

Diplom-Kaufmann Christian Rückert
Wirtschaftsprüfer / Steuerberater

An die Geschäftsstelle des IDW
Postfach 32 05 80
40420 Düsseldorf



Berlin 11. März 2013

Stellungnahme zum Entwurf eines IDW ÖFA RS 2

Sehr geehrte Damen und Herren,

gerne nehme ich zum oben genannten Entwurf wie folgt Stellung und habe nachfolgende Fragen, Anregungen und Anmerkungen.

A. Änderungen von Tätigkeitsabschlüssen

1. Der Entwurf des IDW Standard enthält keine Regelung zur rückwirkenden Änderung von Tätigkeitsabschlüssen. Eine Regelung hierzu sollte aufgenommen werden, da insbesondere im Kostenprüfungsverfahren nach § 6 ARegV eine Möglichkeit zur Änderung mitunter hilfreich ist.

Aus meiner Sicht ist der IDW RS HFA 6 mit einer Ausnahme analog anzuwenden. Fehlerfreie Jahresabschlüsse können nach dem IDW RS HFA 6 nur unter engen Voraussetzungen geändert werden. Hierzu gehört vor allem die Beeinträchtigung von Gewinnbezugsrechten der Anteilseigner (IDW RS HFA 6 Tz. 10). Diese Beeinträchtigungen liegen aber bei Tätigkeitsabschlüssen nicht vor. Deshalb sollte nur die (auch rückwirkende) Änderung fehlerhafter Tätigkeitsabschlüsse möglich sein.

Hinzuweisen wäre auf die Unerheblichkeit werterhellender Tatsachen als Grund für die Änderung der Abschlüsse (IDW RS HFA 6 Tz. 14).

2. Da die Tätigkeitsabschlüsse in die Prüfungspflicht des § 6b EnWG fallen, sind auch die Grundsätze für die Nachtragsprüfung anzuwenden (§ 316 Abs. 3 HGB, IDW PS 450 Tz. 144 ff. sowie IDW PS 400 Tz. 105 ff.).

B. Abbildung unternehmensinterner Finanzierung/Verrechnungsposten

3. Die Regelungen zur Abbildung der unternehmensinternen Finanzierung sollten detaillierter gestaltet werden. Die in IDW ERS ÖFA 2 Tz. 50 gemachten Ausführungen sind **absolut nicht ausreichend**.
4. Grundlage ist die Regelung nach § 6b Abs. 3 S. 1 EnWG, wonach die Tätigkeitsabschlüsse aufgestellt werden sollen, als wären sie von selbständigen Unternehmen. Das bedeutet, vertikal integrierte Energieversorgungsunternehmen sind mit reinen Vertriebs-, Erzeugungs- oder Netzgesellschaften gleichzustellen.

Bisher erfolgt die Abbildung der unternehmensinternen Finanzierung bei vertikal integrierten Energieversorgungsunternehmen durch Bildung eines Verrechnungspostens. Dieser wird von den Regulierungsbehörden als Abzugskapital eingeordnet und der Ansatz als betriebsnotwendiges Vermögen teilweise versagt.

Vertikal integrierte Energieversorgungsunternehmen haben bei unternehmensinterner Finanzierung bisher nicht die Möglichkeit zwischen der Finanzierung durch Einlage oder Darlehen zu unterscheiden, wie dies bei nach § 7 EnWG gesellschaftsrechtlich entflochtenen Unternehmen möglich ist. Dies gilt sowohl für in der Vergangenheit entstandene Verrechnungsposten als auch zukünftig entstehende Verrechnungsposten.

I. Zukünftig entstehende Verrechnungsposten

5. Beispiel:

Im Zuge des Ausbaus der Stromnetze als Folge der Energiewende werden in einem vertikal integrierten Energieversorgungsunternehmen T€ 10.000 an Mitteln benötigt. Diese werden zur Hälfte durch im Gasnetz erwirtschaftete Mittel zur Verfügung gestellt. Es entsteht ein Verrechnungsposten in Höhe von T€ 5.000 als Aktivposten im Bereich Gasnetz und als Passivposten im Bereich Stromnetz.

6. Fraglich ist, ob die interne Finanzierung bei vertikal integrierten Energieversorgungsunternehmen als Darlehen ausgestaltet wurde oder Eigenkapital im Bereich Stromnetz

darstellt. Durch die Behandlung als zinsloses Abzugskapital im Sinne des § 7 Abs. 2 StromNEV kommt der Behandlung eine erhebliche finanzielle Bedeutung zu.

7. Hier muss geklärt werden, unter welchen Voraussetzungen eine Klassifizierung als Eigenkapital oder Darlehensgewährung möglich ist. Andernfalls wird der Gesetzeszweck des § 6b Abs. 1 S. 1 EnWG nicht erfüllt.

Es bietet sich die analoge Anwendung der R 33 Abs. 1 KStR an.

II. In der Vergangenheit entstandene Verrechnungsposten

8. Beispiel:

Im Zuge der Erweiterung des Gasnetzes im Jahre 01 wurden zur Finanzierung T€ 5.000 aus dem Bereich Stromnetz verwendet. Diese wurden bis zum Jahre 06 nicht zurückgezahlt. In der Bilanz der Sparten für das Jahr 06 steht im Bereich Stromnetz unverändert ein aktiver Verrechnungsposten in Höhe von T€ 5.000 und im Bereich Gasnetz ein passiver Verrechnungsposten in gleicher Höhe. Während die Regulatorbehörden unter Verweis auf § 7 Abs. 1 StromNEV (nicht betriebsnotwendiges Vermögen) die Anerkennung versagen, wird der Verrechnungsposten im Bereich Gasnetz als Abzugskapital im Sinne von § 7 Abs. 2 GasNEV eingestuft.

9. Fraglich ist, wie diese Verrechnungsposten getilgt werden können.

Die in der Vergangenheit ausgereichten Mittel müssen nicht zwingend als internes Darlehen gewährt worden sein. Vielmehr kann es sich auch um einen Einlage handeln.

Außerdem können die internen Leistungsbeziehung zwischenzeitlich durch Erlass (§ 397 BGB) getilgt worden sein. Da es sich beim Erlass um einen internen Vorgang handelt, ist auch nicht zwingend eine eindeutige Willenserklärung (§ 130 BGB) nach außen abzugeben.

Unter Neutralitätsaspekten steht dem Ausweis des Verrechnungspostens als Verbindlichkeit im Bereich Gasnetz die Verjährung nach § 195 BGB im Wege. Bei Behandlung wie unter Fremden Dritten wäre eine Begleichung auf Grund eingetretener Verjährung nicht mehr erforderlich.

10. Es ist wünschenswert klarzustellen, unter welchen Voraussetzungen derartige Leistungsbeziehungen umgewidmet bzw. ausgebucht werden können. Meines Erachtens

ist die oben beschriebene Verbuchung mit Hilfe gesonderter Aufzeichnung möglich. Es bietet sich wiederum die analoge Anwendung der R 33 Abs. 1 KStR an.

III. Folgeproblem

11. Es sollte klargestellt werden, unter welchen Voraussetzungen Leistungsbeziehungen als Folge interner Finanzierung (Beteiligungserträge/Zinsaufwand und Zinserträge) zu berücksichtigen sind. Es bietet sich die analoge Anwendung der Regelung der R 33 Abs. 1 KStR an.

Mit freundlichen Grüßen

Rückert
(Wirtschaftsprüfer)