VERBAND KOMMUNALER UNTERNEHMEN e.V.

› STELLUNGNAHME

Zu den geplanten Festlegungen von zusätzlichen Bestimmungen für die Erstellung und Prüfung von Jahres- und Tätigkeitsabschlüssen gegenüber Netzbetreibern und vertikal integrierten Versorgungsunternehmen durch die BNetzA

Berlin, 07. Oktober 2019

Der Verband kommunaler Unternehmen (VKU) vertritt rund 1.460 kommunalwirtschaftliche Unternehmen in den Bereichen Energie, Wasser/Abwasser, Abfallwirtschaft sowie Telekommunikation. Mit mehr als 260.000 Beschäftigten wurden 2016 Umsatzerlöse von knapp 114 Milliarden Euro erwirtschaftet und rund 10 Milliarden Euro investiert. Die VKU-Mitgliedsunternehmen haben im Endkundensegment große Marktanteile in zentralen Versorgungsbereichen (Strom 60 Prozent, Erdgas 65 Prozent, Trinkwasser 88 Prozent, Wärmeversorgung 72 Prozent, Abwasserentsorgung 43 Prozent). Sie entsorgen jeden Tag 31.500 Tonnen Abfall und tragen entscheidend dazu bei, dass Deutschland mit 66 Prozent die höchste Recyclingquote in der Europäischen Union hat. Die kommunalen Unternehmen versorgen zudem über 6 Millionen Kunden mit Breitbandinfrastrukturen. Sie investieren in den kommenden Jahren mehr als 1 Milliarde Euro in digitale Infrastrukturen von Glasfaser bis Long Range Wide Area Networks (LoRaWAN) in den Kommunen und legen damit die Grundlagen für die Gigabitgesellschaft.

Verband kommunaler Unternehmen e.V. · Invalidenstraße 91 · 10115 Berlin
Fon +49 30 58580-0 · Fax +49 30 58580-100 · info@.vku.de · www.vku.de

Grundsätzliche Anmerkungen

Die BNetzA plant mit ihren Festlegungsentwürfen (BK8-19/00002-A bis BK8-19/00006-A bzw. BK9-19/613-1 bis BK9-19/ 613-5) neue, umfangreiche Anforderungen im Rahmen der Erstellung und Prüfung von Tätigkeitsabschlüssen bei Energieversorgungsunternehmen und auch sonstigen Unternehmen einzuführen, wenn diese sogenannte energiespezifische Dienstleistungen erbringen.

Es ist zu befürchten, dass die neuen Vorgaben den Aufwand für die Jahresabschlussarbeiten erheblich erhöhen, jedoch weder die Datenqualität verbessern, noch zu mehr Transparenz führen werden. Es ist daher in vielen Punkten fraglich, ob die entstehenden Mehraufwendungen durch die geplante Festlegung in einem angemessenen Verhältnis zum Nutzen stehen werden.

Die geplanten Festlegungen der BK 8 und der BK 9 zielen auf Unternehmen ab, die in die Zuständigkeit der Bundesnetzagentur fallen. Seitens der Landesregulierungsbehörden ist noch nicht bekannt, ob diese ebenfalls gleichlautende Festlegungen oder ggf. anderslautende Festlegungen erlassen werden. Bei unterschiedlichen Festlegungen kann es für Netzbetreiber, die in unterschiedlichen Zuständigkeiten sind, zu widersprüchlichen Vorgaben kommen. Der Festlegungsentwurf weicht teilweise von den Festlegungen von der Landesregulierungsbehörde Baden-Württemberg ab.

Die aus den geplanten Festlegungen entstehende Anforderungen werden in zahlreichen Fällen (bspw.: Stromnetz als Netzgesellschaft, reguliert durch die BNetzA; Gasnetz als Tätigkeit im Konzern, reguliert durch LRegB; beide nutzen Dienstleistungen) zu einem hohen zusätzlichen Implementierungsaufwand führen. Neue Tätigkeiten müssten wechselseitig etabliert werden. Der Umsetzungsaufwand wird im Wesentlichen im Jahr 2020 und somit vor dem Basisjahr Strom (2021) anfallen. Es muss zwingend sichergestellt werden, dass diese regulatorisch (rein aus bürokratischen Vorgaben) bedingten Kosten in den Erlösobergrenzen berücksichtigt werden. Hierfür sind sachgerechte Sonderlösungen zu finden (bspw. die Kostenanerkennung über das Regulierungskonto oder eine verstetigte Anerkennung im Rahmen der nächsten Kostenprüfung).

<u>Vereinbarkeit mit EnWG</u>

Es bestehen Bedenken, ob die geplanten Vorgaben noch von der Festlegungsermächtigung gedeckt sind. Gemäß § 6b Abs. 6 EnWG kann die Regulierungsbehörde, unbeschadet der besonderen Pflichten des Prüfers nach Absatz 5, zusätzliche Bestimmungen gegenüber dem Unternehmen nach Absatz 1 Satz 1 durch Festlegung nach § 29 Absatz 1 treffen, die vom Prüfer im Rahmen der Jahresabschlussprüfung über die nach Absatz 1 anwendbaren Prüfungsvoraussetzungen hinaus zu berücksichtigen sind. Sie kann insbesondere zusätzliche Schwerpunkte für die Prüfungen festlegen. Nur Vorgaben für die Prüfung sind demnach von der Ermächtigungsgrundlage umfasst. Vorgaben, die sich nicht unmittelbar auf die Prüfung bzw. Prüfungsschwerpunkte beziehen, sind folglich unzulässig.

Es dürfte daher bereits unzulässig sein, dass die Bundesnetzagentur die gesetzlichen Begriffe der unmittelbaren und mittelbaren energiespezifischen Dienstleistungen im Rahmen des Beschlusstenors verbindlich konkretisieren möchte. Hierbei handelt es sich nämlich nicht um zusätzliche Prüfungsschwerpunkte, sondern um eine Konkretisierung der tatbestandlichen Voraussetzungen der Norm. Vorgaben der Bundesnetzagentur für die Auslegung dieser gesetzlichen Begriffe im Rahmen einer verbindlichen Allgemeinverfügung sind unzulässig. Vielmehr kann die Bundesnetzagentur im Rahmen

ihrer Regulierungspraxis die von ihr favorisierte Auslegung gesetzlicher Begriffe zugrunde legen. Die Konkretisierung im Rahmen des Beschlusstenors einer Festlegung, die Bestandskraft entfaltet, ist nicht von der Festlegungsermächtigung gedeckt.

Zudem darf die Bundesnetzagentur lediglich Vorgaben machen, die sich unmittelbar auf die Prüfung beziehen. Sie kann insbesondere zusätzliche Schwerpunkte für die Prüfungen festlegen. Daher sind alle Vorgaben, die sich nicht auf die Prüfung beziehen, sondern Auswirkungen auf die Erstellung der Jahresabschlussprüfung bzw. auf die Rechnungslegung haben, unzulässig. Diese sind nicht von der Festlegungsermächtigung gedeckt. Auch wenn die zusätzlichen Vorgaben an die Unternehmen adressiert sind, begrenzt die Ermächtigungsgrundlage diese jedoch zusätzlich auf Vorgaben zur Prüfung.

Zu den Adressaten der Festlegungen gehören unter anderem Netzbetreiber. Die Vorgabe, dass die Kosten und Erlöse aus Dienstleistungen eines Netzbetreibers für andere Netzbetreiber in der Tätigkeit Verteilung gebucht werden müssen, greift in bestimmten Konstellationen strukturell in die Vorgaben des §6b EnWG zum Tätigkeitsabschluss ein. Wenn ein Netzbetreiber mit nur einer Sparte wie z.B. Strom neben seiner Tätigkeit als Netzbetreiber Dienstleistungen für andere Stromnetzbetreiber erbringt, müsste er die Kosten und Erlöse für diese Dienstleistungen in der Tätigkeit Verteilung buchen. Er könnte nach dem Wortlaut der Festlegungen keine Kosten und Erlöse mehr in der anderen Tätigkeit buchen.

Einzig maßgebliche Grundlage für die Tätigkeitsabschlüsse ist § 6b Abs. 3 EnWG i.V.m. den Vorschriften des HGB. Auch wenn die BNetzA die Vorgaben lediglich in einem separaten Prüfauftrag verankern will, ist hiermit die Erstellung eines „Schattenabschlusses“ verbunden, der u.U. von dem nach § 6b Abs. 3 EnWG zu erstellenden Abschluss abweicht. Der § 6b, Abs. 3 EnWG beschreibt die Tätigkeiten, die vertikal integrierte Energieversorgungsunternehmen in Ihrem Jahresabschluss abbilden und entsprechend separate Konten führen müssen: 1. Elektrizitätsübertragung; 2. Elektrizitätsverteilung; 3. Gasfernleitung; 4. Gasverteilung; 5. Gasspeicherung; 6. Betrieb von LNG-Anlagen.

Für Tätigkeiten außerhalb des Elektrizitäts- und Gassektors sind ebenfalls eigene Konten zu führen, die zusammengefasst werden können. Der Festlegungsentwurf der BNetzA geht u. E. über diese Vorgaben hinaus. Die BNetzA würde hiermit faktisch eine zusätzliche siebte Tätigkeit einfügen, welche durch den § 6b EnWG nicht abgedeckt ist.

Auch wird mit dem Festlegungsentwurf die Adressatengrenze verschoben. Zwar richten sich die Vorgaben an Unternehmen, jedoch greifen diese maßgeblich in die Tätigkeiten des Wirtschaftsprüfers ein. Dies ist aus Gründen der Rechtsstaatlichkeit abzulehnen.

Transparenzverlust durch die geplante Festlegung

Der Ausweis der Kosten im Jahresabschluss nach Tätigkeiten dient u.a. gemäß § 6 EnWG der Schaffung von Transparenz. Unseres Erachtens wird die Festlegung hingegen die Transparenz hinsichtlich der betriebsnotwendigen Kosten des eigenen Netzbetriebs reduzieren, da in den Tätigkeitsabschlüssen künftig auch Kosten enthalten wären, die gerade nicht für den eigenen Netzbetrieb anfallen. Die Bereinigung dieser betriebsfremden Kosten würde zukünftig erst über die Spalten Hinzurechnungen/Kürzungen einschließlich entsprechender Erläuterungen in der Kostenprüfung erfolgen. Dies führt auf Seiten der Netzbetreiber zu einem erheblichen Mehraufwand und im Umkehrschluss seitens der BNetzA zu einem höheren behördlichen Prüfungsaufwand, in den ohnehin schon zeitlich eng

getakteten Kostenprüfungsverfahren. Daher ist es aus unserer Perspektive sehr fraglich, ob der Aufwand und der daraus entstehende Nutzen in einem angemessenen Verhältnis zueinander stehen.

Außerdem würde dies auch zu einem Verlust an Transparenz für den Anschlussnutzer sowie für weitere unternehmensexterne Adressaten führen. Derzeit kann der Anschlussnutzer die operativen Kosten, die in das Ausgangsniveau und damit in die EOG eingehen, über den im Bundesanzeiger veröffentlichten Tätigkeitsabschuss im Internet nachvollziehen. Wenn die Kosten der Dienstleistungserbringung beim Netzbetreiber der Tätigkeit Verteilung zugeordnet werden, ist dies nicht mehr möglich, da die Tätigkeit Verteilung dann die betriebsnotwendigen Kosten für den Netzbetrieb ausweist, die in das Ausgangsniveau eingehen und die Kosten der Dienstleistungserbringung, die nicht in das Ausgangsniveau eingehen. Dieser Transparenzverlust wird vom VKU sehr kritisch bewertet.

Anmerkungen zu den Festlegungsentwürfen

1. Adressaten

Ungeachtet der nachfolgenden Anmerkungen ist zunächst anzumerken, dass der Adressatenkreis nicht unnötig ausgeweitet werden sollte.

Zum einen ist sicherzustellen, dass Unternehmen, die zwar Bestandteil des viEVU aber weder Strom- oder Gasnetzbetreiber sind, noch energiespezifische Dienstleistungen erbringen, vom Adressatenkreis explizit ausgeschlossen werden. Zwar entfiele für diese Unternehmen ein Tätigkeitsabschluss, weil eine Tätigkeit „Stromverteilung“ bzw. „Gasverteilung“ bei ihnen nur Nullwerte enthielte. Formal würden die anderen in den Festlegungen enthaltenen Pflichten (Tenorziffern 5ff.) jedoch greifen, was unverhältnismäßig wäre. Zum anderen sind auch Unternehmen vom Adressatenkreis auszunehmen, die zwar energiespezifische Dienstleistungen erbringen, nicht jedoch gegenüber Netzbetreibern.

Durch die geplanten Vorgaben aus der Festlegung werden auch Dienstleistungen umfasst, die ein Netzbetreiber oder viEVU gegenüber anderen Netzbetreibern/viEVU erbringt. Hierbei wird die Ebene des Konzernverbundes verlassen und auf weitere Unternehmen ausgedehnt. Dies geht deutlich über die bisherigen Vorgaben in der Kostenprüfung hinsichtlich der einzureichenden Dienstleisterbögen hinaus. Wir erachten es grundsätzlich für erforderlich, den Adressatenkreis auf den bislang im Rahmen der Kostenprüfung herangezogenen Adressatenkreis der Dienstleisterbögen zu beschränken.

Auch ein geringer Umfang energiespezifischer Dienstleistungen, die gegenüber Netzbetreibern erbracht werden, sollte aus Verhältnismäßigkeitsgründen dazu führen, Unternehmen vom Adressatenkreis auszuschließen. Diesem Grundsatz ist die Bundesnetzagentur korrekterweise auch bei den Kostenprüfungen zur zweiten und dritten Regulierungsperiode gefolgt, indem sie eine Bagatellgrenze für die Pflicht zur Abgabe eines Dienstleisterbogens festgelegt hat. Warum nun auf eine Bagatellgrenze verzichtet werden soll, ist nicht erkennbar. Eine solche Bagatellgrenze könnte sich z.B. auf die Erlöse oder Erträge aus energiespezifischen Dienstleitungen beziehen und sollte einen absoluten und einen relativen Schwellwert haben.

Ferner ist unbedingt klarzustellen, dass die Vorgabe für die ergänzenden Angaben nur für die Tätigkeiten Elektrizitäts- bzw. Gasverteilung gilt. Eine darüber hinaus gehende Regelung entspräche nicht dem Zweck der Festlegungen und sollte auch aus Aufwandsgründen unterbleiben. Nach unserer Auffassung wäre es unverhältnismäßig, wenn beispielsweise jeder Dienstleister aufgefordert wäre, Angaben gegliedert nach Anlagengruppen vorzunehmen.

Es sollte auch geprüft werden, ob alle aufgeführten Pflichten für alle Adressaten der Richtlinie gelten sollen. Hier bietet sich eine Differenzierung zwischen Netzbetreibern und Unternehmen, die gegenüber Netzbetreibern energiespezifische Dienstleistungen erbringen, an. Während die Anwendung der Tenorziffern 3 und 4 auf Netzbetreiber fragwürdig erscheint (siehe oben), könnte für Unternehmen, die gegenüber Netzbetreibern energiespezifische Dienstleistungen erbringen, Teile der Tenorziffer 5 aus Angemessenheitsgründen entfallen (z.B. Anlagengitter und Rückstellungsspiegel). Auch die Erhöhung der Darstellungstiefe von Bilanz und GuV ist bei den Dienstleistern u. E. fragwürdig.

Zudem müssten Dienstleister Kenntnis davon haben, ob der Empfänger der Dienstleistung von den Festlegungen der BNetzA betroffen ist. Diese Kenntnis kann nicht vorausgesetzt werden, wenn der Dienstleister energiespezifische Dienstleistungen beispielsweise nur in geringem Umfang erbringt.

3. Zuordnung von energiespezifischen Dienstleistungen

In der unternehmerischen Praxis werden Dienstleistungen, die ein vertikal integriertes EVU oder eine rechtlich entflochtene Netzgesellschaft erbringen, meist in den „anderen Tätigkeiten außerhalb des Elektrizitäts- und Gassektors“ buchhalterisch abgebildet. Dies ist unabhängig vom Empfänger der Dienstleistung, das Abgrenzungskriterium liegt darin, dass die Erbringung dieser Dienstleistungen nicht das Kerngeschäft des Unternehmens ist. Als Beispiel können die technische Wartung und Instandhaltung von Anlagen genannt werden. Empfänger der Dienstleistung können sowohl andere Netzbetreiber als auch Industriekunden sein. Die Umsetzung der geplanten Festlegungen würde dazu führen, dass die Aufwendungen und Erlöse aus der Dienstleistung gegenüber anderen Netzbetreibern sich in den Tätigkeiten der Verteilung wieder finden würden, wohingegen die Aufwendungen und Erlöse gegenüber branchenfremden Industriekunden weiterhin den sonstigen Tätigkeiten zugeordnet würden. Dieses würde zu dem oben angesprochenen Verlust der Transparenz führen.

Auch entspricht die Verlagerung der Aktivitätenrechnung in die Sphäre des Dienstleistungserbringers nicht der unternehmerischen Praxis, da die Dienstleistungserbringung i.d.R. nicht aktivitätenbezogen erfolgt. Der Dienstleistungserbringer weiß oftmals nicht, welche Dienstleistungen der Empfänger als energiespezifisch einstuft und nach welchen Kriterien der Empfänger die Leistung den Aktivitäten zuordnet. Letzteres erfordert oftmals eine Schlüsselung, die beim Dienstleister und beim Leistungsempfänger ggf. unterschiedlich erfolgt. Ob der Dienstleister die diesbezüglichen Daten des Auftraggebers erfährt, ist bisher nicht gewährleistet. Da dies nur mit einem erhöhten Aufwand möglich wäre und zudem seine Wettbewerbsposition schwächen würde, ist diese Vorgabe nicht verhältnismäßig. Hierbei ist zu beachten, dass hierzu keine Durchgriffsrechte existieren, insbesondere wenn beide Unternehmen nicht Bestandteil desselben vertikal integrierten Energieversorgungsunternehmens sind. Hierfür wären Eingriffe in die Verträge erforderlich, was der Gestaltungsfreiheit von Verträgen widerspricht und rechtlich nicht gedeckt ist. Auch würde durch die aktivitätenbezogene Aufteilung aus Sicht des Controllings die Gesamtsicht über die Verträge erschwert werden. Der Dienstleistungserbringer muss, um die Festlegung zu befolgen, die entsprechenden Informationen beim Bezieher der Dienstleistungen einfordern. Das führt zu zusätzlichem Aufwand und schwächt seine Wettbewerbsfähigkeit gegenüber den Erbringern derselben Dienstleistung, die nicht den Vorgaben der Festlegung unterliegen, erheblich. Denn welcher Kunde möchte bei einem Lieferanten kaufen, wenn er ihn kontinuierlich informieren muss, für welchen Zweck er die eingekauften Leistungen verwendet?

Des Weiteren sind Konstellationen zu betrachten, in denen ein Unternehmen energiespezifische Dienstleistungen erbringt und zur Erbringung seinerseits energiespezifische Dienstleistungen bezieht. Für solche Unternehmen sind die Anforderungen der Festlegungen nur unter hohem Aufwand zu erfüllen und auch nicht eindeutig umsetzbar. Ein Beispiel könnte ein Betriebsführer für Stromnetze sein, der energiespezifische Dienstleistungen im IT-Bereich bezieht. Welcher Anteil davon auf Adressaten der Festlegungen entfällt und wieviel davon welcher Tätigkeit zuzuordnen ist, kann beim Erbringer der Dienstleistung entweder grob geschätzt werden, oder er muss mit dem Bezieher von Dienstleistungen vereinbaren, welche seiner Dienstleitung für welche Tätigkeit verwendet wird. Dies ist mit vertretbarem Aufwand nicht umsetzbar und würde einen erheblichen Zusatzaufwand für den Erbringer der Dienstleistung bedeuten sowie seine Wettbewerbsfähigkeit erheblich beeinträchtigen. Eine ähnliche Situation zeigt sich im Beispiel bei dem IT-Unternehmen. Dieses Unternehmen weiß erst recht nicht,

- welcher Anteil der IT-Dienstleistung letztlich in der Aktivitätenrechnung durch den Netzbetreiber zu seiner „Stromverteilung“ oder „Gasverteilung“ zugeordnet wird, und
- ob und in welchem Umfang der Betriebsführer seine Tätigkeit „Stromverteilung“ bzw. „Gasverteilung“ neben energiespezifischen noch weitere Dienstleistungen zuordnet, die ebenfalls den Leistungsumfang der entsprechend zuzuordnenden IT-Dienstleistung beeinflussen.

Spätestens bei Dienstleisterketten ist nicht damit zu rechnen, dass die der „Stromverteilung“ bzw. der „Gasverteilung“ zugeordneten Positionen in den Tätigkeitsabschlüssen unternehmensübergreifend korrespondieren. Deshalb sollten die Pflichten der Tenorziffer 3 auf Unternehmen beschränkt werden, die energiespezifische Dienstleistungen direkt gegenüber Netzbetreibern erbringen. Dies könnte im Satz 1 der Ziffer 3 durch folgende Ergänzung erfolgen:

> *„Sofern ein adressiertes Unternehmen energiespezifische Dienstleistungen gegenüber dem Tätigkeitsbereich Elektrizitätsübertragung und/oder Elektrizitätsverteilung* ***eines Netzbetreibers*** *erbringt, …“*

Die von der BNetzA angestrebte Zuordnung von energiespezifischen Dienstleistungen widerspricht u. E. an dieser Stelle den Vorgaben des EnWG, das in § 6 auch die Existenz anderer Tätigkeiten vorsieht. Energiespezifische Dienstleistungen sind durch konzernverbundene Dienstleister ausschließlich nach der Art der erbrachten Dienstleistungen und nicht nach der empfangenen Tätigkeit zu kategorisieren.

Eine etwaige Änderung der Zuordnung von erbrachten energiespezifischen Dienstleistungen von den anderen Tätigkeiten (Nebengeschäft) zu den jeweiligen Tätigkeitsbereichen führt zu einem erheblichen Arbeitsaufwand im Umstellungszeitpunkt (einschließlich notwendiger Systemumstellungen), da die jeweils erbrachten Dienstleistungen hinsichtlich des erweiterten Dienstleistungsbegriffs (Punkt 4) zu untersuchen sind. Darüber hinaus sind durch die neue Zuordnung die Schlüssel für den Tätigkeitsabschluss anzupassen und verzerren so das Bild des bisherigen Tätigkeitsabschlusses.

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 nicht den erheblichen Kostenaufwand tragen, den die Aufstellung eines Tätigkeitsabschlusses nach den Vorgaben dieser Festlegungen mit sich bringt.

Darüber hinaus weisen wir darauf hin, dass es bei einem einheitlichen Tätigkeitsabschluss für die Tätigkeit Elektrizitäts- und Gasverteilung, in dem der Dienstleister und der Verpächter integriert sind, keinen sachlich gerechtfertigten Grund gibt, eine zusätzliche künstliche Trennung zwischen Dienstleister und Verpächter im Rahmen der Kostenprüfung vorzunehmen. Dies gilt umso mehr als dass ganz unterschiedliche Zuordnungen bei den Netzbetreibern zu den einzelnen Rollen möglich und in der Realität vorhanden sind. So sind Leistungen zum Beispiel vom Controlling, Rechnungswesen und Beschaffung sowohl für einen Verpächter als auch für einen Dienstleister vorzunehmen. Andererseits fällt sonstiger betrieblicher Aufwand wie zum Beispiel Versicherungen, Mieten usw. auch für beide Rollen in einem Unternehmen an. Insoweit ist sowohl die GuV als auch die Bilanz der Tätigkeit Elektrizitäts- und Gasverteilung als integrierte Tätigkeit von Dienstleister und Verpächter zu verstehen. Unter dieser Maßgabe würde die Tätigkeit vom Wirtschaftsprüfer auch testiert. Eine nachträgliche Auftrennung ist nicht sachgerecht und nicht zu rechtfertigen.

4. unmittelbare und mittelbare energiespezifische Dienstleistungen

Die Definition der energiespezifischen Dienstleistungen ist sehr ungenau. Dies wird dazu führen, dass jedes Unternehmen im Detail andere Leistungen als energiespezifisch einstufen wird. Auch der Hinweis, dass der Begriff der mittelbaren energiespezifischen Dienstleitungen weit auszulegen sei und alle Dienstleistungen umfasst, die speziell für die Energiewirtschaft angeboten werden, hilft hier nicht weiter. Zu beachten ist, dass die so generierten Daten für seitens der Bundesnetzagentur ggf. beabsichtigte unternehmensübergreifende Vergleiche ungeeignet sind.

Unseres Erachtens geht der Begriff der mittelbaren energiespezifischen Dienstleistungen über die Vorgaben des EnWG hinaus.

Es ist für uns nicht nachvollziehbar, dass sich die Einordnung einer Dienstleistung als energiespezifische Dienstleistung aus dem Empfänger der Dienstleistung bestimmt (z.B. Dienstleistung gegenüber Netzbetreiber und identische Dienstleistung gegenüber nicht adressierten Unternehmen) und folglich eine gegenüber dem eigenen, verbundenen Netzbetreiber erbrachte Dienstleistung als energiespezifisch einzustufen ist. Auch an dieser Stelle sehen wir einen Widerspruch der dargestellten Auffassung der BNetzA zu den Vorgaben und der Intention des EnWG. Auch erscheint die Einordnung nicht energiespezifischer Leistungen wie etwa Tätigkeiten des Rechnungswesens oder Controlling als energiespezifische Leistungen, soweit sie ausschließlich im Konzern erbracht werden, als willkürlich. Nach den Vorgaben der BNetzA müsste z. B. das Rechnungswesen eines integrierten Stadtwerks, das auch die örtliche Wasserversorgung betreibt, seine Leistungen nach den Tätigkeiten der empfangenden Unternehmen schlüsseln, so lange es nur Leistungen für den eigenen Konzern oder auch andere Energieversorger erbringt. Sobald aber auch Leistungen für einen benachbarten Abwasserzweckverband erbracht werden, gilt das Rechnungswesen nicht mehr als energiespezifisch und müsste dann auch nicht mehr zugeordnet werden.

Auch gilt hier wieder das bereits oben angeführte Argument, dass der Dienstleister selbst die Aufteilung auf die empfangenen Tätigkeiten gar nicht kennt. Er müsste sich diese Information mit erheblichem Aufwand und unter Inkaufnahme von Absatzrisiken (wer kauft gerne bei einem Lieferanten, dem man sagen muss, wofür man sein Produkt einsetzt) vom Kunden geben lassen. Dies gilt erst recht, wenn z. B. Tätigkeiten wie Rechnungswesen und Controlling nicht nur für Netz- und Vertriebsgesellschaften, sondern zusätzlich für andere konzerninterne Dienstleister erbracht werden, die nach

Vorstellung dieser Festlegungen ihre erbrachten Dienstleistungen ihrerseits bereits auf die Zieltätigkeiten ihrer Kunden aufgeteilt haben. Eine Zuordnung nach den Vorstellungen der BNetzA seitens der Dienstleister wäre nicht sachgerecht im Sinne dieser Festlegung und nur unter Inkaufnahme von erheblichen zusätzlichem Aufwand und Absatzrisiken vorgenommen werden.

Aus den geplanten Festlegungen ergibt sich somit im Vergleich zur geübten Praxis ein erweiterter Kreis von Unternehmen, die zur Aufstellung und Prüfung eines Tätigkeitsabschlusses verpflichtet sind. Dies führt aber keinesfalls zu einer höheren Transparenz im Sinne der BNetzA, sondern allenfalls zu einer Scheingenauigkeit.

Die geplante Erweiterung des Begriffs der mittelbaren energiespezifischen Dienstleistungen führt zu einem erheblichen Arbeitsaufwand insbesondere am Umstellungszeitpunkt (einschließlich gegebenenfalls notwendiger Systemumstellungen) für den erweiterten Kreis der Erbringer von diesen Dienstleistungen durch die gegebenenfalls erstmalige Einbeziehung einer Schlüsselung auf die entsprechenden Tätigkeitsbereiche.

5. Prüfungsauftrag

5.2 Ergänzende Angaben zur Bilanz und GuV des jeweiligen Tätigkeitsbereichs

Die Ausweitung der ergänzenden Angaben ist mit erheblichem Arbeitsaufwand verbunden. Im Folgenden gehen wir auf die einzelnen Punkte detailliert ein.

5.2.1 Ausweis des Rohergebnisses

Der gesonderte Ausweis des Rohergebnisses führt u.E. zu keiner relevanten zusätzlichen Informationsgewinnung, die den erhöhten Arbeitsaufwand rechtfertigt.

5.2.2 Ausweis von Umlagen

Die Absicht der BNetzA, Darstellung der Umlagen als „davon-Ausweise“ zu bekommen, erachten wir als grundsätzlich nachvollziehbar. Problematisch ist allerdings, dass die Abrechnungssysteme diese Detailtiefe aktuell 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.

Dem folgend sind „davon-Ausweise“ für die Bilanzposition Flüssige Mittel erst Recht nicht umsetzbar, 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 zu Verfügung stehen. An dieser Stelle sind nähere Begriffsdefinitionen und Beispiele erforderlich, was auszuweisen ist.

Nur an BK 9:
Wir bitten hier um eine Klarstellung, dass die Darstellung der Biogas- und Marktraumumlage nur durch Fernleitungsnetzbetreiber ausgewiesen werden müssen. Für Verteilnetzbetreiber sind beide Umlagen gemäß den Regelungen der KOV Bestandteil der vorgelagerten Netzkosten. Die Umlagen werden den Netznutzern nicht explizit in Rechnung gestellt. Somit haben die Netzbetreiber 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 Stromnetz hierzu keine Umsatzerlöse gibt.

Zudem ist eine Klarstellung wünschenswert, ob mit EEG- und KWK-Umlage nur die eigentliche Umlage gemeint ist oder auch die Zahlungen der Netzbetreiber an die Anlagenbetreiber und die Weiterverrechnung an den ÜNB.

5.2.4 Aufwendungen für vorgelagerte Netzkosten

Wir erachten die Darstellung grundsätzlich als sinnvoll, wobei gegebenenfalls Anpassungen an den Buchhaltungssystemen zu erhöhten Kosten führen könnten.

5.2.5 Kapitalausgleichsposten

Wir sehen keinen Mehrwert in einer gesonderten Bestätigung eines nichtvorhandenen bilanziellen Ausgleichspostens.

5.2.6 Ausweis von Forderungen und Verbindlichkeiten vor Saldierungen

§ 246 HGB enthält ein grundsätzliches Verrechnungsverbot von Forderungen und Verbindlichkeiten. Eine Saldierung von Forderungen und Verbindlichkeiten ist nur dann zulässig, wenn sich gleichartige, gegen dieselben Personen bestehende Forderungen und Verbindlichkeiten nach § 387 BGB aufrechenbar gegenüberstehen (Aufrechnungslage). Das Unternehmen hat in diesen Fällen ein Wahlrecht, ob es Forderungen saldiert oder unsaldiert ausweist. Über den in § 6b Abs. 3 EnWG für die Erstellung von Tätigkeitsabschlüssen enthaltenen Verweis auf die in Absatz 1 der Norm genannten HGB-Regelungen ist auch § 246 HGB zu beachten. Durch die geplante Vorgabe der BNetzA, Forderungen und Verbindlichkeiten stets unsaldiert auszuweisen, würde das in § 246 HGB enthaltene Wahlrecht aber eingeschränkt. Dies ist nicht von der Festlegungsermächtigung umfasst und deshalb unzulässig.

Zudem würden die Darstellung der Forderungen und Verbindlichkeiten vor Saldierung und die gesonderte Prüfung des Saldierungsvorgangs zu einem deutlich höheren Aufwand führen, der weder zu einer relevanten zusätzlichen Informationsgewinnung führen würde, noch für diese Thematik gerechtfertigt wäre.

Die ergänzende Angabe, Forderungen und Verbindlichkeiten vor Saldierung auszuweisen gibt unserer Einschätzung nach nicht das den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage (=VFE-Lage) der Kapitalgesellschaften wieder. Das soll an einem typischen Beispiel verdeutlicht werden. Ein Netzkunde, der im Dezember noch eine offene Rechnung von 6.000 EUR zu begleichen hat, kann aufgrund eines kurzfristigen Liquiditätsengpasses nur 5.000 EUR überweisen. Der Netzbetreiber weist im Jahresabschluss gemäß Handelsrecht eine Forderung von 1.000 EUR aus. Der Ausweis vor Saldierung führt dazu, dass der Netzbetreiber eine Forderung von 6.000

EUR zeigt, obwohl er nur eine Forderung von 1.000 EUR gegenüber dem Kunden hat. Die erhaltene Abschlagszahlung von 5.000 EUR muss vor Saldierung als Verbindlichkeit ausgewiesen werden. Die 5.000 EUR stehen dem Netzbetreiber aber nicht als Liquidität zur Verfügung, da er bereits Leistungen im Wert von 6.000 EUR erbracht hat. Hieraus wird ersichtlich, dass ein Ausweis von Forderungen und Verbindlichkeiten vor Saldierung zu einem völlig falschen Bild der tatsächlichen VFE-Lage führt.

In diesem Zusammenhang ist auch zweifelhaft, ob die Vorgabe aus der Festlegung zum Ausweis von Forderungen und Verbindlichkeiten vor Saldierung mit den Bestimmungen des § 321 HGB für den Prüfbericht vereinbar und sinnvoll ist. Dort heißt es in Abs. 2: *„Es ist auch darauf einzugehen, ob der Abschluss insgesamt unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung oder sonstiger maßgeblicher Rechnungslegungsgrundsätze ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der Kapitalgesellschaft oder des Konzerns vermittelt. …Hierzu sind die Posten des Jahres- und des Konzernabschlusses aufzugliedern und ausreichend zu erläutern, soweit diese Angaben nicht im Anhang enthalten sind*." Im Beck´schen Bilanzkommentar wird in Randziffer 64 zu § 321 ausgeführt *„Aufgliederung und Erl. der einzelnen Posten von Bilanz, GuV und ggf. Anhang im Prüfbericht sind für die Berichtsempfänger nur dann sinnvoll, wenn dadurch die Darstellung der VFE-Lage wesentlich verbessert wird*". Wie das vorstehende Beispiel gezeigt hat, wird dieses Ziel durch den Ausweis von Forderungen und Verbindlichkeiten vor Saldierung gerade nicht erreicht. Eine Aufgliederung von Bilanzpositionen verfälscht vielmehr die VFE-Lage und ist daher keinesfalls sinnvoll. Deshalb sollte von dieser geplanten Vorgabe abgesehen werden.

5.3 Ergänzende Angaben zu Schuldbeitritten / Schuldübernahmen

Gemäß bisheriger Darstellung der BNetzA zum Festlegungsentwurf stehen Schuldbeitritte in Bezug auf Zuschüsse (BKZ/NAB) nicht im Fokus der Festlegung. Zur Reduzierung des Prüfungsumfangs ist es ist daher sinnvoll, diese bereits im Tenor der Festlegung von der Verpflichtung auszunehmen.

5.4 Anlagengitter

Vor BilRUG konnte die Entwicklung des Anlagevermögens entweder in der Bilanz oder im Anhang aufgestellt werden. Aus diesem Grund fordert IDW RS ÖFA 2, dass der Tätigkeitsabschluss auch ein Anlagengitter enthalten muss. Seit BilRUG ist ein Anlagengitter nach § 284 Abs. 3 HGB ausschließlich in den Anhang aufzunehmen. Somit kann nun auf die Darstellung des Anlagenspiegels im Tätigkeitsabschluss verzichtet werden.

Da die Bereitstellung des Anlagengitters im Prüfbericht mit erheblichem Aufwand verbunden ist, sollte zumindest deutlich werden, welcher Nutzen daraus gezogen wird. Bei der Vorgabe der Festlegung, das Anlagengitter durch die Anlagengruppen nach Anlage 1 der Netzentgeltverordnungen auszuweisen, argumentiert die BNetzA in Kapitel 6.4 der Festlegung, dass hiermit ein Abgleich von handelsrechtlichen und kalkulatorischen Buchwerten ermöglicht wird. Da in den folgenden Sätzen des Kapitels von Anschaffungs- und Herstellungskosten gesprochen wird, ist davon auszugehen, dass die BNetzA durch diese Erweiterung des Anlagengitters einen Abgleich von handelsrechtlichen und kalkulatorischen Anschaffungs- und Herstellungskosten aus dem Jahresabschluss und den B2-Bögen des Entgeltantrags ermöglichen will. Dem ist entgegenzuhalten, dass dies mit der geplanten Ausweitung des Anlagengitters nicht möglich ist.

- Ertragszuschüsse für Anlagen, die zwischen 2003 und 2006 aktiviert wurden, mussten handelsrechtlich aktivisch vom Anlagevermögen abgesetzt werden, während sie kalkulatorisch

zu passivieren sind. Demnach können Buchwerte von Anlagen, die zwischen 2003 und 2006 aktiviert wurden und für die ein Ertragszuschuss vereinnahmt wurde, in der handelsrechtlichen und in der kalkulatorischen Betrachtung nicht übereinstimmen.

- Ähnlich ist dies bei geringwertigen Wirtschaftsgütern (=GWG), die handelsrechtlich im Aufwand ausgewiesen werden, während sie kalkulatorisch aktiviert und über die Nutzungsdauer der Netzentgeltverordnungen abgeschrieben werden.
- Weiter kann es aufgrund der Unterschiede in den Nutzungsdauern zwischen Netzentgeltverordnungen und Handelsrecht dazu kommen, dass die handelsrechtlichen und die kalkulatorischen Buchwerte nicht übereinstimmen. Eine Anlage, die gemäß handelsrechtlicher Nutzungsdauer schon abgeschrieben ist, kann nach kalkulatorischer Nutzungsdauer noch nicht abgeschrieben sein und umgekehrt.
- Schließlich werden die Anlagen aus Netzübernahmen handelsrechtlich mit dem Kaufpreis aktiviert und nicht mit den historischen AK/HK.

Da die Erstellung eines solchen Anlagengitters mit einem erheblichen Aufwand für die Netzbetreiber verbunden ist, sollte es aus der Festlegung herausgenommen werden. Außerhalb des Basisjahres bringt das Anlagengitter keinen ersichtlichen Erkenntnisgewinn für die Regulierungsbehörden, jedoch einen nicht unerheblichen Bearbeitungsaufwand für die Netzbetreiber mit sich.

Der Grund hierfür ist, dass die Daten in der Anlagenbuchhaltung in der Regel nicht die Zuordnung nach den Anlagengruppen nach Anlage 1 Strom- und GasNEV enthalten. Somit müssen die Daten dann jährlich aus dem System der Anlagenbuchhaltung für die manuelle Bearbeitung herausgezogen werden, um diese dann anschließend aufwendig in Excel zu bearbeiten.

5.5 Rückstellungsspiegel

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

5.6 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.

6. Prüfung

Grundsätzlich ist damit zu rechnen, dass die umfangreichen, zusätzlichen Angaben zu einem deutlichen Anstieg der Jahresabschlussprüfungskosten führen, den wir als nicht gerechtfertigt beurteilen.

8. Anwendungszeitraum

Der in Tenorziffer 8 genannte Anwendungszeitraum erscheint mit Hinblick auf das bevorstehende Geschäftsjahr 2020 äußerst optimistisch. Denn bereits zum Zeitpunkt der Erstellung des Jahresab-

schlusses 2019 (bei Fast Close bereits gegen Mitte Dezember) müssen die Vorgaben für die dem Abschluss 2020 relevanten Positionen systemseitig umgesetzt sein. Eine fristgerechte Entwicklung und Umsetzung der erforderlichen Prozesse zur Gewährleistung der Festlegungsanforderungen wird daher bis zum 30.09.2020 kaum möglich sein. Eine Verschiebung des Anwendungszeitraums – falls die Festlegung überhaupt in Kraft treten soll – wäre erforderlich.

Die geplante Festlegung wird für Jahresabschlüsse mit einem Bilanzstichtag ab dem 30.09.2020 anzuwenden sein. Es ist sicherzustellen, dass kein nachträglicher Rückgriff auf das Bilanzjahr 2019 erfolgt. Ein Vorjahresausweis wäre u.U. an mehreren Stellen erforderlich (z.B. Jahresanfangsbestand für Anlagen- und Rückstellungsspiegel, Vorjahres-Vergleichswerte für Bilanz und GuV). Dies ist durch entsprechende Klarstellungen im Tenor auszuschließen.

Selbst wenn eine Verpflichtung zum Ausweis eines Tätigkeitsabschluss ab 2013 bestanden hätte, wäre es gesetzlich nicht gefordert gewesen, die Einzelpositionen in der Differenziertheit auszuweisen, wie es in der Festlegung jetzt gefordert wird. Aus diesem Grund ist es problematisch, die von der BNetzA geforderte Differenziertheit auch für das Vorjahr auszuweisen.

Sollte die BNetzA im Zuge der bevorstehenden Kostenprüfungen Strom/Gas erneut eine Mittelwertbildung der Kosten aus Basisjahrwert und Vorjahreswerten zur Anwendung bringen, würde dies zu zweifelhaften Ergebnissen führen. Dies ist darauf zurückzuführen, dass den Vorjahresdaten (Gas 2016-2019; Strom 2017-2020) eine abweichende Zuordnungssystematik zugrunde liegt.

9. Übermittlung des Prüfberichtes

Die Übermittlung zum 30.06. entspricht nicht üblicher Praxis in Stadtwerken, da der Jahresabschluss regelmäßig erst nach dem 30.06. bspw. durch den Stadtrat etc. festgestellt wird. Somit ist davon auszugehen, dass die Gesellschafter der Übermittlung eines nicht festgestellten Jahresabschlusses widersprechen.

_____

[redacted]