sind sie nach § 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG mit ihren Anschaffungskosten zu bewerten. Ist der Teilwert auf Grund einer voraussichtlich dauernden Wertminderung niedriger, kann dieser angesetzt werden. Die Grundsätze des BMF-Schreibens vom 25. Februar 2000 (BStBl I S. 372) zur Neuregelung der Teilwertabschreibung gemäß § 6 Abs. 1 Nrn. 1 und 2 EStG durch das Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 (voraussichtlich dauernde Wertminderung, Wertaufholungsgebot und steuerliche Rücklage nach § 52 Abs. 16 EStG) sind zu beachten.
- 13 § 6 Abs. 1 Nr. 2a EStG kann nicht angewendet werden. Eine Durchschnittsbewertung nach § 256 Satz 2 i.V.m. § 240 Abs. 4 HGB und § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG ist dagegen zulässig.

2.5. Handel mit Emissionsberechtigungen

- 14 Der Handel mit Emissionsberechtigungen richtet sich nach den allgemeinen ertragsteuerlichen Grundsätzen über den Kauf und Verkauf von Wirtschaftsgütern. Daher wird beim Verkauf unentgeltlich erworbener Emissionsberechtigungen ein Gewinn in Höhe des vollen Veräußerungserlöses realisiert.

3. Steuerbilanzielle Behandlung der Abgabepflicht von Emissionsberechtigungen der Verantwortlichen am Bilanzstichtag

3.1. Emissionsberechtigungen sind vorhanden

- 15 Für die Abgabepflicht für die im Kalenderjahr erfolgten Emissionen ist am Bilanzstichtag eine Verbindlichkeit auszuweisen, soweit Emissionsberechtigungen vorhanden sind, denn nur insoweit ist die Verpflichtung dem Grunde und der Höhe nach gewiss. Sie ist nach § 6 Abs. 1 Nr. 3 i.V.m. Nr. 2 EStG in Höhe des Erfüllungsbetrages zu bewerten. Sie umfasst danach die Beträge, mit denen die aktivierten Emissionsberechtigungen am Bilanzstichtag bewertet sind, soweit diese abgegeben werden müssen. Die Passivierung der Verbindlichkeit mindert den Gewinn, soweit entgeltlich erworbene Emissionsberechtigungen zur Erfüllung der Abgabeverpflichtung verwendet werden.
- 16 Stehen am Bilanzstichtag sowohl unentgeltlich als auch entgeltlich erworbene Emissionsberechtigungen zur Erfüllung der Abgabeverpflichtung zur Verfügung, ist davon auszugehen, dass zur Erfüllung der Abgabeverpflichtung zuerst die unentgeltlich erworbenen Emissionsberechtigungen eingesetzt werden.

- 17 Soweit am Bilanzstichtag auf dem Konto des Verantwortlichen im Emissionshandelsregister weniger Berechtigungen vorhanden sind als zur Erfüllung der Abgabeverpflichtung für die tatsächlichen Emissionen des abgelaufenen Kalenderjahres erforderlich, ist nach § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB i.V.m. § 5 Abs. 1 EStG eine Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten zu bilden. § 5 Abs. 4b EStG kommt nicht zur Anwendung. Die Verpflichtung zur Abgabe der Emissionsberechtigungen ist im abgelaufenen Wirtschaftsjahr wirtschaftlich verursacht, weil sie an die bereits erfolgten CO₂-Emissionen anknüpft und diese abgilt. Die Abgabeverpflichtung ist auch rechtlich verursacht, weil sie unmittelbar aus jeder ausgestoßenen Tonne CO₂ entsteht. Des Weiteren muss der Verantwortliche ernsthaft mit einer sanktionsbewehrten Inanspruchnahme rechnen.

3.3. Beispiele

- 18 Ein Anlagenbetreiber (Wirtschaftsjahr = Kalenderjahr) hat für das Kalenderjahr 2005 insgesamt 9.709 Emissionsberechtigungen kostenlos erhalten. Seine historischen, aktuellen und zukünftigen CO₂-Emissionen sollen jährlich 10.000 Tonnen betragen. Der Wert von Emissionsberechtigungen am 31.12.2005 soll 10 € betragen.

Alternative 1:

Am 31.12.2005 sind die 9.709 Emissionsberechtigungen noch vorhanden.

An Bilanzstichtag 31.12.2005 ist eine Rückstellung in Höhe von 2.910 € gewinnmindernd zu passivieren (10.000 abzugebende - 9.709 vorhandene = 291 nicht vorhandene Emissionsberechtigungen; 291 Emissionsberechtigungen x 10 € zur Bewertung vgl. Rdnr. 22). Soweit sich die Rückgabeverpflichtung auf die vorhandenen, unentgeltlich erworbenen 9.709 Berechtigungen bezieht, ergibt sich nach Rdnr. 15 i.V.m. Rdnr. 9 eine Verbindlichkeit von 0 €

Alternative 2:

In 2005 wurden zunächst 1.000 Emissionsberechtigungen verkauft und anschließend 500 Emissionsberechtigungen zu je 8 € zugekauft.

Am 31.12.2005 ist eine Verbindlichkeit in Höhe von 4.000 € (500 vorhandene und entgeltlich erworbene Emissionsberechtigungen x 8 €) und eine Rückstellung in Höhe von 7.910 € gewinnmindernd zu passivieren (Kontostand Emissionsberechtigungen am 31.12.2005: $9.709 - 1.000 + 500 = 9.209$ Stück; folglich müssen 791 Emissionsberechtigungen x 10 € nachgekauft werden; zur Bewertung vgl. Rdnr. 22).

Alternative 3:

In 2005 wurden zunächst 1.000 Emissionsberechtigungen verkauft und anschließend 1.500 zu je 8 € zugekauft.

Am 31.12.2005 besteht eine Verbindlichkeit in Höhe von 10.328 € die sich wie folgt ermittelt:

Der Kontostand an Emissionsberechtigungen beträgt am 31.12.2005: $9.709 - 1.000 + 1.500 = 10.209$ Stück. Folglich sind 209 Emissionsberechtigungen über Bedarf vorhanden. Ausgehend von der Annahme, dass zuerst die unentgeltlich erhaltenen Emissionsberechtigungen zur Erfüllung der Abgabeverpflichtung eingesetzt/ gelöscht werden, werden 1.291 entgeltlich erworbene Emissionsberechtigungen zur Erfüllung der Abgabeverpflichtung eingesetzt (10.000 Emissionsberechtigungen sind abzugeben, davon sind 8.709 unentgeltlich und 1.291 entgeltlich erworben). Folglich sind $1.291 \text{ Stück} \times 8 \text{ €} = 10.328 \text{ €}$ gewinnmindernd zu passivieren.

3.4. Vom Kalenderjahr abweichendes Wirtschaftsjahr

- 19 Bei einem vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahr ist zur Bildung von Verbindlichkeiten oder Rückstellungen nach den Rdnrn. 15 bis 18 zu unterscheiden, ob es sich um die noch steigende Abgabeverpflichtung für das laufende oder die bereits abgeschlossene Abgabeverpflichtung für das vorangegangene Kalenderjahr handelt.
- 20 Beispiel:
Eine Anlage stößt gleich bleibend monatlich 100 Tonnen CO₂ aus. Der Steuerpflichtige hat ein abweichendes Wirtschaftsjahr vom 1. April bis zum 31. März. Er besitzt ausreichend, ausschließlich entgeltlich erworbene Emissionsberechtigungen.

Am Bilanzstichtag 31.03.2006 ist eine Abgabeverpflichtung (Verbindlichkeit) für 2006 im Wert von 3 x 100 Emissionsberechtigungen und für 2005 im Wert von 9 x 100 Emissionsberechtigungen auszuweisen. Diese erhöht die bereits am 31.03.2005 zu passivierende Abgabeverpflichtung für den Zeitraum von Januar bis März 2005 im Wert von 3 x 100 Emissionsberechtigungen.

21 Beispiel:

Wie vor, jedoch läuft das abweichende Wirtschaftsjahr vom 1. Juli bis 30. Juni. Der Steuerpflichtige ist seiner Abgabeverpflichtung für 2005 am 30.04.2006 vollständig nachgekommen. Am Bilanzstichtag 30.06.2006 ist demnach eine Abgabeverpflichtung (Verbindlichkeit) nur für 2006 im Wert von 6 x 100 Emissionsberechtigungen auszuweisen.

3.5. Bewertung der Rückstellung

- 22 Die Rückstellung nach Rdnr. 17 ist mit den Einzelkosten (Wert von Emissionsberechtigungen am Bilanzstichtag) und den notwendigen Gemeinkosten zu bewerten (§ 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchstabe b EStG). Bei der Bewertung der Rückstellung spielt es keine Rolle, dass die Abgabeverpflichtung auch durch zukünftig unentgeltlich zugeteilte Emissionsberechtigungen der Folgejahre erfüllt werden kann (vgl. Beispiel in Rdnr. 24).

3.6. Auflösung der Rückstellung

- 23 Rückstellungen sind aufzulösen, wenn der Grund für ihre Bildung entfallen ist (§ 249 Abs. 3 Satz 2 HGB i.V.m. § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG; vgl. R 31c Abs. 13 EStR 2003).

24 Beispiel:

Ein Anlagenbetreiber (Wirtschaftsjahr = Kalenderjahr) erhält aufgrund seines Zuteilungsbescheides von 2005 bis 2007 jährlich 9.709 Emissionsberechtigungen kostenlos. Seine historischen, aktuellen und zukünftigen CO₂-Emissionen sollen jährlich 10.000 Tonnen betragen. Der Wert von Emissionsberechtigungen beträgt an allen Bilanzstichtagen 10 € Erst im Februar 2008 kauft er 873 Emissionsberechtigungen (3 x 291 Stück) zu je 10 € zu. Das Wirtschaftsjahr entspricht dem Kalenderjahr.

Datum	Konto im Emissions-handels-register	Buchungen Steuerbilanz	Erläuterungen
28.02.2005	+ 9.709	-	Kostenlose Ausgabe für 2005
31.12.2005	= 9.709	Aufwand 2.910 € an Rückstellung 2.910 €	291 Berechtigungen fehlen; Gewinnauswirkung 2005: - 2.910 €
28.02.2006	+ 9.709	-	Kostenlose Ausgabe für 2006
30.04.2006	-10.000	Rückstellung 2.910 € an Ertrag 2.910 €	Die Abgabeverpflichtung für 2005 ist erfüllt, damit entfällt der Grund für die am 31.12.2005 gebildete Rückstellung.
31.12.2006	= 9.418	Aufwand 5.820 € an Rückstellung 5.820 €	582 Berechtigungen fehlen; Gewinnauswirkung gesamt 2006: - 2.910 €
28.02.2007	+ 9.709	-	Kostenlose Ausgabe für 2007
30.04.2007	- 10.000	Rückstellung 5.820 € an Ertrag 5.820 €	Die Abgabeverpflichtung für 2006 ist erfüllt, damit entfällt der Grund für die am 31.12.2006 gebildete Rückstellung.
31.12.2007	= 9.127	Aufwand 8.730 € an Rückstellung 8.730 €	873 Berechtigungen fehlen; Gewinnauswirkung gesamt 2007: - 2.910 €
01.02.2008	+ 873	Aktiva 8.730 € an Bank 8.730 €	Zukauf der fehlenden Berechtigungen für die Zuteilungsperiode 2005 bis 2007
30.04.2008	- 10.000 = 0	Aufwand 8.730 € an Aktiva 8.730 € Rückstellung 8.730 € an Ertrag 8.730 €	Abgang von Aktiva; Die Abgabeverpflichtung für 2007 ist erfüllt, damit entfällt der Grund für die am 31.12.2007 gebildete Rückstellung.

3.7. Festsetzung von Zahlungen nach § 18 Abs. 1 TEHG

- 25 Kommt der Verantwortliche seiner Verpflichtung nach § 6 Abs. 1 TEHG nicht ausreichend nach und setzt das Umweltbundesamt (Deutsche Emissionshandelsstelle) für nicht abgegebene Emissionsberechtigungen eine Zahlungsverpflichtung nach § 18 Abs. 1 TEHG fest, kann dafür am zurückliegenden Bilanzstichtag keine Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten gebildet werden.
- 26 Aufwendungen aufgrund einer Zahlungsverpflichtung nach § 18 Abs. 1 TEHG, die festgesetzt werden, wenn der Verantwortliche nicht ausreichend Emissionszertifikate für CO₂-Emissionen abgegeben hat, sind als Betriebsausgaben abzugsfähig. Sie gehören nicht zu den nicht abziehbaren Betriebsausgaben nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 8 EStG, weil es sich nicht um eine Geldbuße, ein Ordnungsgeld oder ein Verwarnungsgeld im Sinne dieser Vorschrift handelt.

Dieses Schreiben wird im Bundessteuerblatt Teil I veröffentlicht.

Im Auftrag
Dr. Selling