

Das System der Rückstellungen zur Finanzierung der Stilllegung und Entsorgung im Kernenergiebereich

A. Analyse des derzeitigen Finanzierungssystems	3
I. Überblick	3
1. Hintergrund der Rückstellungsbildung	3
2. Stellung des Bundes	3
3. Verfügbarkeitsrisiken	4
II. Kostenpositionen	4
1. Entsorgungskosten	5
a) Radioaktive Betriebsabfälle	5
b) Abgebrannte Brennelemente	5
aa) Schadloose Verwertung	5
bb) Direkte Endlagerung	6
2. Stilllegungskosten	6
a) Nachbetriebsphase	8
b) Anlagentrückbau	8
III. Kostenermittlung	9
1. Ermittlung der Entsorgungskosten	10
2. Ermittlung der Stilllegungskosten	10
3. Defizite des Ermittlungssystems	12
a) Objektivität der Gutachten	12
b) Aktualisierung der Zeitpläne und Kostenschätzungen	12
c) Bewertungspeiräume	13
aa) Kostenrisiken durch Abklinglagerung	14
bb) Ansatz zu hoher Endlagerbetriebskosten	14
cc) Ansatz zu hoher Stilllegungskosten	15
dd) Abzinsungsgebot	15
IV. Prüfung der Rückstellungen	15
1. Prüfung durch Finanzbehörden	17
2. Prüfung durch Wirtschaftsprüfer	17
V. Transparenz	17
1. Jahresabschlüsse der Energieversorgungsunternehmen	19
2. Jahresabschlüsse der Kernkraftwerksbetriebsgesellschaften	19
3. Auskunftsansprüche des Bundes	19
	20

B. Sicherheit des derzeitigen Rückstellungssystems	21
I. Konsequenzen des Atomausstiegs	21
II. Konsequenzen des Standortauswahlgesetzes	22
C. Sicherungsinstrumente	23
I. Darstellung der verschiedenen Sicherungssysteme	23
1. Maßnahmen auf Betreiberebene	23
a) Bildung von Sicherungsvermögen	23
b) Anlageverordnung	23
c) Vorrangigkeit / Vollstreckbarkeit	24
d) Öffentlich-rechtlicher Fonds	24
2. Maßnahmen auf Konzernebene	25
a) Beherrschungs- und Gewinnabführungsverträge / „harte“ Patronatserklärungen	25
b) Gesetzliche Einstandspflicht	26
c) Genehmigungsanforderungen und ordnungsrechtliche Einstandspflicht	27
d) Entsprechungserklärungen	27
3. Weitere Maßnahmen	27
a) Verbandslösung	27
b) Versicherungslösung	28
c) Sonderabgaben	28
d) Allgemeine Steuern	28
e) Einrichtung oder Benennung einer „nationalen Stelle“	28
II. Öffentlich-rechtlicher Fonds	29
1. Allgemein	29
2. Umsetzungsmodelle	29
a) Modell der Verantwortungsfreistellung	30
b) Modell der Kostenlastfreistellung	30
c) Bewertung der Modelle	31
3. Rechtliche Ausgestaltung des Fonds	31
4. Verhältnis zu bestehenden Regelungen des AfG und der EndlagerVfV	32
5. Kostenpositionen	33
6. Solidarhaftungspflicht	33
7. Vor- und Nachteile eines öffentlich-rechtlichen Fonds	33
D. Identifizierung von betriebswirtschaftlichen Fragestellungen	36

A. Analyse des derzeitigen Finanzierungssystems

I. Überblick

Die finanzielle Verantwortung für alle bei der Entsorgung radioaktiver Abfälle und der Stilllegung kerntechnischer Anlagen anfallenden Kosten obliegt in Deutschland den Kernkraftwerksbetreibern und sonstigen Abfallversachern. Ein großer Teil dieser Kosten wird erst in ferner Zukunft entstehen. Aufgrund dessen ist die Finanzierung der Entsorgung im Bereich der Kernenergie ein zentrales Thema. Die Abfallversacher entrichten einerseits u.a. für die Planung und Errichtung von Endlagern Vorausleistungen gemäß § 21b Abs. 2 und 3 Atomgesetz (ATG) in Verbindung mit der Endlagervorausleistungsverordnung (EndlagerVAV). Andererseits bilden die Kernkraftwerksbetreiber für künftige Entsorgungs- und Stilllegungskosten Rückstellungen nach § 249 Handelssatzbuch (HGB).

1. Hintergrund der Rückstellungsbildung

Eine atomrechtliche Pflicht zur finanziellen Vorsorge für Stilllegung und Entsorgung existiert nicht. Allerdings begründet § 249 Abs. 1 HGB eine allgemeine handelsrechtliche Pflicht, Rückstellungen für Verbindlichkeiten zu bilden, die hinsichtlich ihres Entstehungszeitpunkts ungewiss sind. Dementsprechend bilden die Kernkraftwerksbetreiber in Deutschland für den mit der Stilllegung ihrer Kernkraftwerke und der Entsorgung radioaktiver Abfälle verbundenen Aufwand in ihren Bilanzen Rückstellungen. Die Rückstellungen umfassen Kosten der Stilllegung und Beseitigung der Anlagen, Kosten der Entsorgung abgebrannter Brennelemente und sonstiger radioaktiver Abfälle sowie Kosten der Endlagerrückfinanzierung¹. Aus den Geschäftsberichten der vier großen Energieversorgungsunternehmen (EVU) geht hervor, dass im Jahr 2011 Rückstellungen für die Stilllegung und Entsorgung im Kernenergiebereich in Deutschland in einer Gesamthöhe von ca. 31.800 Mio. € gebildet wurden². Für die betroffenen Unternehmen liegt die Bedeutung der Rückstellungen u.a. darin, dass diese auf der Passivseite der Bilanz gewinn- und damit steuerermindernd eingestellt werden³. Dies hat zur Folge, dass tatsächlich erwirtschafteter Gewinn nicht besteuert wird, obwohl der gewinnmindernde Abfluss der Mittel erst zu einem späteren Zeitpunkt erfolgt⁴. Bilanzrechtlich gibt es keinen Grundsatz der Zweckbestimmung; sämtliche Aktiva decken sämtliche Passiva. Die Rückstellungsgelder stehen deshalb bis zu ihrer bestimmungsmäßigen Auflösung den Unternehmen betriebswirtschaftlich zur Innenfinanzierung zur freien Verfügung. So werden die Mittel regelmäßig als Darle-

¹ Cloosters, in: Koch/Roßnagel, 13. Deutsches Atomrechtssymposium (2007), S. 293 (298)

² E.ON AG, Geschäftsbericht 2011, S. 126 f.; EnBW AG, Geschäftsbericht 2011, S. 165; RWE AG, Geschäftsbericht 2011, S. 155; Vattenfall Europe AG, Das Jahr 2011 in Zahlen und Fakten, S. 68

³ Wüstenmann, in: Koch/Roßnagel, 12. Deutsches Atomrechtssymposium (2003), S. 277 (287)

⁴ Cloosters, in: Koch/Roßnagel, 13. Deutsches Atomrechtssymposium (2007), S. 293 (297)

hen an übergeordnete Unternehmen des Konzerns bis zum obersten Mutterunternehmen übertragen und von diesen insbesondere zum Erwerb von Beteiligungen an anderen Unternehmen genutzt.

2. Stellung des Bundes

Der Bund ist gemäß § 9a Abs. 3 ATG verpflichtet, Anlagen zur Sicherstellung und zur Endlagerung radioaktiver Abfälle einzurichten. Zur Deckung des notwendigen Aufwandes, insbesondere für die Planung, Erkundung und Errichtung von Endlagern, können nach § 21b Abs. 1 ATG von denjenigen, denen sich ein Vorteil durch die Möglichkeit der Inanspruchnahme der Anlagen bietet, Beiträge erhoben werden. Derzeit erhebt der Bund auf die zu entrichtenden Beiträge nach § 21b Abs. 2, 3 ATG i.V.m. der EndlagerVAV Vorausleistungen in Höhe seiner jährlichen Aufwendungen. Nach Inbetriebnahme eines Endlagers erhebt der Bund von den Ablieferungspflichtigen gemäß § 21a Abs. 1 ATG Gebühren und Auslagen. Der Bund nimmt insoweit die Position eines direkten Gläubigers, aber auch die eines vollumfänglichen Ausfallbürgen, ein⁵. Denn sollten die Beiträge oder Gebühren nicht realisierbar sein, beispielsweise im Falle der Insolvenz eines Beitrags- oder Gebührenschuldners, müsste der Bund insoweit Endlager auf eigene Kosten einrichten. Darüber hinaus kommt dem Bund die Position eines indirekten Gläubigers zu⁶. Sollte eine Betreibergesellschaft zum Rückbau einer Anlage finanziell nicht in der Lage sein, müssten Maßnahmen zur Gefahrenabwehr zunächst von den Ländern ergriffen werden. Diese würden die dabei entstehenden Kosten wahrscheinlich als sog. Zweckausgaben nach Art. 104a Abs. 2 GG vom Bund erstattet verlangen⁷.

3. Verfügbarkeitsrisiken

Im Fall der Insolvenz einer Konzernmutter sind die gebildeten Rückstellungen der jeweiligen Tochtergesellschaft für den Bund nicht mehr werthaltig, soweit sie der Konzernmutter als Darlehen zur Verfügung standen. Den Rückstellungen stehen nämlich im Wesentlichen Forderungen gegen die Konzernmutter gegenüber, die dann mangels Zahlungsfähigkeit nicht mehr realisierbar sind. Die Insolvenz einer Konzernmutter würde daher wohl in letzter Konsequenz zu einer Kostentragung des Bundes führen.

Sollten sich die gebildeten Rückstellungen einer Betreibergesellschaft als unzureichend herausstellen und eine Aufstockung aus finanziellen Gründen nicht möglich sein, droht ebenfalls eine Eintrittspflicht des Bundes. Insoweit ist von Bedeutung, dass die Konzernmutter sich im Rahmen der Solidarvereinbarung im Jahr 2001 verpflichtet haben, mit ihren Tochterunternehmen Beherrschungs- und Gewinnabführungsverträge abzuschließen

⁵ Wüstenmann, Sachverständigengutachten vom 25.03.2007, S. 16.

⁶ Wüstenmann, Sachverständigengutachten vom 25.03.2007, S. 16.

⁷ Wüstenmann, Sachverständigengutachten vom 25.03.2007, S. 18.

oder zugunsten ihrer Töchter „harte“ Patronatserklärungen abzugeben und diese im Geltungszeitraum der Vereinbarung aufrechtzuerhalten. Dies gewährleistet, dass im Falle der Insolvenz einer Betriebsgesellschaft der jeweilige Mutterkonzern für alle Verbindlichkeiten bzw. Verluste einzustehen hat. Die Solidarvereinbarung war ursprünglich auf zehn Jahre befristet und wurde inzwischen um weitere zehn Jahre verlängert, Enddatum ist somit der 27. April 2022⁸. Darüber hinaus sind die bestehenden Verträge bzw. Erklärungen sowohl ordentlich als auch außerordentlich kündbar.

II. Kostenpositionen

Im gegenwärtigen Finanzierungssystem ist zwischen der Entsorgung abgebrannter Brennelemente und sonstiger radioaktiver Abfälle und der Stilllegung und Beseitigung von Kernkraftwerksanlagen zu unterscheiden.

1. Entsorgungskosten

Im Rahmen der Entsorgung radioaktiver Abfälle ist wiederum zwischen der Entsorgung schwach radioaktiver Betriebsabfälle und der Entsorgung abgebrannter Brennelemente zu differenzieren.

a) Radioaktive Betriebsabfälle

Während des Betriebs eines Kernkraftwerks fallen laufend radioaktive Betriebsabfälle an (z.B. Festabfälle, Metalle, Harze, Öle, Verdampferkonzentrat, Filterhilfsmittel und Schlämme).

Die hierfür anfallenden Kosten lassen sich wie folgt unterteilen:

- Konditionierung radioaktiver Abfälle
- Behälter
- Zwischenlagerung
- Transport zu einem Zwischenlager
- Transport zum Endlager
- Endlagerung

b) Abgebrannte Brennelemente

Im Rahmen der Entsorgung abgebrannter Brennelemente ist in Deutschland zwischen zwei Entsorgungspfaden zu unterscheiden. Nach § 9a Abs. 1 AtG sind die Kernkraftwerksbetreiber verpflichtet, anfallende radioaktive Reststoffe sowie ausgebaut oder ab-

gebaute radioaktive Anlagenteile schadlos zu verwerten oder als radioaktive Abfälle geordnet zu beseitigen (direkte Endlagerung).

aa) Schadlose Verwertung

Die Abgabe von bestrahlten Kernbrennstoffen zur schadlosen Verwertung an eine Anlage zur Aufarbeitung bestrahlter Kernbrennstoffe ist nach § 9a Abs. 1 S. 2 AtG seit dem Jahr 2005 unzulässig. Bis dahin wurden etwa 6.670 Tonnen Schwermetall (Uran und Spaltprodukte der abgebrannten Brennelemente) zu Wiederaufarbeitungsanlagen ins Ausland verbracht⁹. Im Zuge der Wiederaufarbeitung abgebrannter Brennstäbe fallen radioaktive Abfälle an, zu deren Rücknahme Deutschland vertraglich verpflichtet ist. Derzeit lagert noch ein Teil derartiger Wiederaufarbeitungsabfälle bei den entsprechenden Anlagen im Ausland.

Voraussichtliche Rückführungszeiträume aus der Wiederaufarbeitung (Stand: März 2012)

	Radioaktiver Abfall	Anzahl Behälter	Voraussichtlicher Transportzeitraum
Sellafield LTD.	HAW-Glaskokillen	21	voraussichtlich ab 2015
AREVA NC	Hochdruckkompaktierte Abfälle (CSD-C)	ca. 150	voraussichtlich ab 2021
AREVA NC	MAW-Glasprodukt (CSD-B)	6	voraussichtlich bis 2015

Quelle: <http://www.bfs.de/ende/abfallerueckuehrung.html>.

Im Entsorgungspfad der schadlosen Verwertung fallen insbesondere folgende Kosten an:

- Transport der Brennelemente zur Wiederaufarbeitungsanlage
- Wiederaufarbeitung
- Zwischenlagerung der Wiederaufarbeitungsabfälle
- Endlagerung der Wiederaufarbeitungsabfälle

bb) Direkte Endlagerung

Seit dem 1. Juli 2005 ist der Entsorgungspfad der direkten Endlagerung der einzig mögliche Entsorgungsweg. Da ein betriebsbereites Endlager derzeit nicht zur Verfügung steht, sind radioaktive Abfälle aus dem Betrieb und der Stilllegung von Kernkraftwerken bis zu ihrer Verbringung in ein Endlager zeitlich begrenzt in Einrichtungen zwischenzulagern.

⁸ Bundestagsdrucksache 177777, S. 21.

⁹ <http://www.bfs.de/ende/abfallerueckuehrung.html>.

Im Entsorgungspfad der direkten Endlagerung fallen im Wesentlichen folgende Kosten an:

- Zwischenlagerung
- Behälter
- Transport der Brennelemente zum Endlager
- Konditionierung
- Endlagerung

Bei den Endlagerkosten ist wiederum zu differenzieren zwischen Kosten, die während der Erkundung und Errichtung eines Endlagers anfallen und Kosten, die durch den Betrieb des Endlagers verursacht werden.

Der Bund ist nach § 9a Abs. 3 ATG zur Errichtung von Endlagern verpflichtet. Für die konkrete Durchführung dieser Aufgaben ist nach § 23 Abs. 1 Nr. 2 ATG das Bundesamt für Strahlenschutz (BfS) zuständig. Das BfS ist dem Geschäftsbereich des Bundesministeriums für Umwelt, Naturschutz und Reaktorsicherheit (BMU) zugeordnet und unterliegt damit bei der Durchführung der Endlageraufgaben dessen Fach- und Rechtsaufsicht¹⁰. Gemäß § 9a Abs. 3 S. 2 ATG kann sich das BfS zur Erfüllung seiner Pflichten Dritter bedienen. Zu diesem Zweck hat das BfS im Jahr 1984 mit der Deutschen Gesellschaft zum Bau und Betrieb von Endlagern für Abfallstoffe mbH (DBE) einen Kooperationsvertrag geschlossen und sie mit der Planung und Errichtung der Endlager beauftragt¹¹. Die Verantwortung für die Konzeptfindung verbleibt dabei beim BfS.

Zur Deckung des notwendigen Aufwandes, insbesondere für die Planung, Erkundung und Errichtung von Endlagern, können nach § 21b Abs. 1 ATG von den Kernkraftwerksbetreibern Beiträge erhoben werden. Die Beitragspflicht kann erst entstehen, wenn das Endlager betriebsfertig erstellt ist¹². Dies ist jedoch derzeit bei keinem Endlagerprojekt der Fall. Vor Entstehen der Beitragspflicht können auf die zu entrichtenden Beiträge nach § 21b Abs. 2, 3 ATG i.V.m. der Endlager-VIV Voraussetzungen verlangt werden, wenn mit der Planung, Erkundung oder Errichtung eines Endlagers begonnen worden ist. Die Voraussetzung ist ein zeitlich vorgezogener Beitrag, der schon vor dem konkreten Angebot des Vorteils erhoben wird¹³. Derzeit erhebt der Bund jährlich Voraussetzungen auf die Beiträge für die Endlagerprojekte Konrad und Gorleben. Das BfS ermittelt den notwendigen Aufwand nach den tatsächlich entstandenen Kosten und rechnet ihn für jedes Kalenderjahr gegenüber den Beitragspflichtigen ab. In § 6 der Endlager-VIV ist die Verteilung des notwendigen Aufwandes auf die einzelnen Voraussetzungsleistungen geregelt

(Endlager-VIV-Schlüssel). Hiernach haben die Kernkraftwerksbetreiber den notwendigen Aufwand für ein Endlager für radioaktive Abfälle mit vernachlässigbarer Wärmeentwicklung (Konrad) zu 64,4 % zu tragen. Den Aufwand für ein Endlager für alle Arten von radioaktiven Abfällen (ggf. Gorleben) haben die Betreiber zu 96,5 % zu tragen. Für die künftigen Kosten der Planung, Erkundung und Errichtung von Endlagern bilden die Kernkraftwerksbetreiber Rückstellungen.

Schließlich werden gemäß § 21a Abs. 1 ATG nach Inbetriebnahme eines Endlagers von den Ablieferungspflichtigen für die Anlagennutzung Kosten (Gebühren und Auslagen) erhoben. Durch Rechtsverordnung können die kostenpflichtigen Benutzungstatbestände näher bestimmt werden, vgl. § 21a Abs. 2 ATG. Eine derartige Verordnung existiert jedoch bislang nicht.

2. Stilllegungskosten

Auch die Stilllegung und der Rückbau von Leistungsreaktoren obliegen nach dem allgemeinen umweltrechtlichen Verursacherprinzip den Betreibergesellschaften der Kernkraftwerke. Für die zu erwartenden Kosten, die hierbei entstehen, bilden die Gesellschaften ebenfalls Rückstellungen.

a) Nachbetriebsphase

Nach dem endgültigen Abschalten eines Kernkraftwerks beginnt die mehrjährige Nachbetriebsphase. Sie dauert bis zur Erteilung der ersten Stilllegungsgenehmigung. Erst dann startet die Stilllegung des Kernkraftwerks. Während der Nachbetriebsphase müssen alle sicherheitsrelevanten Systeme weiterbetrieben werden. In diesem Zeitraum erfolgen regelmäßig kostenverursachende Maßnahmen zur Vorbereitung der späteren Stilllegung.

Im Wesentlichen zählen hierzu¹⁴:

- Dekontamination von Systemen und Komponenten
- Abschalten von Systemen, die nicht für die Schutzziele bzw. die betrieblichen Aufgaben erforderlich sind
- Aufbau einer für den Rückbau geeigneten Versorgungs- und Entsorgungsinfrastruktur

¹⁰ http://www.bmu.de/atomenergie_ver_und_entsorgung/endlagerung_felgemeines/doc/2738.php.

¹¹ http://www.endlager-konrad.de/Gln_117/mn_1130464/DE/Themen/Verantwortlichkeiten/_node.html?__nnn=stue.

¹² Jöhren, in: Koch/Roßnagel, 12. Deutsches Atomrechtssymposium (2003), S. 328 (338).

¹³ Kirchhof, in: Koch/Roßnagel, 12. Deutsches Atomrechtssymposium (2003), S. 311 (316).

¹⁴ <http://www.bfs.de/de/kerntechnik/ausstieg/Nachbetriebsphase>.

b) Anlagenrückbau

Die Stilllegung einer kerntechnischen Anlage schließt sich an die Nachbetriebsphase an und bedarf gemäß § 7 Abs. 3 AtG einer Genehmigung, die von der jeweils zuständigen obersten Landesbehörde erteilt wird. In Deutschland wird zwischen zwei grundlegenden Stilllegungsstrategien unterschieden¹⁵. So können Anlagen entweder unmittelbar nach ihrer endgültigen Abschaltung abgebaut und aus der atomrechtlichen Überwachung entlassen werden („direkter Abbau“) oder zunächst für einige Jahre sicher eingeschlossen werden, um vor dem nachfolgenden Abbau eine Reduzierung des Aktivitätsinventars durch radioaktiven Zerfall zu erreichen („sicherer Einschluss“)¹⁶. In Deutschland wird der direkte Abbau bisher überwiegend praktiziert, gleichwohl das Atomgesetz beide Stilllegungsstrategien als gleichwertig ansieht. Die Personalkosten stellen fast 70 % der Gesamtkosten für die Stilllegung und den Rückbau dar¹⁷.

Stilllegung deutscher Kernkraftwerke (Stand: September 2011)

KKW Abkürzung	Standort	Laufzeit bis	Beginn Stilllegung	Ende Stilllegung
BBG A	Biblis	2011	2015	2030
BBG B	Biblis	2011	2015	2030
KBR	Brokdorf	2021	2025	2040
KKB	Brunsbüttel	2011	2015	2030
KKG	Grafenrheinfeld	2015	2019	2034
KWG	Grohnde	2021	2025	2040
KGGB	Gundremmingen	2017	2021	2036
KGCC	Gundremmingen	2021	2025	2040
KKI 1	Isar	2011	2015	2030
KKI 2	Isar	2022	2026	2041
KKK	Krümme	2011	2015	2030
KKE	Lingen/Emsland	2022	2026	2041
GKN 1	Neckarwestheim	2011	2015	2030
GKN 2	Neckarwestheim	2022	2026	2041
KKP 1	Philippsburg	2011	2015	2030
KKP 2	Philippsburg	2019	2023	2038
KKU	Literwieser	2011	2015	2030

Quelle: <http://www.bfs.de/de/endlager/abfall/prognose.html>

¹⁵ <http://www.bfs.de/de/kerntechnik/stilllegung>
¹⁶ <http://www.bfs.de/de/kerntechnik/stilllegung/entfernung.html>
¹⁷ Bundesrechnungshof, Mitteilung vom 04.02.2010, S. 17.

Zusätzlich zu diesen 17 Kernkraftwerken gibt es sechs weitere Anlagen, die bereits vor dem Jahr 2011 außer Betrieb genommen wurden. Hierbei handelt es sich um die Kraftwerke Gundremmingen A, Lingen, Mülheim-Kärlich, Obrigheim, Stade und Würgassen.

Im Zusammenhang mit dem Rückbau einer kerntechnischen Anlage fallen Kosten in folgenden Bereichen an:

- Demontage der Anlage
- Dekontamination der Gebäude
- Restbetrieb
- Strahlenschutz- und Arbeitsschutzmaßnahmen

III. Kostenermittlung

In Anbetracht der Tatsache, dass ein Großteil der Entsorgungs- und Stilllegungskosten erst nach Betriebsende eines Kernkraftwerks anfällt, stellt sich die Ermittlung der zu erwartenden Kosten nicht immer als einfach dar. Dies gilt insbesondere für Endlagerprojekte, die sich noch in der Phase der Erkundung oder Errichtung befinden.

1. Ermittlung der Entsorgungskosten

Ein vergleichsweise geringer Teil der Entsorgungskosten ist bereits durch bestehende zivilrechtliche Verträge konkretisiert. In diesen Fällen können die vertraglich vereinbarten Entgelte als Grundlage der Kostenschätzung herangezogen werden. Dies gilt insbesondere für die zu erwartenden restlichen Kosten der Wiederaufarbeitung sowie der Rücknahme und Zwischenlagerung der Wiederaufarbeitungsabfälle. Daneben sind die Kosten der Transporte und der Zwischenlagerung von abgebrannten Brennelementen sowie die Konditionierung und Zwischenlagerung radioaktiver Betriebsabfälle betroffen.

Die Ermittlung der übrigen Entsorgungskosten basiert insbesondere auf Basisdatengutachten der Gesellschaft für Nuklearservice mbH (GNS) mit Sitz in Essen. Die GNS erstellt jährlich ein Basisdatengutachten zur Rückstellungsbildung, das die Kosten der Entsorgungspfade der schadlosen Verwertung sowie der direkten Endlagerung enthält. Dabei werden für den jeweiligen Entsorgungspfad die verschiedenen Kostenbestandteile zusammengestellt und mit einer Kostenschätzung versehen. Sodann werden diese Basisdaten auf das jeweilige Kernkraftwerk heruntergebrochen.

Grundlage für die Ermittlung der Kosten für die Endlagerprojekte Konrad und Gorleben durch die GNS sind Angaben des BFS aus dem Jahr 1997¹⁸.

¹⁸ Gesellschaft für Nuklearservice mbH, Bericht vom 17.10.2011, S. 3.

Für das Projekt Konrad hat das BFS im Jahr 2010 eine aktualisierte Projektkostenrechnung vorgelegt¹⁹. Hierin werden alle Leistungen, die mit der Beschaffung von Maschinen und Anlagen im Zusammenhang stehen, sowie alle Ingenieurleistungen preislich an die aktuellen Randbedingungen angepasst²⁰. Die GNS prognostiziert für das Endlager Konrad erforderliche Investitionskosten in Höhe von 2.526 Mio. € sowie Stilllegungskosten in Höhe von 271 Mio. €²¹. Nach § 6 Abs. 1 Nr. 1 lit. a) EndlagerVIV sind 64,4 % der zu erwartenden Aufwendungen von den Kernkraftwerksbetreibern zu tragen. Die Betreiber müssen demzufolge für insgesamt 1.801 Mio. € der Investitions- und Stilllegungskosten, die im Zusammenhang mit dem Projekt Konrad erwartet werden, aufkommen. Darüber hinaus erwartet die GNS, die von einer 67jährigen Einlagerungszeit (2014 bis 2080) für Konrad ausgeht (Stand: 31. Dezember 2010), Betriebskosten in Höhe von 3.015 Mio. €, von denen die Betreibergesellschaften wiederum 64,4 % und damit 1.942 Mio. € zu tragen haben²². Inzwischen hält das BFS allerdings eine Inbetriebnahme des Endlagers Konrad vor dem Jahr 2019 für ausgeschlossen²³. Die GNS hat angekündigt diesen Umstand in ihrem Bericht zum 31. Dezember 2011 zu berücksichtigen. Dieser Bericht der GNS liegt derzeit nicht vor.

Für das Projekt Gorleben liegen keine aktuellen Planungsdaten vor. Die GNS geht in ihren Planungen von einer Beendigung der Erkundigungen des Salzstocks Gorleben im Jahr 2017, einem anschließenden atomrechtlichen Planfeststellungsverfahren sowie der Erteilung eines Planfeststellungsbeschlusses im Jahr 2025 aus. Ausgehend hiervon hält die GNS für das Endlager Gorleben Investitionskosten in Höhe von 3.680 Mio. € sowie Stilllegungskosten in Höhe von 366 Mio. € für erforderlich. Hiervon haben die Kernkraftwerksbetreiber gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 2 lit. a) EndlagerVIV 96,5 % und damit 3.551 Mio. € bzw. 354 Mio. € zu tragen²⁴. Ferner prognostiziert die GNS bei einer zugrunde gelegten 51jährigen Einlagerungszeit (2030 bis 2080) Betriebskosten in einer Gesamthöhe von 3.521 €, von denen die Betreibergesellschaften ebenfalls 96,5 % und damit 3.398 € zu tragen haben (Stand: 31. Dezember 2010)²⁵. Die GNS hat angekündigt, ihren Berechnungen zum 31. Dezember 2011 eine Inbetriebnahme des Endlagers im Jahr 2035 zugrunde zu legen²⁶.

¹⁹ Gesellschaft für Nuklearservice mbH, Bericht vom 17.10.2011, S. 3.
²⁰ Gesellschaft für Nuklearservice mbH, Bericht vom 17.10.2011, S. 3.
²¹ Gesellschaft für Nuklearservice mbH, Bericht vom 17.10.2011, S. 4.
²² Gesellschaft für Nuklearservice mbH, Bericht vom 17.10.2011, S. 4.
²³ <http://www.bfs.de/de/endlager/publikation/ueckbau.html>.
²⁴ Gesellschaft für Nuklearservice mbH, Bericht vom 17.10.2011, S. 5.
²⁵ Gesellschaft für Nuklearservice mbH, Bericht vom 17.10.2011, S. 5.
²⁶ Gesellschaft für Nuklearservice mbH, Bericht vom 17.10.2011, S. 5.

2. Ermittlung der Stilllegungskosten

Die Kosten der Stilllegung und des Rückbaus eines Kernkraftwerks hängen von vielen verschiedenen Faktoren ab, etwa dem Typ und der Größe der Anlage²⁷, dem Rückbaukonzept oder dem Zeitpunkt, zu dem mit dem Rückbau begonnen werden kann²⁸. Die Schätzung der Stilllegungs- und Rückbaukosten der einzelnen Kernkraftwerke erfolgt auf der Basis ingenieurwissenschaftlicher Gutachten der NIS Ingenieurgesellschaft mbH (NIS) mit Sitz in Alzenau. Die Kosten der mehrjährigen Nachbetriebsphase eines Kernkraftwerkes werden in den Fachgutachten der NIS berücksichtigt²⁹. Die NIS hat für die Referenzkraftwerke Biblis A (Druckwasserreaktor) und Brunsbüttel (Siedewasserreaktor) ein Kostenmodell entwickelt, das die einzelnen Stilllegungsvorgänge für das jeweilige Kernkraftwerk kostenmäßig abbildet³⁰. Die in das Modell eingehenden Größen und Bewertungen beruhen insbesondere auf Erfahrungen mit der Stilllegung und dem Rückbau der Anlagen Gundremmingen A, Lingen, dem Versuchsatomreaktor Kahl und zum Teil auf Ergebnissen des Rückbaus in Niederstichbach³¹. Ergebnis des Kostenmodells sind Basisdaten, die als Grundlage der Kostenschätzungen für die einzelnen Kernkraftwerke dienen³². Diese Einschätzungen bilden wiederum die Grundlage für die individuelle Rückstellungsplanung der Kernkraftwerksbetreiber³³. Dabei sind die Besonderheiten der jeweiligen Anlage und die jeweiligen Entsorgungsverträge für die Bestimmung der Höhe der Rückstellungen zu berücksichtigen³⁴. Außerdem wird den Betreibern ein finanzieller Spielraum bei der Rückstellungsbildung gewährt, indem sie z.B. handels- und steuerrechtlich Risikozuschläge von etwa 10 % auf die Kostenschätzungen aufschlagen dürfen³⁵.

3. Defizite des Ermittlungssystems

a) Objektivität der Gutachten

Die Objektivität der Gutachten, die von der GNS und NIS zur Ermittlung der Rückstellungshöhe erstellt werden, wurde in der Vergangenheit von verschiedener Seite – zuletzt vom Bundesrechnungshof³⁶ – angezweifelt. Begründet werden die Bedenken vorwiegend mit der Nähe der Gesellschaften zu den Energiekonzernen. An der GNS beteiligt sind ausschließlich EVU. Alleineigentümerin der NIS war bis ins Jahr 2006 mit der RWE AG ebenfalls ein Energiekonzern. Inzwischen ist alleinige Gesellschafterin der NIS die Siemens

²⁷ http://www.bfs.de/de/bfs/publikationen/berichte/bfjfs_bis_2002/bj2000_aes15.pdf.
²⁸ Bundesratsdrucksache 17/7777, S. 4.
²⁹ Bundesrechnungshof, Mitteilung vom 04.05.2010, S. 10.
³⁰ Iirek, Wuppertal Papers Nr. 53, S. 16.
³¹ Iirek, Wuppertal Papers Nr. 53, S. 16.
³² Iirek, Wuppertal Papers Nr. 53, S. 16.
³³ Iirek, Wuppertal Papers Nr. 53, S. 17.
³⁴ Iirek, Wuppertal Papers Nr. 53, S. 17.
³⁵ Iirek, Wuppertal Papers Nr. 53, S. 17.
³⁶ Bundesrechnungshof, Mitteilung vom 04.05.2010, S. 10 f.

pelkamp Nukleartechnik GmbH mit Sitz in Krefeld³⁷. Die NIS gehört zum Geschäftsreich Nukleartechnik der G. Siempelkamp GmbH & Co. KG mit Sitz in Krefeld³⁸.

Gesellschafterstruktur der GNS

Gesellschafter	Sitz	Anteil
E.ON Kernkraft GmbH	Hannover	48 %
RWE Power AG	Essen/Köln	28 %
SNE Südwestdeutsche Nuklear-Energiengesellschaft mbH (EnBW Kraftwerke AG, E.ON Kernkraft GmbH)	Stuttgart	18,5 %
Vattenfall Europe Nuclear Energy GmbH	Hamburg	5,5 %

Quelle: <http://www.gns.de/englage-2024/gesellschafter>.

Gesellschafterstruktur der NIS

Gesellschafter	Sitz	Anteil
Siempelkamp Nukleartechnik GmbH	Krefeld	100 %

Quelle: NIS Ingenieurgesellschaft mbH, Jahresabschluss 2010, S. 1

b) Aktualisierung der Zeitpläne und Kostenschätzungen

Die Gutachten der GNS basieren auf Zeitplänen und Kostenschätzungen, die das BFS für die Endlagerprojekte Konrad und Gorleben erstellt. Für das Projekt Konrad liegt seit dem Jahr 2010 eine aktualisierte Projektkostenrechnung vor. Für Gorleben ist hingegen keine Aktualisierung der Zeitpläne und Kostenschätzungen geplant. Der Bundesrechnungshof hat darauf hingewiesen, dass für eine sachgerechte Bildung von Rückstellungen durch die EVU eine regelmäßige Aktualisierung sowie Fortschreibung der Zeitpläne und Kostenschätzungen für die Endlagerprojekte erforderlich ist³⁹. Der Bundesrechnungshof schlägt daher vor, die zuletzt aktualisierte Kostenschätzung für das Endlagerprojekt Konrad durch das BFS mindestens alle drei Jahre fortzuschreiben⁴⁰. Zudem solle auch für Gorleben eine Aktualisierung der Zeitpläne und Kostenschätzungen unter verschiedenen Szenarien (u.a. erfolgreiche Erkundung) durchgeführt werden⁴¹.

³⁷ NIS Ingenieurgesellschaft mbH, Jahresabschluss 2010, S. 1.

³⁸ NIS Ingenieurgesellschaft mbH, Jahresabschluss 2010, S. 1.

³⁹ Bundesrechnungshof, Mitteilung vom 04.08.2010, S. 20 f.

⁴⁰ Bundesrechnungshof, Mitteilung vom 04.08.2010, S. 20.

⁴¹ Bundesrechnungshof, Mitteilung vom 04.08.2010, S. 21.

c) Bewertungsspielräume

Die Entsorgungs- und Stilllegungskosten unterliegen Schätzungen, die zum Teil weit in die Zukunft reichen. Die daraus resultierenden Bewertungsspielräume haben erheblichen Einfluss auf die Höhe der Rückstellungen. Finanzielle Risiken drohen jedoch sowohl bei zu hohem als auch bei zu niedrigem Ansatz von Rückstellungen. Sind die Rückstellungen zu niedrig angesetzt, stehen zum gegebenen Zeitpunkt keine angemessenen finanziellen Mittel für sämtliche Stilllegungsmaßnahmen in kerntechnischen Anlagen sowie für die Entsorgung abgebrannter Brennelemente und radioaktiver Abfälle zur Verfügung. Sind die Rückstellungen hingegen zu hoch angesetzt, entstehen für Bund, Länder und Gemeinden Steuerausfälle, weil die Rückstellungsbeträge den Gewinn der Energieversorgungsunternehmen mindern. Selbst wenn bei späterer Auflösung zu hoher Rückstellungen die Besteuerung nachgeholt würde, hätten die Energieversorgungsunternehmen in diesem Zeitraum einen Zinsgewinn, der bei den zurückgestellten Milliardenbeträgen erheblich ist.

aa) Kostenrisiken durch Abklinglagerung

Der Bundesrechnungshof weist in diesem Zusammenhang auf Kostenrisiken hin, die angesichts einer etwaigen Abklinglagerung bestünden⁴². Danach würden die gesamten Kosten zur Errichtung des Endlagers Konrad zum Zeitpunkt der Inbetriebnahme nach dem dann gültigen EndlagerVV-Schlüssel, der sich an der abgelieferten Menge orientiere, abgerechnet. Die für Konrad bestimmten Abfälle des Bundes und der Länder seien bereits heute zu einem Großteil vorhanden. Dies gelte für die Abfälle der EVU hingegen nicht. Diese lägen derzeit lediglich zu einem geringen Teil vor und würden erst im kommenden Jahrzehnt bzw. in den kommenden Jahrzehnten anfallen. Gelingte es den EVU, ihre zukünftigen Abfallmengen im Vergleich zu der heute prognostizierten Menge zu reduzieren, stiege aufgrund der fixen Gesamtkosten die Kostenbeteiligung des Bundes und der Länder. Der Rückstellungsberechnung durch die EVU liege bislang die Annahme zugrunde, dass direkt eine endlegerechte Konditionierung der entsprechenden Abfälle zu erfolgen habe. Eine Abklinglagerung in Zwischenlagern zur Reduzierung der Abfallmengen und damit einhergehend der Kosten werde nicht unterstellt. Da die möglichen Kosteneinsparungen jedoch erheblich seien, sei für die zukünftige Bewertung der Rückstellungen entscheidend, ob den EVU die Möglichkeit der Abklinglagerung eröffnet sei oder nicht.

⁴² Bundesrechnungshof, Mitteilung vom 04.05.2010, S. 16 f.

bb) Ansatz zu hoher Endlagerbetriebskosten

Darüber hinaus kritisiert der Bundesrechnungshof, dass die EVU ihren Rückstellungsschätzungen eine deutlich längere Betriebsdauer des Endlagers Konrad zugrunde legten, als es das BMU tue⁴³. Eine Betriebszeit bis ins Jahr 2080 erwarte das BFS nur für den Fall, dass das bisher prognostizierte Abfallvolumen deutlich reduziert werde. Eine derartige Reduktion sei aber nur im Wege einer zeitintensiven Abklingslagerung, die ausweislich der EVU gegenwärtig nicht beabsichtigt sei, erreichbar. Trotzdem berücksichtigten die EVU im Rahmen der Rückstellungsbildung Betriebskosten des Endlagers Konrad bis ins Jahr 2080. Bei Fortschreibung der im Jahr 1994 vom BFS geschätzten jährlichen Betriebskosten für Konrad in Höhe von 35 Mio. € mit 3 % Zinsen pro Jahr ergäben sich danach zum Bilanzstichtag des 31. Dezember 2003 ca. 2 Mrd. € höhere Betriebskosten als dies gegenwärtig vom BMU und BFS angenommen werde.

cc) Ansatz zu hoher Stilllegungskosten

Ferner hält es der Bundesrechnungshof für möglich, dass die Rückstellungen für die Stilllegung und den Rückbau der Kernkraftwerke durch die NIS zu hoch angesetzt werden⁴⁴. Die NIS unterstelle bei der Stilllegung von Kraftwerksanlagen den Einsatz von Fremdpersonal, das je nach Qualifikation im Vergleich zu eigenem Personal bis zu 80 % teurer sei. Die Energiewerke Nord GmbH (EWN) setze hingegen im Rahmen der Stilllegung und des Rückbaus des Kernkraftwerks Greifswald eigenes Personal ein. Diese kostengünstigere Möglichkeit werde bei den Berechnungen der NIS gegenwärtig nicht berücksichtigt. Die EWN gehe jedoch davon aus, dass aufgrund des vorhandenen Personals der Energieunternehmen für die Stilllegung und den Rückbau der Anlagen Eigenpersonal eingesetzt würden.

dd) Abzinsungsgebot

Schließlich wird die Abschaffung der Abzinsungsregelung des § 6 Abs. 1 Nr. 3a lit. e EStG gefordert⁴⁵. Hiernach sind Rückstellungen für Verpflichtungen mit einem Zinssatz von 5,5 % abzuzinsen. Dies bedeutet, dass die Rückstellungsbeträge so hoch angesetzt werden müssen, dass sie zum Zeitpunkt der voraussichtlichen Fälligkeit der ungewissen Verbindlichkeit unter Einschuss eines jährlichen Zinssatzes von 5,5 % die notwendige Höhe erreicht haben. Für die einzelnen Kostenpositionen sind hierbei verschiedene Abzinsungszeitpunkte maßgeblich⁴⁶.

Bei der Rückstellungsbildung für die Kosten der Entsorgung abgebrannter Brennelemente ist der erstmalige Einsatz des jeweiligen Brennelements im Reaktor und die spätere Überführung des abgebrannten Brennelements ins Abklingbecken entscheidend⁴⁷. Die Rückstellungsbeträge müssen demnach bereits im Zeitpunkt des erstmaligen Einsatzes des Brennelements so hoch angesetzt werden, dass bei seinem späteren Austausch nach der durchschnittlichen Lebensdauer (ca. 5 Jahre) inklusive 5,5 % Zinsen die notwendigen Finanzmittel zur Verfügung stehen.

Für die Rückstellungen im Bereich der Stilllegung von Kernkraftwerksanlagen enthält § 6 Abs. 1 Nr. 3a lit. e S. 3 EStG eine gesonderte Abzinsungsregelung. Hiernach ist der Zeitraum der erstmaligen Nutzung der Anlage bis zu dem Zeitpunkt, in dem mit der Stilllegung des Kernkraftwerks begonnen werden muss, maßgeblich. Sollte der Zeitpunkt der Stilllegung nicht feststehen, beträgt der Zeitraum für die Abzinsung 25 Jahre.

Es wird kritisiert, dass zwischen Abzinsungszeitpunkt und tatsächlichem Abfluss der rückgestellten Mittel große Zeiträume liegen können. Die sich daraus ergebenden Zins- und Zinsszinsgewinne für Kernkraftwerksbetreiber könnten je nach Zinssatz die Summe des ursprünglichen Rückstellungsbetrages übersteigen. In diesem Zusammenhang wird darauf hingewiesen, dass die Kosten der Entsorgung abgebrannter Brennelemente nicht zu einem bestimmten Zeitpunkt in voller Höhe anfallen, sondern vielmehr in Teilbeträgen mit den jeweiligen Entsorgungsschritten⁴⁸. So entstünden etwa im Zeitpunkt der Entnahme abgebrannter Brennelemente aus dem Abklingbecken diejenigen Kosten, die für eine Einlagerung der Brennelemente in das Zwischenlager erforderlich seien⁴⁹. Demgegenüber fielen die Kosten für die Entnahme aus dem Zwischenlager und die Einlagerung in das Endlager erst nach der Inbetriebnahme des Endlagers an⁵⁰. Mit der Inbetriebnahme eines Endlagers für hochradioaktive Abfälle sei zeitnah jedoch nicht zu rechnen⁵¹. Auch die notwendigen Rückstellungsbeträge für die Stilllegung und den Rückbau der Kernkraftwerksanlagen seien bereits im Zeitpunkt des Stilllegungsbeginns vollständig vorhanden, würden jedoch zunächst lediglich nur zu einem geringen Teil benötigt⁵².

⁴³ Bundesrechnungshof, Mitteilung vom 04.05.2010, S. 25.

⁴⁴ Rechtsanwältin Gäßner, Groth, Siederer & Coli., Sachverständigengutachten vom 17.10.2002, S. 22.

⁴⁵ Rechtsanwältin Gäßner, Groth, Siederer & Coli., Sachverständigengutachten vom 17.10.2002, S. 22.

⁴⁶ Rechtsanwältin Gäßner, Groth, Siederer & Coli., Sachverständigengutachten vom 17.10.2002, S. 22.

⁴⁷ Bundesrechnungshof, Mitteilung vom 04.05.2010, S. 24.

⁴³ Bundesrechnungshof, Mitteilung vom 04.05.2010, S. 16.

⁴⁴ Bundesrechnungshof, Mitteilung vom 04.05.2010, S. 16 f.

⁴⁵ Bundesrechnungshof, Mitteilung vom 04.05.2010, S. 22.

⁴⁶ Rechtsanwältin Gäßner, Groth, Siederer & Coli., Sachverständigengutachten vom 17.10.2002, S. 22.

IV. Prüfung der Rückstellungen

Die Überprüfung der Rückstellungsbildung für die Finanzierung der Stilllegung und Entsorgung im Nuklearbereich erfolgt in Deutschland derzeit ausschließlich durch Wirtschaftsprüfer und staatlichen Finanzbehörden.

1. Prüfung durch Finanzbehörden

Die von den Betreibergesellschaften gebildeten Rückstellungen werden von den Finanzbehörden jährlich unter steuerrechtlichen Gesichtspunkten überprüft. Die für die rückstellungspflichtigen Unternehmen zuständigen Finanzbehörden sind die einzigen staatlichen Stellen, die vollumfängliche Kenntnis von den Rückstellungswerten der einzelnen Kernkraftwerke erlangen. Seit dem Jahr 1994 besteht mit der AG Kernenergie eine Arbeitsgemeinschaft des Bundes und der Länder, die aus Betriebsprüfern des Bundeszentralamtes für Steuern (BZSt) und Mitarbeitern der für die EVU zuständigen Finanzämter der Länder besteht und sich mit bilanzrechtlichen Fragen der Kernenergiewirtschaft befasst. Da es den Finanzbehörden jedoch mitunter am notwendigen Fachwissen mangelt, ist ihnen eine nähere technisch-wissenschaftliche Beurteilung der fachlichen Annahmen in den Bewertungsgutachten ebenso wenig möglich, wie eine Prüfung der langfristigen Finanzierungssicherheit im Bereich der Stilllegung und Entsorgung. Zudem ist eine Unterstützung der Finanzverwaltung in fachlicher Hinsicht durch das BFS seit dem Jahr 1999 nicht mehr möglich, da dem BFS die Basisdatengutachten zur Rückstellungsbildung für die Endlagerung durch die Kernkraftwerksbetreiber nicht mehr vorliegen. Auch das BMU erlangt keine Einsicht in die Gutachten.

2. Prüfung durch Wirtschaftsprüfer

In Deutschland werden die Jahresabschlüsse der EVU und damit einhergehend die gebildeten Rückstellungen jährlich einer betriebswirtschaftlichen Prüfung unterzogen. Nach § 316 Abs. 1 HGB sind die Jahresabschlüsse und Lageberichte mittelgroßer und großer Kapitalgesellschaften im Sinne des § 267 Abs. 2 und 3 HGB durch einen Abschlussprüfer zu prüfen. Eine derartige Prüfungspflicht besteht gemäß § 316 Abs. 2 HGB darüber hinaus hinsichtlich der Konzernabschlüsse und Konzernlageberichte von Kapitalgesellschaften. Im Rahmen dieser Prüfung wird auch auf die wesentlichen Bewertungsgrundlagen eingegangen, vgl. § 321 Abs. 2 S. 4 HGB. Zudem wird geprüft, welchen Einfluss Änderungen in den Bewertungsgrundlagen einschließlich der Ausübung von Bilanzierungs- und Bewertungswahlrechten und der Ausnutzung von Ermessensspielräumen sowie sachverhaltsgestaltende Maßnahmen insgesamt auf die Darstellung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage haben. Hierzu sind gemäß § 321 Abs. 2 S. 5 HGB die Posten des Jahres- und des Konzernabschlusses aufzuzgliedern und ausreichend zu erläutern, soweit

diese Angaben nicht im Anhang enthalten sind. Aufgrund der Wesentlichkeit der Stilllegungs- und Entsorgungsrückstellungen für die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der Energiekonzerne, hat ein sachgerechter Prüfungsbericht diese Position deutlich umfangreicher zu erläutern als dies im Anhang des Jahres- und Konzernabschlusses der Fall ist.⁸³ Allerdings sind die Prüfungsberichte aus Vertraulichkeitsgründen nicht öffentlich zugänglich.

Teilweise wird gefordert, dem Bund zum Zwecke der angemessenen informationellen Versorgung Einblicksrechte bezüglich der Prüfungsberichte der EVU einzuräumen⁸⁴. Da eine Prüfungspflicht der Energiekonzerne bereits gesetzlich verankert sei, verursache ein entsprechendes Einblicksrecht des Bundes keinen nennenswerten Mehraufwand⁸⁵. Insbesondere dem sich der Bund zur Verschwiegenheit verpflichtete, könne eine Gefährdung der Wettbewerbsposition der betroffenen Konzerne ausgeschlossen werden. Mit § 321a HGB könne das Handelsrecht bereits ein Offenlegungsrecht des Prüfungsberichts in besonderen Fällen⁸⁶. Eine Regelung der Einsichtnahme in den Prüfungsbericht sei daher nicht grundsätzlich systemfremd⁸⁷. Zudem würden Prüfungsberichte auch anderen Großgläubigern regelmäßig zur Einsichtnahme vorgelegt⁸⁸. So erfolge etwa nach § 18 Abs. 1 S. 1 Kreditwesengesetz (KWG) gegenüber Kreditinstituten unter bestimmten Umständen eine Offenlegung der „wirtschaftlichen Verhältnisse“, die regelmäßig den Einblick in den Prüfungsbericht einschließen⁸⁹. Der Bund als Großgläubiger der EVU sei dem Gläubiger im Sinne des § 18 Abs. 1 S. 1 KWG in wirtschaftlicher Betrachtungsweise jedoch vergleichbar und ein gegenüber privatwirtschaftlichen Gläubigern eingeschränkter Einblick betriebswirtschaftlich wenig rechtfertigbar⁹⁰.

Ferner wird erwogen, die dem Bund einzuräumenden Einblicksrechte einer unabhängigen, möglicherweise privatwirtschaftlich verfassten Stelle nach dem Vorbild der §§ 342b ff. HGB zu übertragen⁹¹. In §§ 342b ff. HGB sind die Einblicksrechte der privatwirtschaftlich organisierten Prüfstelle für Rechnungslegung geregelt. Aufgabe dieser Stelle ist es, über die gesetzliche Pflichtprüfung hinaus, die Richtigkeit der Jahresabschlüsse und Konzernabschlüsse zu prüfen. Es wird empfohlen, die Vorlagepflichten der Unternehmen (vgl. § 324b Abs. 4 S. 1 HGB) im Rahmen des Prüfungsverfahrens der neu zu schaffenden Stelle auf die Prüfungsberichte nach § 316 HGB zu erstecken⁹². Die zuständige Prüfstelle solle aber, anders als die Prüfstelle für Rechnungslegung, neben rechnungsle-

⁸³ Wüstemann, Sachverständigengutachten vom 25.03.2007, S. 46.
⁸⁴ Wüstemann, Sachverständigengutachten vom 25.03.2007, S. 45 f.
⁸⁵ Wüstemann, Sachverständigengutachten vom 25.03.2007, S. 46.
⁸⁶ Wüstemann, Sachverständigengutachten vom 25.03.2007, S. 46.
⁸⁷ Wüstemann, Sachverständigengutachten vom 25.03.2007, S. 46.
⁸⁸ Wüstemann, Sachverständigengutachten vom 25.03.2007, S. 46.
⁸⁹ Wüstemann, Sachverständigengutachten vom 25.03.2007, S. 47.
⁹⁰ Wüstemann, Sachverständigengutachten vom 25.03.2007, S. 47.
⁹¹ Wüstemann, Sachverständigengutachten vom 25.03.2007, S. 47.
⁹² Wüstemann, Sachverständigengutachten vom 25.03.2007, S. 47.

gungsspezifischen Prüfaufträgen auch über sicherungsbezogene Kompetenzen verfügen⁶³.

V. Transparenz

Vielfach wird kritisiert, dass die unzureichende informationelle Grundlage für die Beurteilung der Risiken des Bundes als Ausfallbürge der Abfallversorger ein systematisches Defizit des bestehenden Rückstellungssystems sei.

1. Jahresabschlüsse der Energieversorgungsunternehmen

Die jährlichen Geschäftsberichte der vier großen EVU (E.ON AG, RWE AG, EnBW AG, Vattenfall Europe AG) sind öffentlich zugänglich. In ihren Geschäftsberichten weisen die EVU die jeweils gebildeten Rückstellungen für die Entsorgung und Stilllegung im Kernenergiebereich aus. Hierbei erfolgt meist eine differenzierte Darstellung nicht vertraglicher und vertraglicher Entsorgungsverpflichtungen⁶⁴. Darüber hinaus werden die Rückstellungen vornehmlich getrennt nach Brennelementen, Stilllegung und radioaktiven Betriebsabfällen ausgewiesen⁶⁵. Angaben zu den Rückstellungswerten der einzelnen Betreibergesellschaften enthalten die Geschäftsberichte nicht. Eine derartige handelsrechtliche Pflicht besteht allerdings auch nicht. Die Rückstellungswerte der einzelnen Kernkraftwerke lassen sich folglich den Berichten der Energiekonzerne nicht entnehmen. Hinsichtlich der den Rückstellungen zugrunde liegenden Kostensätze, wird in den Geschäftsberichten auf interne und externe Sachverständigengutachten verwiesen. Eine Veröffentlichung der Gutachten und Kostenprognosen erfolgt nicht. Die Bundesregierung hat in diesem Zusammenhang darauf hingewiesen, dass Unterlagen dieser Art Betriebs- und Geschäftsgeheimnisse enthalten können⁶⁶.

2. Jahresabschlüsse der Kernkraftwerksbetreibergesellschaften

Nicht alle Betreibergesellschaften machen ihre Jahresabschlüsse öffentlich zugänglich. Viele der Gesellschaften werden in die Konzernabschlüsse der übergeordneten Muttergesellschaften einbezogen und sind nach § 264b HGB von der Pflicht zur Offenlegung ihrer Jahresabschlüsse befreit. Innerhalb der veröffentlichten Jahresabschlüsse der Betreibergesellschaften werden die Rückstellungen überwiegend getrennt nach nicht vertraglichen und vertraglichen Entsorgungsverpflichtungen dargestellt. Ferner erfolgt eine differenzierte Ausweisung der Rückstellungen für die Bereiche Brennelemente, Stilllegung und radioaktive Betriebsabfälle. Insofern ähnelt die Darstellung den Abschlüssen der Mutterkonzerne. Eine Vielzahl der veröffentlichten Betreiberabschlüsse enthält darüber

hinaus den Hinweis, dass den gebildeten Rückstellungen im Wesentlichen Forderungen gegen verbundene Unternehmen gegenüberstehen. Eine Einschätzung hinsichtlich der Frage, ob die Gelder später für die Stilllegung und Endlagerung sicher zur Verfügung stehen, ist anhand dieser Angaben jedoch nicht möglich.

Die derzeit praktizierte Ausweisung der Rückstellungen im Kernenergiebereich durch die EVU wird kritisiert. Da die Betreibergesellschaften nicht ausnahmslos ihre Jahresabschlüsse veröffentlichten (müssen) und eine etwaige Rückstellungsbildung daher nicht lückenlos nachvollziehbar ist, wird gefordert, dass die Mutterkonzerne ihre Rückstellungen im Kernenergiebereich in ihren Jahresabschlüssen darat ausweisen, dass eine Zuordnung der Mittel auf die jeweiligen Kernkraftwerke möglich ist. Darüber hinaus wird zur Steigerung der Transparenz eine notfalls gesetzlich verankerte eindeutige Begrifflichkeit der einzelnen Rückstellungsposten gefordert⁶⁷. Demnach sei es problematisch, dass einige Kosten sowohl dem Bereich Rückbau als auch dem Bereich Entsorgung zugeordnet werden könnten. So gehöre etwa die Zwischenlagerung einschließlich der dafür erforderlichen Transport- und Lagerbehälter zu den Entsorgungskosten, falle zeitlich aber in die Phase von Betrieb, Nachbetrieb oder Rückbau. Zu den Kosten für Stilllegung und Rückbau gehörten auch die Entsorgungskosten der Stilllegungsabfälle, während sich die Entsorgungskosten selbst auf die abgebrannten Brennelemente und die radioaktiven Betriebsabfälle bezögen.

3. Auskunftsansprüche des Bundes

Wie oben festgestellt, erfolgt keine lückenlose Veröffentlichung der Rückstellungen durch die Betreibergesellschaften. Ein sondergesetzlicher Auskunftsanspruch des Bundes gegenüber den Gesellschaften hinsichtlich der einzelnen Rückstellungswerte besteht nicht. Die Voraussetzungen für einen atomrechtlichen Anspruch auf Offenlegung gegenüber den Aufsichtsbehörden sind ebenfalls nicht gegeben. Dazu müssten nach § 19 Abs. 1 AIG i.V.m. § 7 Abs. 2 Nr. 1 AIG Anhaltspunkte für eine wirtschaftliche Unzuverlässigkeit bestehen. Diese liegen bisher jedoch nicht vor.

⁶³ WfStBrennm, Sachverständigen Gutachten vom 25.03.2007, S. 47.
⁶⁴ E.ON AG, Geschäftsbericht 2011, S. 726.
⁶⁵ RWE AG, Geschäftsbericht 2011, S. 170.
⁶⁶ Bundesratsdrucksache 17/7777, S. 4.

B. Sicherheit des derzeitigen Rückstellungssystems

I. Konsequenzen des Atomausstiegs

Mit der am 6. August 2011 in Kraft getretenen Änderung des Atomgesetzes haben acht der siebzehn in Deutschland noch in Betrieb befindlichen Kernkraftwerke ihre Berechtigung zum Leistungsbetrieb verloren, vgl. § 7 Abs. 1a Nr. 1 ATG. Es handelt es sich um die Kernkraftwerke Biblis A, Biblis B, Brunsbüttel, Isar 1, KÜrmmel, Neckarwestheim 1, Philippsburg 1 und Untermeyer. Die anstehende Stilllegung dieser Anlagen führt dazu, dass die für Rückbau und Stilllegung gebildeten Rückstellungen früher als nach bisherigen Planungen in Anspruch genommen werden. Den übrigen Anlagen werden nach und nach bis zum Jahr 2022 die Genehmigungen zum Leistungsbetrieb entzogen. Ab diesem Zeitpunkt werden in Deutschland keine Erträge mehr aus der Erzeugung und dem Vertrieb von Atomstrom zur Verfügung stehen. Ein großer Teil der zukünftigen Aufwendungen für die nukleare Entsorgung radioaktiver Abfälle wird aber erst anfallen und in seiner Höhe zuverlässig bestimmbar sein, wenn die meisten Betreibergesellschaften ihre Betriebstätigkeit aufgegeben haben und sich die Kernkraftwerke in der Stilllegung befinden. Kritiker prognostizieren bereits vor dem im Jahr 2011 gesetzlich verankerten Atomausstieg, dass in der Zeitphase nach Beendigung des Leistungsbetriebs über den Schätzungen liegende Mehraufwendungen regelmäßig nur noch über Kapitalanlagen zu erwirtschaften sein werden, die, sofern risikofrei angelegt, nicht ausreichen werden, erhebliche Mehraufwendungen zu decken⁶⁸. In besonderer Weise gelte dies für Kosten des Betriebs eines Endlagers für hochradioaktive Abfälle. Gehe man von einer Fertigstellung des Endlagers nicht vor dem Jahr 2030 und einer Betriebsphase bis zum Jahr 2080 aus, so lägen zwischen der Einstellung der gewöhnlichen Betriebstätigkeit des letzten Kraftwerks im Jahr 2022 nach geltender Rechtslage fast 60 Jahre, in denen der Betrieb grundsätzlich aus den Kapitalerträgen einer längst nicht mehr betrieblich tätigen Gesellschaft finanziert werden müsste. Im Zuge des vorzeitigen Atomausstiegs sind zudem Veränderungen in der Unternehmensstruktur des Vattenfall-Konzerns zu beobachten. So soll die Vattenfall Europe AG auf die Vattenfall Deutschland GmbH verschmolzen werden, die zuvor in Vattenfall GmbH umbenannt wurde. Die Vattenfall GmbH übernimmt als Rechtsnachfolgerin alle Rechte und Pflichten der Vattenfall Europe AG. Mit der Verschmelzung, die voraussichtlich im Herbst 2012 vollzogen werden soll, endet automatisch der im Jahr 2008 geschlossene Beherrschungsvertrag zwischen der Vattenfall Europe AG und der schwedischen Muttergesellschaft Vattenfall AB. Der Abschluss von Beherrschungs- und Gewinnabführungsverträgen stellt ein Mittel zur Sicherung der Entsorgungsförderung im

Kernenergiebereich dar⁶⁹. Die Aufhebung des o.g. Beherrschungsvertrages dürfte daher Auswirkungen auf die atomrechtliche Haftung der Beteiligten haben. Insbesondere für den schwedischen Mutterkonzern Vattenfall AB dürfte die Auflösung des Vertrages den Wegfall von Haftungsrisiken im Zusammenhang mit den deutschen Kernkraftwerken Krümmel, Brunsbüttel und Brokdorf bedeuten.

II. Konsequenzen des Standortauswahlgesetzes

Im Falle eines Endlager-Suchverfahrens, in dessen Rahmen mehrere neue Standorte sowohl oberflächlich als auch unterflächlich erkundet werden, ist mit einem deutlichen Anstieg der Kosten zu rechnen. Allein für die Erkundungs- und Planungsarbeiten des Endlagerprojekts Konrad belaufen sich die Kosten bis Ende 2007 auf 945 Millionen Euro⁷⁰. Für das Projekt Gorleben beliefen sich die Kosten in dem Zeitraum 1977 bis Ende 2009 auf 1,5 Mrd. €⁷¹.

⁶⁸ Vgl. S. 25 f.

⁶⁹ http://www.endlager-konrad.de/leh_117/m_1072978/DEThemen/Kostenv_node.html?_rmm=1ue.

⁷¹ http://www.bmu.de/atomenergie_ver_und_unsorgung/endlagerung_allgemeines/doc/2738.php.

C. Sicherungsinstrumente

1. Darstellung der verschiedenen Sicherungssysteme

Um die langfristige Finanzierungssicherheit der Stilllegung und Entsorgung im Bereich der Kernenergie zu erreichen, bieten sich sowohl Maßnahmen auf Betreiberbene als auch auf Konzernebene an. Darüber hinaus bestehen weitere Sicherungsinstrumente, die einen anderen Ansatz verfolgen.

a) Maßnahmen auf Betreiberbene

Die Betreibergesellschaften sind als Abfallverursacher und Genehmigungsinhaber die unmittelbaren Schuldner des Bundes.

a) Bildung von Sicherungsvermögen

Im Bilanzrecht gibt es keinen Grundsatz der Zweckbestimmung; sämtliche Aktiva decken sämtliche Passiva⁷². Die von den Betreibergesellschaften gebildeten Rückstellungen unterliegen daher keiner Zweckbindung und werden nicht separat verwaltet. Wenn ein EVU insolvent werden sollte, dann sind die Rückstellungen der Betreibergesellschaften für den Bund nicht mehr wertvoll. Denn ihnen stehen im Wesentlichen Forderungen gegen den jeweiligen Mutterkonzern gegenüber, die dann mangels Zahlungsfähigkeit nicht mehr realisiert werden können. Um dem entgegenzuwirken, wird die Bildung von Sicherungsvermögen befürwortet. Bei dieser sog. Designation (Widmung) des Anlagevermögens werden den gebildeten Rückstellungen bestimmte Vermögensgegenstände (Sicherungsvermögen) gegenübergestellt. Dieses Sicherungsvermögen ist ein vom übrigen Vermögen der Gesellschaft intern getrenntes Sondervermögen, das dem Zugriff anderer Gläubiger entzogen ist. Eine vergleichbare Regelung enthält § 66 Versicherungsaufsichtsgesetz (VAG). Hier bezeichnet Sicherungsvermögen den Teil der Aktiva eines Versicherungsunternehmens, der dazu dient, im Falle einer Insolvenz die Ansprüche der Versicherungsnehmer zu sichern. Diese Ansprüche werden dann nach § 77a VAG einer bevorzugten Befriedigung zugeführt.

b) Anlageverordnung

Es kann derzeit nicht ausgeschlossen werden, dass die Betreibergesellschaften ihre Aktiva unternehmerisch riskant einsetzen. Zudem wird das durch die Rückstellungen gebundene Kapital regelmäßig nicht auf der Ebene der Betreiberunternehmen direkt angelegt, sondern den übergeordneten Konzerngesellschaften in Form von Darlehen gewährt und von diesen als Instrument der Innenfinanzierung genutzt. Das Kapital befindet sich

⁷² Wüstemann, in: Koch/Rothsiegel, 12. Deutsches Atomrechtssymposium (2003), S. 277 (287).

mithin nicht bei den Gesellschaften, bei denen der Bund seine späteren Forderungen geltend machen kann. Aufgrund dessen wird diskutiert, durch den Erlass einer Verordnung die zulässigen Anlageformen des mittels der Rückstellungen gebundenen Vermögens abschließend zu bestimmen und somit das Anlagensiko zu verringern⁷³. Eine entsprechende Rechtsgrundlage für den Erlass einer solchen Verordnung müsste atomrechtlich geschaffen werden. Auf diesem Wege könnte die Anteilshöhe der den Mutterkonzernen gewährten Darlehen am Sicherungsvermögen begrenzt werden. Des Weiteren könnten Grundsätze der Streuung und Kongruenz Berücksichtigung finden. Eine vergleichbare Verordnung findet sich wiederum im Versicherungsrecht (Verordnung über die Anlage gebundenen Vermögens von Versicherungsunternehmen vom 20. Dezember 2001, BGBl. I S. 3913).

c) Vorrangigkeit / Vollstreckbarkeit

Im Falle der Insolvenz einer Betreibergesellschaft stehen dem Bund möglicherweise (noch) keine unmittelbaren Forderungen gegen die betroffene Gesellschaft zu. Die Aktiva würden in einem solchen Fall ins haftende Unternehmensvermögen fallen mit der Folge, dass andere Gläubiger darauf zugreifen könnten. Die Kosten, die im Wege der Entsorgung und Stilllegung anfallen würden, müsste dann der Bund tragen. Es besteht daher zur Vermeidung der Kostenlast des Bundes der Ansatz, dass der Bund im Insolvenzfall einer Betreibergesellschaft einen vollstreckbaren Anspruch und ein vorrangiges Recht auf Befriedigung seiner Ansprüche vor allen anderen Gläubigern hat⁷⁴. Hinsichtlich der Vorrangigkeit bestehen bereits vergleichbare Regelungen im Versicherungsaufsichtsgesetz. Nach § 77a VAG dienen die dem Sicherungsvermögen zugeführten Vermögensanlagen bei Insolvenz des Versicherungsunternehmens der bevorrechtigten Befriedigung des Versicherten. Es wird jedoch von anderer Seite für problematisch gehalten, wenn sich der Staat Vorteile im Insolvenzverfahren verschafft. Dies stehe im Zielkonflikt zum Grundsatz „Sanieren vor Liquidieren“ und ginge außerdem zu Lasten anderer Gläubiger⁷⁵.

d) Öffentlich-rechtlicher Fonds

Als Alternative zum Finanzierungssystem der unternehmensinternen Rückstellungsbildung wird seit langem die Einrichtung eines „externen“ Fonds diskutiert. Hierbei zahlen die Betreibergesellschaften zur Deckung der zukünftigen Kosten jährliche Beiträge in ein unternehmensexternen Fonds, der unter staatlicher Verwaltung steht. Zuletzt wurde dieses Sicherungsinstrument in einer Greenpeace-Studie mit dem Titel „Rückstellungen

⁷³ Wüstemann, Sachverständigengutachten vom 25.03.2007, S. 37.
⁷⁴ Wüstemann, Sachverständigengutachten vom 25.03.2007, S. 41 f.
⁷⁵ Meyer, Greenpeace – Rückstellungen für Stilllegung/Rückbau und Entsorgung im Atombereich, S. 72.

für Stilllegung/Rückbau und Entsorgung im Atombereich⁷⁶ thematisiert⁷⁶. Der damalige Umweltminister Röttgen sprach sich daraufhin dafür aus, dieses Fondsmodell einer rechtlichen Untersuchung zu unterziehen. Eine detaillierte Darstellung dieses Sicherungsinstrumentes findet sich unter Punkt C II.

2. Maßnahmen auf Konzernebene

Da die rückgestellten Mittel der Beteiligungsgesellschaften den Konzernmutterunternehmen regelmäßig in Form von Darlehen gewährt und von diesen als Instrument der Innenfinanzierung genutzt werden, besteht die Möglichkeit, die künftigen Forderungen des Bundes nicht allein auf Betriebsebene, sondern auch auf Konzernebene abzusichern.

a) Beherrschungs- und Gewinnabführungsverträge / „harte“ Patronatserklärungen

Es wird eine gesetzliche Verpflichtung zum Nachweis lückenloser und hinreichend langfristiger Beherrschungs- und Gewinnabführungsverträge oder „harter“ Patronatserklärungen gefordert⁷⁷.

Der Beherrschungs- und Gewinnabführungsvertrag ist als Unternehmensvertrag in den §§ 291 ff. Aktiengesetz (AktG) geregelt. Er enthält die Verpflichtung einer Gesellschaft, ihre Leitung einem anderen Unternehmen zu unterstellen und ihren gesamten Gewinn an dieses Unternehmen abzuführen. Im Gegenzug ist das beherrschende Unternehmen gemäß § 302 Abs. 1 AktG verpflichtet, etwaige Verluste zu übernehmen, die bei dem durch den Vertrag gebundenen Unternehmen entstehen. Für die Wirksamkeit eines Unternehmensvertrages bedarf es gemäß § 294 Abs. 2 AktG der Eintragung ins Handelsregister. Aus § 295 Abs. 1 S. 2 i.V.m. § 294 Abs. 2 AktG folgt außerdem, dass Vertragsänderungen ebenfalls zur Eintragung ins Handelsregister angemeldet werden müssen. Demzufolge kann grundsätzlich durch Einsicht ins Handelsregister nachvollzogen werden, ob Beherrschungs- und Gewinnabführungsverträge abgeschlossen bzw. Vertragsänderungen vorgenommen wurden. Beherrschungs- und Gewinnabführungsverträge sind grundsätzlich sowohl ordentlich als auch außerordentlich kündbar.

Bei der „harten“ Patronatserklärung handelt es sich um die rechtlich verbindliche Erklärung einer Muttergesellschaft gegenüber einem oder mehreren Gläubigern ihrer Tochtergesellschaft, diese derart ausreichend mit Liquidität auszustatten, dass sie zur Erfüllung der Forderungen in der Lage ist. Im Insolvenzfall gewährt sie zudem den Gläubigern einen unmittelbaren und rechtsverbindlichen Zahlungsanspruch gegen die Muttergesellschaft. Auch Patronatserklärungen sind prinzipiell kündbar.

Im Rahmen der Solidarvereinbarung haben sich die Konzernmütter im Jahr 2001 verpflichtet, in Bezug auf bestimmte Kernkraftwerke mit ihren Tochtergesellschaften Beherrschungs- und Gewinnabführungsverträge abzuschließen oder zugunsten ihrer Töchter „harte“ Patronatserklärungen abzugeben und diese für den Zeitraum der Vereinbarung aufrechtzuerhalten. Die Solidarvereinbarung war zunächst auf zehn Jahre befristet und wurde inzwischen um weitere zehn Jahre verlängert. Die neue Vereinbarung gilt ab dem Auslaufen der ursprünglichen Solidarvereinbarung und weist wiederum eine Laufzeit von zehn Jahren auf, Enddatum ist somit der 27. April 2022⁷⁸. Von der Solidarvereinbarung nicht erfasst waren bzw. sind die bereits stillgelegten Kernkraftwerke Würgassen, Lingen und Gundremmingen A.

Eine Pflicht zum Abschluss von Beherrschungs- und Gewinnabführungsverträgen oder zur Abgabe von „harten“ Patronatserklärungen ergibt sich neben der Solidarvereinbarung aus einigen Genehmigungen für den Kernkraftwerksbetrieb. Neun Genehmigungen enthalten Auflagen, die den Abschluss entsprechender Verträge bzw. die Abgabe entsprechender Erklärungen vorsehen. Es handelt sich um die Betriebsgenehmigungen der Kernkraftwerke Brokdorf, Grafenrheinfeld, Grohnde, Gundremmingen B, Isar 1, Isar 2, Stade, Unterwieser und Würgassen.

Die GRS hat einige Beherrschungs- und Gewinnabführungsverträge der Kernkraftwerksbetreibergesellschaften bei den jeweils zuständigen Handelsregistern angefordert (siehe Anlage). Bei Bedarf kann der Versuch unternommen werden, Kopien sämtlicher Verträge zu erhalten.

b) Gesetzliche Einstandspflicht

Diskutiert wird ferner die gesetzliche Verankerung einer nachrangigen oder gesamtschuldnerischen Einstandspflicht der übergeordneten Konzernmütter zugunsten des Bundes. Hierdurch wird die Möglichkeit der Inanspruchnahme übergeordneter Unternehmen gewährleistet, ohne von privatrechtlichen Abreden bzw. Vertragsschlüssen abhängig zu sein. Die Einstandspflicht kann so ausgestaltet werden, dass das übergeordnete Unternehmen lediglich nachrangig für den Fall haftet, dass die Beteiligungsgesellschaft ihre Verbindlichkeiten nicht mehr erfüllen kann. Es könnte aber ebenso geregelt werden, dass das/die übergeordnete/n Unternehmen als Gesamtschuldner neben die Betreibergesellschaften treten. Die letztere Konstellation stellt einen gesetzlichen Schuldbeitritt dar, der in einer Reihe von Fällen bereits praktiziert wird, etwa gemäß § 25 HGB für den Fall der Geschäfts- und Firmenfortführung seitens des Erwerbers eines Handelsgeschäfts.

⁷⁶ Meyer, Greenpeace – Rückstellungen für Stilllegung/Rückbau und Entsorgung im Atombereich.
⁷⁷ Meyer, Greenpeace – Rückstellungen für Stilllegung/Rückbau und Entsorgung im Atombereich, S. 71.

c) Genehmigungsanforderungen und ordnungsrechtliche Einstandspflicht

Es wird ferner für möglich gehalten, eine rechtsgeschäftliche Einbeziehung der Muttergesellschaften im Wege entsprechender Genehmigungsanforderungen an die Betreibergesellschaft mittelbar zu erzwingen⁷⁸. Alternativ könnte eine ordnungsrechtliche Einstandspflicht der Muttergesellschaft für die Stilllegung und Endlagerung begründet werden. Als Ansatzpunkt wird hier § 25a Abs. 1a KWG genannt. Danach würde der Muttergesellschaft eine Verantwortung für die gruppenweite Einhaltung der atomrechtlichen Verpflichtungen auferlegt, ggf. unter Einräumung gesellschaftsrechtlicher Weisungsbefugnisse gegenüber der Geschäftsführung der Betreibergesellschaft. Eine Anteilseignerkontrolle entsprechend Börsengesetz (BörsG) und KWG würde auch konzerninternen „Umhängen“ oder der Veräußerung von Betreibergesellschaften an Dritte vorbeugen.

d) Entsprechungserklärungen

Des Weiteren wird angeregt, den Konzernmüttern eine Pflicht zur Abgabe von Entsprechungserklärungen aufzuerlegen⁸⁰. Derartige Erklärungspflichten sind dem Handels- und Aktienrecht nicht unbekannt. So sind Kapitalgesellschaften nach § 314 Abs. 1 Nr. 8 HGB i.V.m. § 161 AktG verpflichtet, im Anhang ihrer Jahresabschlüsse eine Erklärung dahingehend abzugeben, ob den Empfehlungen der „Regierungskommission Deutscher Corporate Governance Kodex“ entsprochen wurde. Es wird für möglich gehalten, dass durch die Pflicht zur Abgabe vergleichbarer Entsprechungserklärungen gegenüber dem Bund insbesondere zu Haftungsverhältnissen innerhalb des Konzernverbundes und anderer Finanzierungssystemierungsrelevanten Tatbestände, die informationellen Interessen des Bundes gewahrt werden könnten⁸¹. Die Nichtabgabe der geforderten Entsprechungserklärungen müsse Sanktionen zur Folge haben⁸². Dabei könne eine Pflicht zur Veröffentlichung der Nichtabgabe entsprechender Erklärungen und dem damit verbundenen Reputationsverlust wirkungsvoller sein als die Verhängung von Bußgeldern⁸³.

3. Weitere Maßnahmen

a) Verbandslösung

Ein weiterer Vorschlag zur langfristigen Sicherung der Finanzierung orientiert sich an dem Entwurf eines Verbands- und Standortauswahlgesetzes (VSG-E)⁸⁴. Hiernach könnten Gläubiger- und Schuldnerstellung des Bundes für die Endlagerung an einen Verband übertragen werden, dessen Aufgabe die Auswahl und Errichtung sowie der Betrieb eines

Endlagers oder zweier Endlager wäre. Die EVU als Mitglieder des Verbandes würden dessen Haushalt durch öffentlich-rechtliche Mitgliedsbeiträge, also Verbandslasten, bestreiten und zugleich die Aufgabe der Endlagerung in körperschaftlicher Selbstverwaltung besorgen⁸⁵. Der Verband wäre privatwirtschaftlich organisiert und würde im Rahmen einer Qualitätssicherung durch Behördenüberwachung autonom die entsprechenden Maßnahmen durchführen⁸⁶.

b) Versicherungslösung

Weiterhin wird nach dem Vorbild des Pensionsversicherungsvereins oder des bestehenden Versicherungspools gegen Schäden beim Betrieb von Kernkraftwerken (Deutsche Kernreaktor-Versicherungsgemeinschaft, DKVG) die Verpflichtung der Abfallverursacher zur Schaffung einer entsprechenden Einrichtung – etwa in Form eines Sicherungsfonds zur Versicherungsfinanzierung – diskutiert⁸⁷. Ziel dieser Einrichtung wäre die Absicherung auf Branchenebene gegen den Ausfall einzelner Gläubiger. Der Fonds würde nur im Fall eines Gläubigerausfalls eine Verteilung der ausgefallenen Finanzierungssparten auf die anderen Verursacher erfordern. Die Kosten für die Betreibergesellschaften wären im Falle einer zeitgerechten und vollständigen Erfüllung der Verpflichtungen sehr gering; im anderen Falle gelänge eine verursacherproportionale Verteilung der Ausfallposition (Konzept der Kreditausfallversicherung). Alternativ könnte eine (Voll-)Versicherung abgeschlossen werden, die die gesamten Entsorgungskosten abdeckt und dem Bund hierfür einen Direktanspruch gegen den Versicherer gewährt (Konzept der Kfz-Haftpflichtversicherung). Der Bund erhielte den Versicherer als weiteren Gesamtschuldner neben der Betreibergesellschaft.

c) Sonderabgaben

Ferner werden die völlige Abkehr vom Beitragsystem und die Hinwendung zu einem Sonderabgabensystem erwogen. Dies ginge mit der Aufgabe des Verursacherprinzips im engeren Sinne einher, weil dessen strikte Einhaltung hier nicht mehr zwingend ist⁸⁸.

d) Allgemeine Steuern

Die Erhebung allgemeiner Steuern anstelle der Bildung von Rückstellungen ginge mit der Aufhebung des Verursacherprinzips im weiteren Sinne einher⁸⁹.

e) Einrichtung oder Benennung einer „nationalen Stelle“

⁷⁸ Kiechler, in: Koch/Reborel, 12. Deutsches Atomrechtssymposium (2003), S. 311 (323).
⁷⁹ Wüstemann, Sachverständigengutachten vom 25.03.2007, S. 50.
⁸⁰ Wüstemann, Sachverständigengutachten vom 25.03.2007, S. 27; Müllert, Sachverständigengutachten vom 05.04.2007, S. 4.
⁸¹ Wüstemann, Sachverständigengutachten vom 25.03.2007, S. 52 f.
⁸² Wüstemann, Sachverständigengutachten vom 25.03.2007, S. 53.
⁸³ Müllert, Sachverständigengutachten vom 05.04.2007, S. 5.

Die Empfehlung der Europäischen Kommission vom 24. Oktober 2006 für die Verwaltung der Finanzmittel für die Stilllegung kerntechnischer Anlagen und die Entsorgung abgebrannter Brennelemente und radioaktiver Abfälle (2006/851/EURATOM) enthält u. a. die Empfehlung, eine nationale Stelle einzurichten, die ein fachliches Urteil zu Fragen der Mittelverwaltung und der Stilllegungskosten abgeben kann.⁸⁰ Diese Stelle soll von den Beitragszahlern des Fonds unabhängig sein. Für die Einrichtung einer solchen Stelle hat sich auch der Bundesrechnungshof ausgesprochen⁸¹. Aus der Sicht der Bundesregierung kann die Einrichtung einer solchen Stelle vor allem dann sinnvoll sein, wenn – anders als im in Deutschland realisiertem System der Bildung von Rückstellungen – die Verwaltung der Finanzmittel für Stilllegung und Rückbau nicht durch den zu Stilllegung und Rückbau Verpflichteten erfolgt, sondern durch einen Dritten, also insbesondere in Systemen mit externen Fonds, auf die die Empfehlung zugeschnitten ist.⁸²

II. Öffentlich-rechtlicher Fonds

1. Allgemein

Im Rahmen des Finanzierungsmodells des öffentlich-rechtlichen Fonds zahlen die Betreibergesellschaften zur Deckung der prognostizierten Stilllegungs- und Entsorgungskosten jährlich Beiträge in einen unabhängigen Fonds ein, der unter staatlicher Kontrolle steht. Im Gegenzug erwerben die einzahlenden Gesellschaften einen Anspruch gegen den Fonds im Wert der geleisteten Beiträge. Die Ansprüche der Betreiber sind weder abtretbar noch unterliegen sie der Zwangsvollstreckung. Dieses Finanzierungsmodell wird u. a. in der Schweiz praktiziert⁸³. In der Schweiz sind Entsorgungskosten, die noch während der Betriebsphase der Anlagen anfallen, von den Betreibern zu übernehmen, die dafür Rückstellungen bilden. Für die Kosten, die nach der Betriebsphase anfallen, kommen zwei unabhängige Fonds („Stilllegungsfonds“ bzw. „Entsorgungsfonds“) auf. Die Fonds werden aus den Beiträgen der verpflichteten Kraftwerksbetreiber gespeist und werden unter Aufsicht des Bundesrates als öffentlich-rechtliche Anstalt geführt. Die Höhe der Beiträge legt der Fonds aufgrund von Gutachten und finanzmathematischer Berechnungen fest (Verordnung über den Stilllegungsfonds und den Entsorgungsfonds für Kernanlagen vom 7. Dezember 2007). Die Kosten für die Beiträge werden auf den Energiepreis aufgeschlagen. Die Finanzierung ist somit von der Liquidität der Kernkraftwerksbetreiber unabhängig. Im Falle von Zahlungsschwierigkeiten oder der Insolvenz eines Betreibers ist die Finanzierung weitgehend abgesichert, da die Gläubiger der Unterneh-

⁸⁰ ABl. L 330 vom 28.11.2006, S. 31 ff.

⁸¹ Bundesrechnungshof, Mitteilung vom 04.06.2010, S. 19 f.

⁸² Bundesratsdrucksache 17/7777, S. 4.

⁸³ Vgl. hierzu ausführlich: Meyer, Greenpeace – Rückstellungen für Stilllegung/Rückbau und Entsorgung im Atombereich, S. 101 ff.

men keinen Zugriff auf das Fondsvermögen erhalten und die Finanzierung durch solidarische Nachschusspflichten der anderen Betreibergesellschaften abgesichert ist. Sollte das Volumen eines Fonds nicht zur vollständigen Kostendeckung ausreichen, müssen die Kraftwerksbetreiber je nach Kostenanteil entsprechende Mittel nachschließen. Ist ihnen das nicht möglich, wird in Erwägung gezogen, dass der Bund die Kosten übernimmt.

2. Umsetzungsmodelle

Die Umsetzung eines öffentlich-rechtlichen Fonds, der die finanzielle Absicherung der zukünftig anfallenden Entsorgungskosten im Kernenergiebereich bezweckt, ist auf zwei Wegen denkbar. Entweder lässt man die zukünftigen Entsorgungspflichten auf einen Dritten übergehen, der dann von dem bisher Entsorgungspflichtigen mit dem notwendigen Kapital zur Erfüllung dieser Pflichten ausgestattet wird, oder die Zuordnung der Entsorgungspflichten bleibt unberührt.⁸⁴

a) Modell der Verantwortungsfreistellung

In dem Modell der Verantwortungsfreistellung werden die Betreibergesellschaften mit der Einrichtung des Fonds von ihren öffentlich-rechtlichen Entsorgungspflichten befreit. Die Verpflichtungen gehen auf einen hoheitlichen Träger über, der die Erfüllung seiner Aufgaben aus den Mitteln des Fonds finanziert. Da die Betreibergesellschaften durch die Verantwortungsfreistellung keiner Entsorgungspflicht mehr unterliegen, für deren Erfüllung Rückstellungen gebildet werden müssten, wären die bisher gebildeten Rückstellungen in dem Maß aufzulösen, wie die Betreibergesellschaften durch die Zuführungen an den Fonds von ihren Entsorgungspflichten freigestellt werden.⁸⁵

b) Modell der Kostenlastfreistellung

In diesem Modell werden die Betreibergesellschaften nicht von der Entsorgungsverantwortlichkeit freigestellt, sondern erwerben im Umfang der von ihnen geleisteten Zuführungen (inkl. Verzinsung) einen Freistellungsanspruch von der Kostenlast für die Durchführung der Entsorgungsmaßnahmen. Bei diesem Modell übernimmt der Fonds lediglich die Aufgabe, die von den Betreiberunternehmen geleisteten Zuführungen zu verwalten und rentierlich anzulegen. Der in der Schweiz bestehende Fonds folgt diesem Modell.⁸⁶

⁸⁴ Rechtsanwalt Gäßner, Groh, Siederer & Coll., Sachverständigengutachten vom 17.10.2002, S. 26 ff.

⁸⁵ Rechtsanwalt Gäßner, Groh, Siederer & Coll., Sachverständigengutachten vom 17.10.2002, S. 27.

⁸⁶ Rechtsanwalt Gäßner, Groh, Siederer & Coll., Sachverständigengutachten vom 17.10.2002, S. 28 f.

c) Bewertung der Modelle

Im Hinblick auf die Errichtung des Ziels der Finanzierungsvorsorge erscheinen beide Modelle gleich geeignet. Allerdings birgt das Modell der „Verantwortungsfreistellung“ Nachteile im Hinblick auf die Umsatzsteuerpflicht. Die Entsorgungsleistungen, die durch Dritte erbracht werden, unterliegen der Umsatzsteuer. Im Rahmen der Endlagerkosten gilt dies für alle Leistungen, die von privaten Unternehmen erbracht werden. Die auf Basis des Atomgesetzes erhobenen Beiträge und Gebühren sind dagegen nicht umsatzsteuerpflichtig, da sie vom Staat erhoben werden. Mit dem Übergang der öffentlich-rechtlichen Entsorgungsverpflichtung wäre die Umsatzsteuer auf die Entsorgungsleistungen privater Unternehmen vom hoheitlichen Träger zu entrichten, der im Gegensatz zum Betreiberunternehmen nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt ist. Darüber hinaus widerspricht die Entlassung der Betreiberunternehmen aus ihrer Entsorgungsverantwortung dem Verursacherprinzip, nach dem der Verursacher einer Umweltbeeinträchtigung dem Verursacher bzw. Verminderung in die Pflicht genommen werden soll. Es spricht im Ergebnis daher Vieles für das Modell der Kostenlastfreistellung.⁹⁷

3. Rechtliche Ausgestaltung des Fonds

Es wird diskutiert, den Fonds entweder mit einer eigenen Rechtspersönlichkeit auszustatten oder ihn unter Verzicht auf eine rechtliche Vorseibständigkeit allein als Sondervermögen, welches von einer bestehenden Behörde verwaltet wird, zu errichten.⁹⁸ Grundsätzlich wird eine rechtliche Vorseibständigkeit des Fonds in der Form einer Anstalt des öffentlichen Rechts für zulässig gehalten.⁹⁹ Hierfür spreche, dass die Errichtung einer Anstalt des öffentlichen Rechts in Art. 87 Abs. 3 S. 1 GG ausdrücklich vorgesehen sei und über die Anstaltssatzung das Benutzungsverhältnis auf die besonderen Zwecke der Anstalt abgestimmt werden könne.

Da die Sicherstellung der Entsorgungsfinanzierung als ausschließliches Ziel des Fonds auch ohne eine rechtliche Vorseibständigkeit des Sondervermögens zu erreichen ist, wird vertreten, die Entscheidung hierüber in erster Linie danach zu treffen, bei welchem Modell die Aufgaben des Fonds möglichst effizient erfüllt werden könnten.¹⁰⁰ Hierbei sei zu berücksichtigen, dass die Verwaltung des Fonds im Wesentlichen aus zwei Tätigkeitsbereichen bestehe. Dies sei zum einen die Ermittlung und Fortschreibung der zu erwartenden Entsorgungskosten sowie die Verteilung dieser Kosten auf die jeweiligen Kraftwerksbetreiber und zum anderen die Verwaltung der eingebrachten Finanzmittel. In Anbetracht dessen wird es für zweckmäßig, die Verwaltung des Fonds dem BFS zu über-

⁹⁷ Rechtsanwältin Gäßner, Groth, Siederer & Coll., Sachverständigenurachten vom 17.10.2002, S. 29 ff.
⁹⁸ Rechtsanwältin Gäßner, Groth, Siederer & Coll., Sachverständigenurachten vom 17.10.2002, S. 82 ff.
⁹⁹ Rechtsanwältin Gäßner, Groth, Siederer & Coll., Sachverständigenurachten vom 17.10.2002, S. 84.
¹⁰⁰ Rechtsanwältin Gäßner, Groth, Siederer & Coll., Sachverständigenurachten vom 17.10.2002, S. 85.

tragen. Das BFS sei atomrechtlich für die Errichtung und den Betrieb von Endlagern für radioaktive Abfälle zuständig. Teil dieser Tätigkeit sei auch eine finanzielle Bedarfsplanung, in deren Rahmen die zu erwartenden Kosten der Endlagerung kontinuierlich ermittelt und fortgeschrieben würden. Sofern die Verwaltung des Fonds auf das BFS übertragen würde, könne der Tätigkeitsbereich der Kostenermittlung für den Fonds ohne einen wesentlichen zusätzlichen Personalaufwand geleistet werden, so dass insofern die Verwaltungskosten des Fonds nur unwesentlich beeinflusst würden. Das BFS sei bereits nach § 1 der EndlagerVV für die Erhebung von Vorausleistungen auf Beiträge nach § 21b AIG zuständig. Im zweiten Tätigkeitsbereich, der Verwaltung des Fondsvermögens, seien anfallende Verwaltungskosten in beiden Modellen vergleichbar, da die entsprechenden Anlageentscheidungen durch fachkundig besetzte Gremien getroffen werden müssten.

4. Verhältnis zu bestehenden Regelungen des AIG und der EndlagerVV

Das Fondsmodell lässt sowohl die bestehenden atomrechtlichen Zahlungspflichten nach §§ 21a und 21 b AIG als auch die Regelungen zur Erhebung von Vorausleistungen nach der EndlagerVV unberührt.¹⁰¹ Die Betreiberunternehmen erhalten in Höhe ihrer Zuführungen an den Fonds einen Anspruch auf Freistellung von einer Inanspruchnahme für die Kosten der Endlagerung. Dieser Freistellungsanspruch betrifft allerdings ausschließlich die Abwicklung der Zahlungspflichten im Verhältnis zwischen den Betreiberunternehmen und den jeweiligen Gläubigern der Entsorgungskosten. Folglich wird die Erhebung von Kosten für die Benutzung von Anlagen nach § 9a Abs. 3 AIG unverändert gegenüber den ablieferungspflichtigen Betreibergesellschaften erfolgen. Darüber hinaus werden die Beiträge zur Deckung des notwendigen Aufwandes für die Errichtung eines Endlagers weiterhin von denjenigen erhoben, denen sich ein Vorteil durch die Möglichkeit der Inanspruchnahme einer solchen Anlage bietet. Schließlich werden den Betreiberunternehmen unverändert die Kosten privater Unternehmen für Entsorgungsmaßnahmen in Rechnung gestellt. Die Erfüllung der sich hieraus ergebenden Zahlungspflichten erfolgt allerdings nicht durch die Betreibergesellschaften selbst, sondern durch den Fonds. Auch die Möglichkeit der Erhebung von Vorausleistungen nach der EndlagerVV auf die nach § 21b AIG zu entrichtenden Beiträge bleibt bestehen. Der staatliche Anspruch auf Vorausleistungen begründet jedoch eine Zahlungspflicht der Betreiberunternehmen, die dem Freistellungsanspruch gegen den Entsorgungsfonds unterfällt und für die daher der Fonds aufzukommen hat, soweit der Freistellungsanspruch reicht.

5. Kostenpositionen

Es wird befürwortet, bei der Beantwortung der Frage, welche konkreten Kostenpositionen der Fonds decken soll, auf den Zweck der Errichtung des Fonds abzustellen¹⁰². Dieser liege darin im Bereich der Entsorgung radioaktiver Abfälle langfristige Finanzierungs-sicherheit zu gewährleisten. Das Bedürfnis für eine langfristige Finanzierungs-sicherheit sei umso größer, je später die von den Kernkraftwerksbetreibern aufzuwendenden Kosten entstünden. Je zeitnäher die Kosten anfielen, desto weniger bedürfe es zusätzlicher Maßnahmen zur Verbesserung der Finanzierungssicherheit. So würden etwa die Kosten für die Errichtung und Inbetriebnahme der Zwischenlager sowie die Kosten für Betriebsabfälle derart zeitnah anfallen, dass eine Absicherung durch den Fonds entbehrlich erscheine. Ein besonderer Sicherheitsbedarf bestehe hingegen für Kosten, die in erheblichem Umfang nach Außerbetriebnahme des jeweiligen Kernkraftwerks entstünden. Dies seien die Kosten des Transports der Abfälle aus dem Zwischenlager zum Endlager, die Konditionierungs- und Behälterkosten und schließlich die Errichtungs- und Betriebskosten des Endlagers. Hiervon seien auch die Kosten für die Entsorgung der aus der Stilllegung und dem Rückbau der Kernkraftwerke resultierenden Abfälle erfasst.

6. Solidarhaftungspflicht

Die Errichtung eines öffentlich-rechtlichen Fonds lässt das Risiko der vorzeitigen Insolvenz einer Betreiber-gesellschaft, d. h. einer Zahlungsunfähigkeit vor Erbringung der vollständigen Zuführungen an den Fonds, unberührt. Es bestehen daher Überlegungen, die die Verankerung einer Solidarhaftung der Kernkraftwerksbetreiber zum Gegenstand haben. Danach würden die Betreiber-gesellschaften gegenüber dem Fonds nachschusspflichtig, wenn eine andere Betreiber-gesellschaft ihre Zuführungen an den Fonds nicht erbringen könnte. Allerdings sei zu beachten, dass die atomrechtliche Entsorgungspflicht für jede Betreiber-gesellschaft gesondert bestehe. Eine kollektive Pflicht der Betreiber sei hingegen nicht vorgesehen. Es fehle an einem atomrechtlichen Anknüpfungspunkt für die Einführung einer Solidarhaftungspflicht¹⁰³.

7. Vor- und Nachteile eines öffentlich-rechtlichen Fonds

- Ein Vorteil des Fondsmodells ist der Umstand, dass der Fonds als reines Sicherungsmittel gänzlich neben den abgabenrechtlichen Regelungen in §§ 21a und b AtG sowie der Endlager-VIV steht und diese unberührt lässt.
- Dem Fonds kommt in erster Linie die Funktion zu, die Verfügbarkeit von Kapitalmitteln zur Deckung von den Betreibern in Rechnung gestellten Kosten der Endlagerung

zu sichern. Von Vorteil ist, dass der Fonds nicht nur die auf der Grundlage von § 21a und § 21b AtG erhobenen Gebühren und Beiträge, sondern auch die von Dritten auf zivilrechtlicher Grundlage geltend gemachten Kosten erfasst.

- Durch die besondere Zweckbindung der Mittel im Fonds unterliegen sie nicht dem Zugriff Dritter und bleiben daher insbesondere von einer möglichen Insolvenz des Betreiberunternehmens unberührt.
- Unter Wettbewerbsgesichtspunkten wird die Möglichkeit der günstigen Innenfinanzierung als wettbewerbsverzerrend kritisiert, da sie einen Finanzierungsvorteil gegenüber anderen energieerzeugenden unternehmerischen Tätigkeiten darstelle und diese diskriminiere. Durch Bildung eines „externen“ Fonds und der damit einhergehenden stetigen Auflösung bestehender Rückstellungen, würde dieser Effekt entfallen.
- Die Betreiber-gesellschaften gewähren die rückgestellten Mittel regelmäßig ihren jeweiligen Mutterkonzernen in Form von Darlehen, welche diese wiederum zur Innenfinanzierung ihres Unternehmens nutzen. Eine Verlagerung von Rückstellungen in einen „externen“ Fonds, würde den Betreibern die Mittel entziehen. Dies würde zu einem zunehmenden Fremdkapitalbedarf führen und zudem die Ratingposition des Unternehmens verschlechtern.
- Die EVU weisen die gebildeten Rückstellungen in ihren jeweiligen Konzernabschluss aus. Infolge der Errichtung eines „externen“ Fonds bedarf es der Bildung weiterer Rückstellungen nicht. Dies wiederum könnte sich nachteilig für die Energiekonzerne bei der Aufnahme von Krediten auswirken. Konzernabschlüsse stellen für Zwecke der Kapitalmarktinformation nämlich das zentrale Informationsinstrument dar. Damit beeinflussen faktische Rückstellungen in der Konzernbilanz immer auch Konditionen der Aufnahme von Eigen- und Fremdkapital auf Kapitalmärkten¹⁰⁴.
- Es erscheint möglich, dass die EVU im Rahmen einer betriebsinternen Bewirtschaftung der Rückstellungen höhere Erträge erzielen und im Fall einer sicherheitsorientierten Bewirtschaftung der Fondsmittel vortragen würden, die Verzinsung der Rückstellungen im Fonds sei zu niedrig.
- Das derzeitige deutsche Finanzierungssystem der unternehmensinternen Rückstellungsbildung zeichnet sich durch geringe Kapitalbereitstellungskosten aus¹⁰⁵. Kapitalbereitstellungskosten sind die Kosten des Kapitals, das für die nukleare Entsorgung aufgebracht werden muss¹⁰⁶. Je frühzeitiger Kapital für diese Zwecke spezifisch ge-

¹⁰² Rechtsanwälte Gäßner, Groth, Siederer & Coll., Sachverständigengutachten vom 17.10.2002, S. 32 ff.
¹⁰³ Rechtsanwälte Gäßner, Groth, Siederer & Coll., Sachverständigengutachten vom 17.10.2002, S. 41.

¹⁰⁴ Wüstemann, in: Koch/Roldagel, 12. Deutsches Atomrechtssymposium (2003), S. 277 (286).
¹⁰⁵ Wüstemann, in: Koch/Roldagel, 12. Deutsches Atomrechtssymposium (2003), S. 277 (301).
¹⁰⁶ Wüstemann, in: Koch/Roldagel, 12. Deutsches Atomrechtssymposium (2003), S. 277 (301).

bunden ist, desto höher sind die Kapitalbereithaltungskosten¹⁰⁷. Da in Deutschland wenig Kapital spezifisch gebunden ist, sind die Kosten mithin vergleichsweise gering¹⁰⁸. Eine Fondslösung würde hingegen zu einer Bindung des eingezahlten Kapitals und damit zu erhöhten Kapitalbereithaltungskosten führen.

- Allerdings haftet dem derzeitigen Finanzierungssystem infolge seiner Flexibilisierung und seiner geringen Kapitalbereithaltungskosten ein hohes Finanzbedarfsdeckungsrisiko an¹⁰⁹. Hierunter ist das Risiko der tatsächlichen Deckung des Finanzbedarfs zum Zeitpunkt der Fälligkeit der Verpflichtungen zu verstehen¹¹⁰. Die Einführung eines externen Fonds würde zu einer Minimierung dieses Risikos führen.

D. Identifizierung von betriebswirtschaftlichen Fragestellungen

- Welche wirtschaftlichen Auswirkungen würde die Überführung der bereits gebildeten sowie der zukünftig noch zu bildenden Entsorgungsrückstellungen in einen öffentlich-rechtlichen Fonds für die betroffenen EVU haben (erhöhter Fremdkapitalbedarf, schlechtere Ratingsituation, Unternehmensfinanzierung zu ungünstigeren Zinssätzen)?
- Welche wirtschaftlichen Auswirkungen würde die ausschließliche Überführung der zukünftig zu bildenden Entsorgungsrückstellungen in einen öffentlich-rechtlichen Fonds für die betroffenen EVU haben (erhöhter Fremdkapitalbedarf, schlechtere Ratingsituation, Unternehmensfinanzierung zu ungünstigeren Zinssätzen)?
- Inwiefern ist der Zeitpunkt der Einrichtung eines öffentlich-rechtlichen Entsorgungsfonds für die EVU unter betriebswirtschaftlichen Gesichtspunkten von Bedeutung?
- Inwieweit können Übergangsfristen hin zu einem öffentlich-rechtlichen Entsorgungsfonds Auswirkungen auf die wirtschaftliche Belastung der betroffenen EVU haben?
- Inwiefern können sich Unterschiede im Rahmen einer betriebsinternen Bewirtschaftung der Rückstellungen im Vergleich zu einer Verwaltung der Rückstellungen in einem öffentlich-rechtlichen Entsorgungsfonds ergeben?
- Welche Einsichts- und Prüfungsrechte sind in welcher Tiefe erforderlich, um die Verfügbarkeit/Werthaltigkeit der Rückstellungen effektiv beurteilen zu können? Auf welche prüfungsrelevanten betriebswirtschaftlichen und technischen Daten muss der Bund oder eine sog. „Nationale Stelle“ Zugriff haben, damit die Rückstellungsbildung effektiv geprüft werden kann? Kommen neben Betreiberbilanz, Prüfungsbericht (§ 321 Abs. 2 S. 4 HGB) und Jahres- und Konzernabschluss weitere Dokumente in Frage oder reichen diese aus?
- Da die EVU gesetzlich verpflichtet sind, ihre Jahresabschlüsse einer betriebswirtschaftlichen Abschlussprüfung zu unterziehen, in deren Rahmen ein Prüfungsbericht erstellt wird, dürften entsprechende Einblicksrechte des Bundes keine nennenswerten Zusatzkosten verursachen¹¹¹. Sind mit der Verankerung von Auskunfts- und Einsichtsrechten des Bundes dennoch wirtschaftliche Auswirkungen für die EVU verbunden? Wenn ja, welche? Inwiefern kommt es auf das System der organisatorischen Ausgestaltung an? Könnten die Steuer- und Finanzbehörden, die ohnehin mit der steuerlichen Prüfung der Rückstellungen befasst sind, mit der fachlichen Prüfung

¹⁰⁷ Wüstemann, in: Koch/Roßnagel, 12. Deutsches Atomrechtssymposium (2003), S. 277 (301).
¹⁰⁸ Wüstemann, in: Koch/Roßnagel, 12. Deutsches Atomrechtssymposium (2003), S. 277 (301).
¹⁰⁹ Wüstemann, in: Koch/Roßnagel, 12. Deutsches Atomrechtssymposium (2003), S. 277 (301).
¹¹⁰ Wüstemann, in: Koch/Roßnagel, 12. Deutsches Atomrechtssymposium (2003), S. 277 (301).

beauftragt werden? Wie kann Bedenken der EVU gegen spätere Offenlegungspflichten aus UIG/IFG begegnet werden?

- Können einige Einsichts- und Prüfungspflichten sinnvollerweise auf Dritte (z.B. von den EVU zu finanzierende Wirtschaftsprüfer) verlegt werden? Wenn ja, welche?
- In §§ 342b ff. HGB ist die Möglichkeit der Einrichtung einblicksberechtigter privatwirtschaftlich verfasster Prüfstellen geregelt. Es wird die Möglichkeit aufgezeigt, eine solche Stelle zu gründen und ihr neben rechnungslegungsspezifischen auch sicherungsbezogene Kompetenzen (Prüfung der Patronatsklärungen und Garantieverträge, finanzplanbezogene Prüfung der Verfügbarkeit liquider Mittel, etc.) zu übertragen¹¹². Kann eine „Nationale Stelle“ im Sinne der Empfehlung des Bundesrechnungshofes¹¹³ und der Empfehlung der Europäischen Kommission¹¹⁴ auf diese handelsrechtlichen Vorschriften (ggf. nach Anpassung des Gesetzeswortlauts) gestützt werden bzw. sind diese Prüfstellen mit der „nationalen Stelle“ vergleichbar oder kombinierbar? Welche weitergehenden Rechte sollten der Prüfstelle im Sinne der Empfehlungen des Bundesrechnungshofes und der Europäischen Kommission aus betriebswirtschaftlicher Sicht zur Wahrung der Bundesinteressen zugebilligt werden? Sollten der Prüfstelle Sanktionsmöglichkeiten zuerkannt werden (Verstoß gegen Informations- und Offenlegungspflicht, Verstoß gegen Entscheidungen der Stelle, etc.)?

- Es wird angeregt, den Konzernmüttern eine den § 314 Abs. 1 Nr. 8 HGB i.V.m. § 161 AktG nachgebildete Pflicht zur Abgabe von Entsprechungserklärungen aufzuerlegen¹¹⁵. Kann eine solche Erklärung aus betriebswirtschaftlicher Sicht dem Interesse des Bundes an einer langfristigen Finanzierungssicherheit genügen? Welche wirtschaftlichen Folgen für die EVU sind damit verbunden?

¹¹² Wüstemann, Sachverständigengutachten vom 25.03.2007, S. 47 f.

¹¹³ Bundesrechnungshof, Mitteilung vom 04.05.2010, S. 19 f.

¹¹⁴ ABl. L 330 vom 28.11.2006, S. 31 ff.

¹¹⁵ Wüstemann, Sachverständigengutachten vom 25.03.2007, S. 46 f.