

KÖLNER HANDBÜCHER
ZUM ENERGIEWIRTSCHAFTSRECHT

Regulierung in der Energiewirtschaft

Herausgegeben von
Baur · Salje · Schmidt-Preuß

2. Auflage

Carl Heymanns Verlag

Kölner Handbücher zum Energiewirtschaftsrecht

Regulierung in der Energiewirtschaft

Ein Praxishandbuch

Herausgegeben von

Jürgen F. Baur, Peter Salje und Matthias Schmidt-Preuß

Bearbeitet von

Thomas Ackermann · Markus Appel · Klaus-Dieter Barbknecht · Jürgen F. Baur · Marc Oliver Bettzüge · Andreas Böwing · Karsten Bourwieg · Alexandros Chatzinerantzis · Wolfgang Durner · Peter Franke · Andreas Gabler · Tanja Held · Ursula Heimann · Dietmar Hempel · Peter Hilzinger · Peter Hohaus · Martin Jacob · Janina Jänsch · Sebastian Kemper · Stefanie Kesting · Andreas Klees · Markus Ludwigs · Helmut Maltry · Christian Marquering · Daniel Matz · Sebastian Merk · Axel Ockenfels · Burkhard Pedell · Annika Pennekamp-Jost · Daniel Petzold · Johann-Christian Pielow · Kai Uwe Pritzsche · Anke Reimers · Josef Ruthig · Peter Salje · Matthias Schmidt-Preuß · Christian Schütte · Stefan Storr · Rudolf Streinz · Christian Vossler · Wolfgang Weiß · Hartmut Weyer · Maik Wolf · Anne Christine Zeidler

2. Auflage

Carl Heymanns Verlag 2016

Zitiervorschlag: Regulierung in der Energiewirtschaft/*Verfasser* Kap. ... Rn. ...

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über <http://dnb.d-nb.de> abrufbar.

ISBN: 978-3-452-28140-1

www.wolterskluwer.de
www.carl-heymanns.com

Alle Rechte vorbehalten.

© 2016 Wolters Kluwer Deutschland GmbH, Luxemburger Straße 449, 50939 Köln.
Carl Heymanns – eine Marke von Wolters Kluwer Deutschland GmbH.

Das Werk einschließlich aller seiner Teile ist urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung außerhalb der engen Grenzen des Urheberrechtsgesetzes ist ohne Zustimmung des Verlages unzulässig und strafbar. Das gilt insbesondere für Vervielfältigungen, Übersetzungen, Mikroverfilmungen und die Einspeicherung und Verarbeitung in elektronischen Systemen.

Verlag und Autor übernehmen keine Haftung für inhaltliche oder drucktechnische Fehler.

Umschlagkonzeption: Martina Busch, Grafikdesign, Homburg Kirrberg
Druck und Weiterverarbeitung: Williams Lea & tag GmbH, München

Gedruckt auf säurefreiem, alterungsbeständigem und chlorfreiem Papier.

5. Abschnitt Regulierung durch Unbundling

Kapitel 91: Buchhalterisches Unbundling

Übersicht	Rdn.		Rdn.
A. Überblick	1	IV. Personenhandelsgesellschaften und Einzelkaufmann	15
B. Verpflichtete	3	C. Inhalt der buchhalterischen Entflechtung	16
I. Das vertikal integrierte Energieversorgungsunternehmen	3	I. Kontoführung	17
II. Rechtlich selbständige Unternehmen/Netzbetreiber/Betreiber von Speichereinrichtungen	4	II. Prüfungspflicht	29
III. Kommunale Konzerne	10	III. Offenlegungspflicht	31

Literatur:

Angenendt, Unbundling im internationalen Vergleich, 2007; *Baur/Pritzsche/Simon*, Unbundling in der Energiewirtschaft, 2006; *Beisheim/Edelmann*, Unbundling, 2006; *Busse von Colbe*, in: Säcker, Energierecht, Band 1, 3. Aufl., 2014, § 6b; *Ehlers*, Electricity and Gas Supply Network Unbundling in Germany, Great Britain and the Netherlands and the Law of the European Union: A Comparison, 2010; *Kramer*, Die Zulässigkeit von »Shared Services« bei integrierten Netzbetreibern, DÖV 2008, S. 1036 ff.; *Petermann/Neimann*, Kein befreiender Konzernabschluss im Energierecht, ER 2013, S. 18 ff.; *Poullie*, Informationsfunktion der Rechnungslegung und buchhalterische Entflechtung gemäß § 6b Energiewirtschaftsgesetz, 2013; *PricewaterhouseCoopers*, Entflechtung und Regulierung in der deutschen Energiewirtschaft, 3. Aufl., 2012; *Reinke*, Bilanzierungspflichten für Energieversorgungsunternehmen nach § 10 Abs. 1 EnWG – Ein Beitrag zu Rechtsnatur und Reichweite der Verweisung, DSStR 2011, S. 1286 ff.; *Will*, Die Auswirkungen der energierechtlichen Entflechtungsvorschriften auf kommunale Energieversorgungsunternehmen, DVBl 2006, S. 1278 ff.

A. Überblick

Die sog. buchhalterische Entflechtung ist in § 6b EnWG¹ geregelt und umfasst Rechnungslegung und Buchführung. Die Vorschrift ist mit dem Dritten Gesetz zur Neuordnung energiewirtschaftsrechtlicher Vorschriften vom 26.07.2011² eingeführt und durch das Dritte Gesetz zur Neuordnung energiewirtschaftsrechtlicher Vorschriften vom 20.12.2012 zur Umsetzung von Art. 31 der Elektrizitätsrichtlinie 2009/72/EG bzw. Art. 31 der Gasrichtlinie 2009/73/EG geändert worden.³ Die buchhalterische Entflechtung war bereits Regelungsgegenstand der Strom- und Gasrichtlinien 1996 bzw. 1998 und der sog. Beschleunigungsrichtlinien 2003⁴ sowie Gegenstand des § 10 EnWG 2005.

Durch buchhalterische Entflechtung soll Transparenz der Geschäftstätigkeit hergestellt werden. Das buchhalterische Unbundling bzw. die handelsrechtliche Rechnungslegung soll über monetäre

1 Interpretationshilfe: Leitfaden der Regulierungsbehörden des Bundes und der Länder zur Auslegung der buchhalterischen Entflechtungsbestimmungen nach § 6b EnWG vom 21.11.2013.

2 BGBl. I S. 1554.

3 BGBl. I S. 2730.

4 Art. 14 RiL 96/92/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 19. Dezember 1996 betreffend gemeinsame Vorschriften für den Elektrizitätsbinnenmarkt, ABl. L 27 vom 30.1.1997, S. 20 ff.; Art. 13 RiL 98/30/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 22. Juni 1998 betreffend gemeinsame Vorschriften für den Erdgasbinnenmarkt, ABl. L 204 vom 21.7.1998, S. 1 ff.; Art. 19 RiL 2003/54/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 26. Juni 2003 über gemeinsame Vorschriften für den Elektrizitätsbinnenmarkt und zur Aufhebung der RiL 96/92/EG – Erklärungen zu Stilllegungen und Abfallbewirtschaftungsmaßnahmen, ABl. L 176 vom 15.7.2003, S. 37 ff.; Art. 17 RiL 2003/55/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 26. Juni 2003 über gemeinsame Vorschriften für den Erdgasbinnenmarkt und zur Aufhebung der RiL 98/30/EG, ABl. L 176 vom 15.7.2003, S. 57 ff.

Leistungen und Geldleistungen informieren, damit Quersubventionierung und Diskriminierung in vertikal integrierten Energieversorgungsunternehmen und bestimmten verbundenen Unternehmen verhindert werden können. Außerdem unterstützt die buchhalterische Entflechtung die Kostenregulierung (für kostenbasierte Regulierung, Vergleichsverfahren, Anreizregulierung).⁵ Gegenüber der rechtlichen, der operationellen und der informationellen Entflechtung gilt die buchhalterische Entflechtung als die am wenigsten in Grundrechte eingreifende.⁶

B. Verpflichtete

I. Das vertikal integrierte Energieversorgungsunternehmen

- 3 Nach dem Gesetz sind die vertikal integrierten Energieversorgungsunternehmen und bestimmte rechtlich selbständige Betreiber von Elektrizitäts- und Gasversorgungsnetzen Adressaten der buchhalterischen Entflechtung. Vertikal integrierte Energieversorgungsunternehmen sind in § 3 Nr. 38 EnWG legaldefiniert. Sie müssen mindestens die Funktionen Übertragung oder Verteilung und Erzeugung oder Vertrieb von Elektrizität bzw. die Funktionen Übertragung oder Fernleitung, Verteilung, Betrieb einer LNG-Anlage oder Speicherung und gleichzeitig Gewinnung oder Vertrieb von Erdgas wahrnehmen. Unternehmen, die Energie nur erzeugen, nur verteilen oder nur erzeugen und verteilen, unterliegen demnach nicht der buchhalterischen Entflechtung des § 6b EnWG. Gleiches gilt für Energieversorgungsunternehmen, die Energie nur liefern iSd des Netztransports.⁷ Für diese Unternehmen gelten jedoch die Rechnungslegungs- und Buchführungspflichten nach HGB. Die in § 6b EnWG geregelte Rechnungslegungs-, Prüfungs- und Offenlegungspflicht ist rechtsformunabhängig. Deshalb sind nicht nur Kapitalgesellschaften pflichtig, sondern auch Eigenbetriebe, Regiebetriebe und in der öffentlich-rechtlichen Anstaltsform organisierte Kommunalunternehmen.⁸

II. Rechtlich selbständige Unternehmen/Netzbetreiber/Betreiber von Speicheranlagen

- 4 Gegenüber der bisherigen Bestimmung des § 10 EnWG aF bezieht § 6b EnWG ausdrücklich auch rechtlich selbständige Unternehmen, die zu einer Gruppe verbundener Elektrizitäts- oder Gasunternehmen gehören und mittelbar oder unmittelbar energiespezifische Dienstleistungen erbringen, außerdem rechtlich selbständige Netzbetreiber (§ 3 Nr. 4 EnWG) und Betreiber von Speicheranlagen (§ 3 Nr. 9 EnWG) ein. Der Gesetzgeber wollte damit eine Klarstellung erreichen.⁹ Die Einbeziehung selbständiger Unternehmen in das Entflechtungsregime hat seinen Grund darin, dass viele Leistungen eines Unternehmens nicht selten in rechtlich selbständige Teilbetriebsgesellschaften ausgelagert werden. Das Gesetz verbietet diese Auslagerung nicht, solange nicht gegen besondere Entflechtungsvorgaben verstoßen wird wie z. B. gegen die Vorgabe für unabhängige Transportnetzbetreiber, über hinreichende finanzielle, technische, materielle und personelle Mittel verfügen zu müssen.¹⁰
- 5 Ob ein Unternehmen selbständig ist, soll nach den Vorstellungen des Gesetzgebers danach beurteilt werden, ob es für sich gesehen lebensfähig ist. Dafür soll es auf das Gesamtbild der Verhältnisse in jedem Einzelfall ankommen, ungeachtet ob es sich um eine Separierung des Netzbetriebes im Wege

5 *Poullie*, Informationsfunktion der Rechnungslegung und buchhalterische Entflechtung gemäß § 6b Energiewirtschaftsgesetz, 2013, S. 81 f.

6 *Schneider*, in: *Schneider/Theobald*, Recht der Energiewirtschaft, 4. Aufl., 2013, S. 70.

7 *De Wyl/Finke*, in: *Schneider/Theobald*, Recht der Energiewirtschaft, 4. Aufl., 2013, S. 127.

8 *Poullie*, Informationsfunktion der Rechnungslegung und buchhalterische Entflechtung gemäß § 6b Energiewirtschaftsgesetz, 2013, S. 16.

9 BT-Drs. 17/10754, S. 21.

10 § 10a EnWG.

der Ausgliederung oder eine Separierung in Form der Aufspaltung, Abspaltung oder Teilübertragung handelt.¹¹

Das selbständige Unternehmen erbringt unmittelbar energiespezifische Dienstleistungen, wenn es die »klassischen«¹² Aufgaben eines Energieversorgungsunternehmens erbringt. Für Elektrizitätsunternehmen sind das die Funktionen Erzeugung, Übertragung, Verteilung, Lieferung oder Kauf von Elektrizität.¹³ Für Gasunternehmen sind das die Funktionen Gewinnung, Fernleitung, Verteilung, Lieferung, Kauf oder Speicherung von Erdgas, einschließlich verflüssigtem Erdgas.¹⁴ Insbesondere gehören auch die kommerziellen, technischen und/oder wartungsbezogenen Tätigkeiten im Zusammenhang mit den genannten Funktionen dazu. 6

Nach Vorstellung des Gesetzgebers soll der Begriff der mittelbaren energiespezifischen Dienstleistungen weit ausgelegt werden.¹⁵ Deshalb sollen z. B. Verbrauchsabrechnungen und IT-Dienstleistungen dazugehören, außerdem Beratungsdienstleistungen. Diese Tätigkeiten müssen speziell für die Energiewirtschaft angeboten werden und es darf sich nicht um Standardanwendungen handeln.¹⁶ 7

Das betreffende Unternehmen muss mit dem vertikal integrierten Energieversorgungsunternehmen verbunden sein. Verbunden sind Unternehmen, wenn sie in einem solchen Verhältnis zueinander stehen, dass das eine Unternehmen auf das andere Unternehmen einen bestimmenden Einfluss ausüben kann. Dafür soll auf das Fusionskontrollrecht abgestellt werden. I. S. v. § 3 Abs. 2 FKVO wird Kontrolle 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. Das erfolgt insbesondere durch Eigentums- oder Nutzungsrechte an der Gesamtheit oder an Teilen des Vermögens des Unternehmens oder durch Rechte oder Verträge, die einen bestimmenden Einfluss auf die Zusammensetzung, die Beratungen oder Beschlüsse der Organe des Unternehmens gewähren. Mit § 3 Abs. 3 FKVO wird die Kontrolle für die Personen oder Unternehmen begründet, die aus diesen Rechten oder Verträgen selbst berechtigt sind, oder die, obwohl sie aus diesen Rechten oder Verträgen nicht selbst berechtigt sind, die Befugnis haben, die sich daraus ergebenden Rechte auszuüben. 8

Streitig ist, ob § Betreiber von kleinen Anlagen nach § 5 Nr. 1 EEG mit einer elektrischen Leistung von bis zu 500 Kilowatt oder von Anlagen im Sinne des § 3 Abs. 2 des KWKG mit einer elektrischen Leistung von bis zu 500 Kilowatt, die nur deswegen als Energieversorgungsunternehmen gelten, weil sie Elektrizität nach den Vorschriften des EEG oder des KWKG in ein Netz einspeisen oder direkt vermarkten, von den Verpflichtungen nach § 6b EnWG befreit sind. Zu beachten ist, dass § 117a EnWG von den Verpflichtungen des § 10 Abs. 1 EnWG befreit, wobei nach Auffassung in der Literatur § 10 EnWG 2005 gemeint sein soll. Diese Bestimmung hat § 6b EnWG entsprochen, § 117a ist aber nicht angepasst worden. Zu beachten ist, dass für Betreiber geschlossener Verteilernetze die Privilegierung nach § 6b Abs. 8 EnWG greifen kann.¹⁷ 9

11 BT-Drs. 15/3917, S. 55.

12 Leitfaden der Regulierungsbehörden des Bundes und der Länder zur Auslegung der buchhalterischen Entflechtungsbestimmungen nach § 6b EnWG vom 21.11.2013, S. 3.

13 Vgl. Art. 2 Nr. 35 RiL 2009/72/EG.

14 Art. 2 Nr. 1 RiL 2009/73/EG.

15 BT-Drs. 17/10754, S. 21.

16 Leitfaden der Regulierungsbehörden des Bundes und der Länder zur Auslegung der buchhalterischen Entflechtungsbestimmungen nach § 6b EnWG vom 21. 11. 2013, S. 3.

17 *Busse von Colbe*, in: Säcker, Energierecht, Band 1, 3. Aufl., 2014, § 6b Rn. 9; *Boesche*, in: Säcker, Energierecht, Band 2, 3. Aufl., 2014, § 117a Rn. 3; vgl. a. BT-Drs. 16/10491.

III. Kommunale Konzerne

- 10 Grundsätzlich sind von der Verpflichtung zum buchhalterischen Unbundling alle vertikal integrierten Energieversorgungsunternehmen erfasst. Für kommunale Unternehmen kann ferner eine Verpflichtung nach kommunalhaushaltsrechtlichen Bestimmungen bestehen. Für die buchhalterische Entflechtung nach § 6b EnWG von besonderer Bedeutung ist die Frage der Verbundenheit bei kommunalen Konzernen, wenn kommunale Unternehmen auch Energie erzeugen oder verteilen. Für den Fall, dass ein kommunales Unternehmen seinen Tätigkeitsschwerpunkt nicht im Energiebereich hat, daneben aber Energieerzeugungsanlagen für den Eigenbedarf betreibt (z. B. Blockheizkraftwerk für städtisches Schwimmbad), aber kein Stadtwerk mit Netzbetrieb besteht, liegt kein vertikal integriertes Energieversorgungsunternehmen vor. Eine buchhalterische Entflechtung nach § 6b EnWG ist dann nicht erforderlich.
- 11 Wenn ein kommunales Unternehmen seinen Tätigkeitsschwerpunkt nicht im Energiebereich hat, die Kommune oder das Unternehmen aber an einem Energieversorgungsunternehmen beteiligt ist (Stadtwerk), gehen die Regulierungsbehörden des Bundes und der Länder davon aus, dass es an der gebotenen Verbundenheit der Unternehmen fehlt. Obwohl kommunalrechtliche Bestimmungen einen gewissen kommunalen Einfluss auf die eigenen Unternehmen vorschreiben und die Kommune als Konzernmutter erscheint, soll die bloße »Einflussnahmemöglichkeit«¹⁸ alleine nicht ausreichen. Die Regulierungsbehörden sind der Ansicht, dass außerdem eine erkennbare Wahrscheinlichkeit der tatsächlichen oder rechtlichen Einflussnahme bestehen muss; diese muss realistisch möglich sein. Allein wegen einer Beteiligung der Gemeinde an einem vertikal integrierten Unternehmen und an einem anderen kommunalen Unternehmen soll noch nicht automatisch von einer realistischen Einflussnahmemöglichkeit ausgegangen werden können.
- 12 Die Regulierungsbehörden gehen ferner davon aus, dass die Vermutung mangelnder Koordination bzw. Einflussnahmemöglichkeit »nur« dann greifen soll, wenn der energiespezifische Geschäftsbereich des betreffenden kommunalen Unternehmens eine bestimmte Größe nicht überschreitet. Andernfalls soll nicht mehr von einem Nebenzweck gesprochen werden können. Auf zwei Kriterien soll es ankommen: Erstens soll darauf abgestellt werden, ob sich der kalkulatorisch vorgesehene Umsatz des energiespezifischen Geschäftsbereichs dauerhaft unter 5% des Gesamtumsatzes des betreffenden Unternehmens bewegt (relative Größenbegrenzung). Zweitens soll es – kumulativ – darauf ankommen, ob die betreffende Anlage mehr als 500 Kilowatt produziert (absolute Größenbegrenzung).¹⁹
- 13 Die Verbundenheit soll auch widerlegt werden können, z. B. weil mit der erzeugten Elektrizität aus der betreffenden Anlage eine »aktive Vermarktungsstrategie«²⁰ verfolgt wird, weil mit dem vertikal integrierten Energieversorgungsunternehmen eine »ausdrückliche Koordinationsvereinbarung« geschlossen wird oder weil personelle Identität von Aufsichtsratsmitgliedern oder in Entscheidungsorganen im vertikal integrierten Energieversorgungsunternehmen und im kommunalen Unternehmen besteht.
- 14 Wenn ein kommunales Unternehmen mit einem vertikal integrierten Energieversorgungsunternehmen i. S. v. § 6b Abs. 1 EnWG verbunden ist, ist es grundsätzlich zur buchhalterischen Entflechtung verpflichtet. Die Verpflichtung zur eigenen Kontenführung wird aber dahingehend relativiert, dass die Konten für Tätigkeiten außerhalb des Elektrizitäts- und Gassektors zusammengefasst werden können.²¹

18 Leitfaden der Regulierungsbehörden des Bundes und der Länder zur Auslegung der buchhalterischen Entflechtungsbestimmungen nach § 6b EnWG vom 21.11.2013, S. 5, Hervorhebung dort.

19 In Anlehnung an § 117a EnWG.

20 Keine Vermarktung nach KWK- oder EEG-Regeln.

21 § 6b Abs. 3 S. 4 EnWG.

IV. Personenhandelsgesellschaften und Einzelkaufmann

Besonderheiten gibt es für Personenhandelsgesellschaften und Unternehmen eines Einzelkaufmanns. Nach § 6b Abs. 1 S. 2 EnWG dürfen das sonstige Vermögen der Gesellschafter oder des Einzelkaufmanns (Privatvermögen) nicht in die Bilanz und die auf das Privatvermögen entfallenden Aufwendungen und Erträge nicht in die Gewinn- und Verlustrechnung aufgenommen werden. Die Vorschrift gilt als überflüssig, weil die Trennung von Betriebs- und Privatvermögen ohnehin ein zentraler Grundsatz ordnungsgemäßer Buchhaltung ist.²²

C. Inhalt der buchhalterischen Entflechtung

Die durch § 6b EnWG verpflichteten Energieversorgungsunternehmen haben einen Jahresabschluss und Lagebericht nach den für Kapitalgesellschaften geltenden Vorschriften des Handelsgesetzbuchs (§§ 264 ff. HGB) aufzustellen, prüfen zu lassen und offen zu legen.²³ Der Verweis auf das HGB soll nach den Gemeinsamen Auslegungsgrundsätzen der Regulierungsbehörden des Bundes und der Länder 2006 eine gemischte Rechtsgrund- und -folgenverweisung sein,²⁴ in der Literatur wird überwiegend ein Rechtsfolgenverweis²⁵, nach a. A. auch ein Rechtsgrundverweis²⁶ angenommen²⁷. Das ist insbesondere für die Frage von Bedeutung, ob die handelsrechtlichen Vorschriften über eine Erleichterung und Befreiung von der Aufstellungspflicht für die nach § 6b EnWG pflichtigen Unternehmen einschlägig sind.²⁸ Mit der Novelle 2012 wurde ausdrücklich geregelt, dass eine Befreiung nach § 264 Abs. 3 und 264b HGB nicht besteht.²⁹ Nach h. M., die einen Rechtsfolgenverweis annimmt, gelten aber auch andere handelsrechtliche Erleichterungs- und Befreiungsvorschriften nicht.³⁰ Die energierechtliche Verpflichtung gilt ungeachtet der Eigentumsverhältnisse und Rechtsformen. Die gesetzliche Verweisung auf das Handelsgesetzbuch dient der Transparenz und besseren Vergleichbarkeit.

I. Kontoführung

Anders als § 10 EnWG 2005 unterscheidet § 6b EnWG nicht mehr zwischen der internen Rechnungslegung (Betriebsbuchhaltung, Kosten- und Leistungsverrechnung) und der externen Rechnungslegung (Geschäftsbuchhaltung), vielmehr ist der Tätigkeitsabschluss gemeinsam mit dem Jahresabschluss beim Betreiber des elektronischen Bundesanzeigers einzureichen.³¹ Die betreffenden Unternehmen haben in ihrer Rechnungslegung jeweils getrennte Konten für jede ihrer Tätigkeiten in den Bereichen Elektrizitätsübertragung, Elektrizitätsverteilung, Gasfernleitung, Gasverteilung,

22 *Poullie*, Informationsfunktion der Rechnungslegung und buchhalterische Entflechtung gemäß § 6b Energiewirtschaftsgesetz, 2013, S. 17.

23 § 6b Abs. 1 S. 1 EnWG.

24 Gemeinsame Auslegungsgrundsätze der Regulierungsbehörden des Bundes und der Länder zu den Entflechtungsbestimmungen in §§ 6–10 EnWG vom 1. 3. 2006, S. 29.

25 *PricewaterhouseCoopers*, Entflechtung und Regulierung in der deutschen Energiewirtschaft, 3. Aufl., 2012, S. 223; *Poullie*, Informationsfunktion der Rechnungslegung und buchhalterische Entflechtung gemäß § 6b Energiewirtschaftsgesetz, 2013, S. 17; *Petermann/Neimann*, ER 2013, 18 ff.

26 *Fröschle/Deubert*, in: Beck'scher Bilanz-Kommentar, 9. Aufl. 2014, § 264 HGB Rn. 107, die eine Befreiung hinsichtlich des Lageberichts annehmen.

27 Differenzierend: *Reinke*, Bilanzierungspflichten für Energieversorgungsunternehmen nach § 10 Abs. 1 EnWG – Ein Beitrag zu Rechtsnatur und Reichweite der Verweisung, DStR 2011, 1286 (1287) f.

28 *Poullie*, Informationsfunktion der Rechnungslegung und buchhalterische Entflechtung gemäß § 6b Energiewirtschaftsgesetz, 2013, S. 17.

29 *Busse von Colbe*, in: Säcker, Energierecht, Band 1, 3. Aufl., 2014, § 6b Rn. 12.

30 *Petermann/Neimann*, Kein befreiender Konzernabschluss im Energierecht, ER 2013, 18 ff.

31 § 6b Abs. 4 EnWG; krit. *Theobald/Theobald*, Grundzüge des Energiewirtschaftsrechts, 3. Aufl., 2013, S. 320: wegen der Offenlegungspflicht wird die interne Rechnungslegung zur externen.

Gasspeicherung und Betrieb von LNG-Anlagen zu führen. Die Konten sind so zu führen, wie dies erforderlich wäre, wenn diese Tätigkeiten von rechtlich selbstständigen Unternehmen ausgeführt würden. Das Gesetz legt nicht fest, auf welche Weise die getrennte Kontenführung zu erfolgen hat. Wichtig ist, dass die Erstellung besonderer Tätigkeitsabschlüsse möglich ist. Möglich ist z. B., dass in Unterkonten (z. B. Elektrizitätserzeugung, Elektrizitätsübertragung...) und Kostenstellen für bestimmte Tätigkeiten gegliedert wird.³²

- 18 Eine buchhalterisch relevante Tätigkeit im Sinne des § 6b EnWG ist auch jede wirtschaftliche Nutzung eines Eigentumsrechts an Elektrizitäts- oder Gasversorgungsnetzen, Gasspeichern oder LNG-Anlagen. Deshalb sind im Fall der Betriebsaufspaltung auch bei der besitzenden Gesellschaft getrennte Konten für die Vermietung oder Verpachtung zu führen.³³
- 19 § 6b Abs. 3 S. 3 EnWG bestimmt, dass für die anderen Tätigkeiten innerhalb des Elektrizitätssektors und innerhalb des Gassektors Konten zu führen sind, die innerhalb des jeweiligen Sektors zusammengefasst werden können. Andere Tätigkeiten sind z. B. die Erzeugung von Elektrizität bzw. die Gewinnung von Gas sowie die Belieferung der Endkunden mit Elektrizität und Gas. Auch der Energiehandel ist eine andere Tätigkeit i. d. S. Streitig ist, ob KWK-Erzeugungsanlagen mit einer Leistung über 500 kW (§ 117a EnWG) hierunter zu subsumieren sind.³⁴
- 20 Außerdem zusammengefasst werden Konten, die für Tätigkeiten außerhalb des Elektrizitäts- und Gassektors geführt werden (z. B. Wasserversorgung, Abfallentsorgung etc.).
- 21 Nach § 6b Abs. 2 EnWG sind Geschäfte größeren Umfangs mit verbundenen oder assoziierten Unternehmen im Sinne von § 271 Abs. 2 oder § 311 HGB im Anhang zum Jahresabschluss gesondert auszuweisen. Hierbei sind insbesondere Leistung und Gegenleistung anzugeben. Der genaue Inhalt, der anzugeben ist, ist str.³⁵ Geschäfte zwischen rechtlich selbstständigen Tochterunternehmen von Gebietskörperschaften müssen nicht angegeben werden, weil Gebietskörperschaften keine Unternehmen iSd der genannten Vorschriften sind.³⁶ Ein Geschäft größeren Umfangs ist nach der amtlichen Gesetzesbegründung 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.³⁷ Daraus wird geschlossen, dass weder der Energiebezug vom Vorlieferanten noch die Belieferung besonderer Kunden oder die Aufrechterhaltung der Straßenbeleuchtung aus dem Rahmen der gewöhnlichen Energieversorgungstätigkeit herausfällt.³⁸
- 22 Mit der Erstellung des Jahresabschlusses ist für jeden der genannten Tätigkeitsbereiche Elektrizitätsübertragung, Elektrizitätsverteilung, Gasfernleitung, Gasverteilung, Gasspeicherung und Betrieb von LNG-Anlagen jeweils eine Bilanz und eine Gewinn- und Verlustrechnung aufzustellen und dem Abschlussprüfer zur Prüfung vorzulegen. Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung bilden den Jahresabschluss. Die Bilanz ist die Aufstellung des Verhältnisses des Vermögens zu den Schulden. Die

32 Leitfaden der Regulierungsbehörden des Bundes und der Länder zur Auslegung der buchhalterischen Entflechtungsbestimmungen nach § 6b EnWG vom 21.11.2013, S. 13.

33 *Hölscher*, in: Britz/Hellermann/Hermes, EnWG, 3. Aufl., 2015, § 6b Rn. 26.

34 Näher *PricewaterhouseCoopers*, Entflechtung und Regulierung in der deutschen Energiewirtschaft, 3. Aufl., 2012, S. 237; vgl. Rn. 9.

35 *Poullie*, Informationsfunktion der Rechnungslegung und buchhalterische Entflechtung gemäß § 6b Energiewirtschaftsgesetz, 2013, S. 19 m. w. N.

36 *PricewaterhouseCoopers*, Entflechtung und Regulierung in der deutschen Energiewirtschaft, 3. Aufl., 2012, S. 224.

37 BT-Drs. 15/3917, S. 55.

38 *PricewaterhouseCoopers*, Entflechtung und Regulierung in der deutschen Energiewirtschaft, 3. Aufl., 2012, S. 225.

Bilanz ist zu Beginn und zum Schluss eines jeden Geschäftsjahrs aufzustellen.³⁹ Die Gewinn- und Verlustrechnung ist die Gegenüberstellung der Aufwendungen und Erträge eines Geschäftsjahrs.⁴⁰

Große und mittlere Kapitalgesellschaften (vgl. § 267 HGB) haben den Jahresabschluss um einen Anhang zu erweitern, der mit der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung eine Einheit bildet, sowie einen Lagebericht aufzustellen (§ 264 Abs. 1 S. 1 HGB). 23

Grundsätzlich sind die einzelnen Posten der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung direkt oder indirekt zuordenbar, wobei die direkte Zuordnung vorrangig erfolgen soll. Eine indirekte Zuordnung kann z. B. erfolgen, wenn der Aufwand für eine direkte Zuordnung unvertretbar ist. Nach a. A. soll nur dann direkt zugeordnet werden müssen, wenn ein eindeutiger funktioneller Zusammenhang besteht.⁴¹ 24

Im Gesetz ist nicht geregelt, wie die jeweiligen Konten zu bebuchen sind. Daraus lässt sich ein Gestaltungsspielraum des Verpflichteten ableiten.⁴² Möglich ist eine unterjährige progressive Verbuchung in getrennten Buchungskreisen, aber auch eine nachträgliche Bebuchung der getrennten Konten zum Jahresabschluss. Nach der Gesetzesbegründung ist letzteres aber nur zulässig, wenn das Unternehmen die Möglichkeit zur jederzeitigen Überleitung auf die getrennten Konten im Verlauf des Geschäftsjahrs sicherstellt. Die Unternehmen sind verpflichtet, diese getrennten Abschlüsse für den Netzbereich intern aufzustellen, sie müssen sie aber nicht im Anhang zum Jahresabschluss veröffentlichen.⁴³ 25

Bei der Erstellung des Jahresabschlusses sind in der Rechnungslegung die Regeln, einschließlich der Abschreibungsmethoden, anzugeben, nach denen die Gegenstände des Aktiv- und Passivvermögens sowie die Aufwendungen und Erträge den geführten Konten zugeordnet worden sind. Das Gesetz verweist auf die für den Jahresabschluss geltenden handelsrechtlichen Vorschriften. Deshalb gelten der Grundsatz der Maßgeblichkeit des handelsrechtlichen Jahresabschlusses für die Bereichs-/Tätigkeitenabschlüsse und der Grundsatz der Entkonsolidierung der Erlöse. Im Gesetz ausdrücklich genannt sind die Grundsätze der sachgerechten und nachvollziehbaren Zuordnung und der Grundsatz der Stetigkeit; ein Wechsel der Ansatz- und Bewertungsmethoden ist unzulässig. Außerdem gelten die Grundsätze der Wesentlichkeit, der Klarheit, der Übersichtlichkeit und der Nachweisbarkeit.⁴⁴ 26

Im Gesetz nicht geregelt ist, wie die einzelnen Tätigkeitsbereiche, für die getrennte Konten geführt werden sollen, konkret zu trennen sind. Das kann nicht nur bei Querschnittstätigkeiten problematisch sein, z. B. wenn 110-kV-Leitungen als Übertragungs- oder Verteilernetze verwendet werden. Das EnWG sieht vor, dass nur dann, wenn die eindeutige Zuordnung von Tätigkeiten nicht möglich ist oder mit unvertretbarem Aufwand verbunden wäre, eine Schlüsselung zu den Konten zu erfolgen hat.⁴⁵ Die Schlüsselung muss sachgerecht und für Dritte nachvollziehbar sein.⁴⁶ Gemeinkosten sind nach Zuschlagssätzen zuzuordnen.⁴⁷ 27

39 § 242 Abs. 1 HGB.

40 § 242 Abs. 2 HGB.

41 *PricewaterhouseCoopers*, Entflechtung und Regulierung in der deutschen Energiewirtschaft, 3. Aufl., 2012, S. 255.

42 *Theobald/Theobald*, Grundzüge des Energiewirtschaftsrechts, 3. Aufl., 2013, S. 324.

43 BT-Drs. 15/3917, S. 55.

44 *De Wyl/Finke*, in: *Schneider/Theobald*, Recht der Energiewirtschaft, 4. Aufl., 2013, S. 132; *PricewaterhouseCoopers*, Entflechtung und Regulierung in der deutschen Energiewirtschaft, 3. Aufl., 2012, S. 246; *Busse von Colbe*, in: *Säcker*, Energierecht, Band 1, 3. Aufl., 2014, § 6b Rn. 45 f.

45 § 6b Abs. 3 S. 4 EnWG.

46 § 6b Abs. 3 S. 4 und 5 EnWG.

47 *De Wyl/Finke*, in: *Schneider/Theobald*, Recht der Energiewirtschaft, 4. Aufl., 2013, S. 134.

- 28 Die Zuordnung muss in drei Schritten erfolgen: Zuerst werden die Kosten, die unmittelbar für die Erbringung der betreffenden Tätigkeiten erforderlich sind, den genannten Tätigkeitsbereichen zugewiesen. Sodann sind die individualisierten Gemeinkosten den jeweiligen Tätigkeitsbereichen zuzuordnen und in einem dritten Schritt sind die Gemeinkosten den sog. Sekundärkostenstellen zuzuweisen.⁴⁸

II. Prüfungspflicht

- 29 Nach § 6b Abs. 1 EnWG korrespondiert der Rechnungslegungspflicht eine Prüfungspflicht. § 6b Abs. 5 EnWG bestimmt dazu weitergehend, dass die Prüfung des Jahresabschlusses auch die Einhaltung der Pflichten zur Rechnungslegung nach § 6b Abs. 3 EnWG umfasst. Zu prüfen ist das Vorhandensein getrennter Konten und ob die Wertansätze und die Zuordnung der Konten sachgerecht und nachvollziehbar erfolgt sind. Außerdem ist zu prüfen, ob der Grundsatz der Stetigkeit beachtet worden ist. Im Bestätigungsvermerk zum Jahresabschluss ist anzugeben, ob diese Vorgaben nach § 6b Abs. 3 EnWG eingehalten worden sind, also u. a. ob eine direkte Zuordnung zu den einzelnen Tätigkeiten nicht möglich oder mit unvertretbarem Aufwand verbunden war, und ob die Regeln, einschließlich der Abschreibungsmethoden, angegeben wurden, nach denen die Gegenstände des Aktiv- und Passivvermögens sowie die Aufwendungen und Erträge zugeordnet worden sind.
- 30 Nicht Gegenstand der Prüfung ist die Einhaltung der Vorgaben des rechtlichen, operationellen und informationellen Unbundlings, ebenso nicht – mangels entspr. Verweises in § 6b Abs. 1 oder 5 EnWG – Anforderungen zur Veröffentlichung i. S. v. § 6b Abs. 3 und Abs. 7 EnWG.⁴⁹ Eine Ausnahme gibt es ferner nach § 6b Abs. 8 EnWG für vertikal integrierte Unternehmen, die ein geschlossenes Verteilernetz betreiben.

III. Offenlegungspflicht

- 31 § 6b Abs. 1 EnWG sieht eine Offenlegungspflicht des Jahresabschlusses nach §§ 325 ff. HGB vor. § 6b Abs. 4 EnWG erstreckt die Offenlegungspflicht außerdem auf den Tätigkeitsbericht: Die gesetzlichen Vertreter haben den Tätigkeitsabschluss unverzüglich, jedoch spätestens vor Ablauf des zwölften Monats des dem Abschlussstichtag nachfolgenden Geschäftsjahres, gemeinsam mit dem noch offenzulegenden Jahresabschluss i. S. v. § 6b Abs. 1 EnWG i. V. m. § 325 HGB beim Betreiber des Bundesanzeigers elektronisch einzureichen.
- 32 § 326 HGB ist nicht anzuwenden.⁵⁰ Daraus folgt, dass auch sog. kleine Kapitalgesellschaften⁵¹ der in § 6b Abs. 1 und Abs. 4 S. 1 EnWG vorgegebene Offenlegungspflicht Folge zu leisten haben. Insbesondere dürfen sie nicht nur die Bilanz und den Anhang einreichen, sondern müssen auch die Gewinn- und Verlustrechnung offenlegen. Unberührt bleiben Erleichterungen nach § 274a und § 276 HGB.

48 *Hölscher*, in: Britz/Hellermann/Hermes, EnWG, 3. Aufl., 2015, § 6b Rn. 30f.

49 *PricewaterhouseCoopers*, Entflechtung und Regulierung in der deutschen Energiewirtschaft, 3. Aufl., 2012, S. 227.

50 § 6 Abs. 4 S. 2 EnWG.

51 I. S. v. § 267 Abs. 1 HGB.