

Becker Büttner Held · Magazinstraße 15-16 · 10179 Berlin

Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V.  
Frau Dipl.-Ing. Cathérine Viehweger  
Postfach 32 05 80  
40420 Düsseldorf

**vorab per E-Mail: [viehweger@idw.de](mailto:viehweger@idw.de)**

Unser Az.: 02029-12/SM  
(Bitte stets angeben)

☎ (030) 611 284 0-29

Gisela Sinning/Sin/JB  
Berlin, 10.05.2012

## Ergänzungsvorschläge zum Entwurf einer Neufassung der IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung von Energieversorgungsunternehmen

Sehr geehrte Frau Viehweger,  
sehr geehrte Damen und Herren,

am 14.11.2011 verabschiedete das Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. den Entwurf einer Neufassung der IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung von Energieversorgungsunternehmen nach dem Energiewirtschaftsgesetz (IDW ERS ÖFA 2 n. F.) und eröffnet hierin die Möglichkeit, zu diesem bis zum 11.05.2012 Änderungs- oder Ergänzungsvorschläge einzureichen. Wir bedanken uns für diese Gelegenheit und erlauben uns in diesem Zusammenhang, Klarstellungen in einer Passage anzuregen.

BBH Berlin  
Magazinstraße 15-16  
D-10179 Berlin  
Telefon (030) 611 284 0-0  
Telefax (030) 611 284 099  
[berlin@bbh-online.de](mailto:berlin@bbh-online.de)

BBH Brüssel  
Avenue Marnix 28  
B-1000 Brüssel  
Telefon +32 2 204 44 00  
Telefax +32 2 204 44 99  
[bruessel@bbh-online.be](mailto:bruessel@bbh-online.be)

BBH Köln  
KAP am Südkai  
Agrippinawerft 30  
D-50678 Köln  
Telefon (0221) 650 25-0  
Telefax (0221) 650 25-99  
[koeln@bbh-online.de](mailto:koeln@bbh-online.de)

BBH München  
Untere Weidenstr. 5  
D-81543 München  
Telefon (089) 231 164-0  
Telefax (089) 231 164-570  
[muenchen@bbh-online.de](mailto:muenchen@bbh-online.de)

BBH Stuttgart  
Industriestraße 3  
D-70565 Stuttgart  
Telefon (0711) 722 47-0  
Telefax (0711) 722 47-499  
[stuttgart@bbh-online.de](mailto:stuttgart@bbh-online.de)

[www.bbh-online.de](http://www.bbh-online.de)  
[www.DerEnergieblog.de](http://www.DerEnergieblog.de)

Mitglied der aeec (Associated European Energy Consultants e.V.);  
[www.aeec-online.com](http://www.aeec-online.com)

Amsterdam, Athen, Barcelona, Belgrad, Berlin, Birmingham, Bratislava, Brüssel, Budapest, Bukarest, Dublin, Goet, Hamburg, Helsinki, Istanbul, Kiew, Kopenhagen, Köln, Lemberg, London, Mailand, Malmö, München, Neapel, Odessa, Oslo, Paris, Posen, Prag, Rom, Stuttgart, Warschau, Wien, Zürich

In Kooperation mit der INVRA TREUHAND AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft; Mitglied der AGN International

BBH Berlin | Dr. Peter Becker, RA, Fachanwalt für Verwaltungsrecht · Wolf Büttner, RA · Christian Held\*, RA · Dr. Martin Riedel\*, RA · Dr. Christian Theobald\*, Mag. rer. publ., RA · Dr. Christian de Wyl\*, RA · Dr. Ines Zenke\*, RA, Fachwältin für Verwaltungsrecht · Dr. Martin Altröck\*, Mag. rer. publ., RA · Dr. Jost Eder\*, RA · Dr. Olaf Däuper\*, RA · Daniel Schiebold\*, RA, Fachanwalt für Verwaltungsrecht · Stefan Wollschläger\*, RA · Stefan Missling\*, RA · Dr. Thies Christian Hartmann\*, RA · Sebastian Blumenthal-Barby, LL.M., RA · Ulf Jacobshagen, RA · Svenja Büttner, RA · Dr. Sascha Michaels, RA · Jens Vollprecht, RA, Dipl.-Forstw. (Univ.) · Dr. Christian Dessau, RA · Dr. Erik Ahnis, RA, Bankfachwirt (BA) · Dr. Miriam Vollmer, RA · Heiko Lange, RA · Andreas Große, RA, Fachanwalt für Verwaltungsrecht · Astrid Meyer-Hetting, RA · Dr. Peter Gussone, RA · Carsten Telschow, RA · Torsten Schröder, RA · Silvia Reichelt, RA · Diane Feller, RA · Janika Schwaibold, LL.M., RA · Christian Thole, RA · Niko Liebheit, RA · Anette Däuper, RA · Oliver Baustian, RA · Anja Beermann, RA · Dr. Wieland Lehnert, LL.M., RA · Nora Bühlhoff, RA · Jörg B. Soetebeer, RA · Dr. Roman Ringwald, RA · Dominique Couval, RA · Dr. Holger Hoch, RA · Bernhard Groth, Dipl.-Kfm., SIB · Kristin Haamann, RA · Simone Mühe, RA · Kristin Uhl, RA · Sabine Gauggel, LL.M., RA · Regina Zorn, RA · Benedikt Doms, RA · Torsten Simon, RA · Dr. Markus Kachel, LL.M., RA · Dr. Frank König, RA · Tigran Heymann, RA · Dennis Tischmacher, Mag. rer. publ., RA · Anja Schulze, RA · Dr. Michael Weise, RA · Anna Sachse, RA · Dr. Cordula Rosch, RA · Florian Wagner, RA · Alexander Bartsch, RA · Dr. Hartmut Kahl, LL.M., RA · Dr. Claudia Fischer, RA · Henning Thomas, LL.M., RA · Beate Zimmermann, RA · Dr. Fabian Sösemann, RA · Dr. Wolf Templin, RA · Tanja Gey-Kern, M.P.S., RA · Anne Böhnk, RA · Dr. Edwin Schulz, RA · Martin Brunz, RA · David Prang, RA · Dr. Jan Ole Voß, LL.M., RA · Asareel Kriener, LL.M., RA · Sebastian Lange, RA · Johannes Nohl, RA · Jana Siebeck, RA · Dr. Ingo Fähmann, RA

BBH Brüssel | Dr. Dörte Fouquet\*, RA · Jana V. Nyslen, LL.M., Attorney at Law (New York) · Angela Seidenspinner, RA

BBH Köln | Jürgen Gold\*, Dipl.-Kfm., WP, SIB · Dr. Christian Jung\*, LL.M., Attorney at Law (New York), RA · Axel Kafka\*, RA · Dr. Wolfgang Danner, RA, Präsident a.D. · Klaus-Peter Schönrock, RA · Nicolaus Münch, RA · Dr. Ralf Schäfer, RA · Jan-Hendrik vom Wege, MBA, RA · Dr. Pascal Heßler, RA · Dr. Jan Deuster, RA · Silke Walzer, RA · Sandra Bußmann, RA · Tilmann Specht, RA · Michael Koch, Dipl.-Kfm., SIB · Jens Panknin, RA

BBH München | Rudolf Böck\*, Dipl.-Wirt.-Ing., WP, SIB · Christoph Edler von Weidenbach\*, RA · Manfred Eitinger\*, vSp, SIB · Sabine Böck\*, SIB · Matthias Albrecht\*, RA · Wolfram von Blumenthal\*, RA, Fachanwalt für Handels- und Gesellschaftsrecht · Thomas Straßer\*, Dipl.-Bw. (FH), WP, SIB, CVA · Florian Tietze, RA · Martin Hoffschmidt, RA, SIB · Dr. Philipp Bacher, RA, Fachanwalt für Steuerrecht · Markus Ladenburger, RA · Meike Weichel, LL.M., RA, SIB, Fachwältin für Steuerrecht · Carmen Freimüller-Engel, RA · Meike Lünighöner-Glöckner, RA · Thomas Sarosy, RA · Katrin Hoffmann, RA, Fachwältin für Steuerrecht · Dr. Jens Thomas Füller, RA, Privatdozent · Nils Langeloß, LL.M., RA · Steffen Lux, RA · Jörn Rathjen, Dipl.-Bw. (FH), SIB · Jochen Heise, RA · Niklas Richter, RA, SIB · Guido Morber, LL.M., RA, Fachanwalt für Verwaltungsrecht · Anja Beschorner, LL.M., RA · Alexander Matzner, RA · Christian Penzel, SIB · Yasemin Geier, Dipl.-Bw. (FH), SIB · Andreas Bremer, RA · Claudius Franke, LL.M., RA · Matthias Pöhl, RA · Bernd Günter, RA, Fachanwalt für Arbeitsrecht · Andreas Holzamer, RA · Stephanie Julia Probst, RA · Andreas Fimpel, Dipl.-Bw. (FH), SIB · Dr. Max Reicherzer, RA, Fachanwalt für Verwaltungsrecht · Jörg Käßner, RA, SIB · Dr. Mark Friedrich, RA · Viktoria Dilken, RA · Eric Glattfeld, RA · Christian Neumair, SIB

BBH Stuttgart | Oliver K. Eifertinger\*, RA, SIB · Jürgen Tschiesche\*, Dipl.-Kfm., WP, SIB · Christina Kirsten, Dipl.-Wirtschaftsjuristin (FH), SIB · Dr. Marc Hörmann, RA, SIB

\* haftende Partner

Becker Büttner Held · Rechtsanwälte Wirtschaftsprüfer Steuerberater · Partnerschaft · Sitz: München · AG München PR 627

Im Einzelnen:

## **I. Auszug und Einordnung der fraglichen Passage des IDW-Entwurfs**

Der IDW-Entwurf bezieht sich auf die Rechnungslegungsvorschriften von Energieversorgungsunternehmen gemäß § 6b Energiewirtschaftsgesetz (EnWG). Die Anforderungen an die Rechnungslegung und Offenlegung unterscheiden hinsichtlich ihres Umfangs jeweils danach, ob es sich bei dem zu prüfenden Energieversorgungsunternehmen um ein vertikal integriertes Energieversorgungsunternehmen handelt oder um ein „schlichtes“ Energieversorgungsunternehmen. Es wird darauf hingewiesen, dass wegen des Verweises in § 3 Nr. 38 EnWG auf Artikel 3 Abs. 2 Fusionskontrollverordnung<sup>1</sup> (FKVO) auch eine Unternehmensgruppe ein vertikal integriertes Energieversorgungsunternehmen darstellen kann, wenn miteinander gemäß Art. 3 Abs. 2 der FKVO verbundene Unternehmen die verschiedenen Funktionen Übertragung oder Verteilung und zugleich Erzeugung oder Vertrieb von Energie ausüben. Bezüglich der Verbundenheit von Unternehmen und der Auslegung von Art. 3 Abs. 2 FKVO wird auf **Seite 7 in der Fußnote 11** auf Mitteilungen der EU-Kommission vom 02.03.1998 (ABl. EG Nr. L 66) verwiesen.

Zur Verbundenheit wird weiterhin auf **S. 8** des IDW-Entwurfes (**Randnummer 26**) ausgeführt:

*„Es ist jedoch zu beachten, dass auf Grund der Beteiligung einer Gebietskörperschaft (z. B. Gemeinde) an verschiedenen Unternehmen des Energiesektors nach der Definition des § 3 Nr. 38 EnWG ein vertikal-integriertes Energieversorgungsunternehmen bestehen kann, auch wenn zwischen diesen Unternehmen keine Beteiligungen i. S. v. § 271 HGB vorliegen.“*

## **II. Klarstellung von Gliederungspunkt 3.2. des IDW-Entwurfes**

### **1. Darstellung der Konstellation**

Der IDW weist in Randnummer 26 darauf hin, dass bei Beteiligungen einer Gebietskörperschaft an mehreren Energieversorgungsunternehmen diese Unternehmen ein vertikal integriertes Energieversorgungsunternehmen gemäß § 3 Nr. 38 EnWG in Verbindung mit Art. 3 Abs. 2 FKVO darstellen können.

### **2. Wertungen der Europäischen Kommission**

In diesem Kontext sind wir der Ansicht, dass bei Beurteilung der Frage, ob eine Gebietskörperschaft mehrere Energieversorgungsunternehmen „verklammert“, die **Konsolidierte Mitteilung der Kommission zu Zuständigkeitsfragen** gemäß der Verordnung (EG) Nr.

---

<sup>1</sup> Verordnung (EG) Nr. 139/2004 des Rates vom 20.01.2004 über die Kontrolle von Unternehmenszusammenschlüssen (ABl. EU Nr. L24 S.1).

139/2004 des Rates über die Kontrolle von Unternehmenszusammenschlüssen“ (ABl. EU C-95, S.1 ff.) heranzuziehen ist, die auch in **Fußnote 11** auf Seite 7 des IDW-Entwurfes **ergänzt** werden sollte.

Im Kontext mit mittelbaren Beteiligungen von öffentlich-rechtlichen Gebietskörperschaften äußerte sich die Europäische Kommission hinsichtlich der Unabhängigkeit von Unternehmen im Kontext mit Art. 5 der FKVO (Umsatzzurechnung) wie folgt:

*„Unterliegt also ein staatliches Unternehmen **keiner Koordinierung** mit anderen vom Staat kontrollierten Holdings, so ist es im Sinne von Art. 5 als **unabhängig** zu behandeln, und der Umsatz anderer Unternehmen, die sich im Besitz des betreffenden Staates befinden, ist nicht zu berücksichtigen. Werden hingegen für mehrere staatliche Unternehmen Geschäftsentscheidungen von derselben unabhängigen Stelle getroffen, dann gelten diese Geschäftsbereiche als dem Konzern des beteiligten Unternehmens im Sinne von Artikel 5 zugehörig.“<sup>2</sup>*

Diese Auffassung hat die Kommission mehrfach in Entscheidungen angewandt<sup>3</sup>. Nach der Europäischen Kommission werden die Umsätze von „Schwesterunternehmen, die über eine gemeinsame öffentlich-rechtliche Muttergesellschaft „verklammert“ sind und die von der Muttergesellschaft nicht koordiniert „geführt“ werden, zur Ermittlung des Schwellenwertes einer durchzuführenden europäischen Fusionskontrolle nicht zugerechnet, obwohl diese Konstellation von Art. 5 Abs. 4 lit. d) FKVO erfasst ist. Diese so verklammerten Schwesterunternehmen gelten nach der Europäischen Kommission als unabhängig und stellen **kein einheitliches Unternehmen** dar.

### 3. Übertragbarkeit der Grundsätze der Umsatzzurechnung auf Art. 3 Abs. 2 FKVO

Bei der Auslegung, wann ein bestimmender Einfluss nach Art. 3 Abs. 2 FKVO vorliegt, sprechen gute Gründe dafür, diese Grundsätze zu übertragen. Hiernach werden mehrere Energieversorgungsunternehmen als „Schwestergesellschaften“ über eine Gebietskörperschaft als „Mutter“ nach Art. 3 Abs. 2 FKVO nur verklammert, wenn die Umsätze der Schwestergesellschaften nach Art. 5 Abs. 4 FKVO zu addieren wären. Nur in diesen Fällen ist die Bezeichnung als vertikal integriertes Energieversorgungsunternehmen gemäß § 3 Abs. 38 EnWG gerechtfertigt. Diese Übertragung beruht auf folgenden Gedanken:

Art. 3 Abs. 2 FKVO definiert den Kontrollerwerb. Im Gesamtkontext des europäischen Kartellrechts ist entweder eine Fusion oder ein Kontrollerwerb die tatbestandliche Voraussetzung

<sup>2</sup> Vgl. Mitteilung der Kommission zu Zuständigkeitsfragen gemäß der Verordnung (EG) Nr. 139/2004 des Rates über die Kontrolle von Unternehmenszusammenschlüssen, veröffentlicht im Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften C 95 vom 16.04.2008, Rn. 194.

<sup>3</sup> Kommissionsentscheidung vom 22.02.1993 - IV/M.216, *CEA Industrie/France Telecom/Finmeccanica/SGS-Thomson*, WuW 1993, 287; Kommissionsentscheidung vom 14.04.1993 - IV/M.322, *CEA Alcan/Inespal/Palco*, WuW 1993, 489.

zung für eine Anwendbarkeit der europäischen Fusionskontrolle.<sup>4</sup> Nach Art. 3 Abs. 2 FKVO wird der bestimmende Einfluss grundsätzlich vertikal von der Muttergesellschaft auf die Tochtergesellschaft ausgeübt. Eine Verklammerung von zwei Tochtergesellschaften ist nur möglich, wenn die Muttergesellschaft auf beide „Töchter“ einen bestimmenden Einfluss ausüben kann. Folglich taucht die Frage der Einbeziehung von Schwestergesellschaften direkt nur bei der Umsatzberechnung auf. Wenn daher bereits bei der Umsatzzurechnung, die nach dem Wortlaut die Addition der Umsätze von Schwestergesellschaften nach Art. 5 Abs. 4 lit. d) FKVO vorsieht, nach der Europäischen Kommission von **keinem einheitlichen** Unternehmen bei staatlichen Beteiligungen auszugehen ist, muss dies **erst recht** für die Bestimmung des „bestimmenden Einflusses“ nach Art. 3 Abs. 2 FKVO gelten.

Art. 5 und Art. 3 Abs. 2 FKVO liegt derselbe Rechtsgedanke zugrunde, nämlich **in welcher Konstellation von einem einheitlichen Unternehmen** auszugehen ist und eine europäische Fusionskontrolle durchzuführen ist. In Einzelfällen tritt in der Rechtsanwendungspraxis der Europäischen Kommission die Problematik auf, dass nach dem Umsatzbegriff nach Art. 5 Abs. 4 FKVO keine Umsatzaddition zu erfolgen hat und die maßgeblichen Schwellenwerte für eine Fusionskontrolle nach Art. 1 FKVO nicht erreicht werden, jedoch der Kontrollbegriff nach Art. 3 Abs. 2 FKVO vorliegt, so dass eine Fusionskontrolle erfolgen müsste. In diesen Fällen wird der Konflikt, ob nun eine Fusionskontrolle nach der FKVO zu erfolgen hat oder nicht, durch Anwendung von Art. 5 FKVO gelöst. Hieraus folgt, dass in der europäischen Rechtspraxis in Zweifelsfällen Art. 5 FKVO Vorrang vor Art. 3 Abs. 2 FKVO eingeräumt wird.<sup>5</sup>

#### 4. Weitere Argumente gegen eine „Verklammerung“ durch Gebietskörperschaften

Gegen eine „Verklammerung“ von Energieversorgungsunternehmen allein wegen der Trägerschaft durch eine Gebietskörperschaft spricht auch die aktuelle Diskussion bezüglich des Entwurfes eines Achten Gesetzes zur Änderung des Gesetzes gegen Wettbewerbsbeschränkungen (8. GWB-ÄndG) vom 30.3.2012<sup>6</sup>. Die zuständigen Ausschüsse des Bundesrates haben zum Entwurf der Bundesregierung durch eine Empfehlung vom 30.4.2012 Stellung genommen und regen an,

*„klarzustellen, dass allein die Trägerschaft mehrerer Unternehmen durch eine kommunale Gebietskörperschaft keine kartellrechtlich in Blick zu nehmende **Struktur eines Zusammenschlusses** oder Konzerns (insbesondere § 36 Absatz 2, § 37 GWB) begründet.“<sup>7</sup>*

Zur Begründung wird ausgeführt, dass

<sup>4</sup> *Riesenkampff/Lehr*, in: Loewenheim/Meesen/Riesenkampff, Kommentar zum europäischen und deutschem Kartellrecht, § 3 FKVO, Rn. 2, 2. Auflage 2009.

<sup>5</sup> Diese Praxis kritisierend: *Immenga/Körber*, Wettbewerbsrecht, EG Teil 2, Art. 5 FKVO, Rn. 53 ff., 4. Auflage, 2007.

<sup>6</sup> BR-Drs. 176/12.

<sup>7</sup> BR-Drs. 176/1/12, S. 5 f.

*„allein die Trägerschaft mehrerer Unternehmen durch eine kommunale Gebietskörperschaft (...) keine Anhängigkeit oder Beherrschung oder Konzernstruktur zwischen diesen Unternehmen (schafft). Maßgeblicher Anknüpfungspunkt der kartellrechtlichen Zusammenschlusskontrolle ist das Unternehmen und nicht dessen Träger.“<sup>8</sup>*

Insgesamt bleibt festzuhalten, dass weder im europäischen Kartellrecht durch die FKVO noch im nationalen Kartellrecht eine Verklammerung durch Gebietskörperschaften in den beschriebenen Fällen erfolgt.

### III. Änderungsvorschlag

Wir regen an, den IDW-Entwurf in Randnummer 26 aus Gründen der Klarstellung wie folgt zu ergänzen:

Text bisher:

„Es ist jedoch zu beachten, dass auf Grund der Beteiligung einer Gebietskörperschaft (z. B. Gemeinde) an verschiedenen Unternehmen des Energiesektors nach der Definition des § 3 Nr. 38 EnWG ein vertikal-integriertes Energieversorgungsunternehmen bestehen kann, auch wenn zwischen diesen Unternehmen keine Beteiligungen i. S. v. § 271 HBS.2 HGB vorliegen.“

Textergänzung im Anschluss:

In diesen Fällen ist die Annahme eines vertikal integrierten Energieversorgungsunternehmens nach § 3 Nr. 38 EnWG in Verbindung mit Art. 3 Abs. 2 FKVO nicht gerechtfertigt, wenn es keine Koordinierung der Geschäftspolitik der verklammernden Gebietskörperschaft gibt. Hinweise für eine Koordinierung können in Ausnahmefällen in einer gemeinsamen Geschäftsführung, gemeinsamen Geschäftsplänen, Zusammenarbeitsverträgen oder der gemeinsamen Nutzung von Kapazitäten, wie zum Beispiel Arbeitnehmern, liegen.

Die Fußnote 11 (Seite 7) sollte mit einem Hinweis auf die Konsolidierte Mitteilung der Kommission zu Zuständigkeitsfragen gemäß der „Verordnung (EG) Nr. 139/2004 des Rates über die Kontrolle von Unternehmenszusammenschlüssen“ vom 16.04.2008 (ABl. EU C-95, S.1 ff.) ergänzt werden.

Mit freundlichen Grüßen

---

<sup>8</sup> BR-Drs. 176/1/12, S. 6.