

Die bilanzielle Behandlung regulativer Vermögenswerte und Schulden in der Energiewirtschaft

Mit der am 3. 3. 2011 in Kraft getretenen Novelle des Elektrizitätswirtschafts- und -organisationsgesetzes (EIWOG 2010) wurde das Systemnutzungsentgelte-Regime in der Energiewirtschaft neu geregelt. Im Zuge der Gesetzesänderung wurde die Implementierung eines „virtuellen Kontos“ (Regulierungskonto) normiert, anhand dessen Abweichungen der tatsächlichen Erlöse von den bescheidmäßig zuerkannten Erlösen auszugleichen sind. Gegenstand des vorliegenden Beitrags ist vor diesem Hintergrund die Darstellung des Regulierungskontos in der nationalen (UGB) und internationalen Rechnungslegung (IFRS) sowie in der Steuerbilanz.

1. Zur Genese des Regulierungskontos nach dem EIWOG 2010

Mit dem EIWOG 2010 wurde die Ex-ante-Entgelt-Bestimmung durch eine Ex-post-Erlösregulierung abgelöst. Das Grundproblem der Ex-ante-Entgelt-Bestimmung bei der Festsetzung von Entgelten für Netzbetreiber lag darin, dass ihre Determinierung lediglich auf Basis von historischen Daten bzw. Plandaten erfolgte.¹⁾ Bei diesem Tarifungsverfahren wurden die Systemnutzungstarife durch erst in der Zukunft endgültig feststehende Sachverhaltsdaten bestimmt. Dabei handelte es sich um Kosten des Netzbetriebes (Plankosten) und um die über das betreffende Netz transportierten Energiemengen (Planmengen).²⁾ Mit dieser Vorgehensweise tolerierte der Gesetzgeber Differenzen zwischen den anerkannten Erlösen auf Basis des Mengengerüsts, die für die Entgeltermittlung herangezogen wurden, und den tatsächlich verrechneten Mengen und daraus resultierenden Erlösen.³⁾ Aufgrund laufender Mengen- und Preisabweichungen, die in den Planmengen nicht berücksichtigt wurden, entsprachen die Ist-Erlöse praktisch nie den Planerlösen, wobei eine Ex-post-Korrektur der Erlöse durch die Regulierungsbehörde in Ermangelung einer gesetzlichen Regelung nicht vorgesehen war. Das Argument der Regulierungsbehörde, wonach Erlösüberhänge durch nicht anerkannte Kosten kompensiert werden und daher eine Gesetzwidrigkeit der Tarife nicht vorgelegen wäre, wurde vom VfGH als unzulässig erachtet.⁴⁾

Der oben dargestellten Problematik wurde im Zuge der Novelle des EIWOG

durch die verpflichtende Implementierung eines „virtuellen Kontos“ (Regulierungskonto) begegnet, anhand dessen Abweichungen der tatsächlichen Erlöse von den bescheidmäßig zuerkannten Erlösen, die lediglich auf Prognosewerten basieren, auszugleichen sind. Diese Ex-post-Erlösregulierung führt zu einer Anpassung der Plan-Erlöse an die Ist-Erlöse und wird nach dem Gesetzeswortlaut des § 50 Abs 1 EIWOG 2010 erreicht, indem bei der Festsetzung der Kosten Differenzbeträge zwischen den tatsächlich erzielten (Ist-Erlöse) und den der Verordnung zugrunde liegenden Erlösen (Plan-Erlöse) bei der Feststellung der Kostenbasis für die nächsten Entgeltperioden zu berücksichtigen sind. Im Rahmen dieses Ausgleichsmechanismus⁵⁾ wird Übereinstimmung zwischen den Ist-Erlösen und den Plan-Erlösen hergestellt.

2. Das Regulierungskonto in der energiewirtschaftlichen Praxis und damit verbundene Probleme

Gem § 50 EIWOG sind Differenzbeträge im Rahmen der Feststellung der Kostenbasis für die nächsten Entgeltperioden zu berücksichtigen, wobei die Gesetzesmaterialien hierzu weiter ausführen, dass Sachverhalte, von denen die Regulierungsbehörde bis zum 30. 6. des Jahres Kenntnis erlangt, im Zuge des laufenden Ermittlungsverfahrens zu berücksichtigen sind. Sachverhalte, die nach dem 30. 6. bekannt werden, können dagegen erst im Zuge des Ermittlungsverfahrens des darauffolgenden Jahres berücksichtigt werden.⁶⁾ In der energiewirtschaftlichen Praxis stellt sich die Umsetzung so dar, dass Mehr- bzw. Mindererlöse aus der

vergangenen Periode im nächsten Jahr bei der Tarifprüfung im Tarif für das übernächste Jahr berücksichtigt werden.

Sowohl in der Literatur als auch in der Praxis wird an der Ex-post-Erlösregulierung kritisiert, dass nach dem Wortlaut der Bestimmung des § 50 Abs 1 EIWOG der Ausgleichsmechanismus nur Erlösabweichungen adressiert, nicht jedoch Kostendifferenzen (Abweichungen bei den anzuerkennenden Ist-Kosten zu den den Systemnutzungsentgelten zugrunde liegenden Plan-Kosten), welche unter Sachlichkeitsgesichtspunkten ebenso auszugleichen sind. Die Bestimmung kann daher teleologisch wohl auch dahin gehend ausgelegt werden, dass auch Abweichungen zwischen Ist-Kosten und Plankosten am Regulierungskonto nachträglich zu berücksichtigen sind.⁷⁾

Das Regulierungskonto wird erstmals in den Bescheidverfahren 2013 zur Anwendung gelangen, wobei die Tarifiermittlung auf Basis des Jahres 2010 erfolgte. Bilanzwirksam wurde es somit bereits im Jahr 2012. Tarifwirksamkeit entfaltet das Regulierungskonto erstmalig im Jahr 2014.

3. Die bilanzielle Darstellung des Regulierungskontos nach UGB

3.1. Allgemeines

In der Bilanz der Netzbetreiber sind die Unterschiedsbeträge zwischen den Ist-Kosten und den Plankosten entsprechend abzubilden. Konkret führt § 50 Abs 1 EIWOG hierzu aus, dass die Differenzbeträge im Rahmen des Jahresabschlusses unter Berücksichtigung geltender Rechnungsle-

1) Vgl. EB RV 2010 § 50 Abs 1 bis 5 EIWOG.

2) Vgl. Oberndorfer, Das neue Systemnutzungsentgelte-Regime nach dem EIWOG 2010, ZTR 01/2011, 10.

3) Vgl. EB RV 2010 § 50 Abs 1 bis 5 EIWOG.

4) Vgl. VfSlg 18.264/2007, 18.453/2008.

5) Vgl. Schneider in Hauenschild/K. Oberndorfer/P. Oberndorfer/Schneider, EIWOG 2010 § 50 Rz 1.

6) Vgl. EB RV 2010 § 50 Abs 1 bis 5 EIWOG.

7) Vgl. Oberndorfer, Das neue Systemnutzungsentgelte-Regime nach dem EIWOG 2010, ZTR 01/2011, 11; siehe auch Österreichs Energie, Stellungnahme zum Begutachtungsentwurf EIWOG 2010 und E-Control-Gesetz, 5. 11. 2010.

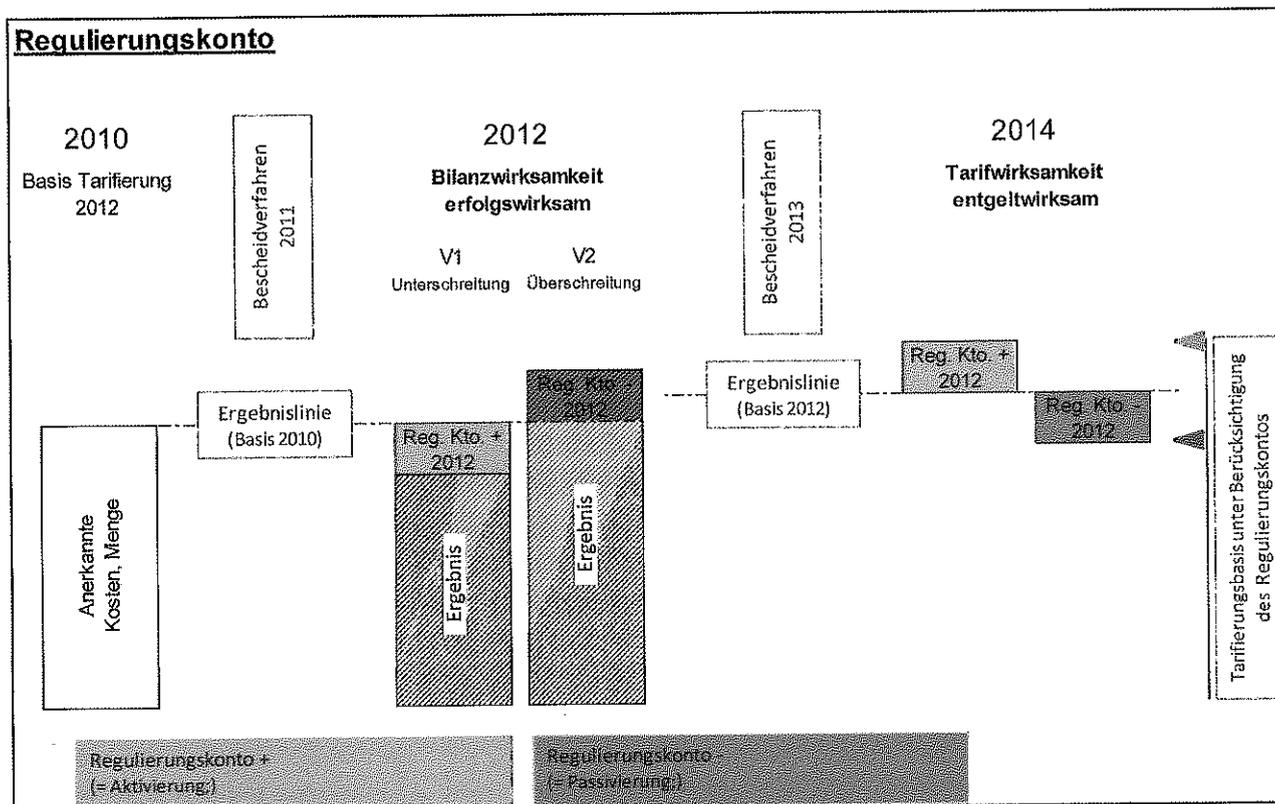


Abbildung: Beispiel für im Jahr 2012 bilanzierte Ergebnisabweichungen, die im Bescheidverfahren im Jahr 2013 berücksichtigt und in den Entgelten des Jahres 2014 abgebildet werden⁸⁾

gungsvorschriften zu aktivieren bzw passivieren sind, obwohl zumindest künftige Ansprüche des Netzbetreibers aus einem positiven Saldo des Regulierungskontos erst durch Durchleitungsleistungen in zukünftigen Perioden realisiert werden. Während künftige Verpflichtungen auf Basis des Vorsichtsprinzips per se zu passivieren sind, stellt die Bilanzierungsvorschrift des § 50 Abs 1 EIWOG in Bezug auf die Aktivierungspflicht künftiger, noch nicht realisierter Ansprüche eine *lex specialis* zu den allgemeinen Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung dar, wonach Ansprüche erst nach Realisation aktiviert werden dürfen („*lex specialis derogat legi generali*“).

Abweichungen bei der Feststellung der Kostenbasis sind in der Form zu berücksichtigen, dass ein Differenzbetrag aufgrund von Erlösüberhängen (Mehrerlöse) eine bilanzielle Verpflichtung darstellt, die in den nächsten Entgeltperioden von den bescheidmäßig zuerkannten Erlösen in Abzug zu bringen ist. Ein Differenzbetrag aufgrund von Erlösunterdeckungen (Mindererlöse) ist dagegen in den nächsten Entgeltperioden auf die bescheidmäßig zuerkannten Erlöse in Anschlag zu bringen.

8) Die Abbildung wurde dem Verfasser dankenswerterweise von einem großen österreichischen Energieversorger zur Verfügung gestellt.

Daraus folgt, dass Erlösüberhänge aus Sicht des Netzbetreibers zu einer finanziellen Verpflichtung und Erlösunterdeckungen zu einem finanziellen Anspruch führen, wobei die bilanzielle Darstellung jeweils fraglich ist.

Bei Erlösüberhängen kommt die bilanzielle Darstellung als Rückstellung, passive Rechnungsabgrenzung, Verbindlichkeit oder als eigene Bilanzposition in Betracht. Für Erlösunterdeckungen ist die bilanzielle Darstellung als Forderung, aktive Rechnungsabgrenzung oder eigene Bilanzposition denkbar.

In weiterer Folge sollen nunmehr diese bilanziellen Darstellungsvarianten auf ihre UGB-Konformität in Verbindung mit der außerhalb des UGB kodifizierten *lex specialis* des § 50 Abs 1 EIWOG untersucht werden.

3.2. Bilanzielle Darstellung von Erlösüberhängen

3.2.1. Darstellung von Erlösüberhängen als passive Rechnungsabgrenzung
Gem § 198 Abs 6 UGB sind passive Rechnungsabgrenzungen für Einnahmen vor dem Bilanzstichtag auszuweisen, soweit sie Ertrag für eine Zeit nach diesem Tag sind. Es handelt sich dabei daher um er-

haltene Vorauszahlungen (passive Transitorien), deren korrespondierender Ertrag (teilweise) in das Folgejahr gehört.

Grundvoraussetzung für die Bilanzierungsfähigkeit einer passiven Rechnungsabgrenzung ist demzufolge zunächst das Vorliegen einer Einnahme. Unter Einnahme wird eine Geldvermögensvermehrung verstanden, welche sowohl durch Einzahlungen, also Zufluss von Zahlungsmitteln, als auch durch eine Erhöhung von Forderungen erfolgen kann.⁹⁾

Ein weiteres Kriterium für den Ansatz einer passiven Rechnungsabgrenzung ist die Erfolgswirksamkeit der Einnahmen nach dem Abschlussstichtag, wobei zwischen der Zahlung und der Gegenleistung ein inhaltlich und zeitlich bestimmter Zusammenhang bestehen muss,¹⁰⁾ der eine Abgrenzung (Periodisierung) erforderlich macht.

Ein Differenzbetrag aufgrund von Erlösüberhängen stellt keine Geldvermögensvermehrung dar, weil weder ein Zufluss von Zahlungsmitteln noch eine Erhöhung von Forderungen erfolgt. Vielmehr handelt es sich dabei um eine

9) Vgl Hirschler/Petutschnig in Hirschler, Bilanzrecht Kommentar § 198 Rz 83.

10) Vgl Hirschler/Petutschnig in Hirschler, Bilanzrecht Kommentar § 198 Rz 84.

bilanzielle Verpflichtung, die einen eigenen Rückstand (passive Antizipation) darstellt, weil diese in den nächsten Entgeltperioden von den bescheidmässig zuerkannten Erlösen in Abzug zu bringen ist. Wiewohl solche Erlösüberhänge demnach als periodenfremde Erträge zu passivieren sind, kommt in Ermangelung einer Geldvermögensvermehrung ein Ausweis als passiver Rechnungsabgrenzungsposten nicht in Betracht.

3.2.2. Darstellung von Erlösüberhängen als Rückstellung

Gem § 198 Abs 8 Z 1 UGB sind Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten und für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften zu bilden, die am Abschlussstichtag wahrscheinlich oder sicher, aber hinsichtlich ihrer Höhe oder des Zeitpunkts ihres Eintritts unbestimmt sind. Außerdem können Rückstellungen gem § 198 Abs 8 Z 2 UGB für konkret vorhersehbare, in der Zukunft liegende Aufwendungen, die ihren Ursprung im Geschäftsjahr haben, gebildet werden. Rückstellungen unterscheiden sich von Verbindlichkeiten somit dadurch, dass hinsichtlich des Grundes und/oder der Höhe der Verpflichtung eine gewisse Unsicherheit besteht.

Abweichungen bei der Feststellung der Kostenbasis, die einen Differenzbetrag aufgrund von Erlösüberhängen und damit eine bilanzielle Verpflichtung darstellen und in den nächsten Entgeltperioden von den bescheidmässig zuerkannten Erlösen in Abzug gebracht werden müssen, stehen am Bilanzstichtag dem Grunde und der Höhe nach fest. Aufgrund der Tatsache, dass ein Differenzbetrag wegen Erlösüberhängen am Abschlussstichtag nicht nur wahrscheinlich, sondern sicher und seiner Höhe nach bestimmt ist, scheidet in Ermangelung einer Unsicherheit und Unbestimmtheit die Bilanzierung als Rückstellung aus.

3.2.3. Darstellung von Erlösüberhängen als (sonstige) Verbindlichkeit

Eine Verbindlichkeit ist zu bilanzieren, wenn es sich um eine sichere, nicht zu umgehende und quantifizierbare Verpflichtung für das Unternehmen handelt.¹¹⁾ Nach den Bestimmungen des § 224 UGB, welcher ein Mindestgliederungsschema für die bilanzielle Darstellung vorgibt, sind Verbindlichkeiten aufzugliedern in:

- Anleihen
- Erhaltene Anzahlungen auf Bestellungen
- Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen
- Verbindlichkeiten aus Wechseln
- Verbindlichkeiten gegenüber verbundenen Unternehmen
- Verbindlichkeiten gegenüber Beteiligungsunternehmen
- Sonstige Verbindlichkeiten

Bereits die Ausführungen unter 3.2.2. implizieren, dass ein Differenzbetrag aufgrund von Erlösüberhängen sämtliche Voraussetzungen für die Kategorisierung als bilanzielle Verbindlichkeit erfüllt, da diese am Bilanzstichtag auf quantifizierbare Weise vorhanden und nicht zu umgehen ist. Ein Ausweis von Erlösüberhängen als Verbindlichkeit ist daher geboten.

Zu beantworten bleibt schließlich die Frage, welchem Verbindlichkeitsposten eine Verbindlichkeit aufgrund von Erlösüberhängen zuzuordnen ist. Da eine Verbindlichkeit aufgrund von Erlösüberhängen keinem spezifischen Verbindlichkeitsposten zuordenbar ist, bleibt zunächst nur die Einordnung als sonstige Verbindlichkeit, welche einen Sammelposten für nicht zuordenbare Verbindlichkeiten darstellt.

Gem § 223 Abs 4 UGB ist auch eine Aufnahme weiterer Posten zulässig, wobei auf die vorgeschriebene Gliederung Rücksicht zu nehmen ist. Zusätzliche Posten dürfen demnach aufgenommen werden, wenn sie inhaltlich nicht schon von einem vorgeschriebenen Posten erfasst sind. Eine weitere Untergliederung der Posten ist entsprechend dieser Bestimmung sogar zwingend erforderlich, wenn dies die Aussagekraft des Jahresabschlusses erhöht. Daraus folgt, dass zum einen eine weitere Untergliederung der sonstigen Verbindlichkeiten durch Einfügen eines Teilpostens, durch Angabe eines Davon-Vermerks oder durch Auflösung des Sammelpostens der sonstigen Verbindlichkeiten in einzelne Teilposten und zum anderen das Einfügen eines eigenen Postens innerhalb der Verbindlichkeiten möglich ist.

3.2.4. Darstellung von Erlösüberhängen als gesonderte Posten auf der Passivseite der Bilanz

Wie unter 3.2.3. bereits dargestellt, ist gem § 223 Abs 4 UGB eine Untergliederung oder ein Hinzufügen von Posten zulässig bzw sogar geboten, sofern dies zur Vermittlung eines möglichst getreuen Bildes der Vermögens-, Finanz- und Er-

tragslage erforderlich ist. Offen ist, auf welcher Ebene der gem § 224 UGB vorgegebenen Bilanzgliederung eine weitere Untergliederung oder ein Hinzufügen von Posten zulässig bzw geboten ist. Die Option bzw das Gebot zur Untergliederung bzw zum Hinzufügen von Posten besteht jedenfalls auf der letzten in der Bilanzgliederung vorgegebenen Ebene (mit arabischen Zahlen versehenen Posten). Vor dem Hintergrund, dass die §§ 224 Abs 1 und 225 UGB die Bezeichnung „Posten“ generell für alle Gliederungsebenen verwenden und § 223 Abs 6 und 8 seinen Anwendungsbereich explizit auf mit arabischen Zahlen bzw mit Buchstaben versehene Posten beschränkt (was auf § 223 Abs 4 UGB nicht zutrifft), ist eine Einschränkung der Untergliederungs- und Hinzufügungsoption bzw des Untergliederungs- und Hinzufügungsgebots auf die letzte Gliederungsebene grundsätzlich abzulehnen.¹²⁾ Eine Untergliederung bzw ein Hinzufügen von Posten auf einer anderen als der letzten Gliederungsebene sollte mE jedoch nur ausnahmsweise dann vorgenommen werden, wenn eine Zuordnung zu einem Posten des Gliederungsschemas gem § 224 UGB nicht möglich ist, weil nicht alle erforderlichen Merkmale hierfür erfüllt sind. Jede andere Interpretation würde nämlich das gesetzlich normierte Gliederungsschema ad absurdum führen. Von diesem vorgegebenen Gliederungsschema könnte zB dann abgewichen werden, wenn branchentypische Sachverhalte vorliegen. So können etwa Kreditinstitute, die im Rahmen des Finanzmarktstabilitätsgesetzes (FinStaG) Partizipationskapital in Anspruch genommen haben, dieses in Ermangelung einer eindeutigen Kategorisierungsmöglichkeit als Eigen- oder Fremdkapital¹³⁾ als gesonderten, mit einem Großbuchstaben versehenen Hauptposten ausweisen.¹⁴⁾

Im Rahmen des Systemnutzungsentgelte-Regimes in der Energiewirtschaft bedarf es vor diesem Hintergrund für die Bilanzierung eines Differenzbetrags aufgrund von Erlösüberhängen keines gesonderten, mit einem Großbuchstaben bzw einer römischen Zahl versehenen (Haupt-)Postens, weil eine eindeutige Zuordenbarkeit zu den Verbindlichkeiten

12) Siehe auch Hofians in Straube (Hrsg), UGB II/RLG § 223 Rz 20. AA Frick/Sulz, Die neue Gliederung des Jahresabschlusses nach EU-GesRÄG, FJ 1997, 104.

13) Partizipationskapital weist sowohl Fremdkapital als auch Eigenkapitalkomponenten auf.

14) Vgl Kraßnig, Was der Bankenaufsichtsrat zum Partizipationskapital wissen sollte – bilanzielle, gesellschaftsrechtliche und steuerliche Aspekte, in Aufsichtsrat aktuell 3/2009.

11) Vgl Hüttemann, Grundsätze ordnungsgemäßer Bilanzierung für Verbindlichkeiten 6 f.

gegeben ist. Der Ausweis hat daher durch Einfügen eines Teilpostens, durch Angabe eines Davon-Vermerks oder in Form der Auflösung des Sammelpostens der sonstigen Verbindlichkeiten in einzelne Teilposten bzw durch Einfügen eines eigenen Postens innerhalb der Verbindlichkeiten und nicht durch einen gesonderten, mit einem Großbuchstaben bzw einer römischen Zahl versehenen (Haupt-)Posten zu erfolgen.

3.3. Bilanzielle Darstellung von Erlösunterdeckungen

3.3.1. Darstellung von Erlösunterdeckungen als aktive Rechnungsabgrenzung

Gem § 198 Abs 5 UGB sind aktive Rechnungsabgrenzungen für Ausgaben vor dem Bilanzstichtag auszuweisen, soweit sie Aufwand für eine Zeit nach diesem Tag sind. Es handelt sich dabei daher um geleistete Vorauszahlungen (aktive Transitorien), deren korrespondierender Aufwand (teilweise) in das Folgejahr gehört.

Grundvoraussetzung für die Bilanzierungsfähigkeit einer aktiven Rechnungsabgrenzung ist demzufolge zunächst das Vorliegen einer Ausgabe. Unter Ausgabe wird eine Geldvermögensminderung verstanden, welche sowohl durch Auszahlungen, also Abfluss von Zahlungsmitteln, als auch durch eine Erhöhung von Verbindlichkeiten erfolgen kann.¹⁵⁾

Ein weiteres Kriterium für den Ansatz einer aktiven Rechnungsabgrenzung ist die Erfolgswirksamkeit der Ausgaben nach dem Abschlussstichtag, wobei zwischen der Zahlung und der Gegenleistung ein inhaltlich und zeitlich bestimmter Zusammenhang bestehen muss,¹⁶⁾ der eine Abgrenzung (Periodisierung) erforderlich macht.

Ein Differenzbetrag aufgrund von Erlösunterdeckungen stellt keine Geldvermögensminderung dar, weil weder ein Abfluss von Zahlungsmitteln noch eine Erhöhung von Verbindlichkeiten erfolgt. Vielmehr handelt es sich dabei um einen bilanziellen Anspruch, der eine eigene Vorauszahlung (aktive Antizipation) darstellt, weil diese in den nächsten Entgeltperioden auf die bescheidmäßig zuerkannten Erlöse in Anschlag zu bringen ist. Wiewohl solche Erlösunterdeckungen demnach als periodenfremde Erträge zu aktivieren sind, kommt in Ermangelung

einer Geldvermögensminderung ein Ausweis als aktiver Rechnungsabgrenzungsposten nicht in Betracht.

3.3.2. Darstellung von Erlösunterdeckungen als (sonstige) Forderung

Eine Forderung ist ein dem Grunde und der Höhe nach sicherer schuldrechtlicher Zahlungs- bzw Leistungsanspruch aufgrund einer Lieferung oder Leistung, die nicht sofort bezahlt wird. Nach den Bestimmungen des § 224 UGB, welcher ein Mindestgliederungsschema für die bilanzielle Darstellung vorgibt, sind Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände aufzugliedern in:

- Forderungen aus Lieferungen und Leistungen
- Forderungen gegenüber verbundenen Unternehmen
- Forderungen gegenüber Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht
- Sonstige Forderungen und Vermögensgegenstände

Erlösunterdeckungen sind als Forderung zu kategorisieren, da es sich um einen verbrieften monetären Anspruch handelt, der unabhängig von seiner Realisation zu einem späteren Zeitpunkt aufgrund der *lex specialis* des § 50 Abs 1 EIWOG zu aktivieren ist. Ein Ausweis von Erlösunterdeckungen als Forderung ist daher geboten.

Eine Forderung aufgrund von Erlösunterdeckungen ist keinem spezifischen Forderungsposten zuzuordnen. Daher bleibt zunächst wiederum nur die Einordnung unter den Sammelposten „Sonstige Forderungen und Vermögensgegenstände“.

Auch im Zusammenhang mit Forderungen gilt, dass eine Aufnahme weiterer Posten zulässig ist, wobei auf die vorgeschriebene Gliederung Rücksicht genommen werden muss (§ 223 Abs 4 UGB). Dies bedeutet, dass zusätzliche Posten nur aufgenommen werden dürfen, wenn sie inhaltlich nicht schon von einem vorgeschriebenen Posten erfasst sind. Eine weitere Untergliederung der Posten ist zwingend erforderlich, wenn dies die Aussagekraft des Jahresabschlusses erhöht. Daher gilt auch für Mindererlöse, die als Forderung in der Bilanz zu aktivieren sind, dass zum einen eine weitere Untergliederung des Postens „Sonstige Forderungen und Vermögensgegenstände“ durch Einfügen eines Teilpostens, durch Angabe eines Davon-Vermerks oder durch Auflösung des Sammelpostens in einzelne Teilposten und zum an-

deren das Einfügen eines eigenen Postens innerhalb des Postens „Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände“ möglich ist.

3.3.3. Darstellung von Erlösunterdeckungen als gesonderte Posten auf der Aktivseite der Bilanz

Hinsichtlich der Darstellung von Erlösunterdeckungen als gesonderte Posten auf der Aktivseite der Bilanz gelten die unter 3.2.4. getroffenen Aussagen zur Darstellung von Erlösüberhängen als gesonderte Posten auf der Passivseite der Bilanz sinngemäß. Im Rahmen des Systemnutzungsentgelte-Regimes in der Energiewirtschaft bedarf es für die Bilanzierung eines Differenzbetrags aufgrund von Erlösunterdeckungen daher keines gesonderten, mit einem Großbuchstaben bzw einer römischen Zahl versehenen (Haupt-)Postens. Der Ausweis hat vielmehr durch Einfügen eines Teilpostens, durch Angabe eines Davon-Vermerks oder in Form der Auflösung des Sammelpostens der Sonstigen Forderungen und Vermögensgegenstände in einzelne Teilposten bzw durch Einfügen eines eigenen Postens innerhalb der Forderungen und sonstigen Vermögensgegenstände und nicht durch einen gesonderten, mit einem Großbuchstaben bzw einer römischen Zahl versehenen (Haupt-)Posten zu erfolgen.

4. Steuerbilanzielle Behandlung des Regulierungskontos

4.1. Darstellung von Erlösunterdeckungen – Maßgeblichkeit der UGB-Bilanz für die Steuerbilanz

Im österreichischen Steuerrecht finden sich für Erlösunterdeckungen nach § 50 EIWOG keine speziellen Bilanzierungsvorschriften, weshalb gem § 5 Abs 1 EStG der „Grundsatz der Maßgeblichkeit“ der UGB-Bilanz für die Steuerbilanz zur Anwendung gelangt. Dieser in Verbindung mit § 50 Abs 1 EIWOG erfordert die Aktivierung von allfälligen Differenzbeträgen.¹⁷⁾

17) Eine Differenzierung zwischen einer aktiven Rechnungsabgrenzung, welche steuerlich aufgrund der bereits unternehmensrechtlich vorgebrachten Argumente nicht infrage käme, sowie einer Forderung wäre nur theoretischer Natur und bedarf aus diesem Grund an dieser Stelle keiner weiteren Erörterung.

15) Vgl Hirschler/Petutschnig in Hirschler, Bilanzrecht Kommentar § 198 Rz 83.

16) Vgl Hirschler/Petutschnig in Hirschler, Bilanzrecht Kommentar § 198 Rz 84.

4.2. Darstellung von Erlösüberhängen in der Steuerbilanz

§ 50 Abs 1 EIWOG in Verbindung mit dem „Grundsatz der Maßgeblichkeit“ zieht auch steuerlich eine Passivierungspflicht von Erlösüberhängen nach sich. Steuerbilanziell geht es vor dem Hintergrund, dass nach § 9 Abs 5 EStG Rückstellungen für sonstige ungewisse Verbindlichkeiten sowie für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften lediglich mit 80 % des Teilwerts anzusetzen sind, sofern ihre Laufzeit länger als zwölf Monate beträgt, ausschließlich um die Frage, ob eine Rückstellung vorliegt oder nicht. Eine Darstellung als passive Rechnungsabgrenzung scheidet aus, da in diesem Zusammenhang mit Erlösüberhängen ein Bedarf, Einnahmen und Ausgaben jenem Wirtschaftsjahr zuzuordnen, zu dem sie wirtschaftlich gehören,¹⁸⁾ nicht besteht. Dies deshalb, weil ein Differenzbetrag aufgrund von Erlösüberhängen gar keine Einnahme darstellt.¹⁹⁾

Dieser Umstand bedingt, dass nur noch die steuerbilanzielle Darstellung als Rückstellung oder Verbindlichkeit infrage kommt. Während es im Steuerrecht ebenso wie im Unternehmensrecht keine Legaldefinition des Begriffs der Verbindlichkeit gibt²⁰⁾ und auf die hM im Schrifttum und die Steuerjudikatur zurückzugreifen ist, unterscheidet sich der steuerrechtliche vom unternehmensrechtlichen Rückstellungsbegriff. Die erforderliche Differenzierung, welche auf das im Steuerrecht geltende Leistungsfähigkeitsprinzip zurückzuführen ist,²¹⁾ ergibt sich im Wesentlichen aus § 9 EStG,²²⁾ wonach etwa steuerrechtlich die Bildung von Pauschalrückstellungen und Aufwandsrückstellungen nicht zulässig sind. Darüber hinaus sind Rückstellungen im Steuerrecht – wie bereits erwähnt – für sonstige ungewisse Verbindlichkeiten sowie für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften lediglich mit 80 % des Teilwerts anzusetzen, wenn diese langfristig sind. Abgesehen von diesen Einschränkungen gilt auch für Rückstellungen der „Grundsatz der Maßgeblichkeit“, welcher in Verbindung mit § 198 Abs 8

Z 1 UGB zu einer Rückstellungsbildung für ungewisse Verbindlichkeiten und drohende Verluste aus schwebenden Geschäften führt, die am Abschlussstichtag wahrscheinlich oder sicher, aber hinsichtlich ihrer Höhe oder des Zeitpunkts ihres Eintritts unbestimmt sind.²³⁾ Wenn die Ungewissheit sowohl hinsichtlich der Höhe als auch dem Grunde nach wegfällt, liegt eine Verbindlichkeit vor.²⁴⁾

Ein Differenzbetrag aufgrund von Erlösüberhängen stellt eine bilanzielle Verpflichtung dar und ist in den nächsten Entgeltperioden von den bescheidmäßig zuerkannten Erlösen in Abzug zu bringen. Sofern ein solcher Differenzbetrag am Bilanzstichtag dem Grunde und der Höhe nach feststeht, somit nicht nur wahrscheinlich, sondern sicher und seiner Höhe nach bestimmt ist, scheidet eine Bilanzierung als Rückstellung aus. Vielmehr sind dann auch steuerlich sämtliche Voraussetzungen für die Bilanzierung als Verbindlichkeit erfüllt.²⁵⁾

5. Die bilanzielle Darstellung des Regulierungskontos nach IFRS

Im IFRS existieren weder Standards noch Interpretationen zur bilanziellen Behandlung des Regulierungskontos. Gem IAS 8.10–12 hat das Management bei Fehlen eines IFRS, der ausdrücklich auf einen Geschäftsvorfall oder sonstige Ereignisse oder Bedingungen zutrifft, eine im Framework der IFRS gedeckte Rechnungslegungsmethode zu entwickeln,

- die für die Bedürfnisse der wirtschaftlichen Entscheidungsfindung der Adressaten von Bedeutung ist und
- zuverlässig ist, indem sie
 - die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage sowie die Cashflows des Unternehmens den tatsächlichen Verhältnissen entsprechend darstellt,
 - den wirtschaftlichen Gehalt von Geschäftsvorfällen und sonstigen Ereignissen und Bedingungen widerspiegelt und nicht deren rechtliche Form,
 - frei von verzerrenden Einflüssen ist,

- vorsichtig und in allen wesentlichen Gesichtspunkten vollständig ist.

Im Lichte dessen ist somit zunächst auf den Framework der IFRS zurückzugreifen, welcher sowohl für Vermögenswerte als auch für Schulden eine Definition bereithält. Demnach stellt ein Vermögenswert einen wirtschaftlichen Nutzen dar, indem er direkt oder indirekt zum Zufluss liquider Mittel bzw von Zahlungsmitteläquivalenten beiträgt (Rahmenkonzept.53), wobei das Vorliegen eines Vermögenswertes immer auf das Ergebnis vergangener Geschäftsvorfälle oder anderer Ereignisse der Vergangenheit zurückzuführen ist (Rahmenkonzept.58). Umgekehrt stellt eine Schuld eine gegenwärtige Verpflichtung dar, die zu einem Ressourcenabfluss führt (Rahmenkonzept.60). Die Verpflichtung beruht hierbei wiederum auf vergangenen Geschäftsvorfällen bzw Ereignissen der Vergangenheit (Rahmenkonzept.63). In der Literatur wird mehrheitlich die Auffassung vertreten, dass Erlösunterdeckungen bzw Erlösüberhänge als regulatorische Vermögenswerte bzw regulatorische Verbindlichkeiten nicht bilanzierungsfähig sind.²⁶⁾ Begründet wird die hM damit, dass die Tarifwirksamkeit durch zukünftige Ereignisse, nämlich den Fortbestand des regulierten Unternehmens in der Zukunft, den Bedarf der Nutzer und das Weiterbestehen der Tarifregulierung, bedingt ist. Nur wenn das regulierte Unternehmen fortbesteht, kann es künftighin weitere Netzdienstleistungen erbringen. Durch diese Abhängigkeit von zukünftigen Entwicklungen ist die Voraussetzung, dass der Vermögenswert bzw die Schuld auf vergangenen Geschäftsvorfällen bzw Ereignissen der Vergangenheit beruhen muss, nicht erfüllt und eine Bilanzierungsfähigkeit nicht gegeben. Diese Ansicht steht im Übrigen auch im Einklang mit der gängigen Branchenpraxis in der Energiewirtschaft, welche gem IAS 8.12 bei der Auslegung der IFRS ebenso zu berücksichtigen ist, wiewohl in diesem Zusammenhang auch festzuhalten ist, dass es in Österreich auch Energieunternehmen gibt, die eine Aktivierung bzw Passivierung von Erlösunterdeckungen bzw Erlösüberhängen nach IFRS vornehmen.²⁷⁾ Ein Rückgriff auf SPAS 71

18) Vgl EStR Rz 2395.

19) Siehe hierzu bereits die unter 3.3.1. vorgebrachten Argumente in Bezug auf die bilanzielle Behandlung von Erlösüberhängen nach UGB.

20) Vgl *Laudacher* in *Jakom* 2013 § 6 Rz 102.

21) Vgl *Laudacher* in *Jakom* 2013 § 9 Rz 8 und 25.

22) Siehe auch *VwGH* 27. 8. 1998, 96/13/0165; 28. 3. 2000, 94/14/0165.

23) Siehe auch *Doralt*, EStG Kommentar¹² § 9 Rz 7; vgl ferner *VwGH* 21. 6. 1994, 91/14/0165; 18. 1. 1994 90/14/0124.

24) Vgl *Laudacher* in *Jakom* EStG 2013 § 9 Rz 6.

25) Die Finanzverwaltung dürfte jedoch die Ansicht vertreten, dass keine Verbindlichkeit, sondern eine Rückstellung vorliegt; eine entsprechende Aussage in den EStR findet sich aber bis dato nicht.

26) Vgl *Deloitte*, iGAAP 2012, 501; *KPMG*, Insights into IFRS 2011/2012, 331.

27) Vor dem Hintergrund, dass es sich hierbei um durchaus systemrelevante Energieunternehmen handelt, ist im Lichte des Kriteriums der Bran-

„Accounting for the Effect of Certain Types of Regulation“ im Rahmen des US-GAAP,²⁸⁾ welcher als Verlautbarung eines verwandten Standardsetters (Financial Accounting Standards Board) gemäß den „Lückenfüllungsregeln“ des IAS 8.12 grundsätzlich ebenso zu berücksichtigen wäre, kann in Ermangelung der Vergleichbarkeit der unterschiedlichen nationalen regulatorischen Verhältnisse unterbleiben.

Ungeachtet dessen hat der International Accounting Standards Board (IASB) nunmehr den Entwurf eines Interimsstandards „Regulatorische Abgrenzungsposten“ herausgegeben.²⁹⁾ Dieser soll Unternehmen, die die IFRS erstmalig anwenden, die Möglichkeit geben, regulatorische Vermögenswerte und regulatorische Verbindlichkeiten im Einklang mit den bisher angewendeten (nationalen) Rechnungslegungsstandards zu bilanzieren. Da nach den Rechnungslegungsvorschriften des UGB in Verbindung mit der *lex specialis* des § 50 Abs 1 EIWOG eine Aktivierung bzw Passivierung von Erlösunterdeckungen bzw Erlösüberhängen vorzunehmen ist, können Unternehmen diese bilanzielle Vorgehensweise auch nach IFRS verfolgen, wenn diese erstmalig zur Anwendung gelangen. Eine Verpflichtung hierzu besteht allerdings nicht. Unternehmen, die die IFRS bereits zu einem früheren Zeitpunkt übernom-

men haben, können den Interimsstandard nicht anwenden.³⁰⁾

6. Zusammenfassung

§ 50 Abs 1 EIWOG sieht für Netzbetreiber die Implementierung eines „virtuellen Kontos“ (Regulierungskonto) vor, anhand dessen Abweichungen der tatsächlichen Erlöse von den bescheidmäßig zuerkannten Erlösen auszugleichen sind. Abweichungen bei der Feststellung der Kostenbasis sind in der Form zu berücksichtigen, dass ein Differenzbetrag aufgrund von Erlösüberhängen (Mehrerlöse) eine bilanzielle Verpflichtung darstellt, die in den nächsten Entgeltperioden von den bescheidmäßig zuerkannten Erlösen in Abzug zu bringen ist. Ein Differenzbetrag aufgrund von Erlösunterdeckungen (Mindererlöse) ist dagegen in den nächsten Entgeltperioden auf die bescheidmäßig zuerkannten Erlöse in Anschlag zu bringen. Daraus folgt, dass Erlösunterdeckungen zu einem finanziellen Anspruch und Erlösüberhänge zu einer finanziellen Verpflichtung führen, wobei gem § 50 Abs 1 EIWOG eine Aktivierung bzw Passivierung zu erfolgen hat. Im Falle einer vorzunehmenden Aktivierung ist der Differenzbetrag grundsätzlich unter dem Sammelposten „Sonstige Forderungen und Vermögensgegenstände“ auszuweisen. Fakultativ kann aber bei Vorliegen von Mindererlösen auch eine weitere

Untergliederung des Postens „Sonstige Forderungen und Vermögensgegenstände“ durch Einfügen eines Teilpostens, durch Angabe eines Davon-Vermerks oder durch Auflösung des Sammelpostens in einzelne Teilposten und zum anderen das Einfügen eines eigenen Postens innerhalb des Postens „Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände“ erfolgen. Das Gleiche gilt spiegelbildlich bei Vorliegen von Erlösüberhängen (Mehrerlösen), welche grundsätzlich eine sonstige Verbindlichkeit darstellen.

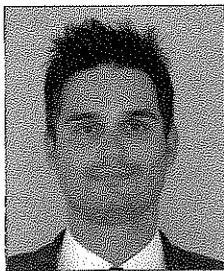
Aus steuerbilanzieller Sicht ist festzuhalten, dass Erlösunterdeckungen basierend auf dem „Grundsatz der Maßgeblichkeit“ ebenso eine Aktivierungspflicht nach sich ziehen. Ein Differenzbetrag aufgrund von Erlösüberhängen erfüllt auch steuerlich die Voraussetzungen für die Bilanzierung als Verbindlichkeit, sofern dieser am Bilanzstichtag dem Grunde und der Höhe nach feststeht.

Nach den Vorschriften des IFRS sind Erlösunterdeckungen bzw Erlösüberhänge als regulatorische Vermögenswerte bzw regulatorische Verbindlichkeiten grundsätzlich nicht bilanzierungsfähig. *De lege ferenda* sollen jedoch Unternehmen, die die IFRS erstmalig anwenden, künftighin die Möglichkeit haben, regulatorische Vermögenswerte und regulatorische Verbindlichkeiten im Einklang mit den bisher angewendeten Rechnungslegungsstandards zu bilanzieren. Dies wird in Anbetracht der nationalen Rechnungslegungsvorschriften des UGB dazu führen, dass zumindest IFRS-Erstanwender ein Wahlrecht haben werden, auch nach IFRS eine Aktivierung bzw Passivierung von Erlösunterdeckungen bzw Erlösüberhängen vorzunehmen.

chenpraxis wohl auch diese Vorgehensweise als vertretbar anzusehen.

- 28) SFAS 71 „Accounting for the Effect of Certain Types of Regulation“ sieht bei Erfüllung gewisser Voraussetzungen den bilanziellen Ansatz regulatorischer Vermögenswerte und Verbindlichkeiten vor.
29) Exposure Draft ED/2013/5 „Rate-regulated Activities“.

- 30) Siehe hierzu im Besonderen und ferner im Allgemeinen kritisch AFRAC, beschlossener Kommentar vom April 2013, IASB ED/2013/5 Regulatory Deferral Accounts, abgerufen am 6. 11. 2013 unter http://www.afrac.at/wp-content/uploads/AFRAC_Regulatory_Deferral_Accounts.pdf.



Der Autor:

Dr. Ulrich Kraßnig, LL.M., ist Steuerberater und Wirtschaftsprüfer. Er ist Gesellschafter-Geschäftsführer der Moore Stephens Alpen-Adria Wirtschaftsprüfung GmbH in Klagenfurt und Senior Scientist an der Alpen-Adria Universität Klagenfurt.

Publikationen des Autors (Auswahl):

Finanzinstrumente und Sicherungsbeziehungen in der Rechnungslegung – Ausgewählte Themenbereiche mit Fallbeispielen, Wien 2012; Grundlagen der Zusammenarbeit zwischen Aufsichtsrat und Abschlussprüfer – Gesetzlicher Anspruch vs. gelebte Wirklichkeit, Wien 2010; Anwendbarkeit des IAS 39 auf Stromkontrakte im Lichte der Own-Use-Exemption und vor dem Hintergrund eingebetteter Derivate bzw. geschriebener Optionen, in: IRZ 10/2012; Zur Saldierung von Umsatzerlösen mit Bezugsaufwendungen nach IFRS in der Energiewirtschaft, in: RWZ 12/2012.

Österreichisches Recht der Wirtschaft – rdw.lexisnexis.at

- ➔ Schwerpunkte Wirtschafts-, Arbeits- und Steuerrecht
- ➔ Übersicht über den Stand wichtiger aktueller Gesetzesvorhaben
- ➔ Regelmäßiger Überblick über die rechtlichen Neuerungen, die für die Unternehmensführung relevant sind

Zeitschriftenarchiv & News zum Thema: rdw.lexisnexis.at

Jahresabonnement 2014
12 Ausgaben um nur € 265,-

Online-Archiv inklusive!

Bestellen Sie jetzt:
E-Mail: bestellung@lexisnexis.at