

**Unbundling – Neue Aspekte der Rechnungslegung am Beispiel der  
Entflechtungsbestimmungen in der Elektrizitätswirtschaft**

Dissertation

zur Erlangung des akademischen Grades eines

Doktors

Der Sozial- und Wirtschaftswissenschaften

An der Wirtschaftsuniversität Wien

eingereicht bei

1. Beurteiler: Ord.Univ.Prof.Dr. Romuald BERTL

2. Beurteiler: Ord.Univ.Prof.Dr.Dr.h.c. Anton EGGER

Fachgebiet: Betriebswirtschaftliche Steuerlehre

von

Mag. Stephan PEROUTKA

Wien, im \_\_\_\_\_

Ich versichere:

1. daß ich die Dissertation selbständig verfaßt, andere als die angegebenen Quellen und Hilfsmittel nicht benutzt und mich auch sonst keiner unerlaubten Hilfe bedient habe.
2. daß ich diese Dissertation bisher weder im In- noch im Ausland (einer Beurteilerin/einem Beurteiler zur Begutachtung) in irgendeiner Form als Prüfungsarbeit vorgelegt habe.
3. Daß dieses Exemplar mit der beurteilten Arbeit übereinstimmt.

---

Datum

---

Unterschrift

# INHALTSÜBERSICHT

1	Problemstellung und Gang der Untersuchung .....	9
2	Handelsrechtliche Aspekte des Unbundling.....	11
3	Betriebswirtschaftliche Aspekte des Unbundling .....	78
4	Die praktische Erstellung der Unbundling-Berichterstattung ..	126
5	Unbundling-Bestimmungen anderer Wirtschaftszweige .....	163
6	Die Umsetzung der Unbundling-Berichterstattung der österreichischen Elektrizitätsunternehmen .....	208
7	Die steuerliche Teilbetriebseigenschaft der Unbundling- Aktivitäten .....	214
8	Zusammenfassung.....	229
	LITERATURVERZEICHNIS.....	232
	ABBILDUNGSVERZEICHNIS .....	238
	TABELLENVERZEICHNIS .....	239

# INHALTSVERZEICHNIS

1	Problemstellung und Gang der Untersuchung .....	9
1.1	Problemstellung .....	9
1.2	Gang der Untersuchung .....	10
2	Handelsrechtliche Aspekte des Unbundling .....	11
2.1	Untersuchung anhand gemeinsamer Zielsetzungen .....	11
2.1.1	Zielsetzung der Unbundling-Berichterstattung .....	11
2.1.1.1	Elektrizitätsbinnenmarktrichtlinie und EIWOG .....	11
2.1.1.2	Zielsetzungen der Rechnungslegungsbestimmungen der EBRL und des EIWOG .....	14
2.1.2	Bestimmungen für alle Elektrizitätsunternehmen .....	14
2.1.2.1.1	Bestimmungen für integrierte Elektrizitätsunternehmen .....	15
2.1.2.1.2	Bestimmungen für Alleinabnehmer („Single-Buyer“) .....	16
2.1.3	Zielsetzung der handelsrechtlichen Buchführungspflicht .....	17
2.1.3.1	Begriff und Abgrenzung des Handelsrechts zum Wirtschaftsrecht .....	17
2.1.3.2	Die handelsrechtliche Buchführungspflicht .....	19
2.1.3.2.1	Begriffsbestimmungen .....	19
2.1.3.2.2	Aufgaben der handelsrechtlichen Rechnungslegungsvorschriften .....	21
2.1.4	Die Zielsetzung der Unbundling-Berichterstattung im externen und internen Rechnungswesen .....	24
2.1.5	Ergebnis der Untersuchung gemeinsamer Zielsetzungen .....	26
2.2	Die Konkretisierung bestehender Normen des HGB durch die Unbundling- Berichterstattung .....	27
2.2.1	„Lex specialis“ oder Erweiterung der Rechnungslegungsvorschriften im Rahmen des Jahresabschlusses? .....	27
2.2.2	Untersuchung anhand von Einzelbestimmungen des HGB .....	29
2.2.2.1	Aufgliederung von Umsatzerlösen aufgrund des § 237 Z 9 HGB .....	29
2.2.2.1.1	Gesetzliche Bestimmung .....	30
2.2.2.1.2	Interpretation dieser Bestimmung .....	30
2.2.2.1.3	Gegenüberstellung der Aufgliederung der Umsätze nach HGB mit der Unbundling-Berichterstattung .....	32
2.2.2.2	Untergliederung von Posten des Gliederungsschemas nach § 223 Abs. 4 HGB .....	33
2.2.2.3	Verordnungsermächtigung zur Erstellung von verbindlichen Formblättern im Sinne des § 223 Abs. 8 Satz 2 .....	35
2.2.3	Untersuchung anhand der Generalnorm .....	36
2.2.3.1	Allgemeine Interpretation der Generalnorm des HGB .....	36
2.2.3.2	Spezielle Interpretation der Generalnorm des HGB zur weitergehenden Erläuterung im Anhang .....	37
2.2.3.3	„Unbundling“ als Ausdruck einer besonderen branchenspezifischen Berichtspflicht .....	40
2.2.3.4	Richtiges Ausmaß der Anhanginformation .....	42
2.2.4	Exkurs: Erfahrungen aus deutschen Sonderregelungen für Energieversorgungsunternehmen .....	43
2.3	Grundsätzliche Anforderungen an die Unbundling-Berichterstattung, die aus dem Handelsrecht entwickelt wurden .....	47

2.3.1	Allgemeines.....	47
2.3.2	Maßgeblichkeit des handelsrechtlichen Abschlusses .....	47
2.3.3	Sachgerechte Aufteilung .....	49
2.3.4	Wesentlichkeit .....	51
2.3.5	Stetigkeit .....	53
2.3.6	Wirtschaftlichkeit .....	54
2.3.7	Klarheit und Übersichtlichkeit.....	55
2.3.8	Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ieS.....	56
2.3.9	Gliederungsvorschriften .....	58
2.3.10	Organbeschlüsse .....	59
2.4	Untersuchung anhand begrifflicher Bestimmungen der Regelungen über die Rechnungslegung des EIWOG .....	59
2.4.1	§ 8 Abs. 1 EIWOG.....	59
2.4.1.1	Gesetzestext § 8 Abs. 1 EIWOG.....	59
2.4.1.2	Jahresabschluß.....	60
2.4.1.3	Veröffentlichung .....	60
2.4.2	§ 8 Abs. 2 EIWOG.....	62
2.4.2.1	Gesetzestext § 8 Abs. 2 EIWOG.....	62
2.4.2.2	Verbundene Unternehmen.....	62
2.4.2.3	Angeschlossene Unternehmen .....	63
2.4.2.4	Unternehmen von Aktionären mit einem Mindestanteil.....	63
2.4.2.5	Anhang.....	63
2.4.3	§ 8 Abs. 3 EIWOG.....	64
2.4.3.1	Gesetzestext § 8 Abs. 3 EIWOG.....	64
2.4.3.2	Eigene Konten.....	65
2.4.3.3	Rechnungskreis .....	68
2.4.3.4	Bilanz und Ergebnisrechnung .....	68
2.4.4	§ 10 EIWOG .....	70
2.4.4.1	Gesetzestext § 10 EIWOG .....	70
2.4.4.2	Rechnungsunterlagen .....	70
2.5	Prüfungspflicht durch den Abschlußprüfer .....	70
2.5.1	Prüfungspflicht gemäß EBRL und EIWOG.....	70
2.5.2	Umfang der Prüfungspflicht.....	71
2.5.3	Prüfung der Entflechtung .....	72
2.5.4	Prüfung der Maßnahmen der organisatorischen Entflechtung.....	73
2.5.5	Prüfung des internen Kontrollsystems für die Zuteilung.....	74
2.5.6	Prüfung der Angaben gemäß § 8 Abs. 2 EIWOG .....	75
2.5.7	Rolle des Wirtschaftsprüfers bei Feststellung sowie Prüfung der Generalnorm .	76
2.6	Programmatische Übersicht.....	77
3	Betriebswirtschaftliche Aspekte des Unbundling .....	78
3.1	Besonderheiten der Elektrizitätswirtschaft .....	78
3.1.1	Die Besonderheiten der elektrischen Energie.....	78
3.1.2	Betriebswirtschaftliche Auswirkungen der Besonderheiten .....	78
3.2	Integrierte Elektrizitätsunternehmen .....	81
3.2.1	Integration als Folge der Elektrizitätswirtschaftlichen Besonderheiten.....	81
3.2.2	Formen der Integration.....	83
3.2.2.1	Übersicht .....	83
3.2.2.2	Vertikale Integration .....	84
3.2.2.2.1	Definition .....	84

3.2.2.2.2	Geschäftsprozesse nach deutschem Modell (VDEW) .....	84
3.2.2.2.3	Geschäftsprozesse nach österreichischem Modell (Swoboda) .....	85
3.2.2.3	Horizontale Integration .....	87
3.2.2.4	Diagonale Integration .....	87
3.2.3	Definition der Wettbewerbsbereiche .....	87
3.2.4	Strategische Reaktion integrierter Unternehmen auf die Liberalisierung .....	90
3.2.4.1	Umgang mit der Veränderung .....	90
3.2.4.2	Der Multi-Utility Ansatz .....	91
3.2.4.2.1	Definition .....	91
3.2.4.2.2	Erfordernisse des modernen Energiemarktes .....	92
3.2.4.2.3	Synergiepotentiale .....	92
3.2.4.2.4	Beispiele für Multi-Utilities .....	93
3.2.4.3	Unbundling als Unternehmensziel .....	94
3.3	Umsetzungsformen des Unbundling .....	95
3.3.1	Übersicht .....	95
3.3.2	Getrennte Buchführung .....	96
3.3.2.1	Übersicht .....	96
3.3.2.2	Erweiterung des Kontenplans der Finanzbuchhaltung .....	97
3.3.2.3	Führung eigener Buchungskreise .....	97
3.3.2.4	Führung von Geschäftsbereichen .....	98
3.3.2.5	Kostenrechnung .....	98
3.3.2.6	Evaluierung der getrennten Buchführung .....	99
3.3.3	Profit (Cost-) Center Rechnung .....	99
3.3.3.1	Entwicklung des Profit Center Konzepts .....	99
3.3.3.2	Definition aus der Betriebswirtschaftlichen Literatur .....	100
3.3.3.3	Die Verwirklichung eines Service Center Konzepts .....	103
3.3.3.4	Spartenrechnung vs. Profit-Center .....	105
3.3.3.5	EDV-Umsetzung des Profit-Center Konzepts in SAP .....	105
3.3.3.6	Die Problematik von Verrechnungspreisen in der Profit Center Rechnung .....	108
3.3.3.7	Evaluierung der Cost-/Profit-Center Rechnung .....	109
3.3.4	Eigenständige Gesellschaften .....	109
3.3.4.1	Service Level Agreements .....	110
3.3.4.2	Evaluierung eigenständiger Gesellschaften .....	110
3.3.5	Schaffung einer (inter-)nationalen Netzgesellschaft .....	111
3.4	Auswirkungen des Unbundling auf das Berichtswesen .....	114
3.4.1	Fragestellungen .....	114
3.4.2	Untersuchung für ein nach IAS berichtendes integriertes Unternehmen .....	115
3.4.2.1	Problemstellung .....	115
3.4.2.2	Segmentberichterstattung nach IAS 14 .....	116
3.4.2.3	Definition .....	116
3.4.2.4	Anwendbarkeit .....	116
3.4.2.5	Einteilung der Segmente .....	117
3.4.2.6	Mindestangaben .....	118
3.4.2.7	Vorschriften der Unbundling-Berichterstattung nach § 8 EIWOG .....	119
3.4.2.8	Gegenüberstellung Berichtspflichten nach IAS 14 mit der Unbundling- Berichterstattung nach § 8 EIWOG .....	121
3.4.3	Ergebnis .....	123
3.5	Programmatische Übersicht .....	125
4	Die praktische Erstellung der Unbundling-Berichterstattung ..	126
4.1	Fragestellungen .....	126

4.2	Welche Unternehmen sind betroffen?.....	126
4.2.1	Erstmalige Anwendung .....	126
4.2.2	Bestimmungen für alle Elektrizitätsunternehmen .....	127
4.2.2.1	Definition .....	127
4.2.2.2	Veröffentlichung der Jahresabschlüsse .....	127
4.2.2.3	Anführung von Geschäften größeren Umfangs .....	128
4.2.3	Bestimmungen für integrierte Elektrizitätsunternehmen .....	129
4.2.3.1	Definition .....	129
4.2.3.2	Abgrenzung der Aktivitäten .....	130
4.2.3.2.1	Abgrenzung zwischen Energie und Netz sowie Sonstigen Aktivitäten .....	130
4.2.3.2.2	Abgrenzung zwischen Übertragung und Verteilung .....	131
4.2.3.3	Führung eigener Konten im Rahmen von Rechnungskreisen .....	132
4.2.3.4	Veröffentlichung der Unbundling-Bilanzen und -Ergebnisrechnungen .....	133
4.2.4	Bestimmungen zur Überwachung der Unbundling-Berichterstattung .....	138
4.3	Wie wird die Unbundling-Ergebnisrechnung erstellt?.....	139
4.3.1	Umsatzerlöse .....	139
4.3.1.1	Zurechnungsverfahren .....	139
4.3.1.2	Stromerlöse.....	141
4.3.1.3	Netzerlöse .....	142
4.3.1.4	Andere Umsatzerlöse.....	144
4.3.2	Bestandsveränderungen .....	145
4.3.3	Andere aktivierte Eigenleistungen.....	145
4.3.4	Sonstige betriebliche Erträge .....	146
4.3.4.1	Erträge aus dem Abgang vom und der Zuschreibung zum Anlagevermögen mit Ausnahme der Finanzanlagen .....	146
4.3.4.2	Erträge aus der Auflösung von Rückstellungen .....	147
4.3.4.3	Übrige.....	147
4.3.5	Aufwendungen für Material und sonstige bezogene Herstellungsleistungen....	147
4.3.6	Personalaufwand .....	149
4.3.7	Abschreibungen .....	149
4.3.8	Sonstige betriebliche Aufwendungen.....	150
4.3.8.1	Steuern.....	150
4.3.8.2	Übrige betriebliche Aufwendungen .....	151
4.3.9	Erträge aus Beteiligungen .....	151
4.3.10	Sonstiges Finanzergebnis .....	151
4.3.11	Umlagen zwischen den Aktivitäten .....	152
4.3.12	Außerordentliches Ergebnis.....	153
4.3.13	Steuern vom Einkommen und Ertrag .....	153
4.4	Wie wird die Unbundling-Bilanz erstellt?.....	154
4.4.1	Grundsatz.....	154
4.4.2	Die Vorgehensweise der Netztarifiermittlung .....	154
4.4.3	Anlagevermögen .....	155
4.4.4	Umlaufvermögen.....	156
4.4.5	Eigenkapital.....	157
4.4.6	Unversteuerte Rücklagen.....	159
4.4.7	Rückstellungen.....	159
4.4.8	Verbindlichkeiten.....	159
4.4.9	Rechnungsabgrenzungsposten .....	160
4.5	Welche Unterschiede bestehen zwischen der Unbundling-Berichterstattung und der Netztarifiermittlung? .....	160
4.6	Programmatische Übersicht.....	162

5	Unbundling-Bestimmungen anderer Wirtschaftszweige .....	163
5.1	Erdgaswirtschaft .....	163
5.1.1	Grundlagen .....	163
5.1.1.1	EU-Recht.....	163
5.1.1.2	Umsetzung in Österreich.....	164
5.1.2	Anwendungsbereich.....	165
5.1.2.1	Bestimmungen für alle Erdgasunternehmen .....	165
5.1.2.2	Bestimmungen für integrierte Erdgasunternehmen .....	165
5.1.2.3	Offenlegungsbestimmungen für Erdgasunternehmen .....	167
5.1.2.4	Entflochtene Teile .....	168
5.1.3	Praktische Umsetzung .....	170
5.1.4	Abschlußprüfer und Besonderheiten.....	172
5.1.4.1	Abschlußprüfer.....	172
5.1.4.1.1	Anhangangaben.....	172
5.1.4.1.2	Interne Berichterstattung.....	173
5.1.4.2	Umsetzung der Unbundling-Bestimmungen in den EU-Staaten .....	176
5.1.5	Vergleich mit den Regelungen der Elektrizitätswirtschaft .....	177
5.2	Versicherungswirtschaft.....	179
5.2.1	Grundlagen .....	179
5.2.1.1	EU-Recht.....	179
5.2.1.2	Umsetzung in Österreich.....	179
5.2.1.3	Zielsetzung.....	181
5.2.2	Anwendungsbereich.....	181
5.2.2.1	Gegenstand der Entflechtung .....	181
5.2.2.2	Entflochtene Teile .....	181
5.2.3	Praktische Umsetzung .....	182
5.2.3.1	Aufteilungsregeln für die Bilanzabteilungen .....	182
5.2.3.1.1	Bilanzposten.....	182
5.2.3.1.2	Aufteilung der Aufwendungen, Erträge und der Ergebnisse .....	183
5.2.3.2	Aufteilung auf Funktionsbereiche.....	186
5.2.4	Abschlußprüfer.....	187
5.2.5	Vergleich mit den Regelungen der Elektrizitätswirtschaft .....	189
5.3	Schienenverkehr .....	190
5.3.1	Grundlagen .....	190
5.3.1.1	EU-Recht.....	190
5.3.1.2	Umsetzung in Österreich.....	191
5.3.1.3	Zielsetzung.....	191
5.3.2	Anwendungsbereich.....	192
5.3.3	Praktische Umsetzung .....	192
5.3.4	Abschlußprüfer.....	193
5.3.5	Vergleich mit den Regelungen der Elektrizitätswirtschaft .....	194
5.4	Telekommunikation .....	196
5.4.1	Grundlagen .....	196
5.4.2	Anwendungsbereich.....	196
5.4.3	Praktische Umsetzung .....	197
5.4.4	Erfahrung und Kritik bei Telekommunikations- und Multimedia-Diensten aus Deutschland .....	198
5.4.5	Vergleich mit den Regelungen der Elektrizitätswirtschaft .....	201
5.5	Transparenzrichtlinie.....	203
5.5.1	Grundlagen .....	203
5.5.2	Anwendungsbereich.....	204



5.5.3	Praktische Umsetzung .....	205
5.5.4	Abschlußprüfer .....	205
5.5.5	Vergleich mit den Regelungen der Elektrizitätswirtschaft .....	205
5.6	Programmatische Übersicht .....	207
6	Die Umsetzung der Unbundling-Berichterstattung der österreichischen Elektrizitätsunternehmen .....	208
6.1	Übersicht .....	208
6.2	Untersuchung .....	209
6.2.1	Österreichische Elektrizitätswirtschafts-AG (Verbundgesellschaft) .....	209
6.2.2	WIENSTROM GmbH .....	209
6.2.3	EVN AG .....	209
6.2.4	Burgenländische Elektrizitätswirtschafts AG (BEWAG) .....	210
6.2.5	Energie AG Oberösterreich .....	210
6.2.6	Steirische Wasserkraft- und Elektrizitäts-AG (STEWEG) .....	211
6.2.7	Kärntner Elektrizitäts-AG (KELAG) .....	211
6.2.8	Salzburger AG für Energiewirtschaft (SAFE), .....	211
6.2.9	Tiroler Wasserkraftwerke AG (TIWAG) .....	212
6.2.10	Vorarlberger Kraftwerke AG (VKW) .....	212
6.2.11	Grazer Stadtwerke AG .....	212
6.2.12	Steiermärkische Elektrizitäts-AG (Steg) .....	212
6.3	Ergebnis .....	213
7	Die steuerliche Teilbetriebseigenschaft der Unbundling- Aktivitäten .....	214
7.1	Der Begriff „Teilbetrieb“ nach österreichischem Recht .....	214
7.1.1	„Teilbetrieb“ im EStG .....	214
7.1.2	„Teilbetrieb“ im UmgrStG .....	215
7.1.3	Abgrenzung zu verwandten Begriffen .....	217
7.1.3.1	„Gesondert geführter Betrieb“ im UStG .....	217
7.1.3.2	„Unternehmen“ im Sinne des § 6a GmbHG bzw. § 33 AktG .....	218
7.1.3.3	„Zweigniederlassung“ im HGB .....	218
7.1.3.4	Größenklassen im § 221 Abs. 4 Z 2 HGB .....	219
7.1.3.5	Sonstige Begriffe .....	219
7.2	„Teilbetrieb“ im deutschen UmwStG .....	219
7.3	Der Begriff „Teilbetrieb“ nach europäischem Recht .....	220
7.3.1	Fusionsrichtlinie .....	220
7.3.2	Definition .....	220
7.3.3	Konsequenzen der Unterschiede .....	221
7.4	Zwischenergebnis der begrifflichen Abgrenzung .....	222
7.5	Kriterien für die Klassifizierung von Unbundling-Aktivitäten als Teilbetrieb .....	223
7.5.1	Allgemeine Zuordnungskriterien .....	223
7.5.2	Erzeugung und Stromhandel .....	223
7.5.3	Übertragung .....	225

7.5.4	Verteilung.....	225
7.6	Ergebnis.....	226
7.7	Programmatische Übersicht.....	228
8	Zusammenfassung.....	229
LITERATURVERZEICHNIS.....		232
ABBILDUNGSVERZEICHNIS .....		238
TABELLENVERZEICHNIS .....		239

# 1 Problemstellung und Gang der Untersuchung

## 1.1 Problemstellung

„*to unbundle*“ (engl.): entflechten, entbündeln.

In der Europäischen Union wird die Liberalisierung leitungsgebundener Wirtschaftszweige, wie die Elektrizitäts- und Erdgaswirtschaft sowie die Telekommunikation rasant vorangetrieben. Die bislang in Gebietsmonopolen geschützt agierenden Versorgungsunternehmen müssen binnen kurzer Zeit die organisatorischen Voraussetzungen schaffen, um einen funktionierenden **Wettbewerb** zu gewährleisten.

Bei der Verwirklichung des Wettbewerbs muß aber gewährleistet werden, daß die im Eigentum der Versorgungsunternehmen befindliche Leitungsinfrastruktur weiterhin genutzt wird und jedem Anbieter zu gleichen Bedingungen zugänglich gemacht wird. Um zu vermeiden, daß das Versorgungsunternehmen Mitbewerber benachteiligen, muß hinreichende **Transparenz** geschaffen werden, die durch Entflechtung der Aktivitäten erreicht werden soll. Für diese Entflechtung hat sich der Terminus „Unbundling“ herausgebildet.

Da eine vollkommene Zerschlagung der Versorgungsunternehmen einen unverhältnismäßigen Eingriff in die Eigentumsrechte darstellen würde, muß die nötige Transparenz und Entflechtung durch **völlig neue Regelungselemente** hergestellt werden. Dabei müssen Instrumente der Rechnungslegung, der Kostenrechnung, der Unternehmensorganisation für Zwecke der Wirtschaftsaufsicht in völlig neuer Art und Weise kombiniert eingesetzt werden.

Für die betroffenen Unternehmen sowie deren Berater stellt die Implementierung dieser neuen Erfordernisse insbesondere im betrieblichen Rechnungswesen höchste Anforderungen dar. Die **theoretische Auseinandersetzung** mit dieser Materie war bislang noch auf einschlägige Leitfäden von Interessensverbänden und einzelne Aufsätze in deutschen Fachzeitschriften beschränkt. Eine erste umfassende wissenschaftliche Aufarbeitung wird im Rahmen der vorliegenden Dissertation versucht.

**Problemstellung** der vorliegenden Arbeit ist daher einerseits die theoretische Beleuchtung dieses neuen Instruments des Unbundling anhand von Elektrizitätsunternehmen und andererseits eine gründliche praxisorientierte Darstellung der Problembereiche für die betroffenen Unternehmen in Österreich.

## 1.2 Gang der Untersuchung

Ausgehend von der Elektrizitätsbinnenmarkttrichtlinie der entsprechenden österreichischen Umsetzung im Zuge des EIWOG werden die **handelsrechtlichen Aspekte** des Unbundling anhand gemeinsamer Zielsetzungen und Anforderungen sowie übereinstimmender begrifflicher Bestimmungen – auch im Sinn der Generalnorm – untersucht. Neben einem Vergleich mit der Umsetzung in Deutschland werden die für den Abschlußprüfer relevanten Neuerungen besprochen.

Für den **betriebswirtschaftlichen** Teil dieser Arbeit werden die Besonderheiten der Elektrizitätswirtschaft umrissen und die Geschäftsprozesse in integrierten Elektrizitätsunternehmen erläutert. Verschiedene Szenarien als Reaktionen auf die Liberalisierung sollen zeigen, welche Umsetzungsformen (getrennte Buchführung, Profit-Center-Rechnung, Eigenständige Gesellschaften etc.) gewählt werden können. Am Beispiel eines integrierten Unternehmens, das nach den International Accounting Standards (IAS) berichtet, wird die steigende Komplexität des Berichtswesens gezeigt.

Für die erstmalige Erstellung der Unbundling-Berichterstattung mußten die Unternehmen ihre Bilanz und Erfolgsrechnung genau durchleuchten. Dieser Prozeß wird in Kapitel 4 nachvollzogen und Posten für Posten der Ergebnisrechnung und Bilanz beschrieben und mit vielen praxisorientierten Beispielen versehen. Dabei wird immer wieder auf die Bestimmungen der Netztarifikalkulation referenziert.

In Kapitel 5 werden einerseits bereits länger bestehende (Versicherungswirtschaft) sowie andererseits auch erst in Umsetzung befindliche Unbundling-Bestimmungen (Erdgaswirtschaft, Schienenverkehr, Telekommunikation, Transparenzrichtlinie) **anderer Wirtschaftszweige** beschrieben, um die steigende Relevanz des Unbundling zu zeigen. Gerade für den **Abschlußprüfer** entsteht hier ein weites Betätigungsfeld.

In Kapitel 6 wird für Brancheninteressierte die Veröffentlichungspraxis der ersten zu erstellenden Unbundling-Berichterstattung der großen österreichischen Elektrizitätsunternehmen anhand verfügbarer Unternehmensinformationen untersucht und verglichen.

Schließlich soll auch die **steuerliche Relevanz** des Unbundling beleuchtet werden. Durch die Untersuchung inwieweit die Unbundling-Aktivitäten Erzeugung und Stromhandel, Übertragung, Verteilung als **Teilbetrieb** im Sinne des Ertragsteuerrechts gelten, wird eine Analyse zur steueroptimierten Umstrukturierung im Sinne eines gesellschaftsrechtlichen Unbundling –auch im Sinne des europarechtlichen Teilbetriebsbegriffes gegeben.

## 2 Handelsrechtliche Aspekte des Unbundling

### 2.1 Untersuchung anhand gemeinsamer Zielsetzungen

#### 2.1.1 Zielsetzung der Unbundling-Berichterstattung

##### 2.1.1.1 Elektrizitätsbinnenmarktrichtlinie und EIWOG

Eine gemeinsame Energiepolitik war seit ihrer Gründung eine wesentliche Zielsetzung der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft.<sup>1</sup> Die wirtschaftliche Bedeutung der Nicht-Integration des Energiemarkts wurde mit 0,5% des EG-BIP geschätzt.<sup>2</sup> Im Zuge der Veröffentlichung zweier Richtlinienvorschläge über gemeinsame Vorschriften über den Elektrizitäts- und Erdgasbinnenmarkt im Jahre 1992<sup>3</sup> wurden folgende **Zielsetzungen** genannt, die sich auch in den Erwägungsgründen zur endgültigen Fassung der EBRL<sup>4</sup> wiederfinden:

- Verwirklichung eines **wettbewerbsorientierten** Elektrizitätsmarkts;
- Verbesserung der Effizienz bei der Erzeugung, Übertragung und Verteilung des Produkts Elektrizität;
- Belebung der Konkurrenz durch Öffnung des Marktes für Stromerzeugung und für die Errichtung von Hochspannungsleitungen;
- Gewährleistung der Kostentransparenz und damit eines fairen Wettbewerbs durch Unbundling, d.h. die organisatorische und buchhalterische bzw. kostenrechnerische Entflechtung integrierter Unternehmen;
- Einführung des Netzzugangs, des sogenannten Third-Party-Access (TPA) für industrielle Großverbraucher und bestimmte Verteilunternehmen.<sup>5</sup>

Dem **Transparenzpostulat** wird insbesondere in den folgenden fünf Erwägungsgründen<sup>6</sup> zur EBRL Rechnung getragen:

---

<sup>1</sup> Zur chronologischen Entwicklung vgl. Heidinger, Markus; Wolf, Richard V.; Schneider, Robert: Das neue Elektrizitätswirtschaftsrecht – EIWOG 1998, Wien 1998, S 23 ff

<sup>2</sup> Vgl. Europäische Kommission: Der Binnenmarkt für Energie, KOM (88) 238 endg.

<sup>3</sup> KOM(91) 548 endg., Abl C 65/4 vom 14.3.1992

<sup>4</sup> Richtlinie 96/92/EG des europäischen Parlaments und des Rates vom 19. Dezember 1996 betreffen gemeinsame Vorschriften für den Elektrizitätsbinnenmarkt, Abl Nr L 27 vom 30.1.1997, S 20

<sup>5</sup> Vgl BullEG ½-1992, 47

(25) Forderung nach objektiver, transparenter und nichtdiskriminierender Vorgangsweise des Übertragungsnetzbetreibers;

(30) Unabhängiger Betrieb der Übertragungsfunktion, um Transparenz und Nichtdiskriminierung zu gewährleisten;

(31) Im Alleinabnehmersystem („Single-Buyer“): getrenntes Management;

(32) Forderung nach einem Höchstausmaß an Transparenz der Rechnungslegung, um mißbräuchliche Ausnutzung einer marktbeherrschenden Stellung feststellen zu können.

(33) Zugang der Behörden zur internen Buchführung

Grundidee der Entflechtung („Unbundling“) ist es daher, den Wettbewerb durch Trennung der drei Stufen (Erzeugung, Übertragung und Verteilung) herbeizuführen. Dabei soll **Wettbewerb** nur auf Stufe der Produktion (Erzeugung) bzw. Handel und Verkauf stattfinden, für den Betrieb des Netzes (Übertragung und Verteilung) soll das natürliche Monopol ein regulierter Bereich bleiben. Das von der Liberalisierung gewünschte Fernziel der vertikalen Entflechtung ist die **Spaltung der Elektrizitätsunternehmen** in rechtlich voneinander unabhängige Bereiche.<sup>7</sup>

Für integrierte Elektrizitätsunternehmen, die ein Übertragungsnetz betreiben, wird die generelle Mindestanforderung der getrennten Buchführung durch Art 7 Abs. 6 EBRL verschärft, da auch **verwaltungsmäßige Maßnahmen** der Entflechtung, die eine Trennung von der Erzeugungs- und Verteilungstätigkeit gewährleisten, zu treffen sind. Eine rechtliche Entflechtung (Ausgliederung des Unternehmensbereiches „Übertragung“ in eigene Gesellschaften) ist hingegen nicht erforderlich.<sup>8</sup> „Aus Gründen der Transparenz ist den Unternehmen die rechtliche Verselbständigung der verschiedenen Unternehmensbereiche allerdings zu empfehlen. Dies gilt auch für den Erzeugungs- und Verteilbereich. Die **rechtliche Verselbständigung** der Tätigkeitsbereiche wird auch künftige Kooperationen (z.B. die Zusammenlegung von Netzen) erleichtern.“<sup>9</sup>

---

<sup>6</sup> Der EBRL sind insgesamt 39 Erwägungsgründe gleichsam als Präambel vorangestellt

<sup>7</sup> Vgl. Thurnher, Viktor: EIWOG, Kurzkommentar, Wien 1999 § 9, Rz 3

<sup>8</sup> Entsprechend dem Implementierungsbericht der Europäischen Kommission über den Stand der Liberalisierung der Energiemärkte in der EU, Stand 1999, Kap 2.1.4. ist das Übertragungsnetz weitgehend Teil von integrierten Elektrizitätsunternehmen. In den meisten EU-Staaten wird aber eine rechtliche Eigenständigkeit des „TSO“ (Transmission System-Operator) vorgesehen: Spanien, UK (England & Wales), Finnland, Schweden, Dänemark (Westen), Österreich (Ost=Verbund), Niederlande, Portugal, Griechenland, Italien und Belgien. Die verwaltungsmäßige Trennung wird in Dänemark (Osten), Deutschland, Frankreich, UK (Schottland & Nordirland) und Österreich (Westen= TIWAG, VKW) umgesetzt.

<sup>9</sup> Vgl. Thurnher, Viktor: EIWOG, Kurzkommentar, Wien 1999 § 8, Rz 1

Die Verwirklichung eines wettbewerbsorientierten Elektrizitätsmarktes erfordert daher klare Regelungen für die **Netzbetreiber**, um zu verhindern, daß vertikal integrierte<sup>10</sup> Unternehmen ihre eigene Stromerzeugung durch unangemessen hohe Durchleitungsgebühren bevorzugen. Aus diesem Grund ist eine Aufsplittung der einzelnen Geschäftsfelder erforderlich. Dieses „**Unbundling**“ kann auf verschiedene Weise und in verschiedener Tiefe durchgeführt werden:

- **Funktionelles** Unbundling ist die **rechnerische**, auf Basis der Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung beruhende Aufsplittung der einzelnen Positionen auf die einzelnen Tätigkeitsbereiche. Diese Maßnahme entspricht dem Mindestanforderung der EBRL.<sup>11</sup>
- **Kalkulatorisches** Unbundling bedeutet eine über die Mindestanforderung hinaus bestehende, interne, auf Basis der Kostenrechnung basierende Entflechtung.<sup>12</sup>
- **Management** Unbundling (= **organisatorisches** oder **reales** Unbundling) als die vollständige Trennung der in einem Unternehmen befindlichen Geschäftsfelder, das den Unternehmen als Optimierung der Positionierung im Elektrizitätsmarkt dienen kann.<sup>13</sup>

Da die europäische Elektrizitätswirtschaft ein sehr hohes Maß an vertikaler Integration aufweist und eine reale Entflechtung nicht zu fordern ist, kommt den Bestimmungen der EBRL des Art 14 über die **rechnerische Entflechtung** von Erzeugungs-, Übertragungs-, Verteilungs- und sonstigen Aktivitäten große praktische Bedeutung zu:

*Art 14 (3) Damit **Diskriminierungen, Quersubventionen und Wettbewerbsverzerrungen** vermieden werden, führen integrierte Elektrizitätsunternehmen in ihrer **internen Buchführung** getrennte Konten für ihre Erzeugungs-, Übertragungs- und Verteilungsaktivitäten sowie gegebenenfalls konsolidierte Konten für ihre sonstigen Aktivitäten außerhalb des Elektrizitätsbereichs in derselben Weise, wie sie dies tun müßten, wenn die betreffenden Tätigkeiten von separaten Firmen ausgeführt würden. Sie nehmen für jede Aktivität eine Bilanz sowie eine Ergebnisrechnung in den Anhang ihres Jahresabschlusses auf.*

Ein weiterer Grund für die Entflechtung und Transparenz der Buchführung ist – in den Erläuterungen zum EIWOG wird dieser sogar als Hauptgrund bezeichnet – die Ermittlung von Da-

---

<sup>10</sup> Vgl. § 7 Z 22 EIWOG: “vertikal integrierte Elektrizitätsunternehmen” bezeichnet ein Elektrizitätsunternehmen, das mindestens zwei der folgenden Funktionen wahrnimmt: Erzeugung, Übertragung und Verteilung von Elektrizität

<sup>11</sup> Vgl. ErläutRV 1108 BlgNR XX.GP (zum 2. Teil), S 45 ff

<sup>12</sup> Vgl. BMwA, Sektion VIII-Energie: Der Elektrizitätsbinnenmarkt in der EU, Wien 1997, S 11

<sup>13</sup> Vgl. dazu ErläutRV 1108 BlgNR XX.GP (zum 2. Teil), S 45 ff : dies ist insbesondere für jene Verteiler von Bedeutung, die als zugelassene Kunden am Binnenmarkt teilnehmen wollen, da

ten für das **Systemnutzungsentgelt** des Übertragungs- und Verteilnetzes.<sup>14</sup> Diese Zuweisungsregeln werden in der SystemtarifV<sup>15</sup> geregelt. Unter diesem Aspekt ist auch die vom Verband der Elektrizitätswerke (VEÖ) dargebrachte Meinung betreffend die Unbundling-Bestimmungen des EIWOG zu sehen, wonach die Transparenzbestimmungen des EIWOG ihrem Wesen nach "vermehrte Transparenz und andererseits eine Fortbildung **und Präzisierung hergebrachter aufsichtsbehördlicher Mechanismen darstellen**" (vgl. RV 1108 BlgNR 20.GP EB zum 2. Teil). Sie dienen dem Regulator dazu, Diskriminierungen, Quersubventionierungen und Wettbewerbsverzerrungen bei integrierten Elektrizitätsunternehmen zu vermeiden, indem sie dem Regulator transparent gemacht werden.<sup>16</sup>

### **2.1.1.2 Zielsetzungen der Rechnungslegungsbestimmungen der EBRL und des EIWOG**

#### **2.1.2 Bestimmungen für alle Elektrizitätsunternehmen**

Gemäß der EBRL haben alle Elektrizitätsunternehmen, unabhängig ihrer Eigentumsverhältnisse oder ihrer Rechtsform, ihre **Jahresabschlüsse zu veröffentlichen** sowie diese überprüfen zu lassen, sofern diese Unternehmen der Vierten Richtlinie 78/660/EWG des Rates vom 25. Juli 1978 aufgrund des Artikel 54 Abs. 3 lit. g des Vertrages über den Jahresabschluß von Gesellschaften bestimmter Rechtsformen (ABI L 222 vom 14. August 1978, S. 1, Richtlinie zuletzt durch die Beitrittsakte von 1994), unterliegen. Unternehmen, die aufgrund dieser Richtlinie nicht verpflichtet sind, ihren Jahresabschluß zu veröffentlichen, haben eine Ausfertigung des Jahresabschlusses in ihrer Hauptverwaltung für die Öffentlichkeit zur Verfügung zu halten. Die Veröffentlichung der Jahresabschlüsse umfaßt die Veröffentlichung der Bilanzen sowie der Ergebnisrechnung. Eine Veröffentlichung dieser Jahresabschlüsse ist richtlinienkompatibel.<sup>17</sup>

Diese Mindestanforderung hat der österreichische Gesetzgeber im EIWOG nicht erweitert<sup>18</sup>, weshalb ein bemerkenswerter Unterschied zum deutschen § 9 Abs. 1 EnWG<sup>19</sup> besteht: es

---

unter Verteilung nur jene Unternehmensaktivitäten der Elektrizitätsunternehmen anzusehen sind, die von Erzeugungs- und Übertragungsaktivitäten getrennt sind.

<sup>14</sup> Vgl. ErläutRV 1108 BlgNR XX.GP (zum 2. Teil), S 45 ff

<sup>15</sup> VO des BmWA über die Festlegung der Grundsätze, die bei der Bestimmung des Systemnutzungstarifs angewendet werden, BGBl II 1999/51

<sup>16</sup> VEÖ, Verband der Elektrizitätswerke Österreichs, Arbeitskreis Unbundling: Unbundling – Transparenz im Rechnungswesen – Umsetzung der Unbundling-Berichterstattung i.S.d. EIWOG in der österreichischen Elektrizitätswirtschaft Juni 1999, S 3

<sup>17</sup> ErläutRV 1108 BlgNR XX.GP (zum 2. Teil), S 45 ff

<sup>18</sup> Entsprechend § 8 Abs. 1 EIWOG haben "alle Elektrizitätsunternehmen Jahresabschlüsse zu veröffentlichen; "Elektrizitätsunternehmen" sind gem. § 7 Z 20 Unternehmen, die zum Zwecke der Erzeugung, der Übertragung oder der Verteilung von elektrischer Energie betreiben werden



verpflichtet Elektrizitätsversorgungsunternehmen der allgemeinen Versorgung, unabhängig von ihrer Rechtsform einen Jahresabschluß nach den **für Kapitalgesellschaften geltenden Vorschriften des (d)HGB** aufzustellen und prüfen zu lassen. Energieversorgungsunternehmen sind gemäß § 2 Abs. 3 EnWG alle Unternehmen und Betriebe, die andere mit Energie versorgen oder ein Netz für die allgemeine Versorgung betreiben.

Der Begriff der „**allgemeinen Versorgung**“ wird im EnWG nicht definiert. Aus der Intention der Richtlinie wird abgeleitet, daß „allgemeine Versorgung“ nicht nur die Versorgung von Tarifkunden zu allgemeinen Tarifen, sondern vielmehr sämtliche Elektrizitätsversorgungsunternehmen, die ihre Produkte auf dem Markt anbieten, umfaßt. Hierzu zählen auch diejenigen Unternehmen, die z.B. ausschließlich Sonderabnehmer beliefern, nicht aber Unternehmen, die lediglich für den eigenen Bedarf erzeugen.<sup>20</sup>

Ein weiteres Transparenzerfordernis wird im § 8 Abs. 2 EIWOG umgesetzt, wonach im Anhang zum Jahresabschluß **Geschäfte von größerem Umfang** aufzunehmen sind,

- die mit verbundenen oder
- die mit assoziierten Unternehmen oder
- die mit Unternehmen derselben Aktionäre

getätigt worden sind.

Ausgehend vom Zweck der Angabepflicht sind „Geschäfte größeren Umfangs“ solche, die für die Frage, ob Diskriminierungen, Quersubventionierungen oder Wettbewerbsverzerrungen vorliegen, von Bedeutung sind.

#### **2.1.2.1.1 Bestimmungen für integrierte Elektrizitätsunternehmen**

Integrierte Elektrizitätsunternehmen haben für jede elektrizitätswirtschaftliche Aktivität (Erzeugung und Stromhandel, Übertragung und Verteilung von Elektrizität sowie konsolidierte sonstige Aktivitäten) eine **Bilanz** sowie eine **Ergebnisrechnung** in den Anhang ihres Jahresabschlusses aufzunehmen. Dies impliziert, daß sie für jede elektrizitätswirtschaftliche Aktivität getrennte Konten derart zu führen haben, als würden diese Aktivitäten von **separat geführten Firmen** ausgeführt werden. Sämtliche sonstige Aktivitäten außerhalb des Elektri-

---

<sup>19</sup> Gesetz über die Elektrizitäts- und Gasversorgung (EnWG – Energiewirtschaftsgesetz) vom 24. April 1998 (deutsches BGBl I S 730)

<sup>20</sup> Vgl. Fachausschuß für öffentliche Unternehmen und Verwaltungen (ÖFA) des IdW: Diskussionspapier: Zweifelsfragen der Rechnungslegung und Prüfung von Elektrizitätsversorgungsunternehmen nach dem EnWG, in: WPg 1998, S 828

zitätsbereiches sind zu konsolidieren.<sup>21</sup> Die Unbundling-Bestimmungen des EIWOG werden zurecht als neu in der österreichischen Rechtsordnung bezeichnet.<sup>22</sup>

Im **Anhang** zum Jahresabschluß haben die integrierten Elektrizitätsunternehmen die Regeln anzugeben, nach denen für jede Elektrizitätswirtschaftliche Aktivität die einzelnen Positionen der Bilanz sowie der Ergebnisrechnung den separat geführten Konten zugewiesen werden. Änderungen dieser Zuweisungsregeln sind nur in Ausnahmefällen zulässig. Weiters sind Änderungen von Zuweisungsregeln im Anhang zu erwähnen sowie ordnungsgemäß zu begründen.<sup>23</sup>

Die transparente Buchführung soll eine „Zerschlagung“ substituieren. Leitlinie für die Entflechtung ist die Rechnungslegungspraxis gesellschaftsrechtlich getrennt tätiger Einheiten. Bezogen auf Elektrizitätsversorgungsunternehmen werden einzelne Bereiche bzw. Sparten so behandelt, als ob diese Bereiche in separaten Firmen organisiert wären.<sup>24</sup>

#### **2.1.2.1.2 Bestimmungen für Alleinabnehmer („Single-Buyer“)**

Das Alleinabnehmersystem ist eine in der EBRL genannte Organisationsform des Netzzugangs. Die zweite Form ist der Third-Party-Access, also die Bestimmungen, dass berechtigte Dritte das Netz zur Durchleitung benützen dürfen (TPA, Art 17 EBRL), die in Österreich zur Anwendung gebracht wurde.

Im **Alleinabnehmersystem** benennen die Mitgliedstaaten eine juristische Person als Alleinabnehmer innerhalb des vom Netzbetreiber abgedeckten Gebietes. Zugelassene Kunden können jedoch durch Lieferverträge mit Erzeugern außerhalb oder innerhalb des vom Alleinabnehmer betriebenen Gebietes abschließen. Der Alleinabnehmer liefert die in der Vereinbarung mit dem Drittlieferanten festgesetzte Menge zu seinen Preisen. Das Entgelt reicht der Alleinabnehmer an den Drittlieferanten weiter, wobei ein Entgelt für die Netzbenutzung gemäß den veröffentlichten Tarifen einbehalten wird. Im Austausch erhält der Alleinabnehmer die zwischen Kunden und Drittlieferanten vertraglich festgelegte Strommenge. Der Drittlieferant gibt die Differenz zwischen dem vertraglich vereinbarten Preis und dem vom Alleinabnehmer erhaltenen Preis an den Kunden weiter. Dem Alleinabnehmer bleibt so der vertrag-

---

<sup>21</sup> ErläutRV 1108 BlgNR XX.GP (zum 2. Teil), S 45 ff

<sup>22</sup> ErläutRV 1108 BlgNR XX.GP (Allgemeiner Teil), S 25 ff

<sup>23</sup> Vgl. ErläutRV 1108 BlgNR XX.GP (zum 2. Teil), S 45 ff

<sup>24</sup> Vgl. Röhricht, Kurt; Cebulla Stephan: Transparenz der Buchführung und Rechnungslegung von Energieversorgungsunternehmen nach § 9 EnWG in: Versorgungswirtschaft 1999 S 6

lich vereinbarte Preis unbekannt. Der Kunden zahlt lediglich den günstigeren Preis des Drittlieferanten und die Netzgebühr.<sup>25</sup>

Wird ein vertikal integriertes Elektrizitätsunternehmen oder ein Teil von diesem als Alleinabnehmer (d.h. als juristische Person, die in dem System, in dem sie eingerichtet ist, für den einheitlichen Betrieb des Übertragungssystems und/oder die zentralisierte Abnahme und den zentralisierten Verkauf der Elektrizität verantwortlich ist) benannt, so muß sichergestellt werden, daß dieser Alleinabnehmer zumindest auf Verwaltungsebene unabhängig von den übrigen Tätigkeiten des vertikal integrierten Elektrizitätsunternehmens verwaltet wird. Es ist weiters sicherzustellen, daß außer den Informationen, die für den Alleinabnehmer zur Erfüllung seiner Aufgaben erforderlich sind, keine Informationen über die jeweiligen Tätigkeiten des vertikal integrierten Elektrizitätsunternehmens als Alleinabnehmer und seinen Erzeugungs- und Verteilungstätigkeiten übermittelt werden.<sup>26</sup>

Um zu verhindern, daß **Informationen** zwischen den Tätigkeiten des vertikal integrierten Elektrizitätsunternehmens als Alleinabnehmer und seinen Erzeugungs- und Verwaltungstätigkeiten übermittelt werden, ist vom Unternehmen sicherzustellen, daß die Funktion "Übertragung" zumindest als eine **organisatorisch** getrennte Einheit innerhalb des vertikal integrierten Elektrizitätsunternehmens betrieben wird.<sup>27</sup>

Die in Art 15 EBRL bzw. § 7 Abs. 4 EnWG geregelte organisatorische Separierung der Tätigkeiten des Alleinabnehmers – wie auch die Organisation des Übertragungsnetzes als eigene Betriebsabteilung (§ 4 Abs. 4 EnWG) bedingen auch eine gesonderte Abbildung im Rechnungswesen. Da die mit der Ausübung der Alleinabnehmerfunktion verbundenen Tätigkeiten weder der Erzeugungs- noch der Verteilungstätigkeit zugeordnet werden können, müssen auch für diese Aktivität getrennte Konten geführt werden, wiewohl eine gesonderte Bilanz bzw. Gewinn- und Verlustrechnung nicht gefordert wird.<sup>28</sup>

### **2.1.3 Zielsetzung der handelsrechtlichen Buchführungspflicht**

#### **2.1.3.1 Begriff und Abgrenzung des Handelsrechts zum Wirtschaftsrecht**

Handelsrecht ist das Sonderrecht der Kaufleute bzw. der wirtschaftlichen Unternehmen. Im weiteren Sinn umfaßt Handelsrecht alle Normen, die das Unternehmen in seiner eigenarti-

---

<sup>25</sup> Vgl. Thurnher, Viktor: EIWOG, Kurzkommentar, Wien 1999 Einl, Rz 197

<sup>26</sup> Vgl. ErläutRV 1108 BlgNR XX.GP (zum 2. Teil), S 45 ff

<sup>27</sup> Vgl. ErläutRV 1108 BlgNR XX.GP (zum 2. Teil), S 45 ff

<sup>28</sup> Vgl. Fachausschuß für öffentliche Unternehmen und Verwaltungen (ÖFA) des IdW: Diskussionspapier: Zweifelsfragen der Rechnungslegung und Prüfung von Elektrizitätsversorgungsunternehmen nach dem EnWG, in: WPg 1998, S 830

gen Stellung und Bedeutung im Verkehrsleben regeln soll.<sup>29</sup> Handelsrecht ist Kaufmannsrecht, weil es vom Grundtatbestand der Kaufmannseigenschaft ausgeht.<sup>30</sup>

Das Handelsrecht beschränkt sich aber nicht auf den Kaufmannstatbestand, sondern bezieht aufgrund seines engen Sachzusammenhangs „transzendierende Rechtsgebiete“<sup>31</sup> mit ein (z.B. Gesellschaftsrecht, Wertpapierrecht, Wettbewerbsrecht und Immaterialgüterrecht). Zu untersuchen ist im Zusammenhang mit dem Elektrizitätswirtschaftsrecht die Abgrenzung des Handelsrechts zum öffentlichen Recht und zum Wirtschaftsrecht.<sup>32</sup>

Wirtschaftsrecht befaßt sich mit gesamtwirtschaftlich determinierten Fragen. Hauptgebiete sind das Wirtschaftsaufsichtsrecht (Kontrollnormen) und das Recht der Wirtschaftslenkung.<sup>33</sup>

So sind die Stromproduktion und die Elektrizitätsversorgung in Österreich vor dem Inkrafttreten des EIWOG nicht auf dem freien Markt entwickelt worden, sondern waren das Produkt der staatlichen **Wirtschaftsaufsicht**. Zusätzliche Einflußnahme besteht durch den gesetzlich normierten Mehrheitsbesitz der Gebietskörperschaften.<sup>34</sup>

Zu den maßgeblichen Bestimmungen zählen insbesondere<sup>35</sup>:

- PreisG bestimmt die Festsetzung volkswirtschaftlich gerechtfertigter Preise<sup>36</sup>;
- ElektrizitätswirtschaftsG regelt die Anschluß-, Versorgungs- und Betriebspflicht;
- Starkstromwegerecht regelt die Errichtung überregionaler Starkstromanlagen.

---

<sup>29</sup> Vgl. Straube in Straube HGB I<sup>2</sup>, Einf Rz 1f

<sup>30</sup> Vgl. Krejci, Grundriß des Handelsrechts, S 3

<sup>31</sup> Vgl. Krejci, Grundriß des Handelsrechts, S 4

<sup>32</sup> Vgl. Krejci, Grundriß des Handelsrechts, S 10

<sup>33</sup> Vgl. Straube in Straube HGB I<sup>2</sup>, Einf Rz 4

<sup>34</sup> Auf Basis der Novelle 1987 des 2.VerstaatlichungsG wurden bislang die Vorarlberger Kraftwerke AG, die EVN und die BEWAG sowie die StEWEAG teilprivatisiert. Die Regelungen des 2.Verstaatlichungsgesetzes (BGBl 81/1947, zuletzt geändert durch das Bundesgesetz BGBl 762/1992, wurden im Zuge des EIWOG im Art 2 mit dem Bundesverfassungsgesetz, mit dem die Eigentumsverhältnisse an den Unternehmen der österreichischen Elektrizitätswirtschaft geregelt werden neu kodifiziert; eine weitere Änderung ist durch die Novelle des EIWOG 2000 zu erwarten, womit alle gesetzlich vorgeschriebenen Eigentumsverhältnisse der öffentlichen Hand entfallen sollen

<sup>35</sup> Vgl. dazu ausführlich Pauger, Dietmar: Marktwirtschaft durch EU-Recht, Deregulierung am Beispiel der Elektrizitätswirtschaft, Wien 1996, S 75 ff

<sup>36</sup> Die Preisregelung nach PreisG ist mittlerweile „ausgelaufen“ und durch eine Vereinbarung (Generalübereinkommen betreffend Grundsätze für die Gestaltung der Allgemeinen Tarifpreise und Sonderpreise für die Versorgung mit elektrischer Energie – „Strompreisaufsichtssystem“) zwischen dem BMWA und dem VEÖ (Vereinigung der Elektrizitätswerke Österreichs) unter Beitritt der Verbundgesellschaft, der Landesgesellschaften und der städtischen Unternehmen ersetzt worden.

Der Unterschied von Handelsrecht und Wirtschaftsrecht liegt im Regelungsgegenstand und Regelungszweck begründet.<sup>37</sup> Überschneidungen können sich aber dann zwangsläufig ergeben, wenn der Regelungsgegenstand (im Fall des Unbundling: Rechnungslegung) und der Regelungszweck (im Fall des Unbundling: öffentlichen Interesse in der Dokumentation der Geschäftsvorfälle) zur Deckung gebracht werden.

### 2.1.3.2 Die handelsrechtliche Buchführungspflicht

#### 2.1.3.2.1 Begriffsbestimmungen

Grundsätzlich gibt es zwei Beweggründe zur Installierung eines betrieblichen Rechnungswesens. Der erste Grund ist **rechtlicher Natur**, da aufgrund handels- und steuerrechtlicher Bestimmungen die Mehrzahl der Unternehmer zur Führung von Aufzeichnungen oder Büchern verpflichtet ist, um den dem Eigentümer des Unternehmens auszahlbaren Gewinn („Aus-schüttungsfunktion“) zu bestimmen und um die Grundlage für die Steuerbemessung („Steuerbemessungsfunktion“) zu ermitteln. Der zweite Anlaß ist **wirtschaftlicher Natur** und äußert sich in der Notwendigkeit einer rechnerischen Unterlage für die Planungs- und Überwachungsfunktion der unternehmerischen Tätigkeit.<sup>38</sup>

Die **Rechnungslegung** (Buchführung und Bilanzierung) ist neben der Kostenrechnung (Kalkulation), der betriebswirtschaftlichen Statistik (Vergleichsrechnung) und der Planungsrechnung (betriebliche Vorscheurechnung) ein Teilbereich des betrieblichen Rechnungswesens.<sup>39</sup>

Für die Betriebsrechnung bestehen **keine gesetzlichen Vorschriften**. Bei der Finanzrechnung (Buchhaltung) jedoch ist der Inhalt gesetzlich vorgeschrieben sowie die Form gesetzlich geregelt. Bestimmungen über die Aufzeichnungs- und Buchführungspflicht sind vor allem im Handelsgesetzbuch (§§ 189-283 HGB) und in der Bundesabgabenordnung (§§ 124-132 BAO) enthalten.<sup>40</sup>

Das betriebliche Rechnungswesen beinhaltet alle Verfahren, mit denen die **quantifizierbaren betrieblichen Vorgänge** und die Beziehungen des Unternehmens zur Außenwelt zahlenmäßig erfaßt, den gesetzlichen Bestimmungen und betriebsinternen Anforderungen ent-

---

<sup>37</sup> Vgl. Straube in Straube HGB I<sup>2</sup>, Einf Rz 4

<sup>38</sup> Vgl. Bertl, Romuald/Deutsch, Eva/Hirschler, Klaus: Buchhaltungs- und Bilanzierungshandbuch, Wien 1997, S 2

<sup>39</sup> Vgl. Torggler in: Straube HGB II Vor § 189 Tz 1

<sup>40</sup> Vgl. Bertl, Romuald/Deutsch, Eva/Hirschler, Klaus: Buchhaltungs- und Bilanzierungshandbuch, Wien 1997, S 7

sprechend geordnet und dokumentiert werden. Das Rechnungswesen umfaßt daher alle wertmäßigen und mengenmäßigen Informationen über das betriebliche Geschehen.<sup>41</sup>

Die **Finanzrechnung** ist eine Unternehmensrechnung mit pagatorischem Charakter und mündet im offiziellen Jahresabschluß, der für Zwecke der Gewinnfeststellung und -verteilung, der Steuerbemessung, der Information der Unternehmensführung und als Grundlage für Unternehmenskontrollen und Dispositionen benötigt wird. In der **Betriebsrechnung** hingegen, die eine interne Rechnung mit kalkulatorischem Charakter darstellt, wird eine Erfassung und Erklärung der betrieblichen Vorgänge versucht. Die Betriebsrechnung zerfällt in die Kostenrechnung, die die Kosten erfaßt und bestimmten Bezugsgrößen zurechnet, und in die (kurzfristige) Erfolgsrechnung (Betriebsergebnisrechnung), die Kosten und Leistungen gegenüberstellt und den Betriebserfolg ermittelt.<sup>42</sup>

Diese beiden verschiedenen Rechnungsarten, deren Unterschiedlichkeit sich in der Art der Bewertung (Bewertungsunterschiede), im Umfang der zulässigen Wertansätze (Umfangsunterschiede) und der Zurechnung der Werte zu den einzelnen Abrechnungsperioden (Periodenverschiedenheiten) manifestiert, stehen trotz dieser Trennlinien ursächlich in Zusammenhang, da die Kostenrechnung (Betriebsrechnung) direkt aus der Finanzrechnung abgeleitet wird. Die Aufwendungen der Finanzbuchhaltung müssen in Kosten umgewandelt werden. Diese Notwendigkeit verlangt einen entsprechenden **organisatorischen Zusammenhang** zwischen Finanzbuchhaltung und Betriebsbuchhaltung.<sup>43</sup>

Eine weitere Schnittstelle zwischen Finanzbuchhaltung und Kostenrechnung bilden die handelsrechtlichen **Herstellungskosten** im Sinne des § 203 Abs. 3 HGB, die aus den Herstellkosten der Kostenrechnung unter Bereinigung der Zusatzkosten durch die neutralen Aufwendungen sowie durch Ersatz der kalkulatorischen durch pagatorische Kosten entwickelt werden.<sup>44</sup> Insofern bildet die Kostenrechnung einen integrierenden Bestandteil der handelsrechtlichen Buchführungspflicht.

Eine abschließende Abgrenzung der handelsrechtlichen Buchführungspflicht auf Basis des eingesetzten Instrumentariums des Rechnungswesens (Finanz- bzw. Betriebsrechnung) ist nicht zielführend, da maßgebliche Zusammenhänge und Überschneidungen vorliegen. Eine

---

<sup>41</sup> Vgl. Bertl, Romuald/Deutsch, Eva/Hirschler, Klaus: Buchhaltungs- und Bilanzierungshandbuch, Wien 1997, S 1

<sup>42</sup> Vgl. Bertl, Romuald/Deutsch, Eva/Hirschler, Klaus: Buchhaltungs- und Bilanzierungshandbuch, Wien 1997, S 1

<sup>43</sup> Vgl. Mandl, Dieter/Bertl, Romuald et al.: Handbuch der Unternehmenspraxis, Wien 1986, S 377

<sup>44</sup> Vgl. Egger Anton/Samer, Helmut: Der Jahresabschluß nach dem Handelsgesetzbuch, Band I 7.A., S 51 ff.

– für den Zweck der Unbundling-Berichterstattung verwendbare – Definition sollte vielmehr am **Zweck** der jeweiligen Bestimmung orientiert sein und daher **funktional** erfolgen.

### 2.1.3.2.2 Aufgaben der handelsrechtlichen Rechnungslegungsvorschriften

Die Aufgaben des betrieblichen Rechnungswesens bestehen vor allem in der **Dokumentation des betrieblichen Geschehens** sowie in der Bereitstellung von Informationen zur zielgerichteten Steuerung des Unternehmens und seiner Überwachung.<sup>45</sup>

Ziel der **Dokumentation** ist es, das Vorhandensein der Vermögensgegenstände und Schulden durch Aufzeichnung in den Büchern zu belegen. Ermöglicht wird diese Dokumentation über eine ordnungsmäßige Buchführung, worunter im wesentlichen die vollständige, systematische und chronologische Erfassung aller Geschäftsfälle verstanden wird. Die Bilanz gibt somit eine verbindliche Auskunft über das vorhandene Vermögen des Unternehmers. Durch das Festhalten des Vermögens in der Bilanz wird diese zu einer beweiskräftigen Urkunde über die vom Unternehmer getätigten Geschäfte. Die Bilanz stellt somit den formalen Abschluß der Buchhaltung dar.<sup>46</sup>

Grundlage der **handelsrechtlichen Rechnungslegungsvorschriften** bilden die beiden wesentlichen Funktionen des Jahresabschlusses nämlich die Erhaltungsfunktion und die Informationsfunktion. Sinn der **Erhaltungsfunktion** ist die Aufrechterhaltung des Unternehmensbestandes.<sup>47</sup>

Die **Informationsfunktion** kann in die Selbstinformation und die Drittinformation unterteilt werden. Die Selbstinformation ist im § 195 HGB ausdrücklich normiert. Entsprechend dieser Bestimmung hat der Jahresabschluß, der sich aus der Bilanz, der Gewinn- und Verlustrechnung sowie bei Kapitalgesellschaften zusätzlich aus dem Anhang zusammensetzt, dem Kaufmann ein möglichst getreues Bild der Vermögens-, (Finanz-) und Ertragslage zu vermitteln. Der Kaufmann soll über die Verpflichtung zur Erstellung eines Jahresabschlusses Informationen über die Zusammensetzung und Entwicklung seines Vermögens (Vermögensgegenstände und Schulden) sowie über den wirtschaftlichen Erfolg seines Unternehmens erhalten. Mit der Bilanz legt der Kaufmann Rechenschaft über den wirtschaftlichen Erfolg des Geschäftsjahres ab, weshalb man auch von der Rechenschaftsfunktion der Bilanz spricht.

---

<sup>45</sup> Vgl. Bertl, Romuald/Deutsch, Eva/Hirschler, Klaus: Buchhaltungs- und Bilanzierungshandbuch, Wien 1997, S 1

<sup>46</sup> Vgl. Bertl, Romuald/Deutsch, Eva/Hirschler, Klaus: Buchhaltungs- und Bilanzierungshandbuch, Wien 1997, S 199 f.

<sup>47</sup> Vgl. Egger Anton/Samer, Helmut: Der Jahresabschluß nach dem Handelsgesetzbuch, Band I 7.A. S 11 ff.

Mit Hilfe der Bilanz kann der Kaufmann daher eine, wenn auch vergangenheitsorientierte, Kontrolle der Wirtschaftlichkeit seiner Unternehmensführung vornehmen.<sup>48</sup>

Die Bilanz soll jedoch nicht nur dem Kaufmann selbst als Informationsinstrument dienen, sondern darüber hinaus auch am Unternehmen interessierten Dritten. **Interessierte Dritte** in diesem Sinn sind aufgrund ihrer unmittelbaren wirtschaftlichen Beziehung zum Unternehmen die Gläubiger (Interesse an finanzieller Situation), Marktpartner in Form der Lieferanten und Abnehmer (Interesse an wirtschaftlicher Entwicklung des Unternehmen) sowie die Arbeitnehmer des Unternehmens (Interesse an Arbeitsplatz), der Staat bezüglich der zu erhebenden Steuern und Abgaben, die Anteilseigner einer Gesellschaft bezüglich der aktuellen und zukünftigen Entwicklung des Unternehmens, von der sie ihr weiteres wirtschaftliches Engagement in diesem Unternehmen abhängig machen. Neben diesen bereits aktuell betroffenen Dritten dient die Bilanz aber auch all jenen als Informationsinstrument, die eine Beziehung zu dem Unternehmen planen.<sup>49</sup>

Die Funktion der Drittinformation bildet den zentralen **Anknüpfungspunkt** der handelsrechtlichen Rechnungslegungsvorschriften zum Wirtschaftsaufsichtsrecht in der Ausprägung der Unbundling-Berichterstattung. Die Frage der Umsetzung aufsichtsrechtlicher Aufgaben durch das Rechnungswesen muß daher von dieser in beiden Gebieten vorliegenden Funktion ausgehen.

Neben der Informations-, sowie der Gewinnfeststellungs- und Ausschüttungsbemessungsfunktion besteht für Unternehmen, die im Zuge ihrer Tätigkeit besonderes öffentlich-rechtliches Interesse begründen die Besonderheit, daß der Jahresabschluß auch **aufsichtsrechtlichen** Zielsetzungen dient. Diesbezüglich ergibt sich eine Verbindung zur **Informationsfunktion**.<sup>50</sup> Der Jahresabschluß ist aber nicht das einzige Instrument der Information für die Aufsichtsbehörde, denn gemäß § 10 EIWOG bestehen weitgehende Einsichtsmöglichkeiten in die Rechnungsunterlagen der Elektrizitätsunternehmen und das Recht auf Auskunft.

Für die Erfüllung der Informationsfunktion stehen der Aufsichtsbehörde - nicht aber der Öffentlichkeit - daher parallel zwei Perspektiven gleichermaßen zur Verfügung, nämlich das externe und das interne Rechnungswesen.<sup>51</sup> Da die handelsrechtlichen Rechnungslegungs-

---

<sup>48</sup> Vgl. Bertl, Romuald/Deutsch, Eva/Hirschler, Klaus: Buchhaltungs- und Bilanzierungshandbuch, Wien 1997, S 201

<sup>49</sup> Vgl. Bertl, Romuald/Deutsch, Eva/Hirschler, Klaus: Buchhaltungs- und Bilanzierungshandbuch, Wien 1997, S 201

<sup>50</sup> Vgl. dazu die ausführliche Untersuchung zur bankrechtlichen Aufsicht in Göth, Philip: Bilanzrecht der Kreditinstitute, Bd I, Wien 1995, S 108 f

<sup>51</sup> Die internen Rechnungsunterlagen stehen der Aufsichtsbehörde zwar zur Verfügung, eine Einsichtnahme bzw. Überprüfung wird aber – in der Praxis aus Kapazitätsgründen - nur im



vorschriften nicht isoliert vom internen Rechnungswesen betrachtet werden können, sondern modular darauf aufbauen müssen, wird eine enge Verbindung von Instrumenten des internen und externen Rechnungswesens zu erfolgen haben.

---

Anlaßfall erfolgen; die veröffentlichten Jahresabschlüsse samt der Unbundling-Berichterstattung stehen der Aufsichtsbehörde aber jedenfalls jährlich zur Verfügung.

## 2.1.4 Die Zielsetzung der Unbundling-Berichterstattung im externen und internen Rechnungswesen

	<b>Externes Rechnungswesen</b>	<b>Internes Rechnungswesen</b>
Aufgaben	Dokumentationsrechnung	Kontrollrechnung
Dokumentationsziel	Plausibilitätskontrolle der Kalkulationsgrundlagen	Prüffähigkeit der Tarifansätze
Form	Aktivitäts-Bilanzen und Ergebnisrechnungen	Tarifikalkulation der Durchleitungsentgelte
Instrumente	Konten (der Finanzbuchhaltung)	Kostenrechnung
Grundsatz	Pagatorik	Kalkulatorische Ansätze, (Eigenkapitalverzinsung etc.)
Darstellung	Handelsrechtliche Gliederungen	Interne Berechnungen
Adressatenkreis	Öffentlichkeit und Aufsichtsbehörde	Aufsichtsbehörde

Tabelle 1: Unterschiedliche Zielsetzungen und Instrumente des externen und internen Rechnungswesen in Hinblick auf das Unbundling, Quelle: eigene Darstellung

Mit der allgemeinen Charakterisierung der **Aufgaben** des Rechnungswesens als Informations- und Dokumentationsfunktion (externes Rechnungswesen) sowie Planungs- und Kontrollfunktion wird das Aufgabenspektrum der Rechnungslegung bestimmt. Daneben verdeutlicht diese Unterscheidung auch die Untergliederung des Rechnungswesens als Instrument des betrieblichen Führungssystems. Ausgehend von der Zielsetzung, Diskriminierungen, Quersubventionierungen und Wettbewerbsverzerrungen zu vermeiden, werden sowohl die Kontroll- als auch die Dokumentationsfunktion angesprochen.

Als **Dokumentationsziel** der EBRL kann abgeleitet werden, daß zumindest die Kalkulationsgrundlagen nachvollziehbar sein müssen, wenn die Aktivitäten abgebildet werden, sodaß willkürliche Tarifgestaltungen verhindert werden. Wiewohl die exakte Nachvollziehbarkeit der Tarifansätze nur im internen Rechnungswesen erfolgen kann, ergibt sich doch eine Plausibilitätskontrolle durch Anstellen von Probe- oder Kennzahlenrechnungen, die insbesondere im Zeit-, bzw. Branchenvergleich an Aussagekraft gewinnen. Die Entflechtung kann aber keine

Gewähr für Richtigkeit und angemessene Höhe des Entgelts sein.

Die **Form** des internen Rechnungswesen folgt der oben bestimmten Wahlfreiheit<sup>52</sup>, während für die externe Darstellung die handelsrechtliche Gliederung maßgebend ist.

Als **Instrumente** der Umsetzung für die externe Berichterstattung wird im EIWOG der Begriff „eigene Konten“<sup>53</sup> verwendet. Die Berechnung der Durchleitungsentgelte kann aber nur mit Hilfe einer aussagekräftigen Kostenträgerrechnung<sup>54</sup> erfolgen.

Der dem Handelsrecht zugrunde liegende **Grundsatz** der Pagatorik gilt auch für die Erfassung der zwischen den Aktivitäten bestehenden Leistungsbeziehungen. Grundlage für die Erfassung der zwischen den Aktivitäten bestehenden Leistungsbeziehungen sind daher die tatsächlich angefallenen Aufwendungen und Erträge, die nicht mit einem kalkulatorischen Gewinnaufschlag erfaßt werden dürfen.<sup>55</sup>

Die **Darstellung** der Aktivitäts-Bilanzen und Ergebnisrechnungen hat sich entsprechend dem Zweck der Übersichtlichkeit nach der Gliederung des HGB zu orientieren, wobei eine verdünnte Gliederung möglich ist.<sup>56</sup>

Nach dem **Adressatenkreis** der Bilanz unterscheidet man externe und interne Bilanzen. Externe Bilanzen richten sich grundsätzlich an außerhalb des Unternehmens stehende Adressaten, also z.B. Gläubiger, Gesellschafter und Finanzamt. Diese externen Bilanzen sind grundsätzlich nach den gesetzlichen Rechnungslegungsvorschriften zu erstellen. Interne Bilanzen hingegen dienen der Geschäftsführung – und auch der Aufsichtsbehörde - als Planungs- und Kontrollinstrument und sind daher vielfach nicht nur nach den gesetzlichen Vorschriften, sondern auch nach betriebswirtschaftlichen Anforderungen, die keinen Niederschlag in den gesetzlichen Vorschriften fanden, erstellt.<sup>57</sup>

---

<sup>52</sup> Diese Wahlfreiheit ist allerdings durch die aufsichtsrechtliche Vereinheitlichung in Form eines „Kennzahlenkataloges“ zum Strompreisverfahren relativiert

<sup>53</sup> Zu diesem kontroversiellen Begriff siehe untenstehende Kapitel

<sup>54</sup> Vgl. dazu das Gutachten Haubrich, Hans-Jürgen; Swoboda, Peter: Gutachten über die Grundlagen für Systemnutzungs-/tarif/-regelungen im Bereich der öffentlichen Elektrizitätsnetze, Aachen, Graz 1998, veröffentlicht im Internet auf der Homepage des BMWA (<http://bmwa.gv.at/positionen/syst.htm>) Kapitel 7

<sup>55</sup> Vgl. Fachausschuß für öffentliche Unternehmen und Verwaltungen (ÖFA) des IdW: Diskussionspapier: Zweifelsfragen der Rechnungslegung und Prüfung von Elektrizitätsversorgungsunternehmen nach dem EnWG, in: WPg 1998, S 831

<sup>56</sup> Vgl. VEÖ, Verband der Elektrizitätswerke Österreichs, Arbeitskreis Unbundling: Unbundling – Transparenz im Rechnungswesen – Umsetzung der Unbundling-Berichterstattung i.S.d. EIWOG in der österreichischen Elektrizitätswirtschaft Juni 1999, S 9

<sup>57</sup> Vgl. Bertl, Romuald/Deutsch, Eva/Hirschler, Klaus: Buchhaltungs- und Bilanzierungshandbuch, Wien 1997, S 202

Die Veröffentlichung von Daten des unternehmensinternen Rechnungswesens für externe Zwecke kann nicht Regelungsziel der EBRL sein, weshalb aus diesem Grund eine Unterscheidung zwischen externem und internem Adressatenkreis die Folge ist.<sup>58</sup>

### 2.1.5 Ergebnis der Untersuchung gemeinsamer Zielsetzungen

Die Unbundling-Berichterstattung der EBRL und des EIWOG hat ihre Wurzeln im **Wettbewerbsrecht** der Europäischen Union (siehe Kapitel 2.1.1.1 oben). Sie hat als oberstes Ziel, einen wettbewerbsorientierten Elektrizitätsmarkt durch Verbesserung der Effizienz und Belebung der Konkurrenz mit Hilfe des **Transparenzpostulates** herbeizuführen. Es werden dabei unterschiedliche Anforderungen je nach Integrationsgrad und Organisationsform des Netzzugangs vorgeschrieben (siehe Kapitel 2.1.1.2).

Die Zielsetzung der handelsrechtlichen Buchführungspflicht (siehe Kapitel 2.1.3.2.1) umfaßt die Erhaltungs- und Informationsfunktion, wobei diese in Selbst- und Drittinformation aufgespalten wird (siehe Kapitel 2.1.3.2.2). Die Funktion der **Drittinformation** bildet den zentralen Anknüpfungspunkt zum Wirtschaftsaufsichtsrecht, dem das EIWOG zuzurechnen ist.

Das Transparenzpostulat des der EBRL und des EIWOG wird durch zwei einander ergänzende Module verfolgt:

- das **interne** Rechnungswesen mit Hilfe von kalkulatorischen Ansätzen der Betriebs- bzw. Kostenrechnung;
- das **externe** Rechnungswesen mit Hilfe von Instrumenten der handelsrechtlichen Buchführungspflicht.

Unterschiede werden in bezug auf Aufgaben, Dokumentationsziel, Form, Instrumente, Grundsätze, Darstellung und Adressatenkreis untersucht (siehe Kapitel 2.1.4).

Die Gegenüberstellung der Zielsetzungen der Unbundling-Berichterstattung und der handelsrechtlichen Buchführungspflicht zeigt, daß der gemeinsame Regelungsbereich das **externe Rechnungswesen** ist. Es sind dies jene Informationen, die der Öffentlichkeit zugänglich zu machen sind, also der Jahresabschluß sowie Aktivitäts-Bilanzen und -Ergebnisrechnungen sowie die Veröffentlichung bestimmter Geschäfte mit nahestehenden Unternehmen in deren Anhang. Die Rechnungslegung von Elektrizitätsunternehmen wird daher sowohl von den

---

<sup>58</sup> Vgl. Röhrich, Kurt; Cebulla Stephan: Transparenz der Buchführung und Rechnungslegung von Energieversorgungsunternehmen nach § 9 EnWG in: Versorgungswirtschaft 1999 S 6

(generellen) Bestimmungen des HGB als auch von den (speziellen) Bestimmungen des EWOG geregelt.

Im Folgekapitel 2.2 ist daher zu untersuchen, inwieweit bei der Erstellung des Jahresabschlusses bestehende Normen des HGB durch die Unbundling-Berichterstattung konkretisiert werden und sogar eine „**umgekehrte Maßgeblichkeit**“ der Unbundling-Berichterstattung für die handelsrechtlichen Regelungen entwickelt werden kann.

## **2.2 Die Konkretisierung bestehender Normen des HGB durch die Unbundling-Berichterstattung**

### **2.2.1 „Lex specialis“ oder Erweiterung der Rechnungslegungsvorschriften im Rahmen des Jahresabschlusses?**

Die Rechnungslegungsvorschriften wurden in Österreich durch das **Rechnungslegungsgesetz (RLG)**<sup>59</sup> entscheidend gestaltet. Im eingefügten Dritten Buch des HGB wurden zentrale bilanzrechtliche Fragen behandelt. Die Rechnungslegungsvorschriften umfassen nicht nur Bestimmungen über Bilanz, Gewinn- und Verlustrechnung und Anhang, sondern auch Vorschriften über Buchführung, deren Aufbewahrung, Vorlage sowie über Prüfung und Veröffentlichung des Jahresabschlusses.

Die materiellen Vorschriften über die Erstellung des Jahresabschlusses werden damit durch Normen ergänzt, die die Einbettung des Jahresabschlusses in sein konkretes wirtschaftliches und gesellschaftliches Umfeld zum Inhalt haben und daher auch zum Bilanz- bzw. Rechnungslegungsrecht gehören.<sup>60</sup> Das **Rechnungslegungsrecht** ist daher eine umfassende Materie, die weit über einzelne Bewertungs- und Ausweisvorschriften hinausgeht und die Rechenschaft der Unternehmen abschließend regelt.

Ein sehr enger Zusammenhang zwischen den Rechnungslegungsvorschriften des HGB und dem **Aufsichtsrecht** ist durch das Bank- sowie Versicherungsaufsichtsrecht gegeben. Das Bilanzrecht für Kreditinstitute und Versicherungen wird im Rahmen des Bankwesengesetzes<sup>61</sup> bzw. des Versicherungsaufsichtsgesetzes<sup>62</sup> in Teilbereichen gegenüber dem HGB spe-

---

<sup>59</sup> BGBl 475/1990, zur Entwicklung vgl dazu Egger, Anton: Entstehungsgeschichte und internationaler Vergleich des Rechnungslegungsgesetzes, in Bertl, Romuald/Mandl, Dieter (Hrsg) Handbuch zum Rechnungslegungsgesetz A I 6 f.

<sup>60</sup> Vgl. Göth, Philip: Bilanzrecht der Kreditinstitute, Bd I, Wien 1995, S 5

<sup>61</sup> Bundesgesetz über das Bankwesen (Bankwesengesetz – BWG) BGBl 1993/532 Abschnitt XII §§ 43-65

<sup>62</sup> Bundesgesetz vom 18.10.1978 BGBl 569 über den Betrieb und die Beaufsichtigung der Vertragsversicherung (Versicherungsaufsichtsgesetz – VAG) §§ 80-85b

ziell geregelt. Da hier die allgemeinen Regelungen der Rechnungslegung durch spezielle Regelungen außer Kraft gesetzt werden, kann im Fall der Rechnungslegungsvorschriften des BWG und VAG jedenfalls von „lex specialis“<sup>63</sup> gesprochen werden.

Weitere handelsrechtliche Vorschriften über die Rechnungslegung von Unternehmen bestimmter Rechtsform und bestimmter **Wirtschaftskörper** enthalten das AktG, GmbHG, GenossenschaftsG, §§ 22 f SparkassenG, § 23 PostsparkassenG, §12 BundesbahnG und §§ 67-70 Nationalbankgesetz. Handelsrechtliche Buchführungs- und Bilanzierungsvorschriften befinden sich überdies in Spezialgesetzen, wie z.B. im UmwandlungsG, im KapitalberichtigungsG, in der Konkursordnung sowie der Ausgleichsordnung.<sup>64</sup>

Da § 8 EIWOG ebenfalls mit „**Rechnungslegung**“<sup>65</sup> betitelt ist, liegt es nahe, hinter dieser Bestimmung „lex specialis“ im Gegensatz zu „lex generalis“ des HGB zu vermuten. Die Analyse der § 8 EIWOG ergibt, daß die Bestimmungen in zwei Bereiche geteilt werden können:

- Bestimmungen, die die allgemeinen Regelungen des Handelsrechts **ersetzen**. Dies ist die Verpflichtung der Jahresabschlußerstellung und dessen Veröffentlichung im § 8 Abs. 1 EIWOG; die praktische Relevanz des Unterschiedes ist aber von untergeordneter Bedeutung, da der überwiegende Teil der Elektrizitätsunternehmen in der Rechtsform der Kapitalgesellschaft organisiert ist und ohnedies Jahresabschlüsse zu erstellen bzw. zu veröffentlichen hat.
- Bestimmungen, die die allgemeinen Regelungen des Handelsrechts durch zusätzliche Anforderungen **erweitern**. Dies sind die Verpflichtungen für integrierte Elektrizitätsunternehmen zur Veröffentlichung der Unbundling-Bilanzen und -Ergebnisrechnungen (§ 8 Abs. 3 EIWOG) sowie die Veröffentlichung bestimmter Geschäfte mit nahestehenden Unternehmen (§ 8 Abs. 2 EIWOG).

Die Untersuchung darf mit dieser Feststellung nicht enden, da die Erweiterungen durch das EIWOG - und hier insbesondere die Unbundling-Berichterstattung - **Rückkopplungen** auf die allgemeinen handelsrechtlichen Rechnungslegungsbestimmungen der Elektrizitätsunternehmen zulassen und gebieten.

---

<sup>63</sup> Zur Definition von lex specialis: Koziol, Helmut/Welser, Rudolf: Grundriß des bürgerlichen Rechts, Bd I, 10.A. Wien 1995

<sup>64</sup> Vgl. Torggler in: Straube HGB II Vor § 189 Tz 21

<sup>65</sup> so wie der Abschnitt XII (§ 43) BWG und das Fünfte Hauptstück (§ 80) des VAG bezeichnet sind

Eine schematische Übersicht zeigt folgendes Bild:

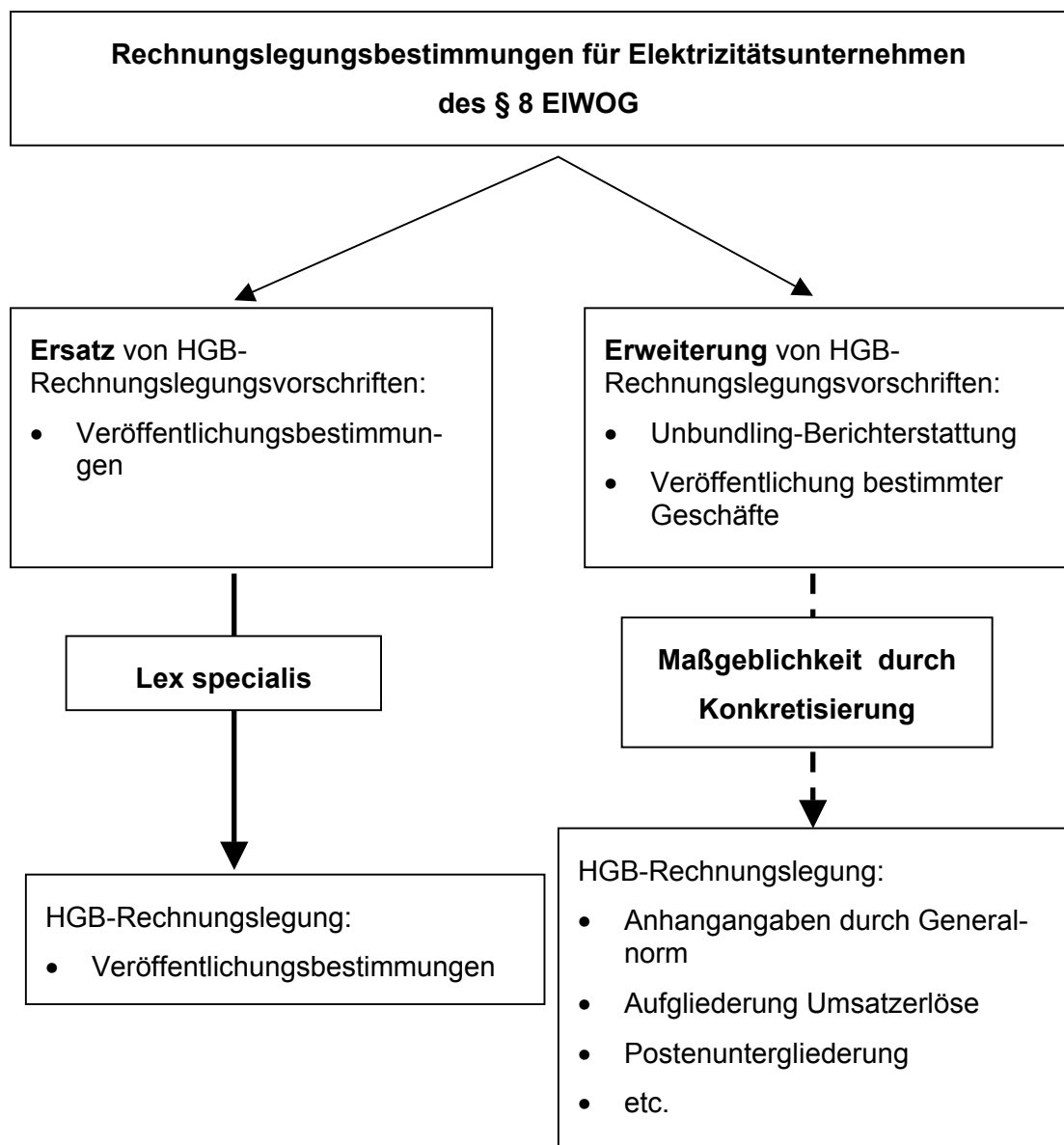


Abbildung 2: Darstellung der Auswirkungen der Rechnungslegungsbestimmungen des § 8 EIWOG auf die HGB-Rechnungslegungsbestimmungen bei Elektrizitätsunternehmen

## 2.2.2 Untersuchung anhand von Einzelbestimmungen des HGB

### 2.2.2.1 Aufgliederung von Umsatzerlösen aufgrund des § 237 Z 9 HGB

### **2.2.2.1.1 Gesetzliche Bestimmung**

Es ist zu untersuchen, ob bestimmte Angaben der Unbundling-Berichterstattung nicht durch bereits bestehende Bestimmungen des HGB abgedeckt werden. Eine mögliche Bestimmung betrifft die Segmentierung von Umsatzerlösen.

Kapitalgesellschaften haben nach § 237 Z 9 HGB eine Aufgliederung der Umsatzerlöse nach Tätigkeitsbereichen sowie nach geographisch bestimmten Märkten, soweit sich, unter Berücksichtigung des Verkaufs von für die gewöhnliche Geschäftstätigkeit des Unternehmens typischen Dienstleistungen, die Tätigkeitsbereiche und geographisch bestimmten Märkte untereinander erheblich unterscheiden. Die Formulierung dieser Bestimmung wurde durch das EU-GesRÄG erheblich erweitert. Die Formulierung entspricht fast wörtlich Art 43 Abs. 1 Nr. 8 der 4. EG-Bilanz-RL. Eine parallele Bestimmung ist in § 266 Z 3 HGB vorgesehen.<sup>66</sup>

Diese zusätzlichen Angaben zum Umsatz sind nur für die mittelgroße AG und für die große AG und GmbH erforderlich.<sup>67</sup>

### **2.2.2.1.2 Interpretation dieser Bestimmung**

Die Vorschriften zur Umsatzsegmentierung in Einzel- und Konzernabschluß bauen auf einer Vielzahl unbestimmter Rechtsbegriffe wie z.B. Tätigkeitsbereiche, typische Erzeugnisse und Dienstleistungen, Organisation des Verkaufs etc. auf. Die Aufgliederung der Umsatzerlöse ist als „Ergänzende Angabe zur Erläuterung der Gewinn- und Verlustrechnung“ Bestandteil des Jahresabschlusses. Mit Hilfe der Segmentierung der Umsatzerlöse soll ein verbesserter Einblick in die Ertragstruktur diversifizierter Unternehmen ermöglicht werden.<sup>68</sup>

Da es sich um eine Aufgliederung der Umsatzerlöse handelt und eine Erläuterung einer Gewinn- und Verlustrechnungs-Position, wird eine Abbildung der intersegmentären Umsatzerlöse nicht gefordert. Dies gilt auch dann, wenn sie für die Beurteilung der einzelnen Segmente und des Unternehmens insgesamt von erheblicher Bedeutung sind.<sup>69</sup>

**Hinsichtlich der Tätigkeitsbereiche sind folgende unterschiedliche Kriterien möglich:**

- Art des Produkts

---

<sup>66</sup> Vgl. Barborika, Karl: EU-GesRÄG: Erweiterte Anhangangaben hinsichtlich Umsatzerlöse in RWZ 1999 S 79

<sup>67</sup> Vgl. Egger Anton/Samer, Helmut: Der Jahresabschluß nach dem Handelsgesetzbuch, Band I 7.A., S 415

<sup>68</sup> Vgl. Selchert, F.W.: Der Anhang als Instrument der Informationspolitik, Stuttgart 1987, S 203

<sup>69</sup> Vgl. Bernhards, Oliver, Segmentberichterstattung diversifizierter Unternehmen, Köln 1994 S 93



- Art des Produktionsprozesses
- Betriebsorganisatorische Aufgliederung
- Volkswirtschaftlich unterschiedliche Wirtschaftszweige

Da aber die „Organisation des Verkaufs“ ausdrücklich im Gesetzestext genannt ist, kommen von den genannten Kriterien betriebs- oder produktionsorientierte nicht in Frage, sondern vielmehr sind unterschiedliche Konkurrenzsituationen, Nachfrageelastizitäten, Absatzwege, Absatzfinanzierungen u.ä. heranzuziehen.<sup>70</sup>

Eine Abgrenzung der **Tätigkeitsbereiche** ist grundsätzlich geboten, sobald die Produkte hinsichtlich ihrer Absatzrisiken unterschiedlichen Marktbedingungen unterliegen. Besteht die Möglichkeit, einzelne Produkte aufgrund ihrer Artverwandtheit bezüglich Abnehmer und Verwendung zu einer homogenen Risikogruppe zusammenzufassen, können die Tätigkeitsbereiche nach Produktgruppen abgegrenzt werden.<sup>71</sup>

Eine Abgrenzung nach Abnehmergruppen lässt sich dann vornehmen, wenn die Umsatzerlöse bezüglich der Abnehmer unterschiedlichen Risiken unterliegen. Eine Umsatzaufgliederung nach Abnehmergruppen ist für alle diejenigen Gesellschaften geboten, die einen erheblichen Teil ihrer Umsatzerlöse aus Verkäufen an einen oder wenige Großabnehmer erzielen, während der restliche Umsatz mit einer Vielzahl von kleineren Abnehmern getätigt wird.<sup>72</sup>

Die Angabe der Umsatzaufgliederung kann entfallen, wenn daraus der Gesellschaft oder einem Unternehmen, an dem die Gesellschaft zu mindestens 20% beteiligt ist, ein erheblicher Nachteil erwachsen kann (**Schutzklausel**).<sup>73</sup>

---

<sup>70</sup> Vgl. Barborika, Karl: EU-GesRÄG: Erweiterte Anhangangaben hinsichtlich Umsatzerlöse in RWZ 1999 S 81

<sup>71</sup> Bernhards, Oliver, Segmentberichterstattung diversifizierter Unternehmen, Köln 1994 S 96

<sup>72</sup> Vgl. Selchert, F.W.: Der Anhang als Instrument der Informationspolitik, Stuttgart 1987, S 564

<sup>73</sup> Vgl. Nowotny in Straube HGB II § 237 Rz 57

### 2.2.2.1.3 Gegenüberstellung der Aufgliederung der Umsätze nach HGB mit der Unbundling-Berichterstattung

Kriterien	Aufgliederung der Umsätze nach § 237 Z 9 HGB	Unbundling-Berichterstattung nach § 8 EIWOG
Art der Angabe	Ergänzende Angaben zur Erläuterung der Gewinn- und Verlustrechnung	Rechnungslegungsbestimmung des EIWOG
Umfang der Angabe	Umsatzerlöse	Bilanzen und Ergebnisrechnung
Zielsetzung	Ertragstruktur	Plausibilität der Netztarifiermittlung
Differenzierung	Nach Tätigkeitsbereichen unter Berücksichtigung der Organisation des Verkaufs	4 Aktivitäten: Erzeugung und Stromhandel, Übertragung, Verteilung, Sonstiges konsolidiert
Vertikale Integration	Keine Diversifizierung	Bei Elektrizitätsunternehmen typischer Anwendungsfall des Unbundling
Horizontale Integration	Diversifizierung (z.B. Strom/Gas/Wärme)	Bei Elektrizitätsunternehmen typischer Anwendungsfall des Unbundling
Zusammenfassung von Produktgruppen	Möglich	Nein, außer bei Unwesentlichkeit
Innenumsätze	Nein, da „Aufgliederung“	Ja, da „wie getrennte Unternehmen“
Größenabhängige Befreiung	Ja	Nein
Schutzklausel	Ja	Nein
Definition der aufgegliederten Umsatzerlöse nach § 237 HGB für Unbundling-Aktivitäten möglich ?	Ja, da volkswirtschaftlich unterschiedlicher Wirtschaftszweig und unterschiedliches Abnahmerisiko (natürliches Monopol vs. Energieverkauf)	

Tabelle 2: Gegenüberstellung der Aufgliederung der Umsätze nach HGB mit der Unbundling-Berichterstattung

## 2.2.2.2 Untergliederung von Posten des Gliederungsschemas nach § 223 Abs. 4 HGB

§ 223 Abs. 4 HGB läßt eine weitere Untergliederung der Posten unter Beachtung der vorgeschriebenen Gliederung zu. Ziel von Erweiterungen<sup>74</sup> ist die Anpassung an individuelle Verhältnisse einzelner Unternehmen oder Wirtschaftszweige. Erweiterungen um bestimmte Posten sind auch aufgrund ausdrücklicher gesetzlicher Normen möglich bzw. geboten.<sup>75</sup> Diese Vorschrift ist besonders für das **Sachanlagevermögen**, dessen Zusammensetzung von der Eigenart des jeweiligen Unternehmens bzw. Wirtschaftszweiges abhängig ist, von besonderer Bedeutung.<sup>76</sup>

Eine Untergliederung liegt vor, wenn ein Posten des Gliederungsschemas bezüglich der in ihm enthaltenen Komponenten unterteilt wird und kann im Ausweis durch Aufgliederung, Ausgliederung sowie durch Vermerke bewirkt werden. Als **Grenze** für Erweiterungen ist das Gebot der **Klarheit und Übersichtlichkeit** heranzuziehen. Wird der Jahresabschluß durch eine große Zahl von Einzelposten unübersichtlich, die zu Fehlinterpretationen führen können oder bewirkt die tiefere Gliederung keinen zusätzlichen Erkenntniswert, sondern beeinträchtigt sie den Einblick in die Lage der Gesellschaft, dürfen keine Erweiterungen vorgenommen werden.<sup>77</sup>

Die Unbundling-Berichterstattung nach § 8 Abs. 3 EIWOG (Bilanzen und Ergebnisrechnungen der einzelnen Rechenkreise Erzeugung und Stromhandel, Übertragung, Verteilung, Sonstige) erfolgt nach Meinung des VEÖ<sup>78</sup> und VDEW<sup>79</sup> nicht im gleichen **Detaillierungsgrad** wie die §§ 224 bzw. 231 HGB, sondern verdichtet: deshalb genügt auf der Aktivseite eine Untergliederung nach Buchstaben und römischen Zahlen, auf der Passivseite nach Buchstaben. In der Gewinn- und Verlustrechnung (Ergebnisrechnung) bezieht sich der Detaillierungsgrad auf die gem. § 231 HGB unter arabischen Ziffern darzustellenden Posten. In

---

<sup>74</sup> das sind einerseits das fakultative "Untergliedern" (§ 223 Abs. 4 1.Satz HGB) sowie das obligatorische "Hinzufügen von Posten" (§ 223 Abs. 4 2.Satz HGB), falls es die Generalnorm des § 222 Abs. 2 gebietet

<sup>75</sup> Vgl. Nowotny, Christian in Straube HGB I<sup>2</sup>, § 223 Rz 19

<sup>76</sup> Vgl. dazu Egger, Anton/Samer, Helmut: Der Jahresabschluß nach dem Handelsgesetzbuch Band 1, 7.A. S 157f. mit Beispielen, wie dem Jahresabschluß der Oberösterreichischen Kraftwerke Aktiengesellschaft zum 30.9.1997, der die Kraftwerksanlagen und die Umspann- und Verteilungsanlagen sowie die Fernwärme- und Entsorgungsanlagen getrennt ausweist. Hier ist bereits eine rudimentäre "Unbundling-Struktur" (Trennung von Erzeugung und Netz) erkennbar

<sup>77</sup> Vgl. Gassner/Hofians in Straube HGB II § 223 Rz 23 mit weiteren Hinweisen

<sup>78</sup> VEÖ, Verband der Elektrizitätswerke Österreichs, Arbeitskreis Unbundling – Transparenz im Rechnungswesen – Umsetzung der Unbundling-Berichterstattung i.S.d. EIWOG in der österreichischen Elektrizitätswirtschaft Juni 1999, S 8

<sup>79</sup> VDEW: Unbundling im Rechnungswesen – Leitfaden zur praktischen Umsetzung im EVU, Frankfurt/Main 1998

der Bilanz fehlt daher die Untergliederungen nach arabischen Zahlen, in der Ergebnisrechnung die Untergliederung in Kleinbuchstaben.

Die unterschiedlichen Dimensionen der Aufgliederung sollen daher anhand der Gliederung A.I. Immaterielle Vermögensgegenstände beispielhaft dargestellt werden:

Aufgliederung nach § 224 Abs. 2 HGB:

1. Konzessionen, gewerbliche Schutzrechte und ähnliche Rechte und Vorteile sowie daraus abgeleitete Lizenzen.
2. Geschäfts(Firmen)wert
3. geleistete Anzahlungen

Aufgliederung nach § 8 Abs. 3 EIWOG:

1. Erzeugung
2. Übertragung
3. Verteilung
4. Sonstige

Ein Vergleich Bilanzen und Ergebnisrechnungen der einzelnen Rechenkreise nach § 8 Abs. 3 EIWOG zu erstellen und andererseits die Untergliederungsmöglichkeit des § 223 Abs. 4 HGB zeigt bei näherer Untersuchung nur wenig Übereinstimmung. Eine Darstellung des Unbundling in allen Posten der Bilanz bzw. Gewinn- und Verlustrechnung läuft dem Prinzip der Klarheit und Übersichtlichkeit entgegen. Zudem ist der unterschiedliche Detaillierungsgrad hinderlich.

In der Praxis kann aber beim **Sachanlagevermögen** eine Parallelität erkannt werden. In diesem Zusammenhang wäre auch für integrierte Elektrizitätsunternehmen zu überlegen, ihre individuelle Gliederung des Sachanlagevermögens nach Erzeugung und Stromhandel, Übertragung und Verteilung sowie Sonstige Aktivitäten im Sinne des § 223 Abs. 4 HGB neu aufzugliedern und damit die eigentlich im Anhang anzuführenden Informationen durch Ausweis in ihrer Bilanz mit einem höheren Stellenwert zu versehen. Auch für andere Posten der Bilanz (z.B. Strombezugsrechte, besondere Rückstellungen für den Erzeugungsbereich etc.) und der Gewinn- und Verlustrechnung (Erlöse aus Stromverkauf, Netznutzung etc.) ist eine derartige Vorgehensweise denkbar.

### 2.2.2.3 Verordnungsermächtigung zur Erstellung von verbindlichen Formblättern im Sinne des § 223 Abs. 8 Satz 2

Um Branchenbesonderheiten bei der Erstellung des Jahresabschlusses berücksichtigen zu können, enthält § 223 Abs. 8 Satz 2 eine Verordnungsermächtigung zur Erstellung von verbindlichen Formblättern. Diese ist vom BMJ im Einvernehmen mit dem in seinem Wirkungsbereich berührten Bundesminister auszuüben.

Eine derartige Verordnungsermächtigung dient dazu, Branchenbesonderheiten abzubilden, denn „die Gliederungsschemata des HGB sind für einige Geschäftszweige sowenig geeignet, daß alle Möglichkeiten zu deren Veränderungen und Erweiterungen nicht ausreichen, um ein möglichst getreues Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage zu liefern.“<sup>80</sup> Für die Energiewirtschaft wurden derartige Formblätter bislang nicht vorgeschrieben und werden mangels eines Bedarfes nicht vorgeschrieben werden müssen, da sich in der Zusammenarbeit mit den Abschlußprüfern bestimmte Standards etabliert haben.

Eine Querverbindung zu Unbundling-Berichterstattung kann im österreichischen Recht nicht hergestellt werden, da es sich um Formblätter für die Gliederung und **nicht für zusätzliche Angaben im Anhang** - wie eben die im § 8 EIWOG vorgeschriebenen Elemente - handelt.

Anders ist die gesetzliche Vorschrift des mit dem § 223 öHGB korrespondierenden § 330 dHGB. Diese Ermächtigung beschränkt sich nicht nur darauf, Gliederungsvorschriften in den Regelungsumfang der Verordnung einzubeziehen, sondern ermächtigt das Bundesministerium für Justiz, im Einvernehmen mit anderen Ministerien, auch Vorschriften über den Inhalt des **Anhangs**, Konzernanhangs, Lageberichts und Konzernlageberichts zu erlassen. „Über das geltende Recht hinausgehende Anforderungen dürfen nur gestellt werden, soweit sie auf Rechtsakten des Rates der Europäischen Gemeinschaften beruhen.“<sup>81</sup>

Eine Verordnung zur Bestimmung oder Konkretisierung der Unbundling-Berichterstattung wäre daher - da es sich um Angaben des Anhangs handelt - nach deutschen Recht denkbar, nach österreichischem Recht ist eine **Verordnung** auf Basis des **HGB** aber nicht möglich.

---

<sup>80</sup> Vgl. Gassner/Hofians in Straube HGB II § 223 Rz 45 mit Hinweisen zu den bislang ergangenen VO für Formblätter

<sup>81</sup> § 330 dHGB Abs. 1 letzter Satz

Eine derartige Verordnungsermächtigung, die die Vorschriften der Unbundling-Berichterstattung konkretisiert, findet sich aber in § 8 Abs. 4 EIWOG<sup>82</sup>. Hier ist der ermächtigte Minister der **BMWA**, wobei bereits die SystemtarifV u.a. auf die in § 8 Abs. 4 enthaltene Verordnungsermächtigung gestützt wurde.

## 2.2.3 Untersuchung anhand der Generalnorm

### 2.2.3.1 Allgemeine Interpretation der Generalnorm des HGB

Die Anforderungen an den Jahresabschluß sind einerseits durch die GoB und andererseits durch die Generalnorm, also die Vermittlung eines möglichst getreuen Bildes der Vermögens-, (Finanz-)<sup>83</sup> und Ertragslage gekennzeichnet.<sup>84</sup>

Die Generalnorm in Form der Generalklausel der Rechnungslegungsvorschriften (§§ 195, 222, 250 HGB) hat ihr Vorbild in Artikel 2 Abs. 3 der 4.EG-Richtlinie<sup>85</sup> sowie – daraus abgeleitet – in § 264 dHGB<sup>86</sup>. Das Ziel der Generalnorm ist es, die Rechnungslegungsziele zu kodifizieren, dem Kaufmann die notwendige Selbstinformation über die Vermögens- und Ertragslage zu geben (§ 195 HGB) sowie den Bilanzadressaten die **jeweils erforderliche Information** über die Lage des Unternehmens (verbunden mit dem Zweck der Insolvenzprophylaxe) zu gewähren. Die jeweils erforderliche Information wird dabei vom Bilanzadressaten bestimmt.<sup>87</sup>

Im Verhältnis zu den Einzelvorschriften kommt der Generalnorm nicht die Stellung eines „overriding principle“ zu, d.h. sie kann Einzelvorschriften nicht außer Kraft setzen; dies steht im Gegensatz zur Intention des ursprünglichen „**true and fair view**“<sup>88</sup>, wie er in den angloameri-

---

<sup>82</sup> § 8 Abs. 4 EIWOG:” Der Bundesminister für wirtschaftliche Angelegenheiten kann zur Sicherstellung der Vergleichbarkeit durch Verordnung gemeinsame Kriterien erlassen, von denen bei der Erfüllung der unter Abs. 1 (Anmerkung: Veröffentlichung von Jahresabschlüssen) und (Abs.) 3 (”Unbundling-Berichterstattung”) auszugehen ist.”

<sup>83</sup> Die Generalnorm der für Kapitalgesellschaften geltenden Bestimmungen (§222 HGB) ist gegenüber der Regelung für alle Kaufleute (§195 HGB) um die Finanzlage als Ziel der Abschlußinformation ergänzt. Damit werden insbesondere die Fristigkeiten der Forderungen und Verbindlichkeiten verstanden

<sup>84</sup> Vgl. Egger, Anton/Samer, Helmut: Der Jahresabschluß nach dem Handelsgesetzbuch Band 1, 7.A. S 21

<sup>85</sup> Vierte Richtlinie des Rates der Europäischen Gemeinschaften über den Jahresabschluß von Gesellschaften bestimmter Rechtsformen (78/660/EWG, Abl Nr. L 222 vom 14.8.1978)

<sup>86</sup> Deutsches Handelsgesetzbuch dRGBI 1897, 219 idF des Bilanzrichtliniengesetzes (Gesetz zur Durchführung der Vierten, Siebenten und Achten Richtlinie des Rates der Europäischen Gemeinschaften zur Koordinierung des Gesellschaftsrechts, dBGBl 198 I 2355)

<sup>87</sup> Vgl. Bertl, Romuald/Fraberger, Friedrich: Generalnorm – True and Fair View in RWZ 1994 S 215

<sup>88</sup> Vgl. Egger, Anton/Samer, Helmut: Der Jahresabschluß nach dem Handelsgesetzbuch Band 1, 7.A. S 128: Der englische Text des Art. 2 Abs. 3 der 4. EG-Bilanzrichtlinie lautet:”The annual accounts shall give a true and fair view of the company’s assets, liabilities, financial position and profit or loss.” Während die deutsche Fassung der EG-Richtlinie den”true and fair view mit “ein den

kanischen Ländern verstanden wird (so z.B. das overriding principle of fair presentation in den USA). Der Grund dafür ist, daß die Umkehrung der Maßgeblichkeit den möglichst getreuen Einblick in die Vermögens-, Ertrags- und Finanzlage verzerrt und damit der Generalnorm widerspricht. Die Vorrangstellung der Generalnorm müßte daher zur Abschaffung der Maßgeblichkeit und der umgekehrten Maßgeblichkeit führen.<sup>89</sup>

Die Generalnorm wird auch zur Lückenfüllung verwendet, wenn sich weder aus Einzelvorschriften noch aus den GoB Regeln für **neuartige geschäftliche Gestaltungen**<sup>90</sup> ergeben (z.B. Leasing, Financial Futures, Zurechnung von Vermögensgegenständen). Im Umkehrschluß gilt, daß ein Jahresabschluß **normalerweise** ein möglichst getreues Bild der Lage des Unternehmens liefert, wenn er in Übereinstimmung mit den Einzelvorschriften und den GoB erstellt wurde.<sup>91</sup>

Die Generalklausel findet daher grundsätzlich dann Anwendung, wenn Zweifel bei der Auslegung einzelner Vorschriften bestehen oder Lücken im gesetzlichen Regelwerk zu schließen sind. Bezogen auf die Einzelvorschriften wirkt die Generalnorm **subsidiär**. Daher können aus der Generalklausel nicht grundsätzlich neue Publizitätsanforderungen abgeleitet werden. Der Anwendungsbereich der Generalnorm beschränkt sich daher auf Ausnahmefälle.<sup>92</sup>

Im Regelfall sind die für Bilanz und GuV vorgesehenen Aufgliederungen und Erläuterungen im Anhang ausreichend, um der Generalnorm zu entsprechen. Soweit diese im Einzelfall wegen dessen **Besonderheiten** nicht ausreichen sein sollten, sind aufbauend auf dem Konzept des Gesetzes entsprechende zusätzliche Informationen oder entsprechend angepaßte Angaben zu bieten.<sup>93</sup>

### 2.2.3.2 Spezielle Interpretation der Generalnorm des HGB zur weitergehenden Erläuterung im Anhang

Mit der Generalnorm des § 195 HGB wird eine Richtlinie vorgegeben, wie vom Gesetz be-  
wußt offengelassene Fragen zu lösen sind, wie die eingeräumten Ermessensbereiche zu

---

tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild" gleichsetzt, hat sich der österreichische Gesetzgeber entschlossen, dem Begriff und den Intentionen des true and fair view durch die Übersetzung "ein möglichst getreues Bild" besser gerecht zu werden, als es mit der deutschen Übersetzung geschieht.

<sup>89</sup> Vgl. Bertl, Romuald/Fraberger, Friedrich: Generalnorm – True and Fair View in RWZ 1994 S 215

<sup>90</sup> Vgl. dazu Rückle, Dieter: Ausgestaltung und Bedeutung der Generalnormen im neuen Rechnungslegungsrecht, in Loitlsberger, Erich/Egger, Anton/ Lechner Eduard, Rechnungslegung und Gewinnermittlung (Lechner-Gedenkschrift) Wien 1987 S 307

<sup>91</sup> Vgl. Bertl, Romuald/Fraberger, Friedrich: Generalnorm – True and Fair View in RWZ 1994 S 215

<sup>92</sup> Vgl. Bernhards, Oliver, Segmentberichterstattung diversifizierter Unternehmen, Köln 1994 S 125 ff. mit weiteren Hinweisen

<sup>93</sup> Vgl. Nowotny, Christian in Straube HGB I<sup>2</sup>, § 222 Rz 28 mit weiteren Hinweisen

nutzen sind und ob zusätzliche Angaben und Erläuterungen in den Jahresabschluß aufzunehmen sind.<sup>94</sup> Die Hauptfunktion des im Satz 3 des § 195 HGB enthaltenen Generalklausel liegt in der Entwicklung von Standards für **Gliederung und Erläuterung** von Bilanz und GuV.<sup>95</sup>

Der gleiche Schluß wird von *Nowotny* auch aus dem Aufbau des Gesetzes gezogen: "Ansatz und Bewertungsvorschriften sind ausschließlich im allgemeinen Teil enthalten, sodaß sich die Hauptbedeutung der Generalklausel auf die Regelungsthemen des zweiten Abschnitts, das sind Gliederungs- und Erläuterungsvorschriften erstreckt. Darauf weist auch der zweite Satz hin, wonach aus besonderen Umständen im Anhang zusätzliche Angaben aufzunehmen sind."<sup>96</sup>

§ 222 Abs. 2 HGB als ergänzende Vorschrift für Kapitalgesellschaften erweitert gegenüber dem § 195 HGB einerseits den Adressatenkreis der Jahresabschlußinformation, da der Jahresabschluß nicht bloß den Informationsinteressen der Unternehmensleitung selbst dienen soll, sondern spricht auch externe Adressaten an, um ihnen eine Entscheidungsgrundlage zu bieten. Aus diesem Grund werden die Abschlußinformationen und hier wiederum die **Gliederungs- und Erläuterungspflichten** erheblich erweitert.<sup>97</sup>

Um deutlich zu machen, daß Anhang und Lagebericht Informationsinstrumente sein sollen, wird in den §§ 236 (Anhang) und 243 (Lagebericht) die Generalklausel jeweils wiederholt; die Bilanz und die Gewinn- und Verlustrechnung sowie die darauf angewandten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden sind so zu erläutern, bzw. der Geschäftsverlauf und die Lage des Unternehmens so darzustellen, daß ein möglichst getreues Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens vermittelt wird.<sup>98</sup>

Sollte trotz korrekter Anwendung der Einzelvorschriften und der GoB kein möglichst getreues Bild der Vermögens-, Ertrags- und Finanzlage entstehen, müssen gemäß § 222 Abs. 2 HGB letzter Satz zusätzliche Angaben im Anhang gemacht werden; der Bilanzersteller hat die Möglichkeit informationsverneinende Maßnahmen im Jahresabschluß zu vermeiden oder über die bilanziellen Auswirkungen dieser Maßnahmen im **Anhang** zu berichten.<sup>99</sup>

---

<sup>94</sup> Vgl. Leffson, Ulrich Das neue deutsche Bilanzrecht der Kapitalgesellschaften unter der Forderung des true and fair view in JfB 1986 S 25

<sup>95</sup> Vgl. Nowotny, Christian in Straube HGB I<sup>2</sup>, § 195 Rz 5; detaillierte Gliederungsvorschriften gibt es aber in den Ergänzenden Vorschriften für Kapitalgesellschaften in §§ 221 ff HGB

<sup>96</sup> Nowotny, Christian in Straube HGB I<sup>2</sup>, § 222 Rz 17

<sup>97</sup> Vgl. Nowotny, Christian in Straube HGB I<sup>2</sup>, § 222 Rz 16

<sup>98</sup> Vgl. Egger, Anton/Samer, Helmut: Der Jahresabschluß nach dem Handelsgesetzbuch Band 1, 7.A. Wien 1999, S 21

<sup>99</sup> Vgl. Bertl, Romuald/Fraberger, Friedrich: Generalnorm – True and Fair View in RWZ 1994 S 215



Art und Umfang der Berichterstattung zur Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung werden einerseits durch die Generalklausel, andererseits durch die Einzelschriften des Gesetzes bestimmt. Wenn für einen bestimmten Sachverhalt keine gesonderten Vorschriften bestehen, ist zu entscheiden, ob seine Darstellung für die Vermittlung eines möglichst getreuen Bildes der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage erforderlich ist. Die Berücksichtigung im Anhang ist somit von den Umständen des **konkreten Einzelfalles** abhängig; die Entscheidung darüber obliegt den für die Aufstellung des Jahresabschlusses jeweils verantwortlichen Personen. Bei prüfungspflichtigen Gesellschaften hat der Abschlußprüfer zu beurteilen, ob der Inhalt des Anhangs den gesetzlichen Vorschriften entspricht.<sup>100</sup>

Die Erläuternden Bemerkungen zur Regierungsvorlage zu § 236 geben dazu folgende Erläuterung: „Abs. 1 enthält abweichend von der Bilanz-RL und dem dHGB – eine Generalklausel auch für den Anhang. Daraus können sich **zusätzliche Erläuterungspflichten** ergeben, insbesondere, wenn sich eine Position gegenüber dem Vorjahr wesentlich verändert hat.“<sup>101</sup>

Fraglich ist, ob eine Diversifizierung im Sinne der **Unbundling-Aktivitäten** einen „**besonderen Umstand**“ im Sinne der Generalnorm darstellt und bereits aus der Generalnorm heraus spezielle Berichts- und Erläuterungspflichten erfordert. Wie *Bernhards* bei der Untersuchung zur Berichtspflicht von diversifizierten Unternehmen zeigt, kann die Diversifikation nur dann zu einer gesonderten Erläuterungspflicht führen, wenn sie entweder von außergewöhnlicher Bedeutung oder einmaliger Art ist. In diesem Fall würden aber ohnedies die Bestimmungen über außerordentliche Erträge und Aufwendungen i.S. des 233 HGB zur Anwendung kommen.<sup>102</sup>

Zusammenfassend ist daher zu untersuchen, inwieweit die im EIWOG vorgeschriebenen Anhangangaben (Unbundling-Bilanzen und -Ergebnisrechnungen) nicht bereits durch die Erläuterungspflicht der Generalnorm zu erfolgen hätten. Generell sind aber diversifizierte bzw. integrierte Unternehmen der **Regelfall** im Wirtschaftsleben, weshalb eine generelle Erläuterungspflicht im Sinne des Unbundling auf Basis des § 222 Abs. 2 HGB nicht in Betracht kommt.<sup>103</sup> Es ist daher die Frage zu untersuchen, welche **besonderen Umstände** bei (integrierten) Elektrizitätsunternehmen eine **Berichtspflicht** bereits im Zuge der **Generalnorm** auslösen können.

---

<sup>100</sup> Vgl. Egger, Anton/Samer, Helmut: Der Jahresabschluß nach dem Handelsgesetzbuch Band 1, 7.A. S 21

<sup>101</sup> Erläuternde Bemerkungen zur Regierungsvorlage zum Rechnungslegungsgesetz, abgedruckt in: Lukas, Walter/Zetter, Peter: Das Rechnungslegungsgesetz 2.A., Wien 1997, S 62

<sup>102</sup> Vgl. Bernhards, Oliver, Segmentberichterstattung diversifizierter Unternehmen, Köln 1994 S 129

<sup>103</sup> Vgl. Bernhards, Oliver, Segmentberichterstattung diversifizierter Unternehmen, Köln 1994 S 129

### 2.2.3.3 „Unbundling“ als Ausdruck einer besonderen branchenspezifischen Berichtspflicht

Die Unbundling-Berichterstattung ist ein Teilaspekt der durch die Umsetzung der EBRL ausgelösten **Gesamtänderung des Rechtsrahmens** der Europäischen Elektrizitätswirtschaft. Diese Änderung hat für Elektrizitätsunternehmen gravierende wirtschaftliche Folgen und wirkt sich auf die **wirtschaftliche Lage** der Unternehmen nachhaltig aus. Die Folgen dieser Umwälzungen prägen die Berichterstattung der betroffenen Unternehmen ab 1998 wesentlich, da kumuliert und schlagartig folgende Änderungen eintreten:<sup>104</sup>

- Aufhebung der bisherigen Monopolstruktur
- Gesamteuropäischer Wettbewerb durch Liberalisierung der Strommärkte
- Aufhebung bisheriger vertraglicher Beziehungen
- Gesetzlich festgelegte Übertragung gemeinwirtschaftlicher Verpflichtungen
- Neue Aufgabenstellungen für den Netzbetreiber
- Internationalisierung des Stromhandels für alle Marktteilnehmer
- Neue Eigentümerstrukturen, Kooperationen und strategische Allianzen
- Neue Tarifstrukturen
- Förderung erneuerbarer Energien
- Stranded Costs – Betriebsbeihilfen
- Diversifizierung in neue Geschäftsfelder

Diese wirtschaftlichen Folgen sind für die Elektrizitätsunternehmen aber **differenziert nach den Aktivitäten** Erzeugung und Stromhandel, Übertragung, Verteilung und Sonstige Aktivitäten zu beurteilen. Für den Bilanzadressaten ist es daher wichtig ein nach Aktivitäten gegliedertes Bild der Vermögens- Finanz- und Ertragslage vermittelt zu bekommen. Eine Unbundling-Berichterstattung ist dazu besonders geeignet, weil sie Vermögen und Schulden bzw. Erträge und Aufwendungen nach Aktivität getrennt zeigt und eine eingehende Analyse des Gesamtunternehmens zulässt.

---

<sup>104</sup> Vgl. dazu die Geschäftsberichte und Publikationen der betroffenen Elektrizitätsunternehmen wie z.B. EVN AG 1998/99 oder Verbundgesellschaft 1998 und 1999

Beispiele für Maßnahmen, die sich im Jahresabschluß niederschlagen und Auswirkungen auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Elektrizitätsunternehmens haben, sind nach Unbundling-Aktivitäten getrennt, folgende:

### **Erzeugung und Stromhandel**

- Neubewertung von Erzeugungsanlagen oder Strombezugsrechten aufgrund gesunkener Wiederbeschaffungs- bzw. Marktpreise der produzierten Elektrizität,
- Rückstellungsbedarf für Verluste aus schwebenden Handelsgeschäften,
- Bilanzierung von Stranded Costs und Betriebsbeihilfen<sup>105</sup>.

### **Übertragung**

- Investitionsbedarf zur Sicherstellung zur Abwicklung von vermehrtem Transit und Handel,
- Implementierung von Abrechnungssystemen zur Abbildung der neuen Tarifstruktur für Netztarife,
- Managementvoraussetzungen zur Erfüllung des nichtdiskriminierenden Netzbetriebes (Betrieb, Wartung, Ausbau).

### **Verteilung**

- Erfüllung gemeinwirtschaftlicher Verpflichtungen (Versorgungssicherheit),
- Abnahmeverpflichtungen von Strom aus Kleinwasserkraftwerken und erneuerbarer Energie (siehe § 31 EIWOG),
- Implementierung von Abrechnungs- und Fakturierungssystemen für neue Tarifstrukturen, Einhebung von Beiträgen für Stranded Costs, Zuschläge für erneuerbare Energie und Elektrizitätsabgabe<sup>106</sup>.

### **Sonstige Aktivitäten**

- Kooperationen von Elektrizitätsunternehmen,

---

<sup>105</sup> Zur Bilanzierung von Stranded Investments (Costs) und Betriebsbeihilfen siehe ausführlich: Bertl, Romuald/Fraberger, Friedrich: in RWZ 1999 S 119 ff sowie S 148 ff

<sup>106</sup> Entsprechend dem Elektrizitätsabgabegesetz idF des SteuerreformG 2000 hat der Netzbetreiber für Rechnung des Lieferanten die Elektrizitätsabgabe einzubehalten und abzuführen

- Investitionen in den Markt zur Kundenbindung und Kundengewinnung (Marketing),
- Investitionen in neue Geschäftsfelder (andere Energieträger, Telekommunikation etc.).

Aus dieser Aufzählung ist erkennbar, daß eine Differenzierung der Berichtspflicht auch für den „handelsrechtlichen“ Adressatenkreis (im Gegensatz zum „aufsichtsrechtlichen“ Adressatenkreis wie der Aufsichtsbehörde) von Entscheidungsrelevanz ist. Interessierte Dritte aufgrund **ihrer unmittelbaren wirtschaftlichen Beziehung** zum Unternehmen sind z.B. die **Gläubiger** (Interesse an finanzieller Situation), Marktpartner in Form der **Lieferanten** und **Abnehmer** (Interesse an wirtschaftlicher Entwicklung des Unternehmen) sowie die Arbeitnehmer des Unternehmens (Interesse an Arbeitsplatz), der **Staat** bezüglich der zu erhebenden Steuern und Abgaben, die **Anteilseigner** einer Gesellschaft bezüglich der **aktuellen und zukünftigen Entwicklung** des Unternehmens, von der sie ihr weiteres wirtschaftliches Engagement in diesem Unternehmen abhängig machen.<sup>107</sup>

Für diesen Adressatenkreis ist die **Differenzierung** der Aktivitäten von hohem Informationswert für ihre Entscheidungen. Aus diesem Grund ist gerade zu Beginn der Marktöffnung, also in Österreich ab 19.2.1999, eine nach den verschiedenen Aktivitäten differenzierte Berichterstattung im Sinne der Generalnorm des HGB in Form von zusätzlichen Erläuterungen gerade aus Sicht der externen Informationsadressaten nicht nur wünschenswert, sondern und auch erforderlich.

Deshalb gibt die aus dem Aufsichtsrecht stammende Vorschrift zur Darstellung entflochtener Bilanzen und Ergebnisrechnungen des § 8 Abs. 3 EIWOG eine aus **handelsrechtlicher Zielsetzung wesentliche Informationsgrundlage**.

Kritisch kann angemerkt werden, daß ein Zuviel an Information im Anhang dem Grundsatz der Klarheit entgegenstehen kann. Aus diesem Grund soll das optimale Maß an Information im Anhang untersucht werden.

#### **2.2.3.4 Richtiges Ausmaß der Anhanginformation**

Aufgrund der Generalnorm müssen keine Planungsrechnungen und Kapitalflußrechnungen veröffentlicht werden, obwohl sie z.T. für notwendig erachtet werden, um ein möglichst getreues Bild der Vermögens-, Ertrags- und Finanzlage zu erhalten. Die Grenzen der Generalnorm liegen allerdings dort, wo der Anhang durch ein **Übermaß von Informationen** unübersichtlich wird, die Kosten der Informationsbeschaffung den Nutzen der Information überwie-

---

<sup>107</sup> Vgl. Bertl, Romuald/Deutsch, Eva/Hirschler, Klaus: Buchhaltungs- und Bilanzierungshandbuch, Wien 1997, S 201

gen, und die Informationen aus dem Anhang die Imitation der Produkte des Berichtsunternehmens fördern bzw. den Konkurrenten das Setzen von Gegenmaßnahmen ermöglichen würden.<sup>108</sup>

Die Frage nach den Grenzen der Berichterstattung im Anhang stellt sich, wenn freiwillige Angaben in den Anhang aufgenommen werden. Die im Regierungsentwurf des deutschen Bilanzrichtliniengesetzes enthaltene abschließende Inhaltsangabe des Anhangs ließ keinen Raum für freiwillige Angaben.<sup>109</sup> Beispiele für diese Erweiterung sind durch internationale Rechnungslegungsvorschriften verlangte Elemente (z.B. Geldflußrechnung, Segmentberichterstattung, Bericht über derivative Finanzinstrumente)<sup>110</sup>. Grenzen für derartige Zusatzinformationen sind aber:

- Klarheit und Übersichtlichkeit dürfen nicht beeinträchtigt werden,
- die Angaben müssen in einem sachlichen Zusammenhang mit dem Jahresabschluß stehen,
- freiwillige Anhangangaben unterliegen denselben Prüfungs- und Offenlegungspflichten.

Soweit diese Vorgaben eingehalten sind, spricht kein sachliches Argument gegen eine – auch über das gesetzliche Maß hinausgehende Information – im Anhang. Das Argument der Überfrachtung des Anhangs mit Informationen der Unbundling-Berichterstattung kann daher nicht zum Tragen kommen.

## 2.2.4 Exkurs: Erfahrungen aus deutschen Sonderregelungen für Energieversorgungsunternehmen

Die Rechnungslegung und Prüfung von Unternehmen in Deutschland beruht im wesentlichen auf den Vorschriften des Bilanzrichtliniengesetzes 1985. Im Anschluß daran wurde eine Reihe von Änderungen vorgenommen, nicht zuletzt aufgrund der branchenspezifischen Anforderungen von Kreditinstituten und Versicherungsunternehmen. Im Handelsgesetzbuch wurde diesen **Branchenspezifika** mit der Erweiterung um die §§ 340 a bis o und 341 a bis o dHGB Rechnung getragen.<sup>111</sup>

---

<sup>108</sup> Vgl. Bertl, Romuald/Fraberger, Friedrich: Generalnorm – True and Fair View in RWZ 1994 S 215

<sup>109</sup> Vgl. Armeloh, Karl-Heinz: Die Berichterstattung im Anhang, Düsseldorf 1996 S 28 f.

<sup>110</sup> Diese Erweiterungen fanden bereits im dt. KonTraG Eingang; demnach sind nach § 297 Abs. 1 dHGB die gesetzlichen Vertreter eines börsennotierten Unternehmens verpflichtet, den Konzernanhang um eine Kapitalflußrechnung und eine Segmentberichterstattung zu erweitern

<sup>111</sup> Vgl. Loitz, Rüdiger: Auswirkungen der Harmonisierung des Energiemarkts auf die Rechnungslegung und Prüfung der Energieversorgungsunternehmen, in: Versorgungswirtschaft 1998, S 249

Für Versorgungsunternehmen sind insbesondere die für Wirtschaftsbetriebe der öffentlichen Hand<sup>112</sup> geltenden Vorschriften zur Rechnungslegung und Prüfung relevant. Die Besonderheiten beruhen im wesentlichen auf Vorschriften des öffentlichen Rechts des Bundes und der Länder<sup>113</sup>. Im Grundschemata sind Rechnungs- und Rechenschaftslegung in den Ländern übereinstimmend geregelt. Das Rechnungswesen besteht aus Wirtschaftsplan, Erfolgsplan, Vermögensplan, Stellenübersicht, Buchführung und Kostenrechnung. Außerdem ist die Berichterstattung an die jeweiligen aufsichtsführenden Stellen detailliert vorgegeben. Alle Länder sehen zwingend für die Bilanz und GuV Formblätter vor, die im wesentlichen den HGB-Vorschriften der § 266 bzw. 275 dHGB folgen. Ergänzende Abweichungen bestehen insbesondere für folgende Posten:<sup>114</sup>

- Bei Forderungen aus Lieferungen und Leistungen die Abgrenzung für **Verbrauchsablesung** (wegen rollierender Jahresverbrauchsablesung),
- Empfangene **Ertragszuschüsse** (Baukostenzuschüsse)
- **Kapitalzuschüsse** der öffentlichen Hand
- Anlagennachweis (ein Anlagenspiegel, der nach den jeweiligen Betriebszweigen untergliedert ist, also Stromversorgung, Gasversorgung, Wasserversorgung, Verkehrsbetriebe und gemeinsame Anlagen.
- Erfolgsübersicht, wenn der Eigenbetrieb mehrere Betriebszweige hat: hierin werden nach **Art eines Betriebsabrechnungsbogens** Aufwendungen und Erträge auf die verschiedenen Betriebszweige aufgeteilt. Das Betriebsergebnis wird damit nach **Sparten** aufgegliedert. Nach Verrechnung – d.h. nicht mehr nach Betriebszweigen getrennt – werden der Posten Finanzerträge, a.o. Ergebnis und Steuern vom Einkommen und Ertrag und das Gesamtunternehmensergebnis, das mit dem Ergebnis der GuV identisch ist, ausgewiesen.

---

<sup>112</sup> Siehe Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (IDW) (Hrsg.): Wirtschaftsprüferhandbuch 1996 Band I, Abschnitt L (Erläuterungen zu den für Wirtschaftsbetriebe der öffentlichen Hand geltenden ergänzenden Vorschriften zur Rechnungslegung und Prüfung): "Ein Wirtschaftsbetrieb der öffentlichen Hand liegt dann vor, wenn das Eigenkapital zu mehr als 50% bei der öffentlichen Hand (Bund, Land, Kreis oder Gemeinde) liegt" (L 1)

<sup>113</sup> Auflistung der Vorschriften auf Bundes, Länder- und Kommunalebene siehe Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (IDW) (Hrsg.): Wirtschaftsprüferhandbuch 1996 Band I, L 1

<sup>114</sup> Auflistung der Vorschriften auf Bundes, Länder- und Kommunalebene siehe Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (IDW) (Hrsg.): Wirtschaftsprüferhandbuch 1996 Band I, L 11-31

- Für den Einzelabschluß und den Konzernabschluß der Wirtschaftsbetriebe der öffentlichen Hand in privater Rechtsform gelten die Vorschriften des Dritten Buches des dHGB für **große Kapitalgesellschaften**.

Die Verpflichtung zur Rechnungslegung gemäß § 9 Abs. 1 EnWG betrifft Elektrizitätsversorgungsunternehmen der allgemeinen Versorgung unabhängig von ihrer Rechtsform. Der Anwendungsbereich des § 9 Abs. 1 EnWG umfaßt demzufolge nicht nur Kapitalgesellschaften, sondern auch z.B. Eigenbetriebe, Kommunalgesellschaften (Anstalten des öffentlichen Rechts), Personenhandelsgesellschaften und die Firma des Einzelkaufmanns. Bei diesen Unternehmen kann die Rechts- bzw. Organisationsform Abweichungen von den Rechnungslegungsvorschriften für Kapitalgesellschaften – insbesondere beim Ausweis des Eigenkapitals – bedingen. So wird in **den Eigenbetriebsrechten der Länder** den Eigenbetrieben zwar die sinngemäße Anwendung der Vorschriften des HGB für große Kapitalgesellschaften vorgeschrieben; dies gilt jedoch nur insoweit, als sich aus dem Eigenbetriebsrecht (z.B. § 21 EigVO NW<sup>115</sup>) nichts anderes ergibt. Da die für die Rechnungslegung von Eigenbetrieben erforderlichen Abweichungen von den Rechnungslegungsvorschriften für Kapitalgesellschaften im Eigenbetriebsrecht geregelt sind und das Recht für Eigenbetriebe in aller Regel sogar höhere Anforderungen an die Rechnungslegung stellt, ist davon auszugehen, daß ein nach den Vorschriften der EigVO aufgestellter Jahresabschluß den an Jahresabschlüsse für Kapitalgesellschaften gestellten Anforderungen des Handelsrechts entspricht und damit auch den Anforderungen des § 9 Abs. 1 EnWG genügt.<sup>116</sup>

Überwiegend wird in diesen Vorschriften die Erstellung einer Erfolgsübersicht je Sparte im Rahmen des Jahresabschlusses gefordert (z.B. 23 EigVO NW). Die **Ergebnisrechnung** ist jedoch nicht Bestandteil des Jahresabschlusses (§ 21 EigVO NW). Sie stellt eine Erfolgsermittlung für die einzelnen Betriebszweige dar. Die hier angesprochenen Unternehmen des Energiemarktes verfügen üblicherweise über ein dezidiertes internes Berichtswesen, das die notwendigen Informationen über Spartergebnisse und -entwicklungen darstellt.<sup>117</sup> Dieses dient als Überwachungsinstrument oder als Kalkulationsgrundlage.

---

<sup>115</sup> Eigenbetriebsverordnung des Landes Nordrhein-Westfalen (EigVO) vom 1.6.1988, GVNW (Gesetz- und Verordnungsblatt des Landes Nordrhein-Westfalen) S 324

<sup>116</sup> Vgl. Fachausschuß für öffentliche Unternehmen und Verwaltungen (ÖFA) des IdW: Diskussionspapier: Zweifelsfragen der Rechnungslegung und Prüfung von Elektrizitätsversorgungsunternehmen nach dem EnWG, in: WPg 1998, S 828

<sup>117</sup> Vgl. Zur Mühlen, Manfred, Handlungsbedarf in der Rechnungslegung und Prüfung deutscher Energieversorgungsunternehmen, in: Versorgungswirtschaft 1997, S 174

Darüber hinaus wird in der Stromwirtschaft auch von den jeweiligen Landespreisbehörden für die Genehmigung der Tarifpreise Strom nach der Bundestarifordnung Elektrizität eine detaillierte Aufgliederung der Kostenstruktur für den Bereich Strom gefordert.<sup>118</sup>

In Deutschland bestehen durch die ausgeprägte Regelungsdichte eigene „Rechnungslegungsvorschriften“ auf Länder- und Kommunalebene für die Wirtschaftsbetriebe der öffentlichen Hand, die im besonderen die Versorgungswirtschaft betreffen, eine stärker ausgeprägte Tradition für wirtschaftszweigspezifische Rechnungslegungsvorschriften, die die handelsrechtlichen Rechnungslegungsvorschriften ergänzen und auf sie Bezug nehmen. Aus diesen Regelungen können aber nur Rückschlüsse auf ein **horizontales Unbundling** (Strom, Gas, Wasser, Verkehr) erfolgen, die Fragen der vertikalen Entflechtung (Erzeugung, Übertragung, Verteilung) wurden durch diese Rechnungslegungsvorschriften nicht abgedeckt; sie repräsentieren daher eine neue, zusätzliche Berichterstattungsebene. Auch in Österreich<sup>119</sup> bestehen - mit geringerer praktischer Bedeutung – ebenfalls derartige Rechnungslegungsvorschriften für einzelne Stadtwerke.

Die Tatsache, daß die großen Elektrizitätsversorgungsunternehmen überwiegend in Form privatrechtlicher Kapitalgesellschaften organisiert sind, geht auf das **2. Verstaatlichungsgesetz** zurück: dieses sah die Verstaatlichung aller Elektrizitätsversorgungsunternehmen mit Ausnahme der Kleinkraftwerke vor. Die Verstaatlichung bestand nicht in der Übertragung der Unternehmen in das Eigentum der Gebietskörperschaft, sondern in einer Anteilsverstaatlichung bzw. Übertragung der Unternehmen auf die im öffentlichen Eigentum stehenden Betriebe. „Nicht zuletzt aus diesem Grunde sind die Unternehmen der verstaatlichten Elektrizitätswirtschaft heute selbständige Unternehmen in privater Rechtsform“<sup>120</sup>. Für die Versorgungsunternehmen auf Bundes- und Länderebene bestand daher in Bezug auf die Rechnungslegung kein zusätzlicher Regelungsbedarf, da sie praktisch ausschließlich in Form von (großen) Kapitalgesellschaften organisiert sind.

---

<sup>118</sup> Vgl. ebenda

<sup>119</sup> Vgl. Hinweis auf eigene Gewinn- und Verlustrechnungen der Elektrizitätsbereiche einzelner Stadtwerke in: Haubrich, Hans-Jürgen/ Swoboda, Peter: Grundlagen für Systemnutzungs-/tarif/regelungen im Bereich der öffentlichen Elektrizitätsnetze, Wissenschaftliches Gutachten im Auftrag des BmWA, Aachen/Graz 1998, Kapitel 8.3; in Österreich wurde bereits bisher (vor EBRL und EIWOG) z.B. von den Stadtwerken Graz und Salzburg ein horizontales Unbundling verwirklicht, da regelmäßig eine Spartenbilanz bzw. GuV erstellt wird

<sup>120</sup> Vgl. Pauger, Dietmar: Marktwirtschaft durch EU-Recht, Deregulierung am Beispiel der Elektrizitätswirtschaft, Wien 1996, S 77



## 2.3 Grundsätzliche Anforderungen an die Unbundling-Berichterstattung, die aus dem Handelsrecht entwickelt wurden

### 2.3.1 Allgemeines

Im Unbundling-Vorschlag der **VDEW**<sup>121</sup> werden folgende handelsrechtlichen Grundsätze für die Aufstellung von aktivitätenbezogenen Bilanzen und Gewinn- und Verlustrechnungen formuliert, die auch für Österreich gelten:<sup>122</sup>

- a) Maßgeblichkeit des handelsbilanziellen Abschlusses für die Bereichsabschlüsse
- b) Sachgerechte Aufteilung
- c) Stetigkeit (insb. in Hinblick auf Art. 14 (4) der Richtlinie)
- d) Wesentlichkeit
- e) Klarheit und Übersichtlichkeit

Zusätzlich werden als weitere Kriterien die Wirtschaftlichkeit<sup>123</sup> sowie die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung genannt, die ebenfalls untersucht werden.

### 2.3.2 Maßgeblichkeit des handelsrechtlichen Abschlusses

Sachlich beziehen sich die Unbundling-Bestimmungen des EIWOG auf **den HGB-Einzelabschluß** des jeweiligen Elektrizitätsunternehmens. Dies ist im Zusammenhang mit dem Begriff „Jahresabschluß“ aus den Verweisen sowohl der EBRL als auch des EIWOG auf die Bestimmungen der 4. EG-Bilanz-RL abzuleiten. Daß der handelsrechtliche Einzelabschluß und dessen Daten im übrigen auch als Grundlage für die getrennten Bilanzen und Ergebnisrechnungen dienen und nicht ein etwaiger Konzernabschluß, ist auch schon deshalb evident, als für die konzernrelevanten Tatbestände gemäß § 8 Abs. 2 EIWOG eine separate Erläuterungspflicht besteht (Geschäftsbeziehungen zu verbundenen und assoziierten Unternehmen gemäß § 228 Abs. 3 und § 263 Abs. 1 HGB). Damit ist klargestellt, daß das

---

<sup>121</sup> VDEW: Unbundling im Rechnungswesen – Leitfaden zur praktischen Umsetzung im EVU, Frankfurt /Main 1998

<sup>122</sup> Haubrich, Hans-Jürgen/ Swoboda, Peter: Grundlagen für Systemnutzungs-/tarif/regelungen im Bereich der öffentlichen Elektrizitätsnetze, Wissenschaftliches Gutachten im Auftrag des BmWA, Aachen/Graz 1998, Kapitel 8.3

<sup>123</sup> Z.B. Fachausschuß für öffentliche Unternehmen und Verwaltungen (ÖFA) des IDW: Diskussionspapier: Zweifelsfragen der Rechnungslegung und Prüfung von Elektrizitätsversorgungsunternehmen nach dem Energiewirtschaftsgesetz in: WPg 1998, S 832

rechnerische Unbundling jedenfalls nicht auf Konzernebene durchzuführen ist, sondern sich auf den **handelsrechtlichen Einzelabschluß** bezieht.<sup>124</sup>

Nach Meinung des VDEW<sup>125</sup> ist eine solche handelsrechtliche Maßgeblichkeit zwar für die Aktivitäts-Bilanzen und Ergebnisrechnungen weder in der EU-Richtlinie noch in der Energie-rechtsnovelle ausdrücklich angesprochen, allerdings wird davon auszugehen sein, daß in den aktivitätsbezogenen Bilanzen die **Bewertungen** nicht zu ändern sind. Ergänzende Aktivposten können aus Aktivitätensicht jedoch erforderlich sein (z.B. Kapitalverrechnungskonto).

Einen wesentlichen Schritt weiter geht die Meinung des ÖFA des dIWP, der die handelsrechtliche Geltung der §§ 264 ff dHGB (Jahresabschluß der Kapitalgesellschaft und Lagebericht; entspricht §§ 221 ff öHGB) auch auf die Unbundling-Bilanzen und Ergebnisrechnungen ausdehnt, da die in § 9 EnWG kodifizierten speziellen Vorschriften den allgemeinen handelsrechtlichen Regelungen vorgingen. Die Bilanzierungspflicht nach § 9 EnWG stelle eine **Änderung der rechtlichen Gegebenheiten** für Nichtkapitalgesellschaften dar, die sogar eine Abweichung vom Gebot der Stetigkeit sachlich rechtfertigen könne.<sup>126</sup> Durch die Bestimmung des § 9 Abs. 1 EnWG ist nämlich für alle Elektrizitätsunternehmen der allgemeinen Versorgung<sup>127</sup> - auch wenn sie nicht in der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft betrieben werden - ein **Jahresabschluß nach den für Kapitalgesellschaften geltenden Vorschriften** des HGB aufzustellen und zu prüfen.

In **§ 8 EIWOG** wurde im Gegensatz zur oben beschriebenen deutschen Regelung entsprechend dem Wortlaut und der Mindestanforderung der EBRL die Pflicht zur Jahresabschlußerstellung auf alle Elektrizitätsunternehmen bezogen und nicht auf jene der allgemeinen

---

<sup>124</sup> VEÖ, Verband der Elektrizitätswerke Österreichs, Arbeitskreis Unbundling: Unbundling – Transparenz im Rechnungswesen – Umsetzung der Unbundling-Berichterstattung i.S.d. EIWOG in der österreichischen Elektrizitätswirtschaft Juni 1999, S 7

<sup>125</sup> Vgl. VDEW: Unbundling im Rechnungswesen – Leitfaden zur praktischen Umsetzung im EVU, Frankfurt /Main 1998, S 9

<sup>126</sup> Fachausschuß für öffentliche Unternehmen und Verwaltungen (ÖFA) des IDW: Diskussionspapier: Zweifelsfragen der Rechnungslegung und Prüfung von Elektrizitätsversorgungsunternehmen nach dem Energiewirtschaftsgesetz in: WPg 1998, S 827 ff.

<sup>127</sup> Der Begriff der „allgemeinen Versorgung“ wird im Energiewirtschaftsgesetz nicht definiert. Aus der Intention der EBRL wird laut ÖFA des IDW, a.a.o. abgeleitet, daß „allgemeine Versorgung“ nicht nur die Versorgung von Tarifkunden zu allgemeinen Tarifen und allgemeinen Bedingungen umfaßt, sondern sämtliche Elektrizitätsversorgungsunternehmen betroffen sind, die ihre Produkte am Markt anbieten, wozu auch diejenigen Unternehmen zählen, die ausschließlich an Sonderabnehmer liefern. Anderer Meinung: Röhrich, Kurt, Cebulla, Stephan in: Transparenz der Buchführung und Rechnungslegung von Energieversorgungsunternehmen nach § 9 EnWG in: Versorgungswirtschaft 1999, S 5, wonach die Jahresabschlußerstellung nach § 9 Abs. 1 EnWG nicht für neue Marktteilnehmer wie Stromhändler, unabhängige Netzbetreiber und Erzeuger entfällt.

Versorgung beschränkt. Andererseits wird nicht generell die Erstellung und Prüfung des Jahresabschlusses nach den für Kapitalgesellschaften geltenden Vorschriften gefordert.

Der Grundsatz der Maßgeblichkeit des handelsrechtlichen Abschlusses für die Unbundling-Berichterstattung ist in erster Linie für die Bestimmung der Aufstellung des Jahresabschlusses nach § 8 Abs. 1 EIWOG (entspricht § 9 Abs. 1 EnWG) anzuwenden. Für die Erstellung der Aktivitäts-Bilanzen und –Ergebnisrechnungen gilt die Maßgeblichkeit des handelsrechtlichen Abschlusses nur insoweit als es sich um eine ergänzende Angabe im Sinne des § 237 HGB bzw. Erläuterung handelt. Diese Maßgeblichkeit impliziert auch, daß den einzelnen Aktivitäten Konten des Gesamtunternehmens zuzuordnen sind und daher auch **Wahlrechte** nur für das Gesamtunternehmen ausübbar sind (z.B. die Inanspruchnahme steuerlicher Sonderabschreibungen, Ansatz von Aufwandsrückstellungen). Da auch die Kriterien der größenabhängigen Erleichterungen an die Größe des Gesamtunternehmens anknüpfen, kommt eine Inanspruchnahme für eine einzelne Aktivität nicht in Betracht, wenn das Elektrizitätsversorgungsunternehmen insgesamt die Voraussetzungen für eine Inanspruchnahme nicht erfüllt.<sup>128</sup>

Aus diesem Grund sollen handelsrechtliche Grundsätze zumindest dort gelten, wo eine Überleitung<sup>129</sup> auf die Gesamtbilanz es notwendig macht. Aus diesem Grund wird vom VDEW die Meinung vertreten, daß auch der Grundsatz der **Pagatorik** nur für den Gesamtabschluß (Jahresabschluß) gelte und die Aktivitäts-Bilanzen und –Ergebnisrechnungen ohnedies durch eine „Konsolidierung“ auf den handelsrechtlichen Jahresabschluß zurückgeführt werden. So ist auch eine Bewertung innerbetrieblicher Leistungsbeziehungen je nach Sachlage auf **kalkulatorischer** Basis bzw. mit Marktpreisen möglich.<sup>130</sup>

### 2.3.3 Sachgerechte Aufteilung

Bezüglich der Zuordnung der Konten zu den einzelnen Aktivitäten ist der Grundsatz der sachgerechten Aufteilung maßgebend. Dieser Grundsatz wird im deutschen Energiewirtschaftsgesetz ausdrücklich festgeschrieben: „...(Die Elektrizitätsunternehmen) haben für jede

---

<sup>128</sup> Vgl. Fachausschuß für öffentliche Unternehmen und Verwaltungen (ÖFA) des IDW: Diskussionspapier: Zweifelsfragen der Rechnungslegung und Prüfung von

<sup>129</sup> Elektrizitätsversorgungsunternehmen nach dem Energiewirtschaftsgesetz in: WPg 1998, S 830  
Eine Darstellung der Überleitung auf die Gesamtbilanz und die Gesamt-Ergebnisrechnung wird zwar weder in der EBRL noch im EIWOG dezidiert gefordert, aus der Zielsetzung der Regelung (3 Bereiche und ein konsolidierter Bereich für alle übrigen Aktivitäten) ist eine Darstellung der Überleitung auf die Gesamtsumme als sinnvoll zu erachten. Das wurde auch bei den schematischen Vorschlägen zur Gestaltung der Aktivitätsrechnungen sowohl von VEÖ als auch vom VDEW so vorgesehen.

<sup>130</sup> Vgl. Schmerkotte, Ulrich: Das rechnungsmäßige Unbundling aus Sicht der VDEW; Zusammenfassung des Vortrags auf der IIR-Konferenz „Unbundling – Praktisches Umsetzen in EVU“ am 15.6.1999 in Wien, S 8

*Aktivität und die zusammengefaßten Aktivitäten außerhalb des Elektrizitätsbereiches eine Bilanz sowie eine Gewinn- und Verlustrechnung in den Anhang ihres Jahresabschlusses aufzunehmen. Soweit eine direkte Zuordnung zu den einzelnen Aktivitäten nicht möglich ist oder mit unververtretbarem Aufwand verbunden wäre, hat die Zuordnung durch Schlüsselung der Konten, die sachgerecht und für Dritte nachvollziehbar sein muß zu erfolgen.*<sup>131</sup>

Demzufolge muß die Aufteilung auf die einzelnen Aktivitäten und die Schlüsselung aufgrund **nachvollziehbarer** Kriterien, die der Inanspruchnahme durch die Aktivitäten weitestgehend Rechnung tragen, vorgenommen werden.<sup>132</sup>

Eine materielle Sachgerechtigkeit der Aufteilung ist dann gegeben, wenn die Aufteilung richtig ist, d.h. entsprechend den wahren wirtschaftlichen Verhältnissen erfolgt. Im **Handelsrecht** finden sich Anhaltspunkte über die richtige Zuordnung von Vermögen des Kaufmanns zum Vermögen seines Handelsgewerbes bzw. seinem Privatvermögen. Im **Abgabenrecht** sind z.B. die Entwicklung des Begriffes des wirtschaftlichen Eigentums i.S. des § 24 BAO und die Aufteilung gemischt genutzt Wirtschaftsgüter heranziehbar (Überwiegensprinzip bzw. prozentuelle Aufteilung bei Grundstücken).

Als Ausdruck der vernünftigen kaufmännischen Beurteilung ist auch der Grundsatz der **Willkürfreiheit** zu nennen. Er besagt, daß nach sachlichen Gründen vorzugehen ist und keinesfalls eine Verschleierung oder sogar Verfälschung des Bildes der Vermögens- oder Ertragslage bewirkt werden darf.<sup>133</sup> Willkürfreiheit ist auch insbesondere dann gegeben, wenn die getroffene Maßnahme begründbar (Anhaltspunkte in den tatsächlichen Verhältnissen), nachvollziehbar und im Verhältnis zu den angestrebten Zielen angemessen ist.<sup>134</sup>

Die **Nachvollziehbarkeit** kommt als eine materiell orientierte Vorschrift der Ordnungsmäßigkeit der Buchführung in § 189 Abs. 1, 2.Satz HGB in Form der Nachvollziehbarkeitsregel<sup>135</sup> zum Ausdruck: „Die Buchführung muß so beschaffen sein, daß sie einem sachverständigen

---

<sup>131</sup> § 9 Abs. 2 3.Satz EnWG

<sup>132</sup> Fachausschuß für öffentliche Unternehmen und Verwaltungen (ÖFA) des IDW: Diskussionspapier: Zweifelsfragen der Rechnungslegung und Prüfung von Elektrizitätsversorgungsunternehmen nach dem Energiewirtschaftsgesetz in: WPg 1998, S 831 f.

<sup>133</sup> Zum Problem der willkürfreien Umsatzsegmentierung: vgl. Bernhards, Oliver, Segmentberichterstattung diversifizierter Unternehmen, Köln 1994 S 89

<sup>134</sup> Zum Problem der Willkürfreiheit bei Abschreibungen "im Rahmen vernünftiger kaufmännischer Beurteilung": Adler/Düring/Schmaltz, Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen, 6.Auflage, Stuttgart 1995, § 253 Tz 574 ff.

<sup>135</sup> Vgl Egger Anton/Samer, Helmut: Der Jahresabschluß nach dem Handelsgesetzbuch, Band I 7.A., S 16;

*Dritten innerhalb angemessener Zeit einen Überblick über die Geschäftsvorfälle und über die Lage des Unternehmens vermitteln kann.*<sup>136</sup>

Entsprechend dem VEÖ<sup>137</sup> kommt die **Sachgerechtigkeit der vorgenommenen Zurechnungen** bei Aufwendungen und Erträgen bzw. Aktiva und Passiva im Grundsatz der Führung „getrennter Konten und Rechnungskreise wie für separat geführte Firmen“ zum Ausdruck<sup>138</sup>.

Die Regelung der sachgerechten Aufteilung kann daher überwiegend aus den Regeln der **Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung** abgeleitet werden. Das Problem der Schlüsselungen zu den einzelnen Aktivitäten wird im untenstehenden Kapitel „Die praktische Umsetzung des Unbundling im Unternehmen“ ausführlich behandelt.

### 2.3.4 Wesentlichkeit

Die Anwendung des Wesentlichkeitsgrundsatzes ist für die Unbundling-Berichterstattung sowohl für die Definition der Aktivitäten als auch für das Vorgehen der Segmentierung von Bedeutung.<sup>139</sup> Entsprechend dem VDEW sollte der Grundsatz der Wesentlichkeit generell vertretbar sein und aus den handelsrechtlichen Vorschriften hergeleitet werden. Der Grundsatz der Wesentlichkeit sollte auch dann gelten, wenn eine einzelne Aktivität (Erzeugung, Übertragung, Verteilung) als unwesentlich gelten kann oder wenn bei einem Elektrizitätsunternehmen die sonstigen Aktivitäten unwesentlich sind.<sup>140</sup>

Ein weiterer Anknüpfungspunkt für den Aspekt der Wesentlichkeit war die vom VDEW geforderte Anerkennung von **Bagatellgrenzen** für die Verpflichtung zur Anwendung der Unbundling-Bestimmungen. Das Fehlen von Bagatellgrenzen habe zur Folge, daß alle Stromversorger der allgemeinen Versorgung die Vorschriften anwenden und gemäß § 9 Abs. 1 EnWG nach den für Kapitalgesellschaften geltenden Vorschriften des HGB einen Jahresabschluß

---

<sup>136</sup> Voraussetzung zur Herstellung dieses Zustandes ist, daß gemäß § 190 Abs. 2 HGB die Eintragungen in die Bücher und die sonst erforderlichen Aufzeichnungen vollständig, richtig, zeitgerecht und geordnet (in chronologischer und systematischer Hinsicht) erfolgen

<sup>137</sup> VEÖ, Verband der Elektrizitätswerke Österreichs, Arbeitskreis Unbundling: Unbundling – Transparenz im Rechnungswesen – Umsetzung der Unbundling-Berichterstattung i.S.d. EIWOG in der österreichischen Elektrizitätswirtschaft Juni 1999, S 10

<sup>138</sup> siehe Art 14 Abs. 3 EBRL

<sup>139</sup> Vgl. Schmerkotte, Ulrich: Das rechnungsmäßige Unbundling aus Sicht der VDEW; Zusammenfassung des Vortrags auf der IIR-Konferenz „Unbundling – Praktisches Umsetzen in EVU“ am 15.6.1999 in Wien, S 9

<sup>140</sup> Vgl VDEW: Unbundling im Rechnungswesen – Leitfaden zur praktischen Umsetzung im EVU, Frankfurt /Main 1998, S 9 f.

aufstellen und prüfen lassen müßten. Die Bonner Ministerien hätten diesen Vorschlag abgelehnt, da die EBRL hierfür aus ihrer Sicht keinen Spielraum enthalte.<sup>141</sup>

In der EBRL sind tatsächlich keine „größenabhängigen Befreiungen“ vorgesehen, zumal bei vertikal integrierten Elektrizitätsunternehmen von einer gewissen Mindestgröße auszugehen ist, die eine Unbundling-Berichterstattung grundsätzlich rechtfertigt. Allerdings wird in der deutschen Umsetzung der EBRL dieses Problem verschärft, da für alle Elektrizitätsunternehmen der allgemeinen Versorgung die Vorschriften für Kapitalgesellschaften zur Anwendung gelangen. Im österreichischen EIWOG treten im Gegensatz dazu hinsichtlich der Erstellung, Veröffentlichung und Prüfung des Jahresabschlusses keine erhöhte Anforderung dazu, da die **rechtsform- und größenspezifischen Kriterien** zur Erstellung des Jahresabschlusses im § 8 Abs. 1 EIWOG **nicht erweitert** werden.

Der Grundsatz der Wesentlichkeit (materiality) ist im HGB nicht normiert. Er findet sich jedoch in zahlreichen Bestimmungen mit Formulierungen wie: "wesentlich", "nicht bloß untergeordneter Bedeutung" und ist als Ausfluß der **Generalnorm des § 195 HGB** zu betrachten. Die Abgrenzung der Wesentlichkeit von der Unwesentlichkeit erfolgt dabei sowohl nach qualitativen als auch nach quantitativen Kriterien, wobei Wesentlichkeit immer dann gegeben sein wird, wenn die Offenlegung dieses Tatbestands die Entscheidungen der Bilanzadressaten beeinflussen kann. Bei qualitativen Kriterien ist auf das Gesamtbild der Verhältnisse abzustellen. Bei quantitativen Kriterien wird eine prozentuelle Relation zwischen der betroffenen Position und einer Bezugsgröße, die die gleiche Position, die übergeordnete Position, aber auch die Bilanzsumme oder der Jahresüberschuß vor/nach Steuern sein kann, hergestellt. Welcher Prozentsatz bei welcher Position letztlich als Abgrenzungskriterium dient, wird in der Literatur äußerst unterschiedlich beantwortet.<sup>142</sup>

**Quantifizierungen** des Wesentlichkeitsgrundsatzes werden z.B. in der IAS-Segmentberichterstattung<sup>143</sup> mit 10% quantifiziert, für die handelsrechtliche Betrachtung werden oftmals 5%<sup>144</sup> als Maßstab herangezogen, wobei die Wahl der Bezugsgröße ebenfalls von entscheidender Bedeutung ist.

---

<sup>141</sup> Vgl. Schmerkotte, Ulrich: Das rechnungsmäßige Unbundling aus Sicht der VDEW; Zusammenfassung des Vortrags auf der IIR-Konferenz „Unbundling – Praktisches Umsetzen in EVU“ am 15.6.1999 in Wien, S 3

<sup>142</sup> Bertl, Romuald/Deutsch, Eva/Hirschler, Klaus: Buchhaltungs- und Bilanzierungshandbuch, Wien 1997, S 221

<sup>143</sup> IAS 19 (revised)

<sup>144</sup> Z.B. PriceWaterhouseCoopers (PWC)/Deutsche Revision: zitiert von Baumann, Elfriede: Anforderung an den Jahresabschluß aus Sicht der Wirtschaftsprüfung: Vortrag auf der IIR-Konferenz „Unbundling – Praktisches Umsetzen in EVU“ am 15.6.1999 in Wien, Folie 20

Für das Erfordernis der Entflechtung und des separaten Aktivitäten-Ausweises für die Unbundling-Berichterstattung wird von den Gutachtern Haubrich/Swoboda eine geringere Größe als Wesentlichkeitsgrenze genannt: *„Entsprechend sollte der Grundsatz der Wesentlichkeit – auch nach dem VDEW-Vorschlag – auch darauf bezogen werden, daß eine Aktivität dann nicht entflochten werden muß, wenn sie unwesentlich ist. So müssen nach Ansicht der Gutachter die Erzeugungsaktivitäten nicht von den Übertragungs- bzw. Verteilaktivitäten getrennt werden, wenn die Erzeugung weniger als 1 % der Gesamtaufbringung ausmacht.“*<sup>145</sup>

Für die übrigen Anwendungsfälle (Ausweis, Gliederung, Bewertung, Prüfung etc.) kann aber auch auf die **handelsrechtlich entwickelten Grundsätze** Bezug genommen werden können.

### 2.3.5 Stetigkeit

Der Grundsatz der Stetigkeit wird im Art 14 Abs. 4 EBRL, im § 9 Abs. 3 EnWG gesetzlich verankert und in den Erläuterungen zum § 8 EIWOG in Hinblick auf die Zuweisungsregeln ausdrücklich erwähnt: *„Im Anhang zum Jahresabschluß haben die integrierten Elektrizitätsunternehmen die Regeln anzugeben, nach denen für jede elektrizitätswirtschaftliche Aktivität die einzelnen Positionen der Bilanz sowie der Ergebnisrechnungen den separat geführten Konten zugewiesen werden. Änderungen dieser Zuweisungsregeln sind nur in Ausnahmefällen zulässig. Weiters sind Änderungen von Zuweisungsregeln im Anhang zu erwähnen sowie ordnungsgemäß zu begründen.“*<sup>146</sup>

Die Anwendung der handelsrechtlichen Regeln des HGB für die Interpretation des Stetigkeitsgrundsatzes ist unbestritten.<sup>147</sup>

Es läßt sich die **formelle und materielle** Stetigkeit unterscheiden:

- Formell i.S. des § 223 Abs. 1 HGB: „einmal gewählte Form der Darstellung, insbesondere der Gliederung ist beizubehalten. Eine Änderung dieser Gliederung und Bezeichnungen ist nur aufgrund besonderer Umstände möglich. Die Gliederungsstetigkeit dient so-

---

<sup>145</sup> Haubrich, Hans-Jürgen/ Swoboda, Peter: Grundlagen für Systemnutzungs-/tarif/regelungen im Bereich der öffentlichen Elektrizitätsnetze, Wissenschaftliches Gutachten im Auftrag des BmWA, Aachen/Graz 1998, Kapitel 8.3

<sup>146</sup> ErläutRV 1108 BlgNR XX.GP (zum 2. Teil), S 45 ff

<sup>147</sup> VDEW: VDEW: Unbundling im Rechnungswesen – Leitfaden zur praktischen Umsetzung im EVU, Frankfurt/Main 1998, S 9: „Für die Interpretation des Stetigkeitsgrundsatzes sollten die allgemeinen Regeln des HGB gelten“; IDW: Fachausschuß für öffentliche Unternehmen und Verwaltungen (ÖFA) des IDW: Diskussionspapier: Zweifelsfragen der Rechnungslegung und Prüfung von Elektrizitätsversorgungsunternehmen nach dem Energiewirtschaftsgesetz in: WPg 1998, S 832: „..Insoweit gelten die an die Bewertungsstetigkeit zu stellenden Anforderungen entsprechend (vg. Hierzu Stellungnahme HFA 3/197: Zum Grundsatz der Bewertungsstetigkeit)“

mit der Einhaltung des Grundsatzes der Bilanzklarheit (auch: zeitraumbezogene formelle Bilanzkontinuität i.e.S., sogenannte Gliederungsstetigkeit).<sup>148</sup>

- Materiell: i.S. des § 201 Abs. 2 Z 1 HGB: Bewertungsmethoden sind beizubehalten. Eine umfassende Darstellung wird in der Richtlinie IWP/RL1 des österreichischen Instituts der Wirtschaftsprüfer zum Grundsatz der Bewertungsstetigkeit gegeben.<sup>149</sup>

Einen wesentlichen Schritt weiter geht die Meinung, die handelsrechtliche Geltung der §§ 264 ff dHGB (Jahresabschluß der Kapitalgesellschaft und Lagebericht; entspricht §§ 221 ff öHGB) auch auf für die Unbundling-Bilanzen und Ergebnisrechnungen ausdehnt, da die in § 9 EnWG kodifizierten speziellen Vorschriften den allgemeinen handelsrechtlichen Regelungen vorgingen. Der Grundsatz der Stetigkeit wird aber auch vom ÖFA des dIWP in Hinblick auf den § 9 EnWG genannt, der die Bilanzierungspflicht nach § 9 EnWG als eine **Änderung der rechtlichen Gegebenheiten** für Nichtkapitalgesellschaften darstellt und als eine Abweichung vom Gebot der Stetigkeit rechtfertigt.<sup>150</sup>

Insgesamt ist der Grundsatz der Stetigkeit in formeller und materieller Hinsicht und die handelsrechtlichen Regeln zu § 223 Abs. 1 und § 201 Abs. 2 Z 1 HGB auch auf die Unbundling-Berichterstattung anzuwenden.

### 2.3.6 Wirtschaftlichkeit

Im deutschen EnWG (§ 9 Abs. 2 3.Satz) wird bei der Frage der Schlüsselungen der „unvertretbare Aufwand“ dezidiert festgeschrieben. Diesem Aspekt liegt die Überlegung der Wirtschaftlichkeit der Rechnungslegung zugrunde, wie sie bereits im § 249 Abs. 1 Z 2 HGB für die Konzernrechnungslegung Berücksichtigung findet. Übertragen auf die Unbundling-Berichterstattung ist ein unvertretbarer Aufwand dann gegeben, wenn zwischen dem Aufwand für eine direkte Zuordnung und dem hierdurch erreichten Informationsgewinn kein angemessenes Verhältnis besteht. Die Berufung auf einen unverhältnismäßig hohen Aufwand kommt aber nur bei einem deutlichen Mißverhältnis von Aufwand und Informationsgewinn in Betracht. Anwendungsfälle sind beispielsweise:

- Aufwand für erstmalige Trennung vs. Schlüsselung,

---

<sup>148</sup> Vgl. Bertl, Romuald/Deutsch, Eva/Hirschler, Klaus: Buchhaltungs- und Bilanzierungshandbuch, Wien 1997, S 215

<sup>149</sup> Vgl. Egger Anton/Samer, Helmut: Der Jahresabschluß nach dem Handelsgesetzbuch, Band I 7.A., S 38

<sup>150</sup> Vgl. Fachausschuß für öffentliche Unternehmen und Verwaltungen (ÖFA) des IDW: Diskussionspapier: Zweifelsfragen der Rechnungslegung und Prüfung von Elektrizitätsversorgungsunternehmen nach dem Energiewirtschaftsgesetz in: WPg 1998, S 827 ff.



- Aufwand für laufende Kontenpflege vs. Schlüsselung.

In diesem Zusammenhang sind auch die mit der getrennten Kontenführung verbundenen Risiken in Bezug auf Buchungs- und Kontierungsfehler einzubeziehen.<sup>151</sup>

Der größte praktische Aufwand wird im Rechnungswesen bei der erstmaligen Implementierung der Unbundling-Berichterstattung zu bewältigen sein. Dieser einmalige Aufwand darf aber nicht dahingehend interpretiert werden, daß unter Hinweis auf diese Regelung eine Unbundling-Berichterstattung nur eingeschränkt verwirklicht wird. Dies wird auch hinsichtlich der Interpretation des § 249 HGB vertreten: „als Kosten sind wohl nur jene für eine Zurverfügungstellung auf **Dauer** und nicht jene der erstmaligen Umstellung auf die Anforderungen des Mutterunternehmens für seine Konzernrechnungslegung zu verstehen.“<sup>152</sup>

Das Gebot der Wirtschaftlichkeit ist daher insbesondere bei der laufenden Informationsbeschaffung heranzuziehen und gilt nur eingeschränkt für die erstmalige Implementierung.

### 2.3.7 Klarheit und Übersichtlichkeit

Der Grundsatz der Klarheit und Übersichtlichkeit für die Erstellung des Jahresabschlusses bezieht sich in erster Linie auf die **äußere Gestaltung** des Jahresabschlusses (Gliederung und Lesbarkeit). Er hat insbesondere Bedeutung in jenen Fällen, in denen keine bestimmte Gliederung der Bilanz und GuV vorgeschrieben ist, sondern sie dem Kaufmann überlassen bleibt.<sup>153</sup>

Das Gebot der Klarheit verlangt weiters eine ausreichend **detaillierte Gliederung des Jahresabschlusses, die auf die Besonderheiten des Unternehmens** Rücksicht nimmt. Die Gliederung hat so zu erfolgen, daß unterschiedliche Sachverhalte nicht vermengt werden. Sie wird sich an der Gliederungstiefe der Bilanz und GuV für Kapitalgesellschaften (§§ 224, 231 HGB) orientieren. Sollte die für Kapitalgesellschaften gesetzlich vorgegebene Mindestgliederung des § 224 HGB nicht zur Vermittlung eines getreuen Bildes ausreichen, so sind entsprechend der Vorschrift des **§ 223 Abs. 4 HGB zusätzliche Posten** einzufügen. Ebenso kann eine Änderung der gesetzlichen Gliederung vorgenommen werden, soweit dies zur

---

<sup>151</sup> Vgl. Fachausschuß für öffentliche Unternehmen und Verwaltungen (ÖFA) des IDW: Diskussionspapier: Zweifelsfragen der Rechnungslegung und Prüfung von Elektrizitätsversorgungsunternehmen nach dem Energiewirtschaftsgesetz in: WPg 1998, S 832

<sup>152</sup> Vgl. Deutsch, Eva in Straube HGB I<sup>2</sup>, § 249 Rz 19

<sup>153</sup> Vgl. Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (IDW) (Hrsg.): Wirtschaftsprüferhandbuch 1996 Band I, E 7, S 152; in Deutschland bestehen für Kapitalgesellschaften sowie für Unternehmen, die in bestimmten Branchen tätig sind, wie z.B. Kreditinstitute, Versicherungen, Krankenhäuser, Verkehrsunternehmen, Wohnungsunternehmen vorgegebene Vorschriften über Bilanz und GuV, siehe auch § 330 dHGB zur Verordnungsermächtigung für Formblätter

Aufstellung einer klaren und übersichtlichen Bilanz erforderlich ist (§ 223 Abs. 8 HGB). Obwohl diese Vorschriften der §§ 223, 224 HGB ausdrücklich nur für Kapitalgesellschaften gelten, wird der dahinterstehende Zweck auch bei Bilanzen anderer Kaufleute eine entsprechende Gliederung vielfach erforderlich machen. Auch die Gliederung der Bilanz unterliegt einer Beibehaltungspflicht, solange nicht neue Umstände ein Abweichen erforderlich machen.<sup>154</sup>

Vom Grundsatz der Klarheit ist auch die Übersichtlichkeit der Bilanz erfaßt. Der Grundsatz der Übersichtlichkeit stellt eine sinnvolle Beschränkung des Grundsatzes der Klarheit dar, indem er eine zu weitgehende Aufgliederung der Bilanz unterbindet. Insbesondere ermöglicht es der Grundsatz der Übersichtlichkeit, zusätzliche Informationen in den **Anhang zu verlagern** und damit eine **Informationsüberladung** der Bilanz zu verhindern. Weiters können bestimmte Posten des gesetzlichen Gliederungsschemas zusammengefaßt werden, wenn dadurch die Klarheit der Darstellung verbessert wird (vgl. § 223 Abs. 6 HGB).<sup>155</sup>

Der für den Gesamtabschluß geltende Grundsatz der Klarheit und Übersichtlichkeit findet auch für die Aktivitäts-Bilanzen und Gewinn- und Verlustrechnungen Anwendung.<sup>156</sup> Die Verlagerung der Unbundling-Berichterstattung in den Anhang entspricht der Zielsetzung eine Informationsüberladung in der Bilanz und GuV des Gesamtunternehmens zu vermeiden. Daraus folgt, daß der Gesamtabschluß von der Unbundling-Berichterstattung nicht verändert werden muß. Allerdings kann sich durch den veränderten Rechtsrahmen der EBRL eine Differenzierung zwischen den Bereichen des Netzbetreibers und jenen der Erzeugung ergeben, da nunmehr unterschiedliche Marktbedingungen vorliegen. Bei integrierten Elektrizitätsunternehmen kann daher im Einzelfall auch für den Gesamtabschluß zu fordern sein, daß der **Erzeugungsbereich**, der von der Liberalisierung der Elektrizitätsmärkte massiv betroffen ist, aus Gründen der Klarheit gesonderte Angabepflichten nach sich zieht.

### 2.3.8 Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ieS

Damit ein Unternehmer den Vorschriften des Handelsrechtes bei seiner Aufzeichnungspflicht bzw. Buchführungspflicht entspricht, ist als Buchungssystem die **doppelte Buchführung** anzuwenden, deren gesetzliche Rahmenbedingung im wesentlichen das Rechnungswertengesetz ist. Im § 189 Abs. 1 HGB wird auf die Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung (GoB) verwiesen. In der Praxis gründen sich die Grundsätze ordnungsgemäßer Buch-

---

<sup>154</sup> Vgl. Bertl, Romuald/Deutsch, Eva/Hirschler, Klaus: Buchhaltungs- und Bilanzierungshandbuch, Wien 1997, S 212f.

<sup>155</sup> Vgl. Bertl, Romuald/Deutsch, Eva/Hirschler, Klaus: Buchhaltungs- und Bilanzierungshandbuch, Wien 1997, S 213

führung auf gesetzliche Bestimmungen und die diesbezüglichen Rechtsprechungen, auf die zum Gewohnheitsrecht gewordene allgemeine anerkannte Übung der kaufmännischen Praxis und auf Gutachten der Kammer der Wirtschaftstreuhänder und der Vertreter der Kaufleute.<sup>157</sup>

Eine Buchführung ist grundsätzlich dann als ordnungsgemäß anzusehen, wenn alle **gesetzlichen und sonstigen Vorschriften** beachtet worden sind und alle Geschäftsvorfälle vollständig wahr klar ordentlich und leicht nachprüfbar erfaßt sind. Es wird zwischen formellen und materiellen Ordnungskriterien unterschieden.<sup>158</sup>

Eine **ordnungsmäßige Unbundling-Berichterstattung** ist – soweit sie als Teil der Buchführung bzw. Bilanzierung zu qualifizieren ist – ein unabdingbarer Bestandteil ordnungsmäßiger Buchführung, da die EIWOG-Bestimmungen ebenfalls gesetzliche Regelungen bzw. sonstige Vorschriften darstellen und die Ordnungsmäßigkeit bei Fehlen der speziellen – auf das bestimmte Elektrizitätsunternehmen bezogenen – Regelung nicht gegeben wäre. Insofern ergibt sich eine Rückkopplung auf die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung.

Die Führung getrennter Konten für die getrennten Aktivitäten haben den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung und hierbei insbesondere dem § 190 Abs. 2 und 3 HGB zu genügen. Werden aktivitätsbezogene Zusatzkontierungen vorgenommen, so kommen als Maßnahmen zur Sicherung der Ordnungsmäßigkeit vor allem in Betracht:

- Gewährleistung der Vollständigkeit durch obligatorische aktivitätsbezogene Zusatzkontierungen.
- Gewährleistungen ordnungsmäßiger Stornierungen aktivitätsbezogener Zusatzkontierungen,
- Gewährleistung der Soll-/Habengleichheit durch Abstimmung der mit aktivitätsbezogenen Zusatzkontierungen versehenen Buchungsbelege.

---

<sup>156</sup> Vgl. VDEW: Unbundling im Rechnungswesen – Leitfaden zur praktischen Umsetzung im EVU, Frankfurt /Main 1998, S 10

<sup>157</sup> Vgl. Bertl, Romuald/Deutsch, Eva/Hirschler, Klaus: Buchhaltungs- und Bilanzierungshandbuch, Wien 1997, S 8

<sup>158</sup> Siehe dazu ausführlich Bertl, Romuald/Deutsch, Eva/Hirschler, Klaus: Buchhaltungs- und Bilanzierungshandbuch, Wien 1997, S 8

Das Verfahren einschließlich der getroffenen Sicherungsmaßnahmen ist ordnungsgemäß zu dokumentieren.<sup>159</sup>

### 2.3.9 Gliederungsvorschriften

Die **horizontale Gliederung** von Bilanz und Ergebnisrechnung soll den gesondert darzustellenden Aktivitäten „Erzeugung“, „Übertragung“, „Verteilung“ und „Sonstiges“ (=Rest konsolidiert) folgen; die Spalte „Gesamt“ ist die Summe der ausgewiesenen Bereiche und ist ident mit den Ansätzen der Unternehmensbilanz und Gewinn- und Verlustrechnung. Die Spalte „Sonstiges“ umfaßt alle horizontal integrierten sonstigen Aktivitäten (Gas, Wärme, Wasser, Bestattung u.ä.) und auch die nicht gesondert auszuweisenden Aktivitäten im Strombereich (z.B. reine Handelsaktivitäten außerhalb des Versorgungsbereiches oder jene Dienstleistungen, die nicht zu Netzdienstleistungen zählen u.ä.).<sup>160</sup>

Wenn zwischen den Aktivitäts-Bereichen Verrechnungen vorgenommen werden, so hat idR eine Konsolidierung zu erfolgen, um die positionsweise Überleitung zum jeweiligen Wertansatz in der Gewinn- und Verlustrechnung herzustellen. Eine **eigene Konsolidierungsspalte** ist aber nur bei **Wesentlichkeit** der zu konsolidierenden Positionen auszuweisen. Ansonsten können die Konsolidierungen mit dem Bereich Sonstiges der nicht gesondert darzustellenden Aktivitäten zusammengefaßt werden. Alternativ können die Verrechnungen zwischen den Bereichen auch nur summarisch mit einem einzigen Betrag pro Aktivität erfolgen (Darstellung in einer Zeile).<sup>161</sup>

Die **vertikale Gliederung** von Bilanz und Ergebnisrechnungen ist eine **verdichtete**, aber inhaltlich idente **Darstellung gem. § 224 HGB bzw. § 231 HGB**. In der Anlage wird die Darstellung beispielhaft unter Anwendung des Gesamtkostenverfahrens (bei Anwendung des Umsatzkostenverfahrens ergibt sich eine analoge Darstellung) vorgenommen. Die Verdichtung erfolgt auf die Posten, die in der Bilanz gem. § 224 HGB auf der Aktivseite unter Buchstaben und römischen Ziffern, auf der Passivseite unter Buchstaben auszuweisen sind. In der Gewinn- und Verlustrechnung bezieht sich der Detaillierungsgrad auf die gem. § 231

---

<sup>159</sup> Vgl. Fachausschuß für öffentliche Unternehmen und Verwaltungen (ÖFA) des IDW: Diskussionspapier: Zweifelsfragen der Rechnungslegung und Prüfung von

<sup>160</sup> Vgl. VEÖ, Verband der Elektrizitätswerke Österreichs, Arbeitskreis Unbundling: Unbundling – Transparenz im Rechnungswesen – Umsetzung der Unbundling-Berichterstattung i.S.d. EIWOG in der österreichischen Elektrizitätswirtschaft Juni 1999, S 8

<sup>161</sup> Vgl. VEÖ, Verband der Elektrizitätswerke Österreichs, Arbeitskreis Unbundling: Unbundling – Transparenz im Rechnungswesen – Umsetzung der Unbundling-Berichterstattung i.S.d. EIWOG in der österreichischen Elektrizitätswirtschaft Juni 1999, S 9

HGB unter arabischen Ziffern darzustellenden Posten. Der Finanzerfolg weist gesondert „Erträge aus Beteiligungen“ und ein „Sonstiges Finanzergebnis“ aus.<sup>162</sup>

Gliederung und Detaillierungsgrad entsprechen damit auch der bezüglich des Unbundling vom VDEW (Vereinigung Deutscher Elektrizitätswerke: Unbundling im Rechnungswesen - Leitfaden zur praktischen Umsetzung im EVU vom 16. Februar 1998) gegebenen Empfehlung.<sup>163</sup>

Die Angabe von Vorjahreswerten ist weder aus den Bestimmungen der Richtlinie noch aus dem EIWOG abzuleiten, weshalb aus Gründen der Übersichtlichkeit darauf verzichtet werden kann.<sup>164</sup>

Die tabellarischen Darstellungen können in 1000 ATS oder in 100 Euro erfolgen.<sup>165</sup>

### **2.3.10 Organbeschlüsse**

Durch die Verpflichtung, die Unbundling-Berichterstattung in den Anhang des Jahresabschlusses aufzunehmen, wird sie zum Bestandteil des Jahresabschlusses und damit in das Prozedere der **Beschlußfassung über den Jahresabschluß** eingebettet. Was daher eine Beschlußfassung durch die sozietären Organe der Gesellschaft betrifft, teilt die Unbundling-Berichterstattung das Schicksal des gesamten Jahresabschlusses. Sie ist daher den Organen der Gesellschaft nicht separat sondern im Zuge der Beschlußfassungen über den Jahresabschluß innerhalb der gesetzlich vorgesehenen Fristen vorzulegen.<sup>166</sup>

## **2.4 Untersuchung anhand begrifflicher Bestimmungen der Regelungen über die Rechnungslegung des EIWOG**

### **2.4.1 § 8 Abs. 1 EIWOG**

#### **2.4.1.1 Gesetzestext § 8 Abs. 1 EIWOG**

§ 8. (1) EIWOG 2000 lautet: „Alle Elektrizitätsunternehmen, die die Tätigkeit eines Netzbetreibers ausüben, haben, sofern die Summe aus unmittelbarer und mittelbarer Abgabe an

---

<sup>162</sup> Vgl. ebenda S 9

<sup>163</sup> Vgl. ebenda S 9

<sup>164</sup> Vgl. ebenda S 7

<sup>165</sup> Vgl. ebenda S 8

<sup>166</sup> Vgl. VEÖ, Verband der Elektrizitätswerke Österreichs, Arbeitskreis Unbundling: Unbundling – Transparenz im Rechnungswesen – Umsetzung der Unbundling-Berichterstattung i.S.d. EIWOG in der österreichischen Elektrizitätswirtschaft Juni 1999, S 12

elektrischer Energie mehr als 9 GWh pro Jahr überschreitet, Jahresabschlüsse zu veröffentlichen. Alle übrigen Elektrizitätsunternehmen, auf die diese Voraussetzungen nicht zutreffen, haben eine Ausfertigung der Jahresabschlüsse in der Hauptverwaltung zur Verfügung der Öffentlichkeit zu halten.“

#### 2.4.1.2 Jahresabschluss

Der Jahresabschluss besteht entsprechend § 193 Abs. 4 HGB aus der Bilanz sowie der Gewinn- und Verlustrechnung. Bei Kapitalgesellschaften sind nach § 222 Abs. 1 HGB ein um den Anhang erweiterter Jahresabschluss und ein Lagebericht<sup>167</sup> zu erstellen. Sofern andere Vollkaufleute ihrer Bilanz und GuV Erläuterungen anfügen, zählen auch diese Erläuterungen zum Jahresabschluss.<sup>168</sup>

Die österreichische Umsetzung der EBRL erweitert nicht – im Gegensatz zum deutschen § 9 Abs. 1 EnWG<sup>169</sup> – die Verpflichtung zur Erstellung und Prüfung von Jahresabschlüssen der Elektrizitätsunternehmen. Hingegen wird die Veröffentlichungspflicht erweitert.

#### 2.4.1.3 Veröffentlichung

Im § 277 HGB haben die Begriffe **Offenlegung** und Veröffentlichung unterschiedliche Bedeutungen. Unter Offenlegung versteht das Gesetz die Einreichung des Jahresabschlusses und bestimmter weiterer Unterlagen zum Firmenbuch sowie die Bekanntmachung in den Veröffentlichungsblättern (Publizitätspflichten) für große Aktiengesellschaften.<sup>170</sup> Die Veröffentlichung erfolgt durch Aufnahme in das „Amtsblatt zur Wiener Zeitung“ (§ 277 Abs. 2 HGB). Sonstige Veröffentlichungs- und Informationspflichten bleiben entsprechend § 277 Abs. 6 unberührt.<sup>171</sup>

Der Begriff Veröffentlichung ist wohl im Sinne der EBRL als allgemeiner Terminus zur Zugänglichmachung von Information für die Öffentlichkeit zu verstehen und nicht als Publizität durch Aufnahme im „Amtsblatt zur Wiener Zeitung“. Denn entsprechend Art 14 Abs. 2 EBRL können „Unternehmen, die nicht zur Veröffentlichung ihres Jahresabschlusses verpflichtet sind, in der Form veröffentlichen, daß sie eine Ausfertigung des Jahresabschlusses am Sitz

---

<sup>167</sup> Aufgrund des EU-GesRÄG besteht allerdings für eine kleine GmbH nicht mehr die Verpflichtung zur Aufstellung eines Lageberichts

<sup>168</sup> Vgl. Nowotny in Straube HGB I<sup>2</sup>, § 193 Rz 20

<sup>169</sup> § 9 Abs.1 EnWG: „Elektrizitätsversorgungsunternehmen der allgemeinen Versorgung haben, auch wenn sie nicht in der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft betrieben werden, einen Jahresabschluss nach den für Kapitalgesellschaften geltenden Vorschriften ...aufzustellen und prüfen zu lassen.“

<sup>170</sup> Vgl. Lechner in Straube HGB I<sup>2</sup>, § 277 Rz 1

<sup>171</sup> Z.B. Quartalsberichte nach § 87 BörseG

des Unternehmens bzw. in ihrer Hauptverwaltung für die Einsichtnahme durch die Öffentlichkeit zur Verfügung halten.“ Da die Offenlegung durch Einreichung beim Firmenbuch einer höheren Publizität als die Zurverfügungstellung am Sitz des Unternehmens entspricht, hat sich entsprechend dem VEÖ folgende Lösung zur Erfüllung der Veröffentlichungspflicht herausgebildet:

*„Unternehmen, auf die die Vorschriften der 4. Richtlinie 78/660/EWG (in Österreich umgesetzt mit dem RLG 1989 idF. EU-GesRÄG) über die Jahresabschlußprüfung und Pflichtveröffentlichung zutreffen, haben verpflichtend einen **Anhang** zu erstellen, in welchem die getrennte Rechnungslegung sowie die Zuteilungsregeln zu veröffentlichen sind. Dabei haben große AGs ihren Jahresabschluß im Amtsblatt zur Wiener Zeitung zu veröffentlichen. Andere Kapitalgesellschaften, mit Ausnahme der kleinen GmbHs, die die Publizität nach der Formblatt-Verordnung in Anspruch nehmen, kommen ihrer Veröffentlichungspflicht mit der Einreichung beim Firmenbuch nach.*

*Unternehmen, die diesen Veröffentlichungspflichten nicht unterliegen, haben ihren Jahresabschluß in der Form zu veröffentlichen, daß sie eine Ausfertigung des Jahresabschlusses am **Sitz des Unternehmens bzw. in ihrer Hauptverwaltung für die Einsichtnahme durch die Öffentlichkeit** zur Verfügung halten. Unternehmen, die keinen Anhang erstellen müssen, werden die Angaben gem. § 8 EIWOG in einer Form vornehmen, die der oben beschriebenen Art und Weise entspricht. Eine Ausfertigung des Jahresabschlusses ist in der Hauptverwaltung bzw. am Sitz des Unternehmens zur Einsicht aufzulegen.<sup>172</sup>*

Diese Regelung entspricht auch dem Verständnis des deutschen EnWG nach dem ÖFA:

*„Soweit eine Verpflichtung zur Offenlegung nach den §§ 325 bis 329 HGB<sup>173</sup> nicht besteht, ist gemäß § 9 Abs. 1 Satz 2 EnWG eine Ausfertigung des Jahresabschlusses in der Hauptverwaltung zur Einsicht bereithalten. Diese Vorschrift betrifft vor allem diejenigen Elektrizitätsversorgungsunternehmen, die nicht in der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft betrieben werden.“<sup>174</sup>*

Die österreichische und deutsche Auslegung zur Veröffentlichung (Offenlegung) kann daher als richtlinienkonform bezeichnet werden.

---

<sup>172</sup> VEÖ, Verband der Elektrizitätswerke Österreichs, Arbeitskreis Unbundling: Unbundling – Transparenz im Rechnungswesen – Umsetzung der Unbundling-Berichterstattung i.S.d. EIWOG in der österreichischen Elektrizitätswirtschaft Juni 1999, S 13

<sup>173</sup> Vierter Unterabschnitt des dHGB: Offenlegung (Einreichung zu einem Register, Bekanntmachung im Bundesanzeiger), Veröffentlichung, Prüfung durch das Registergericht

<sup>174</sup> Fachausschuß für öffentliche Unternehmen und Verwaltungen (ÖFA) des IDW: Diskussionspapier: Zweifelsfragen der Rechnungslegung und Prüfung von Elektrizitätsversorgungsunternehmen nach dem Energiewirtschaftsgesetz in: WPg 1998, S 834

## 2.4.2 § 8 Abs. 2 EIWOG

### 2.4.2.1 Gesetzestext § 8 Abs. 2 EIWOG

§ 8 (2) EIWOG: Geschäfte, deren Leistung, Entgelt oder sonstiger wirtschaftlicher Vorteil einen Wert von zehn Millionen Schilling übersteigt und die

1. mit verbundenen Unternehmen im Sinne des § 228 Abs. 3 HGB;
2. mit angeschlossenen Unternehmen im Sinne des § 263 Abs. 1 HGB oder
3. mit Unternehmen von Aktionären mit einem Anteil von mehr als 20 vH ihres Grundkapitals getätigt worden sind,

sind im Anhang zum Jahresabschluß gesondert anzuführen.

### 2.4.2.2 Verbundene Unternehmen

*„Verbundene Unternehmen sind Unternehmen, bei denen das Elektrizitätsunternehmen über die Mehrheit der Stimmrechte verfügt oder das Recht hat, die Mehrheit der Mitglieder des Leitungs- oder Aufsichtsorgans des Unternehmens zu bestellen oder abuberufen und gleichzeitig Aktionär oder Gesellschafter dieses Unternehmens ist. Verbundene Unternehmen sind weiters auch Unternehmen, bei denen das Elektrizitätsunternehmen Aktionär oder Gesellschafter ist und aufgrund einer Vereinbarung mit anderen Aktionären oder Gesellschaftern dieses Unternehmens allein über die Mehrheit der Stimmrechte der Aktionäre oder Gesellschafter dieses Unternehmens verfügt.“<sup>175</sup>*

Diese Definition, die in den Erläuterungen zur Regierungsvorlage aufgenommen ist, entspricht nicht exakt dem § 228 Abs. 3 HGB, denn verbundene Unternehmen sind auch andere nach § 244 HGB in den Konzernabschluß grundsätzlich einzubeziehende Unternehmen eines Konzerns, bei dem das Elektrizitätsunternehmen nicht die Obergesellschaft ist.

Ein möglicher Interpretationsspielraum kann entstehen, wenn als verbundenes Unternehmen nur verbundene Elektrizitätsunternehmen verstanden werden sollen. Entsprechend der EBRL können gerade Geschäfte mit Unternehmen anderer Wirtschaftszweige desselben Eigentümers Quersubventionierungen begründen (z.B. defizitärer Verkehrsbetrieb eines Stadtwerkes). Daher sind alle verbundenen Unternehmen i.S. des § 228 HGB zu erfassen.

---

<sup>175</sup> ErläutRV 1108 BlgNR XX.GP (zum 2. Teil), S 45 ff



### 2.4.2.3 Angeschlossene Unternehmen

*„Angeschlossene (assoziierte) Unternehmen sind Unternehmen, an denen ein Elektrizitätsunternehmen einen wesentlichen Anteil (nicht unter 20% bis 25 % oder mehr der Stimmrechte) hat und einen wesentlichen Einfluß auf die Geschäfts- und Finanzpolitik ausübt (Siebente gesellschaftsrechtliche Richtlinie 83/349/EWG des Rates vom 13. Juni 1983, Artikel 41 und Artikel 33; ABl. L 193,1 vom 18. Juli 1983).“<sup>176</sup>*

Da bereits in der gesetzlichen Bestimmung der direkte Verweis auf die Bestimmung des § 263 Abs. 1 HGB aufgenommen ist, kann es keinen Interpretationsspielraum geben.

### 2.4.2.4 Unternehmen von Aktionären mit einem Mindestanteil

Die Regelung der EBRL, wonach Geschäfte mit Unternehmen derselben Aktionäre anzuführen sind, wurde im EIWOG entscheidend verdeutlicht:

*„Gemäß einer informellen Vereinbarung mit der Europäischen Kommission (schriftliche Stellungnahme noch ausständig) ist beabsichtigt, diesen Mindestanteil von 20 % bis 25 % auch auf Geschäfte von Elektrizitätsunternehmen mit Unternehmen derselben Aktionäre anzuwenden.“<sup>177</sup>*

Die Regelung der EBRL wäre andernfalls höchst unbestimmt, da gerade bei Publikumsgesellschaften keine Identität der Aktionäre nachzuweisen wäre bzw. leicht eine Umgehung erfolgen könnte. Die österreichische Umsetzung entspricht daher jedenfalls dem Sinn der Bestimmung.

Hintergrund ist das gerade in der Versorgungswirtschaft vorherrschende öffentliche Eigentum, bei dem die Regelung des § 8 Abs. 2 Z 1 (verbundene Unternehmen) oftmals ins Leere geht, da als Konzernobergesellschaft nur Kapitalgesellschaften (§ 244 Abs. 1) und Kapitalgesellschaften und Co (§ 244 Abs. 3) als Adressat der Konzernrechnungslegung gelten.

### 2.4.2.5 Anhang

Abschnitt 14 (4) Richtlinie 96/92/EG fordert, daß die Regeln, nach denen die Gegenstände des Aktiv- und Passivvermögens sowie die ausgewiesenen Aufwendungen und Erträge den gemäß Absatz 3 separat geführten Konten zugewiesen werden, im **Anhang** des Jahresabschlusses angegeben werden. Die Angabeverpflichtung bezieht sich offensichtlich auf das

---

<sup>176</sup> ErläutRV 1108 BlgNR XX.GP (zum 2. Teil), S 45 ff

<sup>177</sup> ErläutRV 1108 BlgNR XX.GP (zum 2. Teil), S 45 ff

Verfahren der Erstellung der aktivitätsbezogenen Unbundling-Bilanzen und Unbundling-Gewinn- und Verlustrechnungen (Ableitung aus einer Kostenrechnung bzw. direkte /schlüsselmäßige Zuordnung der Positionen etc.) und die dabei angewandten Zuteilungsgrundsätze. Änderungen dieser Regeln (Schlüsselungen von Vermögen, Kapital, Aufwand und Ertrag, Kostenrechnungsverfahren etc.) sind nur in Ausnahmefällen zulässig und müssen dann im Anhang erwähnt und begründet werden.<sup>178</sup>

Die Offenlegungspflicht im Anhang war aufgrund unterschiedlicher Übersetzungen der EBRL im Zuge der deutschen Gesetzgebung umstritten. Die englischen und französischen Ursprungsfassungen der EBRL enthalten nämlich keine dezidierte Veröffentlichungspflicht: „in notes to their accounts“ wird in der deutschen Fassung mit „in den Anhang ihres Jahresabschlusses“ übersetzt. Der Ausdruck „in notes to their accounts“ lässt sich mit „in den Anhang zu ihren Konten/Rechnungen“ übersetzen, wobei sich die Frage einer internen oder externen Abbildung stellt. Für die interne Abbildung spricht, daß der „Anhang des Jahresabschlusses“ in Art 14 Abs. 4 1.Satz EBRL mit „in notes to the annual accounts“ benannt ist und damit im gleichen Gesetzestext mit einem abweichenden Wortlaut beschrieben wird.<sup>179</sup>

Als Anhang ist dem Sinn der Regelung nach nicht nur der Anhang i.e.S. einer Kapitalgesellschaft, sondern es sind auch die freiwilligen Erläuterungen, die bei anderen Kaufleuten ebenfalls Teil des Jahresabschlusses sind, anzusehen. Allerdings darf die Bezeichnung „Anhang“ nur dann verwendet werden, wenn bei diesen Jahresabschlüssen der verpflichtende Umfang des Anhangs für kleine Kapitalgesellschaften erreicht wird. Eine Beifügung der Erläuterungen nach § 8 EIWOG mit der Bezeichnung „Anhang“ wäre daher nicht zulässig.<sup>180</sup>

### **2.4.3 § 8 Abs. 3 EIWOG**

#### **2.4.3.1 Gesetzestext § 8 Abs. 3 EIWOG**

§ 8. (3) EIWOG 2000 lautet:

„Integrierte Elektrizitätsunternehmen sind darüber hinaus verpflichtet,

1. eigene Konten im Rahmen von Rechnungskreisen für ihre Erzeugungs- und Stromhandels, Übertragungs- und Verteilungstätigkeiten zu führen;

---

<sup>178</sup> Vgl. Haubrich, Hans-Jürgen/ Swoboda, Peter: Grundlagen für Systemnutzungs-/tarif/regelungen im Bereich der öffentlichen Elektrizitätsnetze, Wissenschaftliches Gutachten im Auftrag des BmWA, Aachen/Graz 1998, Kapitel 8.3

<sup>179</sup> Vgl. Schmerkotte, Ulrich: Das rechnungsmäßige Unbundling aus Sicht der VDEW; Zusammenfassung des Vortrags auf der IIR-Konferenz „Unbundling – Praktisches Umsetzen in EVU“ am 15.6.1999 in Wien, S 4

<sup>180</sup> Vgl. Nowotny in Straube HGB I<sup>2</sup>, § 193 Rz 20

2. die Bilanzen und Ergebnisrechnungen der einzelnen Rechnungskreise sowie deren Zuweisungsregeln zu veröffentlichen;

3. konsolidierte Konten für Aktivitäten außerhalb des Elektrizitätsbereiches zu führen und eine Bilanz sowie eine Ergebnisrechnung zu veröffentlichen.“

### 2.4.3.2 Eigene Konten

Die Gesamtunternehmensbilanz und -Gewinn- und Verlustrechnung leitet sich aus den Konten der Finanzbuchhaltung ab. Das in der EBRL niedergelegte Erfordernis der Kontentrennung nach Segmenten wäre aber aus Sicht der Finanzbuchhaltung nur unter enormer Erweiterung des Kontenplanes und zu Lasten von Übersichtlichkeit und Handhabbarkeit durchführbar. Aus diesem Grund wird diese Anforderung der EBRL und des EIWOG besonders kontrovers diskutiert:

In der Richtlinie über den Elektrizitätsbinnenmarkt wird in Art 14 Abs. 3 ausgeführt:

*„Zur Vermeidung von Diskriminierungen, Quersubventionierungen und Wettbewerbsverzerrungen führen integrierte Elektrizitätsunternehmen in ihrer internen Buchführung getrennte Konten für ihre Erzeugungs-, Übertragungs- und Verteilungsaktivitäten sowie gegebenenfalls konsolidierte Konten für ihre sonstigen Aktivitäten außerhalb des Elektrizitätsbereichs in derselben Weise, wie sie es tun müßten, wenn die betreffenden Tätigkeiten von separaten Firmen ausgeführt würden. ...“*

§ 8 Abs. 3 EIWOG:

*„Integrierte Elektrizitätsunternehmen sind darüber hinaus verpflichtet,*

1. eigene Konten im Rahmen von Rechnungskreisen für ihre Erzeugungs-, Übertragungs- und Verteilungstätigkeiten zu führen;

Die Erläuterungen zur Regierungsvorlage führen dazu aus:

*„.....Dies impliziert, daß sie (integrierte Elektrizitätsunternehmen) für jede elektrizitätswirtschaftliche Aktivität getrennte Konten derart zu führen haben, als würden diese Aktivitäten von separat geführten Firmen ausgeführt werden.“*

Die Gutachter Haubrich/Swoboda sind der Meinung, daß den Intentionen der Richtlinie auch dadurch Rechnung getragen werden kann, daß man die aktivitätsbezogenen Teilbilanzen und Teil-Gewinn- und Verlustrechnungen aus der Kostenstellenrechnung ableitet. Voraussetzung ist allerdings, daß in die Kostenstellenrechnung nur handelsrechtlich zulässige Da-

ten eingehen (also keine kalkulatorischen Kosten). Diese Vorgangsweise hat natürlich zu Folge, daß die aktivitätsbezogenen Teil-Gewinn- und Verlustrechnungen nicht **mehr „aufwands- und ertragsartenrein“** sind. Dies bedeutet, daß z. B. die Summe der in den Teil-Gewinn- und Verlustrechnungen ausgewiesenen Personalaufwendungen nicht den gesamten Personalaufwendungen der Unternehmung entspricht, da ein Teil der Personalkosten in Form von innerbetrieblichen Leistungsverrechnungen in anderen Ansätzen (z. B. Instandhaltungskosten etc.) enthalten ist. Dies war z. B. in den Teil-Gewinn- und Verlustrechnungen einzelner Stadtwerke für den Elektrizitätsbereich schon bisher der Fall.<sup>181</sup>

Der § 12 Abs. 1 der Verordnung über die Festlegung der Grundsätze über Systemnutzungstarife (BGBl II Nr. 51/1999 vom 18.2.1999) nimmt auf die Technik der Aufteilung zwischen Erzeugung, Übertragung und Verteilung Bezug, weshalb die einschlägigen Bestimmungen dieser Verordnung auch für die Unbundling-Berichterstattung zu beachten sind:<sup>182</sup>

*„Integrierte Elektrizitätsunternehmen haben in ihrer Kostenrechnung eine verursachungsrechte Abgrenzung zwischen den Kosten der Erzeugung, der Elektrizitätsnetze für die Übertragung und Verteilung und ihrer sonstigen Tätigkeiten vorzunehmen“.*

Ein weiteres denkbare Instrument zur Ermittlung von Segmentrechnungen ist die Kostenrechnung. Kostenrechnungssysteme sind in der modernen Betriebswirtschaftslehre in den vielfältigst ausgeprägten Modellen entwickelt worden. Ein derzeit aktuelles System ist das der Internen Leistungsverrechnung. Preise, möglichst marktgerecht, sollen für den innerbetrieblichen Leistungsaustausch zum Ansatz gebracht werden. Dies würde der Intention der EBRL, einzelne Segmente wie rechtlich selbständige Unternehmen abzubilden und damit Wettbewerb zu schaffen, nahe kommen. Marktpreisen sind aber kalkulatorische Bestandteile immanent; diese Bestandteile sind jedoch nicht HGB-konform.<sup>183</sup>

Da die Kostenrechnungssysteme nicht ohne weiteres den Erfordernissen der BRE- entsprechen können und die direkte Ableitung von Segmentabschlüssen aus der Finanzbuchhaltung

---

<sup>181</sup> Vgl. Haubrich, Hans-Jürgen/ Swoboda, Peter: Grundlagen für Systemnutzungs-/tarif/regelungen im Bereich der öffentlichen Elektrizitätsnetze, Wissenschaftliches Gutachten im Auftrag des BmWA, Aachen/Graz 1998, Kapitel 8.3

<sup>182</sup> Der Zusammenhang zwischen dieser Verordnung und den Regelungen nach § 8 Abs. 3 wird aufgrund der Verordnungsermächtigung des § 8 Abs. 4 erhärtet: dies wird auch in: Thurnher, Viktor: EIWOG, Kurzkomentar, Wien 1999 § 8 Rz 7 verdeutlicht: "Die Verordnung des BMWA über die Festlegung der Grundsätze, die bei der Bestimmung des Systemnutzungstarifes angewendet werden, enthält im 3. Teil (§§ 11 ff) allgemeine Grundsätze der Kostenermittlung und deren Zuordnung zum Erzeugungs- oder Netzbereich. Die Bestimmungen über die Kostenermittlung und Kostenzuordnung innerhalb der einzelnen Bereiche der integrierten Elektrizitätsunternehmen wurden daher auch auf die in § 8 Abs. 4 enthaltene Verordnungsermächtigung gestützt

<sup>183</sup> Vgl. Zur Mühlen, Manfred, Handlungsbedarf in der Rechnungslegung und Prüfung deutscher Energieversorgungsunternehmen, in: Versorgungswirtschaft 1997, S 175

nur mittels erheblicher Ausweitung des Kontenplanes möglich ist, bleibt noch die Möglichkeit zu diskutieren, ob unter Anwendung von festen Zuordnungskriterien den Segmentgedanken Rechnung getragen werden kann.<sup>184</sup>

„Unter der Prämisse, daß die Vorschriften zur Rechnungslegung in der EBRL auf die derzeitige Gesetzeslage im HGB verweist, kann allerdings nur ein **aufwandsgleiches** Kostenrechnungssystem zum Tragen kommen, das auf Ist-Kosten basiert. Eine Normalkosten- oder Plankostenrechnung scheidet ohne nachgelagerte Bereinigungsrechnung auf den handelsrechtlichen Aufwand aus. Aus den gleichen Gründen ist eine Kostenrechnung, die auf Teilkostenbasis aufgebaut ist, nicht verwendbar.“<sup>185</sup>

Die in der modernen Kostenrechnung verwendeten Kostenbegriffe entsprechen nicht den handelsrechtlichen Aufwandsbegriffen. Dadurch kann die Kostenrechnung nicht unmittelbar Grundlage für die Segment-Gewinn- und Verlustrechnung sein. Darüber hinaus bieten die Kostenrechnungssysteme üblicherweise keine unmittelbare Möglichkeit Segmentbilanzen zu erstellen.

Die Alternative zur Führung von eigenen Konten für jede Aktivität in der Finanzbuchhaltung wird auch vom deutschen ÖFA unter Hinweis auf den Zweck der Kontentrennung eingeräumt: „es erscheint eine Kontentrennung in der Weise zulässig, daß Unterkonten für die einzelnen Aktivitäten geführt werden oder bei den für das Gesamtunternehmen geführten Konten die Buchungen mit aktivitätsbezogenen Zusatzkontierungen (Kennzeichnungen) versehen werden, die es jederzeit ermöglichen, für die einzelnen Aktivitäten getrennte Konten zu entwickeln.“<sup>186</sup>

Diese Zusatzkontierungen können beispielsweise durch Anwendung von Kostenstellen oder Aufträgen generiert werden.

Weiters wurden dem Regulator weitgehende Einsichtsmöglichkeiten in alle "**Rechnungsunterlagen**" (§ 10 EIWOG) zugesprochen. Dabei stellt die Finanzbuchhaltung eine der Informationsquellen für den Regulator dar. Kostenrechnung, Betriebsdaten und sonstige relevante Aufzeichnungen haben eine ebensolche Bedeutung, wobei hinsichtlich des gesamten Informationssystems auf allgemeine Grundsätze, wie Vollständigkeit, Ordnungsmäßigkeit und

---

<sup>184</sup> Vgl. Zur Mühlen, Manfred, Handlungsbedarf in der Rechnungslegung und Prüfung deutscher Energieversorgungsunternehmen, in: Versorgungswirtschaft 1997, S 175

<sup>185</sup> Vgl. Zur Mühlen, Manfred, Handlungsbedarf in der Rechnungslegung und Prüfung deutscher Energieversorgungsunternehmen, in: Versorgungswirtschaft 1997, S 175

<sup>186</sup> Vgl. Fachausschuß für öffentliche Unternehmen und Verwaltungen (ÖFA) des IDW: Diskussionspapier: Zweifelsfragen der Rechnungslegung und Prüfung von Elektrizitätsversorgungsunternehmen nach dem Energiewirtschaftsgesetz in: WPg 1998, S 831

Nachvollziehbarkeit Bedacht zu nehmen ist. Eine Beschränkung auf die Instrumente der Finanzbuchhaltung ist damit nicht zu erkennen.<sup>187</sup>

### 2.4.3.3 Rechnungskreis

Der unter § 8 Abs. 3 Z 1 und 2 verankerte Begriff "Rechnungskreis" kann in Anlehnung an die analogen Bestimmungen des **Bundshaushaltsgesetzes**, BGBl. Nr. 213/1986 idGF, (dort "Verrechnungskreis" unter Pkt. "Verrechnungsgrundsätze") als die Zusammenfassung gleichartiger - im Fall des § 8 im Sinne der Zugehörigkeit zum Erzeugungs-, Übertragungs- oder Verteilerbereich - Konten, die bestimmten Rechnungszwecken dienen, verstanden werden. Konkret muß das durch die Zuordnung der einzelnen Aufwände und Erträge zu den einzelnen Betriebsbereichen bewerkstelligt werden.<sup>188</sup>

Das Erfordernis eines eigenen Rechnungskreises wird weder in der EBRL noch im deutschen EnWG gefordert. Das Erfordernis einer doppelten Buchführung für jede Aktivität kann daraus nicht abgeleitet werden.

### 2.4.3.4 Bilanz und Ergebnisrechnung

Bei der Erstellung der Aktivitäts-Bilanzen kann man zwischen der **statischen** (jährlich neue Zuordnung der Aktiva und Passiva nach gleichen Regeln) und der **dynamischen** Methode (Ableitung des Endbestandes aus dem Anfangsbestand) unterscheiden. Da bei einer Vielzahl innerbetrieblicher Leistungsverrechnungen keine aufwandsartenreine Gewinn- und Verlustrechnung mehr möglich ist, wird die dynamische Methode idR nicht praxisgerecht sein und daher auch nicht gefordert.<sup>189</sup>

Im Sinne der Empfehlung der Gutachter Haubrich/Swoboda können die Aktivitäts-Bilanzen nach der statischen Methode aufgestellt werden, wodurch kein Bilanzzusammenhang zwischen den Aktivitäts-Schlußbilanzen eines Geschäftsjahres und den Aktivitäts-Eröffnungsbilanzen des nächstfolgenden Geschäftsjahres gegeben ist.<sup>190</sup>

---

<sup>187</sup> Vgl. VEÖ, Verband der Elektrizitätswerke Österreichs, Arbeitskreis Unbundling: Unbundling – Transparenz im Rechnungswesen – Umsetzung der Unbundling-Berichterstattung i.S.d. EIWOG in der österreichischen Elektrizitätswirtschaft Juni 1999, S 3

<sup>188</sup> Vgl. ErläutRV 1108 BlgNR XX.GP (zum 2. Teil), S 45 ff

<sup>189</sup> Vgl. VEÖ, Verband der Elektrizitätswerke Österreichs, Arbeitskreis Unbundling: Unbundling – Transparenz im Rechnungswesen – Umsetzung der Unbundling-Berichterstattung i.S.d. EIWOG in der österreichischen Elektrizitätswirtschaft Juni 1999, S 8

<sup>190</sup> Vgl. VEÖ, Verband der Elektrizitätswerke Österreichs, Arbeitskreis Unbundling: Unbundling – Transparenz im Rechnungswesen – Umsetzung der Unbundling-Berichterstattung i.S.d. EIWOG in der österreichischen Elektrizitätswirtschaft Juni 1999, S 8

Bei der Entflechtung der Gewinn- und Verlustrechnung (Ergebnisrechnung) ist zu klären, bis zu welcher Position entflochten wird. Die Gutachter Haubrich/Swoboda halten es für zulässig und sinnvoll, nur bis zur Position „Das Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit“ zu entflechten, d. h. Steuern und Rücklagendotierungen bzw. -auflösungen in der Gewinn- und Verlustrechnung nicht auf die einzelnen Aktivitäten aufzuteilen.<sup>191</sup>

Entsprechend dem VEÖ genügt als Mindestanforderung der Ausweis der Unbundling-Ergebnisrechnungen bis **zum Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit** zu führen. Es kann gegebenenfalls eine Erweiterung der Ergebnisrechnung erfolgen. Die Aufteilung der Ergebnisverwendung (Rücklagenbewegungen, Ergebnisvorträge und Gewinnausschüttung) ist nicht erforderlich, da die Bilanz statisch ermittelt werden kann.<sup>192</sup>

Gliederung und Detaillierungsgrad entsprechen damit auch der bezüglich des Unbundling vom VDEW (Vereinigung Deutscher Elektrizitätswerke: Unbundling im Rechnungswesen - Leitfaden zur praktischen Umsetzung im EVU vom 16. Februar 1998) gegebenen Empfehlung.<sup>193</sup>

Bemerkenswert ist der Text des deutschen § 9 Abs. 2 EnWG, der im Gegensatz zur EBRL und zum EIWOG von einer „Gewinn- und Verlustrechnung“ für jede Aktivität und nicht von einer Ergebnisrechnung spricht. Aus dem Ausdruck „Ergebnisrechnung“ kann gefolgert werden, daß nicht der Ausweis bis zum Bilanzgewinn gemeint sein konnte, sondern nur der Ausweis bis zum Betriebsergebnis.<sup>194</sup>

---

<sup>191</sup> Vgl. Haubrich, Hans-Jürgen/ Swoboda, Peter: Grundlagen für Systemnutzungs-/tarif/regelungen im Bereich der öffentlichen Elektrizitätsnetze, Wissenschaftliches Gutachten im Auftrag des BmWA, Aachen/Graz 1998, Kapitel 8.3

<sup>192</sup> Vgl. VEÖ, Verband der Elektrizitätswerke Österreichs, Arbeitskreis Unbundling: Unbundling – Transparenz im Rechnungswesen – Umsetzung der Unbundling-Berichterstattung i.S.d. EIWOG in der österreichischen Elektrizitätswirtschaft Juni 1999, S 9

<sup>193</sup> Vgl. ebenda S 9

<sup>194</sup> In Deutschland wird aber ebenfalls nur die Spartenrechnung bis zum Betriebsergebnis – trotz Bezeichnung als GuV anerkannt: siehe dazu: Erfolgsübersicht, wenn der Eigenbetrieb mehrere Betriebszweige hat: hierin werden nach Art eines Betriebsabrechnungsbogens Aufwendungen und Erträge auf die verschiedenen Betriebszweige aufgeteilt. Das Betriebsergebnis wird damit nach Sparten aufgliedert. Nach Verrechnung – d.h. nicht mehr nach Betriebszweigen getrennt – wird der Posten Finanzerträge, a.o. Ergebnis und Steuern vom Einkommen und Ertrag und das Gesamtunternehmensergebnis, das mit dem Ergebnis der GuV identisch ist, ausgewiesen; Auflistung der Vorschriften auf Bundes, Länder- und Kommunalebene siehe Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (IDW) (Hrsg.): Wirtschaftsprüferhandbuch 1996 Band I, L 24

## 2.4.4 § 10 EIWOG

### 2.4.4.1 Gesetzestext § 10 EIWOG

§ 10 EIWOG idF EIWOG 1998 lautete: „Behörden haben das Recht auf Einsichtnahme in die Rechnungsunterlagen der Elektrizitätsunternehmen sowie auf Auskunft in jenem Ausmaß, als dies zur Erfüllung der ihnen durch dieses Bundesgesetz auferlegten Aufgaben erforderlich ist. Durch § 10 EIWOG idF EIWOG 2000 wurde der Begriff Rechnungsunterlagen sogar erweitert auf alle Unterlagen und Aufzeichnungen.“

### 2.4.4.2 Rechnungsunterlagen

Das Recht zur Einsichtnahme in die Bücher der Elektrizitätsunternehmen ist nach Art 13 EBRL vorgesehen. Danach haben die Mitgliedstaaten sowie die von diesen benannten zuständigen Behörden das Recht auf Einsichtnahme in die Buchführung der Produktions-, Übertragungs- und Verteilerunternehmen, soweit dies zur Erfüllung ihrer Kontrollaufgaben erforderlich ist. Neben der Kontrolle der Entflechtung der Buchführung ist dies auch für die Kontrolle der Netzzugangsverweigerung und vor allem für die Preisfestsetzungsverfahren erforderlich.<sup>195</sup>

Der Begriff „Rechnungsunterlagen“ ist der handelsrechtlichen und abgabenrechtlichen Terminologie fremd. Dem Zweck der Bestimmung soll eine sehr **umfassende Einsichtnahme** ermöglicht werden, weshalb die Begriffe Bücher oder Aufzeichnungen zu eng gefaßt wären. Der Begriff soll daher alle Unterlagen zur Rechnungslegung, also auch kostenrechnerische und kalkulatorische Aspekte abdecken können. Letztlich kommt damit auch zum Ausdruck, daß die Unbundling-Berichterstattung nicht nur in der Finanzbuchhaltung sondern auch durch verwandte Instrumente abgedeckt wird.

## 2.5 Prüfungspflicht durch den Abschlußprüfer

### 2.5.1 Prüfungspflicht gemäß EBRL und EIWOG

Die Aktivitäts-Bilanzen und Ergebnisrechnungen müssen in den Anhang aufgenommen werden und werden damit Bestandteil des Jahresabschlusses. Da nach den nationalen Rechnungslegungsgrundsätzen bei prüfungspflichtigen Gesellschaften der **Anhang als Teil des Jahresabschlusses** jedenfalls der Prüfungspflicht durch einen Abschlußprüfer unterliegt, ist

---

<sup>195</sup> Vgl Thurnher, Viktor: EIWOG, Kurzkommentar, Wien 1999 § 10 Rz 2



auch die Unbundling-Berichterstattung als prüfungspflichtig anzusehen. Die Prüfung<sup>196</sup> durch einen Abschlußprüfer ergibt sich demnach für alle Elektrizitätsunternehmen, für die - in Übereinstimmung mit der 4. EG-Bilanz-RL (in Österreich umgesetzt durch das RLG idF des EU-GesRÄG) - eine Prüfung des Jahresabschlusses verpflichtend vorgeschrieben ist. Für Unternehmen, die gemäß dieser Bestimmungen nicht prüfungspflichtig sind, kann keine neue Prüfungspflicht abgeleitet werden.<sup>197</sup>

Die deutsche Regelung des § 9 Abs. 1 EnWG erweitert die Prüfungspflicht für Elektrizitätsversorgungsunternehmen der allgemeinen Versorgung. Allerdings sind kleine Kapitalgesellschaften – soweit nicht bereits nach anderen Vorschriften (z.B. Eigenbetriebsrecht) eine Prüfung vorgeschrieben ist, auch nach § 9 Abs. 1 EnWG nicht prüfungspflichtig (§ 267 Abs. 1 dHGB iVm § 9 Abs. 1 EnWG). Maßgebend ist hier nicht die Größe der Aktivität, sondern die Größe des Gesamtunternehmens. Unterliegen Elektrizitätsversorgungsunternehmen der Pflicht zur Prüfung gilt für die Auswahl der Abschlußprüfer unabhängig von der Rechtsform des Elektrizitätsversorgungsunternehmens § 319 Abs. 1 dHGB, soweit nicht andere gesetzliche Vorschriften strengere Anforderungen enthalten.<sup>198</sup>

## 2.5.2 Umfang der Prüfungspflicht

Die Prüfungspflicht durch den Abschlußprüfer ist in §§ 268 ff HGB bestimmt; da der Anhang Bestandteil des Jahresabschlusses ist, unterliegt er voll der Prüfungspflicht. In § 269 HGB wird der Gegenstand und Umfang der Prüfungspflicht bestimmt. Zu prüfen sind die Buchführung, der Jahresabschluß und der Lagebericht, somit alle Komponenten der Rechnungslegung soweit sie gesetzlich oder satzungsgemäß vorgeschrieben sind. Der Umfang der Prüfung ist von den **Prüfungszielen** bestimmt, die sich wiederum aus den vom Gesetz geforderten Aussagen über den Prüfungsgegenstand ergeben.<sup>199</sup>

Die bei der Prüfung der Buchführung und des Jahresabschlusses zu beachtenden Vorschriften sind u.a. auch die Einhaltung rechtsform- oder **wirtschaftszweigspezifischer** Spezial-

---

<sup>196</sup> Im § 8 Abs. 3 EIWOG wird die Prüfungspflicht – im Gegensatz zur EBRL und § 9 Abs. 1 EnWG - nicht ausdrücklich geregelt, sie ergibt sich allerdings aus den ErläutRV 1108 B1gNR XX.GP (zum 2. Teil), S 45 ff

<sup>197</sup> Vgl. VEÖ, Verband der Elektrizitätswerke Österreichs, Arbeitskreis Unbundling: Unbundling – Transparenz im Rechnungswesen – Umsetzung der Unbundling-Berichterstattung i.S.d. EIWOG in der österreichischen Elektrizitätswirtschaft Juni 1999, S 12

<sup>198</sup> Vgl. Fachausschuß für öffentliche Unternehmen und Verwaltungen (ÖFA) des IDW: Diskussionspapier: Zweifelsfragen der Rechnungslegung und Prüfung von Elektrizitätsversorgungsunternehmen nach dem Energiewirtschaftsgesetz in: WPg 1998, S 833

<sup>199</sup> Vgl. Lechner in Straube HGB I<sup>2</sup>, § 269 Rz 2 f.

vorschriften sowie ergänzende Bestimmungen des Gesellschaftsvertrages bzw. der Satzung, soweit sie sich auf die Rechnungslegung beziehen.<sup>200</sup>

Der Umfang der Prüfungspflicht erstreckt sich wie bei allen anderen Anhangangaben des Jahresabschlusses nicht nur auf die formale Einhaltung der gesetzlichen Bestimmungen, sondern auch auf den materiellen Inhalt. Ausmaß, Form und Dokumentation entsprechen daher den **berufsüblichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Jahresabschlußprüfung**.<sup>201</sup>

Die Prüfung der Segmentbilanzen und -Gewinn- und Verlustrechnungen muß, um den Anforderungen der Richtlinie gerecht zu werden, nach den gleichen Grundsätzen vorgenommen werden, wie die „Unternehmensbilanz und -Gewinn- und Verlustrechnungen.“ Das heißt, die Jahresabschlußbestandteile müssen sich auf Konten zurückführen lassen, und diese müssen wiederum auf ihren Inhalt nachprüfbar sein.<sup>202</sup>

Zu **Sparten- und Teilergebnissen** in anderen Branchen nimmt der Wirtschaftsprüfer derzeit auch Stellung. In aller Regel geschieht dies in der Darstellung der wirtschaftlichen Verhältnisse: doch hier steht die wirtschaftliche Aussage im Vordergrund.<sup>203</sup> Bei deutschen Versicherungsunternehmen besteht entsprechend der wirtschaftszweigspezifische Vorschriften eine Aufforderung des Aufsichtsamts u.a. den Gegenstand der **Kostenverteilung** zum Gegenstand des Prüfungsauftrages an den Abschlußprüfer zu machen.<sup>204</sup>

### 2.5.3 Prüfung der Entflechtung

Da die Unbundling-Bilanzen und Unbundling-Ergebnisrechnungen in den Anhang des Jahresabschlusses aufgenommen werden, unterliegen diese der Prüfung durch den Abschlußprüfer. Der Abschlußprüfer hat sich dementsprechend auch von der in § 8 Abs. 3 EIWOG geforderten Kontentrennung zu überzeugen. Dies schließt – nach den allgemeinen Grundsätzen der Abschlußprüfung – die Beurteilung der Frage mit ein, ob die **Abgrenzungen** der Aktivitäten sachgerecht vorgenommen wurde. Nach Meinung des ÖFA erstreckt sich die Prüfung ferner darauf, ob zulässigerweise von einer direkten Zuordnung von Konten ab-

---

<sup>200</sup> Vgl. Lechner in Straube HGB I<sup>2</sup>, § 269 Rz 4

<sup>201</sup> VEÖ, Verband der Elektrizitätswerke Österreichs, Arbeitskreis Unbundling: Unbundling – Transparenz im Rechnungswesen – Umsetzung der Unbundling-Berichterstattung i.S.d. EIWOG in der österreichischen Elektrizitätswirtschaft Juni 1999, S 12

<sup>202</sup> Vgl. Zur Mühlen, Manfred, Handlungsbedarf in der Rechnungslegung und Prüfung deutscher Energieversorgungsunternehmen, in: Versorgungswirtschaft 1997, S 176

<sup>203</sup> Vgl. ebenda S 175

<sup>204</sup> Innerhalb von Unternehmensverbindungen ist die Kostenverteilung auf die einzelnen Unternehmen, innerhalb des zu prüfenden Versicherungsunternehmens die Verteilung auf die einzelnen Funktionsbereiche und die einzelnen Versicherungszweigarten darzustellen; es ist anzugeben, ob die aufsichtsbehördlichen Verlautbarungen zur Kostenverteilung beachtet worden

gesehen und eine Schlüsselung von Konten sachgerecht und für Dritte nachvollziehbar vorgenommen wurde.<sup>205</sup>

Die Prüfung der Aktivitäts-Bilanzen und der Ergebnisrechnungen der einzelnen Aktivitäten erstreckt sich im wesentlichen auf die ordnungsmäßige Ableitung aus den getrennten Konten. Insbesondere bei der Schlüsselung von Konten kommt der Prüfung des Verfahrens der Aufstellung der Aktivitätenabschlüsse einschließlich der Verfahrensdokumentation hohe Bedeutung zu.<sup>206</sup>

#### 2.5.4 Prüfung der Maßnahmen der organisatorischen Entflechtung

Die organisatorische Entflechtung der Tätigkeit als Übertragungsnetzbetreiber wird in § 9 EIWOG geregelt. Eine weit strengere Trennung dieses Bereichs ist durch das in Deutschland verwirklichte Konzept des Alleinabnehmers gegeben. Der Gegenstand der Prüfung des Abschlußprüfers kann sich aber nur auf das **Rechnungswesen** beschränken.<sup>207</sup>

Eine darüber hinausgehende Prüfung wird aber durch die Prüfung nach § 53 Abs. 1 HGrG<sup>208</sup> im Bereich der öffentlichen Wirtschaft möglich, da dies auch die Beurteilung der Frage, ob die Organisation in Einklang mit dem im Gesetz stehenden Vorschriften steht.

In Österreich wird die Gebarungskontrolle von Unternehmen, die zu mindestens 50% im öffentlichen Eigentum stehen vom **Rechnungshof** wahrgenommen.<sup>209</sup> „Die Überprüfung des Rechnungshofes hat sich auf die ziffernmäßige Richtigkeit, die Übereinstimmung mit den bestehenden Vorschriften, ferner auf die Sparsamkeit, Wirtschaftlichkeit, und Zweckmäßigkeit zu erstrecken.“<sup>210</sup> Im Zuge der Rechtmäßigkeitsprüfung könnte sich daher die Frage der rechtmäßigen organisatorischen Entflechtung stellen.

Aus Sicht der Abschlußprüfung wird die organisatorische Entflechtung nicht zu prüfen sein, außer es wird von der Gesellschaft im Prüfungsauftrag festgeschrieben.

---

sind; Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (IDW) (Hrsg.): Wirtschaftsprüferhandbuch 1996 Band I, K 741, S 802

<sup>205</sup> Vgl. Fachausschuß für öffentliche Unternehmen und Verwaltungen (ÖFA) des IDW: Diskussionspapier: Zweifelsfragen der Rechnungslegung und Prüfung von Elektrizitätsversorgungsunternehmen nach dem Energiewirtschaftsgesetz in: WPg 1998, S 833

<sup>206</sup> Vgl. ebenda

<sup>207</sup> Vgl. ebenda

<sup>208</sup> Gesetz über die Grundsätze des Bundes und der Länder (Haushaltsgrundsätze-gesetz); in Deutschland wird für öffentliche Unternehmen in der Rechtsform des privaten Rechts eine Erweiterung des Prüfungsumfanges durch § 48 Abs. 3 und § 53 Abs. 1 HGrG und zwar in Hinblick auf Feststellung der wirtschaftlichen Verhältnisse und überwiegend auch auf die Ordnungsmäßigkeit der Geschäftsführung.

<sup>209</sup> Vgl. Walter – Mayer, Bundesverfassungsrecht<sup>7</sup>, Wien 1992 Rz 1235

<sup>210</sup> Art 126 b Abs. 5 BVG

## 2.5.5 Prüfung des internen Kontrollsystems für die Zuteilung

Die Beurteilung des internen Kontrollsystems wird einen noch höheren Stellenwert einnehmen als bisher. Trotz der erforderlichen internen Verrechnungen zwischen den Aktivitäten muß sichergestellt werden, daß das Rechnungswesen gegen Fehler konsistent ist. Es sind neue **Kontrollstrukturen** notwendig, damit der Wirtschaftsprüfer eine Ordnungsmäßigkeit des Rechnungswesens treffen kann.<sup>211</sup>

Im besonderen wird die direkte oder indirekte Kontenzuordnung erhöhte Anforderungen an den externen Prüfer stellen. In Energieerzeugungs- und Versorgungsunternehmen erfordert das eindeutige Durchdringen von Schlüssel, angewendet in der Kostenarten-, Kostenstellen- und der Kostenträgerrechnung auch verstärktes technisches Verständnis. Da die Rechenprozesse komplexer werden, wird auch das Interne Kontrollsystem ausgebaut bzw. angepaßt werden müssen. Die Prüfung des **internen Kontrollsystems** durch den Abschlußprüfer wird sich somit ebenfalls ausweiten.<sup>212</sup>

Entsprechend dem Fachgutachten KFS/PG1<sup>213</sup> sind als Internes Kontrollsystem „*alle in der Unternehmensorganisation vorgesehenen Maßnahmen, die dazu bestimmt sind, das vorhandene Vermögen zu sichern, die betriebliche Leistungsfähigkeit zu steigern und die Einhaltung der Geschäftspolitik sowie die Richtigkeit und Vollständigkeit der Aufzeichnungen zu gewährleisten.*“ Die Anforderungen des § 82 AktG und § 22 GmbHG sind auch auf die Umsetzung der Unbundling-Berichterstattung übertragbar. Folgende Maßnahmen können Gegenstand einer Überprüfung sein:

- Festlegung der direkten Zuteilung auf „unterster Ebene“ (z.B. Rechnungsprüfung),
- Definition der Prozesse und Abläufe,
- EDV-technische Umsetzung und Support (Programmierung der Parameter und Zuteilungsschlüssel),
- Definition effizienter und präventiver Kontrollen (Funktionstrennung, Vier-Augen-Prinzip).

---

<sup>211</sup> Vgl. Loitz, Rüdiger: Auswirkungen der Harmonisierung des Energiemarkts auf die Rechnungslegung und Prüfung der Energieversorgungsunternehmen, in: Versorgungswirtschaft 1998, S 251

<sup>212</sup> Vgl. Zur Mühlen, Manfred, Handlungsbedarf in der Rechnungslegung und Prüfung deutscher Energieversorgungsunternehmen, in: Versorgungswirtschaft 1997, S 176

<sup>213</sup> Grundsätze ordnungsmäßiger Durchführung von Abschlußprüfungen nach den Vorschriften des Rechnungslegungsgesetzes, Fachgutachten des Fachsenats für Handelsrecht und Revision des Instituts für Betriebswirtschaftslehre, Steuerrecht und Organisation der Kammer der Wirtschaftstreuhänder, S 6

## 2.5.6 Prüfung der Angaben gemäß § 8 Abs. 2 EIWOG

Hinsichtlich der Angabepflicht der Anhangangaben wird vom VEÖ eine dezidierte Aussage getroffen:<sup>214</sup>

*„Alle Angaben gemäß § 8 EIWOG sollen entsprechend dem VEÖ in einem zusätzlichen Kapitel des Anhangs zum Jahresabschluß, die neben den Aktivitäts-Bilanzen und Ergebnisrechnungen, die Erläuterungen der Zuweisungsregeln sowie allfällige angabepflichtigen Geschäfte dargestellt werden.“*

*„Bezüglich der wesentlichen Posten der aktivitätsbezogenen Bilanzen und Ergebnisrechnungen soll jeweils die angewandte Form der Ermittlung angegeben werden, wobei gleichbehandelte Positionen auch zusammengefaßt erläutert werden können. Insbesondere soll ausgeführt werden, welche **Art von Zuordnungsschlüsseln** der Kostenrechnung, welche Form der **Leistungsverrechnung** oder welches **Umlageverfahren** zur Anwendung gekommen ist. Konkrete Verteilungsprozentsätze, Schlüssel oder Beträge sind jedoch nicht anzuführen.“<sup>215</sup>*

*Die Geschäfte, die die im EIWOG genannten Kriterien erfüllen, werden in einer Form dargestellt, die das Geschäft dem Grunde nach und den Partner namentlich ausweist, z.B.:*

- *„Geschäfte im Sinne des § 8 Abs. 2 EIWOG wurden mit nachstehenden Unternehmen getätigt:*
- *Beratungsleistungen durch Firma ABC im Zusammenhang mit der Errichtung der XY-Anlage*
- *Stromlieferungen an die Firma DEF*
- *Bereitstellung von Leitungskapazität an die Firma GHI*
- *Nutzung von Rechnerkapazität und Infrastruktur bei Firma JKL usw.“<sup>216</sup>*

Die Anwendung der statischen Methode impliziert, daß keine Entwicklung des Anlagevermögens und der Rücklagen darzustellen ist. Ergänzende Angaben im Sinne des § 237 HGB sind nicht vorzunehmen. Die Aktivitäts-Bilanzen und Ergebnisrechnungen unterliegen weder

---

<sup>214</sup> Vgl. VEÖ, Verband der Elektrizitätswerke Österreichs, Arbeitskreis Unbundling: Unbundling – Transparenz im Rechnungswesen – Umsetzung der Unbundling-Berichterstattung i.S.d. EIWOG in der österreichischen Elektrizitätswirtschaft Juni 1999, S 7

<sup>215</sup> Vgl. VEÖ, Verband der Elektrizitätswerke Österreichs, Arbeitskreis Unbundling: Unbundling – Transparenz im Rechnungswesen – Umsetzung der Unbundling-Berichterstattung i.S.d. EIWOG in der österreichischen Elektrizitätswirtschaft Juni 1999, S 11

<sup>216</sup> Vgl. ebenda

selbst der Erläuterungspflicht der §§ 236, 237 ff HGB (betreffend Fristigkeit etc.) noch stellen sie eine Erläuterung der Bilanz und GuV im Sinne des § 236 HGB dar.<sup>217</sup>

Gegenstand der Prüfung durch den Abschlußprüfer betreffend die Geschäfte gemäß § 8 Abs. 3 ist insbesondere die Richtigkeit der Angaben. Der Abschlußprüfer hat sich davon zu überzeugen, daß die erforderlichen organisatorischen und abrechnungstechnischen **Voraussetzungen** geschaffen worden sind, um eine vollständige und zutreffende Darstellung der angabepflichtigen Geschäfte zu gewährleisten. Soweit der Abschlußprüfer im Rahmen seiner Prüfung feststellt, daß nicht alle angabepflichtigen Geschäfte dargestellt sind, obliegt ihm eine **Berichtspflicht** im Prüfungsbericht.<sup>218</sup>

### **2.5.7 Rolle des Wirtschaftsprüfers bei Feststellung sowie Prüfung der Generalnorm**

Die Generalnorm findet sich auch im formelmäßigen uneingeschränkten Bestätigungsvermerk des Abschlußprüfers nach § 274 Abs. 1 HGB, wonach der Jahresabschluß unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ein möglichst getreues Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens vermittelt, weshalb die **Einbindung des Abschlußprüfers** in die Verantwortung für die Vermittlung des „getreuen Bildes“ unterstrichen wird.<sup>219</sup>

Unter Bezugnahme auf die Ausführungen des Kapitels 2.2.3 ist durch den Abschlußprüfer zu untersuchen, ob die Unbundling-Berichterstattung – auch unter dem Aspekt der Einhaltung der Generalnorm des § 222 Abs. 2 – eingehalten wurde. Andernfalls kann ein Unterlassen von zur Vermittlung eines möglichst getreuen Bildes der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage gegebenenfalls erforderlichen zusätzlichen Angaben im Anhang, auch wenn die Buchführung und der Jahresabschluß sonst den gesetzlichen Vorschriften entsprechen, eine Einschränkung des Bestätigungsvermerks erforderlich machen.<sup>220</sup>

---

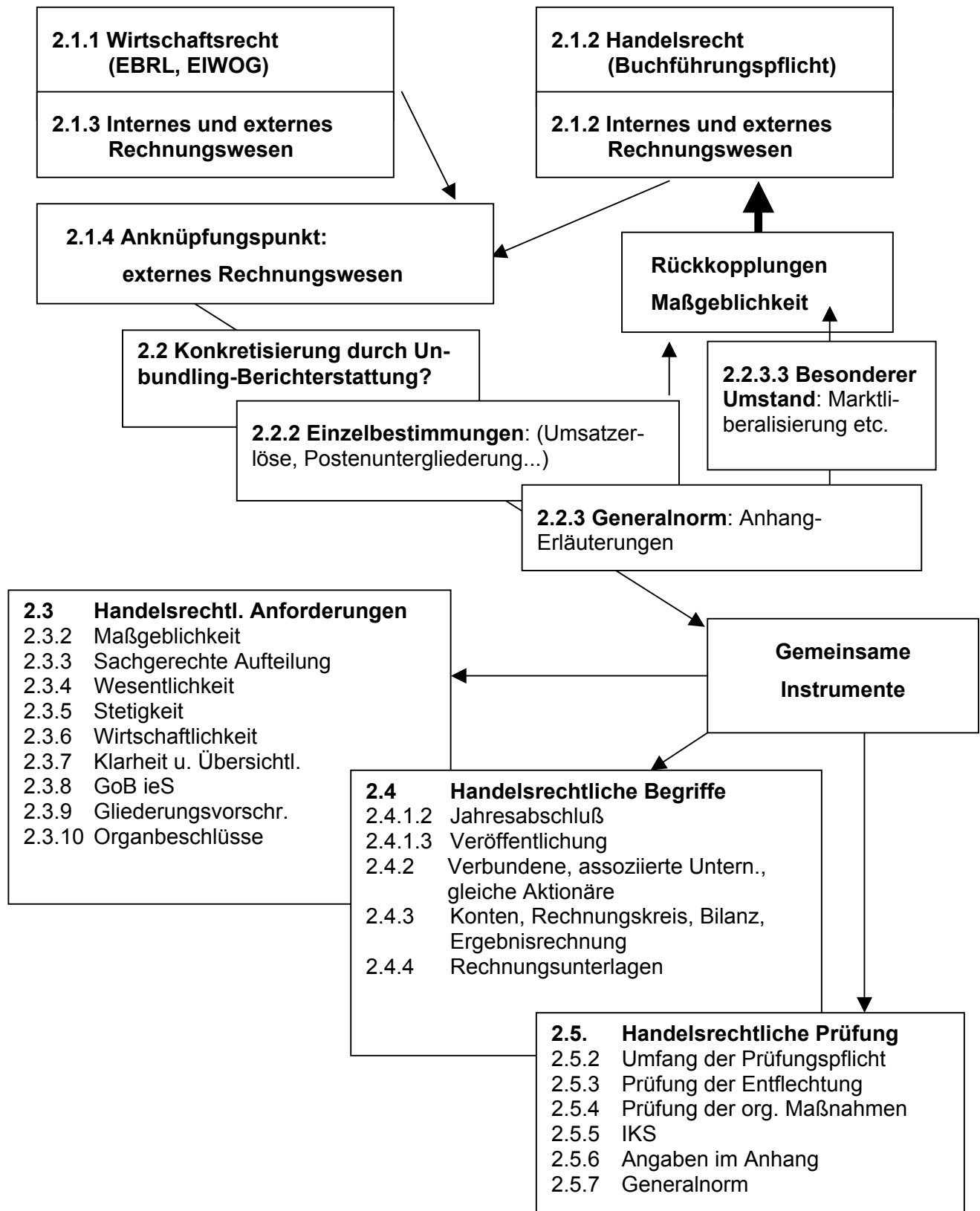
<sup>217</sup> Vgl. VEÖ, Verband der Elektrizitätswerke Österreichs, Arbeitskreis Unbundling: Unbundling – Transparenz im Rechnungswesen – Umsetzung der Unbundling-Berichterstattung i.S.d. EIWOG in der österreichischen Elektrizitätswirtschaft Juni 1999, S 11

<sup>218</sup> Fachausschuß für öffentliche Unternehmen und Verwaltungen (ÖFA) des IDW: Diskussionspapier: Zweifelsfragen der Rechnungslegung und Prüfung von Elektrizitätsversorgungsunternehmen nach dem Energiewirtschaftsgesetz in: WPg 1998, S 833

<sup>219</sup> Vgl. Egger, Anton/Samer, Helmut: Der Jahresabschluß nach dem Handelsgesetzbuch Band 1, 7.A. S 443

<sup>220</sup> Vgl. Lechner in Straube HGB I<sup>2</sup>, § 274 Rz 6

## 2.6 Programmatische Übersicht



## 3 Betriebswirtschaftliche Aspekte des Unbundling

### 3.1 Besonderheiten der Elektrizitätswirtschaft

#### 3.1.1 Die Besonderheiten der elektrischen Energie

Elektrische Energie wird in einem Energieumwandlungsprozeß aus Primärenergieträgern wie Kohle, Mineralöl, Wasserkraft, Erdgas, Holz oder Müll gewonnen und wird daher als Sekundärenergieträger bezeichnet. Zu den grundlegenden Besonderheiten elektrischer Energie zählt die **beschränkte Speicherbarkeit**. Strom kann unter wirtschaftlichen Bedingungen nur begrenzt und ausschließlich durch Umwandlung in andere Energieformen gespeichert werden.

Da sich Strom mit Lichtgeschwindigkeit fortbewegt, müssen Stromproduktion und –verbrauch zeitgleich und in gleicher Menge bereitgestellt werden. Die Versorgungskapazitäten müssen daher auf den **Spitzenbedarf** ausgerichtet werden. Diese Zeitgleichheit kann nur in einem größeren Verbundsystem gelöst werden, da lokale Verbrauchsspitzen so besser ausgeglichen werden können.

Ein weiteres spezifisches Element ist die **Leitungsgebundenheit**. Ein Abnehmer kann nur versorgt werden, wenn er über die notwendigen Leitungsinstallationen mit dem Stromproduzenten in ständiger und unmittelbarer Verbindung steht. Steht das Leitungsnetz im Eigentum des Stromproduzenten, so hat der Abnehmer nicht die Möglichkeit, den Stromanbieter oder Lieferanten nach eigener Wahl zu bestimmen. Aus ökonomischen Gründen ist eine parallel installierte Zweitleitung eines Konkurrenzanbieters wenig sinnvoll. Es besteht daher in bezug auf das Leitungsnetz regelmäßig ein natürliches Angebotsmonopol.

Schließlich ist die elektrische Energie im Verbundnetz nicht gegenständlich **spezifizierbar**, was bei der Verwaltung und Abrechnung von Stromdurchleitungen beachtlich ist.

#### 3.1.2 Betriebswirtschaftliche Auswirkungen der Besonderheiten

Die oben umschriebenen Gründe haben auf Elektrizitätsunternehmen aus betriebswirtschaftlicher Sicht folgende Auswirkungen:

- sie sind kapitalintensiv;
- sie weisen eine geringe Kapitalumschlagshäufigkeit auf;



- es bestehen hohe Fixkostenanteile:
- das Durchschnittsalter der Anlagen ist sehr hoch;
- es gibt für den Monopolbereich keine Marktpreise, sondern häufig auch „politische“ Preise.<sup>221</sup>

Die obigen Gründe erklären, weshalb auf Nachfrageänderungen nicht kurzfristig reagiert werden kann und ein weiter Planungshorizont mit hoher Planungssicherheit erforderlich ist, denen wirtschaftspolitisch mit der Gewährung **risikovermindernder** und **wettbewerbsbeschränkender** Maßnahmen begegnet wurde.

Die allgemeinen betriebswirtschaftlichen Marktregeln waren für die Elektrizitätswirtschaft bis zur Liberalisierung des Elektrizitätsmarktes nur in stark eingeschränktem Umfang anwendbar. Als für das Wachstum einer Volkswirtschaft wesentlicher Wirtschaftszweig wurde das Ziel einer flächendeckenden Stromversorgung zu angemessenen Preisen nicht dem freien Strommarkt, sondern öffentlichen Unternehmen<sup>222</sup> mit folgenden gesetzlich bestimmten **Aufgabenstellung** übertragen<sup>223</sup>:

- Betriebspflicht
- Anschließpflicht
- Versorgungspflicht
- Investitionspflicht
- Konzessionsabgabepflicht<sup>224</sup>

---

<sup>221</sup> Vgl. dazu Seicht, Gerhard: Strompreiskalkulation und Übernahmepreis für Stromverteilungsanlagen in: Bertl, Romuald/Mandl, Gerhard (Hrsg.): Rechnungswesen und Controlling – Festschrift für Anton Egger zum 65. Geburtstag, Wien 1997, S 221

<sup>222</sup> Die eigentumsrechtliche Organisation wurde in Österreich durch das 2. Verstaatlichungsgesetz (BGBl. 1947/81) begründet, das 1987 (BGBl. 321/1987) durch die Schaffung einer gesetzlichen Grundlage für Teilprivatisierungen (bis zu 49%) wesentlich geändert wurde. Teilprivatisiert wurden bisher die Verbundgesellschaft, die Vorarlberger Kraftwerke AG (VKW), die EVN, BEWAG, KELAG sowie die STEWEAG. Die Regelungen des 2. Verstaatlichungsgesetzes (BGBl 81/1947, zuletzt geändert durch das Bundesgesetz BGBl 762/1992), wurden im Zuge des EIWOG im Art 2 mit dem Bundesverfassungsgesetz, mit dem die Eigentumsverhältnisse an den Unternehmen der österreichischen Elektrizitätswirtschaft geregelt werden, neu kodifiziert; eine weitere Änderung ist durch die Novelle des EIWOG 2000 zu erwarten, womit alle gesetzlich vorgeschriebenen Eigentumsverhältnisse der öffentlichen Hand entfallen sollen

<sup>223</sup> Vgl. Pauer, Dietmar: Marktwirtschaft durch EU-Recht, Deregulierung am Beispiel der Elektrizitätswirtschaft, Wien 1996, S 75

<sup>224</sup> Als Gegenleistung für die Konzession wird in Österreich länderspezifisch eine Gebrauchsabgabe eingehoben. Die Gebrauchsabgabe ist eine Kommunalabgabe für den Gebrauch von öffentlichen

Zusätzlich werden auch andere – nicht gesetzlich festgelegte, aber wirtschaftspolitisch erwünschte Anforderungen an die Elektrizitätsversorgungsunternehmen gerichtet:

- Günstige Energieversorgung
- Erhaltung des regionalen Einflusses
- Hohe Wertschöpfung in der Region
- Wirtschaftsfaktor für die Politik
- Arbeitsplatzsicherung
- Sicherheit der Energieversorgung
- Arbeitsplatzsicherung
- Gewinn- und Dividendenmaximierung

Andererseits wurden den Elektrizitätsversorgungsunternehmen besondere **Vorrechte** zugestanden:

- Gebietsmonopol<sup>225</sup>
- Kostenorientierte Preisregelung<sup>226</sup>
- Steuerliche Begünstigungen<sup>227</sup>

---

Gemeindegrund, die insbesondere bei Stadtwerken anzutreffen ist (sie beträgt z.B. in Wien 6% der Stromumsätze)

<sup>225</sup> durch die Konzessionspflicht für Erzeugung und Verteilung durch das Elektrizitätswirtschaftsgesetz (BGBl 260/1975), siehe dazu auch Binder: die Konzessionierung von Elektrizitätsversorgungsunternehmen im Lichte des Elektrizitätswirtschaftsgesetzes 1975, der Landeselektrizitätswirtschaftsgesetze und des 2. Verstaatlichungsgesetzes in: Oberndorfer (Hrsg.), aktuelle Rechtsprobleme der Elektrizitätswirtschaft 1993, Wien 1993, S 27

<sup>226</sup> Die Lieferung elektrischer Energie unterlag nach § 3 Abs. 2 PreisG (BGBl 145/1992) der Preisregelung. Danach konnte die Behörde (BMWA) für Strom und die damit zusammenhängenden Nebenleistungen volkswirtschaftlich gerechtfertigte Preise festsetzen

<sup>227</sup> Bis 1989 wurde den besonderen betriebswirtschaftlichen Verhältnissen der Elektrizitätsversorgungsunternehmen in der Aufbauphase durch die Gewährung steuerlicher Sonderbegünstigungen Rechnung getragen. So sah das Energieförderungsgesetz (vormals Elektrizitätsförderungsgesetz) die Möglichkeit vor, zu Lasten der Gewinne eine steuerbegünstigte Rücklage (sog. Elektrizitätsförderungsrücklage) zu bilden. Elektrizitätserzeugungsunternehmen, an denen ausschließlich Gebietskörperschaften beteiligt waren, oder die Elektrizitätsversorgungsunternehmen im Sinne des § 1 Abs. 1 Elektrizitätswirtschaftsgesetz waren, waren gemäß § 3 Abs. 1 Vermögensteuergesetz von der Entrichtung der Vermögensteuer bzw. eines Erbschaftssteueräquivalents befreit.

## 3.2 Integrierte Elektrizitätsunternehmen

### 3.2.1 Integration als Folge der elektrizitätswirtschaftlichen Besonderheiten

Aus diesen Argumenten ergibt sich eine Sonderstellung des Wirtschaftszweiges, der international zu verschiedenen historisch gewachsenen (insbesondere vertikalen) **Integrationsstrukturen** geführt hat. Zwischen den Aktivitäten Erzeugung, Übertragung und Verteilung bestehen durch den Besitz, die Beteiligung oder langfristige Verträge starke Bindungen. Diese Verknüpfungen haben verschiedene Ursachen:

- Für die Investitionsplanung einer neuen Produktionskapazität muß die Größe und Nachfrage bekannt sein;
- Es muß ein Vorgehen für Reaktionen bei kurzfristigen Nachfrageänderungen (Lastausgleich) entwickelt werden;
- Es müssen technische Abstimmungen für Transformation und Umspannung zwischen verschiedenen Spannungsebenen erfolgen.

In den westeuropäischen Ländern finden sich **verschiedene Grade** der vertikalen Integration der Aktivitäten: vollständig vertikal integriert ist die Elektrizitätsversorgung in Frankreich, Italien, Irland und Griechenland. Desintegriert ist das spanische System. Hier gibt es eine staatliche Netzgesellschaft, auf den anderen Ebenen arbeiten staatliche und private Unternehmer. In den anderen Ländern der EU finden sich teilweise integrierte Systeme. In Deutschland werden Übertragung und Erzeugung von einer Gesellschaft (Deutsche Verbundgesellschaft) durchgeführt.<sup>228</sup>

Die Problematik der Verbindung verschiedener kommunaler Einrichtungen wurde bereits für die Zwecke der österreichischen Strompreiskalkulation unter der Bezeichnung „**Querverbund**“ erkannt. Nach dem für die Elektrizitätswirtschaft maßgebenden Gutachten von *Swo-boda* wird unter Querverbund die Zusammenfassung verschiedener kommunaler Einrichtungen (Betriebe) mit einem EVU in „Stadtwerken“<sup>229</sup> verstanden. *„Gegen einen Querverbund, der die Realisierung organisatorischer Vorteile oder von Steuerersparnissen aus Verlustkompensation dient, sei nichts einzuwenden. Problematisch wird ein Querverbund dann, wenn er (auch) dazu dient, dem EVU über Kostenschlüsselungen höhere als verursachungsgerechte Kosten zuzuordnen, weil Hoffnung besteht, dann höhere Stromtarife durch-*

---

<sup>228</sup> Vgl. Haefliger, Nicla: die Liberalisierung der Elektrizitätswirtschaft in der Europäischen Gemeinschaft, Basel 1997, S 29

zusetzen. Es muß Zielsetzung der Preisbehörde sein, maximal jene Kosten zu vergüten, die entstanden wären, wenn das EVU in Form einer selbständigen Unternehmung geführt worden wäre.<sup>230</sup>

Es wurde daher auch von Swoboda anerkannt, daß als Kostenkomponente hypothetische **Gewinnsteuern** in die Kalkulationsgrundlage aufgenommen werden konnten, auch falls es durch den Querverbund infolge Verlustkompensation zu keinen Gewinnsteuerzahlungen kam (horizontaler Verlustausgleich). Was für den Querbund festgestellt wurde, galt auch für Nebenaktivitäten eines EVUs, die keinen Zusammenhang mit der Stromerzeugung und –verteilung aufweisen (z.B. Hotels im Eigentum von EVUs).<sup>231</sup>

Zudem ist die Struktur der Elektrizitätswirtschaft durch die wirtschaftlichen und ökonomischen Erfordernisse des Wiederaufbaus nach dem Zweiten Weltkrieg in Form des 2.Verstaatlichungsgesetzes<sup>232</sup> geprägt. Ziel war eine Neustrukturierung der Elektrizitätswirtschaft, getragen vom Wissen um die Schlüsselfunktion dieses Sektors für den Wiederaufbau des Landes. Die damals geschaffene Struktur prägt noch heute den Wirtschaftsbereich. Das 2.Verstaatlichungsgesetz richtete als Träger der Stromversorgung die Verbundgesellschaft, die Landesgesellschaften, die städtischen Unternehmen sowie die Sondergesellschaften ein, schrieb das Eigentum der öffentlichen Hand fest und **übertrug** ihnen nach funktionellen und räumlichen Gesichtspunkten **strukturierte Aufgaben** der Stromproduktion, -verteilung und –versorgung<sup>233</sup>:

- Die **Verbundgesellschaft** betreibt einerseits das Übertragungsnetz (Übertragung) und betreibt Großkraftwerke in Form der Sondergesellschaften (Erzeugung).
- Die **Landesgesellschaften** und **städtischen Unternehmen** haben die Allgemeinversorgung durchzuführen (Verteilung); weiters sind sie Eigentümer von Kraftwerken (Erzeugung) und auch Hochspannungsleitungen (Übertragung).

Zusammenfassend ist festzuhalten, daß sowohl horizontal als auch vertikal integrierte Elektrizitätsversorgungsunternehmen („EVUs“) sowohl in Europa als auch in Österreich der Re-

---

<sup>229</sup> Unter Querverbund sind nach der Diktion des EIWOG “horizontal integrierte” Elektrizitätsunternehmen zu verstehen

<sup>230</sup> Swoboda, Peter: Gutachten über ein Kalkulationsschema für die Strompreisfestsetzung, erstellt im Auftrag des Bundesministeriums für wirtschaftliche Angelegenheiten, Graz im Oktober 1988, S 37

<sup>231</sup> Vgl. Swoboda, Peter: Gutachten über ein Kalkulationsschema für die Strompreisfestsetzung, erstellt im Auftrag des Bundesministeriums für wirtschaftliche Angelegenheiten, Graz im Oktober 1988, S 37

<sup>232</sup> Bundesgesetz vom 26. März 1947 über die Verstaatlichung der Elektrizitätswirtschaft, BGBl 81/1947

gelfall sind und letztlich aufgrund der technisch-ökonomischen Besonderheiten entstanden sind.

### 3.2.2 Formen der Integration

#### 3.2.2.1 Übersicht

Zur Analyse der Ausprägungsformen der Integration sind vorerst die Marktstufen bzw. Wertschöpfungsstufen der leitungsgebundenen Energiewirtschaft zu charakterisieren. Diese lassen sich grundsätzlich in folgende Bereiche unterteilen:

- Erzeugung
- Speicherung
- Fernleitung, Transport
- Verteilung
- Nebenfunktionen des Netzbetriebes  
(Systemsteuerung, Netzdienstleistungen, Messung und Abrechnung)
- Verkauf, Versorgung (mit verschiedenen Zwischenstufen wie Groß- und Einzelhandel)

Je nachdem welche Wertschöpfungsstufen miteinander verknüpft werden, wird von vertikaler, horizontaler und diagonaler Integration gesprochen. Am Beispiel eines integrierten Elektrizitäts- und Erdgasunternehmens lassen sich folgende Formen der Integration darstellen:

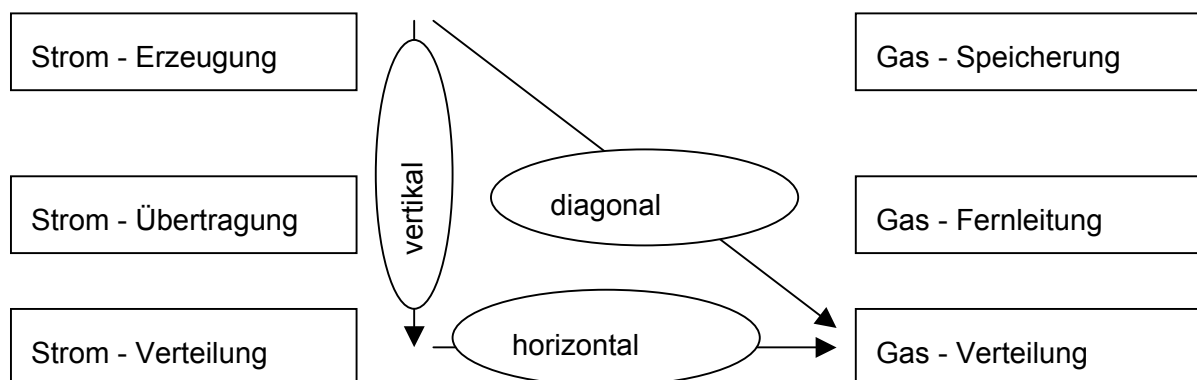


Abbildung 1: Formen der Integration am Beispiel eines integrierten Elektrizitäts- und Erdgasunternehmens, Quelle: eigene Darstellung

<sup>233</sup> Vgl. Pauer, Dietmar: Marktwirtschaft durch EU-Recht, Deregulierung am Beispiel der Elektrizitätswirtschaft, Wien 1996, S 75 f.

### 3.2.2.2 Vertikale Integration

#### 3.2.2.2.1 Definition

Bei vertikaler Integration werden mehrerer Wertschöpfungsstufen eines Energieträgers in einem Unternehmen bearbeitet. Die Elektrizitätsbinnenmarkttrichtlinie definiert vertikal integrierte Elektrizitätsunternehmen als Unternehmen, die mindestens zwei der Aktivitäten Erzeugung, Übertragung und Verteilung von Elektrizität wahrnehmen<sup>234</sup>.

Vertikal integrierte Unternehmen sind die wichtigste Anwendungsform des Unbundling, da hier die Gefahr der Quersubventionierung am größten ist, da die Geschäftsprozesse am engsten miteinander verbunden sind und die stärksten Wettbewerbsverzerrungen durch Benachteiligung anderer Marktteilnehmer auftreten können.

#### 3.2.2.2.2 Geschäftsprozesse nach deutschem Modell (VDEW)

Die Geschäftsprozesse vertikal integrierter Elektrizitätsversorgungsunternehmen wurden vom VDEW<sup>235</sup> wie folgt beschrieben.

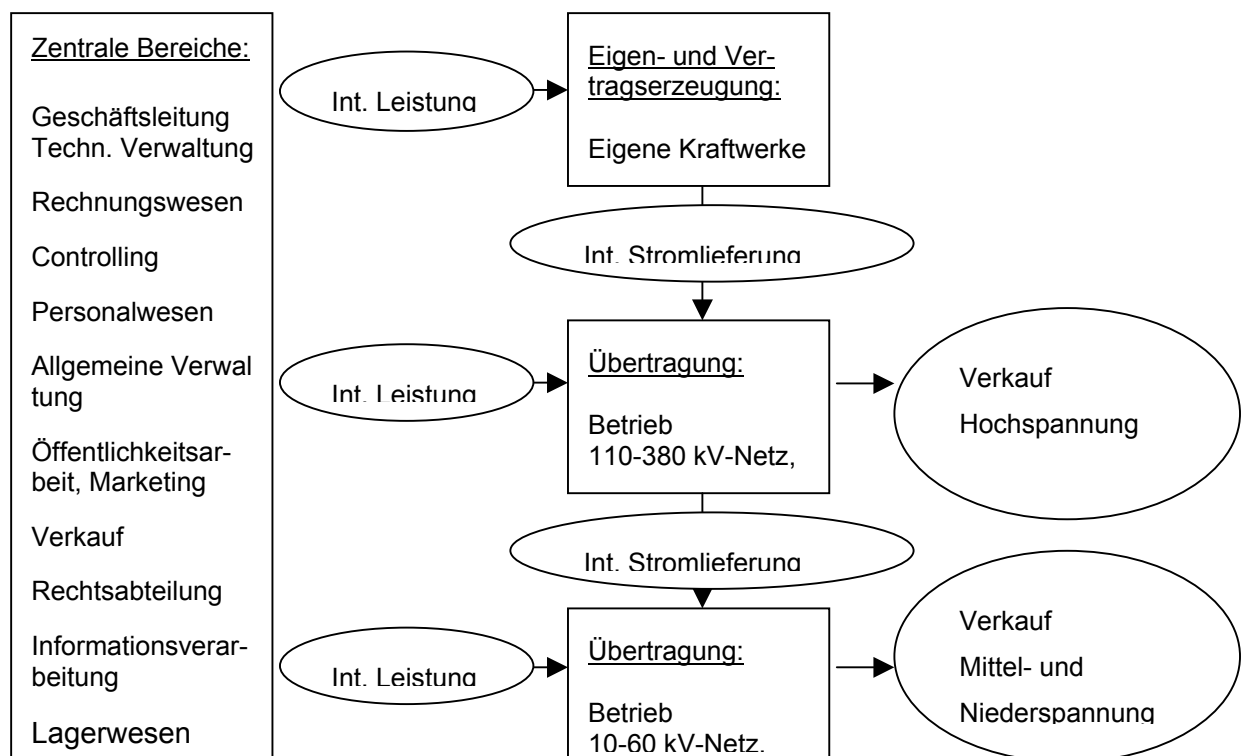


Abbildung 2: Geschäftsprozeß vertikal integrierter Elektrizitätsversorgungsunternehmen, Quelle: VDEW, Leitfaden zur praktischen Umsetzung im EVU, Frankfurt /Main 1998, S 6 ff

<sup>234</sup> Art. 2 Z 18 Elektrizitätsbinnenmarkttrichtlinie entspricht § 7 Z 22 EEWOG

<sup>235</sup> VDEW: Unbundling im Rechnungswesen – Leitfaden zur praktischen Umsetzung im EVU, Frankfurt /Main 1998, S 6 ff

Die obige Abbildung spiegelt die Geschäftsprozesse vertikal integrierter Elektrizitätsversorgungsunternehmen nach **deutschem Verständnis** wider: Der Unternehmensbereich „**Eigen- und Vertragserzeugung**“ produziert den gesamten Strom; er beinhaltet sowohl den Betrieb der eigenen Kraftwerke als auch den Strombezug aus Beteiligungs- und fremden Kraftwerken sowie gegebenenfalls aus Heizkraftwerken (Strom als Nebenprodukt).

Der Unternehmensbereich „**Übertragung**“ beinhaltet z.B. den Betrieb des Höchst- und Hochspannungsnetzes sowie die Kundenversorgung aus diesen Netzen. Er bezieht den insgesamt produzierten Strom und transportiert diesen teilweise zu den Kundenanlagen der Höchst- und Hochspannungskunden und teilweise als interne Stromlieferung zum Unternehmensbereich „Verteilung“.

Der Unternehmensbereich „**Verteilung**“ beinhaltet z.B. den Betrieb des Mittel- und Niederspannungsnetzes sowie die Kundenversorgung aus diesen Netzen. Der aus dem Unternehmensbereich „Übertragung“ bezogene Strom wird zu den Kundenanlagen und Hausanschlüssen der Mittel- und Niederspannungskunden transportiert.

Zur vollständigen Abwicklung dieser Teilprozesse bedarf es darüber hinaus der betriebsnotwendigen **Unterstützungsprozesse** (Rechnungswesen, Personalwesen, technische Projektierung und Planung etc.) der zentralen Bereiche.

### **3.2.2.2.3 Geschäftsprozesse nach österreichischem Modell (Swoboda)**

Wiewohl die Geschäftsprozesse für vertikal integrierte Elektrizitätsunternehmen aus technischer Sicht auch in Österreich gelten, hat sich insbesondere aus den von *Swoboda*<sup>236</sup> entwickelten Kalkulationsgrundlagen folgende einheitliche Meinung herausgebildet: „Netz hat keine Energie“.

Die eingekaufte Energie (sowohl Primärenergie wie auch Strom selbst) ist der Sparte Erzeugung zugeordnet, da nur jene Vorgänge bei den Netzbereichen abgebildet werden, die eine reine Netzgesellschaft wahrnimmt; diesbezüglich ist weder Produktion noch der Einkauf von Energie dem Netzbereich zuzuordnen, allerdings sind dem Netz entsprechende Netzverluste sowie die Energie, die der Aufrechterhaltung des Netzes dient, zurechenbar.

---

<sup>236</sup> Vgl dazu das Gutachten Haubrich, Hans-Jürgen; Swoboda, Peter: Gutachten über die Grundlagen für Systemnutzungs-/tarif/-regelungen im Bereich der öffentlichen Elektrizitätsnetze, Aachen, Graz 1998, Kapitel 8.8

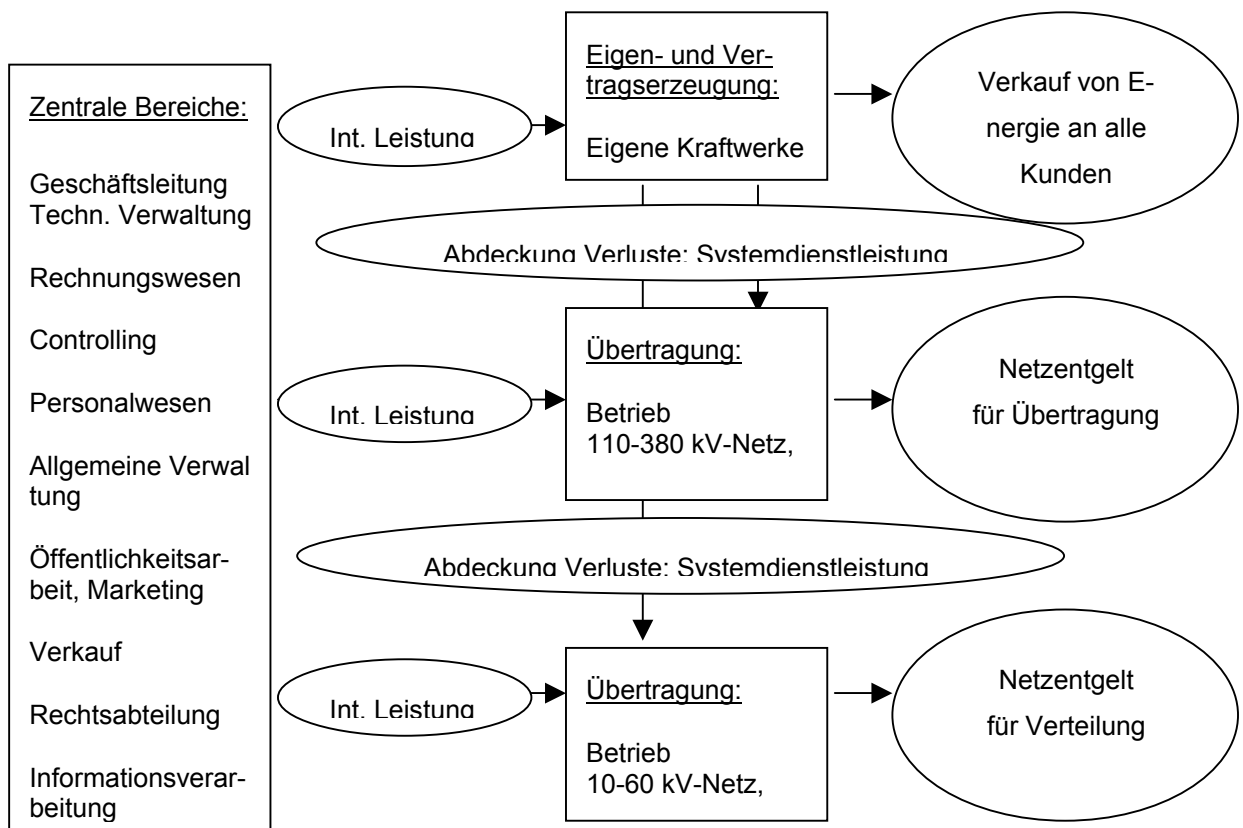


Abbildung 3: Geschäftsprozeß vertikal integrierter Elektrizitätsversorgungsunternehmen nach österreichischer Auffassung, Quelle: eigene Darstellung

Für die Abbildung des Unbundling ist die Unterscheidung von wesentlicher Bedeutung, da es im Netz (Übertragung, Verteilung) keine Strombezugsaufwendungen und –erlöse gibt und deshalb keine Konsolidierungspositionen für Energie notwendig sind und eine wertmäßige Abbildung in der Unbundling-Berichterstattung nicht offengelegt werden muß.



### 3.2.2.3 Horizontale Integration

Die Elektrizitätsbinnenmarkttrichtlinie bezeichnet als ein „horizontal integriertes“ Elektrizitätsunternehmen ein Elektrizitätsunternehmen, das von den Funktionen kommerzielle Erzeugung, Übertragung oder Verteilung von Elektrizität mindestens eine wahrnimmt und außerdem eine weitere Aktivität außerhalb des Elektrizitätsbereichs ausübt.<sup>237</sup>

Unter horizontalem Unbundling ist daher die Entflechtung des Elektrizitätsbereichs von sonstigen Aktivitäten zu verstehen. Typische Aktivitäten außerhalb des Elektrizitätsbereichs sind für Elektrizitätsunternehmen Erdgas- und Wärmeaktivitäten, Telekommunikation, Abfallwirtschaft sowie andere Infrastrukturdienstleistungen. In Österreich tritt die horizontale Integration insbesondere bei Stadtwerken und den Landesgesellschaften in verschiedenen Ausprägungsformen auf.

Im Gegensatz zur vertikalen Integration können die Überschneidungen bei horizontaler Integration von Energieunternehmen einerseits durch die Verwendung gleicher Energieträger für verschiedene Zwecke (z.B. Erdgas sowohl für Strom- oder Wärmeerzeugung als auch für Lieferung von Erdgas an Endkunden) und andererseits durch die gemeinsame Nutzung von zentralen Bereichen auftreten.

### 3.2.2.4 Diagonale Integration

Ein Sonderform der horizontalen Integration ist die diagonale Integration. Sie bezeichnet Aktivitäten in einem Unternehmen, die sowohl auf verschiedenen Geschäftsbereichen oder Sparten und gleichzeitig auf verschiedener Wertschöpfungsstufe stattfinden.

Eine Überschneidung tritt hier insbesondere durch die gemeinsame Nutzung zentraler Bereiche ein, da kein direkter Zusammenhang auf Ebene von Energieträgern eintritt.

Im Regelfall wird eine vielfältige Kombination dieser modellhaften Integrationsformen, die sich aufgrund der unternehmensspezifischen Gegebenheiten entwickelt hat, vorliegen.

## 3.2.3 Definition der Wettbewerbsbereiche

Die bisher vertretene „**Besonderheitenlehre**“, die das Versorgungsmonopol unter Berufung auf die Besonderheitsfaktoren „Leitungsgebundenheit“, „Nicht-Speicherbarkeit“, „langfristige Kapitalbindung“ und „Versorgungspflicht“ gerechtfertigt hat, wird nunmehr durch eine neue

---

<sup>237</sup> Art. 2 Z 19 Elektrizitätsbinnenmarkttrichtlinie

Betrachtungsweise abgelöst, wonach herauszuarbeiten ist, in **welchen Bereichen Wettbewerb überhaupt möglich** ist. Dabei werden die einzelnen Stufen der Wertschöpfungskette der Stromversorgung nach Monopol- und Wettbewerbsbereichen getrennt betrachtet. Die **Aufspaltung** der Wertschöpfungskette der Stromversorgung nach Monopol- und Wettbewerbsbereichen ist prägend für die Liberalisierung der Strommärkte.<sup>238</sup>

Während die Erfahrung zeigt, daß sich Erzeugung sowie Verkauf von Energie grundsätzlich wettbewerblich organisieren lassen, werden Transport und Verteilung in der Regel als „natürliche Monopole“ bezeichnet. In einem vermaschten Netz ist die natürliche Monopoleigenschaft auf verschiedene Vernetzungsvorteile zurückzuführen, die in der gemeinsamen Netzteilnahme der Gesamtheit der Nutzer (einspeisende Energielieferanten und ausbeißende Verbraucher) begründet sind:<sup>239</sup>

- **Durchmischungsvorteile:** das von vielen gemeinsam genutzte Netz wird aggregiert und gleichmäßig Lasten, so daß weniger Netz- und Erzeugungskapazität vorgehalten werden muß;
- **Größenvorteile:** die Aggregation der Lasten erschließt Größenvorteile (und Spannungsebenenvorteile) bei den Netzkomponenten und verringert die erforderliche Reservekapazität;
- Vorteile durch **Energieabtausch** (transport by displacement) als Folge sich gegenseitig neutralisierender Lastflüsse (reserve flows): dies erspart sonst erforderliche höhere Netzkapazitäten und verringert die Netzverluste (die Verbraucher werden aus den jeweils nächstgelegenen Erzeugungsquellen beliefert);
- **Geringeres Investitionsrisiko:** die einzelnen Netzkomponenten sind weniger „spezifisch“, d.h. sie können nicht alternativ verwendet werden.

---

<sup>238</sup> Vgl. Markmiller, Karl F: Konsequenzen der Liberalisierung auf den Energiemärkten in: Versorgungswirtschaft 1998, S 273 f.

<sup>239</sup> Vgl. Perner, Jens/Riechmann, Christoph/Schulz, Walter: Durchleitungsbedingungen für Strom und Gas, München 1997, S 27

Dabei ergibt sich folgende Struktur:

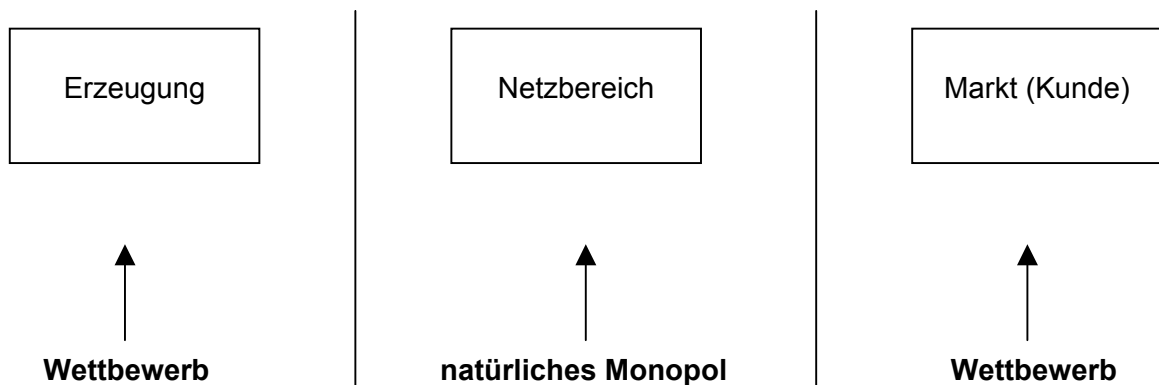


Abbildung 4: Wettbewerb und natürliches Monopol in der Elektrizitätswirtschaft, Quelle: eigene Darstellung

Als **natürliches Monopol** wird eine Situation bezeichnet, in der die firmeninterne Kostendegression (economies of scale) im Verhältnis zur gegebenen Marktgröße so bedeutend ist, daß im Wettbewerb auf Dauer nur ein Unternehmen überleben würde. Anders ausgedrückt liegt ein natürliches Monopol dann vor, wenn ein Gut auf dem Markt von einem Anbieter allein kostengünstiger hergestellt werden kann als von jeder anderen Anbieterzahl.<sup>240</sup> Dies trifft in der Elektrizitätswirtschaft auf den Netzbereich, also auf die Aktivitäten Übertragung und Verteilung, zu.

Bei Vorliegen natürlicher Monopole wird bei vertikaler Integration oder aber auch bei vertikaler Separation – eine Preisregulierung bzw. eine Mißbrauchsüberwachung für die Bereitstellung der monopolisierten Dienstleistung nötig, da die Alleinbieterschaft die Gefahr der mißbräuchlichen Ausnutzung von Marktmacht in sich birgt. Eine Preisregulierung greift direkt und umfassend in die Preisgestaltung des monopolistischen Unternehmens sein. Das **Regulierungserfordernis** steigt, wenn der Netzmonopolist vertikal integriert ist und somit die Gefahr besteht, daß der Wettbewerb auf vor- und nachgelagerte Märkte beschränkt wird. Im Extremfall kann das vertikal integrierte Unternehmen auch in den Bereichen Erzeugung oder Verkauf als Alleinanbieter auftreten.

---

<sup>240</sup> Vgl. Haefliger, Nicla: die Liberalisierung der Elektrizitätswirtschaft in der Europäischen Gemeinschaft, Basel 1997, S 38

## **3.2.4 Strategische Reaktion integrierter Unternehmen auf die Liberalisierung**

### **3.2.4.1 Umgang mit der Veränderung**

Ein von der Liberalisierung betroffenes Unternehmen kann auf verschiedene Art und Weise auf das neue strategische Umfeld reagieren<sup>241</sup>:

#### **Verdrängung der Veränderung**

Es wird an traditionellen Strukturen und Organisationsformen festgehalten, wobei durch politische Interventionen versucht wird, die Liberalisierung aufzuhalten. Allerdings werden erste Reorganisationsmaßnahmen ins Auge gefaßt (z.B. durch Einbeziehung von externen Beratern zur Erstellung von Gemeinkostenwertanalysen etc.)

#### **Defensive Positionierung**

Durch Fokussierung auf bestehende Kundenbeziehungen und auf den Heimatmarkt erfolgt eine Adaptierung der Unternehmensstrategie durch Identifikation von Kerngeschäften. Darüber hinaus wird versucht, unprofitable Bereiche in den regulierten (Netz-)Bereich abzuwälzen.

#### **Strategische Neuausrichtung**

Ausgehend von einer Neudefinition der Produkte und Leistungen wird eine Disaggregation der Organisation unter Begleitung weiterer Restrukturierungen mit dem Ziel einer wettbewerbsfähigen Struktur vorangetrieben. Ziel ist die Entwicklung von Wachstumsstrategien (neue Märkte) und die Entwicklung von strategischen Allianzen und Kooperationen.

#### **Offensive Umsetzung der Neuausrichtung**

Durch Unternehmensfusionen und Beteiligungen wird erreicht, daß eine wettbewerbsfähige Größe erreicht wird („economies of scale“) und eine vertikale Integration von Leistungen erfolgen kann. Dadurch werden Investitionen in neue Geschäftsfelder sowie die Bearbeitung globaler Märkte ermöglicht.

Die oben genannten vier Strategien werden von den Unternehmen auch im Sinne eines Meinungsfindungsprozesses, also Schritt für Schritt, verfolgt.

Die wichtigsten Trends aus der Liberalisierung lassen sich wie folgt zusammenfassen:

- Positionierung – Fokussierung auf die Strategie
- Spezialisierung – Fokussierung auf das Kerngeschäft - Outsourcing
- Anlageneffizienz – Kooperation
- Aktive Marktbearbeitung „Customer Connection“ durch vertikale und horizontale verbundene Leistungen
- Fusionen, Allianzen und Beteiligungen
- Neue Marktteilnehmer

### 3.2.4.2 Der Multi-Utility Ansatz

#### 3.2.4.2.1 Definition

Ein moderner Ansatz des bereits erwähnten Begriffes „Querverbundunternehmen“ ist „Multi-Utility“. Ein Multi-Utility ist in der Produktion, dem Transport oder der Versorgung mit verschiedenen Energieträgern oder Dienstleistungen des Kommunalservice tätig und weist Überlappungen in regionaler Hinsicht oder bei Kunden auf. Zu unterscheiden ist ein Multi-Utility von einem Utility-Konglomerat, das zwar ebenfalls in verschiedenen Sparten oder Geschäftsfeldern aktiv ist, aber keine signifikanten Überlappungen in geographischer Hinsicht oder bei Kunden erzielt.

Ein Multi-Utility kann durch Verbindungen auf verschiedenen Wertschöpfungsstufen entstehen:

Auf Ebene der **Erzeugung** ist eine Verbindung beispielsweise durch den Betrieb von Gasexplorationsfeldern und gasbefeueten Kraftwerken gegeben. Signifikante Vorteile sind aufgrund eines noch nicht sehr stark veredelten Grundstoffes (z.B. Erdgas), der leicht alternativ beschafft werden kann, nicht gegeben. Darüber hinaus kann die Diversifikation aus unternehmenspolitischer Sicht zum Zweck der Risikostreuung aber durchaus sinnvoll sein, auch wenn keine markanten Synergien erzielt werden.

---

<sup>241</sup> Vgl. dazu Wohlmuth, Clemens: Vortrag „Steigern Sie die Effizienz Ihres EVU durch organisatorische Veränderungen im Zuge des Unbundling“, IIR-Konferenz „Unbundling“ Wien, 14-15.6.1999

Für den **Transport** ist eine gemeinsame Vorhaltung von Kapazität für Strom, Gas, Wärme, Telekommunikation oder Wasser denkbar. Synergien ergeben sich durch **regionale** Überlappungen. Die Vorteile sind zwar technisch begrenzt, können aber im gemeinsamen Betrieb oder der Wartung bestehen.

Auf der Ebene der **Versorgung** werden Synergien am deutlichsten durch gemeinsame **Kunden** generiert werden.

### 3.2.4.2.2 Erfordernisse des modernen Energiemarktes

Aus der Sicht des Marktes werden zunehmend komplexe und umfassende Problemlösungen für den Energiebedarf, also **gebündelte Energiedienstleistungen** für Kraft, Wärme, Kälte, deren Steuerung und Planung sowie dem Bau, Betrieb und der Finanzierung verlangt.

Das bekannteste Beispiel dafür ist der Cogeneration-Prozess, der ein gemeinsames Angebot von Kraft und Wärme an Industrie- und Gewerbekunden vorsieht, wobei auch Haushalte, Landwirtschaft, Gemeinden, Krankenhäuser, Hotels optimal aufeinander abgestimmte Dienstleistungen an Licht, Kraft, Wärme, Kälte und Steuerung erhalten sollen. Es ist daher nicht nur eine vertikale Struktur, sondern auch eine **horizontale Erweiterung der Elektrizitätsunternehmen** in Richtung Gas und Wärme sowie mit anderen Energie- und Infrastrukturdienstleistungen gefordert.

Die strategische Ausrichtung wird z.B. von EVN in ihrem Geschäftsbericht<sup>242</sup> folgendermaßen formuliert:

*Multi-Service Utility Strategie – „Energie aus einer Hand“*

*Mit der Ausrichtung als Multi Service Utility konnte sich die EVN frühzeitig als kompetenter integrierter Ansprechpartner für Strom, Gas, Wärme und Energiedienstleistungen etablieren. Die Zusammenführung früher getrennt geführter Energiesparten bietet nicht nur Vorteile bei der Gestaltung einer attraktiven Angebotspalette, sie bildet auch eine gute Basis für Effizienzsteigerungen durch die Nutzung von Synergien innerhalb eines Unternehmens. So zählt die EVN etwa trotz des hohen Aufwandes für die flächendeckende Versorgung in ihrem Gebiet mit ihren Strom- und Gaspreisen zu den günstigsten Anbietern in Österreich.*

### 3.2.4.2.3 Synergiepotentiale

Bei einer Multi-Utility Strategie können folgende mannigfache Synergien genutzt werden, die sich in einer Effizienzsteigerung niederschlagen:

Durch gemeinsam nutzbares **Know-how** können bei Geschäftsprozessen mit verwandten Ausprägungsformen im Sinne einer Best practice wie z.B. Billing, EDV, regulatorische Fra-

---

<sup>242</sup> Geschäftsbericht der EVN AG 1998/99, S 26

gestellungen (wie z.B. die parallele Umsetzung des **Unbundling** bei Strom und Gas), Kundenkontakt, Abwicklung von Investitionsaufträgen etc. bedeutende Ressourceneinsparungen erzielt werden.

Die gemeinsame **Eigentümerstruktur** bringt Einsparungen in der Infrastruktur, im Aufbau von Zentralbereichen und in der Beschaffung und führt zu einer effizienteren Steuerplanung.

Ein gemeinsamer **Versorgungsraum** führt zu einem effizienteren Bau- und Instandhaltungsmanagement sowie einer gemeinsamen Zählerablesung.

Insbesondere sind aber als Folge der Liberalisierung eine starke Kundenbindung durch Mehrfachangebote und mögliche Rabattierungen im wertvolle Faktoren im Wettbewerb. Eine Positionierung im Wettbewerb ist daher ein strategischer Vorteil für Multi-Utilities.

### 3.2.4.2.4 Beispiele für Multi-Utilities

International sind verschiedene Ausprägungsformen von Multi-Utilities zu beobachten (Legende: ✓✓: hohe Aktivität, ✓: schwache Aktivität, -: keine Aktivität):

Unternehmen	Land	Strom	Gas	Wärme	Telekom	Wasser
Duisburger Stadtwerke	DE	✓✓	✓✓	✓✓	-	✓✓
PNEM	NL	✓✓	✓✓	-	✓	✓✓
Electrabel	BE	✓✓	✓✓	-	-	✓
United Utilities	UK	✓✓	✓	-	✓	✓✓
Italgas	IT	-	✓✓	-	-	✓
Sydkraft	SE	✓✓	✓	-	-	-
IVA	FI	✓✓	✓	-	-	-
EVN	AT	✓✓	✓✓	✓✓	✓	✓

Tabelle 3: Multi-Utilities in Westeuropa, Quelle: Elphick, Clive: Vortrag auf der European Electricity Conference „To the Year 200 and Beyond“ Multi-Utilities – the way forward for Europe am 24. April 1997 mit eigener Aktualisierung

### 3.2.4.3 Unbundling als Unternehmensziel

Die strategische Ausrichtung der österreichischen Elektrizitätsunternehmen ist derzeit gerade im Gang und wird in der Öffentlichkeitsarbeit unterschiedlich behandelt. Als ein Beispiel für eine aktive Neuausrichtung eines integrierten Elektrizitätsunternehmens kann die von der **STEWEG** in ihrem Geschäftsbericht 1999 angeführte Strategie hervorgehoben werden<sup>243</sup>:

*„Unbundling als Unternehmensziel*

*Mit der Liberalisierung der Energiemärkte wird es innerhalb der EVUs zu einer Trennung der Bereiche Netz sowie Vertrieb, Handel und Produktion kommen. Der Bereich Netz wird weiterhin als natürliches Monopol bestehen bleiben, da es auf Grund der hohen Kostenstrukturen wenig Sinn machen würde, alternative Netzstrukturen aufzubauen. Hauptaufgabe wird es sein, unabhängig vom Energieanbieter die Durchleitung bestmöglich zu gewährleisten und für die Wartung und Instandhaltung der Netze zu sorgen. Auch die erforderlichen Neuinvestitionen zur Versorgung neuer Kunden bzw. zur Verstärkung bestehender Netzstrukturen sind wesentliche Aufgaben des Netzbetreibers. Alle bisherigen Kunden bleiben auch weiterhin Netzkunden der Steweag, die dafür aus den sogenannten Systemnutzungstarifen Erlöse erzielt. Diese Tarife werden behördlich geprüft, verordnet und veröffentlicht.*

*Streng getrennt von diesem Bereich wird es in den Geschäftsfeldern Vertrieb, Handel und Produktion in erster Linie darauf ankommen, bestehende Kunden zu halten und effektiv neue Kunden zu gewinnen. Der Handel und die Produktion müssen für optimale Aufbringungskosten sorgen, die am Strommarkt wettbewerbsfähig sind.*

*Derzeit sind Strukturen eines erfolgreichen Unbundling in den skandinavischen Ländern zu beobachten, wo sich Unternehmen bereits erfolgreich in getrennten Bereichen positionieren. In Österreich ist es das Ziel der Steweag, von Anfang an zu den Pionieren zu zählen.*

*Durch die Implementierung eines neuen EDV- Verrechnungssystems, das Netzkunden und Vertriebskunden getrennt verrechnen kann, sind bereits die ersten Schritte in diese Richtung gesetzt. Wichtiges Ziel wird es aber sein, die Trennung auch in den Köpfen unserer Mitarbeiter nachhaltig zu verankern - Unbundling muss in der Steweag zur gelebten Kultur werden. Darüber hinaus sehen wir uns auch als Lobbyist im Bereich ökonomisch und ökologisch sinnvoller Produktionsstrukturen, die im Unbundlingprozeß durch den starken Kostendruck nur allzu leicht außer Acht gelassen werden.“*

Damit wird das Erfordernis des Unbundling durch die Liberalisierung des Elektrizitätsmarktes aktiv zur Neupositionierung des Unternehmens genützt.

In der Folge werden verschiedene Umsetzungsformen des Unbundling samt ihren graduellen Ausprägungsformen dargestellt.

---

<sup>243</sup> Geschäftsbericht der Steweag des Geschäftsjahres 1999, S 30



### 3.3 Umsetzungsformen des Unbundling

#### 3.3.1 Übersicht

Kernfrage bei der Umsetzung des Unbundling ist, inwieweit das integrierte Unternehmen die Umstrukturierungen über die rechtlichen Mindestanforderungen hinaus für die **Umstrukturierung** des Unternehmens nützen kann und nützen will. Ein Spannungsverhältnis besteht zwischen der Verbesserung der Steuerbarkeit und der Auswirkung auf die Organisation bzw. den Grad der Veränderung.

Je größer das Veränderungspotential ist, desto größer sind die Chancen den Veränderungsprozeß strategisch zu nutzen.

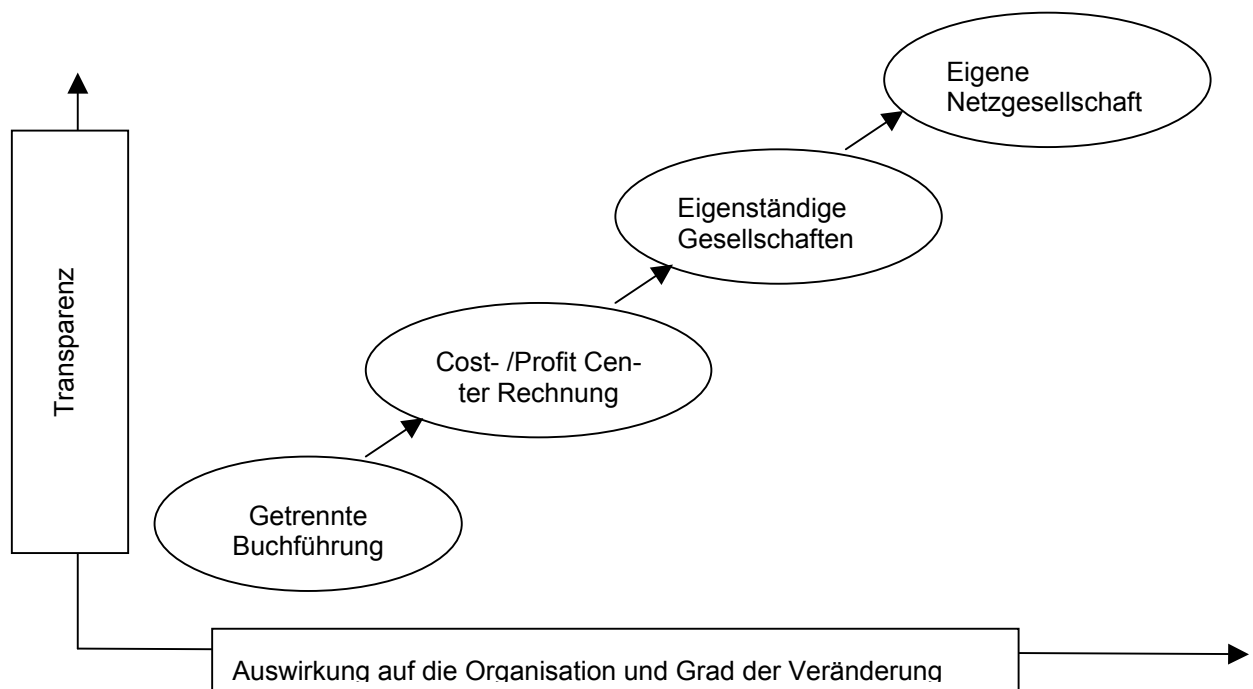


Abbildung 5: Varianten der Umsetzung des Unbundling im Unternehmen, Quelle: eigene Darstellung

	<b>Auswirkung auf die Unternehmensorganisation</b>	<b>Verbesserung der Steuerbarkeit</b>
Getrennte Buchführung	Aufbau EIWOG-konformer externer Berichtseinheiten	Keine
Cost- /Profit Center Rechnung	Aufbau interner Berichtseinheiten	Interne markt- und steuerungsorientierte Berichtseinheiten mit Zuordnung von Verantwortlichkeiten
Eigenständige Gesellschaften	Ausgliederung in eigene Gesellschaften	Maximierung der externen Transparenz; Steuerung durch Gesellschafterstellung
Eigene Netzgesellschaft	Eigentumsrechtliche Übertragung	Keine direkte Einflußmöglichkeit mehr

Tabelle 4: Auswirkungen der Umsetzungsformen des Unbundling auf die Unternehmensorganisation und die Steuerbarkeit, Quelle: eigene Darstellung

In den folgenden Kapiteln sollen die Formen in aufsteigender Form beschrieben werden.

### 3.3.2 Getrennte Buchführung

#### 3.3.2.1 Übersicht

Aus der Textierung der Richtlinie und des EIWOG wird weitgehend offen gelassen, ob der Vorschrift zur Führung getrennter Konten auch dadurch Rechnung getragen werden kann, daß man in der Kostenrechnung getrennte Konten (Kostenstellen) für Erzeugung, Übertragung, Verteilung und sonstige Aktivitäten führt, aus denen man dann die aktivitätsbezogenen Teilbilanzen und Teil-Ergebnisrechnungen ableitet, oder ob getrennte Finanzbuchhaltungen geführt werden müssen.

Im obigen Kapitel 2 „Handelsrechtliche Aspekte des Unbundling“ wurde gezeigt, daß es – außer dem Aufbau getrennter Finanzbuchhaltungen – auch andere Instrumente gibt, die den **Mindestanforderungen** des in der Elektrizitätsbinnenmarktrichtlinie und dem EIWOG geforderten Unbundling genügen.

Abhängig von Anpassungsfähigkeit und Architektur der eingesetzten betriebswirtschaftlichen Software sowie der Möglichkeiten der Unternehmen, ihre Strukturen an die neuen rechtlichen Forderungen anzupassen, sind im Rechnungswesen mehrere EDV-technische Ansätze denkbar, die die Verpflichtung des Unbundling erfüllen können.

### 3.3.2.2 Erweiterung des Kontenplans der Finanzbuchhaltung

Die Erweiterung des Kontenplans entspricht einer allzu wörtlichen Auslegung der Vorschriften und baut den **Kontenplan** eines Elektrizitätsunternehmens entsprechend den abzubildenden Vorgängen auf. Damit sind ein erheblich gesteigerter Buchungsaufwand und ein aufgeblähter Kontenplan verbunden, da alle Geschäftsvorfälle manuell im Zeitpunkt der Erfassung auf die getrennten Konten aufgeteilt werden müssen.

Die Erstellung der Unbundling-Bilanz- und Ergebnisrechnung kann beispielsweise durch Verfeinerung der handelsrechtlichen Gliederungsschemata sofort erstellt werden.

Diese Vorgehensweise setzt allerdings voraus, daß alle Buchungen eindeutig zugeordnet werden konnten und keine ungeklärten Positionen verblieben sind. Voraussetzung ist weiters, daß alle mit der Buchführung befaßten Mitarbeiter eines Unternehmens genau instruiert sind, um die Häufigkeit von Fehlbuchungen zu beschränken. Allfällige Umbuchungen werden im Zuge der Finanzbuchhaltung abgebildet und können sogar – bei einer zu großen Anzahl von Unbundling-Buchungen – die im HGB geforderte **Ordnungsmäßigkeit** der Buchführung **einschränken**.

Die Erfüllung des Unbundling-Erfordernisses mit Hilfe der Erweiterung des Kontenplans der Finanzbuchhaltung ist bei hohem Integrationsgrad nur eingeschränkt praktikabel, da die laufende Erfassung der Geschäftsfälle durch Aufblähung des Kontenplans unübersichtlich wird und alle Buchungen für die Unbundling-Berichterstattung die Finanzbuchhaltung belasten.

### 3.3.2.3 Führung eigener Buchungskreise

Die zweite Lösung besteht darin, jeden einzelnen Vorgang in einem **eigenen Buchungskreis** zu führen. Das bedeutet, daß jedes Konto der Finanzbuchhaltung in mehreren Buchungskreisen eröffnet wird. Das führt auf der einen Seite dazu, daß der einheitliche Jahresabschluß nur noch mit Hilfe einer Summierung bzw. Konsolidierung abgeleitet werden kann. Andererseits aber läßt sich jeder Aktivitätenabschluß jederzeit auf der Basis eines einheitlichen und übersichtlichen Kontenplan mit Standardsoftware (z.B. SAP-R/3) ausweisen.

Eine eigene Schlüsselung ist unter der Voraussetzung der hinreichenden Zuordenbarkeit nicht erforderlich. Zudem erlaubt diese Variante zukünftige Entwicklungen in der Unternehmensstruktur, wie zum Beispiel die Ausgliederung des Geschäftsfeldes Verteilung, schon vorab mitzubilden. Eine buchhalterische und logistische Entflechtung wird in diesem Fall überflüssig.

Voraussetzung ist auch hier die eindeutige Zuordenbarkeit bei der **laufenden** Verbuchung.

### 3.3.2.4 Führung von Geschäftsbereichen

Als dritte Lösung steht die Abbildung der Vorgänge auf Ebene von **Geschäftsbereichen** zur Verfügung. Die Vorteile dieser Lösung liegen vor allem darin, daß sie sich einfach auf weitere Aktivitäten ausweiten läßt. Darüber hinaus können die Aktivitätenabschlüsse jederzeit auf Basis eines einheitlichen und übersichtlichen Kontenplans mit SAP-R/3 ausgewiesen werden. Bei dieser Variante ist allerdings auf einen **zusätzlichen Kontierungsaufwand** hinzuweisen. Des weiteren muß im Rahmen der Abschlußarbeiten der nicht eindeutig einem Vorgang zurechenbare Teil des Buchungsaufkommens geschlüsselt und umgebucht werden.

### 3.3.2.5 Kostenrechnung

Ein weiteres Instrument zur Erstellung der Unbundling-Berichterstattung ist die Kostenrechnung. Diese Form der Erfassung ist für jene Unternehmen besonders geeignet, die zum Zwecke der internen Betriebssteuerung oder von aufsichtsrechtlichen Erfordernissen (Strompreiskalkulation) ohnedies eine Kosten- und Leistungsrechnung eingerichtet haben. Durch Modifizierung können dadurch wesentliche Grundlagen für die Unbundling-Berichterstattung generiert werden.

Es wird in der Kostenrechnung zwischen der **Direktkontierung** von Aufwands- und Ertragsarten sowie der innerbetrieblichen Leistungsverrechnung unterschieden. Bei der Direktkontierung werden Erträge und Aufwendungen bei ihrer Entstehung erfaßt. Im Zuge der Auftragsabrechnung werden Kostenstellen der Leistungsgeber entlastet und die Kostenstellen der Leistungsempfänger belastet. Abrechnungstechnisch sind die Kostenstellen somit als Unterkonten der Ertrags- und Aufwandskonten zu interpretieren.

Bei der **innerbetrieblichen Leistungsverrechnung** werden entweder in Form von Einzelabrechnung oder in Form von Umlageverfahren, die auch mehrstufig erfolgen können, Kosten zugeordnet. Preise, möglichst marktgerechte, sollen für den innerbetrieblichen Leistungsaustausch zum Ansatz gebracht werden. Dies würde der Intention der EBRL, einzelne Segmente wie rechtlich selbständige Unternehmen abzubilden und damit Wettbewerb zu schaffen, nahe kommen. Marktpreisen sind aber kalkulatorische Bestandteile immanent; diese Bestandteile sind jedoch nicht HGB-konform.<sup>244</sup>

Die in der modernen Kostenrechnung verwendeten Kostenbegriffe entsprechen nicht den handelsrechtlichen Aufwandsbegriffen. Dadurch kann die Kostenrechnung nicht unmittelbar Grundlage für die Unbundling-Ergebnisrechnung sein. Darüber hinaus bieten die Kosten-

rechnungssysteme üblicherweise keine unmittelbare Möglichkeit Unbundling-Bilanzen zu erstellen. Die Kostenrechnung bietet für die Aufwendungen und Erträge eine gute Basis zur Erstellung der Unbundling-Ergebnisrechnung. Für die Unbundling-**Bilanz** müssen aber zusätzliche aufwendige Zuordnungsverfahren erfolgen.

### 3.3.2.6 Evaluierung der getrennten Buchführung

#### Vorteile der getrennten Buchführung

- Geringerer Aufwand bei Einführung als bei anderen Varianten
- Einfachere und flexiblere laufende Handhabung
- Synergien zwischen Unternehmensbereichen (integrierte Wertschöpfungskette) können weiterhin optimal genutzt werden
- Teilweise Quersubventionierung durch „Spielräume“ im Rahmen der Internen Leistungsverrechnung
- Steuerliche Optimierung durch „horizontalen“ und „vertikalen“ Verlustausgleich<sup>245</sup>

#### Nachteile der getrennten Buchführung

- Das Unternehmen bleibt eine „undifferenzierte“ Einheit, d.h. unterschiedliche strategische Ausrichtungen von Erzeugung, Übertragung und Verteilung (stand alone, Allianzen, Beteiligungen) sind nur bedingt möglich
- Kaum Erhöhung der Transparenz

### 3.3.3 Profit (Cost-) Center Rechnung

#### 3.3.3.1 Entwicklung des Profit Center Konzepts

Erste theoretische Ansätze für eine dezentrale Unternehmensform wurden in der Betriebswirtschaft Anfang des 20. Jahrhunderts Schmalenbach in seiner Arbeit zur pretialen Lenkung

---

<sup>244</sup> Zur Mühlen, Manfred, Handlungsbedarf in der Rechnungslegung und Prüfung deutscher Energieversorgungsunternehmen, in: Versorgungswirtschaft 1997, S 175

<sup>245</sup> im Gegensatz zu den ertragsteuerlichen Grundsätzen des innerbetrieblichen, horizontalen (Ausgleich innerhalb einer Einkunftsart) und vertikalen (Ausgleich zwischen Einkunftsarten) Verlustausgleich soll unter vertikalem und horizontalem Verlustausgleich der Ausgleich der Ergebnisse zwischen den vertikal bzw. horizontal integrierten Aktivitäten verstanden werden

formuliert<sup>246</sup>. Wesentlicher Gedanke ist dabei, die Gesetze des Marktes auch in das Unternehmen selbst zu implementieren, um so ein sich selbst regelndes System mit größtmöglicher Effizienz zu erzeugen. Die Teilbetriebe sollen durch weitgehende Handlungsfreiheit wie selbständige Unternehmer agieren können. Dies gilt auch untereinander, weshalb der interne Leistungsaustausch mit Verrechnungspreisen bewertet wird.

Erste praktische Anwendungen der Profit-Center Rechnung erfolgten in den USA in den 20er Jahren durch die Konzerne Du Pont und General Motors. Sie haben divisionale Organisationen mit gewinnverantwortlichen Produktparten eingeführt. Es sollten die für damalige Verhältnisse bereits sehr großen Konzerne wieder mit jener Schlagfähigkeit und Flexibilität ausgestattet werden, die sonst nur kleinere Unternehmen besaßen. Tatsächlich gelang es durch Zerlegung in weitgehend selbständige Einheiten mit **Ergebnisverantwortung** eine höhere Flexibilität, verkürzte Kommunikationswege, eine bessere Ausrichtung am Markt und eine erhöhte Motivation der Führungskräfte zu erreichen.

In Europa entwickelte der tschechische Schuhfabrikant Bata ebenfalls ein frühes Modell einer Profit-Center Organisation. Dieser neue Ansatz konnte sich jedoch nicht etablieren und begann sich erst 40 Jahre später in den USA und danach wieder in Europa allmählich durchzusetzen<sup>247</sup>.

### 3.3.3.2 Definition aus der Betriebswirtschaftlichen Literatur

Ein Profit-Center stellt einen Teilbereich eines Unternehmens dar, der mit einer gewissen Eigenständigkeit und Ergebnisverantwortlichkeit operiert, ohne dabei autark zu sein. Es sind Organisationseinheiten mit stärker ausgestatteter Ergebnisverantwortung, die zu diesem Zweck mit einem eindeutigen System der Ergebniszurechnung ausgestattet sind.<sup>248</sup>

Im Rahmen der Cost-/Profit-Center Rechnung bleibt die gesellschaftsrechtliche Einheit erhalten. Aufwand- und Ertragszuordnung erfolgen durch eine interne Kosten- und Leistungsverrechnung.

Das Profit-Center ist sowohl **Informations- als auch Steuerinstrument**<sup>249</sup>. Die Profit-Center Organisation wird auch als marktorientiertes Anreizkonzept bezeichnet.<sup>250</sup> Mittels dieses

---

<sup>246</sup> Vgl. Kah, Arnd: Profitcenter-Steuerung: ein Beitrag zur theoretischen Fundierung des Controlling anhand des Principal-agent-Ansatzes, Stuttgart, 1994, S 71

<sup>247</sup> Vgl. Kah, Arnd: Profitcenter-Steuerung: ein Beitrag zur theoretischen Fundierung des Controlling anhand des Principal-agent-Ansatzes, Stuttgart 1994, S.70ff

<sup>248</sup> Vgl. Kradschnig, Günter: Mit Ergebniscenter-Organisation zu mehr Eigenverantwortung in: RWZ 1998, S 47

<sup>249</sup> Vgl. Körlin, Theodor: Profit Centers im Verkauf: Gewinnorientierte Steuerung von Verkaufsabteilungen, Stuttgart 1991, S 15

Werkzeuges kann das Management effiziente Lenkungsmaßnahmen setzen und so die gesteckten Ziele erreichen.

Als **Informationssystem** kann es wertvolle Daten über die Ertragslage der einzelnen Unternehmensbereiche liefern, die durch ihre Detaillierung über die stufenweise Fixkostendeckungsrechnung hinausgehen. Diese Daten sollen anschließend vom Management für grundlegende Strategieentscheidungen ebenso wie für gezielte Steuerungsmaßnahmen, z.B. der Preispolitik, dienen.

Die zu erreichenden Ziele umfassen neben dem Hauptziel Gewinn- oder Deckungsbeitrag auch Nebenziele, wie Umsatzausweitung, Veränderung des Marktanteils, Einführung von bestimmten Produkten oder die Erschließung neuer Märkte. Es bedarf jedoch ausreichend quantifizierter Ziele. Die Profit-Center Rechnung eröffnet die Möglichkeit, diese Ziele zu kontrollieren, daher ist es essentiell, daß diese in Zahlen angegeben sind.

Durch die vielen Möglichkeiten, ein Unternehmen in einzelne Teilbereiche zu gliedern, gibt es unterschiedliche Einteilungsmöglichkeiten in Profit-Center<sup>251</sup>:

- gebietsbezogene Profit-Center
- produktbezogene Profit-Center
- vertriebsbezogene Profit-Center

Auch Kombinationsformen von verschiedenen Kategorien sind zu finden. Oft sind z.B. gebietbezogene Profit-Center noch in einzelne produktbezogene unterteilt. Es gibt daher keine generell „richtige“ Organisationsform, sondern es ist für jedes Unternehmen ein individuelles Konzept notwendig.

Eine Einteilung ist auch nach der **Marktnähe** möglich. Hierbei lassen sich folgende Arten von Profit-Centern unterscheiden.

- Cost Centers
- Service Centers
- Profit Centers i.e.S.

---

<sup>250</sup> Vgl. Kah, Arnd: Profitcenter-Steuerung: ein Beitrag zur theoretischen Fundierung des Controlling anhand des Principal-agent-Ansatzes, Stuttgart 1994, S 71

<sup>251</sup> Vgl. Körlin, Theodor: Profit Centers im Verkauf: Gewinnorientierte Steuerung von Verkaufsabteilungen, Stuttgart 1991, S 25

Während Cost Centers lediglich Stellen zum Sammeln der nicht zuordenbaren Overheads darstellen, bestehen Service Centers vor allem aus Erlösen der internen Leistungsverrechnung. Lediglich die Profit Centers i.e.S. haben intensiven Kontakt zum Markt.

Nach dem Grad der übertragenen **Verantwortung** können folgende Arten von Centern unterschieden werden:<sup>252</sup>

- Cost Center: hier ist der betreffende Manager nur für Kosten und Kostenfaktoren verantwortlich; die Aufgabenstellung besteht darin, verlangte Leistungen unter optimalen Bedingungen, Kosten, Schnelligkeit und Qualität bereitzustellen<sup>253</sup>
- Income Center: deren Manager haben nur Kontrolle über die Erträge, aber keine volle Kontrolle über die Kosten
- Profit Center: hier haben die Manager sowohl Kontrolle über die Erträge als auch über die Kosten. Hier ist die Steuerungsgröße das Ergebnis, das aus der Gegenüberstellung von Kosten und Erträgen besteht
- Investment Center: hier ist der Manager zusätzlich in Investitionsentscheidungen eingebunden, als Steuerungsgrößen kann hier ein ROI (Return on Investment) verwendet werden, der die Relation zwischen eingesetztem Kapital und dem Rückfluß beschreibt.

Die mit der Einrichtung von Profit-Centern verbundenen **Ziele** sind:

- Erhöhung der Effizienz
- Erhöhung der Transparenz
- Führung durch Zielvereinbarung
- Optimierung der Planungs-, Berichts- und Steuerungsprozesse
- Motivationserhöhung der Mitarbeiter
- Einführung eines internen Marktes (Besteller-Ersteller-Prinzip)
- Veränderung der Führungskultur
- Abbildung der Leistungsbeziehungen im Unternehmen

---

<sup>252</sup> Vgl. Unipede - Ressource Management Study Committee: Transfer Pricing – a managerial approach for the electricity sector 80.01 Finbud, Paris 1997, S 5 f

<sup>253</sup> Vgl. Bouquin, Henri: Le contrôle de gestion, Presses universitaires de France, Paris 1986, S 126



- Betriebswirtschaftliche Abbildung einer stufenweisen Ergebnisrechnung
- Kosten- und Leistungsrechnung als Steuerungs- und Führungsinstrument

Mögliche **Probleme** der Profit-Center Rechnung sind:

- Keine ergebnisorientierte Kostenverantwortung
- Mangelnde Akzeptanz
- Keine Zuordnung der Erträge
- Empfangende Kostenstelle kann sich gegen die Verrechnungen /Umlagen nicht wehren
- Anteil der nicht beeinflussbaren Kosten ist zu hoch
- Mangelnde Wertschätzung und Transparenz der innerbetrieblichen Leistungen
- Standards von Leistungen werden vom internen Lieferanten festgelegt
- Kein Einfluß auf Höhe der Verrechnungspreise

Für die Unbundling-Berichterstattung sind grundsätzlich alle Ausprägungsformen von produktorientierten (Energie, Netz, Sonstige Aktivitäten) Ost-, Service- oder Profit-Centern denkbar. Die Marktnähe kann für die unternehmensinterne Verrechnung der Profit-Center untereinander von Bedeutung sein, da hier eine größere Flexibilität bei der Gestaltung der Leistungsbeziehungen erfolgen kann.

### 3.3.3.3 Die Verwirklichung eines Service Center Konzepts

Gerade in integrierten Unternehmen mit einer großen Anzahl von Kostenstellen in Zentralbereichen und verschiedenen Sparten und Geschäftsbereichen muß eine geeignete Form der Zurechnung bzw. der Verrechnung der Kosten gefunden werden. Ein mögliches Konzept ist das sogenannte „Service Center Konzept“.

Dabei ist in einem ersten Schritt zu definieren, welche **Bereiche** als Service Center geeignet sind. Besonders **geeignet** sind dafür:

- Informatik (Infrastruktur, technische und kaufmännische Anwendungsentwicklung)
- Beschaffung und Materialwirtschaft

- Finanzbuchhaltung
- Finanzabteilung
- Controlling
- Lohn- und Gehaltsverrechnung
- Recht, Liegenschaftsverwaltung, Versicherungsagenden
- Allgemeine Services (Hausverwaltung, Facility Management, Werksküchen, Fuhrpark) etc.

Bei der Realisierung sollten folgende **Grundsätze** beachtet werden:

- Schaffung von Kostentransparenz
- Einführung eines internen Kunden-Lieferanten-Verhältnisses
- Transparente Mengengerüste und verbindliche Preislisten
- Deckung aller im Service Center anfallender Kosten
- Ausweis von Erfolg (Kostendeckung) bzw. Mißerfolg (Kostenunterdeckung)
- Ergebnisverantwortung des Center Management
- Interner Bezug geht vor externem Einkauf
- Interner Preis darf Marktpreis nicht übersteigen

In der Praxis treten aber auch folgende **Probleme** bei Verwirklichung des Service Center Konzepts auf:

- Mangelnde Akzeptanz
- Keine Zuordnung der Erträge
- Empfangende Kostenstelle kann sich gegen Verrechnungen und Umlagen nicht wehren
- Anteil der nicht beeinflussbaren Kosten ist zu hoch
- Mangelnde Wertschätzung und Transparenz der innerbetrieblichen Leistungen

- Standards von Leistungen werden vom internen Lieferanten und nicht vom internen Kunden festgelegt
- Kein Einfluß auf Höhe der Verrechnungspreise

Dokumentierte Beispiele für die erfolgreiche Einführung des Center Konzeptes sind die Stadtwerke Bremen AG<sup>254</sup> sowie die Stadtwerke Duisburg AG<sup>255</sup>.

### 3.3.3.4 Spartenrechnung vs. Profit-Center

Oft wird die Spartenrechnung mit einer Profit-Center Rechnung verwechselt, doch sind diese Begriffe keineswegs synonym.

Eine Division oder Sparte ist eine produktorientierte Gliederung der Organisationsbereiche. Die einzelnen Sparten sollten innerhalb so homogen wie möglich und untereinander so verschieden wie möglich sein.<sup>256</sup> Dadurch ist gewährleistet, daß die einzelnen Sparten relativ selbständig agieren können, ohne dabei durch starke Überschneidungen zu Ineffizienzen zu neigen.

Ein Profit-Center hingegen ist ein Teilbereich, der eine kleine schlagkräftige Einheit darstellt. So stellt eine Sparte gleichzeitig ein Profit-Center dar, jedoch ein Profit-Center nicht unbedingt eine Sparte. Oft besteht eine Sparte aus vielen untergeordneten Profit-Centern, die verschiedene Marktsegmente innerhalb einer Sparte abdecken können.

### 3.3.3.5 EDV-Umsetzung des Profit-Center Konzepts in SAP

In der Energiewirtschaft ist die kaufmännische SAP-Software weit verbreitet. Für die Erstellung der Unbundling-Berichterstattung stehen grundsätzlich zwei Anwendungen zur Verfügung. Die erste und bereits im SAP Release R/2 vorhandene Anwendung ist die Einrichtung von **Geschäftsbereichen**, die zweite Möglichkeit ist die Verwendung des **SAP-R/3 Profit-Center Moduls**.

---

<sup>254</sup> Vgl. Wolle, Dieter: Fit für den Wettbewerb mit der Center-Erfolgsrechnung: Zile, Konzept und erste Erfahrungen der Stadtwerke Bremen AG, in Horvath, Peter (Hrsg.): Das neue Steuerungssystem des Controllings, Stuttgart 1997, S 157-173

<sup>255</sup> Renner, Andreas, Felix, Bernd: Geschäftsprozeßoptimierung und Centersteuerung bei der Duisburger Versorgungs- und Verkehrsgesellschaft, in: BDU (Bundesverband Deutscher Unternehmer)-Datenbank 1999/2000, Fachaufsätze von Unternehmensberatern: Internet: <http://www.bdu.de/beraterauswahl/fach/fach/085> vom 3.5.2000

<sup>256</sup> Vgl. Kasper Helmut, Mayrhofer Wolfgang: Personalmanagement, Führung, Organisation, 2.A., Wien 1999, S 27

Bei den Geschäftsbereichen werden in den Auftrags-, Kostenstellen- und Anlagenstammsätzen fixe Geschäftsbereiche hinterlegt. Darüber hinaus können bestimmte **Geschäftsbereichskontierungen** erzwungen werden. Bei jeder Buchung wird die Geschäftsbereichskontierung hinterlegt, sodaß auch eine Auswertung über Bestandskonten möglich ist. Auch für den Fall, daß z.B. Kreditoren- und Debitorenbuchungen nicht eindeutig einem Geschäftsbereich zuordenbar sind, wird über die Ertrags- oder Aufwandszuordnung eine äquivalente Aufteilung automatisiert möglich. Bei geschäftsbereichübergreifenden Buchungen werden über spezielle Zusatzprogramme periodisch Verrechnungsbuchungen erzeugt. So können auch geschäftsbereichübergreifende Leistungsverrechnungen angestoßen werden.

Bei der **SAP-R/3 Profit-Center-Rechnung** wird allen GuV- und Bilanzkonten eine frei definierbare Anzahl und Struktur von Profit-Centern zugeordnet. Dies verringert den erforderlichen Schlüsselungsaufwand auf die übrigen Bilanzpositionen. Der notwendige Ausweis erfolgt mit unternehmensspezifisch zu erstellenden Berichten.

Alle im SAP R/3-System kosten- und ergebniswirksamen Geschäftsvorfälle werden parallel zur Verarbeitung im originären Modul auch im Profit Center nach Kosten – bzw. Erlösarten fortgeschrieben. Es werden somit die gesamten Lieferungs- und Leistungsbeziehungen zwischen Profit Centern transformiert. Diese Buchungen werden sowohl bei Istbuchungen als auch bei der Planungsrechnung berücksichtigt.

Die **Unbundling-Ergebnisrechnung** entsteht durch das Zusammenfassen von Kostenstellen. Jede Kostenstelle ist einem Profit Center zugeordnet. Alle zu einem Profit Center gehörenden Kostenstellen werden aufsummiert. Profit Centers können weiters zu Gruppen zusammengefaßt werden. Jedes Aufwands- und Ertragskonto ist in der Kostenrechnung als Kostenart angelegt. Daher ist für jedes Profit Center eine GuV mit Kostenarten möglich, die der Buchhaltung entspricht. Eine Besonderheit bilden die **sekundären Kostenarten**, die durch die interne Leistungsverrechnung in der Kostenrechnung entstehen. Sie können im herkömmlichen GuV Schema nach HGB nicht abgebildet werden, weshalb eine eigene Hilfsposition, z.B. in Form einer eigenen Zeile, eingefügt werden muß. Somit stimmen die einzelnen Kostenarten in Summe nicht mit jenen der Buchhaltung überein. Jedoch ergibt sich beim Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit wieder eine Übereinstimmung.

Dementsprechend wurde die technische Form der Umsetzung in der Empfehlung des VEÖ für die Darstellung der Unbundling-Ergebnisrechnung offengelassen: *„Wenn zwischen den Aktivitäts-Bereichen Verrechnungen vorgenommen werden, so hat i.d.R. eine Konsolidierung zu erfolgen, um die positionsweise Überleitung zum jeweiligen Wertansatz in der Gewinn- und Verlustrechnung herzustellen. Eine eigene Konsolidierungsspalte ist aber nur bei Wichtigkeit der zu konsolidierenden Positionen auszuweisen. Ansonsten können die Konso-*

*lidierungen mit dem Bereich Sonstiges der nicht gesondert darzustellenden Aktivitäten zusammengefaßt werden. Alternativ können die Verrechnungen zwischen den Bereichen auch nur summarisch mit einem einzigen Betrag pro Aktivität erfolgen (**Darstellung in einer Zeile**).<sup>257</sup>*

Ebenfalls eine Besonderheit stellen in der SAP-R/3-Profit-Center Rechnung die **Projekte** dar. Für diverse Bauvorhaben und andere Belange werden Projekte geführt. Ein Projekt setzt sich aus mehreren Elementen zusammen, den sogenannten PSP- Elementen. Jedes PSP-Element enthält einen Eintrag, auf welcher Kostenstelle es abgerechnet wird. Über diese Kostenstelle erhält auch jedes PSP-Element eine Zuordnung zu einem Profit Center und wird daher auch auf diesem abgerechnet.

Die Entstehung der **Unbundling-Bilanz** muß einem Profit Center zugeordnet sein. Die Anlagenkonten werden vom SAP-System aus dem Modul der Anlagenbuchhaltung (CO-AA) automatisch fortgeschrieben. Auch einige Kreditoren- und Debitorenkonten werden vom entsprechenden Modul selbsttätig zugeordnet. Diese Bilanzkonten existieren daher auf mehreren Profit Centern. Alle anderen können vorerst nur einem Profit Center zugeordnet werden, das dann mit Hilfe von Schlüsseln bzw. manuell zugeordnet wird.

Die Ergebnisdarstellung in der SAP R/3 Profit Center Rechnung ist sachkontenorientiert und entspricht daher dem formalen Gliederungsprinzip der Finanzbuchhaltung. Dies ermöglicht einheitliche Berichtsschemata und ermöglicht eine kostenartbezogene Abstimmung der Daten des internen und externen Rechnungswesens aus der Sicht der Profit Center Rechnung.

Für das Unternehmen sind bei beiden Lösungen folgende Arbeiten laufend durchzuführen:

- Eindeutige Zuordnung der Kostenstellen zu den Geschäftsbereichen bzw. Profit Centern
- Laufende Pflege der Kostenstellen- bzw. Anlagenstammsätze als bestimmendes Element der Geschäftsbereich bzw. Profit Center-Kontierung
- Einrichten und Wartung der Schnittstellen zu Vorprogrammen (z.B. Energieverrechnung)

---

<sup>257</sup> VEÖ, Verband der Elektrizitätswerke Österreichs, Arbeitskreis Unbundling: Unbundling – Transparenz im Rechnungswesen – Umsetzung der Unbundling-Berichterstattung i.S.d. EIWOG in der österreichischen Elektrizitätswirtschaft Juni 1999, S 8

### 3.3.3.6 Die Problematik von Verrechnungspreisen in der Profit Center Rechnung

Betriebliche Verrechnungspreise sind immer dann anzusetzen, wenn unternehmensinterne Lieferungen und Leistungen transferiert werden. Dabei kann es sich um die Lieferungen zwischen zwei einzelnen Kostenstellen, zwei Geschäftseinheiten oder zwei rechtlich selbständigen Konzernunternehmen handeln. Von Schmalenbach wurde der **Verrechnungspreis** als Größe zur Messung der innerbetrieblichen Wertschöpfung definiert, bei der kein Gewinnaufschlag enthalten ist. Inzwischen haben sich aber verschiedene Verrechnungspreismethoden herausgebildet: marktorientiert, kostenorientiert und verhandlungsorientiert.<sup>258</sup>

Die Gestaltung von Verrechnungspreisen geht immer mit dem Gefahr der Quersubventionierung einher. Da die EU die Vermeidung von Quersubventionierung in der Elektrizitätsbinnenmarktlinie explizit als Begründung für das Unbundling anführt<sup>259</sup>, sind die Gründe von **Quersubventionierungen** zu untersuchen. Folgende Fälle können unterschieden werden:<sup>260</sup>

- Zwischen Produkten einer vertikal integrierten Unternehmensstruktur
- Zwischen Produkten einer horizontal integrierten Unternehmensstruktur
- Wenn Produzenten eines monopolisierten Outputs die Beschaffung von beteiligten Unternehmen bevorzugen
- Wenn gleiche Preise in regional verschiedenen Versorgungszonen verlangt werden
- Wenn für das gleiche Produkte unterschiedliche Preise verlangt werden
- Wenn Unternehmen von der öffentlichen Hand oder vom Regulator gezwungen werden unprofitable Aktivitäten durchzuführen
- Wenn regulierte und unregulierte Bereiche vermengt werden

Eine Diskussion der Höhe der Verrechnungspreise muß daher immer im Licht der Quersubventionierung gesehen werden.

---

<sup>258</sup> Vgl. Unipede - Ressource Management Study Committee: Transfer Pricing – a managerial approach for the electricity sector 80.01 Finbud, Paris 1997, S 10 f

<sup>259</sup> Art 14 Abs. 3

<sup>260</sup> Hancher, Leigh: Cross-Subsidization in Community Law, Rotterdam 1996, S 8

### 3.3.3.7 Evaluierung der Cost-/Profit-Center Rechnung

#### Vorteile der Cost-/Profit-Center Rechnung

- Gesetzlichen Anforderungen wird entsprochen
- relativ geringer Aufwand bei der Einführung
- Synergien zwischen Unternehmensbereichen (integrierte Wertschöpfungskette) können weiterhin voll genutzt werden
- Erhöhung der Transparenz durch Kosten- und Ertragszuordnung bzw. –verantwortung
- Teilweises Quersubventionierungspotential durch „Spielräume“ im Rahmen der Internen Leistungsverrechnung
- geringere Kosten der Rechtsform
- Weniger Jahresabschlüsse und daher geringerer Bilanzierungsaufwand
- Keine vertraglichen Regelungen für Leistungen zwischen Tochterfirmen
- Steuervorteile durch horizontalen Verlustausgleich

#### Nachteile der Cost-/Profit-Center Rechnung

- Unternehmen bleibt eine „undifferenzierte Einheit“: Unterschiedliche strategische Ausrichtung von Erzeugung, Übertragung und Verteilung (Stand alone, Allianzen, Beteiligungen) nur bedingt möglich.

In der Praxis ist die Profit-Center Organisation oft nur eine Übergangslösung bis zur Selbständigkeit. Erst ab einer gewissen Größe oder bei einem erhöhten Risiko werden Tochterfirmen gegründet. So empfiehlt sich für ausländische Märkte eine Tochtergesellschaft, da so ein Scheitern nicht das gesamte Unternehmen trifft.

Jede dieser Varianten hat ihre Vorzüge. Die Entscheidung für eine separate Tochtergesellschaft muß fallspezifisch getroffen werden.

### 3.3.4 Eigenständige Gesellschaften

Gesellschaftsrechtlich getrennte Unternehmenseinheiten bieten einander und am freien Markt Leistungen an.

### 3.3.4.1 Service Level Agreements

Die Zusammenarbeit der getrennten Gesellschaften kann durch Service Level Agreements (SLA) definiert werden. Diese stellen eine **Schnittstelle** zwischen den getrennten Unternehmen dar. Sie definieren den Anwendungsbereich der ausgelagerten Services und identifizieren die Leistungsziele in den Kategorien Qualität, Zeit, Mengen und Kosten.

Service Level Agreements sind daher ein kritischer Erfolgsfaktor und ein Nutzenfaktor eines jeden Auslagerungsvorhabens. Die Aktivitäten und Services, die in Service Level Agreements fixiert werden, müssen durch Abstimmung zwischen den Partnern in meßbaren Kennziffern ausgedrückt werden. Service Level Agreements müssen laufend überwacht, gemessen, die aktuelle Performance dokumentiert und die Service Level Ziele an Veränderungen in der Umwelt (z.B. neue Technologie) oder den Unternehmen (z.B. Mengengerüste) angepaßt werden. Übliche Strafen und Sanktionen („**Penalties**“) sind auch zwischen den Partnern im Unternehmensverbund zu gewährleisten, um die Services inhaltlich und zeitlich korrekt zu erhalten.

### 3.3.4.2 Evaluierung eigenständiger Gesellschaften

#### Vorteile eigenständiger Gesellschaften

- Gesetzliche Anforderungen werden durch externe Transparenz klar erfüllt;
- hohe interne Transparenz durch vollständigen Einblick in die Vermögens-, Finanz-, und Ertragslage;
- konzerninterne Motivation durch Schaffung neuer Strukturen und neue Entwicklungsmöglichkeiten für Mitarbeiter;
- die effektive Unternehmenssteuerung wird durch klare transparente Regelungen wie mit Dritten hergestellt;
- es gibt eine klare Abgrenzung bezüglich der Aufgaben und des Personals;
- erhöhte Markt-/Kundenorientierung;
- klare Ergebnisverantwortung;
- Steigerung der Unternehmenseffizienz durch Festlegung von Marktpreisen zwischen den Konzerngesellschaften;



- Wettbewerb im Konzern um knappe Ressourcen;
- unterschiedliche strategische Ausrichtung von Erzeugung, Übertragung und Verteilung (Stand alone, Allianzen, Beteiligungen) wird ermöglicht;
- nicht nur rechnerische, sondern auch organisatorische Trennung der Bereiche (Kosten- und Ertragsverantwortung);
- Ausnützen günstigerer Kollektivverträge;
- höhere Flexibilität durch weniger organisatorische Regelungen;
- bessere Möglichkeiten zur Marktbearbeitung;
- Größere Flexibilität hinsichtlich Partnerschaften und Allianzen.

#### **Nachteile eigenständiger Gesellschaften**

- Höherer Aufwand bei der Einführung;
- erhöhter Verwaltungsaufwand (Gründungsaufwand, Jahresabschluß, Gesellschafterversammlungen);
- Erhöhter Koordinationsaufwand durch viele Schnittstellen
- Erhöhter Verrechnungsaufwand im laufenden Betrieb
- Synergienutzung zwischen Unternehmensbereichen (integrierte Wertschöpfungskette) nur mit höherem Aufwand möglich
- Gewünschte Quersubventionierungen werden transparent und nicht mehr möglich
- Steuerliche Optimierung wird erschwert

#### **3.3.5 Schaffung einer (inter-)nationalen Netzgesellschaft**

Das in der EU-Richtlinie und dem EIWOG geforderte Unbundling führt zu einer zumindest kostenrechnerischen Trennung von Netz und Erzeugung, die in vielen vertikal integrierten EVU in den EU-Staaten auch auf die Unternehmensstruktur ausgedehnt wird, indem eigenständige Geschäftsbereiche, Profit-Center oder sogar getrennte Gesellschaften unter gemeinsamer Holding gebildet werden. Diese Umstrukturierungen werfen die Frage auf, ob an die Stelle der sich abschwächenden vertikalen Bindungen geeignete **horizontale Koopera-**

**tionen zwischen Netzbetreibern** auf gleicher Netzebene treten sollten, um Synergieeffekte zu nutzen und die Entwicklung des Wettbewerbs in den für den Wettbewerb geeigneten Bereichen zu fördern.

Solche Kooperationen sind in sehr unterschiedlicher Form denkbar:<sup>261</sup>

- Es kann eine **Koordinationsstelle** eingerichtet werden, die als Ansprechpartner der von ihr vertretenen Netzbetreiber gegenüber den Marktteilnehmern auftritt, z. B. um Anfragen zum Netzzugang, insbesondere zur Berechnung der Entgelte und zur Analyse der Durchleitungskapazitäten, anzunehmen, selbst zu bearbeiten oder an die betroffenen Netzbetreiber weiterzuleiten. Die Verantwortung für den Netzbetrieb bliebe aber bei den bisherigen Netzbetreibern.
- Wenn die betriebliche Verantwortung mehrerer Netzbetreiber zusammengelegt wird, spricht man im englischen Sprachraum von einem „**Independent System Operator (ISO)**“. Der ISO hat die Befugnis, alle Entscheidungen im Zusammenhang mit dem Netzzugang zu treffen und übernimmt die Betriebsführung, d. h. die zentrale Zustandsüberwachung, den Schaltbetrieb und die Steuerung aller betrieblichen Freiheitsgrade der beteiligten Netze. Das Eigentum an den Netzen und damit deren Instandhaltung und Ausbauplanung bleibt aber bei den einzelnen Netzbetreibern, was allerdings eine enge Koordination mit dem ISO erfordert.
- Die weitreichendste Kooperationsform ist die Ausgliederung der Netzbereiche aus den Elektrizitätsunternehmen und deren Zusammenfassung zu einer gemeinsamen, rechtlich und wirtschaftlich **eigenständigen Netzgesellschaft**, die Eigentum und Betriebsverantwortung für das Gesamtnetz erhält.

Außerdem ist zu unterscheiden, auf welchen **Spannungsebenen** Kooperationen stattfinden. Aufgrund der hierarchischen Struktur und Funktionsweise der Netze nimmt die sinnvolle Größe von Kooperationseinheiten mit steigender Spannungsebene stark zu. So sollten Kooperationen auf Verbundebene durchaus in nationalem, bei kleinen Staaten evtl. sogar internationalem Rahmen erwogen werden, während etwa der gemeinsame Betrieb der Niederspannungsnetze schon auf regionaler Ebene kaum noch Größenvorteile verspricht.

Die Analyse der Entwicklungen in anderen Ländern<sup>262</sup> zeigt, daß – sofern nicht ohnehin vorhanden – häufig nationale Übertragungsnetzgesellschaften gegründet werden, oft verbunden

---

<sup>261</sup> Vgl. Haubrich, Hans-Jürgen/ Swoboda, Peter: Grundlagen für Systemnutzungs-/tarif/regelungen im Bereich der öffentlichen Elektrizitätsnetze, Wissenschaftliches Gutachten im Auftrag des BmWA, Aachen/Graz 1998, Kapitel 10

mit der gesetzlich angeordneten Ausgliederung der Netze und somit erheblichem Eingriff in die Eigentumsverhältnisse. Auf der regionalen Verteilungsebene jedoch sind keine Fälle nationaler Zusammenfassungen bekannt; lediglich einige Verbundunternehmen legen aus eigenen Erwägungen den Betrieb ihrer Regionalnetze zentral zusammen.

Die Gründung einer **Übertragungsnetzgesellschaft** lässt einige Vorteile erwarten, die teilweise aber auch durch weniger enge Kooperationsformen erreicht werden können und die teilweise gegen gleichzeitige Nachteile abgewogen werden müssen:<sup>263</sup>

- Es gäbe einen einzigen **zentralen Ansprechpartner** für das Übertragungsnetz; die Abwicklung von Netzzugängen würde aus Sicht der Kunden einfacher.
- Falls die 110-kV-Ebene einbezogen würde, könnte hierfür ein bundesweit einheitlicher **Tarif** berechnet werden, wodurch diese Wettbewerbsbedingungen der Großindustrie vereinheitlicht würden. Andererseits würden so aber begründete regionale Kostenunterschiede überdeckt und der Vergleichswettbewerb zwischen den Netzbetreibern eliminiert.
- Die Zusammenfassung von Netzen eröffnet Einsparpotentiale, so z. B. im Personalbereich, teilweise kompensiert allerdings durch das vermutlich an die obere Grenze der zuvor großen Spannweite wachsende Gehaltsniveau oder durch die Zusammenlegung der Netzleitstellen. Demgegenüber werden aber intensiv genutzte Synergien bei integrierter Übertragung und Verteilung nach Ausgliederung der Übertragung entfallen und zu Zusatzaufwand führen.

---

<sup>262</sup> Vgl. Haubrich, Hans-Jürgen/ Swoboda, Peter: Grundlagen für Systemnutzungs-/tarif/regelungen im Bereich der öffentlichen Elektrizitätsnetze, Wissenschaftliches Gutachten im Auftrag des BmWA, Aachen/Graz 1998, Kapitel 10

<sup>263</sup> Vgl. Haubrich, Hans-Jürgen/ Swoboda, Peter: Grundlagen für Systemnutzungs-/tarif/regelungen im Bereich der öffentlichen Elektrizitätsnetze, Wissenschaftliches Gutachten im Auftrag des BmWA, Aachen/Graz 1998, Kapitel 10

### 3.4 Auswirkungen des Unbundling auf das Berichtswesen

#### 3.4.1 Fragestellungen

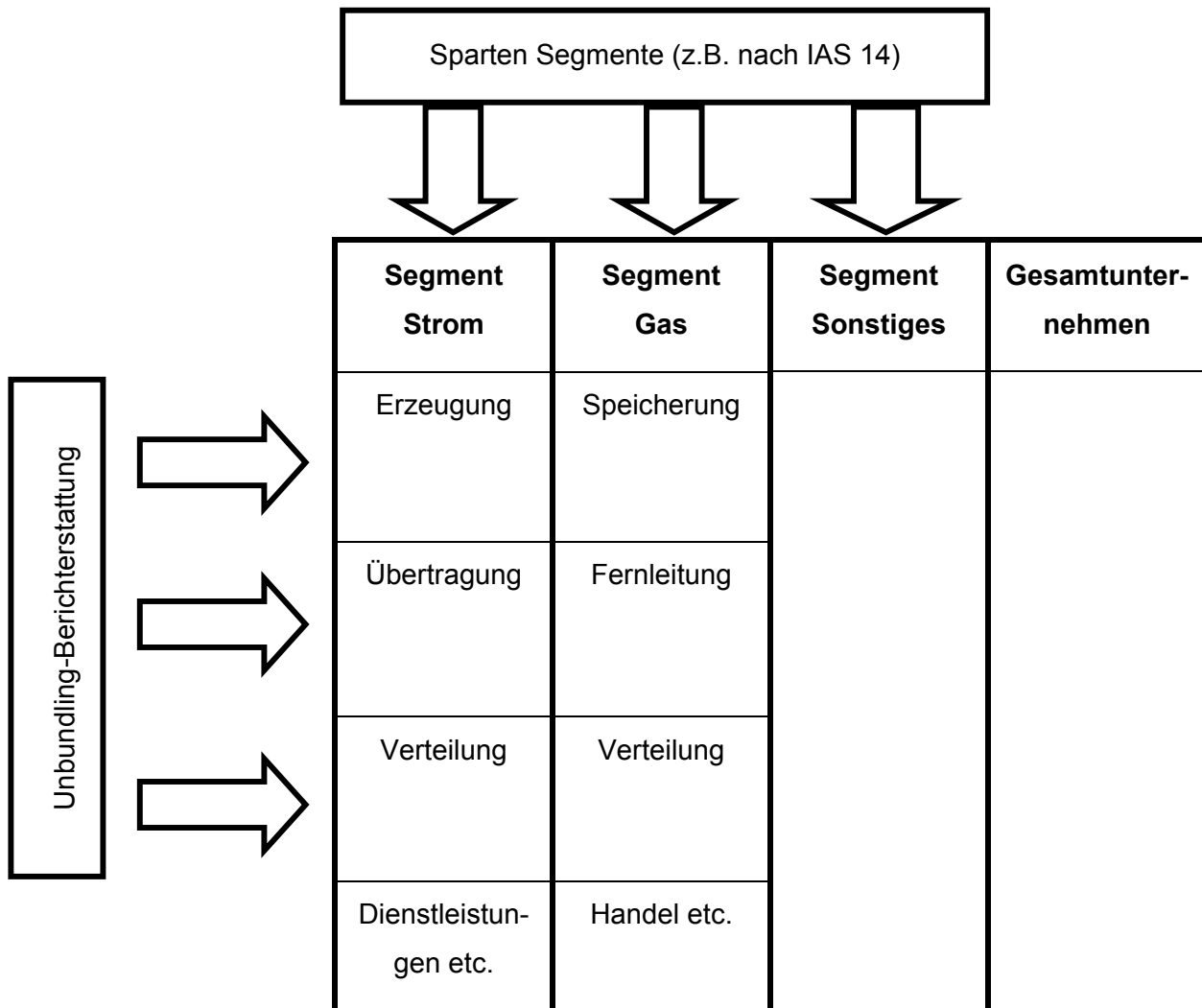


Abbildung 6: Der Zusammenhang der Unbundling-Berichterstattung mit der IAS Segmentberichterstattung in einem integrierten Energieunternehmen, Quelle: Eigene Darstellung

Die bilanztheoretische Konzeption der Erstellung der Berichtseinheiten der Unbundling-Berichterstattung beruht auf der gedanklichen **Umkehrung der zum Konzernabschluss** entwickelten Konsolidierungstheorie. Aus der Einheitstheorie (Fiktion der rechtlichen Einheit aller konsolidierten Konzernunternehmen) wird die **Unabhängigkeitstheorie** (Fiktion der wirtschaftlichen Unabhängigkeit jeder Berichtseinheit).<sup>264</sup>

<sup>264</sup> Vgl. Bernhards, Oliver, Segmentberichterstattung diversifizierter Unternehmen, Köln 1994 S 280

Die Implementierung der Unbundling-Berichterstattung bringt für das Unternehmen weitreichenden Vorbereitungsbedarf und kann zu einer sinnvollen Neustrukturierung des Berichtswesens führen. Folgende Fragestellungen können dabei auftreten:

- Über welche **Sparten** bzw. **Aktivitäten** wird berichtet?
- Nach welcher Art der **Rechnungslegung** wird berichtet? (HGB, Kostenrechnung, IAS)
- Wird über **Einzelabschlüsse** und/oder **Konzernabschlüsse** berichtet?
- In welchem **Intervall** und welcher Geschwindigkeit wird berichtet? (Monat, Quartal, Halbjahr)
- Welche **Kennzahlen** werden berichtet? (Ergebnis, GuV, Cash-flow, Rentabilitätszahlen etc.)
- Welche **Datenart** wird berichtet (Istdaten, Plandaten)
- Wird das Management Informationssystem (**MIS**) neu gestaltet

### 3.4.2 Untersuchung für ein nach IAS berichtendes integriertes Unternehmen

#### 3.4.2.1 Problemstellung

Parallel zu dem neuen **branchenspezifischen** Instrument der Unbundling-Berichterstattung existieren in der internationalen Rechnungslegung Vorschriften, die eine erweiterte Berichtspflicht für die verschiedenen Tätigkeitsbereiche des Unternehmens vorsehen. Durch die Internationalisierung der österreichischen Wirtschaft und das KonzaG<sup>265</sup> wurde die Segmentberichterstattung nach IAS 14<sup>4</sup> auch für österreichische Unternehmen von zunehmender Relevanz für ihr Berichtswesen.

**Problemstellung** ist ein Vergleich der Unbundling-Berichterstattung des EIWOG mit der Segmentberichterstattung nach IAS 14 am Beispiel integrierter Elektrizitätsunternehmen. Es soll aufgezeigt werden, inwieweit Parallelitäten für das Berichtswesen genutzt werden können bzw. welche Unterschiede eine Differenzierung erfordern. Das Ergebnis soll für integrierte Elektrizitätsunternehmen zeigen, inwieweit ihre Berichterstattungspflichten nach IAS 14 mit jenen nach § 8 EIWOG abgeglichen werden können, um unerwünschte Mehrgleisigkeiten

---

<sup>265</sup>

BGBI I 1998/143 und 144

im Berichtswesen zu vermeiden. Andererseits soll aufgezeigt werden, aufgrund welcher Unterschiede eine Differenzierung nötig ist.

### 3.4.2.2 Segmentberichterstattung nach IAS 14

#### 3.4.2.3 Definition

Die Segmentberichterstattung wurde in der anglo-amerikanischen Rechnungslegung entwickelt. Seit den 60er Jahren wurden in den USA detaillierte Vorschriften entwickelt, die heute als wichtige Zulassungsvoraussetzung für Unternehmen am Kapitalmarkt gelten.<sup>266</sup> Sie sollen den Aktionären einen besseren Überblick über die Ertragslage und Aussichten der einzelnen **Geschäftsbereiche** eines Unternehmens bieten.

Der IAS 14, *Reporting Financial Information by Segment*, wurde erstmals 1981 verabschiedet. Sein Nachfolger IAS 14 (revised 1997) *Segment Reporting*, ist für alle Geschäftsjahre, die nach dem 1.7.1998 beginnen, in Kraft.<sup>267</sup> Aufgrund der intensiven Zusammenarbeit des IASC<sup>268</sup> mit dem US-amerikanischen FASB<sup>269</sup> konnte eine weitgehende Übereinstimmung der IAS mit den US-GAAP hinsichtlich der Segmentberichterstattung erzielt werden.

#### 3.4.2.4 Anwendbarkeit

Der IAS 14 (revised 1997) schreibt die Segmentberichterstattung für alle Unternehmen vor, die mit irgendeinem Wertpapier an einer Börse, ungeachtet ob In- oder Ausland, notiert sind oder Wertpapiere auszugeben beabsichtigen.<sup>270</sup> Im Falle einer freiwilligen Anwendung gelten die Vorschriften ebenfalls uneingeschränkt.

Beinhaltet ein Geschäftsbericht sowohl den Konzernabschluß eines Unternehmens, dessen Wertpapiere öffentlich gehandelt werden, als auch den individuellen Abschluß des Mutterunternehmens, dann brauchen die Segmentinformationen nur auf Basis des konsolidierten Abschlusses dargestellt werden.<sup>271</sup> Die Segmentberichterstattung kommt daher im Regelfall für

---

<sup>266</sup> Zur Entwicklung des SFAS 14 mit weiteren Literaturhinweisen siehe Pellens, Bernhard: Internationale Rechnungslegung, Stuttgart 1997, S 302 f.

<sup>267</sup> IAS 14.84 (revised 1997)

<sup>268</sup> International Accounting Standards Committee

<sup>269</sup> Financial Accounting Standards Board; der SFAS 131 (Disclosures about Segments of an Enterprise and Related Information) wurde kurz nach dem IAS 14 (revised 1997) veröffentlicht

<sup>270</sup> Der bisherige IAS 14 (reformatted 1994) hat die Anwendung auch auf Großunternehmen, die aufgrund der Umsätze, Gewinne, Arbeitnehmerzahl oder des Vermögens in Ländern ihrer wesentlichen Tätigkeit von wirtschaftlich großer Bedeutung sind, ausgedehnt; vgl. dazu Pellens: Internationale Rechnungslegung, Stuttgart 1997, S 457 ff.

<sup>271</sup> IAS 14.6 (revised 97)

**Konzernabschlüsse** zum Tragen. Die Anwendung auf Einzelabschlüsse wird in der Praxis nur vereinzelt vorkommen.

Neu im IAS 14 (1997) ist ein abweichender Ansatz für die Einteilung. Während der ältere Standard nur dem **risks and rewards approach**<sup>272</sup> folgte, enthält der überarbeitete IAS 14 jetzt auch Ansätze des **management approach**<sup>273</sup>. Hatte die ältere Variante sich zum Ziel gesetzt, durch die Einteilung der Segmente in Risiko- und Ertragsgruppierungen eine bessere Vergleichbarkeit zwischen Unternehmen zu erreichen, folgt die Einteilung beim management approach dem **internen Berichtswesen** eines Unternehmens. Der Bilanzleser kann die Führungs- und Organisationsstruktur und das Unternehmen aus Sicht des Managements beurteilen. Dieses neue Konzept liegt insbesondere dem neu geschaffenen SFAS 131 zugrunde.

### 3.4.2.5 Einteilung der Segmente

Die Abgrenzung der Segmente hat nach zwei Gesichtspunkten zu erfolgen:

- nach dem Tätigkeitsbereich (industrial segments) und
- nach dem geographischen Bereich (geographical areas).

Eine Segmentierung nach anderen Kriterien ist nicht zulässig.<sup>274</sup>

Wesentlich ist dies für eine Unterteilung in primary reporting format und secondary reporting format. Dies bedeutet, daß eine Segmentierung sowohl **nach Produktgruppen** als auch **nach geographischen Gesichtspunkten** zu erfolgen hat. Als Hauptselektionskriterium gilt das primary reporting format, das andere als das secondary reporting format. Der Entscheidung für ein primary reporting format soll aber gemäß dem management approach die Struktur im internen Bereich zugrunde liegen<sup>275</sup>. Die Unterscheidung zwischen primary und secondary ist für die Mindestangabepflichten von Bedeutung.

---

<sup>272</sup> Vgl. dazu SFAS 131.57, der diesen Zugang als industry approach bezeichnet

<sup>273</sup> Vgl. Wagenhofer, Alfred: International Accounting Standards, Bilanzierung und Bewertung Auswirkungen auf den Jahresabschluß, 2.A., Wien 1999, S 387 f.

<sup>274</sup> Vgl. ebenda, S 389

<sup>275</sup> Vgl. KPMG Deutsche Treuhand-Gesellschaft (Hrsg): International Accounting Standards: eine Einführung in die Rechnungslegung nach den Grundsätzen des IASC, Stuttgart 1999, S 247

Über ein Segment muß dann berichtet werden, wenn<sup>276</sup>

- der **Umsatz** einschließlich des konzerninternen Umsatzes mehr als 10% vom Gesamtumsatz des Unternehmens beträgt, oder
- der **Betriebsgewinn** oder **–verlust** größer als 10% der Summe jener Segmente ist, die entweder einen Gewinn oder einen Verlust schreiben, oder
- der **Anteil** an materiellen und immateriellen **Vermögensgegenständen** 10% der konsolidierten Vermögensgegenstände überschreitet.

Wenn sich Segmente aufgrund ihrer Geschäftsfelder oder Regionen ähneln, dürfen diese als gleichartige zu einem zusammengefaßt werden.

**Vertikal integrierte Segmente** sind dann nicht berichtspflichtig, wenn sie nicht zum überwiegenden Teil am Markt tätig sind, auch wenn die Organisation intern danach gegliedert ist. Es ist dabei davon auszugehen, daß die Risiken und Erträge dieser vertikal integrierten Segmente gleichwertig sind.<sup>277</sup>

Insgesamt müssen in berichtspflichtigen Segmenten **mehr als 75%** der gesamten Erträge ausgewiesen sein. Sonst sind weitere Segmente ungeachtet der Größeneinteilung so lange hinzuziehen, bis diese Marke übersprungen ist.

#### 3.4.2.6 Mindestangaben

Für das **primary segment reporting format** bestehen folgende Mindestangaben:<sup>278</sup>

- Segmenterlöse, getrennt nach externen und internen Umsätzen
- Segmentergebnis
- Buchwerte des Vermögens

---

<sup>276</sup> Vgl. Wagenhofer, Alfred: International Accounting Standards, Bilanzierung und Bewertung Auswirkungen auf den Jahresabschluß, 2.A., Wien 1999, S 391

<sup>277</sup> Vgl. ebenda

<sup>278</sup> Vgl. KPMG Deutsche Treuhand-Gesellschaft (Hrsg): International Accounting Standards: eine Einführung in die Rechnungslegung nach den Grundsätzen des IASC, Stuttgart 1999 S 249



- Segmentschulden
- Investitionen in Segmentvermögen
- Abschreibungen
- Andere nicht liquiditätswirksame Aufwendungen
- Ergebnis der at-equity einbezogenen assoziierten Unternehmen
- Buchwerte der at-equity einbezogenen assoziierten Unternehmen
- Überleitung der Segmentdaten zu den konsolidierten Werten

Für das **secondary segment reporting format** gibt es weniger umfangreiche Offenlegungspflichten<sup>279</sup>.

### 3.4.2.7 Vorschriften der Unbundling-Berichterstattung nach § 8 EIWOG

Die Rechnungslegungsvorschriften werden abgeleitet vom Art 14 Abs. 3 der Elektrizitätsbinnenmarkttrichtlinie in § 8 EIWOG festgelegt. Die Sonderbestimmungen für **integrierte** Elektrizitätsunternehmen befinden sich in § 8 Abs. 3 EIWOG:

Integrierte Elektrizitätsunternehmen haben für jede elektrizitätswirtschaftliche Aktivität (Erzeugung, Übertragung und Verteilung von Elektrizität sowie konsolidierte sonstige Aktivitäten) eine **Bilanz** sowie eine **Ergebnisrechnung** in den **Anhang** ihres Jahresabschlusses aufzunehmen. Dies impliziert, daß sie für jede elektrizitätswirtschaftliche Aktivität getrennte Konten derart zu führen haben, als würden diese Aktivitäten von **separat geführten Firmen** ausgeführt werden. Sämtliche sonstige Aktivitäten außerhalb des Elektrizitätsbereiches sind zu konsolidieren.<sup>280</sup>

Im **Anhang** zum Jahresabschluß haben die integrierten Elektrizitätsunternehmen die Regeln anzugeben, nach denen für jede elektrizitätswirtschaftliche Aktivität die einzelnen Positionen der Bilanz sowie der Ergebnisrechnung die separat geführten Konten zugewiesen werden. Änderungen dieser Zuweisungsregeln sind nur in Ausnahmefällen zulässig. Weiters sind

---

<sup>279</sup> Vgl. ebenda, S 250

<sup>280</sup> Vgl. ErläutRV 1108 BlgNR XX.GP (zum 2. Teil), S 45 ff

Änderungen von Zuweisungsregeln im Anhang zu erwähnen sowie ordnungsgemäß zu begründen.<sup>281</sup>

Die transparente Buchführung soll eine „Zerschlagung“ substituieren. Leitlinie für die Entflechtung ist die Rechnungslegungspraxis **gesellschaftsrechtlich getrennt** tätiger Einheiten. Bezogen auf Elektrizitätsversorgungsunternehmen werden einzelne Bereiche bzw. Sparten so behandelt, als ob diese Bereiche in separaten Firmen organisiert wären.<sup>282</sup>

Bei der Erstellung der Aktivitäts-Bilanzen kann man zwischen der **statischen** (jährlich neue Zuordnung der Aktiva und Passiva nach gleichen Regeln) und der dynamischen Methode (Ableitung des Endbestandes aus dem Anfangsbestand) unterscheiden. Da bei einer Vielzahl innerbetrieblicher Leistungsverrechnungen keine aufwandsartenreine Gewinn- und Verlustrechnung mehr möglich ist, wird die dynamische Methode i.d.R. nicht praxisgerecht sein und daher auch nicht gefordert.<sup>283</sup>

Bei der Entflechtung der Gewinn- und Verlustrechnung (Ergebnisrechnung) ist zu klären, bis zu welcher Position entflochten wird. Es wird für sinnvoll erachtet, nur bis zur Position „**Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit**“ zu entflechten, d. h. Steuern und Rücklagendotierungen bzw. -auflösungen in der Gewinn- und Verlustrechnung nicht auf die einzelnen Aktivitäten aufzuteilen.<sup>284</sup> Es kann gegebenenfalls eine Erweiterung der Ergebnisrechnung erfolgen. Die Aufteilung der Ergebnisverwendung (Rücklagenbewegungen, Ergebnisvorträge und Gewinnausschüttung) ist nicht erforderlich, da die Bilanz statisch ermittelt werden kann.<sup>285</sup>

---

<sup>281</sup> Vgl. ErläutRV 1108 BlgNR XX.GP (zum 2. Teil), S 45 ff

<sup>282</sup> Vgl. Röhrich, Kurt; Cebulla Stephan: Transparenz der Buchführung und Rechnungslegung von Energieversorgungsunternehmen nach § 9 EnWG in: Versorgungswirtschaft 1999 S 6

<sup>283</sup> Vgl. VEÖ, Verband der Elektrizitätswerke Österreichs, Arbeitskreis Unbundling: Unbundling – Transparenz im Rechnungswesen – Umsetzung der Unbundling-Berichterstattung i.S.d. EIWOG in der österreichischen Elektrizitätswirtschaft Juni 1999, S 8

<sup>284</sup> Vgl. Haubrich, Hans-Jürgen/ Swoboda, Peter: Grundlagen für Systemnutzungs-/tarif/regelungen im Bereich der öffentlichen Elektrizitätsnetze, Wissenschaftliches Gutachten im Auftrag des BmWA, Aachen/Graz 1998, Kapitel 8.3

<sup>285</sup> Vgl. VEÖ, Verband der Elektrizitätswerke Österreichs, Arbeitskreis Unbundling: Unbundling – Transparenz im Rechnungswesen – Umsetzung der Unbundling-Berichterstattung i.S.d. EIWOG in der österreichischen Elektrizitätswirtschaft Juni 1999, S 9

### 3.4.2.8 Gegenüberstellung Berichtspflichten nach IAS 14 mit der Unbundling-Berichterstattung nach § 8 EIWOG

Kriterium	Segmentberichterstattung nach IAS 14	Unbundling-Berichterstattung nach § 8 EIWOG
Rechtsquelle	Internationale Rechnungslegungsvorschrift: IAS 14 (revised 1997) des IASC	Bundesgesetzliche Regelung aus dem Wirtschaftsaufsichtsrecht: § 8 Elektrizitätswirtschafts- und –organisationsgesetz (EIWOG) auf Basis der Elektrizitätsbinnenmarkttrichtlinie
Berichtspflichtige Unternehmen	Anwendung nur für Unternehmen, deren Wertpapiere an Börsen gehandelt werden (sollen). (IAS 14.3)	Alle vertikal bzw. horizontal integrierten Elektrizitätsunternehmen (§ 8 Abs. 3 EIWOG)
Zielsetzung	Zusatzinformationen für Investoren zur besseren Einschätzung der (IAS 14.Einf): <ul style="list-style-type: none"> <li>• Ertragslage</li> <li>• Risiken und Erträgen,</li> <li>• Künftigen Cash-flow,</li> <li>• Sachgerechten Beurteilung</li> </ul> Der einzelnen Geschäftsbereiche des Unternehmens	Herstellung von hinreichender Transparenz insb. für den Regulator zur Vermeidung von (Art 14 Abs. 3 EBRL): <ul style="list-style-type: none"> <li>• Diskriminierungen</li> <li>• Wettbewerbsverzerrungen</li> <li>• Quersubventionierungen</li> <li>• Unrichtiger Netztarifiermittlung</li> </ul>
Anwendung	IAS-Konzern (vereinzelt Einzelabschluß) (IAS 14.6)	Nur HGB-Einzelabschluß (Jahresabschluß) (§ 8 Abs. 3 EIWOG)
Häufigkeit	1 mal jährlich detailliert sowie mindestens halb-/vierteljährlich (IAS 34.16) 3 Kenngrößen der primären Segmentierung	1 mal jährlich

Art der Angabe	Ergänzende Angaben in den IAS-Notes	Ergänzende Angaben im Anhang zum Jahresabschluß
Differenzierung der berichtspflichtigen Unternehmensteile	Individuell nach Tätigkeitsbereichen unter Berücksichtigung der internen Organisation des Verkaufs	Immer max. 4 Aktivitäten: Erzeugung, Übertragung, Verteilung, Sonstiges konsolidiert
Umfang der Angaben	<p><u>Bilanz</u>: Segmentvermögen und –schulden</p> <p><u>GuV</u>: Segmenterträge, -abschreibungen, -ergebnis, -Anteil an at-equity einbezogenen Unternehmen</p> <p><u>Cash-flow</u>: Investitionen, zusätzlich empfohlen: 3 Gruppen der Geldflußrechnung</p> <p><u>Sonstiges</u>: Grundlagen Verrechnungspreise, Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden im Segment, Arten der Produkte und Dienstleistungen im Segment (IAS 14.75 ff.)</p>	<p><u>Bilanz</u>: wie Grobgliederung des HGB-Jahresabschlusses</p> <p><u>Ergebnisrechnung</u>: wie Grobgliederung des HGB-Jahresabschlusses</p> <p><u>Sonstiges</u>: Anführung von Geschäfte mit nahestehenden Unternehmen (§ 8 Abs. 2), Beschreibung der Zuweisungsregeln (§ 8 Abs. 3 Z 2)</p>
Überleitung auf Gesamtunternehmen	Ja (Reconciliation für Umsatzerlöse, Ergebnis, Vermögen und Schulden (IAS 14.67))	Ja, empfohlen
Vertikale Integration	Keine Berichtspflicht vertikal integrierter Segmente, auch wenn intern so berichtet wird, aber individuell möglich, Bsp. Ölindustrie (IAS 14.39-41)	Bei vertikal integrierten Elektrizitätsunternehmen: typischer Anwendungsfall des Unbundling

Horizontale Integration	Diversifizierung (z.B. Strom/Gas/Wärme): sind Segmente, weil Umsätze gegenüber Drittkunden	Bei Elektrizitätsunternehmen typischer Anwendungsfall des horizontalen Unbundling (sonstige Aktivitäten), aber sonstige Aktivitäten zusammengefaßt
Zusammenfassung von Produktgruppen	Möglich im Sinne der generellen Abgrenzung der Segmente	Nein
Innenumsätze	I.d.R. Aufteilungsmethode inkl. Angabe der Umsätze an andere Segmente, Eliminierung interner Leistungen in der Überleitungsspalte (IAS 14.51, 14.67)	Kontenführung „wie von separaten Firmen“ (Art 14 Abs. 3 EBRL)
Wesentlichkeitskriterium	Segmenterträge $\geq 10\%$ oder Segmentergebnis $\geq 10\%$ oder Segmentvermögen $\geq 10\%$	Ausnahmen nur für Kleinstherzeugung ( $<1\%$ ).

Tabelle 5: Gegenüberstellung Berichtspflichten nach IAS 14 mit der Unbundling-Berichterstattung nach § 8 EIWOG, Quelle: eigene Darstellung

Die Definition der Segmente nach IAS 14 orientiert sich an der Verkaufsorganisation gegenüber Drittkunden. Da die **vertikale Integration** typischerweise Leistungsbeziehungen zwischen den zu entflechtenden Aktivitäten mit sich bringt, ist die Unbundling-Berichterstattung lediglich Teil bzw. Vorstufe der nach IAS 14 berichtspflichtigen Segmente. Eine freiwilliges, weitergehendes Herunterbrechen auf die entflochtenen Aktivitäten ist aber nach IAS 14.39 ff. möglich.

### 3.4.3 Ergebnis

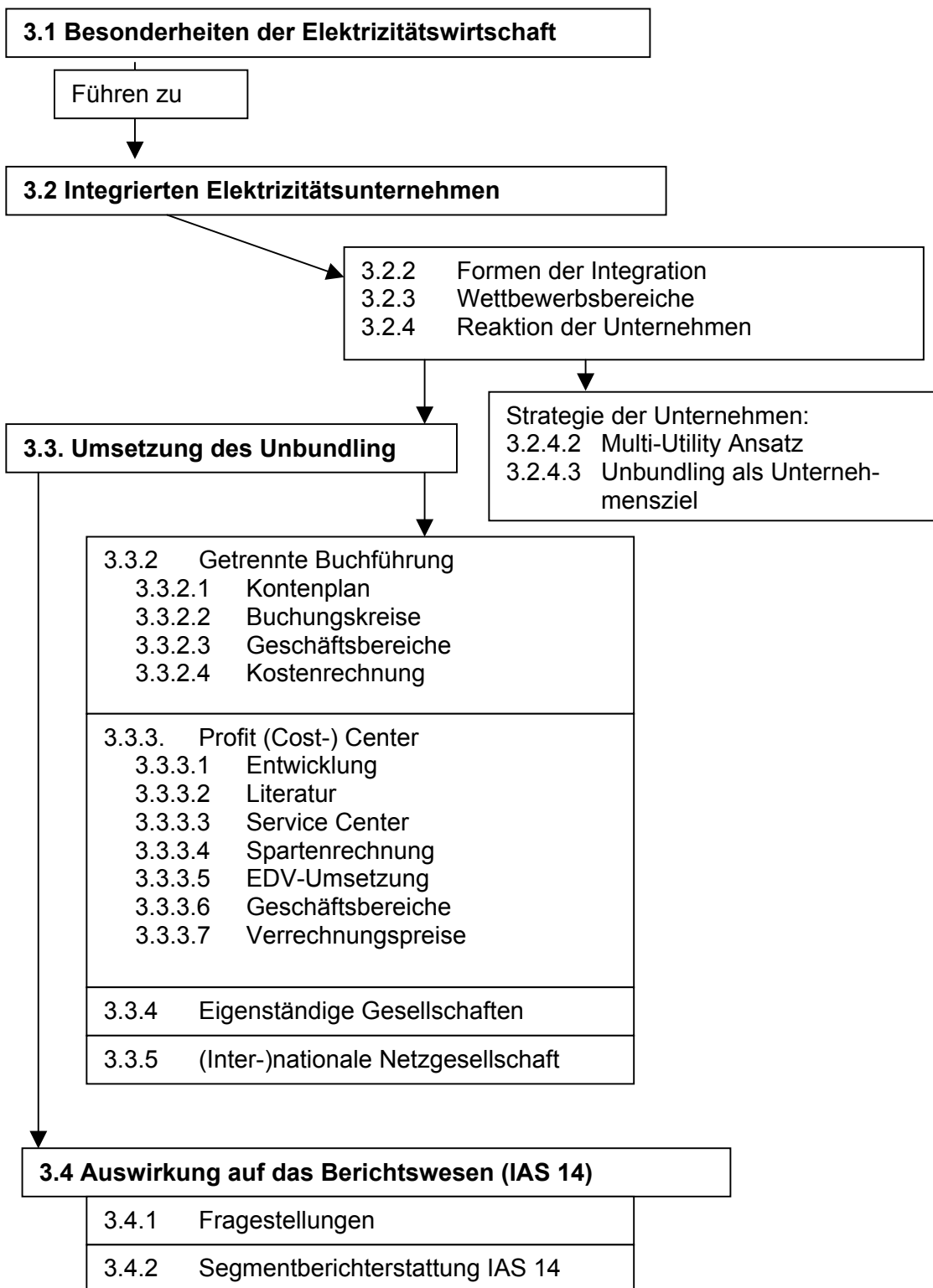
Ein Vergleich der Segmentberichterstattung nach IAS 14 und der Unbundling-Berichterstattung zeigt, daß eine Vielzahl von unterschiedlichen Voraussetzungen und Vorschriften eine Gleichschaltung im Berichtswesen in der Regel nicht zulassen. Als markanteste **Unterschiede** werden folgende Punkte erachtet:

- Zielsetzungen
- Anwendung auf Einzel- bzw. Konzernabschluß

- Unterschiedliche Ansatz- und Bewertungsvorschriften (HGB-IAS)
- Unterschiedliche Definition der berichtspflichtigen Einheiten (Abstellen auf Verhältnis zu Drittkunden)
- Entflechtung auf verschiedener Ebene (Konten bzw. rechtliche Einheiten im Konzern)
- Unterschiedliche Wesentlichkeitskriterien

Kommen bei einem Elektrizitätsunternehmen beide Berichtspflichten zum Tragen, ist daher eine genaue **Abstimmung** im Zuge des Berichtswesens nötig, um Doppelgleisigkeiten und Fehlinterpretationen zu vermeiden. Insbesondere ist zu entscheiden, welches Format für die **interne Berichterstattung** zur Anwendung gelangen soll.

### 3.5 Programmatische Übersicht



# 4 Die praktische Erstellung der Unbundling-Berichterstattung

## 4.1 Fragestellungen

Für die Unternehmen der Elektrizitätswirtschaft stellt die Unbundling-Berichterstattung eine vollkommen neue Anforderung dar, die insbesondere die Organisation des Rechnungswesens betrifft. In diesem Kapitel sollen die Anforderungen an die Unternehmen **praxisorientiert** aufgearbeitet werden. Um Redundanzen zu vermeiden, wird - soweit sinnvoll - auf obige Kapitel verwiesen. Es werden folgende Fragestellungen abgearbeitet:

1. Hat das Unternehmen eine Unbundling-Berichterstattung zu erstellen? Wenn ja, ab **wann** und in **welchem Umfang**? **Wie** ist diese offenzulegen? **Welche** Aktivitäten sind dabei abzugrenzen? (Kapitel 4.2)
2. **Wie** werden die Unbundling-Ergebnisrechnung (Kapitel 4.3) und die Unbundling-Bilanz (Kapitel 4.4) erstellt? Welche Zuordnungsregeln gibt es?
3. **Wie** hängt die Unbundling-Berichterstattung mit der Netztarifiermittlung zusammen? (Kapitel 4.5)

## 4.2 Welche Unternehmen sind betroffen?

### 4.2.1 Erstmalige Anwendung

In zeitlicher Hinsicht ergibt sich für die erstmalige Anwendung des Unbundling aufgrund der Übergangsbestimmungen des EIWOG (vgl. § 66 Abs. 3), daß die §§ 8 und 9 EIWOG auf **Geschäftsjahre** (auch Rumpfgeschäftsjahre) anzuwenden sind, die **nach dem 1. Dezember 1998 beginnen**. Das bedeutet, daß für Geschäftsjahre, die mit dem Kalenderjahr ident sind, das Unbundling erstmals auf den Jahresabschluß zum 31.12.1999 zu beziehen ist. Bei Geschäftsjahren, die vom Kalenderjahr abweichen, bezieht sich das Unbundling erstmals auf den Jahresabschluß 1999/2000.

Es gibt zwei Gruppen von betroffenen Unternehmen: einerseits „**alle Elektrizitätsunternehmen**“ und andererseits eine Teilmenge davon, nämlich „**integrierte Elektrizitätsunternehmen**“. An beide Gruppen werden unterschiedliche Anforderungen gestellt.



## 4.2.2 Bestimmungen für alle Elektrizitätsunternehmen

### 4.2.2.1 Definition

**Elektrizitätsunternehmen** sind entsprechend der Definition des § 7 Z 8 EIWOG 2000 natürliche oder juristische Personen oder eine Erwerbsgesellschaft, die in Gewinnabsicht von den Funktionen der Erzeugung, der Übertragung, der Verteilung, der Lieferung oder des Kaufs von elektrischer Energie mindestens eine wahrnimmt und die kommerzielle, technische oder wartungsbezogene Aufgaben mit diesen Funktionen wahrnimmt, mit Ausnahme der Endverbraucher.

In die Definition des Elektrizitätsunternehmens fallen somit auch Stromhändler<sup>286</sup>, die Strom in Gewinnabsicht kaufen und verkaufen. Aufgrund dieser Erweiterung wurden die Erfordernisse für die Veröffentlichung in § 8 EIWOG 2000 entsprechend adaptiert.

### 4.2.2.2 Veröffentlichung der Jahresabschlüsse

Für die Verpflichtung zur Veröffentlichung ist zu unterscheiden, ob Elektrizitätsunternehmen die Tätigkeit eines **Netzbetreibers** ausüben, und die Summe aus mittelbarer und unmittelbarer Abgabe an elektrischer Energie mehr als **9 GWh pro Jahr** überschreitet oder, ob diese Voraussetzungen nicht zutreffen.

Netzbetreiber mit einer Abgabe von mehr als 9 GWh pro Jahr müssen demnach Jahresabschlüsse veröffentlichen, alle übrigen Elektrizitätsunternehmen, auf die diese Voraussetzungen nicht zutreffen, haben eine Ausfertigung der Jahresabschlüsse in der **Hauptverwaltung** zur Verfügung der Öffentlichkeit zu halten.

Weiters sind **Zuweisungsregeln**, die für die Ermittlung der aktivitätsbezogenen Bilanzen und Ergebnisrechnungen verwendet wurden, zu veröffentlichen bzw. im Anhang anzuführen. Bezüglich der wesentlichen Posten soll jeweils die angewandte Form der Ermittlung angegeben werden, wobei gleich behandelte Positionen auch zusammengefaßt erläutert werden können. Insbesondere soll ausgeführt werden, welche Art von Zuordnungsschlüsseln der Kostenrechnung, welche Form der Leistungsverrechnung oder welches Umlageverfahren zur

---

<sup>286</sup> Der Begriff des Stromhändlers wurde im EIWOG 2000 in § 7 Z 37 nunmehr ausdrücklich definiert, im EIWOG 1998 war eine derartige Regelung nicht enthalten, weshalb in bezug auf den Stromhandel oftmals Zweifelsfragen entstanden sind

Anwendung gekommen ist. Konkrete Verteilungsprozentsätze, Schlüssel oder Beträge sind jedoch nicht anzuführen.<sup>287</sup>

#### 4.2.2.3 **Anführung von Geschäften größeren Umfangs**

Ein weiteres Transparenzerfordernis wird im § 8 Abs. 2 EIWOG umgesetzt, wonach im **Anhang** zum Jahresabschluß **Geschäfte**, deren Leistung, Entgelt oder sonstiger wirtschaftlicher Vorteil einen **Wert von zehn Millionen Schilling** übersteigt aufzunehmen sind,

- die mit verbundenen oder
- die mit angeschlossenen Unternehmen oder
- die mit Unternehmen von Aktionären mit einem Anteil von mehr als 20% ihres Grundkapitals getätigt worden sind.

Ausgehend vom Zweck der Angabepflicht sind „Geschäfte größeren Umfangs“ solche die für die Frage, ob Diskriminierungen, Quersubventionierungen oder Wettbewerbsverzerrungen vorliegen von Bedeutung sind. Die Geschäfte, die die im EIWOG genannten Kriterien erfüllen, werden – entsprechend der Empfehlung des Arbeitskreises Unbundling des VEÖ<sup>288</sup> – in einer Form dargestellt, die das Geschäft dem Grunde nach und den Partner namentlich ausweist, z.B.:

„Geschäfte im Sinne des § 8 Abs. 2 EIWOG wurden mit nachstehenden Unternehmen getätigt:

Beratungsleistungen durch Firma ABC im Zusammenhang mit der Errichtung der XY-Anlage

Stromlieferungen an die Firma DEF

Bereitstellung von Leitungskapazität an die Firma GHI

Nutzung von Rechnerkapazität und Infrastruktur bei Firma JKL usw.“

---

<sup>287</sup> Vgl. VEÖ, Verband der Elektrizitätswerke Österreichs, Arbeitskreis Unbundling: Unbundling – Transparenz im Rechnungswesen – Umsetzung der Unbundling-Berichterstattung i.S.d. EIWOG in der österreichischen Elektrizitätswirtschaft Juni 1999, S 11

<sup>288</sup> Vgl. VEÖ, Verband der Elektrizitätswerke Österreichs, Arbeitskreis Unbundling: Unbundling – Transparenz im Rechnungswesen – Umsetzung der Unbundling-Berichterstattung i.S.d. EIWOG in der österreichischen Elektrizitätswirtschaft Juni 1999, S 11

Eine Beschränkung auf elektrizitätswirtschaftliche Leistungen wäre nicht ausreichend, da für Diskriminierungen, Quersubventionierungen oder Wettbewerbsverzerrungen alle Leistungen geeignet sind.

Die Begriffe „Leistung“, „Entgelt“ und „sonstiger wirtschaftlicher Vorteil“ sind im Gesetz nicht bestimmt, doch können Interpretationshilfen aus dem **Umsatzsteuergesetz** gewonnen werden. Demnach ist Entgelt *„alles was der Empfänger einer Lieferung oder sonstigen Leistung aufzuwenden hat, um die Lieferung oder sonstige Leistung zu erhalten.“*<sup>289</sup> Wenn die Gegenleistung nicht in Geldwert ausgedrückt wird (Tausch) ist der gemeine Wert der Gegenleistung maßgebend. Auch die Verwirklichung eines Eigenverbrauchstatbestandes ist denkbar, wenn Gegenstände für unternehmensfremde Zwecke verwendet werden oder Leistungen für unternehmensfremde Zwecke ausgeführt werden.<sup>290</sup> Hier ist der wirtschaftliche Vorteil der Einkaufspreis bzw. die Kosten bzw. die nichtabzugsfähigen Ausgaben.

Die **Wertgrenze** von zehn Millionen Schilling muß für jedes Geschäft und ohne zeitliche Einschränkung verstanden werden. Es ist also jedes Einzelgeschäft über dessen Gesamtlaufzeit zu betrachten. Verschiedene Geschäfte, die mit ein und demselben nahestehenden Unternehmen getätigt wurden sind grundsätzlich nicht zu addieren, außer es besteht ein wirtschaftlicher Zusammenhang z.B. im Zuge einer Rahmenvereinbarung. Es wird keine Einschränkung auf das Volumen pro Jahr vorgenommen, weshalb auch Dauerschuldverhältnisse (z.B. Mietverträge) für ihre Gesamtlaufzeit zu betrachten sind.

### 4.2.3 Bestimmungen für integrierte Elektrizitätsunternehmen

#### 4.2.3.1 Definition

**Integrierte Elektrizitätsunternehmen** sind, entsprechend der Definition des § 7 Z 18 EIWOG 2000, Unternehmen horizontal oder vertikal integrierte Unternehmen. Vertikal integrierte Elektrizitätsunternehmen sind nach § 7 Z 46 EIWOG 2000 solche, die mindestens **zwei** der Funktionen **Erzeugung und Stromhandel, Übertragung** und **Verteilung** von Elektrizität wahrnehmen. Diese Unternehmen sind gemäß § 8 Abs. 3 EIWOG verpflichtet, für die Bereiche Erzeugung und Stromhandel, Übertragung und Verteilung und Sonstiges eigene Konten im Rahmen von Rechnungskreisen und deren Bilanzen und Ergebnisrechnungen zu erstellen und zu veröffentlichen.

---

<sup>289</sup> Siehe § 4 Abs. 1 2.Satz UStG

<sup>290</sup> Vgl. § 1 Abs. 1 Z 2 UStG

Während es in Österreich eine relativ große Zahl von Erzeugungs- und Verteilunternehmen gibt, sind die Übertragungsunternehmen auf die Verbundgesellschaft, nunmehr VERBUND Austrian Power Grid und auf die Landeselektrizitätsgesellschaften beschränkt.

#### 4.2.3.2 Abgrenzung der Aktivitäten

##### 4.2.3.2.1 Abgrenzung zwischen Energie und Netz sowie Sonstigen Aktivitäten

Der **Aufwand für den Strombezug** ist wegen der generellen Substitutionsmöglichkeit zwischen Eigenerzeugung und Fremdbezug dem Erzeugungsbereich („Aufbringungsbereich“) zuzurechnen.<sup>291</sup> Dem Übertragungs- und Verteilbereich werden jene Aufwendungen für den Strombezug zugerechnet, die für die Deckung der Netzverluste und für die Systemdienstleistungen anfallen. Diese Strombezugskosten können aus Eigen- oder Fremdproduktion stammen und werden so zu einem jeweiligen Aufwandsbestandteil der Übertragung bzw. Verteilung. Es gilt daher der Grundsatz Netz hat keine Energie. Es wird hier auf die Ausführungen im obigen Kapitel Betriebswirtschaftliche Aspekte (Kapitel: 3.2.2.2.3: Geschäftsprozesse nach österreichischem Modell) verwiesen.

Elektrizitätsunternehmen ohne oder mit nur **unwesentlicher Eigenerzeugung** (<1% der Stromaufbringung) müssen keinen separaten Erzeugungsbereich ausweisen, vielmehr können sie die Energiebeschaffung in einer eigenen Position dem Übertragungs- oder, falls keine Übertragung vorliegt, dem Verteilbereich zurechnen.<sup>292</sup> In diesem Fall sind aber nicht nur die Aufwendungen separat anzuzeigen, sondern auch die mit dem Energieabsatz verbundenen Energieerlöse.<sup>293</sup>

Der Verteilung müssen aber auch Aufwendungen aus Einlieferungen gemäß § 31 Abs. 2 und 3 EIWOG 1998 („**Einspeisungen**“) zugerechnet werden, die als Abnahmeverpflichtung zu einem festgelegten Tarif zu erfolgen haben. Vom Verteilbereich können diese Mengen als Strombezug i.d.R. auf den Bereich Erzeugung weiterverrechnet werden. Durch das EIWOG 2000<sup>294</sup> ergibt sich eine weitere Besonderheit durch die Ausgabe von **Kleinwasserkraftwerkszertifikaten**. Demnach ist der Verteilnetzbetreiber verpflichtet, Elektrizität von den in seinem Versorgungsgebiet befindlichen einliefernden Kleinwasserkraftwerksbetreibern, abzunehmen

---

<sup>291</sup> Vgl. Gutachten Haubrich/Swoboda Kapitel 8.6

<sup>292</sup> Vgl. Gutachten Haubrich/Swoboda Kapitel 8.3 und 8.6

<sup>293</sup> Vgl. VEÖ, Verband der Elektrizitätswerke Österreichs, Arbeitskreis Unbundling: Unbundling – Transparenz im Rechnungswesen – Umsetzung der Unbundling-Berichterstattung i.S.d. EIWOG in der österreichischen Elektrizitätswirtschaft Juni 1999, S 9

<sup>294</sup> § 41 EIWOG 2000

Von der Erzeugung ist der **Stromhandel** zu unterscheiden. Hier brachte das EIWOG 2000 eine Neuregelung bzw. Klarstellung, denn einerseits wurde der Stromhändler in § 7 Z 37 EIWOG 2000<sup>295</sup> definiert und andererseits die Funktion als „Erzeugung und Stromhandel“ neu definiert. Der Bereich „Sonstiges“ umfaßt demnach alle horizontal integrierten sonstigen Aktivitäten (Gas, Wärme, Wasser, Bestattung u.ä.) und auch die nicht gesondert auszuweisenden Aktivitäten im Strombereich (z.B. Dienstleistungen, die nicht zu Netzdienstleistungen zählen u.ä.).

#### 4.2.3.2.2 Abgrenzung zwischen Übertragung und Verteilung

Ein weitere Problemstellung gibt es durch die Abgrenzung Übertragung und Verteilung und sonstiger Aktivitäten. Problematisch sind hierbei insbesondere die begriffliche Unterscheidung von Übertragung und Verteilung und die faktische Trennung der zugehörigen Netzanlagen.

Die Elektrizitätsbinnenmarkttrichtlinie sowie das EIWOG definieren Übertragung als „Transport von Elektrizität über ein Hochspannungsverbundnetz zum Zwecke der Stromversorgung von Endverbrauchern oder Verteilern“<sup>296</sup> bzw. Verteilung als „Transport von Elektrizität mit mittlerer oder niedriger Spannung über Verteilernetze zum Zwecke der Stromversorgung von Kunden“<sup>297</sup>.

Zu der Abgrenzung nehmen *Haubrich/Swoboda* ausführlich Stellung<sup>298</sup>. Als Ergebnis wird festgehalten, daß die Differenzierung zwischen Übertragung und Verteilung nur **funktional** erfolgen kann.

Demnach gehören zur **Übertragung** Netze, die dem Transport elektrischer Energie zu nachgeordneten Verteilungsnetzen dienen und deren Lastfluß eng mit dem Einsatz der direkt angeschlossenen Kraftwerke verbunden ist. Hiernach lassen sich zumindest Teile der österreichischen 110-kV-Netze der Übertragung zurechnen. In § 7 Z 12 EIWOG wurde als Übertragungsnetz ein Hochspannungsnetz mit einer Spannungshöhe von 110 kV und darüber, das dem Transport von Elektrizität zum Zwecke der Stromversorgung von Endverbrauchern oder Verteilern dient, definiert. Die Ausführungsgesetze haben vorzusehen, daß von Amts wegen oder über Antrag bescheidmäßig festzustellen ist, ob eine Anlage im Sinne des § 7 Z 12 EIWOG vorliegt. Faktisch handelt es sich bei den österreichischen Übertragungsnetzbetreibern um die Verbundgesellschaft (nunmehr Austrian Power Grid GmbH) bzw. die

---

<sup>295</sup> § 7 Z 37 EIWOG 2000: Stromhändler ist eine natürliche oder juristische Person oder Erwerbsgesellschaft, die Elektrizität in Gewinnabsicht verkauft

<sup>296</sup> Art. 2, Z 5 und EIWOG 1998 § 7 Z 5

<sup>297</sup> Art. 2, Z 6 und EIWOG 1998 § 7 Z 5

Landesgesellschaften. Integrierte Elektrizitätsunternehmen müssen die Tätigkeit als Betreiber eines Übertragungsnetzes von der Erzeugung und Verteilung verwaltungsmäßig trennen.<sup>299</sup> Die Umsetzung und Gestaltung wird den betroffenen Unternehmen weitgehend selbst überlassen. *Thurnher* meint dazu, daß dem Begriff „**verwaltungsmäßige Trennung**“ Genüge getan ist, wenn eine organisatorische Trennung erfolgt (getrennte Verwaltungseinheit, getrenntes Management, getrenntes Rechnungswesen).<sup>300</sup> Weitere Relevanz hat die Einordnung als Übertragungsnetzbetreiber für den Status als **zugelassener Kunde** erhalten.<sup>301</sup>

**Verteilung** ist der Transport elektrischer Energie in eng begrenzten Gebieten zur Speisung von Abnehmeranlagen und nachgeordneten Netzen. Der Lastfluß in Verteilungsnetzen ist im wesentlichen durch das Verbraucherverhalten bestimmt. Demzufolge sind große Teile der österreichischen 110-kV-Netze auch der Verteilung zuzurechnen. In Österreich existiert eine Vielzahl von (kleineren) Verteilnetzbetreibern.

#### 4.2.3.3 Führung eigener Konten im Rahmen von Rechnungskreisen

Grundlage der Unbundling-Berichterstattung ist die Führung eigener Konten im Rahmen von Rechnungskreisen. Die begriffliche **Definition** von „eigenen Konten“ und „Rechnungskreisen“ wurde in obigen Kapitel Handelsrechtliche Aspekte (Kapitel: 2.4.3.2 bzw. 2.4.3.3) untersucht. Die sich daraus ergebenden Möglichkeiten der betriebswirtschaftlichen Umsetzung wurden in Kapitel Umsetzungsformen des Unbundling (Kapitel: 3.3.2 und 3.3.3) diskutiert.

Zusammengefaßt stehen dem betroffenen Unternehmen eine Vielzahl von technischen und organisatorischen Instrumenten des Rechnungswesen (z.B. Finanzbuchhaltung, Kostenrechnung, Profit-Center Rechnung) offen, um die Unbundling-Berichterstattung vorschriftenkonform umzusetzen. Gerade diese Freiheitsgrade zwingen das Unternehmen strategische Zielsetzungen zu formulieren und die Unternehmensorganisation darauf auszurichten. Die Umsetzung im Rechnungswesen ist dann „lediglich“ eine logische Folge. Umso wichtiger ist es, frühzeitig und unternehmens- und konzernweit mit der Implementierung zu beginnen, um die Unbundling-Berichterstattung auch als **Steuerungsinstrument** einsetzen zu können.

Bei Vorhandensein einer umfassenden **Kostenstellenrechnung**, die für die Elektrizitätsunternehmen ohnedies im Zuge der Strompreiskalkulation praktisch verpflichtend war, kann diese eine praktikable Ausgangsbasis für die Unbundling-Berichterstattung sein. Die bisherige Gesamtbetrachtung des Elektrizitätsbereiches muß aber auf Erzeugung und Stromhan-

---

<sup>298</sup> Vgl. Gutachten Haubrich/Swoboda Kapitel 8.2

<sup>299</sup> siehe § 9 Abs. EIWOG

<sup>300</sup> Vgl. Thurnher, Viktor: EIWOG, Kurzkomentar, Wien 1999 § 9, Rz 3

del, Übertragung und Verteilung sowie im Anschluß daran für Zwecke der Netztarifikalkulation auf die 7 Netzebenen heruntergebrochen werden.

#### 4.2.3.4 Veröffentlichung der Unbundling-Bilanzen und -Ergebnisrechnungen

In der **Praxis** wurde die „Veröffentlichungspflicht“ für die entflochtenen Bilanzen und Ergebnisrechnungen kontrovers diskutiert und auch uneinheitlich umgesetzt, da die gesetzliche Formulierung des § 8 Abs. 3 Z 2 EIWOG<sup>302</sup> einen kleinen Interpretationsspielraum offen läßt, da die Veröffentlichung „**im Anhang**“ nicht explizit gefordert ist.

Im Gegensatz zur Formulierung des § 8 Abs. 2 EIWOG betreffend die Anführung von größeren Geschäften mit bestimmten nahestehenden Unternehmen, in der ausdrücklich die Aufnahme im Anhang vorgeschrieben wird („...sind im Anhang zum Jahresabschluß gesondert anzuführen“), wird im nachfolgenden § 8 Abs. 3 – „lediglich“ – die „Veröffentlichung“ gefordert. Das hat einige österreichische Elektrizitätsunternehmen bewogen, die Veröffentlichung durch **Einreichung beim Firmenbuch** wahrzunehmen. Eine Übersicht der in Österreich angewandten praktischen Umsetzung der Unbundling-Berichterstattung im Zuge der Jahresabschlüsse 1999/2000 wird unten in Kapitel 6 vorgenommen.

Der **Begriff** „Veröffentlichung“ wird im Gesetzestext des EIWOG selbst nicht definiert, allerdings wird dem BMWA in § 8 Abs. 4 EIWOG eine Verordnungsermächtigung erteilt, von der bei der Erfüllung der unter (§ 8) Abs. 1 und 3 festgelegten Verpflichtungen auszugehen ist. Eine Erlassung einer derartigen **Verordnung** ist derzeit nicht geplant und wurde von der Branche nicht angestrebt. Aus diesem Grund wurde im Zuge des Arbeitskreises „Unbundling“ eine einheitliche Vorgehensweise durch Erarbeitung eines entsprechenden Papiers festgelegt.

Die handelsrechtliche Bedeutung wurde bereits oben in Kapitel 2.4.1.3 aufgearbeitet.

Als übergeordneter Begriff wird im handelsrechtlichen Sinne auch jener der „Publizität“ verwendet, der die formale Offenlegung der Rechnungsunterlagen bezeichnet.<sup>303</sup> Aus der im österreichischen Handelsrecht<sup>304</sup> verwendeten Terminologie ergibt sich ein enger Begriff der „**Offenlegung**“ als Gegenstück zur Veröffentlichung, der einerseits die Einreichung des Jahresabschlusses und andererseits die Bekanntmachung in den Veröffentlichungsblättern, also

---

<sup>301</sup> siehe dazu § 44 Abs. 2 EIWOG; demnach waren Verteilnetzbetreiber, die auch Übertragungsnetzbetreiber sind, bereits ab 19. Februar 1999 automatisch zugelassene Kunden

<sup>302</sup> das EIWOG 2000 brachte keine Änderung dieser Gesetzesstelle

<sup>303</sup> Armeloh, Karl-Heinz: Die Berichterstattung im Anhang, Düsseldorf 1998, S 18 mit weiteren Hinweisen

die gesetzlich gebotene Veröffentlichung im Amtsblatt zur Wiener Zeitung, umfaßt. Alle übrigen Veröffentlichungen und Vervielfältigungen des Jahresabschlusses sind vom Begriff der Offenlegung nicht umfaßt. Der Begriff der „Veröffentlichung“ ist also insofern weiter als jener der „Offenlegung“.<sup>305</sup>

Der Begriff der **Veröffentlichung** der Unbundling-Bilanz und -Ergebnisrechnung kann also in verschiedener Hinsicht untersucht werden:

1. Bereithalten einer Ausfertigung in der Hauptverwaltung zur Verfügung der Öffentlichkeit;
2. Einreichung zum Firmenbuch;
3. Veröffentlichung im Amtsblatt zur Wiener Zeitung;
4. Aufnahme in den Anhang zum Jahresabschluß.

#### Ad 1:

Die Verfügbarmachung der Öffentlichkeit in der Hauptverwaltung des Elektrizitätsunternehmens wird in Art 14 Abs. 2 Elektrizitätsbinnenmarkttrichtlinie und § 8 Abs. 1 EIWOG 2000 verwendet. Diese Vorgehensweise kommt nämlich dann zum tragen, wenn die Voraussetzungen für eine „Veröffentlichung des Jahresabschlusses“ nicht zutreffen. Entsprechend § 8 Abs. 1 EIWOG 2000<sup>306</sup> sind Jahresabschlüsse dann zu veröffentlichen, wenn das Elektrizitätsunternehmen Netzbetreiber ist und die Abgabe elektrischer Energie „mehr als 9 GWh überschreitet“<sup>307</sup>. Wenn diese Voraussetzungen nicht zutreffen, ist gleichsam als **Ersatzregelung** „eine Ausfertigung der Jahresabschlüsse in der Hauptverwaltung zur Verfügung der Öffentlichkeit zu halten.

Die Verfügbarmachung in der Hauptverwaltung ist daher keinesfalls eine geeignete Form der Veröffentlichung, da sie nur dann zum Tragen kommt, wenn eben keine Veröffentlichung vorgeschrieben ist. Für die Veröffentlichung der Unbundling-Berichterstattung ist sie daher nicht geeignet.

#### Ad 2:

---

<sup>304</sup> § 277 HGB ff (Offenlegung, Veröffentlichung und Vervielfältigung, Prüfung durch das Registergericht).

<sup>305</sup> Vgl. Krejci, Heinz: Grundriß des Handelsrechts, S 631 f

<sup>306</sup> Entsprechend § 8 Abs. 1 EIWOG 1998 hatten „alle Elektrizitätsunternehmen Jahresabschlüsse zu veröffentlichen“



Die Form der Veröffentlichung des Jahresabschlusses durch Einreichung beim Firmenbuchgericht ist im Rahmen der 1. EG-Richtlinie (**Publizitätsrichtlinie**)<sup>308</sup> unter der Voraussetzung einer Hinweisbekanntmachung vorgesehen: Gemäß Art 3 Abs. 4 Publizitätsrichtlinie ist der Jahresabschluß in einem von den Mitgliedstaaten zu bestimmenden Amtsblatt entweder in Form einer vollständigen oder auszugsweisen Wiedergabe oder in Form eines Hinweises auf die Hinterlegung des Dokuments beim Register (in Österreich: Firmenbuchgericht) bekannt zu machen.

Diese Vorschrift gibt aber nur einen Rahmen für die Veröffentlichungen vor, der vom nationalen Gesetzgeber auszufüllen ist. In Österreich wurden die Veröffentlichungsregelungen zuletzt durch das EU-GesRÄG<sup>309</sup> an die EU-Regelungen angepaßt.

Die Einreichung zum Firmenbuch ist ein Teil der **Offenlegungsverpflichtung** und ersetzt nach österreichischem HGB z.B. bei der großen GmbH, der kleinen und mittelgroßen Aktiengesellschaft in Verbindung mit einer entsprechenden Hinweisbekanntmachung die Veröffentlichung des Jahresabschlusses im „Amtsblatt zur Wiener Zeitung“<sup>310</sup>. Für eine kleine GmbH ist die Einreichung von Bilanz und Anhang in der in der Formblatt-Verordnung<sup>311</sup> vorgesehenen Form ausreichend.

Große Aktiengesellschaften haben neben der Veröffentlichung des gesamten Anhangs

- den Lagebericht,
- den Bericht des Aufsichtsrats,
- den Vorschlag über die Verwendung des Ergebnisses und
- und den Beschluß über dessen Verwendung

beim Firmenbuchgericht einzureichen.

Ist die Unbundling-Berichterstattung Teil des Jahresabschlusses, so sind die gleichen Vorschriften wie über den Anhang anzuwenden. Zumal bei großen Aktiengesellschaften nunmehr die Veröffentlichung des **gesamten Anhangs** im Amtsblatt zur Wiener Zeitung vorgesehen ist - und nicht nur der in § 277 Abs. 1, dritter Satz HGB aF angeführten Teile des An-

---

<sup>307</sup> Die Gesetzesformulierung scheint nicht gelungen, da entweder "mehr als 9 GWh beträgt" oder "9 GWh überschreitet" dem Sinn entsprechen würde

<sup>308</sup> Richtlinie des Rates vom 9. März 1968

<sup>309</sup> EU-Gesellschaftsrechtsänderungsgesetz –EU-GesRÄG, BGBl 1996/307

<sup>310</sup> Vgl. § 5 Z 3 Firmenbuchgesetz (FBG) iVm § 10 HGB

<sup>311</sup> entsprechend § 277 Abs. 4 und § 278 Abs. 2 wurde die Formblatt-V (BGBl II 1997/165) erlassen

hangs - kann für die Unbundling-Berichterstattung nur gelten, daß sie auch zu veröffentlichen ist.

Eine Befreiung, wonach eine Einreichung im Firmenbuch ausreichend ist, kann aber durch die in § 8 Abs. 4 EIWOG vorgesehene Verordnungsermächtigung erfolgen. Da eine derartige **Verordnung** in absehbarer Zeit nicht ergehen wird, ist die Veröffentlichung der Unbundling-Berichterstattung durch Einreichung beim Firmenbuchgericht nur dann ausreichend, wenn auch die Form des Veröffentlichung des Jahresabschlusses so erfolgt (z.B. bei einer großen GmbH).

#### Ad 3:

Versteht man den Begriff „Veröffentlichung“ als „Veranlassung der Veröffentlichung im Amtsblatt zur Wiener Zeitung“ könnte streng nach dem in § 277 Abs. 2 HGB verwendeten **Wort-sinn** auch interpretiert werden, daß die Unbundling-Berichterstattung jedenfalls – auch ohne Verpflichtung zur Veröffentlichung des Jahresabschlusses und unabhängig von der Aufnahme in den Anhang – im Amtsblatt zur Wiener Zeitung zu veröffentlichen wäre.

Im Vergleich zur Aufnahme in den Anhang stellt diese Interpretation insbesondere für kleinere Elektrizitätsunternehmen eine unverhältnismäßig große Belastung dar. Eine Veröffentlichung sollte aber entsprechend der obigen Ausführungen (ad 2) nur dann im Amtsblatt zur Wiener Zeitung erfolgen müssen, wenn der gesamte Anhang dieser Veröffentlichungspflicht unterliegt.

Ebenso wie unter ad 2 wäre aber eine Verpflichtung durch eine Verordnung durch den BWA denkbar, wenngleich aufgrund obiger Argumente unwahrscheinlich.

#### Ad 4:

Entscheidende Frage ist, ob die Unbundling-**Berichterstattung Teil des Jahresabschlusses** ist oder nicht. In obigen Kapitel 2.2.3 Untersuchung anhand der Generalnorm wurde gezeigt, daß die Unbundling-Bilanz und –Ergebnisrechnung auch als Teil des Anhangs im Sinne der Generalnorm eine wichtige Informations- und Erläuterungsfunktion hat und deshalb Teil des Jahresabschlusses ist.

Zudem wird die Aufnahme der Unbundling-Bilanz und –Ergebnisrechnung in den Anhang des Jahresabschlusses zwar nicht im EIWOG, aber in der EBRL und den Gesetzesmaterialien zum EIWOG gefordert:

### **Art 14 Abs. 3 EBRL:**

„Damit Diskriminierungen, Quersubventionen und Wettbewerbsverzerrungen vermieden werden, führen integrierte Elektrizitätsunternehmen in ihrer internen Buchführung getrennte Konten für ihre Erzeugungs-, Übertragungs- und Verteilungsaktivitäten sowie gegebenenfalls konsolidierte Konten für ihre sonstigen Aktivitäten außerhalb des Elektrizitätsbereichs in derselben Weise, wie sie dies tun müßten, wenn die betreffenden Tätigkeiten von separaten Firmen ausgeführt würden. Sie nehmen für jede Aktivität eine Bilanz sowie eine **Ergebnisrechnung in den Anhang ihres Jahresabschlusses** auf.“

### **Erläuterung zur Regierungsvorlage zum EIWOG 1998<sup>312</sup>:**

„Integrierte Elektrizitätsunternehmen haben für jede elektrizitätswirtschaftliche Aktivität (Erzeugung, Übertragung und Verteilung von Elektrizität sowie konsolidierte sonstige Aktivitäten) eine Bilanz sowie eine **Ergebnisrechnung in den Anhang ihres Jahresabschlusses** aufzunehmen. Dies impliziert, daß sie für jede elektrizitätswirtschaftliche Aktivität getrennte Konten derart zu führen haben, als würden diese Aktivitäten von separat geführten Firmen ausgeführt werden ("getrennte Buchführung"; "funktionelles Unbundling"). Sämtliche sonstige Aktivitäten außerhalb des Elektrizitätsbereiches sind zu konsolidieren. Integrierte Elektrizitätsunternehmen haben also für alle nicht-stromwirtschaftlichen Aktivitäten konsolidierte Konten zu führen und diese konsolidiert in den Jahresabschluß aufzunehmen.“

Bei Betrachtung dieser rechtlichen Grundlagen ist die Verpflichtung zur Aufnahme der Unbundling-Bilanz und –Ergebnisrechnung in den Anhang **eindeutig zu bejahen**. Die vom VEÖ empfohlene brancheneinheitliche Vorgehensweise orientiert sich daher an dieser Regelung:

*„Unternehmen, auf die die Vorschriften der 4. Richtlinie 78/660/EWG (in Österreich umgesetzt mit dem RLG 1989 idR. EU-GesRÄG) über die Jahresabschlußprüfung und Pflichtveröffentlichung zutreffen, haben verpflichtend einen **Anhang** zu erstellen, in welchem die **getrennte Rechnungslegung** sowie die **Zuteilungsregeln** zu veröffentlichen sind. Dabei haben große AGs ihren Jahresabschluß im Amtsblatt zur Wiener Zeitung zu veröffentlichen. Andere Kapitalgesellschaften, mit Ausnahme der kleinen GmbHs, die die Publizität nach der Formblatt-Verordnung in Anspruch nehmen, kommen ihrer Veröffentlichungspflicht mit der Einreichung beim Firmenbuch nach.“*

---

<sup>312</sup> ErläutRV 1108 BlgNR XX.GP (zum 2. Teil), S 45 ff

*„Unternehmen, die diesen Veröffentlichungspflichten nicht unterliegen, haben ihren Jahresabschluss in der Form zu veröffentlichen, daß sie eine Ausfertigung des Jahresabschlusses am Sitz des Unternehmens bzw. in ihrer Hauptverwaltung für die Einsichtnahme durch die Öffentlichkeit zur Verfügung halten. Unternehmen, die keinen Anhang erstellen müssen, werden die Angaben gem. § 8 EIWOG in einer Form vornehmen, die der oben beschriebenen Art und Weise entspricht. Eine Ausfertigung des Jahresabschlusses ist in der Hauptverwaltung bzw. am Sitz des Unternehmens zur Einsicht aufzulegen.“*

Der Grundsatz lautet daher, daß die Veröffentlichung der Unbundling-Berichterstattung streng der Offenlegung des Anhangs als Teil des Jahresabschlusses folgt. Es sind deshalb auch die Regelungen des **§ 281 HGB** zu beachten, die entweder eine vollständige Offenlegung, Veröffentlichung oder Vervielfältigung verlangen oder eine Angabe in der Überschrift fordern, daß es sich nicht um eine der gesetzlichen Form entsprechende Veröffentlichung handelt. Eine Beifügung des Bestätigungsvermerks hat in diesem Fall zu unterbleiben.

#### **4.2.4 Bestimmungen zur Überwachung der Unbundling-Berichterstattung**

Durch das Zusammentreffen elektrizitätsrechtlicher und handelsrechtlicher Bestimmungen ist die Durchsetzung einer nicht den Gesetzen entsprechenden Veröffentlichung der Unbundling-Bilanz und –Ergebnisrechnung aufgrund folgender Bestimmungen möglich:

- Die Überwachung der Entflechtung hat entsprechend § 9 Abs. 1 Z 3 des Bundesgesetzes über die Aufgaben der Regulierungsbehörden im Elektrizitätsbereich<sup>313</sup> durch die **Elektrizitäts-Control GmbH** zu erfolgen
- § 64 Z 1 EIWOG sieht bei Verletzung der Bestimmungen des § 8 EIWOG (Rechnungslegungsbestimmungen) eine **Strafe** für eine Verwaltungsübertretung von bis ATS 30.000,- (ab 1.1.2002 bis zu EUR 3.000,-) vor.
- Ist eine gebotene Veröffentlichung unterblieben, so hat das Firmenbuchgericht auf Kosten der Gesellschaft ohne Durchführung eines **Verbesserungsverfahrens** bekannt zu machen. Die Bekanntmachung erfolgt entsprechend § 282 Abs. 3 HGB nur dann, „*wenn dies ein Gesellschafter, Gläubiger, Betriebsrat (Zentralbetriebsrat) oder eine gesetzliche Interessensvertretung beantragt*“.

---

<sup>313</sup> Bundesgesetz über die Aufgaben der Regulierungsbehörden im Elektrizitätsbereich und die Errichtung der Elektrizitäts-Control GmbH und Elektrizitäts-Control Kommission, Artikel 8 Energieliberalisierungsgesetz, BGBl I 121/2000

- § 282 HGB sieht vor, daß das Firmenbuchgericht zu prüfen hat, ob die gemäß §§ 277 bis 281 HGB offenzulegenden Unterlagen vollzählig eingereicht und die Veröffentlichung veranlaßt wurde; die Nichteinhaltung wird entsprechend § 283 HGB mit einer **Strafe** von bis zu ATS 50.000,- bedroht.
- Auch der **Abschlußprüfer** hat gemäß § 269 HGB darauf zu achten, ob die gesetzlichen Vorschriften eingehalten wurden. Entsprechend dem Zeitablauf der Prüfung und Veröffentlichung wäre nur eine Prüfung der Einhaltung der Bestimmungen für den Vorjahresschluß denkbar. Mögliche Sanktionen sind in Form einer Einschränkung des Bestätigungsvermerks und der in § 273 Abs. 2 HGB normierten Redepflicht.<sup>314</sup>

Einhaltung der Rechnungslegungsbestimmungen des § 8 EIWOG werden daher mehrfach abgesichert.

### 4.3 Wie wird die Unbundling-Ergebnisrechnung erstellt?

#### 4.3.1 Umsatzerlöse

##### 4.3.1.1 Zurechnungsverfahren

Die Zuordnung der Umsatzerlöse ist der erste und wichtigste Schritt für die Erstellung einer Ergebnisrechnung. Bereits in den allgemeinen Bestimmungen des HGB (§ 237 Z 9 HGB) ist die Verpflichtung zur Aufteilung der Umsatzerlöse nach **Tätigkeitsbereichen** bzw. nach geographisch bestimmten Märkten enthalten. Unter Umständen wäre die Aufteilung auf die Aktivitäten Erzeugung und Stromhandel, Übertragung und Verteilung bereits nach den allgemeinen Vorschriften des HGB gegeben<sup>315</sup>. Diese Frage wurde bereits ausführlich in Kapitel 2.2.2.1 Aufgliederung von Umsatzerlösen nach § 237 Z 9 HGB behandelt.

Die Gewinn- und Verlustrechnung bzw. die Ergebnisrechnung kann nach § 231 Abs. 2 bzw. 3 HGB wahlweise nach dem Gesamt- bzw. Umsatzkostenverfahren aufgestellt werden. Es handelt sich hierbei um ein **Ausweiswahlrecht**, materielle Konsequenzen auf das Jahresergebnis oder auf die Netztarifikalkulation besitzt eine unterschiedliche Ausübung nicht. Da sich die Unbundling-Ergebnisrechnung nach Gewinn- und Verlustrechnung des Gesamtunternehmens richtet, kann auch die Unbundling-Ergebnisrechnung nach beiden Gliederungen

---

<sup>314</sup> Kritisch dazu Rohatschek, Roman: Zur Überwachung der Einhaltung der Veröffentlichung des Jahres- und Konzernabschlusses in RWZ 2000, S 199 ff mit weiteren Hinweisen; darin wird kritisiert, daß die in Art 3 Abs. 6 der Publizitätsrichtlinie vorgesehene Überwachung der Veröffentlichung durch geeignete Maßnahmen in Österreich nicht entsprochen wird

aufgestellt werden. In der österreichischen Praxis tritt bei den Elektrizitätsunternehmen bislang ausschließlich das **Gesamtkostenverfahren** auf, weshalb in der Folge nach diesem Ausweis vorgegangen wird.

Die Meinungen über die Verfahren zur Zurechnung der Stromerlöse auf die Bereiche Erzeugung, Übertragung und Verteilung sind sehr **divergent**. Folgende Möglichkeiten wurden diskutiert:

- Der Übertragung und der Verteilung werden Erlöse gemäß den regulierten Systemnutzungsgebühren zugerechnet (als ob die gesamten Netzdurchflüsse peagiert worden wären); der Rest der Erlöse wird der Erzeugung zugerechnet.
- Der Erzeugung werden Marktpreise bzw. Selbstkosten plus Gewinnzuschlag zugeordnet; die restlichen Erlöse werden der Übertragung (z. B. nach Systemnutzungsgebühr) und der Verteilung (Rest) zugeordnet.
- Aufteilung nach Kosten
- Da einige EVU bereits eine Profit-Center-Organisation eingerichtet haben, wurde auch dieses Vorgehen diskutiert. Hier werden einem Bereich (z. B. Verteilung) alle nach außen fakturierten Erlöse zugerechnet. Erzeugung und Übertragung fakturieren intern ihre Leistungen an die Übertragung bzw. Verteilung. Dieses Vorgehen hat zur Folge, daß die Gewinn- und Verlust-Rechnungen der entflochtenen Einzelaktivitäten nicht zur Gewinn- und Verlust-Rechnung der Gesamtunternehmung summiert werden können.

Schließlich setzte sich die von *Haubrich/Swoboda* präferierte erste Vorgangsweise durch (Netz hat keine Energie). Sie bringt zum Ausdruck, daß die Übertragung und Verteilung **preisgeregelt Aktivitäten** sind, und läßt in globaler Form kontrollieren, in welchem Verhältnis die geregelten Preise zu den Aufwendungen stehen. Die vierte Variante wäre nicht gut verträglich mit den Intentionen der Richtlinie, da sie implizit auf der Annahme beruht, daß der Übertragungsbereich Energie vom Produktionsbereich und der Verteilbereich Energie vom Übertragungsbereich kauft. Übertragungs- und Verteilbereiche sind aber nicht als Energiehändler, sondern eher als Dienstleister aufzufassen.<sup>316</sup>

---

<sup>315</sup> Eine Analyse der Abschlüsse der in Frage kommenden Elektrizitätsunternehmen zeigte allerdings keine derartige Aufgliederung im Anhang

<sup>316</sup> Vgl. Gutachten Haubrich/Swoboda Kapitel 8.7

#### 4.3.1.2 Stromerlöse

Die **Stromerlöse**, die auf den Energieanteil entfallen, werden dem Bereich „Erzeugung und Stromhandel“ zugerechnet. Entstehende Aufwendungen und Erlöse, die weder dem Übertragungs- oder Verteilnetz, noch der Erzeugung und Aufbringung, Stromhandel zuzuordnen sind (besondere Dienstleistungen u.ä.), werden den "anderen Aktivitäten außerhalb des Elektrizitätsbereiches" zugeordnet, die konsolidiert dargestellt werden.<sup>317</sup>

Die zugrunde gelegte Systematik wurde bereits oben in Kapitel 3.2.2.2. Vertikale Integration ausführlich diskutiert.

Da den Abnehmern bislang ein einheitlicher Stromtarif für Netz und Energie berechnet wurde und auch die Verrechnungssysteme der Elektrizitätsunternehmen derart ausgelegt sind, wird der Energieanteil in der Praxis im **Subtraktionsverfahren** (Gesamterlöse abzüglich Netz) ermittelt.

Um aber eine originäre Trennung der Strom- und Netzerlöse zu ermöglichen sollte eine getrennte Fakturierung bzw. ein getrennter Rechnungsausweis mit einer entsprechenden Hinterlegung der Datensätze für die statistische Ermittlung der Strom- und Netzerlöse erfolgen. Der getrennte Rechnungsausweis der Strom- und Netzerlöse wird im übrigen auch in der **Verordnung für Systemnutzungstarife**<sup>318</sup> gefordert. Die praktische Umsetzung der Elektrizitätsunternehmen hinkt diesem Erfordernis hinterher.

Die Zuordnung der Stromerlöse, also der an Kunden gelieferte Mengen ist daher ausnahmslos der Aktivität **Erzeugung und Stromhandel** zuzuordnen, und zwar auch dann wenn es sich um Ausgleichsversorgung<sup>319</sup> eines Netzbetreibers (siehe untenstehendes Kapitel) handelt.

---

<sup>317</sup> Vgl. VEÖ, Verband der Elektrizitätswerke Österreichs, Arbeitskreis Unbundling: Unbundling – Transparenz im Rechnungswesen – Umsetzung der Unbundling-Berichterstattung i.S.d. EIWOG in der österreichischen Elektrizitätswirtschaft Juni 1999, S 9

<sup>318</sup> Verordnung des BMWA, mit dem die Systemnutzungstarife bestimmt werden, veröffentlicht in der Wiener Zeitung am 22.9.1999, ZI 551.352/140-VIII/1/99

<sup>319</sup> Der Netzbetreiber hat auch für Kunden in seinem Netzbereich, die er nicht mit Energie versorgt, die Versorgung mit Energie sicherzustellen (Ausgleichsversorgung); siehe auch Gutachten Haubrich/Swoboda Kapitel 6.4.3.5

### 4.3.1.3 Netzerlöse

Die **Netzerlöse** werden entsprechend der von *Haubrich/Swoboda* vorgeschlagenen Vorgehensweise im Bereich der Übertragung bzw. Verteilung gemäß den regulierten Systemnutzungsgebühren aufgeteilt. Dabei sind die Netzerlöse auf die **7 Netzebenen**<sup>320</sup> aufzuteilen:

- Netzebene 1: Höchstspannung (380 kV und 220 kV, einschließlich 380/220-kV-Umspannung)
- Netzebene 2: Umspannung Höchst-/Hochspannung
- Netzebene 3: Hochspannung (110 kV, ggf. einschließlich Anlagen >35 kV und <110 kV)
- Netzebene 4: Umspannung Hoch-/Mittelspannung
- Netzebene 5: Mittelspannung (in der Regel alle Anlagen >1 kV und ≤35 kV einschließlich Zwischenumspannungen)
- Netzebene 6: Umspannung Mittel-/Niederspannung
- Netzebene 7: Niederspannung (0,4 kV).

Die Details zur Ermittlung der Netztarife werden in der **Grundsatzverordnung**<sup>321</sup>, die im übrigen weitgehend wortgleich mit dem Gutachten *Haubrich/Swoboda* ist, geregelt. Das Systemnutzungsentgelt setzt sich aus 7 Komponenten zusammen (§ 3 dieser Verordnung):

- Netznutzungsentgelt (§ 4)
- Netzverlustentgelt (§ 5)
- Systemdienstleistungsentgelt (§ 6)

---

<sup>320</sup> Für das Landesversorgungsgebiet Tirol gelten 10 Ebenen:  
1. Höchstspannung (380 kV und 220 kV, einschließlich 380/220-kV-Umspannung)  
2. Umspg. 380(220)/110 kV  
3. 110 kV ab Netz  
4. 25 kV ab Umspannstation  
5. 25 kV ab Netz  
6. 10 kV ab Umspannstation  
7. 10 kV ab Netz  
8. Niederspg. ab 25-kV-Station  
9. Niederspg. ab 10-kV-Station  
10. Niederspg. ab Netz.

<sup>321</sup> BGBl II 51/1999 diese wurde wegen Unbestimmtheit des Inhalts vom Verfassungsgerichtshof mit Erkenntnis vom 29. Juni 2000, ZIn. G 45, 46/0-8 und V 31, 32/00-8 mit Wirkung 30. Juni 2001 aufgehoben (siehe BGBl II 306/2000)



- Netzzutrittsentgelt (§ 7)
- Netzbereitstellungsentgelt (§ 8)
- Entgelt für Meßleistungen (§ 9)
- Entgelt für die Ausgleichsversorgung (§ 10)

Die **Höhe der Tarife** wird in der Verordnung des BMWA für das Netzbereitstellungsentgelt<sup>322</sup> sowie der Verordnung für die Systemnutzungstarife<sup>323</sup> für jedes Versorgungsgebiet (Bundesland) veröffentlicht und ist aufgrund der Komplexität für Laien schwer interpretierbar.

Die Ebenen 1 bis 3 sind der Übertragung zuzuordnen, die Ebenen 5 bis 7 der Verteilung. Da die Differenzierung zwischen Übertragung und Verteilung nur funktional erfolgen kann, kann es auch bei der Zuordnung der **Ebene 4** (Umspannung Hoch/Mittelspannung) zu unterschiedlicher Interpretationen bei der Zuordnung zu Übertragung bzw. Verteilung kommen.<sup>324</sup>

Das Systemnutzungsentgelt für Verbraucher ist auf den Netzbereich sowie die Netzebene zu beziehen, an der die Abnehmeranlage angeschlossen ist (**Punkttarif**<sup>325</sup>). Bei einem Punkttarif müssen die für jeden Netzbereich auf jeder Netzebene erhobenen Netzkosten durch ein **Kostenwälzverfahren** so auf die Verbraucherkollektive umverteilt werden, daß jedem Kollektiv Kosten seiner Anschlußebene und aller überlagerten Ebenen bis einschließlich der Höchstspannungsebene anteilig zugewiesen werden. Grundsätzlich kann die Umlegung der Kosten nach zwei Verfahren, der **Brutto**<sup>326</sup>- oder **Nettomethode**<sup>327</sup>, durchgeführt werden, wobei für Österreich ein Mischverfahren<sup>328</sup> festgelegt wurde.

---

<sup>322</sup> Zl. 551.352/95-VIII/1/99; Amtsblatt zur Wiener Zeitung vom 18.2.1999, S 22

<sup>323</sup> Zl. 551.352/96-VIII/1/99; Amtsblatt zur Wiener Zeitung vom 18.2.1999, S 23

<sup>324</sup> So ordnet die SAFE die Ebene 4 der Übertragung und die VKW der Verteilung zu

<sup>325</sup> Ein Punkttarif ist unabhängig davon, über welche Entfernung der Strom geliefert bzw. von wo er bezogen wird. Abnehmer haben damit zum selben Tarif Zugriff auf alle Kraftwerke in Österreich bzw. auf alle Importe ab Staatsgrenze. Während die Erzeuger ihren Beitrag jeweils an das Netz, in das sie einspeisen, entrichten, zahlen die Abnehmer jeweils für die jeweils darüberliegenden Netzebenen.

<sup>326</sup> Bei der Bruttomethode werden die Gesamtkosten eines Netzes nach den Einzelverbräuchen bzw. Abnahmewerten aller Endverbraucher aller untergelagerten Netzebenen auf diese weitergewälzt. Die Methode basiert auf dem Gedanken, daß ein Netz von allen direkt oder indirekt untergelagerten Verbrauchern in gleichem Maße benötigt wird und zwar zum einen für den Zugang zu allen Erzeugungsanlagen außerhalb des eigenen Netzbereiches, zum anderen aufgrund der technischen Notwendigkeit aller übergelagerten Ebenen für die Funktionsfähigkeit der eigenen Netzebene.

<sup>327</sup> Bei der Nettomethode ist für die Aufteilung der Netzkosten an die Endverbraucher hingegen nur die Abgabe an die direkt untergelagerte Netzebene maßgeblich. Grundgedanke ist hier, daß die Kosten des übergelagerten Netzes im Umfang der daraus erfolgten Energie- bzw. Leistungsentnahme abgegolten werden. Speisen nur wenig Erzeugungsanlagen in die betrachtete Netzebene direkt ein, werden dieser Ebene nach der Nettomethode mehr

Andererseits müssen die entsprechenden Erlöse auch den überlagerten Netzebenen gutgeschrieben werden. Die Erlöse aus den Netztarifen sind daher **ebenenspezifisch** auf Übertragung und Verteilung aufzuteilen, da die Netzkosten zum Teil durch die einspeisenden Erzeuger und zum anderen durch die Endabnehmer getragen werden.

#### 4.3.1.4 Andere Umsatzerlöse

**Dienstleistungserlöse** die von zentralen Einheiten geleistet werden, sind diesen Einheiten gutzubringen. Erfolgt eine Aufteilung der entsprechenden Aufwendungen durch einen Verteilungsschlüssel auf die einzelnen Aktivitäten, sind auch die Erlöse entsprechend aufzuteilen.

Bei den Erträgen aus der Auflösung von **Baukostenzuschüssen** kann berücksichtigt werden, daß ein Teil der Baukostenzuschüsse der Kunden des Verteilbereichs auch den Übertragungsbereich betreffen. Beim bilanziellen Unbundling ist es daher – im Gegensatz zur Tarifberechnung<sup>329</sup> – gerechtfertigt, die Auflösung passivierter Baukostenzuschüsse nicht nur nach dem Kundenkriterium vorzunehmen, sondern zu fragen, für welche Netzebenen die Baukostenzuschüsse geleistet wurden.<sup>330</sup>

In der Praxis ist die Aufrollung der geleisteten Baukostenzuschüsse nur mit einer langjährigen durchgehenden Dokumentation durchführbar. Es wird daher von den Gutachtern *Hau-*

---

Kostenanteile zugewiesen, weil der Strom vom übergeordneten Netz bezogen werden muß, Netzebenen mit großer Kraftwerkseinspeisung werden nach der Nettomethode hingegen geringere Kostenanteile zugewiesen erhalten.

<sup>328</sup> Ausgehend von den Gesamtkosten der obersten Spannungsebene werden 40% der Kosten nach der Brutto- und 60% nach der Nettomethode verteilt. Hierbei werden die 40% brutto wie folgt abgerechnet: 16,5% werden der Systemdienstleistung und damit den Erzeugern und 23,5% werden nach dem in kWh gemessenen Gesamtverbrauch aller Endverbraucher aufgeteilt. Von den 60% netto werden 24,5% nach den elektrischen Leistungen (kW) und 35,5% nach der elektrischen Arbeit (kWh) verteilt, wobei 11% für die Abdeckung der Netzverluste gerechnet werden.

<sup>329</sup> Das vor Inkrafttreten des EIWOG bestehende System der Baukostenzuschüsse bzw. Bereitstellungspreise geht davon aus, daß ein Kunde sowohl für den direkten Anschluß als auch für die erforderlichen Maßnahmen im vorgelagerten Netz die Aufwendungen des EVU vorfinanziert hat.

Nunmehr wird darauf übergegangen, daß nur mehr die Aufwendungen für den direkten Anschluß an den nächsten möglichen Punkt im Netz durch die Netzzutrittspreise abgegolten werden, die weiteren Aufwendungen für den dadurch eventuell erforderlichen Ausbau des vorgelagerten Netzes jedoch in den Netznutzungstarif einbezogen werden. Würde das bisherige System der Baukostenzuschüsse nämlich weiterhin aufrechterhalten werden, so könnte es dadurch zu Verrechnungen sowohl aus dem Bereitstellungspreis als auch aus dem Netznutzungsentgelt und zu einer Ungleichbehandlung von Kunden bzw. Kundengruppen aufgrund der derzeit unterschiedlichen Regelungen in den einzelnen Bundesländern kommen.

Für eine Umstellung wird die Auflösungsfrist der Baukostenzuschüsse auf 15 Jahre verkürzt. Um den Kunden, die diese Baukostenzuschüsse bezahlt haben, diese im Netztarif erbringergerecht anrechnen zu können, werden die Mittel aus Auflösung der BKZ erst nach erfolgter Kostenrechnung in den jeweiligen Netzebenen der jeweiligen Netzbereiche bei der Berechnung der Netznutzungstarife/preise kostenmindernd angesetzt.

<sup>330</sup> Vgl. Gutachten Haubrich/Swoboda Kapitel 8.7

*Haubrich/Swoboda* akzeptiert, wenn eine genaue Aufteilung der Auflösungen auf Kunden nicht möglich sein sollte, ein Aufteilungsschlüssel durch eine **Stichprobe** (z. B. Analyse der Einnahmen aus Baukostenzuschüssen zweier Jahre) ermittelt werden kann.<sup>331</sup>

### 4.3.2 Bestandsveränderungen

Die Höhe der Bestandsveränderungen ergibt sich aus der Differenz der Bilanzansätze der fertigen und unfertigen Erzeugnisse sowie noch nicht abrechenbarer Leistungen zu Beginn und am Ende des Geschäftsjahres. Der Umfang der Bestandsveränderung ist neben der **mengenabhängigen** Veränderung auch von der **wertmäßigen** Entwicklung abhängig, insbesondere davon, ob die Lagerbestände zu Voll- oder Teilkosten bewertet werden.

Die Zurechnung der Bestandsveränderung setzt eine Führung der Bestände nach Aktivitäten voraus. Bei Elektrizitätsunternehmen ist diese Position aufgrund der Nichtlagerfähigkeit des Hauptprodukts Elektrizität naturgemäß nur von **untergeordneter Bedeutung** und kommt nur für die Errichtung von Kundenanlagen oder anderen Bauaufträge zum Tragen. Hier kann z.B. eine Zuordnung durch Sammlung der Kosten auf Aufträgen, die einer bestimmten Netzebene zugeordnet werden, erfolgen.

### 4.3.3 Andere aktivierte Eigenleistungen

Im wesentlichen sind unter dieser Position auszuweisen:

- Selbsterstellte Vermögensgegenstände des Anlagevermögens
- Aktivierte Großreparaturen
- Aktivierte Aufwendungen für das Ingangsetzen und Erweitern des Betriebes.

Bei der Bewertung von innerbetrieblichen Leistungsflüssen kann grundsätzlich von der Beibehaltung der **handelsrechtlichen Herstellungskosten**, wie sie aus Sicht des Gesamtunternehmens anzuwenden sind, ausgegangen werden. Abhängig von den unternehmensspezifischen Gegebenheiten und der Organisation können jedoch bei der Darstellung der verschiedenen Aktivitäten abweichende Verrechnungspreise oder Marktpreise, wie sie außer-

---

<sup>331</sup> Vgl. Gutachten Haubrich/Swoboda Kapitel 7.2

halb des Unternehmens gelten und die daher über die Herstellungskosten hinausgehende Elemente enthalten, zugrunde gelegt werden.<sup>332</sup>

Die Aufteilung dieses Postens ist von der Zuordnung des aktivierten Postens abhängig, d.h. der Ertrag der aktivierten Eigenleistung wird der Aktivität zugeordnet, welche den Vermögensgegenstand bzw. die Bilanzierungshilfe aktiviert. Entscheidend ist, daß auch die Aufwendungen, die neutralisiert werden, in der gleichen Aktivität zugeordnet werden, da ansonsten eine **Ergebnisverschiebung** eintreten würde.

Hier kann es in der Praxis durch die aktivitätenübergreifende Verwendung von Bau- und Instandhaltungstrupps für die Bereiche Erzeugung, Übertragung, Verteilung und Sonstiges zu Verschiebungen kommen, die durch ein betriebsinternes **Auftragswesen** und entsprechende Stunden- und Materialabfassungsaufzeichnungen dokumentiert werden können. Es empfiehlt sich die aktivierten Eigenleistungen daher zweistufig zu erfassen, d.h. zuerst die Aufwendungen zu verrechnen und dann die Aktivierung vorzunehmen.

#### 4.3.4 Sonstige betriebliche Erträge

##### 4.3.4.1 Erträge aus dem Abgang vom und der Zuschreibung zum Anlagevermögen mit Ausnahme der Finanzanlagen

Diese Position folgt der Zuordnung der Anlagen nach Aktivitäten. Dem Abgang von Vermögensgegenständen geht oftmals eine Einordnung als „**nicht betriebsnotwendig**“ voraus (z.B. nicht mehr benötigte Bauten etc.), was eine Zuordnung zum „sonstigen Bereich“ möglich macht. Solange im Geschäftsjahr kein Ertrag realisiert wurde kann eine Umgliederung nur mit den Buchwerten erfolgen.

Zuschreibungen zum Anlagevermögen können gemäß § 204 Abs. 3 HGB nur zur Rückgängigmachung außerplanmäßiger Abschreibungen erfolgen. Außerplanmäßige (bzw. außerordentliche) Abschreibungen infolge **Strommarktliberalisierung** belasteten die Aktivität Erzeugung und Stromhandel. Im Netzbereich (Übertragung und Verteilung) wirkte sich die Strommarktliberalisierung nicht aus, da die Systemnutzungstarife kostenorientiert und marktorientiert ermittelt werden. Bei steigenden Strompreisen sind Zuschreibungen möglich, aber nicht verpflichtend<sup>333</sup>.

---

<sup>332</sup> Vgl. VEÖ, Verband der Elektrizitätswerke Österreichs, Arbeitskreis Unbundling: Unbundling – Transparenz im Rechnungswesen – Umsetzung der Unbundling-Berichterstattung i.S.d. EIWOG in der österreichischen Elektrizitätswirtschaft Juni 1999, S 10

<sup>333</sup> § 6 Z 13 EStG

#### 4.3.4.2 Erträge aus der Auflösung von Rückstellungen

Wenn Rückstellungen zu hoch gebildet wurden, sind diese aufzulösen. Die Zuordnung dieser Position folgt damit der Zuordnung der entsprechenden Rückstellungen. Für Rückstellungen aus Jahren vor der erstmaligen Unbundling-Berichterstattung (bis 1998 bzw. 1999) muß daher eine **rückwirkende Zuordnung** bei Erstellung der ersten Unbundling-Ergebnisrechnung erfolgen. Da aufgrund der statischen Methoden (siehe dazu unten Kapitel 4.5.1 die Erstellung der Unbundling-Bilanz) keine Eröffnungsbilanz erstellt werden muß, kann es dadurch insbesondere bei der Auflösung von Rückstellungen in der ersten Unbundling-Ergebnisrechnung zu unterschiedlichen Zuordnungen kommen.

Ansonsten folgt die Zuordnung der Auflösung der in **Vorperioden** vorgenommenen Zuordnung der Bildung der Rückstellungen. Es empfiehlt sich auch für Rückstellungsaufösungen generelle Schlüssel zu verwenden (z.B. Mitarbeiterschlüssel).

Rückstellungen die über den außerordentlichen Aufwand gebildet wurden, sind bei Nichtanspruchnahme über **außerordentliche Erträge** aufzulösen.<sup>334</sup> Da in der Unbundling-Ergebnisrechnung die Entflechtung nur bis zum Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit verpflichtend (vgl. dazu Kapitel 2.4.3.4 Bilanz und Ergebnisrechnung) ist, muß das außerordentliche Ergebnis nicht zugeordnet werden.

#### 4.3.4.3 Übrige

Hier sind Umsätze zu erfassen, die nicht unmittelbar aus der für das Unternehmen typischen Geschäftstätigkeit resultieren. Dennoch kann hier eine genaue Zuordnung zu den Aktivitäten erfolgen. Für Erträge, denen entsprechende Aufwendungen gegenüberstehen (z.B. Erträge aus Sozialeinrichtungen oder Miet- und Pachteinnahmen) muß die Zuordnung der Erträge **analog** der Zuordnung der Aufwendungen folgen.

#### 4.3.5 Aufwendungen für Material und sonstige bezogene Herstellungsleistungen

Bei Elektrizitätsunternehmen wird diese Position durch den Bezug von Primärenergieträgern (Erdgas, Kohle, Biomasse) oder fremderzeugter Elektrizität (Fremdstrom) geprägt.

---

<sup>334</sup> Vgl. Egger Anton/Samer, Helmut: Der Jahresabschluß nach dem Handelsgesetzbuch, Band I 7.A., S 349

Der **Aufwand für Strombezug** wird entsprechend der von den Gutachtern *Haubrich/Swoboda* vorgeschlagenen Vorgehensweise<sup>335</sup> grundsätzlich der Aktivität Eigenerzeugung und Stromhandel zugeordnet, da eine generelle Substitutionsmöglichkeit zwischen Eigenerzeugung und Fremdbezug besteht. Es soll also im Ausweis keinen Unterschied machen, ob Strom durch Eigenerzeugung oder Zukauf beschafft wird.

Dem Übertragungs- und Verteilbereich werden aber jene Aufwendungen für den Strombezug zugerechnet, die für die Deckung der **Netzverluste** und für die **Systemdienstleistungen** anfallen. Diese Strombezugskosten können aus Eigen- oder Fremdproduktion stammen und werden so zu einem jeweiligen Aufwandsbestandteil der Übertragung bzw. Verteilung.

Der Verteilung werden auch Aufwendungen aus Einlieferungen gemäß § 32 EIWOG 2000<sup>336</sup> („**Einspeisungen**“) zugerechnet, die als Abnahmeverpflichtung zu einem festgelegten Tarif zu erfolgen haben. Vom Verteilbereich können diese Mengen als Strombezug in der Regel auf den Bereich Erzeugung und Stromhandel weiterverrechnet werden. Dem Verteilbereich verbleibt daher der Aufwand zwischen dem festgelegten Einspeisetarif und dem Verrechnungspreis<sup>337</sup>.

Es kann auch in einem bestimmten Fall der Aktivität Übertragung oder Verteilung zum Ausweis des gesamten Fremdstrombezuges und – der entsprechenden Erlöse kommen und zwar, wenn es sich um Elektrizitätsunternehmen ohne oder nur **mit unwesentlicher Eigenerzeugung** (<1% der Stromaufbringung) handelt<sup>338</sup>. Diese müssen keinen separaten Erzeugungsbereich ausweisen<sup>339</sup> und können daher die Energiebeschaffung in einer eigenen Position dem Übertragungs- oder, falls keine Übertragung vorliegt, dem Verteilbereich zurechnen. In diesem Fall sind aber nicht nur die Aufwendungen separat zu zeigen, sondern auch die mit dem Energieabsatz verbundenen Energieerlöse.

Die übrigen Materialaufwendungen folgen der im innerbetrieblichen Auftragswesen dokumentierten Zuordnung.

---

<sup>335</sup> Vgl. Gutachten Haubrich/Swoboda Kapitel 8.6

<sup>336</sup> Entspricht § 31 Abs. 2 und 3 EIWOG 1998

<sup>337</sup> Dieser hat sich in der Regel am Marktpreis zu orientieren

<sup>338</sup> Z.B. Grazer Stadtwerke Aktiengesellschaft; siehe deren Geschäftsbericht 1999

<sup>339</sup> Vgl. dazu Gutachten Haubrich/Swoboda Kapitel 8.3 und 8.6 bzw. VEÖ, Verband der Elektrizitätswerke Österreichs, Arbeitskreis Unbundling: Unbundling – Transparenz im Rechnungswesen – Umsetzung der Unbundling-Berichterstattung i.S.d. EIWOG in der österreichischen Elektrizitätswirtschaft Juni 1999, S 9

### 4.3.6 Personalaufwand

Die Personalkosten sind auf die Bereiche Erzeugung, Übertragung und Verteilung sowie sonstige Aktivitäten möglichst **direkt** bzw. über eine innerbetriebliche Leistungsverrechnung zu verteilen. Pensionskosten für nicht direkt zurechenbares Personal sowie für Pensionierte sind nach den Aktivbezügen auf die Ebenen zu verteilen.<sup>340</sup>

Sofern die Aktivitäten vergleichbare Lohn- bzw. Gehaltsstrukturen besitzen, erscheint es aus **Vereinfachungsgründen** denkbar, nicht einzeln, sondern pauschal anhand der Mitarbeiter (Kopfzahl) zu schlüsseln und entsprechend den Personalaufwand zu verteilen.<sup>341</sup>

Eine Sonderregelung besteht für die Kosten der **Kundenberater**: Kundenberater für Kunden der Ebene 3 (Hochspannung) sind zur Gänze dem Bereich Erzeugung und Stromhandel zuzurechnen; Kundenberater für Kunden der Ebenen 4 und 5 (Mittelspannung einschließlich Umspannung) sind zu 50 % dem Netzbereich zuzuordnen; Kundenberater für Kunden der Ebenen 6 und 7 (Niederspannung einschließlich Umspannung) können zu 100 % dem Netzbereich zugeordnet werden. Eine alternative Vorgangsweise wäre, die Kundenberater für Sondervertragskunden zu 50 % dem Netzbereich zuzuordnen und die Kundenberater für Tarifkunden zu 100 %.<sup>342</sup>

Der **Zinsanteil**<sup>343</sup> in den Dotierungen des Sozialkapitals ist laut den *Gutachtern Haubrich/Swoboda*<sup>344</sup> auch im Rahmen des bilanziellen Unbundling vorzugsweise in den Zinsaufwand aufzunehmen und aus dem Personalaufwand zu eliminieren.

Ein ermittelter **Mitarbeiterschlüssel** ist dann auch für andere personalabhängige Positionen der Ergebnisrechnung und der Bilanz maßgebend.

### 4.3.7 Abschreibungen

Die Abschreibungen „sind möglichst **direkt**“<sup>345</sup> den Bereichen zuzuordnen und folgen der Zuordnung der entsprechenden Vermögensgegenstände.

---

<sup>340</sup> § 13 Abs. 4 letzter Satz der Grundsatz-Verordnung

<sup>341</sup> Vgl. auch dazu Bernhards, Oliver, Segmentberichterstattung diversifizierter Unternehmen, Köln 1994 S 333

<sup>342</sup> Vgl. dazu § 13 Abs. 2 iVm Abs. 4 Z 2 und 3 der Grundsatz-Verordnung

<sup>343</sup> Diese Trennung wird bereits im Gutachten von Swoboda über ein Kalkulationsschema für die Strompreisfestsetzung aus 1998 damit begründet, daß die Dotierung von Rückstellungen zwar als Kostenfaktor eingehen darf, aber "im Auge behalten werden muß, daß alle in der Bilanz bei der Preisregelung berücksichtigten Rückstellungen bereits den Kunden verrechnet und ihnen auch bezahlt wurden. Daher dürfen sämtliche Rückstellungen nicht zur Basis der kalkulatorischen Zinsen gezählt werden"; vgl. Swoboda, Peter: Gutachten über ein Kalkulationsschema für die Strompreisfestsetzung erstellt im Auftrag des BMWA, Graz 1988, S 14 f

<sup>344</sup> Vgl. Gutachten Haubrich/Swoboda Kapitel 8.6

Bei gemeinsam genützten Anlagen kann die betragsmäßig richtige Zuordnung entweder durch die entsprechende Schlüsselung oder durch eine **Verrechnung** zwischen den Bereichen erfolgen. Bei einer Verrechnung wäre die Summe der Abschreibungen ungleich der Gesamtsumme.

Entsprechend dem VEÖ-Papier genügt der Ausweis der in § 231 HGB unter arabischen Ziffern darzustellenden Posten, weshalb keine Differenzierung nach immateriellen und Sachanlagen zu erfolgen hat. Auch die nach § 232 Abs. 5 HGB separat auszuweisenden **außerplanmäßigen** Abschreibungen müssen in der Unbundling-Ergebnisrechnung nicht separat angeführt werden. Auch außerordentliche Abschreibungen sind als außerordentliches Ergebnis nicht verpflichtend in der Unbundling-Ergebnisrechnung anzuführen.

Da in den **Netznutzungstarifen** nur die steuerlichen Abschreibungsdauern<sup>346</sup> als Kostenfaktor anerkannt werden<sup>347</sup>, aber in der Unbundling-Ergebnisrechnung die handelsrechtlichen Werte zum Ansatz kommen, kann es gerade durch diese Position zu erheblichen Unterschieden zwischen einem Ergebnis der Unbundling-Ergebnisrechnung und einem Kalkulationsergebnis kommen.

#### 4.3.8 Sonstige betriebliche Aufwendungen

##### 4.3.8.1 Steuern

Nicht als Bestandteil des Systemnutzungsentgelts sind **Gebrauchsabgaben**<sup>348</sup> zu behandeln.<sup>349</sup>

Die Gebrauchsabgabe ist entsprechend der gesetzlichen Regelungen zuzuordnen. Insofern sie von Systemnutzungsentgelten zu zahlen ist, ist sie dem Übertragungs- bzw. Verteilungsbereich zuzurechnen, insofern sie auf reine Stromerlöse entfällt, dem Erzeugungsbereich.<sup>350</sup> Da die Gebrauchsabgabe entsprechend den Erlösen abzuführen ist, ist sie auch dementsprechend auf die Aktivitäten aufzuteilen.

---

<sup>345</sup> Vgl. Gutachten Haubrich/Swoboda Kapitel 7.2

<sup>346</sup> Eine weitere Verschärfung tritt durch die mit Veranlagung 2001 eintretende Änderung bei Betriebsgebäuden ein (Nutzungsdauer 33,3 Jahre)

<sup>347</sup> § 13 Abs. 1 Z 1 der Grundsatz-Verordnung

<sup>348</sup> Diese betragen z.B. für das von Wienstrom versorgte Gebiet 6% des Umsatzes und werden auf Basis des § 14 Abs. 1 Z 14 Finanzausgleichsgesetz (FAG) 1997 für die Inanspruchnahme von öffentlichem Grund für die Leitungsanlagen von den Netzbenutzern zusätzlich zu den Systemnutzungsentgelten eingehoben.

<sup>349</sup> siehe Erläuternde Bemerkungen zu § 3 der Grundsatz-Verordnung

<sup>350</sup> Vgl. Gutachten Haubrich/Swoboda Kapitel 7.2



#### 4.3.8.2 Übrige betriebliche Aufwendungen

Dieser Posten bildet das „Sammelbecken“<sup>351</sup> für alle nicht gesondert ausweispflichtigen bzw. unter anderen Posten zu erfassenden Aufwendungen.

Sofern sich die Aufwendungen auf Vermögensgegenstände beziehen (z.B. Verluste aus dem Abgang von Gegenständen des Anlagevermögens, Instandhaltungen durch Dritte, immobilienbezogene Aufwendungen, Schadensfälle, Forderungsausfälle, Versicherungen etc.) folgen diese Aufwendungen der Zuordnung der **Vermögensgegenstände**.

Bei **personalorientierten** Aufwendungen (Aus- und Fortbildung, Fahrt- und Reisespesen, Büromaterial, Telefongebühren etc.) kann der Mitarbeiterschlüssel angewendet werden.

Viele bedeutende Posten, wie z.B. Rechts-, Prüfungs- und Beratungsaufwendungen, Spesen des Geldverkehrs sind meist nur allgemein zuzuordnen und mit Hilfe eines geeigneten **Verwaltungskostenschlüssels** aufzuteilen.

#### 4.3.9 Erträge aus Beteiligungen

Die Erträge und die Aufwendungen aus Beteiligungen werden in der Systemnutzungstarifkalkulation nicht berücksichtigt, da auch die entsprechenden Aktiva nicht den Aktiva der Übertragung oder Verteilung zuzurechnen sind. Aus diesem Grund werden Beteiligungen in der Regel dem Sonstigen Bereich oder bei sachlicher Zuordenbarkeit (z.B. Vertriebstochter, Kraftwerksgesellschaft etc.) der Aktivität Erzeugung und Handel zuzuordnen sein.

#### 4.3.10 Sonstiges Finanzergebnis

Die Verteilung der Zinserträge hat der Aufteilung der entsprechenden zinsbringenden Aktiva zu folgen.<sup>352</sup>

**Zinsaufwendungen** dürfen beim bilanziellen Unbundling nur in Form von Fremdkapitalzinsen<sup>353</sup> eingehen. Sie sind entsprechend der Aufteilung des verzinslichen Fremdkapitals auf die Teilbilanzen den aktivitätsbezogenen Gewinn- und Verlustrechnungen zuzurechnen.<sup>354</sup>

---

<sup>351</sup> Egger Anton/Samer, Helmut: Der Jahresabschluß nach dem Handelsgesetzbuch, Band I 7.A., S 358; beispielhaft werden ebenda Aufwendungen aufgezählt

<sup>352</sup> § 16 Abs. 2 und 3 der Grundsatz-Verordnung

<sup>353</sup> Im Gegensatz zu der in der Systemtarifkalkulation vorgesehenen Eigenkapitalzinsen nach § 16 Abs. 1 der Grundsatzverordnung

<sup>354</sup> Dazu führt § 15 Abs. 2 der Grundsatzverordnung aus: *„Zur Ermittlung der Finanzierungskosten der einzelnen Netzebenen ist folgendermaßen vorzugehen: Aufstellung nur einer zusammenfassenden provisorischen Bilanz zum 1.1.1998 für alle Netzebenen. Dazu sind die Vermögens- und Kapitalpositionen des EVU möglichst direkt bzw. ersatzweise über Schlüssel der*

Zinserträge sind dabei nicht abzuziehen, sondern unter die Erträge aufzunehmen. Der Zinsanteil in den Dotierungen des Sozialkapitals ist auch im Rahmen des bilanziellen Unbundling vorzugsweise in den Zinsaufwand aufzunehmen und aus dem Personalaufwand zu eliminieren.<sup>355</sup>

#### 4.3.11 Umlagen zwischen den Aktivitäten

Diese Position muß pro Aktivität aufgenommen werden, wenn zwischen den Aktivitäts-Bereichen **Verrechnungen** vorgenommen werden, um eine vorzunehmen, da eine positionswise Überleitung zum jeweiligen Wertansatz in der Gesamt-Gewinn- und Verlustrechnung herzustellen ist. Eine eigene Konsolidierungsspalte ist aber nur bei Wesentlichkeit der zu konsolidierenden Positionen auszuweisen.<sup>356</sup> Alternativ können die Verrechnungen zwischen den Bereichen auch nur summarisch mit einem einzigen Betrag pro Aktivität erfolgen (Darstellung in einer Zeile). Ansonsten können die Konsolidierungen auch mit dem Bereich Sonstiges der nicht gesondert darzustellenden Aktivitäten zusammengefaßt werden.

Auf die Problematik der innerbetrieblichen **Wertansätze** wurde in Kapitel 4.3.3. Aktivierte Eigenleistungen eingegangen.

Wenn diese Position nur die Ziffern 1 bis 8, also die Posten des Betriebserfolgs betrifft, ist eine Gliederung vor dem **Betriebserfolg** jeder Aktivität sinnvoll, da hier ein aussagekräftiger Betriebserfolg je Aktivität ausgewiesen werden kann.

Die **Nummerierung** dieser Zeile wird vom VEÖ-Papier mit 12a) bzw. 8a) vorgeschlagen, da eine Übereinstimmung mit der Nummerierung der anderen Posten der Unbundling-

---

*Erzeugung, dem Netzbereich und sonstigen Aktivitäten zuzurechnen. Das Sachanlagevermögen und das Vorratsvermögen (Ausnahme Gebäude, Ersatzteillager) ist weitgehend direkt zurechenbar. Wertpapiere, die der Deckung von Sozialrückstellungen dienen, sind entsprechend den Sozialrückstellungen zuzuordnen. Forderungen aus dem Stromgeschäft wären nach geschätztem Stromverkaufs- bzw. Systemnutzungsentgeltanteil auf Produktion und Netz aufzuteilen. Finanzielle Reserven in Form von Wertpapieren, Festgeldern oder Kassenbeständen sind nur im für den laufenden Geschäftsbetrieb notwendigen Umfang in die Bereichsbilanzen aufzunehmen. Auf der Passivseite sind sämtliche Baukostenzuschüsse von Kunden in die Bilanz des Netzbereichs aufzunehmen. Sozialkapital für Aktive und Passive ist nach den Aktivbezügen aufzuteilen, sofern nicht eine direkte Zurechnung vorgenommen wird. Auch bestimmte Kredite, z. B. Lieferantenkredite oder für bestimmte Anlagen aufgenommene geförderte Kredite können direkt dem Netz- bzw. den anderen Bereichen zugeordnet werden. Die unverzinslichen Verbindlichkeiten (mit Ausnahme der eben behandelten Lieferantenkredite) sowie sonstigen Rückstellungen und PRA wären schlüsselmäßig aufzuteilen. Nach dieser Aufteilung ergibt sich in der Bilanz des Netzbereichs eine Differenz zwischen Vermögen und zugerechnetem Kapital. Diese Differenz ist entsprechend den Gesamtverhältnissen im Unternehmen auf Eigen- und verzinsliches Fremdkapital aufzuteilen."*

<sup>355</sup> Vgl. Gutachten Haubrich/Swoboda Kapitel 8.6

Ergebnisrechnung für die Gesamt-Gewinn- und Verlustrechnung erfolgen soll. Eine Nummerierung kann auch entfallen.

#### 4.3.12 Außerordentliches Ergebnis

Das außerordentliche Ergebnis kann zumeist aufgrund der Zurückführung auf spezifische Einzelereignisse bzw. –maßnahmen eingegrenzt und zugeordnet werden.

#### 4.3.13 Steuern vom Einkommen und Ertrag

Eine exakte Steuerberechnung für die einzelnen Aktivitäten ist – soweit überhaupt seriös absicherbar - mit großem Aufwand verbunden, da aus dem jeweiligen Handelsbilanzergebnis zunächst unter Berücksichtigung einer Mehr-Weniger-Rechnung das steuerrechtliche Einkommen zu ermitteln wäre. Vereinfachend wird vom VDEW<sup>357</sup> vorgeschlagen einen **Mischsteuersatz** des Gesamtunternehmens zugrunde zu legen. Die Steuerbelastung wird dadurch proportional verteilt, was bedeutet, daß sich bei negativen Ergebnissen auch Steuergutschriften ergeben können. Das würde auch dem Konzept der **latenten Steuern** entsprechen.

Für Zwecke der Tarifikalkulation wird aber bei Unternehmen, die sich durch **Querverbund**<sup>358</sup> Körperschaftssteuer ersparen, nur eine geringfügige **fiktive Körperschaftssteuer** eingerechnet. Diese Steuerbeträge sind nach dem Eigenkapital auf die Ebenen aufzuteilen.<sup>359</sup>

---

<sup>356</sup> Vgl. VEÖ, Verband der Elektrizitätswerke Österreichs, Arbeitskreis Unbundling: Unbundling – Transparenz im Rechnungswesen – Umsetzung der Unbundling-Berichterstattung i.S.d. EIWOG in der österreichischen Elektrizitätswirtschaft Juni 1999, S 8

<sup>357</sup> VDEW: Unbundling im Rechnungswesen – Leitfaden zur praktischen Umsetzung im EVU, Frankfurt/Main 1998, S 25

<sup>358</sup> früher gebräuchliche Bezeichnung für integrierte Unternehmen. Bei der Zuordnung der Steuern vom Einkommen und Ertrag wurde bereits im Gutachten der Strompreiskalkulation aus 1988 von Swoboda Stellung bezogen: *„Ein spezieller Fall liegt vor, wenn keine oder verminderte Gewinnsteuern auf Grund von Verlustübernahmen im Querverbund anfallen. In diesem Fall halte ich es für gerechtfertigt, die hypothetischen Gewinnsteuern, die angefallen wären, wenn das EVU ausschließlich auf dem Stromsektor tätig geworden wäre - oder einen Teil davon – zu den bei der Preisregelung zu berücksichtigenden Kosten zu zählen. Der Querverbund soll es dem EVU zwar nicht ermöglichen, die dem Konsumenten verrechneten Kosten zu erhöhen und damit die Defizite anderer Bereiche abzudecken. Andererseits kann aber nicht verlangt werden, daß steuerliche Vorteile aus dem Querverbund zur Gänze an die Konsumenten weitergegeben werden.“*; Swoboda, Peter: Gutachten über ein Kalkulationsschema für die Strompreisfestsetzung erstellt im Auftrag des BMWA, Graz 1988, S 35

<sup>359</sup> Vgl. Gutachten Haubrich/Swoboda Kapitel 7.2

## 4.4 Wie wird die Unbundling-Bilanz erstellt?

### 4.4.1 Grundsatz

In der praktischen Umsetzung gestaltet sich die Erstellung der Unbundling-Bilanz wesentlich komplexer als die Erstellung der Unbundling-Ergebnisrechnung, da bei der Ergebnisrechnung weitgehend auf die zumeist langjährig im Einsatz befindliche Kostenrechnung aufgebaut werden kann. Insbesondere die automatisierte Zuordnung muß im Rechnungswesen **neu eingerichtet** werden.

Als weiteres Erschwernis kommt hinzu, daß die Positionen der Passivseite nur mit Hilfe von Schlüsseln, die zuvor in der Ergebnisrechnung oder der Aktivseite ermittelt wurden, zugeordnet werden und Summengleichheit zwischen Aktiv- und Passivseite hergestellt werden muß. Dadurch sind aufwendige, mit hoher EDV-Kapazität verbundene **Iterationsschritte** notwendig.

Eine praktische Erleichterung kann durch Erstellung der Unbundling-Bilanz nach der **statischen** Methode<sup>360</sup> (jährlich neuerliche Zuordnung der Aktiva und Passiva nach gleichen Regeln zum Abschlußstichtag; siehe dazu auch Kapitel 2.4.3.4 Bilanz und Ergebnisrechnung) herbeigeführt werden. Diese Methode wird bereits im Zuge der Netztarifikalkulation für die Ermittlung der **Finanzierungskosten** angewendet und führt dazu, daß kein Bilanzzusammenhang mehr vorliegt.

### 4.4.2 Die Vorgehensweise der Netztarifiermittlung

Die Vorgehensweise der **Netztarifiermittlung** erfordert im ersten Schritt die Aufstellung nur einer zusammenfassenden provisorischen Bilanz für alle Netzebenen. „Dazu sind die Vermögens- und Kapitalpositionen des EVU möglichst direkt bzw. ersatzweise über Schlüssel der Erzeugung, den Netzbereich und sonstigen Aktivitäten zuzurechnen.“<sup>361</sup>

---

<sup>360</sup> Entsprechend dem Gutachten Haubrich/Swoboda Kapitel 8.4 ist die dynamische Methode zulässig: *„Bei der Erstellung der Bilanz kann man zunächst zwischen der statischen Methode (jährlich neuerliche Zuordnung der Aktiva und Passiva nach gleichen Regeln) und der dynamischen Methode (Ableitung des Endbestandes aus dem Anfangsbestand) unterscheiden. Da bei einer Vielzahl innerbetrieblicher Leistungsverrechnungen keine aufwandsartenreine Gewinn- und Verlustrechnung möglich sein wird, wird die dynamische Methode kaum möglich und daher nicht zu fordern sein.“*

<sup>361</sup> Gutachten Haubrich/Swoboda Kapitel 7.2

Nach dieser Aufteilung ergibt sich in der **Bilanz des Netzbereichs** eine Differenz zwischen Vermögen und zugerechnetem Kapital. Diese Differenz ist entsprechend den Gesamtverhältnissen im Unternehmen auf Eigen- und verzinsliches Fremdkapital aufzuteilen.<sup>362</sup>

Im nächsten Schritt werden die Eigenkapitalzinsen (Eigenkapital mal Zehnjahresdurchschnitt der Sekundärmarktrendite), **Zinsen** für Personalrückstellungen (soweit aus Personalkosten ausgeschieden mit 6 % der Rückstellungen) und Zinsen für verzinsliches Fremdkapital ermittelt.

Im dritten Schritt sind die ermittelten Zinskosten auf **Netzebenen** aufzuteilen. Dafür sind als Schlüssel die Restbuchwerte des direkt zurechenbaren Anlagevermögens minus den zugerechneten Rückstellungen für Baukostenzuschüsse (s. unten) anzuwenden.

Praktische Bedeutung hat der Ausweis der Unbundling-Bilanz daher für die Ermittlung der auf der Passivseite der Aktivität Übertragung und Verteilung ermittelten Eigenkapitalpositionen für die Errechnung der Eigenkapitalverzinsung<sup>363</sup> als Teil der anerkannten Netzkosten.

#### 4.4.3 Anlagevermögen

Das Sachanlagevermögen wird sich großteils direkt den Aktivitäten zuordnen lassen. Folgende spezielle Abgrenzungsfragen können auftreten:

- Abgrenzung von Erzeugungsanlagen für verschiedene Aktivitäten. Z.B. **Cogeneration-Anlagen** (Strom und Wärmeerzeugung). Hier wird zwischen strom- und wärmegeführten Anlagen, also wie die technischen oder rechtlichen Abnahmeerfordernisse gestaltet sind, unterschieden. Welches Produkt ist das Hauptprodukt, welches das Nebenprodukt? Es besteht daher eine **funktionelle Abgrenzung**. Bei Großanlagen (großes kalorische Kraftwerk) lassen sich auch die Einrichtungen zur Stromerzeugung und jene zur Wärmeauskopplung technisch differenzieren, weshalb auch in der Unbundling-Bilanz eine Aufteilung erfolgt. Gemeinsame Einrichtungen können dann schlüsselmäßig aufgeteilt werden. In der Praxis wird aber häufiger die gesamte Einrichtung einer Aktivität mit anschließender Leistungsverrechnung zugerechnet.

---

<sup>362</sup> Detaillierte Angaben über die Zurechnung sind neben dem Gutachten Haubrich/Swoboda in der Grundsatzverordnung enthalten. Die Grundsatzverordnung (§§ 15 und 16) schließt sich im wesentlichen an die Textierung des Gutachtens an. Ein wesentlicher materieller Unterschied besteht bei der Zuordnung der Wertpapiere, die die Deckung des Sozialkapitals nach § 14 EStG dienen. Nach *Haubrich/Swoboda* sind die Wertpapiere entsprechend dem Sozialkapital zuzuordnen, nach § 15 Abs. 2 Z 2 können die Wertpapiere nur für im laufenden Geschäftsbetrieb notwendigen Umfang in die Bereichsbilanzen aufgenommen werden.

<sup>363</sup> Vgl. dazu §§ 15 und 16 der Grundsatz-Verordnung

- Abgrenzung zwischen **Erzeugungsanlagen** (Kraftwerke) und **Netz**. Hier gilt der Grundsatz, daß die Schaltfelder und Nebeneinrichtungen dem Bereich Erzeugung und Handel zuzuordnen sind. Dies hat – entsprechend den Grundsätzen der Netztarifiermittlung<sup>364</sup> – den Hintergrund, daß neue Stromerzeuger ebenfalls die Kosten der Anschlußleitung übernehmen müssen, womit der Anreiz zur Wahl eines kostengünstigen Standorts gegeben ist.<sup>365</sup>
- Beim immateriellen Vermögen sind in der Elektrizitätswirtschaft insbesondere Strombezugsrechte an fremden Kraftwerken<sup>366</sup>, die vollständig der Aktivität Aufbringung zugeordnet werden, zu beachten
- Wertpapiere des Anlagevermögens, die der Deckung des Sozialkapitals dienen, können in der Unbundling-Bilanz entsprechend dem Mitarbeiterschlüssel zugerechnet werden.
- Beteiligungen sind in der Netztarifiermittlung nicht dem Netzbereich zuzurechnen, für Zwecke der Unbundling-Bilanz können sie aber auf die Aktivitäten aufgeteilt werden.

#### 4.4.4 Umlaufvermögen

Beim Umlaufvermögen ist die direkte Zuordnung komplexer, weil es mehrere kleine „Mischpositionen“ gibt. Folgende spezielle Abgrenzungsfragen können auftreten:

- Die **Primärenergievorräte** können zwar bei Kohle, Öl eindeutig PC zugeordnet werden. Die **Gasvorräte** hingegen können bei integrierten Energieunternehmen, die auch Erdgas verkaufen, sowohl dem Strombereich als auch dem Gasbereich (Sonstiger Bereich) zugerechnet werden. Praxisgerecht könnte eine Verrechnung des sonstigen Bereichs an den Bereich „Erzeugung und Stromhandel“ oder eine Aufteilung entsprechend der erwarteten Inanspruchnahme erfolgen.
- In der Position „Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände“ sind bei Elektrizitätsunternehmen die **Forderungen aus Lieferungen und Leistungen** am bedeutendsten. Bei hochintegrierten Energieunternehmen wird insbesondere aus Marketinggesichtspunkten bei einer gemeinsamen Kundenbetreuung nur eine Abrechnung für Strom, Erdgas oder sogar Wärme und Telekommunikation erfolgen. Für Strom (aber auch für Erdgas) ist dann auch für Zwecke des Unbundling eine Trennung zwischen Energie und

---

<sup>364</sup> Vgl. § 13 Abs. 2 der Grundsatzverordnung

<sup>365</sup> siehe dazu die Erläuternden Bemerkungen zur Grundsatzverordnung zu § 11

<sup>366</sup> Hier beteiligen sich die Landeselektrizitätsgesellschaften anteilig an den Großkraftwerken des Verbundkonzerns, wobei die Herstellungskosten anteilig übernommen werden und im gleichen Ausmaß der Strombezug gegen anteiligen Ersatz der laufenden Kosten übernommen wird.

Netz, also die Aktivitäten „Erzeugung und Stromhandel“ und „Verteilung“ vorzunehmen. Praxisgerecht ist dabei eine Aufteilung der Lieferforderungen nach einem „**Umsatzschlüssel**“ der Strom-, Übertragungs- und Verteilungserlöse an die Forderungen, wobei die Forderungen aus der **Elektrizitätsabgabe**<sup>367</sup> dem Netz zugerechnet werden können.

- Andere Forderungen können meist nicht direkt zugerechnet werden, außer es können spezifische Schlüssel angewendet werden (z.B. Forderungen gegenüber Dienstnehmern mit dem Mitarbeiterschlüssel oder Forderungen gegenüber verbundenen Unternehmen oder Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht, entsprechend der Zuordnung der Unternehmen).

#### 4.4.5 Eigenkapital

Das Eigenkapital bestehend aus Nennkapital, Kapitalrücklagen, Gewinnrücklagen und Bilanzgewinn (Bilanzverlust) kann nur durch ein „**Restschlüsselverfahren**“<sup>368</sup> zugeordnet werden, da einerseits die Summierung der Einzelpositionen den Ausweis des **Gesamtunternehmens** ergeben muß und andererseits **Summengleichheit** der Bilanz hergestellt werden muß.

Dabei sind folgende Schritte durchzuführen:

- restliches verzinsliches Fremdkapital, restliches unverzinsliches Fremdkapital und restliches Eigenkapital, bei dem eine direkte Zurechnung zu den einzelnen Aktivitäten nicht möglich bzw. nicht sinnvoll ist: schlüsselmäßige Verteilung, so daß Summengleichheit der aktivitätsbezogenen Teilbilanzen erreicht wird und die Relationen zwischen zugerechnetem restlichen Eigenkapital, zugerechnetem restlichen verzinslichen sowie unverzinslichem Fremdkapital gleich sind.

---

<sup>367</sup> Nach § 3 Abs. 2 Elektrizitätsabgabegesetz idF Steuerreformgesetz (BGBl I 1999/106) ist der Netzbetreiber für die Abfuhr „als Haftender für Rechnung des Abgabenschuldners“ heranzuziehen.

<sup>368</sup> Vgl. Gutachten Haubrich/Swoboda Kapitel 8.5

Beispiel zur Restschlüsselverteilung:

Schritt 1: Ausgangssituation

	Erzeugung	Übertragung	Verteilung	Sonstiges	Gesamt
EK	<b>Restschlüsselverteilung</b>				10.000 ( 33%)
Verz. FK					8.000 ( 27%)
Unverz. FK.					2.000 ( 7%)
Zuæordnet	3.000	1.000	2.000	4.000	10.000 ( 33%)
<b>Bilanzsumme</b>	<b>7.000</b>	<b>3.000</b>	<b>5.000</b>	<b>15.000</b>	<b>30.000 (100%)</b>
<i>Rest</i>	<i>4.000</i>	<i>2.000</i>	<i>3.000</i>	<i>11.000</i>	<i>20.000 (67%)</i>

Tabelle 6: Beispiel zur Restschlüsselverteilung - Ausgangssituation, Quelle: Eigene Darstellung

Schritt 2: Verteilung

Den Aktivitäten ist der offene Rest entsprechend den Schlüsseln des Gesamtunternehmens zuzuordnen:

Erzeugung: 4.000:

2.000 EK,      1.600 FK      400 Unverz. FK

Übertragung: 2.000:

1.000 EK,      800 FK      200 Unverz. FK

Verteilung: 3.000:

1.500 EK,      1.200 FK      300 Unverz. FK

Sonstiges: 11.000:

5.500 EK,      4.400 FK      1.100 Unverz. FK



### Schritt 3: Ergebnis:

	<b>Erzeugung</b>	<b>Übertragung</b>	<b>Verteilung</b>	<b>Sonstiges</b>	<b>Gesamt</b>
EK	<b>2.000</b>	<b>1.000</b>	<b>1.500</b>	<b>5.500</b>	10.000 ( 33%)
Verz. FK	<b>1.600</b>	<b>800</b>	<b>1.200</b>	<b>4.400</b>	8.000 ( 27%)
Unverz. FK.	<b>400</b>	<b>200</b>	<b>300</b>	<b>1.100</b>	2.000 ( 7%)
Zugeordnet	3.000	1.000	2.000	4.000	10.000 ( 33%)
Bilanzsumme	7.000	3.000	5.000	15.000	30.000 (100%)

Tabelle 7: Beispiel zur Restschlüsselverteilung - Ergebnis, Quelle: Eigene Darstellung

#### **4.4.6 Unversteuerte Rücklagen**

Die unversteuerten Rücklagen können, da sie sich ausschließlich auf Positionen des **Anlagevermögens** beziehen (Bewertungsreserve auf Grund von Sonderabschreibungen, § 10 EStG, § 12 EStG) entsprechend der Zuordnung der Anlagegüter zugeordnet werden. Hier ist insbesondere die EDV-technische Automatisierung im Zuge der Anlagenbuchhaltung sicherzustellen.

#### **4.4.7 Rückstellungen**

Bei den Rückstellungen ist im wesentlichen zwischen Personalrückstellungen (Abfertigungs-, Pensions-, Jubiläumsgeld- und Urlaubsrückstellungen), Steuer- und anderen Rückstellungen zu unterscheiden:

- Für **Personalrückstellung** sollte der Mitarbeiterschlüssel – auch für Pensionierte – zur Anwendung kommen, außer eine genaue Zuordnung ist möglich.
- Die **Körperschaftsteuerrückstellung** kann entsprechend dem steuerlichen Ergebnis bzw. EGT der Bereiche aufgeteilt werden,
- Betragsmäßig wesentliche andere **Rückstellungen** können zumeist direkt einer Aktivität zugeordnet werden (z.B. Restrukturierung, drohende Verluste aus schwebenden Geschäften, Altlasten etc.).

#### **4.4.8 Verbindlichkeiten**

Verbindlichkeiten sind nur in **Einzelfällen direkt** oder mit einem Schlüssel zurechenbar (z.B. Lieferantenkredite, für bestimmte Anlagen geförderte Kredite, Personalverpflichtungen mit

einem Mitarbeiterschlüssel, Umsatzsteuerschuld aufgrund eines Umsatzschlüssels, Elektrizitätsabgabe dem Netz etc.).

Alle übrigen Verbindlichkeiten, insbesondere Finanzverbindlichkeiten können nur mit einem „**Restschlüsselverfahren**“ (siehe oben unter 4.4.5 Eigenkapital), das auch in der Tarifikalkulation angewendet wird, zugeordnet werden.

#### **4.4.9 Rechnungsabgrenzungsposten**

Die BKZ werden seit März 1999 für jede Ebene im Strom und Gas auf eigenen Konten erfaßt. Diese Konten haben auch eine direkte Zuordnung erhalten.

In der Elektrizitätswirtschaft sind hier insbesondere Baukostenzuschüsse enthalten, die für jede Netzebene zuzuordnen sind. Diese werden für Übertragung oder Verteilung nach der jeweiligen Kundengruppe erfaßt, wobei die Altbestände entsprechend aufzurollen sind.

#### **4.5 Welche Unterschiede bestehen zwischen der Unbundling-Berichterstattung und der Netztarifiermittlung?**

Im obigen Kapitel „4.3 Die Erstellung der Unbundling-Ergebnisrechnung“ wurden die Regelungen weitgehend aus den Bestimmungen zur Systemnutzungstarifiermittlung entwickelt, da abgesehen vom 3. Teil der Grundsatzverordnung keine expliziten Regelungen für die Entflechtung bestehen. Dies ist aber deswegen zulässig, weil die Grundsatzverordnung auf § 8 Abs. 4 EIWOG gestützt wurde.

Dennoch ist zu untersuchen inwieweit eine Unbundling-Ergebnisrechnung in Verbindung mit einer Unbundling-Bilanz gedanklich auf die Basis für die Netztarifiermittlung übergeleitet werden muß:

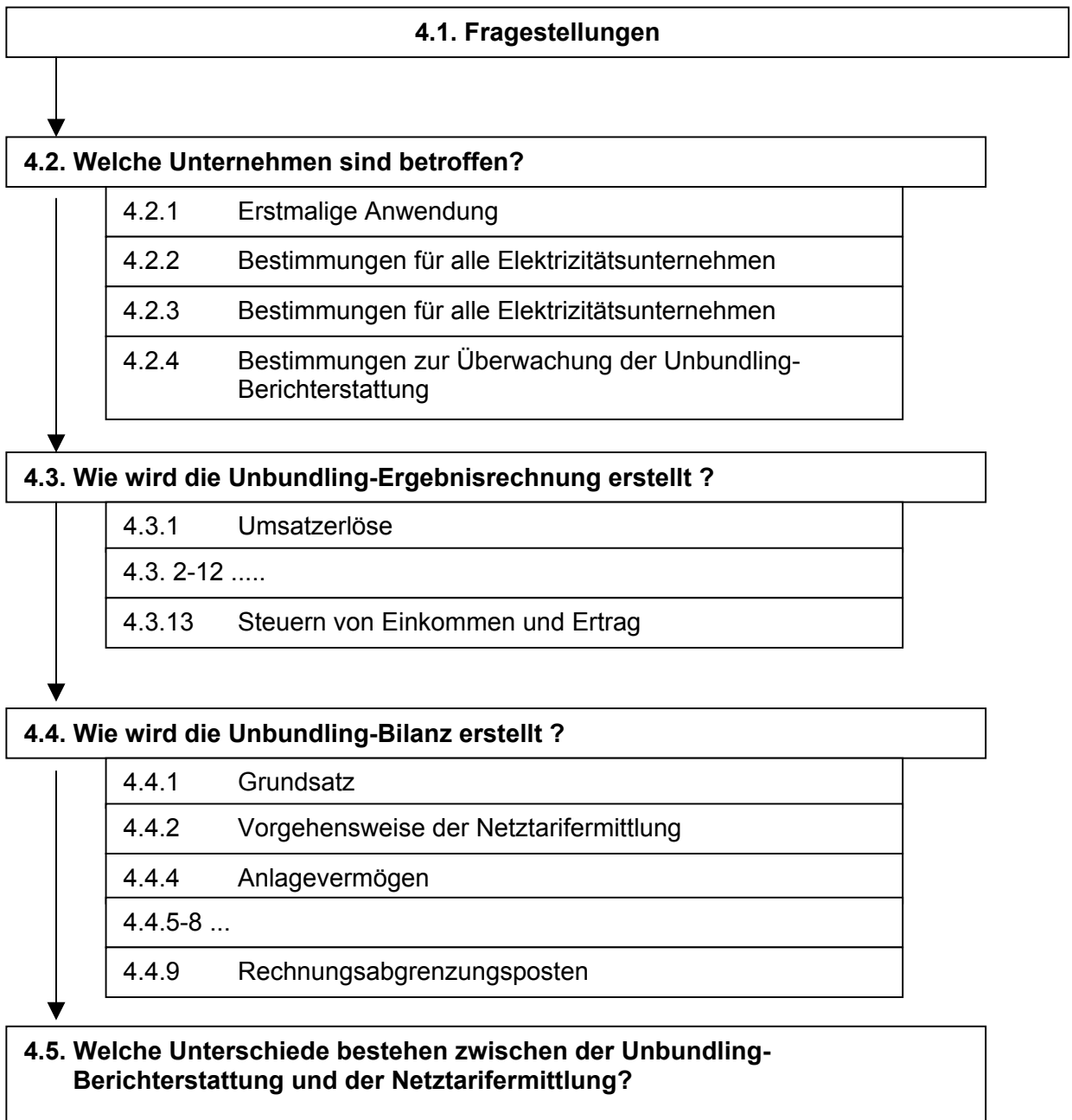
- Prämie für das allgemeine Unternehmungswagnis
- Angemessenheitsgrenze für Personalkosten und Sozialkapital (siehe § 11 der Grundsatz-Verordnung)
- Begrenzung der Abschreibungskosten mit steuerlichen anstatt handelsrechtlicher Nutzungsdauern (§ 13)
- Zuordnung der Kosten für die Körperschaftsteuer (§ 14)
- Wertpapiere, Festgelder sowie Kassabestände sind nur im für den laufenden Geschäftsbetrieb notwendigen Umfang in die Bereichsbilanzen aufzunehmen (§ 15)

Abs. 2 Z 2)

- Eigenkapitalverzinsung (§ 16)
- Unterschiedliche Zuordnung und Auflösung von Baukostenzuschüssen – Übergangsregelung (§ 28).

Aus den oben angeführten Gründen ist nur eine grobe Plausibilisierung für Zwecke der Netztarifiermittlung möglich.

## 4.6 Programmatische Übersicht



# 5 Unbundling-Bestimmungen anderer Wirtschaftszweige

## 5.1 Erdgaswirtschaft

### 5.1.1 Grundlagen

#### 5.1.1.1 EU-Recht

Die Liberalisierung der **leitungsgebundenen** Energieträger Strom und Gas wurde von der Europäischen Gemeinschaft anfänglich streng parallel vorangetrieben. Als erste Schritte auf dem Weg zu einem gemeinsamen Binnenmarkt für Energie wurden die Preistransparenzrichtlinie<sup>369</sup> und die Elektrizitätstransitrichtlinie<sup>370</sup> sowie die Gastransitrichtlinie<sup>371</sup> erlassen. Auf dem Weg zum Binnenmarkt für Energie ergaben sich aber aus der unterschiedlichen, historischen gewachsenen Ausgangssituation, den jeweiligen Besonderheiten der verschiedenen Energieträger und aus der Notwendigkeit der **Versorgungssicherheit** bedeutsame Schwierigkeiten.

Die Entstehung der Erdgasbinnenmarktrichtlinie ist dennoch eng mit der Schaffung der Elektrizitätsbinnenmarktrichtlinie verknüpft. Die Kommission legte **1991** weitgehend **gleichlautende Richtlinienentwürfe für Elektrizität und Erdgas** vor, die gemeinsame Vorschriften für den Zugang zum Markt, Kriterien und Verfahren zur Erteilung von Genehmigungen für die Elektrizitätserzeugung, -übertragung und/oder -verteilung bzw. für den Transport, die Speicherung und die Verteilung von Erdgas sowie für den Betrieb von Verbundnetzen, enthielten. Die Rechnungslegung sollte in vertikal integrierten Unternehmen für die einzelnen Tätigkeitsfelder getrennt erfolgen („Entflechtung“, „**Unbundling**“).<sup>372</sup>

Gegen diese Richtlinienentwürfe wurden sowohl von der Elektrizitäts- und der Erdgaswirtschaft, als auch von seiten des Wirtschafts- und Sozialausschusses der Gemeinschaft vielfache Bedenken vorgebracht. In den zahlreichen Stellungnahmen wurde insbesondere auf

---

<sup>369</sup> Richtlinie 90/377/EWG des Rates vom 29.6.1990 zur Einführung eines gemeinschaftlichen Verfahrens zur Gewährleistung der Transparenz der vom industriellen Endverbraucher zu zahlenden Gas- und Strompreise, ABl. L 185 vom 17.7.1990, S 16

<sup>370</sup> Richtlinie 90/547/EWG des Rates vom 29.10.1990 über den Transit von Elektrizitätslieferungen über große Netze, ABl. L 313 vom 13.11.1990, S 30 idF ABl. L 107 vom 12.5.1995, S 53

<sup>371</sup> Richtlinie 91/296/EWG des Rates vom 31.5.1991 über den Transit von Erdgas über große Netze, ABl. L 147 vom 12.6.1991, S 37, idF ABl. L 233 vom 30.9.1995, S 86

die vom Strom- und Gassektor erbrachten Versorgungssicherheitsleistungen hingewiesen, die dem Wohl der Allgemeinheit dienen. Im zuständigen Ausschuß für Energie, Forschung und Technologie (CERT) wurden **1993** entsprechende **Änderungsanträge** erarbeitet und in der Plenartagung am 17. November 1993 verabschiedet. Die Kommission zeigte sich bei der Diskussion dieses Berichtsentwurfes kompromißbereit und unterbreitete geänderte Richtlinienentwürfe, die grundsätzlich - dem Subsidiaritätsprinzip folgend - den Mitgliedstaaten mehr Gestaltungsfreiheit ließen. Während sich die Diskussion seit 1994 ausschließlich auf die Elektrizitätsrichtlinie konzentrierte, sollte die Behandlung der **Erdgasdirektive** erst zu einem **späteren Zeitpunkt** erfolgen. Ab diesem Zeitpunkt wurde daher von einer synchronen Behandlung der beider Energiebinnenmarktrichtlinien abgegangen.<sup>373</sup>

Nach Beschluß des Rates am 19. Dezember 1996 wurde die **Elektrizitätsbinnenmarkt-richtlinie** am 30. Jänner 1997 im Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften veröffentlicht und trat am **19. Feber 1997 in Kraft**.<sup>374</sup> Die Umsetzung in den Mitgliedsstaaten hatte grundsätzlich zwei Jahre später, also mit 19. Februar 1999 zu erfolgen.

Nachdem der Durchbruch bei der Liberalisierung des Elektrizitätsmarktes gelungen war, konnten daher am 1. Juli 1996 - unter irischem Vorsitz - die Verhandlungen über die Finalisierung der Erdgasbinnenmarktrichtlinie beginnen.<sup>375</sup> Am 8. Dezember 1997 wurde in der Sitzung des Energieministerrates der Europäischen Union die politische Einigung für eine „Richtlinie des Europäischen Parlamentes und des Rates betreffend gemeinsame Regeln für den Erdgasbinnenmarkt“ erzielt. Die formelle Annahme der **Erdgasbinnenmarktrichtlinie** durch den Rat erfolgte am 12. Feber 1998. Am 30. April 1998 konnte sie ohne Abänderungen vom Europäischen Parlament verabschiedet und veröffentlicht werden und trat am **10. August 1998 in Kraft**.<sup>376</sup> Die Umsetzung in den Mitgliedsstaaten hatte grundsätzlich zwei Jahre später, also mit 10. August 2000 zu erfolgen.

### 5.1.1.2 Umsetzung in Österreich

Die Umsetzung der Erdgasbinnenmarktrichtlinie erfolgt in Österreich durch das Gaswirtschaftsgesetz (GWG), das gemeinsam mit der Novelle des EIWOG in einem Legislativpaket,

---

<sup>372</sup> Vgl. ErläutRV zum Gaswirtschaftsgesetz (GWG) BlgNR XX.GP, Kapitel 3.3.1; Artikel 1 Energieliberalisierungsgesetz: noch nicht im Bundesgesetzblatt veröffentlicht

<sup>373</sup> Vgl. ErläutRV zum GWG BlgNR XX.GP, Kapitel 3.3.1

<sup>374</sup> Vgl. dazu mit weiteren Hinweisen Heidinger, Markus; Wolf, Richard V.; Schneider, Robert: Das neue Elektrizitätswirtschaftsrecht – EIWOG 1998, Wien 1998, S 23 ff

<sup>375</sup> Vgl. Riemer, Gerrit Arnd: Erdgas: Eine europäische Energie, Zeitschrift für das Gas- und Wasserfach 1997 (gwf, Deutschland), S 392 f

<sup>376</sup> Richtlinie 98/30/EG des Europäischen Parlamentes und des Rates vom 22.6.1998 betreffend gemeinsame Vorschriften für den Erdgasbinnenmarkt, ABI. L 204 vom 21.7.1998, S 1

dem **Energieliberalisierungsgesetz**, beschlossen wird. Das Gesetz wird nach der Veröffentlichung im Bundesgesetzblatt am 10. August 2000 in Kraft treten.<sup>377</sup>

Die von der Erdgasbinnenmarktrichtlinie vorgegebenen Unbundling-Bestimmungen werden in Österreich durch § 7 GWG geregelt. Die Rechnungslegungsbestimmungen der Erdgasbinnenmarktrichtlinie bzw. des GWG sind den Bestimmungen der Elektrizitätsbinnenmarktrichtlinie bzw. jenen des EIWOG **nachgebildet**.<sup>378</sup> Die für das Elektrizitätsrecht gewonnenen Erkenntnisse können daher auf das Erdgasrecht übertragen werden.

## 5.1.2 Anwendungsbereich

### 5.1.2.1 Bestimmungen für alle Erdgasunternehmen

Gemäß Art. 13 Abs. 2 der Erdgasbinnenmarktrichtlinie müssen Erdgasunternehmen *„ungeachtet ihrer Eigentumsverhältnisse oder ihrer Rechtsform ihre Jahresabschlüsse erstellen, veröffentlichen und überprüfen lassen, und zwar gemäß den nationalen Rechtsvorschriften, über die Jahresabschlüsse von Gesellschaften, die in Umsetzung der Vierten Richtlinie (78/660/EWG) des Rates vom 25. Juli 1978 aufgrund von Art. 54 Absatz 3 Buchstabe g des Vertrages über den Jahresabschluß von Gesellschaften bestimmter Rechtsformen erlassen worden sind. Unternehmen, die zur Veröffentlichung ihrer Jahresabschlüsse nicht verpflichtet sind, halten eine Ausfertigung des Jahresabschlusses in ihrer Hauptverwaltung zur Verfügung.“* Diese Regelung ist gleichlautend mit der Regelung der Elektrizitätsbinnenmarktrichtlinie, weshalb als Interpretationshilfe auf die Ausführungen im obigen Kapitel<sup>379</sup> zum Elektrizitätsrecht hingewiesen werden kann.

### 5.1.2.2 Bestimmungen für integrierte Erdgasunternehmen

Voraussetzung für eine wirksame, d.h. transparente und diskriminierungsfreie Nutzung von Rohrleitungen durch alle Marktteilnehmer ist die Entflechtung bislang integrierter Gasversorger.<sup>380</sup> In der Erdgasbinnenmarktrichtlinie wird dazu in **Art 13 Abs. 3** ausgeführt:

---

<sup>377</sup> Das Gaswirtschaftsgesetz wurde im Zug des Energieliberalisierungsgesetzes, das auch eine Novelle des EIWOG beinhaltet, vom österreichischen Parlament beschlossen und mit dem BGBl. I 121/2000 veröffentlicht

<sup>378</sup> Vgl dazu die ErläutRV zum GWG, Kapitel 4.7 zur Entflechtung (Unbundling): “Die Umsetzung erfordert einige zusätzliche Regelungselemente in der österreichischen Rechtsordnung, die jedoch einerseits den Elektrizitätspolitischen Maximen nach vermehrter Transparenz in diesem Wirtschaftszweig entsprechen und andererseits eine Fortbildung und Präzisierung hergebrachter aufsichtsbehördlicher Mechanismen darstellen.”

<sup>379</sup> Kapitel “Handelsrechtliche Aspekte des Unbundling”

<sup>380</sup> Vgl. Schmelz, Christian/Tremmel, Ernst: Willkommen im freien Markt? in: ecolex 2000, S 556

„Zur Vermeidung von Diskriminierungen, Quersubventionierungen und Wettbewerbsverzerrungen führen integrierte Erdgasunternehmen in ihrer internen Buchführung getrennte Konten für ihre Erdgasfernleitungs-, -verteilungs- und -speicherungstätigkeiten sowie gegebenenfalls konsolidierte Konten für Tätigkeiten außerhalb des Erdgassektors in derselben Weise, wie sie es tun müßten, wenn die betreffenden Tätigkeiten von separaten Firmen ausgeführt würden. Diese interne Buchführung enthält für jede Tätigkeit eine Bilanz sowie eine Ergebnisrechnung.“

Das **Transparenzpostulat** wird auch in folgenden Erwägungsgründen (21) und (22) zur Erdgasbinnenmarkttrichtlinie näher erläutert:

(21) Zugang der zuständigen Behörden zur internen Buchführung, wobei die Vertraulichkeit gewahrt bleibt;

(22) Forderung nach einem hohen Maß an Transparenz der Buchführung; getrennte Buchführung für die einzelnen Aktivitäten; keine getrennte Buchführung für Börsen und Terminbörsen nötig; eine integrierte Buchführung für die Gewinnung kann als Teil der Tätigkeiten außerhalb des Erdgassektors behandelt werden.

Zu Artikel 13 Abs. 3 wird in den Erklärungen zum Ratsprotokoll von der deutschen Delegation erklärt, daß den Zielen des Abs. 3 Satz 1 (siehe oben) auch dann entsprochen wird, wenn „die Inhalte der Konten der Bilanz und Ergebnisrechnung durch sachbezogene und nachprüfbare **Schlüsselungen** ermittelt werden.“

Die Erdgasbinnenmarkttrichtlinie fordert daher ein **buchmäßiges Unbundling**<sup>381</sup>, wobei die Führung getrennter Konten für integrierte Tätigkeiten in der **internen Buchführung** ausreicht.

Bemerkenswert ist allerdings die etwas umfassendere und über die Erfordernisse der Erdgasbinnenmarkttrichtlinie hinausgehende Formulierung des österreichischen Gesetzgebers im § 7 Abs. 2 GWG: „Integrierte Erdgasunternehmen sind darüber hinaus verpflichtet, im Rahmen ihrer internen Buchführung 1. eigene Konten im Rahmen von getrennten Rechnungskreisen für ihre Erdgasfernleitungs-, -verteilungs- und -speicherungstätigkeiten sowie 2. konsolidierte Konten für ihre Tätigkeiten außerhalb des Erdgassektors zu führen.“ Damit erfolgt die Umsetzung gleichlautend mit jener im EIWOG<sup>382</sup>, das ebenfalls „eigene Konten im Rahmen getrennter Rechnungskreise verlangt.“

---

<sup>381</sup> im Gegensatz zum „vollen“, „strukturellen“, „Management- oder organisatorischem“ Unbundling, das jeweils eine strengere Entflechtung fordert

<sup>382</sup> § 8 Abs. 3 Z 1 EIWOG



Darüber hinaus untersagen der Art 8 Abs. 2 der Erdgasbinnenmarktrichtlinie für Fernleitungsunternehmen und Art 11 Abs. 2<sup>383</sup> der Erdgasbinnenmarktrichtlinie für Verteilerunternehmen, daß wirtschaftlich sensible **Informationen**, die sie im Zusammenhang mit der Gewährung eines Netzzuganges oder durch Verhandlungen hierüber erhalten, bei Verkauf oder Erwerb von Erdgas durch sie selbst oder verbundene Unternehmen, mißbrauchen. Damit fordert die Erdgasbinnenmarktrichtlinie auch **organisatorischen** Unbundling, das z.B. durch das Errichten „chinesischer Mauern“ zwischen den Netztätigkeiten und dem Erdgasverkauf- und –erwerbstätigkeiten erreicht werden kann.<sup>384</sup>

In den Erklärungen für das Ratsprotokoll wird aber vom Rat und der Kommission klargestellt, daß Artikel 8 Abs. 2 und Artikel 11 Abs. 2 keine Verpflichtung für die Unternehmen beinhalten, ihre Rechtsform zu ändern oder neue Gesellschaften zu gründen.

### 5.1.2.3 Offenlegungsbestimmungen für Erdgasunternehmen

Unternehmen, die zur Veröffentlichung ihrer Jahresabschlüsse gesetzlich nicht verpflichtet sind, halten eine Ausfertigung des Jahresabschlusses in ihrer Hauptverwaltung der **Öffentlichkeit** zur Verfügung.

In Art. 12 der Erdgasbinnenmarktrichtlinie wird den zuständigen Behörden des Mitgliedstaates, sowie der in Art. 21 Abs. 2 und Art. 23 Abs. 3 vorgesehenen Streitbeilegungsstelle das Recht auf **Einsichtnahme** in die Buchführung der Erdgasunternehmen gem. Art. 13 gewährt, sofern dies für die Erfüllung ihrer Aufgaben notwendig ist. Die Mitgliedstaaten können Ausnahmen vom Grundsatz der Vertraulichkeit vorsehen, wenn dies für die Erfüllung der Aufgaben der zuständigen Behörden erforderlich ist.

In Art 13 Abs. 5 der Erdgasbinnenmarktrichtlinie wird durch die Vorschrift zur **Veröffentlichung** von Geschäften größeren Umfangs mit verbundenen Unternehmen darüber hinaus sichergestellt, daß das Ziel der Vermeidung von Diskriminierungen, Quersubventionierungen und Wettbewerbsverzerrungen auch bei **strukturellem Unbundling** erreicht wird. Die Umsetzung durch das GWG spezifiziert in § 7 Abs. 4 diese Geschäfte folgendermaßen: *“Im Anhang zum Jahresabschluß sind Geschäfte, deren Leistung, Entgelt oder sonstiger wirtschaftlicher Vorteil einen Wert von zehn Millionen Schilling übersteigt und die mit verbundenen Unternehmen (§ 6 Z 25) getätigt worden sind, gesondert anzuführen.“*

---

<sup>383</sup> in Österreich durch in § 9 GWG umgesetzt

<sup>384</sup> Vgl. Arthur D. Little International GmbH/Bogner Stefan: Grundsätze für eine einheitliche Tarifstruktur der Netzbeneutzungsentgelte für österreichische Erdgasfern- und verteilungsunternehmen, Wissenschaftliches Gutachten im Auftrag des BMWA, Zwischenbericht 8.Mai 2000, Wien 2000, S 19

Die Veröffentlichungsregelung über die Geschäfte größeren Umfangs ist daher dem EIWOG nachgebildet. Bemerkenswert ist jedoch, daß – im Gegensatz zum EIWOG - im GWG ein eigenständiger Begriff der „verbundenen Unternehmen“ i.S. des § 6 Z 25 geschaffen wird: „**verbundenes Unternehmen**“ ist demnach a) ein verbundenes Unternehmens i.S. des § 228 Abs. 3 HGB; b) ein assoziiertes Unternehmen im Sinne des § 263 Abs. 1 HGB oder c) wenn Aktionäre der beiden Unternehmen ident sind. Abgesehen von diesem Unterschied der Definition besteht **kein inhaltlicher Unterschied zu den Bestimmungen des EIWOG**.

Im Gegensatz zur Elektrizitätsbinnenmarktrichtlinie wird im **Anhang** lediglich eine Angabepflicht der Geschäfte größeren Umfangs verlangt und die Angabepflicht der Aktivitätsbilanzen und der Aktivitäts-Ergebnisrechnungen sowie die Angabe der Abschreibungsregeln gem. Art 13 Abs. 4 auf die **interne Buchführung** beschränkt. Diese, für die betroffenen Unternehmen wesentliche Einschränkung wird damit begründet, daß der EU-Gasmarkt eine „externe Dimension“ besitzt, d.h. ein Zuviel an publizierter Information der EU-Gaswirtschaft, die importabhängig ist, Schaden zufügen könnte.

#### **5.1.2.4 Entflochtene Teile**

Von der Entflechtung der Buchführung gemäß Art. 13 der Richtlinie sind die integrierten Erdgasunternehmen betroffen. **Vertikal integriert**<sup>385</sup> sind Unternehmen, die von den Funktionen Gewinnung, Speicherung, Fernleitung, Verteilung, Lieferung, oder Kauf von Erdgas mindestens zwei wahrnehmen; **horizontal integriert**<sup>386</sup> sind solche Unternehmen, die von diesen Funktionen mindestens eine wahrnehmen und außerdem eine weitere Tätigkeit außerhalb des Gasbereichs ausüben.<sup>387</sup>

Unter „**Gewinnung**“ im Sinne der Richtlinie kann die Definition von Gewinnung gemäß § 1 Abs. 2 Mineralrohstoffgesetz (MinroG) herangezogen werden. „Gewinnung“ wird demnach als „das Lösen oder Freisetzen (Abbau) mineralischer Rohstoffe und die damit verbundenen vorbereitenden, begleitenden und nachfolgenden Tätigkeiten“ verstanden. „Vorbereitende, begleitende und nachfolgende Tätigkeiten“ im Sinne der obigen Definition der „Gewinnung“ sind das „Aufsuchen“, das „Aufbereiten“ und der „Transport zur Verladung bzw. Übergabe“ soweit diese durch den Bergbauberechtigten im betrieblichen Zusammenhang mit der Gewinnung erfolgen.<sup>388</sup> Für die Gewinnung sind keine eigenen Konten bzw. Rechnungskreise vorgesehen – sie können konsolidiert im **sonstigen Bereich** abgebildet werden. Dies ist ein

---

<sup>385</sup> siehe § 6 Z 32 GWG

<sup>386</sup> siehe § 6 Z 10 GWG

<sup>387</sup> Erdgasbinnenmarktrichtlinie Art 2 Z 15 und 17

weiterer Unterschied zum elektrizitätsrechtlichen Unbundling, das für die Erzeugung<sup>389</sup> eigene Konten und Rechnungskreise vorsieht. Somit wird vermieden, daß die Gewinnmargen in der Buchführung transparent gemacht werden.

**Speicherung** erfolgt überwiegend durch das Einbringen von Erdgas in geologische Strukturen. Es unterliegt dem Regelungsbereich des MinroG und schließt gemäß § 1 Abs. 4 MinroG die damit zusammenhängenden vorbereitenden, begleitenden und nachfolgenden Tätigkeiten ein. Somit gehören zur „Speicherung“ auch „die Suche nach geologischen Strukturen zwecks Speichererrichtung“. Weiters gehören dazu „das Aufbereiten“ und der „Transport zur Übergabestelle“, soweit diese im Zusammenhang mit der Speicherung / Speicherleistung erfolgen. Speicheranlagen im Sinne der Erdgasbinnenmarkttrichtlinie umfassen die zum Speichern von Erdgas bestimmten Anlagen einschließlich der sie mit dem Netz verbindenden Stichleitungen. Kugel- und Röhrenspeicher, die aufgrund ihres geringen Volumens nur für einen kurzfristigen Lastausgleich geeignet sind. Diese sollen jedoch als Teil des Netzsystems angesehen werden können und bewirken kein Unbundling-Erfordernis. Das gleiche gilt für die Speicherfunktion des Netzes („Netzatmung“).<sup>390</sup>

Für den **Netzbereich** gilt, daß rechnungsmäßig nur jene Wirtschaftsgüter sowie Kosten und Leistungen erfaßt werden, die in Zusammenhang mit dem Netzbetrieb bzw. den vom Netzbetreiber wahrzunehmenden Aufgaben stehen. Jedenfalls wird die abgesetzte Energie nicht im Netzbereich auszuweisen sein. Der Netzbereich gliedert sich in Fernleitung und Verteilung. „**Fernleitung**“ ist gemäß § 6 Z 7 GWG eine Anlage zum Zweck des Transportes von Erdgas durch eine Hochdruckleitung oder ein Hochdrucknetz, sofern diese Leitungsanlage vorwiegend oder ausschließlich für den Transit oder den Transport zu anderen Fernleitungs- oder Verteilerunternehmen bestimmt ist. „**Verteilung**“ ist hingegen der Transport von Erdgas über örtliche oder regionale Verteilerleitungen im Hinblick auf die Versorgung von Kunden.

Neben dem eigentlichen Transport muß das Fernleitungs- bzw. Verteilerunternehmen eine Reihe von **Dienstleistungen** bereitstellen, damit das Netzsystem für den Netzkunden sinnvoll nutzbar und die Stabilität dieses Gesamtsystems gewährleistet ist. Dazu zählen die Systemsteuerung, die Druckhaltung, die Ausgleichsenergie und Programmsicherung, die Not-

---

<sup>388</sup> Vgl. FVGW, Fachverband Gas und Wärme, Arbeitskreis Unbundling: Gas Unbundling – Grundsätze für das Unbundling im Rechnungswesen und Kostenermittlung zur Erstellung von Netztarifen im Bereich der Gaswirtschaft, Februar 2000, S 5

<sup>389</sup> Die jeweils drei zu entflechtenden Aktivitäten sind für die Elektrizität: Erzeugung, Übertragung und Verteilung, für Erdgas: Speicherung, Fernleitung und Verteilung

<sup>390</sup> Vgl. FVGW, Fachverband Gas und Wärme, Arbeitskreis Unbundling: Gas Unbundling – Grundsätze für das Unbundling im Rechnungswesen und Kostenermittlung zur Erstellung von Netztarifen im Bereich der Gaswirtschaft, Februar 2000, S 6

versorgung, die Gasqualität, die Messung, Ablesung, Verrechnung und das Datenhandling.<sup>391</sup>

Die **Versorgung** ist im nicht vom Unbundling erfaßten Bereich abzubilden. Eine Abgrenzung zu den Bereichen Fernleitung, Verteilung und Speicherung muß daher vorgenommen werden. Im wesentlichen wird hierunter die abgesetzte Energie sowie eingesetzte und bezogene Leistungen (z.B. Speicherleistungen - soweit sie nicht dem Netz zuzuordnen sind) zu erfassen sein. Auch der **Gashandel** ist im sonstigen Bereich abzubilden.<sup>392</sup>

Umstritten ist die Frage der Führung konsolidierter Konten für den **Sonstigen Erdgassektor** (z.B. Gashandel, der außerhalb der Aktivitäten Fernleitung, Verteilung, Speicher liegt). Die Gutachter Arthur D. Little/Bogner schlagen in ihrem Endbericht eine derartige zusätzliche Entflechtung vor.<sup>393</sup> Diese Forderung wird mit dem organisatorischen Unbundling von Erwerb und Verkauf von Erdgas begründet. Ein Ausweis würde aber zu einem Offenlegen der Margen des Erdgasgeschäftes in der internen Buchführung führen. Ein derartige Forderung wird von der Interessensvertretung unter Hinweis auf die Regelung der Erdgasbinnenmarkttrichtlinie und das GWG zurückgewiesen.<sup>394</sup>

### 5.1.3 Praktische Umsetzung

Hinweise und Anleitungen zur praktischen Umsetzung der Erdgasbinnenmarkttrichtlinie und des GWG sind neben den gesetzlichen Materialien im Gutachten von Arthur D. Little International GmbH/Prof. Stefan Bogner<sup>395</sup> sowie in einem vom Arbeitskreis Unbundling des Fachverbandes Gas&Wärme verfaßten Grundsatzpapier<sup>396</sup> enthalten.

---

<sup>391</sup> Vgl. FVGW, Fachverband Gas und Wärme, Arbeitskreis Unbundling: Gas Unbundling – Grundsätze für das Unbundling im Rechnungswesen und Kostenermittlung zur Erstellung von Netztarifen im Bereich der Gaswirtschaft, Februar 2000, S 8 ff.

<sup>392</sup> Vgl. FVGW, Fachverband Gas und Wärme, Arbeitskreis Unbundling: Gas Unbundling – Grundsätze für das Unbundling im Rechnungswesen und Kostenermittlung zur Erstellung von Netztarifen im Bereich der Gaswirtschaft, Wien Februar 2000, S 10

<sup>393</sup> Vgl. Arthur D. Little International GmbH/Bogner Stefan: Grundsätze für eine einheitliche Tarifstruktur der Netzbenutzungsentgelte für österreichische Erdgasfern- und verteilungsunternehmen, Wissenschaftliches Gutachten im Auftrag des BMWA, Endbericht 30.Juni 2000, Wien 2000, S 40

<sup>394</sup> Vgl. dazu FVGW, Fachverband Gas und Wärme, Arbeitskreis Unbundling: Gas Unbundling – Grundsätze für das Unbundling im Rechnungswesen und Kostenermittlung zur Erstellung von Netztarifen im Bereich der Gaswirtschaft, Februar 2000, S 16

<sup>395</sup> Vgl. Arthur D. Little International GmbH/Bogner Stefan: Grundsätze für eine einheitliche Tarifstruktur der Netzbenutzungsentgelte für österreichische Erdgasfern- und verteilungsunternehmen, Wissenschaftliches Gutachten im Auftrag des BMWA, Endbericht 30.Juni 2000, Wien 2000

<sup>396</sup> FVGW, Fachverband Gas und Wärme, Arbeitskreis Unbundling: Gas Unbundling – Grundsätze für das Unbundling im Rechnungswesen und Kostenermittlung zur Erstellung von Netztarifen im Bereich der Gaswirtschaft, Wien Februar 2000

Die Aktivitäts-Bilanzen und Aktivitäts-Ergebnisrechnungen und Verlustrechnungen können aus der **internen Buchführung** und damit aus der Kosten(stellen)rechnung abgeleitet werden. Voraussetzung ist allerdings, daß in die Kosten(stellen)rechnung nur handelsrechtlich zulässige Daten eingehen (also keine kalkulatorischen Kosten). Allgemeine Grundprinzipien sind, neben der Maßgeblichkeit des handelsbilanziellen Abschlusses, sachgerechte Aufteilung, Stetigkeit, Wesentlichkeit, Klarheit und Übersichtlichkeit. Dort wo aufgrund des hohen Integrationsgrades eines Unternehmens direkte Erfassungen und Zuordnungen nur mit unvertretbar hohem Aufwand möglich sind, sind jedenfalls sachgerechte Schlüsselungen vorzunehmen.<sup>397</sup>

Bei der Erstellung der Aktivitäts-Bilanzen kann man zwischen der **statischen** (jährlich neue Zuordnung der Aktiva und Passiva nach gleichen Regeln) und der **dynamischen Methode** (Ableitung des Endbestandes aus dem Anfangsbestand) unterscheiden. Da bei einer Vielzahl innerbetrieblicher Leistungsverrechnungen keine aufwandsartenreine Gewinn- und Verlustrechnung mehr möglich ist, wird die dynamische Methode i.d.R. nicht praxisingerecht und daher auch nicht zu fordern sein. Für die Vermögens- und Kapitalzuordnung soll das **statische Verfahren** zur Anwendung kommen; d. h. es gibt keinen Bilanzzusammenhang für die einzelnen Unbundling-Bereiche. Dadurch ist kein Bilanzzusammenhang zwischen den Aktivitäts-Schlußbilanzen eines Geschäftsjahres und den Aktivitäts-Eröffnungsbilanzen des nächstfolgenden Geschäftsjahres gegeben. Vielmehr werden stichtagsbezogen die Aktiv- und Passivposten den Unbundling-Bereichen - soweit möglich - direkt und/oder durch Schlüsselung zugeordnet (statische Methode).

Von den Gutachtern Arthur D. Little/Bogner wurden darüber hinaus detaillierte Zurechnungsregeln einzelner Bilanz- sowie Ergebnisrechnungspositionen erarbeitet, die sich weitgehend an die aus dem Elektrizitätsbereich entwickelten Vorgaben der Tarifikalkulation und der Umsetzung des EIWOG orientieren.<sup>398</sup>

In der internen Buchführung geben die Unternehmen unbeschadet der innerstaatlich anwendbaren Vorschriften für die Rechnungslegung die **Regeln**, einschließlich der Abschreibungsregeln, an, nach denen die Gegenstände des Aktiv- und Passivvermögens, sowie die ausgewiesenen Aufwendungen und Erträge den gemäß Art. 13 Abs. 3 der Erdgasbinnen-

---

<sup>397</sup> Vgl. Arthur D. Little International GmbH/Bogner Stefan: Grundsätze für eine einheitliche Tarifstruktur der Netzbenutzungsentgelte für österreichische Erdgasfern- und verteilungsunternehmen, Wissenschaftliches Gutachten im Auftrag des BMWA, Zwischenbericht 8.Mai 2000, Wien 2000, S 20

<sup>398</sup> Vgl. Arthur D. Little International GmbH/Bogner Stefan: Grundsätze für eine einheitliche Tarifstruktur der Netzbenutzungsentgelte für österreichische Erdgasfern- und verteilungsunternehmen, Wissenschaftliches Gutachten im Auftrag des BMWA, Zwischenbericht 8.Mai 2000, Wien 2000, S 20-23

marktrichtlinie separat geführten Konten zugewiesen werden. Änderungen dieser Regeln sind nur in Ausnahmefällen zulässig. Diese Änderungen müssen erwähnt und ordnungsgemäß begründet werden.

Aufgrund der gleichlautenden Formulierungen der Unbundling-Bestimmungen für Elektrizität und Erdgas sowie aufgrund der Parallelitäten in der Regelung für die praktische Umsetzung durch den österreichischen Regulator und die von ihm beauftragten Sachverständigen ist zu erwarten, daß das Unbundling in beiden Branchen mit gleichen Mitteln umgesetzt wird. Diese Entwicklung wird auch dadurch unterstützt, daß in einigen bedeutenden österreichischen Energieunternehmen<sup>399</sup> beide Unbundling-Bestimmungen gleichzeitig anzuwenden sind, da diese sowohl Elektrizität als auch Erdgasleistungen anbieten.

## **5.1.4 Abschlußprüfer und Besonderheiten**

### **5.1.4.1 Abschlußprüfer**

#### **5.1.4.1.1 Anhangangaben**

Der Abschlußprüfer ist jedenfalls durch die Prüfung der wirtschaftszweigspezifischen Angaben im Anhang eingebunden. Diese Geschäfte sind in § 7 Abs. 4 GWG folgendermaßen spezifiziert.<sup>400</sup>

Diese Angabe erweitert die vom HGB geforderte Angaben i.S. des § 238 Z 3 HGB, wonach die Beziehungen zu verbundenen Unternehmen im Anhang anzugeben sind. Die Beziehungen können sowohl rechtlicher als auch wirtschaftlicher Natur sein. Insbesondere ist anzugeben, ob und welche geschäftlichen Beziehungen bestehen und wie sich diese für das Unternehmen auswirken.<sup>401</sup> Die Berichterstattungen über Konzernbeziehungen können weitgehend entfallen, wenn ein Konzernabschluß erstellt wird, da hier für eine ausreichende Information des Bilanzadressaten gesorgt wird.<sup>402</sup>

---

<sup>399</sup> z.B. EVN AG, KELAG, Energie AG Oberösterreich, Salzburg AG, ESG, Innsbrucker Kommunalbetriebe sowie andere Stadtwerke

<sup>400</sup> *“Im Anhang zum Jahresabschluß sind Geschäfte, deren Leistung, Entgelt oder sonstiger wirtschaftlicher Vorteil einen Wert von zehn Millionen Schilling übersteigt und die mit verbundenen Unternehmen (§ 6 Z 25) getätigt worden sind, gesondert anzuführen.“*

<sup>401</sup> Vgl. Nowotny in Straube HGB II § 238 Rz 23

<sup>402</sup> Vgl. Nowotny in Straube HGB II § 238 Rz 26

Entsprechend dem Ergebnispapier des Fachverbandes Gas&Wärme sind die Geschäfte folgendermaßen zu beschreiben:<sup>403</sup>

„Geschäfte im Sinne des § 7 Abs. 4 GWG wurden mit nachstehenden Unternehmen getätigt:

Beratungsleistungen durch Firma ABC im Zusammenhang mit der Errichtung der XY-Anlage Erdgaslieferungen an die Firma DEF

Bereitstellung von Leitungskapazität an die Firma GHI

Nutzung von Rechnerkapazität und Infrastruktur bei Firma JKL usw.“

Trotz der nicht sehr umfangreich erscheinenden Angabepflichten muß der Abschlußprüfer sicherstellen, daß die Leistungsbeziehungen vollständig untersucht werden. Die vom Abschlußprüfer üblicherweise untersuchten Forderungen, Verbindlichkeiten, Finanzerträge und –aufwendungen gegenüber verbundenen/assoziierten Unternehmen, reichen dazu nicht aus, denn es müssen:

- alle Leistungsbeziehungen gegenüber
- einem größeren Kreis von Unternehmen (verbunden, assoziiert und Unternehmen mit gleichen Aktionären)

untersucht werden. Dazu sind die vom Abschlußprüfer aufgelegten Checklisten und Abfrage-routinen anzupassen.

#### 5.1.4.1.2 Interne Berichterstattung

Ein weiteres – wesentlich umfangreicheres - Betätigungsfeld für den Abschlußprüfer ist die Prüfung und der Bericht über die interne Berichterstattung. Der Abschlußprüfer ist als unabhängiger und sachkundiger **Experte** in der Lage, gegenüber dem Regulator zeitnah alle für die Transparenz relevanten Informationen aufzubereiten und zu bestätigen. So kann ein optimierter Ressourceneinsatz seitens der Erdgasunternehmen und des Regulators gewährleistet werden.

Da sich die Unbundling-Berichterstattung – mit Ausnahme der im obigen Kapitel angeführten Angaben über größere Geschäfte – auf die **interne Buchführung** beschränkt, ist eine geeignete **Dokumentation** der durchgeführten buchmäßigen Entflechtung zu führen. Diese Dokumentation hat mindestens folgende Bestandteile zu enthalten:

---

<sup>403</sup> Vgl. dazu FVGW, Fachverband Gas und Wärme, Arbeitskreis Unbundling: Gas Unbundling – Grundsätze für das Unbundling im Rechnungswesen und Kostenermittlung zur Erstellung von Netztarifen im Bereich der Gaswirtschaft, Februar 2000, S 18

- die Aktivitäts-Bilanzen,
- die Aktivitäts-Ergebnisrechnungen,
- die Erläuterungen der Zuweisungsregeln,
- Beschreibung und Begründung von Änderungen der Zuweisungsregeln.

Bezüglich der wesentlichen Posten der aktivitätsbezogenen Bilanzen und Ergebnisrechnungen soll jeweils die angewandte **Form der Ermittlung angegeben werden**, wobei gleichbehandelte Positionen auch zusammengefaßt erläutert werden können. Insbesondere soll ausgeführt werden, welche **Art von Zuordnungsschlüsseln** der Kostenrechnung, welche Form der **Leistungsverrechnung** oder welches **Umlageverfahren** zur Anwendung gekommen ist. Konkrete Verteilungsprozentsätze, Schlüssel oder Beträge sind jedoch nicht anzuführen.

Für die Transparenz der Rechnungslegung gegenüber dem Regulator sollen folgende **Grundsätze** eingehalten werden:

- Zeitnähe,
- Vergleichbarkeit,
- Standardisierung,
- Effizienz und Arbeitsökonomie.

Eine geeignete Vorgehensweise zur Sicherstellung dieser Prinzipien ist die Einbeziehung des mit der Prüfung des Jahresabschlusses beauftragten **Abschlußprüfers**.

Ein derartiger **Bericht des Abschlußprüfers** – der unabhängig vom Jahresabschluß des Unternehmens vorzulegen ist – soll mindestens folgende Inhalte aufweisen:

- Rechtliche und wirtschaftliche Verhältnisse der beschriebenen Tätigkeiten (Speicherung, Fernleitung, Verteilung, Sonstige)
- Interne Dokumentation samt Tätigkeits-Bilanz und – Gewinn- und Verlustrechnung (GuV nach Gesamtkostenverfahren: siehe Anhang; bei GuV nach Umsatzkostenverfahren kann eine Anpassung an das GuV-Schema des Umsatzkostenverfahrens vorgenommen werden; eine Umrechnung auf das Gesamtkostenverfahren ist daher nicht nötig) sowie Zuweisungen zu den Tätigkeiten inkl. allfälliger Änderungen
- Bestätigungsbericht (Bericht des Abschlußprüfers)



Dieser Bericht soll dann dem Regulator vorgelegt werden und kann allenfalls Grundlage für stichprobenweise Prüfungen oder Einzelfragen sein. Die **Vertraulichkeit** über die bereitgestellten Daten ist jedenfalls sicherzustellen.

Gegebenenfalls kann auch eine **Kennzahlenberechnung**<sup>404</sup> im Zuge eines Gaspreis - Monitorings bereitgestellt werden.

---

<sup>404</sup> Vgl. dazu die im Zuge des bereits ausgelaufenen Strompreisaufsichtsystems (der Text des Generalübereinkommens ist der parlamentarischen Anfragebeantwortung 1036/AB vom 9.9.1996 zu 1148/J, 20.GP angeschlossen) verwendeten Kennzahlen, die Grundlage für Beantragung von Strompreiserhöhungen bzw. Senkungen sind. Auf Basis der Anträge konnte der BMWA Plausibilitätsprüfungen durch einen beauftragten Sachverständigen vornehmen lassen

### 5.1.4.2 Umsetzung der Unbundling-Bestimmungen in den EU-Staaten

	<b>Markt- öffnungsgrad</b>	<b>Entflechtung der Übertragung</b>	<b>Netzzugang</b>
<b>Erdgas-BMRL</b>	Min. 20%	Konten	Reguliert, verhandelt oder Mischform
<b>Österreich</b>	49%	Konten	Verhandelt
<b>Belgien</b>	47%	Konten	Verhandelt
<b>Dänemark</b>	30%	Konten	Mischform
<b>Finnland</b>	90%	Konten	Reguliert
<b>Frankreich</b>	20%	Konten	Mischform
<b>Deutschland</b>	100%	Konten	Verhandelt
<b>Irland</b>	75%	Konten	Reguliert
<b>Italien</b>	96%	Legales Unbundling	Reguliert
<b>Luxemburg</b>	51%	Konten	Reguliert
<b>Niederlande</b>	45%	Konten	Reguliert
<b>Spanien</b>	67%	Legales Unbundling	Reguliert
<b>Schweden</b>	47%	Konten	Reguliert
<b>Vereinigtes König- reich</b>	100%	Eigentumsrechtliches Unbundling	Reguliert
<b>EU<sup>405</sup></b>	78%		

Tabelle 8: Umsetzung der Erdgasbinnenmarkttrichtlinie per August 2000, Quelle: eigene Darstellung auf Basis des Memos EU/00/52 vom 13. September 2000

Die obige Tabelle zeigt, daß hinsichtlich Unbundling lediglich in drei Staaten über die Erfordernisse des kontenmäßigen Unbundling hinausgegangen wurde. **Eigentumsrechtliches** Unbundling wurde lediglich im Vereinigten Königreich vorgeschrieben. Dies ist aber umso bemerkenswerter als das Vereinigte Königreich bereits seit vielen Jahren die 100%ige Marktöffnung und auch die entsprechende Erfahrung im Umgang mit dem liberalisierten

---

<sup>405</sup> Portugal und Griechenland genießen aufgrund ihrer noch nicht ausreichenden wirtschaftlichen Entwicklung Ausnahmebestimmungen.

Markt aufweist. Daraus kann gefolgert werden, daß auch andere Staaten im Laufe der Zeit derartige Vorschriften erlassen, um ausreichende bzw. größere Transparenz zu erreichen.

### 5.1.5 Vergleich mit den Regelungen der Elektrizitätswirtschaft

	Elektrizitätsrecht	Erdgasrecht
<b>Grundlagen</b>		
EU-Rechtsgrundlage (Jahr)	EU- Elektrizitätsbinnenmarktrichtlinie (1996)	EU- Erdgasbinnenmarktrichtlinie (1998)
Umsetzung in Österreich (Jahr)	EIWOOG (1999); Minimum der EU-Vorgaben	GWG (2000); Minimum der EU-Vorgaben
Zielsetzung	Vermeidung von Diskriminierungen, Quersubventionierungen und Wettbewerbsverzerrungen	Vermeidung von Diskriminierungen, Quersubventionierungen und Wettbewerbsverzerrungen
<b>Anwendungsbereich</b>		
Gegenstand der Entflechtung	Integrierte Elektrizitätsunternehmen	Integrierte Erdgasunternehmen
Entflochtene Teile	Elektrizitätswirtschaftliche Aktivitäten (Erzeugung, Fernleitung, Verteilung)	Erdgasaktivitäten (Speicherung, Übertragung, Verteilung)
Anwendung	Einzelabschluß	Einzelabschluß
<b>Praktische Umsetzung</b>		
Aufteilungsregelungen	Grundsätze: EU-RL, EIWOOG; VO: Systemnutzungstarife; Gutachten: Prof.Swoboda; Leitfaden: VEÖ	Grundsätze: EU-RL, GWG; VO: (noch) keine Gutachten: ADL/Prof.Bogner; Leitfaden: Fachverband Gas&Wärme
Aufteilungsregeln	Möglichst direkt; verursachungsrecht/sachgerecht/nachvollziehbar	Möglichst direkt; verursachungsrecht/sachgerecht/nachvollziehbar

GuV-Aufgliederung	Bis EGT	Bis EGT
Vorjahresvergleich	Ja	Ja
Offenlegung Bilanz und GuV	Anhang: Bilanz und Ergebnisrechnung, Zuweisungsregeln und Geschäfte größeren Umfangs: Offenlegung im Anhang	Anhang: Geschäfte größeren Umfangs; <u>Intern</u> : Bilanz und Ergebnisrechnung und Zuweisungsregeln
<b>Abschlußprüfer/Besonderheiten</b>		
Rolle des Abschlußprüfers	Prüfung Anhang, wenn prüfungspflichtig nach HGB; Keine besondere Berichterstattung an die Aufsichtsbehörde (BMWA, Regulator) vorgesehen	Prüfung Anhang, wenn prüfungspflichtig, Interne Berichterstattung: Vorschlag Fachverband Gas&Wärme: besonderer Bericht an Aufsichtsbehörde
Umsetzung in der EU	Verschiedene Modelle auf nationaler Ebene umgesetzt (z.B. UK, D)	Verschiedene Modelle auf nationaler Ebene umgesetzt (z.B. UK)

Tabelle 9: Vergleich der Regelungen des Elektrizitäts- und Erdgasrechts, Quelle: eigene Darstellung

Die Unbundling-Bestimmungen der Erdgas- und Elektrizitätsbinnenmarktrichtlinie sind aufgrund ihrer historischen Entwicklung weitgehend gleichlautend. Dennoch besteht ein bemerkenswerter und für die betroffenen Unternehmen wesentlicher Unterschied im Ausmaß der vorgeschriebenen Veröffentlichung: für Erdgasunternehmen entfällt – im Gegensatz zur Elektrizitätsbinnenmarktrichtlinie – die Veröffentlichungspflicht der Aktivitäts-Bilanzen, - Ergebnisrechnungen und der Zuweisungsregeln im Anhang. Diese sind lediglich in der **internen Buchführung** anzugeben und stehen nur der Aufsichtsbehörde unter strenger Einhaltung der Vertraulichkeit der Daten zur Verfügung. Dies wird mit der Sensibilität des EU-Erdgasmarktes aufgrund der Abhängigkeit von Staaten außerhalb der EU begründet.

Für die praktische Umsetzung des Unbundling auf Basis der beiden Richtlinien durch die österreichischen Ausführungsgesetze zeigte sich bisher, daß die aus der Elektrizitätsbinnenmarktrichtlinie gewonnenen Erfahrungen und Erkenntnisse – mit der Verzögerung des etwa eineinhalb Jahre späteren Inkrafttretens<sup>406</sup> – gleichlautend auf die Erdgasbinnenmarkt-

<sup>406</sup> EIWOG: 19.2.1999, GWG: 10.8.2000: Die erstmalige Erstellung der Unbundling-Berichterstattung hat nach § 66 Abs. 3 EIWOG für alle Geschäftsjahre von Elektrizitätsunternehmen zu erfolgen,

richtlinie übertragen werden können. Für die wissenschaftliche Interpretation der Unbundling-Berichterstattung der Erdgasbinnenmarkt-Richtlinie kann daher die Elektrizitätsbinnenmarkt-Richtlinie herangezogen werden.

## 5.2 Versicherungswirtschaft

### 5.2.1 Grundlagen

#### 5.2.1.1 EU-Recht

Die Rechnungslegung von Versicherungsunternehmen unterliegt grundsätzlich der Vierten<sup>407</sup> und Siebenten<sup>408</sup> gesellschaftsrechtlichen Richtlinie. Die spezielle Richtlinie über den Jahresabschluss und konsolidierten Abschluss von Versicherungsunternehmen<sup>409</sup> enthält darüber hinaus die Sondervorschriften für Versicherungsunternehmen, die von den Vorschriften der allgemeinen Richtlinien abweichen oder sie ergänzen.<sup>410</sup>

#### 5.2.1.2 Umsetzung in Österreich

Die Umsetzung der speziellen Rechnungslegungsvorschriften entspricht dem **System des EU-Rechts**. Danach unterliegt die Rechnungslegung und Konzernrechnungslegung von Versicherungsunternehmen grundsätzlich den Vorschriften des HGB.<sup>411</sup> Das Versicherungsaufsichtsgesetz (VAG) enthält nur die von diesen Vorschriften abweichenden und sie ergänzenden Vorschriften, die den besonderen Erfordernissen der Vertragsversicherung Rechnung tragen. Diese Bestimmungen **überlagern** die allgemeinen Bilanzierungsvorschriften des Handelsrechts oder **ergänzen** diese. Diese Ergänzungen und Abweichungen sind sehr wesentlich. Sie betreffen insbesondere die Gliederung des Jahresabschlusses.<sup>412</sup>

Gemäß § 131 Z 5 VAG fällt die Zuständigkeit in der Vollziehung der Vorschriften des fünften Hauptstücks des VAG (Rechnungslegung) in die Zuständigkeit des **Bundesministers für Finanzen**. Für die Vollziehung der durch die §§ 80, 80b und 84 Abs. 4 aufgenommenen Be-

---

die nach dem 1. Dezember 1998 beginnen; für Erdgasunternehmen sieht das GWG die Geschäftsjahre, die nach dem 31. März 2000 beginnen, vor

<sup>407</sup> Vierte Richtlinie 78/660/EWG) des Rates vom 25.7.1978 über den Jahresabschluss von Gesellschaften, ABl. L 222 vom 14.8.1978, S 11

<sup>408</sup> Siebente Richtlinie (83/349/EWG) des Rates vom 13.7.1983 über den konsolidierten Abschluss, ABl. L 193 vom 18.7.1983, S 1

<sup>409</sup> Richtlinie 91/674/EWG des Rates vom 19.12.1991 über den Jahresabschluss und den konsolidierten Abschluss von Versicherungsunternehmen, ABl. L 374 vom 31.12.1991, S 7

<sup>410</sup> Baran, Peter: Das Versicherungsaufsichtsgesetz (VAG) 3.Aufl., Wien 2000, S 237

<sup>411</sup> § 80 Versicherungsaufsichtsgesetz (VAG), BGBl 569/1978 idgF

<sup>412</sup> Baran, Peter: Das Versicherungsaufsichtsgesetz (VAG) 3.Aufl., Wien 2000, S 236 f

stimmungen des HGB und des AktG bleibt die Vollziehungszuständigkeit des Bundesministers für Justiz auch hinsichtlich der Versicherungsunternehmen bestehen.<sup>413</sup> Anders ist die Rechtslage in **Deutschland**, wo alle externen Rechnungslegungsvorschriften wie auch die Ermächtigung zur Erlassung von Rechtsverordnungen zur **externen Rechnungslegung im dHGB enthalten** sind.<sup>414</sup> Im dHGB wurden diese Branchenspezifika mit der Erweiterung um die §§ 341 a bis o Rechnung getragen.<sup>415</sup> Die externen Rechnungslegungsvorschriften für Versicherungsunternehmen fallen daher in Deutschland zur Gänze in die Vollziehungszuständigkeit des Bundesministers der Justiz.<sup>416</sup>

Die Verordnung über die **externe** Rechnungslegung von Unternehmen der Vertragsversicherung (**RLVVU**)<sup>417</sup> enthält nähere Ausführungen zu einzelnen Rechnungslegungsvorschriften, die im wesentlichen im fünften Hauptstück des VAG enthalten sind. Sie umfaßt unter anderem nähere Vorschriften zu einzelnen Posten der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung, Bestimmungen über den Wortlaut des Bestätigungsvermerks des Treuhänders und des verantwortlichen Aktuars sowie nähere Details und Formerfordernisse hinsichtlich des jährlichen Berichts an die Versicherungsaufsichtsbehörde.<sup>418</sup>

Die Verordnung über die der Versicherungsbehörde vorzulegenden Angaben des Bundesministers für Finanzen<sup>419</sup> (**interne Rechnungslegung**) regelt die Form der Datenvorlage sowie die Vorlagefristen. Welche Angaben im einzelnen an die Versicherungsaufsichtsbehörde zu übermitteln sind, ergibt sich aus den von ihr aufgelegten amtlichen Formularen zum Jahresabschluß.

Die Verordnungen zur Rechnungslegung sind in bezug auf ihre Rechtsgrundlage in eine für die **externe**<sup>420</sup> und eine für die **interne**<sup>421</sup> **Rechnungslegung** getrennt. Da jedoch die interne Rechnungslegung in weiten Bereichen auf die der externen Rechnungslegung aufbaut, besteht eine **Wechselwirkung** zwischen beiden Regelungsbereichen.

---

<sup>413</sup> Vgl. Braumüller, Peter: Versicherungsaufsichtsrecht: Internationale Standards, europäische Richtlinien und österreichisches Recht, 1.Aufl. Wien 1999, S 405 mit weiteren Hinweisen

<sup>414</sup> §§ 341 bis 341o dHGB

<sup>415</sup> Loitz, Rüdiger: Auswirkungen der Harmonisierung des Energiemarkts auf die Rechnungslegung und Prüfung der Energieversorgungsunternehmen, in: Versorgungswirtschaft 1998, S 249

<sup>416</sup> Vgl. Braumüller, Peter: Versicherungsaufsichtsrecht: internationale Standards, europäische Richtlinien und österreichisches Recht, 1.Aufl. Wien 1999, S 405 mit weiteren Hinweisen

<sup>417</sup> BGBl 757/1992, geändert durch die Verordnung BGBl 97/1995

<sup>418</sup> Vgl. Braumüller, Peter: Versicherungsaufsichtsrecht: internationale Standards, europäische Richtlinien und österreichisches Recht, 1.Aufl. Wien 1999, S 405

<sup>419</sup> BGBl 758/1992

<sup>420</sup> § 85 VAG

<sup>421</sup> § 85 a VAG

### 5.2.1.3 Zielsetzung

Die Rechnungslegung der Versicherungsunternehmen dient nicht nur der Information der Unternehmensorgane, sondern bildet gleichzeitig auch die wichtigste Grundlage für die der **Versicherungsaufsichtsbehörde** obliegende Finanzaufsicht. Darüber hinaus kann die Versicherungsaufsichtsbehörde gemäß § 85 a VAG<sup>422</sup> bestimmte Angaben verlangen.

## 5.2.2 Anwendungsbereich

### 5.2.2.1 Gegenstand der Entflechtung

Der Grundsatz der Spartenentrennung<sup>423</sup> für Versicherungsunternehmen gilt in Österreich seit 1. Jänner 1994<sup>424</sup> und wurde mit der Novelle 1994 mit Wirkung 1. September 1994 wieder abgeschwächt. Er gilt aufgrund der Übergangsbestimmungen **nicht** für bestehende Versicherungsunternehmen, die ihre Konzession spätestens am 2. Mai 1992<sup>425</sup> erhalten haben. Ein Versicherungsunternehmen das aufgrund einer zu diesem Zeitpunkt bestehenden Konzession neben der Lebensversicherung Versicherungszweige der Schadensversicherung betreiben durfte, darf weiterhin als sogenannter **Kompositversicherer** tätig sein.<sup>426</sup>

Versicherungsunternehmen, die weiterhin als Kompositversicherer tätig sein dürfen, unterliegen aber besonderen Vorschriften hinsichtlich Deckungserfordernis, Deckungsstock, Eigenmittelausstattung und **Rechnungslegung** (§ 81 b VAG).

### 5.2.2.2 Entflochtene Teile

§ 81 b VAG regelt, daß die Lebensversicherung, die Krankenversicherung und die Schaden- und Unfallversicherung<sup>427</sup> je eine **Bilanzabteilung** zu bilden haben. Die Gliederung in Bilanzabteilungen trägt dem Umstand Rechnung, daß auch bei Kompositversicherern die Lebensversicherung, die Krankenversicherung und die Gesamtheit der übrigen Versicherungs-

---

<sup>422</sup> § 85a Abs. 1 VAG: *“Die Versicherungsaufsichtsbehörde kann alle für die laufende Überwachung der Geschäftsgebarung der Versicherungsunternehmen und für die Führung von Versicherungsstatistiken erforderlichen Angaben verlangen. Diese Angaben können insbesondere die Aufgliederung von Posten des Jahresabschlusses, von Geschäftsergebnissen und Geschäftsbereichen, statistischen Daten über das Unternehmen und die Zuordnung des übernommenen Rückversicherungsgeschäfts zu bestimmten Bilanzabteilungen umfassen...”*

<sup>423</sup> Es wird eine Trennung verschiedener Versicherungszweige (Lebens-, Schaden, Kranken- und Unfallversicherung) auf gesellschaftsrechtlicher Grundlage gefordert

<sup>424</sup> BGBl 769/1992, VAG-Novelle 1992

<sup>425</sup> Tag der Unterzeichnung des EWR-Abkommens

<sup>426</sup> Baran, Peter: Das Versicherungsaufsichtsgesetz (VAG) 3.Aufl., Wien 2000, S 24 f.

<sup>427</sup> Die Sachen- und Unfallversicherung bilden zusammen das “allgemeine Versicherungsgeschäft”. Dieser Begriff ist der Richtlinie 91/974/EWG entnommen, die nur eine Trennung in Lebensversicherungsgeschäft und allgemeines Versicherungsgeschäft vorsieht

zweige jeweils als besonderer Geschäftszweig angesehen wird. Eine getrennte Darstellung ist notwendig, um ein anschauliches Bild der Geschäftstätigkeit zu gewinnen und die Vergleichbarkeit mit dem Jahresabschluß anderer Versicherungsunternehmen zu gewährleisten.

428

Die Thematik besitzt in Österreich aus zwei Gründen **überdurchschnittliche Bedeutung**: einerseits gibt es – im Gegensatz zu vielen anderen Staaten – zahlreiche Kompositversicherungsunternehmen, die auch die Lebensversicherung betreiben und andererseits wird die Krankenversicherung – was international völlig unüblich ist<sup>429</sup> – traditionell genauso gesondert betrachtet wie die Lebensversicherung.<sup>430</sup>

## 5.2.3 Praktische Umsetzung

### 5.2.3.1 Aufteilungsregeln für die Bilanzabteilungen

#### 5.2.3.1.1 Bilanzposten

§ 81 b Abs. 2 schreibt vor, daß die Posten der Gesamtbilanz vollständig auf die einzelnen Bilanzabteilungen aufzuteilen und daneben in Summe auszuweisen sind. Verbindliche Regeln für die Aufteilung ergeben sich aus § 73 e VAG (Aufteilung der Eigenmittel). Jede Seite der Bilanz eines Versicherungsunternehmens muß demnach außer der Spaltenspalte und einer **Vorjahresspalte** (vgl. § 81 b Abs. 10) je eine **weitere Spalte für jede betriebene Bilanzabteilung** umfassen. Für den Konzernabschluß gelten § 81 b Abs. 1 erster Satz und Abs. 2 laut Abs. 7 VAG nicht: die „Bilanzposten der einzelnen Abteilungen können in der Konzernbilanz zusammengefaßt werden.“

**Kritisch** zu dieser Regelung nimmt *Altenburger*<sup>431</sup> Stellung, der nachweist, daß die verlangte Aufgliederung sich **nicht vollständig in sinnvoller Weise** durchführen läßt:

- in vielen Fällen besteht zwischen den Bilanzposten und den Bilanzabteilungen keine unmittelbare Beziehung. Nur der Lebensversicherung liegt ein Deckungsstock vor, der „ge-

---

<sup>428</sup> Baran, Peter: Das Versicherungsaufsichtsgesetz (VAG) 3.Aufl., Wien 2000, S 245

<sup>429</sup> Vgl. dazu Art 3 der Richtlinie 91/674/EWG, der eine rechnungslegungsmäßige Sonderbehandlung der Krankenversicherung gegenüber der sonstigen Schadenversicherung nur für die nach Art der Lebensversicherung betriebene Krankenversicherung gestattet

<sup>430</sup> Vgl. Altenburger, Otto die Schlüsselungsvorschriften im Versicherungsaufsichtsgesetz – eine Herausforderung für den Wirtschaftsprüfer in: Festschrift für Karl Vodrazka zum 65. Geburtstag, Hrsg. Von Herbert Kofler u.a., Wien, 1996, S 13

<sup>431</sup> Altenburger, Otto die Schlüsselungsvorschriften im Versicherungsaufsichtsgesetz – eine Herausforderung für den Wirtschaftsprüfer in: Festschrift für Karl Vodrazka zum 65. Geburtstag, Hrsg. Herbert Kofler u.a., Wien, 1996, S 14



sondert vom übrigen Vermögen zu verwalten ist“ (§ 20 Abs. 1 VAG). Je mehr versicherungstechnische Rückstellungen bestehen, die nicht mit Deckungsstockwerten bedeckt werden können, desto größer ist der Umfang jener Kapitalanlagen, deren Zuordnung zu einer bestimmten Bilanzabteilung nicht eindeutig möglich ist;

- weiters werden gemeinsame Anlagen (wie EDV-Anlagen oder Kraftfahrzeuge) nicht zuordenbar sein, selbst wenn jeder Programmlauf und jede Fahrt aufgezeichnet werden sollte, wäre eine Aufteilung nicht sinnvoll möglich, zumal die Bilanz nur den Vermögensgegenstand zum Bilanzstichtag ausweisen kann;
- es könnte auch sein, daß Pensionsrückstellungen für im Ruhestand befindliche Dienstnehmer bestehen, deren Tätigkeitsbereich eine inzwischen eingestellte Bilanzabteilung war.

Die Regelung des § 81 Abs. 2 VAG war bis einschließlich 1994 insofern relativiert, als auch ein zweiter Satz angeschlossen war: „Ist eine Zuordnung nicht eindeutig feststellbar, so darf der entsprechende Bilanzposten in einer einzigen Bilanzabteilung ausgewiesen werden. Diese Regelung war zwar insofern problematisch, als die Wahl der „einzigen Bilanzabteilung“ völlig freigestellt wurde, aus betriebswirtschaftlicher Sicht war sie aber besser zu beurteilen.“<sup>432</sup>

### 5.2.3.1.2 Aufteilung der Aufwendungen, Erträge und der Ergebnisse

Trotz der Bezeichnung „Bilanz“-abteilung gilt diese Unterteilung gleichermaßen – und insbesondere – für die **Gewinn- und Verlustrechnung**.<sup>433</sup> § 81 b Abs. 3 VAG legt fest, daß für jede Bilanzabteilung „eine gesonderte versicherungstechnische Rechnung zu erstellen“ und die „nichtversicherungstechnische Rechnung gesondert für jede Bilanzabteilung aufzustellen“ ist. Ab dem Posten 8. (**EGT**) sind jeweils nur die Gesamtbeträge aller Bilanzabteilungen anzuführen. Die nicht mehr auf Bilanzabteilungen aufzugliedernden Posten ab 8. der GuV umfassen im wesentlichen das außerordentliche Ergebnis, die ergebnisabhängigen Steuern und die Rücklagenbewegungen, die auch nur mehr durch indirekte Ermittlung zuordenbar sind. Dennoch ist eine interne Entwicklung dieser Posten nötig, um die Eigenkapitalzuordnung der Bilanz (Ergebnisvortrag) dynamisch durchführen zu können.

---

<sup>432</sup> Vgl. Altenburger, Otto die Schlüsselungsvorschriften im Versicherungsaufsichtsgesetz – eine Herausforderung für den Wirtschaftsprüfer in: Festschrift für Karl Vodrazka zum 65. Geburtstag, Hrsg. Herbert Kofler u.a., Wien, 1996, S 14 f.

<sup>433</sup> Vgl. Braumüller, Peter: Versicherungsaufsichtsrecht: internationale Standards, europäische Richtlinien und österreichisches Recht, 1.Aufl. Wien 1999, S 412

Die Zuordnungsregelungen werden im § 73 e Abs. 1 VAG folgendermaßen geregelt:

*Satz 2: „Die Aufwendungen und Erträge sind, soweit sie nicht nach ihrer Art nach zu einer einzigen Bilanzabteilung gehören, nach Zuordnungsverfahren den einzelnen Bilanzabteilungen zuzurechnen.“*

Das bedeutet, daß – bevor ein **Zuordnungsverfahren** zur Anwendung gelangen kann – zunächst alle Möglichkeiten, Aufwendungen und Erträge einer einzigen Bilanzabteilung zuzuordnen, ausgeschöpft werden müssen, bevor eine Verteilung auf mehrere Bilanzabteilungen erfolgt. Aufwendungen und Erträge, die einzelnen Versicherungsverträgen zuzuordnen sind (insbesondere Prämien und Versicherungsleistungen) sind stets auch einzelnen Bilanzabteilungen zuzuordnen. Aufgeteilt werden müssen daher Aufwendungen für gemeinsames Personal und EDV.<sup>434</sup>

*Satz 3: „Die Zuordnungsverfahren müssen sachgerecht und nachvollziehbar sein und eine verursachungsgemäße Aufteilung der Aufwendungen und Erträge sicherstellen.“*

Im Mittelpunkt der Anforderungen steht die **Verursachungsgerechtigkeit**, d.h. die nicht unmittelbar zuordenbaren Aufwendungen und Erträge sind auf die Bilanzabteilungen im gleichen Verhältnis aufzuteilen, wie sie durch das Geschäft der einzelnen Bilanzabteilungen verursacht worden sind. Ist ausnahmsweise eine solche Verursachung nicht festzustellen, so verbleibt das Kriterium der **Sachgerechtigkeit**, d.h. es muß der Verteilung ein plausibler Maßstab (z.B. Prämien Schlüssel) zugrunde gelegt werden. In jedem Fall muß das Zuordnungsverfahren **nachvollziehbar** sein, d.h. es muß erkennen lassen, inwiefern es die maßgebenden Anforderungen erfüllt.<sup>435</sup>

*Satz 4: „Es muß gewährleistet sein, daß die Interessen der Versicherten oder anspruchsberechtigter Dritter in einer Bilanzabteilung beeinträchtigt oder gefährdet werden.“*

Es handelt sich hier im Grunde nicht um eine zusätzliche rechtliche Anforderung an das Zuordnungsverfahren, sondern um das **Ergebnis** einer vorschriftsmäßigen Aufteilung der Aufwendungen und Erträge auf die Bilanzabteilungen. Insofern die Aufwendungen und Erträge richtig aufgeteilt werden, sind die Interessen aller Versicherten angemessen berücksichtigt.<sup>436</sup>

*Satz 5: „Insbesondere müssen die Gewinne aus der Lebensversicherung den Lebensversicherten so zugute kommen, als ob das Unternehmen ausschließlich die Lebensversicherung betreiben würde.“*

---

<sup>434</sup> Baran, Peter: Das Versicherungsaufsichtsgesetz (VAG) 3.Aufl., Wien 2000, S 209

<sup>435</sup> Baran, Peter: Das Versicherungsaufsichtsgesetz (VAG) 3.Aufl., Wien 2000, S 209

<sup>436</sup> Baran, Peter: Das Versicherungsaufsichtsgesetz (VAG) 3.Aufl., Wien 2000, S 209

Diese Bestimmung beschreibt den Hauptgrund für die Zuordnung, nämlich die Zuordnung der Eigenmittel. Die **Gewinnbeteiligung** ist bei der kapitalbildenden Lebensversicherung von großer Bedeutung, da ihr Ausmaß von dem durch den Betrieb der Lebensversicherung erwirtschafteten Gewinn abhängt. Durch ein den gesetzlichen Kriterien entsprechendes Zuordnungsverfahren ist gewährleistet, daß die Lebensversicherten eines Kompositversicherers gegenüber den Versicherten eines (spartengetrennten) Lebensversicherers keinen Nachteil haben.<sup>437</sup>

Satz 6: „Die Zuordnungsverfahren bedürfen der Genehmigung durch die Versicherungsaufsichtsbehörde.“

Die für die **Genehmigung** maßgebenden Gesichtspunkte ergeben sich aus den gesetzlichen Anforderungen an das Zuordnungsverfahren.<sup>438</sup>

Zu den Zuordnungsregeln des § 73 e Abs. 1 nimmt Altenburger<sup>439</sup> kritisch Stellung:

- Zur Gänze verursachungsgemäß den einzelnen Bilanzabteilungen zuordnen lassen sich nur jene Aufwendungen, die variablen Kosten entsprechen, also automatisch mit dem Geschäftsumfang variieren; dabei kann es sich um Einzelposten oder um variable Gemeinkosten handeln. Für **fixe Gemeinkosten** besteht hingegen keine Möglichkeit, den Gesetzesauftrag vollständig zu befolgen; dies wäre vielmehr nur insoweit möglich, als Kapazitäten ausschließlich für bestimmte Bilanzabteilungen bereitgehalten werden.
- Das gleiche Problem wie bei den Gemeinkosten bzw. –aufwendungen besteht bei den **Gemeinerträgen**. Dazu gehört vor allem ein erheblicher Teil der Kapitalerträge: welche Zuordnungsverfahren auch immer gewählt werden, lassen sich zumindest die Erträge aus der Veranlagung des Eigenkapitals nicht sinnvoll aufteilen, wenigstens soweit es im Wege der Außenfinanzierung aufgebracht worden ist;
- auch die Rekonstruktion der Quellen der Selbstfinanzierung ist – unabhängig von der Problematik der Zuordnung von Ausschüttungen – nicht lückenlos möglich, weil die Ergebnisse für die einzelnen Bilanzabteilungen wegen der Schlüsselungsproblematik nicht eindeutig und intersubjektiv überprüfbar sind. § 73 e VAG setzt sich aber über diese Tatsache hinweg und normiert, als ob eine objektive Ergebnisermittlung möglich wäre;

---

<sup>437</sup> Baran, Peter: Das Versicherungsaufsichtsgesetz (VAG) 3.Aufl., Wien 2000, S 209

<sup>438</sup> Baran, Peter: Das Versicherungsaufsichtsgesetz (VAG) 3.Aufl., Wien 2000, S 209

<sup>439</sup> Altenburger, Otto die Schlüsselungsvorschriften im Versicherungsaufsichtsgesetz – eine Herausforderung für den Wirtschaftsprüfer in: Festschrift für Karl Vodrazka zum 65. Geburtstag, Hrsg. Von Herbert Kofler u.a., Wien, 1996, S 16

- wendet man die angeführten Vorschriften an, soweit dies möglich ist, gelangt man zu den Ergebnissen für die einzelnen Bilanzabteilungen, die Deckungsbeiträgen entsprechen. Solange jede Bilanzabteilung **einen positiven Deckungsbeitrag** erwirtschaftet, kann nicht begründeterweise von einer Subventionierung („Quersubventionierung“) einer Bilanzabteilung oder zweier Bilanzabteilungen durch die andere(n) Bilanzabteilung(en) gesprochen werden. Die Zielvorgabe „daß nicht die Interessen der Versicherten oder der anspruchsberechtigten Dritten einer Bilanzabteilung beeinträchtigt oder gefährdet werden“ ist bei positiven Deckungsbeiträgen als erfüllt anzusehen; daß höhere Deckungsbeiträge dieser Zielsetzung besser entsprechen als niedrige, läßt sich nicht eindeutig sagen, weil höhere Prämien den Interessen der Versicherten, soweit sie zugleich Versicherungsnehmer sind, grundsätzlich zuwiderlaufen;
- leitet man aus dem Grundsatz „als ob das Unternehmen ausschließlich die Lebensversicherung betreiben würde“ ab, daß aus einem Kompositunternehmen gedanklich ein Versicherungsunternehmen zu schaffen sei, gelangt man zu folgenden Schlüssen: nur jene Erträge und Aufwendungen, die eindeutig der Nichtlebensversicherung zuordenbar sind, fallen zur Gänze weg. Aufwendungen, die das gesamte Unternehmen betreffen, z.B. für die Unternehmensleitung oder das Rechnungswesen, lassen sich zwar bei Wegfall der Nichtlebensversicherung reduzieren, jedoch nicht in jenem Ausmaß, das dem Anteil der Nichtlebensversicherung am Gesamtgeschäft entspricht, weil **Kapazitäten nicht beliebig teilbar** sind. Bezogen auf um den Nichtlebensversicherung reduzierten Geschäftsumfang sind diese – absolut niedrigeren - Aufwendungen demnach relativ höher. Das fiktive Unternehmen, das ausschließlich die Lebensversicherung betreibt, weist daher ein schlechteres (niedrigeres) Ergebnis auf.

Aus betriebswirtschaftlicher Sicht ist daher bei wörtlicher Anwendung den gesetzlich geregelten Schlüsselungsanforderungen des VAG kritisch gegenüberzustehen, wobei aus der langjährigen praktischen Anwendung pragmatische Lösungsansätze entwickelt werden konnten.

### 5.2.3.2 Aufteilung auf Funktionsbereiche

Die Gliederung der Gewinn- und Verlustrechnung von Versicherungsunternehmen unterscheidet sich erheblich von den allgemeinen Gliederungsvorschriften des § 231 HGB. Damit wird der Eigenart der Vertragsversicherung entsprechenden **besonderen Informationsbedürfnissen** Rechnung getragen. Wesentlich ist die Unterscheidung zwischen versicherungstechnischer und nichtversicherungstechnischer Rechnung. Dadurch kann der Erfolg des eigentlichen Versicherungsgeschäftes ermittelt und mit dem Erfolg anderer Versicherungsunternehmen verglichen werden. Die Gewinn- und Verlustrechnung von Versicherungsunter-

nehmen verlangt eine Aufteilung wesentlicher Aufwandsarten auf **versicherungstypische Funktionsbereiche** (Aufwendungen für Versicherungsfälle, für den Versicherungsbetrieb, für Kapitalanlagen). Dies ist für den Informationswert des Jahresabschlusses eines Versicherungsunternehmens wesentlich.<sup>440</sup>

Gemäß § 81 b Abs. 6 VAG, der auch für den Konzernabschluß gilt, sind Aufwendungen und Erträge soweit sie nicht ihrer Art in eigenen Posten der Gewinn- und Verlustrechnung zu erfassen sind, nach ihrer Verursachung auf die zutreffenden Posten der Gewinn- Verlustrechnung aufzuteilen. Die Aufteilungsvorschriften sind in § 12 der Verordnung des BMF (**RLVVU**)<sup>441</sup> beschrieben: *„Die Aufwendungen für Arbeitsleistungen der Arbeitnehmer im Innen- und Außendienst, für Dienstleistungen der Vermittler, für andere Dienstleistungen mit Ausnahme der abgegebenen Rückversicherung, für Betriebsmittel und für Steuern und Abgaben,....sind entsprechend ihrer Verursachung auf die Funktionsbereiche Regulierung der Versicherungsfälle, Versicherungsabschluß, sonstiger Versicherungsbetrieb, Vermögensverwaltung und Leistungen an Dritte aufzuteilen.“*

Ebenso wie die Aufteilung auf Bilanzabteilungen ist die Regelung des § 81 Abs. 6 VAG in der Anwendung schwer zu vollziehen, da viele Aufwendungen nicht „nach ihrer Verursachung“ auf die Funktionsbereiche aufteilbar sind, weil viele Kapazitäten nicht ausschließlich für einen Funktionsbereich eingesetzt werden. „Willkür ist – auch bei lautersten Absichten und Beachtung des Stetigkeitsgebots – unvermeidlich.“<sup>442</sup>

#### 5.2.4 Abschlußprüfer

Neben den allgemeinen handelsrechtlichen Prüfungspflichten hat der Abschlußprüfer auch spezielle **aufsichtsrechtliche Prüfungspflichten** zu erfüllen. Diese erstrecken sich gemäß § 82 Abs. 6 VAG auf die Angelegenheiten der internen Kontrolle gemäß § 17 b VAG, die Angelegenheiten der abgegebenen und übernommenen Rückversicherung gemäß § 17 c VAG und die Einhaltung der Bestimmungen über die **Eigenkapitalausstattung** gemäß § 73 b VAG. Hält die Versicherungsaufsichtsbehörde eine Ergänzung der Abschlußprüfung für erforderlich, so hat der Vorstand auf Verlangen der Versicherungsaufsichtsbehörde die Ergänzung der Prüfung zu veranlassen.<sup>443</sup>

---

<sup>440</sup> Baran, Peter: Das Versicherungsaufsichtsgesetz (VAG) 3.Aufl., Wien 2000, S 259

<sup>441</sup> BGBl 757/1992, geändert durch die Verordnung BGBl 97/1995

<sup>442</sup> Altenburger, Otto die Schlüsselungsvorschriften im Versicherungsaufsichtsgesetz – eine Herausforderung für den Wirtschaftsprüfer in: Festschrift für Karl Vodrazka zum 65. Geburtstag, Hrsg. Von Herbert Kofler u.a., Wien, 1996, S 20

<sup>443</sup> Vgl. Braumüller, Peter: Versicherungsaufsichtsrecht: internationale Standards, europäische Richtlinien und österreichisches Recht, 1.Aufl. Wien 1999, S 479 f

Im Zuge der Prüfung des Jahresabschlusses oder Konzernabschlusses eines Versicherungsunternehmens muß der Abschlußprüfer ein Urteil darüber bilden, inwieweit die Schlüsselungsvorschriften korrekt angewandt worden sind. Unabhängig davon, inwieweit und wie genau Zuordnungsverfahren nach § 73 e Abs. 1 VAG von der Versicherungsaufsichtsbehörde genehmigt werden müssen, muß der Abschlußprüfer davon ausgehen, daß sich die **Versicherungsaufsichtsbehörde auf sein Urteil verläßt**.

Der Abschlußprüfer hat gemäß **ausdrücklicher Anordnung** nach § 82 Abs. 5 2.Satz bzw. § 82 a 1.Satz VAG („Anzeigepflicht des Abschlußprüfers“) „über die Einhaltung der Vorschriften dieses Bundesgesetzes (VAG) sowie von Anordnungen der Versicherungsaufsichtsbehörde“ bzw. der „für den Betrieb der Vertragsversicherung geltenden Vorschriften“ zu **berichten**. Der Abschlußprüfer muß also die Einhaltung der Schlüsselungsvorschriften überwachen, beurteilen und gegebenenfalls kommentieren. Von *Altenburger*<sup>444</sup> wird deutlich in Frage gestellt, ob dies überhaupt möglich ist: *„es ist dem Abschlußprüfer in einem keineswegs unerheblichen Ausmaß unmöglich, diese Vorschriften einzuhalten...Die Zuordnungsverfahren mögen sachgerecht und nachvollziehbar sein, aber sie können keine verursachungsgemäße Aufteilung der Aufwendungen und Erträge sicherstellen (vgl. § 73 e Abs. 1 3.Satz VAG).“* Die geschilderte Situation stellt eine versicherungsspezifische Herausforderung für den Abschlußprüfer dar.

*Altenburger* nennt auch zwei Strategien des Abschlußprüfers im Umgang mit dieser Herausforderung:

- Bemühen um bestmögliche Ergebnisse im Bewußtsein der Unmöglichkeit der Optimierung. Der Abschlußprüfer, der diese Strategie einschlägt wird versuchen, intersubjektiv überprüfbare Deckungsbeiträge zu ermitteln und versuchen fiktive Versicherungsunternehmen mit nur einer Bilanzabteilung zu konstruieren, die nur eine Bilanzabteilung betreiben, wodurch grobe Mißbräuche und extrem willkürliche Ergebnisse verhindert werden können.
- Die zweite Strategie – eine Formalstrategie – beschränkt sich auf eine Darstellung der vorgenommenen Schlüsselungen von Aufwendungen und Erträgen sowie auf eine Formalprüfung der Einhaltung der einschlägigen Vorschriften des Gesetzes, der diesbezüglichen Anordnungen der Versicherungsaufsichtsbehörde und der genehmigten Zuordnungsverfahren.

---

<sup>444</sup> Altenburger, Otto die Schlüsselungsvorschriften im Versicherungsaufsichtsgesetz – eine Herausforderung für den Wirtschaftsprüfer in: Festschrift für Karl Vodrazka zum 65. Geburtstag, Hrsg. Von Herbert Kofler u.a., Wien, 1996, S 20

Beide Strategien sind unbefriedigend, zumal der Gesetzgeber dem Abschlußprüfer diese verantwortungsvollen, spezifischen Aufgaben übertragen hat, um die Versicherungsaufsichtsbehörde zu entlasten. Eine Lösung dieses Konflikts kann nur dann erreicht werden, wenn entweder die **gesetzlichen Anforderungen** modifiziert werden oder mit einer **pragmatischen Interpretation** der kritisierten Stellen (z.B. „möglichst verursachungsgerecht statt „verursachungsgerechte“ Zuordnung) das Auslangen gefunden wird.

### 5.2.5 Vergleich mit den Regelungen der Elektrizitätswirtschaft

	Elektrizitätsrecht	Versicherungsrecht
<b>Grundlagen</b>		
EU-Rechtsgrundlage (Jahr)	EU-Elektrizitätsbinnenmarkttrichtlinie (1996)	EU-Versicherungsrechnungslegungs-RL (1991)
Umsetzung in Österreich (Jahr)	EIWOG (1999); Minimum der EU-Vorgaben	VAG-Novelle (1991); geht in vielen Punkten über EU-RL hinaus (Krankenversicherung, Aufgliederung)
Zielsetzung	Vermeidung von Diskriminierungen, Quersubventionierungen und Wettbewerbsverzerrungen	Keine Benachteiligung des Begünstigten einer Bilanzabteilung
<b>Anwendungsbereich</b>		
Gegenstand der Entflechtung	Integrierte Elektrizitätsunternehmen	Kompositversicherungsunternehmen
Entflochtene Teile	Elektrizitätswirtschaftliche Aktivitäten (Erzeugung, Fernleitung, Verteilung)	Bilanzabteilungen (Leben, Kranken, Schaden und Sonstiges) bzw. Funktionsbereiche
Anwendung	Einzelabschluß	Einzel- und Konzernabschluß
<b>Praktische Umsetzung</b>		
Aufteilungsregelungen	EIWOG nur Grundsätze, Gutachten, VEÖ, VO: Systemnutzungstarife	Gesetzliche Regelung, VO: RLVUU

Aufteilungsregeln	Möglichst direkt; verursachungsgerecht/ sachgerecht/ nachvollziehbar	Möglichst direkt; verursachungsgerecht/ sachgerecht/ nachvollziehbar
GuV-Aufgliederung	Bis EGT	Bis EGT
Vorjahresvergleich	Ja	Nein, nur gesamt
Offenlegung Bilanz und GuV	Offenlegung im Anhang	Eigene Spalte in Bilanz und GuV
<b>Abschlußprüfer/Besonderheiten</b>		
Rolle des Abschlußprüfers	Prüfung, wenn prüfungspflichtig, keine besondere Berichterstattung an die Aufsichtsbehörde (BMWA, Regulator) vorgesehen	Ausdrückliche Anordnung; gesetzliche Regelung für Bericht an die Versicherungsaufsichtsbehörde in § 82 ff VAG

Tabelle 10: Vergleich der Regelungen des Elektrizitäts- und Versicherungsrechts, Quelle: eigene Darstellung

## 5.3 Schienenverkehr

### 5.3.1 Grundlagen

#### 5.3.1.1 EU-Recht

Bereits im Jahr 1991 entstand die Richtlinie zur Entwicklung der Eisenbahnunternehmen der Gemeinschaft zur Stärkung des Wettbewerbs auf der Schiene.<sup>445</sup> Sie sah eine Trennung des **Infrastrukturbereiches** vom **Absatzbereich** vor. Mit den Richtlinien über die Erteilung von Genehmigungen an Eisenbahnunternehmen<sup>446</sup> und der Richtlinie über die Zuweisung von Fahrwegkapazität der Eisenbahn und die Berechnung von Weegeentgelten<sup>447</sup> wurde das Regelungswerk auf europäischer Ebene komplettiert.

Beim EU-Verkehrsministerrat der Europäischen Union Anfang Dezember 1999 wurde eine Einigung über eine neue Richtlinie für den internationalen Schienenverkehr erzielt. Wesentli-

<sup>445</sup> Richtlinie 91/440/EWG des Rates vom 29.7.1991 zur Entwicklung der Eisenbahnunternehmen der Gemeinschaft, ABl. L 237 vom 24.8.1991, S 25

<sup>446</sup> Richtlinie 95/18/EG des Rates vom 19.6.1995 über die Erteilung von Genehmigungen an Eisenbahnunternehmen, ABl. L 143 vom 27.6.1995, S 70

<sup>447</sup> Richtlinie 95/19/EG des Rates vom 19.6.1995 über die Zuweisung von Fahrwegkapazität der Eisenbahn und die Berechnung von Weegeentgelten, ABl. Nr. L 143 vom 27.6.1995, S 75



che Neuerung ist eine Öffnung der **Hauptverkehrsachsen** für den internationalen Güterverkehr. Damit werden in Zukunft Lizenzvergabe und Trassenzuweisung nicht mehr durch ein Unternehmen erfolgen dürfen, das selbst Eisenbahndienstleistungen anbietet.

### 5.3.1.2 Umsetzung in Österreich

Nach dem EU-Beitritt Österreichs war das Verkehrsrecht für die Schiene anzupassen. Die Umsetzung der einschlägigen Europäischen Richtlinien erfolgte mit dem Eisenbahnrechtsanpassungsgesetz 1997<sup>448</sup>. Eine Weiterentwicklung dieser ersten gesetzlichen Umsetzung erfolgte im **Schienenverkehrsmarkt-Regulierungsgesetz**<sup>449</sup>, in welchem die Organisation des Regulators durch Schaffung der Schienen-Control GmbH sowie der Schienen-Control Kommission neu organisiert wurde.

### 5.3.1.3 Zielsetzung

Die Verwirklichung des Wettbewerbs wird insbesondere durch die Regelung des Zugangs zum Schienennetz und durch Regelung jener Leistungen, die Eisenbahninfrastrukturunternehmen gegen angemessenen Kostenersatz bzw. branchenübliches Entgelt zur Verfügung zu stellen haben, erreicht:<sup>450</sup>

- Diskriminierungsfreier Zugang zur Schieneninfrastruktur der Haupt- oder Nebenbahnen ist gegen Benützungsentgelt zu gestatten;
- Mitbenützung der Ausbildungseinrichtungen für Personal, das für die Sicherheit im Betrieb und Verkehr zuständig ist;
- Mitbenützung aller Terminals;
- Zurverfügungstellen von Energie;
- Zurverfügungstellen von Kommunikations- und Informationssystemen, die für den Betrieb notwendig sind.

---

<sup>448</sup> Bundesgesetz mit dem das Eisenbahngesetz 1957, das Eisenbahnförderungsgesetz 1992 und das Bundesgesetz über die Verkehrs-Arbeitsinspektion geändert werden (Eisenbahnrechtsanpassungsgesetz – EIRAG 1997), BGBl. I 15/1998

<sup>449</sup> Bundesgesetz, mit dem das Eisenbahngesetz 1957, das Bundesbahngesetz 1992 und das Schieneinfrastrukturfinanzierungsgesetz geändert werden (Schienenverkehrsmarktregulierungsgesetz), BGBl. I 166/1999

<sup>450</sup> siehe dazu Abschnitt IVa des Eisenbahngesetzes 1957 idF des Schienenmarkt-Regulierungsgesetzes: Regulierung des Schienenverkehrsmarktes, § 54-74

Für den Schienenverkehrsmarkt wird ein Regulator (Schienen-Control GmbH) eingerichtet, der alle fachspezifischen, betrieblich und ökonomisch verflochtenen Kriterien des Zugangs im Schienenverkehr behandelt und daher zur Wahrnehmung der spezifischen behördlichen Regulierungsaufgaben vorgesehen ist. Er soll sowohl präventiv im Sinn fairer Rahmenbedingungen als auch als Beschwerdeinstanz zur Verfügung stehen. Die behördliche Konstruktion orientiert sich am Vorbild der für den Telekom-Bereich getroffenen Regelung.<sup>451</sup>

### 5.3.2 Anwendungsbereich

Die Unbundling-Bestimmungen des **Eisenbahngesetzes** idF Schienenverkehrsmarkt-Regulierungsgesetz beziehen sich auf **integrierte Eisenbahnunternehmen**. Eine Definition wird in § 1 a Abs. 1 letzter Satz getroffen: "Eisenbahnunternehmen können Eisenbahninfrastrukturunternehmen, Eisenbahnverkehrsunternehmen oder **sowohl Eisenbahninfrastrukturunternehmen** als auch Eisenbahn**verkehrsunternehmen** (integrierte Eisenbahnunternehmen) sein. Es handelt sich also um Unternehmen, die sowohl ihre Schieneninfrastruktur betreiben als auch Verkehrsleistungen darauf erbringen. Für das bedeutendste Eisenbahnunternehmen Österreichs, die Österreichischen Bundesbahnen, ist die Unbundling-Bestimmung im Bundesbahngesetz enthalten.

### 5.3.3 Praktische Umsetzung

Die für praktische Umsetzung relevanten Bestimmungen befinden sich in § 63 (mit „Trennung von Unternehmensbereichen“) Eisenbahngesetz und § 2 Abs. 5 Bundesbahngesetz und sind auf integrierte Eisenbahnunternehmen anzuwenden:

§ 63 Abs. 1 Eisenbahngesetz:

*„Integrierte Eisenbahnunternehmen haben im Rechnungswesen die Funktion Eisenbahninfrastrukturunternehmen als Fahrwegbetreiber einschließlich der Zuweisungsstelle getrennt von anderen Unternehmensbereichen auszuweisen; ein Transfer von Mitteln vom Bereich Schieneninfrastruktur zu anderen Unternehmensbereichen ist unzulässig.“*

§ 63 Abs. 2 Eisenbahngesetz<sup>452</sup>:

*„Integrierte Eisenbahnunternehmen, deren Tätigkeit nicht ausschließlich auf Stadt-, Vorort- oder Regionalverkehr beschränkt ist, haben überdies die Funktion Eisenbahninfrastrukturun-*

---

<sup>451</sup> § 108 Telekommunikationsgesetz (TKG) - Errichtung einer Telekom Control GmbH, vgl. ErläutRV 1835 BlgNR XX.GP (Allgemeiner Teil), S 15 ff

<sup>452</sup> entspricht inhaltlich dem bisherigen § 24c Abs. 1 dritter Satz des EisenbahnG 1957 idF des BGBl. I Nr. 15/1998

*ternehmen als Fahrwegbetreiber einschließlich der Zuweisungsstelle getrennt von anderen Unternehmensbereichen zu organisieren.“*

§ 2 Abs. 5 Bundesbahngesetz:

*„Die Österreichischen Bundesbahnen haben den Unternehmensbereich Infrastruktur einschließlich der Funktionen als Fahrwegbetreiber und Zuweisungsstelle getrennt von anderen Unternehmensbereichen zu organisieren und auch das Rechnungswesen getrennt gemäß § 63 Eisenbahngesetz 1957 zu gestalten und zu führen; ein Transfer von Mitteln vom Unternehmensbereich Infrastruktur zu einem anderen Bereich ist unzulässig.“*

In den Erläuternden Bemerkungen zur Regierungsvorlage wird zu § 63 Abs. 2 Eisenbahngesetz ausgeführt, daß die organisatorische Trennung von Unternehmensbereichen vor allem für **kleinere integrierte Eisenbahnunternehmen** mit großem Aufwand verbunden ist und daher bei solchen eine Trennung der Funktion Eisenbahninfrastrukturunternehmen von anderen Unternehmensbereichen im Rechnungswesen genügt.<sup>453</sup>

Eine weitere für das Rechnungswesen relevante Bestimmung betrifft die **Einschaurechte** in das betriebliche Rechnungswesen:

§ 74 Abs. 1 Eisenbahngesetz:

*„Die Eisenbahnunternehmen haben der Schienen-Control GmbH und der Schienen-Control Kommission auf Verlangen die Auskünfte zu erteilen, die für den ihnen übertragenen Vollzug eisenbahnrechtlicher Regelungen erforderlich sind, sowie diesen und den von ihnen Beauftragten zur Überprüfung der Einhaltung der ihnen zum Vollzug übertragenen eisenbahnrechtlichen Verpflichtungen auf Verlangen die erforderlichen Auskünfte zu erteilen und Einschau in die Aufzeichnungen und Bücher zu gewähren.“*

Die Bestimmungen der §§ 63 und 74 Eisenbahngesetz werden durch die **Strafbestimmungen** des § 88 Abs. 1 lit. d) als Verwaltungsübertretung mit einer Geldstrafe bis zu S 100 000,- sanktioniert.

### **5.3.4 Abschlußprüfer**

In den Unbundling-Bestimmungen des Schienenmarktes ist der Abschlußprüfer nicht direkt angesprochen. Dennoch kann eine Befassung als „Beauftragter zur Überprüfung der Einhaltung der dem Regulator zum Vollzug übertragenen eisenbahnrechtlichen Verpflichtungen im

---

<sup>453</sup> Vgl ErläutRV 1835 BlgNR XX.GP (Besonderer Teil, 1.Teil), S 17

Sinne des § 74 Abs. 1 Eisenbahngesetz im Zuge der vorgesehenen Einschaurechte erfolgen.

### 5.3.5 Vergleich mit den Regelungen der Elektrizitätswirtschaft

	Elektrizitätsrecht	Eisenbahnrecht
<b>Grundlagen</b>		
EU-Rechtsgrundlage (Jahr)	EU-Elektrizitätsbinnenmarktrichtlinie (1996)	EU-Eisenbahnrichtlinie (1991)
Umsetzung in Österreich (Jahr)	EIWOG (1999)	Eisenbahnrechtsanpassungsgesetz (1997) sowie Schienenverkehrsmarkt-Regulierungsgesetz (1999)
Zielsetzung	Vermeidung von Diskriminierungen, Quersubventionierungen und Wettbewerbsverzerrungen	Diskriminierungsfreier Zugang und Zurverfügungstellung von Eisenbahninfrastruktur gegen angemessen Kostenersatz bzw. branchenübliches Entgelt
<b>Anwendungsbereich</b>		
Gegenstand der Entflechtung	Integrierte Elektrizitätsunternehmen	Integrierte Eisenbahnunternehmen
Entflochtene Teile	Elektrizitätswirtschaftliche Aktivitäten (Erzeugung, Fernleitung, Verteilung)	Eisenbahninfrastruktur als Fahrwegbetreiber einschließlich Zuweisungsstelle gegenüber anderen Unternehmensbereichen
<b>Praktische Umsetzung</b>		
Aufteilungsregelungen	EIWOG nur Grundsätze, Gutachten, VEÖ, VO: Systemnutzungstarife	Keine besondere gesetzliche Regelung;

Aufteilungsregeln	Möglichst direkt; verursachungsge- recht/sachgerecht/nachvollzieh- bar	Funktionelle Trennung im Rechnungswesen; organisatorisches Unbundling bei überregionalen Eisenbahn- unternehmen
Offenlegung Bilanz und GuV	Offenlegung im Anhang	Keine besondere Offenlegung vorgesehen; Offenlegung gegenüber Schie- nen-Control GmbH und Schie- nen-Control Kommission auf Verlangen
<b>Abschlußprüfer</b>		
Rolle des Abschlußprü- fers	Prüfung, wenn prüfungspflichtig, Anhang Keine besondere Be- richterstattung an die Aufsichts- behörde (BMWA, Regulator) vorgesehen	Keine besonderen Aufgaben für den Abschlußprüfer aus- drücklich vorgesehen, aber als Beauftragter des Regulators für eine Einschau denkbar

Tabelle 11: Vergleich der Regelungen des Elektrizitäts- und Eisenbahnrechts, Quelle: eigene Darstellung

Die Entflechtungsregelungen für integrierte Eisenbahnunternehmen sind strenger als jene für Elektrizitätsunternehmen, da sie grundsätzlich ein strukturelles Unbundling vorsehen. Demnach sind die Infrastrukturbereiche **organisatorisch** von den anderen Unternehmensbereichen zu trennen.

Allerdings sind **Erleichterungen** für kleinere Eisenbahnunternehmen<sup>454</sup> vorgesehen. Bei diesen genügt anstatt des strukturellen Unbundling eine Trennung im **Rechnungswesen**. Eine genauere Definition von „Trennung im Rechnungswesen“ – wie dies für Elektrizitätsunternehmen gesetzlich vorgesehen ist<sup>455</sup>, ist nicht vorgegeben. Ebenso fehlen etwaige Veröffentlichungsverpflichtungen.

<sup>454</sup> Definition aus § 63 Eisenbahngesetz: Integrierte Eisenbahnunternehmen, deren Tätigkeit ausschließlich auf Stadt-, Vororte- oder Regionalverkehr beschränkt ist

<sup>455</sup> z.B. nach § 8 Abs. 3 EIWOG: "eigene Konten im Rahmen von getrennten Rechengkreisen" oder "Bilanzen und Ergebnisrechnungen der einzelnen Rechengkreise"

## 5.4 Telekommunikation

### 5.4.1 Grundlagen

In der Richtlinie über den Wettbewerb auf dem Markt für Telekommunikationsdienste<sup>456</sup> wurde bereits die Basis für den Wettbewerb in diesem Sektor geschaffen. Die Bestimmungen wurden aber durch die Richtlinie zur Einführung des **vollständigen Wettbewerbs** auf den Telekommunikationsmärkten<sup>457</sup> deutlich verschärft.

Seit dem 1.1.1998 bestehen in den Mitgliedstaaten im Bereich der Telekommunikation bis auf wenige Ausnahmen (Portugal und Griechenland) keine Beschränkungen mehr. Das heißt, neben den ehemaligen **staatlichen Monopolunternehmen** haben auch andere Betriebe die Möglichkeit Übertragungswege zu betreiben und Telekommunikationsdienstleistungen für die Öffentlichkeit anzubieten. Die EU-rechtlichen Vorgaben wurden in Österreich durch das Telekommunikationsgesetz<sup>458</sup> umgesetzt.

### 5.4.2 Anwendungsbereich

Ein Anbieter mit marktbeherrschender Stellung muß seinen Mitbewerbern Leistungen in derselben Qualität und zu **gleichwertigen Bedingungen** zur Verfügung stellen. Dies gilt für am Markt angebotene Leistungen genauso wie für eigene Dienstleistungen innerhalb des Unternehmens. Eine marktbeherrschende Stellung<sup>459</sup> liegt dann vor, wenn er am betreffenden Markt keinem oder nur unwesentlichen Wettbewerb ausgesetzt ist oder auf Grund seiner Möglichkeiten über eine überragende Marktstellung verfügt. Die betreffenden Unternehmen werden jährlich im Amtsblatt der Wiener Zeitung bekanntgegeben.

Der § 43 des Telekommunikationsgesetzes („Strukturelle Trennung und getrennte Rechnungsführung“) verbietet für Unternehmen mit marktbeherrschender Stellung jegliche **Quersubventionierung** zwischen den verschiedenen Unternehmensbereichen. So sind Quersubventionierung einzelner Telekommunikationsdienste untereinander genauso verboten wie mit anderen Geschäftsbereichen:

#### § 43 TKG

---

<sup>456</sup> Richtlinie 90/388/EWG der Kommission vom 28.6.1990 über den Wettbewerb auf dem Markt für Telekommunikation, ABI. L 192 vom 24.7.1990, S 10

<sup>457</sup> Richtlinie 96/19/EG der Kommission vom 13.3.1996 zur Änderung der Richtlinie 90/388/EWG hinsichtlich der Einführung des vollständigen Wettbewerbs auf den Telekommunikationsmärkten, ABI. L 074 vom 22.3.1996, S 13

<sup>458</sup> BGBl. I 100/1997

<sup>459</sup> siehe § 33 Telekommunikationsgesetz

(1) Unternehmen, die auf anderen Märkten als dem der Telekommunikation eine marktbeherrschende Stellung innehaben oder in anderen Bereichen über besondere oder ausschließliche Rechte verfügen, dürfen die Entgelte für ihre Telekommunikationsdienstleistungen nicht aus den Bereichen mit besonderen oder ausschließlichen Rechten quersubventionieren.

(2) Unternehmen, die auf einem Markt der Telekommunikation über eine marktbeherrschende Stellung verfügen, dürfen nicht konzessionspflichtige Telekommunikationsdienstleistungen untereinander und auch nicht zwischen diesen und anderen Telekommunikationsdienstleistungen quersubventionieren.

(3) Erbringer von öffentlichen Telekommunikationsdiensten, die auf anderen Märkten als der Telekommunikation eine marktbeherrschende Stellung innehaben oder in anderen Bereichen über besondere oder ausschließliche Rechte verfügen, haben durch eine geeignete organisatorische oder rechnungsmäßige Trennung ihrer Geschäftstätigkeit im Telekommunikationsbereich von ihren anderen Geschäftsfeldern die Transparenz der Zahlungs- und Leistungsströme zwischen diesen Geschäftsfeldern sicherzustellen.

(4) Erbringer von öffentlichen Telekommunikationsdiensten, die auf einem Markt der Telekommunikation eine marktbeherrschende Stellung innehaben, haben durch geeignete organisatorische oder rechnungsmäßige Trennung ihrer Tätigkeiten auf den verschiedenen Märkten der Telekommunikation die Transparenz der Zahlungs- und Leistungsströme zwischen diesen Geschäftsfeldern sicherzustellen.“

### 5.4.3 Praktische Umsetzung

Für marktbeherrschende Unternehmen ist es Pflicht, eine **organisatorische oder rechnungsmäßige** Trennung zur Transparenz der Kosten, der Zahlungs- und Leistungsströme vorzusehen. Eine Trennung hat gemäß § 43 TKG auch nach verschiedenen Märkten zu erfolgen. Das bedeutet, entweder müssen separate Unternehmen gegründet oder geeignete Lösungen im **Rechnungswesen** gefunden werden. Ob eine organisatorische oder rechnungsmäßige Trennung stattzufinden hat, wird – unter der Voraussetzung der Eignung – freigestellt.

Marktbeherrschende Unternehmen sind ferner dazu verpflichtet, ihre **Kostenrechnung** derart auszugestalten, daß sie mit den Richtlinien über den offenen Netzzugang konform ist und auch nachträglich nachvollziehbar bleibt. Die eigens für den freien Telekommunikationsmarkt geschaffene Regulierungsbehörde darf auf Antrag der zuständigen Behörden oder eines anderen Marktteilnehmers eine Überprüfung anordnen, sofern ein begründeter Verdacht ei-

nes Verstoßes besteht. Im Rahmen dieser Überprüfung sind die **Regulierungsbehörde** oder von ihr beauftragte **Wirtschaftsprüfer** zur Einsichtnahme in die Buchführung berechtigt:

§ 45 TKG: *Anbieter von öffentlichen Telekommunikationsdienstleistungen, die auf einem Markt der Telekommunikation eine marktbeherrschende Stellung innehaben, sind verpflichtet, ein Kostenrechnungssystem im Einklang mit den ONP-Richtlinien<sup>460</sup> zu betreiben, das die Zuordnung von Kosten und Kostenelementen auf alle Dienste und Dienstelemente vorsieht und eine nachträgliche Überprüfung erlaubt.*

§ 46 TKG: *Den Organen der Regulierungsbehörde sowie den von ihr beauftragten Wirtschaftsprüfern ist zur Überprüfung der Einhaltung der Verpflichtungen nach diesem Abschnitt und der relevanten Vorschriften der Europäischen Gemeinschaften auf Verlangen Einschau in die Aufzeichnungen und Bücher zu gewähren.*

#### **5.4.4 Erfahrung und Kritik bei Telekommunikations- und Multimedia-Diensten aus Deutschland**

Die positiven Entwicklungen bei Gesprächen im Fern- und Auslandsbereich gingen am Markt bei Ortsgesprächen nahezu spurlos vorbei, da ein Ortsgespräch heute noch genauso teuer ist, wie vor der Öffnung des Telekommunikationsmarktes. Grund hierfür ist das faktische **Monopol** der ehemaligen Staatsunternehmen bei den Teilnehmeranschlußleitungen. Aufgrund der hohen Investitionen, die der Aufbau eines komplett neuen Netzwerks erfordert, gibt es bislang nur vereinzelt alternative Anbieter. Derzeit findet Wettbewerb bei den Teilnehmeranschlußleitungen lediglich im Vereinigten Königreich, in Finnland und in Schweden statt. In zehn Mitgliedstaaten betreibt der ehemalige Monopolist neben dem Telekommunikationsnetz das breitbandige (Fernseh-) Kabelnetz<sup>461</sup>. Somit hat er die Kontrolle über zwei eigentlich konkurrierende Hauseingangspunkte.

Der derzeit unter dem faktischen Monopol bei Teilnehmeranschlußleitungen leidende Markt auf Ortsebene kann am ehesten durch Nutzung der Breitbandnetze belebt werden. Hierfür sind Investitionen vonnöten, die ein Unternehmen, das sich von der Aufwertung der Kabelnetze nichts verspricht, nicht tätigt. Ein Unternehmen, das gleichzeitig **Telefon- und Breitbandnetz** betreibt verliere durch den Ausbau eines Netzes Kunden an dem jeweils anderen und hat daher kein Interesse daran, die Netze zum Wohle des Verbrauchers aufzuwerten.

---

<sup>460</sup> ONP: Open Network Provision, geregelt in der Richtlinie 90/387/EWG des Rates vom 28.6.1990 zur Verwirklichung des Binnenmarktes für Telekommunikationsdienste durch Einführung eines offenen Netzzugangs; ABl. Nr. L 192 vom 24. 7. 1990, S 1

<sup>461</sup> Mitteilung der Kommission betreffend die Bereitstellung von Telekommunikations- und Kabelfernsehnetzen durch ein und denselben Betreiber, S 14



Beide Netze wären bei entsprechendem Ausbau rentabel zu betreiben. Derzeit defizitäre Bereiche werden durch rentable Bereiche gestützt.

In der Art. 2 Abs. 3 der Kabelrichtlinie<sup>462</sup> wurde der Kommission schon 1995 aufgegeben, die Auswirkungen des doppelten Netzbetriebs in Hinblick auf die Ziele dieser Richtlinie noch vor dem 1.1.1998 zu überprüfen. Zu diesem Zweck gab sie zwei Studien in Auftrag, eine über Auswirkungen der Situation auf die Märkte der Telekommunikation und Multimedia<sup>463</sup> und eine weitere zu rechtlichen Möglichkeiten des Einschreitens durch die Kommission<sup>464</sup>. Schon damals sah die Richtlinie vor, daß marktbeherrschende Unternehmen, die sowohl Telekommunikations- als auch Kabelnetze betreiben, hierüber **getrennte Rechnung** zu führen hätten.

Aufgrund der Studien kam die Kommission zu dem Schluß, eine optimale Entwicklung hänge in erster Linie von vier Faktoren ab<sup>465</sup>: Wettbewerb bei den Diensten, Wettbewerb bei den Netzen, Aufbau einer technisch leistungsfähigeren Netzinfrastruktur und andere Aspekte der Innovationsfähigkeit.

Die Doppeleigentümerschaft wirke sich in vierfacher Weise nachteilig aus: die Kabelnetze werden nur schleppend auf bidirektionalen Betrieb aufgerüstet, die Entwicklung konkurrierender Infrastrukturen wird verhindert, der Dienstewettbewerb ist eingeschränkt und die Innovationsfähigkeit ist verringert.

Unternehmen, die Telekommunikationsdienstleistungen anbieten kommen nicht leicht in das Ortsnetz, solange Kabel- und Telefonnetz in der Hand des beherrschenden Unternehmens liegen. Die Kommission beruft sich hier auf die **Erfahrungen im Vereinigten Königreich**, wo der Marktanteil der British Telecom erst durch die Öffnung der Märkte für Kabelnetzbetreiber erheblich sank. Breitband-Multimedia-Dienste können, solange das Eigentum in einer Hand liegt, nur durch das beherrschende Unternehmen erbracht werden. Betreiber von Fernnetzen und Inhalteanbieter sind auf die "last mile" des ehemaligen Monopolisten angewiesen, um ihre Dienstleistung erbringen zu können.

---

<sup>462</sup> Richtlinie 95/51 EG hinsichtlich der Aufhebung der Einschränkungen bei der Nutzung von Kabelfernsehtetzen für die Erbringung bereits liberalisierter Telekommunikationsdienste.

<sup>463</sup> Cable-Review-Study on the Competition implications in telecommunication and multimedia markets of (a) joint provision of cable and telecoms networks by a single dominant operator and (b) restrictions on the use of telecommunications networks for the provision of cable-TV services, Arthur D. Little International, 1997

<sup>464</sup> Study on the scope of legal instruments under EC Competition Law available to the European Commission to implement the results of the ongoing review of certain situations in the telecommunications and cable-TV sectors, Coudert, 1997

<sup>465</sup> Mitteilung der Kommission, S 5 und Richtlinienentwurf, 5. Erwägungsgrund

Durch die Studien wurden verschiedene Handlungsoptionen auf ihre Wirksamkeit bezüglich der möglichst schnellen Schaffung marktwirtschaftlicher Strukturen untersucht:

### **Unveränderte Aufrechterhaltung der bloßen getrennten Rechnungsführung**

Die mit der Kabelrichtlinie eingeführte getrennte Rechnungsführung machte Finanzbewegungen transparenter. Dadurch wird in erster Linie wettbewerbsschädlichen Praktiken bei der Preisgestaltung vorgebeugt. Durch die getrennte Rechnungsführung wird aber die oben dargestellte Lage widerstreitender Interessen des Unternehmens nicht geändert. Nach wie vor besteht kein finanzieller Anreiz zur Aufrüstung der Netze.

### **Rechtliche Trennung**

Als weitere Option wurde die Verpflichtung zur Ausgliederung der Kabelaktivitäten in eine rechtlich selbständige Gesellschaft, die eine hundertprozentige Tochter sein könnte, untersucht. Bei rechtlicher Trennung werden zusätzlich die Anlagegüter und Kosten **transparent**. Weiterhin wird es zwar Quersubventionierungen geben, die jedoch durch die Trennung sichtbar würden. Eine eigene Unternehmensführung stände in dem Zwang, das Kabelnetz so rentabel wie möglich zu betreiben, was mittelfristig nur durch Aufrüstung und ein erweitertes Dienstangebot erreicht werden kann. Auch bei rechtlicher Trennung läßt sich jedoch nicht vermeiden, daß die Telekom-Holding-Gesellschaft mit Rücksicht auf ihre Kabel-Tochter andere Unternehmen diskriminiert, zum Beispiel bei Zusammenschaltungen mit dem von ihr betriebenen Telefonnetz. Die Kommission sieht die **rechtliche Trennung als Mindestmaßnahme** an, möchte sich jedoch für die Zukunft Einzelfallprüfungen und weitergehende Maßnahmen vorbehalten. Insbesondere sieht sie auch eine zwangsweise Veräußerung des Kabelnetzes als eine, wenn auch die schärfste, Möglichkeit.

### **Vollständige Trennung**

Nur bei vollständiger Trennung läßt sich eine optimale Entwicklung erreichen. Diese Maßnahme sei jedoch unverhältnismäßig<sup>466</sup> und nur in Einzelfällen geboten. Dafür stehe dann das Mittel der vorgesehenen Einzelfallüberprüfung zur Verfügung.

Der Wirtschafts- und Sozialausschuß gibt in seiner Stellungnahme<sup>467</sup> zu bedenken, daß die **rechtliche Trennung kein geeignetes Mittel** sei, die Entwicklung der Infrastruktur entscheidend zu verbessern. Auch das Europäische Parlament hält die rechtliche Trennung für **un-**

---

<sup>466</sup> Guersent in Bartosch, NJW-CoR 1998, 287, 288

<sup>467</sup> ABI. 1998 C 407/21

**zureichend**<sup>468</sup>. Dem ist jedoch entgegenzuhalten, daß die rechtliche Trennung zumindest besser geeignet ist, als die bloße getrennte Rechnungsführung.

Aus der beschriebenen Entwicklung der Liberalisierung der Telekommunikations- und Multimedia-Dienste, die sich auf die Erfahrungen des deutschen Marktes stützt, kann zusammengefaßt werden, daß die bloße getrennte Rechnungsführung nicht geeignet ist, Quersubventionen aufzudecken und zu verhindern. Ein Unternehmen mit eigener Rechtspersönlichkeit müßte Defizite aufzeigen, Quersubventionen würden sichtbar. Eine eigene Führung der Tochtergesellschaft wird alle Anstrengungen unternehmen, das Kabelnetz wirtschaftlich zu betreiben. Die vorgesehene rechtliche Trennung wäre daher Mindestvoraussetzung für die optimale Entwicklung der Telekommunikations- und Multimedia-Branche. Die Anordnung einer strukturellen Trennung (Zerschlagung) wäre aber zumindest im Moment **unverhältnismäßig**.

#### 5.4.5 Vergleich mit den Regelungen der Elektrizitätswirtschaft

	Elektrizitätsrecht	Telekommunikationsrecht
<b>Grundlagen</b>		
EU-Rechtsgrundlage (Jahr)	EU-Elektrizitätsbinnenmarktlinie (1996)	EU-Telekommunikationsrichtlinien (1993-98)
Umsetzung in Österreich (Jahr)	EIWOG (1999); Minimum der EU-Vorgaben	Telekommunikationsgesetz (1997)
Zielsetzung	Vermeidung von Diskriminierungen, Quersubventionierungen und Wettbewerbsverzerrungen	Vermeidung wettbewerbsverzerrender Quersubventionen zwischen Monopolbereichen bzw. Bereichen mit besonderen Rechten einerseits und Wettbewerbsbereichen andererseits
<b>Anwendungsbereich</b>		
Gegenstand der Entflechtung	Integrierte Elektrizitätsunternehmen	Marktbeherrschende Unternehmen, die Telekommunikationsdienste anbieten

<sup>468</sup> ABI. 1999 C 150/33

Entflochtene Teile	Elektrizitätswirtschaftliche Aktivitäten (Erzeugung, Fernleitung, Verteilung)	Geschäftsbereiche außerhalb der Telekommunikation bzw. verschiedene Märkte der Telekommunikation
<b>Praktische Umsetzung</b>		
Aufteilungsbestimmungen	EIWOG: nur Grundsätze, Gutachten, VEÖ, VO: Systemnutzungstarife	TKG: nur Grundsätze, Kostenrechnungssystem im Einklang mit den ONP-Richtlinien
Zuordnungsregeln	Möglichst direkt; verursachungsge- recht/sachgerecht/nachvollziehbar	Transparenz der Zahlungs- und Leistungsströme;
Offenlegung	Offenlegung im Anhang	Offenlegung gegenüber der Regulierungsbehörde (§ 46 TKG)
<b>Abschlußprüfer</b>		
Rolle des Abschlußprüfers	Prüfung, wenn prüfungspflichtig, Anhang keine besondere Berichterstattung an die Aufsichtsbehörde (BMWA, Regulator) vorgesehen	Ausdrückliche Anordnung; „den Organen der Regulierungsbehörde sowie den von ihr beauftragten <u>Wirtschaftsprüfern</u> ist zur Überprüfung der Einhaltung der Verpflichtungen Einsicht in die Aufzeichnungen und Bücher zu gewähren“

Tabelle 12: Vergleich der Regelungen des Elektrizitäts- und Telekommunikationsrechts, Quelle: eigene Darstellung

Die Regelungen des österreichischen Telekommunikationsgesetzes (TKG) sehen vor, daß Erbringer von öffentlichen Telekommunikationsdiensten, mit marktbeherrschender Stellung durch geeignete **organisatorische oder rechnungsmäßige Trennung** ihrer Tätigkeiten auf den verschiedenen Märkten der Telekommunikation die Transparenz der Zahlungs- und Leistungsströme zwischen diesen Geschäftsfeldern sicherzustellen haben. Entsprechende **Einsichtsmöglichkeiten** der Regulierungsbehörde oder von ihr beauftragten Wirtschaftsprüfern werden vorgesehen, **Veröffentlichungsverpflichtungen** finden sich im Gegensatz zum Elektrizitätsrecht jedoch nicht.

Die Telekommunikation wurde innerhalb der EU als erster Infrastrukturbereich mit Wirkung 1.1.1998 vollständig liberalisiert. Aus diesem Grund kann die Entwicklung der Liberalisierung – insbesondere in Hinblick auf die Praxis der Entflechtung – wertvolle Erkenntnisse für andere in Liberalisierung befindliche Wirtschaftszweige liefern.

Am Beispiel der weiterhin gegebenen eigentums- und gesellschaftsrechtlichen Verschränkung von Telekommunikations- und Kabelfernseh-Diensten im Ortsbereich wurde für das Beispiel des deutschen Telekommunikationsmarktes gezeigt, daß eine bloß rechnungsmäßige Trennung der Aktivitäten keine ausreichend freie Marktsituation für die Sprachtelefonie im Ortsnetz geschaffen hat. Als vorläufig beste Lösung wurde eine zumindest **gesellschaftsrechtliche Entflechtung** vorgeschlagen, wobei die tatsächliche Umsetzung der transparenzfördernden Maßnahmen in der EU erst Mitte 2001 erfolgen wird.<sup>469</sup>

Aus Sicht der Elektrizitätsrechts ist es daher zweckmäßig, die Liberalisierungs – und Unbundling-Entwicklungen anderer Wirtschaftszweige genau zu beobachten, um Rückschlüsse für die Fortentwicklung der Unbundling-Bestimmungen zu gewinnen.

## 5.5 Transparenzrichtlinie

### 5.5.1 Grundlagen

Am 30. März 1999 billigt die Kommission einen Entwurf zur Änderung<sup>470</sup> der Transparenzrichtlinie<sup>471</sup>, die es in ihrer gegenwärtigen Form der Kommission gestattet, die **Finanzbeziehungen** zwischen den Mitgliedstaaten und den **öffentlichen Unternehmen**<sup>472</sup> zu überprüfen. So wird darin von den Behörden verlangt, der Kommission einmal jährlich Informationen zu Unternehmen im verarbeitenden Gewerbe und auf Verlangen der Kommission auch zu anderen Betrieben zu übermitteln.

---

<sup>469</sup> Mitteilung der Kommission über die Ergebnisse der öffentlichen Anhörung zum Kommunikationsbericht 1999 und Leitlinien für einen neuen Rechtsrahmen, KOM(2000) 239 endgültig, S 5

<sup>470</sup> ABI. C 377 vom 29.12.1999

<sup>471</sup> Richtlinie der Kommission 80/723/EWG vom 25.6.1980 über die Transparenz der finanziellen Beziehungen zwischen den Mitgliedstaaten und den öffentlichen Unternehmen, ABI. L 195 vom 29.7.1980 S 35, zuletzt geändert durch 93/84/EWG vom 30.9.1993, ABI. L 254 vom 12.10.1993 S 16;

<sup>472</sup> Öffentliche Unternehmen sind gemäß Art. 2 der Transparenzrichtlinie: jedes Unternehmen, auf das die öffentliche Hand aufgrund Eigentums, finanzieller Beteiligung, Satzung oder sonstiger Bestimmungen, die die Tätigkeit des Unternehmens regeln, unmittelbar oder mittelbar einen beherrschenden Einfluß ausüben kann.

Die vorgeschlagene Änderung<sup>473</sup> ist aufgrund der fortschreitenden Liberalisierung des europäischen Marktes erforderlich geworden. In den letzten Jahren sah sich die Kommission einer wachsenden Zahl von Beschwerden über das Verhalten von Unternehmen konfrontiert, die besondere oder ausschließliche Rechte genießen bzw. Ausgleichszahlungen für die Erbringung von Dienstleistungen von allgemeinem wirtschaftlichem Interesse erhalten, gleichzeitig aber im Wettbewerb mit anderen Unternehmen stehen. Bei Prüfung dieser Beschwerden unter **beihilferechtlichen Aspekten** muß die Kommission feststellen, ob solche Beihilfen mit dem Gemeinsamen Markt vereinbar sind oder Ausnahmebestimmungen<sup>474</sup> Anwendung finden.<sup>475</sup>

Der Kreis der betroffenen Unternehmen, der durch den Entwurf neue Verpflichtungen auferlegt bekommt, ist groß: TV-Anstalten, Stadtwerke, öffentlicher Nahverkehr, öffentlich geförderte Wohlfahrtseinrichtungen, Theater und Post. Da – insbesondere in Deutschland – die Bedeutung der öffentlichen Unternehmen als Wirtschaftsfaktor sehr groß ist, gibt es großen **politischen Widerstand** gegen diese Reform.<sup>476</sup>

### 5.5.2 Anwendungsbereich

Ziel der Änderung ist die Schaffung von **Transparenz in den Büchern** (privater und öffentlicher) Unternehmen, die diese unterschiedlichen Tätigkeiten durchführen. Sie betrifft keine Wirtschaftszweige, für die ein anderer Rechtsakt der Gemeinschaft bereits eine Kontentrennung vorschreibt<sup>477</sup>, keine Fälle, in denen die Dienstleistung von allgemeinem wirtschaftlichem Interesse und/oder das besondere oder ausschließliche Recht hat, in einem offenen und transparenten Verfahren übertragen wurde, sowie keine Unternehmen mit einem jährlichen Gesamtnettoumsatz unter 40 Mio. EUR.

Um die oben angeführten Zielsetzungen zu erreichen, werden ausführliche Angaben über die interne Organisation solcher Unternehmen benötigt; hierzu zählt eine zuverlässige, **nach Geschäftsbereichen getrennte Betriebsbuchführung**, wie sie geführt werden müßte,

---

<sup>473</sup> der neue Titel der Richtlinie soll folgendermaßen lauten: Richtlinie 80/723/EWG der Kommission vom 25.6.1980 über die Transparenz der finanziellen Beziehungen zwischen den Mitgliedstaaten und den öffentlichen Unternehmen sowie über die finanzielle Transparenz innerhalb bestimmter Unternehmen

<sup>474</sup> gemäß Artikel 86 Abs. 2 EGV

<sup>475</sup> Vgl. XXIX.Bericht über die Wettbewerbspolitik – 1999 von der Kommission vorgelegt, SEK(2000)720 endgültig, S 78

<sup>476</sup> Vgl. dazu Homepage der Tageszeitung "Die Welt": [www.welt.de/daten/2000/03/27/0327wi158946.htx](http://www.welt.de/daten/2000/03/27/0327wi158946.htx) vom 10.5.2000

<sup>477</sup> Beispielsweise Bereich Elektrizitäts- und Erdgasversorgung, Telekommunikation, entsprechend den jeweiligen Richtlinien

wenn diese Tätigkeiten von nicht miteinander verbundenen Unternehmen ausgeführt würden. Diese Informationen sind nicht immer verfügbar oder nicht zuverlässig genug.<sup>478</sup>

### 5.5.3 Praktische Umsetzung

Im Art 3a des Entwurfes der Richtlinie wird im Detail vorgeschrieben, daß die betroffenen Unternehmen:

- die operativen Konten, die den verschiedenen **Geschäftsbereichen** entsprechen, getrennt geführt werden,
- alle Kosten und Erlöse auf der Grundlage einheitlich angewandter und objektiv gerechtfertigter **Kostenrechnungsgrundsätze** korrekt zugeordnet und zugewiesen werden und
- die Kostenrechnungsgrundsätze, die der getrennten Buchführung zugrunde liegen, eindeutig bestimmt sind.

In den Erwägungsgründen zum Entwurf der Änderung der Transparenzrichtlinie wird weiters ausgeführt, daß über Produkte oder Dienstleistungen, für die der Mitgliedstaat besondere oder ausschließliche Rechte gewährt hat oder die Gegenstand einer Dienstleistung von allgemeinem wirtschaftlichen Interesse sind, auf der einen Seite, sowie über jedes andere Produkt oder jede andere Dienstleistung des Unternehmens auf der anderen Seite, ist getrennt Buch zu führen.<sup>479</sup> Es ist daher in den betroffenen Unternehmen eine Einzelproduktkalkulation einzurichten.

### 5.5.4 Abschlußprüfer

Der Abschlußprüfer wird in den Regelungen zur Transparenzrichtlinie nicht explizit angesprochen, er ist aber bei der Implementierung und Überprüfung des Kostenrechnungssystems, daß Voraussetzung für die Trennung der Geschäftsbereiche ist, zweckmäßigerweise einzubeziehen.

### 5.5.5 Vergleich mit den Regelungen der Elektrizitätswirtschaft

Der Änderungsentwurf der Transparenzrichtlinie dient der besseren Überwachung und Analyse **beihilferechtlicher Untersuchungen** der Wettbewerbsbehörden in Unternehmen, die im Naheverhältnis zur öffentlichen Hand stehen. Obwohl diese Zielsetzung von jener der

---

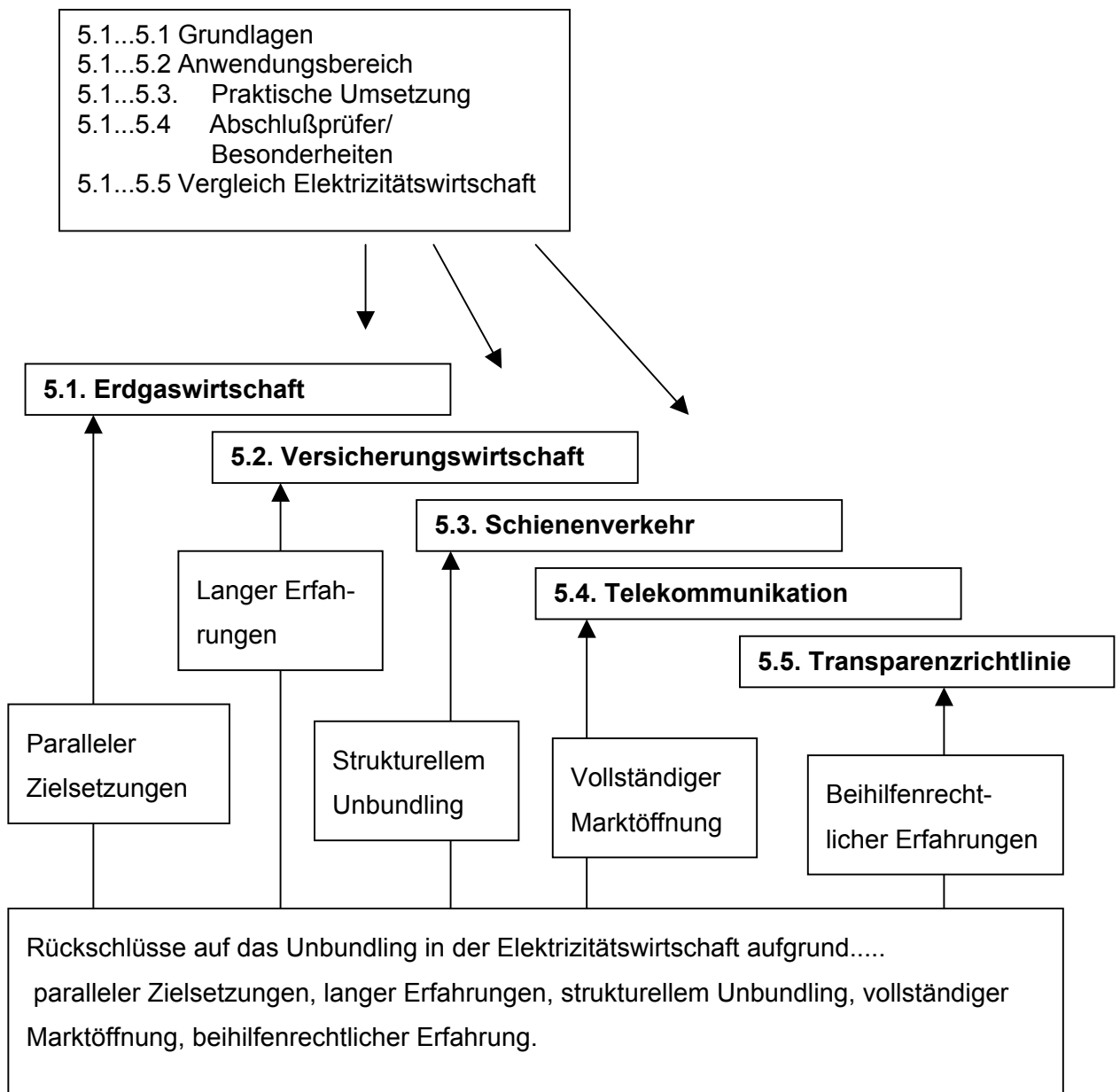
<sup>478</sup> Vgl. Entwurf der Richtlinie der Kommission vom Dezember 1999: Erwägungsgrund 5

<sup>479</sup> Vgl. auch Entwurf der Richtlinie der Kommission vom Dezember 1999: Erwägungsgrund 6

Elektrizitätsbinnenmarktrichtlinie oder anderer Richtlinien verschieden ist, sind die in der Richtlinie angesprochenen **Instrumente gleich ausgeprägt**: getrennte Konten und nach Geschäftsbereichen getrennte Buchführung, die auf Basis der **Kostenrechnung** zu erfolgen haben.



## 5.6 Programmatische Übersicht



## 6 Die Umsetzung der Unbundling-Berichterstattung der österreichischen Elektrizitätsunternehmen

### 6.1 Übersicht

Die Bestimmungen des § 8 EIWOG hinsichtlich der Unbundling-Berichterstattung waren erstmals für Geschäftsjahre, die **nach dem 1. Dezember 1998 beginnen**, anzuwenden. Das bedeutet, daß für Geschäftsjahre, die mit dem Kalenderjahr ident sind, das Unbundling erstmals auf den Jahresabschluß zum 31.12.1999 zu beziehen ist. Bei Geschäftsjahren, die vom Kalenderjahr abweichen, bezieht sich das Unbundling erstmals auf den Jahresabschluß 1999/2000.

In der Folge wird ein Überblick über die Praxis dieser Umsetzung gegeben. Dabei werden die verfügbaren Informationen des Verbund, der Landeselektrizitätsgesellschaften sowie weiterer ausgewählter Beispiele herangezogen. Es werden folgende Veröffentlichungen untersucht:

- Geschäftsbericht
- Sonstige Veröffentlichungen
- Amtsblatt zur Wiener Zeitung

Die unterstehende Aufstellung beruht auf dem Informationsstand **1.1.2001**.

Trotz der vom Arbeitskreis Unbundling empfohlenen einheitlichen Vorgehensweise<sup>480</sup> kommt es zu unterschiedlicher Praxis bei der Veröffentlichung. Die theoretische Fragestellung der Veröffentlichung wurde in Kapitel 4.2.3.4 Veröffentlichung der Unbundling-Bilanzen und – Ergebnisrechnungen ausführlich untersucht.

---

<sup>480</sup> Vgl. VEÖ, Verband der Elektrizitätswerke Österreichs, Arbeitskreis Unbundling: Unbundling – Transparenz im Rechnungswesen – Umsetzung der Unbundling-Berichterstattung i.S.d. EIWOG in der österreichischen Elektrizitätswirtschaft Juni 1999

## 6.2 Untersuchung

### 6.2.1 Österreichische Elektrizitätswirtschafts-AG (Verbundgesellschaft)

Die Verbundgesellschaft hat das Erfordernis des Unbundling **gesellschaftsrechtlich** umgesetzt und zwar durch die Übertragung des Teilbetriebes „Übertragung“ zum 31.12.1998 in die VERBUND-Austrian Power Grid GmbH und der Bündelung der Erzeugungssaktivitäten in der VERBUND-Austrian Hydro Power AG.

Aus diesem Grund ist die Verbundgesellschaft **nicht mehr** als **integriertes Elektrizitätsunternehmen** zu behandeln, weshalb lediglich die nach § 8 Abs. 1 EIWOG notwendige Anführung der Geschäfte größeren Umfangs zu veröffentlichen ist.

Diesem Erfordernis wurde sowohl im Geschäftsbericht als auch in der Veröffentlichung im Amtsblatt zur Wiener Zeitung am 16. März 2000 entsprechend der Empfehlung des VEÖ Rechnung getragen.

### 6.2.2 WIENSTROM GmbH

Die Unbundling-Berichterstattung für die Wienstrom GmbH, die die Aktivitäten Erzeugung und Stromhandel, Übertragung und Verteilung und Sonstiges ausübt, war erstmals im Jahresabschluß zum **31.12.1999** anzuwenden.

Der Veröffentlichung wurde offenbar durch Einreichung im **Firmenbuch** nachgekommen. Da es sich um eine große GmbH handelt, ist auch keine Veröffentlichung des Jahresabschlusses im Amtsblatt zur Wiener Zeitung verpflichtend vorzunehmen.

Der **Geschäftsbericht** wird für die gesamten Wiener Stadtwerke vorgelegt, wobei für die einzelnen, zumeist in Rechtsform der GmbH organisierten Unternehmen (Wienstrom, Wien-gas, Fernwärme Wien, Verkehrsbetriebe, Bestattung) Kurzfassungen des Jahresabschlusses dem Geschäftsbericht beigelegt sind. Eine Unbundling-Berichterstattung ist bei der Wienstrom GmbH in diesen Kurzfassungen nicht enthalten.

### 6.2.3 EVN AG

Die Unbundling-Berichterstattung für die EVN AG, die die Aktivitäten Erzeugung und Stromhandel, Übertragung und Verteilung und Sonstiges ausübt, war erstmals im Jahresabschluß zum **30.9.2000** anzuwenden.

Die Unternehmenskommunikation erfolgt seit 1997 ausschließlich nach **IAS**, weshalb im Ge-

schäftsbericht nur der Konzernabschluß nach IAS und kein Abschluß nach HGB enthalten ist. Dennoch ist der **HGB-Abschluß** auf Anfrage **erhältlich**.

Der HGB-Jahresabschluß zum 30.9.2000 enthält im Anhang eine vollständige Unbundling-Berichterstattung nach der Empfehlung des VEÖ. Im Amtsblatt zur Wiener Zeitung vom 15. Jänner 2001 wurde der Jahresabschluß **komplett**, inklusive Unbundling-Berichterstattung veröffentlicht.

#### **6.2.4 Burgenländische Elektrizitätswirtschafts AG (BEWAG)**

Die Unbundling-Berichterstattung für die BEWAG, die die Aktivitäten Erzeugung und -Stromhandel, Übertragung und Verteilung und Sonstiges ausübt, war erstmals im Jahresabschluß zum **31.3.2000** anzuwenden.

Als Besonderheit der BEWAG gilt, daß die **Eigenerzeugung** unwesentlich (< 1%) ist, und daher in einer eigenen Position im Übertragungsbereich anstatt einer eigenen Aktivität dargestellt werden kann.

Der Veröffentlichung wurde offenbar durch Einreichung im **Firmenbuch** nachgekommen. Im Geschäftsbericht, der grundsätzlich den HGB-Jahres- und Konzernabschluß enthält, wird in der Überschrift auf das Fehlen des Unbundling-Teiles („ohne Unbundling-Teil“) hingewiesen.

Auch in der Veröffentlichung vom 19. Oktober 2000 im Amtsblatt der Wiener Zeitung fehlt der Unbundling Teil. Dennoch wird sowohl im Geschäftsbericht, als auch in der Wiener Zeitung der **Bestätigungsvermerk** des Abschlußprüfers veröffentlicht.

#### **6.2.5 Energie AG Oberösterreich**

Die Unbundling-Berichterstattung für die BEWAG, die die Aktivitäten Erzeugung und Stromhandel, Übertragung und Verteilung und Sonstiges ausübt, war erstmals im Jahresabschluß zum **30.9.2000** anzuwenden.

Der Veröffentlichung wurde offenbar ebenfalls durch Einreichung im **Firmenbuch** nachgekommen. Im Geschäftsbericht, der grundsätzlich den HGB-Jahresabschluß enthält, wird in der Überschrift auf das Fehlen des Unbundling-Teiles („ohne Unbundling-Teil“) hingewiesen. Der Bestätigungsvermerk des Abschlußprüfers wird auch – offenbar aus diesem Grund – nicht abgedruckt, sondern nur auf das Vorliegen eines uneingeschränkten Bestätigungsvermerks verwiesen.

Die Veröffentlichung im Amtsblatt zur Wiener Zeitung ist bislang noch nicht erfolgt.

## 6.2.6 Steirische Wasserkraft- und Elektrizitäts-AG (STEWEG)

Die Unbundling-Berichterstattung für die STEWEG, die die Aktivitäten Erzeugung und Stromhandel, Übertragung und Verteilung und Sonstiges ausübt, war erstmals im Jahresabschluss zum **31.12.1999** anzuwenden.

Der Veröffentlichung wurde offenbar durch Einreichung im **Firmenbuch** nachgekommen. Im Geschäftsbericht, der grundsätzlich den HGB-Jahres- und Konzernabschluss enthält, ist keine Unbundling-Berichterstattung enthalten. Ein Hinweis auf das Fehlen des Unbundling-Teiles wird nicht gegeben.

Auch in der Veröffentlichung vom 6. Juni 2000 im Amtsblatt der Wiener Zeitung fehlt der Unbundling Teil ebenfalls. Dennoch wird sowohl im Geschäftsbericht, als auch in der Wiener Zeitung der **Bestätigungsvermerk** des Abschlußprüfers veröffentlicht.

Allerdings wird im Gegensatz zu anderen Elektrizitätsunternehmen im allgemeinen Teil des Geschäftsberichts „**Unbundling als Unternehmensziel**“ ausführlich erläutert (siehe dazu oben Kapitel 3.2.4.3 Unbundling als Unternehmensziel).

## 6.2.7 Kärntner Elektrizitäts-AG (KELAG)

Die Unbundling-Berichterstattung für die KELAG, die die Aktivitäten Erzeugung und Stromhandel, Übertragung und Verteilung und Sonstiges ausübt, war erstmals im Jahresabschluss zum **31.12.1999** anzuwenden.

Der **Geschäftsbericht** enthält einen kompletten HGB-Jahresabschluss inklusive einer 4 Seiten umfassenden Unbundling-Berichterstattung.

Im Amtsblatt zur Wiener Zeitung wurde der Jahresabschluss am 19. Juni 2000 **komplett**, inklusive Unbundling-Berichterstattung veröffentlicht.

## 6.2.8 Salzburger AG für Energiewirtschaft (SAFE),

Die Unbundling-Berichterstattung für die SAFE, die die Aktivitäten Erzeugung und Handel, Übertragung und Verteilung und Sonstiges ausübt, war erstmals im Jahresabschluss zum **31.12.1999** anzuwenden.

Der **Geschäftsbericht** enthält einen kompletten HGB-Jahresabschluss inklusive einer 3 Seiten (1 Seite Erläuterung, 2 Seiten Anlagen) umfassenden Unbundling-Berichterstattung.

Im Amtsblatt zur Wiener Zeitung wurde der Jahresabschluss am 30. November 2000 **unvoll-**

**ständig**, also nur mit dem Erläuterungsteil der Unbundling-Berichterstattung, d.h. ohne Anlagen (Unbundling-Bilanz bzw. – Ergebnisrechnung) veröffentlicht. Der Bestätigungsvermerk wurde beigefügt.

### **6.2.9 Tiroler Wasserkraftwerke AG (TIWAG)**

Die Unbundling-Berichterstattung für die TIWAG, die die Aktivitäten Erzeugung und Handel, Übertragung und Verteilung und Sonstiges ausübt, war erstmals im Jahresabschluß zum **31.12.1999** anzuwenden.

Der **Geschäftsbericht** enthält einen kompletten HGB-Jahresabschluß inklusive einer Unbundling-Berichterstattung.

Im Amtsblatt zur Wiener Zeitung wurde der Jahresabschluß am 7. August 2000 **komplett**, inklusive Unbundling-Berichterstattung veröffentlicht.

### **6.2.10 Vorarlberger Kraftwerke AG (VKW)**

Die Unbundling-Berichterstattung für die VKW, die die Aktivitäten Erzeugung und Handel, Übertragung und Verteilung und Sonstiges ausübt, war erstmals im Jahresabschluß zum **31.12.1999** anzuwenden.

Der **Geschäftsbericht** enthält einen kompletten HGB-Jahresabschluß inklusive einer 3 Seiten umfassenden Unbundling-Berichterstattung.

Im Amtsblatt zur Wiener Zeitung wurde der Jahresabschluß am 8. August 2000 **komplett**, inklusive Unbundling-Berichterstattung veröffentlicht.

### **6.2.11 Grazer Stadtwerke AG**

Die Unbundling-Berichterstattung für die Grazer Stadtwerke, die die Aktivitäten Verteilung und Sonstiges ausüben, war erstmals im Jahresabschluß zum **31.12.1999** anzuwenden.

Der **Geschäftsbericht** enthält einen kompletten HGB-Jahresabschluß inklusive einer 2 Seiten umfassenden Unbundling-Berichterstattung.

### **6.2.12 Steiermärkische Elektrizitäts-AG (Steg)**

Die Unbundling-Berichterstattung für die Steg, die die Aktivitäten Erzeugung und Handel, Verteilung und Sonstiges ausübt, war erstmals im Jahresabschluß zum **31.12.1999** anzu-

wenden.

Der Veröffentlichung wurde offenbar durch Einreichung im **Firmenbuch** nachgekommen. Im Geschäftsbericht, der grundsätzlich den HGB-Jahres- und Konzernabschluß enthält, wird ist keine Unbundling-Berichterstattung enthalten. Ein Hinweis auf das Fehlen des Unbundling-Teiles wird nicht gegeben.

Auch in der Veröffentlichung vom 16. März 2000 im Amtsblatt der Wiener Zeitung fehlt der Unbundling Teil ebenfalls. Dennoch wird sowohl im Geschäftsbericht, als auch in der Wiener Zeitung der **Bestätigungsvermerk** des Abschlußprüfers veröffentlicht.

### 6.3 Ergebnis

Die Praxis der Veröffentlichungen der Unbundling-Berichterstattung durch die österreichischen Elektrizitätsunternehmen ist trotz der vom VEÖ getroffenen Empfehlung uneinheitlich und auch im Sinne des EIWOG unvollständig.

Hauptkritikpunkte sind (zu den theoretischen Ausführungen siehe dazu oben Kapitel 4.2.3.4 Veröffentlichung der Unbundling-Bilanzen und –Ergebnisrechnungen):

- Die Unbundling-Berichterstattung wird **nicht** (vollständig) in den **im Amtsblatt zur Wiener Zeitung** veröffentlichten Anhang **aufgenommen**.

Die Unbundling-Berichterstattung wird nicht im Geschäftsbericht aufgenommen. Bei der Veröffentlichung im Geschäftsbericht ist im Sinne des § 281 Abs. 2 HGB allerdings zumindest ein **Hinweis** in der Überschrift auf das Fehlen des Unbundling-Teiles gegeben und der **Bestätigungsvermerk** darf nicht beigefügt werden, sondern es ist nur ein Hinweis anzugeben, daß ein Bestätigungsvermerk erteilt wurde (§ 281 Abs. 2 2.Satz HGB).

# 7 Die steuerliche Teilbetriebseigenschaft der Unbundling-Aktivitäten

## 7.1 Der Begriff „Teilbetrieb“ nach österreichischem Recht

### 7.1.1 „Teilbetrieb“ im EStG

Der Begriff „Teilbetrieb“ entstammt dem EStG und hat für folgende Regelungen Bedeutung:

- § 6 Z 9a EStG: unentgeltliche Übernahme eines Teilbetriebes bewirkt Buchwertfortführung;
- § 10 Abs. 5 2. Satz EStG: Ausschluß des Investitionsfreibetrages bei Erwerb eines Teilbetriebes;

§ 12 Abs. 3 Z 2 EStG: Ausschluß der Übertragung stiller Reserven;

§ 12 EStG : keine Nachversteuerung von Übertragungsrücklagen bei Veräußerung eines Teilbetriebes (im Gegensatz zur Veräußerung des Gesamtbetriebes; VwGH 26.11.91, 91/14/0188);

§ 24 EStG: Besondere Besteuerung bei Veräußerung von Teilbetrieben.

Für den Teilbetriebsbegriff hat sich eine der ständigen Rechtsprechung des VwGH<sup>481</sup> folgende Definition herausgebildet:

Ein Teilbetrieb ist ein **organisch in sich geschlossener**, mit einer gewissen **Selbständigkeit** ausgestatteter Teil des Betriebes, der vermöge seiner organischen Geschlossenheit ermöglicht, die gleiche Erwerbstätigkeit ohne weiteres fortzusetzen. (VwGH 20.11.1990, 89/14/0156).

Die Teilbetriebseigenschaft ist aus Sicht des **Veräußerers** und nicht des Erwerbers zu beurteilen<sup>482</sup>: Maßgebend ist, daß der übereignete Teil für sich lebensfähig ist. Tatsächliche Fortsetzung des (Teil-)Betriebes ist nicht erforderlich.<sup>483</sup>

---

<sup>481</sup> Vgl. z.B. VwGH 3.12.1986, 86/13/0079, in ÖStZB 1987, S 310

<sup>482</sup> VwGH 25.5.71, 1634/69

<sup>483</sup> Doralt, Werner/ Ruppe, Hans Georg: Grundriß des österreichischen Steuerrechts I 5.A., Wien 1994, S 177



Zur Illustration seien folgende Beispiele aus der Judikatur erwähnt<sup>484</sup>:

**Ein Teilbetrieb liegt vor:**

- Veräußerung einer Produktionsanlage (VwGH 27.10.78, Z 2446/77 u. 2336/78);
- Verkauf einer gewerblichen Konzession eines Taxiunternehmers (VwGH 12.3.1969, 1435/68, 19.1.1971, 144/69);
- Verkauf des zahnärztlichen Instrumentariums eines Arztes (VwGH 27.8.1991, 91/91/14/0083).

**Ein Teilbetrieb liegt nicht vor:**

- Veräußerung einzelner Autobusse eines Autobusunternehmers (VwGH 27.11.78, 59, 171/78);
- Veräußerung einzelner Apartments eines Apartmenthauses (VwGH 18.1.1983, 82/14/0330);
- Erwerb einer Schleppliftanlage ohne Benützungrecht der Trasse (VwGH 5.11.91, 91/14/0135).

### 7.1.2 „Teilbetrieb“ im UmgrStG

Im UmgrStG fehlen Begriffsbestimmungen für „Betrieb“ und „Teilbetrieb“ i.S. des § 12 UmgrStG, woraus sich ergibt, daß auf die umfangreiche (einkommen-) steuerrechtliche Judikatur zu diesen Begriffen Bezug genommen werden muß.<sup>485</sup>

Auch entsprechend der **Stellungnahme des BMF** zum „Teilbetrieb i.S. des Art III UmgrStG“<sup>486</sup>, sind bei der Beurteilung des Begriffes „Teilbetrieb“ des § 12 Abs. 2 Z 2 UmgrStG **einkommensteuerliche Gesichtspunkte**<sup>487</sup> heranzuziehen:

- ein Betriebsteil des Gesamtbetriebes,
- organisatorische **Geschlossenheit** des Betriebsteiles innerhalb des Gesamtbetriebes,

---

<sup>484</sup> Weitere Beispiele befinden sich in Doralt, EStG 1988 2.A. zu § 24 Rz 45ff

<sup>485</sup> Vgl. Wundsam, Walter/Zöchling, Hans/Huber, Paul/Khun, Wolfgang: Handkommentar zum Umgründungssteuergesetz 2.A., Wien 1995, § 12 Rz 40 ff.

<sup>486</sup> BMF vom 30.1.1995, veröffentlicht in SWK 10/1995 (A 258f)

<sup>487</sup> Mit Verweis auf Quantschingg/Schuch: Einkommensteuer-Handbuch EStG 1998, Tz 36 zu § 24

- Selbständigkeit des Betriebsteiles bereits vor der Veräußerung – bzw. im Zusammenhang mit der Umgründung am Einbringungsstichtag und
- eigenständige **Lebensfähigkeit** des Betriebsteiles.

Indizien für das Vorliegen eines Teilbetriebes sind weiters:

- die **räumliche Trennung** von Betriebssparten,
- das Vorhandensein eines **eigenen Personals** bzw. Leitungsorganes,
- eine **eigene Buchführung** sowie
- ein **eigener Kundenstamm**.

Das UmgrStG knüpft an das Vorliegen eines Teilbetriebes folgende Rechtsfolgen:

- nur Betriebe und Teilbetriebe, die der Einkunftserzielung gemäß § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 dienen sowie Mitunternehmeranteile und Kapitalanteile stellen einbringungsfähiges Vermögen i.S. des § 12 Abs. 2 Z 2 UmgrStG dar;
- nur für einbringungsfähiges Vermögen gelten die Erleichterungen des UmgrStG hinsichtlich Einbringungsstichtag (§ 13; 9-monatige steuerliche Rückwirkung);
- Buchwertfortführung (§ 16 Abs. 1 UmgrStG);
- Befreiung von Kapitalverkehrssteuern und Gebühren (z.B. § 22 Abs. 3).
- Aufwertung für ausländisches Vermögen (nur: Betriebe, Teilbetriebe, Mitunternehmeranteile, Kapitalanteile etc.) auf den gemeinen Wert (§ 6 Z 14 EStG) i.S. des § 16 Abs. 3 BewG
- Sonderregelung des Teilbetriebes bei der Realteilung (Art V, § 27 Abs. 3 UmgrStG): gesetzlicher Realteilungsanspruch in der Forstwirtschaft (Z 1) und Klienten- oder Kundenstock (Z 2);
- Verlustabzug: bei Umgründungen steht der Verlustabzug insoweit zu, als sie bis zum Einbringungsstichtag entstanden sind und als sie dem übertragenen Vermögen i.S. des § 12 Abs. 2 UmgrStG zugerechnet werden können (z.B. § 4 Z 1a) und § 21 UmgrStG.
- Für die Berechtigung des späteren Verlustabzuges kann der Teilbetrieb die relevante Betrachtungseinheit werden, die zu überprüfen ist: ist der Teilbetrieb, der den Verlust

verursacht hat noch tatsächlich vorhanden ? (§ 4 Z 1b) UmgrStG); Ist der Umfang des Teilbetriebes gegenüber dem Zeitpunkt des Entstehens der Verluste derart vermindert, daß nach dem Gesamtbild der wirtschaftlichen Verhältnisse eine Vergleichbarkeit nicht mehr gegeben ist, so ist der von diesem Teilbetrieb verursachte Verlust vom Abzug ausgeschlossen (§ 4 Z 1c) UmgrStG).

- Werden die Voraussetzungen des Teilbetriebes nicht erfüllt, fällt eine Einbringung als Sacheinlage unter § 6 Z 14 lit. b EStG 1988, wobei mangels Rückwirkungsfiction der Sacheinlagezeitpunkt auf den Tag des Abschlusses des Sacheinlagevertrages fällt.

### 7.1.3 Abgrenzung zu verwandten Begriffen

#### 7.1.3.1 „Gesondert geführter Betrieb“ im UStG

Wird ein Unternehmen oder ein in der Gliederung eines Unternehmens gesondert geführter Betrieb im ganzen veräußert, so ist Bemessungsgrundlage das Entgelt für die auf den Erwerber übertragenen Gegenstände und Rechte (§ 4 Abs. 7 UStG). Einbringung eines Unternehmens im ganzen in eine Gesellschaft gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten ist eine **Geschäftsveräußerung im Ganzen** im Sinne des § 4 Abs. 7 UStG. Entsprechend den Bestimmungen des UmgrStG gelten Einbringungen i.S. des § 12 UStG nicht als steuerbare Umsätze.<sup>488</sup>

Unter einem gesondert geführten Betrieb kann nach der Verkehrsauffassung nur ein zumindest in seinen wesentlichen Grundlagen vollständiger Organismus des Wirtschaftslebens verstanden werden. Welche Gegenstände vorhanden sein müssen, um von einem solchen vollständigen Unternehmens Organismus sprechen zu können, bestimmt sich nach den Verhältnissen des **Einzelfalles** (VwGH 19.4.1968, 1832/66, Slg 3737/f, z 3.7.1968, 1516/66, Slg 3772/F).

Der veräußerte Teil eines Unternehmens muß einen für sich lebensfähigen **Organismus** gebildet haben, der unabhängig von den anderen Geschäften des Unternehmens nach Art eines selbständigen Unternehmens betrieben worden ist und auch nach außen hin ein selbständiges, in sich geschlossenes Wirtschaftsgebilde gewesen ist (VwGH 25.5.1971, 1705/69, 6.6.1973, 2004/71).<sup>489</sup>

---

<sup>488</sup> Vgl. Kranich, Alexander: Steuerpraxis 1994 Mehrwertsteuer, Wien 1984, Tz 105 (1)ff., S 91 f.

<sup>489</sup> Vgl. Kranich, a.a.O.: Tz 105 (6), S 93

Wesentliche Grundlagen sind bei **produktionsgebundenen** Unternehmen das Betriebsgebäude sowie Maschinen und Einrichtungen. Bei **kundengebundenen** Tätigkeiten ist auch der Kundenstock betriebswesentlich.<sup>490</sup>

Zum Begriff „Teilbetrieb“ besteht weitgehende Übereinstimmung, wobei der Begriff „Teilbetrieb“ auf die betrieblichen Einkunftsarten beschränkt bleibt.

### 7.1.3.2 „Unternehmen“ im Sinne des § 6a GmbHG bzw. § 33 AktG

Der steuerliche Gesetzgeber spricht regelmäßig von Betrieb und Teilbetrieb (siehe oben Kap. 7.1.1 und 7.1.2 und nicht von „**Unternehmen**“, das ein Begriff des Zivil- bzw. Gesellschaftsrechts ist (z.B. § 6a Abs. 2 u 3 GmbHG u § 33 Abs. 3 AktG). Wie *Helbich*<sup>491</sup> zum Strukturverbesserungsrecht ausführt, verwendet die Praxis die beiden Begriffe Betrieb und Unternehmen **synonym** und gleichwertig. Das habe sich vor allem in der gewohnten Handhabung, aber auch in der Verwaltungsübung der Handelsgerichte, welche die Einbringung von (Teil-)betrieben und die Bestimmungen des § 6a Abs. 2 u 3 GmbHG subsumieren und keine Prüfungen nach § 6a Abs. 4 GmbHG verlangen, gezeigt.

### 7.1.3.3 „Zweigniederlassung“ im HGB

Eine Zweigniederlassung ist ein **räumlich** getrennte, auf längere Zeit eingerichtete, trotz selbständiger Leitung und eigener Vertretung, intern doch an den Weisungen der Hauptniederlassung unterstellte, wesentliche Geschäfte laufend tätige organisatorische Subeinheit ohne eigene Rechtspersönlichkeit.<sup>492</sup>

Da im Zuge des buchhalterischen Unbundling im Sinne der EU-Binnenmarkttrichtlinie die gesonderte Buchführung kontroversiell interpretiert wird<sup>493</sup>, ist es besonders bemerkenswert, daß diese Frage auch in Hinblick auf die Merkmale einer Zweigniederlassung bereits diskutiert wurde. Ob die Zweigniederlassungen über eine gesonderte **Buchführung** und ein abgesondertes Vermögen verfügen müssen, wird in der österreichischen Rechtsprechung nicht einheitlich beantwortet.<sup>494</sup>

---

<sup>490</sup> Vgl. Kranich, a.a.O.: Tz 105 (6), S 93

<sup>491</sup> Vgl. Helbich, Umgründungen 4.A., Wien 1990, S 428

<sup>492</sup> Vgl. Krecji, Heinz: Grundriß des Handelsrechts, Wien 1995, S 96

<sup>493</sup> Vgl. Fachausschuß für öffentliche Unternehmen und Verwaltung (ÖFA) des deutschen Instituts der Wirtschaftsprüfer (IdW): Diskussionspapier: Zweifelsfragen der Rechnungslegung und Prüfung von Elektrizitätsversorgungsunternehmen nach dem Energiewirtschaftsgesetz in WPg 18/1998, S 827 ff.

<sup>494</sup> Vgl. Schenk in Straube 2.A. § 13 Rz 3 mit weiteren Hinweisen: z.B. für das Erfordernis der eigenen Buchführung der Zweigniederlassung: OGH SZ 26/40; gegen das Erfordernis einer eigenen Buchführung: OGH SZ 15/97; 24/7; HS 1042 = SZ 24/7; OLG Wien NZ 1983.23

### 7.1.3.4 Größenklassen im § 221 Abs. 4 Z 2 HGB

§ 221 Abs. 4 HGB bestimmt, daß „bei der Aufgabe eines Betriebes oder eines Teilbetriebes“ die Prüfung bereits für das laufende Geschäftsjahr entfällt, wenn die Größenmerkmale mindestens um die Hälfte unterschritten wurden. Die Begriffe Betrieb und Teilbetrieb sind im Sinne der **Auslegung zum EStG** anzuwenden.<sup>495</sup>

### 7.1.3.5 Sonstige Begriffe

Der Vollständigkeit halber sind noch weitere rechtlich relevante Begriffe wie z.B. „Betrieb“ i.S. des § 34 ArbVG (Konzentration auf eigene Arbeitsergebnisse, nicht Streben nach Selbständigkeit in kaufmännischen Belangen), „weitere Betriebsstätte“ i.S. der § 46 Abs. 1 GewO oder auch „Betriebsstätte“ i.S. des § 29 BAO zu erwähnen.

## 7.2 „Teilbetrieb“ im deutschen UmwStG

Auch im deutschen Steuerrecht wird der Begriff des Teilbetriebes ähnlich interpretiert: es ist darunter ein mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestatteter, organisch geschlossener Teil des Gesamtbetriebes zu verstehen. Ein Teilbetrieb soll daher die wesentlichen Merkmale eines Betriebes im steuerlichen Sinn erfüllen, lediglich eine völlig selbständige Organisation mit eigener Buchführung könne nicht gefordert werden.<sup>496</sup> Als wesentliche Kriterien gelten:

- getrennte Verwaltung
- gesonderte Betriebsabrechnung, insbesondere Kostenrechnung
- räumliche Trennung von anderen Betriebsteilen
- Einsatz unterschiedlichen Personals
- Abgegrenzter Kundenstamm
- Eigenständige Preisgestaltung.

Ein Teilbetrieb muß daher nebeneinander folgende vier Merkmale aufweisen:

- Organische Geschlossenheit

---

<sup>495</sup> Vgl. Nowotny, Christian in Straube HGB II/RLG, § 221 Rz 35, Wien 1992 sowie Helbich, Umgründungen 4.A., Wien 1990, S 270 f und 428 ff.

<sup>496</sup> Vgl. Dehmer, Hans/Stratz, Rolf-Christian/Hörtnagl, Robert: Umwandlungsgesetz, Umwandlungssteuergesetz, München 1996, § 15 Rz 29 UmwStG, S 1255

- Eine gewisse Selbständigkeit
- Lebensfähigkeit
- Betriebliche Tätigkeit im Sinne des EStG

## 7.3 Der Begriff „Teilbetrieb“ nach europäischem Recht

### 7.3.1 Fusionsrichtlinie

Neben den Bestimmungen des österreichischen Rechts sind etwaige Bestimmungen des europäischen Rechts zu beachten. Hier regelt die **Fusionsrichtlinie**<sup>497</sup> neben der Fusion und Spaltung die Einbringung von Unternehmensteilen<sup>498</sup> und den Austausch von Anteilen<sup>499</sup>. Die Umsetzung dieser Richtlinienbestimmungen erfolgt einerseits im Rahmen der Vorschriften des UmgrStG über die Betriebs- und Teilbetriebseinbringungen, andererseits im Rahmen der Vorschriften über die Einbringung von Kapitalanteilen. Im Falle von Widersprüchen zwischen UmgrStG und der Fusionsrichtlinie kommt der Letzteren **Vorrangwirkung** zu.<sup>500</sup>

### 7.3.2 Definition

Nach Art 2 lit. i Fusionsrichtlinie ist ein Teilbetrieb die: *„Gesamtheit der in einem Unternehmensteil einer Gesellschaft vorhandenen aktiven und passiven Wirtschaftsgüter, die in organisatorischer Hinsicht einen selbständigen Betrieb, d.h. eine aus eigenen Mitteln funktionsfähige Einheit, darstellen.“*

Auch der europäische Teilbetriebsbegriff enthält also die Forderung nach einer organisch geschlossenen Gesamtheit und es werden auch die Merkmale „Selbständigkeit“ und der „eigenständigen Lebensfähigkeit“ (Funktionsfähigkeit) aus dem nationalen Recht erwähnt, allerdings nicht als getrennte Merkmale, sondern als Synonyme. Im Gemeinschaftsrecht kann ein Teilbetrieb daher auch dann vorliegen, wenn er sich weder in räumlicher Hinsicht noch durch seine Produktpalette deutlich vom Rest des Unternehmens abhebt.<sup>501</sup>

---

<sup>497</sup> Richtlinie 90/434/EWG des Rates vom 23. Juli 1990 über das gemeinsame Steuersystem für Fusionen, Spaltungen, die Einbringung von Unternehmensteilen und den Austausch von Anteilen, die Gesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten betreffen, ABI EG 1990 vom 20.8.1990, Nr. L 225 S 1

<sup>498</sup> Art 2 lit c, Art 9 Fusionsrichtlinie

<sup>499</sup> Art 2 lit d, Art 4 Fusionsrichtlinie

<sup>500</sup> Vgl. Hügel/Mühllehner, Johann/Haslinger, Stefan: Umgründungsteuergesetz, Wien 1999, § 12 Rz 7

<sup>501</sup> Vgl. Herzig, Norbert: Der Einfluß des EG-Rechts auf den Teilbetriebsbegriff in IStR 1994, 2 ff

### 7.3.3 Konsequenzen der Unterschiede

Während der ertragsteuerliche Teilbetriebsbegriff neben der Lebensfähigkeit eines organisch geschlossenen Teils des Gesamtbetriebes nach herrschender Meinung noch eine **gewisse Selbständigkeit** voraussetzt<sup>502</sup>, verlangt die Fusionsrichtlinie eine solche „gewisse Selbständigkeit“ nicht. Nach der Fusionsrichtlinie reicht demnach eine organisatorische, somit interne Selbständigkeit aus. Diese muß nicht nach außen in Erscheinung treten. Aus dem Erfordernis der Funktionsfähigkeit folgt allerdings, daß der Teilbetrieb eine Verbindung zum Markt haben muß.<sup>503</sup>

Der europäische Teilbetriebsbegriff stellt daher primär auf eine funktionsfähige Einheit ab, unabhängig davon, ob Wirtschaftsgüter der funktionsfähigen Einheit im zivilrechtlichen oder wirtschaftlichen Eigentum des Unternehmens stehen. Dies wird von der Auslegung des Begriffes „**Tätigkeitszweig**“ in der **Kapitalverkehrsteuerrichtlinie**<sup>504</sup> bestätigt. Nach *Herzig*<sup>505</sup> ist davon auszugehen, daß der Begriff Tätigkeitszweig im Sinne der Kapitalverkehrsteuerrichtlinie einheitlich auszulegen ist.<sup>506</sup>

Außerdem ist nicht entscheidend, daß sich die Tätigkeit von anderen Tätigkeiten des Betriebes ihrer Natur nach unterscheidet. Ein Teilbetrieb kann daher auch dann vorliegen, wenn er sich weder in räumlicher noch durch seine Produktpalette oder durch einen gesonderten Kundenkreis vom Rest des Betriebes abhebt.

Dies erlaubt die Einbringung von nur organisatorisch und funktional abgegrenzten Abteilungen, deren Tätigkeiten betrieblicher Natur sind, die bislang jedoch ihre Leistungen oder Produkte nur in den Dienst des Gesamtunternehmens gestellt haben. „Outsourcing der Produktion von (Ersatz-)Teilen und Energie, von Handwerkerdiensten, Transport und Logistikabteilungen, Verselbständigung von Vertriebseinheiten etc. müßten daher unter der Fusionsrichtlinie zulässig sein, auch wenn es bislang am eigenen zusätzlichen Kundenkreis, eigener Preis- und Kostenkalkulation, selbständiger Leitung, räumlicher Trennung und gesonderter

---

<sup>502</sup> BFH vom 1.2.1898, BStBl II 1899, 460; R 139 III EStR

<sup>503</sup> Vgl. Hügel/Mühllehner, Johann/Haslinger, Stefan: Umgründungsteuergesetz, Wien 1999, § 12 Rz 80

<sup>504</sup> Richtlinie des Rates 69/335/EWG betreffend die indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital vom 17. Juli 1969, ABI EG Nr L 249 vom 3.10.1969, S 25

<sup>505</sup> Vgl. Herzig, Norbert: Der Einfluß des EG-Rechts auf den Teilbetriebsbegriff in IStR 1994, 3 f: so werden in der französischen Fassung der Fusionsrichtlinie und der Kapitalverkehrsteuerrichtlinie beide Begriffe mit „branche d'activité“ umschrieben und es wurden auch beide Richtlinienentwürfe im gleichen Jahr (1969) veröffentlicht.

<sup>506</sup> Vgl. Dehmer, Hans/Stratz, Rolf-Christian/Hörtnagl, Robert: Umwandlungsgesetz, Umwandlungssteuergesetz, München 1996, § 15 Rz 33 UmwStG, S 1257

Produktpalette gefehlt hat.“ Es muß ausreichend sein, wenn das bisherige Gesamtunternehmen der **einzigste Kunde** ist.<sup>507</sup>

#### 7.4 Zwischenergebnis der begrifflichen Abgrenzung

Der Begriff “Teilbetrieb“ stammt aus dem EStG und wurde durch Lehre, Rechtsprechung und Verwaltungspraxis immer mehr konkretisiert. Eine Weiterentwicklung und Interpretation des Begriffes “Teilbetrieb“ anhand verwandter Begriffes des österreichischen Rechtssystems (HGB, UStG etc.) ist möglich und zielführend.

Da die Unbundling-Bestimmungen integrierter Unternehmen im Elektrizitätswirtschaftsrecht als völlig neues Regelungselement der österreichischen Rechtsordnung bezeichnet werden<sup>508</sup>, werden auch bei der Überprüfung der Teilbetriebseigenschaft der Unbundling-Aktivitäten neue Kriterien und Indizien zu entwickeln sein.

Folgende Kriterien, die aus der obigen Untersuchung herausgelöst werden konnten, werden nun im zweiten Teil der vorliegenden Arbeit untersucht werden:

- Räumliche Trennung
- Organisatorische Geschlossenheit und Selbständigkeit
- Eigenes Personal
- Eigener Kundenstamm
- Notwendige Teile
- Eigene Buchführung.

Darüber hinaus ist der in der **europäischen Rechtsetzung** verwendete Teilbetriebsbegriff relevant und **maßgebend**.<sup>509</sup> Dieser unterscheidet sich nicht unerheblich von dem traditionellen österreichischen (und auch deutschen) Teilbetriebsbegriff, so wie er von der Rechtsprechung ausgeprägt worden ist. Als wesentlicher Unterschied ist zu erkennen, daß es ausreichend, wenn eine aus eigenen Mittel funktionsfähige Einheit vorliegt, die nicht nach außen in Erscheinung treten muß.

---

<sup>507</sup> Albrecht in: Haritz, Detlef/Benkert, Manfred (Hrsg.): Umwandlungssteuergesetz, München 1996, § 23 Rz 117, S 585

<sup>508</sup> Vgl ErläutRV 1108 BlgNR XX.GP (Allgemeiner Teil, Kap. 3.7) zum EIWOG, S 25 ff

<sup>509</sup> Vgl. dazu EuGH Urteil vom 17.7.1997, C-28/95, Leur-Bloem/Inspetuer der Belastingdienst-Ondernemingen Amsterdam 2, wonach der EuGH bei gemeinsamer Norm für Gemeinschafts- und für innerstaatlichen Sachverhalt zuständig ist



## 7.5 Kriterien für die Klassifizierung von Unbundling-Aktivitäten als Teilbetrieb

### 7.5.1 Allgemeine Zuordnungskriterien

Konstitutiv für den Teilbetrieb sind jeweils nur die wesentlichen Betriebsgrundlagen. Bei einem im Aufbau befindlichen Teilbetrieb müssen bereits alle wesentlichen Betriebsgrundlagen vorhanden sein, lediglich die Aufnahme der werbenden Tätigkeit nach außen darf noch ausstehen. Vermögen, das nicht funktional oder organisatorischem Teilbetrieb angehört, kann nach freier Entscheidung der übertragenden Körperschaft einem der Teilbetriebe zugeordnet werden. Solches Vermögen umfaßt vor allem liquide Mittel, sonstige Vermögensgegenstände und Wertpapiere des Umlaufvermögens. Auch Verbindlichkeiten können den Teilbetrieben nach der freien Entscheidung zugeordnet werden.<sup>510</sup>

Der Teilbetriebsbegriff fordert nicht zwingend das **Eigentum** an wesentlichen Betriebsgrundlagen, wenn die Lebensfähigkeit des Teilbetriebs durch interessensgerechte Nutzungsüberlassungsverträge gesichert ist. Hier werden entweder langfristige Verträge oder wirtschaftliches Eigentum gefordert.<sup>511</sup>

Eine Sonderfrage ist auch das **Zurückbehalten** von Wirtschaftsgütern, die für das Zutreffen des Teilbetriebsbegriffes insofern nicht schädlich sind, als sie nicht wesentliche Grundlage des Teilbetriebes sind.

### 7.5.2 Erzeugung und Stromhandel

Erzeugung bezeichnet allgemein die Produktion von Strom. Aus der Sicht des integrierten Elektrizitätsunternehmens umfaßt sie sowohl die Eigenerzeugung als auch den Strombezug von Beteiligungs- und fremden Kraftwerken.<sup>512</sup>

---

<sup>510</sup> Vgl. im Zusammenhang mit Spaltungen: Haritz, Detlef in: Haritz, Detlef/Benkert, Manfred (Hrsg.): Umwandlungssteuergesetz, München 1996, § 15 Rz 35 ff, S 351

<sup>511</sup> Vgl. Albrecht in: Haritz, Detlef/Benkert, Manfred (Hrsg.): Umwandlungssteuergesetz, München 1996, § 23 Rz 119, S 586

<sup>512</sup> Vgl. Vereinigung Deutscher Elektrizitätswerke (VDEW e.V.): Unbundling im Rechnungswesen – Leitfaden zur praktischen Umsetzung im EVU, Frankfurt a.M. 1998, S 3

Kriterienkatalog für die Überprüfung der Teilbetriebs-Eigenschaft für die Erzeugung:

Kriterium	Bisher	Nach Umsetzung des Unbundling	Ergebnis
Räumliche Trennung	Kraftwerkstandorte;  Fraglich: Strombezugsrechte fremder Kraftwerke werden zentral verwaltet	Einbringen der Aufbringung in eigene Einheiten – zumindest kostenrechnerische Trennung	✓
Organisatorische Geschlossenheit und Selbständigkeit	Meist je Kraftwerk gegeben, aber strenge Weisungsbindung; eigene Organisation war bisher meist gegeben	eigener Bereich wegen der Trennung vom Netzbereich - Ausgliederung forciert	✓
Eigenes Personal	Ja  Fraglich: Instandhaltungstrupps, die auch für das Verteilungs- und Übertragungsnetz arbeiten.	Unterbinden von Quersubventionierungen etc. macht Transparenz aller Unternehmensbereiche notwendig – Fremdvergleich	✓
Eigener Kundestamm ?	Nein, da produktionsgebunden.  Durch Integration Lieferung ins Netz des Versorgungsgebietes	Bündelung und Koordination der Erzeugung durch Produktionseinheit, die eigene Kunden hat	?
Notwendige Teile der Unbundling-Aktivität Erzeugung	Technische Unabhängigkeit: ja  Kaufmännische Unabhängigkeit: nein	EIWOG-Regelungen  Benutzungsrecht von Leitungen des Übertragungs- und Verteilungsbereichs gewährleistet  Durch „Unabhängige Erzeuger“ (IPP)-Regelung im EIWOG (§ 39) gewährleistet.	✓
Eigene Buchführung	Nein	Ja, wenn nicht nur kostenrechnerische Trennung; kaufmännisch Belange weiter zentral	✓

Tabelle 13: Kriterien der Aktivität Erzeugung und Stromhandel für die Anerkennung als Teilbetrieb  
Quelle: eigene Darstellung

### 7.5.3 Übertragung

Übertragung bezeichnet den Transport von Elektrizität über ein Hochspannungsverbundnetz zum Zwecke der Stromversorgung von Endverbrauchern oder Verteilern.<sup>513</sup>

Kriterienkatalog für die Überprüfung der Teilbetriebs-Eigenschaft für die Übertragung:

Kriterien	Vor Unbundling	Nach Unbundling	Ergebnis
Räumliche Trennung	<i>110 KV-Leitungsnetz zusammen mit Verteilung geregelt; zusammen mit Gasnetz</i>	System-Operator; nur technische Informationen, keine kaufmännischen mehr	✓
Organisatorische Geschlossenheit und Selbständigkeit	Keine eigene Organisation; Unterordnung unter Technischen Vorstand.	Verwaltungsmäßige Trennung vorgeschrieben (§ 9 EIWOG)	✓
Eigenes Personal	Bisher: Instandhaltungstrupps, die auch für das Erzeugung- und Verteilungsnetz arbeiten; Overheadbereich	Unterbinden von „Quersubventionierungen etc.“ macht Transparenz der Personalzuordnung notwendig	✓
Eigener Kundestamm	Durch Integration nicht gegeben.	Nunmehr: alle, die Durchleitung begehren, sind „Kunden“; Netztarifikalkulation gegenüber dem Regulator	✓
Notwendige Teile	Technische Unabhängigkeit gegeben; kaufmännisch aber untergeordnet	Vertragliche Absicherung der Leitungsdienstbarkeiten notwendig	✓
Eigene Buchführung	Nein	Buchführung getrennt, aber kfm. Belange weiterhin zentral	?

Tabelle 14: Kriterien der Aktivität Übertragung für die Anerkennung als Teilbetrieb, Quelle: eigene Darstellung

### 7.5.4 Verteilung

Verteilung bezeichnet den Transport von Elektrizität mit mittlerer und niederer Spannung über Verteilnetze zum Zwecke der Stromversorgung von Kunden.<sup>514</sup>

<sup>513</sup> Vgl. § 7 Z 5 EIWOG

Kriterienkatalog für die Überprüfung der Teilbetriebs-Eigenschaft für die Verteilung:

Kriterien	Vor Unbundling	Nach Unbundling	Ergebnis
Räumliche Trennung	<i>Niederspannungsnetz (&lt; 110 KV) zusammen mit Netzleitstellen im Netzbereich geregelt; zusammen mit Gasnetz</i>	wie bisher, Systemoperator für Übertragung und Verteilung; nur technische Informationen, keine kaufmännischen	✓
Organisatorische Geschlossenheit und Selbständigkeit	Keine eigene Organisation; Unterordnung z.B. unter Technischen Vorstand	Verwaltungsmäßige Trennung von Übertragung (§ 9 EIWOG) und Erzeugung erforderlich	✓
Eigenes Personal	bisher: Instandhaltungstrupps, die auch für das Erzeugungs- und Übertragungsnetz arbeiten, Overhead	Unterbinden von „Quersubventionierungen etc.“ macht Transparenz notwendig	?
Eigener Kundestamm ?	Durch Integration nicht gegeben	Alle, die Durchleitung begehren, sind „Kunden“; Netztarifikalkulation gegenüber dem Regulator	✓
Notwendige Teile	Technische Unabhängigkeit gegeben; kaufmännisch untergeordnet (finanzielle Integration).	Vertragliche Absicherung der Leitungsdienstbarkeiten essentiell	✓
Eigene Buchführung	Nein	Buchführung zumindest kostenrechnerische getrennt, aber kfm. Belange und Beschaffungswesen weiterhin zentral.	?

Tabelle 15: Kriterien der Aktivität Verteilung für die Anerkennung als Teilbetrieb, Quelle: eigene Darstellung

## 7.6 Ergebnis

Die Aktivitäten, die dem Unbundling unterliegen (Erzeugung und Stromhandel, Übertragung, Verteilung) haben bisher i.d.R. keine Teilbetriebs-Eigenschaft, da sie zu sehr in das vertikal integrierte Elektrizitätsunternehmen verflochten sind.

<sup>514</sup> Vgl. § 7 Z 6 EIWOG

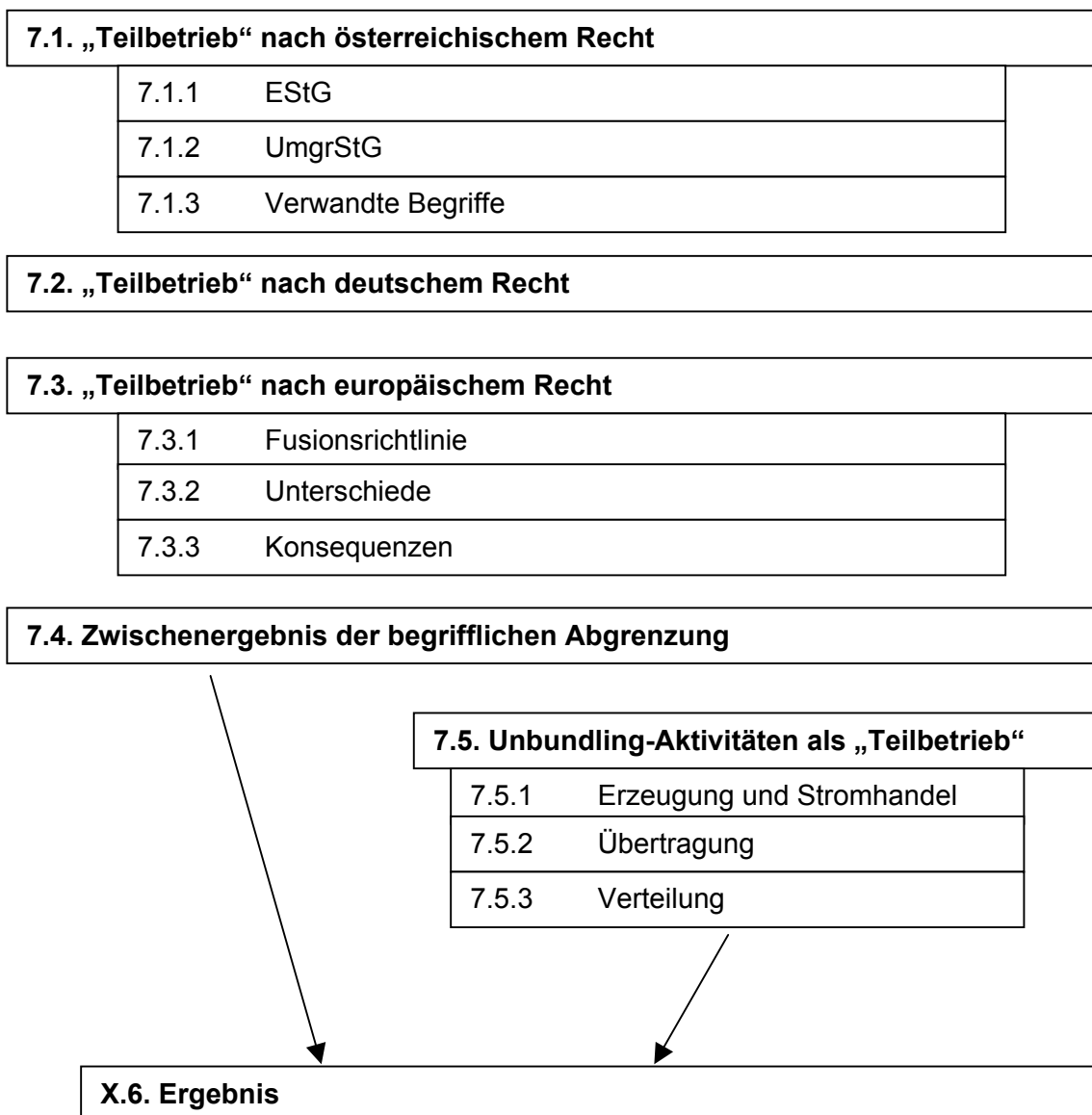
Durch die Umsetzung des Unbundling werden aber wesentliche Indizien und Eigenschaften geschaffen werden müssen, die die Anerkennung eines Teilbetriebes i.S. des Steuerrechts ermöglichen. Entscheidende Bedeutung kommen dabei der eigenen Buchführung (in einem eigenen Rechnungskreis) und der kaufmännischen Entflechtung zu.

Das bei integrierten Elektrizitätsunternehmen nicht gegebene Erfordernis des eigenen **Kundenstammes** für die einzelnen Bereiche muß nach der Interpretation des Teilbetriebsbegriffes nach europäischem Recht noch nicht vorliegen, da die Selbständigkeit zwar vorliegen, aber nicht **nach außen** in Erscheinung treten muß.

Die Unbundling-Berichterstattung ist daher geeignet, bei der Beurteilung der Teilbetriebseigenschaft, die Voraussetzung für ein gesellschaftsrechtliches Unbundling der Aktivitäten Erzeugung und Stromhandel, Übertragung und Verteilung ist, wichtige **Argumente** zu liefern.

Bei Vorliegen eines Teilbetriebes können sodann weitere Schritte zur steueroptimalen Umstrukturierung von Elektrizitätsunternehmen i.S. des UmgrStG realisiert werden.

## 7.7 Programmatische Übersicht



## 8 Zusammenfassung

Das Erfordernis des Unbundling wurde aus dem Wettbewerbs- und Aufsichtsrecht für leitungsgebundene Wirtschaftszweige entwickelt, um sicherzustellen, daß in einem Unternehmen Aktivitäten des natürlichen Monopols in Form des für alle Marktteilnehmer zugänglichen Leitungsnetzes und Aktivitäten des Wettbewerbs nebeneinander in nicht diskriminierender und transparenter Weise betrieben werden können. Es bestehen verschiedene Ausprägungsformen des Unbundling, wobei als **Mindestanfordernis** der Elektrizitätsbinnenmarkt-richtlinie und des EIWOG das rechnerische, auf Basis der Bilanz- und Gewinn- und Verlustrechnung beruhende Unbundling gilt. Darüber hinaus werden das kalkulatorische, das Management- und das eigentumsrechtliche Unbundling unterschieden, deren Transparenz tendenziell größer wird. Die Transparenz der Aktivitäten dient zur Ermittlung von **Systemnutzungsentgelten** für die von allen gegen Kostenersatz benutzbaren Netze.

Die im österreichischen EIWOG in § 8 f geregelten Rechnungslegungsbestimmungen unterscheiden Regelungen für alle Elektrizitätsunternehmen (Veröffentlichung der Jahresabschlüsse) und solche für integrierte Elektrizitätsunternehmen, also Unternehmen, die von den Aktivitäten Erzeugung, Übertragung und Verteilung von Elektrizität sowie Sonstiges mindestens zwei wahrnehmen. Diese Unternehmen haben für jede Aktivität Bilanzen und Ergebnisrechnungen im Anhang zu veröffentlichen. Dadurch und durch die Anwendung gemeinsamer Instrumente kommt es zu einer engen Verschränkung mit den **handelsrechtlichen Rechnungslegungsbestimmungen**, weshalb die Anknüpfungspunkte genau untersucht wurden.

Anhand der Zielsetzungen werden Instrumente der externen und internen Buchführung analysiert oder die Frage gestellt, inwieweit die Unbundling-Berichterstattung **Ersatz** (lex specialis) oder **Erweiterung** (Konkretisierung) des Handelsrechtes ist. Wiewohl die allgemeinen handelsrechtlichen Vorschriften nur vereinzelt segment- oder aktivitätenorientierte Angabepflichten enthalten, sind für die Erfüllung der Generalnorm für Gliederungs- und Erläuterungspflichten aktivitätenbezogene Angaben nützlich oder geboten. Gerade im Zuge einer bedeutend werdenden Marktliberalisierung (z.B. Abwertung von Erzeugungsanlagen) kann die Unbundling-Berichterstattung für den Adressaten wichtige Informationen enthalten.

Die Bestimmungen zur Erstellung der Unbundling-Berichterstattung sind im Gesetz oder den Materialien nur grob geregelt, weshalb Grundsätze des Handelsrechts, wie Maßgeblichkeit, Stetigkeit, Wesentlichkeit anwendbar sind. Wesentlich ist auch die Einbeziehung und Mitwirkung des **Abschlußprüfers** in die Prüfung der Unbundling-Berichterstattung, da diese Teil

des Anhangs und damit des Jahresabschlusses ist.

Die Umsetzung des Unbundling im Unternehmen ist nicht nur eine Ausweisfrage sondern hat auf die **Organisation** und die betrieblichen **Abläufe** integrierter Elektrizitätsunternehmen weitreichende betriebswirtschaftliche Folgewirkungen. Im Zuge der Marktliberalisierung kann eine strategische Neupositionierung des bisherigen Elektrizitätsversorgungsunternehmens („EVU“) aktiv betrieben werden und so der Umstellungsaufwand für die Vorschriften zum Unbundling **offensiv** genutzt werden, wie z.B. durch die Umstellung der Kostenrechnung oder die Einführung eines Profit-Center Konzepts mit Ergebnisverantwortlichkeiten. Darüber hinaus können Umgründungen mit Schaffung eigenständiger Gesellschaften von Vorteil sein. Mit der Schaffung neuer Einheiten darf aber das **Berichtswesen** nicht unübersichtlich werden. Eine Parallelität von Unbundling/HGB/IAS-Segmenten/Kostenrechnung würde mehr Widersprüche als Transparenz bringen.

Die praktische Erstellung der Unbundling-Berichterstattung war insbesondere bei der ersten Erstellung in den Jahren 1999/2000 mit hohem organisatorischen Aufwand im **Rechnungswesen** verbunden. Es war für jede Position zu beurteilen wie die Aufteilung erfolgt bzw. welche Informationen zusätzlich zu erheben waren. Praktische Hilfestellungen waren dafür die Verordnung zur Berechnung der **Systemnutzungstarife** sowie das Gutachten Haubrich/Swoboda. In Kapitel 4 werden die für die Erstellung der Unbundling-Bilanz und – Ergebnisrechnung relevanten Zuordnungs- und Aufteilungsregeln zusammengefaßt und mit Beispielen unterlegt. Es konnte gezeigt werden, daß die Unbundling-Berichterstattung zwar eine grobe Abschätzung für die Beurteilung der Systemnutzungstarife ermöglicht, dennoch aber bedeutende **Unterschiede** zwischen der pagatorischen Unbundling-Berichterstattung und der kalkulatorischen Tarifiermittlung bestehen.

Für die vorliegende Untersuchung des Unbundling wurde die Elektrizitätswirtschaft herangezogen, da sie als erste Branche derartig weitreichende Bestimmungen enthält. Es gibt aber noch weitere wichtige **Wirtschaftszweige**, bei denen das Unbundling zur laufenden Berichterstattung hinzukommen wird und unternehmensintern Handlungsbedarf auslösen wird. Diese Branchen sind insbesondere die Erdgaswirtschaft, die eng mit der Elektrizitätswirtschaft verbunden ist bzw. der Schienenverkehr und die Telekommunikation. Bemerkenswerter Unterschied zum elektrizitätswirtschaftlichen Unbundling ist die Beschränkung auf das interne Rechnungswesen. Auch die Transparenzrichtlinie sieht in bestimmten Fällen eigene Rechenkreise bei öffentlichen Unternehmen vor. Rückschlüsse auf das Unbundling in der Elektrizitätswirtschaft lassen sich auf verschiedener Hinsicht treffen (parallele Zielsetzungen, vollständige Marktöffnung oder beihilfenrechtliche Erfahrungen). Lange Erfahrungen einer „Unbundling-Regelung“ lassen sich aber aus der Versicherungswirtschaft gewinnen, denn



hier gilt seit 1994 der Grundsatz der Spartenentrennung und der Ausweis von Bilanzabteilungen.

Bei der ersten praktischen Anwendung der Unbundling-Bestimmungen in Österreich zeigten sich trotz der Formulierung einer brancheninternen Vorgehensweise starke **Auffassungsdifferenzen** hinsichtlich der Offenlegung der Unbundling-Berichterstattung im Anhang und im Amtsblatt zur Wiener Zeitung. Nur ein Teil der großen österreichischen Elektrizitätsunternehmen kam der vorgesehenen Veröffentlichung der Unbundling-Berichterstattung vorbehaltlos nach.

Im letzten Kapitel wird die steuerliche Sonderfrage der **Teilbetriebseigenschaft** der Unbundling-Aktivitäten untersucht. Unter Heranziehung des weiteren europarechtlichen Teilbetriebsbegriffes, der nach aktueller Rechtsprechung auch für innerstaatliche Umgründungen Bedeutung besitzt, ist es für integrierte Elektrizitätsunternehmen möglich, Teilbetriebe wie z.B. die Erzeugung (Kraftwerke), das Übertragungs- oder Verteilernetz als Teilbetrieb zu behandeln.

Zusammenfassend ist festzuhalten, daß das Erfordernis des Unbundling für Elektrizitätsunternehmen eine **mehrdimensionale Aufgabe** zur Lösung **handelsrechtlicher, betriebswirtschaftlicher** und **steuerlicher** Fragestellungen ist. Bei offensiver Umsetzung der Änderungen kann großer Gestaltungsspielraum genutzt werden. Der **Abschlußprüfer** muß aufgerufen sein, die betroffenen Unternehmen begleitend zu unterstützen. Da in Zukunft auch andere Branchen mit einer verpflichtenden Unbundling-Berichterstattung konfrontiert sind, wird dieses Aufgabenfeld eine wichtige **Zukunftsaufgabe** des Wirtschaftstreuhanders sein.

O – o – o – O

# LITERATURVERZEICHNIS

- Adler/Düring/Schmaltz*, Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen, 6.Auflage, Stuttgart 1995
- Altenburger, Otto* die Schlüsselungsvorschriften im Versicherungsaufsichtsgesetz – eine Herausforderung für den Wirtschaftsprüfer in: Festschrift für Karl Vodrazka zum 65. Geburtstag, Hrsg. von Herbert Kofler u.a., Wien, 1996
- Armeloh, Karl-Heinz*: Die Berichterstattung im Anhang, Düsseldorf 1996
- Arthur D. Little International GmbH/Bogner Stefan*: Grundsätze für eine einheitliche Tarifstruktur der Netzbenutzungsentgelte für österreichische Erdgasfern- und verteilungsunternehmen, Wissenschaftliches Gutachten im Auftrag des BMWA, Zwischenbericht 8.Mai 2000, Wien 2000
- Arthur D. Little International*: Cable-Review-Study on the Competition implications in telecommunication and multimedia markets of (a) joint provision of cable and telecoms networks by a single dominant operator and (b) restrictions on the use of telecommunications networks for the provision of cable-TV services, 1997
- Baran, Peter*: Das Versicherungsaufsichtsgesetz (VAG) 3.Aufl., Wien 2000
- Barborka, Karl*: EU-GesRÄG: Erweiterte Anhangangaben hinsichtlich Umsatzerlöse in RWZ 1999 S 79
- Bernhards, Oliver*, Segmentberichterstattung diversifizierter Unternehmen, Köln 1994
- Bertl, Romuald/Deutsch, Eva/Hirschler, Klaus*: Buchhaltungs- und Bilanzierungshandbuch, Wien 1997
- Bertl, Romuald/Fraberger, Friedrich*: Generalnorm – True and Fair View in RWZ 1994 S 215
- Bertl, Romuald/Fraberger, Friedrich*: in RWZ 1999 S 119 ff sowie S 148 ff
- BMWA*, Sektion VIII-Energie: Der Elektrizitätsbinnenmarkt in der EU, Wien 1997
- Bouquin, Henri*: Le contrôle de gestion, Presses universitaires de France, Paris 1986
- Braumüller, Peter*: Versicherungsaufsichtsrecht: Internationale Standards, europäische Richtlinien und österreichisches Recht, 1.Aufl. Wien 1999, S 405 mit weiteren Hinwei-

sen

*Dehmer, Hans/Stratz, Rolf-Christian/Hörtnagl, Robert: Umwandlungsgesetz, Umwandlungssteuergesetz, München 1996*

*Doralt Werner, Einkommensteuergesetz 1988 2.A., Wien 1998*

*Doralt Werner/ Ruppe Hans Georg, Grundriß des österreichischen Steuerrechts I 5.A., Wien 1994*

*Egger Anton/Samer, Helmut: Der Jahresabschluß nach dem Handelsgesetzbuch, Band I 7.A.*

*Egger, Anton: Entstehungsgeschichte und internationaler Vergleich des Rechnungslegungsgesetzes, in Bertl, Romuald/Mandl, Dieter (Hrsg) Handbuch zum Rechnungslegungsgesetz*

*Europäische Kommission: Der Binnenmarkt für Energie, KOM (88) 238 endg.*

*Europäische Kommission: Mitteilung der Kommission betreffend die Bereitstellung von Telekommunikations- und Kabelfernsehtetzen durch ein und denselben Betreiber, S 14*

*Europäische Kommission: XXIX.Bericht über die Wettbewerbspolitik – 1999 von der Kommission vorgelegt, SEK(2000)720 endgültig*

*Fachausschuß für öffentliche Unternehmen und Verwaltungen (ÖFA) des IdW: Diskussionspapier: Zweifelsfragen der Rechnungslegung und Prüfung von Elektrizitätsversorgungsunternehmen nach dem EnWG, in: WPg 1998, S 828*

*Fachgutachten des Fachsenats für Handelsrecht und Revision des Instituts für Betriebswirtschaftslehre, Steuerrecht und Organisation der Kammer der Wirtschaftstreuhänder, S 6*

*FVGW, Fachverband Gas und Wärme, Arbeitskreis Unbundling: Gas Unbundling – Grundsätze für das Unbundling im Rechnungswesen und Kostenermittlung zur Erstellung von Netztarifen im Bereich der Gaswirtschaft, Februar 2000*

*Göth, Philip: Bilanzrecht der Kreditinstitute, Bd I, Wien 1995*

*Haefliger, Nicla: die Liberalisierung der Elektrizitätswirtschaft in der Europäischen Gemeinschaft, Basel 1997*

*Hancher, Leigh: Cross-Subsidization in Community Law, Rotterdam 1996*

- Haritz, Detlef/Benkert, Manfred (Hrsg.): Umwandlungssteuergesetz, München 1996*
- Haubrich, Hans-Jürgen; Swoboda, Peter: Gutachten über die Grundlagen für Systemnutzungs-/tarif/-regelungen im Bereich der öffentlichen Elektrizitätsnetze, Aachen, Graz 1998, veröffentlicht im Internet auf der Homepage des BMWA (<http://bmwa.gv.at/positionen/syst.htm>) Kapitel 7*
- Heidinger, Markus; Wolf, Richard V.; Schneider, Robert: Das neue Elektrizitätswirtschaftsrecht – EIWOG 1998, Wien 1998*
- Helbich Franz, Umgründungen 4.A., Wien 1990*
- Herzig, Norbert: Der Einfluß des EG-Rechts auf den Teilbetriebsbegriff in IStR 1994, 2 ff*
- Hügel Hanns F./Mühllehner, Johann/Haslinger, Stefan: Umgründungsteuergesetz, Wien 1999, § 12 Rz 7*
- Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (IDW) (Hrsg.): Wirtschaftsprüferhandbuch 1996 Band I*
- Kah, Arnd: Profitcenter-Steuerung: ein Beitrag zur theoretischen Fundierung des Controlling anhand des Principal-agent-Ansatzes, Stuttgart 1994*
- Kasper Helmut, Mayrhofer Wolfgang: Personalmanagement, Führung, Organisation, 2.A., Wien 1999*
- Körlin, Theodor: Profit Centers im Verkauf: Gewinnerorientierte Steuerung von Verkaufsabteilungen, Stuttgart 1991*
- Koziol, Helmut/Welser, Rudolf: Grundriß des bürgerlichen Rechts, Bd I, 10.A. Wien 1995*
- KPMG Deutsche Treuhand-Gesellschaft (Hrsg): International Accounting Standards: eine Einführung in die Rechnungslegung nach den Grundsätzen des IASC, Stuttgart 1999,*
- Kradischnig, Günter: Mit Ergebniscenter-Organisation zu mehr Eigenverantwortung in: RWZ 1998, S 47*
- Kranich, Alexander, Steuerpraxis 1994 Mehrwertsteuer, Wien 1984*
- Krecji Heinz, Grundriß des Handelsrechts, Wien 1995*
- Leffson, Ulrich Das neue deutsche Bilanzrecht der Kapitalgesellschaften unter der Forderung des true and fair view in JfB 1986 S 25*

- Loitz, Rüdiger*: Auswirkungen der Harmonisierung des Energiemarkts auf die Rechnungslegung und Prüfung der Energieversorgungsunternehmen, in: Versorgungswirtschaft 1998, S 249
- Mandl, Dieter/Bertl, Romuald et al.*: Handbuch der Unternehmenspraxis, Wien 1986, S 377
- Markmiller, Karl F*: Konsequenzen der Liberalisierung auf den Energiemärkten in: Versorgungswirtschaft 1998
- Pauger, Dietmar*: Marktwirtschaft durch EU-Recht, Deregulierung am Beispiel der Elektrizitätswirtschaft, Wien 1996
- Pellens, Bernhard*: Internationale Rechnungslegung, Stuttgart 1997, S 302 f.
- Perner, Jens/Riechmann, Christoph/Schulz, Walter*: Durchleitungsbedingungen für Strom und Gas, München 1997, S 27
- PriceWaterhouseCoopers (PWC)/Deutsche Revision*: zitiert von Baumann, Elfriede: Anforderung an der den Jahresabschluß aus Sicht der Wirtschaftsprüfung: Vortrag auf der IIR-Konferenz „Unbundling – Praktisches Umsetzen in EVU“ am 15.6.1999 in Wien, Folie 20
- Quantschingg Peter / Schuch*, Einkommensteuer-Handbuch EStG 1988, Wien 1993
- Renner, Andreas, Felix, Bernd*: Geschäftsprozeßoptimierung und Centersteuerung bei der Duisburger Versorgungs- und Verkehrsgesellschaft, in: BDU (Bundesverband Deutscher Unternehmer)-Datenbank 1999/2000, Fachaufsätze von Unternehmensberatern: Internet: <http://www.bdu.de/beraterauswahl/fach/fach/085> vom 3.5.2000
- Riemer, Gerrit Arnd*: Erdgas: Eine europäische Energie, Zeitschrift für das Gas- und Wasserfach 1997 (gwf, Deutschland), S 392 f
- Rohatschek, Roman*: Zur Überwachung der Einhaltung der Veröffentlichung des Jahres- und Konzernabschlusses in RWZ 2000, S 199 ff mit weiteren Hinweisen; darin wird kritisiert, daß die in Art 3 Abs. 6 der Publizitätsrichtlinie vorgesehene Überwachung der Veröffentlichung durch geeignete Maßnahmen in Österreich nicht entsprochen wird
- Röhricht, Kurt; Cebulla Stephan*: Transparenz der Buchführung und Rechnungslegung von Energieversorgungsunternehmen nach § 9 EnWG in: Versorgungswirtschaft 1999
- Rückle, Dieter*: Ausgestaltung und Bedeutung der Generalnormen im neuen Rechnungslegungsrecht, in Loitlsberger, Erich/Egger, Anton/ Lechner Eduard, Rechnungslegung

- und Gewinnermittlung (Lechner-Gedenkschrift) Wien 1987
- Schmelz, Christian/Tremmel, Ernst*: Willkommen im freien Markt? in: *ecolex* 2000, S 556
- Schmerkotte, Ulrich*: Das rechnungsmäßige Unbundling aus Sicht der VDEW; Zusammenfassung des Vortrags auf der IIR-Konferenz „Unbundling – Praktisches Umsetzen in EVU“ am 15.6.1999 in Wien
- Seicht, Gerhard*: Strompreiskalkulation und Übernahmepreis für Stromverteilungsanlagen in: Bertl, Romuald/Mandl, Gerhard (Hrsg.): *Rechnungswesen und Controlling – Festschrift für Anton Egger zum 65. Geburtstag*, Wien 1997, S 221
- Selchert, F.W.*: *Der Anhang als Instrument der Informationspolitik*, Stuttgart 1987
- Straube Manfred (Hrsg.)* Kommentar zum Handelsgesetzbuch 2. Band Rechnungslegung 2.A., Wien 1992
- Swoboda, Peter*: Gutachten über ein Kalkulationsschema für die Strompreisfestsetzung, erstellt im Auftrag des Bundesministeriums für wirtschaftliche Angelegenheiten, Graz im Oktober 1988
- Thurnher Viktor*, EIWOG Elektrizitätswirtschafts- und -organisationsgesetz, Kurzkomentar, Wien 1999
- Unipede - Ressource Management Study Committee*: *Transfer Pricing – a managerial approach for the electricity sector 80.01 Finbud*, Paris 1997
- VDEW*: *Unbundling im Rechnungswesen – Leitfaden zur praktischen Umsetzung im EVU*, Frankfurt /Main 1998
- VEÖ, Verband der Elektrizitätswerke Österreichs, Arbeitskreis Unbundling*: *Unbundling – Transparenz im Rechnungswesen – Umsetzung der Unbundling-Berichterstattung i.S.d. EIWOG in der österreichischen Elektrizitätswirtschaft Juni 1999*
- Wagenhofer, Alfred*: *International Accounting Standards, Bilanzierung und Bewertung Auswirkungen auf den Jahresabschluß, 2.A., Wien 1999*
- Walter – Mayer*, *Bundesverfassungsrecht*<sup>7</sup>, Wien 1992
- Wohlmuth, Clemens*: Vortrag „Steigern Sie die Effizienz Ihres EVU durch organisatorische Veränderungen im Zuge des Unbundling“, IIR-Konferenz „Unbundling“ Wien, 14-15.6.1999

*Wolle, Dieter*: Fit für den Wettbewerb mit der Center-Erfolgsrechnung: Ziele, Konzept und erste Erfahrungen der Stadtwerke Bremen AG, in Horvath, Peter (Hrsg.): Das neue Steuerungssystem des Controllers, Stuttgart 1997, S 157-173

*Wundsam Walter/Zöchling, Hans/Huber, Paul/Khun, Wolfgang*, Handkommentar zum Umgründungssteuergesetz 2.A., Wien 1995

*Zur Mühlen, Manfred*, Handlungsbedarf in der Rechnungslegung und Prüfung deutscher Energieversorgungsunternehmen, in: Versorgungswirtschaft 1997, S 174

# ABBILDUNGSVERZEICHNIS

Abbildung 1: Formen der Integration am Beispiel eines integrierten Elektrizitäts- und Erdgasunternehmens , Quelle: eigene Darstellung .....	83
Abbildung 2: Geschäftsprozeß vertikal integrierter Elektrizitätsversorgungsunternehmen, Quelle: VDEW, Leitfaden zur praktischen Umsetzung im EVU, Frankfurt /Main 1998, S 6 ff .....	84
Abbildung 3: Geschäftsprozeß vertikal integrierter Elektrizitätsversorgungsunternehmen nach österreichischer Auffassung, Quelle: eigene Darstellung .....	86
Abbildung 4: Wettbewerb und natürliches Monopol in der Elektrizitätswirtschaft, Quelle: eigene Darstellung .....	89
Abbildung 5: Varianten der Umsetzung des Unbundling im Unternehmen, Quelle: eigene Darstellung .....	95
Abbildung 6: Der Zusammenhang der Unbundling-Berichterstattung mit der IAS Segmentberichterstattung in einem integrierten Energieunternehmen, Quelle: Eigene Darstellung ..	114



# TABELLENVERZEICHNIS

Tabelle 1: Unterschiedliche Zielsetzungen und Instrumente des externen und internen Rechnungswesen in Hinblick auf das Unbundling, Quelle: eigene Darstellung .....	24
Tabelle 2: Gegenüberstellung der Aufgliederung der Umsätze nach HGB mit der Unbundling-Berichterstattung .....	32
Tabelle 3: Multi-Utilities in Westeuropa, Quelle: Elphick, Clive: Vortrag auf der European Electricity Conference „To the Year 200 and Beyond“ Multi-Utilities – the way forward for Europe am 24.April 1997 mit eigener Aktualisierung .....	93
Tabelle 4: Auswirkungen der Umsetzungsformen des Unbundling auf die Unternehmensorganisation und die Steuerbarkeit, Quelle: eigene Darstellung .....	96
Tabelle 5: Gegenüberstellung Berichtspflichten nach IAS 14 mit der Unbundling-Berichterstattung nach § 8 EIWOG, Quelle: eigene Darstellung .....	123
Tabelle 6: Beispiel zur Restschlüsselverteilung - Ausgangssituation, Quelle: Eigene Darstellung.....	158
Tabelle 7: Beispiel zur Restschlüsselverteilung - Ergebnis, Quelle: Eigene Darstellung .....	159
Tabelle 8: Umsetzung der Erdgasbinnenmarkttrichtlinie per August 2000, Quelle: eigene Darstellung auf Basis des Memos EU/00/52 vom 13.September 2000 .....	176
Tabelle 9: Vergleich der Regelungen des Elektrizitäts- und Erdgasrechts, Quelle: eigene Darstellung .....	178
Tabelle 10: Vergleich der Regelungen des Elektrizitäts- und Versicherungsrechts, Quelle: eigene Darstellung .....	190
Tabelle 11: Vergleich der Regelungen des Elektrizitäts- und Eisenbahnrechts, Quelle: eigene Darstellung .....	195
Tabelle 12: Vergleich der Regelungen des Elektrizitäts- und Telekommunikationsrechts, Quelle: eigene Darstellung .....	202
Tabelle 13: Kriterien der Aktivität Erzeugung und Stromhandel für die Anerkennung als Teilbetrieb Quelle: eigene Darstellung.....	224
Tabelle 14: Kriterien der Aktivität Übertragung für die Anerkennung als Teilbetrieb, Quelle: eigene Darstellung .....	225
Tabelle 15: Kriterien der Aktivität Verteilung für die Anerkennung als Teilbetrieb, Quelle: eigene Darstellung .....	226