

Entwurf einer IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung: Rechnungslegung nach § 6b Energiewirtschaftsgesetz (IDW ERS ÖFA 2 n.F.)

(Stand: 09.06.2021)¹

Der Energiefachausschuss (EFA) des IDW hat den nachfolgenden Entwurf einer punktuell neugefassten IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung: Rechnungslegung nach § 6b Energiewirtschaftsgesetz (IDW ERS ÖFA 2 n.F.) verabschiedet.

Der vorliegende IDW ERS ÖFA 2 n.F. umfasst im Wesentlichen Anpassungen aufgrund des Kleinstkapitalgesellschaften-Bilanzrechtsänderungsgesetzes (MicroBilG) vom 20.12.2012, des Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetzes (BilRUG) vom 17.07.2015 sowie der BNetzA-Festlegungen BK8-19/00002-A und BK9-19/613-1, jeweils vom 25.11.2019. Insbesondere hält es der EFA für notwendig, dass die Beschlüsse des OLG Düsseldorf vom 28.04.2021 (u.a. Az. VI-3 Kart 23/20 [V]) zu den BNetzA-Festlegungen BK8-19/00002-A und BK9-19/613-1, jeweils vom 25.11.2019, kurzfristig in IDW ERS ÖFA 2 n.F. Eingang finden und zur Anwendung kommen.

Zu einem späteren Zeitpunkt ist geplant, die vorliegende IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung vollständig zu überarbeiten, um die Änderungen durch das Gesetz zur Umsetzung unionsrechtlicher Vorgaben und zur Regelung reiner Wasserstoffnetze im Energiewirtschaftsrecht umzusetzen, insb. im Hinblick auf die buchhalterische Entflechtung der Wasserstoffnetze (§ 28k EnWG).

Zusätzlich soll die buchhalterische Entflechtung des modernen und intelligenten Messstellenbetriebs (§ 3 Abs. 4 Satz 2 MsbG) berücksichtigt werden. In diesem Zusammenhang wird die Aufzählung der Tätigkeitsbereiche in den Tz. 19 sowie 28 um den Tätigkeitsbereich „grundzuständiger Messstellenbetrieb für moderne Messeinrichtungen und intelligente Messsysteme“ zu ergänzen sein. Für diesen Tätigkeitsbereich ist ebenfalls ein Tätigkeitsabschluss aufzustellen ist (vgl. Beschluss des OLG Düsseldorf vom 07.10.2020, Az. 3 Kart 886/19, bestandskräftig).

Änderungs- oder Ergänzungsvorschläge zu dem Entwurf werden schriftlich an die Geschäftsstelle des IDW (Postfach 32 05 80, 40420 Düsseldorf oder stellungnahmen@idw.de) bis zum 15.10.2021 erbeten. Die Änderungs- oder Ergänzungsvorschläge werden im Internet auf der IDW Website veröffentlicht, wenn dies nicht ausdrücklich vom Verfasser abgelehnt wird.

¹ Verabschiedet vom Hauptfachausschuss (HFA) am 14.02.2006. Geändert aufgrund des Gesetzes zur Neuregelung energiewirtschaftsrechtlicher Vorschriften vom 26.07.2011. Neufassung aufgrund des Dritten Gesetzes zur Neuregelung energiewirtschaftlicher Vorschriften vom 20.12.2012. Geändert in den Tz. 12, 28, 44 f. sowie 52 aufgrund des Kleinstkapitalgesellschaften-Bilanzrechtsänderungsgesetzes (MicroBilG) vom 20.12.2012, des Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetzes (BilRUG) vom 17.07.2015 sowie der BNetzA-Festlegungen BK8-19/00002-A und BK9-19/613-1, jeweils vom 25.11.2019. Verabschiedet vom Energiefachausschuss (EFA) am 09.06.2021 und billigende Kenntnisnahme durch den Fachausschuss Unternehmensberichterstattung (FAB) am 01.07.2021.

Der Entwurf steht bis zu seiner endgültigen Verabschiedung im Internet (www.idw.de) unter der Rubrik Verlautbarungen als Download-Angebot zur Verfügung.

Copyright © Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V., Düsseldorf.

1.	Vorbemerkungen.....	2
2.	Betroffene Unternehmen	3
3.	Rechnungslegung und Offenlegung gemäß § 6b Abs. 1 EnWG	5
4.	Angaben über bestimmte Geschäfte gemäß § 6b Abs. 2 EnWG	6
5.	Entflechtung der Rechnungslegung gemäß § 6b Abs. 3 EnWG.....	7
5.1.	Verpflichtung zur buchhalterischen Entflechtung	7
5.2.	Führung getrennter Konten	9
5.2.1.	Grundsätzliche Anforderungen	9
5.2.2.	Art der Kontentrennung.....	10
5.2.3.	Anforderungen an die Schlüsselung	10
5.3.	Anforderungen an die Tätigkeitsabschlüsse	11
5.3.1.	Grundsätzliche Anforderungen	11
5.3.2.	Ausweis einzelner Posten	12
5.3.3.	Offenlegung der Tätigkeitabschlüsse nach § 6b Abs. 4 EnWG	13
5.4.	Angaben über die Zuordnungsregeln einschließlich Abschreibungsmethoden gemäß § 6b Abs. 3 Satz 7 EnWG.....	14
6.	Erweiterung des Lageberichts nach § 6b Abs. 7 Satz 4 EnWG	14
7.	Konzernrechnungslegung.....	15

1. Vorbemerkungen

- 1 Das Gesetz zur Neuregelung energiewirtschaftsrechtlicher Vorschriften vom 26.07.2011² änderte das Energiewirtschaftsgesetz (im Folgenden kurz ‚EnWG‘) und diente im Wesentlichen der Umsetzung der Richtlinie 2009/72/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 13.07.2009³ und der Richtlinie 2009/73/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 13.07.2009⁴ betreffend gemeinsame Vorschriften für den Elektrizitätsbinnenmarkt und für den Erdgasbinnenmarkt. Durch das Dritte Gesetz zur Neuregelung energiewirtschaftsrechtlicher Vorschriften vom 20.12.2012⁵ wurde das EnWG neuerlich geändert. Nunmehr verpflichtet es vertikal integrierte Energieversorgungsunternehmen i.S. des § 3 Nr. 38 EnWG, einschließlich rechtlich selbstständiger Unternehmen, die zu einer Gruppe verbundener Elektrizitäts- oder Gasunternehmen gehören und mittelbar oder unmittelbar energiespezifische Dienstleistungen erbringen, und rechtlich selbstständige Netzbetreiber sowie Betreiber von Speicheranlagen ungeachtet ihrer Eigentumsverhältnisse und ihrer Rechtsform, einen Jahresabschluss und

² BGBl. I S. 1554.

³ ABl. EU Nr. L 211, S. 55. Die Richtlinie 2012/72/EG wurde unter der Bezeichnung Richtlinie (EU) 2019/944 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 05.06.2019 neugefasst (ABl. EU Nr. L 158, S. 125).

⁴ ABl. EU Nr. L 211, S. 94, geändert durch die Richtlinie (EU) 2019/692 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 17.04.2019 (ABl. EU Nr. L 117, S. 1).

⁵ BGBl. I S. 2730.

Lagebericht aufzustellen, prüfen zu lassen und offenzulegen. Darüber hinaus enthält das Energiewirtschaftsgesetz Regelungen zur (eigentums-)rechtlichen, operationellen und informatischen Entflechtung und zur Entflechtung des Rechnungswesens.

- 2 Im Folgenden werden mit der Rechnungslegung und Offenlegung nach § 6b EnWG verbundene Fragen erörtert. Die Auswirkungen auf die Jahresabschlussprüfung sind Gegenstand des *IDW PS 610 n.F. (07.2021)*⁶ und des *IDW PS 611 (06.2021)*⁷.

2. Betroffene Unternehmen

- 3 § 6b EnWG betrifft folgende Unternehmen:

- vertikal integrierte Energieversorgungsunternehmen i.S. des § 3 Nr. 38 EnWG, einschließlich rechtlich selbstständiger Unternehmen,
 - die zu einer Gruppe verbundener Elektrizitäts- oder Gasunternehmen gehören und
 - mittelbar oder unmittelbar energiespezifische Dienstleistungen erbringen
- rechtlich selbstständige Netzbetreiber sowie
- Betreiber von Speicheranlagen.

Diese Unternehmen werden im Folgenden als „Unternehmen nach § 6b Abs. 1 Satz 1 EnWG“ bezeichnet.

- 4 Nach § 3 Nr. 38 EnWG ist ein vertikal integriertes Energieversorgungsunternehmen ein in der Europäischen Union im Elektrizitäts- oder Gasbereich tätiges Unternehmen oder eine i.S. des Artikels 3 Abs. 2 der Verordnung (EU) Nr. 139/2004 des Rates vom 20.01.2004 über die Kontrolle von Unternehmenszusammenschlüssen⁸ miteinander verbundene Gruppe von Elektrizitäts- oder Gasunternehmen, wobei das betreffende Unternehmen oder die betreffende Gruppe mindestens die folgenden Funktionen in der Europäischen Union wahrnimmt:

- im Elektrizitätsbereich
 - mindestens eine der Funktionen Übertragung oder Verteilung und
 - mindestens eine der Funktionen Erzeugung oder Vertrieb von Elektrizität oder

⁶ *IDW Prüfungsstandard: Prüfung nach § 6b Energiewirtschaftsgesetz (IDW PS 610 n.F. (07.2021))* (Stand: 02.07.2021).

⁷ *IDW Prüfungsstandard: Gesonderte Prüfung aufgrund der Festlegungen der BNetzA nach § 6b Abs. 6 i.V.m. § 29 EnWG (IDW PS 611 (06.2021))* (Stand: 09.06.2021).

⁸ ABl. EU Nr. L 24, S. 1. Nach Artikel 3 Abs. 2 der Fusionskontrollverordnung (FKVO) wird die Kontrolle [über andere Unternehmen] durch Rechte, Verträge oder andere Mittel begründet, die einzeln oder zusammen unter Berücksichtigung aller tatsächlichen oder rechtlichen Umstände die Möglichkeit gewähren, einen bestimmenden Einfluss auf die Tätigkeit eines Unternehmens auszuüben, insb. durch: a) Eigentums- oder Nutzungsrechte an der Gesamtheit oder an Teilen des Vermögens des Unternehmens [oder] b) Rechte oder Verträge, die einen bestimmenden Einfluss auf die Zusammensetzung, die Beratungen oder Beschlüsse der Organe des Unternehmens gewähren. Angesichts der Vielgestaltigkeit des Kontrollerwerbs wird auf die umfangreiche Rechtsprechungspraxis und die Mitteilung(en) der EU-Kommission (Berichtigung der Konsolidierten Mitteilung der Kommission zu Zuständigkeitsfragen gemäß der Verordnung (EG) Nr. 139/2004 des Rates über die Kontrolle von Unternehmenszusammenschlüssen, ABl. EU Nr. C 43 vom 21.02.2009, S. 10) verwiesen.

- im Erdgasbereich
 - mindestens eine der Funktionen Fernleitung, Verteilung, Betrieb einer LNG-Anlage oder Speicherung und
 - gleichzeitig mindestens eine der Funktionen Gewinnung oder Vertrieb von Erdgas.
- 5 Im Hinblick auf die Gruppendifinition des Artikels 3 Abs. 2 FKVO ist zu beachten, dass aufgrund der Beteiligung einer Gebietskörperschaft (z.B. Gemeinde) an verschiedenen Unternehmen des Energiesektors nach der Definition des § 3 Nr. 38 EnWG ein vertikal integriertes Energieversorgungsunternehmen bestehen kann, auch wenn zwischen diesen Unternehmen keine Beteiligungen vorliegen.
- 6 Nach § 6b Abs. 1 Satz 1 EnWG fallen auch rechtlich selbstständige Unternehmen unter den Anwendungsbereich, die zu einer i.S. des Artikels 3 Abs. 2 FKVO verbundenen Gruppe von Elektrizitäts- oder Gasunternehmen gehören und mittelbar oder unmittelbar energiespezifische Dienstleistungen erbringen. Nach der Gesetzesbegründung ist unter unmittelbaren energiespezifischen Dienstleistungen die Erfüllung kommerzieller, technischer und/oder wartungsbezogener Aufgaben i.S. des Artikels 2 Nr. 35 der Richtlinie 2009/72/EG und Artikels 2 Nr. 1 der Richtlinie 2009/73/EG zu verstehen; der Begriff der mittelbaren energiespezifischen Dienstleistungen ist weit auszulegen und umfasst bspw. die Verbrauchsabrechnung sowie IT-Dienstleistungen, soweit diese speziell für die Energiewirtschaft angeboten werden und es sich um keine Standardanwendung handelt.⁹ Dienstleistungen, wie z.B. Buchhaltung, allgemeine Rechtsberatung, allgemeine Managementleistungen oder Finanzdienstleistungen, sind keine energiespezifischen Dienstleistungen. Eine Dienstleistung wird nicht zur energiespezifischen Dienstleistung, weil sie an ein Unternehmen nach § 6b Abs. 1 Satz 1 EnWG erbracht wird.
- 7 Vor dem Hintergrund der geforderten rechtlichen Entflechtung der Netze gibt es Netzbetreiber, die keine vertikal integrierten Energieversorgungsunternehmen sind. Dennoch fallen diese Netzbetreiber unter den § 6b EnWG, wenn sie Betreiber sind von (§ 3 Nr. 27 EnWG):
- Elektrizitätsverteilernetzen (§ 3 Nr. 3 EnWG)
 - Fernleitungsnetzen (§ 3 Nr. 5 EnWG)
 - Gasverteilernetzen (§ 3 Nr. 7 EnWG)
 - Übertragungsnetzen (§ 3 Nr. 10 EnWG).
- 8 Auch Betreiber von Speicheranlagen fallen unter den § 6b EnWG. Nach § 3 Nr. 9 EnWG handelt es sich dabei um natürliche und juristische Personen oder rechtlich selbstständige Organisationseinheiten eines Energieversorgungsunternehmens, die die Aufgabe der Speicherung von Erdgas wahrnehmen und für den Betrieb einer Speicheranlage verantwortlich sind.
- 9 Natürliche oder juristische Personen, die Energie an andere liefern und daher Energieversorgungsunternehmen i.S. des § 3 Nr. 18 EnWG sind, fallen dagegen nicht in den Anwendungsbereich des § 6b EnWG, soweit sie kein vertikal integriertes Energieversorgungsunternehmen i.S. des § 3 Nr. 38 EnWG sind und auch nicht mit einer Gruppe von Elektrizitäts- und Gasunternehmen i.S. des Artikels 3 Abs. 2 FKVO verbunden sind. Dazu können Vertriebs- oder Erzeugungsgesellschaften einschließlich Betreiber von EEG- und KWK-Anlagen gehören.

⁹ Vgl. BT-Drs. 17/10754, S. 24.

- 10 Die Verpflichtungen gemäß § 6b EnWG betreffen Unternehmen unabhängig von ihrer Rechtsform. Der Anwendungsbereich des § 6b EnWG umfasst demzufolge neben Kapitalgesellschaften auch z.B. Eigenbetriebe, Kommunalunternehmen (Anstalten des öffentlichen Rechts), Regiebetriebe, Zweckverbände, Stiftungen, Personenhandelsgesellschaften sowie Unternehmen von Einzelkaufleuten.

3. Rechnungslegung und Offenlegung gemäß § 6b Abs. 1 EnWG

- 11 Unternehmen nach § 6b Abs. 1 Satz 1 EnWG haben, auch wenn sie nicht in der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft betrieben werden, einen Jahresabschluss sowie einen Lagebericht nach den für Kapitalgesellschaften geltenden Vorschriften des Ersten (§§ 264 – 289a HGB), Dritten (§§ 316 – 324a HGB) und Vierten Unterabschnitts (§§ 325 – 329 HGB) des Zweiten Abschnitts des Dritten Buchs des Handelsgesetzbuchs aufzustellen, prüfen zu lassen und offenzulegen. Die in § 6b EnWG geregelten speziellen Vorschriften zur Rechnungslegung und Offenlegung gehen den allgemeinen handelsrechtlichen Regelungen vor.
- 12 Durch § 6b Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 2 EnWG wird klargestellt, dass die Vorschriften des § 264 Abs. 3 HGB und des § 264b HGB, die von der Verpflichtung zur Aufstellung, Prüfung und Offenlegung des Jahresabschlusses unter bestimmten Voraussetzungen befreien, nicht anwendbar sind. Demgegenüber steht der 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. Befreiung von der Pflicht zur Aufstellung eines Lageberichts nach § 264 Abs. 1 Satz 4 HGB, Umfang der Gliederung der Bilanz nach § 266 Abs. 1 Satz 3 HGB, größenabhängige Erleichterungen nach § 274a HGB, Befreiung von der Prüfungspflicht nach § 316 Abs. 1 Satz 1 HGB). Nach § 6b Abs. 4 Satz 3 EnWG dürfen kleine Kapitalgesellschaften und Kleinstkapitalgesellschaften die größenabhängigen Erleichterungen nach § 326 HGB bei der Offenlegung sowohl des Jahresabschlusses als auch der Tätigkeitsabschlüsse nicht anwenden. Von den anderen Erleichterungsvorschriften im Hinblick auf die Offenlegung darf jedoch Gebrauch gemacht werden (z.B. §§ 327, 327a HGB).
- 13 In den eigenbetriebsrechtlichen Vorschriften der Bundesländer wird den Eigenbetrieben grundsätzlich die sinngemäße Anwendung der Vorschriften des Handelsgesetzbuchs für große Kapitalgesellschaften vorgeschrieben; dies gilt jedoch nur insoweit, als sich aus dem Eigenbetriebsrecht nichts anderes ergibt (vgl. z.B. § 21 EigVO NW). Soweit die besonderen eigenbetriebsrechtlichen Regelungen weitergehende Anforderungen als die Rechnungslegungsvorschriften für Kapitalgesellschaften stellen, sind diese mit den Anforderungen des § 6b Abs. 1 EnWG vereinbar. Bleiben jedoch die eigenbetriebsrechtlichen Spezialregelungen hinter den Anforderungen für Kapitalgesellschaften zurück, so schreibt § 6b Abs. 1 EnWG zwingend die Anwendung der Vorschriften für Kapitalgesellschaften vor.
- 14 In der Regel ist nach den eigenbetriebsrechtlichen Vorschriften der Bundesländer der Beschluss über die Feststellung des Jahresabschlusses eines Eigenbetriebs ortsüblich bekannt zu geben. In der ortsüblichen Bekanntgabe sind der Bestätigungsvermerk des Abschlussprüfers oder der Vermerk über die Versagung des Bestätigungsvermerks und die beschlossene Verwendung des Jahresgewinns oder die Behandlung des Jahresverlustes anzugeben. Ferner ist in der Bekanntgabe auf die Auslegung des Jahresabschlusses und des Lageberichts hinzuweisen (vgl. z.B. § 25 Abs. 4 EBV Bay). Im Detail weichen die Regelungen

zur Offenlegung in den verschiedenen Bundesländern jedoch voneinander ab. Aufgrund der Regelung in § 6b Abs. 1 EnWG müssen auch Eigenbetriebe zusätzlich ihren Jahresabschluss nach den handelsrechtlichen Vorschriften der §§ 325 und 327 HGB offenlegen.

4. Angaben über bestimmte Geschäfte gemäß § 6b Abs. 2 EnWG

- 15 Gemäß § 6b Abs. 2 EnWG sind im Anhang Geschäfte¹⁰ größeren Umfangs mit verbundenen oder assoziierten Unternehmen i.S. von § 271 Abs. 2 HGB oder § 311 HGB gesondert auszuweisen. Geschäfte zwischen rechtlich selbstständigen Tochterunternehmen derselben Gebietskörperschaft (Bund, Land, Gemeinde) müssen nicht angegeben werden, da die Gebietskörperschaft kein Unternehmen und damit weder verbundenes Unternehmen i.S. von § 271 Abs. 2 HGB noch assoziiertes Unternehmen i.S. von § 311 HGB sein kann. Bei unterjährig Veränderungen der Konzernzugehörigkeit sind solche Geschäfte lediglich für den Zeitraum ab dem Konzerneintritt bzw. bis zum Konzernaustritt zu erfassen.
- 16 Als „Geschäfte größeren Umfangs“ sind nach der Gesetzesbegründung¹¹ solche anzusehen, die aus dem Rahmen der gewöhnlichen Energieversorgungstätigkeit herausfallen und die für die Beurteilung der Vermögens- und Ertragslage des Unternehmens nicht lediglich von untergeordneter Bedeutung sind. Ziel der Entflechtungsvorschriften des Teils 2 des Energiewirtschaftsgesetzes ist die Gewährleistung von Transparenz sowie die diskriminierungsfreie Ausgestaltung und Abwicklung des Netzbetriebs (vgl. § 6 Abs. 1 EnWG). Vor diesem Hintergrund ist die Anhangangabe ein Instrument, um Geschäfte offenzulegen, die Einfluss auf die Höhe der Entgelte der regulierten Bereiche haben können. Darunter können z.B. wesentliche Geschäfte des Netzbereichs über die Inanspruchnahme von technischen, Buchhaltungs- oder IT-Dienstleistungen (sog. Shared Services) oder über Personalgestellung fallen.
- 17 Aus dem Wortlaut des Gesetzes und der Gesetzesbegründung könnte die Schlussfolgerung gezogen werden, dass stets alle Geschäfte mit verbundenen oder assoziierten Unternehmen angegeben werden müssen, auch solche, die in keinem sachlichen und wirtschaftlichen Zusammenhang mit den regulierten Tätigkeiten stehen. Dies würde bedeuten, dass Unternehmen, für die die Energieversorgung lediglich untergeordnete Bedeutung hat, besonders umfangreiche Angaben machen müssten. Ein Industrieunternehmen, welches an Fremdundertnehmen auf dem Betriebsgelände Energie liefert und daher Energieversorgungsunternehmen ist, dessen Hauptgeschäft jedoch in der Produktion, Dienstleistung oder dem Handel liegt, müsste bspw. über sämtliche Geschäfte größeren Umfangs mit verbundenen Unternehmen

¹⁰ Vgl. *IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung: Anhangangaben nach §§ 285 Nr. 3, 314 Abs. 1 Nr. 2 HGB zu nicht in der Bilanz enthaltenen Geschäften (IDW RS HFA 32)* (Stand: 09.09.2010), Tz. 4 ff., sowie *IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung: Anhangangaben nach §§ 285 Nr. 21, 314 Abs. 1 Nr. 13 HGB zu Geschäften mit nahe stehenden Unternehmen und Personen (IDW RS HFA 33)* (Stand: 09.09.2010), Tz. 4 ff., wonach der Begriff „Geschäft“ in einem weiten, funktionalen Sinn zu verstehen ist. Er umfasst danach Rechtsgeschäfte und andere getroffene Maßnahmen. Diese betreffen üblicherweise eine entgeltliche oder unentgeltliche Übertragung oder Nutzung von Vermögensgegenständen, die Einräumung von Krediten oder die Erbringung von Dienstleistungen. Es handelt sich mithin um alle Transaktionen rechtlicher und wirtschaftlicher Art, die sich auf die gegenwärtige und künftige Finanzlage eines Unternehmens auswirken können. Zur Abgrenzung von Rechtsgeschäften und Maßnahmen kann auf die Begriffsauslegung i.S. des § 312 AktG zurückgegriffen werden (vgl. *IDW Stellungnahme des Hauptfachausschusses 3/1991: Zur Aufstellung und Prüfung des Berichts über Beziehungen zu verbundenen Unternehmen (Abhängigkeitsbericht nach § 312 AktG)*, Abschn. II. Nr. 3).

¹¹ BT-Drs. 15/3917, S. 55.

im Anhang berichten, wie z.B. über Lieferverträge für die Produktionstätigkeit oder Kreditbeziehungen im Konzern. Die Angabe solcher Geschäfte ist nach dem oben beschriebenen Zweck der Entflechtung (vgl. § 6 Abs. 1 EnWG) vom Gesetzgeber jedoch nicht beabsichtigt, denn diese Geschäfte haben keinerlei Auswirkungen auf die Höhe der Entgelte der regulierten Bereiche.

- 18 Die Berichterstattung über die angabepflichtigen Geschäfte sollte in einem gesonderten Abschnitt des Anhangs erfolgen. Nach § 6b Abs. 2 Satz 2 EnWG sind für jedes angabepflichtige Geschäft Leistung und Gegenleistung anzugeben. Die Zusammenfassung gleichartiger Geschäfte ist zulässig, wenn hierdurch der Aussagegehalt nicht beeinträchtigt wird.

5. Entflechtung der Rechnungslegung gemäß § 6b Abs. 3 EnWG

5.1. Verpflichtung zur buchhalterischen Entflechtung

- 19 Unternehmen nach § 6b Abs. 1 Satz 1 EnWG haben gemäß § 6b Abs. 3 EnWG zur Vermeidung von Diskriminierung und Quersubventionierung in ihrer internen Rechnungslegung jeweils getrennte Konten für die folgenden Tätigkeiten so zu führen, wie dies erforderlich wäre, wenn diese Tätigkeiten von rechtlich selbstständigen Unternehmen ausgeführt würden:
- Elektrizitätsübertragung
 - Elektrizitätsverteilung
 - Gasfernleitung
 - Gasverteilung
 - Gasspeicherung sowie
 - Betrieb von LNG-Anlagen.
- 20 Für die anderen Tätigkeiten innerhalb des Elektrizitätssektors und innerhalb des Gassektors sind gemäß § 6b Abs. 3 Satz 3 EnWG Konten zu führen, die innerhalb des jeweiligen Sektors zusammengefasst werden können. Für Tätigkeiten außerhalb des Elektrizitäts- und Gassektors sind ebenfalls nach § 6b Abs. 3 Satz 4 EnWG eigene Konten zu führen, die zusammengefasst werden können.
- 21 Für jeden der in § 6b Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 – 6 EnWG genannten Tätigkeitsbereiche ist jeweils eine Bilanz sowie eine Gewinn- und Verlustrechnung (Tätigkeitsabschluss) aufzustellen. Nach der Formulierung des § 6b Abs. 3 Satz 6 EnWG ist unklar, ob auch für alle anderen in § 6b Abs. 3 Satz 3 und 4 EnWG genannten Tätigkeiten jeweils ein Tätigkeitsabschluss aufzustellen ist, d.h. auch für die Tätigkeiten innerhalb des Elektrizitätssektors und innerhalb des Gassektors sowie für die i.d.R. zusammengefassten Tätigkeiten außerhalb dieser Sektoren. Aus Gründen der Transparenz und der Nachvollziehbarkeit wird dies empfohlen.
- 22 Die Begriffe Elektrizitätsübertragung, Elektrizitätsverteilung, Gasfernleitung, Gasverteilung, Gasspeicherung und Betrieb von LNG-Anlagen werden im Gesetz wie folgt definiert:
- „Elektrizitätsübertragung“ ist der Transport von Elektrizität über ein Höchstspannungs- und Hochspannungsverbundnetz einschließlich grenzüberschreitender Verbindungsleitungen zum Zwecke der Belieferung von Letztverbrauchern oder Verteilern, jedoch nicht die Belieferung der Kunden selbst (vgl. § 3 Nr. 32 EnWG).

- „Elektrizitätsverteilung“ ist der Transport von Elektrizität mit hoher, mittlerer oder niedriger Spannung über Elektrizitätsverteilernetze, um die Versorgung von Kunden zu ermöglichen, jedoch nicht die Belieferung der Kunden selbst (vgl. § 3 Nr. 37 EnWG).
 - „Gasfernleitung“ ist der Transport von Erdgas durch ein Hochdruckfernleitungsnetz, mit Ausnahme von vorgelagerten Rohrleitungsnetzen, um die Versorgung von Kunden zu ermöglichen, jedoch nicht die Versorgung der Kunden selbst (vgl. § 3 Nr. 19 EnWG).
 - „Gasverteilung“ ist der Transport von Erdgas über örtliche oder regionale Leitungsnetze, um die Versorgung von Kunden zu ermöglichen, jedoch nicht die Belieferung der Kunden selbst; der Verteilung von Gas dienen auch solche Netze, die über Grenzkopplungspunkte verfügen, über die ausschließlich ein anderes, nachgelagertes Netz gespeist wird (vgl. § 3 Nr. 37 EnWG).
 - „Gasspeicherung“ beinhaltet den Betrieb von Speicheranlagen. Speicheranlagen sind definiert als eine einem Gasversorgungsunternehmen gehörende oder von ihm betriebene Anlage zur Speicherung von Gas, einschließlich des zu Speicherzwecken genutzten Teils von LNG-Anlagen, jedoch mit Ausnahme des Teils, der für eine Gewinnungstätigkeit genutzt wird; ausgenommen sind auch Einrichtungen, die ausschließlich Betreibern von Leitungsnetzen bei der Wahrnehmung ihrer Aufgaben vorbehalten sind (vgl. § 3 Nr. 31 EnWG).
 - „Betrieb von LNG-Anlagen“ ist die Verflüssigung von Erdgas oder die Einfuhr, Entladung und Wiederverdampfung von verflüssigtem Erdgas in einer Kopfstation (vgl. § 3 Nr. 8 i.V.m. Nr. 26 EnWG).
- 23 Gemäß § 6b Abs. 3 Satz 2 EnWG ist unter „Tätigkeit“ i.S. des § 6b Abs. 3 Satz 1 EnWG auch jede sonstige wirtschaftliche Nutzung eines Eigentumsrechts an Elektrizitäts- oder Gasversorgungsnetzen, Gasspeichern oder LNG-Anlagen (z.B. Verpachtung) zu verstehen. In Abhängigkeit von dem Gegenstand, der verpachtet wird, ist die Verpachtung der jeweiligen Tätigkeit nach § 6b Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 – 6 EnWG zuzuordnen. Beispielsweise ist die Verpachtung von Netzverteilungsanlagen eine Tätigkeit der Netzverteilung.
- 24 Die Tätigkeiten Übertragung, Fernleitung und Verteilung umfassen ausschließlich den Elektrizitäts- und Gastransport, nicht jedoch den Kauf und Verkauf von Elektrizität und Gas an Kunden. Die mit der Erzeugung von Elektrizität, der Gewinnung von Gas sowie dem Kauf und Verkauf von Elektrizität und Gas verbundenen Tätigkeiten bestehen neben den Bereichen Übertragung, Fernleitung, Verteilung und Speicherung. Für diese anderen Tätigkeiten innerhalb des Elektrizitätssektors und des Gassektors sind ebenfalls Konten zu führen, die innerhalb des jeweiligen Sektors zusammengefasst werden können (vgl. Tz. 20).
- 25 Eine Ausnahme bilden lediglich die Aufwendungen, die Netzbetreibern aus der Pflicht zur Abnahme und Vergütung erneuerbarer Energien (§ 8 i.V.m. §§ 16 ff. EEG) oder aus Anlagen der Kraft-Wärme-Kopplung (§ 3 KWKG) entstehen; diese Aufwendungen sind den Transporttätigkeiten Übertragung und Verteilung zuzuordnen, da die Verpflichtung zur Abnahme dem Netzbetreiber auferlegt ist.
- 26 Die Speicherung von Gas in fremden Anlagen (Lohnspeicherung) ist verursachungsgerecht den Tätigkeiten des Gassektors zuzurechnen. Anhaltspunkte für eine Zurechnung sind z.B., auf wessen Veranlassung hin die Lohnspeicherung erfolgte und welche Tätigkeit das Vermarktungsrisiko trägt. Für die Netzatmung (betriebsnotwendige „Speicherung“ in Leitungsnetzen)

kommt eine sachgerechte Zuordnung zu den Bereichen Gasverteilung und Gasfernleitung in Betracht.

- 27 Die der Gasfernleitung vorgelagerten Rohrleitungsnetze i.S. von § 3 Nr. 39 EnWG sind nicht den Bereichen Gasfernleitung, Gasverteilung oder Gasspeicherung zuzuordnen. Da jedoch ein unmittelbarer Bezug zum Erdgassektor besteht, erscheint eine Zuordnung zu den anderen Tätigkeiten innerhalb des Gassektors sachgerecht.
- 28 Nach der BNetzA-Festlegung BK8-19/00002-A sowie der BNetzA-Festlegung BK9-19/613-1 sind energiespezifische Dienstleistungen, die ein nach § 6b Abs. 1 Satz 1 EnWG verpflichtetes Unternehmen gegenüber einem der folgenden Tätigkeitsbereiche¹² eines verbundenen, vertikal integrierten Unternehmens erbringt, auch beim Erbringer der energiespezifischen Dienstleistung dem jeweiligen Tätigkeitsbereich zuzuordnen:
- Elektrizitätsübertragung (§ 6b Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 EnWG)
 - Elektrizitätsverteilung (§ 6b Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 EnWG)
 - Gasfernleitung (§ 6b Abs. 3 Satz 1 Nr. 3 EnWG) oder
 - Gasverteilung (§ 6b Abs. 3 Satz 1 Nr. 4 EnWG).

Nach Beschlüssen des OLG Düsseldorf entspricht diese Auslegung der BNetzA den gesetzlichen Vorgaben des § 6b Abs. 3 EnWG.¹³ Eine Zuordnung der energiespezifischen Dienstleistungen zu anderen Tätigkeiten innerhalb des Elektrizitäts- oder Gassektors (§ 6b Abs. 3 Satz 3 EnWG) ist danach nicht sachgerecht, sofern die energiespezifischen Dienstleistungen gegenüber einem der vorgenannten Tätigkeitsbereiche erbracht werden.¹⁴

5.2. Führung getrennter Konten

5.2.1. Grundsätzliche Anforderungen

- 29 Die Führung getrennter Konten dient dazu, für die in § 6b Abs. 3 EnWG genannten Tätigkeitsbereiche jeweils einen Tätigkeitsabschluss erstellen zu können.
- 30 Die Tätigkeitsabschlüsse für die einzelnen Tätigkeitsbereiche unterliegen den Anforderungen des Handelsrechts (vgl. Abschn. 5.3.). Dies gilt auch für die zugrunde liegende Buchführung und die damit verbundene Führung der getrennten Konten. Die §§ 238 ff. HGB sind daher grundsätzlich zu beachten.
- 31 Dabei sind die Konten so zu führen, wie dies erforderlich wäre, wenn diese Tätigkeiten von rechtlich selbstständigen Unternehmen ausgeführt würden. Die Leistungsbeziehungen zwischen den Tätigkeiten sind zweckmäßigerweise auf gesonderten Konten abzubilden, damit sie bei der Erstellung des Jahresabschlusses eliminiert werden können.

¹² Wie in dem Vorspann zu diesem *Entwurf einer IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung* ausgeführt, ist zu einem späteren Zeitpunkt die Einarbeitung des § 3 Abs. 4 MsbG in die vorliegende *IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung* vorgesehen. In diesem Zusammenhang wird die Aufzählung der Tätigkeitsbereiche um den Tätigkeitsbereich „grundzuständiger Messstellenbetrieb für moderne Messeinrichtungen und intelligente Messsysteme“ zu ergänzen sein.

¹³ Vgl. Beschlüsse des OLG Düsseldorf vom 28.04.2021, Az. VI-3 Kart 23/20 [V], VI-3 Kart 24/20 [V], VI-3 Kart 83/20 [V], VI-3 Kart 132/20 [V] sowie VI-3 Kart 157/20 [V].

¹⁴ Solange die in Fußnote 14 genannten Beschlüsse des OLG Düsseldorf nicht rechtskräftig sind, ist – sofern begründet – eine abweichende Zuordnung denkbar.

- 32 Die Leistungsbeziehungen zwischen den Tätigkeitsbereichen können entweder auf der Grundlage der angefallenen Kosten (aufwandsgleiche Kosten, kalkulatorische Kosten, ohne oder mit Gewinnaufschlag) oder aber zu Marktpreisen bewertet werden. Dabei sind jedoch die Grenzen nach § 21 Abs. 1 EnWG zu beachten. Danach müssen die Bedingungen und Entgelte für den Netzzugang angemessen, diskriminierungsfrei sowie transparent sein und dürfen nicht ungünstiger sein, als sie von den Betreibern der Energieversorgungsnetze in vergleichbaren Fällen für Leistungen innerhalb ihres Unternehmens oder gegenüber verbundenen oder assoziierten Unternehmen angewendet und tatsächlich oder kalkulatorisch in Rechnung gestellt werden. Die angelegten Maßstäbe müssen nachvollziehbar sein.

5.2.2. Art der Kontentrennung

- 33 Das Energiewirtschaftsgesetz enthält keine Vorgaben, in welcher Weise die getrennten Konten geführt werden müssen. Zweck der Kontentrennung ist es, für die einzelnen Tätigkeiten gesonderte Tätigkeitsabschlüsse erstellen zu können. Ausgehend hiervon kann eine Kontentrennung bspw. in der Weise erfolgen, dass Unterkonten für die einzelnen Tätigkeiten geführt werden. Alternativ können die Buchungen auf den für das Gesamtunternehmen geführten Konten mit tätigkeitsbezogenen Zusatzkontierungen (Kennzeichnungen) versehen werden, die es jederzeit ermöglichen, für die einzelnen Tätigkeiten getrennte Konten zu entwickeln. Daneben sind weitere Arten der Kontentrennung denkbar.
- 34 Die Führung getrennter Konten hat den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung und hierbei insb. dem § 239 Abs. 2 und 3 HGB zu genügen. Anstelle einer unterjährigen Buchung in getrennten Buchungskreisen ist nach der Gesetzesbegründung¹⁵ auch eine nachträgliche Buchung auf den getrennten Konten im Zusammenhang mit der Erstellung des Jahresabschlusses als ausreichend anzusehen, sofern das Unternehmen die Möglichkeit zur jederzeitigen Überleitung auf die getrennten Konten sichergestellt hat. Dazu müssen die Zuordnungsgrundsätze im Voraus festgelegt und nachvollziehbar dokumentiert werden.
- 35 Unabhängig von der gewählten Art der Kontentrennung ist die Dokumentation und Aufbewahrung, einschließlich des Verfahrens, sicherzustellen.¹⁶

5.2.3. Anforderungen an die Schlüsselung

- 36 Soweit eine direkte Zuordnung von Konten zu den einzelnen Tätigkeiten nicht möglich ist oder mit unververtretbarem Aufwand verbunden wäre, hat die Zuordnung durch Schlüsselung zu den Konten nach § 6b Abs. 3 Satz 5 EnWG zu erfolgen, die sachgerecht und für Dritte nachvollziehbar sein muss. Demzufolge muss diese aufgrund nachvollziehbarer Kriterien, die der Inanspruchnahme durch die Tätigkeiten weitestgehend Rechnung tragen, vorgenommen werden.

¹⁵ Vgl. BT-Drs. 15/3917, S. 55.

¹⁶ Vgl. *IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung: Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung bei Einsatz von Informationstechnologie (IDW RS FAIT 1)* (Stand: 24.09.2002), *IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung: Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung beim Einsatz elektronischer Archivierungsverfahren (IDW RS FAIT 3)* (Stand: 11.09.2015) sowie *IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung: Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung bei Auslagerung von rechnungslegungsrelevanten Prozessen und Funktionen einschließlich Cloud Computing (IDW RS FAIT 5)* (Stand: 04.11.2015).

- 37 Ein unvertretbarer Aufwand ist gegeben, wenn zwischen dem Aufwand für eine direkte Zuordnung und dem hierdurch erreichten Informationsgewinn ein deutliches Missverhältnis besteht. In diese Abwägung ist sowohl der Aufwand für die erstmalige Trennung der Konten als auch der Aufwand für die zukünftig getrennte Kontenpflege einzubeziehen. Zu berücksichtigen sind auch die mit der getrennten Kontenführung verbundenen Risiken in Bezug auf Buchungs- und Kontierungsfehler.
- 38 In vielen Fällen (z.B. bei Vermögensgegenständen der Betriebs- und Geschäftsausstattung) wird eine direkte Zuordnung im Vergleich zu einer Schlüsselung zu einem nur geringen und für die einzelne Tätigkeit unbedeutenden Informationsgewinn führen. Diejenigen Konten, die einer Tätigkeit oder den zusammengefassten Tätigkeiten innerhalb oder außerhalb des Elektrizitäts- und Gassektors nicht direkt zugeordnet werden können (z.B. gemeinsam genutztes Anlagevermögen, liquide Mittel, Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten), sind sachgerecht zu schlüsseln.
- 39 Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung schreiben eine stetige Anwendung der gewählten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden vor (Ansatzstetigkeit nach § 246 Abs. 3 HGB, Bewertungsstetigkeit nach § 252 Abs. 1 Nr. 6 HGB, Darstellungsstetigkeit nach § 265 Abs. 1 Satz 1 HGB). Daher sind auch Änderungen der Zuordnungsregeln nur in Ausnahmefällen zulässig. Diese Änderungen sind im Rahmen der Angaben nach § 6b Abs. 3 Satz 7 EnWG zu erläutern und zu begründen. Insoweit gelten die an die Ansatz- und Bewertungsstetigkeit zu stellenden Anforderungen entsprechend.¹⁷

5.3. Anforderungen an die Tätigkeitsabschlüsse

5.3.1. Grundsätzliche Anforderungen

- 40 Unternehmen nach § 6b Abs. 1 Satz 1 EnWG haben mit der Erstellung des Jahresabschlusses für jeden der genannten Tätigkeitsbereiche jeweils eine den für Kapitalgesellschaften geltenden handelsrechtlichen Vorschriften entsprechende Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung (Tätigkeitsabschluss) aufzustellen. Damit sind grundsätzlich die §§ 264 ff. HGB anzuwenden.
- 41 Nach § 6b Abs. 3 Satz 5 EnWG werden den einzelnen Tätigkeiten die Konten des Gesamtunternehmens zugeordnet. Damit ist die Ausübung von Bilanzierungs- und Bewertungswahlrechten im Jahresabschluss des Unternehmens für die Bilanzen der einzelnen Tätigkeiten maßgebend. Die hiervon abweichende Ausübung dieser Wahlrechte (z.B. Bilanzierung selbst geschaffener immaterieller Vermögensgegenstände des Anlagevermögens, Berechnung der Herstellungskosten) in den Bilanzen der einzelnen Tätigkeitsbereiche ist nicht zulässig.
- 42 Die Kriterien für die Inanspruchnahme größenabhängiger Erleichterungen knüpfen an die Größe des Gesamtunternehmens an. Deshalb kommt deren Inanspruchnahme für eine einzelne Tätigkeit nicht in Betracht, wenn das Unternehmen nicht insgesamt die Voraussetzungen hierfür erfüllt.
- 43 § 6b Abs. 3 Satz 6 i.V.m. Abs. 1 Satz 1 EnWG verweist auf die für Kapitalgesellschaften geltenden Vorschriften des Handelsgesetzbuchs. Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung der

¹⁷ Vgl. IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung: Ansatz- und Bewertungsstetigkeit im handelsrechtlichen Jahresabschluss (IDW RS HFA 38) (Stand: 10.06.2011).

einzelnen Tätigkeiten sind daher nach Maßgabe der §§ 266, 275 HGB zu gliedern. Unter den Voraussetzungen des § 265 Abs. 7 HGB dürfen Posten zusammengefasst werden.

44 Auch § 268 HGB und § 277 HGB sind anzuwenden. Daher sind bspw. die folgenden Angaben entweder in den Bilanzen bzw. den Gewinn- und Verlustrechnungen für die einzelnen Tätigkeitsbereiche oder in Form von Erläuterungen zu den einzelnen Tätigkeitsbereichen zu machen, die mit den Angaben nach § 6b Abs. 3 Satz 7 EnWG zusammenzufügen sind und Bestandteil des Tätigkeitsabschlusses werden:

- Forderungen mit einer Restlaufzeit von mehr als einem Jahr (§ 268 Abs. 4 Satz 1 HGB)
- Verbindlichkeiten mit einer Restlaufzeit bis zu einem Jahr und mit einer Restlaufzeit von mehr als einem Jahr (§ 268 Abs. 5 Satz 1 HGB)
- Erhaltene Anzahlungen (§ 268 Abs. 5 Satz 2 HGB)
- Außerplanmäßige Abschreibungen nach § 253 Abs. 3 Satz 5 und 6 HGB (§ 277 Abs. 3 Satz 1 HGB)
- Erträge und Aufwendungen aus der Abzinsung sowie aus der Währungsumrechnung (§ 277 Abs. 5 HGB).

45 [entfallen]

46 Bei der erstmaligen Aufstellung von Tätigkeitsabschlüssen nach dem Energiewirtschaftsgesetz kann in entsprechender Anwendung von Artikel 24 Abs. 5 Satz 2 EGHGB a.F.¹⁸ von der Angabe von Vorjahreszahlen abgesehen werden. Sind in Folgejahren die Beträge im einem Tätigkeitsabschluss nicht mit den Beträgen des vorhergehenden Geschäftsjahres vergleichbar, ist die Vergleichbarkeit entweder durch Erläuterung zu dem betroffenen Tätigkeitsabschluss in entsprechender Anwendung des § 265 Abs. 2 Satz 2 HGB oder durch Anpassung der Vorjahresbeträge sowie Erläuterungen gemäß § 265 Abs. 2 Satz 3 HGB herzustellen. Dabei müssen die Erläuterungen zu dem betroffenen Tätigkeitsabschluss nach *IDW RS HFA 39*¹⁹, Tz. 9, die wesentlichen quantitativen Abweichungen erkennen lassen. Es bietet sich an, die Vergleichbarkeit der Vorjahreszahlen dadurch herzustellen, dass neben den tatsächlichen Vorjahreszahlen und den aktuellen Zahlen auch die angepassten Vorjahreszahlen (vollständig) angegeben werden (sog. Drei-Spalten-Form, vgl. *IDW RS HFA 39*, Tz. 12).

5.3.2. Ausweis einzelner Posten

47 Bei der erstmaligen Zuordnung der Aktiva und Passiva nach einer sachgerechten Schlüsselung ist die entstehende Residualgröße entweder im Eigenkapital oder als Verrechnungsposten zwischen den Tätigkeitsbereichen zu erfassen. Die hierbei gewählte Vorgehensweise ist aufgrund des Stetigkeitsgrundsatzes beizubehalten.

48 Da der einzelne Tätigkeitsbereich nicht über ein „gezeichnetes Kapital“ verfügt und die in den §§ 266, 268 und 272 HGB enthaltenen Regeln über den Ausweis des Eigenkapitals nur für

¹⁸ In der bis zum 27.12.2012 geltenden Fassung, wonach die Vorjahreszahlen bei der erstmaligen Anwendung der durch das Bilanzrichtlinien-Gesetz geänderten Vorschriften nicht angegeben werden müssen.

¹⁹ *IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung: Vorjahreszahlen im handelsrechtlichen Jahresabschluss (IDW RS HFA 39)* (Stand: 25.11.2021).

das Gesamtunternehmen von Bedeutung sein können, kann das den einzelnen Tätigkeitsbereichen zugeordnete Eigenkapital unter einem Posten (z.B. „zugeordnetes Eigenkapital“) erfasst werden.

- 49 Das Energiewirtschaftsgesetz macht keine Vorgaben zur Darstellung interner Leistungsbeziehungen bei der Entflechtung in der internen Rechnungslegung. Es besteht sowohl die Möglichkeit einer Netto- als auch die einer Bruttodarstellung. Bei der Nettodarstellung werden die Erträge und Aufwendungen des Gesamtunternehmens auf die verschiedenen Tätigkeiten aufgeteilt. Bei der Bruttodarstellung werden die Gesamterträge und Gesamtaufwendungen aufgrund des sachlichen Bezugs bestimmten Tätigkeiten zugeordnet. Die tatsächliche wirtschaftliche Belastung der jeweiligen Tätigkeit wird bei der Bruttodarstellung durch interne Leistungsverrechnungen zwischen den Tätigkeiten nachvollzogen (vgl. Beispiel in Tz. 51).
- 50 In Abhängigkeit von der gewählten Darstellungsform können aus den Leistungsbeziehungen zwischen den einzelnen Tätigkeiten in den Bilanzen Verrechnungsposten gegenüber anderen Tätigkeiten des Unternehmens entstehen. Dabei sind die Tätigkeiten so zu behandeln, als ob sie rechtlich selbstständige Unternehmen wären. Aufgrund dieser gesetzlichen Fiktion sind diese Verrechnungen als Forderungen oder Verbindlichkeiten gegenüber anderen Unternehmenstätigkeiten gesondert auszuweisen, auch wenn es sich um Tätigkeiten desselben Unternehmens handelt.
- 51 Bestehen in den Gewinn- und Verlustrechnungen der Tätigkeiten Erträge und/oder Aufwendungen aus den Leistungsbeziehungen zwischen den Tätigkeiten, sind diese jeweils unter dem Posten auszuweisen, der aus Sicht der einzelnen Tätigkeit hierfür in Betracht käme, wenn die betreffende Lieferung oder sonstige Leistung an ein anderes Unternehmen ausgeführt oder von einem anderen Unternehmen bezogen worden wäre. Beispielsweise kann bei integrierten Elektrizitätsunternehmen die Zurverfügungstellung des Verteilungsnetzes durch die Elektrizitätsverteilung bei der Tätigkeit Elektrizitätsverteilung in den Umsatzerlösen aus Erhebung von Netzentgelten und bei den aufnehmenden Tätigkeiten, z.B. Vertrieb oder den anderen Tätigkeiten innerhalb des Elektrizitätssektors, in dem Posten „Materialaufwand“ erfasst werden. Ein gesonderter Ausweis der Erträge und Aufwendungen aus den Leistungsbeziehungen zwischen den Tätigkeitsbereichen ist nicht erforderlich.

5.3.3. Offenlegung der Tätigkeitabschlüsse nach § 6b Abs. 4 EnWG

- 52 Die Tätigkeitsabschlüsse nach § 6b Abs. 3 Satz 1 und 2 EnWG sind gemeinsam mit dem nach § 6b Abs. 1 Satz 1 EnWG offenzulegenden Jahresabschluss beim Betreiber des Bundesanzeigers zur Bekanntmachung elektronisch einzureichen. Nach § 6b Abs. 4 Satz 3 EnWG dürfen kleine Unternehmen und Kleinstunternehmen nach § 6b Abs. 1 Satz 1 EnWG die größenabhängigen Erleichterungen nach § 326 HGB insoweit bei der Offenlegung des Jahresabschlusses und der Tätigkeitsabschlüsse nicht anwenden.
- 53 Von der Verpflichtung zur Offenlegung der Tätigkeitsabschlüsse sind nach § 6b Abs. 8 EnWG lediglich Unternehmen ausgenommen, die nur deshalb als vertikal integriertes Energieversorgungsunternehmen i.S. des § 3 Nr. 38 EnWG einzuordnen sind, weil sie auch Betreiber eines geschlossenen Verteilnetzes i.S. des § 110 EnWG sind.

5.4. Angaben über die Zuordnungsregeln einschließlich Abschreibungsmethoden gemäß § 6b Abs. 3 Satz 7 EnWG

- 54 Gemäß § 6b Abs. 3 Satz 7 EnWG sind in der Rechnungslegung die Regeln einschließlich der Abschreibungsmethoden anzugeben, nach denen die Gegenstände des Aktiv- und Passivvermögens sowie die Erträge und Aufwendungen den gemäß § 6b Abs. 3 Satz 1 – 4 EnWG geführten Konten zugeordnet worden sind. Die Zuordnungsregeln einschließlich der Abschreibungsmethoden sind von den gesetzlichen Vertretern angemessen darzustellen. Dazu dürfen die Aussagen keine wesentlichen falschen Angaben sowie keine unausgewogenen und verzerrenden Darstellungen enthalten, die eine Irreführung des Berichtsadressaten zur Folge haben können. Die Angaben nach § 6b Abs. 3 Satz 7 EnWG sind Bestandteil der Tätigkeitsabschlüsse. Sie können in den Anhang des Jahresabschlusses aufgenommen werden.
- 55 Im Hinblick auf die Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden, die den Tätigkeitsabschlüssen zugrunde gelegt wurden, sollten die Angaben nach § 6b Abs. 3 Satz 7 EnWG einen Verweis auf den Anhang des Jahresabschlusses enthalten. Für die Posten der Bilanzen und der Gewinn- und Verlustrechnungen ist anzugeben, nach welchen Methoden (direkte Zuordnung oder Schlüsselung) sie entwickelt wurden.
- 56 Bei Konten von wesentlicher Bedeutung sollten die Kriterien der Schlüsselung genannt werden. Eine Quantifizierung der Schlüssel ist grundsätzlich nicht erforderlich. Eine quantifizierte Erläuterung kann jedoch erforderlich werden, wenn sich selbst bei unverändertem Schlüssel gegenüber dem Vorjahr erhebliche Verschiebungen des Anteils einer Tätigkeit ergeben.
- 57 Änderungen der Zuordnungsregeln sind nur in Ausnahmefällen gestattet. Änderungen sind zu erläutern und zu begründen (vgl. Tz. 39). Auf Art und Umfang dieser Angabepflichten sind die für eine Durchbrechung der Bewertungsstetigkeit maßgebenden Grundsätze entsprechend anzuwenden.²⁰
- 58 Ferner sind die Regeln und Methoden anzugeben, nach denen die Leistungsbeziehungen zwischen den Tätigkeitsbereichen abgebildet werden (vgl. Tz. 32).

6. Erweiterung des Lageberichts nach § 6b Abs. 7 Satz 4 EnWG

- 59 Soweit Unternehmen nach § 6b Abs. 1 Satz 1 EnWG einen Lagebericht aufstellen (vgl. Tz. 11 f.), muss dieser nach § 6b Abs. 7 Satz 4 EnWG auf sämtliche Tätigkeiten nach § 6b Abs. 3 Satz 1 EnWG eingehen. Bei der Lageberichterstattung nach § 289 HGB sind daher die für diese Tätigkeiten wesentlichen Gesichtspunkte darzulegen.
- 60 Unternehmen, die nur deshalb als vertikal integriertes Energieversorgungsunternehmen i.S. des § 3 Nr. 38 EnWG einzuordnen sind, weil sie auch Betreiber eines geschlossenen Verteilnetzes i.S. des § 110 EnWG sind, sind von der vorgenannten Verpflichtung zur Erweiterung des Lageberichts gemäß § 6b Abs. 8 EnWG ausgenommen.

²⁰ Vgl. IDW RS HFA 38.

7. Konzernrechnungslegung

- 61 Weder die Pflicht zur Aufstellung eines Konzernabschlusses und eines Konzernlageberichts nach §§ 290 ff. HGB noch deren Inhalt werden durch die zusätzlichen Rechnungslegungspflichten des § 6b EnWG berührt.