

# Auswirkungen des BayKlimaG auf die Kalkulation nach dem BayKAG und die handelsrechtliche Bilanzierung

DokNr. 25088626

Christian Baumann, Dr. Juliane Thimet, München<sup>1</sup>

Klimaschutz und Klimaanpassung finden zunehmend konkrete Anforderungen im nationalen Recht. Im Vordergrund steht dabei die Notwendigkeit der Reduktion von Treibhausgasen. Das kann in allererster Linie nur über ihre Vermeidung gelingen. Bei bestehenden technischen Anlagen erfordert die Vermeidung erhebliche Investitionen für technische Nach- oder Umrüstungen – etwa für Rauchgasanlagen bei kommunalen Müllverbrennungsanlagen. Der Aufsatz beschäftigt sich mit der Frage, ab welchem Zeitpunkt solche Investitionen kalkulatorisch berücksichtigt werden können. Konkret geht es um die Frage von Rückstellungen für Investitionen im Abfallbereich.

## 1. Rechtspflicht zur Treibhausgas-Reduktion

### 1.1 Bundes-Klimaschutzgesetz (KSG)

Die Notwendigkeit der Treibhausgas-Reduktion wurde in Deutschland mit Beschluss des BVerfG vom 24.03.2021<sup>2</sup> hervorgehoben. Am 26.04.2024 beschloss daher der Deutsche Bundestag die 2. Änderung des Bundes-Klimaschutzgesetzes.<sup>3</sup> Zugrunde lag dem die vom Ausschuss für Klimaschutz und Energie geänderte Fassung des Gesetzentwurfs.<sup>4</sup> Diese 2. Änderung des Bundes-Klimaschutzgesetzes trat am 15.07.2024 in Kraft.<sup>5</sup>

Mit dem Bundes-Klimaschutzgesetz (KSG) wurden verbindliche Treibhausgasminderungsziele für die Jahre bis 2030 in den verschiedenen Sektoren ursprünglich als zulässige Jahresemissionsmengen (Sektorenziele) festgelegt. Mit der Novellierung am 15.07.2024 wurde die strikte Sektorentrennung aufgehoben. Stattdessen werden die Klimaziele auf Grundlage einer gesamtstaatlichen Jahresemissionsmenge betrachtet. Damit können Überschreitungen in einem Sektor durch Einsparungen in anderen Sektoren ausgeglichen werden (§ 4 KSG).

Die Definition der Sektoren orientiert sich weiterhin am in der internationalen Treibhausgasberichterstattung üblichen Quellprinzip. Der Sektor „Abfallwirtschaft und Sonstiges“ (§ 4 Abs. 1 Nr. 6 KSG) besteht aus den Quellkategorien CRF 5 (Abfall und Abwasser) und CRF 6 (Sonstiges) gemäß Anlage 1 des KSG.

Emissionen aus der Müllverbrennung werden in Deutschland regelmäßig gemäß den internationalen Berichterstattungsrichtlinien wegen der damit verbundenen Energierückgewinnung nicht in der CRF-Quellkategorie 5.C „Müllverbrennung“ berichtet, sondern in der CRF-Quellgruppe 1.A „Verbrennung von Brennstoffen“ und sind den Sektoren Energiewirtschaft (öffentliche Müllverbrennung) bzw. Industrie (Einsatz in industriellen Feuerungsanlagen) zugeordnet (§ 4 Abs. 1 Nr. 1 KSG). Die neue Gesetzgebung ermöglicht jedoch sektorenübergreifende Betrachtungen, wodurch die Emissionen aus Müllverbrennung nicht isoliert, sondern im Rahmen der gesamten Jahresemissionsmengen berücksichtigt werden.

renübergreifende Betrachtungen, wodurch die Emissionen aus Müllverbrennung nicht isoliert, sondern im Rahmen der gesamten Jahresemissionsmengen berücksichtigt werden.

Die öffentliche Hand wird in Abschnitt 5 des KSG auch in der Novellierung weiterhin besonders in die Pflicht genommen, eine Vorbildrolle im Klimaschutz zu übernehmen. Die Träger öffentlicher Aufgaben haben nach § 13 Abs. 1 KSG bei ihren Planungen und Entscheidungen den Zweck dieses Gesetzes und die zu seiner Erfüllung festgelegten Ziele zu berücksichtigen. Die Kompetenzen der Länder, Gemeinden und Gemeindeverbände, das Berücksichtigungsgebot innerhalb der jeweiligen Verantwortungsbereiche auszugestalten, bleiben unberührt.

Das KSG enthält derzeit allerdings keine weitergehenden Konkretisierungen für die Unternehmensebene.

### 1.2 Bayerisches Klimaschutzgesetz (BayKlimaG)

Auf Ebene des Freistaates Bayern wurde dies weiter konkretisiert und über das Bayerische Klimaschutzgesetz (BayKlimaG) vom 23.11.2020<sup>6</sup> normiert und für kommunale Unternehmen spezifiziert.

In Art. 2 sind die Minderungsziele wie folgt ausgestaltet:

„(1) Das CO<sub>2</sub>-Äquivalent der Treibhausgasemissionen je Einwohner soll bis zum Jahr 2030 um mindestens 65 % gesenkt werden, bezogen auf den Durchschnitt des Jahres 1990. ...

(2) Spätestens bis zum Jahr 2040 soll Bayern klimaneutral sein.

(3) Jeder soll nach seinen Möglichkeiten zur Verwirklichung der Minderungsziele beitragen. Die staatlichen Behörden unterstützen die Verwirklichung der Minderungsziele im Rahmen ihrer hoheitlichen Tätigkeit.

(4) Treibhausgase im Sinne dieses Gesetzes sind die in Anhang V Teil 2 der Verordnung (EU) 2018/1999 genannten Stoffe, die in Bayern emittiert werden. ...“

So wird in Art. 3 BayKlimaG die Vorbildfunktion des Staates mit einer klimaneutralen Verwaltung bis zum Jahr 2028 festgelegt und

<sup>1</sup> WP/StB Christian Baumann ist stv. Abteilungsleiter beim Bayerischen Kommunalen Prüfungsverband, Dr. Juliane Thimet ist Direktorin und stv. Geschäftsführerin des Bayerischen Gemeindetages.

<sup>2</sup> BVerfG, Beschluss vom 24.03.2021 – 1 BvR 2656/18, 1 BvR 96/20, 1 BvR 78/20, 1 BvR 288/20, 1 BvR 96/20 und 1 BvR 78/20.

<sup>3</sup> BT-Drucks. 20/8290, 20/8670.

<sup>4</sup> BT-Drucks. 20/11181.

<sup>5</sup> BGBl. 2024 I Nr. 235.

<sup>6</sup> Bayerisches Klimaschutzgesetz (BayKlimaG) vom 23.11.2020, GVBl. 2020 S. 598, 656, BayRS 2129-5-1-U; zuletzt geändert durch § 1 des Gesetzes vom 23.12.2022, GVBl. 2022 S. 704.

in Art. 4 Abs. 1 BayKlimaG sollen Behörden und ihre Einrichtungen spätestens ab dem Jahr 2028 ihre verbleibenden Treibhausgasemissionen mit geeigneten Maßnahmen zum Schutze des Klimaschutzes ausgleichen (Reduktionsmaßnahmen). Zur Umsetzung dieser Maßnahmen sind örtliche Klimaschutzprogramme und Anpassungsstrategien aufzustellen (Art. 5 Abs. 2 BayKlimaG) und die darin vorgesehenen Maßnahmen umzusetzen. Klimaschutz ist nach dem BayKlimaG eine im Allgemeininteresse liegende Aufgabe, die nach Art. 1 BayKlimaG der besonderen Fürsorge jedes Einzelnen und der staatlichen Gemeinschaft anvertraut ist.

*Bei Investitionen sind also die Maßnahmen mit den geringsten Kosten zur Treibhausgasemission zu verwirklichen.*

## 2. Auswirkungen auf die Kommunen und ihre wirtschaftliche Betätigung

In den Grenzen ihrer Leistungsfähigkeit haben Kommunen öffentliche Einrichtungen zu schaffen, die für das wirtschaftliche, soziale und kulturelle Wohl ihrer Einwohner nach den Verhältnissen des Gebiets erforderlich sind; hierbei sind die *Belange des Natur- und Umweltschutzes* zu berücksichtigen (Art. 57 GO, Art. 51 Abs. 1 LKrO).

Nach Art. 3 Abs. 1 BayAbfG haben grundsätzlich die Landkreise und die kreisfreien Gemeinden als entsorgungspflichtige Körperschaften die in ihrem Gebiet anfallenden Abfälle als Pflichtaufgabe im eigenen Wirkungskreis zu entsorgen. Die entsorgungspflichtigen Gebietskörperschaften regeln nach Art. 7 Abs. 1 BayAbfG durch Satzung den Anschlusszwang (Art. 18 LKrO, Art. 24 GO) und die Überlassungspflicht (§ 17 KrWG). Nach Art. 5 Abs. 1 Satz 1 BayAbfG können die Landkreise durch Rechtsverordnung einzelne Aufgaben der Abfallentsorgung den kreisangehörigen Gemeinden oder deren Zusammenschlüssen für deren Gebiet mit deren Zustimmung übertragen, wenn eine ordnungsgemäße Abfallentsorgung gewährleistet ist und die Festlegungen des Abfallwirtschaftsplans nicht entgegenstehen.

In Art. 1 BayAbfG sind die Ziele der Abfallbewirtschaftung explizit geregelt. Die Ziele sind nach Maßgabe des KrWG, insbesondere der §§ 6, 7 und 8 KrWG, so zu verwirklichen, dass das Wohl der Allgemeinheit nicht beeinträchtigt wird, insbesondere nicht durch eine Gefährdung der menschlichen Gesundheit, der Umwelt und des Klimas (Art. 1 Abs. 1 Satz 2 BayAbfG). Die entsorgungspflichtigen Körperschaften haben Anlagen zu errichten und zu betreiben, in denen die nach Ausschöpfung der Möglichkeiten nach Art. 1 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 bis 4 BayAbfG (Vorrang der Vermeidung und Verwertung) verbleibenden Abfälle so behandelt werden, dass sie *umweltverträglich beseitigt* werden können.

Diese Grundpflichten der Abfallbeseitigung sind auch in § 15 KrWG dargelegt: Abfälle sind so zu beseitigen, dass das Wohl der Allgemeinheit nicht beeinträchtigt wird. Eine Beeinträchtigung liegt insbesondere dann vor, wenn die Gesundheit der Menschen beeinträchtigt wird, Tiere oder Pflanzen gefährdet werden, Gewässer oder Böden schädlich beeinflusst werden, schädliche Umwelteinwirkungen durch Luftverunreinigungen oder Lärm herbeigeführt werden, die Ziele oder Grundsätze und sonstige Erfordernisse der Raumordnung nicht beachtet oder die Belange des Naturschutzes, der Landschaftspflege sowie des Städtebaus nicht berücksichtigt werden oder die öffentliche Sicherheit oder Ordnung in sonstiger Weise gefährdet oder gestört wird.

Es wird in Art. 2 Abs. 1 BayAbfG gefordert, dass Staat, Gemeinden, Landkreise, Bezirke und die sonstigen jPöR vorbildhaft dazu beizutragen, dass die Ziele des Art. 1 Abs. 1 BayAbfG erreicht wer-

den. Dazu sind *finanzielle Mehrbelastungen* und Minderungen der Gebrauchstauglichkeit in angemessenem Umfang *hinzunehmen*.

*Die Kosten zur Reduzierung von schädlichen Einwirkungen auf die Umwelt und das Klima durch Emissionen sind damit betrieblich veranlasst.*

## 3. Bayerisches Kommunalabgabengesetz (BayKAG)

Die kommunalen Einrichtungen der Abfallentsorgung werden über Kommunalabgaben, hier über Gebühren, finanziert. Das Gebührenaufkommen nach Art. 8 Abs. 2 Bayerisches Kommunalabgabengesetz (BayKAG) gibt vor, dass die nach betriebswirtschaftlichen Grundsätzen ansatzfähigen Kosten einschließlich der Kosten für die Ermittlung und Anforderung die einrichtungsbezogenen Abgaben decken sollen. Die Gebühren sind nach dem Ausmaß zu bemessen, in dem die Gebührenschuldner die öffentliche Einrichtung oder das kommunale Eigentum benutzen; sonstige Merkmale können zusätzlich berücksichtigt werden, wenn öffentliche Belange das rechtfertigen (Art. 8 Abs. 4 BayKAG).

Im Fall der Abfallentsorgung werden Gebühren für die tatsächliche Benutzung der öffentlichen Abfallentsorgungseinrichtung erhoben, wobei sich diese in Grundgebühren und Leistungsgebühren unterteilen. Die Ermittlung der Kosten erfolgt über eine betriebswirtschaftliche Kostenrechnung, bestehend aus Kostenarten-, Kostenstellen- und Kostenträgerrechnung.

Die Kostenträgerrechnung dient der Ermittlung der Kosten von Gütern und Dienstleistungen, indem Herstellungskosten und Selbstkosten bestimmt werden. Unter Selbstkosten versteht man die Gesamtheit aller Kosten, die im Rahmen der Leistungserstellung für ein Produkt, also für einen Kostenträger, angefallen sind. Die Leistung soll mit einem möglichst niedrigen Mengenverbrauch an Stoffen und Gütern sowie einer möglichst geringen Inanspruchnahme von Dienstleistungen erstellt werden, d. h. es ist das Prinzip der *sparsamen Betriebsführung* zu beachten. Nur diejenigen Kosten sind daher als angemessen anzusehen, die nach Art, Menge und Wert unter Berücksichtigung der anwendbaren technischen und wirtschaftlichen Arbeitsverfahren, der Standortbedingungen und des Beschäftigungsgrades für die Leistungserstellung notwendig sind.<sup>7</sup> Hierzu wird eine Bewertung des Preises über Markttransaktionen notwendig sein, also i. d. R. auf einem Marktplatz über einen Marktpreis.

Das Kommunalabgabengesetz definiert den betriebswirtschaftlichen Kostenbegriff nicht, sondern setzt ihn als gegeben voraus.<sup>8</sup> Bei der Gebührenkalkulation ist daher grundsätzlich nach den in der betriebswirtschaftlichen Kostenlehre entwickelten Regeln zu verfahren, die nicht verbindlich festgeschrieben sind.<sup>9</sup> Dem Unternehmen steht insofern ein Beurteilungsspielraum zu. Entscheidend ist allein, ob seine Auffassung betriebswirtschaftlich vertretbar ist.<sup>10</sup>

Bei der Gebührenkalkulation sind auch die allgemein anerkannten, das öffentliche Gebührenrecht beherrschenden oder im Gesetz besonders getroffenen speziellen Regelungen zu berücksichtigen.<sup>11</sup>

7 BMF, Schreiben vom 11. 11. 1974 – IV B 7-S1401-25/74, BStBl 1974 I S. 994.

8 Auch LT-Drucks. 7/5192, S. 19–20.

9 VGH Bayern, Urteile vom 28. 11. 2002 – 23 B02.384; vom 17. 08. 2017 – 4 N 15.1685.

10 BVerwG, Beschluss vom 10. 05. 2006 – 10 B 5605, NVwZ 2006, S. 936, 937; VGH Bayern, Urteile vom 03. 03. 1993 – 4 B 92.1878, NVwZ-RR 1994, S. 290; vom 17. 08. 2017 – 4 N 15.1685.

11 OVG Nordrhein-Westfalen, Urteil vom 05. 08. 1994 – 9 A 1248/92, KStZ 1994 S. 213.

Maßgeblich ist der *betriebswirtschaftliche Kostenbegriff*, der den Verbrauch/Verzehr an Produktionsfaktoren (z. B. Rohstoffe, Betriebsstoffe, Betriebsmittel, Dienstleistungen) und Geldeinheiten bewertet, welche zur Erstellung der Leistung in einer Abrechnungsperiode notwendig sind.

Die Kosten sind der Periode zuzurechnen, in der der leistungsbezogene Werteverzehr entstanden ist. Der tatsächliche Mittelabfluss ist hierzu irrelevant. Im Jahresabschluss bei bilanzierenden Unternehmen kann dies über die Bilanzierung einer Rückstellung abgebildet werden, wenn die Passivierungsvoraussetzungen erfüllt sind. Betriebsfremde Kosten werden nicht in die Gebührenkalkulation einbezogen, denn sie dienen nicht der Erbringung der Leistung. Unter betriebswirtschaftlichen Kosten ist also der ordentliche, betriebsbedingte und bewertete Verzehr von Gütern und Dienstleistungen einer Periode zu verstehen. Hierbei ist festzuhalten, dass die Aufwendungen nicht aus gesellschaftsrechtlichen Erwägungen heraus erfolgen und eine Objektivierung der Kosten erfolgt.

Nach den Grundsätzen einer sparsamen und wirtschaftlichen Haushaltsführung (Art. 61 Abs. 2 GO, Art. 55 Abs. 2 LKrO, Art. 53 Abs. 2 BezO) und dem Äquivalenzprinzip können bei der Gebührenerhebung nur die Kosten berücksichtigt werden, die zur Erfüllung der öffentlichen Aufgabe erforderlich sind.

*Demzufolge scheinen Kosten zur Reduktion von Treibhausgasemissionen im BayKAG dem Grunde nach berücksichtigungsfähig. Sie können bei bilanzierungspflichtigen Unternehmen bei weiterer Konkretisierung zur Bildung einer Rückstellung führen.*

In Art. 1 BayAbfG sind – wie bereits dargestellt – die Ziele der Abfallbewirtschaftung explizit geregelt. Die Ziele sind nach Maßgabe des KrWG, insbesondere der §§ 6, 7 und 8 KrWG, so zu verwirklichen, dass das Wohl der Allgemeinheit nicht beeinträchtigt wird, insbesondere nicht durch eine Gefährdung der menschlichen Gesundheit, der Umwelt und des Klimas (Art. 1 Abs. 1 Satz 2 BayAbfG).

Diese Grundpflichten der Abfallbeseitigung sind in § 15 KrWG dargelegt und gehen darüber hinaus. Die Abfälle sind so zu beseitigen, dass das Wohl der Allgemeinheit nicht beeinträchtigt wird. Eine Beeinträchtigung liegt insbesondere dann vor, wenn die Gesundheit der Menschen beeinträchtigt wird, Tiere oder Pflanzen gefährdet werden, Gewässer oder Böden schädlich beeinflusst werden, schädliche Umwelteinwirkungen durch Luftverunreinigungen oder Lärm herbeigeführt werden.

Dieses Grundverständnis wird z. B. auch durch die Rauchgasreinigung in der Praxis seit Jahren verwirklicht. Die Treibhausgas-Reduktion oder der -ausgleich kann am Beispiel nach dem Elektrofilter der Rauchgaswäsche, der Erstickungsanlage und dem Aktivkohlefilter als weitere Reinigungsstufe des Rauchgases angesehen werden.

Es wird in Art. 2 Abs. 1 BayAbfG gefordert, dass Staat, Gemeinden, Landkreise, Bezirke und die sonstigen juristischen Personen des öffentlichen Rechts vorbildhaft dazu beitragen, dass die Ziele des Art. 1 Abs. 1 BayAbfG erreicht werden. Dazu sind finanzielle Mehrbelastungen und Minderungen der Gebrauchstauglichkeit in angemessenem Umfang hinzunehmen.

Mit dem Bundes-Klimaschutzgesetz (KSG) wurden verbindliche Treibhausgaseminderungsziele für die Jahre 2020 bis 2030 in den verschiedenen Sektoren als zulässige Jahresemissionsmengen (sog. Sektorenziele) festgelegt. Müllheizkraftwerke sind dem Quellprinzip folgend dem Sektor Energie zuzuordnen, während andere Tätigkeiten der Entsorgungswirtschaft dem Sektor Abfall verbleiben. Auch

im KSG ist vorgegeben, dass die Träger öffentlicher Aufgaben (wie hier die kommunalen Abfallentsorger) bei Planungen und Entscheidungen die Ziele des Gesetzes berücksichtigen.

Sowohl im BayAbfG als auch im KSG und BayKlimaG findet man konkretisierte gesetzliche Verpflichtungen zum Schutz der Umwelt und auch explizit zum Klimaschutz, die bei Investition und Betrieb zu berücksichtigen sind. Soweit dies zu finanziellen Mehrbelastungen der Gebührenzahler führt, ist dies in der Gebührenkalkulation nach dem BayKAG in einem angemessenen Umfang hinzunehmen.

Die Rückstellung von Mehrerlösen ist über Art. 8 Abs. 3 Sätze 2 bis 4 BayKAG zugelassen. Kalkulatorisch setzen diese Investitions- bzw. Betriebskostenrückstellungen jedoch den Ansatz eines Wiederbeschaffungszeitwerts für vorhandene Anlagen voraus. In ihrem Verwendungszweck sind sie nicht gebunden, können also jederzeit – wie hier im Abfallbereich – für Rauchgasreinigungsanlagen vorgesehen und zu einem späteren Zeitpunkt für Treibhausminderungsmaßnahmen nach dem Stand der Technik eingesetzt werden.

Die Kosten zur Reduzierung oder zum Ausgleich von schädlichen Einwirkungen auf die Umwelt und das Klima durch Emissionen sind also dem Grunde nach *in der Kalkulation nach dem BayKAG berücksichtigungsfähig*. Aufwendungen zur Information der Bürger in diesem Zusammenhang sind im Rahmen der Gebührenkalkulation ebenfalls berücksichtigungsfähig (Art. 8 Abs. 3 Satz 5 BayKAG).

#### 4. Jahresabschluss bei bilanzierenden Unternehmen

Im Jahresabschluss bei bilanzierenden Unternehmen werden diese Mehrbelastungen als Aufwand erfasst. Sofern die Maßnahme nicht periodengerecht vorgenommen wurde, könnte dies durch eine Verbindlichkeitsrückstellung aufgrund einer öffentlich-rechtlichen Verpflichtung nach § 249 HGB i. V. m. § 5 Abs. 1, § 6 Abs. 1 EStG abzubilden sein.

Dabei ist fraglich, ob bei der handels- und steuerrechtlichen Bilanzierung eine Rückstellung allein aufgrund einer bestehenden rechtlichen Verpflichtung gebildet werden darf oder ob auch zusätzlich eine wirtschaftliche Verursachung in der Vergangenheit vorliegen muss. Mit Urteil vom 30.01.2002 hat der BFH<sup>12</sup> entschieden, eine *rechtliche Verpflichtung sei als ausreichender Grund* für eine Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten anzusehen. Dem widerspricht das BMF,<sup>13</sup> während das Urteil des BFH vom 13.12.2007<sup>14</sup> diese Problematik umgeht. Bei der Bildung von Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten müssen – insbesondere im Bereich des Umweltschutzes (z. B. behördliche Anordnung zur Erfüllung von Umweltauflagen) – jedenfalls folgende Voraussetzungen erfüllt sein:

- Die Verpflichtung muss rechtlich entstanden oder wirtschaftlich in der Vergangenheit verursacht sein (nach Auffassung der Finanzverwaltung müssen sogar beide Voraussetzungen erfüllt sein).
- Es muss sich um eine Außenverpflichtung handeln.
- Über die Höhe, das Bestehen der Verpflichtung oder über beides muss Ungewissheit bestehen.
- Bei Verpflichtungen aus öffentlichem Recht ist eine Rückstellungsbildung nur zulässig, wenn

12 BFH, Urteil vom 30.01.2002 – I R 71/00, BStBl 2003 II S. 279.

13 BMF, Schreiben vom 21.01.2003 – IV A 6 – S 2137 – 2/03, BStBl 2003 I S. 125.

14 BFH, Urteil vom 13.12.2007 – IV R 85/05, BStBl 2008 II S. 516.

- a) sich ein genau bestimmtes Handeln aus einem einschlägigen Gesetz oder aber aus einer entsprechenden Verwaltungsanordnung ergibt,
- b) das Handeln innerhalb einer bestimmten Frist erfolgen muss und
- c) die Nichtbefolgung an Sanktionen geknüpft ist.

Andernfalls handelt es sich um bloßen künftigen Betriebsaufwand.

Im konkreten Fall ist weniger die wirtschaftliche Verursachung, sondern die Konkretisierung der öffentlich-rechtlichen Verpflichtung fraglich. Wenn jedoch z. B. die Träger eines Abfallentsorgungsunternehmens (Landkreise) ein verbindliches Handeln innerhalb einer bestimmten Frist per Anordnung (z. B. vollständiger Ausgleich der durch den Anlagenbetrieb entstehenden Treibhausgasemissionen spätestens im nächsten Jahr) vorgeben und an die Nichtbefolgung eine Sanktion (z. B. durch einen Aufschlag auf den notwendigen Aufschlag von 10 % p. a. oder Rückforderungen von Zuwendungen bei Nichtbefolgung<sup>15</sup>, z. B. ANBest-P) knüpfen, ist eine Rückstellung für eine *Verpflichtung aus dem öffentlichen Recht* zu bilden.

Möglich wären passivierungspflichtige vertragliche Verpflichtungen. Soweit neue Verträge mit Dritten unter Bezugnahme auf das BayKlimaG, das KSG und/oder das Brennstoffemissionshandelsgesetz (BEHG) geschlossen werden, ist eine vertraglich fixierte CO<sub>2</sub>-Reduktion bzw. ein CO<sub>2</sub>-Ausgleich aufgrund der gesetzlichen und vertraglichen Außenverpflichtung, z. B. aus dem Ausgleich der Emissionen nach Art. 4 BayKlimaG, dem Grunde und der Höhe nach als hinreichend konkretisiert anzusehen. Das BEHG und die Anforderungen aus BayAbfG, KrWG, BayKlimaG und KSG können hierbei additiv und nicht substitutiv nebeneinanderstehen.

Hierbei ist explizit festzuhalten, dass die Aufwendungen und Zahlungen für die Reduktion der Treibhausgasemission erfolgt und nicht aus gesellschaftsrechtlichen Erwägungen heraus. Hierzu ist die Objektivierung der Kosten über die Vermittlung des Landesamtes für Umwelt gemäß Art. 4 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 BayKlimaG oder über einen Marktplatz und einen Marktpreis notwendig.

## 5. Ermittlung der Höhe der berücksichtigungsfähigen Kosten

Dem Grunde nach sind die Kosten zur Reduzierung und zum Ausgleich i. S. d. Art. 4 BayKlimaG anzusetzen. Die zeitliche und quantitative Konkretisierung ist aus unterschiedlichen Gesetzen ableitbar, wobei ein Beurteilungsspielraum im Rahmen der Gebührenkalkulation nach dem BayKAG besteht. Entscheidend ist, ob die Auffassung betriebswirtschaftlich (noch) vertretbar ist.

### 5.1 Zeitliche Konkretisierung

Das Bundeskabinett hat am 03. 12. 2014 das Aktionsprogramm Klimaschutz 2020 beschlossen. Das Programm enthält Maßnahmen, die bis 2020 umgesetzt werden sollten, um das deutsche Ziel zu erreichen, die Treibhausgasemissionen um mindestens 40 % gegenüber 1990 zu reduzieren. Deutschland hat sich 2007 darauf festgelegt, seine Treibhausgasemissionen bis 2020 um 40 % gegenüber 1990 zu reduzieren.

Insofern wäre das Jahr 2014 ein möglicher Zeitpunkt, ab dem die Berücksichtigung der Kosten zur Reduzierung oder zum Ausgleich von schädlichen Einwirkungen auf die Umwelt und das Klima durch Emissionen von Treibhausgasen, wie Kohlenstoffdioxid auf-

grund des BayKAG, BayAbfG, KrWG, BayKlimaG und KSG unter Berücksichtigung der Vorbildfunktion der öffentlichen Hand zeitlich ausreichend konkretisiert ist, um in der Kalkulation nach dem BayKAG berücksichtigungsfähig zu sein.

Eine verpflichtende Erfassung der CO<sub>2</sub>-Kosten folgt für die Abfallwirtschaft aus dem KSG, so dass ab dem 18. 12. 2019 sogar eine gesetzliche Anforderung besteht.

### 5.2 Konkretisierung der Höhe der Emission des Unternehmens

Die Emission ist zu ermitteln. Hierbei sind zahlreiche Parameter zu berücksichtigen. Derzeit liegt kein gesetzlich festgelegter Standard zur Ermittlung der Emissionen vor. Als international geltende Normen sind die ISO 14064 ff. hierzu vorhanden und werden im Wesentlichen von einer bei der Deutschen Akkreditierungsstelle (DAkKS) nach ISO 14065 akkreditierten Verifizierungsstelle validiert und bei Bedarf verifiziert, damit die Quantität der Reduzierung objektiviert ist.

Um den gesetzlichen Anforderungen gerecht zu werden, ist es geboten, die Emissionen des Unternehmens zu ermitteln. Hierbei sollten Kosten der Abschätzung und die Genauigkeit der Schätzung dem Grundsatz von Sparsamkeit und Wirtschaftlichkeit entsprechen. Eine Ermittlung nach den ISO 14064 ff. erscheint auch unter Berücksichtigung der EU Green Claims Directive (Richtlinie 2024/825 vom 28. 02. 2024) geboten, da somit klare und einheitliche Standards für die Verwendung umweltbezogener Angaben vorhanden sind.

### 5.3 CO<sub>2</sub>-Bepreisung

Die Bepreisung der Tonne CO<sub>2</sub> divergiert erheblich, abhängig davon, ob die Tonne durch technische Verbesserungen reduziert oder ausgeglichen wird. In Deutschland wurde im BEHG ein Preis politisch festgelegt und beträgt 55 € je Tonne bezogen auf das Jahr 2025. Es gibt einen Preis für die Reduktion von Treibhausgasen, der bei der teilnehmenden Energiewirtschaft und energieintensiven Industrie über den Europäischen Emissionshandel (EU-ETS) durch einen Marktpreis festgelegt wird.

Die Kosten für Projekte zur technischen CO<sub>2</sub>-Reduktion unterscheiden sich ebenfalls erheblich. Insofern sind die tatsächlichen Kosten anzusetzen.

Soweit die Reduktion von Emissionen technisch nicht möglich oder betriebswirtschaftlich nicht vertretbar ist, ist dem BayKlimaG folgend ein Ausgleich gemäß Art. 4 BayKlimaG zielführend.

### 5.4 Treibhausgas-Reduktion im Betrieb

Die Reduktion von Treibhausgasen in den betrieblichen Prozessen hat Priorität, aber das Gebot von Sparsamkeit und Wirtschaftlichkeit ist dennoch zu berücksichtigen.

Die Reduktion von Treibhausgasen in den betrieblichen Prozessen ist in zahlreichen Gesetzen und Normen geregelt (z. B. Bundesimmissionsschutzgesetz, Großfeueranlagenverordnung, § 15 KrWG) und erfolgt über technische Anlagen wie Rauchgasreinigungen, aber auch durch neuere Anlagen zur CO<sub>2</sub>-Abscheidung oder durch Schritte zur Dekarbonisierung, wie z. B. die Produktion von Wasserstoff in Elektrolyseuren und dessen Verwendung zur Umstellung der betrieblichen Prozesse.

### 5.5 Treibhausgas-Reduktion nicht direkt in den technischen Abläufen des Betriebes, sondern durch Reduktion des Treibhausgases an anderer Stelle

Soweit im Betrieb die Möglichkeiten der Treibhausgasreduktion ausgeschöpft sind und das Ziel der Klimaneutralität i. S. d. Art. 3

<sup>15</sup> Z. B. nach den Allgemeine Nebenbestimmungen für Zuwendungen zur Projektförderung (ANBest-P).

BayKlimaG nicht erreicht ist, sind die verbleibenden Treibhausgasemissionen mit geeigneten Maßnahmen zugunsten des Klimaschutzes auszugleichen. Weitere Vorgaben, wie dies zu erfolgen hat, werden nicht gegeben.

Nach Art. 4 Abs. 2 BayKlimaG ist es die Aufgabe des Landesamtes für Umwelt, die Eignung von Ausgleichsmaßnahmen zu prüfen, zu bewerten und zu bestätigen und geeignete Ausgleichsmaßnahmen zu vermitteln. Inwieweit das Landesamt für Umwelt hierzu aufgrund der vorhandenen Kapazität in der Lage ist, wird sich weisen. Es ist davon auszugehen, dass auch das Landesamt für Umwelt bei der Bemessung von Treibhausgasemissionen auf die einschlägigen ISO-14064 Standards für die Quantifizierung zurückgreift.

Grundsätzlich stehen für die Reduktion von Treibhausgasen im Inland und Ausland zahlreiche Möglichkeiten in regulierten (z. B. nach dem Pariser Klimaübereinkommen) und nicht regulierten Märkten zur Verfügung. Leider waren in den letzten Jahren vermehrt Fälle von Greenwashing und nicht wirklich vorhandenen Treibhausgasreduktionen zu verzeichnen. Die Reduktion muss nachvollziehbar, bewertbar, realisiert, zusätzlich, nur durch die Finanzierung umsetzbar, nicht umkehrbar und objektiv nachgewiesen sein. Es gibt einen Preis für die Reduktion von Treibhausgasen, der bei der teilnehmenden Energiewirtschaft und energieintensiven Industrie über den Europäischen Emissionshandel (EU-ETS) durch einen Marktpreis festgelegt wird. Dieser schwankte in 2024 zwischen 53 und 80 € je Tonne CO<sub>2</sub>-Äquivalent. Des Weiteren wird über das BEHG ab 2021 ein nationaler Preis von 25 € festgelegt. Dieser Preis wird bis 2025 jährlich erhöht und beträgt in 2025 55 € je Tonne CO<sub>2</sub>-Äquivalent (nach 45 € je Tonne in 2024), wobei die Erhöhung 2023 aufgrund der hohen Energiepreise in Folge des russischen Angriffskriegs ausgesetzt wurde. Der eigentliche Emissionshandel beginnt 2026 mit einem Preiskorridor von 55 bis 65 €

pro Tonne CO<sub>2</sub>. Bis das nationale Handelssystem etabliert ist und Marktpreise gefunden werden, wird der EU-ETS-Preis als in Europa und damit auch in Deutschland gültiger Marktpreis angesehen, da nur er aus Markttransaktionen resultiert. Eine Integration des nationalen Handelssystems in das europäische Handelssystem wird ohnehin diskutiert.

## 6. Zusammenfassung

Die Kosten zur Reduzierung oder zum Ausgleich von schädlichen Einwirkungen auf die Umwelt und das Klima durch Emissionen sind aufgrund der zu beachtenden öffentlichen Normen (BV, LKrO, Bay-AbfG, KrWG, BayKlimaG und KSG) dem Grunde nach in der Kalkulation nach dem BayKAG und in dem handelsrechtlichen Jahresabschluss berücksichtigungsfähig.

Die Höhe der Emissionen ist nach einer anerkannten Methodik wie z. B. ISO-14064 ff. zu ermitteln. Für Kommunen in Bayern ist dies auch ein direkter Ausfluss des BayKlimaG. Soweit im Betrieb die Möglichkeiten der Treibhausgas-Reduktion ausgeschöpft sind und das Ziel der Klimaneutralität i. S. d. Art. 3 BayKlimaG nicht erreicht ist, sind die verbleibenden Treibhausgasemissionen mit geeigneten Maßnahmen zugunsten des Klimaschutzes auszugleichen. Die Entscheidung, ob die Treibhausgas-Reduktion in den eigenen Unternehmensabläufen oder durch Ausgleichsmaßnahmen erfolgt, richtet sich nach dem Grundsatz von Sparsamkeit und Wirtschaftlichkeit.

Nach Art. 4 Abs. 2 BayKlimaG ist es die Aufgabe des Landesamtes für Umwelt, die Eignung von Ausgleichsmaßnahmen zu prüfen, zu bewerten und zu bestätigen und geeignete Ausgleichsmaßnahmen zu vermitteln. Soweit hier keine Maßnahmen vermittelt werden, kann die Treibhausgas-Reduktion über einen Marktplatz und über einen Marktpreis objektiviert werden.