

GPP-Blickpunkt

Energiefachausschuss des IDW zum Festlegungsentwurf RAMEN Gas der BNetzA

1. Festlegungsentwurf RAMEN Gas der BNetzA

Insbesondere aufgrund der energiewendebedingten Herausforderungen im Stromsektor sowie des bereits laufenden Transformationsprozesses im Gassektor bedarf es der Prüfung einer Vielzahl an differenzierten Regelungen für Elektrizitätsverteilernetzbetreiber auf der einen und Gasverteiler- und Fernleitungsnetzbetreiber auf der anderen Seite. Im Rahmen der Erarbeitung des Sachstandes zu Tenor und Erwägungen durch die BNetzA hat sich gezeigt, dass vor diesem Hintergrund separate Festlegungsverfahren für den Strom- und Gassektor zweckmäßig sind. Künftig wird eine sektorspezifische Anpassung der Festlegungen vereinfacht. Mit Ausnahme der differenzierenden Regelungen bleibt es beim Ziel eines weitgehend einheitlichen Regulierungsrahmens für Elektrizitätsnetzbetreiber sowie Gasverteiler- und Fernleitungsnetzbetreiber.

Die Große Beschlusskammer Energie der BNetzA hat das am 7. Mai 2024 unter dem Geschäftszeichen GBK-24-01-3#3 eingeleitete Verfahren zur Festlegung eines Regulierungsrahmens und der Methode der Anreizregulierung für Elektrizitäts- und Gasverteilernetzbetreiber sowie Fernleitungsnetzbetreiber (RAMEN) in zwei separate Verfahren für den Sektor Strom sowie den Sektor Gas aufgeteilt.

Konkretisiert wurde durch die Große Beschlusskammer Energie gemäß § 29 Abs. 1 EnWG in Verbindung mit §§ 21, 21a EnWG unter dem Geschäftszeichen GBK-25-01-2#1 am 16. Januar 2025 ein Verfahren zur Festlegung eines Regulierungsrahmens und der Methode der Anreizregulierung für Gasverteiler- und Fernleitungsnetzbetreiber (RAMEN Gas).

Um den Transformationsprozess zu RAMEN Gas zu begleiten, hat die BNetzA am 18. Juni 2025 den Festlegungsentwurf zum Regulierungsrahmen und zur Methode der Anreizregulierung für Gasverteiler- und Fernleitungsnetzbetreiber (RAMEN Gas) auf ihrer Website zur Konsultation veröffentlicht (Aktenzeichen GBK-25-01-2#1).

Der Festlegungsentwurf sieht nach dem Verständnis des IDW EFA vor, dass künftig Kosten aus der Bildung von Rückstellungen für die Stilllegung und für den unvermeidbaren Rückbau von Gasversorgungsnetzen im Zusammenhang mit der Gasnetztransformation als Kostenanteile, die nicht dem Effizienzvergleich unterliegen, im Rahmen der regulierten Netzentgeltkalkulation angesetzt werden. Die Voraussetzungen für den Ansatz sollen in einer weiteren Festlegung konkretisiert werden. Sofern diese Kosten nicht anders finanziert werden (z.B. durch Staatshilfen), wäre diese Regelung aus Sicht der Gasnetzbetreiber zu begrüßen.

Vor diesem Hintergrund hat das IDW zu ausgewählten Aspekten, die zu möglichen Abweichungen zwischen dem Ansatz von entsprechenden Rückstellungen im Rahmen der

**Sehr geehrte Mandantinnen,
sehr geehrte Mandanten,
sehr geehrte Fachinteressierte,**

Sommerzeit bedeutet in der Energiewirtschaft schon länger nicht mehr Untätigkeit, so etwa nun auch seitens der BNetzA mit ihrem Festlegungsentwurf zum Regulierungsrahmen und zur Methode der Anreizregulierung für Gasverteiler- und Fernleitungsnetzbetreiber (RAMEN Gas) vom 18. Juni 2025.

Der Energiefachausschuss (EFA) des Instituts der Wirtschaftsprüfer (IDW) hat dazu mit Schreiben vom 25. Juli 2025 an die BNetzA aus handelsrechtlicher Sicht Stellung genommen, worüber wir Sie gerne informieren möchten.

Wir wünschen eine nützliche Lektüre und stehen wie gewohnt mit Rat und Tat bei Rückfragen zur Verfügung.

Würzburg/Nürnberg/Düsseldorf, 11. August 2025



Frank Weisbach
Wirtschaftsprüfer
Steuerberater



Hans Reuter
Wirtschaftsprüfer
Steuerberater



Sebastian Zapf
Prüfungsleiter

GPP-Blickpunkt

Regulierung nach dem Entwurf „RAMEN Gas“ und dem Ansatz in handelsrechtlichen Jahres- und Konzernabschlüssen führen, Stellung genommen, worüber wir Sie nachfolgend informieren möchten.

2. Handelsbilanzieller Umgang mit der Thematik

Der IDW EFA hat sich insbesondere mit folgenden Fragen befasst und dies in seiner Stellungnahme vom 25. Juli 2025 festgehalten:

- Wie erfolgte bislang die handelsbilanzielle Abbildung der Rückbauverpflichtungsrückstellungen?
- Was sind die Anforderungen an die handelsrechtlichen Ansatzvoraussetzungen „Außenverpflichtung“ und „Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme“ im Rahmen der Bilanzierung von Rückbauverpflichtungsrückstellungen?
- Wann (Zeitpunkt) und in welcher Höhe (Bewertung) sind handelsrechtlich Rückstellungen für Rückbauverpflichtungen zu bilden?
- Welche Auswirkungen hat der Festlegungsentwurf zu RAMEN Gas auf die Finanzierung der Gasnetzbetreiber?

2.1 Bisherige handelsrechtliche Bilanzierung von Rückbauverpflichtungen in Zusammenhang mit Erdgasversorgungsnetzen

Trotz evtl. bestehender Rückbauverpflichtungen wurde in der Vergangenheit regelmäßig aufgrund fehlender bzw. geringer Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme von einer Passivierung der Verpflichtung abgesehen, da die Gasversorgungswirtschaft davon ausging, dass immer eine Gasversorgung aufrechterhalten wird, die Netze sogar viele Jahre weiter ausgebaut wurden und bestehende Leitungen lediglich im Rahmen der Instandhaltung ausgetauscht wurden (sog. Ewigkeitsvermutung).

Vor dem Hintergrund des angestrebten Ziels der Netto-Treibhausgasneutralität bis zum Jahr 2045, oder gar früher in einzelnen Bundesländern/Kommunen, kann an dieser Ewigkeitsvermutung nicht mehr ohne Weiteres festgehalten werden.

2.2 Außenverpflichtung und Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme als Voraussetzungen der handelsrechtlichen Bilanzierung von Rückbauverpflichtungen

Durch den Netzbetreiber sind die Teile des Erdgasnetzes zu identifizieren, die künftig nicht weiter genutzt werden (z.B. für den Transport von anderen Gasen). Für Verpflichtungen,

die identifizierten Netzteile stillzulegen und ggf. zurückzubauen, ist handelsbilanziell – unabhängig von den regulatorischen Vorgaben – grundsätzlich durch die Bildung von Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten Vorsorge zu treffen.

Die handelsrechtliche Bildung einer Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten setzt unter anderem das Vorliegen einer Außenverpflichtung sowie die hinreichende Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme aus dieser Verpflichtung voraus.

Hinsichtlich des Kriteriums der Außenverpflichtung wird sowohl im Schrifttum als auch durch das Bundesministerium für Wirtschaft und Energie (vormals kurz „BMWK“) festgestellt, dass „Gasnetzbetreiber aufgrund des allgemeinen eigentumsrechtlichen Beseitigungsanspruchs gem. § 1004 Abs. 1 BGB oder ggf. konzessionsvertraglich zum Rückbau nicht mehr genutzter Gasverteilernetze verpflichtet sein“ können.

Sofern aufgrund der rechtlichen Würdigung im Einzelfall vom Vorliegen einer Außenverpflichtung ausgegangen werden kann, ist die Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme aus dieser Verpflichtung zu beurteilen. Dabei beurteilt der Bilanzierende alle erkennbaren Verhältnisse am Abschlussstichtag, ob mit einer Inanspruchnahme aus Rückbauverpflichtungen ernsthaft zu rechnen ist. Aufgrund des handelsrechtlichen Vorsichtsprinzips ist es nicht erforderlich, dass die Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme 50 % oder mehr beträgt. Daher könnte einem vorsichtigen Kaufmann im Hinblick auf den vorliegenden Sachverhalt nicht verwehrt werden, die Rückbauverpflichtung zu passivieren, wenn die Inanspruchnahme nicht mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit ausgeschlossen werden kann.

In die Beurteilung ist einzubeziehen, ob Duldungspflichten auf Seiten des Grundstückseigentümers bestehen, die eine Inanspruchnahme des Gasnetzbetreibers ausschließen. Dies würde jeweils eine rechtliche Würdigung des Einzelfalls erfordern. Eine Aussage wie im Entwurf „RAMEN Gas“, dass es wenig wahrscheinlich ist, dass Städte und Kommunen einen möglichen Rückbauanspruch einfordern (vgl. Rn. 799), kann nach Ansicht des IDW nicht ohne Weiteres für den zulässigen Verzicht auf den Ansatz einer Rückstellung im handelsrechtlichen Jahresabschluss ausreichen.

Der IDW EFA schlägt hierzu vor, eine Duldungspflicht für stillgelegten Leitungen gesetzlich zu verankern, um Rechtsunsicherheiten und unterschiedliche Einschätzungen der Bilanzierenden zu vermeiden. In diesem Fall wären nur Rückbauverpflichtungen für solche Einzelfälle zu bilden, in denen der Verbleib der Leitungen im Boden nicht zumutbar ist.

Ohne eine entsprechende gesetzliche Regelung würden Rückbauverpflichtungen im handelsrechtlichen Jahresabschluss deutlich früher und betragsmäßig höher als Rückstellung passiviert werden als durch den Festlegungsentwurf intendiert, denn nach Rn. 799 des Entwurfs „RAMEN Gas“ bedarf es für die regulatorische Anerkennung der

GPP-Blickpunkt

Bildung einer Rückbaurückstellung – anders als nach HGB – neben dem Vorliegen einer rechtlichen oder vertraglichen Verpflichtung zum Rückbau „*besonderer Umstände und sehr konkreter Angaben über das tatsächliche Verhalten des Anspruchsinhabers*“.

2.3 Zeitpunkt und Bewertung der handelsrechtlichen Bilanzierung von Rückbauverpflichtungen

Handelsrechtlich sind Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten für am Abschlussstichtag bestehende Außenverpflichtungen zu bilden, wenn eine sicher oder wahrscheinlich be- oder entstehende Verpflichtung gegenüber einem Dritten am Abschlussstichtag rechtlich entstanden oder wirtschaftlich verursacht war und mit einer Inanspruchnahme ernsthaft zu rechnen ist (vgl. Schubert, in: Grottel et al. (Hrsg.), Beck'scher Bilanz-Kommentar, 14. Auflage (2024), § 249, Rn. 25).

Spätestens ab dem Zeitpunkt, ab dem der Bilanzierende beschließt, das Erdgasnetz oder Teile davon stillzulegen, ist mit der Inanspruchnahme aus Stillungsverpflichtungen ernsthaft zu rechnen. Dabei kommt es auf die Genehmigung des kommunalen Wärme- und Stilllegungsplans oder einen Gemeinderatsbeschluss nach Stellungnahme des IDW nicht an. Vor dem Hintergrund der Formulierungen in dem Entwurf „RAMEN Gas“ geht das IDW davon aus, dass somit (s. Pkt. 2.2) handelsrechtlich deutlich früher Rückstellungen für Stilllegungskosten zu bilden sind, als es in dem Festlegungsentwurf anklingt (vgl. Rn. 798).

Handelsrechtlich sind Rückstellungen nach § 253 Abs. 1 Satz 2 HGB in Höhe des nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendigen Erfüllungsbetrages anzusetzen. Dabei sind Annahmen zu treffen und Schätzungen künftiger Preis- und Kostenverhältnisse sowie des voraussichtlichen Zeitpunkts bzw. -raums der Erfüllung der Stilllegungsverpflichtungen vorzunehmen, wie sie nach den Verhältnissen am Abschlussstichtag erwartet werden.

Zu jedem Abschlussstichtag ist der Buchwert der Rückstellung unter Berücksichtigung wertaufhellender Erkenntnisse (z.B. aufgrund des Vorliegens eines Stilllegungsplans) daraufhin zu überprüfen, ob und in welchem Umfang der Buchwert dem Grunde oder der Höhe nach aufzustocken ist, beibehalten werden kann oder eine Auflösung der Rückstellung erforderlich ist. Einer teilweisen Auflösung von Rückstellungen, soweit sie infolge von Bewertungsänderungen der Höhe nach nicht mehr erforderlich sind, steht dabei das Auflösungsverbot nach § 249 Abs. 2 Satz 2 HGB nicht entgegen, da sich dieses auf den Ansatz von Rückstellungen bezieht.

2.4 Auswirkungen des Festlegungsentwurf RAMEN Gas auf die Finanzierung der Gasnetzbetreiber

Auch wenn die konkretisierende Festlegung zu den Rückstellungen für die Stilllegung und den unvermeidbaren Rückbau von Gasversorgungsnetzen noch nicht vorliegt, ist wie vorstehend beschrieben vor dem Hintergrund der im Entwurf „RAMEN Gas“ niedergelegten Gründe derzeit nicht auszuschließen, dass Rückstellungen für Stilllegungs- und ggf. Rückbaukosten im handelsrechtlichen Jahres- und Konzernabschluss früher angesetzt und auch abweichend bewertet werden als für Zwecke der regulierten Netzentgeltkalkulation.

Dadurch kann eine Finanzierungslücke für die betroffenen Gasnetzbetreiber entstehen. Das IDW wünscht sich daher – im Einklang mit Ihnen, liebe Mandantinnen und Mandanten – dass es zu Klarstellungen im Hinblick auf den zeitlichen Versatz der Rückstellungsbildung in Handelsbilanz und Kalkulatorik kommt sowie zu Aussagen, ob und ggf. wie diese Finanzierungslücke aufgefangen wird.

3. Schluss

Wir hoffen, wir konnten Sie mit diesem GPP Blickpunkt hilfreich informieren.

Für Rückfragen und einer zukunftsgerichteten Auseinandersetzung mit der Thematik der Rückstellungsbildung stehen wir Ihnen gerne zur Verfügung!

Göken, Pollak, Partner Treuhandgesellschaft mbH

Schwachhauser Heerstraße 67
28211 Bremen
Tel. 0421 35048-200
bremen@gpp-treuhand.de

Beyerstraße 25
09113 Chemnitz
Tel. 0371 43100-0
chemnitz@gpp-treuhand.de

Lütticher Straße 132
40547 Düsseldorf
Tel 0211 5381993-0
duesseldorf@gpp-treuhand.de

Hansestraße 37
20144 Hamburg
Tel. 0421 35048-200
hamburg@gpp-treuhand.de

Alte Gärtnerei 1
55128 Mainz
Tel. 06131 231832
mainz@gpp-treuhand.de

Maxfeldstraße 9
90409 Nürnberg
Tel. 0911 217959-70
nuernberg@gpp-treuhand.de

Humboldtstraße 2
14467 Potsdam
Tel. 0331 743826-0
potsdam@gpp-treuhand.de

Keesburgstraße 36a
97074 Würzburg
Tel. 0931 99161-997
wuerzburg@gpp-treuhand.de