



**SACHSEN-ANHALT**

Landesregulierungsbehörde

**Entwurf**  
**Festlegung der**  
**Landesregulierungsbehörde**  
**Sachsen-Anhalt**  
**vom xx.xx.2020**

**Vorgabe von zusätzlichen Bestimmungen für die Erstellung und Prüfung von Jahresabschlüssen und Tätigkeitsabschlüssen gegenüber vertikal integrierten Energieversorgungsunternehmen und rechtlich selbstständigen Netzbetreibern – Bereich Gasverteilung**

In dem Verwaltungsverfahren nach § 29 Abs. 1 EnWG i. V. m. § 6b Abs. 6 S. 1, Abs. 1 S. 1 EnWG hat die Landesregulierungsbehörde des Landes Sachsen-Anhalt (LRB) am xx.xx.2020 beschlossen:

1. Adressaten

Die nachfolgenden Regelungen richten sich an die durch § 6b Abs. 1 S. 1 EnWG verpflichteten Unternehmen, sofern diese Unternehmen die Tätigkeit Gasverteilung nach § 6b Abs. 3 S. 1 Nr. 1 und 2 EnWG ausüben. Unternehmen, die nur deshalb als vertikal integriertes Energieversorgungsunternehmen im Sinne des § 3 Nr. 38 EnWG einzuordnen sind, weil sie ein geschlossenes Verteilernetz betreiben, werden von der Festlegung nicht erfasst.

Sofern ein verpflichtetes Unternehmen (mit Ausnahme von rechtlich selbstständigen Netzbetreibern) energiespezifische Dienstleistungen auch an einen mit diesem Unternehmen verbundenen, vertikal integrierten Netzbetreiber direkt oder indirekt erbringt, welcher nicht durch diese Festlegung verpflichtet ist, oder gegenüber diesem auch eine Verpachtungstätigkeit nach § 6b Abs. 3 S. 2 EnWG ausübt, gilt die Prüfungspflicht nach Tenorziffer 2, die Zuordnung von energiespezifischen Dienstleistungen nach Tenorziffer 3 sowie die Erweiterung des Prüfungsauftrages nach Tenorziffer 4 nur für

energiespezifische Dienstleistungen bzw. Verpachtung gegenüber verbundenen, vertikal integrierten Netzbetreibern, welche durch diese Festlegung verpflichtet werden.

## 2. Prüfungspflicht

Die Adressaten haben unabhängig von größenabhängigen Erleichterungen den Jahresabschluss und gegebenenfalls den Lagebericht sowie Tätigkeitsabschlüsse durch einen Abschlussprüfer prüfen zu lassen. Sofern die Ausnahmeregelung nach Tenorziffer 1 Absatz 2 greift, kann sich die Prüfung auf den entsprechenden Tätigkeitsabschluss beschränken.

## 3. Zuordnung von energiespezifischen Dienstleistungen

Sofern ein verpflichtetes Unternehmen energiespezifische Dienstleistungen gegenüber dem Tätigkeitsbereich Gasverteilung nach § 6b Abs. 3 S. 1 Nr. 1 und 2 EnWG eines verbundenen, vertikal integrierten Unternehmens erbringt, sind diese energiespezifischen Dienstleistungen auch beim Erbringer der energiespezifischen Dienstleistung dem jeweiligen Tätigkeitsbereich (Gasverteilung) zuzuordnen.

Sofern zwischen dem eigentlichen Erbringer einer energiespezifischen Dienstleistung und dem Empfänger der energiespezifischen Dienstleistung im vertikal integrierten Energieversorgungsunternehmen weitere Unternehmen zwischengeschaltet sind, gelten die Zuordnung zum entsprechenden Tätigkeitsbereich und damit die Pflicht zur Aufstellung von Tätigkeitsabschlüssen für alle insoweit beteiligten Unternehmen innerhalb des vertikal integrierten Energieversorgungsunternehmens.

## 4. Prüfungsauftrag

Die Verpflichteten haben im Prüfungsauftrag den Prüfer zu verpflichten, im Prüfungsbericht im Hauptabschnitt „Erweiterung des Prüfungsauftrags“, dort im Unterabschnitt „Prüfungsschwerpunkt ergänzende Angaben (Gas) gemäß Festlegung der Regulierungsbehörde“ oder in einem Ergänzungsband des Prüfungsberichts, zu den in Tenorziffer 4.1 bis 4.6 genannten Punkten die entsprechenden Angaben und Erläuterungen des Verpflichteten bezüglich des Tätigkeitsbereichs Gasverteilung aufzunehmen sowie zu testieren. Die Angaben und Erläuterungen des Verpflichteten können in einer Anlage zum Prüfungsbericht aufgenommen werden. Die Umsetzung dieser Vorgaben kann auch durch einen gesonderten, vom Jahresabschluss getrennten Prüfungsauftrag erfolgen, sofern eine Übermittlung des gesonderten Prüfungsberichts

nach § 6b Abs. 7 EnWG analog bis zum Ablauf von acht Monaten nach dem Bilanzstichtag erfolgt.

Verpflichtete Unternehmen, die nur aufgrund der direkten oder indirekten Erbringung von energiespezifischen Dienstleistungen und / oder der Verpachtungstätigkeit gegenüber einem verbundenen, vertikal integrierten Netzbetreiber der Festlegung unterfallen, sind von den Vorgaben nach den Tenorziffern 4.2.1, 4.2.2 und 4.2.3 befreit. Verpflichtete Unternehmen, die nur aufgrund der direkten oder indirekten Erbringung von energiespezifischen Dienstleistungen gegenüber einem verbundenen, vertikal integrierten Netzbetreiber der Festlegung unterfallen und keine Verpachtungstätigkeit ausüben bzw. insoweit separate Tätigkeitsabschlüsse aufstellen, sind zudem von den Vorgaben nach Tenorziffer 4.4 bezüglich der Erbringung von energiespezifischen Dienstleistungen befreit.

4.1. Übersicht von verbundenen, vertikal integrierten Energieversorgungsunternehmen, die gegenüber dem Tätigkeitsbereich Gasverteilung Dienstleistungen erbringen und / oder Netzinfrastruktur(en) überlassen.

Unter der Überschrift „Übersicht von verbundenen, vertikal integrierten Energieversorgungsunternehmen, die gegenüber dem Tätigkeitsbereich Gasverteilung Dienstleistungen erbringen und / oder Netzinfrastruktur(en) überlassen“ sind tabellarisch die mit dem Unternehmen verbundenen, vertikal integrierten Energieversorgungsunternehmen mit Angabe einer ladungsfähigen Anschrift darzustellen, soweit diese im jeweiligen Geschäftsjahr gegenüber dem Unternehmen energiespezifische Dienstleistungen und / oder sonstige Dienstleistungen für den Tätigkeitsbereich Gasverteilung erbringen und / oder Netzinfrastruktur(en) dem Tätigkeitsbereich Gasverteilung überlassen.

Hierbei sind jeweils auch die Aufwendungen für die von verbundenen, vertikal integrierten Energieversorgungsunternehmen gegenüber dem Tätigkeitsbereich Gasverteilung erbrachten energiespezifischen und / oder sonstigen Dienstleistungen und / oder überlassene(n) Netzinfrastruktur(en) betragsmäßig auszuweisen.

4.2. Ergänzende Angaben zur Bilanz und Gewinn und Verlustrechnung des Tätigkeitsbereichs Gasverteilung

Unter der Überschrift „Ergänzende Angaben zur Bilanz und Gewinn und Verlustrechnung des Tätigkeitsbereichs Gasverteilung“ sind ergänzend zur gesetzlich vorgesehenen, größenabhängigen Gliederungstiefe der Bilanz und Gewinn und Verlustrechnung die in den Anlagen 1 (Bilanz) und 2 (Gewinn und Verlustrechnung) ausgewiesenen Positionen

auszuweisen. Sofern einzelne, geforderte Angaben ganz oder teilweise in anderen Positionen ausgewiesen werden, ist die Darstellung entsprechend anzupassen. Im Einzelnen:

#### 4.2.1. Ausweis des Rohergebnisses

Sofern und soweit einzelne Positionen in der Gewinn und Verlustrechnung im Rahmen des Jahresabschlusses zu einem Posten unter der Bezeichnung „Rohergebnis“ zusammengefasst werden dürfen, sind diese Positionen im Prüfungsbericht aufgeschlüsselt auszuweisen.

#### 4.2.2. Davon-Vermerke zu den Umsatzerlösen aus Netzentgelten

Bezüglich der Umsatzerlöse sind die Umsatzerlöse aus Netzentgelten als Davon- Vermerk auszuweisen (ohne Beträge aus der Auflösung von Ertragszuschüssen, Rückstellungssachverhalten, Biogassachverhalten, Marktraumumstellungssachverhalten, Mehr- und Mindermengen und Dienstleistungserbringung).

#### 4.2.3. Aufwendungen für vorgelagerte Netzkosten

Unter den entsprechenden Positionen sind die Aufwendungen auszuweisen, die aus der erforderlichen Inanspruchnahme vorgelagerter Netzebenen resultieren.

#### 4.2.4. Kapitalausgleichsposten

Bilanzielle Ausgleichsposten oder ähnliche Positionen, die dem Ausgleich der Tätigkeitsbilanz dienen, sind in den hierfür gemäß Anlage 1 (Bilanz) vorgesehenen Positionen gesondert auszuweisen. Das Nichtvorhandensein eines bilanziellen Ausgleichspostens oder ähnlicher Positionen, die dem Ausgleich der Tätigkeitsbilanz dienen, ist ausdrücklich zu bestätigen.

Sofern bei der Aufstellung der Tätigkeitsbilanz kein separater Kapitalausgleichsposten ausgewiesen wird, sondern eine Verrechnung unmittelbar im Eigenkapital erfolgt, ist die Vorgehensweise unter Nennung der Verrechnungshöhe gesondert darzulegen. In diesem Fall ist das Eigenkapital gemäß Anlage 1 (Bilanz) ohne die erfolgte Verrechnung unter Nennung des Kapitalausgleichspostens auszuweisen.

#### 4.2.5. Ausweis von Forderungen und Verbindlichkeiten vor Saldierungen

In den entsprechenden Positionen gemäß Anlage 1 (Bilanz) sind Forderungen und Verbindlichkeiten gesondert in der Höhe auszuweisen, die sich vor einer Saldierung der

entsprechenden Bilanzpositionen mit einer anderen Bilanzposition ergeben würde. Bezüglich der unsaldierten Beträge sind an den entsprechenden Stellen die Umlagepositionen gemäß Tenorziffer 4.2.2 gesondert als Davon-Vermerk auszuweisen.

#### 4.3. Ergänzende Angaben zu fortwirkenden Schuldbeitritten oder Schuldübernahmen von verbundenen Unternehmen mit Bezug zum Tätigkeitsbereich Gasverteilung

Unter der Überschrift „Ergänzende Angaben zu fortwirkenden Schuldbeitritten oder Schuldübernahmen von verbundenen Unternehmen mit Bezug zum Tätigkeitsbereich Gasverteilung“ sind neben den Angaben zu solchen Schuldbeitritten oder Schuldübernahmen im laufenden Geschäftsjahr Angaben zu entsprechenden Schuldbeitritten und Schuldübernahmen zu tätigen, die auf das laufende Geschäftsjahr noch Auswirkungen haben. Hierunter fallen insbesondere Schuldbeitritte und Schuldübernahmen mit Bezug zu Rückstellungen für Pensionen und ähnlichen Verpflichtungen. Eine Fortwirkung ist gegeben, wenn ohne den Schuldbeitritt oder die Schuldübernahme im laufenden Geschäftsjahr höhere Rückstellungen oder Verbindlichkeiten im Tätigkeitsbereich Gasverteilung ausgewiesen werden müssten. Hierbei sind insbesondere die Vertragspartei sowie Leistung und Gegenleistung zu beschreiben und betragsmäßig anzugeben.

#### 4.4. Anlagengitter des Tätigkeitsbereichs Gasverteilung

Unter der Überschrift „Anlagengitter des Tätigkeitsbereichs Gasverteilung“ ist ein den Vorgaben des § 284 Abs. 3 HGB entsprechendes Anlagengitter bezüglich des Tätigkeitsbereichs Gasverteilung auszuweisen.

Die vorgenannten Angaben können für Anlagegüter, die unter Berücksichtigung der oberen Nutzungsdauerspanne der Anlage 1 zur GasNEV bereits kalkulatorisch abgeschrieben sind, entfallen.

Diese Vorgaben gelten unabhängig von der Befreiung zur Aufstellung eines Anlagengitters nach § 288 Abs. 1 Nr. 1 HGB und dem Umstand, dass ein Anlagengitter nach § 284 Abs. 3 HGB nur im Anhang anzugeben ist.

#### 4.5. Rückstellungsspiegel des Tätigkeitsbereichs Gasverteilung

Unter der Überschrift „Rückstellungsspiegel des Gesamtunternehmens und des Tätigkeitsbereichs Gasverteilung“ sind der Rückstellungsspiegel des Gesamtunternehmens und der Rückstellungsspiegel des Tätigkeitsbereichs Gasverteilung des abgeschlossenen Geschäftsjahres darzustellen. Anzugeben sind je Rückstellung

Anfangsbestand, Verbrauch, Auflösung, Zuführung und Endbestand. Zusätzlich ist je Rückstellung anzugeben, in welchen Positionen der Gewinn und Verlustrechnung und Bilanz die Beträge verbucht wurden. Die erforderliche Mindestgliederungstiefe des Rückstellungsspiegels ergibt sich aus § 266 HGB.

#### 4.6. Verbindlichkeiten aus Gewinnabführungsverträgen mit Bezug zum Tätigkeitsbereich Gasverteilung

Unter der Überschrift „Verbindlichkeiten aus Gewinnabführungsverträgen mit Bezug zum Tätigkeitsbereich Gasverteilung“ sind etwaige, sich zum Bilanzstichtag aus Gewinnabführungsverträgen ergebende Verpflichtungen zur Auskehrung des im Geschäftsjahr angefallenen Gewinns sowie der entsprechende, auf den Tätigkeitsbereich Gasverteilung entfallende Anteil betragsmäßig auszuweisen.

#### 5. Darlegung im Tätigkeitsabschluss

Abweichend können die Angaben zu Tenorziffer 4.2 direkt in die Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung des Tätigkeitsabschlusses Gasverteilung und die Angaben zu Tenorziffer 4.4 direkt in das Anlagengitter des Tätigkeitsabschlusses Gasverteilung aufgenommen werden.

#### 6. Anwendungszeitraum

Diese Festlegung ist für die Jahres- und Tätigkeitsabschlüsse mit einem Bilanzstichtag ab dem 30.09.2020 anzuwenden.

#### 7. Übermittlung des Prüfungsberichts

Die Adressaten haben den Prüfungsbericht nebst Ergänzungsbänden unverzüglich nach Feststellung des Jahresabschlusses bei der Landesregulierungsbehörde einzureichen, spätestens jedoch bis zum Ablauf von 8 Monaten nach Abschluss des Geschäftsjahres.

#### 8. Die Kosten dieser Entscheidung haben die Netzbetreiber im Zuständigkeitsbereich der Landesregulierungsbehörde zu gleichen Teilen zu tragen. Für jeden Netzbetreiber wird eine Gebühr in Höhe von 185,19 Euro festgesetzt.

## Gründe

### I.

Die LRB hat im Gleichklang mit der Bundesnetzagentur (BNetzA) von Amts wegen ein Verfahren zur Festlegung von zusätzlichen Bestimmungen für die Erstellung und Prüfung von Jahresabschlüssen und Tätigkeitsabschlüssen gegenüber vertikal integrierten Energieversorgungsunternehmen und rechtlich selbstständigen Netzbetreibern eingeleitet. Dieses Verfahren orientiert sich an der entsprechenden Festlegung der BNetzA vom 25.11.2019 (Az. BK9-19/613) und geht inhaltlich nicht über deren Regelungen hinaus.

Hintergrund des Verfahrens sind die Erfahrungen der BNetzA, der LRB und auch der übrigen Regulierungsbehörden aus den bisherigen regulatorischen Verwaltungsverfahren. Die LRB hat im Verlauf bzw. in Vorbereitung von nunmehr drei Regulierungsperioden zahlreiche entsprechende Verwaltungsverfahren durchgeführt. Diese betreffen die Bestimmung des Ausgangsniveaus nach § 6 ARegV (mit der Bestimmung der aufwandsgleichen Kosten nach § 5 GasNEV, der kalkulatorischen Kapitalkosten nach §§ 6 ff. GasNEV sowie der Ermittlung von Besonderheiten des Geschäftsjahres nach § 6 Abs. 2 ARegV), die sogenannte Überleitungsrechnung zur Bestimmung der dauerhaft nicht beeinflussbaren Kosten nach § 11 ARegV, die Bestimmung des Regulierungskontosaldos nach § 5 ARegV und nunmehr die Bestimmung des Kapitalkostenaufschlags nach § 10a ARegV.

Diese Verfahren basieren im Wesentlichen auf Angaben aus den Tätigkeitsabschlüssen gemäß § 6b EnWG (bzw. auf aus diesen Angaben abgeleiteten Erhebungsbögen mit einem weitergehenden Detaillierungsgrad).

In Vorbereitung auf die kommenden Verfahren insbesondere zur vierten Regulierungsperiode, aber auch der bis dahin anstehenden, jährlich durchzuführenden Verfahren, hat die BNetzA analysiert, welche Optimierungen sich aus einer punktuellen Erweiterung der im Rahmen eines Tätigkeitsabschlusses zu tätigen Angaben ergeben könnten. Gleichzeitig wurde eruiert, inwiefern eine erhöhte Datenqualität durch Setzung von Prüfungsschwerpunkten nach § 6b Abs. 6 S. 2 EnWG erreicht werden könnte.

Bezüglich des Aspekts der Prüfungsschwerpunkte stehen dabei solche Angaben im Fokus, bei denen es erfahrungsgemäß zu häufigen und langwierigen Nachfrage- und Abstimmungsprozessen zwischen der Regulierungsbehörde und den betroffenen Unternehmen kommt. Als Gründe sieht die BNetzA an, dass vielfach

- die Tätigkeitsabschlüsse bezüglich dieser Fragen keinen hinreichenden Detaillierungsgrad aufweisen,
- regelmäßig regulatorisch erforderliche Abgrenzungen nicht jährlich, sondern nur im Hinblick auf die Basisjahre erstellt werden und
- vielfach Abgrenzungen ex post vorgenommen werden.

Die LRB teilt diese Analyse. Die Vermeidung solcher langwierigen Abstimmungsprozesse liegt sowohl im Interesse der betroffenen Unternehmen als auch der Regulierungsbehörde.

Gerade die Kostenprüfung zur Bestimmung des Ausgangsniveaus für die dritte Regulierungsperiode hat abermals gezeigt, dass die Abgrenzung der Dienstleistungsbeziehungen innerhalb eines vertikal integrierten Energieversorgungsunternehmens besondere Schwierigkeiten aufweist. Gesetz und Verordnung schaffen hier zwar in § 6b Abs. 1 EnWG selbst und in § 4 Abs. 5a GasNEV entsprechende abstrakte Regelungen. Im Zuge der Nachweispflicht des Netzbetreibers zur Angemessenheit der Dienstleistungsentgelte nach § 4 Abs. 5a S. 5 GasNEV musste jedoch überwiegend festgestellt werden, dass die Nachweispflicht jedenfalls nicht ausgehend von einem entsprechenden Tätigkeitsabschluss in derzeitiger Form geführt werden kann, zumal die betroffenen Unternehmen solche Tätigkeitsabschlüsse teilweise gar nicht aufstellen.

Um diese Optimierungspotenziale zu heben und damit den Zielen des § 1 Abs. 1 EnWG hinsichtlich einer sicheren, preisgünstigen, verbraucherfreundlichen, effizienten und umweltverträglichen leitungsgebundene Versorgung der Allgemeinheit mit Gas gerecht zu werden, wendet die LRB die nach § 6b Abs. 6 S. 1 EnWG bestehende Möglichkeit der Festlegung von zusätzlichen Bestimmungen zur Rechnungslegung und Buchführung gegenüber den adressierten Unternehmen an.

Die Netzbetreiber im Zuständigkeitsbereich der LRB wurden mit Schreiben vom xx.xx.2020 über den Entwurf der Festlegung informiert und Gelegenheit zur Stellungnahme gegeben.

Es haben xxx schriftlich Stellung genommen.

...

Zu der o. g. inhaltsgleichen Festlegung der BNetzA hat zudem ein umfangreiches Konsultationsverfahren unter Durchführung eines intensiven Erörterungsprozesses stattgefunden. In dieser Festlegung wird insoweit auf die dort erhobenen Einwendungen und Anregungen in

Anlehnung an die Festlegung der BNetzA in den Gründen ebenfalls eingegangen, um das jetzige Konsultationsverfahren zu erleichtern.

Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf den Inhalt der Akte Bezug genommen.

## II.

### 1. Zuständigkeit

Die Festlegung von Vorgaben gegenüber vertikal integrierten Energieversorgungsunternehmen und rechtlich selbständigen Netzbetreibern zu zusätzlichen Bestimmungen für die Erstellung und Prüfung von Jahresabschlüssen und Tätigkeitsabschlüssen nach § 29 Abs. 1 EnWG i. V. m. § 6b Abs. 6 S. 1, Abs. 1 S. 1 EnWG fällt gemäß § 54 Abs. 2 Nr. 4 EnWG in die Zuständigkeit der LRB, soweit Energieversorgungsunternehmen betroffen sind, an deren Gasverteilernetze weniger als 100.000 Kunden unmittelbar oder mittelbar angeschlossen sind und das Gasverteilernetz nicht über das Gebiet des Landes Sachsen-Anhalt hinausreicht.

### 2. Rechtsgrundlage

Nach § 29 Abs. 1 EnWG i. V. m. § 6b Abs. 6 S. 1 EnWG kann die Regulierungsbehörde zusätzliche Bestimmungen gegenüber Unternehmen nach § 6b Abs. 1 S. 1 EnWG treffen, die vom Prüfer im Rahmen der Jahresabschlussprüfung über die nach § 6b Abs. 1 EnWG anwendbaren Prüfungsvoraussetzungen hinaus zu berücksichtigen sind. Gemäß § 6b Abs. 2 S. 2 EnWG kann die Regulierungsbehörde insbesondere zusätzliche Schwerpunkte für die Prüfungen festlegen. Eine solche Festlegung muss gemäß § 6b Abs. 6 S. 3 EnWG spätestens sechs Monate vor dem Bilanzstichtag des jeweiligen Kalenderjahres ergehen.

§ 6b Abs. 1 S. 1 EnWG verpflichtet u.a. vertikal integrierte Energieversorgungsunternehmen und rechtlich selbstständige Netzbetreiber, einen Jahresabschluss und Lagebericht nach den für Kapitalgesellschaften geltenden Vorschriften des Ersten, Dritten und Vierten Unterabschnitts des Zweiten Abschnitts des Dritten Buches des Handelsgesetzbuches aufzustellen, prüfen zu lassen und offenzulegen. Nach § 6b Abs. 3 S. 1 Nr. 1 und 2 EnWG haben derartige Unternehmen zur Vermeidung von Diskriminierung und Quersubventionierung in ihrer internen Rechnungslegung jeweils getrennte Konten für die Tätigkeit Gasverteilung so zu führen, wie dies erforderlich wäre, wenn diese Tätigkeiten von rechtlich selbstständigen Unternehmen ausgeführt würden. Mit der Erstellung des Jahresabschlusses ist gemäß § 6b Abs. 3 S. 6 EnWG für jeden der genannten

Tätigkeitsbereiche jeweils eine den in § 6b Abs. 1 S. 1 EnWG genannten Vorschriften entsprechende Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung (Tätigkeitsabschluss) aufzustellen und dem Abschlussprüfer zur Prüfung vorzulegen. Diese Festlegung trifft zusätzliche Bestimmungen für die Erstellung und Prüfung von Jahresabschlüssen und Tätigkeitsabschlüssen.

§ 6b Abs. 6 S. 1 EnWG ermächtigt die Regulierungsbehörde nicht nur dazu, Regelungen über die Prüfung des Jahresabschlusses zu treffen. Nach dem Wortlaut der Norm kann die Regulierungsbehörde „zusätzliche Bestimmungen“ treffen. Eine Eingrenzung des Bezugspunkts der zusätzlichen Bestimmungen enthält der Satz nicht. Nach dem systematischen Zusammenhang der Regelung können sich die zusätzlichen Bestimmungen auf alle Regelungsbereiche des § 6b EnWG, zumindest aber auf die dem § 6b Abs. 6 vorangestellten Absätze 1 bis 5 beziehen. Demnach ist die LRB befugt, nähere Bestimmungen zur Ausgestaltung des Jahresabschlusses und der Tätigkeitsabschlüsse zu treffen, solange diese Bestimmungen sich im Rahmen der durch § 6b EnWG definierten Vorgaben halten.

Die Vorschrift richtet sich nicht an die Prüfer, sondern – wie durch die Gesetzesänderung mit Wirkung zum 28.12.2012 ausdrücklich klargestellt wurde – an die Unternehmen. Sie ist somit nicht auf Vorgaben begrenzt, die erst im Rahmen der abschließenden Prüfung zu beachten sind. Dies stellt keinen Widerspruch dazu dar, dass die Prüfer diese Vorgaben nach dem letzten Satzteil des § 6b Abs. 6 S. 1 EnWG zu berücksichtigen haben. Da der Jahresabschluss gemäß § 6b Abs. 1 S. 1 EnWG zu prüfen ist und hiervon nach § 6b Abs. 5 EnWG auch die Pflichten zur Rechnungslegung nach § 6b Abs. 3 EnWG umfasst sind, liegt es in der Natur der Sache, dass jede nähere Ausgestaltung der Jahresabschlüsse oder der Tätigkeitsabschlüsse Auswirkungen auf die Tätigkeit der Prüfer hat. Dabei spielt es keine Rolle, ob es sich um methodische Vorgaben für die Durchführung der Prüfung oder um inhaltliche Vorgaben für die zu prüfenden Abschlüsse handelt. Wie der Berufsstand in seiner Stellungnahme ggü. der BNetzA zu Recht ausführt, braucht die Prüfung des Abschlussprüfers stets ein Soll-Objekt, mithin einen entsprechend aufgestellten und aufbereiteten Abschluss. Die Vorgabe weitergehender Prüfungsschwerpunkte setzt dennotwendig die Möglichkeit der Vorgabe der zu prüfenden Informationen voraus.

Auch die Bezugnahme auf Absatz 5 im ersten Satzteil des § 6b Abs. 6 S. 1 EnWG grenzt den Regelungsbereich der Norm nicht ein, sondern stellt lediglich klar, dass die dort geregelten besonderen Pflichten des Prüfers durch eine Festlegung mit wie auch immer gearteten Bestimmungen nicht relativiert werden. Deutlich wird dies auch durch die Formulierung des § 6b Abs. 6 S. 2 EnWG, wonach die Regulierungsbehörde „insbesondere“ zusätzliche Schwerpunkte für die Prüfung festlegen kann. Das Wort „insbesondere“ impliziert, dass die Festlegungskompetenz mehr als nur Prüfungsschwerpunkte umfasst. Eine Lesart der Norm,

wonach ausschließlich Prüfungsschwerpunkte festgelegt werden dürften, widerspricht diesem Wortlaut.

Aus dem Umstand, dass es auch nicht prüfpflichtige Unternehmen gibt (vgl. hierzu Ziffer 4 zur Anordnung der Prüfungspflicht), können keine Rückschlüsse für den Umfang der Ermächtigungsgrundlage gezogen werden. Zum einen lag dieser Ausnahmefall bei der Fassung des Wortlauts des § 6b EnWG offensichtlich nicht im Fokus, wie etwa die Formulierung in § 6b Abs. 1 S. 1 EnWG zeigt, wonach die Unternehmen die Abschlüsse „prüfen zu lassen“ haben. Auch nach § 6b Abs. 3 S. 6 EnWG sind die aufgestellten Tätigkeitsabschlüsse „dem Abschlussprüfer zur Prüfung vorzulegen.“ Eine Befreiung von der Prüfungspflicht ist demnach in der gesamten Systematik von § 6b EnWG nicht berücksichtigt. Zudem wurde diese Randproblematik mit der Anordnung der Prüfungspflicht nach Tenorziffer 2 ohnehin berücksichtigt.

Eine Einschränkung der Ermächtigungsgrundlage kann auch nicht daraus abgeleitet werden, dass auf dem Gebiet der buchhalterischen Entflechtung in jeder Hinsicht bundeseinheitliche Vorgaben gelten müssten, andernfalls die Tätigkeitsabschlüsse nicht vergleichbar wären. Allein aus dem Umstand der zulässigen Ausübung von bilanziellen Wahlrechten ergeben sich Unterschiede zwischen Tätigkeitsabschlüssen. Auch nach Auffassung des IDW gemäß IDW RS ÖFA 2 vom 03.09.2013, Rn. 28, ist die Zuordnung von energiespezifischen Dienstleistungen zu den Tätigkeiten nach § 6b Abs. 3 S. 1 Nr. 1 bis 6 EnWG zumindest möglich. Auch aus dieser Option ergibt sich eine nicht immer vollständige Vergleichbarkeit derartiger Sachverhalte. Jedenfalls spricht dies nicht für eine Einschränkung der Ermächtigungsgrundlage. Zudem handelt es sich bei den hier festgelegten Grundsätzen, insbesondere der Zuordnung von energiespezifischen Dienstleistungen, um Aspekte, die seit Jahren zwischen den Regulierungsbehörden einheitlich abgestimmt sind (siehe hierzu Leitfaden der Regulierungsbehörden des Bundes und der Länder zur Auslegung der buchhalterischen Entflechtungsbestimmungen nach § 6b EnWG vom 21.11.2013, S. 4).

Schließlich spricht auch die Frist zum Erlass der Festlegung von sechs Monaten vor dem Bilanzstichtag des jeweiligen Kalenderjahres nach § 6b Abs. 6 S. 3 EnWG nicht für eine Einschränkung der Ermächtigungsgrundlage. Mit der Frist wird zwar faktisch sichergestellt, dass sich die Prüfer rechtzeitig auf die zusätzlichen Anforderungen an die Prüfung einstellen können. Die Prüfer sind aber auch nicht die unmittelbaren Adressaten von Festlegungsverfahren nach § 6b Abs. 6 EnWG, weshalb eine solche Vorlaufzeit angesichts dieser Drittbetroffenheit auch angemessen ist. Die adressierten Unternehmen hingegen können gemäß dem Wortlaut auch im laufenden Geschäftsjahr entsprechend verpflichtet werden.

### **3. Adressaten (Ziffer 1 des Tenors)**

Der Adressatenkreis der Festlegung ergibt sich aus Tenorziffer 1 i. V. m. der unter Ziffer 1 dargelegten Zuständigkeit der LRB. Hierbei erfolgt keineswegs eine Ausweitung des Adressatenkreises über das hinaus, was sich nicht sowieso aus § 6b Abs. 1 S. 1 EnWG als Adressatenkreis von Unternehmen ergibt, die von den Vorgaben zur buchhalterischen Entflechtung grundsätzlich betroffen sind.

Wie § 6b EnWG selbst, richtet sich die Festlegung an vertikal integrierte Energieversorgungsunternehmen im Sinne des § 3 Nr. 38 EnWG, wobei diese lediglich erfasst werden, sofern das jeweilige vertikal integrierte Energieversorgungsunternehmen die Tätigkeit Gasverteilung nach § 6b Abs. 3 S. 1 Nr. 1 und 2 EnWG ausübt. Gleiches gilt für rechtlich selbstständige Netzbetreiber.

Aus § 6b Abs. 1 S. 1 EnWG ergibt sich zudem, dass sämtliche verbundenen Unternehmen einer Gruppe von vertikal integrierten Elektrizitäts- oder Gasunternehmen erfasst werden, soweit diese die Tätigkeit der Gasverteilung ausüben. Als Beispiele können hierzu Tochterunternehmen und Mutterunternehmen innerhalb eines vertikal integrierten Energieversorgungsunternehmens genannt werden. Damit ergibt sich insbesondere für die Zuordnung von energiespezifischen Dienstleistungen nach Ziffer 3 des Tenors ein weiter Adressatenkreis.

In Tenorziffer 1 wird zudem auf die Regelung des § 6b Abs. 1 S. 1 EnWG im Hinblick auf rechtlich selbstständige Unternehmen, die zu einer Gruppe verbundener, vertikal integrierter Elektrizitäts- oder Gasunternehmen gehören und mittelbar oder unmittelbar energiespezifische Dienstleistungen erbringen, verwiesen. Trotz der missverständlichen Formulierung in § 6b Abs. 1 S. 1 EnWG sind hiermit nur vertikal integrierte Energieversorgungsunternehmen gemeint, also keinesfalls Unternehmen, die nicht die in § 3 Nr. 38 EnWG genannten erforderlichen Kombinationen von Tätigkeiten aufweisen.

#### **3.1 Einschränkungen des Adressatenkreises für den Fall unterschiedlicher Zuständigkeiten im vertikal integrierten Energieversorgungsunternehmen**

Zu beachten ist, dass es Konstellationen gibt, in denen Unternehmen, die innerhalb eines vertikal integrierten Energieversorgungsunternehmens energiespezifische Dienstleistungen erbringen, nicht als solche reguliert sind. Dies kann eine Dienstleistungsgesellschaft innerhalb eines vertikal integrierten Energieversorgungsunternehmens oder die Muttergesellschaft sein, die den Netzbetrieb an eine rechtlich selbstständige Tochtergesellschaft ausgegliedert hat. Diese Unternehmen sind dennoch von § 6b EnWG erfasst. Bei Verfahren nach § 6b Abs. 6 S. 1 EnWG gegenüber diesen Unternehmen ist entsprechend dem Rechtsgedanken aus § 6b Abs. 7 S. 7

EnWG die Regulierungsbehörde zuständig, die für das regulierte Unternehmen (also den Netzbetreiber im vertikal integrierten Energieversorgungsunternehmen) zuständig ist. Jedenfalls führt die Ausgliederung von energiespezifischen Dienstleistungen bei einem vertikal integrierten Netzbetreiber nicht dazu, dass die für den Netzbetreiber zuständige Regulierungsbehörde insoweit keine Regelungen mehr nach § 6b Abs. 6 S. 1 EnWG erlassen könnte. Dies gilt auch dann, wenn das adressierte Unternehmen entsprechende Dienstleistungen zusätzlich an verbundene, vertikal integrierte Verteilernetzbetreiber erbringen sollte, für die die Regulierungsbehörde nicht zuständig ist. Hierbei besteht zumindest eine mittelbare Zuständigkeit der entsprechenden Regulierungsbehörden (vgl. BT-Drs. 17/10754, S. 22 zu § 6b Abs. 7 S. 7 EnWG).

Im Rahmen der Konsultation der BNetzA wurde jedoch vorgetragen, dass die Zuständigkeit in einigen Konstellationen zweifelhaft sei.

Dies kann der Fall sein, wenn innerhalb eines vertikal integrierten Energieversorgungsunternehmens beispielsweise der Gasnetzbetreiber durch diese Festlegung erfasst wird und der Stromnetzbetreiber sich in Zuständigkeit einer anderen Regulierungsbehörde (z. B. BNetzA) befindet und diese Netzbetreiber beide von einer Muttergesellschaft energiespezifische Dienstleistungen beziehen. Eine weitere problematische Konstellation liegt vor, wenn sich in einem vertikal integrierten Energieversorgungsunternehmen verschiedene Gasnetzbetreiber befinden, für die nach § 54 EnWG abweichende Zuständigkeiten bestehen (und diese beispielsweise von der Muttergesellschaft energiespezifische Dienstleistungen beziehen).

Daher wurde in Tenorziffer 1 Absatz 2 der Anwendungsbereich der Regelungen in den Tenorziffern 2, 3 und 4 im Vergleich zur Konsultationsfassung der BNetzA entsprechend eingeschränkt. Hierbei werden die aufgezeigten, problematischen Konstellationen abgedeckt und widersprüchliche Zuständigkeiten vermieden. Um das gesamte Spektrum der möglichen Problemfälle abzubilden, wurden die Ausnahmen nicht nur auf energiespezifische Dienstleistungen, sondern auch auf die Verpachtungstätigkeit nach § 6b Abs. 3 S. 2 EnWG erweitert.

Damit wird sichergestellt, dass die Regulierungsbehörden für die jeweils relevanten Bereiche im vertikal integrierten Energieversorgungsunternehmen (also insbesondere die Erbringung von energiespezifischen Dienstleistungen und die Verpachtungstätigkeit an die durch diese Regulierungsbehörde regulierten Netzbetreiber) entsprechende Regelungen aufstellen können.

Die Ausnahme nach Tenorziffer 1 Absatz 2 gilt jedoch nicht für die Adressaten, die rechtlich selbstständige Netzbetreiber sind. Denn für diese Unternehmen ist eine Regulierungsbehörde

nach § 54 EnWG ausschließlich zuständig, jedenfalls was den jeweiligen Sektor (Strom bzw. Gas) betrifft.

Unternehmen steht es aber dennoch frei, auch bezüglich der nach Tenorziffer 1 ausgenommenen Bereiche den Anforderungen dieser Festlegung nachzukommen.

### **3.2 Keine Einschränkung der Festlegung auf vertikal integrierte Energieversorgungsunternehmen**

Soweit in der Konsultation der BNetzA eine Klarstellung dahingehend gefordert wurde, dass die Festlegung nur auf vertikal integrierte Energieversorgungsunternehmen Anwendung finden solle, kann dem nicht gefolgt werden. Eine Vielzahl der Vorgaben (insbesondere Tenorziffer 4 zur Erweiterung des Prüfungsauftrags) ist darauf ausgelegt, auch rechtlich selbstständige Netzbetreiber zu erfassen.

### **3.3 Anwendung der Festlegung auf Unternehmen, die nur in einem Tätigkeitsbereich zuständig sind**

Soweit in der Konsultation der BNetzA eine Klarstellung dahingehend gefordert wurde, dass die Festlegung nicht auf Unternehmen anzuwenden sei, die bisher nur in einem Tätigkeitsbereich tätig sind kann auch dem nicht gefolgt werden. Auch in diesen Konstellationen ergeben sich entsprechende Verpflichtungen insbesondere aus Tenorziffer 4 zur Erweiterung des Prüfungsauftrages.

### **3.4 Keine Anwendung der Festlegung auf alle Unternehmen innerhalb eines vertikal integrierten Energieversorgungsunternehmens**

Hingegen kann klargestellt werden, dass die Festlegung keine Anwendung auf Unternehmen innerhalb eines vertikal integrierten Energieversorgungsunternehmens Anwendung findet, die keine Netzbetreiber sind und keine energiespezifischen Dienstleistungen gegenüber einem verbundenen Netzbetreiber erbringen bzw. Netzanlagen verpachten. Diese Unternehmen sind von der Festlegung nicht betroffen, da sie nicht, wie Tenorziffer 1 erforderlich macht, die Tätigkeit Gasverteilung ausüben.

Ebenso wenig findet die Festlegung Anwendung auf Unternehmen innerhalb eines vertikal integrierten Energieversorgungsunternehmens, die zwar energiespezifische Dienstleistungen erbringen, dies jedoch nicht gegenüber einem Netzbetreiber tun, also beispielsweise energiespezifische Dienstleistungen gegenüber einer verbundenen Vertriebsgesellschaft erbringen. Denn diese Unternehmen üben nicht die Tätigkeit der Gasverteilung aus, wie es von Tenorziffer 1 gefordert wird. Wenn solche Unternehmen jedoch zumindest auch an einen

verbundenen, vertikal integrierten Netzbetreiber solche Dienstleistungen erbringen, werden sie von der Festlegung erfasst.

Die Festlegung gilt selbstverständlich nicht für reine Dienstleistungsunternehmen außerhalb eines vertikal integrierten Energieversorgungsunternehmens, die beispielsweise für einen Netzbetreiber energiespezifische Dienstleistungen erbringen.

### **3.5 Einschränkungen für Betreiber geschlossener Verteilernetze**

Schließlich wird in Tenorziffer 1 die Regelung in § 6b Abs. 8 S. 1 EnWG auch für diese Festlegung übernommen, so dass Unternehmen, die nur deshalb als vertikal integriertes Energieversorgungsunternehmen einzuordnen sind, weil sie auch Betreiber eines geschlossenen Verteilernetzes sind, von der Festlegung nicht erfasst werden. Während § 6b Abs. 8 S. 1 EnWG lediglich die Verpflichtungen nach § 6b Abs. 4 bis 7 EnWG für unanwendbar erklärt, verzichtet die LRB bezüglich dieser Unternehmen insgesamt auf eine Einbeziehung in den Adressatenkreis der Festlegung.

#### **4. Prüfungspflicht (Ziffer 2 des Tenors)**

Gemäß Ziffer 2 des Tenors haben die Adressaten ungeachtet von größenabhängigen Erleichterungen den Jahresabschluss und gegebenenfalls den Lagebericht durch einen Abschlussprüfer prüfen zu lassen. Die Regelung hebt somit die Erleichterung nach § 316 Abs. 1 S. 1 HGB auf. Soweit die Unternehmen einen Lagebericht aufstellen, ist auch dieser prüfen zu lassen.

Während § 6b Abs. 6 S. 2 EnWG explizit die Festlegung von zusätzlichen Schwerpunkten für die Prüfungen ermöglicht, kommt eine solche Festlegung denklogisch nur dann zum Tragen, sofern eine Prüfung auch stattfindet bzw. stattfinden muss. Ziffer 2 des Tenors hat zur Folge, dass unabhängig von der Frage, ob es sich bei der in § 6b Abs. 1 S. 1 EnWG niedergelegten Regelung um einen Rechtsgrund- oder Rechtsfolgenverweis handelt, die adressierten Unternehmen von größenabhängigen Erleichterungen zur Prüfung des Jahresabschlusses keinen Gebrauch machen können.

Da die Ausnahmeregelung nach Tenorziffer 1 Absatz 2 im Zusammenhang mit der Prüfungspflicht nach Tenorziffer 2 klarstellungsbedürftig ist, wird diesbezüglich in Tenorziffer 2 ausgeführt, dass sich in solchen Konstellationen die Prüfung auf den entsprechenden Tätigkeitsabschluss beschränken kann. Stets handelt es sich hierbei um eine über die Prüfungspflichten nach dem HGB hinausgehende Prüfung, zu der das jeweilige Unternehmen

durch die Festlegung verpflichtet wird (während vergleichbare freiwillige Prüfungen in anderen Konstellationen etwa aufgrund eines Gesellschaftsvertrages stattfinden).

Die Regelung stellt sicher, dass die in dieser Festlegung geregelten Grundsätze flächendeckend auf alle adressierten Unternehmen im Zuständigkeitsbereich der LRB Anwendung finden können. Die Regelung ist geeignet und erforderlich, diesen Zweck zu erreichen. Sie ist auch verhältnismäßig, da eine Prüfpflicht einen nur geringen Eingriff in die unternehmerischen Freiheiten darstellt. Bereits nach den Regelungen des HGB besteht bei Kapitalgesellschaften (und dies ist nach § 6b Abs. 1 S. 1 EnWG, unabhängig von der tatsächlichen Rechtsform, der relevante Maßstab) nur in Fällen von kleinen Kapitalgesellschaften eine Befreiung von der Prüfpflicht, § 316 Abs. 1 S. 1 HGB. Durch die Regelungen zur Prüfpflicht von kommunalen Eigenbetrieben (vgl. etwa § 121 GO LSA) sowie die in § 53 HGrG niedergelegten Grundsätze erfährt die Ausnahme von der Prüfpflicht ohnehin zahlreiche Rückausnahmen. Die Regelung in Tenorziffer 2 stellt somit im Ergebnis eine verhältnismäßige Gleichbehandlung bezüglich dieser Fragestellung sicher.

## **5. Zuordnung von energiespezifischen Dienstleistungen (Ziffer 3 des Tenors)**

### **5.1 Verzicht auf die Festlegung einer Definition von energiespezifischen Dienstleistungen**

Im Gegensatz zur durch die BNetzA konsultierten Fassung der Festlegung werden die unmittelbaren und mittelbaren energiespezifischen Dienstleistungen nicht förmlich im Tenor definiert.

Unzweifelhaft ergibt sich jedoch für den Begriff der unmittelbaren energiespezifischen Dienstleistungen entsprechend der Gesetzesbegründung zu § 6b Abs. 1 S. 1 EnWG, dass hierunter die Erfüllung kommerzieller, technischer und / oder wartungsbezogener Aufgaben im Sinne der Artikel 2 Nr. 35 der Richtlinie 2009/72/EG und Artikel 2 Nummer 1 der Richtlinie 2009/73/EG zu verstehen ist (BT-Drs. 17/10754, S. 21). Bezüglich des Tätigkeitsbereichs Gasverteilung fallen hierunter etwa Dienstleistungen wie Netzwartung, Netzinstandsetzung, Netzerneuerung, Netzführung oder Zählerauswertung. Bei dem Begriff der mittelbaren energiespezifischen Dienstleistungen handelt es sich um einen unbestimmten Rechtsbegriff, der gemäß der Gesetzesbegründung weit auszulegen ist. Dieser umfasst beispielsweise die Verbrauchsabrechnung sowie IT-Dienstleistungen, soweit diese speziell für die Energiewirtschaft angeboten werden und es sich um keine Standardanwendungen handelt (BT-Drs. 17/10754, S. 21).

Die LRB verzichtet zunächst darauf, bezüglich der mittelbaren energiespezifischen Dienstleistungen eine noch weitergehende Definition anzusetzen. Im Bereich von Dienstleistungen, die deshalb als mittelbar energiespezifisch einzustufen sein könnten, da diese ohnehin ausschließlich oder überwiegend gegenüber dem eigenen verbundenen Netzbetreiber erbracht werden, können sich Zuordnungsschwierigkeiten ergeben (vgl. hierzu die entsprechende Definition der Landesregulierungsbehörde des Landes Baden-Württemberg, Festlegung vom 02.06.2015, Az. 4-4455.7/46, S. 30 f.). Jedoch können die Adressaten dieser Festlegung derartige Zuordnungsschwierigkeiten stets vermeiden, indem im Zweifel die Dienstleistungserbringung an einen verbundenen Netzbetreiber als energiespezifisch eingestuft wird. Dies hätte auch eine erleichterte Nachweisführung nach § 4 Abs. 5a GasNEV zur Folge (siehe zum Kostennachweis in diesem Zusammenhang Ziffer 5.2.8).

Soweit hingegen eine scharfe Abgrenzung von mittelbaren energiespezifischen Dienstleistungen von sonstigen Dienstleistungen erfolgen soll, ist hierfür gemäß der Gesetzesbegründung das Kriterium maßgeblich, ob es sich (objektiv) um speziell für die Energiewirtschaft angebotene Dienstleistungen und nicht um eine Standardanwendung handelt. Die im Rahmen der Konsultation der BNetzA aufgeworfenen Abgrenzungsschwierigkeiten bestehen bei dieser Begriffsauslegung nicht. So müssen die aufgeworfenen Beispiele wie die Kantine oder die Lohnabrechnung, auch wenn diese ausschließlich gegenüber dem Netzbetrieb erbracht werden, nicht den energiespezifischen Dienstleistungen zugerechnet werden. Eine energierechtliche Rechtsberatung ist jedoch keine Standardanwendung, sondern wird speziell für die Energiewirtschaft angeboten.

Sofern jedoch Unternehmen bei der Frage der Anerkennungsfähigkeit von Dienstleistungskosten in der Vergangenheit die fehlende Möglichkeit einer externen Ausschreibung geltend gemacht haben (da die innerhalb des vertikal integrierten Energieversorgungsunternehmens erbrachten Dienstleistungen solche besonderer Art seien, die nicht ohne weiteres extern ausgeschrieben werden könnten), spricht dies entschieden dafür, dass es sich hierbei um speziell für die Energiewirtschaft angebotene und damit energiespezifische Dienstleistungen handelt.

Wenn im Einzelfall diese Zuordnung mit unvertretbarem Aufwand verbunden wäre (vgl. zu diesem Maßstab § 6b Abs. 3 S. 5 EnWG zur Unzumutbarkeit einer direkten Zuordnung) bestehen für das Unternehmen zwei Optionen. Entweder eine großzügige Zuordnung auch dieser Dienstleistungen zu den energiespezifischen Dienstleistungen (verbunden mit einem entsprechenden Ansatzpunkt für die Erbringung von Nachweisen zur Angemessenheit der Dienstleistungskosten nach § 4 Abs. 5a GasNEV, siehe Ziffer 5.2.8), oder aber die Zuordnung zu den sonstigen Tätigkeiten innerhalb des Gassektors (dies jedoch verbunden mit dem Risiko für

den verbundenen, vertikal integrierten Netzbetreiber, die entsprechenden Nachweise nicht erbringen zu können).

## **5.2 Energiespezifische Dienstleistungen als Verteilungstätigkeit**

In Tenorziffer 3 wird klarstellend angeordnet, dass, sofern ein adressiertes Unternehmen energiespezifische Dienstleistungen gegenüber dem Tätigkeitsbereich Gasverteilung nach § 6b Abs. 3 S. 1 Nr. 1 und 2 EnWG eines verbundenen, vertikal integrierten Unternehmens erbringt, diese energiespezifischen Dienstleistungen auch beim Erbringer der energiespezifischen Dienstleistung dem jeweiligen Tätigkeitsbereich (Gasverteilung) zuzuordnen sind.

Wird also innerhalb eines vertikal integrierten Energieversorgungsunternehmens beispielsweise durch eine Muttergesellschaft gegenüber dem rechtlich selbstständigen, verbundenen Netzbetreiber eine energiespezifische Dienstleistung erbracht, trifft in diesem Fall die Muttergesellschaft als Adressatin dieser Festlegung die Pflicht, einen entsprechenden Tätigkeitsabschluss „Gasverteilung“ aufzustellen. Gleiches gilt, wenn diese Dienstleistung durch eine ausgegliederte Dienstleistungsgesellschaft, die Teil des vertikal integrierten Energieversorgungsunternehmens ist, erbracht wird. Hierbei kann im Ergebnis dahinstehen, ob sich diese Zuordnung bereits aus dem Gesetz ergibt oder durch diese Festlegung etwaige Optionsmöglichkeiten bei der Aufstellung der Tätigkeitsabschlüsse eingeschränkt werden.

### **5.2.1 Zuordnung aufgrund der gesetzlichen Regelungen in § 6b EnWG**

Zur Überzeugung der LRB ist eine Dienstleistung, jedenfalls sofern sie energiespezifisch ist und direkt oder indirekt gegenüber dem Tätigkeitsbereich Gasverteilung eines verbundenen, vertikal integrierten Netzbetreibers erbracht wird, auch beim Erbringer der Dienstleistung dem entsprechenden Tätigkeitsbereich zuzuordnen. Eine Zuordnung zum Bereich der anderen Tätigkeiten innerhalb des Gassektors nach § 6b Abs. 3 S. 3 EnWG kommt nach Wortlaut, Sinn und Zweck sowie Historie der Vorschriften nicht in Betracht.

Bereits der Wortlaut verbietet eine Zuordnung zu den anderen Tätigkeiten innerhalb des Gassektors. Diese verstehen sich als Abgrenzung zu den in § 6b Abs. 3 S. 1 Nr. 1 bis 6 EnWG genannten Tätigkeitsbereichen. Sofern ein Bezug des unternehmerischen Handelns des vertikal integrierten Energieversorgungsunternehmens zu einem der in § 6b Abs. 3 S. 1 Nr. 1 bis 6 genannten Tätigkeitsbereiche besteht, ist dieses unternehmerische Handeln dem entsprechenden Tätigkeitsbereich zuzuordnen. Dies gilt unabhängig davon, ob es sich bei dem Unternehmen um einen rechtlich selbstständigen Netzbetreiber, ein vertikal integriertes Energieversorgungsunternehmen mit einem nicht nach § 7 EnWG rechtlich entflochtenen Netzbetrieb oder um ein rechtlich selbstständiges Unternehmen handelt, das zu einem vertikal

integrierten Energieversorgungsunternehmen gehört und mittelbar oder unmittelbar energiespezifische Dienstleistungen etwa auf dem Gebiet der Gasverteilung erbringt.

Dagegen spricht auch nicht der Wortlaut der Definition von „Verteilung“ nach § 3 Nr. 37 EnWG. Hier wird Gasverteilung definiert als Transport von Gas über örtliche oder regionale Leitungsnetze, um die Versorgung von Kunden zu ermöglichen, jedoch nicht die Belieferung der Kunden selbst. Hieraus lassen sich keine Rückschlüsse ziehen, dass bestimmte, für den Transport erforderliche, energiespezifische Leistungen nur dann der Gasverteilung unterfallen, wenn diese durch den Netzbetreiber selbst erbracht werden. Im Gegenteil spricht die Regelung in Art. 2 Nr. 1 der Richtlinie 2009/73/EG vom 13.07.2009 dafür, unter den Begriff der Verteilung auch die hierfür erforderlichen, jedenfalls energiespezifischen Dienstleistungen zu fassen. Denn hieraus ergibt sich, dass unter „Verteilung“ nicht nur der reine Transport von Gas zu verstehen ist, sondern auch die kommerziellen, technischen und / oder wartungsbezogenen Aufgaben im Zusammenhang mit der Funktion Verteilung. Sofern diese Aufgaben von einem anderen Teil des vertikal integrierten Energieversorgungsunternehmens erbracht werden, gebietet jedenfalls eine richtlinienkonforme Auslegung eine Einbeziehung in den entsprechenden Tätigkeitsbereich etwa der Gasverteilung.

Eine Zuordnung zu den anderen Tätigkeiten innerhalb des Gassektors würde auch dem Sinn und Zweck der Regelung und dem erklärten Willen des Gesetzesgebers widersprechen. Bei vertikal integrierten Energieversorgungsunternehmen „muss die Unabhängigkeit von anderen Tätigkeitsbereichen der Energieversorgung sichergestellt werden, um eine diskriminierungsfreie Ausgestaltung und Abwicklung des Netzbetriebs zu gewährleisten. Dies gilt selbstverständlich auch für zum vertikal integrierten Unternehmen gehörige rechtlich selbstständige Netzbetriebsgesellschaften sowie für rechtlich selbstständige Unternehmen, die mit dem vertikal integrierten Unternehmen verbunden sind und unmittelbar oder mittelbar energiespezifische Serviceleistungen erbringen.“ (BT-Drs. 17/10754, S. 21). Sofern aus dem Netzbetrieb bestimmte, für die Verteilungstätigkeit erforderliche, energiespezifische Leistungen ausgelagert und von einer verbundenen Dienstleistungsgesellschaft erbracht werden, würde der Sinn und Zweck des § 6b EnWG konterkariert werden, wenn aufgrund dieser Auslagerung die Tätigkeit plötzlich nicht mehr in einem Tätigkeitsabschluss des Bereichs „Gasverteilung“ identifizierbar wäre, sondern zusammen mit nicht regulierten Tätigkeiten wie der Erzeugung und dem Vertrieb den anderen Tätigkeiten innerhalb des Gassektors zugeordnet werden könnte.

Schließlich ist auch die Praxis, die Zuordnung der energiespezifischen Dienstleistungen beispielsweise zu den Tätigkeiten „Gasverteilung“ oder „anderen Tätigkeiten innerhalb des Gassektors“ letztlich dem Zufall zu überlassen, nicht mit dem Sinn und Zweck der Vermeidung von Quersubventionierung zu vereinbaren. Bei einem vertikal integrierten

Energieversorgungsunternehmen kann die Zuordnung zu den Tätigkeitsbereichen nicht davon abhängen, welcher Teil des Unternehmens bzw. welches Unternehmen innerhalb der verbundenen Gruppe von Unternehmen die Tätigkeit ausübt. Evident ist dies in der Konstellation, in der der Erbringer der energiespezifischen Dienstleistung auch die Verpachtungstätigkeit nach § 6b Abs. 3 S. 2 EnWG ausübt. In diesem Fall ist es etwa nach Auffassung des IDW in das Belieben des vertikal integrierten Energieversorgungsunternehmens gestellt, welchem Tätigkeitsbereich die energiespezifische Dienstleistung gegenüber dem Netzbetrieb zugeordnet wird (IDW RS ÖFA 2, 03.09.2013, Rn. 28).

Auch aus der Historie des § 6b EnWG lässt sich dieses Auslegungsergebnis ableiten. Denn die vom Gesetzgeber vorgenommene Klarstellung im Hinblick auf energiespezifische Dienstleistungen wäre letztlich folgenlos, wenn diese Dienstleistungen stets bei den anderen Tätigkeiten innerhalb des Gassektors verbucht werden könnten (und dadurch mit wettbewerblichen Tätigkeiten vermengt würden), auch wenn die Dienstleistung gegenüber dem Netzbetrieb erbracht werden.

### **5.2.2 Zuordnung durch Festlegung nach § 6b Abs. 6 EnWG**

Sofern entgegen der durch die LRB vertretenen Auffassung entsprechende Optionsmöglichkeiten bei der Aufstellung der Tätigkeitsabschlüsse gegeben sein sollten, werden diese durch die Regelung in der Tenorziffer 3 eingeschränkt. Diese Regelung dient dem Zweck, eine Quersubventionierung zwischen monopolistischen und wettbewerblichen Bereichen innerhalb eines vertikal integrierten Energieversorgungsunternehmens auch dann zu vermeiden, wenn energiespezifische Dienstleistungen gegenüber dem monopolistischen Bereich des Netzbetriebs erbracht werden. Die Vorgaben des § 4 Abs. 5a GasNEV zeigen die praktische Relevanz dieses Themenkomplexes gerade für die Kostenprüfung nach § 6 Abs. 1 ARegV (siehe hierzu auch Ziffer 5.2.8 zum Kostennachweis für Dienstleistungen). Die Regelung ist geeignet, einen Tätigkeitsabschluss für die energiespezifischen Dienstleistungen, die gegenüber dem verbundenen, vertikal integrierten Netzbetrieb erbracht werden, herbeizuführen. Ein solcher Tätigkeitsabschluss ist auch erforderlich, da andernfalls eine Vermengung dieser energiespezifischen Tätigkeiten mit anderen, auch wettbewerblichen Tätigkeiten erfolgen würde. Die Regelung ist auch angemessen. Die Aufstellung eines entsprechenden Tätigkeitsabschlusses ist für die betroffenen Unternehmen zumutbar und wird bereits heute teilweise praktiziert.

Damit ist zudem die Möglichkeit eröffnet, die in diesem Beschluss niedergelegten Verpflichtungen, nach einer entsprechenden Androhung, mittels Zwangsgeld nach § 94 EnWG durchzusetzen.

### **5.2.3 Keine Aufteilung der Tätigkeitsabschlüsse nach Empfängern der energiespezifischen Dienstleistungen**

Die LRB hat davon abgesehen, die Pflicht zur Aufstellung eines Tätigkeitsabschlusses je Empfänger der energiespezifischen Dienstleistung vorzusehen. Im Rahmen der Kostenprüfung zur Bestimmung des Ausgangsniveaus wird dementsprechend gegebenenfalls eine Aufteilung der in dem entsprechenden Tätigkeitsabschluss ausgewiesenen Positionen erforderlich sein. Die adressierten Unternehmen können Zweifel bei dieser Aufteilung bereits im Vorfeld ausräumen, wenn auf freiwilliger Basis entsprechende differenzierte Tätigkeitsabschlüsse aufgestellt werden.

### **5.2.4 Gegenüber anderen Tätigkeitsbereichen erbrachte energiespezifische Dienstleistungen**

Klarstellend sei erwähnt, dass je nach Empfänger der energiespezifischen Dienstleistung diese nicht zwingend einem der Tätigkeitsbereiche nach § 6b Abs. 3 S. 1 Nr. 1 bis 6 EnWG zuzuordnen sind. Werden energiespezifische Dienstleistungen etwa gegenüber dem (Gas-)Vertrieb innerhalb des vertikal integrierten Energieversorgungsunternehmens erbracht, sind diese den anderen Tätigkeiten innerhalb der Gasversorgung zuzuordnen.

### **5.2.5 Zuordnung von nicht energiespezifischen Dienstleistungen**

Hinsichtlich nicht energiespezifischer Dienstleistungen gilt, dass soweit ein verbundenes, vertikal integriertes Energieversorgungsunternehmen gegenüber dem Tätigkeitsbereich Gasverteilung energiespezifische Dienstleistungen erbringt und / oder Netzinfrastruktur überlasst und auch zusätzlich sonstige Dienstleistungen gegenüber diesem Tätigkeitsbereich erbringt, es zweckmäßig ist, bei der Erstellung des Tätigkeitsabschlusses „Gasverteilung“ des vertikal integrierten Energieversorgungsunternehmens auch die sonstigen gegenüber dem entsprechenden Tätigkeitsbereich erbrachten Dienstleistungen in den Tätigkeitsabschluss „Gasverteilung“ einzubeziehen. Zum einen werden hierdurch Abgrenzungsschwierigkeiten zwischen den energiespezifischen Dienstleistungen und den sonstigen Dienstleistungen vermieden, zum anderen erleichtert dies die Nachweisführung nach § 4 Abs. 5a GasNEV im Rahmen der Kostenprüfung für die sonstigen Dienstleistungen (siehe zum Kostennachweis Ziffer 5.2.8). Hierbei handelt es sich jedoch nicht um eine Regelung, sondern einen unverbindlichen Hinweis der LRB.

### **5.2.6 Energiespezifische Dienstleistungen an nicht verbundene Unternehmen**

Es wird darauf verzichtet, die Zuordnung von energiespezifischen Dienstleistungen unabhängig davon vornehmen zu lassen, ob diese gegenüber dem Tätigkeitsbereich Gasverteilung von verbundenen, assoziierten oder dritten Unternehmen erbracht werden.

Zwar differenziert der Begriff der energiespezifischen Dienstleistung nicht zwischen der Erbringung an verbundene, assoziierte oder dritte Unternehmen. Auch bei der Verpachtungstätigkeit nach § 6b Abs. 3 S. 2 EnWG gilt, dass diese beispielsweise dem Tätigkeitsbereich der Gasverteilung zuzuordnen ist, auch wenn die Verpachtung an dritte, nicht verbundene Unternehmen erfolgt. Im Rahmen dieser Festlegung beschränkt die LRB die klarstellende Anordnung der Zuordnungspflicht jedoch auf energiespezifische Dienstleistungen, die gegenüber einem verbundenen, vertikal integrierten Unternehmen erbracht werden.

Aufgrund dieser Änderungen sind die im Rahmen der Konsultation der BNetzA vorgebrachten Schwierigkeiten etwa bei der Beschaffung der für eine solche Zuordnung erforderlichen Informationen hinfällig geworden.

Es gibt Konstellationen in Verpachtungsverhältnissen, in denen formell nicht verpflichtete Unternehmen Fragen zu Dienstleistungskosten bereits im Vorfeld ausräumen können, wenn (weiterhin) auf freiwilliger Basis entsprechende differenzierte Tätigkeitsabschlüsse aufgestellt werden.

### **5.2.7 Mehrstufige Dienstleistungsverhältnisse in einem vertikal integrierten Energieversorgungsunternehmen**

Es wird klargestellt, dass sofern zwischen dem eigentlichen Erbringer einer energiespezifischen Dienstleistung und dem Netzbetreiber weitere verbundene, vertikal integrierte Unternehmen zwischengeschaltet sind, die Zuordnung zum entsprechenden Tätigkeitsbereich und damit die Pflicht zur Aufstellung von Tätigkeitsabschlüssen für alle insoweit beteiligten Unternehmen gelten. Damit wird gewährleistet, dass die Verpflichtungen nicht durch entsprechende Ausgestaltungen (etwa durch die Gründung einer Zwischengesellschaft, deren einziger Zweck die Weiterreichung von Dienstleistungen ist) umgangen werden können. Dies ist bereits insofern gerechtfertigt, als dass diese Konstellation der Erbringung von energiespezifischen Dienstleistungen gleich zu behandeln ist mit einer direkten Erbringung der Dienstleistungen. Eine pauschale Privilegierung komplexer Konzernstrukturen wäre hingegen nicht sachgerecht.

Auch der Verordnungsgeber hat die grundsätzliche Bedeutung dieser Konstellation der Erbringung von Dienstleistungen erkannt. So sei mit § 4 Abs. 5a S. 3 GasNEV eine Regelung für solche Fallkonstellationen geschaffen worden, in denen Vorleistungen in die Dienstleistungskosten einfließen, die von Unternehmen erbracht werden, die ebenfalls zu der Gruppe miteinander verbundener Gasunternehmen gehören. Die auf diese Vorleistungen entfallenden Kosten oder Kostenbestandteile könnten nur maximal in der Höhe anerkannt werden, wie sie bei dem die Vorleistung erbringenden Unternehmen unter Anwendung der Grundsätze der Entgeltbestimmung im Sinne der §§ 3 ff. GasNEV und gegebenenfalls unter

Anwendung von § 6 Abs. 2 ARegV tatsächlich angefallen sind. Damit werde unabhängig von der gesellschaftsrechtlichen Organisationsstruktur einer Gruppe verbundener Unternehmen gewährleistet, dass nicht nur die verbundenen Unternehmen, die in direkter Leistungsbeziehung zu dem Betreiber des Gasversorgungsnetzes stehen, sondern auch die verbundenen Unternehmen, die mittelbar Leistungen für den Betreiber des Gasversorgungsnetzes erbringen, keine überhöhten Preise verrechnen können, die sich unter normalen Wettbewerbsbedingungen nicht einstellen würden (BR-Drs. 296/1/16 S. 19).

Bezüglich des hierfür erforderlichen Informationsaustausches, hat bereits der Verordnungsgeber ebenso klargestellt, dass dieser innerhalb eines vertikal integrierten Energieversorgungsunternehmens schlicht zu leisten ist. Nach § 4 Abs. 5a S. 5 GasNEV habe der Betreiber des Gasversorgungsnetzes dafür Sorge zu tragen, dass der gesellschaftsrechtlich mit ihm verbundene Dienstleister seine tatsächlich angefallenen Kosten unter Anwendung der Grundsätze der Entgeltbestimmung im Sinne der §§ 3 ff. GasNEV und gegebenenfalls unter Anwendung von § 6 Absatz 2 ARegV ermittelt. Die durch den gesellschaftsrechtlich verbundenen Dienstleister ordnungsgemäß ermittelten Kosten habe der Betreiber des Gasversorgungsnetzes an die zuständige Regulierungsbehörde zu übermitteln (BR-Drs. 296/1/16 S. 19). Demnach haben innerhalb eines vertikal integrierten Energieversorgungsunternehmens alle an dieser Form der Erbringung von energiespezifischen Dienstleistungen beteiligten Unternehmen sich die für die jeweilige getrennte Kontoführung erforderlichen Informationen (beispielsweise zu der Frage, ob die Dienstleistung dem Elektrizitäts- oder Gassektor zuzuordnen ist) gegenseitig bereitzustellen.

Aus den Vorgaben zur operationellen Entflechtung nach § 7a Abs. 4 S. 2 EnWG ergibt sich zudem, dass das vertikal integrierte Energieversorgungsunternehmen sicherzustellen hat, dass der Verteilernetzbetreiber über die erforderliche Ausstattung in materieller, personeller, technischer und finanzieller Hinsicht verfügt, um tatsächliche Entscheidungsbefugnisse nach § 7a Abs. 4 S. 1 EnWG effektiv ausüben zu können. Nach § 7a Abs. 4 S. 1 EnWG haben vertikal integrierte Energieversorgungsunternehmen zu gewährleisten, dass die Verteilernetzbetreiber tatsächliche Entscheidungsbefugnisse in Bezug auf die für den Betrieb, die Wartung und den Ausbau des Netzes erforderlichen Vermögenswerte des vertikal integrierten Energieversorgungsunternehmens besitzen und diese im Rahmen der Bestimmungen des EnWG unabhängig von der Leitung und den anderen betrieblichen Einrichtungen des vertikal integrierten Energieversorgungsunternehmens ausüben können. Hieraus lässt sich ableiten, dass innerhalb eines vertikal integrierten Energieversorgungsunternehmens zumindest auch entsprechende Informationspflichten bestehen, mit denen der Verteilernetzbetreiber seine Entscheidungsbefugnisse effektiv ausüben kann.

Auch hier gilt, dass im Fall einer Unzumutbarkeit (vgl. zu diesem Maßstab § 6b Abs. 3 S. 5 EnWG zur Unzumutbarkeit einer direkten Zuordnung) gegebenenfalls eine derartige Zuordnung ausscheidet. Letztlich würde dies bedeuten, dass aufgrund der Komplexität der konzerninternen Leistungsbeziehungen dem Netzbetreiber der nach § 4 Abs. 5a S. 5 GasNEV obliegende Nachweis für die Angemessenheit der Entgelte für energiespezifische Dienstleistungen zumindest erschwert wird.

### **5.2.8 Kostennachweise für energiespezifische Dienstleistungen gegenüber verbundenen Netzbetreibern**

Insbesondere mit den unter Ziffern 5.2.5 bis 5.2.7 dargelegten Aspekten besteht grundsätzlich eine Kongruenz zwischen der Zuordnungspflicht für energiespezifische Dienstleistungen und den Fällen, in denen im Rahmen einer Kostenprüfung potenziell entsprechende Erhebungsbögen für die Dienstleistungstätigkeit erhoben werden. Die Notwendigkeit, im Bereich der Dienstleisterkosten ein besonderes Augenmerk darauf zu legen, ob diese Kosten den Verhältnissen eines effizienten und strukturell vergleichbaren Netzbetreibers entsprechen (§ 21 Abs. 2 S. 1 EnWG, § 4 Abs. 1 GasNEV), ergibt sich aus den entsprechenden Vorgaben des EnWG und der GasNEV.

Nicht nur hat der Gesetzgeber das hier bestehende Potenzial der Diskriminierung und Quersubventionierung erkannt und im Jahr 2012 klargestellt, dass rechtlich selbstständiger Unternehmen, die zu einer Gruppe verbundener, vertikal integrierter Elektrizitäts- oder Gasunternehmen gehören und mittelbar oder unmittelbar energiespezifische Dienstleistungen erbringen, den Vorgaben des § 6b EnWG unterfallen (Artikel 1 Nr. 3 a) aa) Drittes Gesetz zur Neuregelung energiewirtschaftsrechtlicher Vorschriften, Gesetz vom 20.12.2012, BGBl. I S. 2730, siehe hierzu Ziffer 5.2.1).

Auch der Ordnungsgeber hat durch mehrere Änderungen der GasNEV zum Ausdruck gebracht, dass seitens der Regulierungsbehörden in diesem Bereich besondere Prüfungen vorzunehmen sind bzw. die Netzbetreiber im Vergleich zu anderen Kostenpositionen einer besonderen Nachweispflicht unterliegen.

So wurde bereits im Jahr 2010 in § 4 Abs. 5a GasNEV klargestellt, dass Betreiber von Gasversorgungsnetzen Kosten oder Kostenbestandteile, die auf Grund von Dienstleistungen durch Dritte anfallen, maximal in der Höhe ansetzen können, wie sie anfielen, wenn sie die Leistungen selbst erbringen würden. Zudem hat der Betreiber des Gasversorgungsnetzes die erforderlichen Nachweise führen (Artikel 5 Nr. 1 der Verordnung zur Neufassung und Änderung von Vorschriften auf dem Gebiet des Energiewirtschaftsrechts sowie des Bergrechts, Verordnung vom 03.09.2010, BGBl. I S. 1261).

Sodann wurde im Jahr 2016 § 4 Abs. 5a GasNEV in seiner jetzigen Fassung verabschiedet: Gehören das die Dienstleistung erbringende Unternehmen und der Betreiber des Gasversorgungsnetzes oder ein Gesellschafter des Betreibers des Gasversorgungsnetzes zu einer Gruppe miteinander verbundener Gasunternehmen, so darf der Betreiber des Gasversorgungsnetzes die aus der Erbringung der Dienstleistung entstehenden Kosten oder Kostenbestandteile maximal in der Höhe ansetzen, wie sie bei dem die Dienstleistung erbringenden Unternehmen unter Anwendung der Grundsätze der Entgeltbestimmung im Sinne dieser Verordnung und gegebenenfalls unter Anwendung des § 6 Abs. 2 ARegV tatsächlich angefallen sind (§ 4 Abs. 5a S. 2 GasNEV).

Hierbei wurde in der Verordnungsbegründung festgehalten:

„Gerade in diesen Fällen hat der Betreiber des Gasversorgungsnetzes nicht notwendigerweise ein Interesse daran, die mit dem Netzbetrieb verbundenen und auszulagernden Aufgaben zu angemessenen Rechnungsbeträgen auf den Dienstleister zu übertragen. Es besteht daher das Risiko des Abschlusses von Dienstleistungsverträgen zu übersteuerten Preisen, um dem mit dem Betreiber des Gasversorgungsnetzes gesellschaftsrechtlich verbundenen Dienstleister die Zahlung überhöhter Rechnungsbeträge auf Kosten der Netznutzer zukommen zu lassen. [...] Daher wird vorgeschlagen, eine ausdrückliche Regelung dahingehend zu schaffen, dass die zuständige Regulierungsbehörde in solchen Fallkonstellationen im Rahmen der Kostenprüfung auf die bei dem Gasversorgungsnetz gesellschaftsrechtlich verbundenen Dienstleister tatsächlich anfallenden Kosten oder Kostenbestandteile abstellen muss, um eine sachgerechte Überprüfung der Angemessenheit der verrechneten Dienstleistung vornehmen zu können.“ (BR-Drs. 296/1/16 S. 17 f.)

Zudem hat der Ordnungsgeber für diese Konstellation ausdrücklich auf die Einreichung entsprechender Erhebungsbögen abgestellt:

„Die bei dem gesellschaftsrechtlich verbundenen Dienstleister tatsächlich angefallenen Kosten oder Kostenbestandteile [...] ergeben sich aus dem sogenannten Dienstleisterbogen, der den Unternehmen schon bisher durch die Regulierungsbehörden des Bundes und der Länder zur Verfügung gestellt wurde und auch künftig zur Verfügung gestellt werden wird.“ (BR-Drs. 296/1/16 S. 19)

Diese Erhebungsbögen müssen sich inhaltlich aus den entsprechend abgegrenzten Kosten beim Dienstleistungsunternehmen ergeben.

Schließlich hat der Ordnungsgeber auch bedacht, dass sich zwar aus § 6b Abs. 1 S. 1 EnWG besondere Verpflichtungen für energiespezifische Dienstleistungen ergeben, jedoch das

aufgezeigte Diskriminierungspotenzial bei jeglichen konzerninternen Dienstleistungen besteht. Im Zusammenhang mit § 4 Abs. 5a GasNEV wurde deshalb in der Verordnungsbegründung klargestellt:

„Die Begrifflichkeit der Dienstleistung beschränkt sich dabei nicht auf die mittelbaren oder unmittelbaren energiespezifischen Dienstleistungen im Sinne des § 6b Abs. 1 S. 1 EnWG [...], sondern erfasst auch gerade im sogenannten Shared-Services-Bereich häufig anzutreffende nicht energiespezifische Dienstleistungen [...].“

Wie unter Ziffern 5.1 und 5.2.5 erörtert, kann dieser Konflikt durch eine großzügige Zuordnung zu den energiespezifischen Dienstleistungen aufgelöst werden.

Sofern erbrachte Dienstleistungen als sonstige Dienstleistungen eingeordnet werden, wird damit auch zum Ausdruck gebracht, dass diese nicht energiespezifisch und am freien Markt verfügbar sind und verglichen werden können.

Der Umstand, dass im Rahmen einer Kostenprüfung in gewissen Fällen auf die Einreichung eines Dienstleisterbogens verzichtet werden kann, stellt eine reine Verfahrensvereinfachung dar und ist Ausdruck des Bestrebens der Regulierungsbehörden, angemessene Prüfungsansätze zu finden. Daraus kann nicht abgeleitet werden, dass in wertmäßig geringfügigen Dienstleistungsverhältnissen kein Potenzial für Quersubventionierungen vorhanden sei. Vielmehr kann durch die konsequente Anwendung der Vorgaben zur buchhalterischen Entflechtung nach § 6b EnWG auch auf diese Dienstleistungsverhältnisse die Gefahr einer potenziellen Quersubventionierung bereits im Vorfeld einer Kostenprüfung gemindert werden. So sind auch in dieser Konstellation nach § 4 Abs. 5a S. 2 GasNEV die Kosten maximal in der Höhe anzusetzen, wie sie bei dem die Dienstleistung erbringenden Unternehmen unter Anwendung der Grundsätze der Entgeltbestimmung gemäß der GasNEV tatsächlich angefallen sind.

Inwiefern diese Verhältnisse im Rahmen einer Kostenprüfung noch näher durch die Regulierungsbehörde untersucht werden, steht jedenfalls nicht im unmittelbaren Zusammenhang mit den gesetzlichen Vorgaben zur buchhalterischen Entflechtung nach § 6b EnWG. Selbst Betreiber eines geschlossenen Verteilernetzes nach § 110 EnWG unterliegen prinzipiell den Vorgaben von § 6b Abs. 1 und 3 EnWG, obwohl hier Entgelte nur auf Antrag hin überprüft werden.

### **5.2.9 Einwendungen im Rahmen der Konsultation der BNetzA**

Die im Rahmen der Konsultation der BNetzA vorgebrachten Einwendungen führen zu keinem anderen Ergebnis.

### **5.2.9.1 Vergleich mit der Verpachtungstätigkeit**

Soweit der Gesetzgeber in § 6b Abs. 3 S. 2 EnWG klargestellt hat, dass Tätigkeit im Sinne dieser Bestimmung auch jede wirtschaftliche Nutzung eines Eigentumsrechts an Gasversorgungsnetzen ist, kann hieraus nicht geschlussfolgert werden, dass eine energiespezifische Dienstleistung nicht eine solche Tätigkeit nach § 6b Abs. 3 S. 1 Nr. 1 oder 2 EnWG sein kann. Diese Klarstellung ergibt sich für den Bereich der energiespezifischen Dienstleistungen aus der entsprechenden Klarstellung in § 6b Abs. 1 S. 1 EnWG in Verbindung mit den Erwägungen des Gesetzgebers, die unter Ziffer 5.2.1 dargelegt wurden. Insbesondere muss bei vertikal integrierten Energieversorgungsunternehmen „die Unabhängigkeit von anderen Tätigkeitsbereichen der Energieversorgung sichergestellt werden, um eine diskriminierungsfreie Ausgestaltung und Abwicklung des Netzbetriebs zu gewährleisten. Dies gilt selbstverständlich auch für zum vertikal integrierten Unternehmen gehörige rechtlich selbstständige Netzbetriebsgesellschaften sowie für rechtlich selbstständige Unternehmen, die mit dem vertikal integrierten Unternehmen verbunden sind und unmittelbar oder mittelbar energiespezifische Serviceleistungen erbringen“ (BT-Drs. 17/10754, S. 21). Diese Unabhängigkeit kann jedoch nur dann erreicht werden, wenn die energiespezifischen Dienstleistungen gegenüber dem vertikal integrierten Netzbetreiber in einem entsprechenden Tätigkeitsabschluss verbucht werden und nicht mit den sonstigen Tätigkeiten innerhalb des Gassektors (u.a. des Vertriebs und der Erzeugung) vermengt werden.

Hierbei ist auch irrelevant, dass gemäß § 4 Abs. 1 S. 1 EnWG die Aufnahme des Betriebs eines Energieversorgungsnetzes der Genehmigung durch die nach Landesrecht zuständige Behörde bedarf. Denn eine Zuordnung zum Tätigkeitsbereich der Gasverteilung erfolgt auch in den Fällen der Verpachtung nach § 6b Abs. 3 S. 2 EnWG ohne eine solche Genehmigung. Genau wie in den Fällen der Dienstleistungserbringung unterliegt der Verpächter der Netzanlagen nicht der Genehmigungspflicht nach § 4 Abs. 1 EnWG. Gleiches gilt für den Erbringer energiespezifischer Dienstleistungen.

### **5.2.9.2 Regulatorische Behandlung von Verpachtungs- und Dienstleistungskosten**

Die Zuordnung von energiespezifischen Dienstleistungen in den Tätigkeitsbereich der Gasverteilung steht auch nicht im Widerspruch zur regulatorischen Behandlung von Verpachtungskosten und Dienstleistungskosten. Soweit beim Kapitalkostenaufschlag eine unterschiedliche Behandlung von Verpächtern und Dienstleistern erfolgt, ist dies darin begründet, dass Kapitalkosten des Dienstleisters im Rahmen des § 4 Abs. 5a GasNEV nicht wie Kapitalkosten des Netzbetreibers zu behandeln sind (vgl. OLG Düsseldorf, Beschluss vom 12.06.2019, VI-3 Kart 165/17 [V], S. 41). Auch eine spätere Aufteilung in die Bereiche Verpachtung und Dienstleistung im Rahmen der Kostenprüfung spricht nicht gegen die einheitliche Zuordnung der energiespezifischen Dienstleistungen. Eine solche Aufteilung ist in der

Regelung des § 4 Abs. 5 und 5a GasNEV angelegt, die eine entsprechende Differenzierung vorsehen. Andere Differenzierungen ergeben sich, wie dargelegt, etwa beim Kapitalkostenaufschlag nach § 10a ARegV und dementsprechend auch beim Kapitalkostenabzug nach § 6 Abs. 3 ARegV. Eine differenzierte Datengrundlage für diese Unterscheidungen lässt sich zudem aus einem Tätigkeitsabschluss „Gasverteilung“ ungleich präziser ableiten, als aus den zusammengefassten und nicht als Abschluss testierten sonstigen Aktivitäten innerhalb des Gassektors nach § 6b Abs. 3 S. 3 EnWG.

### **5.2.9.3 Umsetzung der Zuordnung**

Soweit auf die praktische Schwierigkeit der Umsetzung der Zuordnung verwiesen wird, ist dem entgegenzuhalten, dass es auch im Interesse der beteiligten Unternehmen liegt, zu eruieren, welche Kosten für welche Dienstleistungserbringung tatsächlich anfallen. Es ist nicht nachvollziehbar, dass insoweit Dienstleistungsentgelte vereinbart werden sollen oder in komplexen Strukturen weiterverrechnet werden, ohne dass die tatsächliche Kostenstruktur bekannt ist. Soweit hier eine Aufteilung auf den Strom- und Gassektor erforderlich ist, ergibt sich dies aus der nach § 6b EnWG allgemein erforderlichen Kontentrennung für diese Bereiche. Diese Kontentrennung zwischen Strom und Gas ist nach § 6b Abs. 3 S. 3 EnWG auch für die anderen Tätigkeiten innerhalb des Elektrizitätssektors und innerhalb des Gassektors erforderlich. Nur innerhalb dieser Sektoren dürfen die Konten jeweils zusammengefasst werden. Sofern also bislang eine entsprechende Trennung von energiespezifischen Dienstleistungen (und auch sonstigen Dienstleistungen) nicht erfolgt ist, widerspricht dies den Vorgaben von § 6b Abs. 3 S. 3 EnWG. Es gilt darüber hinaus bei unzumutbarem Aufwand für die direkte Zuordnung die Erleichterung des § 6b Abs. 3 S. 5 EnWG.

Sodann obliegt dem Wirtschaftsprüfer in allen Konstellationen nach § 6b Abs. 5 S. 2 EnWG bereits per Gesetz die Prüfung, ob die Wertansätze und die Zuordnung der Konten sachgerecht und nachvollziehbar erfolgt sind und der Grundsatz der Stetigkeit beachtet worden ist.

### **5.2.9.4 Transparenz**

Durch die Vorgaben der Festlegung kommt es auch nicht, wie im Rahmen der Konsultation der BNetzA vorgetragen wurde, zu einem Transparenzverlust.

Für den Fall, dass ein vertikal integriertes Energieversorgungsunternehmen gleichzeitig gegenüber einem vertikal integrierten Netzbetreiber die Tätigkeiten der Verpachtung und der Dienstleistung ausübt und diese Sachverhalte einem Tätigkeitsabschluss zugeordnet werden, kommt es vielmehr zu einer Steigerung der Transparenz. Denn bisher werden üblicherweise lediglich die Verpachtungstätigkeiten diesem Tätigkeitsabschluss zugeordnet, während die

(energiespezifischen und sonstigen) Dienstleistungen gegenüber dem Netzbetreiber den sonstigen Tätigkeiten innerhalb des Gassektors zugeordnet werden (IDW RS ÖFA 2 vom 03.09.2013, Rn. 28). Dieser Bereich wird jedoch noch nicht einmal als Tätigkeitsabschluss aufgestellt, testiert und veröffentlicht (siehe die Empfehlung nach IDW RS ÖFA 2 vom 03.09.2013, Rn. 21, der in der Praxis ganz überwiegend nicht nachgekommen wird). Selbst wenn dies der Fall wäre, ergäbe sich durch die Vermengung mit allen anderen Tätigkeiten innerhalb des Gassektors, die nicht unter § 6b Abs. 3 S. 1 Nr. 1 und 2 EnWG fallen (also unter anderem die gesamte Erzeugungs- und Vertriebstätigkeit) ein Transparenzverlust. Jedenfalls bezüglich der energiespezifischen Dienstleistungen kommt es also zu einer erheblichen Transparenzsteigerung.

Soweit die Adressaten vortragen, dass ein Mehr an Transparenz auch für die Nachvollziehbarkeit der Netzentgelte durch die Netznutzer gewünscht sei, können die Adressaten durch die Zuordnung nicht nur der energiespezifischen Dienstleistungen, sondern auch der sonstigen, gegenüber dem Netzbetrieb erbrachten Dienstleistungen den Umfang dieser Transparenz sogar noch erhöhen.

Die aus regulatorischen Gründen zu erfolgende Aufteilung eines Tätigkeitsabschlusses auf die Bereiche der Dienstleistung und der Verpachtung (siehe Ziffer 5.2.9.2) ist insofern unproblematisch, als dass bei der Verpachtungstätigkeit im Wesentlichen Kapitalkosten und bei der Dienstleistungstätigkeit im Wesentlichen operative Kosten anfallen. Auch ist diese Herleitung der operativen Dienstleistungskosten aus einem abgegrenzten Tätigkeitsabschluss wesentlich genauer möglich als aus dem gesamten Bereich der sonstigen Tätigkeiten innerhalb des Gassektors. Denn hierbei besteht die Gefahr, dass Kosten aus den Bereichen Erzeugung und Vertrieb letztlich als Kosten für den Netzbetrieb geltend gemacht werden, ohne dass in einem ersten Schritt ein Wirtschaftsprüfer die Zuordnung nach § 6b Abs. 5 S. 3 EnWG geprüft hätte.

Auch das vorgebrachte Argument, dass sich aufgrund der Zusammenfassung verschiedener Dienstleistungen an verschiedene Unternehmen keine Transparenz ergebe, verfängt nicht. Im Rahmen einer Kostenprüfung muss die Zuordnung zu einzelnen Dienstleistungsverhältnissen sachlich nachvollziehbar geleistet werden. Dies soll aus einem einheitlichen, jedoch sachlich richtig und vollständig aufgestellten sowie geprüften Tätigkeitsabschluss erfolgen. Im Vergleich zu einer Ableitung aus den sonstigen Tätigkeiten innerhalb des Gassektors, in denen neben den Dienstleistungen (energiespezifische und sonstige) auch noch die gesamten Erzeugungs- und Vertriebstätigkeiten zusammengefasst werden, ergibt sich somit eine vereinfachte und transparente Herleitung.

Ebenso verfängt nicht das Argument, dass es bei einem Netzbetreiber durch die Zuordnung der energiespezifischen Dienstleistungen beispielsweise zur Tätigkeit der Gasverteilung zu einem Transparenzverlust kommen würde. Richtig ist zwar, dass hierdurch in einem ersten Schritt Kosten der Tätigkeit Gasverteilung zugeordnet werden, die keinen unmittelbaren Bezug zum Netzgebiet des Netzbetreibers haben. Jedoch werden gleichzeitig auch die entsprechenden Erlöse zugeordnet, so dass es nicht zu einer einseitigen Verfälschung des Ausweises im Tätigkeitsabschluss kommt.

Soweit hier mit der Perspektive der Netznutzer argumentiert wird, dürfte jedoch für diese nicht unmittelbar ersichtlich sein, wieso etwaige Renditen aus einem solchen Drittgeschäft nicht zumindest anteilig netzentgeltmindernd wirken sollten. Diesbezüglich werden im Rahmen dieses Festlegungsverfahrens jedoch keinerlei Feststellungen oder Vorfestlegungen getroffen. Die regulatorische Behandlung solcher durch einen Netzbetreiber erbrachten Dienstleistungen ist nicht Gegenstand dieser Festlegung. Jedenfalls besteht zumindest die Möglichkeit, im Rahmen beispielsweise einer Kostenprüfung die entsprechenden Kosten und Erlöse zu separieren. Kosten und Erlöse, die keinerlei Bezug zum Netzgeschäft haben (beispielsweise gegenüber Industrieunternehmen erbrachte energiespezifische und sonstige Dienstleistungen), sind ohnehin den sonstigen Tätigkeiten innerhalb oder außerhalb der Gaswirtschaft zuzuordnen.

#### **5.2.9.5 Wettbewerbliche Nachteile**

Soweit im Rahmen der Konsultation auf wettbewerbliche Nachteile durch die Veröffentlichung von energiespezifischen Dienstleistungen verwiesen wurde, ist zunächst festzuhalten, dass sich die Veröffentlichungspflichten nicht aus dieser Festlegung, sondern unmittelbar aus den gesetzlichen Vorgaben in § 6b Abs. 4 EnWG ergeben. Demnach haben die gesetzlichen Vertreter den Tätigkeitsabschluss unverzüglich, jedoch spätestens vor Ablauf des zwölften Monats des dem Abschlussstichtag nachfolgenden Geschäftsjahres, gemeinsam mit dem nach § 6b Abs. 1 S. 1 EnWG in Verbindung mit § 325 HGB offenzulegenden Jahresabschluss beim Betreiber des Bundesanzeigers elektronisch einzureichen. Der Tätigkeitsabschluss ist unverzüglich im Bundesanzeiger bekannt machen zu lassen. Hierbei handelt es sich nicht um Vorgaben, die zur Disposition der Regulierungsbehörden stehen. Dennoch wurde das Vorbringen bewertet und in die Entscheidung zur klarstellenden Anordnung der Zuordnung einbezogen.

Etwaige Kostennachteile durch den Umstand, dass innerhalb eines vertikal integrierten Energieversorgungsunternehmens überhaupt Tätigkeitsabschlüsse aufzustellen sind und demnach erweiterte Anforderungen im Vergleich zu den Vorgaben nach dem Handelsgesetzbuch gelten, sind eine gesetzgeberische Wertung nach § 6b EnWG. Hierbei handelt es sich

schlichtweg um eine Notwendigkeit, die sich aus der vertikalen Integration von monopolistischen und wettbewerblichen Bereichen innerhalb eines Unternehmensverbundes ergibt.

Im Vergleich zur Konsultationsfassung der BNetzA wurden zudem die verpflichtend festgelegten Anforderungen im Hinblick auf die Zuordnung von energiespezifischen Dienstleistungen abgeschwächt. So ist entfallen, dass auch energiespezifische Dienstleistungen gegenüber nicht verbundenen Netzbetreibern zwingend beispielsweise der Tätigkeit der Gasverteilung zuzuordnen sind (siehe Ziffer 5.2.6). Bereits dadurch dürften die vorgebrachten Einwendungen überwiegend ausgeräumt sein.

Schließlich wird in Ansehung der Gliederungstiefe der Tätigkeitsabschlüsse auch nicht die Auffassung geteilt, dass sich durch eine Veröffentlichung die befürchteten Wettbewerbsnachteile einstellen würden. In diesem Zusammenhang ist insbesondere entscheidend, dass die Festlegung keine Vorgaben für eine vertiefte Darstellung eines Tätigkeitsabschlusses aufstellt. Ergänzende Angaben zu den Anforderungen, die sich ohnehin aus dem Handelsgesetzbuch ergeben, sind lediglich Teil des Prüfungsberichts und demnach nicht zu veröffentlichen.

Dienstleistungsunternehmen, die nicht in einem Energieversorgungsunternehmen vertikal integriert sind, haben ebenso, je nach größenabhängigen Erleichterungen, einen Jahresabschluss aufzustellen, prüfen zu lassen und offenzulegen. Sofern sich ein solches Unternehmen auf die Erbringung von Dienstleistungen gegenüber Netzbetreibern beschränkt, ergeben sich demnach vergleichbare Verpflichtungen zur Offenlegung. Auch bezüglich solcher Fälle sehen die gesetzgeberischen Wertungen zur Veröffentlichung von Jahresabschlüssen keine Ausnahmen vor.

Ohnehin lassen sich aus der Aggregation eines Jahres- oder Tätigkeitsabschlusses nicht konkrete Preisgestaltungen im Sinne von Stückkosten je Dienstleistungserbringung ableiten. Hierzu wurde auch nicht konkret im Rahmen der Konsultation vorgetragen. Ebenso ist nicht erkennbar, dass der Ausweis einer Gesamtmarge über alle einzubeziehenden Dienstleistungen geeignet ist, wettbewerbliche Nachteile nach sich zu ziehen. Auch außerhalb eines vertikal integrierten Energieversorgungsunternehmens aufgestellte Dienstleistungsunternehmen müssen ihren Gewinn entsprechend ausweisen.

#### **5.2.9.6 Verhältnismäßigkeit der Zuordnung**

Auch nach dem Vorbringen in der Konsultation der BNetzA stellt sich die Zuordnung als verhältnismäßig dar. Bereits der Gesetz- und Verordnungsgeber sieht im Zusammenhang mit energiespezifischen und sonstigen Dienstleistungen ein besonderes Potenzial zur Quersubventionierung (siehe hierzu Ziffern 5.2.1 und 5.2.8). Damit geht bei der Tätigkeit als

vertikal integriertes Energieversorgungsunternehmen einher, dass im Rahmen der erforderlichen buchhalterischen Entflechtung ein gewisser Aufwand bei den betroffenen Unternehmen entsteht. Durch den Verzicht auf die Zuordnungsregelung für energiespezifische Dienstleistungen an dritte Unternehmen (siehe Ziffer 5.2.6) sowie den Verweis auf die Zumutbarkeitsregelung in Ziffer 5.2.7 zu mehrstufigen Dienstleistungsverhältnissen bestehen zudem keine außerverhältnismäßigen Anforderungen, die vor dem Hintergrund des dargelegten Diskriminierungspotenzials nicht gerechtfertigt wären.

Auch der Verweis darauf, dass entsprechende Kostenstellen- und Kostenartenstrukturen bei Dienstleistungsunternehmen bisher nicht eingerichtet seien, führt zu keinem anderen Ergebnis. Wie unter Ziffer 5.2.8 dargelegt, handelt es sich hierbei um eine bereits bestehende Anforderung im Rahmen der gesetzlichen Vorgaben nach § 6b EnWG und im Rahmen von Nachweispflichten innerhalb der vertikal integrierten Energieversorgungsunternehmen nach § 4 Abs. 5a GasNEV, die nicht erstmals mit dieser Festlegung geschaffen werden.

Der Verweis auf die Entzerrung der Basisjahre des Strom- und Gassektors gemäß den Vorgaben der ARegV ist ebenso nicht geeignet, die Unverhältnismäßigkeit der Vorgaben zu untermauern. Die prinzipielle Entzerrung bleibt auch mit den Vorgaben dieser Festlegung erhalten. So findet eine umfangreiche Kostenprüfung nach wie vor lediglich alle fünf Jahre im Vorfeld einer Regulierungsperiode statt. Zudem verkennt dieser Vortrag, dass andere regulatorische Anforderungen etwa zum Regulierungskonto nach § 5 ARegV oder zum Kapitalkostenaufschlag nach § 10a ARegV jährlich einschlägig sind. Auch ist es im Rahmen einer Kostenprüfung angebracht, die Kosten innerhalb eines Basisjahres mit den Kosten aus anderen Jahren zu plausibilisieren. Auch hierfür ist ein jährlicher Ausweis erforderlich. Allgemeine Fragen der Zuordnung von Tätigkeiten nach § 6b Abs. 3 EnWG sind ohnehin kein Aspekt, der einer zyklischen Regelung unterliegen könnte. Die Zuordnung ist vielmehr stetig vorzunehmen.

Schließlich wurde bezüglich der Tätigkeitsabschlüsse von Dienstleistungs- und Verpachtungsunternehmen weitgehend auf die ergänzenden Angaben im Prüfungsbericht nach Tenorziffer 4 verzichtet. Auch vor diesem Hintergrund erweist sich die letztlich getroffene Anordnung als verhältnismäßig.

Es wurde auch erörtert, ob entsprechend den Vorgaben zu sogenannten Dienstleistungsbögen Ausnahmen für energiespezifische Dienstleistungen vorgesehen werden könnten, etwa wenn diese einen gewissen Anteil an der Erlösobergrenze des verbundenen Netzbetreibers unterschreiten. Jedoch ergibt sich die Zuordnungspflicht, wie unter Ziffer 5.2.1 dargelegt, bereits aus den gesetzlichen Vorgaben. Hiervon kann keine Ausnahme vorgesehen werden. Trotzdem wurden diese Einwendungen geprüft. So ist der Verzicht auf Kostennachweise im Rahmen einer

Kostenprüfung eher dann sachgerecht, wenn bezüglich der Dienstleistungskosten zumindest die Vorgaben zur buchhalterischen Entflechtung eingehalten sind und die Zuordnungsfragen prinzipiell von einem Wirtschaftsprüfer, wie es in § 6b Abs. 5 EnWG vorgesehen ist, geprüft wurden. Schließlich müssten, um nachweislich das Unterschreiten einer gewissen Schwelle darlegen zu können, die Kosten in Zweifelsfällen ohnehin sachgerecht abgegrenzt werden.

Aus diesen Gründen sind auch keine Ausnahmen für sogenannte De-minimis-Unternehmen mit weniger als 100.000 unmittelbar oder mittelbar angeschlossenen Kunden vorgesehen. Auch bei diesen vertikal integrierten Energieversorgungsunternehmen bestehen die aufgezeigten Potenziale zur Quersubventionierung. Hier keine Ausnahmen vorzusehen entspricht auch der gesetzgeberischen Wertung, die nach § 6b EnWG für solche Unternehmen keine Ausnahmen für die buchhalterische Entflechtung vorsieht, sondern diese vielmehr auf die Fragen der rechtlichen und operationellen Entflechtung nach §§ 7 und 7a EnWG beschränkt (siehe § 7 Abs. 2 sowie § 7a Abs. 7 EnWG).

#### **6. Erweiterung des Prüfungsauftrages (Ziffer 4 des Tenors)**

Mit der Tenorziffer 4 erfolgt eine Erweiterung des Prüfungsauftrages durch Setzung von entsprechenden Prüfungsschwerpunkten. Hierbei werden die Adressaten der Festlegung verpflichtet, im Prüfungsauftrag wiederum den Prüfer zu verpflichten, im Prüfungsbericht bestimmte Angaben und Erläuterungen des Adressaten aufzunehmen und zu testieren. Soweit hier auf bestimmte Rechtsnormen Bezug genommen wird, beispielsweise die Regelungen zu Umlagen, sind insofern auch entsprechende Nachfolgeregelungen mit in Bezug genommen.

In allen Fällen sind die Vorgaben in Tenorziffer 4 ausschließlich auf den entsprechenden Tätigkeitsabschluss (Gasverteilung) anzuwenden.

Die Festlegung verfolgt hierbei stets den Zweck, dass Angaben mit Bezug zu bestimmten, regulatorischen Aufgaben ausgewiesen und erläutert werden und dieser Ausweis einen sachkundigen Dritten in die Lage versetzt, die Umstände (auch im Zeitablauf) nachzuvollziehen und erforderlichenfalls weitere Prüfungen durchzuführen. Hierbei erfolgt eine Orientierung an den Vorgaben des § 6b Abs. 3 S. 5 EnWG, wonach beispielsweise Schlüsselungen sachgerecht und für Dritte nachvollziehbar sein müssen und die Einhaltung dieser Pflicht gemäß § 6b Abs. 5 S. 1 EnWG vom Prüfer auch zu prüfen ist.

## **6.1 Allgemeine Aspekte zur Erweiterung des Prüfungsauftrags**

### **6.1.1 Abgrenzung der Verantwortlichkeiten zwischen dem geprüften Unternehmen und dem Prüfer**

In Tenorziffer 4 wurde klargestellt, dass es sich bei den Angaben und Erläuterungen nicht um solche des Prüfers handelt, sondern um solche des Adressaten als geprüftes Unternehmen. Dem Prüfer kommen, nach einer entsprechenden Verpflichtung durch das Unternehmen, die Aufgaben zu, diese Angaben und Erläuterungen in den Prüfungsbericht aufzunehmen (gegebenenfalls explizit gekennzeichnet als Angaben des Auftraggebers und / oder als Anlage zum Prüfungsbericht) und diese nach den gleichen Maßstäben, wie sie für die Prüfung eines Tätigkeitsabschlusses nach § 6b Abs. 5 EnWG gelten, zu testieren.

### **6.1.2 Keine Pflicht zur Veröffentlichung der Angaben nach Tenorziffer 4**

Dadurch, dass die Angaben des geprüften Unternehmens lediglich im Prüfungsbericht oder als Anlage zu diesem ausgewiesen werden, sind diese nicht zu veröffentlichen. Im Rahmen der Konsultation der BNetzA vorgebrachte Einwendungen dahingehend, dass die zusätzlichen Informationen sensible Betriebs- und Geschäftsgeheimnisse seien, gehen demnach ins Leere, da die Vertraulichkeit gewahrt wird.

### **6.1.3 Zulässige Erweiterung der Prüfungshandlungen**

Gegen die Erweiterung der Prüfungshandlungen sprechen auch nicht anderweitige, bestehende Regelungen zur Abschlussprüfung. So sieht bereits § 6b Abs. 5 EnWG eine energierechtliche Erweiterung der Prüfungshandlungen vor. Nach § 6b Abs. 5 S. 3 EnWG bestehen auch explizite Anforderungen an den Bestätigungsvermerk. Die Befugnis der Regulierungsbehörde, nach § 6b Abs. 6 S. 2 EnWG weitere Prüfungsschwerpunkte zu setzen, wird durch anderweitige Regelungen zur Ausgestaltung der Abschlussprüfung nicht eingeschränkt. Ansonsten hätte diese Ermächtigungsgrundlage keinen Anwendungsbereich.

### **6.1.4 Maßstab für die Prüfungshandlungen**

Durch die Festlegung erfolgt keine Modifizierung des Maßstabes, der grundsätzlich für Prüfungshandlungen der Wirtschaftsprüfer gilt. Die gemäß Tenorziffer 4 vorgesehenen Angaben und Erläuterungen des Adressaten sind demnach vom Prüfer nach den gleichen Maßstäben zu prüfen, wie sie für den Jahresabschluss und die Tätigkeitsabschlüsse gelten. Bezüglich dieses allgemeinen Maßstabes geht jedoch aus § 6b Abs. 5 S. 2 EnWG hervor, dass hierbei auch zu prüfen ist, ob die Wertansätze und die Zuordnung der Konten sachgerecht und nachvollziehbar erfolgt sind und der Grundsatz der Stetigkeit beachtet worden ist.

### **6.1.5 Nachgelagerte Prüfung**

Die Umsetzung der Vorgaben nach Tenorziffer 4 ist auch durch einen gesonderten, vom Jahresabschluss getrennten Prüfungsauftrag möglich. Da bei einer solchen Vorgehensweise keine Fristen nach den Vorgaben des HGB gelten würden, hat die LRB eine angemessene Frist für die Umsetzung von acht Monaten nach dem Bilanzstichtag für die Übermittlung nach § 6b Abs. 7 EnWG analog gesetzt. Durch solch eine Freistellung wird den betroffenen Unternehmen eine Entkoppelung von der eigentlichen Jahresabschlussprüfung ermöglicht. Diese Option bedeutet nicht, dass insoweit der Anwendungsbereich der Ermächtigungsgrundlage nach § 6b Abs. 6 EnWG nicht mehr gegeben wäre. So heißt es zwar in § 6b Abs. 6 S. 1 2. HS EnWG, dass die Bestimmungen im Rahmen der Jahresabschlussprüfung über die nach § 6b Abs. 1 EnWG anwendbaren Prüfungsvoraussetzungen hinaus zu berücksichtigen sind. Wenn nun die Regulierungsbehörde im Vergleich zur zwingenden Integration in die Jahresabschlussprüfung als milderer Mittel vorsieht, dass eine Entkopplung der Prüfungsschwerpunkte vom Jahresabschluss möglich ist, handelt es sich hierbei dennoch um Vorgaben, die grundsätzlich im Rahmen der Jahresabschlussprüfung zu berücksichtigen sind. So ist im Rahmen der Jahresabschlussprüfung zumindest zu prüfen, ob ein vollständiger, gesonderter Prüfungsauftrag nach den Vorgaben dieser Festlegung erteilt wurde.

### **6.1.6 Teilweise Befreiung von Verpächtern und Dienstleistern**

Im Hinblick auf die Erforderlichkeit und Verhältnismäßigkeit der Anordnungen wurde im Vergleich zur durch die BNetzA konsultierten Fassung auf einige Punkte verzichtet, die nunmehr nur noch für Adressaten relevant sind, die auch Netzbetreiber sind.

So sind nunmehr Unternehmen, die der Festlegung nur in ihrer Eigenschaft als Dienstleister oder Verpächter unterfallen, von den Vorgaben in den Tenorziffern 4.2.1 (Ausweis des Rohergebnisses), 4.2.2 (Davon-Vermerk zu den Umsatzerlösen aus Netzentgelten) sowie 4.2.3 (Aufwendungen für vorgelagerte Netzkosten) befreit. Zudem sind solche Unternehmen, die der Festlegung nur in ihrer Eigenschaft als Dienstleister unterfallen und keine Verpachtungstätigkeit nach § 6b Abs. 3 S. 2 EnWG ausüben oder separate Tätigkeitsabschlüsse für die Dienstleistungs- und Verpachtungstätigkeit aufstellen, insoweit zusätzlich von den Vorgaben in Tenorziffer 4.4 (Anlagengitter) befreit.

Im Hinblick auf die übrigen Punkte besteht hingegen eine Notwendigkeit, auch diese bezüglich der Unternehmen zu erfassen, die kein Netzbetreiber, sondern Dienstleister oder Verpächter sind. Dies ergibt sich aus dem Bedarf der entsprechenden Datengrundlage für die Kostenprüfung nach § 6 Abs. 1 ARegV.

Aufgrund der differenzierten Anforderung bezüglich des Anlagengitters nach Tenorziffer 4.4 kann eine Aufteilung der Tätigkeitsabschlüsse getrennt nach Dienstleistung und Verpachtung zweckmäßig sein (siehe hierzu Ziffer 5.2.9.2). Die LRB behält sich jedoch die Erweiterung der Prüfungsschwerpunkte in späteren Festlegungsverfahren vor.

#### **6.1.7 Keine Befreiungen von der jährlichen Prüfung**

Im Hinblick auf die Erforderlichkeit und Verhältnismäßigkeit der Anordnungen wurde erörtert, ob bei einigen Prüfungsschwerpunkten auf eine jährliche Anordnung verzichtet werden kann. Jedoch spricht entschieden hiergegen, dass die Vorteile für die entsprechenden Anpassungen der Buchhaltungssysteme und Prüfungsvorgänge insbesondere dann entstehen, wenn Anforderungen regelmäßig und gleichförmig gelten.

### **6.2 Einzelne Prüfungsschwerpunkte**

#### **6.2.1 Übersicht von verbundenen, vertikal integrierten Energieversorgungsunternehmen, die gegenüber dem Tätigkeitsbereich Gasverteilung Dienstleistungen erbringen und / oder Netzinfrastruktur(en) überlassen (Ziffer 4.1 des Tenors)**

Die angeforderten Angaben sind erforderlich, um die Einhaltung der Regelungen des § 6b Abs. 1 EnWG überprüfen zu können und dienen zudem den Prüfhandlungen nach § 4 Abs. 5 und Abs. 5a GasNEV. Diese Angaben wurden bisher bereits im Rahmen der Datenerhebung für die Kostenprüfung zur Bestimmung des Ausgangsniveaus von den Netzbetreibern entsprechend aufbereitet, so dass sich durch die hier geregelten Verpflichtungen keine materiellen Änderungen ergeben. Durch die Aufnahme in den Prüfungsbericht erfolgt zusätzlich eine Testierung der Angaben durch den Prüfer. Im Ergebnis sind demnach pro verbundenen Unternehmen bis zu 3 Werte anzugeben.

#### **6.2.2 Ergänzende Angaben zur Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung des Tätigkeitsbereichs Gasverteilung (Ziffer 4.2 des Tenors)**

Die angeforderten Angaben sind für verschiedene, regulatorische Zwecke erforderlich, insbesondere für die Genehmigung des Saldos des Regulierungskontos nach § 5 Abs. 4

S. 1 ARegV sowie die Kostenprüfung nach § 6 Abs. 1 ARegV. Die Anlagen 1 (Bilanz) und 2 (Gewinn- und Verlustrechnung) enthalten überblickartig die in den Tenorziffern 4.2.1 bis

4.2.5 bezeichneten Positionen. Sofern einzelne Sachverhalte in abweichenden Positionen verbucht werden (beispielsweise Umlagen in den sonstigen betrieblichen Aufwendungen), ist der Ausweis entsprechend anzupassen.

Es wurde keine Aufhebung der größenabhängigen Erleichterungen für die Aufstellung der Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung im Hinblick auf die zu veröffentlichenden Tätigkeitsabschlüsse angeordnet. Lediglich im Prüfungsbericht sind, ausgehend von den aufgestellten Tätigkeitsabschlüssen, zusätzliche Angaben zu leisten. Hierbei handelt es sich um Angaben, die bereits jetzt ohnehin für regulatorische Verfahren erforderlich sind und bisher bei den Netzbetreibern abgefragt werden mussten. Im Einzelnen:

#### **6.2.2.1 Ausweis des Rohergebnisses (Ziffer 4.2.1 des Tenors)**

Ziffer 4.2.1 des Tenors bestimmt, dass sofern und soweit einzelne Positionen in der Gewinn- und Verlustrechnung im Rahmen des Jahresabschlusses zu einem Posten unter der Bezeichnung „Rohergebnis“ zusammengefasst werden dürfen, diese Positionen im Prüfungsbericht aufgeschlüsselt auszuweisen sind. Hierdurch wird insbesondere ein transparenter Ausweis der hierunter zusammengefassten Erlöse und Aufwendungen ermöglicht. Andernfalls wären aufgrund der Zusammenfassung etwa vom Umsatzerlösen und Materialaufwendungen regulatorische Prüfhandlungen nicht möglich.

#### **6.2.2.2 Davon-Vermerk zu den Umsatzerlösen aus Netzentgelten (Ziffer 4.2.2 des Tenors)**

Der gesonderte Ausweis der Umsatzerlöse aus Netzentgelten dient sowohl der Kostenprüfung zur Festlegung der kalenderjährlichen Erlösobergrenzen als auch der Prüfung des Regulierungskontos. Nicht im Rahmen dieses Davon-Vermerks zu berücksichtigen sind Beträge aus der Auflösung von Ertragszuschüssen, Rückstellungssachverhalten, Biogassachverhalten, Marktraumumstellungssachverhalten, Mehr- und Mindermengen und Dienstleistungserbringungen, da es sich insoweit nicht um Netzentgelte handelt.

#### **6.2.2.3 Aufwendungen für vorgelagerte Netzkosten Ausweis (Ziffer 4.2.3 des Tenors)**

Der gesonderte Ausweis von Aufwendungen für vorgelagerte Netzkosten dient der Prüfung des Saldos des Regulierungskontos.

#### **6.2.2.4 Ausweis von Kapitalausgleichsposten (Ziffer 4.2.4 des Tenors)**

Der Ausweis von Kapitalausgleichsposten dient der Kostenprüfung nach § 6 Abs. 1 ARegV. Durch den Ausweis von bilanziellen Ausgleichsposten oder ähnlichen Positionen, die dem Ausgleich der Tätigkeitsbilanz dienen, in den hierfür gemäß Anlage 1 (Bilanz) vorgesehenen Positionen, wird deren eindeutige Identifikation ermöglicht. Gleiches gilt für die gegebenenfalls zu erfolgende ausdrückliche Bestätigung des Nichtvorhandenseins solcher Positionen.

Sofern bei der Aufstellung der Tätigkeitsbilanz kein separater Kapitalausgleichsposten ausgewiesen wird, sondern eine Verrechnung unmittelbar im Eigenkapital erfolgt, ist die

Vorgehensweise unter Nennung der Verrechnungshöhe gesondert darzulegen. In diesem Fall ist das Eigenkapital gemäß Anlage 1 (Bilanz) ohne die erfolgte Verrechnung unter Nennung des Kapitalausgleichspostens auszuweisen. Hiermit werden auch bei einer solchen Ausgestaltung des Tätigkeitsabschlusses eine Identifikation des Verrechnungspostens und die spätere kalkulatorische Berücksichtigung ermöglicht (vgl. BGH, Beschluss vom 17.10.2017, EnVR 23/16, Rn. 12 ff., juris).

#### **6.2.2.5 Ausweis von Forderungen und Verbindlichkeiten vor Saldierungen (Ziffer 4.2.5 des Tenors)**

Nach Ziffer 4.2.5 des Tenors sind Forderungen und Verbindlichkeiten gemäß Anlage 1 (Bilanz) gesondert in der Höhe auszuweisen, die sich vor einer Saldierung der entsprechenden Bilanzpositionen mit einer anderen Bilanzposition ergeben würde. Bezüglich der unsaldierten Beträge sind an den entsprechenden Stellen gemäß Anlage 1 (Bilanz) die Umlagen gemäß Tenorziffer 4.2.2 gesondert als Davon-Vermerk auszuweisen. Hierdurch wird eine entsprechende Prüfung der Bruttobeträge sowie des Saldierungsvorgangs in regulatorischen Prozessen wie der Kostenprüfung nach § 6 Abs. 1 ARegV ermöglicht.

Es wird klargestellt, dass hiermit Saldierungsvorgänge erfasst sind, die entgegen des grundsätzlichen Verrechnungsverbots nach § 246 Abs. 2 HGB vorgenommen werden, also insbesondere die Saldierung von Forderungen und Verbindlichkeiten im Fall einer Aufrechnungslage sowie die Saldierung von Forderungen aus dem abgegrenzten Verbrauch mit Verbindlichkeiten aufgrund den bereits entrichteten Abschlagszahlungen der Kunden.

Hierbei erfolgt kein Eingriff in Bilanzierungswahlrechte oder den Grundsatz der Stetigkeit. Der Ausweis in der zu veröffentlichenden Tätigkeitsbilanz kann saldiert erfolgen. An dieser Stelle ist die Kritik an der Festlegung der BNetzA auch widersprüchlich, wenn einerseits auf Bilanzierungswahlrechte abgestellt wird und andererseits vorgebracht wird, dass nur ein Nettoausweis korrekt sei, da ein Bruttoausweis nicht die tatsächliche Vermögens-, Finanz- und Ertragslage widerspiegele.

An dieser Stelle ist auch nicht der Ausweis der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage relevant, sondern ein transparenter Ausweis der tatsächlichen (rechnerischen) Verhältnisse vor einer Saldierung. Welche regulatorischen Folgefragen sich hierbei konkret ergeben, ist nicht Gegenstand der Festlegung. Jedoch kann sich eine Bereinigung etwa von Verbindlichkeiten um Umlagesachverhalte im Rahmen einer Kostenprüfung auch zu Gunsten der betroffenen Unternehmen auswirken. Eine solche sachgerechte Bereinigung erfordert jedoch eine transparent ausgewiesene, einheitliche Datengrundlage.

### **6.2.3 Ergänzende Angaben zu fortwirkenden Schuldbeitritten oder Schuldübernahmen von verbundenen Unternehmen mit Bezug zum Tätigkeitsbereich Gasverteilung (Ziffer 4.3 des Tenors)**

Gemäß Ziffer 4.3 des Tenors sind ergänzende Angaben zu fortwirkenden Schuldbeitritten oder Schuldübernahmen von verbundenen Unternehmen mit Bezug zum Tätigkeitsbereich Gasverteilung zu tätigen. Hierdurch wird ein transparenter, fortlaufender Ausweis entsprechender Geschäftsvorfälle ermöglicht, die erhebliche Auswirkungen auf das Abzugskapital nach § 7 Abs. 2 GasNEV haben können. Hintergrund der Regelung ist, dass eine Informationsgrundlage geschaffen werden soll. Dies ist nicht gleichzusetzen mit der Vorgabe, dass die eine oder andere Vorgehensweise regulatorisch nicht zulässig wäre. Vielmehr geht es darum, auch über die Gesamtheit der Netzbetreiberlandschaft ein Bild über diese Konstrukte zu erlangen.

Gemäß der Regelung fallen hierunter insbesondere Schuldbeitritte und Schuldübernahmen mit Bezug zu Rückstellungen für Pensionen und ähnlichen Verpflichtungen. Demnach sind auch Sachverhalte erfasst, bei denen eine Schuldrückstellung gegenüber einem bestimmten Netzkunden aufgrund überzahlter Netzentgelte übernommen wird.

Sofern sich aus der vertraglichen Grundlage zum Schuldbeitritt oder der Schuldübernahme eine Verpflichtung für die beteiligten Parteien, etwa zur Zahlung einer Vergütung ergibt, ist dies anzugeben. Sofern solche Verpflichtungen nicht bestehen, ist dies klarzustellen.

Sofern hierbei im Rahmen der Konsultation der BNetzA darauf verwiesen wurde, dass eine Zuordnung auf einzelne Tätigkeitsbereiche nicht möglich sei, ist dem entgegenzuhalten, dass nach § 6b Abs. 3 S. 1 EnWG die betroffenen Unternehmen in ihrer internen Rechnungslegung jeweils getrennte Konten für jede ihrer Tätigkeiten so zu führen haben, wie dies erforderlich wäre, wenn diese Tätigkeiten von rechtlich selbstständigen Unternehmen ausgeführt würden. Daher muss auch ein Geschäftsvorfall wie ein Schuldbeitritt oder eine Schuldübernahme bezogen auf eine Tätigkeit ausgewiesen werden können. Diesem fiktiven Unternehmen muss bekannt sein, etwa welche seiner Pensionsverpflichtungen für Mitarbeiter im Netzbetrieb durch eine entsprechende Schuldübernahme erfasst sind und welcher Aufwand für die Schuldübernahme aufgebracht werden musste.

### **6.2.4 Anlagengitter des Tätigkeitsbereichs Gasverteilung (Ziffer 4.4 des Tenors)**

Gemäß Ziffer 4.4 des Tenors ist im Prüfungsbericht ein den Vorgaben des § 284 Abs. 3 HGB entsprechendes Anlagengitter bezüglich des Tätigkeitsbereichs Gasverteilung auszuweisen.

Durch ein derartiges Anlagengitter wird ein Abgleich von handelsrechtlichen und kalkulatorischen Buchwerten zumindest im Ansatz ermöglicht. Hierbei bleibt die Festlegung hinter den

Anforderungen der Festlegung der Landesregulierungsbehörde des Landes Baden-Württemberg (Festlegung vom 02.06.2015, Az. 4-4455.7/46, dort Tenorziffer 2.4) zurück und verzichtet auf eine Aufgliederung nach den jeweiligen historischen Anschaffungsjahren, die Trennung nach einerseits historischen Anschaffungs- und Herstellungskosten und andererseits indirekt zugerechnetem Anlagevermögen sowie den gesonderten Ausweis der Reduktion der Anschaffungs- und Herstellungskosten aufgrund aktivisch angesetzter Ertragszuschüsse. Darüber hinaus wird auch auf eine Aufgliederung nach den Anlagengruppen der Anlage 1 zur GasNEV verzichtet. Adressaten, die reine Dienstleistungsunternehmen sind, sind zudem von der Vorgabe befreit (Tenorziffer 4).

Die Aufstellung eines derart reduzierten Anlagengitters stellt sich als verhältnismäßig dar. Es kommt auch nicht darauf an, dass nach handelsrechtlichen Vorgaben ein Anlagengitter nur noch im Anhang der Gesellschaft anzugeben ist (§ 284 Abs. 3 HGB) und daher für Tätigkeitsabschlüsse, die nach § 6b Abs. 3 S. 6 EnWG nur aus Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung bestehen, nicht relevant ist. Denn es wird kein Anlagengitter als Teil eines Tätigkeitsabschlusses, sondern als Prüfungsschwerpunkt mit Bezug zu Buchwerten angeordnet.

#### **6.2.5 Rückstellungsspiegel des Tätigkeitsbereichs Gasverteilung (Ziffer 4.5 des Tenors)**

Gemäß Ziffer 4.5 des Tenors ist ein Rückstellungsspiegel für den Tätigkeitsbereich Gasverteilung sowie des Gesamtunternehmens im Prüfungsbericht auszuweisen. Die Darstellung sowie die geforderte Verknüpfung mit der Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung ermöglicht eine Überprüfung von Sachverhalten mit Bezug zu Rückstellungen etwa im Rahmen der Kostenprüfung nach § 6 Abs. 1 ARegV.

Zunächst wird an dieser Stelle lediglich eine Gliederungstiefe erwartet, wie sie sich für das entsprechende Unternehmen aus dem § 266 HGB ergibt (siehe Anlage 1 (Bilanz) zur Festlegung, dort die Gliederungstiefe der Rückstellungen je nach Unternehmensgröße entsprechend § 266 HGB). Die LRB behält sich jedoch vor, im Rahmen beispielsweise einer Kostenprüfung eine genauere Aufgliederung zu verlangen, wie dies auch bisher erfolgt ist. Auch vor diesem Hintergrund stellt sich diese im Rahmen des Prüfungsschwerpunkts reduzierte Vorgabe als verhältnismäßig dar.

#### **6.2.6 Verbindlichkeiten aus Gewinnabführungsverträgen mit Bezug zum Tätigkeitsbereich Gasverteilung (Ziffer 4.6 des Tenors)**

Pflichten aus Gewinnabführungsverträgen stellen Verbindlichkeiten im Sinne von § 7 Abs. 2 S. 1 und S. 2 Nr. 5 GasNEV dar (vgl. BGH, Beschluss vom 29.01.2019, EnVR 63/17, Rn. 28, juris). Entsprechende Verbindlichkeiten mit Bezug zum Tätigkeitsbereich Gasverteilung sind im

Prüfungsbericht gesondert auszuweisen. Hierbei sind die gesamte Verbindlichkeit sowie der auf den entsprechenden Tätigkeitsbereich entfallende Anteil darzulegen.

Auch hier gilt, dass eine Zuordnung auf einzelne Tätigkeitsbereiche möglich sein muss, da nach § 6b Abs. 3 S. 1 EnWG die betroffenen Unternehmen in ihrer internen Rechnungslegung jeweils getrennte Konten für jede ihrer Tätigkeiten so zu führen haben, wie dies erforderlich wäre, wenn diese Tätigkeiten von rechtlich selbstständigen Unternehmen ausgeführt würden. Sofern sich in einem Tätigkeitsbereich ein Verlust als Beitrag zu der gesamthaften Verbindlichkeit aus einem Gewinnabführungsvertrag ergibt, ist dies entsprechend auszuweisen.

### **6.3 Verhältnismäßigkeit der Erweiterung des Prüfungsauftrages**

Die Zuordnung ist verhältnismäßig. Dies gilt insbesondere auch aufgrund des teilweisen Verzichts der Erweiterung des Prüfungsauftrages bei Verpachtungs- und Dienstleistungsunternehmen (siehe hierzu Ziffer 6.1.6). Zudem wurde ein teilweiser Verzicht auf eine jährliche Anwendung der Vorgaben geprüft (siehe hierzu Ziffer 6.1.7). Zusätzlich wurde bezüglich den Anlagengitters nach Tenorziffer 4.4 auf den Ausweis nach Anlagengruppen gemäß Anlage 1 zur GasNEV und die Erstellung eines Anlagengitters durch Dienstleistungsunternehmen verzichtet (siehe Ziffer 6.2.4). Eine weitere Vereinfachung in zeitlicher Hinsicht ergibt sich aus der Möglichkeit gemäß Tenorziffer 4, wonach die Vorgaben auch durch einen gesonderten, vom Jahresabschluss getrennten Prüfungsauftrag erfüllt werden können. Dadurch wird das Vorbringen im Rahmen der Konsultation der BNetzA bereits in weiten Teilen berücksichtigt.

Darüber hinaus ist nicht erkennbar, dass das Kosten-Nutzen-Verhältnis nicht angemessen wäre. Die von Tenorziffer 4 erfassten Angaben und Informationen wurden überwiegend bereits in anderen regulatorischen Verfahren abgefragt (durch Erhebungsbögen oder nachgelagerte Einzelanfragen im Rahmen der Verwaltungsverfahren). Neue Anforderungen, etwa zu dem Ausweis von Umlagen nach Tenorziffer 4.2.2, basieren auf konkreten Prüferfahrungen aus der Kostenprüfung für die dritte Regulierungsperiode bzw. aus der Prüfung des Regulierungskontos. Hierbei hat sich herausgestellt, dass die sachgerechte, kalkulatorische Berücksichtigung von Umlagesachverhalten, einer allgemeinen, sachgerechten und möglichst testierten Datengrundlage bedarf.

Soweit auf den knappen Umsetzungszeitraum für die Vorgaben verwiesen wird, hält es die LRB für vertretbar und angemessen, den beabsichtigten Zeitplan beizubehalten. Den betroffenen Unternehmen waren aufgrund der bisherigen Einzelabfragen der Angaben die regulatorischen Anforderungen insoweit bekannt. Durch die Anhörung und Festlegung der Vorgaben besteht eine ausreichende Vorlaufzeit für erforderliche Anpassungen. Hierbei ist es auch letztlich sachgerecht, dass die betroffenen Unternehmen mittelfristig Systemanpassungen dahingehend vornehmen,

dass regulatorisch notwendige Informationen nicht händisch beschafft werden müssen, was mit einer gewissen Fehleranfälligkeit einhergeht. Sofern in einem Übergangszeitraum die Informationsbeschaffung noch nicht automatisiert ablaufen kann, ergibt sich hierbei jedenfalls keine höhere Belastung für die Unternehmen als für den Fall einer Abfrage der Daten im Einzelfall. Dies gilt insbesondere in Verbindung mit der Regelung zur Möglichkeit der gesonderten, vom Jahresabschluss getrennten Prüfung nach Tenorziffer 4.

Soweit von einigen betroffenen Unternehmen darauf verwiesen wurde, dass die Vorgaben von den Erhebungsbögen etwa zum Regulierungskonto und zur Kostenprüfung abweichen, liegt darin im Sinne der Verhältnismäßigkeit ein angemessener Verzicht vor. Durch die Festlegung wird lediglich eine punktuelle Erweiterung des Prüfungsauftrages angeordnet, um die Punkte aus den entsprechenden regulatorischen Verfahren mit erfahrungsgemäß hohem Abstimmungsbedarf zur Datengrundlage zu adressieren. Eine vollständige Einbeziehung der Erhebungsbögen zum Regulierungskonto und zur Kostenprüfung würde den Rahmen einer Abschlussprüfung in wohl nicht mehr angemessener Weise ausweiten.

#### **7. Darlegung im Tätigkeitsabschluss (Ziffer 5 des Tenors)**

Gemäß Ziffer 5 des Tenors können die Angaben zu Ziffer 4.2 des Tenors direkt in die Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung des Tätigkeitsabschlusses Gasverteilung und die Angaben zu Ziffer 4.4 des Tenors direkt in das Anlagengitter des Tätigkeitsabschlusses Gasverteilung aufgenommen werden. Hierbei handelt es sich um eine freiwillige Option. Die Einhaltung der Vorgaben zur Klarheit und Übersichtlichkeit des Abschlusses obliegt hierbei den Adressaten.

#### **8. Anwendungszeitraum (Ziffer 6 des Tenors)**

Gemäß Ziffer 6 des Tenors ist die Festlegung für die Jahresabschlüsse mit einem Bilanzstichtag ab dem 30.09.2020 anzuwenden. Damit werden in allen Fällen die zeitlichen Vorgaben nach § 6b Abs. 6 S. 3 EnWG eingehalten. Für die Adressaten der Festlegung sowie die Prüfer besteht somit eine angemessene Vorlaufzeit. Gemäß der gesetzgeberischen Wertung hätte die Festlegung auch zu einem späteren Zeitpunkt im relevanten Geschäftsjahr erfolgen können. Bezüglich der Verhältnismäßigkeit der Vorgaben wird auf die Ausführungen in den Ziffern 5.1, 5.2.3, 5.2.6, 5.2.9, 6.1 und 6.3 verwiesen. Die Vorgaben sind auch in zeitlicher Hinsicht vor den dargelegten Hintergründen angemessen.

In diesem Zusammenhang stellt die LRB klar, dass Vorjahreswerte bei erstmaliger Umsetzung nicht nach den Vorgaben der Festlegung ausgewiesen werden müssen.

## **9. Übermittlung des Prüfungsberichts (Ziffer 7 des Tenors)**

Gemäß Ziffer 7 des Tenors haben die Adressaten den Prüfungsbericht nebst Ergänzungsbänden unverzüglich nach Feststellung des Jahresabschlusses bei der LRB einzureichen, spätestens jedoch bis zum Ablauf von 8 Monaten nach Abschluss des Geschäftsjahres.

Mit dieser Regelung wird die Übermittlungspflicht nach § 6b Abs. 7 S. 1 EnWG näher konkretisiert. Hierbei erfolgt eine Orientierung an den Fristigkeiten nach § 175 Abs. 1 und 3 AktG und § 42a Abs. 2 GmbHG. Eine volle Ausschöpfung der Frist zur Feststellung eines Jahresabschlusses beispielsweise zum 31.08. eines Kalenderjahres hätte zur Folge, dass zulässigerweise eine Übermittlung an die Regulierungsbehörde zum 01.09. erfolgen könnte.

Dabei besteht keine Normenkollision zu § 6b Abs. 4 EnWG. Hiernach haben die gesetzlichen Vertreter den Tätigkeitsabschluss unverzüglich, jedoch spätestens vor Ablauf des zwölften Monats des dem Abschlussstichtag nachfolgenden Geschäftsjahres, gemeinsam mit dem nach § 6b Abs. 1 S. 1 EnWG in Verbindung mit § 325 HGB offenzulegenden Jahresabschluss beim Betreiber des Bundesanzeigers elektronisch einzureichen. In Tenorziffer 7 wird jedoch die Übermittlungspflicht an die Regulierungsbehörde nach § 6b Abs. 7 S. 1 EnWG näher konkretisiert. Die Übermittlungspflicht nach § 6b Abs. 4 EnWG bleibt hiervon unberührt.

## **10. Ermessen**

Bei der Ausgestaltung der Festlegung steht der Regulierungsbehörde ein Entscheidungsspielraum zu. Zwar übernimmt die LRB die Analysen, Überlegungen und auch Formulierungen der BNetzA, dem liegt aber eine eigenständige Ermessenentscheidung zur Grunde.

Die LRB hat das ihr gemäß § 6b Abs. 6 S. 1 EnWG zustehende Aufgriffsermessen dahingehend ausgeübt, das vorliegende Festlegungsverfahren einzuleiten. Ausgehend aus der umfangreichen Prüfungspraxis der vergangenen Jahre und Regulierungsperioden hat sich gezeigt, dass einzelne Prüfschritte in Verwaltungsverfahren durch relativ geringfügige Erweiterungen der Verpflichtungen nach § 6b EnWG beschleunigt und inhaltlich abgesichert werden können (siehe hierzu näher unter Ziffer I.).

Die inhaltliche Zweckdienlichkeit für die Verwaltungsverfahren der LRB und damit der legitime, öffentliche Zweck der einzelnen Regelungsinhalte wurden unter den Ziffern 4 bis 9 bereits erörtert. Diese Maßnahmen orientieren sich an den Zielen des § 1 Abs. 1 EnWG hinsichtlich einer sicheren, preisgünstigen, verbraucherfreundlichen, effizienten und umweltverträglichen leitungsgebundene Versorgung der Allgemeinheit mit Gas. Die Regelungen dienen der

Regulierung der Gasnetze mit den Zielen der Sicherstellung eines wirksamen und unverfälschten Wettbewerbs bei der Versorgung mit Gas und der Sicherung eines langfristig angelegten leistungsfähigen und zuverlässigen Betriebs von Gasversorgungsnetzen.

Die Maßnahmen sind geeignet, erforderlich und zur Verwirklichung dieser Ziele auch angemessen. Soweit lediglich eine Darlegung im Prüfungsbericht des Prüfers verlangt wird (Ziffer 4 des Tenors), wurde insofern auch auf eine Veröffentlichung von möglicherweise sensiblen Einzelangaben verzichtet. Da es sich überwiegend um Angaben handelt, die bei den Unternehmen ohnehin vorhanden sind bzw. bereits in der Vergangenheit im Rahmen von Verwaltungsverfahren vorgelegt werden mussten, liegt keine unangemessene Belastung der Unternehmen vor.

Die zusätzliche Erweiterung durch die Prüfung der entsprechenden Angaben erhöht zwar zunächst den Gesamtaufwand für die Unternehmen. Dies wird aber insofern kompensiert, als dass der unternehmerische Aufwand in den auf diesen Daten basierenden Verwaltungsverfahren und den dort geltenden Nachweispflichten verringert wird.

In diesem Zusammenhang erfolgten im Laufe des Festlegungsverfahrens der BNetzA auch bereits zahlreiche Anpassungen der Vorgaben, um die Bedenken der Verpflichteten zu adressieren (siehe hierzu Ziffer 6.3)

Soweit die Zuordnung von energiespezifischen Dienstleistungen festgelegt wird (Ziffer 3 des Tenors), handelt es sich um eine klarstellende Regelung, die sich eng am Zweck des

§ 6b EnWG, der Verhinderung von Quersubventionierung, orientiert. Hinsichtlich der diesbezüglichen Ermessenserwägungen wird auf die Ausführungen unter Ziffer 5.2.6 zum Verzicht der Regelung des Bereichs von energiespezifischen Dienstleistungen an nicht verbundene Unternehmen sowie unter Ziffer 5.2.9 zur Verhältnismäßigkeit verwiesen. Insbesondere erfolgt hier auch keine weitere Aufgliederung des Ausweises von Einzelangaben im erforderlichen Tätigkeitsabschluss. Vielmehr ergibt sich die für die Veröffentlichung maßgebliche Darlegungstiefe aus dem HGB. Die Festlegung ordnet auch insoweit nicht die Aufhebung von größenabhängigen Erleichterungen an, so dass die erforderliche Aggregation von Einzelangaben erhalten bleibt.

Schließlich wurde auf die Festlegung einer Definition der unmittelbaren und mittelbaren energiespezifischen Dienstleistungen verzichtet (siehe Ziffer 5.1). Sofern in diesem Bereich die tatsächliche Umsetzung der Vorgaben von § 6b EnWG und dieser Festlegung den Zielen der Sicherstellung eines wirksamen und unverfälschten Wettbewerbs bei der Versorgung mit Gas zuwiderlaufen sollte, behält sich die LRB jedoch eine nähere Regelung vor.

Im Rahmen des Festlegungsverfahrens der BNetzA wurden auch alternative Herangehensweisen zur Erreichung der verfolgten Ziele erörtert. Hierbei kann jedoch nicht als Substitut zu den Vorgaben dieser Festlegung auf die Möglichkeit einer Personalaufstockung oder der Prozessoptimierung bei der Regulierungsbehörde verwiesen werden. Denn seitens der Regulierungsbehörde können grundsätzlich nur Angaben der betroffenen Unternehmen geprüft bzw. plausibilisiert werden. Entscheidend ist die Frage, auf welcher Datengrundlage eine solche Prüfung und Plausibilisierung der Unternehmensdaten erfolgt. Nur mit den Vorgaben nach dieser Festlegung kann eine testierte Datengrundlage geschaffen werden, die ein entsprechend höheres Maß an Zuverlässigkeit aufweist. Dies entspricht auch den Wertungen von Gesetz- und Verordnungsgeber, wonach regulatorische Verfahren zu Entgelten bzw. Erlösobergrenzen nach den Vorgaben der GasNEV und der ARegV auf testierten Tätigkeitsabschlüssen nach § 6b EnWG aufbauen.

Schließlich wurde auch erörtert, ob im Rahmen von sonstigen Datenabfragen etwa nach § 32 Abs. 2 Nr. 11 ARegV die Einreichung von testierten Daten angeordnet werden könnte, hiervon aber abgesehen. Zum einen ist fraglich, ob unter den Begriff der „Form“ auch die Testierung durch einen Wirtschaftsprüfer gefasst werden kann (per Festlegung zu Umfang, Zeitpunkt und Form der zu erhebenden Daten, vgl. § 32 Abs. 1 Nr. 11 ARegV). Zum anderen hat der Gesetzgeber in § 6b Abs. 6 EnWG hier eine explizite Möglichkeit der Setzung von Prüfungsschwerpunkten sowie weiterer Vorgaben zur buchhalterischen Entflechtung vorgesehen. Letztlich hat die Festlegung durch die Regelung in Tenorziffer 4 zur Möglichkeit, die Vorgaben durch einen gesonderten, vom Jahresabschluss getrennten Prüfungsauftrag zu erfüllen, eine entsprechende Erleichterung vorgesehen.

Die Frage, inwiefern die Umsetzungskosten der betroffenen Unternehmen anzuerkennen sind, ist einer Festlegung nach § 6b Abs. 6 EnWG nicht zugänglich.

## **11. Öffentliche Bekanntmachung**

Den Netzbetreibern in Zuständigkeit der LRB wird die Festlegung einzeln zugestellt. Da die Festlegung aber darüber hinaus auch sonstige Unternehmen betrifft, nimmt die LRB, in Ausübung des ihr nach § 73 Abs. 1a S. 1 EnWG zustehenden Ermessens, eine öffentliche Bekanntmachung der Entscheidung vor. Die öffentliche Bekanntmachung wird dadurch bewirkt, dass der verfügbare Teil der Entscheidung, die Rechtsbehelfsbelehrung und ein Hinweis auf die Veröffentlichung der vollständigen Entscheidung auf der Internetseite der LRB im Ministerialblatt des Landes Sachsen-Anhalt bekannt gemacht werden (§ 73 Abs. 1a S. 2 EnWG). Die Entscheidung gilt gemäß § 73 Abs. 1a S. 3 EnWG mit dem Tage als zugestellt, an dem seit dem Tag der Bekanntmachung im Ministerialblatt zwei Wochen verstrichen sind.

## 12. Anlagen

Die Anlage 1 (Bilanz) und Anlage 2 (Gewinn- und Verlustrechnung) sind Bestandteil dieses Beschlusses.

### III. Kostenentscheidung

Amtshandlungen der Regulierungsbehörde auf Grund des § 29 EnWG i. V. m. § 32 Abs.1 Nr. 4a ARegV sind gemäß § 91 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 EnWG gebührenpflichtig.

Der Gebührentatbestand ergibt sich auf Grund des § 91 Abs. 1 Nr. 4 EnWG und des Verwaltungskostengesetzes des Landes Sachsen-Anhalt (VwKostG LSA) in Verbindung mit der Allgemeinen Gebührenordnung des Landes Sachsen-Anhalt (AllGO LSA) lfd. Nr. 45 Tarifstelle 4.20. Der Gebührenrahmen liegt dabei zwischen 1.000 und 100.000 Euro. Die LRB erhebt hier eine Gebühr im unteren Bereich des Gebührenrahmens (5.000 Euro). Diese ist anteilig auf die betroffenen Gasverteilernetzbetreiber, die sich in der Zuständigkeit der LRB im Verfahren der Anreizregulierung befinden, zu verteilen. Je Verteilernetzbetreiber ergibt sich daraus eine Gebühr von 187,19 Euro, die durch die LRB noch gesondert unter Mitteilung des Kassenzeichens abgefordert wird.

### IV. Rechtsmittelbelehrung

Gegen diese Festlegung kann binnen einer Frist von einem Monat nach Bekanntgabe Beschwerde erhoben werden. Die Beschwerde ist schriftlich bei der Landesregulierungsbehörde des Landes Sachsen-Anhalt, Leipziger Straße 58, 39112 Magdeburg einzureichen. Zur Fristwahrung genügt es jedoch auch, wenn die Beschwerde innerhalb dieser Frist bei dem Beschwerdegericht, dem

Oberlandesgericht Naumburg  
Domplatz 10  
06618 Naumburg ( Saale )

eingeht.

Die Beschwerde ist zu begründen. Die Frist für die Beschwerdebegründung beträgt einen Monat. Sie beginnt mit der Einlegung der Beschwerde und kann auf Antrag von dem oder der Vorsitzenden des Beschwerdegerichts verlängert werden. Die Beschwerdebegründung muss die Erklärung, inwieweit der Beschluss angefochten und seine Abänderung oder Aufhebung

beantragt wird, und die Angabe der Tatsachen und Beweismittel, auf die sich die Beschwerde stützt, enthalten. Die Beschwerdeschrift und Beschwerdebegründung müssen durch einen Rechtsanwalt unterzeichnet sein. Die Beschwerde hat keine aufschiebende Wirkung (§ 76 Abs.1 EnWG).

Magdeburg, den xx.xx.2020

Köster