

Frau Dipl.-Ing. Cathérine Viehweger
Institut der Wirtschaftsprüfer
in Deutschland e.V.
Tersteegenstr. 14
40474 Düsseldorf

Telefon: +49 69 2556-1463
Telefax: +49 69 235699
E-Mail: rothermel@vci.de

16. Mai 2012

Gutachten zu den BILANZIERUNGSPFLICHTEN KONZERNVERBUNDENER UNTERNEHMEN NACH DEM ENWG

Sehr geehrte Frau Viehweger,

am 14.11.2011 hat das Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. den Entwurf einer Neufassung der IDW-Stellungnahme zur Rechnungslegung von Energieversorgungsunternehmen nach dem Energiewirtschaftsgesetz (IDW ERS ÖFA 2 n. F.) beschlossen. Bis zum 11.05.2012 hat der IDW die Möglichkeit eröffnet, Änderungs- und/oder Ergänzungsvorschläge mitzuteilen. Wir übersenden Ihnen beiliegend eine im Auftrag des VCI erarbeitete gutachterliche Stellungnahme mit einer Anlage. Unter Gliederungspunkt IV. finden Sie einen konkreten Änderungsvorschlag. Inhaltlich verweisen wir auf das Gutachten und die Anlage zum Gutachten.

Freundliche Grüße

VERBAND DER CHEMISCHEN INDUSTRIE e.V.
Energie und Klima, Recht und Steuern

Dr. Jörg Rothermel

**GUTACHTERLICHE ÄUßERUNG
BILANZIERUNGSPFLICHTEN KONZERNVERBUNDENER
UNTERNEHMEN NACH DEM ENWG**

im Auftrag des

VCI - Verband der chemischen Industrie e.V.
Mainzer Landstraße 55, 60239 Frankfurt am Main

erstellt durch

Rechtsanwalt Dr. Martin Riedel
Rechtsanwalt Christoph Engel

von

BBH
Becker Büttner Held

Rechtsanwälte · Wirtschaftsprüfer · Steuerberater

Magazinstraße 15-16, 10179 Berlin

Tel. 030 / 611 28 40-0

Fax 030 / 611 28 40-99

E-mail: berlin@bbh-online.de

www.bbh-online.de

Inhaltsverzeichnis

I. Sachverhalt und Aufgabenstellung	3
1. Sachverhalt	3
2. Aufgabenstellung	4
II. Ergebnis/Zusammenfassung	4
III. Rechtsausführungen	5
1. Reichweite der Verweisung auf „die für Kapitalgesellschaften geltenden Vorschriften des HGB“	5
a. Wortlautbezogene Auslegung	6
b. An Sinn und Zweck der Norm orientierte Auslegung	6
c. Systematische Auslegung	8
d. Historische Auslegung	10
e. Europarechtskonforme Auslegung	11
2. Zusammenfassung	11
IV. Empfehlung	12

I. Sachverhalt und Aufgabenstellung

1. Sachverhalt

Energieversorgungsunternehmen sind nach § 6b Abs. 1 EnWG zur sogenannten externen Rechnungslegung, also zur Aufstellung, Prüfung und Offenlegung eines Jahresabschlusses verpflichtet. Diese Vorschrift lautet:

„Energieversorgungsunternehmen haben ungeachtet ihrer Eigentumsverhältnisse und ihrer Rechtsform einen Jahresabschluss nach den für Kapitalgesellschaften geltenden Vorschriften des ersten, dritten und vierten Unterabschnitts des zweiten Abschnitts des dritten Buchs des Handelsgesetzbuchs aufzustellen, prüfen zu lassen und offen zu legen.“

Das Institut der Wirtschaftsprüfer hat den „Entwurf einer Neufassung der IDW-Stellungnahme zur Rechnungslegung: Rechnungslegung von Energieversorgungsunternehmen nach dem Energiewirtschaftsgesetz“ (IDW ERS ÖFA 2 n. F.) vorgelegt, in dem mit der Rechnungslegung und Offenlegung nach § 6b EnWG verbundene Fragen erörtert werden. Als Anhang enthält dieser Entwurf eine tabellarische Fallkonstellationenübersicht (nachfolgend: IDW-Tabelle).

In dem Entwurf heißt es unter Ziffer 2.1., Rn. 4:

„Das Handelsgesetzbuch enthält Befreiungs- und Erleichterungsvorschriften für die Aufstellung, Prüfung und Offenlegung des Jahresabschlusses. Die Vorschriften, die von der Verpflichtung zur Aufstellung, Prüfung und Offenlegung unter bestimmten Voraussetzungen befreien, sind nicht anwendbar (z. B. § 264 Abs. 3 HGB, § 264b HGB). Demgegenüber steht die Anwendung der Vorschriften, die im Rahmen der Aufstellung und Prüfung größenabhängige Erleichterungen darstellen, § 6b Abs. 1 EnWG jedoch nicht entgegen, sofern die geforderten Voraussetzungen erfüllt sind (z. B. § 264 Abs. 1 Satz 4, § 266 Abs. 1 Satz 3, § 274a, § 316 Abs. 1 Satz 1 HGB)...“

Die vorzitierte Rechtsansicht hätte zur Folge, dass Energieversorgungsunternehmen (im Folgenden: EVU), die als Tochtergesellschaften in einen Konzern eingebunden sind, auch bei dem Vorliegen der Voraussetzungen die Befreiung von Abschlusserstellungs-, Prüfungs- und Publizitätspflichten nach §§ 264 Abs. 3 oder Abs. 4 oder 264b HGB nicht in Anspruch nehmen können. Relevant ist dies insbesondere (auch) für solche Unternehmen, die als Bestandteil eines in privater Hand befindlichen Konzerns ihrem Unternehmenszweck nach weit überwiegend Tätigkeiten ausführen, die keinen Bezug zur Energiewirtschaft haben. Sie erlangen den Status eines EVU gemäß § 3 Nr. 18 EnWG lediglich deshalb, weil sie Energieanlagen als Bestandteil ihrer Werksanlagen betreiben. Derartige Industrieunternehmen nehmen regelmäßig die Befreiungsmöglichkeiten nach §§ 264 Abs. 3 oder Abs. 4 oder 264b HGB in Anspruch.

Das IDW hat den vorgenannten Entwurf sowie die tabellarische Fallkonstellationenübersicht

auf der Website beziehungsweise in den IDW Fachnachrichten von Februar und März 2012 veröffentlicht und mitgeteilt, dass Änderungs- und/oder Ergänzungsvorschläge bis zum 11.05.2012 schriftlich an die Geschäftsstelle des IDW, Postfach 320580, 40420 Düsseldorf, gerichtet werden können.

Um die Lesbarkeit und Verständlichkeit unserer nachfolgenden Ausführungen zu verbessern, haben wir die in den Spalten der IDW-Tabelle zusammengefassten Fallkonstellationen im nachfolgenden Text durchnummeriert und zwar von links beginnend als Fallkonstellation 1 bis rechts endend als Fallkonstellation 9. Eine entsprechend ergänzte Version der IDW-Tabelle fügen wir diesem Gutachten als **Anlage** bei. Die Änderungen an der IDW-Tabelle, welche wir auf der Grundlage dieses Gutachtens vorschlagen, sind darin ebenfalls enthalten und durch drei Sternchen (***) kenntlich gemacht.

2. Aufgabenstellung

Die Partnergesellschaft *Becker Büttner Held* (nachfolgend: Gutachter) ist beauftragt worden, zu prüfen, ob sie die Wertung im zuvor zitierten Abschnitt Ziffer 2.1., Rn. 4 des IDW-Stellungnahmeentwurfes für rechtlich zutreffend erachtet.

II. Ergebnis/Zusammenfassung

1. Unter Berücksichtigung des Gesetzestextes, der Gesetzeshistorie, dem Sinn und Zweck der Vorgabe des § 6b Abs. 1 EnWG sowie sonstiger Rechtsargumente handelt es sich nach Auffassung der Gutachter bei dem HGB-Verweis in § 6b Abs. 1 Satz 1 EnWG um einen vollumfänglichen Rechtsgrundverweis. Rechtsfolge ist, dass auch die Erleichterungs- und Befreiungsvorschriften des § 264 Abs. 3 und Abs. 4 und des § 264b HGB anwendbar sind und von den Energieversorgungsunternehmen beim Vorliegen der jeweiligen Voraussetzungen in Anspruch genommen werden können.

2. Nach Auffassung der Gutachter müsste die IDW-Tabelle wie folgt ergänzt und verändert werden:

In den Fallgruppen 1 bis 3 und 5 bis 9 wird in Zeile 1 (Aufstellung, Prüfung und Offenlegung des Jahresabschlusses nach § 6b Abs. 1 EnWG) die Angabe „Ja“ jeweils mit drei hochgestellten Sternchen (***) versehen. Diese verweisen auf eine entsprechend gekennzeichnete Anmerkung im Fußnotentext mit folgendem Wortlaut: "Keine Pflicht zur Anwendung der erweiterten Aufstellungsvorgaben für Kapitalgesellschaften, zur Prüfung und zur Offenlegung des Jahresabschlusses nach § 6b Abs. 1 EnWG bei Vorliegen der Voraussetzungen der §§ 264 Abs. 3 oder Abs. 4 oder 264b HGB".

3. Der Text in IDW ERS ÖFA 2 n.F., Ziffer 2.1, Rn. 4 sollte entsprechend angepasst werden, beispielsweise mit dem folgenden Wortlaut:

„Das Handelsgesetzbuch enthält Befreiungs- und Erleichterungsvorschriften für die Aufstellung, Prüfung und Offenlegung des Jahresabschlusses. Die Vorschriften, die von der Verpflichtung zur Aufstellung, Prüfung und Offenlegung unter bestimmten Voraussetzungen befreien, sind anwendbar (z.B. § 264 Abs. 3 HGB, § 264b HGB). Gleichmaßen steht auch die Anwendung der Vorschriften, die im Rahmen der Aufstellung und Prüfung größenabhängige Erleichterungen darstellen, § 6b Abs. 1 EnWG nicht entgegen, sofern die geforderten Voraussetzungen erfüllt sind (z.B. § 264 Abs. 1 Satz 4, § 266 Abs. 1 Satz 3, § 274a, § 316 Abs. 1 Satz 1 HGB). Nach § 6b Abs. 4 Satz 3 EnWG dürfen kleine Kapitalgesellschaften die größenabhängigen Erleichterungen nach § 326 HGB bei der Offenlegung nicht anwenden. Von den anderen Erleichterungsvorschriften im Hinblick auf die Offenlegung darf jedoch Gebrauch gemacht werden (z.B. §§ 327, 327a HGB).

III. Rechtsausführungen

1. Reichweite der Verweisung auf „die für Kapitalgesellschaften geltenden Vorschriften des HGB“

Fraglich ist, ob der Verweis in § 6b Abs. 1 EnWG auf die „für Kapitalgesellschaften geltenden Vorschriften des 1., 3. und 4. Unterabschnitts des 2. Abschnitts des 3. Buchs des Handelsgesetzbuchs“ sich auch auf die in diesen Abschnitten genannten Ausnahmenvorschriften für Konzernunternehmen, insbesondere auf § 264 Abs. 3 HGB erstreckt¹.

Dies ist maßgeblich davon abhängig, ob es sich bei der genannten Formulierung in § 6b Abs. 1 EnWG um eine selbstständige Begründung der gesetzlichen Pflicht zur Aufstellung, Prüfung und Offenlegung eines Jahresabschlusses², die nur in Bezug auf die Rechtsfolgen auf die handelsrechtlichen Normen verweist (Rechtsfolgenverweis), um einen Rechtsgrundverweis³ oder um eine Mischform⁴ handelt. Sofern eine vollumfängliche Rechtsgrundverweisung vorläge, bestünde eine Verpflichtung zur Aufstellung, Prüfung und Veröffentlichung eines Jahresabschlusses nur dann, wenn auch die Tatbestandsvoraussetzungen der in Bezug genommenen Vorschriften vorlägen. § 264 Abs. 3 HGB ggf. in Verbindung mit § 264 Abs. 4 HGB ist als Ausnahmenvorschrift, die zwar nicht von der grundsätzlichen Aufstellungspflicht aller Kaufleute (§ 242 HGB), wohl aber von bestimmten Inhalten des Abschlusses (z. B. Anhang) sowie von der Pflicht zur Prüfung und Veröffentlichung eines Jahresabschlusses durch Konzernunternehmen unter bestimmten Umständen befreit, eine negative Tatbestandsvoraussetzung, die in diesem Falle auch für Energieversorgungsunternehmen berücksichtigt werden müsste.

Ob es sich bei der Formulierung in § 6b Abs. 1 Satz 1 EnWG um eine Rechtsfolgen- oder

¹ Im Folgenden steht § 264 Abs. 3 HGB stets stellvertretend auch für die für Personengesellschaften ohne natürliche Person als Vollhafter geltende Norm des § 264b HGB,

² *Hölscher*, in: Britz, Hellermann, Hermes, EnWG, Kommentar, 2. Aufl. 2010, § 10 Rn. 1 ohne nähere Begründung.

³ So auch *Reinke*, DStR 2011, 1286.

⁴ So Gemeinsamen Auslegungsgrundsätze der Regulierungsbehörden des Bundes und der Länder zu §§ 6 – 10 EnWG vom 1.3.2006, S. 29.

Rechtsgrundverweisung oder um eine Mischform handelt, muss durch Auslegung der Vorschrift ermittelt werden.

a. Wortlautbezogene Auslegung

Zentraler Bestandteil und zugleich Grenze jeglicher Normauslegung ist der Wortlaut der fraglichen Vorschrift. Die oben zitierte Gesetzesformulierung enthält lediglich einen pauschalen Verweis auf die Unterabschnitte über „Jahresabschluss der Kapitalgesellschaft und Lagebericht“ (§§ 264 ff. HGB), „Prüfung“ (§§ 316 ff. HGB) und „Offenlegung. Prüfung durch den Betreiber des elektronischen Bundesanzeigers“ (§§ 325 ff. HGB). Eine differenzierte Inbezugnahme von Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolgen bzw. ausschließlich Rechtsfolgen lässt sich dieser Formulierung nicht entnehmen. Dieses Argument spricht zunächst gegen das Vorliegen einer Mischform.

Zudem könnte sich bereits aus dieser Pauschalität der Formulierung ein Hinweis auf den Willen des Gesetzgebers zum vollumfänglichen Rechtsgrundverweis ergeben. Wäre beabsichtigt gewesen, die für alle Kapitalgesellschaften geltenden Rechtspflichten unverändert zu übertragen, sofern nur das Tatbestandsmerkmal „Energieversorgungsunternehmen“ erfüllt ist, wäre ein Verweis auf die konkreten Vorschriften des HGB, in welchen diese Pflichten beschrieben sind, ausreichend gewesen (z. B. § 264 Abs. 1, § 316, § 325 HGB). Der Umstand, dass undifferenziert auf gesamte Unterabschnitte des 2. Abschnitts des 3. Buchs des HGB Bezug genommen wird, muss als Hinweis darauf verstanden werden, dass § 6b Abs. 1 EnWG nicht selbst die „Anspruchsgrundlage“ für die Pflicht zur externen Rechnungslegung ist. Diese Pflicht soll nur dann und insoweit für Energieversorgungsunternehmen gelten, wie die handelsrechtlichen Voraussetzungen für die Aufstellung, Prüfung und Offenlegung des Jahresabschlusses vorliegen, wobei diese dahingehend modifiziert werden, dass die Gesellschaftsform und die Eigentumsverhältnisse unberücksichtigt bleiben. Nach dieser Lesart spräche bereits der Wortlaut für das Verständnis von § 6b Abs. 1 EnWG als eine (abgesehen von Gesellschaftsform und den Eigentumsverhältnissen) vollumfängliche Rechtsgrundverweisung.

b. An Sinn und Zweck der Norm orientierte Auslegung

Fraglich ist, ob sich aus der Untersuchung des vom Gesetzgeber verfolgten Sinnes und Zweckes der Norm Erkenntnisse über deren Natur als Rechtsfolgen- oder Rechtsgrundverweisung bzw. als Mischform gewinnen lassen.

Die Verpflichtung von Energieversorgungsunternehmen zur Aufstellung, Prüfung und Offenlegung von Jahresabschlüssen im EnWG ist zwar nicht selbst ein Bestandteil der buchhalterischen Entflechtung von vertikal integrierten Energieversorgungsunternehmen im eigentli-

chen Sinne⁵, steht mit dieser jedoch im Zusammenhang. Deren Sinn und Zweck besteht darin, die Transparenz der Kosten für die Nutzung von Netzen herzustellen und Quersubventionierungen auszuschließen. Dies ist Grundbedingung für einen freien und diskriminierungsfreien Netzzugang zu angemessenen Preisen, ohne den ein funktionsfähiger und wettbewerbsorientierter Binnenmarkt nicht möglich ist⁶.

Kernstück der buchhalterischen Entflechtung ist die interne Rechnungslegung (Betriebsrechnungslegung) in § 6b Abs. 3 EnWG. Sie verpflichtet vertikal integrierte Energieversorgungsunternehmen (§ 3 Nr. 38 EnWG) zur getrennten Kontenführung für sämtliche energiebezogenen Geschäftstätigkeiten und zur Aufstellung von Tätigkeitsabschlüssen für eine Reihe von besonderen, **regulierten Tätigkeiten** (insbesondere Netzbetrieb, § 6b Abs. 3 Satz 1 Nr. 1-6 EnWG)⁷. Die Kosten eines vertikal integrierten Energieversorgungsunternehmens sollen so den einzelnen Wertschöpfungsstufen direkt zugeordnet werden, um eine effiziente Kostenkontrolle zu gewährleisten und es Regulierungsbehörden und Netznutzern zu ermöglichen, die Kalkulation der Netznutzungsentgelte anhand der StromNEV bzw. der GasNEV nachzuvollziehen.

Demgegenüber soll die externe Rechnungslegung, die allein Gegenstand des hier fraglichen § 6b Abs. 1 EnWG ist, bei nicht vertikal integrierten Energieversorgungsunternehmen lediglich einen das gesamte Unternehmen betreffenden Aufschluss über die Vermögens- und Ertragslage geben. Derartige nicht vertikal integrierte Energieversorgungsunternehmen sind insbesondere Lieferanten und Erzeuger von Energie sowie Händler und Anbieter von Contractingdienstleistungen⁸. Auch Betreiber von Kundenanlagen, die zur Eigenerzeugung Strom produzieren, können Energieversorgungsunternehmen sein, sofern sie auch nur einen fremden angeschlossenen Letztverbraucher haben⁹. Netzbetreiber sind nur dann nicht vertikal integrierte Energieversorgungsunternehmen, wenn sie sonst keine energiebezogene Tätigkeit ausüben¹⁰.

Aus der Aufzählung dieses Kreises von betroffenen Unternehmen wird deutlich, dass deren Potenzial zur Wettbewerbsverzerrung durch Quersubventionierung regulierter Tätigkeiten beinahe vollständig ausgeschlossen ist. Das gesetzgeberische Motiv der buchhalterischen Entflechtung, nämlich die Schaffung von Transparenz in den regulierten Tätigkeiten, ist hier nicht einschlägig. Dieser Umstand ist gleichzeitig der Grund dafür, dass nicht die erheblich weitergehenden Rechnungslegungsvorschriften nach § 6b Abs. 3 EnWG gelten. Die externe Rechnungslegung dient also nicht der konkreten Kostenzuordnung und der Kontrolle der

⁵ Eder, in: Danner/Theobald, EnWG, Kommentar (EL. 53), § 10 Rn. 6.

⁶ Richtlinie 2003/54/EG vom 26.6.2003, ABl. L 176 Seite 37, Erwägungsgrund 2; Hölscher, in: Britz, Hellermann, Hermes, EnWG, Kommentar, 2. Aufl. 2010, § 10 Rn. 2.

⁷ Siehe Textzeile 3, Spalten (1), (4), (5), (6), (7) und (9) der **Anlage**.

⁸ Siehe Spalte (3) der **Anlage**.

⁹ Siehe Spalte (8) der **Anlage**.

¹⁰ Siehe Spalte (2) der **Anlage**.

Netzentgeltkalkulation. Sie soll lediglich in Unternehmen auf dem wettbewerbspolitisch sensiblen Bereich des Energiemarktes eine allgemeine Transparenz schaffen, die derjenigen von Kapitalgesellschaften gleichwertig ist.

Diese Transparenz wird indessen durch die Inanspruchnahme der Befreiungsmöglichkeiten gem. § 264 Abs. 3 oder Abs. 4 HGB durch konzerneingebundene Gesellschaften nicht gefährdet.

Die Geschäftsergebnisse solcher Gesellschaften müssen gemäß § 264 Abs. 3 Nr. 3 HGB, ggf. in Verbindung mit § 264 Abs. 4 HGB in den Konzernabschluss der Muttergesellschaft mit einbezogen werden. Hinzu kommen bestimmte Angaben, die gemäß § 285 Nr. 11 HGB im Anhang des Jahresabschlusses der Muttergesellschaft ausgewiesen werden müssen. Es entspricht der gesetzgeberischen Wertung, dass dem schützenswerten Informationsbedürfnis der Marktteilnehmer, Wettbewerber und Anteilseigner hierdurch ausreichend Rechnung getragen wird.

Soweit konzernverbundene Gesellschaften ein wettbewerbsverzerrendes Potenzial besitzen, da sie ein Netz betreiben und Netznutzungsentgelte erheben, sind die erhöhten Transparenzanforderungen im Regelfall durch die dann eingreifende buchhalterische Entflechtung nach § 6b Abs. 3 EnWG erfüllt¹¹. Die zur Kontrolle der Netzentgelte erforderlichen Informationen sind in den Fallkonstellationen (1) und (5) im Tätigkeitsabschluss gemäß § 6b Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 EnWG (für Strom) bzw. § 6b Abs. 3 Satz 1 Nr. 4 EnWG (für Gas), jeweils i. V. m. § 6b Abs. 3 Satz 6 EnWG, enthalten, für den mit § 6b Abs. 4 EnWG ein eigener, energiewirtschaftsrechtlicher Rechtsgrund für die Offenlegung besteht¹². Daneben können diese Informationen auch in den nach § 6b Abs. 7 Satz 6 EnWG auf den Internetseiten der EVU zu veröffentlichenden Geschäftsberichten enthalten sein.

Im Ergebnis muss deshalb festgehalten werden, dass die Inanspruchnahme der Befreiungsvorschriften des § 264 Abs. 3 oder Abs. 4 HGB durch Konzerngesellschaften weder den Sinn und Zweck der Jahresabschlusspflicht nach § 6b Abs. 1 EnWG noch den der buchhalterischen Entflechtung gefährden kann¹³. Aus der Auslegung nach Sinn und Zweck der Norm lässt sich im Ergebnis keine Begründung für die Einschränkung des Rechtsgrundverweises herleiten.

c. Systematische Auslegung

Fraglich ist darüber hinaus, ob sich aus der Gesetzessystematik Erkenntnisse darüber gewinnen lassen, ob es sich um eine Rechtsfolgen- oder Rechtsgrundverweisung oder um eine

¹¹ Siehe Textzeile 3, Spalten (1), (4), (5), (6), (7) und (9) der **Anlage**.

¹² Siehe Textzeile 5, Spalten (1) und (5) der **Anlage**.

¹³ Reinke, a. a. O. in Fn. 2, S. 1287.

Mischform handelt.

Zu beachten ist hier zunächst, dass in § 6b Abs. 6 EnWG den Regulierungsbehörden das Recht zusteht, zusätzliche Bestimmungen über die Pflichten des Prüfers festzulegen. Im Einzelnen lautet diese Vorschrift:

„(6) unbeschadet der besonderen Pflichten des Prüfers nach Absatz 4 kann die Regulierungsbehörde zusätzliche Bestimmungen 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.“

Die oben hervorgehobene Formulierung macht deutlich, dass der Gesetzgeber die in § 6b Abs. 1 Satz 1 EnWG in Bezug genommenen Vorschriften als Prüfungsvoraussetzungen und nicht lediglich als Beschreibung der Rechtsfolgen ansieht, die nach § 6b Abs. 1 EnWG bereits für sämtliche Energieversorgungsunternehmen eintreten. Demzufolge liegt jedenfalls keine Rechtsfolgenverweisung vor.

Ein weiteres Argument ergibt sich aus § 6b Abs. 7 Satz 8 EnWG. Danach hat die Regulierungsbehörde, welcher die Jahresabschlüsse und Tätigkeitsabschlüsse gemäß Satz 1 dieser Norm zu übersenden sind, die Geschäftsberichte über Tätigkeiten von vertikal integrierten Energieversorgungsunternehmen, die nicht zu den regulierten Tätigkeiten nach § 6b Abs. 3 Satz 1 EnWG gehören, als Geschäftsgeheimnisse zu behandeln. Diese Geheimhaltungspflicht erklärt sich daraus, dass derartige Geschäftsberichte ausschließlich Informationen über Tätigkeiten enthalten, die entweder keinen energiewirtschaftlichen Bezug haben oder nur Tätigkeiten im Energiesektor betreffen, die dem freien Wettbewerb unterliegen (insbesondere Erzeugung oder Vertrieb). Ein aus gesonderten energiewirtschaftlichen Erwägungen herleitbares Publizitätsinteresse der Marktöffentlichkeit an solchen Informationen besteht deshalb nicht.

Dadurch entsteht ein nicht auflösbarer **Wertungswiderspruch** zu der uneingeschränkten Veröffentlichungspflicht des gesamten Jahresabschlusses von nicht vertikal integrierten EVU nach § 6b Abs. 1 EnWG. Gerade die nach § 6b Abs. 7 Satz 8 EnWG als Geschäftsgeheimnisse zu behandelnden Geschäftsbereiche sind Gegenstand des Jahresabschlusses eines nicht vertikal integrierten EVU nach § 6b Abs. 1 EnWG. Dies ist besonders augenfällig in konzerneingebundenen Gesellschaften, die Energieanlagen weit überwiegend zur Eigenversorgung von Produktionsanlagen mit wenigen, untergeordneten nachgelagerten Anschlussnehmern (beispielsweise Kantinen) betreiben. Hier ist der Energielieferanteil der Geschäftstätigkeit wirtschaftlich untergeordnet und hat ausschließlich eine gegenüber dem eigentlichen Unternehmenszweck dienende Funktion. Die Publizitätspflicht derartiger Gesellschaften, die in einen abschlusspflichtigen Konzern eingebunden sind und von denen keine nennenswerte energiewirtschaftliche Wettbewerbsbeeinflussung ausgeht, wäre weitergehend, als diejenige

von vertikal integrierten EVU. Deren Geschäftsberichte über sämtliche Tätigkeiten, die nicht Energieübertragung bzw. -verteilung (§ 6b Abs. 3 Satz 1 EnWG) sind, müssen von Regulierungsbehörden gegenüber Marktteilnehmern geheim gehalten werden.

d. Historische Auslegung

Aufschlussreich könnte schließlich auch die historische Auslegung der Norm sein, insbesondere die Auswertung des gesetzgeberischen Willens anhand von Vorgängernormen und Äußerungen aus dem Gesetzgebungsverfahren.

Der Gesetzgeber setzte mit § 6b EnWG (bzw. dessen Vorgängervorschriften § 10 EnWG 2005 und § 9 beziehungsweise 9a EnWG 2001) die europarechtlichen Vorgaben der EU-Elektrizitätsbinnenmarktrichtlinie¹⁴ bzw. Gasbinnenmarktrichtlinie¹⁵ um (siehe § 1 Abs. 3 EnWG). Art. 31 Abs. 2 der EU-Elektrizitätsbinnenmarktrichtlinie 2009¹⁶ lautet:

„Ungeachtet ihrer Eigentumsverhältnisse oder ihrer Rechtsform erstellen und veröffentlichen die Elektrizitätsunternehmen ihre Jahresabschlüsse und lassen diese überprüfen und zwar gemäß den nationalen Rechtsvorschriften über die Jahresabschlüsse von Gesellschaften, die im Rahmen der Vierten Richtlinie 78/660 EWG des Rates vom 25. Juli 1978 aufgrund von Art. 44 Abs. 2 Buchstabe g des Vertrages über den Jahresabschluss von Gesellschaften bestimmter Rechtsformen erlassen worden sind.

Unternehmen, die zur Veröffentlichung ihrer Jahresabschlüsse gesetzlich nicht verpflichtet sind, halten in ihrer Hauptverwaltung eine Ausfertigung des Jahresabschlusses zur öffentlichen Einsichtnahme bereit.“

Entsprechend lautete § 9 Abs. 1 Satz 2 EnWG 2003¹⁷:

„Soweit eine Verpflichtung zur Offenlegung nach den §§ 325 bis 329 des Handelsgesetzbuchs nicht besteht, ist eine Ausfertigung des Jahresabschlusses in der Hauptverwaltung zur Einsicht bereitzuhalten.“

Der Gesetzgeber ging also davon aus, dass die Verweisung auch die Ausnahmenvorschriften des HGB erfasst, da ansonsten die oben wiedergegebene speziellere Regelung nicht notwendig gewesen wäre¹⁸.

¹⁴ Richtlinie 2003/54/EG des Europäischen Parlaments und des Rates über gemeinsame Vorschriften für den Elektrizitätsbinnenmarkt vom 26. Juni 2003, ABl. L 176, Seite 37 bzw. Richtlinie 2009/72/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 13. Juli 2009 über gemeinsame Vorschriften für den Elektrizitätsbinnenmarkt und zur Aufhebung der Richtlinie 2003/54/EG, ABl. L 211, Seite 55.

¹⁵ Richtlinie 2003/55/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 26.6.2003 über gemeinsame Vorschriften für den Erdgasbinnenmarkt und zur Aufhebung der Richtlinie (EG) 98/30 ABl. L 176 Seite 57 bzw. Richtlinie 2009/73/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 13. Juli 2009 über gemeinsame Vorschriften für den Erdgasbinnenmarkt und zur Aufhebung der Richtlinie (EG) 2003/55, ABl. L 211 Seite 94.

¹⁶ Bzw. Art. 19 Abs. 2 RL 2003/54/EG sowie nahezu gleichlautend die Gasbinnenmarktrichtlinie Art. 31 Abs. 2 RL 2009/73/EG bzw. Art. 17 Abs. 2 RL 2003/55/EG.

¹⁷ Gleichlautend § 9a Abs. 1 Satz 2 EnWG 2003 in Bezug auf Gasversorgungsunternehmen.

¹⁸ So auch Eder, in: Danner/Theobald, EnWG, Kommentar (EL. 53), § 10 Rn. 16.

Auf die genannte Formulierung hat der Gesetzgeber bei der Neufassung der Vorschrift in § 10 EnWG 2005 verzichtet, auch wenn der Verweis auf die Vorschriften des HGB gleichlautend geblieben ist. Dafür, dass der Gesetzgeber damit das Verhältnis zwischen den energiewirtschaftsrechtlichen und den handelsrechtlichen Rechnungslegungsvorschriften verändern wollte, gibt es allerdings keine Anhaltspunkte¹⁹. Die Gesetzesbegründung enthält zu dieser Änderung keinerlei Ausführungen²⁰. Wäre eine Erweiterung der Pflicht zur externen Rechnungslegung auf Unternehmen, die nach dem HGB von der Offenlegungspflicht befreit sind, beabsichtigt gewesen, so wäre zumindest ein entsprechender Hinweis in der Gesetzesbegründung erforderlich gewesen.

e. Europarechtskonforme Auslegung

Aus den Ausführungen oben unter d. ergibt sich im Übrigen auch, dass eine an den Vorgaben des europäischen Rechts orientierte Auslegung die Einordnung von § 6b Abs. 1 EnWG als Rechtsgrundverweisung auf Teilbereiche des HGB stützt. Die unter d. zitierten Artikel der Binnenmarktrichtlinien stellen explizit darauf ab, dass die Jahresabschlüsse nach nationalen Regeln aufgestellt und veröffentlicht werden müssen. Dabei wird gerade für den Fall, dass sich daraus keine Pflicht zur Offenlegung ergibt, eine rechtliche Vorkehrung getroffen. Der europäische Gesetzgeber ist folglich selbst davon ausgegangen, dass Fälle denkbar sind, in denen bei Energieversorgungsunternehmen nach nationalem Recht Ausnahmen von den anwendbaren Jahresabschlussvorschriften gelten.

Das bedeutet zwar nicht zwingend, dass der deutsche Gesetzgeber bei der Umsetzung dieser Norm diese rechtstechnische Konzeption übernehmen wollte. Es steht den Mitgliedsstaaten frei, bei der Umsetzung von Richtlinien schärfere Anforderungen aufzustellen, als die Richtlinie sie selbst vorsieht. Es wäre dem deutschen Gesetzgeber also möglich gewesen, einen selbständigen, direkten Anwendungsbefehl für die Jahresabschlusspflicht im EnWG zu verankern, der neben demjenigen im HGB steht (Rechtsfolgenverweis).

Eine derartige Intention hatte der Gesetzgeber aber gerade nicht. Wie oben bereits ausgeführt, hat er bei der ursprünglichen Umsetzung gerade die Vorgabe der Richtlinie für den Fall einer fehlenden Pflicht zur Veröffentlichung aufgenommen.

2. Zusammenfassung

Aus dem Vorstehenden ergibt sich, dass sowohl die am Wortlaut der Norm wie auch die am Sinn und Zweck sowie an der Systematik des Gesetzes orientierten Auslegungen hinsichtlich der Rechtsnatur des § 6b Abs. 1 EnWG für einen Rechtsgrundverweis auf die für Kapitalge-

¹⁹ Reinke, a. a. O. in Fn 2, Seite 1288; Eder, a. a. O.

²⁰ Die Gesetzesbegründung, BT-Drucks. 15/3917, Seite 55 enthält keinerlei Bemerkung über diese Änderung.

sellschaften geltenden Vorschriften des HGB sprechen. Die Auswertung der gesetzgeberischen Materialien und der europarechtlichen Ursprünge der Norm stützen diese Auffassung.

Konsequenz dieser Einordnung ist, dass im Rahmen des § 6b Abs. 1 EnWG die Erleichterungs- und Befreiungsvorschriften des § 264 Abs. 3 und Abs. 4 und des § 264b HGB Anwendung finden und bei Vorliegen der jeweiligen Voraussetzungen von Energieversorgungsunternehmen in Anspruch genommen werden können.

IV. Empfehlung

Unter Berücksichtigung der rechtlichen Rahmenbedingungen empfehlen die Gutachter:

- Ergänzung der IDW-Tabelle (vgl. Anlage): In den Fallgruppen 1 bis 3 und 5 bis 9 wird in Zeile 1 (Aufstellung, Prüfung und Offenlegung des Jahresabschlusses nach § 6b Abs. 1 EnWG) die Angabe „Ja“ jeweils mit drei hochgestellten Sternchen (***) versehen. Diese verweisen auf eine entsprechend gekennzeichnete Anmerkung im Fußnotentext mit folgendem Wortlaut: "Keine Pflicht zur Anwendung der erweiterten Aufstellungsvorgaben für Kapitalgesellschaften, zur Prüfung und zur Offenlegung des Jahresabschlusses nach § 6b Abs. 1 EnWG bei Vorliegen der Voraussetzungen der §§ 264 Abs. 3 oder Abs. 4 oder 264b HGB".
- Änderungsvorschlag zu IDW ERS ÖFA 2 n.F., Ziffer 2.1, Rn.4: *„Das Handelsgesetzbuch enthält Befreiungs- und Erleichterungsvorschriften für die Aufstellung, Prüfung und Offenlegung des Jahresabschlusses. Die Vorschriften, die von der Verpflichtung zur Aufstellung, Prüfung und Offenlegung unter bestimmten Voraussetzungen befreien, sind anwendbar (z.B. § 264 Abs. 3 HGB, § 264b HGB). Gleichmaßen steht auch die Anwendung der Vorschriften, die im Rahmen der Aufstellung und Prüfung größenabhängige Erleichterungen darstellen, § 6b Abs. 1 EnWG nicht entgegen, sofern die geforderten Voraussetzungen erfüllt sind (z.B. § 264 Abs. 1 Satz 4, § 266 Abs. 1 Satz 3, § 274a, § 316 Abs. 1 Satz 1 HGB). Nach § 6b Abs. 4 Satz 3 EnWG dürfen kleine Kapitalgesellschaften die größenabhängigen Erleichterungen nach § 326 HGB bei der Offenlegung nicht anwenden. Von den anderen Erleichterungsvorschriften im Hinblick auf die Offenlegung darf jedoch Gebrauch gemacht werden (z.B. §§ 327, 327a HGB).“*

Berlin, den 09.05.2012

ANLAGE: von den Gutachtern gemäß dem Ergebnis des Gutachtens überarbeiteter IDW-Anhang zu IDW ERS ÖFA 2; Beiblatt zu IDW-Fachnachrichten 3/2012

Dieses Gutachten wurde auf der Grundlage des zwischen dem Auftraggeber und BBH bestehenden Mandatsverhältnisses erstellt. Für den Fall der Weitergabe wird darauf hingewiesen, dass die Haftungsbeschränkung auch gegenüber jedem Dritten gilt, dem das Gutachten zugänglich gemacht wird; § 334 BGB ist anwendbar.

Übersicht über den Anwendungsbereich von § 6b EnWG anhand von Fallkonstellationen

- mit Ergänzungsvorschlägen der Gutachter BBH, markiert mit Ja*** in der Zeile 1 -

ENTWURF

Abkürzungen:

<i>EVU</i>	<i>Energieversorgungsunternehmen</i>
<i>IDW EPS 610 n.F.</i>	<i>Entwurf einer Neufassung des IDW Prüfungsstandards: Prüfung von Energieversorgungsunternehmen (IDW EPS 610 n.F.)</i>
<i>IDW ERS ÖFA 2 n.F.</i>	<i>Entwurf einer Neufassung der IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung: Rechnungslegung von Energieversorgungsunternehmen nach dem Energiewirtschaftsgesetz (IDW ERS ÖFA 2 n.F.)</i>

Fallkonstellationen		1.	2.	3.	4.	5.	6.	7.	8.	9.
Vorgabe	Betroffen/Bemerkung	Ja***	Ja***	Ja***	Nein	Ja***	Ja***	Ja***	Ja***	Ja***
Aufstellung, Prüfung und Offenlegung des Jahresabschlusses nach § 6b Abs. 1 EnWG	EVU i.S.v. § 3 Nr. 18 EnWG Ausnahme: siehe § 117a EnWG (bestimmte Betreiber von kleinen EEG- bzw. KWK-G-Anlagen)	Ja***	Ja***	Ja***	Nein	Ja***	Ja***	Ja***	Ja***	Ja***
Anhangangabe nach § 6b Abs. 2 EnWG	wie § 6b Abs. 1 EnWG	Ja	Ja	Ja	Nein	Ja	Ja	Ja	Ja	Ja
Kontentrennung nach § 6b Abs. 3 EnWG	Unternehmen, die zu einem vertikal integrierte EVU i.S.d. § 3 Nr. 38 EnWG verbunden sind	Ja	Nein	Nein	Nein**	Ja	Ja	Ja	Nein	Ja
Aufstellung von Tätigkeitsabschlüssen nach § 6b Abs. 3 EnWG	Verpflichtung nur für vertikal integrierte EVU i.S.d. § 3 Nr. 38 EnWG, die selbst im Netzbereich tätig sind (§ 6b Abs. 3 Satz 1 und 2 EnWG) und auch hier nur für diese Tätigkeiten für andere Tätigkeiten dieser Gesellschaft lediglich Empfehlung zur Aufstellung von Tätigkeitsabschlüssen	Ja	Nein	Nein	Nein	Ja	Nein	Nein	Nein	Nein
Offenlegung der Tätigkeitsabschlüsse nach § 6b Abs. 4 EnWG	nur die vertikal integrierte EVU i.S.d. § 3 Nr. 38 EnWG, die Tätigkeitsabschlüsse aufstellen müssen	Ja	Nein	Nein	Nein	Ja	Nein	Nein	Nein	Nein
Prüfung der Einhaltung der Pflichten zur Rechnungslegung nach § 6b Abs. 3 EnWG (§ 6b Abs. 5 EnWG)	IDW EPS 610 n.F. enthält Formulierungsbeispiele.	Ja	Nein	Nein	Nein	Ja	Ja	Ja	Nein	Ja
Zusätzliche Bestimmungen der Regulierungsbehörden für die Prüfung nach § 6b Abs. 5 EnWG (§ 6b Abs. 6 EnWG)		Ja	Nein	Nein	Nein	Ja	Ja	Ja	Nein	Ja
Erweiterung des Lageberichts nach § 6b Abs. 7 Satz 4 EnWG	sofern ein Lagebericht aufgrund gesetzl. Vorgaben oder freiwillig aufgestellt wird	Ja	Nein	Nein	Nein	Ja	Ja	Ja	Nein	Ja
Eingereichung des Prüfungsberichts nach § 6b Abs. 7 Satz 5 EnWG		Ja	Nein	Nein	Nein	Ja	Ja	Ja	Nein	Ja

*) Erzeugung nicht ausschließlich zum Eigenverbrauch, sondern auch zur Belieferung von Anderen

** Nach dem Gesetzeswortlaut müssten diese Gesellschaften getrennte Konten führen. Aufgrund der fehlenden Tätigkeiten läuft diese Vorschrift faktisch ins Leere (vgl. IDW ERS OFA 2 n.F., Tz. 25).

*** Keine Pflicht zur Anwendung der erweiterten Aufstellungsvorgaben für Kapitalgesellschaften, zur Prüfung und zur Offenlegung des Jahresabschlusses nach § 6b Abs. 1 EnWG bei Vorliegen der Voraussetzungen der §§ 264 Abs. 3 oder Abs. 4 oder 264b HGB.