Energie. Wasser. Leben.

BDEW Bundesverband
der Energie- und
Wasserwirtschaft e.V.
Reinhardtstraße 32
10117 Berlin
Telefon +49 30 300 199-0
Telefax +49 30 300 199-3900
E-Mail info@bdew.de
www.bdew.de

Stellungnahme

zum Festlegungsverfahren der BNetzA zur buchhalterischen Entflechtung nach § 6b EnWG

BK8-19/00002-A bis BK8-19/00006-A
BK9-19/613-1 bis BK9-19/613-5

Berlin, 02. Oktober 2019

1. Einleitung

Die Beschlusskammern 8 und 9 der Bundesnetzagentur (BNetzA) haben am 27.08.2019 unter den Aktenzeichen BK8-19/00002-A bis BK8-19/00006-A sowie BK9-19/613-1 bis BK9-19/613-5 parallele Beschlussentwürfe für eine Festlegung mit zusätzlichen Bestimmungen für die Erstellung und Prüfung von Tätigkeitsabschlüssen gegenüber vertikal integrierten Energieversorgungsunternehmen und rechtlich selbstständigen Netzbetreibern veröffentlicht.

Der Bundesverband der Energie- und Wasserwirtschaft (BDEW), Berlin, und seine Landesorganisationen vertreten über 1.900 Unternehmen. Das Spektrum der Mitglieder reicht von lokalen und kommunalen über regionale bis hin zu überregionalen Unternehmen. Sie repräsentieren rund 90 % des Stromabsatzes und gut 60 % des Nah- und Fernwärmeabsatzes, 90 % des Erdgasabsatzes, über 90 % der Energienetze sowie 80 % der Trinkwasser-Förderung und rund ein Drittel der Abwasser-Entsorgung in Deutschland.

Die Mitgliedsunternehmen des BDEW sind von den Beschlussentwürfen der Bundesnetzagentur somit intensiv betroffen. Den Vertretern der betroffenen Wirtschaftskreise wird von der Bundesnetzagentur die Möglichkeit eingeräumt, zu dem Beschlussentwurf Stellung zu nehmen. Für diese Möglichkeit dankt der BDEW und macht wie folgt davon Gebrauch.

2. Allgemeine Aussagen zum Festlegungsentwurf

Der BDEW erkennt selbstverständlich an, dass für die Behörde weitreichende Auskunftsrechte bestehen und sie im Einzelfall alle Informationen, welche in den zusätzlichen Vorgaben enthalten sind, die in den Entwürfen gemacht werden, anfordern darf. Diesem Anerkenntnis folgend hat der BDEW zusammen mit der Behörde das erklärte Ziel, die Datenqualität im Rahmen der Kostendatenerhebung durch unkomplizierte und schnell umsetzbare, den Prüfaufwand bei den Netzbetreibern und den Regulierungsbehörden vereinfachende bzw. reduzierende Maßnahmen weiter zu steigern. Bei Identifizierung konkreter Problemfelder ist es im Hinblick auf den weiteren Dialog bzw. die Entwicklung zielgerichteter Vorschläge wünschenswert, den weiteren Prozess zur Verbesserung der Datenqualität gemeinsam zu gestalten. Der gewählte Weg, alle adressierten Unternehmen dauerhaft und einzelfallunabhängig dazu zu verpflichten, zahlreiche zusätzliche, teils mit erheblichem Erhebungsaufwand verbundene Informationen und zusätzliche Angaben zu generieren, wird in diesem Kontext vom BDEW jedoch höchst kritisch gesehen. Die vorliegenden Entwürfe fügen sich ein in eine Reihe von in den letzten Jahren immer weiter gestiegenen Informationsanforderungen durch die BNetzA. Die Unternehmen der Branche bauen seit geraumer Zeit Stellen im Regulierungsmanagement auf, um die Anforderungen zu erfüllen. Die Kosten für die Informationsbereitstellung und der Umfang der anschließend vom Wirtschaftsprüfer vorzunehmenden Prüfungstätigkeiten steigen rapide.

Der Kostendruck in den Branchenunternehmen ist gleichzeitig unverändert hoch. Dies führte zu Effizienzsteigerungen, die sich auch in den administrativen Prozessen widerspiegeln. Die operative Umsetzung des vorliegenden Festlegungsentwurfs dürfte jedoch im Widerspruch zu

den optimierten Jahresabschlussprozessen vieler Netzbetreiber stehen. Der BDEW bezweifelt daher, dass Kosten und Nutzen der in den Festlegungsentwürfen dargestellten Vorgehensweise in einem angemessenen Verhältnis zueinanderstehen.

In deutlichem Widerspruch hierzu steht auch, dass das für die BNetzA zuständige Bundeswirtschaftsministerium zwei Tage nach der Veröffentlichung umfassender bürokratischer Anforderungen durch die BNetzA eine Mittelstandsstrategie vorstellt, die Bürokratieabbau als ein wesentliches Ziel hat.

3. Adressatenkreis

Die in Textziffer (Tz.) 1 sowie in der Begründung dazu getroffenen Aussagen, welche Unternehmen von den Festlegungsentwürfen erfasst werden, haben aus unserer Sicht insbesondere in Bezug auf die Betroffenheit der Übertragungsnetzbetreiber Fragen aufgeworfen.

Zunächst wird in Tz. 1 und im zweiten Absatz auf Seite 13 des BK-8-Entwurfs darauf verwiesen, dass nur rechtlich selbständige Unternehmen, welche mittelbar oder unmittelbar energiespezifische Dienstleistungen erbringen, von den Regelungen des § 6b Abs. 1 S.1 EnWG betroffen sind, soweit es sich um vertikal integrierte Energieversorgungsunternehmen handelt. Allerdings wird im dritten Absatz auf Seite 13 auch eine Muttergesellschaft, die den Netzbetrieb an eine rechtlich selbständige Tochtergesellschaft ausgegliedert hat, als eine vom Adressatenkreis erfasste Konstellation genannt, wobei die Einschränkung auf vertikal integrierte Unternehmen an dieser Stelle fehlt.

Wünschenswert wäre aus unserer Sicht eine Klarstellung seitens der BNetzA, dass die geplanten Festlegungen für Unternehmen, die bisher nur in einem Tätigkeitsbereich (z.B. Elektrizitätsübertragung im Fall der Übertragungsnetzbetreiber) tätig sind, nicht anzuwenden sind.

Die geplanten Festlegungen adressieren darüber hinaus Unternehmen, die unter die Zuständigkeit der Bundesnetzagentur und mehrerer Landesregulierungsbehörden fallen. Seitens der übrigen Landesregulierungsbehörden ist noch nicht bekannt, ob diese ebenfalls gleichlautenden Festlegungen oder gegebenenfalls anderslautende Festlegungen erlassen werden. Bei unterschiedlichen Festlegungen kann es für Netzbetreiber, die in unterschiedlichen Zuständigkeiten sind, zu widersprüchlichen Vorgaben kommen. Der Festlegungsentwurf weicht z.B. teilweise von den Festlegungen von der Landesregulierungsbehörde Baden-Württemberg ab.

4. Ermächtigungsgrundlage

Der BDEW vertritt die Auffassung, dass alle Bestandteile der Entwürfe, welche nicht die Prüfung betreffen, sondern die Abschlusserstellung, also die Vorgaben zur Zuordnung von energiespezifischen Dienstleistungen und die Erweiterung von Angabepflichten, nicht von der gesetzlichen Ermächtigungsgrundlage der BNetzA gedeckt sind.

In den Entwürfen wird als Ermächtigungsgrundlage für die Festlegung § 29 Abs. 1 i.V.m. § 6b Abs. 6 Satz 1 EnWG angegeben. Der BDEW vertritt die Auffassung, dass § 6b Abs. 6 Satz 1 EnWG der BNetzA die Möglichkeit bietet, Vorgaben für die Jahresabschlussprüfung - nicht aber für die Abschlussaufstellung und den Umfang der enthaltenen Angaben - festzulegen.

Ein Recht der Behörde, in materielles Bilanzrecht einzugreifen, besteht nicht. Die einzig maßgebliche Grundlage für die Erstellung der Tätigkeitsabschlüsse sind gemäß § 6b Abs. 3 Satz 6 i.V.m. § 6b Abs. 1 EnWG die einschlägigen Vorschriften des Handelsgesetzbuches (HGB) sowie die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB). Die herrschende Literaturmeinung interpretiert § 6b Abs. 6 EnWG ebenfalls lediglich als Möglichkeit, zusätzliche Prüfungsschwerpunkte zu setzen bzw. -vorgaben zu machen[1]. § 6b Abs. 6 EnWG ist in seiner jetzigen Fassung mit dem Dritten Gesetz zur Neuregelung energiewirtschaftsrechtlicher Vorschriften von 2012 geschaffen worden. Auch die Gesetzesbegründung spricht lediglich von „zusätzliche Anforderungen an die Prüfung", auf die sich die Prüfer einstellen müssen[2].

Die BNetzA greift dieses Problem in der Begründung zu den Entwürfen auf (BK-8-Entwurf S. 14 und BK-9-Entwurf S. 14 f.). Die BNetzA argumentiert mit dem Wortlaut der Norm und stellt fest, dass sie „zusätzliche Bestimmungen" treffen kann. Dies werde nicht eingeschränkt. Der BDEW und die Literatur (siehe Fußnote 2) vertreten allerdings die Auffassung, dass die Formulierung „die vom Prüfer im Rahmen der Jahresabschlussprüfung über die nach Absatz 1 anwendbaren Prüfungsvoraussetzungen hinaus zu berücksichtigen sind" in § 6b Abs. 6 Satz 1 2. Hs EnWG sich eben explizit auf die „zusätzlichen Bestimmungen" beziehen, welche die BNetzA machen darf und diese einschränken. Wenn die Behörde zusätzliche Vorgaben zur Rechnungslegung machen dürfte, wäre der zweite Halbsatz gar nicht erforderlich, weil der Prüfer nach § 6b Abs. 1 Satz 1 EnWG bereits verpflichtet wäre, diese im Rahmen der Jahres- und Tätigkeitsabschlusserstellung zu berücksichtigen.

Weiter führt die BNetzA aus, dass sich die Vorschrift nicht an die Prüfer richtet, „sondern - wie durch Gesetzesänderung mit Wirkung zum 28.12.2012 ausdrücklich klargestellt wurde - an die Unternehmen. Sie ist somit nicht auf Vorgaben begrenzt, die erst im Rahmen der abschließenden Prüfung zu beachten sind." Auch diese Interpretation teilt der BDEW nicht. Die Änderungen im EnWG waren als Klarstellung gedacht. Der Umfang der Tätigkeit des Wirtschaftsprüfers in einer konkreten Prüfung ergibt sich aus dem vertraglichen Verhältnis zwischen Mandant und Wirtschaftsprüfer, wie es im Prüfungsauftrag spezifiziert ist. Eine Festlegung der BNetzA zu zusätzlichen Prüfungsinhalten oder Schwerpunkten kann also aus Gründen der Rechtsstaatlichkeit nicht einfach direkt gegenüber dem Prüfer und in dieses Vertragsverhältnis hineinwirken, sondern muss an den Auftraggeber der Prüfung adressiert sein, der die zusätzlichen, die Prüfung betreffenden Vorgaben in den Prüfungsauftrag aufnimmt. Dies ist der Hintergrund der angesprochenen Gesetzesänderung.

---

[1] Vgl. z.B. Poullie in: Säcker (Hrsg.), Berliner Kommentar zum Energierecht, 2019, § 6b Rn. 89, Rasbach in: Elspas/Graßmann/Rasbach (Hrsg.), EnWG, 2018, § 6b Rn. 26, Schnabel/Marquard in: Rosin/Pohlmann/Gentzsch/Metzenthin/Böwing (Hrsg.), Praxiskommentar zum EnWG, 2018, § 6b Rn. 48 oder de Wyl/Finke in: Schneider/Theobald (Hrsg.), Recht der Energiewirtschaft, 2013, § 4 Rn. 79

[2] Vgl. BT-Drucks. 17/10754, S. 22

5. Energiespezifische Dienstleistungen

Trotz unserer Einschätzung, dass die Bestandteile der Entwürfe nicht von der gesetzlichen Ermächtigungsgrundlage der BNetzA gedeckt sind, soll im Folgenden eine inhaltliche Auseinandersetzung mit den Vorgaben erfolgen.

5.1. Zuordnung von energiespezifischen Dienstleistungen

In Tz. 3 stellt die BNetzA die Grundregel auf, dass energiespezifische Dienstleistungen beim Leistungserbringer in einem integrierten Energieversorgungsunternehmen dem jeweiligen Tätigkeitsbereich (Gasfernleitung und/oder -verteilung sowie Elektrizitätsübertragung und/oder -verteilung) zuzuordnen seien, wenn diese gegenüber dem entsprechenden Tätigkeitsbereich erbracht würden. Dies gelte unabhängig davon, ob die Dienstleistungen von verbundenen, assoziierten oder dritten Unternehmen erbracht wurden.

Aus Sicht des BDEW ist diese pauschale Zuordnungsregel sachlich nicht gerechtfertigt. Die Erbringung von energiespezifischen Dienstleistungen durch ein Unternehmen, welches ansonsten keine Tätigkeiten innerhalb der sechs in § 6b Abs. 3 Satz 1 Nrn. 1 - 6 EnWG genannten Tätigkeitsbereiche ausübt, fällt grundsätzlich nicht unter die Tätigkeitsbereiche des § 6b Abs. 3 Satz 1 EnWG, sondern unter die anderen Tätigkeiten innerhalb des Elektrizitäts- und Gassektors gemäß § 6b Abs. 3 Satz 3 EnWG. Es ist nicht nachvollziehbar, warum z.B. ein IT-Dienstleistungsunternehmen, welches ausschließlich IT-Dienstleistungen erbringt und eine eigene Rechtsperson ist, einen Tätigkeitsabschluss Elektrizitätsverteilung aufstellen soll, nur weil es IT-Dienstleistungen an einen Netzbetreiber erbringt, selbst dann wenn es ein assoziiertes oder gar verbundenes Unternehmen ist. Diese Zuordnung ist nicht sachgerecht im Hinblick auf die faktisch ausgeübte Tätigkeit. Maßgebliche Grundlage für die Erstellung der Tätigkeitsabschlüsse sind jedoch gemäß § 6b Abs. 3 Satz 6 i.V.m. § 6b Abs. 1 EnWG die einschlägigen Vorschriften des Handelsgesetzbuches sowie die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung. Die (Tätigkeits-)Abschlüsse müssen nach § 264 Abs. 2 Satz 1 HGB ein „den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der Kapitalgesellschaft“ vermitteln. Dies wäre hier jedoch nicht der Fall.

Weiterhin würde die Grundregel, dass energiespezifische Dienstleistungen beim Leistungserbringer dem jeweiligen Tätigkeitsbereich zuzuordnen sind, dazu führen, dass ein Unternehmen gleichzeitig Verpächter als auch Dienstleister werden kann. In dem zu erstellenden Tätigkeitsabschluss wären dann in den Bereichen Gasfernleitung und/oder -verteilung sowie Elektrizitätsübertragung und/oder -verteilung sowohl die Verpachtungstätigkeit als auch die Dienstleistungstätigkeit summiert dargestellt. Damit würde der Informationsgehalt verlorengehen und die gewünschte Klarstellung gerade nicht erreicht werden.

Davon unabhängig bestünden bei dem Versuch, die Vorgabe umzusetzen, erhebliche praktische Schwierigkeiten. Eine Dienstleistungsgesellschaft innerhalb eines vertikal integrierten Energieversorgungsunternehmens kann die vorgesehene Zuordnung energiespezifischer Dienstleistungen in der Praxis schon deshalb nicht leisten, da selbst Netzbetreiber mit eigener Rechtsperson in der Regel zwei Tätigkeiten aufweisen, z.B. Elektrizitätsverteilung und „Sonstiges“. Für ein der De-minimis-Regel unterfallendes Unternehmen gilt dies umso mehr. Der Netzbetreiber kauft die Dienstleistungen innerhalb der eigenen Gruppe, aber in den ganz

überwiegenden Fällen nicht je Tätigkeit ein. Es ist daher nicht ersichtlich, wie die Dienstleistungsgesellschaft die Aufteilung energiespezifischer Dienstleistungen, die oft Gemeinkostencharakter haben und insofern keinem Tätigkeitsbereich direkt zugeordnet werden können, auf die Tätigkeitsbereiche Gasfernleitung, Gasverteilung, Elektrizitätsübertragung, Elektrizitätsverteilung auf der einen Seite und die sonstigen Tätigkeiten innerhalb des Gas- und innerhalb des Elektrizitätssektors auf der anderen Seite vornehmen soll. Mit einer (nur theoretisch möglichen) Aufzeichnung jeglicher Aktivitäten nach den Tätigkeiten des EnWG würden außerdem die in gebündelten Dienstleistungsgesellschaften geschaffenen Effizienzvorteile verloren gehen. Auch dem Wirtschaftsprüfer fehlt es an jeglicher Möglichkeit, die gemachten Angaben in diesen Fällen zu überprüfen.

Zudem müssten Dienstleister Kenntnis davon haben, ob der Empfänger der Dienstleistung von der Festlegung der Bundesnetzagentur betroffen ist. Diese Kenntnis kann nicht vorausgesetzt werden, wenn der Dienstleister energiespezifische Dienstleistungen beispielsweise nur in geringem Umfang erbringt. Wir erachten einen sachgerechten Schwellenwert (Wesentlichkeit) als zwingend notwendig, um den Aufwand für betroffene Dienstleister in angemessenem Rahmen zu halten. Auch sollte geprüft werden, ob alle aufgeführten Pflichten für alle Adressaten des Festlegungsentwurfs identisch gelten sollen. In diesem Zusammenhang bietet es sich an, zwischen Netzbetreibern selbst und denjenigen Unternehmen, die gegenüber Netzbetreibern energiespezifische Dienstleistungen erbringen, zu differenzieren.

Schließlich sei noch darauf hingewiesen, dass eine derartige Zuordnung bei Unternehmen die Erstellung von Tätigkeitsabschlüssen und die Einbeziehung dieser in die Prüfung durch den Wirtschaftsprüfer auslösen würde, die ggf. bisher hiervon nicht erfasst waren. Erneut würden erhebliche zusätzliche Kosten entstehen. Zu berücksichtigen ist in diesem Zusammenhang, dass adressierte Unternehmen sowohl im eigenen Konzern als auch im Drittmarkt im Wettbewerb mit Anbietern stehen, die nicht mit einem integrierten Energieversorgungsunternehmen verbunden sind. Die im Beschlussentwurf dargestellten Vorgaben führen hier zu eindeutigen Wettbewerbsnachteilen. Denn die nicht verbundenen Dienstleister müssen weder den erheblichen Kostenaufwand tragen, den die Aufstellung eines Tätigkeitsabschlusses nach den Vorgaben dieser Festlegung mit sich bringt, noch müssen sie die mit der Veröffentlichung der Tätigkeitsabschlüsse einhergehende Transparenz zu ihrer Kostensituation gewährleisten.

5.2. Definition des Begriffes der mittelbaren energiespezifischen Dienstleistung

Die BNetzA stellt in Tz. 4 eine Definition der Begriffe der unmittelbaren und mittelbaren energiespezifischen Dienstleistung auf, die zumindest im Bereich der mittelbaren energiespezifischen Dienstleistung vom Verständnis des BDEW abweicht. Der BDEW teilt zunächst die grundlegende Aussage, dass der Begriff der mittelbaren energiespezifischen Dienstleistung nach der Gesetzesbegründung weit auszulegen ist und beispielsweise die Verbrauchsabrechnung sowie IT-Dienstleistungen, soweit diese speziell für die Energiewirtschaft angeboten werden und es sich nicht um Standardanwendungen handelt, umfasst.

Im letzten Abschnitt von Tz. 4 wird jedoch ausgeführt, dass zu den energiespezifischen Dienstleistungen auch die Dienstleistungen gehören, „die nach ihrer Art, wie z.B. Geschäftsführung, Rechnungswesen oder Controlling, nur gegenüber dem eigenen verbundenen Netzbetreiber erbracht werden und im vergleichbaren Umfang gegenüber externen Netzbetreibern bzw. anderen Dritten nicht erbracht werden."

Der BDEW vertritt hingegen die Auffassung, dass Dienstleistungen, wie z.B. Buchhaltung, allgemeine Rechtsberatung, allgemeine Managementleistungen oder Finanzdienstleistungen, keine energiespezifischen Dienstleistungen sind. Eine derartige Dienstleistung wird auch nicht zur energiespezifischen Dienstleistung, wenn sie an ein Unternehmen nach § 6b Abs. 1 Satz 1 EnWG erbracht wird. Diese Dienstleistungen beinhalten sicherlich kundenspezifische Ausprägungen bzw. haben dessen Geschäftsumfeld angemessen zu berücksichtigen, was jedoch der Grundsatzcharakteristik jeglicher Dienstleistung entspricht. Gleichwohl fällt der Gegenstand bzw. die Art dieser Leistungen in den Bereich der klassischen Querschnittsthemen, die sich sektor- und branchenübergreifend an gleichen inhaltlichen Grundsätzen orientieren.

Auch hier gilt wieder, dass es entscheidend ist, ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der Kapitalgesellschaft zu vermitteln. Die faktische Art der tatsächlich ausgeübten Tätigkeit ist somit das entscheidende Kriterium zur Qualifikation der Dienstleistung. Handelt es sich um eine Leistung, die speziell nur in der Energiewirtschaft bezogen wird, muss eine Qualifikation als energiespezifische Dienstleistung vorgenommen werden. Handelt es sich hingegen um allgemeine Dienstleistungen, die auch an andere Unternehmen erbracht werden könnten (wie z.B. Rechtsberatung, Controlling, etc.) kann es sich nicht um energiespezifische Dienstleistungen handeln. Das legt allein der Begriff „energiespezifisch" nahe. Hätte der Gesetzgeber gewollt, dass jede Dienstleistung, die an ein Unternehmen erbracht wird, welches Tätigkeiten i.S.d. § 6b Abs. 3 Satz 1 Nrn. 1 - 6 EnWG ausübt, zur Pflicht zur Erstellung eines Tätigkeitsabschlusses führt, hätte er den Begriff „energiespezifisch" nicht in das Gesetz aufgenommen. Nach der Auffassung, die die BNetzA hier vertritt, gibt es praktisch keine nicht-energiespezifischen Dienstleistungen.

6. Ergänzende Angaben im Prüfungsbericht (Tz. 5 - 6)

6.1. Allgemeine Anmerkungen zu den unter Tz. 5 – 6 geforderten zusätzlichen Angaben

Mit der Umsetzung der von der BNetzA vorgeschlagenen zusätzlichen Informationsanforderungen und Ausweispflichten im Prüfungsbericht sieht der BDEW diverse praktische Probleme.

Viele der unter Tz. 5 abgefragten Informationen sind zusätzliche Informationen, die bisher nicht abgefragt wurden. Hieraus resultierender IT-Umstellungsaufwand, steigender Personalaufwand und erhöhte Prüfungskosten lassen die Kosten-Nutzen-Relation dieser Regelung zumindest fraglich erscheinen.

Es müsste durch die BNetzA weiterhin sichergestellt werden, dass sie die ggf. durch sie verursachten Kosten in die Ermittlung der Erlösobergrenze einfließen lässt.

Darüber hinaus sei darauf hingewiesen, dass der Mehraufwand in der Informationserhebung sowie die Prüfung durch den Wirtschaftsprüfer aus zeitlichen Gründen kaum zu leisten sind, wenn das Unternehmen- wie branchenweit ganz überwiegend üblich - einen Jahresabschluss beschleunigt im 1. Quartal des Folgejahres aufstellt.

Selbst im Falle der nicht beschleunigten Aufstellung, bewirkt die vorgesehene Fristsetzung für die Übersendung des Prüfungsberichts nebst Ergänzungsbändern nach Feststellung des Jahresabschlusses an die BNetzA innerhalb von sechs Monaten nach dem Bilanzstichtag gegebenenfalls Prozessanpassungen. Dies gilt insbesondere für den Aufstellungstermin für den Jahresabschluss sowie den Termin für die Feststellung des Jahresabschlusses durch die Aufsichtsgremien. Kleine Kapitalgesellschaften haben aktuell ihren Jahresabschluss nach § 264 Abs. 1 Satz 4 HGB innerhalb von sechs Monaten aufzustellen. Diese Frist beinhaltet nicht die Prüfung durch den Wirtschaftsprüfer und die Feststellung des Jahresabschlusses durch die Aufsichtsgremien. Hier läge erneut ein nicht zulässiger materiell-rechtlicher Eingriff in die Aufstellung der Jahres- und Tätigkeitsabschlüsse durch die BNetzA vor.

Zum Zeitrahmen möchten wir darauf hinweisen, dass das Geschäftsjahr 2020 buchhalterisch bereits am 01.01.2020 beginnt und nicht erst mit dem Jahresabschluss 2020. Technische Voraussetzungen in Kostenrechnung und Finanzbuchhaltung zur Umsetzung der Vorgaben verlangen größere Vorbereitungszeiten/Umstellungszeiten als von der BNetzA aktuell avisiert. Von der Veröffentlichung der Festlegung bis zum Beginn der Umsetzung ab dem 01.01.2020 verblieben somit nur wenige Wochen.

Wir bitten zudem um eine Klarstellung zur Notwendigkeit der Angabe entsprechender Vorjahreswerte. Diese wären teilweise als Anfangswerte für erstmalige Tätigkeitsabschlüsse, Anlagengitter, Rückstellungsspiegel etc. erforderlich. Es entstünde somit ggf. sogar rückwirkender Aufwand.

Weiterhin ist zu berücksichtigen, dass es für Inhalte und Form des Prüfungsberichts sowohl auf EU-Ebene (EU-Abschlussprüferrichtlinie[3]) als auch auf nationaler Ebene (HGB sowie IDW PS 450) verbindliche Vorgaben gibt. Die durch die BNetzA vorgeschlagene Erweiterung des Prüfungsberichts erscheint unter diesem Gesichtspunkt rechtlich fragwürdig. Auch würde der Prüfer nach dem Willen der BNetzA Informationen erheben, die er anschließend selbst prüft. Dies steht im Widerspruch zu grundlegenden Berufspflichten des Wirtschaftsprüfers. Zwar stellt es die BNetzA unter Tz. 7 frei, die Angaben auch direkt in der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung zu machen, hierzu sei jedoch auf die Ausführungen unter Abschnitt 3 verwiesen.

Insgesamt erscheint es als notwendig, dass eine deutlichere und klarere Abgrenzung zwischen denjenigen Informationen vorgenommen wird, die das Unternehmen im Rahmen der Erstellung der Jahres- und Tätigkeitsabschlüsse beibringen soll und jenen Informationen, die der Prüfer beibringt, berichtet und/ oder zu prüfen und zu bestätigen hat.

---

[3] Richtlinie 2014/56/EU des Europäischen Parlaments und des Rates vom 16.04.2014 zur Änderung der Richtlinie 2006/43/EG über Abschlussprüfungen von Jahresabschlüssen und konsolidierten Abschlüssen

Neben diesen generellen, für alle zusätzlich geforderten Angaben gültigen, Anmerkungen erfolgt im Folgenden eine Kommentierung der einzelnen Punkte, soweit aus unserer Sicht erforderlich.

6.2. Ausweis des Rohergebnisses

Der gesonderte Ausweis des Rohergebnisses führt nach Auffassung des BDEW zu keiner relevanten zusätzlichen Informationsgewinnung, die den erhöhten Arbeitsaufwand rechtfertigt.

6.3. Umlagen

Die Darstellung der Umlagen als „davon-Ausweise“ in den Umsatzerlösen und Materialaufwendungen erachten wir als grundsätzlich sinnvoll. Zu beachten ist, welche Umlagen i.e.S. überhaupt in den Umsatzerlösen und Materialaufwendungen enthalten sind. Problematisch ist zudem, dass die Abrechnungssysteme diese Detailtiefe aktuell vermutlich bei vielen Netzbetreibern nicht automatisiert darstellen können. Der Umstellungsaufwand für die Abrechnungssysteme muss daher in angemessener Weise durch die Erlösobergrenzen der Netzbetreiber refinanziert werden.

Als nicht umsetzbar erachten wir einen „davon-Ausweis“ in den Forderungen und Verbindlichkeiten gegenüber den Lieferanten. Die Lieferanten erhalten Rechnungen, in denen sowohl die Netzentgelte als auch die Umlagen im Netzbereich enthalten sind, so dass ein getrennter Ausweis von diesen Anteilen an den Forderungen nicht möglich ist. Erschwerend kommen Teilzahlungen von Rechnungen hinzu, bei denen eine entsprechende Aufteilung nicht möglich ist.

Nur an BK 9:

Wir bitten hier um eine Klarstellung, dass die Darstellung der Biogas- und Marktraumumlage nur durch Fernleitungsnetzbetreiber ausgewiesen werden muss. Für Verteilnetzbetreiber sind beide Umlagen gemäß den Regelungen der KOV Bestandteil der vorgelagerten Netzkosten. Somit haben diese keine Kenntnis über die Höhe der in ihren Netzgebieten verrechneten Umlagebeträge.

Nur an BK 8:

Die EEG-Umlage wird von den Lieferanten von den Letztverbrauchern erhoben, so dass es im Verteilnetz hierzu keine Umsatzerlöse gibt. Insofern ist eine Klarstellung wünschenswert, ob mit EEG- und KWK-Umlage die eigentliche Umlage gemeint ist oder die Zahlungen der Netzbetreiber an die Anlagenbetreiber und die Weiterverrechnung an den Übertragungsnetzbetreiber.

6.4. Davon-Angaben bei den Bilanzpositionen zu flüssigen Mitteln (Tz 5.2 i.V.m. Anlage 1)

Die zusätzlichen gewünschten Davon-Angaben bei den Bilanzpositionen „Kassenbestand, Bundesbankguthaben, Guthaben bei Kreditinstituten und Schecks“ nach darin enthaltenen Umlagesachverhalten ist für die Branche nicht möglich, da sich die Geldflüsse sofort vermischen und eine Zuordnung (z.B. des Bestandes auf einem Bankkonto) zu einem bestimmten

Zweck (soweit nicht eine vertragliche Zweckbindung besteht) nicht sachgerecht ist. Es handelt sich um frei verfügbare Mittel, deren Herkunft aus einer Masse von nicht trennbaren Zahlungseingängen besteht und die für die Bezahlung beliebiger Verbindlichkeiten zur Verfügung stehen.

Lediglich für die Übertragungsnetzbetreiber ist aufgrund der zwingend getrennten Kontenführung für EEG eine Davon-Darstellung möglich. Für die anderen Umlagesachverhalte wäre das nur prüffähig möglich, wenn - analog EEG - von Anfang an eine Separierung der Zahlungsströme stattgefunden hätte.

6.5. Kapitalausgleichsposten

Der BDEW sieht keinen Mehrwert in einer gesonderten Bestätigung eines nicht vorhandenen bilanziellen Ausgleichspostens durch den Prüfer.

6.6. Ausweis von Forderungen und Verbindlichkeiten vor Saldierungen

Des Weiteren greift z.B. die Forderung zum Verbot der Saldierung direkt in Bilanzierungswahlrechte der gesetzlichen Vertreter der Gesellschaft ein. Die beim Ausweis von Forderungen und Verbindlichkeiten geforderte Bruttodarstellung steht im Widerspruch zu den Bilanzierungserfordernissen, die bei Aufstellung des jeweiligen Jahresabschlusses einer Kapitalgesellschaft gemäß § 264 ff. HGB zu beachten sind. Teilelemente von Forderungen und Verbindlichkeiten sind bei Vorliegen der einschlägigen rechtlichen und bilanziellen Voraussetzungen geschäftsfallbezogen im Jahresabschluss innerhalb *eines* Bilanzpostens zu erfassen; eine Entsaldierung ist im Jahresabschluss, auch im Hinblick auf das gesetzliche Gebot der Ausweisstetigkeit, nicht nach Belieben möglich.

Bei Aufstellung der Tätigkeitsabschlüsse sind diese handelsrechtlichen Bilanzierungsregeln in gleicher Weise zu beachten, auch, da ansonsten eine abweichende Darstellung der tatsächlichen Verhältnisse der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage vermittelt wird. Forderungen und Verbindlichkeiten sind in folgenden Fällen grundsätzlich miteinander verrechnet in *einem* Bilanzposten auszuweisen: Forderungen und Verbindlichkeiten zwischen denselben Personen stehen sich am Bilanzstichtag in einer solchen Weise (also wirksam entstanden, gleichartig und fällig) gegenüber, dass sie gemäß § 387 BGB gegeneinander aufgerechnet werden können (Aufrechnungslage).

Ansonsten gilt im HGB nach § 246 Abs. 2 Satz 1 grundsätzlich ein striktes Saldierungsverbot. Ausnahmen hiervon stellen lediglich die verpflichtende Verrechnung von Pensionsverpflichtungen und entsprechendem Deckungsvermögen (§ 246 Abs. 2 Satz 2 HGB) sowie die fakultative Saldierung von aktiven und passiven latenten Steuern nach § 274 Abs. 1 Satz 3 HGB dar.

6.7. Ergänzende Angaben zu Schuldbeitritten / Schuldübernahmen

Schuldbeitritte oder Schuldübernahmen beziehen sich zum Teil auf Sachverhalte, die in der Vergangenheit liegen (z.B. Schuldbeitritte für Pensionsrückstellungen). Das heißt, eine sachgerechte Zuordnung auf die Tätigkeitsbereiche ist nicht oder nur mit verhältnismäßig hohem Aufwand möglich.

Die ergänzenden Angaben zu Schuldbeitritten oder Schuldübernahmen mit Bezug zu den Tätigkeitsbereichen führen zu nicht gerechtfertigtem Arbeitsaufwand und entsprechen nicht den handelsrechtlichen Vorschriften. Der fortlaufende Ausweis entsprechender Geschäftsvorfälle führt zudem zu erhöhtem Prüfungsaufwand.

Darüber hinaus bitten wir um Klarstellung, dass hiermit nicht angestrebt wird, die regulatorische Behandlung von Baukostenzuschüssen unter Verwendung des Schuldbeitritt-Modells im Rahmen des Pachtmodells zu ändern.

6.8. Anlagengitter für die Tätigkeitsbereiche

Um für die Tätigkeitabschlüsse der Dienstleister ein Anlagengitter mit den geforderten „davon"-Positionen zu den BNetzA-Anlagengruppen gemäß Anlage 1 der Strom-NEV/GasNEV erstellen zu können, müsste auf Anlagenebene in einem ersten Schritt eine Zuordnung der Anlagen zur Strom- oder Gasverteilung und in einem weiteren Schritt eine Zuordnung zu der jeweiligen BNetzA-Anlagengruppe erfolgen.

Diese Zuordnung gibt es derzeit nicht, da die an die Dienstleister verpachteten Sachanlagen nicht direkt den Netzanlagen zuzurechnen sind. Grund hierfür ist die Tatsache, dass der Dienstleister seine effizienten Leistungen auch an andere Unternehmen des Konzerns als Shared Service Center erbringt.

Die nachträgliche Zuordnung wäre mit einem erheblichen zeitnahen Einmalaufwand sowie einem erhöhten zukünftigen laufenden Mehraufwand verbunden, da alle aktiven Anlagen auf ihre direkte Zuordnung zur Strom- oder Gasverteilung bzw. anteilig geschlüsselte Verteilung der historischen Anschaffungs- und Herstellungskosten zu prüfen sind.

Diese Zuordnung wäre auch notwendig, um die entsprechenden Verpächter-Erhebungsbögen für die Dienstleister mit dem Sachanlagevermögen zur Kapitalkostenermittlung befüllen zu können.

Da eine Trennung der Kapitalkosten des Dienstleister-Verpächter-Erhebungsbogens mit den verrechneten Dienstleistungskosten im Dienstleister-Erhebungsbogen nicht möglich ist, führen die von der BNetzA vorgeschlagen Änderungen hier zu keiner Transparenzsteigerung oder Verbesserung der Datenqualität.

Die in Bezug auf das Anlagengitter gesteigerte Transparenz ist von untergeordneter Bedeutung und steht nicht im Verhältnis zu dem notwendigen manuellen Mehraufwand. Eine Abstimmung der handelsrechtlichen Wertansätze mit den kalkulatorischen Wertansätzen ist ohnehin nicht möglich, da sich beide Wertansätze aufgrund von unterschiedlichen Nutzungsdauern und Abschreibungsmethoden, der kalkulatorischen Tagesneuwertindizierung der Baujahre bis 2005 sowie bei Netzübergängen erheblich voneinander unterscheiden.

Die Pachtberechnung innerhalb des vertikal integrierten Energieversorgungsunternehmens an die Dienstleister erfolgt derzeit entsprechend den handelsrechtlichen Vorschriften und wäre auch hier auf die kalkulatorische Berechnung nach den Vorschriften der Anreizregulierung umzustellen. Dies bedeutet wiederum einen Verwaltungsaufwand.

Mit dem BilRUG ist der § 268 Abs. 2 HGB weggefallen. Ein Anlagengitter ist damit nur noch im Anhang der Gesellschaft anzugeben (§ 284 Abs. 3 HGB). Ein Anlagengitter für die Tätigkeitsbereiche ist somit lt. HGB nicht mehr erforderlich.

Der Ausweis eines Anlagengitters würde darüber hinaus detailliertere Informationen über die Restnutzungsdauern und den Zustand des Anlagevermögens preisgeben, die grundsätzlich als Betriebs- und Geschäftsgeheimnisse einzustufen sind. Die wettbewerbliche Relevanz (z.B. im Konzessionswettbewerb) ist zu berücksichtigen.

Für den Tätigkeitsabschluss eines energienahen Dienstleisters sollte daher die Erstellung eines eigenen Anlagengitters ganz unterbleiben.

6.9. Rückstellungsspiegel

Der Ausweis des Rückstellungsspiegels sowie die Zuordnung zu den einzelnen Gewinn- und Verlustpositionen pro Tätigkeitsbereich führt zu einem erhöhten Arbeitsaufwand, der bei weitem nicht gerechtfertigt ist und entspricht nicht den handelsrechtlichen Vorgaben.

Außerdem bestehen rechtliche Bedenken hinsichtlich der zusätzlich zu den handelsrechtlich gebotenen Angaben ohne erkennbare Rechtsgrundlage zu erstellenden sensitiven Informationen im Hinblick auf die Offenlegung von zu schützenden Betriebs- und Geschäftsgeheimnissen.

6.10. Verbindlichkeiten aus Gewinnabführungsverträgen mit Bezug zum Tätigkeitsbereich Elektrizitätsübertragung / Elektrizitätsverteilung

Der betragsmäßige Ausweis der Verbindlichkeiten aus Gewinnabführungsverträgen mit Bezug zu den Tätigkeitsbereichen führt zu einem erhöhten Arbeitsaufwand, der nicht gerechtfertigt ist und entspricht nicht den handelsrechtlichen Vorgaben.

7. Petitum des BDEW

Der BDEW empfiehlt aus den unter Abschnitt 2 und 4 dargestellten Gründen, die Festlegungsentwürfe zurückzuziehen. Hilfsweise sollten die Entwürfe im Hinblick auf die unter Abschnitt 3, 5 und 6 geäußerten Bedenken und praktischen Umsetzungsschwierigkeiten grundlegend überarbeitet werden. Dabei ist darauf zu achten, dass Verantwortlichkeiten zwischen dem integrierten Energieversorgungsunternehmen und dem Prüfer klar getrennt werden und die Vorgaben sich lediglich auf die Prüfung beziehen.

Im Hinblick auf die Kosten-Nutzen-Diskussion regt der BDEW an, dass Wesentlichkeitsgrenzen definiert werden. Zum Beispiel könnten adressierte Unternehmen, welche energienahe Dienstleistungen erbringen, die unter 5 % der Netzkosten beim Netzbetreiber liegen, von der Verpflichtung ausgenommen werden, Tätigkeitsabschlüsse zu erstellen. Auch sollte zwischen Pflichten für Netzbetreiber selbst und Unternehmen, die gegenüber Netzbetreibern energiespezifische Dienstleistungen erbringen, differenziert werden.

Ansprechpartner:

Dr. Max Marquard
Telefon: 030 / 300 199 - 1665
max.marquard@bdew.de