

Rückstellungen

Bilanz nicht nur steuerlich optimieren

Den Jahresabschluss auch netzentgeltrelevant gestalten

Von Rolf Breuer, Kanzlei Dr. Neumann Schmeer und Partner, Aachen, sowie Micha Ries, BET, Aachen

Alle Jahre wieder beschäftigt sich zum Jahresbeginn auch der Energienetzbetreiber mit der Erstellung des Jahresabschlusses des letzten abgeschlossenen Geschäftsjahres. Neben einer Vielzahl von beispielsweise regulatorischen Aufgaben und Pflichten gilt es insbesondere, die Vorbereitung der Gewinn- und Verlustrechnung sowie der Bilanz nicht nur aus steuerlicher, sondern auch aus netzentgeltrelevanter Sicht zu gestalten.

Ein Blick auf die nächste Kostenprüfung lässt die Dringlichkeit der aktuell anstehenden Überlegungen erahnen, denn durch die Anreizregulierungsverordnung (ARegV) ist die Mittelwertbildung aller kalkulationsrelevanten Bilanzpositionen mit dem Vorjahr festgelegt worden. Somit gilt für die Sparte Gas zwar das Geschäftsjahr 2010 als Basis der nächsten Kostenprüfung, durch die Mittelwertbildung spielen jedoch alle kostenrelevanten Bilanzpositionen 2009 ebenfalls eine gewichtige Rolle. Analog wird in der Sparte Strom das Basisjahr der Kostenprüfung 2011 mit Mittelwertbildung der Bilanzpositionen 2010 sein. Im Folgenden werden spezielle, für die Netzwirtschaft relevante Anlässe zur Rückstellungsbildung dargestellt und auf ihre Auswirkungen hinsichtlich der Entgeltkalkulation untersucht.

Mehrerlösabschöpfung

Rückstellungen für Mehrerlösabschöpfungen: Nach dem Urteil des Bundesgerichtshofs vom 14. Aug. 08, dem sog. „Vattenfall-Urteil“ (ZfK 9/08, 2), haben die Regulierungsbehörden bereits mit der Umsetzung der für die Regulierung relevanten Bestandteile des Urteils begonnen. So wird beispielhaft einem Stromnetzbetreiber durch die Beschlusskammer 8 der Bundesnetzagentur im Zuge der Festlegung der Erlösobergrenze 2009 die Verpflichtung auferlegt, die jährliche Erlösobergrenze beginnend ab 1. Jan. 10 im Verlauf der Regulierungsperiode um die Mehrerlöse einschließlich einer angemessenen Verzinsung zu reduzieren, die er dadurch erzielt hat, dass er in der Zeit vom 29. Okt. 05 bis zur erstmaligen Genehmigung der Netzentgelte nach der Stromnetzentgeltverordnung (StromNEV) seine ursprünglichen Entgelte beibehalten hat.

Darüber hinaus wird zeitnah eine Ent-

scheidung darüber erwartet, dass das gleiche Procedere auch für Gasnetzbetreiber gilt, die dann vor der ungleich schwierigeren Aufgabe stehen, die Differenz zu den Anhaltewerten nach Verbändevereinbarung aus der Zeit zwischen dem 29. Jan. 06 bis zur erstmaligen Genehmigung der Netzentgelte nach der Gasnetzentgeltverordnung (GasNEV) zu identifizieren.

Auch die Verbände sind sich darüber einig, dass hier grundsätzlich eine Verpflichtung zur Bildung einer Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten nach § 249 Abs. 1 HGB vorliegt, wohingegen im Falle von möglichen Mindererlösen – dies könnte in erster Linie in der Sparte Gas vorkommen – es sich bei der ermittelten Differenz nicht etwa um einen aktivierungsfähigen Vermögensgegenstand handelt.

Des Weiteren weist die Beschlusskammer 8 darauf hin, dass eine Rückabwicklung zwischen Netzbetreiber und Netznutzer durch § 23 a Abs. 5 S.1 des Energiewirtschaftsgesetzes (EnWG) ausgeschlossen sei. Ausnahmen seien allerdings zu rechtfertigen, wenn bereits vor dem 14. Aug. 08 anderslautende gerichtliche Entscheidungen ergangen sind bzw. vor diesem Zeitpunkt entsprechende Vergleiche abgeschlossen wurden.

Der faktischen Rückzahlung des Differenzbetrages durch die Sparte Netz an zumindest den eigenen Vertrieb wird also von Anfang an der Weg abgeschnitten. Vielmehr soll der Betrag nach dem Willen der Behörde periodenübergreifend über eine entsprechende Absenkung künftiger Netzentgelte dem Kunden zugute kommen. Mögliche Nachteile für einzelne Netzkunden durch die ständige Veränderung der Kundenstruktur werden hierbei allem Anschein nach billiger in Kauf genommen.

Grundsätzlich kann eine Rückabwicklung der Mehrerlöse also nicht empfohlen werden, da im Zweifelsfall stets die Gefahr des doppelten Abzugs besteht. Deshalb führt die Rückabwicklung in der Regel auch nicht zu einer geringeren Rückstellungsbildung.

Um zunächst einmal Klarheit über das weitere Vorgehen zu erhalten, ist es also unerlässlich, die Höhe der Mehrerlösabschöpfung zu bestimmen. Hierbei sollten insbesondere in der Sparte Strom die Kosten des

vorgelagerten Netzes sowie die vermiedenen Netzentgelte analog der Vorgehensweise bei der periodenübergreifenden Saldierung und Bestimmung der Erlösobergrenzen berücksichtigt werden. Die in der Handelsbilanz ausgewiesene Rückstellung ist ebenfalls auch in der Steuerbilanz anzusetzen. Hier ist jedoch eine Abzinsung der Rückstellung für die Jahre 2010 bis 2012 bzw. 2013 notwendig. Das integrierte EVU hat die Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten im jeweiligen Aktivitätenabschluss „Netz“ auszuweisen; die Bildung einer Forderung im Aktivitätenabschluss „Vertrieb“ ist jedoch nicht zulässig. Letztlich bleibt zu beachten, dass die Bildung der Rückstellung für Mehrerlösabschöpfung periodenfremd und mithin nicht netzentgeltrelevant ist.

Noch fehlen Erfahrungen

Pensionsrückstellungen: Einige Netzbetreiber wurden in der Vergangenheit mit dem Vorschlag konfrontiert, Pensionsrückstellungen durch Übertragung der Verpflichtung und der zur Deckung vorhandenen Vermögenswerte in eine Pensionskasse zu neutralisieren und damit nicht nur eine Verkürzung der Bilanz, sondern auch eine Erhöhung der Eigenkapitalquote und somit letztlich eine Erhöhung der Netzentgelte erzielen zu können. Grundüberlegung für diese Gestaltung ist, wegen Überschreitens der zulässigen Obergrenzen ohnehin für Entgeltkalkulationszwecke nicht ansetzbare Aktiva zu einer Reduzierung von Passivposten zu verwenden.

Diese Idee kann im Einzelfall durchaus funktionieren – eine Rückstellungsminde- rung und somit Reduzierung des Abzugskapitals als Bestandteil der kalkulatorischen Eigenkapitalverzinsung ist aus Netzbetreiber- sicht stets positiv zu bewerten. Es sei allerdings an dieser Stelle auf die Kosten einer solchen Maßnahme hingewiesen und auf noch fehlende Erfahrungen.

Rückstellungen nach § 11 StromNEV / § 10 GasNEV bzw. § 34.1 ARegV: Auch für die Differenz aus zulässigen Erlösen und den vom Netzbetreiber unter Berücksichtigung der tatsächlichen Mengenentwicklung erzielten Erlösen ist im Falle von ermittelten Mehrerlösen eine entsprechende Rückstellung zu bilden, wobei diese Rückstellungen

ebenfalls keine Kalkulations-, jedoch Ergebnisrelevanz besitzen.

Rückstellungen für Instandhaltung: Für Instandhaltungsmaßnahmen, die nicht mehr in den Jahren 2010 (Gas) bzw. 2011 (Strom) realisiert werden können, jedoch bis März des folgenden Jahres abgeschlossen sein werden, sind Rückstellungen für unterlassene Instandhaltung zu bilden. Im Einzelfall kann die Regulierungsbehörde jedoch auch eine Periodisierung dieser Aufwendungen veranschlagen.

Soweit der Netzbetreiber über Vermögensgegenstände verfügt, die voraussichtlich nicht bei der Entgeltkalkulation berücksichtigt werden dürfen (Teile der Kundenforderungen und liquide Mittel), sollte geprüft werden, ob diese zur Reduzierung von Passivposten noch vor dem Bilanzstichtag verwendet werden können. Solche Ansätze zur Rückführung einzelner Passivposten und Absenkung des Abzugskapitals der kalkulatorischen Eigenkapitalverzinsung werden regelmäßig individuell zwischen dem Netzbetreiber und seinen steuerlichen und energiewirtschaftlichen Beratern erörtert werden müssen.