

Steuerliche Aspekte des Repowering

Gerhard Schmitt
Rechtsanwalt, Steuerberater, Partner



Gliederung

- Beispielsfall
- I. Gestaltungsvarianten des Repowering
- II. Repowering durch Erwerber der Windkraftanlagen
- III. Repowering durch Altanlagenbetreiber
- IV. Abschreibung von Windkraftanlagen
- V. Sonderabschreibung gem. § 7g Abs. 5 EStG
- VI. Investitionsabzugsbetrag nach § 7g Abs. 1 EStG
- VII. § 15b EStG und Repowering
- VIII. Auswirkungen des KAGB-E auf Repowering von Windparks



Beispielfall

- Die Wind GmbH & Co. KG mit insgesamt ca. 200 Kommanditisten betreibt seit 1999 einen Windpark mit zehn Windkraftanlagen. Die Anlagen sind abgeschrieben und es wird überlegt, ein Repowering bis Ende 2013 durchzuführen. In einer anstehenden Gesellschafterversammlung soll darüber beraten werden, in welcher Form dies geschehen kann. Es ist angedacht, die 10 alten Windkraftanlagen durch 5 neue, leistungsstärkere Anlagen zu ersetzen. Die Neuinvestition erfordert einen Kapitalbedarf von ca. Mio. € 20. Da auch Eigenkapital von knapp Mio. € 7 erforderlich ist, werden insbesondere 3 Vorgehensweisen diskutiert:
 1. Verkauf aller Assets an einen am Repowering interessierten Investor
 2. Durchführung der Maßnahme in Eigenregie
 3. Ausscheiden eines Teils der Gesellschafter und Beitritt von Investoren

Steuerliche und (kapitalanlage-)rechtliche Konsequenzen?

Bilanz der Wind GmbH & Co. KG

BILANZ zum 31. Dezember 2011

AKTIVA				Vorjahr	PASSIVA				Vorjahr
	€	€	€	T€		€	€	T€	
A. Anlagevermögen					A. Eigenkapital				
Sachanlagen					Kapitalanteile der Kommanditisten				
Technische Anlagen und Maschinen			1,00	223	1. Kommanditeinlagen	4.857.272,87		4.857	
					2. Verlustvortrag	-4.425.363,74		-5.342	
					3. Entnahmen	-1.873.454,49		-1.532	
B. Umlaufvermögen					4. Jahresüberschuss	1.262.304,24		917	
I. Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände					5. Nicht durch Vermögenseinlagen gedeckte Verlustanteile/Entnahmen der Kommanditisten	<u>179.241,12</u>		1.100	
1. Forderungen aus Lieferungen und Leistungen	357.815,57			375			0,00	(0)	
2. Sonstige Vermögensgegenstände	<u>235.346,77</u>			8	B. Rückstellungen				
		593.162,34		(383)	1. Steuerrückstellungen	25.970,00		0	
II. Guthaben bei Kreditinstituten		<u>874.222,76</u>		607	2. Sonstige Rückstellungen	<u>99.664,00</u>		143	
			1.467.385,10	(990)			125.634,00	(143)	
C. Nicht durch Vermögenseinlagen gedeckte Verlustanteile/Entnahmen der Kommanditisten					C. Verbindlichkeiten				
					1. Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten	1.363.472,26		2.045	
			179.241,12	1.100	2. Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen	94.462,31		77	
					3. Verbindlichkeiten gegenüber Gesellschaftern	7.850,72		13	
					4. Sonstige Verbindlichkeiten	<u>55.207,93</u>		35	
					- davon aus Steuern: € 55.207,93 (Vorjahr: T€ 35)		1.520.993,22	(2.170)	
			<u>1.646.627,22</u>	<u>2.313</u>				<u>1.646.627,22</u>	<u>2.313</u>

zurück

I. Gestaltungsvarianten des Repowering

- Neue Investoren setzen Repowering um
- Derzeitige Betreiber führen Repowering durch
- Kombination von beidem

I. Gestaltungsvarianten des Repowering

1. Neue Investoren (Käufer)

- Asset Deal
- Erwerb einzelner Wirtschaftsgüter
- Share Deal

➔ Steuerlich kein Unterschied, da immer Kauf einzelner Wirtschaftsgüter

Steuerliche Aspekte für Investor im Einzelnen:

- Abbaukosten für Altanlagen sind Anschaffungskosten für Neuanlagen
- Sind Altanlagen nicht abgeschrieben, ist Restbuchwert ebenfalls Teil der Anschaffungskosten

➔ Aufteilung Erwerbspreis auf einzelne WG's erforderlich

- Zahlung Teil des Bonus an Verkäufer ist laufende Betriebsausgabe (keine Anschaffungskosten der Neuanlagen)

➔ Im übrigen Anschaffungskosten ohne Besonderheiten (Bauherrenerlass)

I. Gestaltungsvarianten des Repowering

1. Neue Investoren (Käufer) (2)

Haftungsrisiken:

- § 74 AO
- § 75 AO (UStG, GewSt, ESt?)
- Haftung nach BGB (§ 613a BGB, § 25 HGB)

II. Repowering durch Erwerber der Windkraftanlagen

1. Neue Investoren (Käufer) (3)

Steuerliche Aspekte für die Altanlagenbetreiber:

- Bei Asset oder Share Deal entsteht Veräußerungsgewinn, da in der Regel kein Buchwert vorhanden [Link](#)

- Veräußerungsgewinn im Beispiel

Ermittlung Veräußerungsgewinn	Veräußerungspreis
	./. Veräußerungskosten
	./. Buchwert
	Veräußerungsgewinn/-verlust

- Für Veräußerungsgewinn gilt möglicherweise:
 - § 15a (verrechenbare Verluste)
 - evtl. Steuervergünstigung nach §§ 16, 34 EStG
 - keine Gewerbesteuerbelastung, da Ende Gewerbebetrieb (nicht bei nur mittelbarer Beteiligung)
 - ggf. Wegfall gewerbesteuerlicher Verlustvorträge

II. Repowering durch Erwerber der Windkraftanlagen

Steuerliche Aspekte für die Altanlagenbetreiber (2)

■ Steuerliche Behandlung des Repowering Bonus beim Altanlagen-Betreiber:

- Vergütung für die Veräußerung eines Wirtschaftsguts → zu versteuern sobald Entgelt den Buchwert der WKA überschreitet (Asset Deal eines Teils, bspw. 1 Windrad)
- Vergütung für Aufgabe einer Tätigkeit gem. § 24 Nr. 1b EStG → Gewinnrealisierung fortlaufend über den Vergütungszeitraum (vor allem, wenn kein Kaufpreis für verbleibende WG's gezahlt wird, § 16 vorrangig)
- Vergütung gehört zum Aufgabevorgang gem. § 16 EStG → laufende nachträgliche Betriebseinnahmen iSv § 24 Nr. 2 EStG, zu versteuern soweit Summe der Vergütungen das Schlusskapitalkonto abzgl. Veräußerungskosten übersteigt (fixer Kaufpreis + variable Vergütung nach Kilowattstunden)

III. Repowering durch Altanlagenbetreiber

(keine Aufnahme neuer Gesellschafter)

- Verkauf der Altanlagen führt zu Veräußerungsgewinn oder –verlust
- Bei Rückbau Altanlagen ohne Verkauf stellen Demontagekosten sofortabzugsfähige Betriebsausgaben dar
- Bei Vorhandensein von Buchwerten können diese bei Absetzung für außergewöhnliche Abnutzung sofort abgezogen werden

Hinweis: Keine Betriebsaufgabe, sondern lediglich Betriebsunterbrechung

- Fortsetzung Gewerbebetrieb in gleichartiger Weise
- Wesentliche wirtschaftliche, finanzielle und organisatorische Merkmale stimmen überein
 - Art der Betätigung
 - Kundenkreis
 - Geschäftsleitung
- Stillgelegter und eröffneter Betrieb bei Repowering insoweit identisch
- Keine Realisierung von stillen Reserven bei Betriebsunterbrechung

IV. Abschreibung von Windkraftanlagen

BFH-Urteil vom 14.04.2011 zu Abschreibungen von Windkraftanlagen

- Kein einheitliches Wirtschaftsgut „Windpark“, sondern 3 technische Einheiten
 - Fundament, Kompakttransformatoren, interne (Niederspannungs-) Verkabelung, Windkraftanlage
 - Externe Verkabelung nebst Übergabestation
 - Zuwegung
- Gesamtwirtschaftsgut „Windkraftanlage“ als naturwissenschaftliche Verbindung einzelner Gegenstände zum Zwecke des untrennbaren gemeinsamen Einsatzes
- Nutzungsdauer 16 Jahre (wird bestimmt durch das unselbständige Teil des Gesamtwirtschaftsguts, das ihm das Gepräge gibt)
- Für dieses Geprägeteil gilt AfA-Tabelle (hier die Windkraftanlage)

IV. Abschreibung von Windkraftanlagen

BFH-Urteil vom 14.4.2011 zur Abschreibung von Windkraftanlagen

	BFH	
	Art	Nutzungsdauer (Jahre)
Zuwegung	beweglich	16
Windparkverkabelung		
WKA mit Fundament	beweglich	16
Kompaktrafostation		
Umspannwerk (Übergabestation)	beweglich	16

IV. Abschreibung bei geplantem Repowering

- Auswirkung geplantes Repowering
- AfA einheitlich 16 Jahre für Zuwegung, externe Verkabelung und WKA
- Längere AfA-Dauer aufgrund geplantem Repowering?
 - ↪ Externe Verkabelung bei Repowering nicht mehr nutzbar
 - ↪ Zuwegung ebenfalls nicht mehr nutzbar, da neue WKA in der Regel nicht genau am Ort der alten WKA und andere technische Anforderungen → wirtschaftlicher Verbrauch
- Verlängerung AfA bei Altanlagen aufgrund geplantem Repowering (-)

V. Sonderabschreibung gem. § 7g Abs. 5 EStG

- Regelungsinhalt
- Abnutzbares bewegliches Wirtschaftsgut des Anlagevermögens → bei WKA (+)
- Betriebliche Größenmerkmale
 - ↪ Betriebsgröße in dem Wirtschaftsjahr, das Anschaffung/Herstellung vorangeht
 - ↪ Betriebsvermögen ≤ € 235.000
 - ↪ Bruttoaktivvermögen nicht maßgeblich
 - ↪ Betriebsvermögen → in Steuerbilanz ausgewiesenes Kapitalkonto
- Bei Repowering daher idR nur möglich, wenn Altanlagen weitgehend abgeschrieben sind

V. Sonderabschreibung gem. § 7g Abs. 5 EStG

Bilanz Wind GmbH & Co. KG	€
Summa Aktiva	1.467.385,10
Summe Rückstellungen	-125.634,00
Summe Verbindlichkeiten	-1.520.993,22
Betriebsvermögen	-179.241,12
Betriebsvermögen ≤ € 235.000	(+)

V. Sonderabschreibung gem. § 7g Abs. 5 EStG

- Ausschließliche betriebliche Nutzung im Jahr der Anschaffung und im Folgejahr
- Höhe der Sonder-AfA: 20 % der Anschaffungs-/Herstellungskosten
- Vornahme der Sonder-AfA über einen Zeitraum von 5 Jahren ab Anschaffung/Herstellung des Wirtschaftsguts
 - Verteilung steht dem Stpfl. frei
 - Inanspruchnahme der vollen Sonder AfA im Jahr der Anschaffung/Herstellung möglich
- Daneben weiterhin AfA nach § 7 Abs. 1 EStG

VI. Investitionsabzugsbetrag nach § 7g Abs. 1 EStG

- Abnutzbares bewegliches Wirtschaftsgut des Anlagevermögens → bei WKA (+)
- Betriebliche Größenmerkmale
 - Betriebsgröße im lfd. Wirtschaftsjahr der Anschaffung/Herstellung
 - Betriebsvermögen ≤ € 235.000
 - Im Rahmen von Repowering daher nur möglich, wenn Altanlagen weitgehend abgeschrieben sind
- Anschaffung/Herstellung in den dem Wirtschaftsjahr des Abzugs folgenden drei Wirtschaftsjahren
- Ausschließliche betriebliche Nutzung im Jahr der Anschaffung und im Folgejahr
- Benennung des begünstigten Wirtschaftsguts und Angabe der Anschaffungs-/Herstellungskosten
- Höhe des Abzugsbetrags: 40 % der voraussichtlichen Anschaffungs-/Herstellungskosten, max. € 200.000
- Hinzurechnung des Investitionsabzugsbetrags im Jahr der Anschaffung/Herstellung

VII. § 15b EStG und Repowering

- Anwendung des § 15b EStG?
- Schreiben Finanzministerium Schleswig-Holstein vom 19.04.2011
- Kapitalerhöhung durch vorhandenen Anlegerbestand zwecks Repowering
 - § 15b EStG (-)
- Kapitalerhöhung durch vorhandenen Anlegerbestand und neue Anleger zwecks Repowering
 - § 15b EStG (nach herrschender Meinung „Ja“)
- Kapitalaufbringung durch Eintritt neuer Investoren
 - § 15b EStG (+)

VIII. Auswirkungen des KAGB-E auf Repowering von Windparks

- Aktueller Stand der Gesetzgebung
 - OGAW- und AIFM-Richtlinie
 - KAGB-E vom 30.10.2012
- Zielsetzung des Gesetzgebers
- Bisherige Regulierung
- Anwendungsbereiche des KAGB
 - „Investmentvermögen ist jeder Organismus für gemeinsame Anlagen, der von einer Anzahl von Anlegern Kapital einsammelt, um es gemäß einer festgelegten Anlagestrategie zum Nutzen dieser Anleger zu investieren und der kein operativ tätiges Unternehmen außerhalb des Finanzsektors ist“

VIII. Auswirkungen des KAGB-E auf Repowering von Windparks

- Rechtsfolgen der Anwendung des KAGB:
 - Aufsicht durch die BaFin
 - Typenzwang
 - Zulassung Kapitalverwaltungsgesellschaft
 - Zulassungsverfahren
 - Externe/Interne Kapitalverwaltungsgesellschaft
 - Mindestkapital
 - Teilnahme am Umlageverfahren der BaFin
 - 2 geeignete Geschäftsführer
 - usw.
- Einführung einer Verwahrstelle
 - Vergleichbar mit Depotbank im Investmentgesetz
 - Aufgaben der Verwahrstelle

VIII. Auswirkungen des KAGB-E auf Repowering von Windparks

- Bürgerwindparks in der Rechtsform der eG nach dem KAGB
 - Anwendungsbereich des Kapitalanlagegesetzbuchs nach § 1 KAGB-E:
 - „Investmentvermögen ist jeder Organismus für gemeinsame Anlagen, der von einer Anzahl von Anlegern Kapital einsammelt, um es gemäß einer festgelegten Anlagestrategie zum Nutzen dieser Anleger zu investieren und der kein operativ tätiges Unternehmen außerhalb des Finanzsektors ist“
- Folge → Typenzwang nach § 135 KAGB-E
 - Rechtsform: Investmentaktiengesellschaft oder Investmentkommanditgesellschaft
 - Zulässigkeit von eG's als Organismus für gemeinsame Anlagen?
 - Bisher noch nicht abschließend geklärt

VIII. Auswirkungen des KAGB-E auf Repowering von Windparks

- Bürgerwindparks in der Rechtsform der GmbH & Co. KG
 - Bsp: Der eingangs als Beispiel genannte in der Rechtsform der GmbH & Co. KG operierende Windpark plant das Repowering der bestehenden Anlagen. Zur Finanzierung werden ein Bankdarlehen aufgenommen und Eigenkapital eingesammelt. Zudem können sich Anwohner der Gemeinde als Kommanditisten beteiligen.
 - Anwendung des KAGB?
 - Übergangsvorschriften?

VIII. Auswirkungen des KAGB-E auf Repowering von Windparks

- Übergangsvorschriften für bestehende AIF-Verwaltungsgesellschaften → § 321 ff KAGB-E
- Repowering bei bestehenden Windparkfonds
- Anlagen-Investitionen nach dem 22.07.2013 ohne Kapitalerhöhung (z.B. Fremdkapital)
 - Übergangsvorschriften des KAGB-E einschlägig
 - Registrierung/Zulassung Kapitalverwaltungsgesellschaft erforderlich
 - Registrierung: Verwaltetes Vermögen weniger als Mio € 100
 - Zulassung: Verwaltetes Vermögen über Mio € 100
 - Verwahrstelle
 - Regelmäßige Bewertung der WKA durch Gutachter und Prüfung Jahresabschluss

VIII. Auswirkungen des KAGB-E auf Repowering von Windparks

- Aufnahme von zusätzlichem Anleger-Kapital nach dem 22.07.2013 mittels Kapitalerhöhung
 - Voraussetzungen KAGB-E (+)
 - KAGB findet volle Anwendung
- Weitreichende rechtliche Folgen für Fondsgesellschaft
 - Zulassung Kapitalverwaltungsgesellschaft erforderlich
 - Verwahrstelle
 - Grundsatz der Risikomischung
 - Fremdkapitalquote
 - Regelmäßige Bewertung durch Gutachter und Prüfung Jahresabschluss
 - Einhaltung EK-Quote in Höhe von $\frac{1}{4}$ der geplanten Kosten eines Geschäftsjahres

Kontakt

Gerhard Schmitt

Diplom-Betriebswirt
Rechtsanwalt, Steuerberater
Partner

RBS RoeverBroennerSusat GmbH & Co. KG
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Steuerberatungsgesellschaft

Rankestraße 21
10789 Berlin

T +49 30 208 88-2020
F +49 30 208 88-1185

E g.schmitt@rbs-partner.de
www.rbs-partner.de

Standorte

Berlin

Auguste-Viktoria-Straße 118
14193 Berlin
T +49 30 208 88-0
F +49 30 208 88-1999

Berlin

Kurfürstendamm 190/192
10707 Berlin
T +49 30 59 00 21-300
F +49 30 59 00 21-311

Berlin

Rankestraße 21
10789 Berlin
T +49 30 208 88-0
F +49 30 208 88-1999

Hamburg

Domstraße 15
20095 Hamburg
T +49 40 415 22-0
F +49 40 415 22-111

Hamburg

Rothenbaumchaussee 114
20149 Hamburg
T +49 40 800 08-0
F +49 40 800 08-3150

Frankfurt am Main

Gervinusstraße 15
60322 Frankfurt am Main
T +49 69 500 60-0
F +49 69 500 60-2050

Köln

Aachener Straße 75
50931 Köln
T +49 221 912 84-50
F +49 221 912 84-56

Leipzig

Petersstraße 1 - 13
04109 Leipzig
T +49 341 339 70-600
F +49 341 339 70-611

Dresden

Bautzner Straße 17
01099 Dresden
T +49 351 45 15-0
F +49 351 45 15-2250

Potsdam

Hebbelstraße 27
14469 Potsdam
T +49 331 73 04 07-70
F +49 331 73 04 07-79

München

Widenmayerstraße 16
80538 München
T +49 89 350 00-0
F +49 89 350 00-2350

Greifswald

Steinbeckerstraße 10
17489 Greifswald
T +49 3834 885 33-40
F +49 3834 885 33-44





Berlin
Hamburg
Frankfurt am Main
Köln
Leipzig
Dresden
Potsdam
München
Greifswald

www.rbs-partner.de