

Von KYOTO zum Emissionszertifikatengesetz

Die österreichische Umsetzung der EU-Richtlinie

Dr Martin Brodey, DORDA BRUGGER JORDIS Rechtsanwälte
Dr Herbert Greinecker, PricewaterhouseCoopers Österreich



INHALT

1. Überblick über das Protokoll von Kyoto
2. Die Emissionshandelsrichtlinie als Reaktion auf Kyoto
3. Die österreichische Umsetzung der Richtlinie durch das EZG
4. Steuerliche und bilanzielle Aspekte



1. Überblick über das Protokoll von Kyoto



Entstehung des Protokolls von Kyoto

- **1992:** UN-Konferenz für Umwelt und Entwicklung (UNCED) in Rio de Janeiro. Erste größere internationale Konferenz, die Umweltfragen in einem globalen Rahmen diskutiert. **Klimarahmenübereinkommen.** Ziel: Rückführung von Treibhausgasemissionen der Industriestaaten bis 2012 auf das Niveau von 1990 und die langfristige Verhinderung gefährlicher anthropogener Störungen des Klimasystems.
- **1995:** Erste Sitzung der Konferenz der Vertragsparteien (COP-1) in Berlin. Die Reduzierung der Emissionen der entwickelten Staaten auf das Niveau von 1990 (bis zum Jahr 2000) reicht nicht aus, um das langfristige Ziel des Übereinkommens zu erreichen. **Ad-hoc Gruppe Berliner Mandat (AGBM)** wird eingerichtet, um ein neues Abkommen vorzubereiten.
- **1997:** AGBM übermittelt COP-3 einen Text zur abschließenden Verhandlung. Verhandlung findet im Dezember 1997 in Kyoto, Japan, statt. Konferenz mündet in Konsensentscheidung, mit der ein Protokoll (**Kyoto-Protokoll**) verabschiedet wurde. Es wird am 16.3.1998 zur Zeichnung aufgelegt.

Inkrafttreten des Protokolls von Kyoto

- Ratifikation durch mindestens **55 Vertragsparteien**
- Die ratifizierenden Staaten müssen gemeinsam mindestens **55 Prozent der Kohlendioxid-Emissionen des Jahres 1990** ausmachen
- Bis dato haben **122 Staaten** das Protokoll ratifiziert, d.h. die erste Hürde (mindestens 55 Vertragsparteien) wurde geschafft
- Problem: Fünf Annex I-Staaten (entwickelte Staaten/Industriestaaten) haben nicht ratifiziert (USA, Russland, Liechtenstein, Monaco und Australien). Da Russland 17,4% der Emissionen und die USA 36,1% der Emissionen verursachen, kann nur eine Ratifikation durch einen der beiden Staaten das Protokoll in Kraft treten lassen.
- Die USA schlossen 2001 eine Ratifizierung aus.
- Es liegt nun an Russland, ob das Protokoll in Kraft tritt oder nicht. Eine Ratifikation Russlands ist aus heutiger Sicht wahrscheinlich, da die EU im Gegenzug Russlands Bestreben eines Beitritts zur WTO unterstützen wird. Ab Ratifikation Russlands würde das Protokoll nach Ablauf einer 90-tägigen Frist in Kraft treten.

Ziele des Protokolls von Kyoto

- Die wichtigsten **Treibhausgase**:
 - Kohlendioxid (CO₂)
 - Methan (CH₄)
 - Distickstoffoxid (N₂O)
 - Fluorkohlenwasserstoffe (FKW)
 - Perfluorierte Kohlenwasserstoffe (P-FKW)
 - Schwefelhexafluorid (SF₆)
- **Ziel des Kyoto-Protokolls** ist die Stabilisierung der Treibhausgaskonzentration der Atmosphäre auf einem Niveau, auf dem eine gefährliche anthropogene Störung des Klimasystems verhindert wird.
- Ein solches Niveau soll innerhalb eines Zeitraums erreicht werden, der ausreicht, damit sich die Ökosysteme auf natürliche Weise anpassen können, die Nahrungsmittelproduktion nicht bedroht wird und die wirtschaftliche Entwicklung auf nachhaltige Weise fortgeführt werden kann.

Verursacher von Treibhausgasen (Ausschnitt)

Wichtigste Verursacher:	Anteil an den gesamten Treibhausgasen	Veränderung zum Vorjahr	Veränderung seit 1990
Straßenverkehr	23,6 %	+ 11 %	+ 62 %
Kleinverbrauch (Haushalte, Gewerbe, Öffentliche und private Dienstleistungen, ...)	16,1 %	- 8 %	- 1 %
Strom- und Wärmeproduktion in öffentlichen kalorischen Kraftwerken	14,0 %	+ 5 %	+ 7 %
Eisen- und Stahlindustrie (energie- und prozessbedingt)	12,2 %	+ 10 %	+ 23 %
Energieverbrauch sonstige Industrie	7,4 %	- 21 %	- 23 %
Raffinerien	3,0 %	+ 3 %	+ 27 %
Mülldeponien	3,0 %	- 3 %	- 33 %

Konkrete Reduktionsverpflichtungen durch Kyoto

- Die in Anlage I angeführten Vertragsparteien (Industriestaaten) sollen die Emissionen der sechs wichtigsten Treibhausgase zwischen 2008 und 2012 um insgesamt **5% unter das Niveau von 1990 senken** (Art 3 Abs 1).
- Das Kyoto-Protokoll sieht **unterschiedliche Reduktionsverpflichtungen** der einzelnen Industriestaaten vor:
 - EU: -8% (sämtliche EU Mitgliedstaaten)
 - USA: -7%
 - Japan: -6%
 - Russland: 0%
- **„Burden Sharing Agreement“**: Aufteilung des EU-Reduktionsziels (8%) durch Schlussfolgerung des Rates vom Juni 1998 auf die einzelnen Mitgliedsstaaten; Reduktionsziel für Österreich 13%.

Betroffene Sektoren und Kyoto-Maßnahmen

Sektoren:

- Raumwärme/Kleinverbrauch
- Elektrizitäts- und Wärmerzeugung
- Verkehr
- Industrie und produzierendes Gewerbe
- Abfallwirtschaft
- Land- und Forstwirtschaft
- Fluorierte Gase (H-FKW, P-FKW, SF6)

Maßnahmen (Art 2):

- Verbesserung der Energieeffizienz
- Förderung Waldbewirtschaftung
- Neue landwirtschaftliche Bewirtschaftungsformen
- Förderung erneuerbarer Energieformen
- Abschaffung von Marktverzerrungen
- Reduktion von THG im Verkehrsbereich

Zielszenarien nach Sektoren in Österreich

Maßnahmenbereich	1990	1999	2000	Trend 2010	Reduktions- potenzial	Ziel 2010
I. MASSNAHMEN IM INLAND						
1. Raumwärme und sonstiger Kleinverbrauch ¹ (CO ₂ +N ₂ O+CH ₄)	14,60	14,89	14,17	14,5	4,0	10,5
2. Energieaufbringung (Elektr.- u. Wärmeerz., Raffinerien; CO ₂ +N ₂ O+CH ₄)	14,44	12,97	12,18	14,5	2,1	12,4
3. Abfallwirtschaft (CH ₄ +N ₂ O+CO ₂)	6,26	5,31	5,33	4,8	1,1	3,7
4. Verkehr (CO ₂ +N ₂ O+CH ₄)	12,32	16,59	17,53	20,0	3,7	16,3
5. Industrie und produzierendes Gewerbe (CO ₂ +N ₂ O+CH ₄ ; inkl. Prozesse, ohne Strombezug)	21,71	22,46	23,15	22,0	1,25	20,75
6. Landwirtschaft (CH ₄ +N ₂ O)	5,60	4,93	4,81	4,8	0,4	4,4
7. "Fluorierte Gase" (H-FKW, PFKW, SF ₆)	1,742	1,60	1,74	3,0	1,2	1,8
sonstige CO ₂ -, CH ₄ - und N ₂ O- Emissionen (v.a. Lösemittelverwendung)	0,97	0,95	0,84	0,8	0,1	0,7
<i>Summe Inland</i>	<i>77,64</i>	<i>79,73</i>	<i>79,75</i>	<i>84,4</i>	<i>13,85</i>	<i>70,55</i>
II: PROJEKTE IM AUSLAND (JI, CDM)						
					n.q.	n.q.
Zielwert gemäß EU-Lastenaufteilung zum Kyoto-Protokoll						67,55

Klimastrategie 2002: Maßnahmen in Österreich

- **Komplementaritätsgrundsatz:** Wirksame Maßnahmen der Industriestaaten werden auf nationaler Ebene gefordert; die Kyoto-Mechanismen sind nur zum Teil einsetzbar (COP-7 Marrakesch 2001).

- Maßnahmen in Österreich (**Klimastrategie 2002**):
 - Ordnungspolitische Maßnahmen
 - Öffentliche Förderungen und Investitionen
 - Emissionshandel (EZG)
 - JI; CDM-Mechanismen (ab 2008)
 - Informationskampagnen

Bereits beschlossene oder getroffene Maßnahmen

- Abfallwirtschaftsgesetz; Deponieverordnung
- Förderungsschwerpunkt Klimaschutz im Rahmen der Umweltförderung des Bundes; UmweltförderungsG (Programm für JI/CDM)
- Energiesparende Maßnahmen im Wohnungsneubau
- EIWOG, ÖkostromG, EinspeisetarifVO 2003
- Steuern: Mineralölsteuer, Elektrizitätsabgabe, Road Pricing; ökologische Steuerreform 2004
- Klimaschutzprogramme der Länder

Die „Flexiblen Mechanismen“ des Kyoto-Protokolls

- Industriestaaten können Reduktionsziele auch durch **Umweltprojekte im Ausland** verfolgen. Treibhausgase stellen ein globales Problem dar; der Ort der Reduktion der Schadstoffe ist unbeachtlich. Reduktionen können dort stattfinden, wo dies mit geringerem Kostenaufwand verbunden ist.
- **Flexible Mechanismen:**
 - **Gemeinsame Umsetzung** (Joint Implementation; „JI“): Projekte zur Förderung des Klimaschutzes und Technologietransfer zwischen Annex I-Staaten; Gastland stellt dem Investorland *Emissionsreduktionseinheiten* (ERU) aus, mit denen letzteres zusätzliche Emissionsrechte erwerben kann.
 - **Umweltgerechte Entwicklung** (Clean Development; „CDM“): Projekte zwischen Annex I- und Dritt-Staaten unter Überwachung des CDM-Exekutivrates, der dem Investorland *zertifizierte Emissionsreduktionen* (CER) ausstellt.
 - **Emissionshandel** (Emissions Trading): Handel mit Emissionszertifikaten zwischen Annex I-Staaten

Umsetzung der JI- und CDM-Programme

- **RL-Vorschlag** zur Änderung der Emissionshandels-RL in Ausarbeitung (KOM (2003) 403 endg).
- **Ziel:** Äquivalente Anerkennung von Gutschriften aus JI- und CDM-Projekten; Betreiber können ERU und CER in Emissionszertifikate umtauschen.
- **Ex post-Beurteilung** bei JI und CDM vs *ex ante* Zuteilung bei Emissionshandel.
- **Gilt ab 2008**, sofern Kyoto-Protokoll in Kraft tritt. CDM-Gutschriften können schon vorher erworben werden (Anrechnung ab 2008), ERU nicht.
- **Systemüberprüfung**, wenn umgewandelte CER/ERU **6%** der Emissionsberechtigungen der EU-Mitgliedsstaaten erreichen.

2. Die Emissionshandels-RL als Reaktion auf Kyoto



Zeitliche Übersicht

- Die Europäische Gemeinschaft unterzeichnete das Kyoto-Protokoll am 29.4.1998.
- Am 13.10.2003 wurde das Kyoto-Protokoll durch die Europäische RL 2003/87/EG (**Emissionshandels-RL**) umgesetzt, die am 25.10.2003 in Kraft trat.
- Die Mitgliedsstaaten mussten die RL bis spätestens 31.12.2003 umsetzen (Art 31 RL).
- Ein **nationaler Allokationsplan** (NAP) der Emissionszertifikate für den Zeitraum von 1.1.2005 bis 31.12.2007 war der Kommission und den übrigen Mitgliedsstaaten bis spätestens 31.3.2004 zu übermitteln (Art 9 Abs 1 RL).
- Genehmigung/Ablehnung der NAP durch Kommission bis 30.6.2004 (Art 9 Abs 3 RL).
- Beginn des EU-weiten Handels mit Emissionszertifikaten am 1.1.2005 (Art 11 RL).

Geltungsbereich der RL

- Die RL gilt nur für **Treibhausgas-Emissionen** aus **Tätigkeiten und Anlagen** gemäß Anhang I. Explizit ausgenommen sind Anlagen, die für Zwecke der Forschung, Entwicklung und Prüfung neuer Produkte und Verfahren genutzt werden (enger als Kyoto-Protokoll).
- Folgende **Tätigkeitsbereiche** sind von der RL betroffen:
 - *Energieumwandlung und -umformung*
 - *Eisenmetallerzeugung und -verarbeitung*
 - *Mineralverarbeitende Industrie*
 - *Sonstige Industriezweige (Zellstoff, Papier und Pappe)*
- Nicht betroffen ist die **Abfallwirtschaft** (Müllverbrennung, Abwasserbehandlung)
- **Opting out:** Bis 31.12.2007 können Mitgliedsstaaten einzelne Anlagen aus dem System ausnehmen, wenn die Betreiber äquivalenten Sanktionen bei Nichterreichung des Ziels unterliegen (Art 27 RL). (Gedanke der Selbstverpflichtung)
- Ab dem Jahr **2008** können die Mitgliedstaaten den Zertifikatehandel auch auf **weitere Treibhausgase, Tätigkeiten und Anlagen** ausdehnen, sofern dies von der Kommission gebilligt wird (Art 24 RL).

Funktionsweise des Emissionshandels

- „**Cap- and Trade System**“: Den teilnehmenden Unternehmen wird genau die Menge an Zertifikaten zugeteilt, die es den EU-Mitgliedstaaten ermöglicht, ihre Reduktionsverpflichtungen zu erfüllen.
- Betreiber haben jedes Jahr eine den Emissionen des betreffenden Jahres entsprechende Menge an Zertifikaten bei der nationalen Überwachungsbehörde abzugeben. Reduzieren Betreiber ihren CO₂-Ausstoß, so können sie die nicht benötigten Zertifikate europaweit verkaufen.
- Die Gesamtzahl der vom Staat ausgegebenen Berechtigungen (Zertifikate) nennt man **Cap**.
- Soweit die Zuteilung die Emissionen nicht abdeckt, müssen Zertifikate (europaweit) zugekauft (oder die Schadstoffemission reduziert) werden. Dieses System nennt man **Trade**.

Effizienzgedanke des Emissionshandelskonzepts

- Jene Unternehmer, die Emissionen zu Kosten reduzieren können, die unter dem Marktpreis für Zertifikate liegen, werden ihren CO₂-Ausstoß reduzieren.
- Jene Unternehmer, für die eine Reduktion der Emissionen oberhalb des Marktpreises für Zertifikate liegt, werden stattdessen Zertifikate zukaufen.
- Die RL schafft folgendes Novum: Jede vermeidbar Tonne CO₂ erhält zum ersten Mal einen Marktpreis. Wer CO₂ einspart, kann damit Geld verdienen. Klimaschutz findet demnach dort statt, wo er wirtschaftlich am effizientesten zu realisieren ist.
- Neben den Betreibern erfasster Anlagen kann jede dritte Person in der EU und in Drittländern, in denen die Zertifikate anerkannt werden, am Emissionshandel teilnehmen, also Zertifikate erwerben, verkaufen oder stilllegen (Artt 12 und 19 RL)

Handelsperioden

- Bis 2012 finden zwei Phasen der Zuteilung (Handelsperioden) statt:
 - **Die erste Handelsperiode** beginnt am 1.1.2005 und endet am 31.12.2007.
 - Die **zweite Handelsperiode** umfasst den Zeitraum 1.1.2008 bis 31.12.2012.
 - Danach werden Zertifikate jeweils für Fünfjahres-Zeiträume verteilt.
- Zertifikate sind **jeweils für eine Periode gültig** und können nicht mehrfach verwendet werden.
- Die Mitgliedsstaaten **vergeben** bis Ende **Februar** eines jeden Jahres 1/3 (erste Periode) bzw 1/5 (ab der 2. Periode) der für die jeweilige Handelsperiode vorgesehenen Zertifikate an die Anlagenbetreiber.
- Diese müssen bis Ende **April** eines jeden Jahres eine ihren Vorjahresemissionen entsprechende Menge an Zertifikaten an die Behörden **abgeben** (Artt 12, 16 RL). Diese Zertifikate sind von der Behörde sodann zu **löschen** (Art 12 Abs 3 RL).

Zuteilung von Emissionszertifikaten

- Die **Gesamtmenge** der an die Betreiber auszugebenden Zertifikate wird von den Mitgliedsstaaten bestimmt (Art 11 Abs 1 RL).
- Die Mitgliedsstaaten müssen der Kommission **NAP** vorlegen, die bestimmten Kriterien (Anhang III) zu genügen haben und von der Kommission genehmigt werden müssen (Art 9 RL).
- In der ersten Phase sind mindestens 95% der Zertifikate **kostenlos** zuzuteilen, in der zweiten Phase mindestens 90% (Art 10 RL).
 - Kostenlose Zuteilung vs Versteigerung
 - „Grandfathering“ vs Benchmarking
 - Zugang neuer Marktteilnehmer zu Zertifikaten?
- Die **Zuteilungskriterien** des Anhang III, **Guidance Paper** der Kommission

Zertifikatsverwertung, Banking und Borrowing

- **Nicht benötigte Zertifikate** behalten ihre Gültigkeit bis vier Monate nach Ablauf der Handelsperiode (Art 13 RL). Danach werden sie von der zuständigen nationalen Behörde gelöscht.
- **Banking**, also der Transfer von Zertifikaten von einer Handelsperiode in die nächste, ist ab der zweiten Periode für Folgeperioden uneingeschränkt erlaubt (Art 13 Abs 3 RL).
- Die Mitgliedsstaaten können Banking von der ersten in die zweite Periode uneingeschränkt oder eingeschränkt (zB Mengenbeschränkung oder Diskontierung) zulassen oder ausschließen.
- **Borrowing**, also das Nutzen von Emissionsrechten aus späteren Handelsperioden in früheren ist nicht vorgesehen. Innerhalb einer Handelsperiode kann es faktisch zu einem Vorgriff kommen, weil Betreiber Zertifikate für das Folgejahr erhalten, bevor sie die Zertifikate für die Emissionen des Vorjahres abgeben müssen.

Monitoring, Sanktionen und Transparenz

- **Monitoring:** behördliche Genehmigung an Betreiber, wenn dieser Überwachung und Aufzeichnung der Treibhausgasemissionen gewährleisten kann (Art 6 RL)
- **Sanktionen:** Art 16 RL sieht **Geldstrafen** für Betreiber vor, die nicht bis spätestens 30.4. eines jeden Jahres genügend Zertifikate zur Abdeckung der Vorjahresemissionen abgeben:
 - von 2005-2007: *EUR 40,--* pro überzogener Tonne CO₂-Emissionen
 - ab 2008: *EUR 100,--* pro überzogener Tonne CO₂-Emissionen
- Die Zahlung der Geldstrafe entbindet den Betreiber der Anlage nicht von der Verpflichtung, Zertifikate in Höhe dieser Emissionsüberschreitung abzugeben (**compliance**).
- **Anprangerung:** Veröffentlichung delinquenter Betreiber
- **Transparenz:** Die Mitgliedstaaten sind verpflichtet, ein Register zu errichten, woraus die genaue Vergabe, Besitz, Übertragung und Löschung von Zertifikaten ersichtlich wird (Art 19 RL).

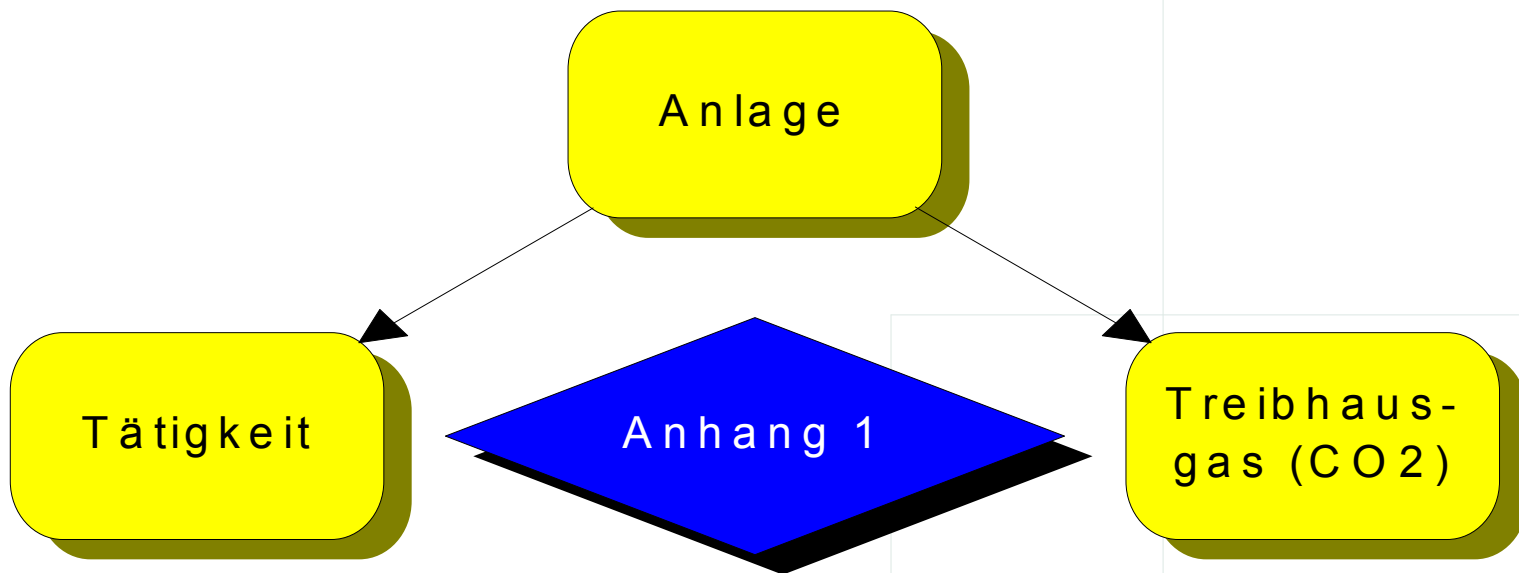
3. Die Umsetzung der Richtlinie in Österreich durch das EZG



Das österreichische EZG – Überblick

- Das **Emissionszertifikatengesetz** (Bundesgesetz über ein System für den Handel mit Treibhausgasemissionszertifikaten; EZG), BGBl I. Nr. 46/2004 trat in Umsetzung der Emissionshandels-RL 2003/87/EG mit Kundmachung am **30.4.2004 in Kraft**.
- **Ziel:** Schaffung eines Systems für den Handel mit Treibhausgasemissionszertifikaten unter schrittweise reduzierter Zuteilung von Emissionsrechten und der Verpflichtung zur periodischen Ablieferung von Zertifikaten.
- **Zentrale Bestimmungen:**
 - Geltungsbereich (§2)
 - Genehmigungen (§§4 bis 6)
 - Überprüfung von Treibhausgasemissionen (§§7 bis 10)
 - Zuteilung von Emissionszertifikaten (§§11 bis 16)
 - Emissionszertifikate (§§17 bis 22)
 - Behörden und Sanktionen (§§26 bis 28)

Grundlagen - Anknüpfung des Zertifikatehandels



Das EZG bezieht sich nur auf jene **Anlagen**, die eine **Tätigkeit** iSd Anhang 1 ausüben und **CO2** emittieren (§2 Abs 1 EZG). Anhang 1 ist mit Anhang I der EmissionshandelsRL deckungsgleich.

Anlage

- **Anlage:** „**ortsfeste technische Einheit**, in der eine oder mehrere der in Anhang 1 oder in einer Verordnung gemäß §2 Abs 2 genannten **Tätigkeiten** sowie andere unmittelbar damit **verbundene Tätigkeiten** durchgeführt werden, die mit den an diesem Standort durchgeführten Tätigkeiten in einem technischen Zusammenhang stehen und die **Auswirkungen auf die Emissionen** und die Umweltverschmutzung haben können“ (§3 Z 4 EZG).
- Eine Anlage bleibt auch dann für den Rest der laufenden Handelsperiode im Geltungsbereich des EZG, wenn sie durch eine Verringerung der Kapazität während der Periode **unter die Schwellenwerte des Anhangs 1** fällt.
- Entsprechend der RL fallen **Versuchsbetriebe** gewerblicher Anlagen nicht in den Anwendungsbereich des EZG (§2 Abs 5).
- Auf Antrag des Anlageninhabers **Feststellungsbescheid** des BMLFUW zur Klärung, ob eine Anlage vom EZG erfasst wird.

Exkurs: Anlagepools (§ 16 EZG)

- Anlagepools: **Freiwilliger Zusammenschluss** von Betreibern für Anlagen, in denen die **gleiche Tätigkeit** ausgeübt wird unter Übertragung ihrer Zertifikate auf einen Treuhänder.
- Die Betreiber müssen einen **Treuhänder** benennen, auf den die Verpflichtungen der Betreiber übergehen. Dieser Treuhänder erhält die Zertifikate der Poolmitglieder auf sein Konto im Register gebucht.
- **Pflichten** des Treuhänders
 - Abgabe der Zertifikate an die Behörde;
 - Verbot, weitere Transaktionen durchzuführen, wenn der Bericht auch nur eines Poolmitglieds nicht zufrieden stellend ist (§9 EZG) - gilt für alle Zertifikate, die dieser verwaltet.
 - Leistung von Sanktionszahlungen.
- Bisher ist **noch kein Antrag** auf Pooling beim BMLFUW eingelangt. Über einen solchen Antrag wäre mit Bescheid zu entscheiden, wobei allerdings zuvor eine Genehmigung durch die Europäische Kommission einzuholen wäre.

Tätigkeiten und Treibhausgase – Opt-In/Out

- **Einbeziehung weiterer Tätigkeiten und Treibhausgase (THG) durch BMLFUW (durch Verordnung) – Opt-In:**
 - **Zwingend:** wenn entsprechende Änderung der EmissionshandelsRL
 - **Fakultativ:** unter den Voraussetzungen d. Art 24 Abs 1 RL
 - Ab 1.1.2005: Anlagen mit Tätigkeiten/THG gem Anhang I zur RL unterhalb der dort vorgesehenen Kapazitätsgrenzen (zB Feuerungsanlagen < 20 MW) – derzeit nicht geplant;
 - Ab 1.1.2008: Anlagen mit Tätigkeiten/THG außerhalb Anhang I zur RL, sofern Billigung der Kommission (Auswirkung auf den Binnenmarkt, Wettbewerbsverzerrungen, etc)
 - **Auf Antrag** des Inhabers einer Anlage:
 - Ab 1.1.2005: Anlagen mit Tätigkeiten gem Anhang 1 zum EZG, die höchstens 50% unter den Schwellenwerten des Anhangs 1 liegen;
 - Ab 1.1.2008: Anlagen mit Tätigkeiten/THG außerhalb Anhang 1 zum EZG, sofern Billigung der Kommission (siehe oben).
- **Opt-out (Ausschluss von Anlagen aus dem Handelssystem) dzt nicht geplant**

Genehmigung (§ 4 EZG)

- Ab 1.1.2005 benötigt jede vom EZG erfasste Anlage eine **Genehmigung zur Emission von Treibhausgasen**. Diese Genehmigung ist inhaberunabhängig, anlagenspezifisch und nicht übertragbar.
- Eine Genehmigung ist (durch Bescheid) zu erteilen, wenn der Anlagenbetreiber glaubhaft machen kann, dass er in der Lage ist, die Emissionen aus der Anlage zu **messen** (§ 7 EZG) und darüber zu **berichten** (§ 8 EZG).
- Bei den die „Genehmigung“ betreffenden Bestimmungen handelt es sich **nicht um „Anlagenrecht“** im herkömmlichen Sinn, vielmehr bleiben die anlagenrechtlichen Voraussetzungen für den Betrieb der betroffenen Anlage unberührt.
- Die Genehmigung **erlischt** mit Stilllegung oder Nicht-Inbetriebnahme der Anlage oder Erlöschen der anlagenrechtlichen Genehmigung.
- Der Genehmigungsbescheid enthält **nicht die Zuteilung** der Zertifikate. Diese erfolgt durch Bescheid auf Grundlage des nationalen Zuteilungsplans.

Genehmigungsverfahren (§ 5 EZG)

- Betroffene Anlagenbetreiber haben die Genehmigung zur Emission von Treibhausgasen **bis spätestens 31. Juli 2004** bei der zuständigen Behörde zu beantragen (§5 Abs 4).
- Die Behörde hat innerhalb von **vier Monaten** ab Einreichung des Antrags (ab Vorliegen der vollständigen Antragsunterlagen) zu entscheiden (§5 Abs 5 EZG).
- Für Anlagen, die erst nach Inkrafttreten des EZG **neu genehmigt** werden müssen, soll das Genehmigungsverfahren nach dem EZG gemeinsam mit dem anlagenrechtlichen Genehmigungsverfahren durchgeführt werden.
- Änderungen der Anlage (**Anlagenerweiterung**) sind der Behörde zu melden, die zu entscheiden hat, ob der Genehmigungsbescheid entsprechend zu aktualisieren ist.

Überprüfung von Treibhausgasemissionen

- **Überwachung:** Der Anlageninhaber hat die Emissionen der Anlage zu überwachen. Dieses Monitoring kann entweder durch Berechnung oder Messung erfolgen (Anhang 2 zum EZG, Leitlinien der Kommission).
- **Emissionsmeldungen:** Der Anlageninhaber hat dem BMLFUW binnen drei Monaten nach Ablauf eines Kalenderjahres einen Emissionsbericht zu übermitteln. Diese Meldung hat erstmals spätestens am 31.3.2006 für das Jahr 2005 zu erfolgen.
- **Prüfung:** Die Emissionsberichte müssen vor der Vorlage an die Behörde von einer unabhängigen Prüfeinrichtung geprüft werden. Geprüft werden Bericht, das Überwachungssystem und die Emissionsdaten.
- Die unabhängige Prüfeinrichtung trägt ihr Ergebnis in das vom BMLUFW zu führende Register ein (§ 21). Der Registerstelle ist es untersagt, Transaktionen durchzuführen, sofern bis zum 31.3. kein positiver Prüfbericht vorliegt.

Sanktionen im Überprüfungsbereich

- **Unterlassung der Emissionsmeldung:** Erstattet ein Anlageninhaber nicht fristgerecht Meldung, so hat der BMLUFW die Anlage auf Kosten des Inhabers überprüfen zu lassen (Umweltbundesamt) und die Emissionen bescheidmäßig festzustellen.
- **Überprüfung** der Bestätigung der Prüfeinrichtung durch BMLUFW, wenn begründete Zweifel an der Richtigkeit der gemachten Angaben. Die Kosten dieser Überprüfung gehen bei einer signifikante Abweichung (Abweichung von mehr als 1%) zu Lasten des Anlageninhabers.
- Sofern nicht bis zum 31.3. zufriedenstellende Emissionsmeldungen abgegeben werden, dürfen Anlagenbetreiber **keine Zertifikate übertragen**. Diese Sperre gilt so lange, bis ein entsprechender Bericht abgegeben wird.
- **Geldstrafe** bis € 7.000 (§27 Abs 1 Z 2 EZG)

Nationaler Zuteilungsplan (NAP)

- Die **politische Einigung** zum vorliegenden Zuteilungsplan fand am 31.3.2004 statt.
- **Gratiszuteilung von 100%** der Zertifikate in der ersten Handelsperiode (BMLUFW kann in der zweiten Handelsperiode bis zu 10% der zu verteilenden Zertifikate versteigern; § 14 EZG). **205 Anlagen** erfasst.
- Für die erste Handelsperiode (2005-2007) werden **99,6 Mio Zertifikate als Gesamtmenge** zugeteilt. Das sind 33,2 Mio Zertifikate für die einzelnen Jahre der Periode. 99% bekommen Unternehmen zugewiesen, **1%** (0,3 Mio Zertifikate/a) **dient als Reserve für neue Anlagen** (§11 Abs 4 EZG). Die Gesamtmenge für die Periode 2005-2007 beträgt ca 95% der prognostizierten CO2 Entwicklung (**Reduktionsgedanke**).
- **Reduktionspotential** (vom Trendwert 2010 berechnet) in den Sektoren **Energiewirtschaft** (2,1 Mio t CO2-Äquivalent) und **Industrie** (1,25 Mio t CO2-Äquivalent) ist **jeweils zu 50%** in der ersten Handelsperiode zu erbringen.

Emissionszertifikate/Zuteilung und Abgabe

- Der BMLFUW hat spätestens am **30.9.2004** (für Folgeperioden 12 Monate vor Beginn der jeweiligen Handelsperiode) im Einvernehmen mit dem BMWA mit **Verordnung** die **Gesamtzahl** der Emissionszertifikate für die erste Handelsperiode (im Einklang mit dem NAP) festzulegen. Die **Zuteilung** an die Anlagen hat mit Bescheid des BMLFUW zu erfolgen (§13 Abs 4 EZG).
- Der BMLFUW hat **bis zum 28.2.** jedes Jahres die für die laufende Handelsperiode aliquotierte Anzahl von Zertifikaten **elektronisch** auf das Registerkonto jedes Betreibers, der eine Zuteilung erhalten hat, zu **buchen** (§ 17 Abs 1 EZG).
- **Zuteilung an neue Marktteilnehmer:** unentgeltlich, „first come, first served“-Basis, Antragstellung bei BMLUFW bis 30.9.2007 (einlangend) (§ 11 Abs 4 EZG iVm Pkt 5.2 NAP).
- Der Inhaber einer Anlage ist verpflichtet, bis 30.4. jeden Jahres ab 2006 dem BMLFUW eine Anzahl an Emissionszertifikaten **abzugeben**, die den nach §9 geprüften Gesamtemissionen der Anlage im vorhergehenden Kalenderjahr entspricht. Die zurückgegebenen Zertifikate werden aus dem Register gelöscht (§18 Abs 1 EZG).

Emissionszertifikate und Betreiberwechsel

- Ein **Wechsel des Anlageninhabers** ist dem BMLFUW als zuständiger Behörde **anzuzeigen** (§ 17 Abs 2 EZG).
- Der neue Betreiber hat ein Konto im Register zu eröffnen, auf das die Zertifikate ab dem nächsten Jahr gebucht werden.
- Wie mit Zertifikaten verfahren wird, die noch auf dem Konto des alten Betreibers gebucht sind, ist Sache der **Vereinbarung** zwischen den Betreibern. Im Regelfall wird das Eigentum an den Zertifikaten mit dem Eigentum der Anlage mitübertragen werden.
- Diese **Transaktion erfolgt nicht amtswegig**. Auch ist das alte Konto zu schließen, indem die Registerstelle informiert wird. Ansonsten besteht das alte Konto weiter, und die Kontoführungsgebühr ist weiter zu entrichten.

Emissionszertifikate/Stilllegung der Anlage

- Die **Zuweisung** von Zertifikaten **endet mit dem Erlöschen der Genehmigung**. Der Anlageninhaber erhält in dem Jahr, das der Stilllegung folgt, keine Zertifikate mehr.
- Zertifikate, die **vor Stilllegung auf das Konto der Anlage gebucht wurden, sind zurückzuerstatten** und sind ebenso wie Zertifikate für die restliche Handelsperiode sind der **Reserve** für neue Marktteilnehmer zuzuführen (§ 17 Abs 3 EZG). Dies gilt auch für **Anlagen, die nicht rechtzeitig in Betrieb genommen werden**.
- Der Inhaber einer stillgelegten Anlage kann beantragen, dass er die **Zertifikate** für die laufende Handelsperiode **weiterhin erhält**,
 - zur höheren Auslastung einer anderen Anlage seines Unternehmens (egal an welchem Standort);
 - zur Übertragung auf eine neu genehmigte Anlage bis zur maximalen Anlagenkapazität unter gleichzeitigem Verzicht auf Zuteilung von Zertifikaten aus der Reserve;
 - wenn die stillgelegte Anlage durch eine nicht genehmigungspflichtige Anlage ersetzt wird, die keine oder keine erheblichen THG-Emissionen verursacht.

Emissionszertifikate/Abgabe und Übertragung

- Emissionsrechte können **Gegenstand privatrechtlicher Transaktionen** sein. Das EZG regelt nicht diese Rechtsgeschäfte, sondern lediglich die behördliche Registrierung des Ergebnisses solcher Transaktionen. Eine Übertragung ist erst mit **Eintragung in das Register** gemäß §21 EZG rechtswirksam.
- Gemäß §22 EZG haben Emissionszertifikate den Rechtscharakter einer Ware und können an Warenbörsen gehandelt werden.
- **Berechtigt zum Handel** ist jede natürliche und juristische Person, also nicht nur der Anlagenbetreiber. Keine Übertragungsbeschränkungen von Zertifikaten innerhalb der EU sowie mit Drittländern, mit denen eine gegenseitige Anerkennung vereinbart wurde (§19 EZG).
- Solange ein Inhaber mit der Abgabe seiner Zertifikate gemäß §18 EZG in **Verzug** ist, kann er keine Zertifikate an Dritte übertragen.

Emissionszertifikate/Übertragung und Gültigkeit

- **Zertifikate gelten** für den Zeitraum, in dem sie an den Betreiber zugeteilt wurden (§20 EZG).
- **Vier Monate** nach Beginn der zweiten Periode (2008-2012) werden die noch vorhandenen Zertifikate vom BMLFUW gelöscht. Ein Banking (Übertragung überschüssiger Zertifikate von einer Periode in die nächste) zwischen 1. und 2. Handelsperiode ist nicht vorgesehen.
- Ab der **zweiten Periode** ist **Banking zulässig** (§20 Abs 3 EZG). Wiederum sind die Zertifikate vier Monate nach Beginn der folgenden Fünfjahresperiode zu löschen, jedoch hat der BMLFUW Emissionszertifikate für die laufende Periode als Ersatz an die Inhaber zu vergeben.

Register

- Jeder Mitgliedstaat hat ein Register einzurichten und zu führen, in dem alle Zertifikate und die Transaktionen zwischen den Teilnehmern am Handel verbucht werden (Art 19 RL). Gem § 21 EZG dient das Register der Verbuchung von **Vergabe, Besitz, Übertragung und Löschung** von Emissionszertifikaten.
- Gem §21 EZG ist der **BMLUFW** für das Register **verantwortlich**, Mit der technischen Durchführung ist eine **Registerstelle** zu beauftragen; im Gespräch steht ECRA GmbH (WKÖ, ÖKB, Investkredit, PORR, Zement- und Betonindustrie, Elektrizitätsunternehmen, smart technologies und APCS).
- Das Register ist in Form einer **standardisierten elektronischen Datenbank** zu errichten, die **öffentlich zugänglich** zu sein hat und in der die einzelnen Zertifikate mit weltweit einmaligen Kennziffern abgespeichert werden.
- Jeder Anlageninhaber, der eine Zuteilung von Zertifikaten erhält, muss ein **Konto** im nationalen Register haben. Jede andere natürliche oder juristische Person kann ebenfalls ein Konto eröffnen und sich am Handel beteiligen.

Zuständige Behörde

- Gemäß §26 EZG sollen aus verwaltungstechnischen Gründen jene Behörden, die für die anlagenrechtliche Genehmigung zuständig sind, auch die **Genehmigung** der Treibhausgasemissionen gemäß §§ 4 und 6 EZG zuständig sein.
- Bei Anlagen, die dem **Landesgesetz** unterliegen, ist der **Landeshauptmann** zuständig (dieser kann jedoch die örtlich zuständige **Bezirksverwaltungsbehörden** betrauen).
- In den übrigen Fällen ist die nach bundesgesetzlichen Vorschriften für die **Anlagengenehmigung zuständige Behörde** zur Erteilung der Genehmigung zuständig. In erster Linie kommen folgende Bestimmungen in Betracht:
 - §333 Abs 1 GewO
 - §38 Abs 6 AWG (Abfallwirtschaftsgesetz)
 - §§170, 171 MinroG (Mineralrohstoffgesetz)
 - §14 LRG-K (Luftreinhaltegesetz für Kesselanlagen)
 - §39 UVP-G 2000 (Umweltverträglichkeitsprüfungsgesetz 2000)
- Für die übrigen Aufgaben ist der **BMLFUW** zuständig (Ausnahme: Strafen gemäß §27 EZG - **Bezirksverwaltungsbehörde**).

Strafbestimmungen und Sanktionen

- **Geldstrafen** (sofern nicht mit gerichtlicher Strafe bedrohte Handlung):
 - bis zu EUR 35.000,--: wer nach dem 1.1.2005 eine Tätigkeit die dem EZG unterliegt ausübt, ohne eine entsprechende Genehmigung (§§4 oder 6 EZG) erlangt zu haben;
 - bis zu EUR 7.000,--: wer die Emissionen der Anlage nicht fristgerecht meldet oder keinen Prüfbericht vorlegt (§§8,9 und 12 EZG);
 - bis zu EUR 5.000,--: wer eine Meldung gemäß §6 EZG nicht fristgerecht erstattet.
- **Sanktionen** für nicht ausreichende Abgabe von Emissionszertifikaten richten entsprechen jenen laut EmissionshandelsRL (§ 28 EZG).
- Strafgeder und Sanktionszahlungen sollen zweckgebunden **für den Ankauf von Emissionsreduktionseinheiten** im Rahmen des **JI/CDM-Programms** verwendet werden und so zur Erreichung des österreichischen Kyoto Ziels beitragen (§27 EZG).

Zeitplan für den Emissionshandel

- Bis **31.3.2004** musste der **erste NAP** für die erste Handelsperiode der EK übermittelt werden.
- Bis **31.7.2004** müssen Inhaber betroffener Anlagen **Anträge auf Genehmigung** zur Emission von Treibhausgasen stellen (§5 Abs 4 EZG) (zust. Beh= Anlagerecht).
- Innerhalb von **4 Monaten** entscheidet die Behörde über den Antrag.
- Am **30.9.2004** legt der BMLFUW gemeinsam mit dem BMWA die **Gesamtzahl der Zertifikate** fest (Verordnung) (§13 Abs 4 EZG).
- Ab **1.1.2005** benötigt jede betroffene Anlage eine **Genehmigung**.
- Bis zum **28.2.** jeden Jahres hat der BMLFUW eine Anzahl von Zertifikaten elektronisch auf das Registerkonto jedes Betreibers zu buchen (erstmals am **28.2.2005**).
- Am 30.6.2005 hat der BMLFUW erstmals einen Bericht an die EK zu übermitteln.
- **Drei Monate** nach Ablauf eines Kalenderjahres hat Betreiber dem BMLFUW einen **Emissionsbericht** zu übermitteln, erstmals am **31.3.2006** für das Jahr 2005 (§8 EZG)
- Am **30.4.2006** müssen erstmals **Zertifikate** für Emissionen des vergangenen Jahres **abgegeben** werden (§§4 Abs 3 Z5 und 18 Abs 1 EZG).
- Spätestens am **30.6.2006** hat der BMLFUW der EK einen **neuen NAP** für die Periode 2008-2012 zu übermitteln.
- Am **31.12.2006** hat die **Gesamtzahl der Zertifikate** für die Periode 2008-2012 im Verordnungsweg festzustehen (§13 Abs 5 EZG).
- Am **30.4.2008** werden die nicht verwendeten Zertifikate der ersten Periode **gelöscht**. Ab der zweiten Handelsperiode ist „Banking“ zulässig.

4. Steuerliche und bilanzielle Aspekte

Dr. Herbert Greinecker



Übersicht

- Handels- und Ertragsteuerrecht:
 - Rechtliche Einordnung der Emissionszertifikate (EZ)
 - Klassifizierung und bilanzieller Ausweis
 - Bewertung in der Bilanz
 - Auswirkungen auf den Jahresabschluss

- Umsatzsteuerrecht:
 - Rechtliche Einordnung der EZ
 - Ausgabe der Zertifikate
 - Übertragung der Zertifikate
 - Einlösung/Rückgabe/Ablauf der Zertifikate
 - Sonderfragen

Handels- und Ertragsteuerrecht

Quellen:

IFRIC, Draft Interpretation, Emission Rights, Exposure
Draft May 2003

IAS 38 (Intangible Assets)

IAS 20 (Government Grants and Assistance)

IAS 37 (Provisions, Contingent Liabilities)

IAS 36 (Impairment of Assets)

Stellungnahme des BMF vom 22. Dezember 2003

Stellungnahme des BMLFUW vom 2. Jänner 2004

Handels- und Ertragsteuerrecht

Rechtliche Einordnung:

- Wertpapier
- Ware(nkontrakt)
- „neutrale Zertifikate“

Aktivierbarkeit als Vermögensgegenstand bzw Wirtschaftsgut:

- rechtlich geschützte Position
- zusammen mit dem Unternehmen oder selbständig verwertbar
- selbständig bewertbar

Handels- und Ertragsteuerrecht

Bilanzielle Behandlung:

- Ausweis als Anlagevermögen/Umlaufvermögen
 - bestimmt über mehrere Perioden im Unternehmen zu verbleiben ?
- Ausweis als Anlagevermögen:
 - Immaterieller Vermögensgegenstand bzw. unkörperliches Wirtschaftsgut gem § 4 EStG
- Ausweis als Umlaufvermögen:
 - Wertpapiere
 - Ware
 - Sonstige Vermögensgegenstände (Sonderposten gem § 223 (4) HGB: „Emissionszertifikate“)

Handels- und Ertragsteuerrecht

- Konsequenzen der Klassifizierung als Anlage- oder Umlaufvermögen
 - Bewertung
 - Anlagevermögen: Gemildertes Niederstwertprinzip, keine Normal-AfA
 - Umlaufvermögen: Strenges Niederstwertprinzip
 - Vermögensmehrung durch kostenlose Zuteilung der EZ
 - Anlagevermögen: Bewertungsreserve
 - Umlaufvermögen: Sofortige Betriebseinnahme

Handels- und Ertragsteuerrecht

Aktueller Meinungsstand:

- IFRIC
 - Anlagevermögen
 - Neutralisierung durch Bewertungsreserve

- Literaturmeinung
 - Umlaufvermögen
 - Betriebseinnahmen

- Bundesministerium für Finanzen
 - Anlagevermögen
 - Umlaufvermögen

Handels- und Ertragsteuerrecht

Beispiel:

Gesellschaft X:

Geschäftsjahr entspricht Kalenderjahr

Kostenlose Zuteilung von EZ am 28. Februar 01:

Kostenlose Zuteilung von EZ an X für 12.000 t CO₂

Marktpreis für EZ: 10/t

31. Dezember 01:

X hat 12.500 t verbraucht

Marktpreis für EZ: 9/t

X kauft zusätzlich 500 EZ

X hat unterjährig keine EZ ge- oder verkauft

Handels- und Ertragsteuerrecht

Beispiel (Forts.):

Buchung bei Zuteilung am 28. Februar 01

Emissionszertifikate/Bewertungsreserve	120.000
--	---------

Buchungen am 31. Dezember 01

Abschreibungen/Emissionszertifikate	12.000
-------------------------------------	--------

Bewertungsreserve/Erträge aus Auflösung der Bewertungsreserve	120.000
--	---------

Aufwand für Emissionen/Rückstellung für Emissionen	112.500
--	---------

Emissionszertifikate/Bank	4.500
---------------------------	-------

Handels- und Ertragsteuerrecht

Beispiel (Forts.):

Nettoeffekt im Jahresabschluss 01:

Aufwand für Emissionen	112.500
Ertrag aus Auflösung der Bewertungsreserve	(120.000)
<u>Aufwand aus Abwertung der EZ</u>	<u>12.000</u>
Verlust	4.500
Immaterielles Vermögen (EZ)	112.500
Rückstellung für Emissionen	(112.500)
Verminderung Liquidität (Kassa, Bank)	(4.500)
Eigenkapitalverminderung	4.500

Buchung bei Tilgung im April 02:

Rückstellung für Emissionen/Emissionszertifikate (EZ)	112.500
---	---------

Handels- und Ertragsteuerrecht

Beispiel (Forts.):

Varianten:

- a) Marktpreissteigerung für EZ auf 11 per 31. Dezember 01
- b) Tatsächliche Emission: 11.500 t
- c) Unterjähriger Kauf von zusätzlichen 500 EZ um 12

Handels- und Ertragsteuerrecht

Beispiel (Forts.):

Lösung a):

Buchungen am 31.Dezember 01

Abschreibungen/Emissionszertifikate	--
Bewertungsreserve/Erträge aus Auflösung Bewertungsreserve	120.000
Aufwand für Emissionen/Rückstellung für Emissionen	137.500
Emissionszertifikate/Bank	5.500

Handels- und Ertragsteuerrecht

Beispiel (Forts.)

Nettoeffekt im Jahresabschluss 01:

Aufwand für Emissionen	137.500
Ertrag aus Auflösung der Bewertungsreserve	(120.000)
<u>Aufwand aus Abwertung der EZ</u>	<u> --</u>
Verlust	17.500
Immaterielles Vermögen (EZ)	125.500
Rückstellung für Emissionen	(137.500)
Verminderung Liquidität (Kassa,Bank)	(5.500)
Eigenkapitalverminderung	17.500

Buchungen bei Tilgung im April 02:

Rückstellung für Emissionen/Emissionszertifikate	125.500
Rückstellung für Emissionen/Erträge aus Auflösung von RSt	12.000
Gewinn	(12.000)

Handels- und Ertragsteuerrecht

Beispiel (Forts.):

Lösung b):

Buchungen 31.Dezember 01

Abschreibungen/Emissionszertifikate	12.000
Bewertungsreserve/Erträge aus Auflösung Bewertungsreserve	115.500
Aufwand für Emissionen/Rückstellung für Emissionen	103.500
Emissionszertifikate/Bank	--

Handels- und Ertragsteuerrecht

Beispiel (Forts.):

Nettoeffekt im Jahresabschluss 01:

Aufwand für Emissionen	103.500
Ertrag aus Auflösung der Bewertungsreserve	(115.500)
<u>Aufwand aus Abwertung der EZ</u>	<u>12.000</u>
Gewinn/Verlust	--

Immaterielles Vermögen (EZ)	108.000
Bewertungsreserve	(4.500)
Rückstellung für Emissionen	103.500
Verminderung Liquidität (Kassa,Bank)	--
Eigenkapital unverändert	--

Buchungen bei Tilgung im April 02:

Rückstellung für Emissionen/Emissionszertifikate	103.500
Buchwert abgegangener Anlagen/Emissionszertifikate	4.500
Bewertungsreserven/Ertrag aus Auflösung Bewertungsreserven	4.500
Gewinn/Verlust	--

Handels- und Ertragsteuerrecht

Lösung c):

Buchungen bei unterjährigem Zukauf

Emissionszertifikate/Bank	6.000
---------------------------	-------

Buchungen am 31.Dezember 01

Abschreibungen/Emissionszertifikate	13.500
-------------------------------------	--------

Bewertungsreserve/Erträge aus Auflösung Bewertungsreserve	120.000
--	---------

Aufwand für Emissionen/Rückstellung für Emissionen	112.500
--	---------

Handels- und Ertragsteuerrecht

Beispiel (Forts.)

Nettoeffekt im Jahresabschluss 01:

Aufwand für Emissionen	112.500
Ertrag aus Auflösung der Bewertungsreserve	(120.000)
<u>Aufwand aus Abwertung der EZ</u>	<u>13.500</u>
Verlust	6.000

Immaterielles Vermögen (EZ)	112.500
Rückstellung für Emissionen	(112.500)
Verminderung Liquidität (Kassa,Bank)	(6.000)
Eigenkapitalverminderung	6.000

Buchungen bei Tilgung im April 02:

Rückstellung für Emissionen/Emissionszertifikate	112.500
--	---------

Gewinn/Verlust	--	60
----------------	----	----

Handels- und Ertragsteuerrecht

Qualifikation der EZ als Umlaufvermögen

- Ausweis als „Sonstige Vermögensgegenstände“(EZ)
- Strenges Niederstwertprinzip
- Sofortige Besteuerung des Marktwertes bei kostenloser Zuteilung
- Auswirkungen, wenn
 - tatsächliche Emissionen niedriger sind als angegeben
 - abweichendes Wirtschaftsjahr besteht

Handels- und Ertragsteuerrecht

Beispiel – Variante b):

Gesellschaft X:

Geschäftsjahr entspricht Kalenderjahr

Kostenlose Zuteilung von EZ am 28. Februar 01:

Kostenlose Zuteilung von EZ an X für 12.000 t CO₂

Marktpreis für EZ: 10/t

31. Dezember 01:

X hat 11.500 t verbraucht

Marktpreis für EZ: 9/t

X hat unterjährig keine EZ ge- oder verkauft

Handels- und Ertragsteuerrecht

Beispiel (Forts.):

Buchung bei Zuteilung am 28. Februar 01

Emissionszertifikate (UV)/Sonstige betriebliche Erträge	120.000
---	---------

Buchungen am 31. Dezember 01

Abschreibungen (UV)/Emissionszertifikate (UV)	12.000
---	--------

Aufwand für Emissionen/Rückstellung für Emissionen	103.500
--	---------

Handels- und Ertragsteuerrecht

Beispiel (Forts.):

Nettoeffekt im Jahresabschluss 01:

Aufwand für Emissionen	103.500
Sonstige betriebliche Erträge	(120.000)
<u>Aufwand aus Abwertung der EZ</u>	<u>12.000</u>
Gewinn	4.500

Sonstige Vermögensgegenstände (EZ)	108.000
Rückstellung für Emissionen	103.500
Verminderung Liquidität (Kassa,Bank)	--
Eigenkapitalerhöhung	4.500

Buchungen bei Tilgung im April 02:

Rückstellung für Emissionen/Emissionszertifikate (UV)	103.500
Sonstiger Aufwand/Emissionszertifikate (UV)	4.500
Verlust	(4.500)

Handels- und Ertragsteuerrecht

Weitere Auswirkungen auf Bilanzierung, Bewertung und Ertragsteuern durch:

- Kurssicherungsgeschäfte – Hedging
- Optionsgeschäfte
- Erwerb von EZs zu Handels- und Spekulationszwecken
- Auswirkungen auf Impairmenttests (Teilwert anderer Wirtschaftsgüter)
- Abweichendes Wirtschaftsjahr des emittierenden Unternehmens
 - Abgrenzung der Emissionen zum abweichenden Stichtag
 - Anteilige periodengerechte Realisierung des Ertrages aus unentgeltlicher Zuteilung
- Konzernverrechnungspreise
 - Zuordnung des Kostenfaktors in der Wertschöpfungskette
 - Auftragsproduktion und Kostenaufschlagsmethode
 - EZ-Handelsgesellschaft im Konzern
 - Anlagenpools und Costsharing Agreements

Handels- und Ertragsteuerrecht

Zwischenergebnis:

- Diskussion um handels- und ertragsteuerliche Einordnung ist noch nicht abgeschlossen
- EZ als Anlagevermögen: Besteuerung erst beim Verbrauch oder beim Verkauf
- EZ als Umlaufvermögen: Sofortige Besteuerung bei Zuteilung
- Zusätzlich handels- und steuerrechtliche Aspekte sind zu beachten (Kurssicherung, Impairment etc.)

Umsatzsteuerrecht

Umsatzsteuerlich maßgebliche rechtliche Einordnung

- „Rechtscharakter einer Ware“ (§ 22 EZG)
 - Lieferung: Verschaffung der Verfügungsmacht an einem Gegenstand
 - Sonstige Leistung

- Sonstige Leistung gem § 3a UStG
 - Katalogleistung
 - Sonstige Leistung gem § 3 a (12) UStG

- Leistungsort

- Zeitpunkt der Umsatzsteuerpflicht

Umsatzsteuerrecht

Umsatzsteuerliche Beurteilung der einzelnen Phasen der EZ:

Zuteilung der EZ

- **Kostenlose Zuteilung**
 - Staat wird im hoheitlichen Bereich tätig
 - Staat als Unternehmer

- **Versteigerung**
 - Staat wird im hoheitlichen Bereich tätig
 - Staat als Unternehmer
 - Sonstige Leistung gem § 3a (12) UStG
 - Steuersatz gem § 10 UStG

Umsatzsteuerrecht

Umsatzsteuerliche Beurteilung der einzelnen Phasen der EZ:

Veräußerung der EZ

- Sonstige Leistung gem § 3a (12) UstG

Erwerb der EZ

- Vorsteuerabzug gem § 12 UStG

Abgabe der EZ (Letzttransaktion)

- Sonstige Leistung gem § 3a (12) UStG
- Vorsteuerabzug ?

Ablauf/Löschung der EZ mangels Gebrauch

- nicht steuerbar

Umsatzsteuerrecht

Spezialfragen:

- Transaktionen über die Grenze
 - Leistungsort-Unternehmerort
 - Vorsteuerabzug bzw -rückerstattung
 - Administrativer Aufwand, Finanzierungsbedarf
 - Transaktionen mit Drittländern

- Anlagenpools gem § 16 EZG
 - Unternehmereigenschaft des Pools oder des Treuhänders
 - Rechnungen
 - Finanzamtliche Abwicklung – Überrechnung
 - Ausgleichszahlungen zwischen den Poolgesellschaften vs Abwicklung über den Treuhänder
 - Tatsächliche Ausgestaltung des Anlagenpools und deren umsatzsteuerliche Reflexwirkungen

Für weiterführende Fragen kontaktieren Sie bitte:

Dr. Herbert Greinecker
PricewaterhouseCoopers
Wirtschaftsprüfung und
Steuerberatung GmbH
Erdbergstrasse 200
A-1030 Wien

Tel: + 43 1 50188 – 3300
Fax: + 43 1 501 88 – 654
herbert.greinecker@at.pwc.com

www.pwc.com/at

Dr. Martin Brodey
DORDA BRUGGER JORDIS
Rechtsanwälte GmbH
Dr. Karl Lueger-Ring 10
A-1010 Wien

Tel: +43 1 533 47 95-38
Fax: +43 1 533 47 95-56
martin.brodey@dbj.at

www.dbj.at