

Gutachten

zur Ermittlung der Betriebskostenpauschale Gas
gemäß § 32 Abs. 1 Nr. 8c ARegV

im Auftrag der

**Bundesnetzagentur für Elektrizität, Gas,
Telekommunikation, Post und Eisenbahnen**

Abkürzungsverzeichnis

Abkürzung	Bezeichnung
ARegV	Anreizregulierungsverordnung
Anm.	Anmerkung
Az.	Aktenzeichen
BK	Beschlusskammer
bzw.	beziehungsweise
BR-Drs.	Bundesratsdrucksachen
DIN	Deutsche Industrienorm
DVGW	Deutscher Verein des Gas- und Wasserfaches e.V.
EN	Europäische Norm
EnWG	Energiewirtschaftsgesetz
GasNEV	Gasnetzentgeltverordnung
GasNZV	Gasnetzzugangsverordnung
HGB	Handelsgesetzbuch
i.V.m.	in Verbindung mit
OPEX	operating expenditures
StromNEV	Stromnetzentgeltverordnung
TEUR	tausend Euro
vgl.	vergleiche

Inhaltsverzeichnis

	Seite
1. Hintergrund	1
2. Auftrag	3
3. Regulatorisches Umfeld der Betriebskosten-Pauschalen vor Inbetriebnahme	4
3.1. Vorgaben des Energiewirtschaftsgesetzes und der Anreizregulierungsverordnung	4
3.2. Festlegungskompetenzen der Bundesnetzagentur	6
4. Regulatorisches Umfeld der Betriebskosten-Pauschalen vor Inbetriebnahme	7
4.1. Begriffsumfang	7
4.2. Qualitative Begriffsanalyse	9
4.3. Aktivierung versus Betriebskosten	11
5. Datenerhebungsprozess	14
5.1. Struktur des Erhebungsbogens	14
5.2. Datenerhebungsprozess	18
5.3. Ergänzende Erläuterungen der Fernleitungsnetzbetreiber	19
6. Datenauswertung	21
6.1. Datengrundlage	21
6.2. Datenauswertung und -bereinigung	21
7. Berechnung einer angemessenen Betriebskostenpauschale	24

Anlagenverzeichnis

Allgemeine Auftragsbedingungen

Anlage 1

ENTWURF

Aus rechentechnischen Gründen können in den Tabellen Rundungsdifferenzen
in Höhe von \pm einer Einheit (EUR, % usw.) auftreten.

1. Hintergrund

Betreiber von Übertragungs- und Fernleitungsnetzen können unter bestimmten Voraussetzungen gemäß § 23 der Anreizregulierungsverordnung (ARegV) Investitionsmaßnahmen für Erweiterungs- und Umstrukturierungsinvestitionen beantragen. Der Antrag ist gemäß § 23 Abs. 3 S. 1 ARegV spätestens neun Monate vor Beginn des Kalenderjahres, in dem die Investition erstmals ganz oder teilweise kostenwirksam werden soll, d.h. bis zum 31. März des Vorjahres bei der Bundesnetzagentur, zu stellen. Die Bundesnetzagentur genehmigt die Anträge bei Vorliegen der Voraussetzungen. Als Kosten einer Investitionsmaßnahme können Betriebs- und Kapitalkosten geltend gemacht werden. Mit Änderung der ARegV zum 22. März 2019 können für alle Investitionsmaßnahmen, die ab dem 31. Dezember 2018 beantragt wurden, ab dem Zeitpunkt der vollständigen Inbetriebnahme der Anlagengüter der Investitionsmaßnahme oder eines Teils der Investitionsmaßnahme bis zum Ende der Regulierungsperiode, in der die Genehmigung der Investitionsmaßnahme gilt, als Betriebskosten für die Anlagengüter der Investitionsmaßnahme jährlich pauschal 0,8 Prozent der für die Investitionsmaßnahme ansetzbaren Anschaffungs- und Herstellungskosten geltend gemacht werden, abzüglich des projektspezifischen oder des pauschal festgelegten Ersatzanteils. Gemäß § 32 Abs. 1 Nr. 8b ARegV kann die Bundesnetzagentur für den Zeitraum ab der vollständigen Inbetriebnahme der Anlagengüter der Investitionsmaßnahme die Betriebskosten in einer abweichenden Höhe oder auf Basis einer von den 0,8 Prozent abweichenden Pauschale festlegen. Für den Zeitraum bis zur endgültigen Inbetriebnahme hat die Bundesnetzagentur eine pauschale auf der Grundlage von § 32 Abs. Nr. 8c ARegV festzulegen. Ab dem 22. März 2019 können bis zu der Festlegung der Pauschale nach § 23 Abs. 1a S. 2 ARegV für den Zeitraum bis zu der vollständigen Inbetriebnahme der jeweiligen Anlagengüter als Betriebskosten für die Anlagengüter, die Gegenstand der Investitionsmaßnahme sind, jährlich pauschal 0,2 Prozent der für die Investitionsmaßnahme ansetzbaren Anschaffungs- und Herstellungskosten geltend gemacht werden.

Für die Bestimmung der Pauschale gemäß § 23 Abs. 1a S. 2 ARegV soll eine sachgerechte und objektive Beurteilung der im Rahmen von Investitionsmaßnahmen anerkenungsfähigen Betriebskosten für alle in Anlage 1 der Verordnung über die Entgelte für den Zugang zu Stromnetzentgeltverordnung (StromNEV) / Gasnetzentgeltverordnung (GasNEV) aufgeführten Anlagen für den Zeitraum bis zur Inbetriebnahme durchgeführt werden.

Mit Datum vom 11. April 2019 hat die Bundesnetzagentur das Verfahren zur Festlegung einer Betriebskostenpauschale gemäß § 32 Abs. 1 Nr. 8c ARegV für den Zeitraum bis zum Zeitpunkt der endgültigen Inbetriebnahme von Anlagengütern einer genehmigten Investitionsmaßnahme im Sinne von § 23 ARegV eingeleitet.

ENTWURF

2. Auftrag

Im Rahmen des eingeleiteten Verfahrens hat die Beschlusskammer 4 der Bundesnetzagentur uns - die Ebner Stolz GmbH & Co. KG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft - mit einem Gutachten zur Ermittlung der Betriebskostenpauschale Strom/Gas gemäß § 32 Abs. 1 Nr. 8c ARegV beauftragt. Die Begutachtung soll im Wesentlichen die nachfolgenden Arbeitsschritte umfassen:

1. Identifizierung von Kostenkomponenten und Kostentreibern der Betriebskosten
2. Auswahl der zu berücksichtigenden Kostenkomponenten
3. Erstellung des Erhebungsbogens und Durchführung der Datenabfrage bei den Unternehmen
4. Ermittlung der durchschnittlichen Betriebskosten
5. Ermittlung der durchschnittlichen Anschaffungs- und Herstellungskosten
6. Berechnung der Betriebskostenpauschale

3. Regulatorisches Umfeld der Betriebskosten-Pauschalen vor Inbetriebnahme

3.1. Vorgaben des Energiewirtschaftsgesetzes und der Anreizregulierungsverordnung

Gemäß der ARegV in der Fassung vor dem 22. März 2019 konnten für Investitionsmaßnahmen grundsätzlich Betriebskosten in eine Höhe von jährlich pauschal 0,8 Prozent der für die Investitionsmaßnahmen ansetzbaren Anschaffungs- und Herstellungskosten geltend gemacht werden. Eine Unterscheidung in eine Phase vor endgültiger Inbetriebnahme und einer Phase ab der endgültigen Inbetriebnahme wurde dabei nicht vorgenommen. Die pauschale Berechnung der Betriebskosten wurde seitens des Verordnungsgebers damit begründet, dass eine Einzelfallprüfung der jeweiligen Betriebskosten, sowohl für die Regulierungsbehörden als auch für die betroffenen Unternehmen einen unverhältnismäßigen Aufwand bedeuten würde¹. Zu Gunsten der Netzbetreiber wirkte sich dabei auch aus, dass die Bundesnetzagentur für die Herleitung der Betriebskostenpauschale als Prozentsatz der Anschaffungs- und Herstellungskosten eine Durchschnittsbildung über die gesamte Nutzungsdauer - dies umfasst den Zeitraum von der erstmaligen Aktivierung als Anlage im Bau bis zum Ende der Nutzungsdauer - vornimmt². Da die Betriebskostenpauschale allerdings maximal nur den Zeitraum bis zum Ende der auf den Abschluss der Investitionsmaßnahme folgenden Regulierungsperiode umfasst, kann diese Vorgehensweise zu einer Überschätzung der geltend zu machenden Betriebskosten einer Investitionsmaßnahme führen.

Gemäß der ARegV in der Fassung vor dem 22. März 2019, bestand seitens der BNetzA die Möglichkeit einer abweichenden Festlegung der Betriebskostenpauschale gemäß § 29 Abs. 1 EnWG i.V.m. § 32 Abs.1 Nr. 8a ARegV im Hinblick auf einzelne Anlagengüter. Dadurch sollten den Besonderheiten des Betriebes einzelner Anlagengüter Rechnung getragen werden.

¹ Vgl. BR-Drs. 312/10 (Beschluss).

² Vgl. Bundesnetzagentur: Beschl. V. 12.12.2011 - Az. BK-4-11-26.

Von dieser Möglichkeit hat die Bundesnetzagentur bezüglich Offshore-Anlagen, Erdgasverdichter und Gasdruckregel- und Messanlagen Gebrauch gemacht³. Die Festlegungen basierten auf einem Gutachten der TU Clausthal⁴. Die Betriebskostenpauschale für Offshore-Anlagen wurde demnach mit 3,4%, für Erdgasverdichter mit 5,2% und für Gasdruckregel- und Messanlagen mit 5,8% der anerkennungsfähigen Anschaffungs- und Herstellungskosten festgelegt.

Die abweichende Festlegung der Betriebskostenpauschale für Offshore-Anlagen wurde von der Bundesnetzagentur auf der Grundlage zwischenzeitlich vorliegender Ist-Daten bezüglich der erfolgten Aktivierungen und der angefallenen Betriebskosten mit Wirkung ab dem 1. Januar 2018 aufgehoben, da die Betriebskostenpauschale in Höhe von 3,4% deutlich überhöht sei⁵.

Vor dem Hintergrund der mit der am 22. März 2019 in Kraft getretenen Verordnung zur Berechnung der Offshore-Netzzulage und zu Anpassungen im Regulierungsrecht vorgenommenen Änderung der ARegV hat die Bundesnetzagentur auf der Grundlage eines von der BET Büro für Energiewirtschaft und technische Planung GmbH (BET) erstellten Gutachtens⁶ die Betriebskostenpauschale für Erdgasverdichter sowie Gasdruckregel- und Messanlagen gemäß § 29 Abs. 1 EnWG i.V.m. § 32 Abs.1 Nr. 8b ARegV mit 1,5% bzw. 1,7% festgelegt. Eine Differenzierung in die Phase bis zur endgültigen Inbetriebnahme der Anlagengüter und die Phase ab dem Zeitpunkt der endgültigen Inbetriebnahme erfolgte dabei nicht.

³ Vgl. Bundesnetzagentur: Beschl. v. 12.12.2011 - Az. BK4-11-026; Beschl. v. 5.12.2011 - Az. BK4-11-27; Beschl. v. 5.12.2011 - Az. BK 4-11-28.

⁴ Vgl. TU Clausthal, Ermittlung abweichender Betriebskostenpauschalen für Investitionsbudgets gemäß § 23 ARegV - Gutachten im Auftrag der Bundesnetzagentur für Elektrizität, Gas, Telekommunikation, Post und Eisenbahnen, 2011.

⁵ Vgl. Bundesnetzagentur: Beschl. v. 22.12.2017 - Az. BK4-17-002.

⁶ Vgl. BET, Gutachten zur Überprüfung der der Betriebskostenpauschale für Erdgasverdichter und Gasdruckregel- und Messanlagen, 2019.

3.2. Festlegungskompetenzen der Bundesnetzagentur

Wie im vorangehenden Absatz bereits dargelegt, kann die Bundesnetzagentur gemäß § 29 Abs. 1 EnWG i.V.m. § 32 Abs. 1 Nr. 8b ARegV eine zu § 23 Abs. 1 S. 1 ARegV abweichende Höhe oder Betriebskostenpauschale festlegen. Dies soll dazu dienen, gegebenenfalls anlagenspezifische notwendige Betriebskosten angemessen zu berücksichtigen⁷. Diese Kompetenz bezieht sich ausweislich der Begründung des Ordnungsgebers nicht alleine auf eine Erhöhung des pauschaliert ansetzbaren Wertes. Die Bundesnetzagentur kann auch einen niedrigeren als den in § 23 Abs. 1a S. 1 ARegV bestimmten Satz von 0,8 Prozent festlegen, sofern dem nicht entsprechend tatsächliche Kosten der Netzbetreiber gegenüberstehen⁸.

Mit Änderung der ARegV durch die Verordnung zur Berechnung der Offshore-Netzumlage und zu Anpassungen im Regulierungsrecht zum 22. März 2019 wurde der Bundesnetzagentur gemäß § 32 Abs. 1 Nr. 8c ARegV eine weitere Festlegungskompetenz eingeräumt. Diese betrifft die pauschalierte Berücksichtigung von Betriebskosten in dem Zeitraum bis zur vollständigen Inbetriebnahme der Anlagengüter. Maßstab für die Festlegung der Pauschale soll dabei die tatsächliche Höhe der notwendigen Betriebskosten sein. Hierbei kann auch eine Pauschale in Höhe von Null festgelegt werden, sofern die Bundesnetzagentur zu dem Ergebnis kommt, dass in dieser Phase keine Betriebskosten anfallen⁹.

⁷ Vgl. BR-Drs. 13/19 (Beschluss), S. 23.

⁸ Ebenda.

⁹ Vgl. BR-Drs. 13/19 (Beschluss), S. 24.

4. Regulatorisches Umfeld der Betriebskosten-Pauschalen vor Inbetriebnahme

4.1. Begriffsumfang

Eine unmittelbare Legaldefinition des Betriebskostenbegriffes enthält die ARegV nicht. Als Kosten einer genehmigten Investitionsmaßnahme können von den Übertragungs- und Fernleitungsnetzbetreibern Betriebs- und Kapitalkosten geltend gemacht werden. Unter Rückgriff auf die Definitionen in den §§ 4-8 StromNEV/GasNEV lassen sich die Betriebskosten aber im Umkehrschluss ableiten. Die gesamten Netzkosten setzen sich gemäß § 4 Abs. 2 S. 2 StromNEV/GasNEV aus den aufwandsgleichen Kosten, den kalkulatorischen Abschreibungen, der kalkulatorischen Eigenkapitalverzinsung und den kalkulatorischen Steuern zusammen.

Die kalkulatorischen Abschreibungen im Sinn von § 6 StromNEV/GasNEV dienen der Vergütung der Wertminderung der betriebsnotwendigen Anlagengüter oder betriebswirtschaftlich ausgedrückt dem Kapitalverzehr. Unter die Kapitalkosten im engeren Sinne sind die Eigen- sowie die Fremdkapitalkosten zu subsumieren. Durch die kalkulatorische Eigenkapitalverzinsung im Sinn von § 7 StromNEV/GasNEV erfolgt entgeltregulatorisch die Verzinsung des von den Netzbetreibern eingesetzten Eigenkapitals. Sie entspricht also den Eigenkapitalkosten. Während die Körperschaftsteuer implizit in der Eigenkapitalverzinsung Berücksichtigung findet, fließt die Gewerbesteuer über § 8 StromNEV/GasNEV als eigene Kostenposition in die Ermittlung der Netzkosten ein. Somit verbleiben zunächst als Restgröße der gesamten Netzkosten nur die aufwandsgleichen Kosten. In den aufwandsgleichen Kosten sind gemäß § 5 Abs. 2 StromNEV/GasNEV auch die Fremdkapitalkosten enthalten. Da diese einen Bestandteil der Kapitalkosten bilden, sind diese aus den aufwandsgleichen Kosten herauszurechnen. Im Umkehrschluss ergibt sich somit, dass Betriebskosten, die um die Fremdkapitalkosten bereinigten aufwandsgleichen Kosten sind.

Die aufwandsgleichen Kostenpositionen entsprechen den Posten der nach § 6b Abs. 3 EnWG erstellten Gewinn- und Verlustrechnungen und somit den Regelungen des Dritten Buchs des Handelsgesetzbuches. Den aufwandsgleichen Kosten ohne Fremdkapitalzinsen entsprechen auf der Basis der Gewinn- und Verlustrechnung gemäß § 275 Abs. 2 HGB die folgenden Posten:

- Materialaufwand bestehend aus den Aufwendungen für Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe und bezogene Waren sowie die Aufwendungen für bezogenen Leistungen
- Personalaufwand bestehend aus den Löhnen und Gehältern sowie den sozialen Abgaben und Aufwendungen für Altersversorgung und für Unterstützung und
- Die sonstigen betriebliche Aufwendungen.

Der Posten der sonstigen betrieblichen Aufwendungen ist nicht weiter legaldefiniert. Er stellt vielmehr einen Auffangposten für solche Aufwendungen dar, die nicht unter die anderen Aufwandsposten fallen. Die „übrigen betrieblichen Aufwendungen“ stellen die wesentlichen Beträge dieses Postens dar. Hierunter fallen insbesondere¹¹

- Ausbildungskosten
- Beratungskosten
- Bewirtungs- und Betreuungskosten
- Kosten für EDV-Nutzung
- Erbbauzinsen
- Fremdreparaturen
- Gebühren
- Kfz-Kosten
- Konzessionsabgaben
- Miet- und Leasingaufwendungen
- Raumkosten
- Rechtsberatungskosten
- Transportkosten
- Wartungskosten
- Wertberichtigungen auf Forderungen

¹¹ Vgl. Schmidt/Peun in Beck Bil-Komm, § 275 Anm. 172, 11. Auflage, 2018.

Die Kosten für die Beschaffung von Energie zum Ausgleich physikalischer bedingter Schwankungen (Verlustenergie) im Sinne von § 10 Abs. 1 StromNEV zählen zwar gemäß § 4 Abs. 2 S. 3 StromNEV grundsätzlich zu den Betriebskosten. Die Kosten für die Beschaffung von Verlustenergie werden jedoch als volatiler Kostenanteil im Sinne von § 11 Abs. 5 ARegV in Höhe der tatsächlichen angefallenen Kosten über die Erlösobergrenze bzw. über das Regulierungskonto berücksichtigt. Eine etwaige Berücksichtigung als Betriebskosten einer Investitionsmaßnahme scheidet somit aus, da es ansonsten zu einer Doppelerfassung der Kosten käme.

Ebenso zählen die Kosten für Treibenergie zu den volatilen Kostenanteilen im Sinne von § 11 Abs. 5 ARegV und werden somit in der jeweiligen tatsächlichen Höhe vergütet.

Dementsprechend sind diese Kostenkomponenten auch bei der Ermittlung der Betriebskosten für Zwecke der Ermittlung einer angemessenen Höhe der Betriebskostenpauschale auszuklammern.

4.2. Qualitative Begriffsanalyse

Vor dem Hintergrund, dass ganz überwiegende Teile der Betriebskosten über Schlüsselungen zuzuordnende Gemeinkosten sind und dass diese wiederum insbesondere Wartungs- und Instandhaltungskosten beinhalten¹², ist qualitativ zu analysieren, in welcher Phase Wartungs- und Instandhaltungsaufwendungen anfallen und von dem jeweiligen Netzbetreiber zu tragen sind.

Hierbei ist zwischen der Phase der Errichtung und Inbetriebnahme einerseits und der eigentlichen Betriebsphase zu unterscheiden.

Grundsätzlich lassen sich die Instandhaltungsaufwendungen im Allgemeinen in Kosten für Inspektionen, Wartungskosten und Instandsetzung unterscheiden.

¹² Vgl. Bundesnetzagentur: Beschl. v. 12.12.2011, Az. BK4-11-026, S. 7.

Die Inspektionen dienen der Feststellung und Beurteilung des Ist-Zustandes von Anlagen und darauf basierend der Ableitung von notwendigen Konsequenzen. Die Inspektionen sind in regelmäßigen Abständen, den sogenannten Prüfzyklen, durchzuführen. Hierzu finden sich entsprechende Vorgaben in den DIN, den EN, den Regelwerken des DVGW und gegebenenfalls in herstellerspezifische Vorgaben. Inspektionen betreffen jedoch praktisch ausschließlich die Betriebsphase und sind nicht in der Phase der Errichtung und Inbetriebnahme vorzunehmen.

Unter Wartung sind regelmäßige Arbeiten, die Erhaltung der Funktionsfähigkeit dienen zu subsumieren. Auch solche Arbeiten dürften praktisch ausschließlich die Betriebsphase von Anlagen betreffen, da eine Beeinträchtigung der Funktionsfähigkeit in der Regel ja gerade Folge des Betriebs der Anlagen über die Zeit ist.

Mängel, die während der Phase der Errichtung und Inbetriebnahme auftreten, sind in der Regel sofern der Gefahrenübergang noch nicht stattgefunden hat sowieso vom Errichter oder Lieferanten zu tragen. Sofern der Gefahrenübergang bereits stattgefunden hat, sind etwaige erforderliche Instandsetzungen in Folge von Mängeln in der Regel über Garantien abgedeckt und insofern nicht vom Netzbetreiber zu tragen bzw. vom Errichter/Lieferanten zu erstatten. Eine Einbeziehung in die Betriebskosten scheidet somit per definitionem aus, da diesbezüglich beim Netzbetreiber zumindest in einer saldierten Betrachtung keine Kosten fallen.

4.3. Aktivierung versus Betriebskosten

Der Verordnungsgeber weist bereits darauf hin, dass eine Berücksichtigung von Betriebskosten gegebenenfalls deshalb ausscheidet, weil die Netzbetreiber die Möglichkeit haben, diese „im Zeitpunkt der Inbetriebnahme der Anlagengüter zu aktivieren“¹³.

Diesen Hinweis wollen wir an dieser Stelle aufnehmen und inhaltlich präzisieren. Eine Aktivierung und somit aufwandsneutrale Erfassung von Ausgaben erfolgt nicht erst im Zeitpunkt der Inbetriebnahme einer Anlage, sondern bilanziell über das Institut der Anlagen im Bau bereits in der Errichtungsphase. Eine Einbeziehung von Betriebskosten in die Anschaffungs- und Herstellungskosten einer Anlage bzw. bilanziell ausgedrückt eines Vermögensgegenstandes des Anlagevermögens ist per definitionem nicht möglich. Entweder werden Ausgaben/Aufwendungen dem laufenden Betrieb zugeordnet und stellen dementsprechend Betriebskosten dar oder Sie sind gemäß § 255 Abs. 2 HGB in die Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines Vermögensgegenstandes einzubeziehen. In einer differenzierten Betrachtung sind im Fall der Anschaffung die Ausgaben für die Anschaffung des Vermögensgegenstandes im engeren Sinne unmittelbar zu aktivieren und gerade nicht aufwandswirksam zu erfassen. Im Fall der Herstellung eines Vermögensgegenstandes des Anlagevermögens sind die Aufwendungen, die durch den Verbrauch von Gütern und die Inanspruchnahme von Diensten im Herstellungsprozess anfallen in die Herstellungskosten einzubeziehen. Bilanziell werden die entsprechenden Aufwendungen, die in die Gewinn- und Verlustrechnung des Unternehmens einfließen durch die Gegenposition der „anderen aktivierten Eigenleistungen“ kompensiert, welche eine Ertragsposition darstellen. Die Herstellung kann insbesondere Gebäude, Maschinen und Anlagen umfassen.

¹³ Vgl. BR-Drs. 13/19 (Beschluss), S. 23.

Bei der saldierten Betrachtung von - möglicherweise gestiegenen - Aufwendungen einerseits und den anderen aktivierten Eigenleistungen gilt es zu berücksichtigen, dass es unterschiedliche Darstellungsmethoden der Erfassung der „anderen aktivierten Eigenleistungen“ gibt. Bei der sogenannten Nettomethode werden die in Herstellungskosten des Vermögensgegenstandes des Anlagevermögens einfließenden Fremdlieferungen und -leistungen direkt als Zugänge auf den Anlagekonten erfasst, so dass im Posten aktivierte Eigenleistungen nur die eigene Leistung erscheint. Bei der sogenannten Bruttomethode werden die in Herstellungskosten des Vermögensgegenstandes des Anlagevermögens einfließenden Fremdlieferungen und -leistungen in den Ausweis der anderen aktivierten Eigenleistungen einbezogen und die Materialaufwendungen korrespondierenden entsprechend höher ausgewiesen¹⁴. Die Anwendung der Nettomethode führt ceteris paribus dazu, dass der Posten der „anderen aktivierten Eigenleistungen“ im Wesentlichen nur Personalaufwand enthält und der Materialaufwand niedriger ausgewiesen wird. Dies hat in einer intertemporalen Betrachtung zur Folge, dass sich andere aktivierte Eigenleistungen in einer Steigerung des Personalaufwandes nicht jedoch des Materialaufwandes niederschlagen.

Die Anschaffungskosten gem. § 255 Abs. 1 HGB umfassen die Aufwendungen, die geleistet werden, um einen Vermögensgegenstand zu erwerben und ihn in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen, soweit sie dem Vermögensgegenstand einzeln zugeordnet werden können. In die Anschaffungskosten sind gem. § 255 Abs. 1 S. 2 HGB auch die Nebenkosten einzubeziehen. Der Begriff der Kosten zur Erlangung der Betriebsbereitschaft umfasst nicht nur Maßnahmen am Objekt selbst sondern auch sonstige Maßnahmen¹⁵. Unter die sonstigen Maßnahmen fallen auch Montagekosten, die an anderen Anlagen anfallen¹⁶.

¹⁴ Vgl. Schmidt/Peun in Beck Bil-Komm, § 275 Anm. 81, 11. Auflage, 2018.

¹⁵ Vgl. Wohlgemuth in: Schulze-Osterloh/Henrichs/Wüstemann (Hrsg.), Handbuch des Jahresabschlusses, S. 27.

¹⁶ Vgl. Streim in: Leffson/Rückle/Großfeld (Hrsg.), Handbuch unbestimmter Rechtsbegriffe im Bilanzrecht des HGB, S. 82.

In die Herstellungskosten eines Vermögensgegenstandes des Sachanlagevermögens sind die Abbruchkosten für einen bestehenden Vermögensgegenstand einzubeziehen, wenn zwischen der Herstellung des neuen und dem Abbruch des alten Vermögensgegenstandes ein enger wirtschaftlicher Zusammenhang besteht. Dies kann jedoch immer dann angenommen werden, wenn der Abbruch Voraussetzung für die Errichtung einer neuen Anlage ist¹⁷.

Eine wichtige Fragestellung im Zusammenhang mit der Herstellung von Vermögensgegenständen ist, wann die Herstellung endet. Dies ist der Zeitpunkt, wenn der Vermögensgegenstand für den bestimmungsgemäßen Gebrauch genutzt werden kann¹⁸. Für Vermögensgegenstände des Anlagevermögens ist dies der Zeitpunkt ihrer Betriebsbereitschaft¹⁹.

¹⁷ Vgl. Krumm in: : Hachmeister/Kahle/Mock/Schüppen (Hrsg.), Bilanzrecht, § 255 Rz. 90.

¹⁸ Vgl. Krumm in: Hachmeister/Kahle/Mock/Schüppen (Hrsg.), Bilanzrecht, § 255 Rz. 55.

¹⁹ Ebenda.

5. Datenerhebungsprozess

5.1. Struktur des Erhebungsbogens

Als Ausgangsbasis hat die Beschlusskammer 4 der Bundesnetzagentur in Abstimmung mit uns einen Erhebungsbogen konzipiert. Die Zielsetzung der Datenerhebung war die Ermittlung der Jahresendbestände der Anlagen in Bau sowie der OPEX je Kalenderjahr der Vorinbetriebnahmephase bezüglich der jeweiligen Investitionsmaßnahmen. In die Betrachtung wurden Investitionsmaßnahmen mit Genehmigungsende zum 31. Dezember 2017 bzw. zum 31. Dezember 2022 einbezogen, deren Vorinbetriebnahme-Phase zum 31. Dezember 2019 bereits abgeschlossen wurde. Der Datenerhebungszeitraum erfasste somit den Jahre 2009 bis 2019.

Die Struktur des Datenerhebungsbogens war entsprechend der ursprünglichen Intention der Bundesnetzagentur darauf ausgelegt, möglichst granulare Informationen zu generieren. Dies umfasste eine Differenzierung nach Anlagengruppen gemäß GasNEV/StromNEV. Wenn möglich sollte darüber hinaus nach technischen Parametern und Anlagentypen/Herstellern differenziert werden. Für den Bereich der Fernleitungsnetzbetreiber waren die Erdgasverdichter- sowie die Gasdruckregel- und Messanlagen von der Erhebung ausgenommen, da diese bereits Gegenstand einer eigenständigen Festlegung waren.

Die Struktur der Erhebungsbögen wurde in Telefonkonferenzen mit den Fernleitungsnetz- und Übertragungsnetzbetreibern abgestimmt.

Mit Hilfe des Erhebungsbogens wurden die folgenden allgemeinen Informationen angefordert:

Allgemeine Informationen

Abgabedatum des Erhebungsbogens:

Firma des Fernleitungsnetzbetreibers:

Rechtsform:

Betriebsnummer der Bundesnetzagentur:

Netznummer der Bundesnetzagentur:

Geschäftszeichen der Investitionsmaßnahme

Genehmigungsende der Investitionsmaßnahme

Liegt Bruchteileigentum vor?

Gab es Bilanzierungsänderungen in der Vergangenheit?

Bezeichnung des im Rahmen der Investitionsmaßnahme beantragten Projektes

Gegenstand der Investitionsmaßnahme (Kurzprojektbeschreibung)

Hersteller/ Errichter

Wie viele Leitungskilometer umfasst die Investitionsmaßnahme?

Durchmesser der Leitung

Maximaler Betriebsdruck der Leitung

Neubau oder Erweiterung der Anlage

Inbetriebnahme (Trocken)-abschluss

Inbetriebnahme (Nass)-abschluss

Beginn Probebetrieb

Wer führte Probebetrieb durch?

Übergabezeitpunkt der Anlage in die wirtschaftliche Zuständigkeit des Anlagen-/Netzbetreibers

Erstmalige Kostenwirksamkeit

Fertigstellung der kompletten Anlage (=Aktivierung des letzten Anlageguts)

Wurde ein Dienstleistungs- oder Servicevertrag mit einem Dritten abgeschlossen?

Gegenstand des Wartungs- und Servicevertrags

Wurden die Kosten des Service- oder Dienstleistungsvertrags in diesem Erhebungsbogen mit angegeben?

Bezüglich der Bestände der Anlagen in Bau sowie der OPEX im Hinblick auf die jeweilige IMA wurden die folgenden Angaben abgefragt:

Angaben zu den Anlagen in Bau und Betriebskosten
Anlagengut-Nr.
Anlagengruppe
Anlagen in Bau Zugangsdatum
Anlagen in Bau Zugang
Anlagen in Bau Abgangsdatum
Anlagen in Bau Abgang
Kostenarten
OPEX des Kalenderjahres (gegebenenfalls bis Umbuchung in Fertiganlagen)
davon direkt zuordenbare OPEX (Angabe zur Menge)
davon geschlüsselte OPEX (Beschreibung des OPEX-Schlüssels)
Turnus der Betriebskosten
Erläuterungen

Bezüglich der Datenabfrage zu den Kostenarten wurden die Daten differenziert gemäß der Anlage 2 zur GasNEV/StromNEV angefordert. Die entsprechenden Kostenarten sind in dem auf Excel-Basis generierten Erhebungsbogen über ein Drop-Down-Menü auswählbar. Die aufwandsgleichen Kosten umfassen folgende Positionen:

Kostenarten
1. Aufwandsgleiche Kosten
1.1 Materialaufwand
1.1.1 Aufwendungen für Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe
1.1.1.1 Aufwendungen für die Beschaffung von Verlustenergie
1.1.1.2 Aufwendungen für die Beschaffung von Treibenergie
1.1.1.3 Aufwendungen für die Beschaffung von Eigenverbrauch
1.1.1.4 Aufwendungen für die Beschaffung von Entspannungsenergie
1.1.1.5 Sonstiges
1.1.2 Aufwendungen für bezogene Leistungen
1.1.2.1 Aufwendungen an vorgelagerte Netzbetreiber
1.1.2.2 Aufwendungen für überlassene Netzinfrastruktur
1.1.2.3 Aufwendungen für durch Dritte erbrachte Betriebsführung

- 1.1.2.4 Aufwendungen für durch Dritte erbrachte Wartungs- und Instandhaltungsleistungen
- 1.1.2.5 Aufwendungen für die Beschaffung von Ausgleichsenergie für den Basisbilanzausgleich
- 1.1.2.6 Aufwendungen für Differenzmengen
- 1.1.2.7 Sonstiges
- 1.2 Personalaufwand
 - 1.2.1 Löhne und Gehälter
 - 1.2.2 Soziale Abgaben und Aufwendungen für Altersversorgung und für Unterstützung
 - 1.2.2.1 für Altersversorgung
 - 1.2.2.2 für soziale Abgaben und sonstige Aufwendungen
 - 1.3 Zinsen und ähnliche Aufwendungen
 - 1.3.1 gegenüber verbundenen Unternehmen
 - 1.3.2 gegenüber Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht
 - 1.3.3 gegenüber Kreditinstituten
 - 1.3.4 Sonstiges
 - 1.4 sonstige betriebliche Steuern
 - 1.4.1 KFZ-Steuer
 - 1.4.2 Grundsteuer
 - 1.4.3 Sonstiges
 - 1.5 sonstige betriebliche Aufwendungen
 - 1.5.1 für sonstige Flexibilitätsdienstleistungen
 - 1.5.2 für die Durchführung der Versteigerung nach § 13 Abs. 1 GasNZV
 - 1.5.3 aus vertraglichen Vereinbarungen mit Dritten gem. KOLA
 - 1.5.4 Wartung und Instandsetzung
 - 1.5.5 Konzessionsabgaben
 - 1.5.6 Mieten, sonstige Pachtzinsen, sonstige Leasingraten, Gebühren und Beiträge
 - 1.5.7 Versicherungen
 - 1.5.8 Bürobedarf, Drucksachen und Zeitschriften
 - 1.5.9 Postkosten, Frachtkosten und ähnliche Kosten
 - 1.5.10 Rechts- und Beratungskosten
 - 1.5.11 Sponsoring, Werbung, Spenden
 - 1.5.12 Reisekosten und Auslösungen
 - 1.5.13 Bewirtung und Geschenke
 - 1.5.14 Einzelwertberichtigungen
 - 1.5.15 Pauschalwertberichtigungen
 - 1.5.16 Abschreibungen auf Forderungen
 - 1.5.17 Entgelte für vermiedene Netzkosten nach § 20a GasNEV
 - 1.5.18 Sonstiges

5.2. Datenerhebungsprozess

Die Aufforderung zur Abgabe der Erhebungsbögen wurde den betroffenen Netzbetreibern seitens der Beschlusskammer 4 der Bundesnetzagentur am 28. Mai 2020 per E-Mail zugesendet. Insgesamt wurden alle 16 Fernleitungsnetzbetreiber zur Datenabgabe aufgefordert. Die Frist zur Abgabe der Erhebungsbögen endete für die Fernleitungsnetzbetreiber am 15. Juni 2020. Die Datenlieferung erfolgte über unsere Datenaustauschplattform EShare.

Der Datenlieferung erfolgte fristgerecht. Insgesamt wurden von den Fernleitungsnetzbetreibern Erhebungsbögen für 18 Investitionsmaßnahmen bereitgestellt.

Die nachfolgenden Fernleitungsnetzbetreiber haben jeweils mindestens einen Erhebungsbogen über die Datenaustauschplattform hochgeladen:

FNB
Bayernets
Fluxys Deutschland
Gascade
Gasunie
NEL Gastransport
Ontras
Open Grid Europe
terranets BW
Thyssengas

5.3. Ergänzende Erläuterungen der Fernleitungsnetzbetreiber

Nach Erhalt der Erhebungsbögen haben wir diese einer ersten analytischen Betrachtung unterzogen. Hierbei wurden die Daten u.a. auf möglicherweise bestehende Inkonsistenzen untersucht. Im Rahmen dessen haben wir das jeweilige Gesamtvolumen der Anlagen am Bau einer Investitionsmaßnahmen mit dem beantragten Volumen der jeweiligen Investitionsmaßnahme verprobt. Die Möglichkeit zur Eintragung von Erläuterungen im Erhebungsbogen wurde von den Netzbetreibern praktisch nicht genutzt.

Zur Klärung von etwaigen Inkonsistenzen und zur Gewinnung eines besseren Verständnisses bezüglich der angegebenen OPEX haben wir gemeinsam mit der Beschlusskammer 4 telefonische Erörterungen mit einzelnen Netzbetreibern durchgeführt. Diese dienten dazu nachzuvollziehen, welche Tätigkeiten bzw. Prozesse hinter den zahlenmäßigen Angaben stehen und in welchem sachlichen Zusammenhang diese zu der betroffenen Investitionsmaßnahme stehen. Telefonkonferenzen wurden mit den nachfolgenden Fernleitungsnetzbetreibern durchgeführt:

FNB
Bayernets
Fluxys Deutschland
Gascade
Gasunie
Open Grid Europe
terranets BW
Thyssengas

Aus der vorläufigen Auswertung der Erhebungsbögen ergab sich ein sehr heterogenes Bild bezüglich der hinter den OPEX stehenden Prozesse bzw. sachlichen Begründungen. Es gab praktische keine Schnittmengen zwischen den einzelnen Fernleitungsnetzbetreibern. Großteils wurden den Investitionsmaßnahmen spezifische Kosten direkt zugeordnet. Teilweise wurden hingegen auch wesentliche Teile der angegebenen OPEX über Schlüsselungen zugeordnet. In einem einzelnen Fall wurden die verschiedenen Kostenarten über Kostenstellen (hier nach Regionen) direkt zugeordnet.

Im Rahmen der Auswertung wurden die OPEX in der Regel der jeweiligen Investitionsmaßnahme (bestehend aus verschiedenen Anlagen) in Summe zugeordnet. Teilweise wurden die so ermittelten Kosten auf die unterschiedlichen Anlagengruppen im Sinne der GasNEV, die Bestandteil der jeweiligen Investitionsmaßnahmen waren, aufgeteilt. Hierfür bildeten jedoch die relativen Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten den Verteilungsmaßstab. Eine sinnvolle, differenzierte Analyse auf Ebene der einzelnen Anlagengruppen oder gar eine weitere Differenzierung nach technischen Parametern oder Herstellern war auf diese Basis nicht möglich.

In diesem Zusammenhang weisen wir ergänzend darauf hin, dass nach Auskunft der Bundesnetzagentur, die im Rahmen der Kostenprüfung vorzunehmende Angabe und Absetzung der Betriebskosten der Investitionsmaßnahmen von den Kosten des allgemeinen Betriebs nicht vorgenommen wurde. Dies würde ceteris paribus zu einer Doppelerfassung dieser Kosten führen.

ENTWURF

6. Datenauswertung

6.1. Datengrundlage

Die von den Fernleitungsnetzbetreibern übermittelten Erhebungsbögen umfassten insgesamt 16 Investitionsmaßnahmen. Die Bandbreite des Zeitraumes beginnend mit der jeweils erstmaligen Kostenwirksamkeit bis zu Fertigstellung der kompletten Anlage, welche Gegenstand der Investitionsmaßnahme ist, betrug ein bis sechs Jahre. Das durchschnittliche Gesamtinvestitionsvolumen betrug TEUR 81.944. Den Median der Gesamtinvestitionssumme der einzelnen Investitionsmaßnahme haben wir mit TEUR 42.101 ermittelt. Die Bandbreite der Investitionssumme je Maßnahme umfasste einen Bereich von TEUR 54 bis TEUR 426.713. Insgesamt zeigte sich eine sehr inhomogene Verteilung der Investitionsvolumina.

6.2. Datenauswertung und -bereinigung

Auf Basis der übermittelten Daten haben wir in einem ersten Arbeitsschritt auf Ebene der einzelnen Investitionsmaßnahme die angegebenen OPEX je Kalenderjahr zu dem Endbestand der Anlagen in Bau zum Jahresende in Relation gesetzt. Danach haben wir für jede einzelne Investitionsmaßnahme das Verhältnis der OPEX zu den Anlagen in Bau über den Gesamtzeitraum (erstmalige Kostenwirksamkeit bis Fertigstellung der Gesamtmaßnahme) als gewichteten Durchschnitt der in Schritt eins ermittelten jährlichen Werte berechnet. Gewichtungmaßstab bildeten hierbei die jeweiligen Jahresendbestände der Anlagen in Bau in Relation zur Summe aller Jahresendbestände der Anlagen in Bau der jeweiligen Investitionsmaßnahme. Im Rahmen einer Ausreißeranalyse wurden die Werte von drei Investitionsmaßnahmen mit unplausiblen Werten eliminiert.

Auf Basis dieser um Ausreißer bereinigten Datengrundlage haben wir dann in einem weiteren Schritt die Summe der OPEX je Netzbetreiber in Relation zu der Summe der Jahresendbestände der Anlagen in Bau auf Ebene der einzelnen Kalenderjahre in Relation gesetzt. Aus den jährlichen Relationen haben wir dann wiederum den gewichteten Durchschnitt je Netzbetreiber ermittelt. Gewichtungmaßstab bildeten hierbei die jeweiligen Jahresendbestände der Anlagen in Bau in Relation zur Summe aller Jahresendbestände der Anlagen in Bau des jeweiligen Netzbetreibers. In einem letzten Schritt haben wir dann das arithmetische Mittel über alle Fernleitungsnetzbetreiber berechnet.

Neben der zuvor beschriebenen Ausreißeranalyse haben wir die übermittelten Rohdaten auf Basis von Erkenntnissen aus dem Analyseprozess und den ergänzenden Erläuterungen mit den Fernleitungsnetzbetreibern im Detail adjustiert. Die sich daraus ergebenden Anpassungserfordernisse stellen wir nachfolgend dar.

Bei der Berechnung des Durchschnittswertes haben wir eine Investitionsmaßnahme eliminiert, die unseres Erachtens einen nicht repräsentativen Sondersachverhalt darstellt. Als OPEX wurden dieser Maßnahme alle Kosten der die Maßnahme durchführenden Gesellschaft mit der Begründung zugeordnet, dass diese sich in der Gründungsphase befindliche Gesellschaft in diesem Zeitraum ausschließlich diese eine Investitionsmaßnahme durchgeführt habe. Der Gründungsfall ist weder für die Fernleitungsnetzbetreiber allgemein noch für zukünftige Investitionsmaßnahmen des betroffenen Fernleitungsnetzbetreiber repräsentativ. Im Rahmen der Gründung und des Aufbaus einer Gesellschaft fallen Aufwendungen an, die ausschließlich diesen Vorgängen zuzuordnen, aber nicht kausal für die Durchführung einer beliebigen Investitionsmaßnahme sind. Eine Trennung der diesbezüglichen Kosten lässt sich auf Basis der vorliegenden Daten und unabhängig davon mit einem vertretbaren Aufwand nicht durchführen.

Die in den OPEX teilweise enthaltenen Kosten für den Rückbau bzw. den Abbruch bestehender Anlagen wurden bei der Berechnung nicht einbezogen. Nach Beurteilung der Beschlusskammer 4 der Bundesnetzagentur sind diese Kosten regelmäßig Bestandteil der repräsentativen OPEX des Basisjahres und somit bereits in den Erlösbergrenzen enthalten. Eine zusätzliche Berücksichtigung als OPEX der Vorinbetriebnahmephase einer Investitionsmaßnahme scheidet somit aus. Die Werte wurden dahin gehend bereinigt. Selbst wenn diese OPEX nicht bereits im Ausgangsniveau enthalten wären stellen Abbruch-/Rückbaukosten von alten Anlagen, die im sachlichen Zusammenhang mit der Errichtung der neuen Anlagen stehen, Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten und gerade keine OPEX dar (vgl. hierzu Abschnitt 4). Entgeltregulatorische werden diese dann über die zukünftigen kalkulatorischen Abschreibungen der Anlagen vergütet.

Ausschließlich ein Netzbetreiber hat Kosten für das Ausblasen bestehender Leitungen zur Einbindung neuer Leitungen als OPEX qualifiziert. Der Vorgang des Ausblasens steht im direkten sachlichen Zusammenhang mit der Erlangung der Betriebsbereitschaft der neu errichteten Anlagen. Dies wurde seitens des Netzbetreibers selbst ausdrücklich hervorgehoben. In diesem Fall ist eine Einbeziehung als Kosten der Erlangung der Betriebsbereitschaft zu prüfen. Der Begriff der Kosten zur Erlangung der Betriebsbereitschaft umfasst nicht nur Maßnahmen am Objekt selbst sondern auch sonstige Maßnahmen. Unter die sonstigen Maßnahmen fallen auch Montagekosten, die an anderen Anlagen anfallen (vgl. hierzu Abschnitt 4). Entsprechend sind die Kosten für das Ausblasen Kosten für die Erlangung der Betriebsbereitschaft und somit Anschaffungsnebenkosten. Sofern es sich bei der Errichtung der in Frage stehenden Anlage um einen Herstellungsvorgang handelt sind die Kosten in die Herstellungskosten der neuen Anlage einzubeziehen.

Folglich haben wir diese Ausgaben bei der Berechnung der OPEX bereinigt.

In einigen Fällen wurden Kosten für den Genehmigungsbescheid der Investitionsmaßnahme in die OPEX einbezogen. Diese Kosten sind nach Angaben der Bundesnetzagentur als repräsentative OPEX im Rahmen der Kostenprüfung für das Basisjahr bereits als Kosten des allgemeinen Betriebs anerkennungsfähig. Eine zusätzliche Berücksichtigung als OPEX der Vorinbetriebnahmephase einer Investitionsmaßnahme scheidet somit aus. Die Werte wurden dahingehend bereinigt.

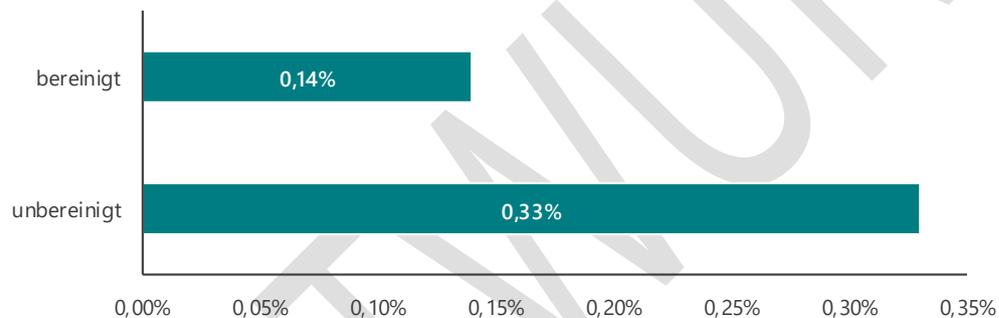
In einem Fall wurden Rechts- und Beratungskosten im Zusammenhang mit der Optimierung der Finanzierung als OPEX der Vorinbetriebnahmephase angegeben. Nach der rechtlichen Auffassung der Bundesnetzagentur sind diese Kosten nicht der Investitionsmaßnahme, sondern dem Unternehmen als Ganzes zuzuordnen. Diese Qualifikation ist unseres Erachtens auch betriebswirtschaftlich angezeigt, da die Optimierung der Unternehmensfinanzierung eine übergeordnete Fragestellung ist und somit das Gesamtunternehmen betrifft. Entsprechend blieben diese Kosten im Rahmen der Ermittlung der bereinigten Werte außer Ansatz.

7. Berechnung einer angemessenen Betriebskostenpauschale

Auf Basis der übermittelten Daten haben wir das Verhältnis der OPEX zu dem Volumen der Anlagen in Bau vor und nach Bereinigung vorgenommen. Diese Vorgehensweise dient der Transparenz, da so die Effekte der im Abschnitt 6 beschriebenen Anpassungen der Daten auf die Berechnung der Betriebskostenpauschale nachvollzogen werden können.

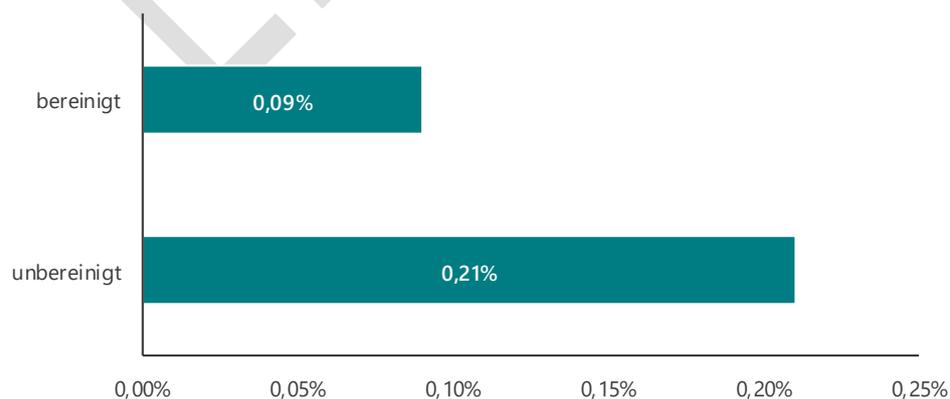
Wir haben sowohl auf Basis der bereinigten als auch der unbereinigten Daten das arithmetische Mittel als auch den Median berechnet.

Für das arithmetische Mittel ergeben sich folgende Ergebnisse:



Das arithmetische Mittel der Betriebskosten in Relation zu den Beständen der Anlagen in Bau beträgt 0,33%. Nach Vornahme der Bereinigung beträgt das Verhältnis 0,14%.

Die Berechnung des Medians ergibt folgenden Werte:



Der Median auf Basis der unbereinigten Daten beträgt 0,21%. Nach Bereinigung der Datengrundlage ergibt sich ein Wert von 0,09%.

Als Ergebnis der von uns vorgenommenen Untersuchungen und Berechnungen ergibt sich für die Phase bis zur vollständigen Inbetriebnahme der Anlagengüter der Investitionsmaßnahme eine Pauschale im Sinne von § 23 Abs. 1a S. 2 ARegV für die Fernleitungsnetzbetreiber eine Bandbreite zwischen 0,09% und 0,14%.

Die vorgenannte Bandbreite ergibt sich auf Basis der übermittelten Daten der Fernleitungsnetzbetreiber unter Berücksichtigung der in Abschnitt 6 dargestellten Anpassungen. In einer Gesamtbetrachtung ist unseres Erachtens jedoch ferner zu berücksichtigen, dass die im Rahmen der Kostenprüfung vorzunehmende Angabe und Absetzung der Betriebskosten von Investitionsmaßnahmen von den Kosten des allgemeinen Betriebs nach Auskunft der Bundesnetzagentur von den Fernleitungsnetzbetreibern nicht vorgenommen wurde. Dies würde ceteris paribus dazu führen, dass die Betriebskosten von Investitionsmaßnahmen bereits in die Festlegung der Erlösobergrenzen eingeflossen sind und eine Berücksichtigung als Betriebskosten einer Investitionsmaßnahme in der Vorinbetriebnahmephase zu einer Doppelberücksichtigung führen würde. Vor diesem Hintergrund erscheint auch eine Pauschale unterhalb der genannten Bandbreite sachgerecht. Diese könnte auch gegen null tendieren.

Bonn, X. Oktober 2020

Ebner Stolz GmbH & Co. KG
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft Steuerberatungsgesellschaft

Markus Roll
Wirtschaftsprüfer

Burkhard Völkner
Wirtschaftsprüfer

Allgemeine Auftragsbedingungen

für

Wirtschaftsprüfer und Wirtschaftsprüfungsgesellschaften

vom 1. Januar 2017

DokID:

Alle Rechte vorbehalten. Ohne Genehmigung des Verlages ist es nicht gestattet, die Vordrucke ganz oder teilweise nachzudrucken bzw. auf fotomechanischem oder elektronischem Wege zu vervielfältigen und/oder zu verbreiten.
© IDW Verlag GmbH · Tersteegenstraße 14 · 40474 Düsseldorf

1. Geltungsbereich

(1) Die Auftragsbedingungen gelten für Verträge zwischen Wirtschaftsprüfern oder Wirtschaftsprüfungsgesellschaften (im Nachstehenden zusammenfassend „Wirtschaftsprüfer“ genannt) und ihren Auftraggebern über Prüfungen, Steuerberatung, Beratungen in wirtschaftlichen Angelegenheiten und sonstige Aufträge, soweit nicht etwas anderes ausdrücklich schriftlich vereinbart oder gesetzlich zwingend vorgeschrieben ist.

(2) Dritte können nur dann Ansprüche aus dem Vertrag zwischen Wirtschaftsprüfer und Auftraggeber herleiten, wenn dies ausdrücklich vereinbart ist oder sich aus zwingenden gesetzlichen Regelungen ergibt. Im Hinblick auf solche Ansprüche gelten diese Auftragsbedingungen auch diesen Dritten gegenüber.

2. Umfang und Ausführung des Auftrags

(1) Gegenstand des Auftrags ist die vereinbarte Leistung, nicht ein bestimmter wirtschaftlicher Erfolg. Der Auftrag wird nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Berufsausübung ausgeführt. Der Wirtschaftsprüfer übernimmt im Zusammenhang mit seinen Leistungen keine Aufgaben der Geschäftsführung. Der Wirtschaftsprüfer ist für die Nutzung oder Umsetzung der Ergebnisse seiner Leistungen nicht verantwortlich. Der Wirtschaftsprüfer ist berechtigt, sich zur Durchführung des Auftrags sachverständiger Personen zu bedienen.

(2) Die Berücksichtigung ausländischen Rechts bedarf – außer bei betriebswirtschaftlichen Prüfungen – der ausdrücklichen schriftlichen Vereinbarung.

(3) Ändert sich die Sach- oder Rechtslage nach Abgabe der abschließenden beruflichen Äußerung, so ist der Wirtschaftsprüfer nicht verpflichtet, den Auftraggeber auf Änderungen oder sich daraus ergebende Folgerungen hinzuweisen.

3. Mitwirkungspflichten des Auftraggebers

(1) Der Auftraggeber hat dafür zu sorgen, dass dem Wirtschaftsprüfer alle für die Ausführung des Auftrags notwendigen Unterlagen und weiteren Informationen rechtzeitig übermittelt werden und ihm von allen Vorgängen und Umständen Kenntnis gegeben wird, die für die Ausführung des Auftrags von Bedeutung sein können. Dies gilt auch für die Unterlagen und weiteren Informationen, Vorgänge und Umstände, die erst während der Tätigkeit des Wirtschaftsprüfers bekannt werden. Der Auftraggeber wird dem Wirtschaftsprüfer geeignete Auskunftspersonen benennen.

(2) Auf Verlangen des Wirtschaftsprüfers hat der Auftraggeber die Vollständigkeit der vorgelegten Unterlagen und der weiteren Informationen sowie der gegebenen Auskünfte und Erklärungen in einer vom Wirtschaftsprüfer formulierten schriftlichen Erklärung zu bestätigen.

4. Sicherung der Unabhängigkeit

(1) Der Auftraggeber hat alles zu unterlassen, was die Unabhängigkeit der Mitarbeiter des Wirtschaftsprüfers gefährdet. Dies gilt für die Dauer des Auftragsverhältnisses insbesondere für Angebote auf Anstellung oder Übernahme von Organfunktionen und für Angebote, Aufträge auf eigene Rechnung zu übernehmen.

(2) Sollte die Durchführung des Auftrags die Unabhängigkeit des Wirtschaftsprüfers, die der mit ihm verbundenen Unternehmen, seiner Netzwerkunternehmen oder solcher mit ihm assoziierten Unternehmen, auf die die Unabhängigkeitsvorschriften in gleicher Weise Anwendung finden wie auf den Wirtschaftsprüfer, in anderen Auftragsverhältnissen beeinträchtigen, ist der Wirtschaftsprüfer zur außerordentlichen Kündigung des Auftrags berechtigt.

5. Berichterstattung und mündliche Auskünfte

Soweit der Wirtschaftsprüfer Ergebnisse im Rahmen der Bearbeitung des Auftrags schriftlich darzustellen hat, ist alleine diese schriftliche Darstellung maßgebend. Entwürfe schriftlicher Darstellungen sind unverbindlich. Sofern nicht anders vereinbart, sind mündliche Erklärungen und Auskünfte des Wirtschaftsprüfers nur dann verbindlich, wenn sie schriftlich bestätigt werden. Erklärungen und Auskünfte des Wirtschaftsprüfers außerhalb des erteilten Auftrags sind stets unverbindlich.

6. Weitergabe einer beruflichen Äußerung des Wirtschaftsprüfers

(1) Die Weitergabe beruflicher Äußerungen des Wirtschaftsprüfers (Arbeitsergebnisse oder Auszüge von Arbeitsergebnissen – sei es im Entwurf oder in der Endfassung) oder die Information über das Tätigwerden des Wirtschaftsprüfers für den Auftraggeber an einen Dritten bedarf der schriftlichen Zustimmung des Wirtschaftsprüfers, es sei denn, der Auftraggeber ist zur Weitergabe oder Information aufgrund eines Gesetzes oder einer behördlichen Anordnung verpflichtet.

(2) Die Verwendung beruflicher Äußerungen des Wirtschaftsprüfers und die Information über das Tätigwerden des Wirtschaftsprüfers für den Auftraggeber zu Werbezwecken durch den Auftraggeber sind unzulässig.

7. Mängelbeseitigung

(1) Bei etwaigen Mängeln hat der Auftraggeber Anspruch auf Nacherfüllung durch den Wirtschaftsprüfer. Nur bei Fehlschlagen, Unterlassen bzw. unrechtmäßiger Verweigerung, Unzumutbarkeit oder Unmöglichkeit der Nacherfüllung kann er die Vergütung mindern oder vom Vertrag zurücktreten; ist der Auftrag nicht von einem Verbraucher erteilt worden, so kann der Auftraggeber wegen eines Mangels nur dann vom Vertrag zurücktreten, wenn die erbrachte Leistung wegen Fehlschlagens, Unterlassung, Unzumutbarkeit oder Unmöglichkeit der Nacherfüllung für ihn ohne Interesse ist. Soweit darüber hinaus Schadensersatzansprüche bestehen, gilt Nr. 9.

(2) Der Anspruch auf Beseitigung von Mängeln muss vom Auftraggeber unverzüglich in Textform geltend gemacht werden. Ansprüche nach Abs. 1, die nicht auf einer vorsätzlichen Handlung beruhen, verjähren nach Ablauf eines Jahres ab dem gesetzlichen Verjährungsbeginn.

(3) Offenbare Unrichtigkeiten, wie z.B. Schreibfehler, Rechenfehler und formelle Mängel, die in einer beruflichen Äußerung (Bericht, Gutachten und dgl.) des Wirtschaftsprüfers enthalten sind, können jederzeit vom Wirtschaftsprüfer auch Dritten gegenüber berichtigt werden. Unrichtigkeiten, die geeignet sind, in der beruflichen Äußerung des Wirtschaftsprüfers enthaltene Ergebnisse infrage zu stellen, berechtigen diesen, die Äußerung auch Dritten gegenüber zurückzunehmen. In den vorgenannten Fällen ist der Auftraggeber vom Wirtschaftsprüfer tunlichst vorher zu hören.

8. Schweigepflicht gegenüber Dritten, Datenschutz

(1) Der Wirtschaftsprüfer ist nach Maßgabe der Gesetze (§ 323 Abs. 1 HGB, § 43 WPO, § 203 StGB) verpflichtet, über Tatsachen und Umstände, die ihm bei seiner Berufstätigkeit anvertraut oder bekannt werden, Stillschweigen zu bewahren, es sei denn, dass der Auftraggeber ihn von dieser Schweigepflicht entbindet.

(2) Der Wirtschaftsprüfer wird bei der Verarbeitung von personenbezogenen Daten die nationalen und europarechtlichen Regelungen zum Datenschutz beachten.

9. Haftung

(1) Für gesetzlich vorgeschriebene Leistungen des Wirtschaftsprüfers, insbesondere Prüfungen, gelten die jeweils anzuwendenden gesetzlichen Haftungsbeschränkungen, insbesondere die Haftungsbeschränkung des § 323 Abs. 2 HGB.

(2) Sofern weder eine gesetzliche Haftungsbeschränkung Anwendung findet noch eine einzelvertragliche Haftungsbeschränkung besteht, ist die Haftung des Wirtschaftsprüfers für Schadensersatzansprüche jeder Art, mit Ausnahme von Schäden aus der Verletzung von Leben, Körper und Gesundheit, sowie von Schäden, die eine Ersatzpflicht des Herstellers nach § 1 ProdHaftG begründen, bei einem fahrlässig verursachten einzelnen Schadensfall gemäß § 54a Abs. 1 Nr. 2 WPO auf 4 Mio. € beschränkt.

(3) Einreden und Einwendungen aus dem Vertragsverhältnis mit dem Auftraggeber stehen dem Wirtschaftsprüfer auch gegenüber Dritten zu.

(4) Leiten mehrere Anspruchsteller aus dem mit dem Wirtschaftsprüfer bestehenden Vertragsverhältnis Ansprüche aus einer fahrlässigen Pflichtverletzung des Wirtschaftsprüfers her, gilt der in Abs. 2 genannte Höchstbetrag für die betreffenden Ansprüche aller Anspruchsteller insgesamt.

(5) Ein einzelner Schadensfall im Sinne von Abs. 2 ist auch bezüglich eines aus mehreren Pflichtverletzungen stammenden einheitlichen Schadens gegeben. Der einzelne Schadensfall umfasst sämtliche Folgen einer Pflichtverletzung ohne Rücksicht darauf, ob Schäden in einem oder in mehreren aufeinanderfolgenden Jahren entstanden sind. Dabei gilt mehrfaches auf gleicher oder gleichartiger Fehlerquelle beruhendes Tun oder Unterlassen als einheitliche Pflichtverletzung, wenn die betreffenden Angelegenheiten miteinander in rechtllichem oder wirtschaftlichem Zusammenhang stehen. In diesem Fall kann der Wirtschaftsprüfer nur bis zur Höhe von 5 Mio. € in Anspruch genommen werden. Die Begrenzung auf das Fünffache der Mindestversicherungssumme gilt nicht bei gesetzlich vorgeschriebenen Pflichtprüfungen.

(6) Ein Schadensersatzanspruch erlischt, wenn nicht innerhalb von sechs Monaten nach der schriftlichen Ablehnung der Ersatzleistung Klage erhoben wird und der Auftraggeber auf diese Folge hingewiesen wurde. Dies gilt nicht für Schadensersatzansprüche, die auf vorsätzliches Verhalten zurückzuführen sind, sowie bei einer schuldhaften Verletzung von Leben, Körper oder Gesundheit sowie bei Schäden, die eine Ersatzpflicht des Herstellers nach § 1 ProdHaftG begründen. Das Recht, die Einrede der Verjährung geltend zu machen, bleibt unberührt.

10. Ergänzende Bestimmungen für Prüfungsaufträge

(1) Ändert der Auftraggeber nachträglich den durch den Wirtschaftsprüfer geprüften und mit einem Bestätigungsvermerk versehenen Abschluss oder Lagebericht, darf er diesen Bestätigungsvermerk nicht weiterverwenden.

Hat der Wirtschaftsprüfer einen Bestätigungsvermerk nicht erteilt, so ist ein Hinweis auf die durch den Wirtschaftsprüfer durchgeführte Prüfung im Lagebericht oder an anderer für die Öffentlichkeit bestimmter Stelle nur mit schriftlicher Einwilligung des Wirtschaftsprüfers und mit dem von ihm genehmigten Wortlaut zulässig.

(2) Widerruft der Wirtschaftsprüfer den Bestätigungsvermerk, so darf der Bestätigungsvermerk nicht weiterverwendet werden. Hat der Auftraggeber den Bestätigungsvermerk bereits verwendet, so hat er auf Verlangen des Wirtschaftsprüfers den Widerruf bekanntzugeben.

(3) Der Auftraggeber hat Anspruch auf fünf Berichtsausfertigungen. Weitere Ausfertigungen werden besonders in Rechnung gestellt.

11. Ergänzende Bestimmungen für Hilfeleistung in Steuersachen

(1) Der Wirtschaftsprüfer ist berechtigt, sowohl bei der Beratung in steuerlichen Einzelfragen als auch im Falle der Dauerberatung die vom Auftraggeber genannten Tatsachen, insbesondere Zahlenangaben, als richtig und vollständig zugrunde zu legen; dies gilt auch für Buchführungsaufträge. Er hat jedoch den Auftraggeber auf von ihm festgestellte Unrichtigkeiten hinzuweisen.

(2) Der Steuerberatungsauftrag umfasst nicht die zur Wahrung von Fristen erforderlichen Handlungen, es sei denn, dass der Wirtschaftsprüfer hierzu ausdrücklich den Auftrag übernommen hat. In diesem Fall hat der Auftraggeber dem Wirtschaftsprüfer alle für die Wahrung von Fristen wesentlichen Unterlagen, insbesondere Steuerbescheide, so rechtzeitig vorzulegen, dass dem Wirtschaftsprüfer eine angemessene Bearbeitungszeit zur Verfügung steht.

(3) Mangels einer anderweitigen schriftlichen Vereinbarung umfasst die laufende Steuerberatung folgende, in die Vertragsdauer fallenden Tätigkeiten:

- a) Ausarbeitung der Jahressteuererklärungen für die Einkommensteuer, Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer sowie der Vermögensteuererklärungen, und zwar auf Grund der vom Auftraggeber vorzulegenden Jahresabschlüsse und sonstiger für die Besteuerung erforderlicher Aufstellungen und Nachweise
- b) Nachprüfung von Steuerbescheiden zu den unter a) genannten Steuern
- c) Verhandlungen mit den Finanzbehörden im Zusammenhang mit den unter a) und b) genannten Erklärungen und Bescheiden
- d) Mitwirkung bei Betriebsprüfungen und Auswertung der Ergebnisse von Betriebsprüfungen hinsichtlich der unter a) genannten Steuern
- e) Mitwirkung in Einspruchs- und Beschwerdeverfahren hinsichtlich der unter a) genannten Steuern.

Der Wirtschaftsprüfer berücksichtigt bei den vorgenannten Aufgaben die wesentliche veröffentlichte Rechtsprechung und Verwaltungsauffassung.

(4) Erhält der Wirtschaftsprüfer für die laufende Steuerberatung ein Pauschalhonorar, so sind mangels anderweitiger schriftlicher Vereinbarungen die unter Abs. 3 Buchst. d) und e) genannten Tätigkeiten gesondert zu honorieren.

(5) Sofern der Wirtschaftsprüfer auch Steuerberater ist und die Steuerberatervergütungsverordnung für die Bemessung der Vergütung anzuwenden ist, kann eine höhere oder niedrigere als die gesetzliche Vergütung in Textform vereinbart werden.

(6) Die Bearbeitung besonderer Einzelfragen der Einkommensteuer, Körperschaftsteuer, Gewerbesteuer, Einheitsbewertung und Vermögensteuer sowie aller Fragen der Umsatzsteuer, Lohnsteuer, sonstigen Steuern und Abgaben erfolgt auf Grund eines besonderen Auftrags. Dies gilt auch für

- a) die Bearbeitung einmalig anfallender Steuerangelegenheiten, z.B. auf dem Gebiet der Erbschaftsteuer, Kapitalverkehrsteuer, Grunderwerbsteuer,
- b) die Mitwirkung und Vertretung in Verfahren vor den Gerichten der Finanz- und der Verwaltungsgerichtsbarkeit sowie in Steuerstrafsachen,
- c) die beratende und gutachtliche Tätigkeit im Zusammenhang mit Umwandlungen, Kapitalerhöhung und -herabsetzung, Sanierung, Eintritt und Ausscheiden eines Gesellschafters, Betriebsveräußerung, Liquidation und dergleichen und
- d) die Unterstützung bei der Erfüllung von Anzeige- und Dokumentationspflichten.

(7) Soweit auch die Ausarbeitung der Umsatzsteuerjahreserklärung als zusätzliche Tätigkeit übernommen wird, gehört dazu nicht die Überprüfung etwaiger besonderer buchmäßiger Voraussetzungen sowie die Frage, ob alle in Betracht kommenden umsatzsteuerrechtlichen Vergünstigungen wahrgenommen worden sind. Eine Gewähr für die vollständige Erfassung der Unterlagen zur Geltendmachung des Vorsteuerabzugs wird nicht übernommen.

12. Elektronische Kommunikation

Die Kommunikation zwischen dem Wirtschaftsprüfer und dem Auftraggeber kann auch per E-Mail erfolgen. Soweit der Auftraggeber eine Kommunikation per E-Mail nicht wünscht oder besondere Sicherheitsanforderungen stellt, wie etwa die Verschlüsselung von E-Mails, wird der Auftraggeber den Wirtschaftsprüfer entsprechend in Textform informieren.

13. Vergütung

(1) Der Wirtschaftsprüfer hat neben seiner Gebühren- oder Honorarforderung Anspruch auf Erstattung seiner Auslagen; die Umsatzsteuer wird zusätzlich berechnet. Er kann angemessene Vorschüsse auf Vergütung und Auslagenersatz verlangen und die Auslieferung seiner Leistung von der vollen Befriedigung seiner Ansprüche abhängig machen. Mehrere Auftraggeber haften als Gesamtschuldner.

(2) Ist der Auftraggeber kein Verbraucher, so ist eine Aufrechnung gegen Forderungen des Wirtschaftsprüfers auf Vergütung und Auslagenersatz nur mit unbestrittenen oder rechtskräftig festgestellten Forderungen zulässig.

14. Streitschlichtungen

Der Wirtschaftsprüfer ist nicht bereit, an Streitbeilegungsverfahren vor einer Verbraucherschlichtungsstelle im Sinne des § 2 des Verbraucherstreitbeilegungsgesetzes teilzunehmen.

15. Anzuwendendes Recht

Für den Auftrag, seine Durchführung und die sich hieraus ergebenden Ansprüche gilt nur deutsches Recht.