

Gutachten

zur Ermittlung der Betriebskostenpauschale  
Strom gemäß § 32 Abs. 1 Nr. 8c ARegV

im Auftrag der

**Bundesnetzagentur für Elektrizität, Gas,  
Telekommunikation, Post und Eisenbahnen**

## Abkürzungsverzeichnis

Abkürzung	Bezeichnung
ARegV	Anreizregulierungsverordnung
Anm.	Anmerkung
Az.	Aktenzeichen
BK	Beschlusskammer
bzw.	beziehungsweise
BR-Drs.	Bundesratsdrucksachen
DIN	Deutsche Industrienorm
DVGW	Deutscher Verein des Gas- und Wasserfaches e.V.
EN	Europäische Norm
EnWG	Energiewirtschaftsgesetz
GasNEV	Gasnetzentgeltverordnung
HGB	Handelsgesetzbuch
i.V.m.	in Verbindung mit
OPEX	operating expenditures
PWC	PricewaterhouseCoopers GmbH WPG, Berlin
StromNEV	Stromnetzentgeltverordnung
TEUR	tausend Euro
ÜNB	Übertragungsnetzbetreiber

Abkürzung	Bezeichnung
vgl.	vergleiche

## Inhaltsverzeichnis

	Seite
1. Hintergrund	1
2. Auftrag	3
3. Regulatorisches Umfeld der Betriebskostenpauschalen vor Inbetriebnahme	4
3.1. Vorgaben des Energiewirtschaftsgesetzes und der Anreizregulierungsverordnung	4
3.2. Festlegungskompetenzen der Bundesnetzagentur	6
4. Vorüberlegungen zur Betriebskostenpauschale	7
4.1. Begriffsumfang	7
4.2. Qualitative Begriffsanalyse	9
4.3. Aktivierung versus Betriebskosten	11
5. Datenerhebungsprozess	15
5.1. Struktur des Erhebungsbogens	15
5.2. Datenerhebungsprozess	19
5.3. Ergänzende Erläuterungen der Übertragungsnetzbetreiber	20
6. Datenauswertung	23
6.1. Datengrundlage	23
6.2. Betrachtungszeitraum	23
6.3. Datenauswertung und -bereinigung	25
7. Berechnung einer angemessenen Betriebskostenpauschale	29

## Anlagenverzeichnis

Allgemeine Auftragsbedingungen

Anlage 1

Aus rechentechnischen Gründen können in den Tabellen Rundungsdifferenzen  
in Höhe von  $\pm$  einer Einheit (EUR, % usw.) auftreten.

## 1. Hintergrund

Betreiber von Übertragungs- und Fernleitungsnetzen können unter bestimmten Voraussetzungen gemäß § 23 der Anreizregulierungsverordnung (ARegV) Investitionsmaßnahmen für Erweiterungs- und Umstrukturierungsinvestitionen beantragen. Der Antrag ist gemäß § 23 Abs. 3 S. 1 ARegV spätestens neun Monate vor Beginn des Kalenderjahres, in dem die Investition erstmals ganz oder teilweise kostenwirksam werden soll, d.h. bis zum 31. März des Vorjahres bei der Bundesnetzagentur, zu stellen. Die Bundesnetzagentur genehmigt die Anträge bei Vorliegen der Voraussetzungen. Als Kosten einer Investitionsmaßnahme können Betriebs- und Kapitalkosten geltend gemacht werden. Mit Änderung der ARegV zum 22. März 2019 können für alle Investitionsmaßnahmen, die ab dem 31. Dezember 2018 beantragt wurden, ab dem Zeitpunkt der vollständigen Inbetriebnahme der Anlagegüter der Investitionsmaßnahme oder eines Teils der Investitionsmaßnahme bis zum Ende der Regulierungsperiode, in der die Genehmigung der Investitionsmaßnahme gilt, als Betriebskosten für die Anlagegüter der Investitionsmaßnahme jährlich pauschal 0,8% der für die Investitionsmaßnahme ansetzbaren Anschaffungs- und Herstellungskosten geltend gemacht werden, abzüglich des projektspezifischen oder des pauschal festgelegten Ersatzanteils. Gemäß § 32 Abs. 1 Nr. 8b ARegV kann die Bundesnetzagentur für den Zeitraum ab der vollständigen Inbetriebnahme der Anlagegüter der Investitionsmaßnahme die Betriebskosten in einer abweichenden Höhe oder auf Basis eine von den 0,8% abweichenden Pauschale festlegen. Für den Zeitraum bis zur endgültigen Inbetriebnahme hat die Bundesnetzagentur eine pauschale auf der Grundlage von § 32 Abs. Nr. 8c ARegV festzulegen. Ab dem 22. März 2019 können bis zu der Festlegung der Pauschale nach § 23 Abs. 1a S. 2 ARegV für den Zeitraum bis zu der vollständigen Inbetriebnahme der jeweiligen Anlagegüter als Betriebskosten für die Anlagegüter, die Gegenstand der Investitionsmaßnahme sind, jährlich pauschal 0,2% der für die Investitionsmaßnahme ansetzbaren Anschaffungs- und Herstellungskosten geltend gemacht werden.

Für die Bestimmung der Pauschale gemäß § 23 Abs. 1a S. 2 ARegV soll eine sachgerechte und objektive Beurteilung der im Rahmen von Investitionsmaßnahmen anererkennungsfähigen Betriebskosten für alle in Anlage 1 der Verordnung über die Entgelte für den Zugang zu Stromnetzentgeltverordnung (StromNEV) / Gasnetzentgeltverordnung (GasNEV) aufgeführten Anlagen für den Zeitraum bis zur Inbetriebnahme durchgeführt werden.

Mit Datum vom 11. April 2019 hat die Bundesnetzagentur das Verfahren zur Festlegung einer Betriebskostenpauschale gemäß § 32 Abs. 1 Nr. 8c ARegV für den Zeitraum bis zum Zeitpunkt der endgültigen Inbetriebnahme von Anlagengütern einer genehmigten Investitionsmaßnahme im Sinne von § 23 ARegV eingeleitet.

## **2. Auftrag**

Im Rahmen des eingeleiteten Verfahrens hat die Beschlusskammer 4 der Bundesnetzagentur uns - die Ebner Stolz GmbH & Co. KG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft - mit einem Gutachten zur Ermittlung der Betriebskostenpauschale Strom gemäß § 32 Abs. 1 Nr. 8c ARegV beauftragt. Die Begutachtung soll im Wesentlichen die nachfolgenden Arbeitsschritte umfassen:

1. Identifizierung von Kostenkomponenten und Kostentreibern der Betriebskosten
2. Auswahl der zu berücksichtigenden Kostenkomponenten
3. Erstellung des Erhebungsbogens und Durchführung der Datenabfrage bei den Unternehmen
4. Ermittlung der durchschnittlichen Betriebskosten
5. Ermittlung der durchschnittlichen Anschaffungs- und Herstellungskosten
6. Berechnung der Betriebskostenpauschale



### **3. Regulatorisches Umfeld der Betriebskostenpauschalen vor Inbetriebnahme**

#### **3.1. Vorgaben des Energiewirtschaftsgesetzes und der Anreizregulierungsverordnung**

Gemäß der ARegV in der Fassung vor dem 22. März 2019 konnten für Investitionsmaßnahmen grundsätzlich Betriebskosten in einer Höhe von jährlich pauschal 0,8% der für die Investitionsmaßnahmen ansetzbaren Anschaffungs- und Herstellungskosten geltend gemacht werden. Eine Unterscheidung in eine Phase vor endgültiger Inbetriebnahme und einer Phase ab der endgültigen Inbetriebnahme wurde dabei nicht vorgenommen. Die pauschale Berechnung der Betriebskosten wurde seitens des Verordnungsgebers damit begründet, dass eine Einzelfallprüfung der jeweiligen Betriebskosten, sowohl für die Regulierungsbehörden als auch für die betroffenen Unternehmen einen unverhältnismäßigen Aufwand bedeuten würde<sup>1</sup>. Zu Gunsten der Netzbetreiber wirkte sich dabei auch aus, dass die Bundesnetzagentur für die Herleitung der Betriebskostenpauschale als Prozentsatz der Anschaffungs- und Herstellungskosten eine Durchschnittsbildung über die gesamte Nutzungsdauer - dies umfasst den Zeitraum von der erstmaligen Aktivierung als Anlage im Bau bis zum Ende der Nutzungsdauer - vornimmt<sup>2</sup>. Da die Betriebskostenpauschale allerdings maximal nur den Zeitraum bis zum Ende der auf den Abschluss der Investitionsmaßnahme folgenden Regulierungsperiode umfasst, kann diese Vorgehensweise zu einer Überschätzung der geltend zu machenden Betriebskosten einer Investitionsmaßnahme führen.

Gemäß der ARegV in der Fassung vor dem 22. März 2019, bestand seitens der BNetzA die Möglichkeit einer abweichenden Festlegung der Betriebskostenpauschale gemäß § 29 Abs. 1 EnWG i.V.m. § 32 Abs.1 Nr. 8a ARegV im Hinblick auf einzelne Anlagengüter. Dadurch sollten den Besonderheiten des Betriebes einzelner Anlagengüter Rechnung getragen werden.

---

<sup>1</sup> Vgl. BR-Drs. 312/10 (Beschluss).

<sup>2</sup> Vgl. Bundesnetzagentur: Beschl. V. 12.12.2011 - Az. BK-4-11-26.

Von dieser Möglichkeit hat die Bundesnetzagentur bezüglich Offshore-Anlagen, Erdgasverdichtern und Gasdruckregel- und Messanlagen Gebrauch gemacht<sup>3</sup>. Die Festlegungen basieren auf einem Gutachten der TU Clausthal<sup>4</sup>. Die Betriebskostenpauschale für Offshore-Anlagen wurde demnach mit 3,4%, für Erdgasverdichter mit 5,2% und für Gasdruckregel- und Messanlagen mit 5,8% der anerkennungsfähigen Anschaffungs- und Herstellungskosten festgelegt.

Die abweichende Festlegung der Betriebskostenpauschale für Offshore-Anlagen wurde von der Bundesnetzagentur auf der Grundlage zwischenzeitlich vorliegender Ist-Daten bezüglich der erfolgten Aktivierungen und der angefallenen Betriebskosten mit Wirkung ab dem 1. Januar 2018 aufgehoben, da die Betriebskostenpauschale in Höhe von 3,4% deutlich überhöht sei<sup>5</sup>.

Vor dem Hintergrund der mit der am 22. März 2019 in Kraft getretenen Verordnung zur Berechnung der Offshore-Netzumlage und zu Anpassungen im Regulierungsrecht vorgenommenen Änderung der ARegV hat die Bundesnetzagentur auf der Grundlage eines von der BET Büro für Energiewirtschaft und technische Planung GmbH (BET) erstellten Gutachtens<sup>6</sup> die Betriebskostenpauschale für Erdgasverdichter sowie Gasdruckregel- und Messanlagen gemäß § 29 Abs. 1 EnWG i.V.m. § 32 Abs.1 Nr. 8b ARegV in Höhe von 1,5% bzw. 1,7% festgelegt.

---

<sup>3</sup> Vgl. Bundesnetzagentur: Beschl. v. 12.12.2011 - Az. BK4-11-026; Beschl. v. 5.12.2011 - Az. BK4-11-27; Beschl. v. 5.12.2011 - Az. BK 4-11-28.

<sup>4</sup> Vgl. TU Clausthal, Ermittlung abweichender Betriebskostenpauschalen für Investitionsbudgets gemäß § 23 ARegV - Gutachten im Auftrag der Bundesnetzagentur für Elektrizität, Gas, Telekommunikation, Post und Eisenbahnen, 2011.

<sup>5</sup> Vgl. Bundesnetzagentur: Beschl. v. 22.12.2017 - Az. BK4-17-002.

<sup>6</sup> Vgl. BET, Gutachten zur Überprüfung der der Betriebskostenpauschale für Erdgasverdichter und Gasdruckregel- und Messanlagen, 2019.

### 3.2. Festlegungskompetenzen der Bundesnetzagentur

Wie im vorangehenden Absatz bereits dargelegt, kann die Bundesnetzagentur gemäß § 29 Abs. 1 EnWG i.V.m. § 32 Abs. 1 Nr. 8b ARegV eine zu § 23 Abs. 1 S. 1 ARegV abweichende Höhe oder Betriebskostenpauschale festlegen. Dies soll dazu dienen, gegebenenfalls anlagenspezifische notwendige Betriebskosten angemessen zu berücksichtigen<sup>7</sup>. Diese Kompetenz bezieht sich ausweislich der Begründung des Verordnungsgebers nicht alleine auf eine Erhöhung des pauschaliert ansetzbaren Wertes. Die Bundesnetzagentur kann auch einen niedrigeren als den in § 23 Abs. 1a S. 1 ARegV bestimmten Satz von 0,8% festlegen, sofern dem nicht entsprechend tatsächliche Kosten der Netzbetreiber gegenüberstehen<sup>8</sup>.

Mit Änderung der ARegV durch die Verordnung zur Berechnung der Offshore-Netzumlage und zu Anpassungen im Regulierungsrecht zum 22. März 2019 wurde der Bundesnetzagentur gemäß § 32 Abs. 1 Nr. 8c ARegV eine weitere Festlegungskompetenz eingeräumt. Diese betrifft die pauschalierte Berücksichtigung von Betriebskosten in dem Zeitraum bis zur vollständigen Inbetriebnahme der Anlagengüter. Maßstab für die Festlegung der Pauschale soll dabei die tatsächliche Höhe der notwendigen Betriebskosten sein. Hierbei kann auch eine Pauschale in Höhe von Null festgelegt werden, sofern die Bundesnetzagentur zu dem Ergebnis kommt, dass in dieser Phase keine Betriebskosten anfallen<sup>9</sup>.

---

<sup>7</sup> Vgl. BR-Drs. 13/19 (Beschluss), S. 23.

<sup>8</sup> Ebenda.

<sup>9</sup> Vgl. BR-Drs. 13/19 (Beschluss), S. 24.

## 4. Vorüberlegungen zur Betriebskostenpauschale

### 4.1. Begriffsumfang

Eine unmittelbare Legaldefinition des Betriebskostenbegriffes enthält die ARegV nicht. Als Kosten einer genehmigten Investitionsmaßnahme können von den Übertragungs- und Fernleitungsnetzbetreibern Betriebs- und Kapitalkosten geltend gemacht werden. Unter Rückgriff auf die Definitionen in den §§ 4-8 StromNEV/GasNEV lassen sich die Betriebskosten aber im Umkehrschluss ableiten. Die gesamten Netzkosten setzen sich gemäß § 4 Abs. 2 S. 2 StromNEV/GasNEV aus den aufwandsgleichen Kosten, den kalkulatorischen Abschreibungen, der kalkulatorischen Eigenkapitalverzinsung und den kalkulatorischen Steuern zusammen.

Die kalkulatorischen Abschreibungen im Sinne von § 6 StromNEV/GasNEV dienen der Vergütung der Wertminderung der betriebsnotwendigen Anlagengüter oder betriebswirtschaftlich ausgedrückt dem Kapitalverzehr. Unter die Kapitalkosten im engeren Sinne sind die Eigen- sowie die Fremdkapitalkosten zu subsumieren. Durch die kalkulatorische Eigenkapitalverzinsung im Sinn von § 7 StromNEV/Gas NEV erfolgt entgeltregulatorisch die Verzinsung des von den Netzbetreibern eingesetzten Eigenkapitals. Sie entspricht also den Eigenkapitalkosten. Während die Körperschaftsteuer implizit in der Eigenkapitalverzinsung Berücksichtigung findet, fließt die Gewerbesteuer über § 8 StromNEV/GasNEV als eigene Kostenposition in die Ermittlung der Netzkosten ein. Somit verbleiben zunächst als Restgröße der gesamten Netzkosten nur die aufwandsgleichen Kosten. In den aufwandsgleichen Kosten sind gemäß § 5 Abs. 2 StromNEV/GasNEV auch die Fremdkapitalkosten enthalten. Da diese einen Bestandteil der Kapitalkosten bilden, sind diese aus den aufwandsgleichen Kosten herauszurechnen. Im Umkehrschluss ergibt sich somit, dass Betriebskosten, die um die Fremdkapitalkosten bereinigten aufwandsgleichen Kosten sind.

Die aufwandsgleichen Kostenpositionen entsprechen den Posten der nach § 6b Abs. 3 EnWG erstellten Gewinn- und Verlustrechnungen und somit den Regelungen des Dritten Buchs des Handelsgesetzbuches. Den aufwandsgleichen Kosten ohne Fremdkapitalzinsen entsprechen auf der Basis der Gewinn- und Verlustrechnung gemäß § 275 Abs. 2 HGB die folgenden Posten:

- Materialaufwand bestehend aus den Aufwendungen für Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe und bezogene Waren sowie die Aufwendungen für bezogenen Leistungen
- Personalaufwand bestehend aus den Löhnen und Gehältern sowie den sozialen Abgaben und Aufwendungen für Altersversorgung und für Unterstützung
- sonstige betriebliche Aufwendungen

Der Posten der sonstigen betrieblichen Aufwendungen ist nicht weiter legaldefiniert. Er stellt vielmehr einen Auffangposten für solche Aufwendungen dar, die nicht unter die anderen Aufwandsposten fallen. Die „übrigen betrieblichen Aufwendungen“ stellen die wesentlichen Beträge dieses Postens dar. Hierunter fallen insbesondere:<sup>10</sup>

- Ausbildungskosten
- Beratungskosten
- Bewirtungs- und Betreuungskosten
- Kosten für EDV-Nutzung
- Erbbauzinsen
- Fremdreparaturen
- Gebühren
- Kfz-Kosten
- Konzessionsabgaben
- Miet- und Leasingaufwendungen
- Raumkosten
- Rechtsberatungskosten
- Transportkosten
- Wartungskosten
- Wertberichtigungen auf Forderungen

---

<sup>10</sup> Vgl. Schmidt/Peun in Beck Bil-Komm, § 275 Anm. 172, 11. Auflage, 2018.

Die Kosten für die Beschaffung von Energie zum Ausgleich physikalischer bedingter Schwankungen (Verlustenergie) im Sinne von § 10 Abs. 1 StromNEV zählen zwar gemäß § 4 Abs. 2 S. 3 StromNEV grundsätzlich zu den Betriebskosten. Die Kosten für die Beschaffung von Verlustenergie werden jedoch als volatiler Kostenanteil im Sinne von § 11 Abs. 5 ARegV in Höhe der tatsächlichen angefallen Kosten über die Erlösobergrenze bzw. über das Regulierungskonto berücksichtigt. Eine etwaige Berücksichtigung als Betriebskosten einer Investitionsmaßnahme scheidet somit aus, da es ansonsten zu einer Doppelerfassung der Kosten käme.

Ebenso zählen die Kosten für Treibenergie zu den volatilen Kostenanteilen im Sinne von § 11 Abs. 5 ARegV und werden somit in der jeweiligen tatsächlichen Höhe vergütet.

Dementsprechend sind diese Kostenkomponenten auch bei der Ermittlung der Betriebskosten für Zwecke der Ermittlung einer angemessenen Höhe der Betriebskostenpauschale auszuklammern.

#### **4.2. Qualitative Begriffsanalyse**

Vor dem Hintergrund, dass ganz überwiegende Teile der Betriebskosten über Schlüsselungen zuzuordnende Gemeinkosten sind und dass diese wiederum insbesondere Wartungs- und Instandhaltungskosten beinhalten<sup>11</sup>, ist qualitativ zu analysieren, in welcher Phase Wartungs- und Instandhaltungsaufwendungen anfallen und von dem jeweiligen Netzbetreiber zu tragen sind.

Hierbei ist zwischen der Phase der Errichtung und Inbetriebnahme einerseits und der eigentlichen Betriebsphase zu unterscheiden.

Grundsätzlich lassen sich die Instandhaltungsaufwendungen im Allgemeinen in Kosten für Inspektionen, Wartungskosten und Instandsetzung unterscheiden.

---

<sup>11</sup> Vgl. Bundesnetzagentur: Beschl. v. 12.12.2011, Az. BK4-11-026, S. 7.

Die Inspektionen dienen der Feststellung und Beurteilung des Ist-Zustandes von Anlagen und darauf basierend der Ableitung von notwendigen Konsequenzen. Die Inspektionen sind in regelmäßigen Abständen, den sogenannten Prüfzyklen, durchzuführen. Hierzu finden sich entsprechende Vorgaben in den DIN, den EN, den Regelwerken des DVGW und gegebenenfalls in herstellerspezifischen Vorgaben. Inspektionen betreffen jedoch praktisch ausschließlich die Betriebsphase und sind nicht in der Phase der Errichtung und Inbetriebnahme vorzunehmen.

Unter Wartung sind regelmäßige Arbeiten, die der Erhaltung der Funktionsfähigkeit dienen zu subsumieren. Auch solche Arbeiten dürften praktisch ausschließlich die Betriebsphase von Anlagen betreffen, da eine Beeinträchtigung der Funktionsfähigkeit in der Regel gerade Folge des Betriebs der Anlagen über die Zeit ist.

Mängel, die während der Phase der Errichtung und Inbetriebnahme auftreten, sind in der Regel sofern der Gefahrenübergang noch nicht stattgefunden hat sowieso vom Errichter oder Lieferanten zu tragen. Sofern der Gefahrenübergang bereits stattgefunden hat, sind etwaige erforderliche Instandsetzungen in Folge von Mängeln in der Regel über Garantien abgedeckt und insofern nicht vom Netzbetreiber zu tragen bzw. vom Errichter/Lieferanten zu erstatten. Eine Einbeziehung in die Betriebskosten scheidet somit per definitionem aus, da diesbezüglich beim Netzbetreiber zumindest in einer saldierten Betrachtung keine Kosten anfallen.

#### 4.3. Aktivierung versus Betriebskosten

Der Verordnungsgeber weist bereits darauf hin, dass eine Berücksichtigung von Betriebskosten gegebenenfalls deshalb ausscheidet, weil die Netzbetreiber die Möglichkeit haben, diese „im Zeitpunkt der Inbetriebnahme der Anlagengüter zu aktivieren“<sup>12</sup>. Diesen Hinweis wollen wir an dieser Stelle aufnehmen und inhaltlich präzisieren. Eine Aktivierung und somit aufwandsneutrale Erfassung von Ausgaben erfolgt nicht erst im Zeitpunkt der Inbetriebnahme einer Anlage, sondern bilanziell über das Institut der Anlagen im Bau bereits in der Errichtungsphase. Eine Einbeziehung von Betriebskosten in die Anschaffungs- und Herstellungskosten einer Anlage bzw. bilanziell ausgedrückt eines Vermögensgegenstandes des Anlagevermögens ist per definitionem nicht möglich. Entweder werden Ausgaben/Aufwendungen dem laufenden Betrieb zugeordnet und stellen dementsprechend Betriebskosten dar oder sie sind gemäß § 255 Abs. 1 und 2 HGB in die Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines Vermögensgegenstandes einzubeziehen. Anschaffungskosten definiert das Gesetz als „Aufwendungen, die geleistet werden, um einen Vermögensgegenstand zu erwerben und ihn in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen, soweit sie dem Vermögensgegenstand einzeln zugeordnet werden können“. Dazu zählen auch Anschaffungsnebenkosten sowie nachträgliche Anschaffungskosten. Der Herstellungskostenbegriff ist weiter gefasst. Er umfasst gemäß § 255 Abs. 2 HGB die Aufwendungen, die durch den Verbrauch von Gütern und die Inanspruchnahme von Diensten für die Herstellung eines Vermögensgegenstandes, seine Erweiterung oder für eine über seinen ursprünglichen Zustand hinausgehende wesentliche Verbesserung entstehen“. Für die Materialkosten, die Fertigungskosten und die Sonderkosten der Fertigung sowie angemessene Teile der Materialgemeinkosten, der Fertigungsgemeinkosten und des Wertverzehr des Anlagevermögens, soweit dieser durch die Fertigung veranlasst ist, besteht eine Aktivierungspflicht. Ferner besteht ein Wahlrecht für die Einbeziehung angemessener Teile der Kosten der allgemeinen Verwaltung, sowie angemessene Aufwendungen für soziale Einrichtungen des Betriebes, für freiwillige soziale Leistungen und für die betriebliche Altersversorgung. Unter Berücksichtigung der expliziten und impliziten Wahlrechte lässt sich der Teil der nicht aktivierungsfähigen Ausgaben erheblich reduzieren. Es ist davon auszugehen, dass für den Fall der Herstellung regelmäßig der größte Teil der Ausgaben in die Herstellungskosten einbezogen und somit aktiviert werden kann.



In einer differenzierten Betrachtung sind im Fall der Anschaffung die Ausgaben für die Anschaffung des Vermögensgegenstandes im engeren Sinne unmittelbar zu aktivieren und gerade nicht aufwandswirksam zu erfassen. Im Fall der Herstellung eines Vermögensgegenstandes des Anlagevermögens sind die Aufwendungen, die durch den Verbrauch von Gütern und die Inanspruchnahme von Diensten im Herstellungsprozess anfallen in die Herstellungskosten einzubeziehen. Bilanziell werden die entsprechenden Aufwendungen, die in die Gewinn- und Verlustrechnung des Unternehmens einfließen durch die Gegenposition der „anderen aktivierten Eigenleistungen“ kompensiert, welche eine Ertragsposition darstellen. Die Herstellung kann insbesondere Gebäude, Maschinen und Anlagen umfassen.

Bei der saldierten Betrachtung von - möglicherweise gestiegenen - Aufwendungen einerseits und den anderen aktivierten Eigenleistungen andererseits gilt es zu berücksichtigen, dass es unterschiedliche Darstellungsmethoden der Erfassung der „anderen aktivierten Eigenleistungen“ gibt. Bei der sogenannten Nettomethode werden die in Herstellungskosten des Vermögensgegenstandes des Anlagevermögens einfließenden Fremdlieferungen und -leistungen direkt als Zugänge auf den Anlagekonten erfasst, so dass im Posten aktivierte Eigenleistungen nur die eigene Leistung erscheint. Bei der sogenannten Bruttomethode werden die in die Herstellungskosten des Vermögensgegenstandes des Anlagevermögens einfließenden Fremdlieferungen und -leistungen in den Ausweis der anderen aktivierten Eigenleistungen einbezogen und die Materialaufwendungen korrespondierend entsprechend höher ausgewiesen<sup>13</sup>. Die Anwendung der Nettomethode führt ceteris paribus dazu, dass der Posten der „anderen aktivierten Eigenleistungen“ im Wesentlichen nur Personalaufwand enthält und der Materialaufwand niedriger ausgewiesen wird. Dies hat in einer intertemporalen Betrachtung zur Folge, dass sich andere aktivierte Eigenleistungen in einer Steigerung des Personalaufwandes nicht jedoch des Materialaufwandes niederschlagen.

---

<sup>12</sup> Vgl. BR-Drs. 13/19 (Beschluss), S. 23.

<sup>13</sup> Vgl. Schmidt/Peun in Beck Bil-Komm, § 275 Anm. 81, 11. Auflage, 2018.

Die Anschaffungskosten gem. § 255 Abs. 1 HGB umfassen die Aufwendungen, die geleistet werden, um einen Vermögensgegenstand zu erwerben und ihn in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen, soweit sie dem Vermögensgegenstand einzeln zugeordnet werden können. In die Anschaffungskosten sind gem. § 255 Abs. 1 S. 2 HGB auch die Nebenkosten einzubeziehen. Der Begriff der Kosten zur Erlangung der Betriebsbereitschaft umfasst nicht nur Maßnahmen am Objekt selbst, sondern auch sonstige Maßnahmen<sup>14</sup>. Unter die sonstigen Maßnahmen fallen auch Montagekosten, die an anderen Anlagen anfallen<sup>15</sup>.

Eine wichtige Fragestellung im Zusammenhang mit der Herstellung von Vermögensgegenständen ist, wann die Herstellung beginnt und wann sie endet. Der Beginn der Herstellung ist nicht mit dem Beginn des technischen Herstellungsprozesses gleichzusetzen. Vielmehr können auch Kosten von Vorbereitungshandlungen zu den Herstellungskosten gehören. Dies gilt sowohl für Einzel- als auch für Gemeinkosten<sup>16</sup>. Dies kann bereits relativ früh im Gesamtprozess der Fall sein. Dies gilt auch, wenn zu dem Zeitpunkt des Anfalls von Planungs- und Vorbereitungshandlungen noch kein Vermögensgegenstand vorliegt, der abstrakt aktivierungsfähig ist<sup>17</sup>. Hierzu sind die Ausgaben, zunächst durch Erfassung in den Anlagen im Bau erfolgsneutral zu stellen. Einzelne Netzbetreiber beziehen auskunftsgemäß bereits Kosten der Netzentwicklungsplanung in die Herstellungskosten ein. Das Ende der Herstellung ist der Zeitpunkt, zu dem der Vermögensgegenstand für den bestimmungsgemäßen Gebrauch genutzt werden kann<sup>18</sup>. Für Vermögensgegenstände des Anlagevermögens ist dies der Zeitpunkt ihrer Betriebsbereitschaft<sup>19</sup>.

---

<sup>14</sup> Vgl. Wohlgemuth in: Schulze-Osterloh/Henrichs/Wüstemann (Hrsg.), Handbuch des Jahresabschlusses, S. 27.

<sup>15</sup> Vgl. Streim in: Leffson/Rückle/Großfeld (Hrsg.), Handbuch unbestimmter Rechtsbegriffe im Bilanzrecht des HGB, S. 82.

<sup>16</sup> Vgl. Adler/Düring/Schmaltz, Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen, § 255, Tz. 166, 6. Auflage, 1995-2000.

<sup>17</sup> Vgl. Krumm in: Hachmeister/Kahle/Mock/Schüppen (Hrsg.), Bilanzrecht, § 255 Rz. 56.

<sup>18</sup> Vgl. Krumm in: Hachmeister/Kahle/Mock/Schüppen, Bilanzrecht, § 255 Rz. 55.

<sup>19</sup> Ebenda.

Im Zusammenhang mit dem späteren Rückbau der neu zu errichtenden Anlagen fallen zukünftige Kosten an. In diesem Fall sieht das HGB die Bildung einer ratierlichen Ansammlungsrückstellung über die Betriebsphase - aber gerade nicht in der Vorinbetriebnahmephase - der betroffenen Anlagen und keine Einbeziehung in die Anschaffungs-bzw. Herstellungskosten der jeweiligen Anlage vor<sup>20</sup>. Dieser Fall kann beispielweise dann anders beurteilt werden, wenn es sich bei der Rückbauverpflichtung um eine vertragliche Verpflichtung handelt. In diesen Fällen könnte man auch zu der Auslegung gelangen, dass die Rückstellungsbildung über die Laufzeit des zugrundeliegenden Vertrages zu erfolgen hat. So scheint zumindest die Auslegung durch einen Übertragungsnetzbetreiber zu erfolgen. Basierend auf der Tatsache, dass diese Vorgehensweis im Rahmen der Prüfung des Jahresabschlusses durch den jeweiligen Wirtschaftsprüfer mitgetragen wurde, kann dies Auslegung auch als zulässig angesehen werden.

---

<sup>20</sup> Vgl. Schubert in: Beck Bil-Komm, § 249 Anm. 100, 11. Auflage, 2018.

## 5. Datenerhebungsprozess

### 5.1. Struktur des Erhebungsbogens

Als Ausgangsbasis hat die Beschlusskammer 4 der Bundesnetzagentur in Abstimmung mit uns einen Erhebungsbogen konzipiert. Die Zielsetzung der Datenerhebung war die Ermittlung der Jahresendbestände der Anlagen im Bau sowie der OPEX je Kalenderjahr der Vorinbetriebnahmephase bezüglich der jeweiligen Investitionsmaßnahmen. In die Betrachtung wurden Investitionsmaßnahmen mit Genehmigungsende zum 31. Dezember 2018 bzw. zum 31. Dezember 2023 einbezogen, deren Vorinbetriebnahmephase zum 31. Dezember 2019 bereits abgeschlossen wurde. Der Datenerhebungszeitraum erfasste somit die Jahre 2009 bis 2019.

Die Struktur des Datenerhebungsbogens war entsprechend der ursprünglichen Intention der Bundesnetzagentur darauf ausgelegt, möglichst granulare Informationen zu generieren. Dies umfasste eine Differenzierung nach Anlagengruppen gemäß GasNEV/StromNEV. Wenn möglich sollte darüber hinaus nach technischen Parametern und Anlagentypen/Herstellern differenziert werden. Für den Bereich der Fernleitungsnetzbetreiber waren die Erdgasverdichter- sowie die Gasdruckregel- und Messanlagen von der Erhebung ausgenommen, da diese bereits Gegenstand einer eigenständigen Festlegung waren.

Die Struktur der Erhebungsbögen wurde in Telefonkonferenzen mit den Fernleitungsnetz- und Übertragungsnetzbetreibern abgestimmt.

Grundsätzlich wäre im Sinne von Nachvollziehbarkeit und Eindeutigkeit eine direkte Kostenzuordnung einer Zuordnung über Schlüsselungen vorzuziehen. Im Rahmen der geführten Gespräche wurde diesbezüglich von den Übertragungsnetzbetreibern eingewendet, dass die Kostenrechnungssysteme der Unternehmen im Unterschied zu den Fernleitungsnetzbetreibern eine solche Zuordnung in der Regel nicht ermöglichen. Daraus folgend wurde seitens der Bundesnetzagentur einer Zuordnung der OPEX auf Basis von Schlüsselungen zugestimmt.

Mit Hilfe des Erhebungsbogens wurden die folgenden allgemeinen Informationen angefordert:

**Allgemeine Informationen**

Abgabedatum des Erhebungsbogens:  
 Firma des Übertragungsnetzbetreibers:  
 Rechtsform:  
 Betriebsnummer der Bundesnetzagentur:  
 Netznummer der Bundesnetzagentur:  
 Geschäftszeichen der Investitionsmaßnahme  
 Genehmigungsende der Investitionsmaßnahme  
 Liegt Bruchteilseigentum vor?  
 Gab es Bilanzierungsänderungen in der Vergangenheit?  
 Bezeichnung des im Rahmen der Investitionsmaßnahme beantragten Projektes  
 Gegenstand der Investitionsmaßnahme (Kurzprojektbeschreibung)  
 Anzahl der Stationen  
 Hersteller/ Errichter  
 Wie viele Leitungskilometer umfasst die Investitionsmaßnahme?  
 Leitungsebene  
 Spannungsebene  
 Neubau oder Erweiterung der Anlage  
 Kalte Inbetriebnahme/Erprobungsphase  
 Heiße Inbetriebnahme  
 Beginn Probetrieb  
 Wer führte Probetrieb durch?  
 Probetrieb Ende  
 Übergabezeitpunkt der Anlage in die wirtschaftliche Zuständigkeit des Anlagen-/Netzbetreibers  
 Erstmalige Kostenwirksamkeit  
 Fertigstellung der kompletten Anlage (=Aktivierung des letzten Anlageguts)  
 Wurde ein Dienstleistungs- oder Servicevertrag mit einem Dritten abgeschlossen?  
 Gegenstand des Wartungs- und Servicevertrags  
 Wurden die Kosten des Service- oder Dienstleistungsvertrags in diesem Erhebungsbogen mit angegeben?

Bezüglich der Bestände der Anlagen im Bau sowie der OPEX im Hinblick auf die jeweilige Investitionsmaßnahme wurden die folgenden Angaben abgefragt:

<b>Angaben zu den Anlagen in Bau und Betriebskosten</b>
Anlagengut-Nr.
Anlagengruppe
Anlagen in Bau Zugangsdatum
Anlagen in Bau Zugang
Anlagen in Bau Abgangsdatum
Anlagen in Bau Abgang
Kostenarten
OPEX des Kalenderjahres (gegebenenfalls bis Umbuchung in Fertiganlagen)
davon direkt zuordenbare OPEX (Angabe zur Menge)
davon geschlüsselte OPEX (Beschreibung des OPEX-Schlüssels)
Turnus der Betriebskosten
Erläuterungen

Bezüglich der Datenabfrage zu den Kostenarten wurden die Daten differenziert gemäß der Anlage 2 zur StromNEV angefordert. Die entsprechenden Kostenarten sind in dem auf Excel-Basis generierten Erhebungsbogen über ein Drop-Down-Menü auswählbar. Die aufwandsgleichen Kosten umfassen folgende Positionen:

<b>Kostenarten</b>
1. Aufwandsgleiche Kosten
1.1 Materialaufwand
1.1.1 Aufwendungen für Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe
1.1.1.1 Aufwendungen für die Beschaffung von Verlustenergie
1.1.1.2 Aufwendungen für Regelenergie
1.1.1.2.a davon Primärregelenergie
1.1.1.2.b davon Sekundärregelenergie
1.1.1.2.c davon Minutenreserve
1.1.1.3 Aufwendungen für Kapazitätsreserve
1.1.1.4 Aufwendungen für strombedingte Redispatch-Maßnahmen
1.1.1.5 Aufwendungen für Netzreserve
1.1.1.6 Aufwendungen für Blindstrom / Spannungshaltung

- 1.1.1.7 Aufwendungen aus Kompensationszahlungen für grenzüberschreitende Lastflüsse
- 1.1.1.8 Aufwendungen für Stromeinspeisung durch Betreiber dezentraler Erzeugungsanlagen
  - 1.1.1.8.1 nach EEG (exklusive Einspeisemanagement-Maßnahmen)
  - 1.1.1.8.2 nach KWKG
  - 1.1.1.8.3 nach § 18 StromNEV
  - 1.1.1.8.4 Einspeisemanagement-Maßnahmen
- 1.1.1.9 Betriebsverbrauch
- 1.1.1.10 Aufwendungen für Sicherheitsbereitschaft
- 1.1.1.11 Aufwendungen für Netzstabilitätsanlagen
- 1.1.1.12 Sonstiges
- 1.1.2 Aufwendungen für bezogene Leistungen
  - 1.1.2.1 Aufwendungen für TSO System Cooperation (TSC)
  - 1.1.2.2 Aufwendungen für Schwarzstartfähigkeit
  - 1.1.2.3 Aufwendungen für überlassene Netzinfrastruktur
  - 1.1.2.4 Aufwendungen für durch Dritte erbrachte Betriebsführung
  - 1.1.2.5 Aufwendungen für durch Dritte erbrachte Wartungs- und Instandhaltungsleistungen
  - 1.1.2.6 Sonstiges
- 1.2 Personalkosten
  - 1.2.1 Löhne und Gehälter
  - 1.2.2 Soziale Abgaben und Aufwendungen für Altersversorgung und für Unterstützung
    - 1.2.2.1 Altersversorgung
    - 1.2.2.2 soziale Abgaben und sonstige Aufwendungen
- 1.3 Zinsen und ähnliche Aufwendungen
  - 1.3.1 gegenüber verbundenen Unternehmen
  - 1.3.2 gegenüber Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht
  - 1.3.3 gegenüber Kreditinstituten
  - 1.3.4 Zinszuführungen zu Rückstellungen
  - 1.3.5 Sonstiges
- 1.4 Sonstige Steuern
- 1.5 Sonstige betriebliche Aufwendungen
  - 1.5.1 Konzessionsabgaben
  - 1.5.2 Mieten, sonstige Pachtzinsen, sonstige Leasingraten, Gebühren und Beiträge
  - 1.5.3 Versicherungen
  - 1.5.4 Bürobedarf, Drucksachen und Zeitschriften
  - 1.5.5 Postkosten, Frachtkosten und ähnliche Kosten
  - 1.5.6 Rechts- und Beratungskosten
  - 1.5.7 Sponsoring, Werbung, Spenden
  - 1.5.8 Reisekosten und Auslösungen
  - 1.5.9 Bewirtung und Geschenke

- 1.5.10 Wartung und Instandsetzung
- 1.5.11 Einzelwertberichtigungen auf Forderungen
- 1.5.12 Pauschalwertberichtigungen auf Forderungen
- 1.5.13 Zahlungen an Städte oder Gemeinden nach Maßgabe von § 5 Abs. 4 StromNEV
- 1.5.14 Aufwendungen aus dem horizontalen Offshore-Ausgleich - Zahlungen an andere ÜNB
- 1.5.15 Sonstiges

## 5.2. Datenerhebungsprozess

Die Aufforderung zur Abgabe der Erhebungsbögen wurde den betroffenen Netzbetreibern seitens der Beschlusskammer 4 der Bundesnetzagentur am 28. Mai 2020 per E-Mail zugesendet. Insgesamt wurden alle vier Übertragungsnetzbetreiber zur Datenabgabe aufgefordert. Die Frist zur Abgabe der Erhebungsbögen endete für die Übertragungsnetzbetreiber am 15. Juli 2020. Die Datenlieferung erfolgte über unsere Datenaustauschplattform EShare.

Die Datenlieferung erfolgte fristgerecht. Insgesamt wurden von den Übertragungsnetzbetreibern Erhebungsbögen für 143 Investitionsmaßnahmen bereitgestellt.

Die nachfolgenden Übertragungsnetzbetreiber haben jeweils mindestens einen Erhebungsbogen über die Datenaustauschplattform hochgeladen:

### ÜNB

50Hertz Transmission GmbH  
Amprion GmbH  
TenneT TSO GMBH  
TransnetBW GmbH

Der Umfang von vier Übertragungsnetzbetreibern und 143 Investitionsmaßnahmen stellt unseres Erachtens eine belastbare Basis für die Ableitung eines Durchschnittswertes für die Betriebskostenpauschale dar. Die aus Sicht der Bundesnetzagentur auf jeden Fall zu liefernden Erhebungsbögen wurden bereitgestellt.



Die OPEX wurden von den Übertragungsnetzbetreibern bis auf eine Ausnahme ausschließlich durch eine Differenzbetrachtung zum Kostenniveau des jeweiligen Basisjahres ermittelt und anschließend durch Schlüsselungen auf die einzelnen Investitionsmaßnahmen verteilt.

### 5.3. Ergänzende Erläuterungen der Übertragungsnetzbetreiber

Nach Erhalt der Erhebungsbögen haben wir diese einer ersten analytischen Betrachtung unterzogen. Hierbei wurden die Daten u.a. auf möglicherweise bestehende Inkonsistenzen untersucht. Im Rahmen dessen haben wir das jeweilige Gesamtvolumen der Anlagen im Bau einer Investitionsmaßnahme mit dem beantragten Volumen der jeweiligen Investitionsmaßnahme verprobt. Die Möglichkeit zur Eintragung von Erläuterungen im Erhebungsbogen wurde von den Netzbetreibern praktisch nicht genutzt. Teilweise wurden jedoch ergänzende Erläuterungen in Form von Anschreiben, die im Rahmen der Datenbereitstellung mit übermittelten wurden, vorgenommen.

Die Übertragungsnetzbetreiber haben ferner gemeinschaftlich eine Kurzstudie zur „Ermittlung einer Betriebskostenpauschale Strom für Investitionsmaßnahmen“<sup>21</sup> von PWC erstellen lassen und diese im Rahmen des Datenerhebungsprozesses zur Verfügung gestellt. Die Kurzstudie hat schwerpunktmäßig eine sachgerechte Erhebungs- und Ermittlungsmethodik zur Ableitung einer Betriebskostenpauschale für Investitionsmaßnahmen nach § 23 ARegV für den Zeitraum bis zur Inbetriebnahme zum Gegenstand.

Zur Klärung von etwaigen Inkonsistenzen und zur Gewinnung eines besseren Verständnisses bezüglich der angegebenen OPEX haben wir darüber hinaus gemeinsam mit der Beschlusskammer 4 telefonische Erörterungen mit den Netzbetreibern durchgeführt. Diese dienten dazu nachzuvollziehen, welche Tätigkeiten bzw. Prozesse hinter den zahlenmäßigen Angaben stehen und in welchem sachlichen Zusammenhang diese zu der betroffenen Investitionsmaßnahme stehen. Telefonkonferenzen wurden mit allen Übertragungsnetzbetreibern durchgeführt.

---

<sup>21</sup> Vgl. PricewaterhouseCoopers GmbH: Kurzstudie im Auftrag von 50Hertz Transmission GmbH, Amprion GmbH, TenneT TSO GmbH, Transnet BW GmbH vom 31. Juli 2020.

Alle Übertragungsnetzbetreiber haben den Investitionsmaßnahmen über Schlüsselungen Mehrkosten des jeweiligen Betrachtungsjahrs im Vergleich zum jeweiligen Basisjahr zugeordnet. Die geschlüsselten Kosten umfassten dabei primär Personalaufwendungen. Ein Netzbetreiber hat neben diesen geschlüsselten OPEX für Querschnittsfunktionen auch direkte OPEX der Investitionsmaßnahme angegeben. Lediglich ein Netzbetreiber hat in die Betrachtung auch sogenannte personalbezogene Sachkosten auf geschlüsselter Basis einbezogen.

Diese Systematik basiert auf dem Ergebnis der von den Übertragungsnetzbetreibern beauftragten Kurzstudie. Danach fallen in der Vorinbetriebnahmephase verschiedene Aufwandspositionen an, die handelsrechtlich gar nicht oder nur teilweise aktivierungsfähig seien. Als Begründung wird ferner angegeben, dass diesbezüglich eine Refinanzierung über andere Mechanismen zwischen den Basisjahren ausscheide.

Diese Kosten betreffen insbesondere Prozesse in den folgenden Projektphasen:

1. Netzentwicklungsplanung
2. Machbarkeitsprüfung
3. Entwurfsplanung
4. Genehmigungsplanung
5. Vergabevorbereitung
6. Vergabe
7. Bauüberwachung

Im Rahmen der Auswertung wurden die OPEX der jeweiligen Investitionsmaßnahme (bestehend aus verschiedenen Anlagen) in Summe zugeordnet. Eine Aufteilung auf die unterschiedlichen Anlagengruppen im Sinne der StromNEV, die Bestandteil der jeweiligen Investitionsmaßnahme waren, wurde nicht vorgenommen. Dies ist darin begründet, dass bereits die Kosten auch schon auf Ebene der einzelnen Investitionsmaßnahmen nur über Schlüsselungen zugeordnet werden konnten, da die Kostenrechnungssysteme nach Auskunft der Übertragungsnetzbetreiber eine direkte Zuordnung nicht zulassen. Eine sinnvolle, differenzierte Analyse auf Ebene der einzelnen Anlagengruppen oder gar eine weitere Differenzierung nach technischen Parametern oder Herstellern war auf diese Basis nicht möglich.

Insgesondere in den Phasen 1 bis 4 fielen Aufwendungen an, die noch nicht konkreten Investitionsmaßnahmen oder Anlagengruppen zugeordnet werden können. Eine Aktivierung scheide somit aus. Auch für die Phasen 5 bis 7 fielen übergeordnete Überwachungs- und Abwicklungstätigkeiten an, die für mehrere Projekte relevant seien. Obwohl in diesen Phasen zwar konkrete Projekte vorlägen, scheide auch hier für einen gewissen Teil der Aufwendungen eine Aktivierung aus.

Da eine direkte Zuordnung der OPEX zu einzelnen Investitionsmaßnahmen bzw. zu einzelnen Anlagengruppen nicht möglich sei sowie weder intern noch externe Anforderungen dazu bestanden bzw. bestehen, haben die Übertragungsnetzbetreiber die Kosten über unterschiedliche Schlüsselungssystematiken den in Betrachtung stehenden Investitionsmaßnahmen zugeordnet.

Auch die Bereinigung der Kosten um solche Bestandteile, die anderen Bereichen/Tätigkeiten zuzuordnen sind (z.B. EEG, Offshore, Systemdienstleistungen, Systemsteuerung) wurde von den Übertragungsnetzbetreibern auf unterschiedlichen Wegen vorgenommen. Von einem Netzbetreiber wurde diese über eine geschätzte Ableitung des Zeitaufwandes je Investitionsmaßnahme in Relation zu den insgesamt geleisteten Stunden des Gesamtunternehmens implizit ausgeklammert, da der geschätzte Zeitaufwand solche Tätigkeiten nicht umfasse. Dadurch wurden ebenfalls Aktivitäten im Zusammenhang mit dem Bau und dem Betrieb von Ersatzinvestitionen implizit ausgeklammert.

Die anderen Netzbetreiber haben die Bereinigungen für EEG, Offshore und Systemführung durch die Bereinigung um absolute Werte in den einzelnen Jahren vorgenommen.

Angabegemäß wurden die Aufwandssteigerungen um den saldierten Effekt aus VPI einerseits und generellem sektoralen Produktivitätsfaktor sowie den jährlichen, individuellen Produktivitätsfaktoren andererseits bereinigt.

Ebenso wurden von den Netzbetreibern die Veränderung der anderen aktivierten Eigenleistungen (je nach Systematik nur der darin enthaltene Personalkostenanteil) sowie der dauerhaft nicht beeinflussbaren Kosten des jeweiligen Betrachtungsjahres im Vergleich zum Basisjahr bereinigt.

Im letzten Schritt wurden die Mehrkosten/Kostenunterdeckung zwischen Investitionsmaßnahmen in der Betriebsphase und jenen in der Vorinbetriebnahmephase aufgeteilt sowie auf die einzelnen Investitionsmaßnahmen verteilt.

## 6. Datenauswertung

### 6.1. Datengrundlage

Die von den Übertragungsnetzbetreibern übermittelten Erhebungsbögen umfassten insgesamt 143 Investitionsmaßnahmen. Die Bandbreite des Zeitraumes beginnend mit der jeweils erstmaligen Kostenwirksamkeit bis zu Fertigstellung der kompletten Anlage, welche Gegenstand der Investitionsmaßnahme ist, betrug ein bis zehn Jahre. Das durchschnittliche Gesamtinvestitionsvolumen betrug TEUR 10.161. Den Median der Gesamtinvestitionssumme der einzelnen Investitionsmaßnahme haben wir mit TEUR 6.195 ermittelt. Die Bandbreite der Investitionssumme je Maßnahme umfasste einen Bereich von TEUR 2 bis TEUR 92.462. Insgesamt zeigte sich eine sehr inhomogene Verteilung der Investitionsvolumina.

### 6.2. Betrachtungszeitraum

Im Rahmen der Datenerhebung wurde der Zeitraum von 2009 bis 2019 für die Betrachtung abgefragt. Vor dem Hintergrund der seitens der Übertragungsnetzbetreiber gewählten Methodik zur Herleitung der OPEX der Investitionsmaßnahmen in der Vorinbetriebnahmephase als Deltabetrachtung zu dem jeweiligen Basisjahr als Bezugsgröße, stellt sich die Frage nach dem geeigneten Betrachtungszeitraum. Dabei gilt es die Zielsetzung, der Ermittlung einer Betriebskostenpauschale für die Vorinbetriebnahme von Investitionsmaßnahme für die Zukunft, zu berücksichtigen. In diesem Zusammenhang gilt es, einen möglichen Konflikt zwischen der Einbeziehung möglicherweise schlechter geeigneter Daten, da sie weniger Aktualitätsbezug aufweisen, durch eine Ausweitung des Betrachtungszeitraumes und eines nicht ausreichenden Umfangs der Datenbasis, abzuwägen.

Sofern man die OPEX über eine direkte Zuordnung ermittelt, hat eine langer Betrachtungszeitraum und somit die Einbeziehung älterer Daten, keine negative Auswirkung auf die Eignung für den Zweck der Ableitung eines zukunftsgerichteten Wertes.

Bei der Vergleichsbetrachtung verhält sich dies jedoch anders. Hier ist zu berücksichtigen, dass Kostenentwicklungen der Vergangenheit umso weniger repräsentativ für eine Zukunftsprognose sind, je länger sie zurückliegen. Im vorliegenden Fall würde dies bedeuten, dass bei der Berücksichtigung des Zeitraumes von 2009 bis 2019, auch der Vergleich der Entwicklung in der ersten Regulierungsperiode (2009 bis 2013) in Bezug zum Basisjahr 2006 einfließen würde. Mittelbar würden so Daten, die 14 Jahre alt sind in die Betrachtung eingehen. Es darf bezweifelt werden, dass Kostenentwicklungen der Jahre 2009 bis 2013 in Relation zum Basisjahr 2006, eine geeignete Prognosebasis für die Herleitung zukünftiger Entwicklungen bilden. Es wäre rein zufällig, wenn sich die Entwicklungen dieses Zeitraums und zukünftige Entwicklungen ähneln würden.

Eine längerfristige Analyse der Entwicklung der Investitionsvolumina auf Basis der handelsrechtlichen Jahresabschlüsse zeigt, dass bei einem Teil der Netzbetreiber diese zunächst stark ansteigen und dann praktisch auf dem erhöhten Niveau verharren. Dementsprechend ist in diesen Fällen auch nicht von einem weiteren zukünftigen Anstieg der OPEX im Zusammenhang mit der Realisierung von Investitionsmaßnahmen zu rechnen. Ein Anstieg der Investitionsvolumina, ist sowieso nicht ad infinitum zu erwarten. Nach einer anfänglichen Phase des verstärkten Netzausbaus, ist unseres Erachtens zu erwarten, dass es eine Phase gleichbleibender und letztlich auch wieder abnehmender Investitionsvolumina gibt.

Unter Berücksichtigung dieser Aspekte erachten wir den Betrachtungszeitraum von 2014 bis 2019 für die Ableitung einer Betriebskostenpauschale angemessen. Eine weitere Einengung z.B. nur auf das Jahr 2019 würde dazu führen, dass die Datenbasis keinen ausreichenden Umfang aufweisen würde. Durch die Wahl des Betrachtungszeitraumes 2014 bis 2019 wird ein kompletter Zyklus einer Regulierungsperiode (hier die zweite Regulierungsperiode) in Relation zum Basisjahr und somit die Kostenentwicklung über einen Siebenjahreszeitraum in die Betrachtung mit einbezogen.

Sofern die resultierenden Mehrkosten zwischen der Vorinbetriebnahmephase (Anlagen im Bau) und den abgeschlossenen Investitionen auf Basis der jeweiligen Bestände verteilt werden, führt eine relative Verschiebung der Volumina von der einen zur anderen Gruppe zu einer proportionalen Erhöhung/Verminderung der jeweils zugeordneten Kosten, wodurch die Verhältniszahl unbeeinflusst bleiben würde.

### 6.3. Datenauswertung und -bereinigung

Auf Basis der übermittelten Daten haben wir in einem ersten Arbeitsschritt auf Ebene der einzelnen Investitionsmaßnahme die angegebenen OPEX je Kalenderjahr zu dem Endbestand der Anlagen im Bau zum Jahresende in Relation gesetzt. Danach haben wir für jede einzelne Investitionsmaßnahme das Verhältnis der OPEX zu den Anlagen im Bau über den Gesamtzeitraum (erstmalige Kostenwirksamkeit bis Fertigstellung der Gesamtmaßnahme) als gewichteten Durchschnitt der in Schritt eins ermittelten jährlichen Werte berechnet. Gewichtungsmaßstab bildeten hierbei die jeweiligen Jahresendbestände der Anlagen im Bau in Relation zur Summe aller Jahresendbestände der Anlagen im Bau der jeweiligen Investitionsmaßnahme.

In einem weiteren Schritt haben wir die Summe der OPEX je Netzbetreiber in Relation zu der Summe der Jahresendbestände der Anlagen im Bau auf Ebene der einzelnen Kalenderjahre in Relation gesetzt. Aus den jährlichen Relationen haben wir dann wiederum den gewichteten Durchschnitt je Netzbetreiber ermittelt. Gewichtungsmaßstab bildeten hierbei die jeweiligen Jahresendbestände der Anlagen im Bau in Relation zur Summe aller Jahresendbestände der Anlagen im Bau des jeweiligen Netzbetreibers. In einem letzten Schritt haben wir dann das arithmetische Mittel über alle Übertragungsnetzbetreiber berechnet. Hierbei haben wir einen Netzbetreiber als Ausreißer eliminiert, da bei diesem der ermittelte Wert das Vierfache des Durchschnitts der anderen Netzbetreiber beträgt. Die Ausreißeranalyse wurde auf Basis statistischer Verfahren vorgenommen. Als Ausreißer wurde ein Wert definiert, der den Wert des oberen Quartils um mehr als das Anderthalbfache des Interquartilabstandes übersteigt. Im konkreten Fall lag der Wert um mehr als das Zehnfache über dem arithmetischen Mittel der anderen Netzbetreiber.

Neben der zuvor beschriebenen Ausreißeranalyse haben wir die übermittelten Rohdaten auf Basis von Erkenntnissen aus dem Analyseprozess und den ergänzenden Erläuterungen mit den Übertragungsnetzbetreibern im Detail adjustiert. Die sich daraus ergebenden Anpassungserfordernisse stellen wir nachfolgend dar.

Wie Abschnitt 5.3 beschrieben, haben die Übertragungsnetzbetreiber die Personalaufwendungen im jeweiligen Betrachtungsjahr im Vergleich zum Basisjahr um den saldierten Effekt aus VPI einerseits und generellem sektoralen Produktivitätsfaktor sowie den jährlichen, individuellen Produktivitätsfaktoren bereinigt. Diese Vorgehensweise führt jedoch dazu, dass preisbedingte Steigerungen der Personalaufwendungen bezüglich des im Basisjahr vorhandenen Mitarbeiterbestandes, die den VPI übersteigen, in die Differenzbetrachtung eingehen und somit den Netzbetreibern über die Betriebskostenpauschale für Investitionsmaßnahmen in der Vorinbetriebnahmephase erstattet würden. Um dies zu vermeiden, müssen die Personalaufwendungen des jeweiligen Betrachtungsjahres um die tatsächliche preisbedingte Veränderung bereinigt werden.

Der Ansatz dies über Tariflohnsteigerungen abzubilden, würde auch zu einer unzureichenden Korrektur führen. Dabei würden Effekte wie die Kostenentwicklung im Bereich der außertariflichen Arbeitsverhältnisse und der Wechsel der bestehenden Mitarbeiter in höhere Tarifgruppen im Zeitablauf unberücksichtigt bleiben.

Wir haben daher den Anstieg des Personalaufwands im jeweiligen Betrachtungsjahr im Vergleich zum Basisjahr in einen Preis- und einen Mengeneffekt zerlegt. Hierzu haben wir unter Rückgriff auf die Anhangangaben bezüglich der Mitarbeiterzahl in den im Bundesanzeiger veröffentlichten Jahresabschlüssen der Übertragungsnetzbetreiber den Mengenanstieg des Personals in Relation zum Basisjahr berechnet. Durch Bereinigung der Gesamtentwicklung des Personalaufwandes um den Mengeneffekt haben wir den Preiseffekt isoliert. Aus dem dadurch ermittelten Preiseffekt haben wir einen durchschnittlichen jährlichen, preisbedingten Anstieg des Personalaufwandes je Netzbetreiber ermittelt. Dem haben wir die Effizienzgewinne gegenübergestellt, indem wir den generellen sektoralen Produktivitätsfaktor anteilig zum Abzug gebracht haben.

In diesem Zusammenhang stellt sich die Frage, in welchem Umfang ein Abzug zu erfolgen hat. Der generelle sektorale Produktivitätsfaktor bildet zwei Teilaspekte ab. Einerseits wird im Rahmen der Ermittlung des generellen sektoralen Produktivitätsfaktors die Einstandspreisentwicklung der Netzbetreiber mit der Einstandspreisentwicklung der Gesamtwirtschaft verglichen und andererseits wird die Produktivitätsentwicklung der Netzwirtschaft der Produktivitätsentwicklung der Gesamtwirtschaft gegenübergestellt. Da im vorliegenden Fall die Einstandspreisveränderungen gerade eliminiert werden sollen, sind die Effekte aus dieser auf den generellen sektorale Produktivitätsfaktor auszublenden. In Abzug zu bringen ist also sachlogisch nur der Teil des sektoralen Produktivitätsfaktors, der auf die Produktivitätsentwicklung im engeren Sinne entfällt. Aus den Untersuchungen für den sektoralen Produktivitätsfaktor der dritten Regulierungsperiode lässt sich eine in etwa hälftige Aufteilung auf die beiden Teileffekte - Produktivitäts- und Einstandspreisentwicklung - ableiten. Vor dem Hintergrund, dass die tatsächliche Einstandspreisentwicklung der Übertragungsnetzbetreiber in Folge der Kapitalintensität im Vergleich zur Gesamtbranche stärker zurückbleiben dürfte, erachten wir unter Berücksichtigung der Gesamtverhältnisse und der pauschalierenden Betrachtungsweise maximal einen hälftigen Abzug des generellen Produktivitätsfaktors für sachgerecht.

Die Bruttoanpassungen bewegen sich auf dieser Basis zwischen rund 3% und 5%. Im Rahmen eine Plausibilitätsbetrachtung haben wir diese Werte auch mit dem angenommenen Gehaltstrend der Unternehmen für die Bewertung der Pensionsrückstellungen abgeglichen. Hier setzen die Unternehmen 3,5% an. Das Ergebnis erscheint somit plausibel.



Ein Netzbetreiber hat neben den Personalaufwendungen auch sogenannte personalabhängige Sachkosten in die Betrachtung mit einbezogen. Auf Basis des im Einzelnen nicht verifizierbaren Werts für diese Kosten ergibt sich hier ein deutlich überproportionaler Anstieg der personalabhängigen Sachkosten im Vergleich zu den Personalkosten. Während die Personalkosten von 2011 auf 2018 insgesamt um rund 77% ansteigen, ist im Bereich der personalabhängigen Sachkosten, im selben Zeitraum Angabegemäß ein Anstieg von rund 137% zu verzeichnen. Zu dieser Entwicklung tragen insbesondere Entwicklungen im Bereich der Mieten sowie der IT-Kosten bei. Hierauf wirken sich nach Rücksprache mit der Beschlusskammer 4 der Bundesnetzagentur maßgeblich Sondersachverhalte aus. Wir haben die Berechnung daher dahingehend angepasst, dass wir insgesamt einen relativen Anstieg der personalabhängigen Sachkosten in Höhe des relativen Anstiegs der Personalkosten berücksichtigt haben.

Ein Netzbetreiber hat im Rahmen der Bereinigung des Anstiegs der anderen aktivierten Eigenleistungen nicht den vollen Wert laut des jeweiligen handelsrechtlichen Jahresabschlusses, sondern einen über Verhältniszahlen (Erfahrungswerte) für den darin enthaltenen Personalaufwand und die darin enthaltenen personalabhängigen Sachkosten bereinigten Wert angesetzt. Da die der Anpassung zu Grunde liegenden Verhältniszahlen nicht nachvollziehbar sind, haben wir diesbezüglich die unbereinigten Werte berücksichtigt.

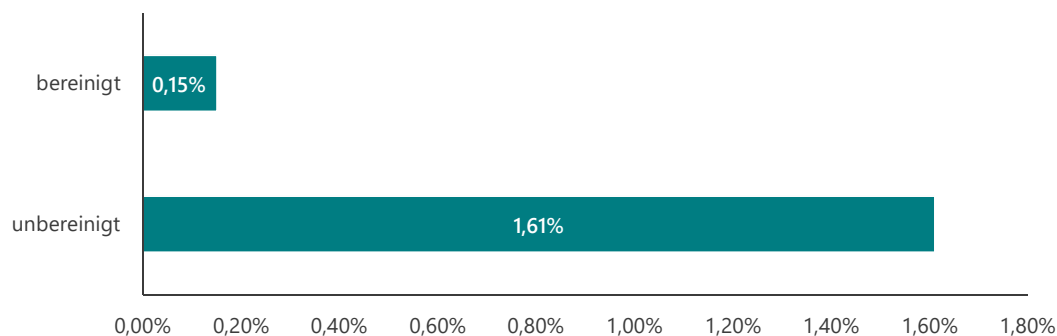
In der Berechnung eines Netzbetreibers ergab sich ein systematischer Fehler in der Berücksichtigung der Veränderung der anderen aktivierten Eigenleistungen, welcher entsprechend bereinigt wurde.

## 7. Berechnung einer angemessenen Betriebskostenpauschale

Auf Basis der übermittelten Daten haben wir das Verhältnis der OPEX zu dem Volumen der Anlagen im Bau vor und nach Bereinigung ermittelt. Diese Vorgehensweise dient der Transparenz, da so die Effekte der im Kapitel 6 beschriebenen Anpassungen der Daten auf die Berechnung der Betriebskostenpauschale nachvollzogen werden können.

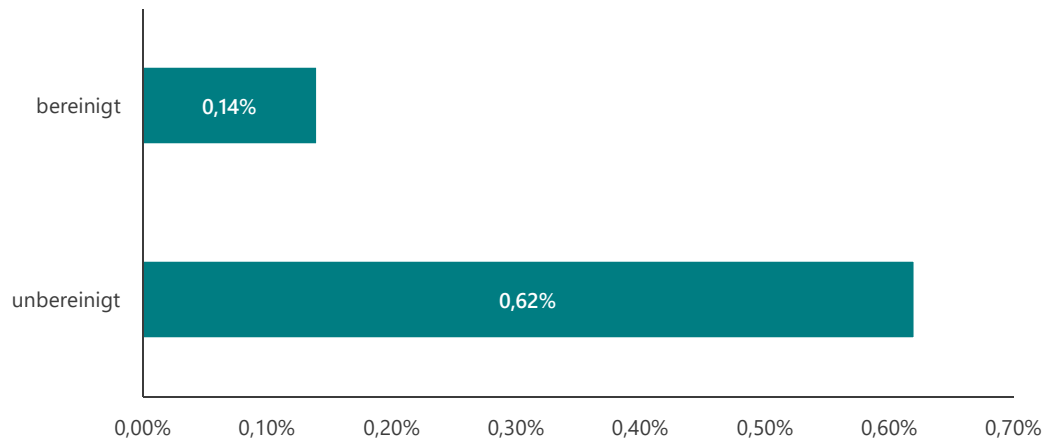
Wir haben sowohl auf Basis der bereinigten als auch der unbereinigten Daten das arithmetische Mittel als auch den Median berechnet. Bei den vorgenannten Maßen handelt es sich um gängige und häufig parallel zum Einsatz kommende statistische Lagemaße.

Für das arithmetische Mittel ergeben sich folgende Ergebnisse:



Das arithmetische Mittel der Betriebskosten in Relation zu den Beständen der Anlagen in Bau beträgt unbereinigt 1,61%. Nach Vornahme der Bereinigung beträgt das Verhältnis 0,15%.

Die Berechnung des Medians ergibt folgenden Werte:



Der Median auf Basis der unbereinigten Daten beträgt 0,62%. Nach Bereinigung der Datengrundlage ergibt sich ein Wert von 0,14%.

Als Ergebnis der von uns vorgenommen Untersuchungen und Berechnungen ergibt sich für die Phase bis zur vollständigen Inbetriebnahme der Anlagengüter der Investitionsmaßnahme eine Pauschale im Sinne von § 23 Abs. 1a S. 2 ARegV für die Übertragungsnetzbetreiber in einer Bandbreite zwischen 0,14% und 0,15%.

Die vorgenannte Bandbreite ergibt sich auf Basis der übermittelten Daten der Übertragungsnetzbetreiber unter Berücksichtigung der in Abschnitt 6 dargestellten Anpassungen. In einer Gesamtbetrachtung ist unseres Erachtens jedoch ferner zu berücksichtigen, dass aufgrund der gewählten Berechnungsweise eine Vielzahl von Prämissen wertrelevant werden. Dies betrifft zum Beispiel die Schätzung und Wertermittlungen von auf Investitionen entfallenden Stundenvolumina sowie die Zuordnung von Beträgen der Personalaufwandssteigerungen auf Tätigkeiten/Prozesse außerhalb der Investitionsmaßnahmen (z.B. EEG, Offshore, Netz, Systemsteuerung). Im Ergebnis führt dies dazu, dass Daten und Berechnung nur eingeschränkt nachvollzogen und überprüft werden können. Ein Vergleich mit den Fernleitungsnetzbetreibern zeigt, dass eine direkte Zuordnung von Kosten zu einzelnen Investitionsmaßnahmen grundsätzlich möglich ist, sofern die entsprechenden organisatorischen Voraussetzungen, insbesondere im Bereich der Kostenrechnung der Unternehmen, bestehen. Da entsprechende Strukturen nach deren Angabe bei den Übertragungsnetzbetreibern (noch) nicht bestehen, musste diesbezüglich notgedrungen die Ermittlung mittels Differenzbetrachtungen und Schlüsselungen vorgenommen werden.

Ferner gilt es unseres Erachtens zu berücksichtigen, dass die sachlichen Begründungen für das Vorliegen von Betriebskosten durchaus divers sind und nur wenige sachliche Schnittmengen zwischen den einzelnen Netzbetreibern bestehen. Betrachtet man die Gesamtheit aus Übertragungs- und Fernleitungsnetzbetreibern, so fällt auf, dass Kosten von einem Netzbetreiber als nicht aktivierungsfähig und somit als Betriebskosten eingestuft werden, die von anderen Netzbetreibern überhaupt nicht vorgetragen werden. Diese Tatsache legt - unterstellt, dass nicht freiwillig auf eine Geltendmachung verzichtet wird - die Vermutung nahe, dass grundsätzlich eine Aktivierungsfähigkeit besteht. Die unterschiedliche Aktivierungspraxis im Vergleich zwischen Fernleitungsnetzbetreibern einerseits und Übertragungsnetzbetreibern andererseits dürfte häufig auch auf unterschiedliche Voraussetzungen auf Seiten der implementierten Kostenrechnungssysteme zurückzuführen sein. Je weniger detailliert Kosten einzelnen Projekten zugeordnet werden, desto eher scheidet eine Aktivierung aus. Bezüglich der Gruppe der Übertragungsnetzbetreiber ist des Weiteren festzustellen, dass die Zuordnung von Kosten aus Prozessen unterschiedlich beurteilt wird. So werden Kosten der Systemführung von einem Netzbetreiber ausdrücklich nicht der Vorinbetriebnahmephase zugeordnet. Im Ergebnis können diese Aspekte dahingehend gedeutet werden, dass es zumindest keine einheitlich systematische Kostenunterdeckung gibt.

Ergänzend ist indikativ ferner in die Betrachtung mit einzubeziehen, ob sich in einer summarischen Betrachtung Anzeichen für eine Kostenunterdeckung bei den Übertragungsnetzbetreibern ausmachen lässt. Stellt man für diesen Zweck die Summe aus kalkulatorischer Eigenkapitalverzinsung im Ausgangsniveau und kalkulatorischer Verzinsung der Investitionsmaßnahmen dem Ergebnis vor Steuern des jeweiligen Netzbetreibers im Zeitraum 2014 bis 2019 gegenüber, so ergibt sich, dass das Ergebnis vor Steuern die Summe der kalkulatorischen Eigenkapitalverzinsung über den gesamten Zeitraum um 43% bis 136% übersteigt. Vor diesem Hintergrund erscheint auch eine Pauschale unterhalb der genannten Bandbreite sachgerecht. Diese könnte auch gegen null tendieren.

Bonn, 18. Januar 2021

**Ebner Stolz GmbH & Co. KG**

Wirtschaftsprüfungsgesellschaft Steuerberatungsgesellschaft

  
Markus Roll  
Wirtschaftsprüfer

  
Burkhard Völkner  
Wirtschaftsprüfer

# Allgemeine Auftragsbedingungen

## für Wirtschaftsprüfer und Wirtschaftsprüfungsgesellschaften

vom 1. Januar 2017

DokID:

Alle Rechte vorbehalten. Ohne Genehmigung des Verlages ist es nicht gestattet, die Vordrucke ganz oder teilweise nachzudrucken bzw. auf fotomechanischem oder elektronischem Wege zu vervielfältigen und/oder zu verbreiten.  
© IDW Verlag GmbH · Tersteegenstraße 14 · 40474 Düsseldorf

### 1. Geltungsbereich

(1) Die Auftragsbedingungen gelten für Verträge zwischen Wirtschaftsprüfern oder Wirtschaftsprüfungsgesellschaften (im Nachstehenden zusammenfassend „Wirtschaftsprüfer“ genannt) und ihren Auftraggebern über Prüfungen, Steuerberatung, Beratungen in wirtschaftlichen Angelegenheiten und sonstige Aufträge, soweit nicht etwas anderes ausdrücklich schriftlich vereinbart oder gesetzlich zwingend vorgeschrieben ist.

(2) Dritte können nur dann Ansprüche aus dem Vertrag zwischen Wirtschaftsprüfer und Auftraggeber herleiten, wenn dies ausdrücklich vereinbart ist oder sich aus zwingenden gesetzlichen Regelungen ergibt. Im Hinblick auf solche Ansprüche gelten diese Auftragsbedingungen auch diesen Dritten gegenüber.

### 2. Umfang und Ausführung des Auftrags

(1) Gegenstand des Auftrags ist die vereinbarte Leistung, nicht ein bestimmter wirtschaftlicher Erfolg. Der Auftrag wird nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Berufsausübung ausgeführt. Der Wirtschaftsprüfer übernimmt im Zusammenhang mit seinen Leistungen keine Aufgaben der Geschäftsführung. Der Wirtschaftsprüfer ist für die Nutzung oder Umsetzung der Ergebnisse seiner Leistungen nicht verantwortlich. Der Wirtschaftsprüfer ist berechtigt, sich zur Durchführung des Auftrags sachverständiger Personen zu bedienen.

(2) Die Berücksichtigung ausländischen Rechts bedarf – außer bei betriebswirtschaftlichen Prüfungen – der ausdrücklichen schriftlichen Vereinbarung.

(3) Ändert sich die Sach- oder Rechtslage nach Abgabe der abschließenden beruflichen Äußerung, so ist der Wirtschaftsprüfer nicht verpflichtet, den Auftraggeber auf Änderungen oder sich daraus ergebende Folgerungen hinzuweisen.

### 3. Mitwirkungspflichten des Auftraggebers

(1) Der Auftraggeber hat dafür zu sorgen, dass dem Wirtschaftsprüfer alle für die Ausführung des Auftrags notwendigen Unterlagen und weiteren Informationen rechtzeitig übermittelt werden und ihm von allen Vorgängen und Umständen Kenntnis gegeben wird, die für die Ausführung des Auftrags von Bedeutung sein können. Dies gilt auch für die Unterlagen und weiteren Informationen, Vorgänge und Umstände, die erst während der Tätigkeit des Wirtschaftsprüfers bekannt werden. Der Auftraggeber wird dem Wirtschaftsprüfer geeignete Auskunftspersonen benennen.

(2) Auf Verlangen des Wirtschaftsprüfers hat der Auftraggeber die Vollständigkeit der vorgelegten Unterlagen und der weiteren Informationen sowie der gegebenen Auskünfte und Erklärungen in einer vom Wirtschaftsprüfer formulierten schriftlichen Erklärung zu bestätigen.

### 4. Sicherung der Unabhängigkeit

(1) Der Auftraggeber hat alles zu unterlassen, was die Unabhängigkeit der Mitarbeiter des Wirtschaftsprüfers gefährdet. Dies gilt für die Dauer des Auftragsverhältnisses insbesondere für Angebote auf Anstellung oder Übernahme von Organfunktionen und für Angebote, Aufträge auf eigene Rechnung zu übernehmen.

(2) Sollte die Durchführung des Auftrags die Unabhängigkeit des Wirtschaftsprüfers, die der mit ihm verbundenen Unternehmen, seiner Netzwerkunternehmen oder solcher mit ihm assoziierten Unternehmen, auf die die Unabhängigkeitsvorschriften in gleicher Weise Anwendung finden wie auf den Wirtschaftsprüfer, in anderen Auftragsverhältnissen beeinträchtigen, ist der Wirtschaftsprüfer zur außerordentlichen Kündigung des Auftrags berechtigt.

### 5. Berichterstattung und mündliche Auskünfte

Soweit der Wirtschaftsprüfer Ergebnisse im Rahmen der Bearbeitung des Auftrags schriftlich darzustellen hat, ist alleine diese schriftliche Darstellung maßgebend. Entwürfe schriftlicher Darstellungen sind unverbindlich. Sofern nicht anders vereinbart, sind mündliche Erklärungen und Auskünfte des Wirtschaftsprüfers nur dann verbindlich, wenn sie schriftlich bestätigt werden. Erklärungen und Auskünfte des Wirtschaftsprüfers außerhalb des erteilten Auftrags sind stets unverbindlich.

### 6. Weitergabe einer beruflichen Äußerung des Wirtschaftsprüfers

(1) Die Weitergabe beruflicher Äußerungen des Wirtschaftsprüfers (Arbeitsergebnisse oder Auszüge von Arbeitsergebnissen – sei es im Entwurf oder in der Endfassung) oder die Information über das Tätigwerden des Wirtschaftsprüfers für den Auftraggeber an einen Dritten bedarf der schriftlichen Zustimmung des Wirtschaftsprüfers, es sei denn, der Auftraggeber ist zur Weitergabe oder Information aufgrund eines Gesetzes oder einer behördlichen Anordnung verpflichtet.

(2) Die Verwendung beruflicher Äußerungen des Wirtschaftsprüfers und die Information über das Tätigwerden des Wirtschaftsprüfers für den Auftraggeber zu Werbezwecken durch den Auftraggeber sind unzulässig.

### 7. Mängelbeseitigung

(1) Bei etwaigen Mängeln hat der Auftraggeber Anspruch auf Nacherfüllung durch den Wirtschaftsprüfer. Nur bei Fehlschlagen, Unterlassen bzw. unberechtigter Verweigerung, Unzumutbarkeit oder Unmöglichkeit der Nacherfüllung kann er die Vergütung mindern oder vom Vertrag zurücktreten; ist der Auftrag nicht von einem Verbraucher erteilt worden, so kann der Auftraggeber wegen eines Mangels nur dann vom Vertrag zurücktreten, wenn die erbrachte Leistung wegen Fehlschlagens, Unterlassung, Unzumutbarkeit oder Unmöglichkeit der Nacherfüllung für ihn ohne Interesse ist. Soweit darüber hinaus Schadensersatzansprüche bestehen, gilt Nr. 9.

(2) Der Anspruch auf Beseitigung von Mängeln muss vom Auftraggeber unverzüglich in Textform geltend gemacht werden. Ansprüche nach Abs. 1, die nicht auf einer vorsätzlichen Handlung beruhen, verjähren nach Ablauf eines Jahres ab dem gesetzlichen Verjährungsbeginn.

(3) Offenbare Unrichtigkeiten, wie z.B. Schreibfehler, Rechenfehler und formelle Mängel, die in einer beruflichen Äußerung (Bericht, Gutachten und dgl.) des Wirtschaftsprüfers enthalten sind, können jederzeit vom Wirtschaftsprüfer auch Dritten gegenüber berichtigt werden. Unrichtigkeiten, die geeignet sind, in der beruflichen Äußerung des Wirtschaftsprüfers enthaltene Ergebnisse infrage zu stellen, berechtigen diesen, die Äußerung auch Dritten gegenüber zurückzunehmen. In den vorgenannten Fällen ist der Auftraggeber vom Wirtschaftsprüfer tunlichst vorher zu hören.

### 8. Schweigepflicht gegenüber Dritten, Datenschutz

(1) Der Wirtschaftsprüfer ist nach Maßgabe der Gesetze (§ 323 Abs. 1 HGB, § 43 WPO, § 203 StGB) verpflichtet, über Tatsachen und Umstände, die ihm bei seiner Berufstätigkeit anvertraut oder bekannt werden, Stillschweigen zu bewahren, es sei denn, dass der Auftraggeber ihn von dieser Schweigepflicht entbindet.

(2) Der Wirtschaftsprüfer wird bei der Verarbeitung von personenbezogenen Daten die nationalen und europarechtlichen Regelungen zum Datenschutz beachten.

### 9. Haftung

(1) Für gesetzlich vorgeschriebene Leistungen des Wirtschaftsprüfers, insbesondere Prüfungen, gelten die jeweils anzuwendenden gesetzlichen Haftungsbeschränkungen, insbesondere die Haftungsbeschränkung des § 323 Abs. 2 HGB.

(2) Sofern weder eine gesetzliche Haftungsbeschränkung Anwendung findet noch eine einzelvertragliche Haftungsbeschränkung besteht, ist die Haftung des Wirtschaftsprüfers für Schadensersatzansprüche jeder Art, mit Ausnahme von Schäden aus der Verletzung von Leben, Körper und Gesundheit, sowie von Schäden, die eine Ersatzpflicht des Herstellers nach § 1 ProdHaftG begründen, bei einem fahrlässig verursachten einzelnen Schadensfall gemäß § 54a Abs. 1 Nr. 2 WPO auf 4 Mio. € beschränkt.

(3) Einreden und Einwendungen aus dem Vertragsverhältnis mit dem Auftraggeber stehen dem Wirtschaftsprüfer auch gegenüber Dritten zu.

(4) Leiten mehrere Anspruchsteller aus dem mit dem Wirtschaftsprüfer bestehenden Vertragsverhältnis Ansprüche aus einer fahrlässigen Pflichtverletzung des Wirtschaftsprüfers her, gilt der in Abs. 2 genannte Höchstbetrag für die betreffenden Ansprüche aller Anspruchsteller insgesamt.

(5) Ein einzelner Schadensfall im Sinne von Abs. 2 ist auch bezüglich eines aus mehreren Pflichtverletzungen stammenden einheitlichen Schadens gegeben. Der einzelne Schadensfall umfasst sämtliche Folgen einer Pflichtverletzung ohne Rücksicht darauf, ob Schäden in einem oder in mehreren aufeinanderfolgenden Jahren entstanden sind. Dabei gilt mehrfaches auf gleicher oder gleichartiger Fehlerquelle beruhendes Tun oder Unterlassen als einheitliche Pflichtverletzung, wenn die betreffenden Angelegenheiten miteinander in rechtlchem oder wirtschaftlichem Zusammenhang stehen. In diesem Fall kann der Wirtschaftsprüfer nur bis zur Höhe von 5 Mio. € in Anspruch genommen werden. Die Begrenzung auf das Fünffache der Mindestversicherungssumme gilt nicht bei gesetzlich vorgeschriebenen Pflichtprüfungen.

(6) Ein Schadensersatzanspruch erlischt, wenn nicht innerhalb von sechs Monaten nach der schriftlichen Ablehnung der Ersatzleistung Klage erhoben wird und der Auftraggeber auf diese Folge hingewiesen wurde. Dies gilt nicht für Schadensersatzansprüche, die auf vorsätzliches Verhalten zurückzuführen sind, sowie bei einer schuldhaften Verletzung von Leben, Körper oder Gesundheit sowie bei Schäden, die eine Ersatzpflicht des Herstellers nach § 1 ProdHaftG begründen. Das Recht, die Einrede der Verjährung geltend zu machen, bleibt unberührt.

## 10. Ergänzende Bestimmungen für Prüfungsaufträge

(1) Ändert der Auftraggeber nachträglich den durch den Wirtschaftsprüfer geprüften und mit einem Bestätigungsvermerk versehenen Abschluss oder Lagebericht, darf er diesen Bestätigungsvermerk nicht weiterverwenden.

Hat der Wirtschaftsprüfer einen Bestätigungsvermerk nicht erteilt, so ist ein Hinweis auf die durch den Wirtschaftsprüfer durchgeführte Prüfung im Lagebericht oder an anderer für die Öffentlichkeit bestimmter Stelle nur mit schriftlicher Einwilligung des Wirtschaftsprüfers und mit dem von ihm genehmigten Wortlaut zulässig.

(2) Widerruft der Wirtschaftsprüfer den Bestätigungsvermerk, so darf der Bestätigungsvermerk nicht weiterverwendet werden. Hat der Auftraggeber den Bestätigungsvermerk bereits verwendet, so hat er auf Verlangen des Wirtschaftsprüfers den Widerruf bekanntzugeben.

(3) Der Auftraggeber hat Anspruch auf fünf Berichtsausfertigungen. Weitere Ausfertigungen werden besonders in Rechnung gestellt.

## 11. Ergänzende Bestimmungen für Hilfeleistung in Steuersachen

(1) Der Wirtschaftsprüfer ist berechtigt, sowohl bei der Beratung in steuerlichen Einzelfragen als auch im Falle der Dauerberatung die vom Auftraggeber genannten Tatsachen, insbesondere Zahlenangaben, als richtig und vollständig zugrunde zu legen; dies gilt auch für Buchführungsaufträge. Er hat jedoch den Auftraggeber auf von ihm festgestellte Unrichtigkeiten hinzuweisen.

(2) Der Steuerberatungsauftrag umfasst nicht die zur Wahrung von Fristen erforderlichen Handlungen, es sei denn, dass der Wirtschaftsprüfer hierzu ausdrücklich den Auftrag übernommen hat. In diesem Fall hat der Auftraggeber dem Wirtschaftsprüfer alle für die Wahrung von Fristen wesentlichen Unterlagen, insbesondere Steuerbescheide, so rechtzeitig vorzulegen, dass dem Wirtschaftsprüfer eine angemessene Bearbeitungszeit zur Verfügung steht.

(3) Mangels einer anderweitigen schriftlichen Vereinbarung umfasst die laufende Steuerberatung folgende, in die Vertragsdauer fallenden Tätigkeiten:

- a) Ausarbeitung der Jahressteuererklärungen für die Einkommensteuer, Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer sowie der Vermögensteuererklärungen, und zwar auf Grund der vom Auftraggeber vorzulegenden Jahresabschlüsse und sonstiger für die Besteuerung erforderlicher Aufstellungen und Nachweise
- b) Nachprüfung von Steuerbescheiden zu den unter a) genannten Steuern
- c) Verhandlungen mit den Finanzbehörden im Zusammenhang mit den unter a) und b) genannten Erklärungen und Bescheiden
- d) Mitwirkung bei Betriebsprüfungen und Auswertung der Ergebnisse von Betriebsprüfungen hinsichtlich der unter a) genannten Steuern
- e) Mitwirkung in Einspruchs- und Beschwerdeverfahren hinsichtlich der unter a) genannten Steuern.

Der Wirtschaftsprüfer berücksichtigt bei den vorgenannten Aufgaben die wesentliche veröffentlichte Rechtsprechung und Verwaltungsauffassung.

(4) Erhält der Wirtschaftsprüfer für die laufende Steuerberatung ein Pauschalhonorar, so sind mangels anderweitiger schriftlicher Vereinbarungen die unter Abs. 3 Buchst. d) und e) genannten Tätigkeiten gesondert zu honorieren.

(5) Sofern der Wirtschaftsprüfer auch Steuerberater ist und die Steuerberatervergütungsverordnung für die Bemessung der Vergütung anzuwenden ist, kann eine höhere oder niedrigere als die gesetzliche Vergütung in Textform vereinbart werden.

(6) Die Bearbeitung besonderer Einzelfragen der Einkommensteuer, Körperschaftsteuer, Gewerbesteuer, Einheitsbewertung und Vermögensteuer sowie aller Fragen der Umsatzsteuer, Lohnsteuer, sonstigen Steuern und Abgaben erfolgt auf Grund eines besonderen Auftrags. Dies gilt auch für

- a) die Bearbeitung einmalig anfallender Steuerangelegenheiten, z.B. auf dem Gebiet der Erbschaftsteuer, Kapitalverkehrsteuer, Grunderwerbsteuer,
- b) die Mitwirkung und Vertretung in Verfahren vor den Gerichten der Finanz- und der Verwaltungsgerichtsbarkeit sowie in Steuerstrafsachen,
- c) die beratende und gutachtliche Tätigkeit im Zusammenhang mit Umwandlungen, Kapitalerhöhung und -herabsetzung, Sanierung, Eintritt und Ausscheiden eines Gesellschafters, Betriebsveräußerung, Liquidation und dergleichen und
- d) die Unterstützung bei der Erfüllung von Anzeige- und Dokumentationspflichten.

(7) Soweit auch die Ausarbeitung der Umsatzsteuerjahreserklärung als zusätzliche Tätigkeit übernommen wird, gehört dazu nicht die Überprüfung etwaiger besonderer buchmäßiger Voraussetzungen sowie die Frage, ob alle in Betracht kommenden umsatzsteuerrechtlichen Vergünstigungen wahrgenommen worden sind. Eine Gewähr für die vollständige Erfassung der Unterlagen zur Geltendmachung des Vorsteuerabzugs wird nicht übernommen.

## 12. Elektronische Kommunikation

Die Kommunikation zwischen dem Wirtschaftsprüfer und dem Auftraggeber kann auch per E-Mail erfolgen. Soweit der Auftraggeber eine Kommunikation per E-Mail nicht wünscht oder besondere Sicherheitsanforderungen stellt, wie etwa die Verschlüsselung von E-Mails, wird der Auftraggeber den Wirtschaftsprüfer entsprechend in Textform informieren.

## 13. Vergütung

(1) Der Wirtschaftsprüfer hat neben seiner Gebühren- oder Honorarforderung Anspruch auf Erstattung seiner Auslagen; die Umsatzsteuer wird zusätzlich berechnet. Er kann angemessene Vorschüsse auf Vergütung und Auslagenersatz verlangen und die Auslieferung seiner Leistung von der vollen Befriedigung seiner Ansprüche abhängig machen. Mehrere Auftraggeber haften als Gesamtschuldner.

(2) Ist der Auftraggeber kein Verbraucher, so ist eine Aufrechnung gegen Forderungen des Wirtschaftsprüfers auf Vergütung und Auslagenersatz nur mit unbestrittenen oder rechtskräftig festgestellten Forderungen zulässig.

## 14. Streitschlichtungen

Der Wirtschaftsprüfer ist nicht bereit, an Streitbeilegungsverfahren vor einer Verbraucherschlichtungsstelle im Sinne des § 2 des Verbraucherstreitbeilegungsgesetzes teilzunehmen.

## 15. Anzuwendendes Recht

Für den Auftrag, seine Durchführung und die sich hieraus ergebenden Ansprüche gilt nur deutsches Recht.