

# **Entwurf einer IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung: Handelsrechtliche Bilanzierung von Emissionsberechtigungen und des THG-Quotenhandels (IDW ERS FAB 15)**

Stand: 22.11.2024<sup>1</sup>

*Der Fachausschuss Unternehmensberichterstattung (FAB) des IDW hat den nachfolgenden Entwurf einer IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung: Handelsrechtliche Bilanzierung von Emissionsberechtigungen und des THG-Quotenhandels (IDW ERS FAB 15) verabschiedet.*

*Bei dem Verlautbarungsentwurf handelt es sich um den Entwurf einer Neufassung der IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung: Bilanzierung von Emissionsberechtigungen nach HGB (IDW RS HFA 15) aus dem Jahr 2006. Neben Klarstellungen im bisherigen sachlichen Anwendungsbereich der Verlautbarung (Emissionsberechtigungen i.S. des TEHG) sind Ergänzungen der Verlautbarung vorgesehen zur handelsrechtlichen Bilanzierung von nationalen Emissionszertifikaten i.S. des BEHG sowie von Treibhausgasminderungsquoten und -pflichten gemäß BImSchG.*

*Der Entwurf beinhaltet eine noch nicht abschließend abgestimmte Berufsauffassung. Im Einklang mit IDW Prüfungsstandard: Rechnungslegungs- und Prüfungsgrundsätze für die Abschlussprüfung (IDW PS 201 n.F.) (Stand: 28.09.2022) kann der Entwurf im Rahmen der Eigenverantwortlichkeit und des beruflichen Ermessens des Berufsangehörigen berücksichtigt werden, soweit er geltenden IDW Stellungnahmen zur Rechnungslegung nicht entgegensteht. Der FAB hat die Möglichkeit, eine Empfehlung zur Anwendung des IDW ERS FAB 15 auszusprechen: Der FAB hat eine solche Empfehlung ausgesprochen.*

*Änderungs- oder Ergänzungsvorschläge zu dem Entwurf werden schriftlich an die Geschäftsstelle des IDW (Postfach 32 05 80, 40420 Düsseldorf oder [stellungnahmen@idw.de](mailto:stellungnahmen@idw.de)) bis zum 31.05.2025 erbeten. Die Änderungs- oder Ergänzungsvorschläge werden im Internet auf der IDW Website veröffentlicht, wenn dies nicht ausdrücklich vom Verfasser abgelehnt wird.*

*Der Entwurf steht bis zu seiner endgültigen Verabschiedung im Internet ([www.idw.de](http://www.idw.de)) unter der Rubrik Verlautbarungen zur Verfügung.*

Copyright © Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V., Düsseldorf.

1.	Vorbemerkungen.....	2
2.	Funktionsweisen des institutionalisierten Emissionshandels .....	4
2.1.	Europäische Emissionsberechtigungen.....	4

---

<sup>1</sup> Verabschiedet als IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung: Bilanzierung von Emissionsberechtigungen nach HGB (IDW RS HFA 15) vom Hauptfachausschuss (HFA) am 01.03.2006. Umbenennung und Überarbeitung insb. im Hinblick auf die Bilanzierung von nationalen Emissionszertifikaten i.S. des BEHG sowie von Treibhausgasminderungsquoten und -pflichten gemäß BImSchG vorbereitet von der Arbeitsgruppe „Emissionszertifikate“; verabschiedet als Entwurf eines IDW RS FAB 15 vom Fachausschuss Unternehmensberichterstattung (FAB) am 22.11.2024.

2.2.	Nationale Emissionszertifikate.....	4
2.3.	Treibhausgasminderungsquote .....	4
3.	Europäische Emissionsberechtigungen i.S. des TEHG .....	5
3.1.	Ansatz.....	5
3.2.	Ausweis in der Bilanz .....	5
3.3.	Bewertung.....	6
3.3.1.	Zugangsbewertung .....	6
3.3.2.	Folgebewertung .....	6
3.4.	Ausweis in der Gewinn- und Verlustrechnung .....	6
3.5.	Bilanzierung der Verpflichtung zur Abgabe von Emissionsberechtigungen .....	7
3.6.	Auflösung eines passivierten Sonderpostens .....	8
3.7.	Anhangangabepflichten.....	9
4.	Nationale Emissionszertifikate i.S. des BEHG .....	9
4.1.	Grundsätze .....	9
4.2.	Besonderheiten .....	10
5.	Treibhausgasminderungsquote .....	10
5.1.	Bilanzierung der THG-Quote .....	10
5.1.1.	Ansatz .....	10
5.1.2.	Ausweis in der Bilanz.....	11
5.1.3.	Bewertung .....	11
5.1.3.1.	Zugangsbewertung .....	11
5.1.3.2.	Folgebewertung .....	12
5.1.4.	Ausweis in der Gewinn- und Verlustrechnung.....	12
5.2.	Bilanzierung der Treibhausgasminderungspflicht .....	13
5.2.1.	Ansatz .....	13
5.2.2.	Ausweis in der Bilanz.....	13
5.2.3.	Bewertung .....	13
5.2.4.	Ausweis in der Gewinn- und Verlustrechnung.....	14
5.3.	Auflösung eines passivierten Sonderpostens .....	14
5.4.	Anhangangabepflichten.....	14

## 1. Vorbemerkungen

- 1 Im Rahmen des Pariser Klimaschutzabkommens<sup>2</sup> haben sich die Mitgliedstaaten der Klimarahmenkonvention der Vereinten Nationen das verbindliche Ziel gesetzt, die globale Erderwärmung auf deutlich unter 2 °C, idealerweise auf 1,5 °C, über dem vorindustriellen Niveau (1990) zu begrenzen. Eines der Instrumente zur Senkung der Konzentration von Treibhausgasen in der Atmosphäre ist der Handel mit Treibhausgas-Zertifikaten. Weltweit haben einige Jurisdiktionen entsprechende Zertifikatshandelssysteme eingeführt. Das im Jahr 2005 eingeführte

---

<sup>2</sup> Übereinkommen von Paris vom 12.12.2015; von Deutschland ratifiziert durch das Gesetz zu dem Übereinkommen von Paris vom 12. Dezember 2015 vom 28.09.2016, BGBl. II S. 1082.

Emissionshandelssystem der Europäischen Union (European Union Emissions Trading System, EU-ETS) deckt zurzeit die Sektoren Stromerzeugung, Industrie sowie Teile des Luft- und Schifffahrtsverkehrs ab. Rechtliche Grundlage hierfür ist auf EU-Ebene die Richtlinie 2003/87/EG<sup>3</sup>. Umgesetzt wurde diese Richtlinie in Deutschland durch das Gesetz über den Handel mit Berechtigungen zur Emission von Treibhausgasen (Treibhausgas-Emissionshandelsgesetz – TEHG)<sup>4</sup>.

- 2 National hat der deutsche Gesetzgeber mit dem im Jahr 2021 wirksam gewordenen Gesetz über einen nationalen Zertifikatehandel für Brennstoffemissionen (Brennstoffemissionshandelsgesetz – BEHG)<sup>5</sup> die Sektoren Wärme und Verkehr in einen nationalen Emissionshandel (nEHS) einbezogen.
- 3 Während im TEHG der Begriff „Emissionsberechtigung“ verwendet wird, spricht das BEHG von „Emissionszertifikat“. Beide Begriffe sind als inhaltlich gleich anzusehen.
- 4 Ein weiteres Instrument zur Erreichung der nationalen Klimaziele im Verkehrssektor ist die seit dem Jahr 2015 im Gesetz zum Schutz vor schädlichen Umwelteinwirkungen durch Luftverunreinigungen, Geräusche, Erschütterungen und ähnliche Vorgänge (Bundes-Immissionschutzgesetz – BImSchG)<sup>6</sup> gesetzlich normierte Treibhausgasminderungsquote (THG-Quote nach § 37a BImSchG). Das Instrument beruht auf den Vorgaben der Artikel 25 ff. der Erneuerbare-Energien-Richtlinie (EU) 2018/2001 (RED II)<sup>7</sup>.
- 5 Gegenstand der vorliegenden *IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung* ist die Bilanzierung von Emissionsberechtigungen i.S. des TEHG, von Emissionszertifikaten i.S. des BEHG sowie des THG-Quotenhandels gemäß BImSchG in einem handelsrechtlichen Abschluss.
- 6 Nicht Gegenstand dieser *IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung* sind dagegen nicht gesetzlich geregelte („freiwillige“) Emissionsminderungsgutschriften für diejenigen Sektoren, die bisher keinem institutionalisierten Zertifikatshandelssystem unterfallen, sowie sog. Grünstromzertifikate, die auch als Herkunftsnachweise bezeichnet werden.
- 7 Diese *IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung* ersetzt die *IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung: Bilanzierung von Emissionsberechtigungen nach HGB (IDW RS HFA 15)* vom

---

<sup>3</sup> Richtlinie 2003/87/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 13. Oktober 2003 über ein System für den Handel mit Treibhausgasemissionszertifikaten in der Union und zur Änderung der Richtlinie 96/61/EG des Rates, ABl. EU Nr. L 275 vom 25.10.2003, S. 32 (zuletzt geändert durch Artikel 9 der Verordnung (EU) 2024/795 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 29. Februar 2024 zur Einrichtung der Plattform Strategische Technologien für Europa (STEP) und zur Änderung der Richtlinie 2003/87/EG und der Verordnungen (EU) 2021/1058, (EU) 2021/1056, (EU) 2021/1057, (EU) Nr. 1303/2013, (EU) Nr. 223/2014, (EU) 2021/1060, (EU) 2021/523, (EU) 2021/695, (EU) 2021/697 und (EU) 2021/241, ABl. EU Reihe L vom 29.02.2024).

<sup>4</sup> Artikel 1 des Gesetzes vom 08.07.2004, BGBl. I S. 1578 (zuletzt geändert durch Artikel 9 des Gesetzes vom 11.08.2010, BGBl. I S. 1163); ersetzt durch Artikel 1 des Gesetzes vom 21.07.2011, BGBl. I S. 1475 (zuletzt geändert durch Artikel 18 des Gesetzes vom 10.08.2021, BGBl. I S. 3436).

<sup>5</sup> Gesetz vom 12.12.2019, BGBl. I S. 2728, 2022 I S. 2098 (zuletzt geändert durch Artikel 7 des Gesetzes vom 22.12.2023, BGBl. I 2023 Nr. 412).

<sup>6</sup> Gesetz neu gefasst durch Beschluss vom 17.05.2013, BGBl. I S. 1274, 2021 I S. 123 (zuletzt geändert durch Artikel 1 des Gesetzes vom 03.07.2024, BGBl. I Nr. 225 vom 08.07.2024).

<sup>7</sup> Richtlinie (EU) 2018/2001 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 11. Dezember 2018 zur Förderung der Nutzung von Energie aus erneuerbaren Quellen (Neufassung), ABl. EU Nr. L 328 vom 21.12.2018, S. 82 (zuletzt geändert durch Artikel 1 der Richtlinie (EU) 2024/1711 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 13. Juni 2024 zur Änderung der Richtlinien (EU) 2018/2001 und (EU) 2019/944 in Bezug auf die Verbesserung des Elektrizitätsmarktdesigns in der Union, ABl. EU Reihe L vom 26.06.2024).

01.03.2006 und gilt für die Aufstellung von Abschlüssen für Geschäftsjahre, die nach dem 31.12.2025 beginnen.<sup>8</sup>

## 2. Funktionsweisen des institutionalisierten Emissionshandels

### 2.1. Europäische Emissionsberechtigungen

- 8 Institutionalisierte Emissionszertifikatshandelssysteme, wie das EU-ETS, sind nach dem sog. Cap-and-Trade-Ansatz ausgestaltet. Europäische Emissionsberechtigungen (engl. European Emission Allowances, EUA) berechtigen dabei deren Inhaber, eine bestimmte Menge an Treibhausgas-Emissionen auszustoßen. Die betroffenen Unternehmen sind dazu verpflichtet, bis zum 30.09. des folgenden Jahres eine dem Treibhausgasausstoß im Vorjahr entsprechende Menge an Emissionsberechtigungen abzugeben. Emissionsberechtigungen, die ein Unternehmen nicht für diesen Zweck benötigt, kann es am Markt handeln (trade). Dies schafft für die Treibhausgas-Emittenten den Anreiz, ihre Emissionen kontinuierlich zu senken, und erschwert klimaschädlichen Unternehmen die Marktteilnahme (sog. Abwärtsemissionshandel). Im EU-ETS werden Emissionsberechtigungen auch unentgeltlich durch staatliche Zuteilung zur Verfügung gestellt, um den Verlust der Wettbewerbsfähigkeit der europäischen energieintensiven Industrie oder die Verlagerung von Produktion und der damit verbundenen Emissionen ins Ausland (sog. Carbon Leakage) zu vermeiden. Die Höchstmenge an insgesamt pro Kalenderjahr unentgeltlich staatlich zugeteilten Emissionsberechtigungen wird sukzessive reduziert (cap).

### 2.2. Nationale Emissionszertifikate

- 9 Im Vergleich zum EU-ETS werden im nEHS keine Emissionsberechtigungen unentgeltlich vom Staat zugeteilt. Vielmehr verfolgt das BEHG einen modifizierten Cap-and-Trade-Ansatz, indem es Inverkehrbringer von Kraftstoffen und Heizöl zum Erwerb von Emissionszertifikaten (nEHS-Zertifikat) verpflichtet (sog. Aufwärtsemissionshandel). Die betroffenen Unternehmen sind dazu verpflichtet, bis zum 30.09. des folgenden Jahres ein gültiges Zertifikat für jedes emittierte CO<sub>2</sub>-Äquivalent (Tonnen) abzugeben. Die verpflichteten Unternehmen sind üblicherweise bestrebt, die Kosten, die durch die hiermit verbundene Verteuerung des Brennstoffs entstehen, auf die Endverbraucher des Brennstoffs umzulegen („CO<sub>2</sub>-Abgabe“), die auf diesem Wege die wirtschaftliche Last tragen. In der Einführungsphase des nationalen Brennstoffemissionshandels, die bis Ende 2025 andauert, ist der Preis für die ausgegebenen Emissionszertifikate im BEHG gesetzlich festgelegt und erhöht sich jährlich. Ab 2026 werden die Zertifikate versteigert und ihr Preis bildet sich weitgehend frei am Markt.

### 2.3. Treibhausgasminderungsquote

- 10 Die THG-Quote setzt ebenfalls bei den Inverkehrbringern an und drückt aus, um wie viel Prozent die Inverkehrbringer (sog. Quotenverpflichtete) Treibhausgase, die durch von ihnen in

---

<sup>8</sup> Eine frühere Anwendung dieser *IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung* ist zulässig, sofern die darin enthaltenen Regelungen vollständig beachtet werden; vgl. *IDW Prüfungsstandard: Rechnungslegungs- und Prüfungsgrundsätze für die Abschlussprüfung (IDW PS 201 n.F.)* (Stand: 28.09.2022), Tz. 19 Satz 2.

Verkehr gebrachte fossile Kraftstoffe (Otto- oder Dieselmotorkraftstoffe) verursacht werden, mindern müssen. Die Minderung der Treibhausgase muss nicht notwendigerweise ausschließlich durch Aktivitäten der Verpflichteten – bspw. durch die Beimischung von Biokraftstoffen – erfüllt werden, sondern die Kraftstoffhersteller können sich auch die Reduktion von Treibhausgasen durch Dritte (sog. Quotenberechtigte) anrechnen lassen (sog. Erfüllungsoption). Deshalb werden Treibhausgaseinsparungen i.S. des § 37a BImSchG, z.B. aus der Elektromobilität, gehandelt (sog. THG-Quotenhandel). Kommt der Quotenverpflichtete seiner Quotenverpflichtung nicht oder nicht vollständig nach, muss er eine monetäre Abgabe für die verfehlte Treibhausgasreduzierung leisten (§ 37c Abs. 2 BImSchG). Übersteigen seine Treibhausgasreduzierungsmengen die vorgeschriebene Quote für das Verpflichtungsjahr, kann die übersteigende Quote auf Antrag auf das Folgejahr übertragen werden (§ 37a Abs. 8 BImSchG).

### **3. Europäische Emissionsberechtigungen i.S. des TEHG**

#### **3.1. Ansatz**

- 11 TEHG-Emissionsberechtigungen sind aufgrund ihrer Handelbarkeit (vgl. Tz. 8) selbstständig verwertbar und erfüllen daher die Voraussetzungen für das Vorliegen eines Vermögensgegenstands nach § 246 Abs. 1 HGB. TEHG-Emissionsberechtigungen gehören zu den immateriellen Vermögensgegenständen.
- 12 Als angeschaffte Vermögensgegenstände sind TEHG-Emissionsberechtigungen dem Grunde nach unabhängig davon zu bilanzieren, ob sie entgeltlich oder unentgeltlich erworben werden. Die Ansatzpflicht besteht ab dem Zeitpunkt der erstmaligen Eintragung in das Emissionshandelsregister zugunsten des Bilanzierenden, wenn und soweit die jeweilige Berechtigung ihm wirtschaftlich zuzurechnen ist (vgl. § 246 Abs. 1 Satz 2 Halbsatz 2 HGB). Die Erwartung, künftige Emissionsberechtigungen staatlich zugeteilt zu bekommen, darf nicht aktiviert werden.

#### **3.2. Ausweis in der Bilanz**

- 13 Da TEHG-Emissionsberechtigungen nicht dazu bestimmt sind, dauernd dem Geschäftsbetrieb zu dienen, sondern nur einen einmaligen Nutzen stiften, sind sie als Vermögensgegenstände des Umlaufvermögens zu qualifizieren und unter den Vorräten auszuweisen.
- 14 Benötigt der Bilanzierende die TEHG-Emissionsberechtigungen voraussichtlich zur Erfüllung der gesetzlichen Anforderungen aufgrund der im Rahmen der Leistungserbringung erzeugten Treibhausgas-Emissionen, sind sie wie Verbrauchsgüter zu behandeln. Soweit sie für die Nutzung im Rahmen des Leistungserbringungsprozesses des Bilanzierenden bestimmt sind, sind sie unter den Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffen auszuweisen.
- 15 Werden TEHG-Emissionsberechtigungen zu Handelszwecken, d.h. mit dem Ziel der Ausnutzung von Marktpreisschwankungen und der Absicht der (Weiter-)Veräußerung erworben bzw. gehalten, liegt ebenfalls Umlaufvermögen vor. In diesem Fall sind die TEHG-Emissionsberechtigungen als Waren auszuweisen.
- 16 Im Falle wesentlicher Beträge empfiehlt sich jeweils ein gesonderter Ausweis nach § 265 Abs. 5 Satz 2 HGB innerhalb des Umlaufvermögens.

### **3.3. Bewertung**

#### **3.3.1. Zugangsbewertung**

- 17 Bei der Zugangsbewertung der TEHG-Emissionsberechtigungen ist zwischen einem entgeltlichen Erwerb und einem unentgeltlichen Erwerb durch staatliche Zuteilung zu differenzieren.
- 18 Werden TEHG-Emissionsberechtigungen im Rahmen des Emissionsrechtehandels entgeltlich erworben, sind sie gemäß § 255 Abs. 1 HGB mit ihren Anschaffungskosten anzusetzen. Zu den Anschaffungskosten gehören gemäß § 255 Abs. 1 Satz 2 HGB auch etwaige Anschaffungsnebenkosten.
- 19 Nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung besteht im Falle eines unentgeltlichen Erwerbs durch staatliche Zuteilung ein Wahlrecht, diesen Vermögensgegenstand des Umlaufvermögens mit seinem vorsichtig geschätzten Zeitwert oder mit null (bzw. einem Erinnerungswert) zu bewerten.
- 20 Der unentgeltliche Erwerb von TEHG-Emissionsberechtigungen durch staatliche Zuteilung soll dem Bilanzierenden die Möglichkeit einräumen, seine später entstehende Abgabeverpflichtung nach Maßgabe der verursachten Emissionen insoweit ohne wirtschaftliche Belastung zu erfüllen. Der Erwerb der Emissionsberechtigungen dient somit primär der Vermeidung künftiger Aufwendungen, sodass der dem Bilanzierenden gewährte Vorteil ausschließlich nach Maßgabe der Entstehung dieser Aufwendungen ergebniswirksam zu erfassen ist.
- 21 Eine sofortige Ertragsrealisierung in dem Zeitpunkt, in dem die TEHG-Emissionsberechtigungen unentgeltlich durch staatliche Zuteilung erworben werden, ist somit nicht zulässig. In diesen Fällen ist in Höhe des aktivierten Zeitwerts der unentgeltlich erworbenen Emissionsberechtigungen nach § 265 Abs. 5 Satz 2 HGB ein gesondert zwischen Eigenkapital und Rückstellungen auszuweisender Passivposten zu bilden. Aus der Bezeichnung des Postens muss ersichtlich sein, dass dieser aufgrund des unentgeltlichen Erwerbs von Emissionsberechtigungen durch staatliche Zuteilung gebildet wurde (z.B. „Sonderposten für unentgeltlich erworbene Emissionsberechtigungen“).
- 22 Für andere unentgeltliche Erwerbe (z.B. innerhalb eines Konzernverbundes aus dem Gesellschaftsverhältnis heraus veranlasst) gelten regelmäßig abweichend vom Vorstehenden die allgemeinen Grundsätze von *IDW St/HFA 2/1996 i.d.F. 2013*<sup>9</sup> für die Behandlung von Zuschüssen im Jahresabschluss des Zuschussempfängers.

#### **3.3.2. Folgebewertung**

- 23 Da TEHG-Emissionsberechtigungen zu den Vermögensgegenständen des Umlaufvermögens gehören, gilt für ihre Folgebewertung das strenge Niederstwertprinzip (§ 253 Abs. 4 HGB).

### **3.4. Ausweis in der Gewinn- und Verlustrechnung**

- 24 Veräußert der Bilanzierende TEHG-Emissionsberechtigungen, die er bei staatlicher Zuteilung im Zugangszeitpunkt mit dem vorsichtig geschätzten Zeitwert angesetzt oder die er am Markt

---

<sup>9</sup> *IDW Stellungnahme des Hauptfachausschusses 2/1996 i.d.F. 2013: Zur Bilanzierung privater Zuschüsse.*

hinzuerworben hat, wird ein Gewinn oder Verlust aus dem Veräußerungsgeschäft ergebniswirksam. Dies gilt unabhängig davon, ob die hinzugeworbenen Emissionsberechtigungen voraussichtlich zur Deckung des erwarteten Verbrauchs benötigt werden oder ob sie zu Handelszwecken erworben worden sind. Der Erlös aus dem regelmäßigen Verkauf von Emissionsberechtigungen gehört zu den Umsatzerlösen. Die korrespondierende Ausbuchung des Buchwerts der veräußerten Emissionsberechtigungen sowie außerplanmäßige Abschreibungen führen in einer nach dem Gesamtkostenverfahren aufgestellten Gewinn- und Verlustrechnung zu Aufwendungen für Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe und für bezogene Waren (§ 275 Abs. 2 Nr. 5 Buchst. a HGB) und in einer nach dem Umsatzkostenverfahren aufgestellten Gewinn- und Verlustrechnung zu Herstellungskosten der zur Erzielung der Umsatzerlöse erbrachten Leistungen (§ 275 Abs. 3 Nr. 2 HGB).

- 25 Wurden unentgeltlich zugeteilte TEHG-Emissionsberechtigungen mit dem Erinnerungswert angesetzt, ist der Veräußerungserlös durch die Bildung eines Sonderpostens für unentgeltlich erworbene Emissionsberechtigungen bis zur Höhe des vorsichtig geschätzten Zeitwerts der Emissionsberechtigungen, der im Erwerbszeitpunkt vorgelegen hat, zu neutralisieren. Mithin kann nur ein diesen Betrag übersteigender Teil des Veräußerungserlöses bereits im Veräußerungszeitpunkt ertragswirksam erfasst werden. Auf diese Weise wird eine vorzeitige unterjährige Ertragsrealisierung in Bezug auf den im Zeitpunkt des Erwerbs der unentgeltlich zugeteilten Emissionsberechtigungen gewährten Vorteil verhindert. Dies entspricht dem Vorgehen bei der Zugangsbewertung unentgeltlich staatlich zugeteilter Emissionsberechtigungen mit dem vorsichtig geschätzten Zeitwert. Zur Auflösung des Sonderpostens vgl. Abschn. 3.6.
- 26 Bei Verträgen über die Veräußerung von Emissionsberechtigungen geht das wirtschaftliche Eigentum an diesen bis zur Eintragung der Übertragung in das Emissionshandelsregister zugunsten des Erwerbers (Lieferung) nicht auf diesen über. Dies gilt ebenso für den Verkauf von noch nicht unentgeltlich durch den Staat zugeteilten Emissionsberechtigungen (vgl. Tz. 12 a.E.), da bis zur Lieferung der Veräußerer seine Leistungspflicht noch nicht erfüllt hat und bis dahin insoweit ein schwebendes Geschäft vorliegt. Ein auf Seiten des späteren Veräußerers bereits empfangener Kaufpreis ist daher bis zur Eintragung der Übertragung in das Emissionshandelsregister als erhaltene Anzahlung zu passivieren.

### **3.5. Bilanzierung der Verpflichtung zur Abgabe von Emissionsberechtigungen**

- 27 Gemäß § 7 Abs. 1 TEHG sind die betroffenen Unternehmen dazu verpflichtet, bis zum 30.09. des jeweiligen Folgejahres eine Anzahl von TEHG-Emissionsberechtigungen abzugeben, die den im jeweiligen Kalenderjahr verursachten Emissionen entspricht. Dieser Verpflichtung zur Abgabe von Emissionsberechtigungen ist nach § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB durch die Dotierung einer Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten für die bis zum Abschlussstichtag verursachten Emissionen Rechnung zu tragen. Steht in seltenen Fällen die Verpflichtung zur Abgabe solcher Berechtigungen für die Emissionen des Kalenderjahres bereits zum Abschlussstichtag nicht nur dem Grunde, sondern auch der Höhe nach fest, z.B. weil der Bilanzierende ausreichend TEHG-Emissionsberechtigungen im Bestand hat und damit keine zusätzlichen TEHG-Emissionsberechtigungen nach dem Abschlussstichtag erwerben muss, ist anstelle einer Rückstellung eine Verbindlichkeit anzusetzen.

- 28 Bei der Rückstellungsbewertung nach § 253 Abs. 1 Satz 2 HGB sind die Grundsätze für die Bewertung von Sachleistungsverpflichtungen zu berücksichtigen.<sup>10</sup> Dabei ist vor dem Hintergrund der Konzeption der unentgeltlichen staatlichen Zuteilung die Abgabepflicht zunächst durch Verwendung der unentgeltlich durch staatliche Zuteilung erworbenen TEHG-Emissionsberechtigungen zu erfüllen. Erst wenn diese nicht ausreichen, sind weitere im Bestand befindliche am Markt hinzuerworbene TEHG-Emissionsberechtigungen zu verwenden. Der Wertansatz der Rückstellung ergibt sich daher aus dem Buchwert (ggf. Erinnerungswert) der dem Bilanzierenden für das Geschäftsjahr unentgeltlich staatlich zur Verfügung gestellten TEHG-Emissionsberechtigungen sowie dem Buchwert der weiteren, im Bestand befindlichen am Markt hinzuerworbene TEHG-Emissionsberechtigungen. Müssen zur Erfüllung der Verpflichtung weitere TEHG-Emissionsberechtigungen nach dem Abschlussstichtag gekauft werden, ist insoweit deren Zeitwert am Abschlussstichtag bei der Rückstellungsbewertung zu berücksichtigen. Hat der Bilanzierende bereits bis zum Abschlussstichtag schuldrechtliche Verträge über den Kauf von weiteren TEHG-Emissionsberechtigungen abgeschlossen, die der Erfüllung seiner Abgabepflicht für das abgelaufene Kalenderjahr dienen sollen, ist der vereinbarte Preis für die Rückstellungsbewertung maßgeblich. Sofern keine Verrechnung nach Tz. 35 erfolgt, führt die Dotierung der Rückstellung in einer nach dem Gesamtkostenverfahren aufgestellten Gewinn- und Verlustrechnung zu Aufwendungen für Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe und für bezogene Waren (§ 275 Abs. 2 Nr. 5 Buchst. a HGB) und in einer nach dem Umsatzkostenverfahren aufgestellten Gewinn- und Verlustrechnung zu Herstellungskosten der zur Erzielung der Umsatzerlöse erbrachten Leistungen (§ 275 Abs. 3 Nr. 2 HGB).
- 29 Die Nichterfüllung der Abgabepflichten nach § 7 Abs. 1 TEHG führt gemäß § 30 Abs. 1 TEHG zu monetären Sanktionen. Die Zahlungsverpflichtung entsteht rechtlich erst zum 30.09. des jeweiligen Folgejahres und ist auch vorher nicht wirtschaftlich verursacht, da bis zum Abgabetermin noch TEHG-Emissionsberechtigungen nachgekauft werden können, um die Sanktionen zu verhindern. Sie stellt daher sonstigen betrieblichen Aufwand des Folgejahres dar; eine Rückstellungsbildung zu einem früheren Zeitpunkt kommt somit nicht in Betracht. Die Abgabepflichten bleiben gemäß § 30 Abs. 3 TEHG auch nach Zahlung der Sanktionen bestehen.

### 3.6. Auflösung eines passivierten Sonderpostens

- 30 Dem Aufwand aus der Dotierung der Rückstellung für abzugebende TEHG-Emissionsberechtigungen (vgl. Tz. 28) stehen sonstige betriebliche Erträge aus der Auflösung des für diese Emissionsberechtigungen gebildeten Sonderpostens gegenüber. Entspricht das Geschäftsjahr dem Kalenderjahr und werden sämtliche aufgrund staatlicher Zuteilung unentgeltlich erworbenen TEHG-Emissionsberechtigungen zur Erfüllung der Abgabepflicht benötigt, so ist der gesamte Sonderposten ertragswirksam aufzulösen.
- 31 Im Falle eines vom Kalenderjahr abweichenden Geschäftsjahres oder bei der Aufstellung von Zwischenabschlüssen ist die Auflösung des Sonderpostens begrenzt auf den Teilbetrag, der auf die TEHG-Emissionsberechtigungen entfällt, die nach der Planung für das gesamte Kalenderjahr für die jeweilige Berichtsperiode abzugeben sind. Wurden bspw. für ein kalender-

---

<sup>10</sup> Vgl. IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung: Einzelfragen zur handelsrechtlichen Bilanzierung von Verbindlichkeitsrückstellungen (IDW RS HFA 34) (Stand: 03.06.2015), Tz. 21, 23 und 24.

jahrgleiches Geschäftsjahr 120 Emissionsberechtigungen zugeteilt, entfällt hiervon bei kontinuierlichen Emissionen auf das erste Quartal ein Viertel (30 Emissionsberechtigungen). Im Falle einer nicht kontinuierlichen Produktion ist die Zuordnung der Emissionsberechtigungen nicht zeitanteilig, sondern auf Basis der Produktionsplanung vorzunehmen.

- 32 Enthält der Sonderposten Beträge aus einer zusätzlichen Dotierung zur Neutralisierung von Gewinnen aus der Veräußerung unentgeltlich staatlich zugeteilter TEHG-Emissionsberechtigungen (Tz. 25), sind diese Beträge entsprechend Tz. 30 f. periodengerecht als Ertrag zu vereinnahmen.
- 33 Werden für eine Berichtsperiode weniger TEHG-Emissionsberechtigungen verbraucht als anteilig unentgeltlich staatlich zugeteilt worden sind, kann der frei gewordene Teil des Sonderpostens nur durch Veräußerung der überschüssigen Emissionsberechtigungen oder bei Abgabe von TEHG-Emissionsberechtigungen in Folgeperioden realisiert werden.
- 34 Werden unentgeltlich zugeteilte TEHG-Emissionsberechtigungen außerplanmäßig auf ihren niedrigeren beizulegenden Wert abgeschrieben, ist ein passivierter Sonderposten in Höhe der außerplanmäßigen Abschreibungen ertragswirksam aufzulösen. Sofern keine Verrechnung nach Tz. 35 erfolgt, ist der Auflösungsbetrag unter den sonstigen betrieblichen Erträgen auszuweisen.
- 35 In der Gewinn- und Verlustrechnung dürfen die Aufwendungen aufgrund von Rückstellungs-dotierungen (vgl. Tz. 28) und aufgrund von Abschreibungen der TEHG-Emissionsberechtigungen mit den korrespondierenden sonstigen betrieblichen Erträgen aus der Auflösung des Sonderpostens (vgl. Tz. 30 und 34) verrechnet werden.

### **3.7. Anhangangabepflichten**

- 36 Nach § 284 Abs. 2 Nr. 1 HGB sind im Anhang die Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden anzugeben, die auf TEHG-Emissionsberechtigungen und auf Rückstellungen für die Pflicht zur Abgabe von solchen Emissionsberechtigungen angewandt wurden. Dabei ist insb. anzugeben, ob unentgeltlich staatlich zugeteilte Emissionsberechtigungen zum vorsichtig geschätzten Zeitwert oder zum Erinnerungswert angesetzt werden. Im Fall eines Ansatzes zum Erinnerungswert empfiehlt es sich, zusätzlich den Zeitwert der Emissionsberechtigungen am Abschlussstichtag anzugeben.

## **4. Nationale Emissionszertifikate i.S. des BEHG**

### **4.1. Grundsätze**

- 37 Für die Bilanzierung von BEHG-Emissionszertifikaten und der Pflicht zu deren Abgabe gelten die gleichen Grundsätze wie für die Bilanzierung von nicht staatlich zugeteilten TEHG-Emissionsberechtigungen, es sei denn, in dem folgenden Abschn. 4.2. wird etwas Abweichendes beschrieben.

## 4.2. Besonderheiten

- 38 Gemäß § 8 BEHG ist der Verantwortliche i.S. des § 3 Nr. 3 BEHG dazu verpflichtet, bis zum 30.09. des jeweiligen Folgejahres eine Anzahl von BEHG-Emissionszertifikaten an die zuständige Behörde, d.h. das Umweltbundesamt, abzugeben, die der nach § 7 BEHG berichteten Gesamtmenge an Brennstoffemissionen im vorangegangenen Kalenderjahr entspricht. Dieser Verpflichtung zur Abgabe von BEHG-Emissionszertifikaten ist durch den Ansatz einer Schuld (Rückstellung oder Verbindlichkeit) für die bis zum Abschlussstichtag verursachten Emissionen Rechnung zu tragen.
- 39 Solange der Preis je BEHG-Emissionszertifikat gesetzlich fixiert ist (§ 10 Abs. 2 BEHG), steht die Verpflichtung zur Abgabe solcher Zertifikate für die Emissionen des Kalenderjahres bereits zum Abschlussstichtag nicht nur dem Grunde, sondern auch der Höhe nach fest, sodass der Ansatz einer sonstigen Verbindlichkeit zu erfolgen hat. Nach Wegfall der gesetzlichen Preisfixierung gelten die Ausführungen in Tz. 27 ff. entsprechend.
- 40 Die Nichterfüllung der Abgabepflichten nach § 8 BEHG führt gemäß § 21 Abs. 1 BEHG zu monetären Sanktionen. Die Zahlungsverpflichtung entsteht rechtlich erst zum 30.09. des jeweiligen Folgejahres und ist auch vorher nicht wirtschaftlich verursacht, da bis zum Abgabetermin noch BEHG-Emissionszertifikate nachgekauft werden können, um die Sanktionen zu verhindern. Sie stellt daher sonstigen betrieblichen Aufwand des Folgejahres dar; eine Rückstellungsbildung zu einem früheren Zeitpunkt kommt somit nicht in Betracht. Die Abgabepflichten bleiben gemäß § 21 Abs. 3 BEHG auch nach Zahlung der Sanktionen bestehen.

## 5. Treibhausgasminderungsquote

### 5.1. Bilanzierung der THG-Quote

#### 5.1.1. Ansatz

- 41 THG-Quoten sind aufgrund ihrer Handelbarkeit (vgl. Tz. 10) selbstständig verwertbar und erfüllen daher die Voraussetzungen für das Vorliegen eines Vermögensgegenstands nach § 246 Abs. 1 HGB. THG-Quoten gehören zu den immateriellen Vermögensgegenständen.
- 42 Die Entstehung einer THG-Quote beim Quotenberechtigten kann auf mehreren Ursachen beruhen.<sup>11</sup> Gegenwärtig steht die THG-Quote u.a. zu:
- a. solchen Rechtsträgern, die Biokraftstoffe im Inland in den Verkehr bringen (z.B. § 37a Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 bis 3 BImSchG),
  - b. Haltern von Straßenfahrzeugen mit Elektroantrieb (z.B. E-Autos; vgl. § 37a Abs. 5 Satz 1 Nr. 4 BImSchG i.V.m. § 7 der 38. BImSchV<sup>12</sup>) und
  - c. Betreibern von öffentlich-zugänglichen Ladepunkten (vgl. § 37a Abs. 5 Satz 1 Nr. 4 BImSchG i.V.m. § 6 der 38. BImSchV).

<sup>11</sup> Auf bilanzielle Fragestellungen im Kontext mit anderen als den im Folgenden genannten Entstehungsursachen/Erfüllungsoptionen geht diese *IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung* nicht ausdrücklich ein.

<sup>12</sup> Verordnung zur Festlegung weiterer Bestimmungen zur Treibhausgasminderung bei Kraftstoffen vom 08.12.2017, BGBl. I S. 3892 (zuletzt geändert durch Artikel 1 der Verordnung vom 25.11.2024, BGBl. I Nr. 367 vom 27.11.2024).

Hinsichtlich des Zeitpunkts der Entstehung des Vermögensgegenstands „THG-Quote“ ist zu differenzieren: In den Fällen a. entsteht er unmittelbar mit dem Inverkehrbringen des Biokraftstoffs im Inland (für den entsprechende Nachweise vorliegen), ohne dass es einer weiteren behördlichen Bescheinigung bedarf. In den Fällen b. und c. setzt sein Entstehen neben der Erfüllung der sachlichen Anspruchstatbestandsmerkmale am Abschlussstichtag formell voraus, dass der Halter bzw. Betreiber bis zur Beendigung der Aufstellung des Abschlusses einen Antrag auf Erteilung/Ausstellung einer Bescheinigung nach § 8 Abs. 2 der 38. BImSchV beim Umweltbundesamt gestellt hat oder ihn mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit danach, aber noch innerhalb etwaiger Ausschlussfristen stellen wird, weil diese Bescheinigung notwendige Voraussetzung für die selbstständige Verwertbarkeit der THG-Quote ist.

- 43 Der Quotenberechtigte erwirbt den immateriellen Vermögensgegenstand „THG-Quote“ unentgeltlich. Er ist nicht Bestandteil der Anschaffung des ihm zugrundeliegenden Vermögensgegenstands und wird auch nicht durch einen Herstellungsvorgang – etwa durch eine Art „Kuppelproduktion“ – hergestellt, sondern geht aus einer begünstigenden Gesetzgebung hervor. Es liegt somit bei Anschaffung oder Herstellung von Biokraftstoffen, E-Autos oder Ladepunkten kein Miterwerb der durch diese Vermögensgegenstände künftig induzierten THG-Quoten vor (keine Aufspaltung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten).
- 44 Werden THG-Quoten gegen Entgelt von einem Quotenberechtigten oder einem Intermediär/Quotenhändler erworben, sind sie mit Übertragung auf Grundlage eines formwirksam geschlossenen Vertrags gemäß § 37a Abs. 6 oder 7 BImSchG als angeschaffte immaterielle Vermögensgegenstände zu aktivieren.

### **5.1.2. Ausweis in der Bilanz**

- 45 Da THG-Quoten nicht dazu bestimmt sind, dauernd dem Geschäftsbetrieb zu dienen, sondern nur einen einmaligen Nutzen stiften, sind sie als Vermögensgegenstände des Umlaufvermögens zu qualifizieren. Sie sind unter den Waren (§ 266 Abs. 2 B.I.3. HGB) auszuweisen, da sie typischerweise dazu bestimmt sind, durch entgeltliche Übertragung an einen Dritten verwertet zu werden.
- 46 Wenn und soweit die THG-Quoten zur (teilweisen) Erfüllung der eigenen Treibhausgasminderungsverpflichtung eingesetzt werden, sind sie ausnahmsweise unter den Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffen (§ 266 Abs. 2 B.I.1. HGB) auszuweisen.

### **5.1.3. Bewertung**

#### **5.1.3.1. Zugangsbewertung**

- 47 Nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung besteht ein Wahlrecht, den unentgeltlich erworbenen Vermögensgegenstand „THG-Quote“ im Zugangszeitpunkt mit null (bzw. einem Erinnerungswert) oder mit seinem vorsichtig geschätzten Zeitwert zu bewerten.
- 48 Macht der Quotenberechtigte beim Zugang der THG-Quote von der Möglichkeit der Bewertung mit dem vorsichtig geschätzten Zeitwert Gebrauch, entsteht daraus grundsätzlich sofort ein Ertrag in voller Höhe, der unter den sonstigen betrieblichen Erträgen auszuweisen ist; er unterliegt – da die THG-Quote nicht selbst geschaffen wurde – keiner Ausschüttungssperre nach § 268 Abs. 8 Satz 1 HGB.

- 49 Wenn und soweit der Quotenberechtigte allerdings zugleich Quotenverpflichteter ist und die THG-Quote zur (teilweisen) Erfüllung seiner eigenen Treibhausgasminderungsverpflichtung benötigt, ist in Höhe des auf diesen Teil der THG-Quote entfallenden aktivierten Zeitwerts nach § 265 Abs. 5 Satz 2 HGB ein gesondert zwischen Eigenkapital und Rückstellungen auszuweisender Passivposten (z.B. als „Sonderposten für unentgeltlich erworbene THG-Quoten“) zu bilden (vgl. Tz. 21 a.E.).
- 50 Soweit THG-Quoten gegen Entgelt von einem Quotenberechtigten oder einem Intermediär/Quotenhändler erworben werden, sind sie beim Erwerber mit ihren Anschaffungskosten anzusetzen.

#### **5.1.3.2. Folgebewertung**

- 51 Für THG-Quoten als Vermögensgegenstände des Umlaufvermögens ist das strenge Niederstwertprinzip (§ 253 Abs. 4 HGB) zu beachten.

#### **5.1.4. Ausweis in der Gewinn- und Verlustrechnung**

- 52 Überträgt der Quotenberechtigte die THG-Quote auf Grundlage eines formwirksam geschlossenen Vertrags gemäß § 37a Abs. 6 oder 7 BImSchG auf einen Dritten, d.h. auf einen Quotenverpflichteten oder einen Intermediär/Quotenhändler, wird ein Gewinn oder Verlust aus dem Übertragungsgeschäft erfolgswirksam. Der Erlös aus der regelmäßigen Übertragung von THG-Quoten gehört zu den Umsatzerlösen; im Falle einer nicht regelmäßigen Übertragung ist der erzielte Erfolg unter den sonstigen betrieblichen Erträgen (im Fall der Übertragung mit Gewinn) bzw. sonstigen betrieblichen Aufwendungen (im Fall der Übertragung mit Verlust) zu erfassen.
- 53 Soweit die korrespondierenden Erlöse als Umsatzerlöse ausgewiesen werden, führt die korrespondierende Ausbuchung des Buchwerts der übertragenen THG-Quote in einer nach dem Gesamtkostenverfahren aufgestellten Gewinn- und Verlustrechnung zu Aufwendungen für Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe und für bezogene Waren (§ 275 Abs. 2 Nr. 5 Buchst. a HGB) und in einer nach dem Umsatzkostenverfahren aufgestellten Gewinn- und Verlustrechnung zu Herstellungskosten der zur Erzielung der Umsatzerlöse erbrachten Leistungen (§ 275 Abs. 3 Nr. 2 HGB).
- 54 Der Aufwand aus einer außerplanmäßigen Abschreibung der THG-Quote führt in einer nach dem Gesamtkostenverfahren aufgestellten Gewinn- und Verlustrechnung zu Aufwendungen für Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe und für bezogene Waren (§ 275 Abs. 2 Nr. 5 Buchst. a HGB), ggf. teilweise zu Aufwand i.S. des § 275 Abs. 2 Nr. 7 Buchst. b HGB, und in einer nach dem Umsatzkostenverfahren aufgestellten Gewinn- und Verlustrechnung zu Herstellungskosten der zur Erzielung der Umsatzerlöse erbrachten Leistungen (§ 275 Abs. 3 Nr. 2 HGB), soweit die Erlöse aus der Übertragung von THG-Quoten als Umsatzerlöse ausgewiesen werden, bzw. zu sonstigen betrieblichen Aufwendungen (§ 275 Abs. 3 Nr. 7 HGB), soweit solche Erfolge als sonstige betriebliche Erträge ausgewiesen werden.
- 55 Wegen § 246 Abs. 2 Satz 1 HGB dürfen die Aufwendungen aufgrund des Abgangs oder aufgrund von außerplanmäßigen Abschreibungen der THG-Quoten nicht mit sonstigen betrieblichen Erträgen aus deren Zugangsbewertung zum vorsichtig geschätzten Zeitwert verrechnet

werden. Zu den Besonderheiten bei Veränderungen eines passivierten Sonderpostens vgl. Abschn. 5.3.

## **5.2. Bilanzierung der Treibhausgasminderungspflicht**

### **5.2.1. Ansatz**

- 56 Der Quotenverpflichtete unterliegt nach § 37a BImSchG einer Pflicht, die mit den von ihm im abgelaufenen Geschäftsjahr in Verkehr gebrachten fossilen Kraftstoffen korrespondierenden CO<sub>2</sub>-Äquivalentmengen um einen bestimmten, bis 2030 sukzessive ansteigenden Prozentsatz zu reduzieren (Treibhausgasminderungspflicht). Wenn und soweit der Quotenverpflichtete diese Pflicht nicht bereits durch das eigene Inverkehrbringen z.B. von Biokraftstoffen im betreffenden Kalenderjahr erfüllt hat, hat er im Falle eines dem Kalenderjahr (= Verpflichtungsjahr) entsprechenden Geschäftsjahres dem Grunde nach für die rechtlich mit Ablauf des Geschäftsjahres entstehende, noch unerfüllte Pflicht eine Schuld anzusetzen.
- 57 Im Falle eines vom Kalenderjahr abweichenden Geschäftsjahres ist für das Kalenderjahr, in dem das Geschäftsjahr endet, in Bezug auf die bis zum Abschlusstichtag in Verkehr gebrachten fossilen Kraftstoffe eine Schuld anzusetzen, die zwar noch nicht rechtlich entstanden, aber insoweit bereits wirtschaftlich verursacht ist.

### **5.2.2. Ausweis in der Bilanz**

- 58 Für die Schuld i.S. der Tz. 56 und 57 ist regelmäßig nach § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB eine Verbindlichkeitsrückstellung unter den sonstigen Rückstellungen auszuweisen.
- 59 Steht die Pflicht zum Abschlusstichtag ausnahmsweise nicht nur dem Grunde, sondern auch der Höhe nach fest, ist anstelle einer Rückstellung eine sonstige Verbindlichkeit auszuweisen.

### **5.2.3. Bewertung**

- 60 Die Schuld i.S. der Tz. 56 und 57 ist nach § 253 Abs. 1 Satz 2 HGB mit ihrem Erfüllungsbetrag (Verbindlichkeit) bzw. mit ihrem nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendigen Erfüllungsbetrag (Rückstellung) zu bewerten. Aufgrund einer Restlaufzeit der Rückstellung von nicht mehr als einem Jahr scheidet das Erfordernis einer Abzinsung nach § 253 Abs. 2 HGB aus.
- 61 Der Wertansatz der Schuld ergibt sich vorrangig aus dem Buchwert der aktivierten entgeltlich und unentgeltlich erworbenen THG-Quoten, über die der Quotenverpflichtete an seinem Abschlusstichtag verfügt und die er für das betreffende Kalenderjahr in Ausübung seiner sog. Erfüllungsoption (vgl. Tz. 10) einzusetzen beabsichtigt. Für diejenige Treibhausgasminde- rungsmenge, die dadurch noch nicht abgegolten wird, ist der Wertansatz der Schuld darüber hinaus grundsätzlich um die für diese Menge zu entrichtende (Geld-)Zahlung (§ 37c Abs. 2 Satz 5 BImSchG; im Folgenden: Abgabe) zu erhöhen. In den Fällen, in denen sich der Quotenverpflichtete mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit nach dem Abschlusstichtag mit THG-Quoten zu einem geringeren Preis als die andernfalls zu entrichtende Abgabe ein-

deckt, um seine Verpflichtung für das abgelaufene Kalenderjahr zu erfüllen, ist in die Bemessung des nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendigen Erfüllungsbetrags der Rückstellung der geringere Betrag einzubeziehen.

#### **5.2.4. Ausweis in der Gewinn- und Verlustrechnung**

- 62 Soweit aus der Dotierung einer Rückstellung bzw. dem Ansatz einer Verbindlichkeit Aufwand entsteht, ist dieser in einer nach dem Gesamtkostenverfahren aufgestellten Gewinn- und Verlustrechnung unter den Aufwendungen für Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe und bezogene Waren (§ 275 Abs. 2 Nr. 5 Buchst. a HGB) und in einer nach dem Umsatzkostenverfahren aufgestellten Gewinn- und Verlustrechnung unter den Herstellungskosten der zur Erzielung der Umsatzerlöse erbrachten Leistungen (§ 275 Abs. 3 Nr. 2 HGB) auszuweisen.

#### **5.3. Auflösung eines passivierten Sonderpostens**

- 63 Soweit in den Fällen der Tz. 49 ein Quotenberechtigter, der zugleich Quotenverpflichteter ist, denjenigen Teil des Ertrags, der aus einer Zugangsbewertung der unentgeltlich erworbenen THG-Quoten mit dem vorsichtig geschätzten Zeitwert resultiert ist, in einen Sonderposten einstellen musste, ist dieser Posten erst in dem Zeitpunkt ertragswirksam aufzulösen, in dem die korrespondierenden THG-Quoten zur Erfüllung der Treibhausgasminderungsverpflichtung eingesetzt werden.
- 64 Werden für eine Berichtsperiode weniger THG-Quoten zur Erfüllung der Treibhausgasminderungspflicht für das bestimmte Verpflichtungsjahr eingesetzt als unentgeltlich erworben wurden, kann der frei gewordene Teil des Sonderpostens nur durch Veräußerung der überschüssigen THG-Quoten oder – nach antragsgemäßem Vortrag auf Folgeperioden – bei Erfüllung der Treibhausgasminderungspflicht in der betreffenden Folgeperiode realisiert werden.
- 65 Werden THG-Quoten i.S. der Tz. 63 außerplanmäßig auf ihren niedrigeren beizulegenden Wert abgeschrieben, ist ein passivierter Sonderposten in Höhe der außerplanmäßigen Abschreibungen ertragswirksam aufzulösen. Sofern keine Verrechnung nach Tz. 66 erfolgt, ist der Auflösungsbetrag unter den sonstigen betrieblichen Erträgen auszuweisen.
- 66 In der Gewinn- und Verlustrechnung dürfen die Aufwendungen aufgrund von Rückstellungsdotierungen (vgl. Tz. 62) und aufgrund von Abschreibungen der THG-Quoten (vgl. Tz. 54) mit den korrespondierenden sonstigen betrieblichen Erträgen aus der Auflösung des Sonderpostens (vgl. Tz. 65) verrechnet werden.

#### **5.4. Anhangangabepflichten**

- 67 Nach § 284 Abs. 2 Nr. 1 HGB sind im Anhang die Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden anzugeben, die auf THG-Quoten und auf Schulden aus Treibhausgasminderungspflichten angewandt wurden. Dabei ist insb. anzugeben, ob unentgeltlich erworbene THG-Quoten zum vorsichtig geschätzten Zeitwert oder zum Erinnerungswert angesetzt werden. Im Fall eines Ansatzes zum Erinnerungswert empfiehlt es sich, zusätzlich den Zeitwert der THG-Quoten am Abschlussstichtag anzugeben.