

Stellungnahme
zum geplanten BMF-Schreiben zur

Ertragssteuerlichen Behandlung von Emissionsberechtigungen

- 24. Oktober 2005 -

Der bvek begrüßt, dass das BMF auf Grund der Anhörung der Verbände seinen Entwurf eines Rundschreibens an die Obersten Finanzbehörden der Länder betreffend der Ertragssteuerlichen Behandlung von Emissionsberechtigungen nach dem TEHG vom April 2005 geändert hat und der Empfehlung des bvek vom 9.5.2005 u.a. gefolgt ist, wonach Emissionsberechtigungen nicht dem Anlagevermögen, sondern ausnahmslos dem Umlaufvermögen zuzuordnen sind.

Dem bvek ist zwar der genaue Wortlaut des veränderten Entwurfes des diesbezüglichen BMF-Schreibens nicht bekannt, nach seinem Kenntnisstand wird aber auch in dem geänderten Entwurf daran festgehalten, dass

1. kostenlos ausgegebene Emissionsberechtigungen zum Zeitpunkt der Ausgabe mit 0 Euro zu bewerten seien,
2. bei der Bewertung der Abgabepflicht für die im Kalenderjahr erfolgten Emissionen am Bilanzstichtag in Verbindlichkeiten und Rückstellungen zu unterscheiden sei, wonach diese im Umfang von zum Bilanzstichtag vorhandenen Emissionsberechtigungen als Verbindlichkeiten und nur darüber hinausgehende Abgabepflichten als Rückstellungen auszuweisen seien,
3. zur Bewertung der so definierten Verbindlichkeit die Fiktion anzuwenden sei, dass die vorhandenen, kostenlos zugeteilten Emissionsberechtigungen (mit dem Wert von 0 Euro) vorrangig zur Erfüllung der Abgabepflicht verwendet werden und für entgeltlich Erworbene nur insoweit noch ein Deckungsbedarf besteht.

Diese drei Regelungen sind aber nicht sachgerecht. Sie entsprechen nicht den tatsächlichen Gegebenheiten und betrieblichen Bedürfnissen und führen zu einer unnötigen und aufwändigen Komplizierung der steuerbilanziellen Behandlung von Emissionsberechtigungen.

Zunächst sei darauf hingewiesen, dass auf den kostenlos zugeteilten Emissionsberechtigungen keinerlei Zweckbindungen liegen. Die Emissionsberechtigungen sind völlig frei und völlig unabhängig sowohl von den tatsächlichen Emissionen des Anlagenbetreibers als auch von dessen Bilanzstichtag veräußerbar. Der Anlagenbetreiber ist gleichfalls nicht verpflichtet, seine Abgabepflicht an Emissionsberechtigungen durch die Abgabe von ihm kostenlos zugeteilten Emissionsberechtigungen zu erfüllen. Die Herkunft und der Zeitpunkt des Erwerbs der Emissionsberechtigungen hat für die Erfüllung seiner Abgabepflicht keinerlei Bedeutung. Es ist daher nicht nur theoretisch möglich, sondern nach Kenntnis des bvek auch real der Fall, dass Anlagenbetreiber die ihnen kostenlos zugeteilten Emissionsberechtigungen vollständig vor einem Bilanzstichtag veräußern und ihre Abgabepflichten vollständig mit nach dem Bilanzstichtag am Markt erworbenen Berechtigungen erfüllen werden.

Da sämtliche in der EU von den jeweiligen zuständigen staatlichen Stellen kostenlos zugeteilten oder entgeltlich in Verkehr gebrachten¹ Emissionsberechtigungen völlig frei EU-weit handelbar sind, ist es sogar durchaus denkbar, dass die Abgabepflicht eines Anlagenbetreibers in Deutschland vollständig mit nicht-deutschen Berechtigungen erfüllt wird. Dies wäre ggf. auch zweifelsfrei nachweisbar, da sämtliche von den jeweiligen national zuständigen Behörden in Verkehr gebrachten Berechtigungen mit einer individuellen Identifikationskennzeichnung für jede einzelne Berechtigungseinheit² versehen sind und jede Transaktion, in welcher Stückelung auch immer, sowohl innerhalb eines nationalen Registers als auch zwischen den nationalen Registern in dem von der EU-Kommission geführten Transaktions-Lockbuch registriert wird.

Der bvek ist daher der Auffassung, dass

- zu 1. die Bewertung auch der kostenlos zugeteilten Emissionsberechtigungen gemäß § 6 Abs. 4 EStG i.V.m. §§ 2 – 16 BewG zu Marktpreisen erfolgen sollte, um eine möglichst transparente Darstellung der Vermögens- und Finanzlage zu erreichen. Zur Neutralisierung eines bei Ausgabe der Rechte nicht realisierten Gewinns sollte ein gesonderter Passivposten zwischen Eigenkapital und Rückstellungen gebildet werden (wie auch in EDW ERS HFA 15 vorgeschlagen). Dieser Sonderposten könnte über § 5 Abs. 1 Satz 2 EStG steuerlich bilanziert werden. Der Grundsatz, dass das Maßgeblichkeitsprinzip bei Sonderposten nicht greift, bezieht sich ausschließlich auf Sonderposten gemäß § 247 Abs. 3 HGB und ist im Fall der Emissionsberechtigungen nicht einschlägig.
- zu 2. die Unterscheidung zwischen Verbindlichkeiten und Rückstellungen fragwürdig erscheint, da eine rechtliche Bindung der konkret vorhandenen Emissionsberechtigungen mit den Abgabepflichten nicht besteht. Auch nach dem Bilanzstichtag können die vorhandenen Emissionsrechte verkauft und die Abgabepflicht mit anderen, noch nicht dem Wert nach definierten Emissionsberechtigungen erfüllt werden. Aber selbst, wenn die Unterscheidung theoretisch als richtig angesehen werden mag, führt sie zu keinen materiellen steuerlichen Folgen, sondern lediglich zu Unverständnis in den Unternehmen und aufgrund der notwendigen Umgliederungen zu einer nicht unerheblichen Arbeitsbelastung. Die Unterscheidung erscheint uns daher zumindest als entbehrlich. Im Hinblick auf den politisch allseits gewollten Bürokratieabbau sollte daher eine Unterscheidung unterbleiben und einheitlich eine Zuordnung zu den Rückstellungen erfolgen.
- zu 3. zur Bewertung der Abgabepflicht an Emissionsberechtigungen die vorgesehene Zuordnungsfiktion von zum Bilanzstichtag vorhandenen Emissionsberechtigungen weder sachgerecht noch notwendig ist. Der Fiktion liegt nämlich das Verständnis zugrunde, dass vorrangig die kostenlos zugeteilten Berechtigungen verbraucht werden und ein Zukauf von Berechtigungen nur zur Deckung einer verbleibenden Abgabepflicht erfolgt. Bei dieser Betrachtung wird aber übersehen, dass vor der Abgabefrist von Emissionsberechtigungen für die Emissionen des vergangenen Kalenderjahres bereits die kostenlose Zuteilung von Berechtigungen für das laufende Kalenderjahr erfolgt. Auch diese können bereits für die Abgabepflicht für Emissionen des Vorjahres eingesetzt werden. Für die Deckung der Abgabepflicht für ein Jahr, für welche die für dieses Jahr zugeteilten Berechtigungen nicht ausreichen, ist also ein Zukauf von Berechtigungen zumindest in den ersten zwei Jahren (2005 + 2006) der 3-Jahresperiode überhaupt nicht nötig. Erst zur Deckung eines eventuell im 3. Jahr (2007) sich ergebenden (Gesamt-)Defizits wäre ein Zukauf zu tätigen bzw. zur Bewertung der Abgabepflicht heranzuziehen. Entsprechend müsste dann aber auch von der Fiktion ausgegangen werden, dass auch ein

¹ Einige EU-Länder beabsichtigen von der Option, einen Teil der Emissionsberechtigungen zu versteigern, Gebrauch zu machen.

² Eine Berechtigung = Berechtigung zu Emissionen von 1 t CO₂

Verkauf von überschüssigen Emissionsberechtigungen erst zum Ende des 3. Jahres erfolgen kann, da erst dann eine Nachfrage auftreten würde. Es wird spätestens hier offensichtlich, dass diese Fiktionen jeglicher Realitätsnähe entbehren. Hinzu kommt, dass – wie bereits oben ausgeführt – jede Emissionsberechtigung einzeln identifizierbar ist. Bei der tatsächlichen Abgabe der Emissionsberechtigungen müssten dann immer die zum Bilanzstichtag vorgenommenen fiktiven Zuordnungen korrigiert und entsprechende Umgliederungen vorgenommen werden. Die Anwendung der o.a. Fiktion ist daher nicht sachgerecht, sie ist aber auch gar nicht notwendig, da sie ohnehin nur in Betracht käme, wenn unseren Empfehlungen zu 1) und 2) nicht gefolgt würde.

Abschließend sei der Vollständigkeit halber noch aufgeführt, dass sich der bvek bezüglich des Zeitpunkts der Gewinnrealisierung bei der Veräußerung von Rechten der Auffassung des IDW in seinem Schreiben an das BMF vom 28.4.2005 (533/467) anschließt.

Da sich insgesamt die Übernahme der handelsrechtlichen GoB in Form des IDW ERS HFA 15 für steuerliche Zwecke abzeichnet und diese gemäß § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG steuerlich anzuwenden sind, würde es der bvek begrüßen, wenn das beabsichtigte BMF-Schreiben lediglich klarstellende Funktion hätte.

Berlin, 24. Oktober 2005

Diese Stellungnahme wurde von der bvek-Arbeitsgruppe „Bilanzielle und steuerliche Aspekte von Emissionsrechten“ unter der Leitung der Wirtschaftsprüferin und Steuerberaterin Frau Katharina Völker-Lehmkuhl erarbeitet.