

# Rechtliche Rahmenbedingungen des neuen Energiewirtschaftsgesetzes zur Entflechtung und Verfahren der buchhalterischen Entflechtung

*Buchhalterische Entflechtung; Energieversorgungsunternehmen; Energiewirtschaftsgesetz; Rechnerische Entflechtung; Segmentierung; Trennung der Rechnungslegung; Umbundling*

*Das Zweite Gesetz zur Neuregelung des Energiewirtschaftsrechts vom 7. Juli 2005 (BGBl. I S. 1970), in Kraft getreten am 13. Juli 2005, enthält in seinem Art. 1 das neue Energiewirtschaftsgesetz (EnWG), das die gesetzlichen Rahmenbedingungen für den deutschen Energiesektor umfassend neu formuliert. Das bisherige EnWG vom 24. April 1998, das zuletzt durch Gesetz vom 20. Mai 2003 (BGBl. I S. 686) geändert worden war, wird durch die Neuregelung vorbehaltlich § 114 EnWG vollständig abgelöst. § 114 EnWG bestimmt, dass § 10 EnWG, der die Rechnungslegung und interne Buchführung von Energieversorgungsunternehmen regelt, auf den Beginn des jeweils ersten vollständigen Geschäftsjahres nach Inkrafttreten des EnWG anzuwenden ist. Bis dahin sind die §§ 9, 9a i.d.F. des EnWG vom 20. Mai 2003 anzuwenden. Zur Unterstützung der Praxis wird im Folgenden die buchhalterische Entflechtung ausführlicher behandelt als andere Formen der Entflechtung.*

## I. Zielsetzung des Energiewirtschaftsgesetzes

Das neue EnWG dient in erster Linie dem Zweck, das im Jahr 2003 durch die sog. Beschleunigungsrichtlinien geschaffene EU-Recht<sup>1</sup> in nationales Recht umzusetzen (§ 1 Abs. 3).<sup>2</sup> Ziel der Beschleunigungsrichtlinien ist die schnellere Vollendung des Binnenmarktes in den Bereichen der Energieversorgung mit Elektrizität und leitungsgebundenem Gas. Auch in diesen Sektoren soll der freie Verkehr mit Waren und Dienstleistungen möglichst rasch und vollständig eröffnet werden.

Grundansatz der EU ist die Annahme, dass Elektrizitätsübertragungsnetze und Gasfernleitungen (ggf. mit gewissen Einschränkungen), v.a. aber örtliche Verteilernetze für Strom und Gas natürliche Monopole bilden, deren Betreiber konsequenterweise Verhaltensweisen praktizieren und Preise bilden, die für Monopole typisch sind und sich im Wettbewerb – jedenfalls so – nicht durchsetzen ließen. Die Lösung soll in der staatlichen Beaufsichtigung der Netzbetreiber liegen. Die hierfür einzusetzenden nationalen Regulierungsbehörden haben folglich die Aufgaben, Netzzugang sowie Konditionen und Preise

1 Richtlinie 2003/54 (2003) und Richtlinie 2003/55 (2003).

2 Paragraphenangaben ohne Gesetzesverweis beziehen sich auf das EnWG.

für die Netznutzung und die technische Sicherheit der Netze selbst sowie deren Betrieb, Wartung und ggf. Ausbau sicherzustellen.

Die – bereits mit dem EnWG 1998 vollzogene – Abkehr von einer generellen staatlichen Energieaufsicht und der Übergang zu einem Wettbewerbsprinzip für die Bereiche Erzeugung/Gewinnung und Vertrieb sowie die mit dem neuen EnWG vorgesehene Einführung einer staatlichen Regulierung für die Netzbetreiber sind die entscheidenden Änderungen des deutschen Energierechts.

Besondere Probleme bilden bei dem geschilderten neuen Ansatz vertikal integrierte Energieversorgungsunternehmen (EVU), d.h. Unternehmen, die nicht nur Netze betreiben, sondern auch auf den Wertschöpfungsstufen Erzeugung und Vertrieb (bei Strom) oder Gewinnung und Vertrieb (bei Gas) tätig sind. Unternehmen kann dabei auch eine Gruppe von Unternehmen sein, die i.S. der EU-Fusionskontrollverordnung (Verordnung (EG) Nr. 139/2004 des Rates vom 20. Januar 2004 (ABl. L 24 S. 1)) miteinander verbunden sind.<sup>3</sup>

Problematisch ist eine vertikale Integration erst dann, wenn auf einer Wertschöpfungsstufe Marktbeherrschung gegeben ist oder gar ein Monopol vorliegt, weil die konkreten Auswirkungen der Sonderstellung eben nicht transparent sind, weil eine Diskriminierung der Marktteilnehmer durch Marktbeherrscher generell als wettbewerbsschädlich beurteilt wird und – v.a. – weil eine Quersubventionierung, d.h. die nicht leistungs- oder kostenverursachungsgerechte Verlagerung von Ergebnissen einer Wertschöpfungsstufe in eine andere, kaum zu entdecken oder gar zu verhindern ist.

Eines der Kernstücke des neuen Gesetzes ist zweifellos die Entflechtung (Unbundling) der Leitungsnetze vertikal integrierter Versorgungsunternehmen von den Aktivitäten der Erzeugung/Gewinnung und des Vertriebs<sup>4</sup> (§ 6). Dabei wäre sicherlich eine Entflechtung im Eigentum (Ownership Unbundling), also die vollständige Herauslösung des Netzeigentums aus der vertikal integrierten Einheit und dessen Übertragung auf einen Dritten, die effizienteste und radikalste Lösung gewesen. Diese Vorstellung der EU-Kommission war jedoch politisch nicht konsensfähig und hätte zudem mit hoher Wahrscheinlichkeit zu grundsätzlichen Rechtsstreitigkeiten mit unklarem Ausgang geführt. Es ist deshalb bei einem Bündel von vier Ersatzlösungen (rechtliche, operationelle, informationelle<sup>5</sup> und buchhalterische Entflechtung<sup>6</sup> (§§ 7 bis 10) geblieben.

## II. Adressaten der Entflechtungsregelungen

Ziel aller Entflechtungsregelungen des Gesetzes ist die Gewährleistung von Transparenz für die anderen Marktteilnehmer und die Regulierungsbehörden sowie die diskriminierungsfreie Ausgestaltung des Netzbetriebes.

---

3 Eine gesetzliche Definition des vertikal integrierten Energieversorgungsunternehmens enthält § 3 Nr. 38 EnWG.

4 Bei Gas werden auch die Betreiber von LNG-Anlagen und Speichieranlagen entflochten, allerdings in geringem Ausmaß.

5 Dieser Begriff hat sich mittlerweile eingebürgert; § 9 EnWG spricht neutral von der „Verwendung von Informationen“, allerdings unter dem Obertitel „Teil 2 Entflechtung“.

6 § 10 EnWG verwendet ebenfalls den Begriff „Entflechtung“ nicht.

Adressaten der Entflechtungsregelungen sind in erster Linie die vertikal integrierten EVU selbst, nicht die Netzbetreiber, die derzeit überwiegend nur auf der Ebene der Übertragungsnetz-/Fernleitungsbetreiber gegründet sind.<sup>7</sup>

§ 6 Abs. 1 Satz 1 verpflichtet alle vertikal integrierten EVU und selbständigen Betreiber von Energieversorgungsnetzen, die mit einem vertikal integrierten EVU verbunden sind (§ 3 Nr. 38), ausdrücklich auf die Verfolgung dieser Ziele und gibt den genannten Adressaten in Satz 2 auf, die Unabhängigkeit der Netzbetreiber von anderen Tätigkeitsbereichen der Energieversorgung sicherzustellen.

Ausgenommen von den Verpflichtungen zur rechtlichen und zur operationellen Entflechtung gem. §§ 7 und 8 sind nach § 6 Abs. 1 Satz 3 die Betreiber von LNG-Anlagen und von Speichieranlagen in vertikal integrierten EVU, soweit die Anlagen nicht den Gasversorgungsnetzen zuzurechnen sind. Die Verpflichtungen zur informationellen (§ 9) und zur buchhalterischen Entflechtung (§ 10) gelten dagegen auch für diese Anlagenbetreiber ohne Einschränkung.

## 1. Vertikal integrierte Energieversorgungsunternehmen

Vertikal integrierte EVU sind nach der Legaldefinition des § 3 Nr. 38 Unternehmen oder eine Gruppe von Unternehmen, die im Elektrizitätsbereich mindestens eine der Funktionen Übertragung oder Verteilung und mindestens eine der Funktionen Erzeugung oder Vertrieb wahrnehmen; entsprechend liegt im Gasbereich ein vertikal integriertes Unternehmen vor, wenn das Unternehmen oder die Gruppe mindestens eine der Funktionen Fernleitung, Verteilung, Betrieb einer LNG-Anlage oder Speicherung und gleichzeitig eine der Funktionen Gewinnung oder Vertrieb von Erdgas wahrnimmt.

## 2. Bestimmender Einfluss

Für eine Unternehmensgruppe wird in beiden Fällen gleichermaßen vorausgesetzt, dass die Unternehmen i.S. des Art. 3 Abs. 2 der Verordnung (EG) Nr. 139/2004 des Rates vom 20. Januar 2004 über die Kontrolle von Unternehmenszusammenschlüssen (ABl. L 24 S. 1) miteinander verbunden sind. Ein oder mehrere Unternehmen der Gruppe können mithin auf andere Unternehmen der Gruppen einen bestimmenden Einfluss ausüben. Bestimmender Einfluss ist dabei beschrieben als Mehrheitsbeteiligung, die stets zu einem bestimmenden Einfluss führt, oder Minderheitsbeteiligung mit Zusatzrechten, z.B. dem Recht, ein Mitglied der Unternehmensleitung oder Aufsichtsräte zu entsenden oder im Aufsichtsrat oder in der Gesellschafterversammlung bestimmte Vetorechte auszuüben; in

---

<sup>7</sup> Bereits an dieser Stelle wird deutlich, dass die verbreitete Meinung, die Regulierung betreffe nur die Netzbetreiber, so nicht zutrifft. § 9 – soweit ein Netz betrieben wird – und § 10 Abs. 1 EnWG betreffen alle Energieversorgungsunternehmen. Die Auskunftsrechte der Regulierungsbehörden nach § 69 EnWG betreffen weitergehend alle Unternehmen und Unternehmensvereinigungen. Die Bußgeldvorschriften des § 95 EnWG richten sich auch an alle natürlichen Personen. Unterlassungs- und Schadenersatzansprüche nach § 32 EnWG richten sich gegen jeden, den es angeht. Die Vorteilsabschöpfung nach § 33 EnWG betrifft alle Unternehmen.

der Regel sind mit einer unternehmerischen Beteiligung derartige Rechte verbunden. Ein für die Praxis bedeutsamer Fall eines bestimmenden Einflusses liegt regelmäßig vor, wenn die Stimmen eines Minderheitsgesellschafters benötigt werden, um wichtige Entscheidungen (z.B. Beschlussfassung über den Wirtschaftsplan) zu treffen.

### 3. De-minimis-Regelung

Das Gesetz nimmt kleinere Unternehmen von der Verpflichtung zur rechtlichen und zur operationellen Entflechtung aus (§ 7 Abs. 2 und § 8 Abs. 6). Dabei kommt es auf die Verhältnisse in der jeweiligen Sparte an. So kann ein Unternehmen mit einer Sparte die De-minimis-Klausel in Anspruch nehmen oder freiwillig alle Vorschriften befolgen, mit der anderen Sparte dagegen in vollem Umfang den Entflechtungsvorschriften unterliegen. Begünstigt sind Unternehmen, die mit einer Sparte zu keiner Gruppe gehören und selbst weniger als 100 000 unmittelbar oder mittelbar angeschlossene Kunden<sup>8</sup> haben. Gehören sie dagegen zu einer Gruppe, bei der ein bestimmender Einfluss vorliegt, werden die Kunden des Unternehmens oder der Unternehmen hinzugerechnet, die den bestimmenden Einfluss ausüben können.

Die Verpflichtungen zur informationellen (§ 9) und zur buchhalterischen Entflechtung (§ 10) gelten auch für De-minimis-Unternehmen in vollem Umfang.

## III. Rechtliche Entflechtung

Mit der rechtlichen Entflechtung wird vorgeschrieben, dass Netzbetreiber hinsichtlich ihrer Rechtsform unabhängig von anderen Tätigkeitsbereichen der Energieversorgung sein müssen (§ 7 Abs. 1). Für den Netzbetrieb muss somit eine eigene Rechtsperson gebildet werden. Da es hinsichtlich der Rechtsform keine Vorschriften gibt, kommen, z.B. aus steuerlichen Gründen, auch Personengesellschaften in Betracht. Der neue Netzbetreiber braucht allerdings nicht Eigentümer des Netzes zu sein; es genügt, wenn er, etwa aufgrund eines Pachtvertrages, das Netz betreibt. Die „Ausgründung“ des Vertriebs soll nach allgemeiner Ansicht den Anforderungen der rechtlichen Entflechtung hingegen nicht entsprechen. In der Praxis begegnet diese Variante allerdings auch dem Problem, dass der isolierte Energievertrieb derzeit selten positive Ergebnisse erzielen kann.

Während die Pflicht zur rechtlichen Entflechtung für alle Betreiber von Übertragungsnetzen und Fernleitungen unmittelbar mit Inkrafttreten des Gesetzes entstanden ist, wurde für Verteilernetzbetreiber eine Übergangsfrist bis zum 1. Juli 2007 vorgesehen (§ 7 Abs. 3).

§ 7 Abs. 2 befreit De-minimis-Unternehmen von der Verpflichtung zur rechtlichen Entflechtung, jedoch nur für die Sparte, für die das Größenkriterium zutrifft.

---

<sup>8</sup> Vgl. die Definition in § 3 Nr. 24 EnWG; mittelbar angeschlossene Kunden sind solche, die keinen eigenen Anschluss an das Netz haben, sondern über den Anschluss eines Dritten versorgt werden, z.B. Mieter in Mehrfamilienhäusern.

Auf nachhaltiges Drängen der beteiligten Kreise der Energieversorgungswirtschaft hat sich der Gesetzgeber entschlossen, die rechtliche Entflechtung – auch wenn sie freiwillig durchgeführt wird – und die operationelle Entflechtung ertragsteuerlich neutral gestalten zu lassen (§ 6 Abs. 2 und 4). Anwendung finden diese Regelungen aber nur auf Wirtschaftsgüter, die unmittelbar aufgrund des Organisationsaktes der Entflechtung übertragen werden (§ 6 Abs. 2 Satz 2).

#### IV. Operationelle Entflechtung

Es liegt auf der Hand, dass die rechtliche Entflechtung allein keineswegs ausreicht, um das gesetzte Ziel der Unabhängigkeit der Netzbetreiber zu erreichen. Die (Aus-)Gründung eines Netzbetreiber-Unternehmens hat vielmehr nur dann einen Sinn, wenn dieses Unternehmen nicht nur hinsichtlich seiner Rechtsform, sondern v.a. hinsichtlich seiner Organisation und der Entscheidungsgewalt der Unternehmensleitung von den Bereichen Erzeugung/Gewinnung und Vertrieb getrennt ist (§ 8).

Die personenidentische Besetzung der Leitung eines Bereichs Erzeugung/Gewinnung oder Vertrieb von Energie und gleichzeitig Betrieb eines Energieversorgungsnetzes ist ausgeschlossen (§ 8 Abs. 2 Nr. 1). Zulässig ist aber, die Leitung der Organisationseinheit Netzbetrieb mit einer Person zu besetzen, die gleichzeitig in einem anderen Bereich eines EVU tätig ist (z.B. bei Querverbundunternehmen: Leiter Wasser- oder Fernwärmeversorgung, Arbeitsdirektor u.ä. mehr). Dasselbe gilt natürlich auch für die Besetzung der Leitung eines rechtlich selbständigen Netzbetreibers.

Für die operationelle Entflechtung gibt es keine Übergangsregelung. Sie war folglich mit Inkrafttreten des EnWG umzusetzen.

#### V. Informationelle Entflechtung

Die Vorschrift des § 9, die die Verwendung von wirtschaftlich sensiblen Informationen innerhalb eines vertikal integrierten EVU regelt, wird von vielen Kennern als die gravierendste Entflechtungsvorschrift bezeichnet. Sie hat erhebliche organisatorische und – mehr noch – finanzielle Auswirkungen, weil in aller Regel die vorhandenen DV-Programme den vom Gesetz gestellten Anforderungen nicht genügen. Der Gesetzgeber hat dieses Problem durchaus gesehen und deshalb in der Begründung des Regierungsentwurfs erklärt, elektronische Datenverarbeitungssysteme seien nur behutsam „im Rahmen des technisch, zeitlich und wirtschaftlich Zumutbaren“ an die neue Regelung anzupassen.

Die Verpflichtung zur informationellen Entflechtung trifft alle vertikal integrierten EVU, auch diejenigen, die unter die De-minimis-Klausel fallen und deshalb weder rechtlich noch operationell entflechten müssen. Wie sich die Pflichten zur informationellen Entflechtung in sehr kleinen Unternehmen umsetzen lassen, ist weitgehend ungeklärt. Man muss jedenfalls in Kauf nehmen, dass Personen über wirtschaftlich sensible Informatio-

nen verfügen, die sie in Ausübung ihrer Tätigkeit beim Netzbetrieb erlangt haben, bei ihren Vertriebsaktivitäten aber nicht verwenden dürfen.

In der Sache geht es darum, den Vertrieb von allen wirtschaftlich sensiblen Informationen fernzuhalten, die der Netzbetrieb aus seinem Tätigkeitsbereich erlangt hat; dabei handelt es sich v.a. um Kundendaten, die der „eigene“ Vertrieb gerne hätte, um einem von einem Dritten versorgten Kunden ein attraktives Konkurrenzangebot machen zu können. Der „eigene“ Vertrieb soll also bei seinen Aktivitäten nicht dadurch bevorteilt sein, dass „sein“ Netzbetreiber mehr weiss als die Konkurrenz. Umgekehrt kann der Vertrieb dem „eigenen“ Netzbetrieb alle Daten offenlegen, die er für sachdienlich hält. Der Netzbetreiber hat keine Konkurrenz, gegenüber der er einen relevanten Wettbewerbsvorsprung erlangen könnte. Absatz 1 regelt mithin die Vertraulichkeit von Informationen i.S. einer Einbahnstraße, die in der Richtung vom Netzbetrieb zum Vertrieb nicht befahren werden darf.

Neben der entsprechenden Ausgestaltung der DV-Programme (Mehrvertragsmodell, Zugangsberechtigungen) ist der Erlass entsprechender Dienstanweisungen erforderlich, um die Geschäftsführung vor einem Organisationsverschulden zu schützen.

Die Missachtung der gebotenen Vertraulichkeit stellt zwar unmittelbar noch keine Ordnungswidrigkeit nach § 95 dar, kann aber eine vollziehbare Anordnung der Regulierungsbehörde nach § 65 nach sich ziehen<sup>9</sup>. Ein Verstoß gegen eine solche Aufsichtsmaßnahme könnte dann als Ordnungswidrigkeit i.S. des § 95 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. a mit einem Bußgeld bis zu einhunderttausend Euro (§ 95 Abs. 2) geahndet werden.

## VI. Buchhalterische Entflechtung

Adressaten des § 10, der für die betroffenen Unternehmen Handlungspflichten auslöst, sind wiederum alle vertikal integrierten EVU, auch diejenigen, die weder rechtlich noch operationell entflechten müssen. Im Grundsatz enthielt bereits das bisherige Recht in den §§ 9 und 9a ähnliche Regelungen wie Absatz 3 des neuen EnWG; die externen Offenlegungspflichten gem. § 9 Abs. 2 und 3 EnWG a.F. entfallen jedoch. Im übrigen ist die Zahl der aufzustellenden Tätigkeitsabschlüsse deutlich gestiegen. Neu ist die Verpflichtung der Abschlussprüfer nach Absatz 4, auch die interne Rechnungslegung zu prüfen, sowie die Pflicht der Unternehmen, den Jahresabschluss samt Bestätigungsvermerk und die Tätigkeitsabschlüsse der Regulierungsbehörde vorzulegen. Dadurch werden die Unternehmen und der Abschlussprüfer mit erheblicher Mehrarbeit belastet und die Regulierungsbehörden mit einer Flut von Daten konfrontiert.

Für die Anwendung der neuen Vorschriften zur buchhalterischen Entflechtung gilt die Sonderregelung des § 114. Danach ist § 10 erstmals auf das erste vollständige Geschäftsjahr anzuwenden, das nach dem Inkrafttreten des neuen EnWG (13. Juli 2005) beginnt. Das ist bei vom Kalenderjahr abweichendem Geschäftsjahr ggf. bereits der 1. Oktober

---

<sup>9</sup> Ein Missbrauch i.S. von § 30 Abs. 1 Nr. 2 oder 3 EnWG dürfte dagegen nur in besonderen Ausnahmefällen in Frage kommen.

2005, i.d.R. jedoch der 1. Januar 2006 oder u.U. auch ein späterer Zeitpunkt im Kalenderjahr 2006. Bis dahin sind die §§ 9 und 9a des aufgehobenen EnWG weiter anzuwenden.

## 1. Verpflichtung zur Rechnungslegung, Prüfung und Offenlegung

### a) Rechnungslegungspflicht

Gemäß § 10 Abs. 1 haben EVU ungeachtet ihrer Eigentumsverhältnisse und ihrer Rechtsform einen Jahresabschluss nach den für Kapitalgesellschaften geltenden Vorschriften des HGB aufzustellen, prüfen zu lassen und offenzulegen. EVU sind gem. § 3 Nr. 18 natürliche oder juristische Personen, die andere mit Energie versorgen, ein Energieversorgungsnetz betreiben oder an einem Energieversorgungsnetz als Eigentümer Verfügungsbefugnis besitzen. Der Anwendungsbereich umfasst demzufolge nach der Rechtsform neben Kapitalgesellschaften auch z.B. Eigenbetriebe, Kommunalunternehmen (rechtsfähige Anstalten des öffentlichen Rechts), Regiebetriebe, Zweckverbände, Stiftungen sowie Personenhandelsgesellschaften; die Energieversorgung muss nicht Hauptzweck des Unternehmens sein.

Nach Auffassung der Regulierungsbehörden und des IDW ist der Verweis auf die HGB-Vorschriften nicht als Rechtsgrundverweis, sondern als Rechtsfolgenverweis zu interpretieren. Daher sind Vorschriften wie § 264 Abs. 3 HGB oder § 264b HGB, die von der Aufstellung, Prüfung und Offenlegung unter bestimmten Voraussetzungen befreien, nicht anzuwenden, da diese Befreiungsvorschriften v.a. an die Eigentumsverhältnisse oder an die Rechtsform anknüpfen. Die größenabhängigen Erleichterungen für kleine und mittelgroße Kapitalgesellschaften werden durch das EnWG allerdings nicht eingeschränkt, sondern sogar auf alle Rechtsformen der EVU ausgedehnt<sup>10</sup> Unabhängig von den Vorgaben des § 10 Abs. 1 besteht die Entflechtungspflicht gem. § 10 Abs. 3.

Die eigenbetriebsrechtlichen Vorschriften der Bundesländer schreiben den Eigenbetrieben grundsätzlich die sinngemäße Anwendung der Vorschriften des HGB für große Kapitalgesellschaften vor; dies gilt jedoch nur insoweit, als sich aus dem Eigenbetriebsrecht nichts anderes ergibt (vgl. z.B. § 21 EigVO NRW). Soweit die besonderen eigenbetriebsrechtlichen Regelungen weitergehende Anforderungen als die Rechnungslegungsvorschriften für Kapitalgesellschaften stellen, sind sie mit den Anforderungen des § 10 Abs. 1 vereinbar. Da die eigenbetriebsrechtlichen Vorschriften zur Rechenschaftslegung im Regelfall nicht hinter denen des HGB für große Kapitalgesellschaften (bzw. den entsprechenden Vorgaben der Vierten Gesellschaftsrechtlichen EG-Richtlinie) zurückbleiben, z.T. sogar nicht unwesentlich darüber hinausgehen, ergeben sich hieraus keine neuen Anforderungen. Bleiben jedoch die eigenbetriebsrechtlichen Spezialregelungen hinter den Anforderungen für Kapitalgesellschaften zurück, so schreibt § 10 Abs. 1 zwingend die Anwendung der Vorschriften für Kapitalgesellschaften vor.

---

<sup>10</sup> Gemeinsame Auslegungsgrundsätze (2006), 4.2.1.4.; IDW (2006), Tz. 4.

Entsprechendes dürfte für die Regelung der generellen Prüfungspflicht gelten, soweit das jeweilige Landes-Prüfungsrecht Lücken in der Prüfungspflicht von Eigenbetrieben aufweist (Baden-Württemberg); auch kommunalrechtliche Befreiungen von der Prüfungspflicht dürften insoweit nicht greifen. Ferner ist darauf hinzuweisen, dass die neue niedersächsische Regelung, nach der die Abschlussprüfung kommunaler Unternehmen von örtlichen Rechnungsprüfungsämtern und auch von Dritten, die nicht Wirtschaftsprüfer oder Wirtschaftsprüfungsgesellschaften sind, durchgeführt werden dürfen, für Energieversorgungsunternehmen nicht gilt; auch bei diesen ist also die Abschlussprüfung Wirtschaftsprüfern vorbehalten.

Nach § 10 Abs. 2 sind im Anhang zum Jahresabschluss „die Geschäfte größeren Umfangs mit verbundenen oder assoziierten Unternehmen im Sinne von § 271 Abs. 2 oder § 311 des Handelsgesetzbuchs gesondert auszuweisen“. Geschäfte zwischen rechtlich selbständigen Tochterunternehmen derselben Gebietskörperschaft (Bund, Land, Gemeinde) müssen nicht angegeben werden, da die Gebietskörperschaft kein Unternehmen i.S. des HGB ist und damit weder verbundenes Unternehmen i.S. von § 271 Abs. 2 HGB noch assoziiertes Unternehmen i.S. von § 311 HGB sein kann.<sup>11</sup>

Nach Adler, Düring und Schmaltz steht „auszuweisen“ für die „Nennung des Sachverhaltes, i.d.R. quantitativ“<sup>12</sup>. Folgerichtig spricht sich das IDW dafür aus, dass für jedes angabepflichtige Rechtsgeschäft Leistung und Gegenleistung angegeben werden sollten, ggf. zusammengefasst für gleichartige Geschäfte wenn hierdurch der Aussagegehalt nicht beeinträchtigt wird.<sup>13</sup> Was unter „Geschäft“ zu verstehen ist, mag mit Hilfe des Begriffes „Rechtsgeschäft“ gem. § 312 AktG geklärt werden können, obwohl die dort normierten Angabe- und Erläuterungspflichten für den Abhängigkeitsbericht anders umschrieben sind. Geschäfte können nach § 10 Abs. 2 auch dann angabepflichtig sein, wenn sie Tätigkeiten außerhalb des Elektrizitäts- oder Gasbereichs betreffen.

Nach der Begründung zum Regierungsentwurf ist ein Geschäft größeren Umfangs dann anzunehmen, „wenn es aus dem Rahmen der gewöhnlichen Energieversorgungstätigkeit herausfällt und für die Bewertung der Vermögens- und Ertragslage des Unternehmens nicht nur von untergeordneter Bedeutung ist“<sup>14</sup>. Der Energiebezug vom Vorlieferanten dürfte trotz der mengen- und wertmäßigen Bedeutung für die Vermögens- und Ertragslage unzweifelhaft im Rahmen der gewöhnlichen Energieversorgungstätigkeit stattfinden. Dementsprechend dürfte z.B. auch die Belieferung von Sondervertragskunden, die Aufrechterhaltung der Straßenbeleuchtung oder der Betrieb von Erdgastankstellen nicht aus dem Rahmen der gewöhnlichen Energieversorgungstätigkeit herausfallen. Die Bezugnahme auf die Begründung zum Regierungsentwurf führt allerdings zu dem zweifelhaften Ergebnis, dass dann Geschäfte im Gasbereich nicht anzugeben sind, wohl aber Geschäfte im Wasserbereich<sup>15</sup>. Neben der inhaltlichen stellt sich aber auch die Frage einer

11 So auch IDW (2006), Tz. 50.

12 Adler/Düring/Schmaltz (o.J.), § 284 HGB, Tz. 24.

13 IDW (2006), Tz. 52.

14 BT-Drs. (2004), S. 55.

15 Die gemeinsamen Auslegungsgrundsätze (2006), 4.2.2., verstehen unter „Geschäften größeren Umfangs“ solche, die aufgrund ihres Geschäftsvolumens geeignet sein können, Diskriminierungen, Quersubventionen oder Wettbewerbsverzerrungen zugunsten des EVU zu ermöglichen.

allgemeingültigen quantitativen Abgrenzung. Als Interpretationshilfe mag auch auf das Richtlinienziel der Vermeidung von Diskriminierungen, Quersubventionen und Wettbewerbsverzerrungen abzustellen sein, auch wenn der Gesetzeswortlaut dies nicht aufgreift. Über die angabepflichtigen Geschäfte sollte in einem gesonderten Abschnitt des Anhangs berichtet werden.

## b) Prüfungspflicht

Analog zur Rechnungslegungspflicht begründet § 10 Abs. 1 auch die rechtsform- und trägerunabhängige Prüfungspflicht für den Jahresabschluss von EVU nach den Vorschriften des HGB (§§ 316 ff.). Diese allgemeine Prüfungspflicht wird im Zusammenhang mit der rechnerischen Entflechtung um bestimmte Prüfungsgegenstände ergänzt (§ 10 Abs. 4). Danach umfasst die „Prüfung des Jahresabschlusses gemäß Abs. 1 auch die Einhaltung der Pflichten zur internen Rechnungslegung nach Abs. 3. 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 Stetigkeit beachtet worden ist. Im Bestätigungsvermerk zum Jahresabschluss ist anzugeben, ob die Vorgaben nach Abs. 3 eingehalten worden sind.“

Unternehmen, die nach eigenbetriebsrechtlichen Vorschriften prüfungspflichtig sind, haben danach grundsätzlich sinngemäß die Vorschriften des HGB für große Kapitalgesellschaften anzuwenden, sofern sich aus dem Eigenbetriebsrecht nichts anderes ergibt. Stellen diese besonderen eigenbetriebsrechtlichen Vorschriften Anforderungen, die über die Rechnungslegungsvorschriften für Kapitalgesellschaften hinausgehen, sind sie mit § 10 Abs. 1 vereinbar; stellen sie geringere Anforderungen, gelten gem. § 10 Abs. 1 zwingend die Vorschriften für Kapitalgesellschaften. Hierbei ist insbesondere an die kommunalen Eigenbetriebe zu denken, die nach wie vor dem Kommunalrecht zur Rechnungslegung und Prüfung unterliegen, und zwar auch hinsichtlich der Auswahl der Abschlussprüfer und der hiermit verbundenen institutionellen Zuständigkeiten überörtlicher Prüfungseinrichtungen. Soweit kommunale Unternehmen, die nach § 267 Abs. 1 HGB kleine Unternehmen wären, bereits prüfungspflichtig sind, bleibt es auch künftig bei dieser Prüfungspflicht.

Für andere kleine EVU gilt, dass diese durch die Neuregelung des EnWG nicht prüfungspflichtig werden; die größenabhängigen Erleichterungen des § 267 Abs. 1 HGB gelten auch für die Prüfungspflicht. Damit sind diese Unternehmen auch nicht von der Prüfungserweiterung des § 10 Abs. 4 betroffen. Für die Beurteilung ist die Größe des (Querverbund-)Unternehmens maßgebend, nicht etwa die Größe einer Sparte oder Tätigkeit.<sup>16</sup>

Die Prüfung schließt die Beurteilung der Frage ein, ob die Tätigkeiten sachgerecht voneinander abgegrenzt und die Leistungsbeziehungen zwischen den Tätigkeiten zutreffend abgebildet wurden, ob zulässigerweise von einer direkten Zuordnung von Konten abge-

---

16 Gemeinsame Auslegungsgrundsätze (2006), 4.2.1.2.; so auch IDW (2006), Tz. 4 und IDW (2006a), Tz. 5

sehen, ob die Konteninhalte sachgerecht und für Dritte nachvollziehbar geschlüsselt wurden und ob die Erläuterungspflichten gem. § 10 Abs. 3 S. 7 erfüllt wurden. Die Prüfung der Bilanzen und Gewinn- und Verlustrechnungen der Tätigkeiten erstreckt sich im Wesentlichen auf die ordnungsgemäße Ableitung aus den getrennten Konten sowie auf die Beachtung der für Kapitalgesellschaften geltenden Vorschriften. Das Verfahren der Aufstellung der Bilanzen und Gewinn- und Verlustrechnungen für die Tätigkeiten einschließlich der Verfahrensdokumentation ist zu prüfen. Gegenstand der Prüfung ist auch die Richtigkeit der Angaben im Anhang über bestimmte Geschäfte gem. § 10 Abs. 2. Die Einhaltung der Verpflichtung zur rechtlichen, operationellen und informationellen Entflechtung ist nicht Gegenstand der Jahresabschlussprüfung, da sich daraus i.d.R. keine Auswirkungen auf die Rechnungslegung ergeben.<sup>17</sup>

Über die Prüfung der Entflechtung der Rechnungslegung gem. § 10 Abs. 3, die eine Erweiterung des Prüfungsgegenstandes darstellt, ist in einem gesonderten Abschnitt des Prüfungsberichts („Festlegungen zur Entflechtung in der internen Rechnungslegung“) zu berichten. Bestehen wesentliche Beanstandungen gegen die vorgenommene Entflechtung der internen Rechnungslegung nach § 10 Abs. 3, ist insoweit die Einschränkung des Bestätigungsvermerks erforderlich, worüber im Prüfungsbericht vorweg nach § 321 Abs. 1 Satz 3 HGB zu berichten ist.<sup>18</sup>

Bei der Prüfung der Angaben gem. § 10 Abs. 2 hat sich der Abschlussprüfer davon zu überzeugen, dass die erforderlichen organisatorischen und abrechnungstechnischen Voraussetzungen geschaffen worden sind, um eine vollständige und zutreffende Darstellung der angabepflichtigen Geschäfte zu gewährleisten. Dies schließt auch ein, dass bei Objektnetzbetreibern zu prüfen ist, ob der Antrag nach § 110 Abs. 4 ggf. i.V. mit § 54 Abs. 2 Nr. 9 von der zuständigen Regulierungsbehörde positiv beschieden wurde und damit zulässigerweise eine Anhangangabe unterbleiben konnte.<sup>19</sup> Stellt der Abschlussprüfer Verstöße gegen die Angabepflicht fest, die nicht geringfügig sind, muss er ohne Rücksicht auf die Gesamtbeurteilung den Bestätigungsvermerk einschränken und darüber berichten.<sup>20</sup>

Falls sich der Prüfungsauftrag gem. § 53 HGrG auch auf die Ordnungsmäßigkeit der Geschäftsführung erstreckt, gehört die Beachtung der Vorschriften über die Entflechtung der Rechnungslegung zu den prüfungs- und berichtspflichtigen Aufgaben der Geschäftsführung, so dass sich – insbesondere also bei öffentlichen Unternehmen – für den Abschlussprüfer hieraus eine ergänzende Pflicht im Rahmen seines insofern erweiterten Prüfungsauftrages ergibt. Die Prüfung der Organisation des Unternehmens schließt dann auch die Beurteilung der Frage ein, ob organisatorische Maßnahmen für eine rechtliche, operationelle und informationelle Entflechtung getroffen wurden.<sup>21</sup>

---

17 IDW (2006a), Tz. 8 ff.

18 IDW (2006a), Tz. 17

19 IDW (2006a), Tz. 11

20 IDW (2006a), Tz. 10.

21 IDW (2006a), Tz. 13, zur Berichterstattung: IDW (2000), S. 326.

## c) Offenlegungspflicht

Die EVU sind gem. § 10 Abs. 1 verpflichtet, ihren geprüften Jahresabschluss nach den Vorschriften des HGB (§§ 325 ff.) offenzulegen. Die Energiebinnenmarkt-Richtlinien erleichterten durch Art. 19 bzw. 17 Abs. 2 Satz 2 die Offenlegung dergestalt, dass „Unternehmen, die zur Veröffentlichung ihrer Jahresabschlüsse gesetzlich nicht verpflichtet sind“, in ihrer Hauptverwaltung eine Ausfertigung ihres Jahresabschlusses für die Öffentlichkeit zur Verfügung halten konnten. Der deutsche Gesetzgeber hat diese Erleichterungsvorschrift aber nicht in das neue EnWG übernommen; offensichtlich wollte er damit alle Unternehmen der handelsrechtlichen Offenlegung gem. § 325 HGB unterwerfen;<sup>22</sup> die landesspezifisch geregelte Publizität für Eigenbetriebe bleibt daneben unverändert erhalten.

### 2. Verpflichtung zur buchhalterischen Entflechtung

§ 10 Abs. 3 bildet die Rechtsgrundlage für die buchhalterische Trennung der Konten und die Aufstellung der Bilanzen und Gewinn- und Verlustrechnungen der Tätigkeiten in der Elektrizitäts- und Gasversorgung als im internen Rechnungswesen vorzuhaltende Informationen. Diese Anforderungen sind gem. § 10 Abs. 3 Satz 7 um Informationen zur Vorgehensweise bei der Entflechtung zu ergänzen.

#### a) Zur buchhalterischen Entflechtung verpflichtete Unternehmen

Im Vergleich zu § 10 Abs. 1 erweitert § 10 Abs. 3 den Kreis der verpflichteten Unternehmen. Zur buchhalterischen Entflechtung sind nicht EVU gem. § 3 Nr. 18, sondern vertikal integrierte EVU gem. § 3 Nr. 38 verpflichtet.<sup>23</sup> Diese Regelung führt dazu, dass auch nicht im Elektrizitäts- oder Gassektor tätige Unternehmen, die aber mit einem vertikal integrierten EVU verbunden sind – z.B. ein Wasserversorgungsunternehmen, eine reine Holdinggesellschaft – grundsätzlich in den Anwendungsbereich des § 10 Abs. 3 fallen; die Verpflichtung zur buchhalterischen Entflechtung geht allerdings ins Leere, da diese Unternehmen ausschließlich Tätigkeiten außerhalb des Elektrizitäts- und Gassektors ausüben und die entsprechenden Konten gem. § 10 Abs. 3 Satz 4 zusammengefasst werden können. Da solche Unternehmen auch keine EVU i.S. von § 3 Nr. 18 sind, fallen sie nicht unter die Regelung des § 10 Abs. 1 und damit nicht unter § 10 Abs. 4.<sup>24</sup> Anderes gilt jedoch, wenn die Holdinggesellschaft neben ihrer Holdingfunktion als Anteilseigner auch noch Eigentumsrechte an einem Energieversorgungsnetz wirtschaftlich nutzt. In diesem Fall fällt die Holdinggesellschaft unter den Anwendungsbereich des § 10 Abs. 1, da sie ein EVU gem. § 3 Nr. 18 ist, und unter § 10 Abs. 3 Satz 1, da sie ihr Eigentumsrecht i.S. von § 10 Abs. 3 Satz 2 ausübt.

<sup>22</sup> So auch IDW (2006), Tz. 10.

<sup>23</sup> Vgl. zur Definition oben Abschn. II.1.

<sup>24</sup> So auch IDW (2006), Tz. 21.

Unstrittig ist, dass auch nach der rechtlichen Entflechtung und Zusammenfassung des gesamten Netzbetriebes in einer Gesellschaft die Verpflichtung zur buchhalterischen Entflechtung besteht. Diese Verpflichtung zu einer horizontalen Entflechtung besteht auch für den Fall, dass mehrere Vertriebsgesellschaften spartenübergreifend zusammengefasst werden, obwohl das EnWG keine vertikale Entflechtung verlangt, weil nur eine Tätigkeit innerhalb des Elektrizitäts- bzw. Gassektors ausgeübt wird.<sup>25</sup>

In diesem Zusammenhang sind auch die Regelungen für Objektnetze (Arealnetze) zu erwähnen. Unter den Voraussetzungen des § 110 Abs. 1 findet auf diese Netze Abschnitt 2 des EnWG und damit § 10 keine Anwendung. Gemäß § 110 Abs. 4 entscheidet die Regulierungsbehörde, ob die Voraussetzungen nach Abs. 1 vorliegen; bei EVU, an deren Elektrizitäts- oder Gasverteilernetz jeweils weniger als 100.000 Kunden unmittelbar oder mittelbar angeschlossen sind, trifft die Entscheidung gem. § 54 Abs. 2 Nr. 9 die Landesregulierungsbehörde.

#### b) Buchhalterisch zu entflechtende Tätigkeiten

§ 10 Abs. 3 Satz 1 fordert die vollständige buchhalterische Trennung von Tätigkeiten für den Elektrizitäts- und für den Gassektor nach vorgegebenen Kriterien. Die zu entflechtenden Tätigkeiten sind die zum Netzbetrieb gehörende Elektrizitätsübertragung, Elektrizitätsverteilung, Gasfernleitung, Gasverteilung, Gasspeicherung und der Betrieb von LNG-Anlagen sowie die nicht zum Netzbetrieb gehörenden Tätigkeiten innerhalb und außerhalb des Elektrizitäts- und Gassektors. Anzumerken ist, dass trotz einer rechtlichen Entflechtung eine Verpflichtung zur buchhalterischen Entflechtung besteht, wenn etwa der Strom- und der Gasnetzbetrieb ausgegründet und in einer Gesellschaft zusammengefasst wurden.

Die buchhalterische Entflechtung ist unter der Fiktion durchzuführen, als ob diese Tätigkeiten von einem „rechtlich selbständigen Unternehmen“ ausgeführt werden; damit wird deutlich, dass es sich bei der buchhalterischen Entflechtung um einen Auffangtatbestand zur rechtlichen Entflechtung handelt. Die Fiktion führt dazu, dass – wenn nicht bereits im Wege der Schlüsselung geschehen – innerbetriebliche Leistungsbeziehungen, die im handelsrechtlichen Jahresabschluss nicht hätten erfasst werden dürfen, für Zwecke der buchhalterischen Entflechtung abgebildet werden können.

Gem. § 10 Abs. 3 Satz 2 ist auch jede wirtschaftliche Nutzung eines Eigentumsrechtes an Elektrizitäts- oder Gasversorgungsnetzen, Gasspeichern oder LNG-Anlagen eine Tätigkeit i.S. dieser Bestimmung. Wirtschaftliche Nutzung ist insbesondere eine Vermietungs- oder Verpachtungstätigkeit; es ist hierbei unerheblich, ob es sich um eine Verpachtungs- oder um eine Pachtstätigkeit handelt. Die Regelung führt dazu, dass z.B. eine Holdinggesellschaft, die ein Energieversorgungsnetz besitzt und verpachtet, zur buchhalterischen Entflechtung gem. § 10 Abs. 3 Satz 1 verpflichtet ist (s.o.). Mit dieser Bestimmung wird allerdings keine eigenständige Tätigkeit geschaffen; die mit dieser Tätigkeit zusammen-

---

<sup>25</sup> Gem. § 10 Abs. 3 Satz 3 können die Konten „innerhalb des jeweiligen Sektors zusammengefasst werden“.

hängenden Daten sind vielmehr den sechs in § 10 Abs. 1 Satz 1 genannten Tätigkeiten zuzuordnen.<sup>26</sup>

#### aa) Elektrizitätsübertragung und Elektrizitätsverteilung

Elektrizitätsübertragung ist gem. § 3 Nr. 32 „der Transport von Elektrizität über ein Höchstspannungs- und Hochspannungsverbundnetz zum Zwecke der Belieferung von Letztverbrauchern oder Verteilern, jedoch nicht die Belieferung der Kunden selbst“; Elektrizitätsverteilung ist gem. § 3 Nr. 37 „der Transport von Elektrizität mit hoher, mittlerer oder niederer Spannung über Elektrizitätsverteilernetze, um die Versorgung von Kunden zu ermöglichen, jedoch nicht die Belieferung der Kunden selbst“.

Das Merkmal der Abgrenzung dieser beiden Begriffe ist die Spannungsebene (Höchst- und Hochspannungsverbundnetz bzw. hohe, mittlere oder niedere Spannung), über die Kunden versorgt werden. Als Schwellenwert für die Abgrenzung zwischen Übertragung und Verteilung wird derzeit überwiegend von einer Spannungsstufe von 110 kV ausgegangen; dieser Wert erscheint praktikabel. Übertragungs- und Verteilungsleistungen sind als reine Infrastrukturleistungen (Netzbetrieb, Transportfunktion) ohne Händlerfunktion – „die Belieferung der Kunden selbst“ – zu verstehen. Aufgrund der gesetzlichen Regelung in § 7 Abs. 1 und 2 ist davon auszugehen, dass die Elektrizitätsübertragung regelmäßig rechtlich zu entflechten ist; eine buchhalterische Entflechtung ist daher nur noch bei einer wesentlichen Beteiligung an Elektrizitätsübertragungsgesellschaften denkbar.

Im Niederspannungsnetz werden neben dem restlichen Netz auch die Ortsnetzstationen und – in der Sphäre der Netzbetreiber – auch die Kundenstationen insgesamt erfasst. Die Zuordnung der Fernwirktechnik ist von den betriebsindividuellen Gegebenheiten abhängig.

Mit dem Betrieb von Netzen (und ggf. der Durchleitung für Dritte) verbundene Systemdienstleistungen (Frequenz- und Spannungshaltung, Versorgungswiederaufbau, Betriebsführung) sind je nach Sachlage der Elektrizitätsübertragung oder -verteilung zuzuordnen. Dabei werden unter Systemdienstleistungen die für die Funktionstüchtigkeit des Systems unvermeidbaren Dienstleistungen verstanden, die zur Übertragung und Verteilung elektrischer Energie notwendig sind und die Qualität der Stromversorgung bestimmen. Das Zählerwesen (Messung und Verrechnung von Durchleitungen und Stromverkauf) ist grundsätzlich gem. § 21b Abs. 1 als netzzugehörig – nicht also als Vertriebsleistung – zu behandeln. Leistungsverrechnungen sind bei Durchleitungskunden gegenüber Dritten und ansonsten intern gegenüber dem Stromhandel/-vertrieb geboten.

---

26 In den gemeinsamen Auslegungsgrundsätzen (2006), 4.2.3., werden für diese Tätigkeiten ausdrücklich „eigenständige Konten“ verlangt, ob damit auch eigenständige Tätigkeitsabschlüsse verlangt werden, bleibt unklar. So auch IDW (2006), Tz. 15.

## bb) Gasfernleitung und Gasverteilung

Gasfernleitung ist gem. § 3 Nr. 19 „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“; Gasverteilung ist gem. § 3 Nr. 37 „der Transport von Gas über örtliche oder regionale Leitungsnetze, um die Versorgung von Kunden zu ermöglichen, jedoch nicht die Belieferung der Kunden selbst“.

Mit den Tätigkeiten Gasfernleitung und Gasverteilung der Gasversorgung besteht eine gewisse Analogie zu den Tätigkeiten Elektrizitätsübertragung und Elektrizitätsverteilung der Stromversorgung. Ähnlich wie dort nach Spannungsebenen unterschieden wird, wird hier nach Druckstufen differenziert; der Verbundfunktion als funktionalem Abgrenzungskriterium in der Elektrizitätsversorgung entspricht in der Erdgasversorgung die Funktion der Fernleitung als Merkmal der Abgrenzung von der Verteilung. Auch für die Gasfernleitung ist aufgrund der gesetzlichen Regelung in § 7 Abs. 1 und 2 davon auszugehen, dass sie regelmäßig rechtlich zu segmentieren ist; auch hier gilt daher, dass eine buchhalterische Entflechtung nur noch bei einer wesentlichen Beteiligung an Fernleitungsgesellschaften denkbar ist.

Nicht für die Abgrenzung zwischen Gasfernleitung und Gasverteilung, wohl aber für die Trennung der Gasversorgungsnetze von anderen Anlagen gibt § 3 Nr. 20 Hinweise: Gasversorgungsnetze sind danach „alle Fernleitungsnetze, Gasverteilernetze, LNG-Anlagen oder Speichieranlagen, die für den Zugang zur Fernleitung, zur Verteilung und zu LNG-Anlagen erforderlich sind und die einem oder mehreren Energieversorgungsunternehmen gehören oder von ihm oder von ihnen betrieben werden, einschließlich Netzpufferung und seiner Anlagen, die zu Hilfsdiensten genutzt werden, und der Anlagen verbundener Unternehmen; ausgenommen sind solche Netzteile oder Teile von Einrichtungen, die für örtliche Produktionstätigkeiten verwendet werden.“

Ein weiterer gesonderter Nachweis im Rechnungswesen ist ggf. hinsichtlich der Informationen über das vorgelagerte Rohrleitungsnetz erforderlich. § 3 Nr. 39 definiert es als „Rohrleitungen oder ein Netz von Rohrleitungen, deren Betrieb oder Bau Teil eines Öl- oder Gasgewinnungsvorhabens ist oder die dazu verwendet werden, Erdgas von einer oder mehreren solcher Anlagen zu einer Aufbereitungsanlage, zu einem Terminal oder zu einem an der Küste gelegenen Endanlandeterminal zu leiten, mit Ausnahme solcher Netzteile oder Teile von Einrichtungen, die für örtliche Produktionstätigkeiten verwendet werden.“ Da diese Netze nach dem Begriffsapparat des Gesetzes weder der Fernleitung noch der Verteilung dienen, sollten sie den anderen Tätigkeiten innerhalb des Erdgassektors zugeordnet werden.<sup>27</sup>

Zum Netzbetrieb gehören neben allen Anlagen, die für die Gasfernleitung oder Gasverteilung erforderlich sind, im übrigen auch die Systemdienstleistungen (Handlungen bzw. Maßnahmen von Netzbetreibern, die für den Netzzugang erforderlich sind).

---

<sup>27</sup> So auch IDW (2006), Tz. 19.

In der Gasfernleitung (Übernahmestationen, Verdichteranlagen, Hochdruckleitungen, Aufbereitungs-/Konditionierungsanlagen, Dispatching-Anlagen) orientiert sich die Unterteilung an dem physischen Gasfluss. Die in den Übernahmestationen vorhandene Sekundärtechnik (Vorwärmung, Odorierung) sowie Gebäude, Grundstücke u.ä. sind hier zu berücksichtigen. Zum Netzbetrieb gehören auch Überwachung, Wartung und Instandsetzung des Netzes sowie Maßnahmen zur Steuerung des Lastflusses.

Die Gasverteilung (Übernahmestationen, Hoch-, Mittel- und Niederdruckanlagen, Regelanlagen, Speicheranlagen, soweit für einen wirksamen Netzzugang erforderlich, Hausdruckregler, Zählerwesen) kann ebenfalls nach dem physischen Gasfluss gegliedert werden. Die Hochdrucknetze umfassen in diesem Bereich Anlagen, die mit mehr als 1 bar Betriebsüberdruck gefahren werden. Die Mittel- und Niederdrucknetze können zu einer Kostenstelle zusammengefasst werden, da eine funktionale Trennung häufig nicht möglich ist. Ortsnetzstationen können dem Mitteldruck-/Niederdrucknetz zugerechnet werden.

Die Zuordnung der Fernwirktechnik ist von den betriebsindividuellen Gegebenheiten abhängig. Hausdruckregler sind als zum Netz (also zur Gasverteilung) gehörend zu behandeln. Das gilt gem. § 21b Abs. 1 auch für das Zählerwesen. Der Aufwand der Messung und der Verrechnung wird bei der Entgeltkalkulation als Systemdienstleistung bei der Verteilung erfasst, soweit er mit Durchleitungen verbunden ist. Ansonsten gilt hier das zur Stromversorgung Gesagte entsprechend.

### cc) Gasspeicherung

Die Gasspeicherung betrifft den Betrieb von Speicheranlagen. Sie sind gem. § 3 Nr. 31 definiert als „eine einem Gasversorgungsunternehmen gehörende oder von ihm betriebene Anlage zur Speicherung von Erdgas, 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.“

Wegen der erforderlichen Infrastruktur gehören zur Speicheranlage auch die notwendigen Betriebsteile; hierzu wird man insbesondere die Übernahmestationen, Verdichteranlagen und Speicherverdichter zählen müssen. § 3 Nr. 31 definiert nicht die Funktion der Speicherung, sondern die Speicheranlage; diese sollte funktional auf die damit verbundenen Tätigkeiten und die damit im Rechnungswesen induzierten Informationen ausgedehnt werden. Damit begründet auch die Speicherung von Gas durch Verdichtung in Fernleitungs- oder Verteilernetzen („Netzpufferung“) keine eigene Tätigkeit Speicherung.<sup>28</sup>

Soweit Speicherkapazitäten einem Unternehmen ohne juristisches Eigentum (etwa aufgrund von Nutzungsvereinbarungen oder Mietverträgen) zur Verfügung gestellt werden und es als Operator dieser Kapazitäten – u.U. auch ohne (volle) Inanspruchnahme – tätig

---

28 Nach IDW (2006), Tz. 18, kommt für diese sog. Netzatmung eine Zuordnung zur Gasfernleitung oder Gasverteilung in Betracht. Eine gesonderte Erfassung der hierdurch verursachten Kosten wäre im übrigen problematisch.

wird, begründet dies gem. § 3 Nr. 31 beim Anbieter (aktive Lohnspeicherung) entsprechende zu entflechtende Tätigkeiten. Die bloße (passive) Lohnspeicherung in fremden Anlagen oder in eigenen „Einrichtungen, die ausschließlich Betreibern von Leitungsnetzen bei der Wahrnehmung ihrer Aufgaben vorbehalten sind“, zur Optimierung der Bezugskosten begründet jedoch keine Speicherungstätigkeit;<sup>29</sup> sachgerecht erscheint die Zuordnung zu den Gashandels- und -vertriebstätigkeiten und damit zu den anderen Tätigkeiten innerhalb des Gassektors.

#### dd) Betrieb von LNG-Anlagen

Der Betrieb von LNG-Anlagen ist gem. § 3 Nr. 8 i.V. mit Nr. 26 die „Verflüssigung von Erdgas oder zur Einfuhr, Entladung und Wiederverdampfung von verflüssigtem Erdgas“ in einer Kopfstation.

LNG („Liquefied Natural Gas“) ist natürliches Erdgas, das gereinigt und bei atmosphärischem Druck durch stetige Kühlung auf etwa - 162 °C verflüssigt wird. Dabei reduziert sich das Volumen des Erdgases auf ein Sechshundertstel; entsprechend erhöhen sich die Energiedichte und die Speicherfähigkeit. Durch die Verflüssigung des Erdgases in Kühlanlagen an den Küsten der Gasexporteure wird der Transport großer Mengen mit speziellen LNG-Tankschiffen überhaupt erst möglich. Doppelwandige Tanker mit isolierten Spezialtanks bringen es an die Bestimmungshäfen der Importländer, wo es in speziellen LNG-Terminals durch einen Erwärmungsprozess wieder verdampft und in Pipelines eingespeist wird. Bei großen Entfernungen zwischen Exporteur und Importeur lässt sich verflüssigtes Erdgas am ökonomischsten transportieren. Der Betrieb von LNG-Anlagen umfasst somit die gesamte in § 3 Nr. 8 i.V. mit Nr. 26 beschriebene LNG-Transportkette.

#### ee) Andere Tätigkeiten innerhalb des Elektrizitäts- und Gassektors

Gemäß § 10 Abs. 3 Satz 3 sind für die anderen Tätigkeiten innerhalb des Elektrizitäts- bzw. des Gassektors Konten zu führen, die innerhalb des jeweiligen Sektors zusammengefasst werden können.

Solche Tätigkeiten sind insbesondere die Erzeugung von Elektrizität, die Gewinnung von Gas, der Kauf und Verkauf von Elektrizität und Gas (Energiehandel und -vertrieb) sowie Nebengeschäfte. Der Energiehandel und -vertrieb hat den Aufwand für Strombeschaffung (intern oder extern) sowie auch den internen Aufwand für die Inanspruchnahme der Übertragungs- und Verteilungsnetze sowie des Zählerwesens aufzunehmen. Innerhalb des Energiehandels und -vertriebs ist auch die Abrechnung zu erfassen, die die vom Zählerwesen zur Verfügung gestellten Daten insbesondere für die Fakturierung der Energielieferungen verwertet. Nebengeschäfte sind insbesondere Installationsleistungen sowie Betriebsführungen, Telekommunikationsdienstleistungen und Verwaltungsleistungen

---

<sup>29</sup> IDW (2006), Tz. 18, ist hier unklar, da nicht zwischen aktiver und passiver Lohnspeicherung unterschieden wird.

(z.B. Verbrauchsabrechnungen für Dritte), aber auch der Betrieb der Straßenbeleuchtung und der Betrieb von Gastankstellen. Gemeinsame Bereiche (z.B. Netzplanung, Fuhrpark und Werkstätten) sind auf die Tätigkeiten zu verteilen.<sup>30</sup>

#### ff) Tätigkeiten außerhalb des Elektrizitäts- und Gassektors

Gemäß § 10 Abs. 3 Satz 4 sind für Tätigkeiten außerhalb des Elektrizitäts- und Gassektors eigene Konten zu führen, die zusammengefasst werden können.

Da sich aus den genannten Vorschriften keine weiteren Erläuterungen zu den sonstigen Tätigkeiten ergeben, sind hier alle anderen Tätigkeiten außerhalb des Elektrizitäts- bzw. des Gassektors unter Berücksichtigung der o.g. Erläuterungen zu zeigen. Aus Sicht der genannten Sektoren sind dies z.B. insbesondere die Fernwärme- oder Wasserversorgung sowie der Entsorgungs- oder Verkehrsbereich.

#### c) Verfahren der buchhalterischen Entflechtung

Die Fragen, die sich hinsichtlich des Verfahrens der buchhalterischen Entflechtung stellen, sowie die Methoden der Zuordnung und die Verrechnungstechniken sind nicht grundlegend andere als bei der Umsetzung der §§ 9 und 9a EnWG a.F.; lediglich die zu trennenden Segmente (Tätigkeiten) sind z.T. anders definiert. Die zum bisher geltenden Energierecht von den Verbänden und in der Literatur entwickelten Empfehlungen sind also weiterhin wertvolle Hilfen.

#### aa) Direkte und indirekte (geschlüsselte) Zuordnung

Die in den Tätigkeiten-Abschlüssen zu erfassenden Bilanz- und GuV-Posten oder Geschäftsvorfälle können gem. § 10 Abs. 3 Satz 5 direkt oder indirekt zugeordnet werden. Dabei gilt die indirekte Zuordnung als subsidiär; soweit eine direkte Zuordnung möglich ist, kann sie nur unterbleiben, wenn sie einen unvertretbaren Aufwand erfordert, also bei einem deutlichen Missverhältnis aus zusätzlichem Aufwand bei direkter Zuordnung und dem dadurch erreichbaren Informationsgewinn.<sup>31</sup>

Im Rechnungswesen – nicht unbedingt in der Finanzbuchhaltung – sind bereits bei der Einrichtung und Untergliederung von „getrennten“ Konten die Voraussetzungen für möglichst weitgehende direkte Zuordnungen zu schaffen. Die getrennten Konten gem. § 10 Abs. 3 dienen der Entflechtung des Jahresabschlusses nach Tätigkeiten<sup>32</sup> und nehmen nicht nur die direkt zugeordneten Beträge, sondern auch die durch Schlüssel zugeordne-

30 So auch IDW (2006), Tz. 32.

31 So auch IDW (2006), Tz. 31. Das IDW weist darauf hin, dass „in vielen Fällen (z.B. bei Vermögensgegenständen der Betriebs- und Geschäftsausstattung) (...) eine direkte Zuordnung im Vergleich zu einer Schlüsselung zu einem nur geringen und für die einzelne Tätigkeit unbedeutenden Informationsgewinn führen“ wird.

32 Vgl. auch IDW (2006), Tz. 23.

ten Beträge gem. § 10 Abs. 3 Satz 5 auf. Das Verfahren der indirekten Zuordnung lässt sich u.U. auch so gestalten, dass in Betracht kommende Bereiche (Kosten-Zentren) zunächst als Quasi-Tätigkeiten geführt und nach Abschluss einer Rechnungsperiode durch Zuordnung zu den jeweiligen Tätigkeiten rechnungsmäßig aufgelöst werden.

Als Bezugsgrößen für eine indirekte Zuordnung können Mengen- oder Wertmaßstäbe verwendet werden<sup>33</sup>:

#### Mengen als Schlüsselgrundlagen

- Zählgrößen (Zahl der bezogenen oder abgesetzten Energieeinheiten, Zähleranzahl, Anzahl der Mitarbeiter usw.),
- Zeitgrößen (Zeiten aus Tätigkeitsnachweisen, Meisterstunden, Lastzeiten usw.),
- Raumgrößen (Fläche, Rauminhalt, Länge usw.),
- technische Maßgrößen (kWh, Kalorien usw.),
- Gewichtsgrößen.

#### Werte als Schlüsselgrundlagen

- Aufwand- und Ertragsgrößen (Personalaufwand, Materialaufwand usw.),
- Einstandsgrößen (Anschaffungs- und Herstellungskosten, Nennwerte von Forderungen usw.),
- Absatzgrößen (Umsatzerlöse nach Arten usw.),
- Bestandsgrößen (Bestandswerte, Restbuchwerte usw.),
- Verrechnungsgrößen (Verrechnungspreise usw.),
- Erfolgsgrößen (Rohmargen).

In anderer Gliederung kann man unterscheiden:

- Anlagenschlüssel (gemessen an Anschaffungs-/Herstellungskosten oder Restbuchwerten),
- Personalschlüssel (nach der Mitarbeiterzahl oder nach Personalaufwand),
- aus Erträgen (insbesondere den Umsatzerlösen, ggf. einschließlich innerbetrieblicher Leistungsverrechnung) oder Aufwendungen abgeleitete Schlüssel,
- wirtschaftszweigspezifische Schlüssel,
- kombinierte Schlüssel.

Praktikabilitätsgründe sprechen dafür, mit möglichst wenigen Schlüsseln zu arbeiten; auch kann durch eine zunehmende Zahl von Schlüsseln die Genauigkeit der Ergebnisse nach dem Maßstab des Verursachungsprinzips nur begrenzt gesteigert werden. Zu suchen ist also ein Optimum aus möglichst weitgehender direkter Zuordnung und einer sorgfältig und möglichst sachgerecht ausgewählten, begrenzten Zahl von Schlüsseln. Ob ein (alleiniger) Rohmargenschlüssel – ermittelt aufgrund der Margen nach Verteilung direkt zurechenbarer Erträge und Aufwendungen – für die Zuordnung eines größeren Blocks von Restaufwendungen verursachungsgerecht ist, hängt davon ab, ob im Einzelfall die Tätigkeiten hinsichtlich dieser Restaufwendungen im Wesentlichen gleiche Strukturen aufweisen. Anderenfalls ergäbe sich ein nicht sachgerechter Proportionalisierungseffekt, der

---

33 Nach Bolsenkötter/Poullie (2003), S. 47.

sich allerdings relativiert, wenn es gelingt, einen möglichst großen Block an Bilanz- und GuV-Werten direkt zuzuordnen.

## bb) Progressive und retrograde Zuordnung

Der Wortlaut des § 10 Abs. 3 deutet auf die Annahme fortlaufender Bebuchung der Konten hin (progressive Zuordnung). Hierbei werden die Tätigkeiten-Konten zeitgleich mit der Erfassung des Geschäftsvorfalles in der Finanzbuchhaltung bebucht. Entscheidender Vorteil der progressiven Methode ist, dass bei den einzelnen Tätigkeiten keine Abweichungen zwischen dem Ergebnis der Gewinn- und Verlustrechnungen und dem der Bilanz entstehen. Nur eine fortlaufende, progressive Erfassung und Entflechtung ermöglicht es zudem, unterjährig – vom EnWG allerdings nicht geforderte – Zwischenabschlüsse ohne zeitaufwendige Ergänzungsarbeiten zu entwickeln.

Die ausschließliche Anwendung der progressiven Methode konnte der Gesetzgeber angesichts des damit einhergehenden zusätzlichen Aufwands allerdings nicht fordern. So wird der Informationsgewinn einer konsequenten Separierung (wie bei rechtlich selbständigen Unternehmen) z.B. bei gemeinsam genutzten Anlagen und bei den Zahlungsmittelkonten kaum die laufende vollständige Buchung rechtfertigen können, wenn auch andere Verfahren (annähernd) gleichwertige Aussagen ermöglichen. Zudem wird die Masse der die Bestandskonten betreffenden Entflechtungsbuchungen (insbesondere bezüglich der Debitoren- und der Kreditorenbuchhaltung) für die Ableitung von Tätigkeiten-Bilanzen irrelevant sein, da sie durch Be- und Entlastungen während des Geschäftsjahres zum Abschlussstichtag ohnehin ausgeglichen sind.

Nach dem Gesetzeswortlaut und der Gesetzesbegründung<sup>34</sup> ist es deshalb möglich, aber auch ausreichend, anstelle einer unterjährigen progressiven Verbuchung in getrennten Buchungskreisen „eine nachträgliche Bebuchung der getrennten Konten“ vorzunehmen (retrograde Zuordnung). Bei der retrograden Zuordnung wird der Buchungsstoff den Tätigkeiten erst nach der Erfassung des Geschäftsvorfalles in der Finanzbuchhaltung zugeordnet (z.B. direkte und schlüsselmäßige Zuordnung am Jahresende im Zusammenhang mit der Aufstellung des Jahresabschlusses). Allerdings sind auch Mischformen denkbar (z.B. Bebuchung des Anlagevermögens progressiv, Bebuchung der Debitoren und Kreditoren retrograd).

Voraussetzung für die Anwendung der retrograden Zuordnung ist, dass das Unternehmen die Möglichkeit zur jederzeitigen Überleitung auf die getrennten Konten im Verlauf des Geschäftsjahres sicherstellt. An diese „jederzeitige Überleitung“ dürften allerdings keine strengeren buchhalterischen Anforderungen zu stellen sein als etwa an die Aufstellung eines Konzernabschlusses. Vorauszusetzen wäre allerdings, dass die Rahmenbedingungen für die Ableitung der Tätigkeiten-Abschlüsse im voraus festgelegt und nachvollziehbar dokumentiert sind; für diesen Zweck empfiehlt sich die Führung eines sog. Entflechtungshandbuchs, das dann auch die nach § 10 Abs. 3 Satz 7 geforderten Angaben auf-

<sup>34</sup> § 10 Abs. 3 Satz 6: „Mit der Erstellung des Jahresabschlusses ...“ und BT-Drs. (2004), S. 55, so auch IDW (2006), Tz. 28.

nehmen könnte, wonach in der internen Rechnungslegung die Regeln einschließlich der Abschreibungsmethoden anzugeben sind, nach denen die Gegenstände des Aktiv- und Passivvermögens sowie die Aufwendungen und Erträge den Konten zugeordnet worden sind. Diese Informationen sollten zweckmäßigerweise auch Teil der Dokumentation im Rahmen des Regulierungsmanagements werden (Regulierungsdatenpool).

### cc) Innerbetriebliche Leistungsverrechnungen

Außer der direkten oder indirekten (schlüsselmäßigen) Zuordnung des Buchungsstoffs bzw. der Zahlen aus dem Jahresabschluss ist aufgrund der Annahme eines „rechtlich selbständigen Unternehmens“ (§ 10 Abs. 3 Satz 1) für die innerbetrieblichen Leistungsbeziehungen – sowohl vertikal zwischen den Tätigkeiten der Stromversorgung oder der Gasversorgung als auch horizontal zwischen dem jeweiligen Energiebereich und den Tätigkeiten außerhalb des Strom- bzw. Gassektors – abzubilden. Im EnWG wird die innerbetriebliche Leistungsverrechnung, anders als die direkte und schlüsselmäßige Zuordnung, aber nicht direkt angesprochen.<sup>35</sup>

Die innerbetrieblichen Leistungsbeziehungen dürfen – weil es sich um Innenumsätze handelt – im handelsrechtlichen Jahresabschluss nicht abgebildet werden. Ihre Erfassung im Wege der Entkonsolidierung in den Tätigkeiten-Abschlüssen führt dazu, dass die bereits durch direkte und indirekte Zuordnung zugewiesenen Beträge in den Bilanz- und GuV-Posten um weitere (innerbetriebliche) Geschäftsvorfälle ergänzt werden. Dies hat zur Folge, dass sich durch die Entkonsolidierung in den Tätigkeiten-Abschlüssen bei einzelnen Bilanz- und GuV-Posten höhere Beträge in der Queraddition ergeben, als sie im handelsrechtlichen Jahresabschluss des Gesamtunternehmens ausgewiesen werden; die Erfassung von Innenumsätzen berührt jeweils unterschiedliche Posten des Jahresabschlusses.

Werden Aufwendungen und Erträge (einseitig) über Umlagen weiterverrechnet/zugeordnet, so ergeben sich keine Besonderheiten, da hier allein die in den von allen Tätigkeiten beanspruchten Geschäftsbereichen angefallenen Beträge sachgerecht zugeordnet werden; diese Vorgänge bedürfen keiner Entkonsolidierung. In organisatorischer Sicht ist hierbei z.B. an Kosten-Zentren zu denken.

Bei der Verrechnung von Leistungen stellt sich das Problem der Bewertung der innerbetrieblichen Leistungsbeziehungen (z.B. mit Vollkosten-/Teilkostenpreisen, verhandelten Preisen, Marktpreisen, Marktpreisäquivalenten). Es wäre falsch, in der Leistungsverrechnung lediglich eine Aufwandzuordnung ohne Marge zu sehen. Auch die allgemeine Logik der Entflechtung stützt diese Interpretation (s. hierzu auch IAS 14.75 und 14.80). Schließlich würde auch kein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Ertragslage der Tätigkeiten vermittelt, wenn nur das jeweils letzte Glied in einer mehrstufigen innerbetrieblichen Wertschöpfungskette einen Markterfolg auswies; so erstellte Tätigkeiten-Abschlüsse stünden nicht im Einklang mit § 264 Abs. 2 HGB.

<sup>35</sup> IDW (2006), Tz. 26 und 46 f., steht die Darstellung der innerbetrieblichen Leistungsbeziehungen vor, die gemeinsamen Auslegungsgrundsätze (2006) dagegen nicht.

Für sinnvolle betriebswirtschaftlich definierte Verrechnungspreise spricht die Fiktion des „rechtlich selbständigen Unternehmens“. Überträgt man auf die Kalkulation sinngemäß die Bedingungen des § 21 Abs. 1, müssen innerbetriebliche Verrechnungspreise angemessen, diskriminierungsfrei und transparent sein und dürfen nicht ungünstiger sein, als sie gegenüber Dritten tatsächlich oder kalkulatorisch in Rechnung gestellt werden. Der Gesetzgeber fordert also Willkürfreiheit und verlangt, dass die Preise für die eigene und die fremde Inanspruchnahme der Leistungen bei gleichen Bedingungen nicht differieren dürfen. Die Maßstäbe müssen nachvollziehbar sein und sind gem. § 10 Abs. 3 S. 7 anzugeben.<sup>36</sup>

Aus der laufenden Verrechnung werden sich in der Bilanz i.d.R. keine Schwebeposten ergeben, da üblicherweise die innerbetrieblichen Be- und Entlastungen als einheitlicher Buchungsvorgang behandelt werden.

Die Aufwendungen und Erträge aus Innenumsätzen sind wie die aus Geschäften mit Dritten zu behandeln. Ein gesonderter Ausweis oder die Information durch Davon-Vermerke dient der Klarheit; zwingend zu fordern ist dies aber nicht.<sup>37</sup>

Anstelle einer innerbetrieblichen Leistungsverrechnung ist auch die retrograde Verteilung von Erträgen (einschließlich einer innerbetrieblich erwirtschafteten Marge) und Aufwendungen denkbar; dies erfordert die Ableitung von Zuordnungskriterien, die innerbetriebliche Wertschöpfungsabläufe wiedergeben. Obwohl dieses vereinfachte Vorgehen den Grundsätzen der Entflechtung nicht so konsequent entspricht wie die Leistungsverrechnung (mit Entkonsolidierung), halten wir es aus Gründen der Wirtschaftlichkeit gleichfalls für vertretbar und für sachgerecht.

Die Abgrenzung zwischen schlüsselmäßiger Zuordnung und innerbetrieblicher Leistungsverrechnung ist fließend; beide Sekundärverteilungen bilden den (innerbetrieblichen) Primärwertefluss ab. Die oben bereits angesprochene Wahl zwischen der geschlüsselten Zuordnung von Zahlen der Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung und der innerbetrieblichen Leistungsverrechnung sollte in Abhängigkeit davon getroffen werden, ob und in welchem Umfang im Unternehmen Verfahren der innerbetrieblichen Leistungsverrechnung angewendet werden. Sie sollten dann auch für die Entflechtung nutzbar gemacht werden. Für die Begründung der innerbetrieblichen Leistungsbeziehungen dürfte auch das Kriterium hilfreich sein, ob die innerbetrieblichen Leistungen auch fremden Dritten angeboten werden oder zumindest angeboten werden könnten. Für diese Sichtweise sprechen auch die Fiktion des rechtlich selbständigen Unternehmens des § 10 Abs. 3 Satz 1 und das organisatorische Konzept der Verantwortung nach Ergebnis-Zentren. Ein Ignorieren der innerbetrieblichen Leistungsverrechnungen und ihr Ersatz durch – dann zwingend retrograde – schlüsselmäßige Zuordnung von Jahresabschlusszahlen kann jedenfalls nicht gefordert werden.

---

36 So auch IDW (2006), Tz. 26. In der Praxis scheinen sich Marktpreise durchgesetzt zu haben, vgl. Padberg/Gubelt/Padberg (2001), S. 81.

37 IDW (2006), Tz. 45 f., fordert nur für die Bilanz einen gesonderten Ausweis.

#### d) Grundsätze für die Erstellung von Tätigkeiten-Abschlüssen

§ 10 Abs. 1 verweist auf die für Kapitalgesellschaften geltenden handelsrechtlichen Vorschriften zur Aufstellung, Prüfung und Offenlegung des Jahresabschlusses. Die eigentliche Entflechtungsregelung des § 10 Abs. 3 gibt für das Vorgehen (fast) keine Maßstäbe handelsrechtlicher oder grundsätzlicher Art vor; sie ergänzt ohnehin bereits geltende oder auf Grund von § 10 Abs. 1 anzuwendende handelsrechtliche Buchführungs- und Rechnungslegungsvorschriften.

Wie für den handelsrechtlichen (Gesamt-)Abschluss sind allerdings auch für die Entflechtung der Rechnungslegung übergreifende Normen in Gestalt von Grundsätzen erforderlich oder mindestens zweckmäßig. Sie können aus den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung und den Besonderheiten der Entflechtung abgeleitet werden; § 10 Abs. 3 Satz 6 verweist ausdrücklich auf die Anwendung der HGB-Vorschriften gem. § 10 Abs. 1. Die folgenden Aussagen über Entflechtungsgrundsätze<sup>38</sup> sind ähnlich auch in Verbandsempfehlungen zu finden, wohingegen das IDW Einzelanforderungen formuliert:

- die Grundsätze der Maßgeblichkeit des handelsrechtlichen (Gesamt-)Abschlusses für die Tätigkeiten-Abschlüsse und der Entkonsolidierung ergeben sich aus den allgemeinen Grundsätzen für die Erstellung von Tätigkeiten-Abschlüssen;
- die Grundsätze der sachgerechten und nachvollziehbaren Zuordnung sowie der Stetigkeit sind in den neuen Vorschriften ausdrücklich angesprochen;
- die Grundsätze der Wesentlichkeit sowie der Klarheit und Übersichtlichkeit lassen sich aus den allgemeinen Grundsätzen der Rechnungslegung ableiten.

Nach Auffassung des IDW ist aus dem HGB-Verweis zu folgern, dass auf die Tätigkeitsabschlüsse gem. § 10 Abs. 3 die HGB-Vorschriften vollständig anzuwenden sind<sup>39</sup>. Danach sind für die einzelnen Tätigkeitsbereiche auch Anlagenspiegel<sup>40</sup> und Fristigkeit-saufgliederungen zu erstellen sowie Davon-Vermerke anzugeben; von der Angabe von Vorjahreszahlen kann nur für das Jahr der Erstentflechtung (Art. 24 Abs. 5 S. 2 EGHGB) abgesehen werden. Da die Kriterien für die Inanspruchnahme größenabhängiger Erleichterungen an die Größe des Gesamtunternehmens anknüpfen, kommt deren Inanspruchnahme für eine einzelne Tätigkeit nicht in Betracht, wenn das Unternehmen nicht insgesamt die Voraussetzungen hierfür erfüllt<sup>41</sup>. Die genannten Grundsätze sind als originäre (primäre) Grundsätze zu verstehen, aus denen sekundäre Grundsätze abgeleitet werden können.

Der Grundsatz der Maßgeblichkeit des Jahresabschlusses umfasst auch den Grundsatz der Bilanzidentität. Durch die schlüsselmäßige und retrograde Zuordnung wird allerdings das System der Doppik verlassen; es gibt keinen Buchungszusammenhang mehr zwi-

38 Bolsenkötter/Poullie (2003), S. 42.

39 Nach IDW (2006), Tz. 34 ff., sind grundsätzlich die §§ 264 ff. HGB anzuwenden.

40 Nach IDW (2006), Tz. 39, kann von dem tätigkeitenbezogenen Anlagenspiegel nur abgesehen werden, wenn sich die wesentlichen Aussagen (z. B. historische Anschaffungs- und Herstellungskosten sowie Investitionen des Geschäftsjahres) jeweils gesondert für die Tätigkeiten aus dem Anlagenspiegel des Gesamtunternehmens entnehmen lassen.

41 IDW (2006), Tz. 36.

schen den Tätigkeiten-Bilanzen. Im Rahmen der buchhalterischen Entflechtung gibt es keinen Grundsatz der Bilanzidentität; er wird auch nicht vom Gesetzgeber gefordert. Der Grundsatz der formellen und materiellen Bilanzkontinuität ist hingegen zu beachten.

#### e) Anforderungen der buchhalterischen Entflechtung an das Rechnungswesen

Auch wenn § 10 Abs. 3 Satz 1 von interner Rechnungslegung spricht, ist dies nicht mit der Kosten- und Leistungsrechnung gleichzusetzen; es bedeutet lediglich, dass damit eine externe Publizität nicht verlangt wird. § 10 Abs. 3 verlangt eine Entflechtung der Bilanzen und der Gewinn- und Verlustrechnungen – also externer Rechnungslegungsinstrumente –, schließt damit jedoch nicht aus, auch das interne Rechnungswesen, das im allgemeinen bereits aus innerbetrieblichen Gründen segmentiert, hierfür einzusetzen, wenn es den rechtlichen Erfordernissen Rechnung trägt.

§ 10 Abs. 3 schreibt die Führung getrennter Konten für die einzelnen Tätigkeiten vor; diese buchhalterische Entflechtung ersetzt eine alternativ mögliche gesellschaftsrechtliche Trennung des Unternehmens. Die Kontentrennung soll es ermöglichen, für die Tätigkeiten Bilanzen und Gewinn- und Verlustrechnungen erstellen zu können.

Das EnWG enthält keine Vorgaben, in welcher Weise die „getrennten Konten“ zu führen sind. In der Praxis wird überwiegend retrograd zugeordnet, und auf den Konten werden häufig nur geschlüsselte Beträge erfasst; nach herrschender Ansicht kann deshalb nicht ernsthaft gefordert werden, die Konten der Finanzbuchhaltung in Abhängigkeit von Sparten und Tätigkeiten zu vervielfachen. Der Weg zur Kontentrennung ist den Unternehmen daher weitgehend freigestellt.<sup>42</sup> Entscheidend dafür, ob ein Verfahren als Führung „getrennter Konten“ angesehen werden kann, ist dessen Eignung, die Beträge der Bilanz- und GuV-Posten des Gesamtabschlusses dergestalt den Tätigkeiten zuzuordnen, dass sich – vor der innerbetrieblichen Leistungsverrechnung – in der Queraddition dieser Tätigkeiten-Beträge nachvollziehbar wiederum der Gesamtbetrag der einzelnen Bilanz- und GuV-Posten des handelsrechtlichen Jahresabschlusses ergibt. Selbstverständlich wird die gewählte Lösung die vielfältigen Möglichkeiten des vorhandenen Rechnungswesens einschließlich der eingesetzten DV-Programme berücksichtigen. Den „getrennten Konten“ gleichzusetzen sind daher Verfahren, die zu demselben Ergebnis führen, es also ermöglichen, für die einzelnen Tätigkeiten kontenmäßig getrennt Bilanz- und GuV-Posten abzuleiten.<sup>43</sup>

- Gruppierung vorhandener Konten nach Tätigkeiten und, soweit erforderlich, Einfügung weiterer Konten in den vorhandenen Kontenplan der externen Finanzbuchhaltung;
- Zuordnung aller Konten mit Unterkonten zu – ggf. Sparten und – Tätigkeiten;

42 So auch die einschlägigen Empfehlungen von VKU, VDEW, BGW und IDW, ebenso Ebeling (2001), S. 77. Auch IDW (2006), Tz. 23, macht deutlich, dass der Kontentrennung nur eine Hilfsfunktion zukommt: „Die Führung getrennter Konten dient dazu, für die in § 10 Abs. 3 EnWG genannten Tätigkeitsbereiche intern jeweils eine Bilanz sowie eine Gewinn- und Verlustrechnung erstellen zu können.“

43 Ähnlich auch Bolsenkötter/Poullie (2003), S 72 ff.

- Zuordnung aller Konten durch – ggf. sparten- und – tätigkeitenbezogene Zusatzkontierungen; dies erstreckt sich auch auf Nebenbuchhaltungen (insbesondere Anlagenbuchhaltung, Kontokorrente und Verbrauchsabrechnung);
- Entflechtung mit Hilfe der Kosten- und Leistungsrechnung (nur für die Gewinn- und Verlustrechnung);
- Verwendung von Tabellenkalkulationsprogrammen, die das Zahlenmaterial (z.B. Kontenwerte oder Werte aus der Summen- und Saldenliste) aufnehmen, um es anschließend für Entflechtungszwecke aufzubereiten.

Für alle Varianten der rechentechnischen Möglichkeiten gelten die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, abzuleiten aus dem Grundsatz der Maßgeblichkeit des handelsrechtlichen (Gesamt-)Abschlusses für die Tätigkeiten-Abschlüsse. Das Rechnungswesen muss formal die Beleg-, Journal- und Kontenfunktion und inhaltlich die Nachvollziehbarkeit der einzelnen Geschäftsvorfälle sicherstellen. Insbesondere muss auch bei tätigkeitenbezogenen Zusatzkontierungen die Vollständigkeit der Erfassung, Verarbeitung und Ausgabe der Geschäftsvorfälle (z.B. Soll-Haben-Gleichheit, ordnungsmäßige Stornierungen) gewährleistet sein. Von den Anforderungen des § 239 Abs. 2 HGB (vollständig, richtig, zeitgerecht und geordnet) ist die Anforderung „zeitgerecht“ allerdings im Rahmen des Zwecks der Entflechtungen zu interpretieren; bei retrograder Zuordnung muss eine „Kontierung“ spätestens zum Ende einer Rechnungsperiode als ausreichend gelten.

Bei Wirtschaftlichkeitserwägungen für die Auswahl der zweckmäßigsten Vorgehensweise spielt auch die Leistungsfähigkeit des jeweiligen EDV-Systems oder der Tabellenkalkulationsprogramme sicherlich eine wesentliche Rolle.

Das Verfahren der Entflechtung sowie die getroffenen Sicherungsmaßnahmen sind ordnungsgemäß zu dokumentieren;<sup>44</sup> für die Aufbewahrung gelten die Fristen des § 257 HGB, also zehn Jahre gem. § 257 Abs. 4 i.V. m. Abs. 1 Nr. 1 und 4 HGB. Zu den aufbewahrungspflichtigen Unterlagen gehören u.a. der Tätigkeiten-Kontenplan, bei der retrograden Zuordnung erstellte Unterlagen, Beschreibung der Schlüsselbildungen und der maschinellen Aufteilungen von Konten sowie die Verfahren zur Sicherung der Konsistenz von Tätigkeiten-Buchführung und Tätigkeiten-Bilanz und -GuV-Rechnung.

#### f) Einzelhinweise für die Zuordnung der Posten des Jahresabschlusses

Im EnWG sind keine eindeutigen Vorgaben für die Zuordnung der Bilanz- und GuV-Posten formuliert; auch die Bundesnetzagentur, das IDW oder die Verbände haben bisher keine klärenden Aussagen formuliert. § 10 Abs. 3 Satz 5 wird daher teilweise in der Praxis derart restriktiv ausgelegt, dass nur dann direkt zugeordnet werden muss, wenn ein eindeutiger funktioneller Zusammenhang i.S. einer Betriebsnotwendigkeit gegeben ist; entsprechend eng wird die Verpflichtung zur Schlüsselung gesehen. Dies würde z.B. bedeuten, dass nicht betriebsnotwendige Beteiligungen oder auch liquide Mittel den einzel-

<sup>44</sup> IDW (2006), Tz. 27 f.

nen Tätigkeiten nicht zugeordnet werden müssen. Außerdem existieren Überlegungen, denen zufolge die buchhalterische Entflechtung auch unter der Annahme fiktiver rechtlicher Gestaltungen vorgenommen werden kann. Diese Sichtweise würde dann z.B. dazu führen, dass aufgrund fiktiver Pacht- oder Personalüberlassungsverträge das Anlagevermögen oder das Personal nur in einem Tätigkeitsbereich bilanziert bzw. erfasst werden. Grundlage für diese Überlegungen ist das Argument, dass es das „rechtlich selbständige Unternehmen“ in der Realität nicht gibt. Es dürfte aber der Gestaltungsgrundsatz gelten, dass die Tätigkeitsbereiche unter Berücksichtigung der Fiktion des rechtlich selbständigen Unternehmens „lebensfähig“ sein müssen. Danach muss z.B. entweder direkt oder indirekt ein Anteil am Verwaltungsgebäude zugeordnet oder aber eine fiktive Miete verrechnet werden, da z.B. die Gasverteilung nicht ohne eine Verwaltung existieren kann.

Die Posten der zu entflechtenden handelsrechtlichen Bilanz sind daraufhin zu untersuchen, ob sie mit einzelnen Sektoren oder Tätigkeiten in einem betriebswirtschaftlichen Funktionszusammenhang stehen oder nicht; Entsprechendes gilt für die zugehörigen GuV-Posten. Zur ersten Gruppe zählen das Anlagevermögen (Probleme können sich allerdings bei Anlagen der Kuppelproduktion und bei gemeinsamen Anlagen ergeben), Vorräte, Forderungen und Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen sowie Rückstellungen; diese Bilanzposten werden – nach den dargestellten Regeln – den Tätigkeiten direkt oder schlüsselmäßig zugeordnet.

Tätigkeitenübergreifend sind insbesondere solche Bilanzposten, die im Zusammenhang mit der Finanzierung durch Eigenkapital<sup>45</sup> oder durch Darlehen von Dritten stehen, daneben aber auch steuerliche Sonderposten. Die Annahme, dass das Eigenkapital oder das Fremdkapital<sup>46</sup> jeweils einen bestimmten Vermögensgegenstand eines Sektors oder einer Tätigkeit finanziert, ist allgemein betriebswirtschaftlich fragwürdig, denn das Unternehmen wird als Ganzes durch Eigen- und Fremdkapital finanziert. Ein betriebswirtschaftlicher Zusammenhang zwischen dem Vermögensgegenstand und seiner Finanzierung ergibt sich auch nicht zwingend daraus, dass das Darlehen für die Finanzierung einer bestimmten Investition aufgenommen wurde, da auch diese Entscheidung im Rahmen einer Gesamt-Finanzplanung getroffen wird. Dies schließt allerdings nicht aus, dass etwa bei Sacheinlagen oder bei (zinsgünstigen) Darlehen aus Förderprogrammen objektspezifisch finanziert wird und ein entsprechender Finanzierungszusammenhang sachlich begründet ist.

Daher erscheint es sachlich auch vertretbar, den gesamten Finanzierungsbereich aus Eigen- und Fremdkapital den Tätigkeiten außerhalb des Strom- oder Gassektors zuzuweisen. Die Beträge und die Einzelposten des Eigen- und Fremdkapitals können hierbei unmittelbar aus der handelsrechtlichen Bilanz übernommen werden. Auf der Aktivseite der Tätigkeiten außerhalb des Strom- bzw. Gassektors wären in Höhe des Eigenkapitals „Interne Beteiligungen“ und in Höhe des Fremdkapitals „Interne Darlehen“ auszuweisen. In

---

45 Die bisherige Praxis der Elektrizitätsunternehmen zeigt, dass insbesondere das Eigenkapital den Tätigkeiten in sehr unterschiedlicher Weise zugeordnet wird. Vgl. hierzu auch Padberg/Gubelt/Padberg (2001), S. 81, sowie Bolsenkötter/Poullie (2003), S. 101 ff.

46 Zum Fremdkapital gehören insbesondere langfristige Fremdmittel; kurzfristige Bankverbindlichkeiten sind mit den flüssigen Mitteln zusammenzufassen, andere Fremdmittel weitgehend direkt zuzuordnen.

Höhe der internen Beteiligungen und internen Darlehen wären in den Bilanzen der anderen Tätigkeiten entsprechende Gegenposten auf der Passivseite zu zeigen<sup>47</sup>. Insbesondere IDW RS ÖFA 2 favorisiert aber wohl eine Zurechnung des Fremdkapitals auf die Tätigkeiten.

Nur die progressive Zuordnung und direkte Buchung während des gesamten Geschäftsjahres sichert systematisch eine doppisch in sich geschlossene Behandlung des Buchungsstoffes und damit auch die differenzfreie Erstellung von Tätigkeiten-Bilanzen und -GuV-Rechnungen. Mit einem vertretbaren Aufwand ist die progressive Zuordnung in der Praxis allerdings nicht umsetzbar (s.o.). Daher werden regelmäßig nur einzelne gewichtige Bilanzposten über die korrespondierende Behandlung der GuV-Posten progressiv fortgeschrieben (z.B. Anlagevermögen).

Werden hingegen Zahlen des Jahresabschlusses schlüsselmäßig zugeordnet, ergeben sich zwangsläufig Differenzen zwischen den Tätigkeiten-Bilanzen und -GuV-Rechnungen, die sich insbesondere in differierenden Jahresergebnissen zeigen. Zum Ausgleich der Differenzen sind aktive oder passive Ausgleichsposten bzw. Kapitalverrechnungsposten zu bilden; diese entfallen, wenn *ein* Bilanzposten als Residualgröße bestimmt wird (häufig das Eigen- oder das Fremdkapital).

#### aa) Zuordnung von Fremdkapital zu den Tätigkeiten

Ein in der Praxis häufig verwendetes Kriterium bei der (erstmaligen) Zuordnung von Fremdkapital zu den Tätigkeiten – nicht berührt sind Liefer- und Leistungsverbindlichkeiten, da diese regelmäßig in einem funktionalen Zusammenhang mit der jeweiligen Tätigkeit stehen – ist bei einer objektbezogenen Finanzierung die ursprüngliche Zweckbestimmung oder hilfsweise die Besicherung. Obwohl diese Art der Zuordnung oder die hilfsweise schlüsselmäßige Zuordnung des Fremdkapitals zu den Tätigkeiten in der Praxis sehr verbreitet ist, bleibt sie wegen der stark vereinfachenden Annahmen vor dem Hintergrund der Unternehmensgesamtfianzierung betriebswirtschaftlich zweifelhaft. Noch zweifelhafter – und trotzdem oftmals praktiziert – ist die Zuordnung von nicht objektbezogenem Fremdkapital auf die gleiche Art, z.B. von Kontokorrentkrediten oder kurzfristigen Bankkrediten zum Ausgleich kurzfristiger Liquiditätsgapässe.

Vor dem Hintergrund, dass der Grundsatz der Bilanzidentität nicht gilt, stellt sich die Frage, ob das Fremdkapital jedes Jahr neu zugeordnet werden kann oder ob die Liquiditätsbeiträge der Tätigkeiten im Zeitablauf berücksichtigt werden sollten. Auch wenn die Unterschiede vielleicht nicht besonders gravierend sind, sollte sich angesichts der Fiktion des „rechtlich selbständigen Unternehmens“ die Fortschreibung in den Folgejahren sinnvollerweise am Finanzbedarf oder -überschuss der Tätigkeiten orientieren, also am Liquiditätsbeitrag der Tätigkeiten. Dafür kann z.B. je Tätigkeit eine Kapitalflussrechnung erstellt werden, in der den Netto-Investitionen der Einnahmenüberschuss (Cash-Flow) gegenübergestellt wird. Diese Finanzierungsrechnung soll den Differenzbetrag (Netto-

47 Dieser Gedanke wird von Dorprigter (2001), S. 166, und Dorprigter (2005), S. 11, unter dem Begriff „Finanzfondskonzept“ weiterentwickelt.

Kreditaufnahme/-tilgung) zwischen dem Anfangs- und Endstand des Fremdkapitals im Verhältnis des Finanzbedarfs auf die Tätigkeiten verteilen.

#### bb) Zuordnung von Eigenkapital zu den Tätigkeiten

Weder die Regulierungsbehörde noch das IDW oder die Verbände haben bisher eine detaillierte und eindeutige Vorgabe für die Zuordnung des Eigen- bzw. Fremdkapitals formuliert. Im IDW RS ÖFA 2, Tz. 40, wird zur Zuordnung des Eigenkapitals ausgeführt: „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.“ Dem kann auch entnommen werden, dass nach der Vorstellung des IDW alle Aktiva und Passiva – mit Ausnahme des Eigenkapitals – direkt oder indirekt den Tätigkeiten zugeordnet werden sollen und die Aktiv- und Passivseite durch eine Residualgröße ausgeglichen werden soll, die auch im Eigenkapital erfasst werden kann. Die jährliche Neuordnung des Eigenkapitals – das IDW betont den Stetigkeitsgrundsatz für die Vorgehensweise – bestätigt die Nichtgeltung des Grundsatzes der Bilanzidentität. Wenn die Residualgröße im Eigenkapital erfasst werden kann, ist es nur konsequent, wenn es nach Auffassung des IDW vereinfachend in einem Betrag („Zugeordnetes Eigenkapital“) gezeigt werden kann.

Da für die Tätigkeiten-Bilanzen der Grundsatz der Bilanzidentität nicht gilt und mit Ausnahme des Anlagevermögens und ggf. des Fremdkapitals die Bilanzposten ganz überwiegend retrograd zugeordnet werden, hat es unter Berücksichtigung der Probleme bei der Kapitalzuordnung kaum einen Sinn, ausgerechnet das Eigenkapital im Zeitablauf fortzuschreiben zu wollen; dies wird weder vom Gesetzgeber noch von den Verbänden gefordert.

## VII. Ausblick

Der Energiemarkt dürfte mit dem neuen EnWG nur vorübergehend zur Ruhe gekommen sein. Die Europäische Kommission kommt in ihrem Entwurf des Berichtes „über die Fortschritte bei der Schaffung des Erdgas- und Elektrizitätsbinnenmarktes“, den sie gemäß den EU-Richtlinien bis zum 1. Januar 2006 an den Rat und das Europäische Parlament vorlegen muss, zu dem Ergebnis, dass man von der Erreichung des Ziels der Schaffung eines funktionierenden Energiebinnenmarktes noch weit entfernt ist. Beklagt wird, dass die Mitgliedstaaten bei der Durchführung der Richtlinienumsetzung im Allgemeinen einen minimalistischen Ansatz verfolgen. Da in vielen Mitgliedstaaten die Rechtsvorschriften zur Umsetzung der Richtlinien erst vor kurzem erlassen wurden und die Ergebnisse der sektorspezifischen Untersuchung noch nicht vorliegen, zieht die Kommission in diesem Bericht noch keine endgültigen Schlüsse, was die Notwendigkeit weiterer Maßnahmen auf der europäischen Ebene betrifft.

Vor diesem Hintergrund wird die Europäische Kommission die Umsetzung der neuen Rechtsvorschriften in den Mitgliedstaaten genau verfolgen, auf ihrer Einhaltung bestehen und in den kommenden Monaten im Falle der Nichteinhaltung die entsprechenden Vertragsverletzungsverfahren einleiten, das im Rahmen der Elektrizitäts- und Erdgasverordnungen vorgesehene Instrumentarium nutzen, um Durchführungsmaßnahmen in Schlüsselbereichen mit Blick auf die weitere Förderung der Marktintegration zu erlassen, und detaillierte Einzelländer-Prüfungen der praktischen Wirksamkeit der Rechtsetzungs- und Regulierungsmaßnahmen, einschließlich spezieller zusätzlicher einzelstaatlicher Maßnahmen, durchführen. Ein Abschlussbericht über das Ergebnis dieser Prüfung wird bis Ende 2006 und etwaige Vorschläge, sofern erforderlich, werden Mitte 2007 vorgelegt werden.

Abstract

*Michael Poullie, Legal Framework of the new German Energy Industry Act for Unbundling and Procedures for Unbundling of Accounts*

*Accounting Unbundling; German Energy Industry Act; Segmentation; Separate Accounts; Unbundling; Unbundling of Accounts; Utility Companies*

*The Second German Energy Industry Act – 'Zweites Gesetz zur Neuregelung des Energiewirtschaftsrechts' – of 7 July 2005 (BGBl. I S. 1970), which came into force on 13 July 2005, sets out in Art. 1 the new German Energy Industry Act (EnWG) and establishes a new legal framework for the energy supply sector. The former German Energy Industry Act (EnWG) of 24 April 1998, last modified on 20 May 2003 (BGBl. I S. 686) will, subject to § 114 EnWG, be completely replaced by the new German Energy Industry Act. § 114 EnWG stipulates that § 10 EnWG, which deals with the accounting policies and internal bookkeeping of utility companies, becomes effective, and must be applied, by companies with effect from the beginning of their first full financial year following the coming into force of the Energy Act (EnWG). Until then, §§ 9, 9a of the Energy Act (EnWG) of 20 May 2003 are to be applied. In providing support in practice, the subject of accounting unbundling is dealt with in more detail below than other forms of unbundling.*

# Literaturverzeichnis

- Adler, Hans, Walter Düring und Kurt Schmaltz (o.J.), Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen, Kommentar zum HGB, AktG, GmbHG, PubliG nach den Vorschriften des Bilanzrichtlinien-Gesetzes, 6. Auflage, Stuttgart ab 1995
- Bolsenkötter, Heinz und Michael Poullie (2003), Rechnerisches Unbundling in der Strom- und Gasversorgung, 3. Aufl., Frankfurt am Main
- Dorprigter, Ulrich (2001), Energiewirtschaft, Die Zuordnung von Eigen- und Fremdkapital sowie von Finanzmitteln in einer Unbundlingrechnung, in: Controller-Magazin 2001, S. 166
- Dorprigter, Ulrich (2005), in: Energie & Management, 15. April 2005, S. 11
- Ebeling, Ralf Michael (2001), Möglichkeiten der Kontentrennung für die Rechnungslegung nach §§ 9, 9a Energiewirtschaftsgesetz, in: Versorgungswirtschaft 2001, S. 77
- BT-Drs. (2004), Entwurf eines Zweiten Gesetzes zur Neuregelung des Energiewirtschaftsrechts, BT-Drs. 15/3917 vom 14. Oktober 2004
- Gemeinsame Auslegungsgrundsätze (2006), Gemeinsame Auslegungsgrundsätze der Regulierungsbehörden des Bundes und der Länder zu den Entflechtungsbestimmungen in §§ 6-10 EnWG, [www.bundesnetzagentur.de](http://www.bundesnetzagentur.de)
- IDW (2000), IDW PS 720, Fragenkatalog zur Prüfung der Ordnungsmäßigkeit der Geschäftsführung und der wirtschaftlichen Verhältnisse nach § 53 HGrG, in: Die Wirtschaftsprüfung 2000, S. 326
- IDW (2006), IDW RS ÖFA 2, Rechnungslegung von Energieversorgungsunternehmen nach dem Energiewirtschaftsgesetz, in: Die Wirtschaftsprüfung 2006, S. 465
- IDW (2006a), IDW PS 610, Prüfung von Energieversorgungsunternehmen, in: Die Wirtschaftsprüfung 2006, S. 533
- Padberg, Thomas, Carsten Gubelt und Carsten Padberg (2001), Zur Aussagekraft der Segmentinformationen von Elektrizitätsversorgungsunternehmen nach § 9 EnWG, in: Versorgungswirtschaft 2001, S. 81
- Richtlinie 2003/54 (2003), Richtlinie 2003/54/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 26. Juni 2003 über gemeinsame Vorschriften für den Elektrizitätsbinnenmarkt und zur Aufhebung der Richtlinie 96/92/EG, ABl. EU Nr. L 176 S. 37
- Richtlinie 2003/55 (2003), Richtlinie 2003/55/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 26. Juni 2003 über gemeinsame Vorschriften für den Erdgasbinnenmarkt und zur Aufhebung der Richtlinie 98/30/EG, ABl. EU Nr. L 176 S. 57