

Praxis des Unbundling – der Teufel steckt im Detail

Matthias Appel, Carsten E. Beisheim, Helmut Edelmann und Roland Kaufmann

Das neue Energiewirtschaftsrecht wird die leitungsgebundene Energiewirtschaft stärker verändern, als die Liberalisierung der Energiemärkte. Auf Stadtwerke und EVU kommen durch Regulierung und Entflechtung („Unbundling“) zahlreiche Veränderungen und neue Aufgaben zu. Diese erfordern Anstrengungen und Ressourcen, die im Kerngeschäft fehlen. Insbesondere die langfristige Sicherstellung einer kostengünstigen und nachhaltigen Strombeschaffung, die Aufrechterhaltung der bislang hohen Versorgungssicherheit und die Beibehaltung der Kundennähe sind dabei die zentralen Handlungsfelder für die Unternehmen. Sich den neuen Aufgaben zu stellen und dabei weiterhin die steigenden Anforderungen im Kerngeschäft zu bewältigen, ist die zentrale Herausforderung für Stadtwerke und EVU in den kommenden Jahren.

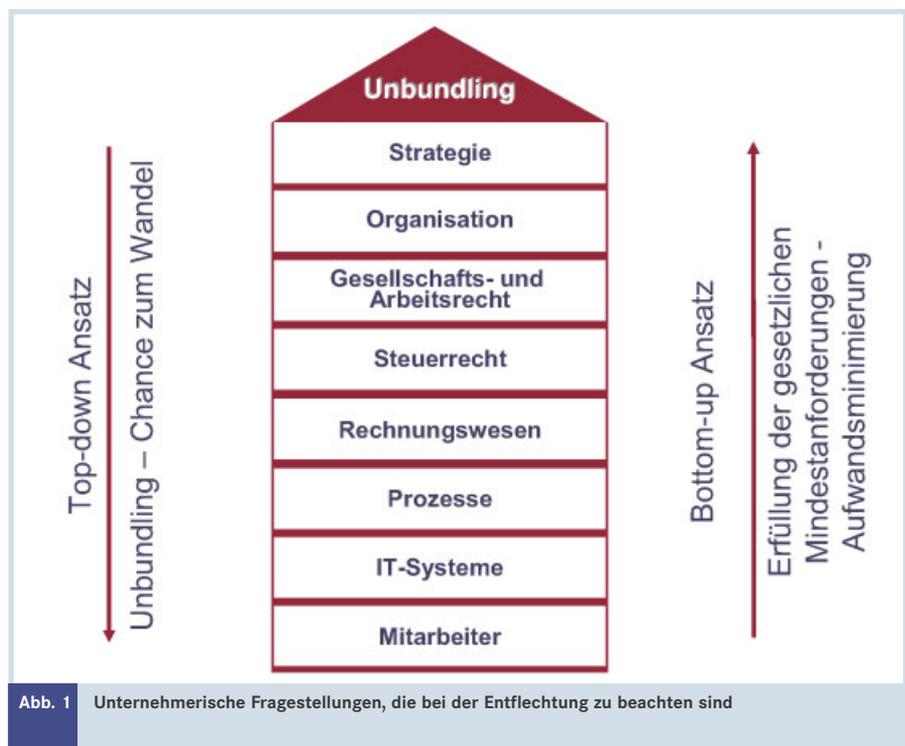
Mit dem Inkrafttreten des novellierten Energiewirtschaftsgesetzes (EnWG) am 13. Juli 2005 haben sich die Anforderungen hinsichtlich der Entflechtung („Unbundling“) ihres Netzes bzw. Netzbetriebs für Elektrizitäts- und Gasversorgungsunternehmen (EVU) deutlich verschärft. Vertikal integrierte Unternehmen haben eine weitgehende Trennung des Übertragungs- und Verteilernetzbetriebs von den übrigen Energieversorgungsbereichen, insbesondere von der Elektrizitätserzeugung bzw. der Gasgewinnung und dem Vertrieb vorzunehmen [1].

Bei der Umsetzung der Entflechtungsvorschriften (§§ 6 bis 10 EnWG) sind verschiedene unternehmerische Dimensionen und Fragestellungen zu betrachten. Sowohl strategische, rechtliche, steuerliche, buchhalterische, organisatorische, personelle als auch IT-Fragen sind zu beantworten und deren Interdependenzen zu beachten. Eine isolierte Betrachtung und Lösung der verschiedenen Fragestellung führt i. d. R. zu weniger guten, aber stattdessen teuren Lösungen für die Unternehmen.

Für jedes Stadtwerk/EVU gibt es dabei zwei grundsätzliche Vorgehensweisen, um die Entflechtungsvorschriften in der Praxis umzusetzen (s. Abb. 1):

Top-down-Ansatz, wonach Unbundling vor allem als eine Chance angesehen wird, das Unternehmen auf die zukünftigen Herausforderungen einzustellen. Die Notwendigkeit, das Unternehmen zu entflechten, wird zum Anlass genommen, grundsätzliche strategische Weichenstellungen wie etwa den Aufbau bzw. die Vertiefung von Kooperationen oder die Optimierung der Geschäftsprozesse voranzutreiben.

Bottom-up-Ansatz, um den eigenen Umstellungsaufwand zu minimieren. Die unternehmerische Ausrichtung bleibt unberührt – die Entflechtung erfolgt nur soweit, wie es das Gesetz verlangt und um die gesetzlichen Anforderungen zu erfüllen.



Beide Vorgehensweisen – die natürlich auch in Mischformen zu beobachten sind – können im Einzelnen zu deutlich unterschiedlichen Lösungen für ein Stadtwerk/EVU führen. In jedem Fall sind jedoch die rechtlichen Vorschriften des EnWG als Leitplanken zu beachten, innerhalb derer sich die Unternehmen bewegen können bzw. müssen.

Gestaltungsmodelle

Aus rechtlicher Sicht geht es beim Legal Unbundling letztlich stets darum, einen zu definierenden Betriebsteil des EVU auf das zukünftige, verselbstständigte Netzunternehmen zu übertragen. Folgende drei Grundmodelle kommen insoweit in Betracht [2]:

- Die Übertragung des gesamten bisherigen operativen Netzbetriebs einschließlich des Netzes und sonstiger betriebsnotwendiger Vermögensgegenstände sowie des gesamten, dem Netzbetrieb zugeordneten Personals;
- die Übertragung des gesamten bisherigen operativen Netzbetriebs einschließlich der betriebsnotwendigen Vermögensgegenstände und des gesamten, dem Netzbetrieb zugeordneten Personals, jedoch ohne das Netz;
- die Übertragung nur des („administrativen“) Netzbetriebs, wie er im EnWG definiert ist (vgl. auch die §§ 11 bis 28a), also die Aufgabe der Übertragung, Fernleitung oder Verteilung und die Verantwortung für Betrieb, Wartung und erforderlichenfalls Ausbau des Netzes, sowie der insoweit benötigten Vermögensgegenstände; hierzu bedarf es

weder der Übertragung des Netzes noch an sich des gesamten, dem Netzbetrieb zugeordneten Personals, vielmehr genügt die Ausstattung des Netzbetreibers mit den notwendigen sächlichen und personellen Mitteln, um die gesetzliche Funktion eines Netzbetreibers erfüllen zu können.

In der zweiten und dritten Alternative muss der Netzbetreiber, um seine Aufgaben wahrnehmen zu können, über das Netz weitgehend unabhängig disponieren können. Dies kann dadurch erreicht werden, dass das Netzunternehmen das Netz vom EVU pachtet.

Alternativ zu den vorgenannten Gestaltungsmodellen wird auch diskutiert, genau anders herum vorzugehen: Statt der Übertragung von Vermögensgegenständen und Personal auf einen (neuen) Netzbetreiber wird dasjenige auf ein anderes Unternehmen übertragen, was nicht dem Netzbetrieb zugeordnet worden ist (woraus folgt, dass das bisherige EVU zum Netzbetreiber wird).

Insbesondere die oben beschriebene dritte Alternative, die gelegentlich auch als „Unbundling light“ bezeichnet wird, birgt einige Tücken. So gewährleistet nur eine gute Vorbereitung der Umstrukturierungsmaßnahme, dass nicht das gesamte, dem Netzbetrieb zugeordnete Personal gem. § 613a BGB im Wege eines Betriebsübergangs auf das Netzunternehmen übergeht. Die Voraussetzungen eines Betriebsübergangs liegen indessen regelmäßig vor, wenn ein EVU an das Netzunternehmen zwar nicht sein Netz, aber seinen Netzkundenbestand und sonstige für den Netzbetrieb relevanten Vertragsbeziehungen überträgt und zudem sein Netz verpachtet. Um eine „schlanke“ personelle Ausstattung des Netzunternehmens sicherzustellen, ist es deshalb erforderlich, im Vorhinein organisatorisch abgrenzbare Einheiten zu schaffen, um eine klare Trennung des vom Betriebsübergang erfassten Personals von den nicht zu erfassenden Arbeitnehmern zu ermöglichen. Daneben ist es sinnvoll und meist auch erforderlich, mit den Arbeitnehmern bzw. dem Betriebsrat eine enge Abstimmung und einen Konsens herbeizuführen, um die Umsetzung der angestrebten Struktur zu erreichen.

Diese Gestaltungsvariante erfordert regelmäßig auch den Abschluss von Dienstleistungs- oder Werkverträgen mit dem EVU – Service Level Agreements –, die es dem Netzunternehmen ermöglichen, sächliche und personelle Ressourcen des EVU (insbesondere sog. Shared Services) in Anspruch zu nehmen. Dies ist grundsätzlich unkritisch,

wobei es selbstverständlich ist, dass über die Vergütungsregelungen keine unerlaubte Quersubventionierung von Dienstleistungsbereichen des EVU erfolgen darf.

Zu beachten ist in diesem Zusammenhang auch die Regelung in § 8 Abs. 2 Nr. 2 EnWG, wonach Personen, die in anderen Teilen des vertikal integrierten EVU sonstige Tätigkeiten für den Netzbetrieb ausüben, insoweit den fachlichen Weisungen des Netzbetreibers zu unterstellen sind. Diese „sonstigen Personen“ im Sinne der Vorschrift sind gerade nicht Arbeitnehmer des Netzunternehmens. Durch diese Regelung soll die Handlungsunabhängigkeit des Leitungspersonals des Netzunternehmens gestärkt werden, wobei dem Netzunternehmen gleichzeitig die Möglichkeit eröffnet wird, Dienstleistungen von anderen Bereichen des vertikal integrierten EVU in Anspruch zu nehmen.

Zur Erfüllung dieser gesetzlichen Vorgabe ist es ausreichend, dass etwaige Verhaltensvorgaben (Anweisungen) durch bevollmächtigte Mitarbeiter des Netzunternehmens nicht unmittelbar gegenüber den sonstigen Personen erfolgen, sondern – wie bei jedem einem dritten Unternehmen erteilten Auftrag – gegenüber den verantwortlichen Vorgesetzten des eingesetzten Personals. Dieses arbeitet dann letztlich entsprechend der Weisungen des Netzbetreibers, allerdings im Rahmen der bestehenden und für sie weiterhin verbindlichen Betriebs- und Arbeitsorganisation ihres Arbeitgebers (dem EVU). Damit ist dem gesetzlichen Zweck Rechnung getragen, ohne dass es zu arbeitsrechtlichen Friktionen kommt. Die sich hieraus ergebende Weisungskette ist, wie auch das dem Netzunternehmen zustehende fachliche Weisungsrecht als solches, in dem der Beauftragung zu Grunde liegenden Service Level Agreement abzusichern. Neben Weisungen im Einzelfall kommen auch dauerhaft geltende Dienstweisungen in Betracht, die über dieselbe Weisungskette zu adressieren sind. Zu denken ist hier bspw. an Vorgaben

zur Einhaltung der Vorschriften zur informatorischen Entflechtung, deren Beachtung in diesem Kontext im Übrigen eine permanente Herausforderung darstellt (dazu im Einzelnen unten). Einer – u. U. dauerhaften – Arbeitnehmerüberlassung bedarf es bei derartigen Konstellationen jedenfalls nicht, sie wäre hinsichtlich einiger der in Betracht kommenden Dienstleistungen auch kaum praktikabel [3].

Die vorstehenden Ausführungen dürfen indessen nicht darüber hinwegtäuschen, dass rechtlich selbstständige Netzbetreiber über ein bestimmtes Mindestmaß eigener Kapazitäten verfügen müssen, um ihre Aufgaben sachgerecht wahrnehmen zu können. In diesem Zusammenhang ist an die die Netzbetreiber treffenden Vorgaben zur Kostenrechnung für die Netznutzungsentgelte und zur Dokumentation der Kalkulationsgrundlagen in den Netzentgeltverordnungen Strom und Gas (jeweils §§ 4 ff. und 28) zu denken. Ohne eigenes fachliches Know-how und somit Kapazitäten ist ein Netzbetreiber de facto nicht in der Lage, diese Vorgaben zu erfüllen, selbst wenn er die betreffenden Arbeiten extern (wozu auch das Mutter-EVU gehört) erbringen lässt. Denn zumindest die Überwachung der ordnungsgemäßen Erfüllung der übertragenen Tätigkeiten durch einen externen „Dienstleister“, insbesondere die Wahrnehmung fachlicher Weisungsbefugnisse (s. o.), muss durch eigenes Personal des Netzbetreibers erfolgen, damit Kerntätigkeiten des Netzbetriebs vom Netzunternehmen im Ergebnis sachgemäß ausgeübt werden können.

Steuroptimierung beim Unbundling

Die rechtliche Separierung des Netzbetreibers nach den oben beschriebenen Modellen und die hierfür gegebenenfalls notwendige Übertragung des Netzbetriebs ist naturgemäß ein steuerlich relevanter Vorgang, vor allem wenn in beträchtlichem Umfang Vermögensgegenstände auf das

- | | | |
|---|---|---|
| <ol style="list-style-type: none"> 1. Elektrizitätsübertragung 2. Elektrizitätsverteilung 3. Gasfernleitung 4. Gasverteilung 5. Gasspeicherung oder LNG-Anlagen 6. Betrieb von LNG-Anlagen 7. Andere Tätigkeiten innerhalb des Elektrizitätssektors 8. Andere Tätigkeiten innerhalb des Gassektors 9. Andere Tätigkeiten außerhalb des Elektrizitäts- und Gassektors <p>Die Tätigkeiten unter Punkt 7. bis 9. können jeweils zusammengefasst werden.</p> | } | <p>Wirtschaftliche Nutzung eines Eigentumsrechts an Elektrizitäts- oder Gasversorgungsnetzen, Gasspeichern oder LNG-Anlagen</p> |
|---|---|---|

Abb. 2 Zu separierende Tätigkeiten im Rahmen der rechnermäßigen Entflechtung

Netzunternehmen übertragen werden. Daher sind sowohl bei der Umsetzung der Entflechtung als auch bei der laufenden Besteuerung der entflochtenen Netzstruktur steuerliche Fragestellungen zu beachten.

Beim Verpachtungsmodell bleibt das Eigentum am Netz beim Mutterunternehmen und der Netzbetrieb bzw. der Netzgebrauch werden der Netzgesellschaft im Wege eines Teilbetriebspachtvertrages zur Verfügung gestellt. Regelungen zum Pachtmodell finden sich nicht im EnWG.

Die Verpachtung des Netzes führt nicht zum Übergang des zivilrechtlichen Eigentums. In der konkreten Ausgestaltung des Pachtvertrages sollte unter Einhaltung der Vorgaben des operationellen Unbundling [4] nach § 8 Abs. 4 EnWG darauf geachtet werden, dass dem Netzeigentümer und Verpächter genügend Einflussmöglichkeiten auf den Pachtgegenstand verbleiben. Anderenfalls könnten die Finanzbehörden im Rahmen einer steuerlichen Außenprüfung einen verschleierten Eigentumsübergang durch Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums am Netz annehmen. Die Folge wäre die Aufdeckung der stillen Reserven im Netz ohne Übertragung des zivilrechtlichen Eigentums [5]. Auch hinsichtlich der Laufzeit des Pachtvertrages ist zu beachten, dass die Finanzverwaltung den Übergang des wirtschaftlichen Eigentums annimmt, wenn der Pachtvertrag 90 % der Restnutzungsdauer des Netzes überschreitet.

Sofern die Netzgesellschaft die Rechtsform einer Personengesellschaft hat, stellen die Pachtentgelte Sonderbetriebseinnahmen dar, die damit im Zusammenhang stehenden Aufwendungen des Mutterunternehmens, d. h. deren Abschreibungen und ggf. Refinanzierungskosten sind Sonderbetriebsausgaben. Damit wird die gewerbesteuerliche Erfassung auf die Ebene der Netzgesellschaft verlagert [6].

Soll das Netz steuerneutral auf eine Tochter- oder Schwesterkapitalgesellschaft übertragen werden, fordern die Regelungen der §§ 15 ff. bzw. § 20 UmwStG das Vorliegen eines Teilbetriebs (gilt für die Sparten Wasser und Fernwärme). Bei der Übertragung des Strom- und Gasnetzes kann dagegen auf die Teilbetriebsfiktion nach in § 6 Abs. 2 EnWG zurückgegriffen werden. § 6 Abs. 3 EnWG führt aus, dass Grundstücksübertragungen, sofern sie sich aus Entflechtungsmaßnahmen ergeben, von der Grunderwerbsteuer befreit sind.

In § 6 Abs. 2 Satz 2 EnWG wird auf den Organisationsakt der Entflechtung abgestellt.

Dabei erscheint es unklar, ob diese Formulierung bedeutet, dass die Entflechtung in einem zeitlich einheitlichen Organisationsakt vollzogen werden muss. In der Praxis wird die rechtliche Entflechtung häufig nicht in einem zeitlich einheitlichen Organisationsakt, sondern nur in mehreren u. U. zeitlich auseinander fallenden Schritten vollzogen werden können. Die Unternehmen müssen jedoch die Möglichkeit haben, auch zu einem späteren Zeitpunkt betriebswirtschaftlich sinnvolle und ggf. von der Bundesnetzagentur geforderte Vermögensübertragungen auf die Netzgesellschaft (die im Rahmen der rechtlichen Entflechtung stattfinden), steuerneutral vornehmen zu können.

Hinsichtlich der Auslegung des Wortlauts „unmittelbar auf Grund des Organisationsaktes“ in § 6 Abs. 2 Satz 2 EnWG besteht daher noch Klärungsbedarf in Richtung Finanzverwaltung/Bundesnetzagentur.

Sollen die Netze der Medien Strom, Erdgas, aber auch Fernwärme oder Wasser auf eine Tochterpersonengesellschaft übertragen werden, ist die Steuerneutralität auch ohne Vorliegen eines Teilbetriebes nach § 6 Abs. 5 EStG gewahrt (Übertragung im Wege der Einzelrechtsnachfolge). Schulden können hierbei jedoch nicht mit übertragen werden. Sollen die Netzbereiche deswegen nach § 24 UmwStG übertragen werden, reicht es zur Erfüllung des Teilbetriebsbegriffs bereits aus, wenn wesentliche Betriebsgrundlagen des Netzbereiches an die Tochterpersonengesellschaft vermietet werden (Überführung in das Sonderbetriebsvermögen).

Die Ergebniskonsolidierung durch Begründung eines Organschaftsverhältnisses mit einer Netz-Tochtergesellschaft in der Rechtsform der Kapitalgesellschaft ist sowohl für die Körperschaft- als auch für die Gewerbesteuer möglich. Bei der Netz-Tochtergesellschaft in der Rechtsform einer Personengesellschaft ist eine Ergebnisverrechnung mit der Muttergesellschaft in körperschaftsteuerlicher Hinsicht per se möglich, gewerbesteuerlich per se ausgeschlossen.

Noch nicht abschließend geklärt ist indessen, ob die für die Begründung eines umsatzsteuerlichen Organschaftsverhältnisses notwendige organisatorische Eingliederung im Rahmen der operationellen Unbundling dargestellt werden kann.

Die verschiedenen Gestaltungsaspekte zeigen, dass bereits im Planungsstadium steuerlichen Gesichtspunkten Rechnung getragen werden muss. Mit den Begünstigungsregelungen in § 6 EnWG hat der

Gesetzgeber vorgesehen, dass die Maßnahmen zur rechtlichen Entflechtung für die Unternehmen der Versorgungswirtschaft insgesamt steuerneutral ausgestaltet werden können. Hinsichtlich der Auslegung des Gesetzeswortlauts in § 6 Abs. 2 EnWG besteht jedoch noch Klärungsbedarf. Eine verbindliche Abstimmung mit der Finanzverwaltung wird dabei aber nur unter Einbeziehung der Bundesnetzagentur erfolgen können [7].

Rechnungslegung und interne Buchführung

Seit dem Inkrafttreten des novellierten EnWG gelten für die Energiebranche auch neue Vorschriften zur Rechnungslegung und internen Buchführung; die neuen Regelungen sind in § 10 EnWG kodifiziert. Dieser findet für die Unternehmen jedoch erstmals ab Beginn des jeweils ersten vollständigen Geschäftsjahres nach Inkrafttreten des neuen EnWG Anwendung (§ 114 EnWG). Bis dahin sind die §§ 9 und 9a EnWG a. F. [8] weiter anzuwenden. Das bedeutet, dass die Energieversorgungsunternehmen im Regelfall für ihre Jahresabschlüsse zum 31.12.2005 weiterhin die bisherigen gesetzlichen Regelungen zu beachten haben.

Für Elektrizitätsversorgungsunternehmen der allgemeinen Versorgung gilt nach § 9 Abs. 2 S.1 EnWG a. F. das Gebot zur Führung getrennter Konten für die Aktivitäten Erzeugung, Übertragung und Verteilung sowie für die Aktivitäten außerhalb der Elektrizitätsversorgung. Nach § 9 Abs. 2 S. 2 EnWG a. F. ist für jede Aktivität und die zusammengefassten Aktivitäten außerhalb des Elektrizitätsbereichs eine Bilanz sowie eine Gewinn- und Verlustrechnung in den Anhang des Jahresabschlusses aufzunehmen. Daraus ergibt sich für die betroffenen Unternehmen die Aufnahme der Aktivitätenabschlüsse in die externe Rechnungslegung mit allen Folgen für die Publizität der handelsrechtlichen Jahresabschlüsse.

Auf Grund der neuen Regelungen des § 10 EnWG ergeben sich in Zukunft weit reichende Änderungen, die von allen Energieversorgungsunternehmen anzuwenden sind. Die rechnungsmäßige Entflechtung ist von Unternehmen durchzuführen, die Sinne von § 3 Nr. 38 EnWG zu einem vertikal integrierten Energieversorgungsunternehmen verbunden sind. Größenabhängige Erleichterungen (wie etwa die 100 000-Kunden-Grenze) sind beim rechnungsmäßigen Unbundling nicht vorgesehen. Zudem gelten die Vorschriften zum rechnungsmäßigen Unbundling zukünftig

auch für Gasversorgungsunternehmen. Im Einzelnen sind dabei die in Abb. 2 dargestellten Tätigkeiten rechnermäßig zu entflechten.

Insbesondere für kleinere Stadtwerke kann sich wegen der Vielzahl der nunmehr zu separierenden Tätigkeitsbereiche ein erheblicher Mehraufwand ergeben, da sie bislang häufig die Tätigkeiten Erzeugung (die nach neuem Recht keine separat zu erfassende Tätigkeit mehr darstellt) und Übertragung nicht oder nur in unwesentlichem Umfang ausübten und deshalb zulässigerweise nicht separat dargestellt haben.

Wie das einzelne EVU die Kontentrennung durchzuführen hat, ist vom Gesetzgeber nicht vorgeschrieben. Als Grundsatz gilt jedoch, dass die Kontenführung so vorzunehmen ist, als ob die Tätigkeiten von rechtlich selbständigen Unternehmen ausgeführt würden. Entscheidend ist, dass separate Tätigkeitsbilanzen sowie Gewinn- und Verlustrechnungen für die jeweiligen Bereiche erstellt und entwickelt werden können.

Der Gesetzgeber hat den von den Richtlinien verwendeten Begriff der „internen Rechnungslegung“ in § 10 Abs. 3 S. 1 EnWG übernommen. Dies bedeutet jedoch in der Praxis vor allem, dass die Tätigkeitsabschlüsse nicht mehr Bestandteil der „Offizialrechnungslegung“ sind und somit auch nicht mehr Bestandteil des Anhangs. Auf Grund der Verweisung des § 10 Abs. 3 S. 6 EnWG auf § 10 Abs. 1 EnWG sind auf die Tätigkeitsabschlüsse jedoch die handelsrechtlichen Vorschriften anzuwenden.

Ein Wechsel von der handelsrechtlichen Bilanzierung hin zur internen Betriebsbuchhaltung bzw. zur Kosten- und Leistungsrechnung ergibt sich somit nicht. Eine Erweiterung über die rein internen Zwecke hinaus ergibt sich durch die Pflicht, die Übersendung des geprüften Jahresabschlusses unter Beifügung der Tätigkeitsabschlüsse an die Regulierungsbehörde unverzüglich vorzunehmen. Die Übersendung obliegt nun nicht mehr dem Abschlussprüfer, sondern demjenigen, der den Auftrag zur Prüfung des Jahresabschlusses erteilt hat, also im Regelfall dem Aufsichtsrat.

Der Umfang der Prüfung des Jahresabschlusses ergibt sich aus § 10 Abs. 4 EnWG. Die lange Zeit herrschende Unklarheit, ob sich die Prüfungspflicht auch auf die Tätigkeitsabschlüsse erstreckt, hat der Gesetzgeber durch die vorgenannte Regelung beseitigt. Dort wird klargestellt, dass auch die Tätigkeitsabschlüsse Gegenstand der Jahresabschlussprüfung sind. Neben dem

Teilprozess/Aufgabe		Bewertung der Ausgangssituation
Anfragen von Netzkunden	Yellow	Netzanfragen werden von Technik bearbeitet. Gesamtorganisation aber noch nicht transparent.
Netzerweiterungen, Verdichtungen im Netzgebiet	Yellow	Technik auch für Akquise zuständig. Nicht-Diskriminierung anderer Lieferanten muss sicher gestellt sein.
Vermarktung und Erstellung von Netzanschlüssen bzw. Hausanschlüssen	Yellow	Technik auch für Akquise zuständig. Nicht-Diskriminierung anderer Lieferanten muss sicher gestellt sein.
Erstellung, Abschluss und Verwaltung von Netzanschluss- und Netznutzungsverträgen	Green	Liegt bei Technik.
Kundenwechsel – Auszug/Einzug, Lieferantenwechsel	Red	Vertrieb/Rechnungsstellung hat im Rahmen von Wechselprozessen Zugriff auf wirtschaftlich sensible Informationen fremdbelieferter Kunden

Abb. 3 Beispiel einer Ist-Aufnahme zur Ermittlung des Handlungsbedarfs im Bereich Kundenakquisition und -kontakte

Vorhandensein getrennter Konten ist vom Wirtschaftsprüfer zudem zu prüfen, ob die Wertansätze und die Zuordnung der Konten sachgerecht und nachvollziehbar erfolgt, ob der Grundsatz der Stetigkeit eingehalten

wurde und ob die Erläuterungspflichten gemäß § 10 Abs. 3 Satz 7 EnWG beachtet wurden. Ist nach landesrechtlichen Vorschriften auch eine Prüfung nach § 53 Haushaltsgrundsatzgesetz vorzunehmen, hat der

Abschlussprüfer außerdem zu prüfen, ob die organisatorischen Maßnahmen für eine rechtliche, informatorische und operationelle Entflechtung getroffen wurden [9].

Eine deutliche Veränderung hat auch die Pflicht zur Berichterstattung über die Prüfung des Jahresabschlusses erfahren. Nunmehr ist nach § 10 Abs. 4 EnWG im Bestätigungsvermerk zum Jahresabschluss anzugeben, ob die Vorgaben nach Absatz 3 eingehalten wurden. Im Prüfungsbericht hat der Wirtschaftsprüfer in einem gesonderten Abschnitt („Feststellungen zur buchhalterischen Entflechtung“) über das Ergebnis der Prüfung der Entflechtung der Rechnungslegung zu berichten.

Informatorische Entflechtung

Gerade die informatorische Entflechtung bereitet vielen (kleineren) Stadtwerken und EVU großes „Kopferbrechen“. Denn häufig werden heutzutage von ein- und derselben Person Aufgaben für den Netzbereich und für den Vertriebsbereich erledigt, bei denen auch der Zugang zu „sensiblen“ Informationen des Netzbetreibers notwendig ist. § 9 EnWG regelt die „Verwendung von Informationen“ bzw. normiert die Vorgaben zur informatorischen Entflechtung und beinhaltet zwei unterschiedliche Regelungsgegenstände: Während Abs. 1 die vertrauliche Behandlung wirtschaftlich sensibler Informationen regelt, schreibt Abs. 2 vor, dass Netzbetreiber ihre die eigene Tätigkeit betreffenden Informationen nur diskriminierungsfrei offen legen dürfen.

Aus der Systematik des § 9 und in Abgrenzung zu dessen Abs. 2 ergibt sich, dass von Abs. 1 Informationen von Dritten bzw. über Dritte erfasst werden, die im Rahmen der Netz(betriebs-)tätigkeit erlangt werden. Die Informationen müssen wirtschaftlich sensibel sein; wann im Hinblick auf Informationen die „Sensibilitätsschwelle“ überschritten wird, ergibt sich nicht aus dem Gesetz, sondern kann nur jeweils im Einzelfall ermittelt werden. In der Sache geht es um wettbewerbsrelevante Daten der Netzkunden (auch als „Netzkundeninformationen“ bezeichnet), die deshalb wirtschaftlich sensibel sind, weil sie selber oder Rückschlüsse daraus Wettbewerbern der Netzkunden auf den vor- und nachgelagerten Märkten einen unberechtigten Marktvorteil verschaffen können.

Da die Qualifikation einer Information im Einzelfall schwierig sein kann, sollte in der Praxis der (strenge) Grundsatz gelten, dass grundsätzlich alle Daten und Informationen über Dritte als wirtschaftlich sensibel anzusehen sind [10].

Die Vorgaben zur informatorischen Entflechtung gelten seit dem Inkrafttreten des novellierten EnWG (also ohne Übergangsfrist) für alle vertikal integrierten Strom- und/oder Gasversorgungsunternehmen; daher besteht in zahlreichen Unternehmen unmittelbarer Handlungsbedarf, um die gesetzlichen Anforderungen zu erfüllen.

Zur Feststellung des konkreten Handlungsbedarfs empfiehlt es sich, sämtliche Geschäftsprozesse und Aufgaben zu analysieren, die ein größeres Diskriminierungspotenzial [11] beinhalten. Im Wesentlichen betrifft dies:

- Geschäftsprozesse im Rahmen der Kundenakquisition und -kontakte,
- Abrechnungsprozesse,
- sonstige Aufgaben und Prozesse, wie z. B. die Kalkulation der Netznutzungsentgelte oder das Controlling.

Mit Hilfe einer „Ampelfunktion“ lässt sich sehr schnell der konkrete Handlungsbedarf in einem Unternehmen ableiten (s. Abb. 3). „Grüne“ Geschäftsprozesse werden als unbundlingkonform, „gelbe“ als eingeschränkt unbundlingkonform und „rot“ eingestufte Geschäftsprozesse als nicht unbundlingkonform bewertet. Bei dieser Bewertung ist zudem zwischen einer prozessualen Sicht und einer Sicht im Hinblick auf die Datenzugriffsmöglichkeiten zu unterscheiden. Im ersten Fall wird untersucht, welche Personen/Abteilungen welche Aufgaben wahrnehmen. Im zweiten Fall wird unabhängig davon untersucht, wer Zugriff auf wirtschaftlich sensible Daten des Netzbereiches hat. So kann in dem in Abb. 3 dargestellten Beispiel der Wechselprozess bei fremdbelieferten Kunden organisatorisch „sauber“ geregelt und im Netzbereich oder einem Shared-Service-Bereich angesiedelt sein, der Vertriebsbereich aber dennoch Zugriff auf die Daten fremdbelieferter Kunden auf Grund fehlender Zugriffsbeschränkungen haben.

Der größten Herausforderung bei der Umsetzung und Einhaltung der Vorgaben des § 9 Abs. 1 stehen daher EVU gegenüber, die unter die de minimis-Regelung fallen und weder zur rechtlichen noch zur operationellen Entflechtung verpflichtet sind. Zu fragen ist, ob die strikte Einhaltung der Vertraulichkeitsanforderungen ohne flankierende organisatorische bzw. operationelle Maßnahmen überhaupt möglich ist. Berechtigungskonzepte müssen in jedem Fall die Datensicherheit gewährleisten. Soweit möglich, sollten solche Unternehmen zudem die personellen Zuständigkeiten für die Bereiche Netzbetrieb sowie Energievertrieb

und Erzeugung trennen; die Mitarbeiter sind dann zur Vertraulichkeit „unter Kollegen“ verpflichtet.

Legen das vertikal integrierte EVU oder der mit ihm verbundene Netzbetreiber über die eigene Tätigkeit als Netzbetreiber Informationen offen, die wirtschaftliche Vorteile bringen können, so hat dies in nicht diskriminierender Weise zu erfolgen. Erfasst werden im § 9 Abs. 2 EnWG Informationen über die eigene Tätigkeit als Netzbetreiber, mithin Informationen über den Netzbetrieb als solchen (auch als „Netzinformationen“ bezeichnet), die für Dritte wirtschaftlich vorteilhaft sein können, also wirtschaftliche Bedeutung für den Wettbewerb der Netznutzer auf den dem Netzbetrieb vor- und nachgelagerten Wertschöpfungsstufen haben. Als solche Informationen kommen insbesondere in Betracht:

- Netzausbauvorhaben;
- die zukünftige Verfügbarkeit von Leitungskapazitäten;
- Informationen, die auf Grund der Regelungen des EnWG und der auf dessen Grundlage erlassenen Verordnungen zu veröffentlichten sind;
- Informationen über die Netzlast.

Derartige Informationen dürfen nur diskriminierungsfrei veröffentlicht werden, es sollen also Wettbewerbsverfälschungen durch bewusst herbeigeführte Ungleichbehandlungen beim Zugang zu Netzinformationen verhindert werden.

Ob Netzinformationen überhaupt offen gelegt werden, entscheidet allein der Netzbetreiber, sofern nicht ohnehin eine Verpflichtung zur Veröffentlichung besteht. Es ist in jedem Fall empfehlenswert, die Offenlegung von Netzinformationen zu dokumentieren, wobei der Grund, die Art und der Zeitpunkt der Offenlegung festgehalten werden sollten.

Eine in der Praxis im Zusammenhang mit der informatorischen Entflechtung häufig auftretende Frage lautet, inwieweit Geschäftsprozesse für Drittlieferanten und den eigenen Vertrieb „kongruent“ zu gestalten sind. Ein Beispiel hierfür ist der Umzug und die damit verbundene Ummeldung eines Kunden innerhalb des eigenen Netzgebietes. Handelt es sich um einen fremdbelieferten Kunden, so werden in vielen Unternehmen an die Ummeldung häufig strengere formale Anforderungen gestellt als bei einem durch den eigenen Vertrieb versorgten Kunden. Unter rechtlichen Aspekten dürfte dies kaum zu rechtfertigen sein.

Zahlreiche unternehmerische Fallstricke

Bei der Umsetzung der geforderten Entflechtung des Netzbereichs sind in der Praxis zahlreiche Fragestellungen für Stadtwerke und EVU aus verschiedenen unternehmerischen Sichtweisen zu beantworten. Ausgewählte juristische, steuerliche, prozessuale Fragen und Fragen des Rechnungswesens sind in diesem Beitrag behandelt worden und zeigen, dass viele Fallstricke im Detail zu beachten sind. Fallstricke, die mit erheblichen unternehmerischen Risiken verbunden sein können und damit letztendlich über die wirtschaftlichen Folgen der Umsetzung des Unbundling bei Stadtwerken und EVU mitentscheiden.

Anmerkungen

[1] Bei diesem Artikel handelt es sich um eine Fortführung und Aktualisierung des Beitrages Appel/Beisheim/Edelmann/Kaufmann: „Unbundling – Gestaltungsmodelle und Handlungsoptionen für Stadtwerke und EVU“ in „et“ 4/2004, S. 242 ff.

[2] Vgl. zu diesen und weiteren Gestaltungsmodellen auch Appel/Beisheim/Edelmann/Kaufmann, „et“ 4/2004, S. 242, 243 ff.

[3] Büdenbender, „et“ 9/2005, S. 642, 650 geht indessen davon aus, dass § 8 Abs. 2 Nr. 2 EnWG „im Ergebnis eine arbeitsrechtliche Sonderregelung für den Bereich der Arbeitnehmerüberlassung“ darstelle, die dazu führe, dass die durch diese Norm gebotene arbeitsrechtliche Organisationsform generell genehmigungsfrei sei (d. h. auch die nicht nur vorübergehende Überlassung). Ob diese Ansicht zutreffend ist, erscheint zweifelhaft, weil die Befolgung von § 8 Abs. 2 Nr. 2 EnWG – wie dargestellt – keineswegs nur im Wege einer Arbeitnehmerüberlassung möglich ist.

[4] Nach § 8 Abs. 4 Satz 1 EnWG haben vertikal integrierte Energieversorgungsunternehmen EVU „zu gewährleisten, dass die Netzbetreiber tatsächlich Entscheidungsbefugnisse in Bezug auf die für den Betrieb, die Wartung und den Ausbau des Netzes erforderlichen Vermögenswerte des EVU besitzen und diese im Rahmen der Bestimmungen des EnWG unabhängig von der Leitung und den anderen betrieblichen Einrichtungen des EVU ausüben können“.

[5] Nach gefestigter Rechtsprechung erfolgt eine Zurechnung der verpachteten Wirtschaftsgüter beim Pächter nur dann, wenn der Pachtvertrag den Verpächter dauernd von der Einwirkung auf das Wirtschaftsgut ausschließt, so dass ein Herausgabeanspruch des Verpächters keine oder nur eine unwesentliche wirtschaftliche Bedeutung mehr hat (so beispielsweise BFH Urteil vom 8.3.1974 III R 150/72, BStBl. II 1974, 504; BFH Urteil vom 8.11.1989 I R 46/86, BStBl. II 1990, 388).

[6] Steuerlich fließen die Pachtentgelte weiterhin der Muttergesellschaft zu, diese originären Einnahmen können daher weiterhin in einen ggf. vorhandenen steuerlichen Querverbund einbezogen werden. Dies gilt bei der Netzgesellschaft in der Rechtsform einer Personengesellschaft allerdings nur für die Körperschaftsteuer. Dies bedeutet, dass das Ergebnis des Netzbereichs in

Höhe des Gewerbesteuersatzes von ca. 17 % (bei einem angenommenen Hebesatz von 400 %) auf Ebene der Netz-Tochtergesellschaft gebunden ist und nicht zur Muttergesellschaft transferiert werden kann (gewerbesteuerliche Insel).

[7] So zur Frage der Grunderwerbsteuerbefreiung nach § 6 Abs. 3 EnWG Verfügung der OFD Düsseldorf vom 9.11.2005 – S 4429 – 3 St 25 – 35.

[8] Energiewirtschaftsgesetz vom 24. April 1998, zuletzt geändert durch Art. 1 des Gesetzes vom 20. Mai 2003. Die erstmalige Anwendung der rechnungsmäßigen Entflechtungsregelungen war für EVU, deren Geschäftsjahr mit dem Kalenderjahr übereinstimmte, der Jahresabschluss zum 31. Dezember 1999.

[9] Vgl. IDW EPS 610 Tz.12.

[10] Daraus folgt, dass Informationen **nur** dann – diskriminierungsfrei – offenbart werden dürfen, wenn ein Netzkunde in die Offenbarung der ihn betreffenden Informationen eingewilligt hat, wenn eine gesetzliche Verpflichtung hierzu besteht, wenn trotz des oben ausgeführten Grundsatzes Informationen allgemein zugäng-

lich sind oder bereits veröffentlicht wurden oder – dies ist der abstrakt kritischste Fall – offenkundig ohne wirtschaftliche Bedeutung für die vor- und nachgelagerten Wettbewerbsbereiche sind.

[11] Das Diskriminierungspotenzial beinhaltet die theoretische Möglichkeit, die eigenen Wettbewerbsbereiche gegenüber deren Wettbewerbern zu bevorzugen, und wird bestimmt durch den Umfang und die wettbewerbliche Bedeutung an wirtschaftlich sensiblen Informationen, die in einem Geschäftsprozess genutzt und verwendet werden.

M. Appel, Dr. H. Edelmann und R. Kaufmann, Ernst & Young AG, Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, Stuttgart und Düsseldorf; Dr. C. E. Beisheim, Luther Rechtsanwaltsgesellschaft mbH, Düsseldorf

Helmut.Edelmann@de.ey.com

Carsten.E.Beisheim@luther-lawfirm.com