

Herrn Dir Karsten Bourwieg
Vorsitzender der Beschlusskammer 8 der BNetzA
„Regulierung Netzentgelte Strom“
Tulpenfeld 4
53113 Bonn

Institut der Wirtschaftsprüfer
in Deutschland e. V.

Wirtschaftsprüferhaus
Tersteegenstraße 14
40474 Düsseldorf
Postfach 32 05 80
40420 Düsseldorf

TELEFONZENTRALE:
+49 (0) 211 / 45 61 - 0

FAX GESCHÄFTSLEITUNG:
+49 (0) 211 / 4 54 10 97

INTERNET:
www.idw.de

E-MAIL:
info@idw.de

BANKVERBINDUNG:
Deutsche Bank AG Düsseldorf
IBAN: DE53 3007 0010 0748 0213 00
BIC: DEUTDE33XXX
UST-ID Nummer: DE119353203

Düsseldorf, 2. Oktober 2019

per E-Mail: poststelle.bk8@bnetza.de

524/617

Stellungnahme zur geplanten Festlegung nach § 6b EnWG (Strom)

Sehr geehrter Herr Bourwieg,

wir danken Ihnen für die Gelegenheit der Stellungnahme zu der geplanten Festlegung nach § 6b EnWG für den Strombereich. Vor dem Hintergrund der Aufgaben der BNetzA ist das Anliegen nach zusätzlichen Informationen und nach einem einheitlichen Vorgehen der Netzbetreiber im Hinblick auf die Tätigkeitsabschlüsse nachvollziehbar. Wir bezweifeln allerdings, ob eine Erweiterung der Jahresabschlussprüfung durch die geplante Festlegung nach § 6b Abs. 5 i.V.m. Abs. 6 EnWG das adäquate Instrument hierfür ist. Im Folgenden haben wir unsere Überlegungen zu der geplanten Festlegung zusammengestellt und am Ende in einem kurzen Resümee zusammengefasst:

1. Reichweite einer Festlegung nach § 6b Abs. 6 EnWG (zu Abschn. II.3. der Gründe)

In dem vorliegenden Entwurf einer Festlegung werden ergänzende Angaben zur Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung des Tätigkeitsbereichs Elektrizitätsübertragung bzw. Elektrizitätsverteilung gefordert, sowie die Aufstellung von Tätigkeitsabschlüssen von Unternehmen verlangt, die unmittelbare und mittelbare energiespezifische Dienstleistungen an die Tätigkeitsbereiche Elektrizitätsübertragung bzw. Elektrizitätsverteilung erbringen und zu einer Gruppe verbundener Elektrizitäts- und Gasunternehmen gehören. Insbesondere in diesen Punkten

GESCHÄFTSFÜHRENDER VORSTAND:
Prof. Dr. Klaus-Peter Naumann,
WP StB, Sprecher des Vorstands;
Dr. Daniela Kelm, RA LL.M.;
Melanie Sack, WP StB

Seite 2/19 zum Schreiben vom 02.10.2019 an Herrn Dir Bourwieg, Beschlusskammer 8, Bonn

handelt es sich somit um zusätzliche Bestimmungen zur Rechnungslegung, einschließlich der Buchführung für die von § 6b EnWG betroffenen Unternehmen. Dabei haben wir jedoch bereits eingangs Zweifel, ob sich aus dem § 6b Abs. 3 EnWG die Pflicht ableiten lässt, dass Unternehmen, die unmittelbar oder mittelbar energiespezifische Dienstleistungen an eine Netzgesellschaft erbringen, Tätigkeitsabschlüsse für die Elektrizitätsübertragung bzw. Elektrizitätsverteilung aufstellen müssen.

Zwar kann die Regulierungsbehörde nach § 6b Abs. 6 EnWG **zusätzliche Bestimmungen** gegenüber einem Unternehmen i.S.d. § 6b Abs. 1 Satz 1 EnWG durch Festlegung nach § 29 Abs. 1 EnWG treffen, die vom Prüfer im Rahmen der Jahresabschlussprüfung über die nach § 6b Abs. 1 EnWG anwendbaren Prüfungsvoraussetzungen hinaus zu berücksichtigen sind: So kann sie insbesondere zusätzliche Schwerpunkte für die Prüfungen festlegen. Aber u.E. kann es sich dabei nur um zusätzliche Bestimmungen handeln, die sich auf die Erweiterung der Jahresabschlussprüfung nach § 6b Abs. 5 EnWG beziehen und vom Sinn und Zweck her mit der Jahresabschlussprüfung vereinbar sind.

Dass diese zusätzlichen Bestimmungen die Rechnungslegung im Hinblick auf die getrennte Kontenführung und die Aufstellung der Tätigkeitsabschlüsse betreffen dürfen, ist von der Formulierung des § 6b Abs. 6 EnWG u.E. aufgrund folgender Überlegungen nicht erfasst:

- Die Vorschrift des § 6b Abs. 6 EnWG richtet sich nur an Unternehmen, deren Jahresabschluss nach § 6b Abs. 1 Satz 1 i.V.m. § 316 HGB zu prüfen ist und wobei die Jahresabschlussprüfung nach § 6b Abs. 5 EnWG um die Einhaltung der Pflichten zur Rechnungslegung nach § 6b Abs. 3 EnWG zu erweitern ist. Somit wären die Unternehmen, die zwar Unternehmen nach § 6b Abs. 1 Satz 1 HGB sind, aber deren Jahresabschluss aufgrund ihrer Größe nicht prüfungspflichtig sind, von den zusätzlichen Bestimmungen zur Rechnungslegung nicht betroffen. Das kann nicht die Intention des Gesetzgebers gewesen sein, als er § 6b Abs. 6 EnWG geschaffen hat. Zusätzliche Bestimmungen zur Rechnungslegung hätte der Gesetzgeber gegenüber allen Unternehmen geregelt und nicht nur gegenüber den Prüfungspflichtigen.
- Die Vorschrift des § 6b Abs. 6 EnWG wurde im Jahr 2011 in das Gesetz aufgenommen. Nach einem damaligen Arbeitsentwurf des Ministeriums vom 11.02.2011 sollte die Vorschrift ursprünglich tatsächlich eine Möglichkeit vorsehen, neben Bestimmungen über den Inhalt der Prüfung auch einheitliche Kriterien für die Sachgerechtigkeit von Wertansätzen und der Zuordnung der Konten durch Festlegung zu bestimmen. Im anschließend

Seite 3/19 zum Schreiben vom 02.10.2019 an Herrn Dir Bourwieg, Beschlusskammer 8, Bonn

veröffentlichten Gesetz findet sich jedoch nur noch die Ermächtigungsgrundlage, Bestimmungen zu treffen, die vom Prüfer im Rahmen der Jahresabschlussprüfung über die nach § 6b Abs. 1 EnWG anwendbaren Prüfungsvoraussetzungen hinaus zu berücksichtigen sind (vgl. BT-Drs. 17/6072). Es ist davon auszugehen, dass dies eine bewusste Entscheidung des Gesetzgebers war.

- Im Jahr 2012 wurde dann § 6b Abs. 6 EnWG um Satz 3 erweitert, wonach die Festlegung spätestens sechs Monate vor dem Bilanzstichtag des jeweiligen Kalenderjahres ergehen muss. In der Gesetzesbegründung heißt es, dass mit der sechsmonatigen Vorlauffrist sichergestellt werden soll, dass sich die Prüfer rechtzeitig auf die zusätzlichen Anforderungen an die Prüfung einstellen können (vgl. BT-Drs. 17/10754, S. 22). Diese Vorlauffrist als auch die Gesetzesbegründung hätte anders lauten müssen, wenn es sich bei den Festlegungen um Bestimmungen zur Rechnungslegung handeln würde. Zusätzliche Bestimmungen zur Rechnungslegung müssten den Bilanzierenden, hier den Unternehmen i.S.d. § 6b Abs. 1 Satz 1 EnWG, bereits mit einer ausreichenden Frist vor Beginn des Geschäftsjahres mitgeteilt werden, in dem diese Bestimmungen erstmalig angewandt werden sollen (ggf. Einrichtung neuer Konten, Änderung der Software), und nicht erst im Laufe des betreffenden Geschäftsjahres.
- Grundsätze für die Rechnungslegung der betroffenen Unternehmen, einschließlich Grundsätze für die Kontentrennung sowie für die Aufstellung der Tätigkeitsabschlüsse, müssen bundeseinheitlich durch Gesetz geregelt werden, um eine Vergleichbarkeit zwischen den Abschlüssen zu gewährleisten. Abweichungen bei den Rechnungslegungsgrundsätzen in Abhängigkeit von der zuständigen Regulierungsbehörde können nicht gewollt sein. Diese Gefahr bestände aber, wenn die Regulierungsbehörden für ihren jeweiligen Zuständigkeitsbereich eigene Rechnungslegungsgrundsätze aufstellen könnten. Netzbetreiber, die in den Zuständigkeitsbereich verschiedener Regulierungsbehörden fallen, müssten dann ggf. verschiedenen, u.U. auch entgegengesetzten, Bestimmungen für die Rechnungslegung folgen. Dies könnte dazu führen, dass sie mehrere Buchführungsunterlagen für einen Sachverhalt vorbereiten und vorhalten müssten.

Die Prüfung des Jahresabschlusses eines Unternehmens i.S.d. § 6b Abs. 1 Satz 1 EnWG umfasst nach § 6b Abs. 5 EnWG die Einhaltung der Pflichten zur Rechnungslegung nach § 6b Abs. 3 EnWG. Dabei ist neben dem Vorhandensein getrennter Konten auch zu prüfen, ob die Wertansätze und die Zuordnung der Konten sachgerecht und nachvollziehbar erfolgt sind und der Grundsatz der

Seite 4/19 zum Schreiben vom 02.10.2019 an Herrn Dir Bourwieg, Beschlusskammer 8, Bonn

Stetigkeit beachtet worden ist. Im Bestätigungsvermerk zum Jahresabschluss ist anzugeben, ob die Vorgaben nach § 6b Abs. 3 EnWG eingehalten worden sind. Über das Ergebnis aus der genannten Erweiterung des Prüfungsgegenstandes ist in einem gesonderten Abschnitt des Prüfungsberichts (z.B. bezeichnet als „Feststellungen zur Entflechtung in der Rechnungslegung nach § 6b Abs. 3 EnWG“) zu berichten (vgl. *IDW Prüfungsstandard: Prüfung nach § 6b Energiewirtschaftsgesetz (IDW PS 610)* (Stand: 21.12.2018), Tz. 16).

Sollte darüber hinaus Bedarf seitens der Regulierungsbehörden bestehen, räumt § 6b Abs. 6 EnWG die Möglichkeit ein, bestimmte Prüfungsschwerpunkte festzulegen oder andere Bestimmungen im Hinblick auf die Prüfung zu treffen, z.B. die vertiefte Berichterstattung über das Prüfungsvorgehen zu bestimmten Prüffeldern. Im Hinblick auf die Ausführungen in den Gründen der geplanten Festlegung (vgl. Abschn. II.3. S. 15), wonach es sich bei den zusätzlichen Bestimmungen auch „um methodische Vorgaben für die Durchführung der Prüfung“ handeln darf, weisen wir darauf hin, dass nur solchen zusätzlichen Bestimmungen entsprochen werden kann, die im Einklang mit allgemein anerkannten Prüfungsgrundsätzen (z.B. Grundsätze ordnungsmäßiger Abschlussprüfung, International Standard on Assurance Engagements (ISAE) 3000 (Revised) „Assurance Engagements Other than Audits or Reviews of Historical Financial Information“ (Stand Dezember 2013)) stehen.

2. Adressaten (zu Ziffer 1 des Tenors)

Nach unserer Überzeugung sind Unternehmen, die zwar mit einem vertikal integrierten Unternehmen bzw. Gruppe i.S.d. § 3 Nr. 38 EnWG verbunden sind, aber lediglich klassische Dienstleistungen, wie z.B. Buchhaltung, allgemeine Rechtsberatung oder Finanzdienstleistungen, erbringen, keine Unternehmen i.S.d. § 6b Abs. 1 Satz 1 EnWG, auch wenn sie diese Dienstleistungen gegenüber einem Netzbetreiber erbringen. Bei den oben beispielhaft genannten Dienstleistungen handelt es sich u.E. weder um unmittelbare noch um mittelbar energiespezifische Dienstleistungen. Die geplante Festlegung geht anscheinend von einem anderen Verständnis aus, wonach solche Dienstleistungsgesellschaften getrennte Konten zu führen und einen Tätigkeitsabschluss für den Bereich „Elektrizitätsübertragung“ oder „Elektrizitätsverteilung“ aufzustellen haben, soweit diese Gesellschaft diese eigentlich nicht energiespezifischen Dienstleistungen an einen Übertragungsnetzbetreiber oder Verteilernetzbetreiber erbringt. Auch vor dem Hintergrund des in § 6 Abs. 1 EnWG geregelten Anwendungsbereichs für die Entflechtung und Transparenz haben wir starke Zweifel, ob solche

Seite 5/19 zum Schreiben vom 02.10.2019 an Herrn Dir Bourwieg, Beschlusskammer 8, Bonn

Dienstleistungsgesellschaften unter die Regulierungsbefugnisse der Regulierungsbehörden fallen.

Aufgrund des Verweises in den Gründen der geplanten Festlegung auf § 4 Abs. 5a StromNEV stellt sich auch die Frage, ob nach den Vorstellungen der BNetzA auch verbundene Gesellschaften zur Kontentrennung und Aufstellung eines Tätigkeitsabschlusses verpflichtet sind, die keine unmittelbare Beziehung zur Netzgesellschaft haben, aber an eine Dienstleistungsgesellschaft Leistungen erbringen, wie z.B. Vermietung des Verwaltungsgebäudes, Lohnabrechnung, Personalgestellung, die wiederum Leistungen an die Netzgesellschaft erbringt und somit nach den Vorstellungen der BNetzA einen Tätigkeitsabschluss für den Bereich „Elektrizitätsübertragung“ oder „Elektrizitätsverteilung“ aufzustellen hat. Eine Klarstellung ist notwendig.

Müssten Dienstleistungsgesellschaften, die keine energiespezifischen Dienstleistungen im eigentlichen Sinne erbringen, für den Tätigkeitsbereich „Elektrizitätsübertragung“ oder „Elektrizitätsverteilung“ einen Tätigkeitsabschluss aufstellen, wäre dieser auch im elektronischen Bundesanzeiger offenzulegen. Dadurch werden bei solchen Unternehmen die Margen nicht nur gegenüber der BNetzA, sondern auch gegenüber Wettbewerbern transparent, die nicht zur Offenlegung einzelner Tätigkeitsbereiche gezwungen sind. Auch hier stellt sich die Frage, ob diese Zwangstransparenz gegenüber jedermann bei Unternehmen gerechtfertigt ist, welche nicht der Regulierung unterliegen.

Für sämtliche dieser Unternehmen erhöht sich der bürokratische und der finanzielle Aufwand (z.B. zusätzliche interne Kosten sowie Prüfungskosten) deutlich. Wie passt dies zu der Zusage des Bundeswirtschaftsministers, die Unternehmen durch Bürokratieabbau im Hinblick auf den Konjunkturabschwung zu entlasten? Auch dem obersten Ziel der Kostenminimierung bei den Netzentgelten scheint dieses Vorgehen zu widersprechen. Daher ist sorgsam abzuwägen, ob hier Kosten und Nutzen in einem vertretbaren Verhältnis stehen.

3. Prüfungspflicht (zu Ziffer 2 des Tenors)

Nach Ziffer 2 des Tenors haben die von der geplanten Festlegung betroffenen Unternehmen ihren Jahresabschluss und ggf. Lagebericht unabhängig von größenabhängigen Erleichterungen durch einen Abschlussprüfer prüfen zu lassen. Anders als es in den Gründen der Festlegung zu Ziffer 2 heißt, kann diese Vorgabe der BNetzA u.E. die vom Gesetzgeber vorgesehene größenabhängige Erleichterung nach § 316 Abs. 1 Satz 1 HGB nicht aufheben, sondern lediglich darauf hinwirken, dass die betroffenen Unternehmen eine Jahresabschlussprüfung

Seite 6/19 zum Schreiben vom 02.10.2019 an Herrn Dir Bourwieg, Beschlusskammer 8, Bonn

sowie deren Erweiterung um § 6b Abs. 6 und 6 EnWG freiwillig beauftragen. Dies entspricht dem Vorgehen bei kleinen kommunalen Gesellschaften, bei denen nicht unmittelbar das Gesetz, sondern i.d.R. der Gesellschaftsvertrag oder die Satzung die Jahresabschlussprüfung anordnet und gleichzeitig deren Erweiterung um die Prüfung der Ordnungsmäßigkeit der Geschäftsführung und der wirtschaftlichen Verhältnisse i.S.d. § 53 HGrG vorsieht.

Beauftragt ein nach § 6b Abs. 1 Satz 1 EnWG i.V.m. § 316 Abs. 1 Satz 1 HGB nicht prüfungspflichtiges Unternehmen (z.B. kleine Kapitalgesellschaft) aufgrund der Vorgabe der Ziffer 2 einen Wirtschaftsprüfer mit der Jahresabschlussprüfung, handelt es sich **nicht** um eine gesetzlich vorgeschriebene Prüfung, sondern um eine **freiwillige** Prüfung.

4. Grenzen der Prüfung im Zusammenhang mit energiespezifischen Dienstleistungen

a. Voraussetzungen für eine Prüfung

Voraussetzung dafür, dass ein Wirtschaftsprüfer etwas prüfen kann, ist das Vorliegen „geeigneter Kriterien“ zur Prüfung (Grundlage eines Soll-Objekts) und die objektive Möglichkeit, ausreichende und angemessene Prüfungsnachweise einzuholen. Daher bedarf es zum einen eindeutiger Abgrenzungskriterien zur Identifikation von energiespezifischen Dienstleistungen und zum anderen entsprechender Prüfungsnachweise für deren Aufteilung auf die verschiedenen Tätigkeitsbereiche und Tätigkeiten.

Die mögliche Annahme der BNetzA, dass der Wirtschaftsprüfer evtl. tieferen Einblick hat und – soweit notwendig – mit seinen Erkenntnissen aus der Prüfung des Netzbetreibers aushelfen kann, läuft ins Leere. Nicht nur wenn die Unternehmen von unterschiedlichen Wirtschaftsprüfern geprüft werden, sondern auch, wenn es die gleiche Wirtschaftsprüfungsgesellschaft ist, besteht eine auftragsbezogene Verschwiegenheitsverpflichtung, die es dem Wirtschaftsprüfer verbietet, seine Erkenntnisse aus der Prüfung des einen Unternehmens für die Prüfung des anderen zu verwenden.

b. Fehlendes Soll-Objekt für die Identifikation einer energiespezifischen Dienstleistung (Ziffer 4 des Tenors)

Vor dem Hintergrund der ergänzenden Ausführungen des Webinars zu der Festlegung am 19.09.2019 fehlt es u.E. an einer klaren Abgrenzung zwischen nicht energiespezifischen Dienstleistungen und energiespezifischen

Seite 7/19 zum Schreiben vom 02.10.2019 an Herrn Dir Bourwieg, Beschlusskammer 8, Bonn

Dienstleistungen, insb. zu den mittelbar energiespezifischen Dienstleistungen. Hierzu wären weitere Erläuterungen und Beispiele hilfreich.

Im Zusammenhang mit den unmittelbaren energiespezifischen Dienstleistungen werden als Beispiele der Börsenhandel und die Vermarktung von Strom an Großverbraucher genannt. Diese Beispiele irritieren. Bei einem Netzbetreiber hätte man an dieser Stelle eher an Dienstleistung wie Netzerneuerung, Netz-wartung, Netzinstandsetzung, Zählerauswertung gedacht.

Nach Ziffer 4 des Tenors (S. 3) der geplanten Festlegung gehören zu den mittelbar energiespezifischen Dienstleistungen „auch Dienstleistungen, die nach ihrer Art [...] nur gegenüber dem eigenen verbundenen Netzbetreiber erbracht werden und „im vergleichbaren Umfang gegenüber externen Netzbetreibern bzw. anderen Dritten nicht erbracht werden“. In diesem Zusammenhang stellen sich zwei Fragen:

- Wann wird eine Dienstleistung nicht speziell für die Energiewirtschaft angeboten?

In dem Webinar am 19.09.2019 wurde die fremdbetriebene Kantine als Beispiel genannt, dagegen sei die Lohnabrechnung eine energiespezifische Dienstleistung, obwohl diese kein spezielles Wissen der Energiewirtschaft erfordert. Laut der geplanten Festlegung sind auch Geschäftsführung, Rechnungswesen und Controlling mittelbar energiespezifische Dienstleistungen. Was ist mit Rechtsberatung auf dem Gebiet des Arbeitsrechts, des Gesellschaftsrecht oder der Steuerberatung? Gelten diese bereits als Dienstleistungen speziell für die Energiewirtschaft, weil in Abhängigkeit vom Gegenstand der Beratung nicht ausgeschlossen werden kann, dass Spezialkenntnisse (z.B. zur Umsatzsteuer oder zum EnWG) erforderlich sein können?

- Wann besteht kein vergleichbarer Umfang?

Bedeutet die Ausführungen in der geplanten Festlegung, dass es sich **nicht** um mittelbare energiespezifische Dienstleistungen handelt, wenn Buchführungstätigkeiten zu 40 % für den verbundenen Netzbetreiber und zu 60 % für andere verbundene Gesellschaften (z.B. Schwimmbad, ÖPNV, Wasserwerk) erbracht werden? Oder bedarf es eines Verhältnisses von 30 % zu 70 % oder sogar 10 % zu 90 %? Angenommen, es handelt sich um keinen vergleichbaren Umfang, dann stellt die Buchführungstätigkeit nach unserem Verständnis keine energiespezifische Dienstleistung dar. Das heißt, der vertikal integrierte Dienstleister fällt dann überhaupt nicht unter § 6b EnWG, weil er keine energiespezifischen Dienstleistungen erbringt.

Seite 8/19 zum Schreiben vom 02.10.2019 an Herrn Dir Bourwieg, Beschlusskammer 8, Bonn

Erbringt dieser Dienstleister daneben noch Dienstleistungen im Zusammenhang mit der Verbrauchsabrechnung (mittelbare energiespezifische Dienstleistung), dann müsste er nach der Festlegung für diese Dienstleistung zwar einen Tätigkeitsabschluss „Elektrizitätsverteilung“ aufstellen, aber die Buchführungstätigkeit, als nicht energiewirtschaftliche Dienstleistung, würde den „Tätigkeiten außerhalb des Energiesektors“ nach § 6b Abs. 3 Satz 3 EnWG zugeordnet werden. Ist dieses Verständnis richtig?

Zur Abgrenzung sind dringend klare Kriterien notwendig, die eine eindeutige Klassifizierung zulassen. Auch Beispiele wären hilfreich. Ansonsten ist eine Prüfung aufgrund eines unklaren Soll-Objekts nicht möglich.

Aufgrund der Abgrenzungs- und Prüfungsprobleme sind wir weiterhin der Auffassung, dass eine Dienstleistung nicht zur energiespezifischen Dienstleistung werden sollte, weil sie an ein Unternehmen nach § 6b Abs. 1 Satz 1 EnWG erbracht wird (vgl. *IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung: Rechnungslegung gemäß § 6b EnWG (IDW RS ÖFA 2)* (Stand: 03.09.2013), Tz. 6).

c. Prüfung der Zuordnung von energiespezifischen Dienstleistungen (Ziffer 3 des Tenors)

Sofern ein von der Festlegung betroffenes Unternehmen energiespezifische Dienstleistungen gegenüber dem Tätigkeitsbereich Elektrizitätsübertragung oder Elektrizitätsverteilung nach § 6b Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 und 2 EnWG erbringt, hat es nach der geplanten Festlegung diese mit den energiespezifischen Dienstleistungen zusammenhängenden Tätigkeiten dem jeweiligen Tätigkeitsbereich (Elektrizitätsübertragung bzw. Elektrizitätsverteilung) zuzuordnen, auch wenn das Unternehmen kein Netzbetreiber ist und somit die Tätigkeiten „Elektrizitätsübertragung“ (§ 3 Nr. 32 EnWG) oder „Elektrizitätsverteilung“ (§ 3 Nr. 37 EnWG) nicht selbst ausübt.

Ungeachtet der grundsätzlichen rechtlichen Bedenken gegen eine solche Anordnung ist auf folgende praktische Schwierigkeiten hinzuweisen: Da die Zuordnung nicht abhängig von der Art der erbrachten Dienstleistung sein soll, kann die Dienstleistungsgesellschaft die Zuordnungsvorgabe nur erfüllen, wenn sie zweifelsfrei weiß, für welchen Tätigkeitsbereich bzw. für welche Tätigkeit der Empfänger der Dienstleistung diese verwendet. Das Problem ist nur, dass die Dienstleistungsgesellschaft dies häufig nicht weiß.

Beispielsweise müsste das Aufreißen einer Straße, um neue Telefonleitungen zu verlegen und gleichzeitig kleinere Reparaturen am Elektrizitäts- und am Gasnetz durchzuführen, vom vertikal integrierten Tiefbauunternehmen auf die

Seite 9/19 zum Schreiben vom 02.10.2019 an Herrn Dir Bourwieg, Beschlusskammer 8, Bonn

verschiedenen Tätigkeiten aufgeteilt werden. Auch die Buchführung, das Controlling oder die Geschäftsführung, die für ein kleines vertikal integriertes Stadtwerk – bestehend aus den Tätigkeitsbereichen Netz, Vertrieb und sonstigen Bereichen (z.B. Parkhausbewirtschaftung, Schwimmbad, Wasser) – von einem vertikal integrierten Dienstleister erbracht wird, müsste aufgeteilt werden. In diesen Fällen stellt der Erbringer der Dienstleistung jeweils nur eine Gesamtrechnung über die Tiefbauarbeiten, die Buchführung, etc. und der Empfänger der Dienstleistung verteilt die Aufwendungen auf die verschiedenen Bereiche. Gleiches gilt bspw. für rechtliche Beratung im Zusammenhang mit Konzessionsverträgen, die i.d.R. für Strom und Gas gemeinsam erfolgt. Das heißt, der Erbringer der Dienstleistungen weiß nicht, wie der Empfänger der Dienstleistung das Entgelt dafür auf die verschiedenen Tätigkeitsbereiche bzw. Tätigkeiten aufteilt.

Selbst wenn es einen Kommunikationsprozess zwischen dem Erbringer und dem Empfänger der Dienstleistung zur Aufteilung bzw. Schlüsselung gibt, kann die Dienstleistungsgesellschaft nicht überprüfen, ob die ihr gemeldete Schlüsselung richtig ist. Ferner entsteht der Dienstleistungsgesellschaft zusätzlicher Aufwand aus der Zuordnung bzw. Schlüsselung sämtlicher Vermögensgegenstände, Schulden, Aufwendungen und Erträge zu den Tätigkeitsbereichen bzw. Tätigkeiten. Auf eine solche Aufteilung ist jedoch das Rechnungswesen des Erbringers der Dienstleistung nicht ausgerichtet, weil dieses nach der Art der Dienstleistung fragt und nicht nach dem Verwendungszweck des Empfängers. Angenommen entsprechende Aufzeichnungen liegen auf Ebene der Dienstleistungsgesellschaft vor, ist nicht auszuschließen, dass der gemeldete Schlüssel ggf. nicht zu der internen Kostenrechnung des Dienstleisters passt. Bei Leistungen an assoziierte Unternehmen und an Dritte können diese nicht verpflichtet werden, Auskunft über die Aufteilung zu erteilen.

Noch komplizierter wird es, wenn eine Dienstleistung nur mittelbar an den Netzbetreiber erbracht wird bspw. dann, wenn der vertikal integrierte Dienstleister Buchführungsleistungen für den Netzbetreiber erbringt und zu diesem Zweck selbst die Lohnabrechnung von einem anderen vertikal integrierten Unternehmen eingekauft hat.

Sofern aber bereits der Erbringer der Dienstleistungen Unsicherheiten bei der Identifikation betroffener Dienstleistungen und deren Aufteilung hat, stellt sich die Frage, ob der Wirtschaftsprüfer solche Sachverhalte überhaupt prüfen kann. Stattdessen kann der Wirtschaftsprüfer ggf. gutachterlich zu solchen Sachverhalte Stellung nehmen.

Seite 10/19 zum Schreiben vom 02.10.2019 an Herrn Dir Bourwieg, Beschlusskammer 8, Bonn

5. Ergänzende Angaben mit Bezug zu regulatorischen Aufgaben (zu Ziffer 5 des Tenors)

Wenngleich es Vorbehalte gibt, ob die Regulierungsbehörden ermächtigt sind, zusätzliche Bestimmungen zur Rechnungslegung und Buchführung festzulegen, finden Sie im Folgenden unsere inhaltlichen Anmerkungen zu Ziffer 5 des Tenors.

a. Abgrenzung der Verantwortlichkeiten zwischen Unternehmen und Wirtschaftsprüfer für die ergänzenden Angaben

Nach Ziffer 5 „Prüfungsauftrag“ ist der Prüfer vom betroffenen Unternehmen zu verpflichten, im Prüfungsbericht im Hauptabschnitt „Erweiterung des Prüfungsauftrags“, dort im Unterabschnitt „Prüfungsschwerpunkt ergänzende Angaben (Strom) gemäß Festlegung der Regulierungsbehörde“ oder in einem Ergänzungsband des Prüfungsberichts, zu den in den Ziffern 5.1 bis 5.6 genannten „Punkten für Dritte nachvollziehbare Angaben und Erläuterungen aufzunehmen und die folgenden Vorgaben einzuhalten“. Dagegen heißt es in Ziffer 6, dass die Angaben durch den Prüfer zu prüfen sind. Hier sind die Verantwortlichkeiten für die Angaben und deren Prüfung sprachlich nicht eindeutig voneinander abgegrenzt.

Das von der geplanten Festlegung betroffene Unternehmen ist für die getrennte Kontenführung sowie für die Aufstellung der Tätigkeitsabschlüsse und ggf. weiterer Angaben verantwortlich. Es ist **nicht** die Aufgabe des Abschlussprüfers, diese Angaben in seinem Prüfungsbericht zu machen; seine Aufgabe ist es – soweit die entsprechenden Voraussetzungen gegeben sind, diese Angaben einer Prüfung zu unterziehen. Aufgrund des Webinars am 19.09.2019 gehen wir davon aus, dass dieses Verständnis auch die BNetzA hat. Daher bitten wir um entsprechende Klarstellung in der geplanten Festlegung: Die aufgrund der Festlegung vom betroffenen Unternehmen zusammengestellten Angaben können dem Prüfungsbericht des Abschlussprüfers neben dem Jahresabschluss und ggf. dem Lagebericht sowie evtl. Tätigkeitsabschlüsse **als Anlage** beigefügt werden, wie z.B.:

- Übersicht von verbundenen vertikal integrierten Energieversorgungsunternehmen, die gegenüber dem Tätigkeitsbereich Elektrizitätsübertragung/Elektrizitätsverteilung Dienstleistungen erbringen und/oder Netzinfrastruktur(en) überlassen (Ziffer 5.1 des Tenors)

Seite 11/19 zum Schreiben vom 02.10.2019 an Herrn Dir Bourwieg, Beschlusskammer 8, Bonn

- Ergänzende Angaben zur Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung des Tätigkeitsbereichs „Elektrizitätsübertragung/Elektrizitätsverteilung“ (Ziffer 5.2 des Tenors)
- Ergänzende Angaben zu fortwirkenden Schuldbeitritten oder Schuldübernahmen von verbundenen Unternehmen mit Bezug zum Tätigkeitsbereich Elektrizitätsübertragung/Elektrizitätsverteilung (Ziffer 5.3 des Tenors)
- Anlagengitter des Tätigkeitsbereichs Elektrizitätsübertragung/Elektrizitätsverteilung (Abschn. 5.4 des Tenors)
- Rückstellungsspiegel des Tätigkeitsbereichs Elektrizitätsübertragung/Elektrizitätsverteilung (Abschn. 5.5 des Tenors)
- Verbindlichkeiten aus Gewinnabführungsverträgen mit Bezug zum Tätigkeitsbereich Elektrizitätsübertragung/Elektrizitätsverteilung (Abschn. 5.6 des Tenors).

Wie der Abschlussprüfer dann über die Prüfung bzw. seine Tätigkeit im Zusammenhang mit diesen Angaben berichtet, regeln die allgemein anerkannten Prüfungsgrundsätze.

Der Bericht des Wirtschaftsprüfers ist grundsätzlich als ein einheitliches Ganzes anzusehen. Sofern es sich jedoch z.B. aufgrund des Umfangs der Berichterstattung anbietet, über die Erweiterung der Jahresabschlussprüfung nach § 6b Abs. 5 und 6 EnWG in einem Teilbericht zu berichten, sind die o.g. ergänzenden Angaben der geprüften Gesellschaft dem Teilbericht als Anlage beizufügen.

b. Prüfung der Übersicht von verbundenen vertikal integrierten Energieversorgungsunternehmen (Ziffer 5.1 des Tenors)

Nach Ziffer 5.1 des Tenors soll die Übersicht die mit dem Unternehmen verbundenen vertikal integrierten Energieversorgungsunternehmen mit Angabe einer ladungsfähigen Anschrift enthalten, soweit diese im jeweiligen Geschäftsjahr gegenüber dem Unternehmen energiespezifische Dienstleistungen oder sonstige Dienstleistungen für den Tätigkeitsbereich Elektrizitätsübertragung / Elektrizitätsverteilung erbracht oder Netzinfrastruktur(en) dem Tätigkeitsbereich Elektrizitätsübertragung / Elektrizitätsverteilung überlassen haben. Es stellt sich die Frage, wie eine solche Übersicht von einem Abschlussprüfer geprüft werden kann, insb. die Vollständigkeit, da er nicht die Auskunftsrechte wie der Prüfer des Konzernabschlusses hat und daher nicht die Informationslage hat, welche Unternehmen mit dem zu prüfenden Unternehmen im Rahmen einer vertikal integrierten Gruppe verbunden sind. Auch die Angabe der ladungsfähigen Anschrift dürfte Schwierigkeiten bereiten, da diese nicht zwingend mit der Anschrift auf der Rechnung übereinstimmt. Hierfür müsste das Unternehmen jeweils

Seite 12/19 zum Schreiben vom 02.10.2019 an Herrn Dir Bourwieg, Beschlusskammer 8, Bonn

Einblick in das Handelsregister nehmen und der Abschlussprüfer kann dies auf Basis ausgewählter Elemente überprüfen.

c. Aufgliederung von Umlagen (Ziffer 5.2.2 des Tenors)

Nach der geplanten Festlegung sind bestimmte Posten der Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung weiter zu untergliedern nach bestimmten „Umlagen“. Diese weitere Untergliederung sollte nur von Netzbetreibern verlangt werden und nicht von vertikal integrierten Dienstleistungsgesellschaften, die lediglich aufgrund der Vorgaben der Festlegung einen Tätigkeitsabschluss „Elektrizitätsübertragung“ bzw. „Elektrizitätsverteilung“ aufzustellen haben. Bei solchen Unternehmen, die die Umlagen als Stromverbraucher zahlen und nicht in den Ausgleichsmechanismus eingebunden sind, ergeben sich aus einer Untergliederung keine verwertbaren Erkenntnisse für die Regulierungsbehörden.

Der jeweilige Umlagebegriff i.S. der Festlegung wird zwar im Tenor (Ziffer 5.2.2.1 bis 5.2.2.5) erläutert, aber dennoch ist die Begrifflichkeit u.E. missverständlich gewählt, da die jeweiligen Begriffe gesetzlich anders besetzt sind. Zum Beispiel:

- § 60 Abs. 1 Satz 1 EEG 2017 definiert den Begriff „EEG-Umlage“, die von Netzbetreiber nur in den Ausnahmefällen des § 61 Abs. 1 i.V.m. § 61j Abs. 2 EEG 2017 erhoben wird. Mit dem Begriff „EEG-Umlage“ in der Festlegung ist jedoch nicht die EEG-Umlage nach § 60 Abs. 1 Satz 1 EEG gemeint. Nach unserem Verständnis geht es um die Ansprüche und Verpflichtungen des Netzbetreibers aus dem EEG-Ausgleichsmechanismus.
- § 26 KWKG definiert den Begriff „KWKG-Umlage“. Nach unserem Verständnis soll es auch in diesem Zusammenhang nicht nur um die Einnahmen aus der KWKG-Umlage (§ 28 Abs. 3 KWKG) gehen, sondern auch um die geleisteten Zuschlagszahlungen (§ 28 Abs. 1 KWKG) im Rahmen des KWKG-Belastungsausgleichs.
- Entsprechendes gilt für die Offshore-Netzumlage, die Umlage gemäß § 19 StromNEV und die Umlage für abschaltbare Lasten, die für den Belastungsausgleich jeweils auf das KWKG verweisen.

Eventuell könnte man stattdessen in der Bilanz von Ansprüchen und Verpflichtungen aus dem EEG-Belastungsausgleich, aus dem KWKG-Belastungsausgleich, etc. sprechen und in der Gewinn- und Verlustrechnung von Erträgen und Aufwendungen aus dem EEG-Belastungsausgleich, etc.

Seite 13/19 zum Schreiben vom 02.10.2019 an Herrn Dir Bourwieg, Beschlusskammer 8, Bonn

Das Gliederungsschema der geplanten Festlegung fordert eine weitere Untergliederung des Postens „Kassenbestand, Bundesbankguthaben, Guthaben bei Kreditinstituten und Schecks“ nach den verschiedenen Umlagen. Eine solche Untergliederung ist nicht möglich, da liquide Mittel von ihrer Natur aus nicht zuordbar sind.

**d. Ausweis von Forderungen und Verbindlichkeiten vor Saldierung
(zu Ziffer 5.2.6 des Tenors)**

Nach der geplanten Festlegung sind Forderungen und Verbindlichkeiten in der Höhe auszuweisen, die sich vor einer Saldierung der entsprechenden Bilanzposten mit einem anderen Bilanzposten ergeben würde. Grundsätzlich sieht das Handelsrecht ein Verrechnungsverbot (§ 246 Abs. 2 HGB) vor. Die Literatur erkennt nur wenige Ausnahmen vom Verrechnungsverbot an, u.a. in Fällen der Aufrechnung von Forderungen (vgl. § 387 ff. BGB). Daher stellt sich die Frage, ob die Vorgabe der Festlegung zum unsaldierten Ausweis auch solche Aufrechnungen umfasst. Eine Klarstellung wäre hilfreich.

Bei Versorgungsunternehmen wird es ferner als zulässig angesehen, Forderung aus dem abgegrenzten Verbrauch mit den darauf vom Kunden bereits geleisteten Abschlagszahlungen in der Bilanz zu saldieren, wenn der Verbrauch je Kunde zum Abschlussstichtag abgegrenzt wird. Auch hier stellt sich die Frage, ob nach den Vorgaben der Festlegung diese Forderungen und Verbindlichkeiten gesondert vor Saldierung auszuweisen sind.

e. Präzisierung der Angaben zum Schuldbeitritt (zu Ziffer 5.3 des Tenors)

Nach der Ziffer 5.3 des Tenors der geplanten Festlegung sind ergänzende Angaben zu fortwirkenden und neuen Schuldbeitritten zu machen. Weder aus dem Tenor noch aus den Gründen ergibt sich, welche Angaben konkret erwartet werden, z.B. Vertragspartei, verbale Beschreibung der Leistung und Gegenleistung, Betragsangaben. Daher ist eine entsprechende Klarstellung notwendig.

f. Anlagengitter (zu Ziffer 5.4 des Tenors)

Die Vorgabe der Ziffer 5.4 verpflichtet zur Aufstellung eines Anlagengitters des Tätigkeitsbereichs „Elektrizitätsübertragung“ bzw. „Elektrizitätsverteilung“ entsprechend § 284 Abs. 3 HGB, wobei zum einen Informationen für die Anlagengruppen der Anlage 1 zur StromNEV als Davon-Vermerke zu geben sind und

Seite 14/19 zum Schreiben vom 02.10.2019 an Herrn Dir Bourwieg, Beschlusskammer 8, Bonn

zum anderen Angaben entfallen können, sofern der Vermögensgegenstand bereits kalkulatorisch beschrieben ist. Da seit Inkrafttreten des Bilanzrichtlinien-Umsetzungsgesetzes (BilRUG) die Tätigkeitsabschlüsse nicht mehr um ein Anlagengitter zu ergänzen sind, gehen wir davon aus, dass diese Angaben außerhalb des Tätigkeitsabschlusses vorzunehmen und als Anlage in den Prüfungsbericht oder ggf. den Teilbericht aufzunehmen sind.

Von dieser Vorgabe sind nicht nur Netzbetreiber betroffen, sondern auch die vertikal integrierten Dienstleistungsgesellschaften, die nach Vorgabe der geplanten Festlegung energiespezifische Dienstleistungen erbringen und somit einen Tätigkeitsabschluss „Elektrizitätsübertragung“ bzw. „Elektrizitätsverteilung“ aufstellen müssen. In diesen Fällen dürfte die Schwierigkeit darin liegen, das Anlagevermögen zu schlüsseln und Vorjahreswerte zu ermitteln.

Wird ein Anlagegut im Anlagengitter nicht mehr berücksichtigt, weil es bereits kalkulatorisch beschrieben ist, aber handelsbilanziell noch nicht, ist eine Abstimmung des Anlagengitters mit der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung nicht möglich.

g. Rückstellungsspiegel (zu Ziffer 5.5 des Tenors)

Nach der Ziffer 5.5 des Tenors sind im Rückstellungsspiegel Anfangsbestand, Verbrauch, Auflösung, Zuführung und Endbestand je Rückstellung anzugeben. Handelsrechtlich sind lediglich die sonstigen Rückstellungen nach § 285 Nr. 12 HGB zu erläutern, wobei ein Rückstellungsspiegel jedoch nicht erforderlich ist. Daher stellt sich zum einen die Frage, ob lediglich die sonstigen Rückstellungen anzugeben sind und zum anderen, wie tief die Rückstellungen zu gliedern sind: Reicht z.B. die Ebene Rückstellung im Zusammenhang mit Personal oder sind die Rückstellungen für Urlaub, Altersteilzeit, Gleitzeit, Abfinden, Jubiläen einzeln aufzuführen?

Die Darstellung eines Rückstellungsspiegels verursacht insb. Probleme, wenn Rückstellungen nicht direkt zugeordnet werden können, sondern zu schlüsseln sind. Hat sich der Schlüssel zwischen dem Jahr der Zuführung der Rückstellung und dem Jahr der Inanspruchnahme bzw. Auflösung verändert (z.B. Verhältnis zum Umsatz), geht der Rückstellungsspiegel nicht auf.

h. Gewinnabführungsverträge (zu Ziffer 5.6 des Tenors)

Verpflichtungen aus Gewinnabführungsverträgen können sich nur auf das Gesamtunternehmen beziehen und nicht auf die einzelne Tätigkeit. Es sind Fälle

Seite 15/19 zum Schreiben vom 02.10.2019 an Herrn Dir Bourwieg, Beschlusskammer 8, Bonn

denkbar, bei denen das Unternehmen insgesamt einen Gewinn abführt, eine einzelne Tätigkeit jedoch einen Verlust erzielt.

6. Prüfung der ergänzenden Angaben (zu Ziffer 6 des Tenors)

a. Verhältnis zum Ziel einer Jahresabschlussprüfung

Die Prüfung des Jahresabschlusses und ggf. des Lageberichts ist darauf auszurichten, mit hinreichender Sicherheit falsche Angaben aufzudecken, die wegen ihrer Größenordnung oder Bedeutung (Wesentlichkeit) einen Einfluss auf den Aussagewert der Rechnungslegung für den Abschlussadressaten haben. Dabei gibt der Abschlussprüfer sein Prüfungsurteil zu dem Jahresabschluss als Ganzes ab und nicht zu jeder einzelnen im Jahresabschluss enthaltenen Angabe. Adressaten des Jahresabschlusses sind in erster Linie die Gesellschafter, aber auch Gläubiger, z.B. Banken, oder andere Interessierte, z.B. die Finanzverwaltung. Eine falsche Angabe ist dann wesentlich, wenn die Entscheidungen eines sachkundigen Adressaten durch diese falschen Angaben beeinflusst werden, z.B. die Investition in dieses Unternehmen oder die Verlängerung eines Kredits.

Auch die Erweiterung der Jahresabschlussprüfung um die Aspekte des § 6b Abs. 5 EnWG ändert an der oben beschriebenen Grundkonzeption der Jahresabschlussprüfung nichts, sodass auch die Prüfung der Einhaltung der Pflichten zur Rechnungslegung nach § 6b Abs. 3 EnWG (Kontentrennung und Aufstellung der Tätigkeitsabschlüsse) so zu planen und durchzuführen ist, dass hinreichende Sicherheit darüber erlangt wird, ob der Prüfungsgegenstand frei von wesentlichen falschen Angaben ist.

Vor dem Hintergrund der von der geplanten Festlegung geforderten detaillierten Angaben hat es den Anschein, dass der BNetzA ein solcher risikoorientierter Prüfungsansatz und ein entsprechendes Prüfungsurteil mit hinreichender Sicherheit zum Jahresabschluss sowie zur Einhaltung der Pflichten zur Rechnungslegung nach § 6b Abs. 3 EnWG als Ganzes nicht ausreicht, sondern Prüfungsurteile zu einzelnen Angaben erwartet werden. Dieser Eindruck wird verstärkt durch die Ausführungen in Ziffer 6 „Prüfung“ sowie in den korrespondierenden Gründen der geplanten Festlegung, wo es z.B. heißt (Hervorhebungen nicht in der Originalquelle):

„Der Prüfungsbericht des Prüfers muss zudem eine explizite Bestätigung über die Einhaltung der in § 6b Abs. 5 EnWG kodifizierten Vorgaben sowie **der Vorgaben dieser Festlegung** umfassen.“

„Diese festgelegten Anforderungen gewährleisten, dass hinsichtlich der in Ziffer 5 des Tenors geregelten Vorgaben an den Ausweis von

Seite 16/19 zum Schreiben vom 02.10.2019 an Herrn Dir Bourwieg, Beschlusskammer 8, Bonn

einzelnen Angaben im Prüfungsbericht jeweils eine Prüfung durch den Prüfer erfolgt.“

Die Jahresabschlussprüfung und der Prüfungsbericht sind eindeutig das falsche Instrumentarium, um Teile einer Kostenprüfung nach § 6 Abs. 1 Satz 2 ARegV zu ersetzen, weil die eigentliche Aufgabe der Jahresabschlussprüfung durch die geplante Festlegung überlagert wird – auch im Hinblick auf den zusätzlichen Prüfungsaufwand, der sich auf das Honorar auswirken muss. Sofern die BNetzA Unterstützung bei der Kostenprüfung benötigt, ist dies anders zu konzeptionieren – bspw. durch eine Sonderprüfung, die entweder von der BNetzA oder dem betroffenen Unternehmen beauftragt wird. Dabei wären Art und Umfang der Prüfung festzulegen, einschließlich erforderlicher Prüfungsaussagen und deren Sicherheit (hinreichende oder begrenzte Sicherheit). Wie bereits in Abschn. 4.a. ausgeführt, ist Voraussetzung für eine Prüfung das Vorliegen „geeigneter Kriterien“ zur Prüfung (Grundlage eines Soll-Objekts) und die objektive Möglichkeit, ausreichende und angemessene Prüfungsnachweise einzuholen. Fehlt es daran, kann über andere Formen des Auftrags an den Wirtschaftsprüfer nachgedacht werden (z.B. sachverständige bzw. gutachterliche Stellungnahme).

Es ist zu erwarten, dass die Ausführungen des Wirtschaftsprüfers zu den vorgesehenen zusätzlichen Angaben sehr umfangreich sein werden und damit den Umfang des regulären Berichts über die Jahresabschlussprüfung deutlich erweitern werden. Dies steht im Widerspruch zu dem Zweck, dem Leser einen verständlichen, eindeutigen und problemorientierten Überblick über die Jahresabschlussprüfung zu vermitteln; dabei hat sich der Abschlussprüfer auf das Wesentliche zu beschränken (vgl. *IDW Prüfungsstandard: Grundsätze ordnungsmäßiger Erstellung von Prüfungsberichten (IDW PS 450 n.F.)* (Stand: 15.09.2017), Tz. 12 f.). Auch dies spricht für eine gesonderte Prüfung bzw. Befassung mit den ergänzenden Angaben.

b. Erläuterungen bei Abweichungen

Nach Ziffer 6 ist der Prüfungsbericht mit einer nachvollziehbaren Begründung zu versehen, sofern von den Vorgaben der geplanten Festlegung abgewichen wurde. Auch an dieser Stelle sind die Verantwortlichkeiten zwischen dem geprüften Unternehmen und dem Prüfer klar voneinander abzugrenzen. Es ist die Aufgabe des geprüften Unternehmens, Abweichungen zu begründen. Der Prüfer wird sich mit der Begründung auseinandersetzen. Ist diese nicht vertretbar, wird er in Abhängigkeit von der Art und dem Umfang seines Auftrags Konsequenzen für sein Prüfungsurteil oder seine Feststellungen treffen.

Seite 17/19 zum Schreiben vom 02.10.2019 an Herrn Dir Bourwieg, Beschlusskammer 8, Bonn

c. Bestätigung der Nachvollziehbarkeit

Ferner ist im Prüfungsbericht durch den Prüfer zu bestätigen, dass die vorgelegten Unterlagen von einem sachkundigen Dritten nachvollzogen werden konnten und geeignet waren, die Vorgaben zu prüfen. Diese Anforderung ist entbehrlich, denn eine Prüfung ist nur möglich, sofern ausreichende und angemessene Prüfungsnachweise vorliegen.

7. Darlegung im Tätigkeitsabschluss (Ziffer 7 des Tenors)

Die ergänzenden Angaben zur Untergliederung nach Ziffer 5.2 des Tenors können nach Ziffer 7 des Tenors entweder in einer gesonderten Aufstellung oder unmittelbar in die Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung des Tätigkeitsabschlusses „Elektrizitätsübertragung“ bzw. „Elektrizitätsverteilung“ vorgenommen werden. Sofern ein Unternehmen von der Möglichkeit Gebrauch machen sollte, die weitere Untergliederung unmittelbar im Tätigkeitsabschluss vorzunehmen, ist im Einzelfall zu prüfen, ob diese nicht die Klarheit und Übersichtlichkeit des Abschlusses beeinträchtigen. Sollte dies der Fall sein, sind weitere Untergliederungen bzw. Davon-Vermerke nicht zulässig (vgl. Beck Bil-Komm/Winkeljohann/Büssow, 11. Aufl. 2018, HGB § 265, Rn. 14 f.).

8. Frist für die Übermittlung des Prüfungsberichts (Ziffer 9 des Tenors)

Bei der Frist für die Übermittlung des Prüfungsberichts ist zu beachten, dass dieser erst nach der Feststellung des Jahresabschlusses durch das zuständige Organ (i.d.R. der Gesellschafterversammlung) an die zuständige Regulierungsbehörde weitergereicht werden. Nach § 42a Abs. 2 GmbHG haben die Gesellschafter einer GmbH für die Feststellung des Jahresabschlusses grundsätzlich Zeit bis zum Ablauf der ersten acht Monate des neuen Geschäftsjahres. Stellt bei einer Aktiengesellschaft die Hauptversammlung den Jahresabschluss fest, gilt die gleiche Frist von acht Monaten nach § 175 Abs. 1 und 3 AktG. Außerdem zeigt die Praxis, dass die Feststellung des Jahresabschlusses häufig nicht innerhalb der ersten sechs Monate nach dem Ende des Geschäftsjahres erfolgt. Daher regen wir an, die in dem Entwurf der Festlegung genannte Frist für die Übermittlung des Prüfungsberichts zu modifizieren.

Insbesondere bei Unternehmen, die sehr kurze Zeit nach dem Jahreswechsel ihre Bücher schließen und bereits geprüft werden (sog. Fast-Close), wird nicht die Zeit sein, die zusätzlichen Vorgaben der geplanten Festlegung rechtzeitig

Seite 18/19 zum Schreiben vom 02.10.2019 an Herrn Dir Bourwieg, Beschlusskammer 8, Bonn

aufzubereiten und im Rahmen der regulären Jahresabschlussprüfung prüfen zu lassen. Es sollte deshalb die Möglichkeit eingeräumt werden, dass die zusätzlichen Angaben im Rahmen einer nachträglichen Sonderprüfung geprüft werden.

Im Fall der elektronischen Übermittlung der Prüfungsberichte (z.B. über das Energiedatenportal) müssten zuvor die technischen Abläufe und Voraussetzungen klar definiert sein, insb. ob eine elektronische Kopie des Prüfungsberichts (pdf-Datei) ausreicht. Andere Formate (z.B. XML-Format oder gar XBRL) werden bisher in der Praxis selten genutzt, da sie in der Umsetzung sehr zeitaufwendig sind und noch zahlreiche Probleme verursachen.

Resümee

Vor dem Hintergrund der Aufgaben der BNetzA ist das Anliegen nach zusätzlichen Informationen und nach einem einheitlichen Vorgehen der Netzbetreiber im Hinblick auf die Tätigkeitsabschlüsse nachvollziehbar. Die BNetzA kann zwar grundsätzlich zusätzliche Informationen von den Unternehmen im Rahmen des Verfahrens zur Festlegung von Erlösobergrenzen verlangen (u.a. § 29 StromNEV). Wir bezweifeln allerdings, dass § 6b Abs. 6 i.V.m. § 29 EnWG die Regulierungsbehörden ermächtigt, auch zusätzliche Bestimmungen für die Rechnungslegung und Buchführung festzulegen.

Durch die Umsetzung der geplanten Festlegung wird u.E. die Jahresabschlussprüfung – auch wenn diese nach § 6b Abs. 5 EnWG zu erweitern ist – mit Aufgaben einer Kostenprüfung im Rahmen des Verfahrens zur Festlegung von Erlösobergrenzen überfrachtet, die nichts mehr mit dem Ziel der eigentlichen Jahresabschlussprüfung gemein haben. Dabei sind auch die Adressaten der eigentlichen Jahresabschlussprüfung im Auge zu behalten (u.a. Gesellschafter, Aufsichtsgremium, Investoren, Gläubiger), die andere Interessen als die BNetzA verfolgen. Sofern eine Befassung durch den Abschlussprüfer mit den von der Festlegung vorgesehenen zusätzlichen Angaben erforderlich ist, sollte dies daher unabhängig von der Jahresabschlussprüfung vom Unternehmen oder der zuständigen Regulierungsbehörde gesondert beauftragt werden.

Dabei ist auch zu beachten, dass eine Prüfung nur erfolgen kann, wenn zum einen geeignete Kriterien vorliegen, die das Soll-Objekt der Prüfung eindeutig beschreiben, und wenn zum anderen es objektiv möglich ist, zu dem Prüfungsgegenstand ausreichende und angemessene Prüfungsnachweise einzuholen. Derzeit fehlt es an eindeutigen Abgrenzungskriterien zur Identifikation von energie-spezifischen Dienstleistungen in der vorliegenden Festlegung. Ferner bestehen unsererseits Zweifel, ob bei der derzeitigen Konzeption der Festlegung

Seite 19/19 zum Schreiben vom 02.10.2019 an Herrn Dir Bourwieg, Beschlusskammer 8, Bonn

entsprechende Prüfungsnachweise für die Aufteilung der energiespezifischen Dienstleistungen auf die verschiedenen Tätigkeitsbereiche und Tätigkeiten eingeholt werden können.

Daher erörtern wir gerne gemeinsam mit Ihnen, was Wirtschaftsprüfer im Zusammenhang mit den regulatorischen Anforderungen leisten können, und welche Möglichkeiten einer Prüfung oder sonstigen vergleichbaren Tätigkeit seitens eines Wirtschaftsprüfers bestehen.

Mit freundlichen Grüßen

Melanie Sack

Cathérine Viehweger, WP StB
Fachreferentin