

Rückstellungen in Kernkraftwerken

Eine handelsrechtliche Betrachtung der Rückstellungen für die Stilllegungs- und Entsorgungskosten eines Kernkraftwerks

FLURIN RIEDERER*

| | |
|-----------------|--|
| SCHLAGWÖRTER | Kernkraftwerk – Rückstellung – Entsorgungskosten – Aktivierung |
| ZUSAMMENFASSUNG | Rückstellungen müssen gebildet werden, wenn es wahrscheinlich scheint, dass in der Zukunft Mittel abfließen werden. Dies gilt auch für Kernkraftwerke. Müssten sie Rückstellungen für ihre Entsorgungs- und Stilllegungskosten im vollen Umfang bilden, wären sie überschuldet. Warum existieren sie aber dennoch? |
| RÉSUMÉ | Lorsqu'une entreprise craint de subir des charges à l'avenir, elle doit constituer des provisions. Cela vaut également pour les centrales nucléaires. Cependant, si ces dernières devaient constituer des provisions pour leurs frais d'élimination des déchets et de désaffectation, elles seraient surendettées. Pourquoi existent-elles malgré tout ? |
| ABSTRACT | A provision shall be recognised when an outflow of resources is probable. The same applies to nuclear power plants. If they had to recognise the disposing and the decommissioning liability, they would be overindebted. Why can they exist anyway? |

I. Einleitung

Am 13. Januar 2013 reichten die Greenpeace Organisation und der Trinationale Atomschutzverband eine Strafanzeige gegen das Kernkraftwerk (KKW) Gösgen und KKW Leibstadt ein.¹ Darin wird den Verwaltungsräten der Unternehmen Urkundenfälschung vorgeworfen, weil diese u.a. Rückstellungen für die Schliessung ihrer Anlagen gebildet haben, diese aber gleichzeitig wieder aktivierten. Ende Januar 2014 folgte dann eine Aufsichtsbeschwerde gegen die Staatsanwaltschaften Aargau und Solothurn, weil diese nicht tätig wurden.² Zuletzt berichtete am 29. Dezember 2015 die NZZ darüber.³ Es ist im vorliegenden Beitrag zu prüfen, ob die Anschuldigungen berechtigt sind, welche sich auf die Rückstellungsbildung beziehen. Zuerst werden zwei Methoden erläutert, wie Rückstellungen gebildet werden können: zum einen die Tranchenbildung, zum anderen die Rückstellungsbildung mit gleichzeitiger Aktivierung und Abschreibung. Darauf folgt die Prüfung der KKW-Bilanzierung auf ihre handelsrechtliche Konformität hin, d.h. die Rückstellungsbildung in einem KKW wird analysiert, und anschliessend folgen Ausführungen zur Zulässigkeit der Aktivierung der Stilllegungs- und Entsorgungskosten. Zuletzt stellt sich die Frage, ob die zukünftigen Leistungen des Stilllegungs- und des Entsorgungsfonds Erstattungen darstellen, welche aktiviert werden dürfen.

II. Ausgangslage

Eine geprüfte Kostenstudie⁴ im Jahr 2011 hat ergeben, dass die Kosten für die Stilllegung der schweizerischen Kernkraftwerke und des Zwischenlagers 2,974 Mia.

* Flurin Riederer, MLaw, wissenschaftlicher Mitarbeiter am Lehrstuhl für Gesellschafts- und Rechnungslegungsrecht von Prof. Dr. Lukas Handschin, Universität Basel.

1 Vgl. zur Strafanzeige: http://www.greenpeace.org/switzerland/Global/switzerland/de/stromzukunft_schweiz/atom/dossier-straftanzeige-goesgen-und-leibstadt.pdf, abgerufen am 19. November 2015; vgl. die Artikel von KASPAR MÜLLER zur Rückstellungsproblematik bei KKW's, unter: <http://www.kaspar-mueller.ch/html/publikationsverzeichnis.html>, abgerufen am 17. Januar 2016.

2 Vgl. die Aufsichtsbeschwerde: http://www.atomschutzverband.ch/xs_daten/Aktuell/2014.01.30_dossier_Aufsichtsbeschwerde_AG_und_SO_1401.pdf, abgerufen am 19. November 2015.

3 CHRISTOPH G. SCHMUTZ, Vorsorgen für die Entsorgung von Kernkraftwerken, <http://www.nzz.ch/wirtschaft/vorsorgen-fuer-die-entsorgung-von-kernkraftwerken-1.18669421>, abgerufen am 4. Januar 2016.

4 Swissnuclear, Kostenstudie 2011, 13. Oktober 2011, http://www.bfe.admin.ch/entsorgungsfonds/index.html?lang=-de&dossier_id=05278, abgerufen am 19. November 2015.

- 5 Informationen über die Finanzergebnisse des Stilllegungsfonds und des Entsorgungsfonds, 2. Quartal 2015, 31. August 2015, http://www.bfe.admin.ch/entsorgungsfonds/index.html?lang=de&dossier_id=04269, abgerufen am 19. November 2015.
- 6 Verordnung über den Stilllegungsfonds und den Entsorgungsfonds für Kernanlagen vom 7. Dezember 2007 (Stilllegungs- und Entsorgungsfondsverordnung, SEFV), SR 732.17.
- 7 Verwaltungskommission des Stilllegungsfonds im Sinne des Art. 81 Abs. 2 KEG (Kernenergiegesetz vom 21. März 2003 [KEG], SR 732.1).
- 8 Bundesgesetz betreffend die Ergänzung des Schweizerischen Zivilgesetzbuches (Fünfter Teil: Obligationenrecht) vom 30. März 1911 (OR), SR 220.
- 9 HWP, Kommission für Wirtschaftsprüfung der Treuhand-Kammer (Hrsg.), Schweizer Handbuch der Wirtschaftsprüfung, Band «Buchführung und Rechnungslegung», Zürich 2014, 64; vgl. auch MARC BAUEN/ROBERT BERNET, Schweizer Aktiengesellschaft, Zürich 2007, N 1078; ERNST HÖHN/ROBERT WALDBURGER, Steuerrecht, Band I, Bern 2001, § 18 N 85; DANIEL ZÖBELI, Rückstellungen in der Rechnungslegung, Diss. Freiburg i. Ue. 2003, 21.
- 10 Zu den anerkannten Standards gehören nach Art. 962 Abs. 1 Ziff. 1 OR i.V.m. Art. 1 VASR (Verordnung über die anerkannten Standards zur Rechnungslegung vom 21. November 2012 [VASR], SR 221.432): IFRS (International Financial Regulation Standards); Swiss GAAP FER (Swiss Generally Accepted Accounting Principles); US GAAP (United States Generally Accepted Accounting Principles); vgl. dazu DAVID GRÜNBERGER, IFRS 2014, Ein systematischer Praxisleitfaden, 12. Aufl., Wien 2014, 245; WOLF-DIETER HOFFMANN, in: Lüdenbach/Hoffmann (Hrsg.), Haufe IFRS-Kommentar, 11. Aufl., Freiburg 2013, § 21 N 37; CONRAD MEYER, Swiss GAAP FER, Erläuterungen, Illustrationen und Beispiele, 2. Aufl., Zürich 2014, 231; EVELYN TEITLER-FEINBERG, Sensible Rückstellungsfragen und die Antworten von Swiss GAAP FER 23, Rückstellungsverpflichtungen, Herausforderung und Versuchung zur zweckgerichteten Ermessensausübung, ST 2008, 325 ff.; ROBERT WINNEFELD, Bilanzhandbuch, Handels- und Steuerbilanz, Rechtsformspezifisches Bilanzrecht, Bilanzielle Sonderfragen, Sonderbilanzen IFRS/IAS, 5. Aufl., München 2015, D N 1000; nach HOFFMANN (Fn. 10), § 21 N 40, gilt die «51-Prozent-Regel»; die Fachempfehlung 09 Ziff. 11 der harmonisierten Rechnungslegung der kantonalen Finanzdirektorenkonferenz (FE HRM2) stellt ausdrücklich auf eine Eintrittswahrscheinlichkeit von 50 Prozent ab.
- 11 LUKAS HANDSCHIN, Rechnungslegung im Gesellschaftsrecht, Basel 2013, N 775; da im Text die 50-Prozent-Marke nicht erwähnt wird, vertreten MAX BOEMLE/RALF LUTZ, Der Jahresabschluss, Bilanz, Erfolgsrechnung, Geldflussrechnung, Anhang, 5. Aufl., Zürich 2008, 373 f., die Auffassung, dass es nicht eindeutig sei, wo die Schwelle liegt; vgl. auch DANIEL RENTSCH/DANIEL ZÖBELI, Rückstellungen nach den neuen Rechnungslegungsrecht – das Wichtigste für Praktiker, in: Rechnungswesen & Controlling, Nr. 3, 2013, 11 ff.; DANIEL RENTSCH/DANIEL ZÖBELI, Rückstellungen gemäss OR 960e – Umsetzung in der Praxis, in: Meyer/Pfaff (Hrsg.), Finanz- und Rechnungswesen, Jahrbuch 2015, Zürich 2015, 167 ff., 181.
- 12 PETER BÖCKLI, Neue OR-Rechnungslegung, Zürich 2014, N 1025 f.; zur Auseinandersetzung mit dieser Methode vgl. FLURIN RIEDERER, Die Pflicht zur Bildung von Rückstellungen nach Art. 960e Abs. 2 OR, Zürich 2016, N 212–216, 222–255; ZÖBELI (Fn. 9), 89.

Franken betragen, für die Entsorgung ist mit 15,970 Mia. Franken zu rechnen. Der letzte veröffentlichte Stand des Stilllegungsfonds beträgt 1,991 Mia. Franken und jener des Entsorgungsfonds 4,204 Mia. Franken.⁵ Die ausdrückliche Pflicht zur Rückstellungsbildung ergibt sich aus der Verordnung über den Stilllegungsfonds und den Entsorgungsfonds für Kernanlagen (SEFV).⁶ Darin werden die Rückstellungen in einem eigenen Abschnitt behandelt.

Art. 19 Abs. 1 SEFV besagt, dass die Betreiber der Kernkraftwerke der Kommission⁷ einen Rückstellungsplan für die Entsorgungskosten zur Genehmigung unterbreiten müssen. Diese Kommission, wie auch eine Revisionsstelle der KKW's, werden vom Bundesrat gewählt (Art. 20 Abs. 2 SEFV). Die KKW-Betreiber sind verpflichtet, in den Stilllegungsfonds nach dem Rückstellungsplan einzuzahlen (Art. 6 ff. SEFV). Dadurch will der Bund sicherstellen, dass die KKW-Betreiberinnen über genügend Kapital verfügen, um ihre KKW's zurückzubauen.

III. Die Pflicht zur Bildung einer Rückstellung

In einem ersten Schritt soll aufgezeigt werden, in welchem Zeitpunkt nach dem schweizerischen Handelsrecht die Pflicht besteht, eine Rückstellung zu bilden.

A. Voraussetzungen

Die Pflicht zur Bildung einer Rückstellung wird in Art. 960e Abs. 2 OR⁸ geregelt. «Rückstellungen sind Verbindlichkeiten, die mit einer Ungewissheit hinsichtlich des Betrags oder des Zeitpunkts ihrer Fälligkeit belastet sind.»⁹ Eine Rückstellung muss dann gebildet werden, wenn ein vergangenes Ereignis eine Verbindlichkeit bewirkt, welche zu einem zukünftigen Mittelabfluss führt, der wahrscheinlich ist. Bei der Berechnung der Wahrscheinlichkeit wird nach einem Teil der Lehre auf die «Regelwerk-Methode» der anerkannten Standards¹⁰ abgestellt.¹¹ Der andere Teil der Lehre kreiert eine eigene Methode¹² oder will sich nicht ganz festlegen.¹³ Ist die Wahrscheinlichkeit also höher, dass Mittel in der Zukunft abfliessen, als dass sie nicht abfliessen, muss nach der «Regelwerk-Methode» eine Rückstellung gebildet werden.¹⁴ Eine andere Möglichkeit wäre es, die Rückstellung proportional zu ihrer Eintrittswahrscheinlichkeit zu bilden. Bei einer 40-prozentigen Eintrittswahrscheinlichkeit wird also 40 Prozent des

geschätzten möglicherweise abfliessenden Betrages zurückgestellt.

B. Bilanzierung

Die Bilanzierung einer Rückstellung erfolgt in der Bilanz als Fremdkapitalposten.¹⁵ In der Erfolgsrechnung erscheint die Rückstellungsbildung als ausserordentliche, einmalige oder periodenfremde Aufwendung, welche im Anhang zu erläutern ist.¹⁶ Bei der Verwirklichung des Risikos wird der daraus resultierende Mittelabfluss aus dem dazugehörigen Rückstellungsposten beglichen.¹⁷ Tritt hingegen das erwartete Risiko nicht ein, darf die Rückstellung aufgelöst werden. Sie muss es aber nicht (Art. 960e Abs. 4 OR).

Die Bilanzierung alleine genügt aber nicht, um die Pflicht der Rückstellungsbildung zu erfüllen. Das Unternehmen muss zu dem besagten Zeitpunkt auch genügend liquide Mittel schaffen, um im Falle des Risikoeintritts die fällig gewordene Schuld zu begleichen.¹⁸

C. Tranchenbildung?

Als Nächstes fragt sich, in welchem Umfang eine Rückstellung zu bilanzieren ist. Die einen vertreten die Auffassung, dass Rückstellungen in vollem Umfang bilanziert werden müssen, sobald die Voraussetzungen für die Rückstellungsbildungspflicht vorliegen.¹⁹ Der andere Teil der Lehre erachtet es als zulässig, eine Rückstellung anteilmässig zu bilden (auch Tranchenbildung genannt).²⁰

Richtigerweise sollte eine Tranchenbildung zulässig sein. Dadurch kann die Jahresrechnung periodengerecht dargestellt werden. Mit der Tranchenbildung wird die ganze Rückstellung auf die einzelnen Perioden verteilt. Somit erhöht sich der Rückstellungsposten jedes Jahr um einen bestimmten Betrag bis zu der Periode, in welcher der Mittelabfluss erwartet wird. Eine andere Möglichkeit, die Periodengerechtigkeit zu erlangen, wäre eine Rückstellung im vollen Umfange zu bilden und zum gleichen Betrag zu aktivieren, um diesen dann bis zum Ereignisseintritt abzuschreiben. Es ist aber nicht immer erlaubt, einen solchen Posten zu aktivieren.

Die Tranchenbildung sollte nur zulässig sein,²¹ wenn der Zeitpunkt der Risikoverwirklichung feststeht, der periodenmässige Kausalzusammenhang gegeben ist und die geforderten Angaben im Anhang aufgeführt werden. Für den Zeitpunkt der Risikoverwirklichung muss feststehen, wann das Risiko frühestens, bewirkt durch äussere Einflüsse, eintreten wird. Dabei wird auf die Fälligkeit der Forderung abgestellt und nicht auf den Zeitpunkt, in dem die Mittel abfliessen werden. Um das Erfordernis des periodenmässigen Kausalzusammenhanges zu erfül-

len, muss die wirtschaftliche Verursachung des Risikos mehreren Perioden zugerechnet werden können.²² Die nötigen Angaben bestehen darin, dass im Anhang der gesamte geschätzte Betrag mit der Begründung, weshalb eine Tranchenbildung erfolgen darf, anzuführen ist (ganz im Sinne des Art. 959c Abs. 1 Ziff. 2 OR).

13 Urteil des BGer 6B_778/2011 vom 3. April 2012; vgl. auch Urteile des BGer 6S.835/1999 vom 5. April 2000, 4A_277/2010 vom 2. September 2010 und 6B_496/2012 vom 18. April 2013; HWP (Fn. 9), 216; GIORGIO BEHR/PETER LEIBFRIED, Rechnungslegung, 4. Aufl., Zürich 2014, 450 f.; LORENZ LIPP, in: Roberto/Trüeb (Hrsg.), Handkommentar zum Schweizer Privatrecht, Ergänzungsband: Revidiertes Rechnungslegungsrecht, Zürich 2013, Art. 960e N 19; THOMAS STENZ, in: Pfaff/Glanz/Stenz/Zihler, Rechnungslegung nach Obligationenrecht, veb.ch Praxiskommentar, Zürich 2014, Art. 960e N 30.

14 IFRS: International Accounting Standards Board (IASB) (Hrsg.), International Financial Reporting Standards, London 2015, IAS 37.23: «more likely than not»; zum englischen Recht vgl. Financial Reporting Standard (FRS), Accounting Standards Board, September 1998, 12.h, 12.e: «Present obligation: Where it is not clear whether a present obligation exists, a past event is deemed to give rise to a present obligation if, taking account of all available evidence, it is more likely than not that a present obligation exists at the balance sheet date».

15 BÖCKLI (Fn. 12), N 1003; JEAN NICOLAS DRUEY/EVA DRUEY JUST/LUKAS GLANZMANN, Gesellschafts- und Handelsrecht, 11. Aufl., Zürich 2015, § 25 N 162; PETER FORSTMOSER/ARTHUR MEIER-HAYOZ/PETER NOBEL, Schweizerisches Aktienrecht, Bern 1996, § 49 N 65; HANDSCHIN (Fn. 11), N 764 ff.; HWP (Fn. 9), 217; WALTER A. STOFFEL, in: von Büren/Stoffel/Weber (Hrsg.), Grundriss des Aktienrechts, 3. Aufl., Zürich 2011, N 1051d.

16 HWP (Fn. 9), 214; HANDSCHIN (Fn. 11), N 763.

17 Vgl. BOEMLE/LUTZ (Fn. 11), 375; HANDSCHIN (Fn. 11), N 763; HWP (Fn. 9), 214 f.

18 Ganz im Sinne des Art. 958a Abs. 2 OR; vgl. dazu auch RIEDERER (Fn. 12), N 300 f.

19 HWP (Fn. 9), 216.

20 HANDSCHIN (Fn. 11), N 781 ff.; HWP (Fn. 9), 190; so auch die kantonale Steuerpraxis, vgl. dazu JÜRGEN ALTORFER/FABIAN DUSS/MICHAEL FELBER, Die steuerliche Gewinnermittlung unter neuem Rechnungslegungsrecht, ASA 83, 251 ff., 540; für das deutsche Recht WINFRIED MORCK, in: Koller/Kindler/Roth/Morck (Hrsg.), Handelsgesetzbuch, Kommentar, 8. Aufl., München 2015, § 253 N 4 und § 249 N 5 m.H. auf Rechtsprechung; KARL-HEINZ FORSTER/HANS ADLER, Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen, Teilband 1, 6. Aufl., Stuttgart 1995, § 253 HGB N 211 für die Entsorgungskosten von Atommüll.

21 Für weitere Ausführungen zur Tranchenbildung vgl. RIEDERER (Fn. 12), N 279-299.

22 MORCK (Fn. 20), § 253 N 4 und § 249 N 5; FORSTER/ADLER (Fn. 20), § 253 HGB N 211 für die Entsorgungskosten von Atommüll.

IV. Die Auswirkungen der Rückstellungsbildung in einem KKW

Um aufzuzeigen, wie die KKW-Betreiber die Rückstellungen für die Stilllegung und Entsorgung bilanzieren, folgt ein Auszug aus dem Finanzbericht der BKW (Bernerische Kraftwerke):

«Die Barwerte der geschätzten Kosten für den Rückbau, die Stilllegung und die Entsorgung werden zusammen mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten aktiviert [...]. Die spezifisch für das Kernkraftwerk angefertigten Brennelemente werden unter den Sachanlagen aktiviert. Die Abschreibung erfolgt aufgrund des Wertverzehr entsprechend dem Abbrand der Brennelemente.»²³

«Die BKW ist als Betreiberin des Kernkraftwerks Mühleberg gemäss den gesetzlichen Bestimmungen verpflichtet, das Werk nach der Betriebsphase stillzulegen und die nuklearen Abfälle zu entsorgen. Die daraus entstehenden Kosten werden periodisch neu geschätzt. Der Barwert der geschätzten Kosten für die Stilllegung und für die Entsorgung wird zurückgestellt und jährlich aufgezinst. Der gleiche Betrag wird zusammen mit den Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten des Werks aktiviert und linear über die Nutzungsdauer abgeschrieben. Zum Zeitpunkt der Inbetriebnahme des Werks wurden die mit der Inbetriebnahme verursachten Kosten aktiviert und die entsprechende Rückstellung gebildet. Zudem werden die durch den Kraftwerksbetrieb jährlich zusätzlich verursachten Stilllegungs- und Entsorgungskosten aktiviert und linear über die durchschnittliche Nutzungsdauer der Brennelemente abgeschrieben sowie die entsprechende Rückstellung gebildet.»²⁴

Die gleiche Vorgehensweise findet sich auch bei der KKG, welche das KKW Gösgen betreibt:²⁵

«Die Barwerte der geschätzten Kosten für den Nachbetrieb, die Stilllegung und die Entsorgung [...] werden aktiviert und linear bis zum Ende der finanzwirtschaftlichen Nutzungsdauer von 50 Jahren abgeschrieben.»

Es stellt sich also die Frage, ob die Aktivierung der Kosten für den Rückbau, die Stilllegung und die Entsor-

gung zulässig ist. Es folgt eine Betrachtung nach dem OR mit einem Vergleich zur Regelung in den IFRS.²⁶

A. Rückstellung

Art. 82 Abs. 2 lit. b KEG schreibt vor, dass die Eigentümer eines KKW den Aktiven entsprechend Rückstellungen für die Entsorgungskosten bilden. In Art. 82 Abs. 1 KEG findet sich ein Verweis auf den Art. 669 aOR²⁷ und auf die Berechnung der Entsorgungskosten des Entsorgungsfonds. Alle Anzeichen sprechen für einen dynamischen Verweis. Aus diesem Grund kommt seit dem 1. Januar 2013 dem Art. 960e OR Bedeutung zu, welcher den gestrichenen Art. 669 OR ersetzt hat. Damit sind die oben ausgeführten Voraussetzungen auch für die Rückstellungsbildung in den KKW relevant.

Zuerst fragt sich, wieso hier überhaupt eine Rückstellung gebildet wird. Die Frage ist deshalb berechtigt, weil es sicher ist, dass die KKW-Betreiberin in der Zukunft Kosten aufwenden muss, um das KKW stillzulegen und die Brennstäbe zu entsorgen. Der Risikoeintritt ist also gewiss, der dafür aufzuwendende Betrag ist aber ungewiss. Aus diesem Grund wird eine Rückstellung gebildet. Wenn davon ausgegangen werden kann, dass auch der Betrag gewiss ist, dann ist von einem antizipativen Passivum auszugehen, welches den in der alten Periode verbuchten Aufwand darstellt, der zu einem Mittelabfluss in der Zukunft führt.

Nach den Befürwortern der vollständigen Bilanzierung einer Rückstellung müsste die Rückstellung in vollem Umfang gebildet werden, sobald das erste Brennelement in den Reaktor eingeführt wird. Diese Rückstellung würde die vollen Stilllegungs- und die Entsorgungskosten dieses Elements (sowie sämtliche Bestandteile der Kernenergieanlage, die den physikalischen Wirkungen der Energiegewinnung mit Hilfe der Brennelemente, d.h. radioaktiver Strahlung, ausgesetzt sind [bspw. Reaktor-druckbehälter, Containment etc.] und damit ebenfalls unter das KEG bzw. die Verordnung fallen) betragen. Ohne die gleichzeitige Aktivierung dieser Kosten wären die KKW-Betreiber schon am Tag eins überschuldet, was kaum sachgerecht wäre.²⁸ Die KKW umgehen dieses Dilemma, indem sie die Rückstellungen in vollem Umfang bilden, Stilllegungs- und die Entsorgungskosten dann aktivieren, um sie in den folgenden Perioden abzuschreiben.

B. Zulässigkeit der Aktivierung der Stilllegungs- und Entsorgungskosten

Stilllegungs- und Entsorgungskosten können aber nur dann aktiviert werden, wenn sie unter die Herstel-

23 BKW-Finanzbericht 2014, www.bkw.ch/fileadmin/user_upload/4_Ueber_BKW/Downloadcenter/UEber_BKW_Gruppe/2014_Finanzbericht_de.pdf, abgerufen am 19. November 2015, 23.

24 BKW-Finanzbericht (Fn. 23), 27 f.

25 Geschäftsbericht KKG 2013, https://www.kkg.ch/upload/cms/user/gb_2013.pdf, abgerufen am 8. Dezember 2015, 38.

26 Zu den IFRS gehören nach IAS 1.7 (Fn. 14) die IFRS, die IAS, die IFRIC Interpretations und die SIC Interpretations.

27 AS 1992 733; BBl 1983 II 745.

28 Vgl. dazu auch RIEDERER (Fn. 12), N 177, 293, 299.

lungs- bzw. Anschaffungskosten fallen. Die schweizerische Rechtsordnung äussert sich nicht explizit dazu, sondern nur implizit, indem sie die Aktiven definiert. Nach Art. 959 Abs. 2 OR müssen als Aktiven «Vermögenswerte bilanziert werden, wenn aufgrund vergangener Ereignisse über sie verfügt werden kann, ein Mittelzufluss wahrscheinlich ist und ihr Wert verlässlich geschätzt werden kann. Andere Vermögenswerte dürfen nicht bilanziert werden.» Allein betrachtet stellen die Stilllegungs- und Entsorgungskosten keinen Wert dar, über den verfügt werden kann. Jedoch entsteht nur deshalb ein Mittelzufluss in der Form von verkauftem Strom, weil die KKW-Betreiberin auch die künftigen Kosten für die Stilllegung und Entsorgung übernimmt.

Nach IAS 16.16c sind aus diesem Grund die Kosten für Entfernungspflichten auf die Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten zu rechnen, also zu aktivieren und gleichzeitig ist der Barwert als Rückstellung zu passivieren.²⁹ Für Entsorgungspflichten gilt dasselbe.³⁰ Im Gegensatz zum OR wird also ausdrücklich festgehalten, dass Entsorgungskosten aktiviert werden dürfen. Die IFRS können aber nur dann als Auslegungshilfe des OR gebraucht werden, wenn dies überhaupt zulässig ist.³¹ Je stärkere Ähnlichkeiten ein internationaler Standard mit einer Schweizer Norm hat, desto eher kann er für die Auslegung der letzteren dienen. Sind also die IFRS gleich vorsichtig oder gar vorsichtiger als die OR-Normen, können diese mithilfe der IFRS ausgelegt werden. So hat HANDSCHIN³² aufgezeigt, dass die IFRS im gleichen Masse vorsichtig mit Aufwertungen umgehen wie das OR. Zum Beispiel sind unter den IFRS in den meisten Fällen³³ Neubewertungsreserven für Aufwertungen zu bilden und nur unter qualifizierten Umständen³⁴ erfolgswirksam. Auch Aufwertungen nach Art. 670 und 960b OR erfolgen mittels Neubewertungsreserven. Für den Aktivenbegriff lässt sich festhalten, dass der OR-Begriff an denjenigen der IFRS angelehnt wurde.³⁵ Werden nun Stilllegungs- und Entsorgungskosten aktiviert und dafür gleichzeitig eine Rückstellung gebildet, stellt dies die gleiche Situation dar, wie wenn das Unternehmen diese Kosten nicht aktivieren würde und keine Rückstellung bildet. Werden nun die aktivierten Kosten jährlich abgeschrieben, so ist dieser Zustand identisch mit dem Fall, in dem das Unternehmen ohne die Kosten zu aktivieren eine Rückstellung anteilmässig bildet. Bei beiden Varianten ist also die Bilanzierung im gleichen Masse vorsichtig. Werden also die IFRS zu Hilfe gezogen, ist die Aktivierung der Stilllegungs- und Entsorgungskosten auch unter dem OR zulässig.

Unter die Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten fallen diejenigen Kosten, welche für eine Sache aufge-

wendet werden müssen. Dabei handelt es sich um historische Kosten, also Kosten, die schon aufgewendet worden sind. Die Stilllegungs- und Entsorgungskosten

-
- 29 KARL PETERSEN/FLORIAN BANSBACH/EIKE DORNBACH, IFRS Praxishandbuch: ein Leitfaden für die Rechnungslegung mit Fallbeispielen, 10. Aufl., München 2015, 307; IAS (Fn. 14), 37.
- 30 IFRIC (siehe IFRS Fn. 14) 1.1; weitere Bestimmungen die Rückstellungsbildung betreffend: IAS (Fn. 14), 37; IFRIC 21; IFRIC 6.9; vgl. auch PETERSEN/BANSBACH/DORNBACH (Fn. 29), 308.
- 31 Das BGer hat sich für die Zulässigkeit der IFRS als Auslegungshilfe ausgesprochen: BGE 136 II 88 ff. Folgende Autoren teilen diese Meinung: RENÉ BUCHMANN/FABIAN DUSS/LUKAS HANDSCHIN, Rechnungslegung in Fremdwährung, ST 2013, 823 ff., 832; MARCO DUSS/FABIAN DUSS, Währungsdifferenzen aus Umrechnung bei Buchführung in Fremdwährung, ST 2010, 407 ff., 408 ff.; PIERRE-MARIE GLAUSER, IFRS et droit fiscal, Les normes true and fair et le principe de détermination en droit fiscal suisse actuel, in: Stiftung Archiv für Schweizerisches Abgaberecht (Hrsg.), Bern, Archives 74 (2005/2006), 529 ff., 529, 555 ff.; HANDSCHIN (Fn. 11), N 27 ff.; PETER LOCHER, Kommentar zum DBG, II. Teil, Art. 49–101 DBG, Basel 2004, Art. 57 N 15; RENÉ MATTEOTTI/MICHAEL FELBER, Die bundesgerichtliche Rechtsprechung im Jahre 2009, ASA 79 (2010/2011), 749 ff., 753 f.; KASPAR MÜLLER/FELIX H. THOMANN, Eigenkapitalschutz und neues Rechnungslegungsrecht, Jusletter 21. Oktober 2013, N 19, 65; BSK OR II-NEUHAUS/BLÄTTLER, Art. 960 N 6 f.; CHRISTOPH RECHSTEINER/NICOLAS SCHOLL, Steuerliche Behandlung von Umrechnungsdifferenzen bei funktionaler Währung, StR 2010/6, 418 ff., 422; MARIE-HÉLÈNE REVAZ/ALESSIA SCHMID, Traitement fiscal des écarts de conversion, ST 2011, 530 ff., 531 ff. Der Entscheid des BGer wurde kritisiert, u.a. von PETER BÖCKLI, OR-Fremdwährungsabschluss als Grundlage für die Bemessung der Schweizer Gewinnsteuer, in: Uttinger/Rentzsch/Luzi (Hrsg.), Dogmatik und Praxis im Steuerrecht, Festschrift für Markus Reich, Zürich 2014, 185 ff., 189 f. Folgende Autoren sind der Meinung, dass die IFRS nicht als Auslegungshilfe des OR beigezogen werden können: URS R. BEHNISCH/ANDREA OPEL, Die steuerrechtliche Rechtsprechung des Bundesgerichts im Jahr 2009, ZBJV 2010, 446 ff., 484 f.; ROLF BENZ, Steuerliche Berücksichtigung von Währungsverlusten, Zsis 2010/8, passim; PETER BÖCKLI, Schweizerisches Aktienrecht, 4. Aufl., Zürich 2009, § 8 N 84 ff., 342; BÖCKLI (Fn. 12), N 1029; PETER GURTNER, Neues Rechnungslegungsrecht nach OR – Eine kritische Beurteilung aus steuerlicher Sicht, ST 2010, 385 ff., 394; ROBERT GUTSCHE, in: Pfaff/Glanz/Stenz/Zihler (Hrsg.), veb.ch Praxiskommentar OR, Zürich 2014, Art. 959a N 25; MARKUS R. NEUHAUS/LAURENZ SCHNEIDER, Steuerliche Aspekte des revidierten Rechnungslegungsrechts, 808 ff., 810; STEFAN OESTERHELT/HAROLD GRÜNINGER, Steuerrechtliche Entwicklungen (insbesondere im Jahr 2009), SZW 2010, 37 ff., 50; DIANA OSWALD, Eigene Aktien in der Rechnungslegung, Jusletter 22. September 2014, N 45 ff.; RENÉ RÖTHLISBERGER, Hat das Massgeblichkeitsprinzip ausgedient?, in: Mäusli-Allenspach/Beusch (Hrsg.), Steuern & Recht – Steuerrecht!, Liber Amicorum für Zweifel Martin, Zürich/Basel/Genf 2013, 77 ff., 82 ff.; MADELEINE SIMONEK, Unternehmenssteuerrecht, Entwicklungen 2009, Bern 2010, 132 f.

stellen aber künftige Mittelabflüsse dar. Diese Kosten sollten richtigerweise auch unter die Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten fallen, denn nur weil sie entstehen, ist es dem Unternehmen (hier KKW) möglich, Gewinn aus dem Aktivum zu erzielen (in casu durch den Verkauf von Strom). Auch wenn der Aktivenbegriff des OR strapaziert wird, sollte es zulässig sein, Stilllegungs- und Entsorgungskosten zu aktivieren, wenn dafür eine Rückstellung bilanziert wird.

C. Sind die zukünftigen Leistungen der Fonds Erstattungen?

Zudem fragt sich, wie die zukünftigen Leistungen von Stilllegungs- und Entsorgungsfonds zu qualifizieren sind. Es könnte sich um eine Erstattung handeln.³⁶ Erstattungen sind Leistungen von Dritten zur ganzen oder teilweisen Tilgung der Rückstellung. Erstattungen werden als separate Posten in der Bilanz aktiviert,³⁷ soweit sie aktivierbar sind. Der Bund hat einen Stilllegungs- und einen Entsorgungsfonds ins Leben gerufen, damit sichergestellt wird, dass die KKW die Kosten für die Stilllegung und Entsorgung im Moment ihrer Fälligkeit aufbringen können. Die Eigentümer der KKW sind verpflichtet, Beiträge an diese Fonds zu leisten (Art. 77 Abs. 3 KEG). Die Beitragspflichtigen haben gegenüber dem Fonds einen Anspruch im Umfang der geleisteten Beiträge zum Zeitpunkt des Ereigniseintritts, sprich Stilllegung der KKW (Art. 78 Abs. 1 KEG). Bis zum Ereigniseintritt hat also die KKW-Betreiberin keinen Einfluss auf die Verwendung der Mittel. Dadurch, dass die KKW-Betreiberin die Herrschaft über das Geld verliert und auf den Ereigniseintritt warten muss, kann darum von Erstattungen gesprochen werden, denn die Mittel fliessen dem Unternehmen erst wieder beim Ereigniseintritt von einem Dritten (den Fonds) zu.³⁸

Somit liegt eine Erstattung vor. Es fragt sich, wie diese bewertet wird. Die IFRS lassen die Aktivierung von Erstattungen zu (IAS 37.53). Das OR enthält aber keine solche Bestimmung. Darum ist zu fragen, ob eine Erstattung in diesem Sinne unter den Aktivenbegriff fällt. Bei der Einzahlung in den Fonds fliessen flüssige Mittel aus dem Unternehmen ab, gleichzeitig erhält aber das Unternehmen einen Anspruch gegen den Fonds, welcher in den Finanzanlagen verbucht wird. Es findet also ein Aktiventausch statt. Dürfen diese zwangsweise erfolgten Einlagen in einen staatlichen Fonds aktiviert werden? Als Aktiven dürfen nach Art. 959 Abs. 2 OR nur Vermögenswerte bilanziert werden, wenn über sie verfügt werden kann. Aber gerade die Verfügungsfreiheit ist bei den Einlagen in die staatlichen Fonds nicht gegeben. Die Mittel sind im Fonds gebunden und werden erst nach erfolgreicher Prüfung durch die Geschäftsstelle ausbezahlt (Art. 14 SEFV). Streng genommen dürften die Einlagen also nicht aktiviert werden, was zur Folge hätte, dass die Einlagen als Aufwände verbucht werden müssten.

Wie schon gezeigt wurde, reicht es nicht, nur eine Rückstellung zu bilden, sondern es ist zusätzlich erforderlich, die nötigen Mittel für diesen Zweck zu mehren, um den bei Risikoeintritt fällig werdenden Anspruch zu begleichen. Die Mittel bleiben also grundsätzlich im Unternehmen «frei verfügbar», sie können investiert, aber nicht ausgeschüttet werden. Bei den KKW erfolgt diese Äufnung über zwingende Einlagen in die staatlich vorgeschriebenen Fonds. Nur weil hier diese Mittel ausgelagert werden müssen, sollte sich an deren Bilanzierung nichts ändern. Es wird lediglich ein Aktiventausch vorgenommen, der nicht erfolgswirksam ist (aus der Kasse fliessen die Mittel in den Posten Ansprüche gegenüber dem Stilllegungsfonds für Kernanlagen und Entsorgungsfonds für Kernkraftwerke).³⁹ Diese Vorgehensweise ist sogar noch vorsichtiger, als wenn die Mittel im Unternehmen selbst aufgestockt werden. Die Rückstellungsbildung führt hier nicht nur zu einer Ausschüttungssperre des Eigenkapitals, sondern die Liquidität «wandert» in einen externen Fonds, was noch vorsichtiger ist. Aus diesem Grund sollte es zulässig sein, Erstattungen in diesem Sinne auch unter dem OR aktivieren zu dürfen. So sieht es auch die BKW:

«Die Betreiber von Kernkraftwerken sind gesetzlich verpflichtet, jährlich Zahlungen in staatliche Fonds (Stilllegungs- und Entsorgungsfonds des Bundes) zu leisten. Die zukünftigen Kosten für die Entsorgung und die Stilllegung werden gemäss den gesetzlichen Bestimmungen den Betreibern durch diese staatlichen Fonds vergütet. Diese Zahlungen sind Erstattungen und werden als Forderungen gegenüber staatlichen Fonds aktiviert. Die Veränderungen der Fondsbewer-

32 HANDSCHIN (Fn. 11), N 4, 338, 344 ff.

33 IAS (Fn. 14), 16.39.

34 IFRS (Fn. 14) 9.4.1.5, 9.4.2.2, 9.5.7.1 ff.; IAS (Fn. 14), 40.35.

35 LUKAS HANDSCHIN, in: Zobl (Hrsg.), Kommentar zum Bundesgesetz über die Banken und Sparkassen, Zürich 2015, Art. 6 N 102; GUTSCHE (Fn. 31), Art. 959a N 23.

36 Zuerst wird geprüft, ob Erstattungen vorliegen. In einem zweiten Schritt stellt sich die Frage, ob diese Erstattungen nach dem OR aktiviert werden dürfen, obwohl sie einen zukünftigen Mittelzufluss darstellen.

37 IAS (IFRS Fn. 14) 37.53.

38 Für die Versicherungsansprüche siehe auch Art. 11–14 SEFV.

39 Für ein Beispiel vgl. die Bilanzierung im Geschäftsbericht der KKG (Fn. 25), 34.

tungen werden erfolgswirksam im Finanzergebnis erfasst.»⁴⁰

V. Schlussfolgerung

Wie ersichtlich wird, löst die BKW das Problem der sofortigen Rückstellungsbildung so, dass sie die Rückstellung für die Stilllegungs- und Entsorgungskosten in vollem Umfange bildet, gleichzeitig aktiviert und über den vorgegebenen Zeitraum abschreibt. Diese Bilanzierung ist zulässig, auch wenn sie den Aktivenbegriff in Art. 959 Abs. 2 OR strapaziert. So können die IFRS-Bestimmungen als Auslegungshilfe genutzt werden,⁴¹ welche die Aktivierung der Entsorgungs- und Stilllegungskosten als Bestandteile der Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten zulassen.

Das Problem kann aber auch über die Tranchenbildung gelöst werden. Jedoch ist diese Bilanzierungsform bei einem Teil der Lehre umstritten. Würde die BKW die Rückstellungen anteilmässig bilden, würde der Aktivposten für die Stilllegungs- und Entsorgungskosten wegfallen und die Bilanzsumme würde um diesen Betrag schrumpfen. Während also die Tranchenbildung dazu führt, dass der Rückstellungsbetrag in jeder Periode wächst, nimmt der Betrag für die aktivierten Stillle-

gungs- und Entsorgungskosten bei der Aktivierungsmethode durch die Abschreibung in jeder Periode ab. Mit anderen Worten ist hier also die Rückstellung im Jahre null durch den aktivierten Betrag der Stilllegungs- und Entsorgungskosten «gedeckt». Im Jahr eins erfolgt dann eine Abschreibung dieses Betrags, was also dazu führt, dass nicht mehr der ganze Rückstellungsbetrag «gedeckt» ist. Somit nimmt also die «Deckung» des Rückstellungsbetrages laufend ab, bis dieser im Jahre der Stilllegung «ungedeckt» ist. Dabei wächst bei der Methode der Tranchenbildung der Rückstellungsbetrag in jeder Periode um den entsprechenden Anteil. Im Ergebnis führen also beide Methoden zum gleichen Resultat.

⁴⁰ BKW-Finanzbericht (Fn. 23), 24; vgl. auch den Geschäftsbericht des KKG (Fn. 25), 34.

⁴¹ Dieser Frage geht der Autor im Rahmen eines SNF-Projekts (Titel: Einfluss der International Financial Reporting Standards [IFRS] auf das schweizerische Rechnungslegungs- und Gesellschaftsrecht) nach und verfasst eine Publikation mit dem Titel: *Relevance of IFRS on the interpretation of the Swiss commercial accounting rules (CO)*.