

Novellierung des Energiewirtschaftsgesetzes (EnWG)

Aufstellung, Prüfung und Offenlegung des Jahresabschlusses und des Lageberichts bei vertikal integrierten Energieversorgungsunternehmen

Verfasser: WP Helmut Wiedemann

Inhaltsübersicht	Seite
1 Einleitung	95
2 Von der Anwendung des § 6b EnWG betroffene Unternehmen	96
2.1 Vertikal integrierte Energieversorgungsunternehmen und Unternehmensgruppen	96
2.2 Energiespezifische Dienstleistungen	97
2.3 Rechtlich selbstständige Netzbetreiber und Betreiber von Speicheranlagen	98
3 Besondere Aufstellungspflichten für Unternehmen nach § 6b Abs. 1 EnWG	99
3.1 Vorschriften zur Aufstellung von Jahresabschluss und Lagebericht	99
3.2 Angabepflichten in Anhang und Lagebericht	100
3.3 Aufstellung eines Tätigkeitsabschlusses	101
4 Prüfungs- und Offenlegungspflichten für Unternehmen nach § 6b Abs. 1 EnWG	102
4.1 Prüfungspflichten	102
4.2 Offenlegungspflichten	104
4.3 Anwendungszeitpunkt für die Neuregelung	105
5 Zusammenfassung	106

1 Einleitung

Mit dem Gesetz zur Neuregelung energiewirtschaftsrechtlicher Vorschriften vom 26.07.2011 (BGBl I S. 1554) wurden die Richtlinie 2009/72/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 13.07.2009 und die Richtlinie 2009/73/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 13.07.2009 betreffend die gemeinsamen Vorschriften für den Elektrizitätsbinnenmarkt und für den Erdgasbinnenmarkt umgesetzt. Das Dritte Gesetz zur Neuregelung energiewirtschaftsrechtlicher Vorschriften vom 20.12.2012 änderte unter anderem auch die Vorschriften zur Aufstellung, Prüfung und Offenlegung bei Energieversorgungsunternehmen (§ 6b EnWG).

In der nunmehr geltenden Fassung des § 6b Abs. 1 EnWG haben nicht mehr „Energieversorgungsunternehmen“, sondern „vertikal integrierte Energieversorgungsunternehmen im Sinne 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 Lagebericht nach den für Kapitalgesellschaften geltenden Vorschriften aufzustellen, prüfen zu lassen und offenzulegen. Darüber hinaus wurden die Vorschriften zur Prüfung und Kommunikation mit der Regulierungsbehörde modifiziert.

Diese oben beschriebenen Änderungen führten auch zu einer Überarbeitung der vom Institut der Wirtschaftsprüfer (IDW) zu diesen speziellen Bilanzierungs- und Prüfungsfragen herausgegebenen Rechnungslegungs- und Prüfungsstandards, die derzeit im Entwurf veröffentlicht sind; es handelt sich um IDW ERS ÖFA 2 n. F. (Rechnungslegung nach § 6b EnWG)¹ sowie um IDW PS 610 (Prüfung nach § 6b EnWG). Diese Verlautbarungen sind auch für Energieversorgungsunternehmen relevant, da der Abschlussprüfer sie bei seinem Prüfungsvorgehen berücksichtigen wird.

Im Folgenden werden nach Analyse der zur Rechnungslegung und Buchführung nach § 6b EnWG verpflichteten Unternehmen die Auswirkungen der Novellierungen auf die Aufstellung, Prüfung und Offenlegung des Jahresabschlusses und des Lageberichts dieser Unternehmen dargestellt. Darüber hinaus werden Überschneidungen und Erweiterungen mit den branchenunabhängigen Pflichten zur Aufstellung, Prüfung und Offenlegung bayerischer kommunaler Unternehmen in unterschiedlichen Rechtsformen herausgearbeitet. Auf eine Darstellung der Regelungen zur internen Rechnungslegung (§ 6b Abs. 3 EnWG) wird nicht eingegangen, da sich hier keine inhaltlichen Änderungen ergaben.

¹ Standardentwürfe sind auf der Internetseite des IDW unter Verlautbarungen, Download von Entwürfen (<http://www.idw.de/idw/portal/n281334/n281114/n281116/index.jsp> – gesichtet 06.02.2013) veröffentlicht.

2 Von der Anwendung des § 6b EnWG betroffene Unternehmen

Folgende Unternehmen (nachfolgend „Unternehmen nach § 6b Abs. 1 Satz 1 EnWG“²) sind von der Anwendung des § 6b EnWG betroffen:

- vertikal integrierte Energieversorgungsunternehmen im Sinne 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
- Betreiber von Speicheranlagen

Dies gilt unabhängig von der Rechtsform oder den Eigentumsverhältnissen. 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

2.1 Vertikal integrierte Energieversorgungsunternehmen und Unternehmensgruppen

Nach § 3 Nr. 38 EnWG ist ein vertikal integriertes Energieversorgungsunternehmen⁴

- ein in der Europäischen Union im Elektrizitäts- oder Gasbereich **tätiges Unternehmen** oder
- eine im Sinne des Artikels 3 Abs. 2 der Verordnung (EU) Nr. 139/2004 des Rates vom 20.01.2004 **über die Kontrolle** von Unternehmenszusammenschlüssen (EG-Fusionskontrollverordnung – FKVO)⁵ **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
- im Erdgasbereich
 - mindestens eine der Funktionen Fernleitung, Verteilung, Betrieb einer LNG-Anlage (LNG = liquefied natural gas) oder Speicherung **und**
 - gleichzeitig mindestens eine der Funktionen Gewinnung oder Vertrieb von Erdgas.

² vgl. IDW ERS ÖFA 2 n. F., Tz. 3

³ vgl. IDW ERS ÖFA 2 n. F., Tz. 10

⁴ vgl. IDW ERS ÖFA 2 n. F., Tz. 4

⁵ ABI. EU 2004 Nr. L 24, S. 1

Nach Artikel 3 Abs. 2 der EG-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, insbesondere durch

- Eigentums- oder Nutzungsrechte an der Gesamtheit oder an Teilen des Vermögens des Unternehmens **oder**
- Rechte oder Verträge, die einen bestimmenden Einfluss auf die Zusammensetzung, die Beratungen oder Beschlüsse der Organe des Unternehmens gewähren.⁶

Unter die Gesetzesdefinition fallen die meisten Stadt- und Gemeindewerke, da diese historisch im Vertrieb tätig sind, Eigentümer der Ortsnetze sind und in der Regel weitere Tätigkeiten im Sinne von § 6b Abs. 3 EnWG ausüben. Reine Energievertriebs- oder Energieerzeugungsunternehmen (einschließlich Betreiber von EEG- und KWK-G-Anlagen) hingegen fallen nicht unter den Anwendungsbereich des § 6b EnWG, wenn sie keiner Unternehmensgruppe zuzuordnen sind.

Klarstellende Bedeutung⁷ hat die Neufassung für kommunale Abfallentsorgungsunternehmen, die Abfälle auch mittels Stromerzeugung energetisch verwerten sollen und (auch wenn sie nur hoheitlich tätig sind) bislang nach dem Wortlaut des Gesetzes als Energieversorgungsunternehmen galten. Diese Abfallentsorgungsunternehmen sind keine zur Rechnungslegung nach § 6b EnWG verpflichteten Unternehmen, da sie in der Regel keine Übertragungs- und Verteilungsfunktionen wahrnehmen, es sei denn, sie gehören zu einer Unternehmensgruppe, die diese Funktionen ausübt.

Abschließend ist darauf hinzuweisen, dass aufgrund der Beteiligung einer Gebietskörperschaft (z. B. Gemeinde) an verschiedenen Unternehmen des Energiesektors nach der Definition des § 3 Nr. 38 EnWG (aufgrund der Gruppendifinition des Artikels 3 Abs. 2 EG-FKVO) ein vertikal integriertes Energieversorgungsunternehmen bestehen kann, auch wenn zwischen diesen Unternehmen keine Beteiligungen vorliegen (z. B. Bäderbetriebe mit Stromerzeugung mittels BHKW oder Dach-PV-Anlagen, sofern die Gemeinde auch an einem Netzbetreiber beteiligt ist).⁸

2.2 Energiespezifische Dienstleistungen

Der Gesetzgeber erweiterte den Anwenderkreis der Rechnungslegungsvorschriften des § 6b EnWG um rechtlich selbstständige Unternehmen, die zu einer Unternehmensgruppe nach den eben dargestellten Vorschriften gehören und energiewirtschaftliche Dienstleistungen erbringen (auch wenn sie nicht die unter Abschnitt 2.1 dargestellten Funktionen wahrnehmen). Eine Definition der energiespezifischen Dienstleistungen findet sich in § 3 EnWG („Begriffsbestimmungen“) nicht.

⁶ Die Mitteilungen der EU-Kommission (Mitteilung über den Begriff der beteiligten Unternehmen, ABl. EG Nr. L 66 vom 02.03.1998, S. 14, und Mitteilung über den Begriff des Zusammenschlusses, ABl. EG Nr. L 66 vom 02.03.1998, S. 5) geben – vorbehaltlich der Rechtsprechung – Hinweise, ob nach Auffassung der Kommission ein Unternehmen kontrolliert wird. Es ist darauf hinzuweisen, dass das bestimmende Unternehmen seine Rechte nicht ausüben muss; bereits die Möglichkeit, einen bestimmenden Einfluss ausüben zu können, ist ausreichend.

⁷ vgl. BT-Drs. 17/10754, S. 21, Zu Nummer 3, Zu Buchstabe a (Anm.: In der endgültigen Gesetzesfassung wurde die Sonderregelung für Kleinerzeugungsanlagen nach § 117a EnWG nicht mehr gestrichen.)

⁸ vgl. IDW ERS ÖFA 2 n. F., Tz. 5

Nach der Gesetzesbegründung⁹ ist unter unmittelbaren energiespezifischen Dienstleistungen die **Erfüllung kommerzieller, technischer und/oder wartungsbezogener** Aufgaben im Sinne des Artikels 2 Nr. 35 der Richtlinie 2009/72/EG und des Artikels 2 Nr. 1 der Richtlinie 2009/73/EG zu verstehen. Ferner ist der Begriff der mittelbaren energiespezifischen Dienstleistungen weit auszulegen und umfasst beispielsweise die Verbrauchsabrechnung sowie IT-Dienstleistungen, soweit diese speziell für die Energiewirtschaft angeboten werden und es sich um keine Standardanwendung handelt. Durch diese Vorschriften soll die diskriminierungsfreie Ausgestaltung und Abwicklung des Netzbetriebs mittels Transparenz gewährleistet werden.

Nach Auffassung des IDW¹⁰ sind Dienstleistungen, wie z. B. Buchhaltung, allgemeine Rechtsberatung, allgemeine Managementleistungen oder Finanzdienstleistungen, keine energiespezifischen Dienstleistungen. Auch wird eine Dienstleistung nicht zur energiespezifischen Dienstleistung, weil sie an ein Unternehmen nach § 6b Abs. 1 Satz 1 EnWG erbracht wird.

Eine „reine“ Stadtwerke-Holding GmbH wird also von der Regelung nicht erfasst werden. Praktische Probleme können sich bei der Auslegung des Begriffs der Standardanwendung ergeben; so wäre in einem Stadtwerke-Konzern die Buchhaltung noch „unschädlich“, während die Verbrauchsabrechnung zur Rechnungslegungs- und Prüfungspflicht nach § 6b EnWG des leistenden Unternehmens führen würde.

2.3 Rechtlich selbstständige Netzbetreiber und Betreiber von Speicheranlagen

Auch rechtlich selbstständige Netzbetreiber und Betreiber von Speicheranlagen sind Unternehmen nach § 6b Abs. 1 Satz 1 EnWG.¹¹

Nach § 3 Nr. 27 EnWG sind folgende Unternehmen Netzbetreiber:

- Betreiber von Elektrizitätsverteilernetzen (§ 3 Nr. 3 EnWG)
- Betreiber von Fernleitungsnetzen (§ 3 Nr. 5 EnWG)
- Betreiber von Gasverteilernetzen (§ 3 Nr. 7 EnWG)
- Betreiber von Übertragungsnetzen (§ 3 Nr. 10 EnWG)

Bei Betreibern von Speicheranlagen nach § 3 Nr. 9 EnWG handelt es sich 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 BT-Drs. 17/10754, S. 21, Zu Nummer 3, Zu Buchstabe a

¹⁰ vgl. IDW ERS ÖFA 2 n. F., Tz. 6

¹¹ vgl. IDW ERS ÖFA 2 n. F., Tz. 7 - 9

3 Besondere Aufstellungspflichten für Unternehmen nach § 6b Abs. 1 EnWG

3.1 Vorschriften zur Aufstellung von Jahresabschluss und Lagebericht

Neben der Pflicht zur internen Rechnungslegung (Kontentrennung, direkte Zuordnung und sachgerechte Schlüsselung von Tätigkeiten und Tätigkeitsbereichen) wurden mit den EnWG-Novellierungen auch besondere externe Aufstellungspflichten normiert.

Unternehmen nach § 6b Abs. 1 Satz 1 EnWG haben (rechtsformunabhängig) einen Jahresabschluss sowie einen Lagebericht nach den für Kapitalgesellschaften geltenden Vorschriften der §§ 264 - 289a Handelsgesetzbuch (HGB) aufzustellen. Die Befreiungsvorschriften des § 264 Abs. 3 HGB und des § 264b HGB bei Konzernzugehörigkeit sind nicht anwendbar. Größenabhängige Erleichterungen hingegen werden durch die Regelungen des § 6b Abs. 1 EnWG nicht ausgeschlossen und können somit in Anspruch genommen werden, sofern die geforderten Voraussetzungen (insbesondere die Größenklasseneinteilung nach § 267 HGB) 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).¹²

Kommunale Unternehmen nach § 6b Abs. 1 Satz 1 EnWG in Bayern haben zusätzlich die kommunal- und handelsrechtlichen Vorschriften zu beachten. Nach Art. 94 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 GO (und gegebenenfalls den entsprechenden Normen der LKrO und der BezO) hat eine Kommune bei einer Beteiligung an einem Unternehmen in Privatrechtsform in dem in § 53 Haushaltsgrundsätzegesetz (HGrG)¹³ bezeichneten Umfang dafür Sorge zu tragen, dass der **Jahresabschluss** und der **Lagebericht** nach den für große Kapitalgesellschaften geltenden Vorschriften des Handelsgesetzbuches aufgestellt werden, sofern nicht weitergehende gesetzliche Vorschriften gelten oder andere gesetzliche Vorschriften entgegenstehen. Die Aufstellung nach den Vorschriften des Handelsgesetzbuches für große Kapitalgesellschaften wird in der Praxis regelmäßig durch entsprechende Satzungsbestimmungen oder gesellschaftsvertragliche Regelungen sichergestellt. Bei Kommunalunternehmen bedarf es einer Satzungsregelung nicht; hier ist die Aufstellungspflicht nach den für große Kapitalgesellschaften geltenden Vorschriften des HGB unmittelbar in Art. 91 Abs. 1 GO geregelt. Ergänzt wird diese Vorschrift durch besondere kommunalunternehmensrechtliche Vorschriften des bayerischen Landesrechts (§§ 22 - 27 der Verordnung über Kommunalunternehmen – KUV). Die Eigenbetriebsverordnung (EBV) normiert über dynamische Verweisungen (§§ 20 - 25 EBV) bei der Aufstellung eine sinngemäße Anwendung der Vorschriften des HGB für große Kapitalgesellschaften. Das heißt in der Praxis dürfen die größenabhängigen Erleichterungen des § 6b Abs. 1 EnWG in Verbindung mit den Regelungen des Handelsgesetzbuches bei der Aufstellung von Jahresabschluss und Lagebericht bei kommunalen Unternehmen nach § 6b Abs. 1 Satz 1 EnWG in der Regel keine Anwendung finden.

Abschließend ist darauf hinzuweisen, dass die kommunalrechtlichen Regelungen für Eigenbetriebe und Kommunalunternehmen von den Regelungen des HGB abweichen (z. B. bei Gliede-

¹² vgl. IDW ERS ÖFA 2, Tz. 11, 12

¹³ Die Regelungen sind anzuwenden, wenn einer Gebietskörperschaft die Mehrheit der Anteile eines Unternehmens in einer Rechtsform des privaten Rechts oder ihr mindestens der vierte Teil der Anteile gehört und ihr zusammen mit anderen Gebietskörperschaften die Mehrheit der Anteile zusteht (§ 53 Abs. 1 HGrG).

rung, Eigenkapitalausweis etc.). Diese bayerischen Regelungen erfüllen jedoch die Anforderungen des EnWG, da sie gleichwertige oder weitergehende Anforderungen enthalten.¹⁴ Ergänzend sei erwähnt, dass Regiebetriebe unmittelbar nur den Vorschriften des EnWG unterliegen, da sie in der Regel nicht nach den Vorschriften des Eigenbetriebsrechts bilanzieren.

3.2 Angabepflichten in Anhang und Lagebericht

Nach § 6b Abs. 2 EnWG sind im Anhang Geschäfte größeren Umfangs mit verbundenen oder assoziierten Unternehmen im Sinne von § 271 Abs. 2 HGB oder § 311 HGB gesondert auszuweisen. Die Berichterstattung sollte in einem gesonderten Abschnitt des Anhangs erfolgen.¹⁵ Mit § 6b Abs. 2 Satz 2 EnWG wurde nunmehr geregelt, dass für jedes angabepflichtige Rechtsgeschäft Leistung und Gegenleistung anzugeben sind. Die Zusammenfassung gleichartiger Geschäfte ist nach Auffassung des IDW zulässig, wenn hierdurch der Aussagegehalt nicht beeinträchtigt wird.¹⁶

Aufgrund des Zwecks des EnWG (Gewährleistung von Transparenz sowie diskriminierungsfreie Ausgestaltung und Abwicklung des Netzbetriebs) dient die Anhangangabe dazu, 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. Geschäfte, die keine Auswirkung auf die Höhe der Entgelte haben, brauchen dementsprechend nicht angegeben zu werden.¹⁷

Geschäfte zwischen rechtlich selbstständigen Tochterunternehmen derselben Gebietskörperschaft müssen nicht angegeben werden, da eine Gebietskörperschaft kein Unternehmen und damit weder verbundenes Unternehmen im Sinne von § 271 Abs. 2 HGB noch assoziiertes Unternehmen im Sinne von § 311 HGB sein kann.¹⁸

Als eigenständige bundesrechtliche Vorschrift sind die Angabepflichten nach § 6b Abs. 2 EnWG auch von allen kommunalen Unternehmen nach § 6b Abs. 1 Satz 1 EnWG (unabhängig von der Größenklasse und der Rechtsform) zu beachten; der nach landesrechtlichen Vorschriften erstellte Anhang wäre ansonsten nicht „gleichwertig“.

Soweit Unternehmen nach § 6b Abs. 1 Satz 1 EnWG einen Lagebericht aufstellen, muss dieser nach § 6b Abs. 7 Satz 4 EnWG auf sämtliche Tätigkeiten nach § 6b Abs. 3 Satz 1 EnWG eingehen. Dies sind die Tätigkeitsbereiche, an denen ein erhöhtes Transparenzinteresse besteht. Bei der Lageberichterstattung nach § 289 HGB oder kommunalrechtlichen Vorschriften sind daher die für diese Tätigkeiten wesentlichen Gesichtspunkte darzulegen.¹⁹ Für kleine Unternehmen wird kein Lagebericht gefordert (§ 6b Abs. 1 EnWG i. V. mit § 264 Abs. 1 Satz 4 HGB); dies ist vor allem für alle kommunalen Regiebetriebe relevant, die keiner kommunalen Rechnungslegungspflicht unterliegen. Von der Verpflichtung ausgenommen, ihren Lagebericht zu erweitern, sind Betreiber eines geschlossenen Verteilernetzes im Sinne des § 110 EnWG (§ 6b Abs. 8 i. V. mit Abs. 7 EnWG).

¹⁴ vgl. IDW ERS ÖFA 2 n. F., Tz. 13

¹⁵ vgl. IDW ERS ÖFA 2 n. F., Tz. 18

¹⁶ vgl. IDW ERS ÖFA 2 n. F., Tz. 18

¹⁷ vgl. IDW ERS ÖFA 2 n. F., Tz. 16, 17

¹⁸ vgl. IDW ERS ÖFA 2 n. F., Tz. 15

¹⁹ vgl. IDW ERS ÖFA 2 n. F., Tz. 59

Als eigenständige bundesrechtliche Vorschrift ist zumindest bei (mittel)großen kommunalen Unternehmen nach § 6b Abs. 1 Satz 1 EnWG nach § 6b Abs. 7 Satz 4 EnWG auf sämtliche Tätigkeiten nach § 6b Abs. 3 Satz 1 EnWG einzugehen. Fraglich ist, ob auch „kleine“ kommunale Unternehmen diese Pflichten zu erfüllen haben.

Bei „kleinen“ kommunalen Unternehmen in Privatrechtsform und bei Kommunalunternehmen spricht vieles dafür, dass bei der Aufstellung des Lageberichts die weitergehenden Vorschriften des EnWG zu beachten sind (Art. 94 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 GO, Art. 91 Abs. 1 GO i. V. mit § 28 KUV), da diese energiewirtschaftlichen Vorschriften (§ 6b Abs. 7 Satz 4 EnWG) Regelungen zur Rechnungslegungspflicht der großen Kapitalgesellschaften sind und die kommunalrechtlichen Vorschriften überwiegend als „dynamische Verweisungen“ angesehen werden.

Für den Eigenbetrieb werden mit § 24 EBV eigene Vorschriften für den Lagebericht normiert. § 24 EBV enthält zwar eine dynamische Verweisung auf § 289 HGB; weder in der GO noch in der EBV findet man jedoch eine allgemeine „dynamische“ Verweisung auf sonstige (weitergehende) zu beachtende Vorschriften für große Kapitalgesellschaften. Im Rahmen der Berichterstattung nach § 289 Abs. 1 HGB wird unseres Erachtens dennoch auf die unterschiedlichen Tätigkeiten des Energieversorgungsunternehmens im Sinne des § 6b Abs. 1 Satz 1 EnWG einzugehen sein. Die bundesrechtlichen Regelungen sehen eine Befreiung von der Pflicht vor, einen Lagebericht aufzustellen. Sofern jedoch von Unternehmen im Sinne des § 6b Abs. 1 Satz 1 EnWG freiwillig oder aufgrund landesrechtlicher Vorschriften ein Lagebericht aufgestellt wird, kann man sich den zusätzlichen Anforderungen des EnWG an die Lageberichterstattung nicht entziehen.

3.3 Aufstellung eines Tätigkeitsabschlusses

Auf Basis der internen Rechnungslegung nach § 6b Abs. 3 Sätze 1 - 5 EnWG ist gemäß § 6b Abs. 3 Satz 6 EnWG in Verbindung mit § 6b Abs. 1 EnWG für jeden Tätigkeitsbereich²⁰ ein Tätigkeitsabschluss nach den Vorschriften für Kapitalgesellschaften aufzustellen. Die Ansatz-, Bewertungs- und Ausweisvorschriften des Tätigkeitsabschlusses folgen den für den Jahresabschluss geltenden Regelungen, da er aus dem Jahresabschluss abgeleitet wird (§ 6b Abs. 3 Satz 6 EnWG). Der Tätigkeitsabschluss besteht aus Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung (GuV) (§ 6b Abs. 3 Satz 6 EnWG). Darüber hinaus sind nach § 6b Abs. 3 Satz 7 EnWG die bei der Kontentrennung angewandten Zuordnungsregeln (einschließlich der Abschreibungsmethoden) für die Gegenstände des Aktiv- und Passivvermögens sowie die Aufwendungen und Erträge anzugeben.²¹

Es ist darauf hinzuweisen, dass die Regelungen über Bilanz- bzw. GuV-Vermerke der §§ 268 und 277 HGB anzuwenden sind.²² Diese werden in der Aufstellungspraxis häufig als Anhangangabe wahrgenommen, obwohl es sich um originäre Bilanz- oder GuV-Vermerke handelt, die lediglich aus Gründen der Bilanzklarheit in den Anhang verlagert wurden. Diese Vermerk-

²⁰ Tätigkeitsbereiche umfassen nur regulierte Bereiche nach § 6b Abs. 3 Sätze 1 und 2 EnWG, nicht die übrigen Tätigkeiten nach § 6b Abs. 3 Sätze 3 und 4 EnWG.

²¹ Ein entsprechendes Muster für einen so genannten Erläuterungsbericht ist über die Geschäftsstelle des Bayerischen Kommunalen Prüfungsverbandes, Abteilung 3 – Kommunale Unternehmen erhältlich.

²² vgl. IDW ERS ÖFA 2 n. F., Tz. 44

pflichten sollten mit den Erläuterungspflichten nach § 6b Abs. 3 Satz 7 EnWG in einem so genannten Erläuterungsbericht zusammengefasst werden. Im Einzelnen handelt es sich um folgende Angaben:

- Anlagengitter (§ 268 Abs. 2 HGB)
- Forderungen mit einer Restlaufzeit von mehr als einem Jahr (§ 268 Abs. 4 Satz 1 HGB)
- Erläuterung, falls unter dem Posten „sonstige Vermögensgegenstände“ Beträge für Vermögensgegenstände größeren Umfangs ausgewiesen werden, die erst nach dem Abschlussstichtag rechtlich entstehen (§ 268 Abs. 4 Satz 2 HGB)
- Verbindlichkeiten mit einer Restlaufzeit bis zu einem Jahr (§ 268 Abs. 5 Satz 1 HGB)
- erhaltene Anzahlungen (§ 268 Abs. 5 Satz 2 HGB)
- Erläuterung, falls Beträge für Verbindlichkeiten ausgewiesen werden, die erst nach dem Abschlussstichtag rechtlich entstehen (§ 268 Abs. 5 Satz 3 HGB)
- Aufgliederung der Haftungsverhältnisse (§ 268 Abs. 7 HGB)
- außerplanmäßige Abschreibungen nach § 253 Abs. 3 Sätze 3 und 4 HGB (§ 277 Abs. 3 Satz 1 HGB)
- Erträge und Aufwendungen aus der Abzinsung sowie aus der Währungsumrechnung (§ 277 Abs. 5 HGB)

4 Prüfungs- und Offenlegungspflichten für Unternehmen nach § 6b Abs. 1 EnWG

4.1 Prüfungspflichten

Unternehmen nach § 6b Abs. 1 Satz 1 EnWG haben (rechtsformunabhängig) ihren Jahresabschluss sowie ihren Lagebericht nach den für Kapitalgesellschaften geltenden Vorschriften der §§ 316 - 324a HGB prüfen zu lassen. Nach § 6b Abs. 5 EnWG umfasst die Prüfung des Jahresabschlusses auch die Prüfung der Einhaltung der Pflichten zur Entflechtung der Tätigkeitsbereiche gemäß § 6b Abs. 3 EnWG. Für „kleine“ Unternehmen nach § 6b Abs. 1 Satz 1 EnWG besteht nach § 6b Abs. 1 EnWG in Verbindung mit § 316 Abs. 1 HGB keine Prüfungspflicht. Die Unternehmensgröße bestimmt sich nach den Vorschriften des § 267 HGB. Hinzuweisen ist darauf, dass für die Bestimmung der Unternehmensgröße nicht die Größe der einzelnen Tätigkeiten im Sinne des § 6b Abs. 3 EnWG, sondern die Größe des Gesamtunternehmens entscheidend ist.²³

Entsprechend den Regelungen zur Aufstellung fordern die kommunalrechtlichen Vorschriften auch eine Prüfung von Jahresabschluss und Lagebericht nach den für große Kapitalgesellschaften geltenden Vorschriften (Art. 94 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 GO bei Unternehmen in der

²³ vgl. IDW PS 610 n. F., Tz. 5

Rechtsform des privaten Rechts, Art. 91 Abs. 1 GO, Art. 107 GO i. V. mit § 27 Abs. 2 KUV für Kommunalunternehmen, Art. 107 GO, § 25 Abs. 2 EBV i. V. mit §§ 4 - 8 KommPrV i. V. mit § 319 Abs. 2 und 3 und § 323 HGB für Eigenbetriebe). Bei der Abschlussprüfung von „mittelgroßen“ und „großen“ kommunalen Energieversorgungsunternehmen sind daher sowohl die landes- als auch die bundesrechtlichen energiewirtschaftlichen Vorschriften zu beachten.

Fraglich ist nur, inwieweit der Umfang der landesrechtlichen Prüfung von „kleinen“ kommunalen Energieversorgungsunternehmen im Sinne des § 6b Abs. 1 Satz 1 EnWG, die nach dem Energiewirtschaftsrecht nicht prüfungspflichtig sind, von den Regelungen des EnWG beeinflusst wird.

Bei „kleinen“ kommunalen Unternehmen in Privatrechtsform und bei Kommunalunternehmen ist die Prüfung von Jahresabschluss und Lagebericht nach den für große Kapitalgesellschaften geltenden Vorschriften und etwaigen weitergehenden Prüfungsvorschriften für große Kapitalgesellschaften (Art. 94 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 GO, Art. 91 Abs. 1 GO i. V. mit § 27 Abs. 2 KUV) vorzunehmen. Wirken diese Regelungen als „dynamische Verweisungen“, ist in die Prüfung des Jahresabschlusses auch die Prüfung des Tätigkeitsabschlusses einzubeziehen, auch wenn die Regelungen nur von der Prüfung des „Jahresabschlusses“ sprechen. § 6b Abs. 3 Satz 6 EnWG, der bestimmt, dass der Tätigkeitsabschluss dem Abschlussprüfer vorzulegen ist, führt zur Erweiterung der Abschlussprüfung der großen Kapitalgesellschaft und ist unseres Erachtens von „kleinen“ Unternehmen in Privatrechtsform und Kommunalunternehmen zu beachten.

Aus dem Wortlaut der Art. 107 GO, § 25 EBV, §§ 4 - 8 KommPrV, die in Verbindung mit § 319 Abs. 2 und 3 und § 323 HGB die Abschlussprüfung der Eigenbetriebe regeln, lässt sich nicht unmittelbar entnehmen, dass weitergehende gesetzliche Vorschriften für große Kapitalgesellschaften Anwendung finden sollen. Daher kann man unseres Erachtens die Auffassung vertreten, dass bei „kleinen“ Eigenbetrieben keine Prüfung nach § 6b EnWG vorzunehmen ist. Dies wird jedoch kontrovers diskutiert.

Für eine Erweiterung des Umfangs der landesrechtlichen Abschlussprüfung „kleiner“ kommunaler Eigenbetriebe nach § 6b Abs. 1 Satz 1 EnWG (und auch der übrigen kommunalen Unternehmen) werden schlüssige Argumente vorgetragen. In § 6b Abs. 3 Satz 6 EnWG wird nunmehr unabhängig von der Prüfungspflicht (bzw. den Befreiungsvorschriften) des § 6b Abs. 1 EnWG gefordert, dass ein Tätigkeitsabschluss aufzustellen sei „... und [dieser] dem Abschlussprüfer zur Prüfung vorzulegen“ ist. Der vom Abschlussprüfer nach § 7 Abs. 4 Nr. 2 KommPrV erteilte Bestätigungsvermerk („Formeltestat“ alter Prägung) bescheinigt, dass die Buchführung den Rechtsvorschriften entspricht, und vermittelt damit dem Adressaten des Bestätigungsvermerks den Eindruck, dass sämtliche rechnungslegungsrelevante Rechnungslegungsvorschriften (auch die zur internen Rechnungslegung nach § 6b EnWG) geprüft und für ordnungsgemäß befunden wurden.

Darüber hinaus ist zu beachten, dass bei kommunalen Unternehmen in Bayern die Abschlussprüfung zwingend um die Prüfung der Ordnungsmäßigkeit der Geschäftsführung erweitert wird (Art. 107 Abs. 3 Nr. 1 GO, Art. 94 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 GO i. V. mit § 53 HGrG). Der Prüfungsumfang dieser Geschäftsführungsprüfung umfasst zumindest die Beachtung der – rechnungslegungsrelevanten – gesetzlichen Vorschriften. Das heißt auch in diesem Zusammenhang ist die Rechnungslegung nach § 6b EnWG zumindest zu großen Teilen Prüfungsgegenstand (z. B. hinsichtlich der Organisation der Kontentrennung und Schlüsselung, der Erstellung und Offenlegung der Tätigkeitsabschlüsse), der zu einem Prüfungsergebnis führen muss.

Eine Äußerung des IDW oder eine Entscheidung des Bayerischen Staatsministeriums des Innern zu dieser Frage, ob diese kleinen Unternehmen nach § 6b EnWG zu prüfen sind und das Ergebnis in den Bestätigungsvermerk aufzunehmen ist, steht unseres Wissens noch aus. „Kleine“ Regiebetriebe jedenfalls, für die nur das Bundesrecht relevante Vorgaben enthält, unterliegen keiner Prüfungspflicht.

Selbstverständlich sind – unabhängig von der Größe des kommunalen Unternehmens nach § 6b Abs. 1 Satz 1 EnWG – die Richtigkeit der Angaben im Anhang über bestimmte Geschäfte gemäß § 6b Abs. 2 EnWG und die Angaben zu den Tätigkeiten im Lagebericht (§ 6b Abs. 7 Satz 4 EnWG i. V. mit § 6b Abs. 3 EnWG) zu prüfen.

Aufgrund der Regelungen des Kommunalrechts ist der Prüfungsgegenstand bei kommunalen Unternehmen unter anderem um die Prüfung der Ordnungsmäßigkeit der Geschäftsführung erweitert (Art. 107 GO bzw. Art. 94 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 GO i. V. mit § 53 HGrG). Nach Auffassung des IDW hat der Abschlussprüfer dann insbesondere zu prüfen, ob die Organisation des Unternehmens allgemein anerkannten Regeln entspricht. Dies schließt die Beurteilung der Frage ein, ob z. B. organisatorische Maßnahmen für eine rechtliche (vgl. § 7 EnWG), operationelle (vgl. § 7a EnWG) und informatorische Entflechtung (vgl. § 6a EnWG) getroffen wurden.²⁴

Künftig ist insbesondere bei der Beauftragung des Abschlussprüfers zu beachten, dass nach § 6b Abs. 6 EnWG die Regulierungsbehörde besondere Prüfungspflichten (über die in § 6b Abs. 5 i. V. mit Abs. 1 EnWG kodifizierten Pflichten hinaus) festlegen kann, die im Rahmen der Abschlussprüfung zu berücksichtigen sind. Eine Festlegung durch die Regulierungsbehörde muss nunmehr spätestens sechs Monate vor dem Bilanzstichtag des jeweiligen Kalenderjahres an das Unternehmen nach § 6b Abs. 1 EnWG ergehen.

In der letzten Novellierung des EnWG wurde auch geregelt, dass nunmehr nicht der Abschlussprüfer, sondern der Auftraggeber der Abschlussprüfung der Regulierungsbehörde unverzüglich nach Feststellung des Jahresabschlusses eine Ausfertigung des Berichts über die Jahresabschlussprüfung zu übersenden hat.²⁵ Der Prüfungsbericht ist fest mit dem Jahresabschluss, dem Lagebericht und den erforderlichen Tätigkeitsabschlüssen zu verbinden. Der Bestätigungsvermerk ist im Prüfungsbericht wiederzugeben (§ 6b Abs. 7 EnWG). Diese Regelungen entsprechen nun der nach den Verlautbarungen des IDW geübten Praxis.

Abschließend ist zu erwähnen, dass Unternehmen, die – nur weil sie Betreiber von geschlossenen Verteilernetzen nach § 110 EnWG sind – die Kriterien für ein Unternehmen nach § 6b Abs. 1 EnWG erfüllen, nach § 6b Abs. 8 EnWG von den Verpflichtungen nach § 6b Abs. 4 (Aufstellung eines Tätigkeitsabschlusses) und Abs. 7 EnWG (Einreichung des Prüfungsberichts bei der Regulierungsbehörde, Pflichten zum Lagebericht) ausgenommen werden.

4.2 Offenlegungspflichten

Unternehmen nach § 6b Abs. 1 Satz 1 EnWG haben – rechtsformunabhängig – einen Jahresabschluss sowie einen Lagebericht nach den für Kapitalgesellschaften geltenden Vorschriften (§§ 325 - 329 HGB) offenzulegen. Die Tätigkeitsabschlüsse nach § 6b Abs. 3 Sätze 1 und 6

²⁴ vgl. IDW PS 610 n. F., Tz. 13

²⁵ Im Gesetzesentwurf (BT-Drs. 17/10754, S. 22, Zu Buchstabe e) war die Übermittlungsverpflichtung noch dem Abschlussprüfer zugewiesen. Die Bundesregierung folgte dem Vorschlag, die Übermittlungsverpflichtung beim Auftraggeber zu belassen, da nur dieser dauerhaft als Ansprechpartner zur Verfügung steht (BT-Drs. 17/11269, S. 3, Zu Artikel 1 Nummer 3 Buchstabe e und S. 32, Zu Nummer 3).

EnWG sind gemeinsam mit dem nach § 6b Abs. 1 Satz 1 EnWG offenzulegenden Jahresabschluss (spätestens vor Ablauf des zwölften Monats des dem Abschlussstichtag nachfolgenden Geschäftsjahres) beim Betreiber des Bundesanzeigers zur Bekanntmachung elektronisch einzureichen.

Nach § 6b Abs. 4 Satz 2 EnWG dürfen „kleine“ Unternehmen nach § 6b Abs. 1 EnWG die größenabhängigen Erleichterungen (für „kleine“ Kapitalgesellschaften) nach § 326 HGB sowohl bei der Offenlegung des Jahresabschlusses als auch bei der Offenlegung der Tätigkeitsabschlüsse nicht anwenden. Von den anderen Erleichterungsvorschriften im Hinblick auf die Offenlegung darf jedoch Gebrauch gemacht werden (z. B. §§ 327 HGB für mittelgroße Gesellschaften).²⁶ Gleiches gilt für Offenlegungserleichterungen, die sich durch die unter Abschnitt 3.1 beschriebenen Aufstellungserleichterungen ergeben.

Im Gegensatz zur Aufstellung und Prüfung gibt es in Bayern keine kommunalrechtliche Regelung, die für kommunale Unternehmen des privaten Rechts die Offenlegungsvorschriften für große Kapitalgesellschaften vorschreibt. Kommunale Unternehmen nach § 6b Abs. 1 Satz 1 EnWG in der Rechtsform des privaten Rechts haben grundsätzlich die Offenlegungsvorschriften des HGB anzuwenden. „Kleine“ kommunale Energieversorgungsunternehmen haben somit die strengeren Regelungen des § 6b EnWG anzuwenden; ihnen bleiben Offenlegungserleichterungen nach § 326 HGB verwehrt. Gleiches gilt für („kleine“) Eigenbetriebe und Kommunalunternehmen, die die Offenlegungsverpflichtungen nach § 6b EnWG zusätzlich zu den kommunalrechtlich geregelten Veröffentlichungspflichten der ortsüblichen Bekanntgabe und Auslegung von Jahresabschluss und Lagebericht (§ 27 Abs. 3 KUV, § 25 Abs. 4 EBV) zu beachten haben.

Für „kleine“ kommunale Unternehmen nach § 6b Abs. 1 Satz 1 EnWG bedeutet dies, dass (bei der Offenlegung im Bundesanzeiger, nicht bei der ortsüblichen Bekanntgabe) sämtliche Aufstellungserleichterungen (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) und verbleibende Offenlegungserleichterungen (z. B. §§ 327 HGB) angewandt werden können. Der nur auf Grundlage des Kommunalrechts erteilte Bestätigungsvermerk muss unseres Erachtens ebenfalls nicht veröffentlicht werden, da § 6b Abs. 1 Satz 1 EnWG diese Unternehmen nicht zur Prüfung verpflichtet.

4.3 Anwendungszeitpunkt für die Neuregelung

Die Neuregelung gilt für Unternehmen, deren Bilanzstichtag nach dem 28.12.2012 liegt (Tag nach der Gesetzesverkündung). Mangels Übergangsregelungen sind die Vorschriften unseres Erachtens bereits für den Jahresabschluss des Jahres 2012 zu beachten.

²⁶ vgl. IDW ERS ÖFA 2 n. F., Tz. 12

5 Zusammenfassung

Die geltenden Neuregelungen zu den Aufstellungs-, Prüfungs- und Offenlegungspflichten nach § 6b Abs. 1 EnWG sind komplex, schaffen jedoch Klarheit für reine Vertriebs- und Erzeugungsgesellschaften, insbesondere Strom erzeugende kommunale Abfallentsorger.

In der Regel überlagern die strengen kommunalrechtlichen Aufstellungspflichten für Jahresabschluss und Lagebericht (unabhängig von der Unternehmensgröße) die energiewirtschaftlichen Rechnungslegungspflichten und werden durch die Buchführungs- und Aufstellungspflichten hinsichtlich des Tätigkeitsabschlusses sowie Anhang- und Lageberichtsangaben erweitert.

Bei „(mittel)großen“ kommunalen Energieversorgungsunternehmen ergeben sich durch das EnWG weitergehende Prüfungspflichten. Ob der Prüfungsumfang bei kleinen kommunalen Eigenbetrieben nach § 6b Abs. 1 Satz 1 EnWG zu erweitern ist, ist noch nicht abschließend geregelt. Der Prüfungsbericht ist nunmehr durch den Auftraggeber bei der Regulierungsbehörde einzureichen.

Die Offenlegung bei Eigenbetrieben und Kommunalunternehmen hat sowohl nach kommunal- als auch nach energiewirtschaftlichen Vorschriften zu erfolgen. Bei kleinen kommunalen Unternehmen nach § 6b Abs. 1 Satz 1 EnWG können bei der Offenlegung von Jahresabschluss und Tätigkeitsabschlüssen zwar nicht die Erleichterungen des § 326 HGB, jedoch die übrigen Aufstellungs- und Offenlegungserleichterungen in Anspruch genommen werden. Das heißt auf die Offenlegung des Bestätigungsvermerks und des Lageberichts kann unseres Erachtens (unabhängig von etwaigen kommunalrechtlichen Prüfungspflichten) verzichtet werden.