

REGULATORISCHE DECKUNGSDIFFERENZEN

Relevanz, Praxis und Grenzen in der Umsetzung der Vorgaben nach StromVG

Adrian Widmer

lic. rer. pol., Beratung Energie,
EVU Partners AG, Aarau, adrian.widmer@evupartners.ch

Markus Flatt

Dr. oec. HSG, Leiter Beratung Energie,
EVU Partners AG, Aarau, markus.flatt@evupartners.ch

15. Januar 2013

Lead

Regulatorische Deckungsdifferenzen im Sinne des StromVG betreffen nicht nur die regulierte Netznutzung, sondern bisweilen auch den noch nicht liberalisierten Teil des Strommarktes (sog. Grundversorgung). Trotz 5-jährigen Erfahrungen mit dem geltenden StromVG ist rund um das Thema der Deckungsdifferenzen einiges unklar. Deren finanzielle Bedeutung ist aber, gerade auch für den Ausweis eines richtigen Jahresabschlusses, hoch. Umso mehr erstaunt es, dass der Umgang mit Deckungsdifferenzen von EVU erst von wenigen Revisionsstellen geprüft wird.

1 WAS SIND REGULATORISCHE DECKUNGSDIFFERENZEN?

In der Betriebsbuchhaltung werden Über- oder Unterdeckungen von Kostenstellen geläufig als Deckungsdifferenzen (DD) bezeichnet.¹ Sie entstehen aufgrund der Unterschiede zwischen geplanten und effektiven Kosten respektive aufgrund der Festsetzung von Normalkostensätzen zur Entlastung und deren Abweichung zu den tatsächlich angefallenen Belastungen. Sie können entweder auf eine Preis- oder auf eine Mengenabweichung zurückgeführt und entsprechend ihrer Ursache analysiert werden.² DD sind Resultat der Nachkalkulation und können daher immer erst ex-post festgestellt werden.

Regulatorische DD sind Abweichungen zwischen geplanten Kosten bzw. Mengen und den effektiv anrechenbaren Kosten bzw. den realisierten Mengen in regulierten Tätigkeiten. Das aus wohlfahrtsökonomischen Gründen regulierte natürliche Monopol des Stromnetzes (Netznutzung) sowie der aus politischen Gründen bisher nicht liberalisierte Teil des Strommarktes (Grundversorgung) wird nach dem geltenden StromVG kostenbasiert reguliert und ex-post durch die Regulatorbehörde ElCom überprüft. Über- oder untertrifft ein EVU mit seinem Ertrag in den regulierten Bereichen seine effektiv anrechenbaren Vollkosten, so entstehen regulatorische DD.

2 DECKUNGSDIFFERENZEN NETZNUTZUNG

2.1 RECHTLICHE GRUNDLAGEN

Art. 14 Abs. 1 StromVG hält im Grundsatz fest, dass das Entgelt für die Netznutzung die anrechenbaren Kosten sowie die Abgaben und Leistungen an Gemeinwesen nicht übersteigen darf. Diese der Cost+-Regulierung entsprechende Maximalvorgabe für den Netznutzungsertrag eines Netzbetreibers beinhaltet, dass allfällige DD zu Gunsten der Kunden (Überdeckungen) nicht realisiert werden dürfen bzw. entsprechend zurückzuerstatten sind. Gemäss Art. 19 Abs. 2 StromVV ist die ElCom als Regulierungsbehörde ermächtigt, ungerechtfertigte Gewinne aus der Vergangenheit (d.h. Überdeckungen) durch Senkung künftiger Tarife zu kompensieren. Diese Vorgabe führt direkt zur heutigen Regulierungspraxis, in welcher der Netzbetreiber gemäss der Weisung 1/2012 der ElCom verpflichtet ist, allfällige DD zugunsten der Kunden über entsprechende Tarifsenkungen in den Folgeperioden zurückzuerstatten. Hält ein Netzbetreiber diese Vorgabe nicht ein, kann die ElCom entsprechende Absenkungen verfügen. Im Sinne des Äquivalenzprinzips erweitert die ElCom die gesetzliche Vorgabe einer Kostenobergrenze insofern, als dass gemäss der Weisung 1/2012 auch DD zu Gunsten des EVU (Unterdeckungen) berücksichtigt und über allfällige künftige Tarifierhöhungen kompensiert werden dürfen. Im Sinne der gesetzlichen Vorgabe ist die Ausschöpfung der Kostenobergrenze jedoch nur ein Recht des jeweiligen Netzbetreibers und keine Pflicht.

2.2 ERMITTLUNG UND AUSWEIS PRO NETZEBENE

Art. 15 Abs. 1 StromVG definiert die anrechenbaren Netzkosten: „Als anrechenbare Kosten gelten die Betriebs- und Kapitalkosten eines sicheren, leistungsfähigen und effizienten Netzes. Sie beinhalten einen angemessenen Betriebsgewinn.“ In Art. 15 Abs. 4 lit. b StromVG wird der Bundesrat beauftragt, die Grundlagen zur einheitlichen und verursachergerechten Überwälzung der Kosten festzulegen und dabei der Einspeisung von Elektrizität auf unteren Spannungsebenen Rechnung zu tragen.

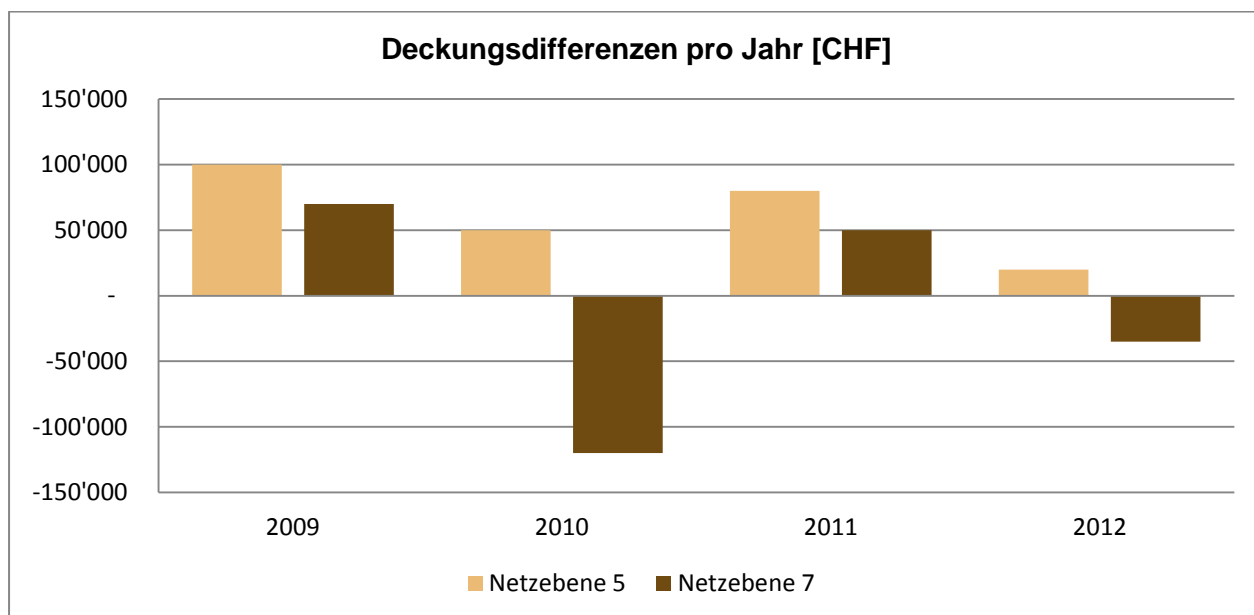


Abbildung 1: Beispiel für Netzbetreiber mit MS und NS-Kunden

Mit Art. 16 StromVV hat der Bundesrat diesen gesetzgeberischen Auftrag erfüllt und die sogenannte „Kostenwälzung“ abschliessend definiert. In Art. 16 Abs. 3 StromVV wird die gesetzliche Vorgabe von Art. 14 Abs. 1 StromVG dahingehend präzisiert, dass das Entgelt für die Netznutzung pro Netzebene die anrechenbaren Kosten sowie Abgaben und Leistungen an Gemeinwesen dieser Netzebene nicht übersteigen darf. Damit ist aus rechtlicher Sicht klar, dass die regulatorischen DD im Bereich Netznutzung pro Netz- bzw. Spannungsebene ermittelt werden müssen. Das von der ElCom missverständlicherweise über die gesamte Netznutzung gestaltete DD-Formular³ im Kostenrechnungsreporting ändert an dieser rechtlich klaren Vorgabe nichts. Die Netzbetreiber sind daher gut beraten ihre DD im Bereich der Netznutzung seit dem 1.1.2009 nicht nur gesamthaft, sondern pro Netz- bzw. Spannungsebene zu ermitteln und entsprechend den nachstehend kommentierten Vorgaben der ElCom für die künftigen Tarifberechnungen netzebenenscharf mit einzubeziehen.

2.3 REGULATORISCHE PRAXIS GEMÄSS WEISUNG 1/2012

Die ElCom hat bisweilen zwei Weisungen zum Umgang mit regulatorischen DD herausgegeben. In der ursprünglichen Weisung 4/2010 wurden die Grundprinzipien der DD-Entstehung und -Ermittlung dargelegt und eine erste Fassung eines Formulars zur Berechnung der DD pro Netzebene bereitgestellt. Dabei konnte der Netzbetreiber noch wählen, ob die tatsächlich angefallenen Netznutzungserträge mit den geplanten Kosten des Tarifjahres oder mit den effektiven Kosten des ursprünglichen Basisjahres verglichen wurden. Im zweiten Fall konnte die DD-Entstehung auf reine Mengenabweichungen eingegrenzt werden. Neue DD sind gemäss der ursprünglichen Weisung in der Folgeperiode zum kalkulatorischen Zinssatz (WACC) gemäss Art. 13 Abs. 3 lit. b StromVV zu verzinsen und in der Regel innert drei aufeinanderfolgenden Kalkulationsperioden auszugleichen.

Die Formularpraxis der ElCom führt dazu, dass die DD über die Jahre kumulativ betrachtet und normalerweise jeweils ein Drittel des kumulierten DD-Bestandes aus den vergangenen Perioden in die Vorkalkulation der Tarife des Folgejahres übernommen wird. Damit erfolgt der Ausgleich der DD zwar entgegen dem Wortlaut der Weisung nicht innert 3 Kalkulationsperioden. Jedoch lässt sich mit dieser degressiven Berechnungsart eine stetigere Tarifentwicklung, trotz allfällig wesentlicher DD, sicherstellen.

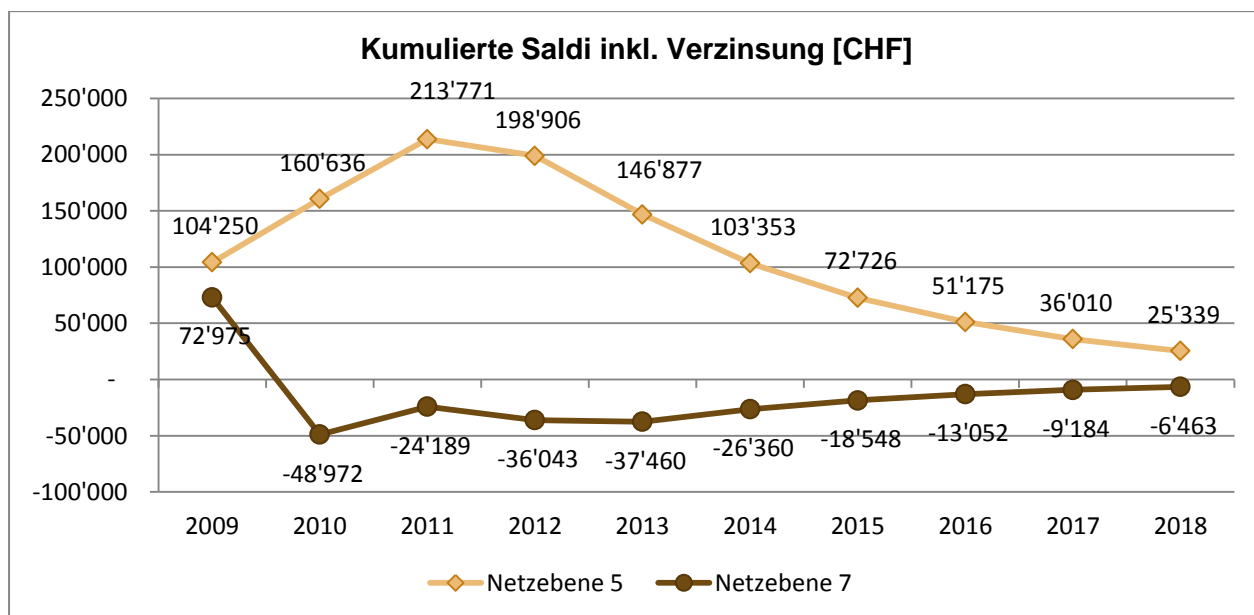


Abbildung 2: Fortschreibung der DD aus dem obigen Beispiel

Abbildung 2 zeigt eine beispielhafte Entwicklung eines DD-Bestandes pro Netzebene und illustriert die Langfristigkeit der Tarifbeeinflussung aus heute bereits bestehenden DD.

In der aktualisierten, heute gültigen Weisung 1/2012 und dem leicht angepassten Formular wurde die Berechnung von DD im Vergleich zur ursprünglichen Weisung 4/2010 in drei wesentlichen Punkten angepasst:

1. Das EVU muss nun die Berechnung der DD immer auf Basis des betroffenen Tarifjahres, d.h. als klassische betriebsbuchhalterische Nachkalkulation vornehmen. Der effektiv realisierte Netznutzungsertrag des entsprechenden Tarifjahres wird mit den effektiven, anrechenbaren Netzkosten des Tarifjahres verglichen. Aus Kosten- und Mengenabweichungen resultierende DD sind entsprechend auszuweisen.
2. Die Fortschreibung der DD wurde aufgrund von Änderungen am Berechnungsformular angepasst. Dies hat zur Folge, dass die DD neu zweimalig – bis zu deren nächstmöglicher Einrechnung (tarifsenkende Rückerstattung im Fall einer Überdeckung; tarifierhöhende Rückforderung im Fall einer Unterdeckung) in der nächsten Kalkulationsperiode – verzinst werden müssen. Stellt ein Netzbetreiber somit beispielweise im Jahr 2013 ex-post fest, dass er im Laufe des Jahres 2012 eine Überdeckung auf der Netzebene 7 erzielt hat, so hat er diese DD im Minimum für das Jahr 2013 als auch für das Jahr 2014 zu verzinsen, da deren Rückerstattung frühestens im Laufe des Jahres 2014 erfolgen kann.
3. Neu wurde neben der Netznutzung auch die Berechnung der DD für die Grundversorgung mit Strom integriert und in Analogie zur Netznutzung geregelt (siehe dazu Kapitel 3 nachstehend).

Die bereits in der ursprünglichen Weisung 4/2010 vorgegebene, gleichmässige Verzinsung von positiven als auch von negativen DD (Über- und Unterdeckungen) zum kalkulatorischen Zinssatz (WACC) von aktuell 3.83%⁴ war und ist umstritten. Vielfach wird argumentiert, dass im Fall von DD zu Gunsten der Kunden (Überdeckungen) das zu viel eingenommene Geld aufgrund der aktuellen Zinssituation weit unter dem WACC angelegt werden muss und somit ein Refinanzierungsverlust für den Netzbetreiber entsteht. Diese Argumentation mag intuitiv nachvollziehbar sein. Jedoch ist es aus ökonomischer Sicht richtig, im Fall der Zulässigkeit der Verzinsung des Anlage- und des Nettoumlaufvermögens (inkl. allfälliger Mittel aus DD) zum WACC, auch die Gegenrechnung der zu viel in Rechnung gestellten Anteile wiederum mit dem gleichen Zinssatz vorzuschreiben. Wäre nur der durch das EVU effektiv erzielbare Aktivzins für die Regulierung relevant, so dürfte das Nettoumlaufvermögen auch nur zum effektiven Refinanzierungszinssatz verzinst werden. Sonst würde die Anwendung eines vom WACC differenzierten (aktuell tieferen) Aktivzinses dazu führen, dass das EVU bei einer DD zu Gunsten der Kunden einen ungerechtfertigten kalkulatorischen Zinsgewinn erwirtschaften könnte. Dieser Fehlanreiz wird durch die aus unserer Sicht angemessene Praxis der ElCom vermieden.

2.4 SPEZIALFRAGEN

2.4.1 Allokation auf Kundengruppen

Die gesetzlich vorgegebene Ermittlung der DD pro Netz- bzw. Spannungsebene lässt dem Netzbetreiber Freiheitsgrade hinsichtlich der Ausgestaltung der Tarifkompensationen innerhalb einer Netzebene. Zwar müssen die Netznutzungstarife gemäss Art. 14 Abs. 3 lit. c StromVG im Netz eines Netzbetreibers pro Spannungsebene und Kundengruppe einheitlich sein. Ausgeschlossen sind damit individuelle Tarife für Einzelkunden (z.B. Spezialtarif für Anschlüsse der Gemeinde,

welche Eigentümerin des Netzbetreibers ist). Diese Vorgabe gilt umgekehrt auch bei entsprechenden Tarifierpassungen infolge von DD aus den Vorjahren. Deren Allokation auf die Kundengruppen muss die Kriterien von Art. 14 StromVG genauso wie die ursprüngliche Kalkulation der Tarife erfüllen. Sinnvollerweise werden daher DD im Rahmen der Kostenrechnung nicht nur auf Stufe der einzelnen Netzebene, sondern auch auf Stufe des jeweiligen Kundentarifs nachkalkuliert. Damit lassen sich die erfolgten Tarifierpassungen im Rahmen einer Überprüfung durch die ElCom auch nachvollziehbar begründen. Eine rechtliche Pflicht, DD pro Tarif zu führen, besteht indes nicht. Entsprechend kann seitens des Netzbetreibers auch nicht verlangt werden, dass der Einzelkunde genau denjenigen Anteil der DD verrechnet erhält, welcher ihm theoretisch kundenscharf zugerechnet werden könnte. Entsprechend ist auch ein Ausweis allfälliger Rückerstattungen oder Nachforderungen aus DD auf Kundenrechnungen weder vorgesehen noch sinnvoll.

2.4.2 Kundenwechsel

Grundsätzlich ist der Kundenwechsel im Netz kein Thema, da die Netzkunden an ihren lokalen Netzbetreiber bzw. an dessen Anlagen gebunden und diesen nicht wie den Stromlieferanten (Grundversorgung ausgenommen) frei wählen können. Dennoch gibt es Fälle, welche auch im Netz zu einem faktischen Netzkundenwechsel führen. Beispiele hierfür ist der Wegzug von Kunden, die Schliessung von Betriebsstätten, der Konkurs von Gesellschaften oder der Wechsel einer Netzebene. Am Beispiel Wegzug bzw. Schliessung lassen sich zwei konkrete Fälle und die damit verbundenen, bisher rechtlich nicht geklärten Fragestellungen aufzeigen:

1. Einer von wenigen Grosskunden einer Netzebene zieht um und ein neuer, vergleichbar Kunde kommt: Es stellt sich die Frage, ob die DD dem Kunden oder dem Nutzer der Verbrauchsstelle zugeschrieben werden muss. Aufgrund der fehlenden, direkten Zuweisung von DD zu einzelnen Kunden wird der Netzbetreiber dazu tendieren, die DD der Netzebene anteilig auch dem neuen Nutzer zu verrechnen bzw. gutzuschreiben.
2. Einer von wenigen Grosskunden einer Netzebene stellt den Betrieb ein und kein neuer Nutzer betreibt die Verbrauchsstelle in Zukunft: Auch hier gibt es keine klare gesetzliche Regelung. Der Netzbetreiber wird dazu geneigt sein, die DD auf übrige Verbraucher derselben Netzebene zu verrechnen, so dass deren Tarifeffekt umso stärker ausfällt. Wenn es keine übrigen Verbraucher gibt, besteht die Möglichkeit, dass das EVU allfällige Überdeckungen entweder zu seinen Gunsten behält oder im Fall von Unterdeckungen, entgegen dem Grundsatz von Art. 16 Abs. 3 StromVV, auf die anderen Netzebenen zuordnet.

2.4.3 Wechsel des Netzeigentümers und -betreibers

Liegt ein Wechsel des Netzeigentümers und -betreibers, z.B. durch einen Verkauf vor, so gehören die bestehenden DD zu den relevanten Aktiven und Passiven, welche die künftigen Cashflows aus der Netznutzung mitbeeinflussen. Im Fall eines Netzverkaufs mittels Asset Deal (Aktiven und Passiven werden übertragen) ist die Übernahme der DD und der entsprechenden Rechte bzw. Verpflichtungen einzeln zu berücksichtigen und zu bewerten. Erfolgt der Verkauf mittels Share Deal (Übertrag von Anteilen), so bleibt der operative Betreiber weiterhin Netzeigentümer und die bestehenden DD werden ebenfalls übernommen. Der Käufer muss sich daher im Rahmen der finanziellen Prüfung (Financial Due Diligence) auch über vorhandenen DD ins Bild setzen.

2.4.4 Einführung einer Anreizregulierung

Bei der auch für die Schweizer Netzbetreiber diskutierten, mittelfristigen Einführung einer Anreizregulierung wird das Thema der regulatorischen DD weiterhin eine Bedeutung haben (sog. Ausgleichskonto als Teil der Regulierungsformel). In der für die Schweiz diskutierten Form der regulatorisch vorgegebenen Erlösobergrenze können aufgrund von Mengenabweichungen nach wie vor DD entstehen. Hingegen sind DD aus Kostenabweichungen nicht mehr möglich, da die Anreizregulierung genau zum Ziel hat, die zulässigen Erlöse ex-ante zu bestimmen und von den effektiven Netzkosten zu entkoppeln. Entsprechende Kostenunterschreitungen sollen nicht mehr als Überdeckung den Kunden zurückerstattet werden müssen, sondern als Anreiz für Kosteneinsparungen den Gewinn des Netzbetreibers erhöhen. Allfällige Kostenüberschreitungen gehen umgekehrt voll zu Lasten des Netzbetreibers.

Eine gewisse Rechtsunsicherheit besteht aus heutiger Sicht im Hinblick auf eine künftige Anreizregulierung somit lediglich in Bezug auf die Übergangsbestimmung zur Behandlung bestehender DD aus der Cost+-Regulierung. Aus unserer Sicht ist es zwingend, dass solche DD in der ersten Regulierungsperiode eingerechnet werden können und als nicht-beeinflussbare Kosten von der Effizienzbestimmung der Netzbetreiber ausgeschlossen werden.

3 DECKUNGSDIFFERENZEN GRUNDVERSORGUNG

3.1 RECHTLICHE GRUNDLAGEN

Aufgrund des in der Schweiz bisweilen erst für Grosskunden (über 100 MWh Jahresverbrauch) liberalisierten Strommarktes besteht mit Art. 6 StromVG eine regulierte Grundversorgung mit Strom. Gemäss Art. 6 Abs. 1 StromVG hat der Netzbetreiber den Kunden in der Grundversorgung jederzeit die gewünschte Menge an Elektrizität mit der erforderlichen Qualität und zu angemessenen Tarifen zu liefern. Art. 6 Abs. 4 StromVG gibt dabei vor, dass der Netzbetreiber auch zur Festlegung des Tarifbestandteils der Energielieferung eine Kostenträgerrechnung zu führen hat. Dementsprechend hat die ElCom gemäss Art. 22 Abs. 2 lit. b StromVG auch die Kompetenz, neben den Netznutzungstarifen und -entgelten auch die Elektrizitätstarife als Ganzes von Amtes wegen zu überprüfen.⁵

Faktisch weiten diese gesetzlichen Vorgaben die Regulierung – entgegen der ökonomischen Auffassung – auf die Belieferung mit Strom in der Grundversorgung aus. Im Unterschied zur Netznutzung fehlen jedoch auf Gesetzesstufe entsprechende Konkretisierungen der Bemessung der angemessenen Grundversorgungstarife. Diese „Lücke“ wurde vom Bundesrat mit dem bis heute umstrittenen Art. 4 StromVV gefüllt. Der geltende Art. 4 Abs. 1 StromVV besagt, dass sich der Tarifanteil für die Energielieferung in der Grundversorgung an den Gestehungskosten einer effizienten Produktion und an langfristigen Bezugsverträge des Verteilnetzbetreibers orientiert. Überschreiten die Gestehungskosten die Marktpreise, orientiert sich der Tarifanteil sogar an den tieferen Marktpreisen. Aktuell ist im Rahmen der Revision StromVV geplant, diese Marktpreisobergrenze (letzter Satz Art.4 Abs. 1 StromVV) zu streichen.⁶ Dies mit dem Ziel, dass Netzbetreiber ihre Gestehungskosten analog zur Cost+-Regulierung im Netz auch im Rahmen der Grundversorgung an ihre Kunden verrechnen können.

Diese Ausweitung der kostenbasierten Regulierung auf die Grundversorgung führt dazu, dass auch im Bereich der Energielieferung an Kunden in der Grundversorgung regulatorische DD, analog zum Netz, entstehen. Diese Auffassung vertritt die ElCom dahingehend, in dem sie die bereits dargelegte Weisung 1/2012 auch für die Grundversorgung mit Energie als anwendbar erklärt. Ent-

sprechend hat sie auch die Formularpraxis im jährlichen Kostenrechnungsreporting dahingehend ergänzt, dass auch für die Grundversorgung nicht nur die Gestehungskosten, sondern auch die DD ausgewiesen werden müssen. Die in Kapitel 2 vorstehend gemachten Feststellungen lassen sich also sinngemäss auch auf die Grundversorgung mit Strom (Energielieferung) übertragen. Festzuhalten ist jedoch, dass hierfür im Unterschied zur Netznutzung die gesetzlichen Grundlagen äusserst dünn sind und sich bezüglich der konkreten Umsetzung im Kontext des teilliberalisierten Strommarktes mit seinen verschiedenen Wertschöpfungsstufen (Produktion, Handel, Vertrieb) zahlreiche zusätzliche Fragen stellen.

3.2 DEFINITION DER GESTEHUNGSKOSTEN

Für eine belastbare Ermittlung von DD ist eine abschliessende Definition der anrechenbaren Kosten zwingend. Im Fall der Grundversorgung mit Strom definiert Art. 4 Abs. 1 StromVV lediglich, dass sich die Tarife an den Gestehungskosten einer effizienten Produktion und an langfristigen Bezugsverträgen des Verteilnetzbetreibers zu orientieren haben. Die ElCom hat in der Weisung 3/2012 die Berechnung der Gestehungskosten aus ihrer Sicht in den Grundzügen und mit Fokus auf die Produktion beschrieben. Diese Weisung ist jedoch weder hinsichtlich der Arten von Gestehungskosten noch bezüglich der Wertschöpfungsstufen vollständig und damit nicht abschliessend. Das vom VSE zu diesem Thema herausgegebene Kostenrechnungsschema zur Ermittlung der Kosten für die Energielieferung an Endverbraucher mit Grundversorgung (KRSG) hat die Sicht der Branche zu den Gestehungskosten festgehalten.⁷ Die bewusst offen gehaltene Formulierung in zentralen Punkten, wie z.B. der Gewinndefinition, führte jedoch nur teilweise zur Klärung der Definition der für die DD relevanten Bestimmung der jährlichen Gestehungskosten. Aktuell befindet sich das Branchendokument in Überarbeitung.

Am Beispiel des bis heute nicht definierten, zulässigen Vertriebsgewinns zeigt sich die bisweilen unsichere Bemessungsgrundlage für DD im Bereich Grundversorgung. Das von der ElCom postulierte Aufgreifkriterium von CHF 95 pro Rechnungsempfänger für Gewinn und angerechnete Verwaltungs- und Vertriebskosten vermag dieses Problem nicht zu beheben.⁸ Es ist somit zur Zeit an jedem EVU selbst, die aus seiner Sicht pro Wertschöpfungsstufe angemessenen Gestehungskosten inklusive Gewinn sachlich begründbar und nachvollziehbar zu definieren und seine DD an dieser, regulatorisch unsicheren Grenze, zu bestimmen.

3.3 LIEFERANTENWECHSEL

Während ein Kundenwechsel im Netz eher die Ausnahme darstellt (siehe Kapitel 2.4.2 vorstehend), ist der Wechsel des Stromlieferanten für Kunden mit einem Jahresverbrauch von über 100 MWh jährlich genau Zweck der Liberalisierung. Die entsprechenden Grosskunden sollen die kostenbasierte Grundversorgung verlassen können und von Angebot und Nachfrage, sprich vom Markt, profitieren. In der aktuellen Phase tiefer Marktpreise wird diese Option nun auch zunehmend interessant und die Wechselraten nehmen zu.

Vor diesem Hintergrund stellt sich im Kontext von DD in der Grundversorgung natürlich die Frage, inwiefern einem Kunden, der vom freien Marktzugang Gebrauch macht, nachträglich noch eine (anteilige) DD aus der Grundversorgung nachbelastet werden darf (Unterdeckung) bzw. rückvergütet werden muss (Überdeckung). Aufgrund der fehlenden Verpflichtung der kundenbezogenen Nachkalkulation von DD fehlt auch hier der direkte Bezug der DD zum Einzelkunden. Inwiefern eine entsprechende rechtliche Verpflichtung besteht, ist unklar. Da der Endkunde die DD-Situation des EVU nicht kennt, ist es ihm letztlich auch nicht möglich, seinen allfälligen Anspruch geltend zu machen.

In der aktuellen Praxis führen Lieferantenwechsel zu einer Verschiebung von DD auf die restlichen, grundversorgten Kunden. Solange die Grundversorgung in der aktuellen, weitgehenden Definition bleibt, dürften einzelne Lieferantenwechsel in der Regel auch zu keinen wesentlichen Tarifeffekten führen. Würde hingegen im Rahmen einer weitergehenden Liberalisierung eine ähnliche, kostenbasierte Grundversorgungsregel beibehalten werden⁹, so wird diese Problematik andere Dimensionen annehmen.

3.4 VOLLSTÄNDIGE MARKTLIBERALISIERUNG

Bei einer vollständigen, echten Marktliberalisierung wird keine kostenbasierte Grundversorgungsregulierung mehr nötig sein, da letztlich jeder Kunde seinen Lieferanten frei wählen und sich so vor überhöhten Preisen schützen kann. Spätestens zu diesem Zeitpunkt, den Plänen des BFE nach bereits 2015¹⁰, wird sich die Frage stellen, in wie weit dannzumal noch bestehende DD aus der alten Grundversorgung noch an die Kunden verrechnet werden können bzw. müssen. Klar ist, dass es ab dem Zeitpunkt der vollständigen Marktliberalisierung keine regulatorischen DD im Bereich der Energielieferung mehr gibt. Hat ein EVU zu diesem Zeitpunkt wesentliche Überdeckungen, so besteht ein Anreiz diese ohne entsprechende Preissenkungen zu vereinnahmen. Umgekehrt läuft ein EVU mit wesentlichen Unterdeckungen zu diesem Zeitpunkt Gefahr, seine nicht realisierten Gewinne in der Grundversorgung in einem liberalisierten Markt nicht wieder einspielen zu können. Aufgrund der rechtlichen Unsicherheit bezüglich einer entsprechenden Übergangslösung ist jedem EVU zu empfehlen, die DD in der Grundversorgung möglichst klein zu halten bzw. bestehende DD in den kommenden Tarifjahren möglichst abzubauen.

4 VERBUCHUNGS- / ABGRENZUNGSBEDARF IM JAHRESABSCHLUSS

Bei DD handelt es sich, wie eingangs dieses Artikels erläutert, um Ergebnisse der Betriebsbuchhaltung bzw. genauer gesagt der Nachkalkulation. Die Finanzbuchhaltung bzw. der Jahresabschluss wird daher nicht direkt tangiert. Jedoch ist es nicht untypisch, dass gerade betriebsbuchhalterische Ergebnisse für die saubere Abgrenzung der Finanzbuchhaltung relevant sind. Als klassisches Beispiel aus der Industrie gilt die Bewertung der Halb- und Fertigfabrikate.¹¹ Deren Bewertung ist ohne betriebsbuchhalterische Grundlage nicht möglich. Die oft im Zusammenhang mit DD gehörte Aussage, dass die Betriebsbuchhaltung nichts mit der Finanzbuchhaltung zu tun hat, stimmt somit nicht. Vielmehr gilt es in Bezug auf die regulatorischen DD aus Netznutzung und aus Grundversorgung zu prüfen, inwiefern sich aufgrund der gesetzlichen Vorgaben ein Abgrenzungs- bzw. Rückstellungsbedarf ergibt.

4.1 ABGRENZUNG DES NETZNUTZUNGSERTRAGS

Im Fall der Netznutzung besteht aufgrund der klaren gesetzlichen Vorgabe von Art. 14 Abs. 1 StromVG bzw. Art. 16 Abs. 3 StromVV bei DD zu Gunsten der Kunden (Überdeckungen) eine rechtliche Verpflichtung zur künftigen Rückerstattung. Diese per Bilanzstichtag bestehende und aufgrund der Ergebnisse der regulatorischen Kostenrechnung quantifizierbare Verpflichtung muss der Netzbetreiber in seiner Bilanz zu Lasten des Netznutzungsertrags zurückstellen (passivieren). Tut er dies nicht, so würde er in diesem Fall einen Netznutzungsertrag als Umsatz ausweisen, den er in dieser Höhe aufgrund der regulatorischen Kostenobergrenze gar nicht hätte realisieren dürfen. Umgekehrt würde in den darauffolgenden Tarifperioden, wenn die Tarife aufgrund der Vorgaben der ElCom gesenkt werden müssen, ein im Vergleich zu den Kosten zu tiefer Ertrag ausgewiesen. Der im Handelsrecht verankerte Grundsatz der sachlichen und zeitlichen Abgrenzung würde damit verletzt. Um diesem Grundsatz gerecht zu werden, sind die regulatori-

schen DD der Netznutzung per Ende Geschäftsjahr periodengerecht abzugrenzen und die einkalkulierte Auflösung der DD per Anfangs des entsprechenden Tarifjahrs zu Gunsten des Netznutzungsertrags vorzunehmen.

Bei DD zu Gunsten des Netzbetreibers (Unterdeckungen) muss es dem Netzbetreiber im Grundsatz auch möglich sein, entsprechende DD aufgrund des Rechts künftiger Tarifierhöhungen zu aktivieren (und damit den Netznutzungsertrag entsprechend abzugrenzen). Entscheidend für die Aktivierungsfähigkeit ist jedoch, dass der Netzbetreiber seiner Revisionsstelle glaubhaft belegen kann, dass diese DD in den nächsten Jahren auch tatsächlich an die Kunden verrechnet werden können. Dies ist insofern wichtig, als dass im Unterschied zur Überdeckung hier kein gesetzlicher Zwang, sondern lediglich ein Recht zur Ausschöpfung der Kostenobergrenze besteht. Aufgrund des handelsrechtlichen Imparitätsprinzips und dem damit verbundenen Vorsichtsprinzip ist es in handelsrechtlichen Abschlüssen zudem möglich, auf die Aktivierung von Unterdeckungen zu verzichten. Im Fall der Anwendung von Swiss GAAP FER oder IFRS als Rechnungslegungsstandards, dürfte auch die Aktivierung der realisierbaren DD zwingend sein.

Netzebene 5

Rechnungsjahr	Saldo 1.1. [CHF]	Auflösung per 1.1. [CHF]	Bildung per 31.12. [CHF]	Saldo per 31.12. [CHF]
2009	-	-	104'250	104'250
2010	104'250	-	56'386	160'636
2011	160'636	-34'750	87'885	213'771
2012	213'771	-41'962	27'097	198'906
2013	198'906	-57'270	5'241	146'877
2014	146'877	-47'212	3'688	103'353
2015	103'353	-33'222	2'595	72'726
2016	72'726	-23'377	1'826	51'175
2017	51'175	-16'450	1'285	36'010
2018	36'010	-11'575	904	25'339

Abbildung 3: Verbuchungsbeispiel - gemäss vorheriger Zahlen (nur Netzebene 5)

4.2 ABGRENZUNG DES STROMLIEFERERTRAGS DER GRUNDVERSORGUNG

Aufgrund der Analogie der aktuellen regulatorischen Praxis bei der Grundversorgung mit Strom liegt es nahe, die vorstehenden Erläuterungen zur Abgrenzung des Netznutzungsertrags auch in diesem Fall als anwendbar zu erachten. Jedoch gilt es aufgrund der unsicheren Rechtslage, sowohl hinsichtlich der Bemessung der Gestehungskosten als Kostenobergrenze als auch bezüglich der künftigen Verrechenbarkeit infolge Lieferantenwechsel und vollständiger Marktöffnung, höhere Vorsicht bei der Bilanzierung walten zu lassen. Während die Passivierung aufgrund der gesetzlichen Verpflichtung der Kompensation von DD über Tarifsenkungen ebenfalls zu empfehlen ist, müssen allfällige Aktivierungen aufgrund der unsicheren Realisierbarkeit hinterfragt werden. Bei Passivierungen von Überdeckungen ist die Quantifizierung entweder aufgrund der entsprechenden Vorgaben der ElCom einvernehmlich vorzunehmen oder aber im Sinne einer Eventualverbindlichkeit auf die mögliche Rückerstattungspflicht hinzuweisen. So oder so bedarf diese Situation eine vertiefte Auseinandersetzung seitens der betroffenen Netzbetreiber und deren Revisionsstellen. Die zuständigen Revisoren sind daher gut beraten, sich mit der aktuellen Regulierungspraxis ihrer Kunden auseinanderzusetzen.

5 FAZIT

Der vorliegende Artikel zeigt, dass regulatorische DD nicht nur als „technisches“ Thema der Kostenrechnung, sondern als ein aus finanzieller und regulatorischer Sicht strategisch wichtiges Thema beurteilt werden müssen. Während deren kostenrechnerische Bestimmung im Bereich der Netznutzung dank konkreter rechtlicher Vorgaben, entsprechenden ElCom-Weisungen und Branchendokumenten sowie der zwischenzeitlich zu wichtigen Themen erfolgten Rechtsprechung¹² weitgehend klar sind, ist deren Relevanz für den Jahresabschluss, selbst bei handelsrechtlicher Rechnungslegung, oft noch zu wenig bekannt. Die Durchsetzung der entsprechenden Verbuchung bedingt eine zeitnahe, automatisierte regulatorische Nachkalkulation sowie eine Sensibilisierung von Geschäftsleitung, Verwaltungsrat und Revisionsstelle von Netzbetreibern.

Im Fall der Grundversorgung zeigt sich am Beispiel der DD exemplarisch, dass diese Regulierung eines Teilmarktes nicht nur ökonomisch unnötig ist, sondern dass sich diese Regelung auch rechtlich bzw. kostenrechnerisch nicht richtig umsetzen lässt. Es ist daher zu hoffen, dass diese politisch motivierte Grundversorgungsregulierung mit dem revidierten StromVG endet.

¹ Vgl. zum Beispiel Rössli (2004) Das betriebliche Rechnungswesen. Zürich: Verlag SKV, S. 169-170.

² Vgl. etwa Horngren, Datar & Forster (2003) Cost Accounting – A Managerial Emphasis. New Jersey: Prentice Hall, S. 216-236.

³ Formular Nr. 3.2.

⁴ WACC für das Tarifjahr 2013 gemäss ElCom Weisung 2/ 2012; erhältlich unter www.elcom.admin.ch.

⁵ Vorbehalten bleiben Abgaben und Leistungen an Gemeinwesen.

⁶ BFE (2012) Erläuternder Bericht zur Änderung der Stromversorgungsverordnung vom 14. März 2008, Kapitel 3.2.

⁷ VSE (2010) Kostenrechnungsschema zur Ermittlung der Kosten für die Energielieferung an Endverbraucher mit Grundversorgung. VSE: Aarau.

⁸ Siehe dazu auch EVU Partners (2011) Regulierter Gewinn in der Grundversorgung des Stromvertriebs. Erhältlich unter www.evupartners.ch.

⁹ Vgl. das sog. WAS-Modell gemäss Art. 7 StromVG (bisher nicht in Kraft).

¹⁰ Laut BFE ist die zweite Marköffnungsstufe für 2015 geplant; gemäss Aussagen von Bundesrätin Doris Leuthard wird die Vorlage zur Revision StromVG noch im Laufe des Jahres 2013 in die Vernehmlassung kommen.

¹¹ Vgl. zum Beispiel Rössli (2004) Das betriebliche Rechnungswesen. Zürich: Verlag SKV, S. 183-195.

¹² Siehe dazu bspw. EVU Partners (2012) Wegweisendes Piloturteil des Bundesgerichts zur Netzbewertung. Erhältlich unter www.evupartners.ch.