

# § 3 Nr. 72 [Einnahmen aus dem Betrieb von Photovoltaikanlagen]

eingefügt durch JStG 2022 v. 16.12.2022 (BGBl. I 2022, 2294; BStBl. I 2023, 7), zuletzt geändert durch JStG 2024 v. 2.12.2024 (BGBl. I 2024 Nr. 387; BStBl. I 2024, 1484)

Steuerfrei sind

...

72. <sup>1</sup>die Einnahmen und Entnahmen im Zusammenhang mit dem Betrieb von auf, an oder in Gebäuden (einschließlich Nebengebäuden) vorhandenen Photovoltaikanlagen, wenn die installierte Bruttoleistung laut Marktstammdatenregister bis zu 30 Kilowatt (peak) je Wohn- oder Gewerbeinheit und insgesamt höchstens 100 Kilowatt (peak) pro Steuerpflichtigem oder Mitunternehmerschaft beträgt. <sup>2</sup>Werden Einkünfte nach § 2 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 erzielt und sind die aus dieser Tätigkeit erzielten Einnahmen insgesamt steuerfrei nach Satz 1, ist kein Gewinn zu ermitteln. <sup>3</sup>In den Fällen des Satzes 2 ist § 15 Absatz 3 Nummer 1 nicht anzuwenden.

Autor: Stephan *Hamacher*, Richter am FG Berlin-Brandenburg

Herausgeber: Prof. Dr. Jens *Reddig*, Richter am BFH,

Honoraryprofessor an der Universität Münster

Anm. |

Anm.

## A. Allgemeine Erläuterungen zu Nr. 72

I. Grundinformation zu Nr. 72 . . . . .	1	5. Verhältnis zu § 35c . . . . .	9
II. Rechtsentwicklung und zeitlicher Geltungsbereich der Nr. 72 . . . . .	2	6. Verhältnis zu § 113 . . . . .	10
III. Bedeutung der Nr. 72 . . . . .	3	7. Verhältnis zu § 60 EStDV . . . . .	11
IV. Geltungsbereich der Nr. 72 . . . . .	4	8. Verhältnis zu Vorschriften der AO . . . . .	12
V. Verhältnis der Nr. 72 zu anderen Vorschriften		9. Verhältnis zur Gewerbesteuer . . . . .	13
1. Verhältnis zu § 3c Abs. 1 . . . . .	5	10. Verhältnis zur Körperschaftsteuer . . . . .	14
2. Verhältnis zu § 6 Abs. 3 und Abs. 5 . . . . .	6	11. Verhältnis zur Umsatzsteuer . . . . .	15
3. Verhältnis zu § 7g . . . . .	7	12. Verhältnis zum Steuerberatungsrecht . . . . .	16
4. Verhältnis zu § 35a . . . . .	8	13. Verhältnis zum Verfassungsrecht: Rückwirkungsverbot . . . . .	17

## B. Erläuterungen zu Satz 1: Einnahmen und Entnahmen im Zusammenhang mit dem Betrieb von Photovoltaikanlagen

I. Begünstigte Photovoltaikanlagen		II. Begünstigte Einnahmen und Entnahmen	
1. Photovoltaikanlage, Gebäudebezug, Maximalbegünstigung . . . . .	20	1. Einnahmen und Entnahmen aus Stromproduktion . . . . .	24
2. Objektbezogene Höchstgrenze . . . . .	21	2. Zusammenhang mit dem Betrieb . . . . .	25
3. Personenbezogene Höchstgrenze . . . . .	22		
4. Ermittlungszeitpunkt/Unterjährige Veränderungen . . . . .	23		

**C. Erläuterungen zu Satz 2:  
Gewinnermittlung nicht erforderlich**

I. Einkünfte aus Gewerbebetrieb . . . 30 II. Ausschließlich begünstigter Betrieb von Photovoltaikanlagen . 31	III. Befreiung von der Pflicht zur Gewinnermittlung . . . . . 32
---	---

**D. Erläuterungen zu Satz 3:  
Keine gewerbliche Infizierung**

I. Bezugspunkt zu Satz 2 . . . . . 35	II. Keine Infizierung durch Betrieb einer Photovoltaikanlage . . . . . 36
---------------------------------------	--

**A. Allgemeine Erläuterungen zu Nr. 72**

**Schrifttum:** *Steck*, Das neue BMF-Schreiben vom 14.1.2021 zu § 35c EStG – Darstellung und Würdigung der wichtigsten Inhalte, Stbg 2021, 145; *Fietz/Mayer*, Zweifelsfragen zur steuerlichen Behandlung von Photovoltaikanlagen aufgrund der Änderungen im Zuge des JStG 2022, NWB 2023, 706; *Grager*, Anwendungsschreiben zur Steuerbefreiung von Photovoltaikanlagen nach § 3 Nr. 72, NWB 2023, 2479; *Lindtner/Urban*, Besteuerung von Photovoltaikanlagen nach dem JStG 2022: The New Easy?, NWB 2023, 344; *Müller*, Steuerbefreiung für Einnahmen aus bestimmten Photovoltaikanlagen – nur Anlass zur Freude?, DB 2023, 414; *Nacke*, Fallen Photovoltaikanlagen ab 2022 unter § 35c EStG?, NWB 2023, 1232; *Perschon*, Neuregelungen für Photovoltaikanlagen durch das Jahressteuergesetz 2022, Stbg 2023, 47; *Rothe*, Steuerbefreiung für Photovoltaikanlagen: Das BMF-Schreiben v. 17.7.2023, FR 2023, 909 zu Zweifelsfragen der Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 72 EStG, FR 2023, 878; *Schiffers*, Aktuelles Ertragsteuerrecht der juristischen Personen des öffentlichen Rechts – Steuerbefreiung für best. PV-Anlagen, Verpachtungs-BgA, Einlagekonto, BgA-Betriebsaufspaltung, DStZ 2023, 380; *Schiffers/Seifert*, Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 72 EStG für Einnahmen/Entnahmen im Zusammenhang mit dem Betrieb von Photovoltaikanlagen, DStZ 2023, 122; *Schmidt*, JStG 2022: Steuerliche Erleichterungen beim Betrieb von Photovoltaikanlagen auch für die WEG und KapGes?, NWB 2023, 965; *Schumann*, Das Jahressteuergesetz 2022 – Ertragsteuerliche Neuerungen und Änderungen im Überblick, EStB 2023, 23; *Schumann*, § 3 Nr. 72 EStG: Steuerbefreiung für Photovoltaikanlagen Analyse des BMF-Schreibens vom 17.7.2023, EStB 2023, 352; *Strahl*, Praxisbezogene Hinweise zum JStG 2022, KÖSDI 2023, 23129; *Graw*, Geklärtes und Ungeklärtes zur Abfärbung nach § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG, DStR 2024, 1218; *Middendorf/Dotzki*, Photovoltaikanlagen – Steuerliche Risiken für vermögensverwaltende Personengesellschaften und deren Gesellschafter?, DStR 2024, 1329; *Mücke*, Steuerpolitischer Flächenbrand gegen Betreiber von Photovoltaikanlagen, NWB 2024, 1060; *Schiffers*, Aktuelle Steuergesetzgebung: Regierungsentwürfe JStG 2024 und Steuerfortentwicklungsgesetz – Ausgewählte ertragsteuerliche Aspekte und Änderungen für gemeinnützige Körperschaften, DStZ 2024, 655; *Wangler/Wagner*, Ertragsteuerliche Behandlung von Photovoltaikanlagen, NWB 2025, 101.

**Verwaltungsanweisungen:**

BMF v. 2.6.2021 – IV C 6 - S 2240/19/10006:006, BStBl. I 2021, 722, abgelöst durch BMF v. 29.10.2021 – V C 6 - S 2240/19/10006:006, BStBl. I 2021, 2202, Gewinnerzielungsabsicht bei kleinen Photovoltaikanlagen und vergleichbaren Blockheizkraftwerken; BMF v. 27.2.2023 – III C 2 - S 7220/22/10002:010, BStBl. I 2023, 351, Nullsteuersatz für Umsätze im Zusammenhang mit bestimmten Photovoltaikanlagen; BMF v. 12.6.2023 – IV A 3 - S 0301/19/10007:12, BStBl. I 2023, 990, Anzeigen über die Erwerbstätigkeit nach § 138 Abs. 1 und 1b AO; steuerliche Erfassung von Betreiberinnen und Betreibern bestimmter kleiner Photovoltaikanlagen;

BMF v. 17.7.2023 – IV C 6 - S 2121/23/10001:001, BStBl. I 2023, 1494, Steuerbefreiung für Photovoltaikanlagen; BMF v. 30.11.2023 – III C 2 - S 7220/22/10002:013, BStBl. I 2023, 2085, Einzelfragen bei der Anwendung des Nullsteuersatzes für bestimmte Photovoltaikanlagen; LfSt. Nds. v. 17.10.2023 – S 2240 – St 222/St 221 – 2473/2022, DB 2023, 2600, Ertragsteuerliche und gewerbesteuerliche Behandlung von Photovoltaikanlagen; FinMin. Schl.-Holst. v. 27.8.2024 – VI 3010 – S2240 – 186, DStR 2024, 2538, Ertragsteuerliche Hinweise zum Betrieb einer Photovoltaikanlage nach § 3 Nr. 72 EStG.

## I. Grundinformation zu Nr. 72

1

Nr. 72 stellt Einnahmen und Entnahmen im Zusammenhang mit dem Betrieb von gebäudebezogenen Photovoltaikanlagen (PV-Anlagen) bis zu einer bestimmten Bruttoleistung stfrei, soweit diese als Einkünfte aus Gewerbebetrieb stbar sind (Nr. 72 Satz 1; s. Anm. 20). Insoweit wird auf eine Gewinnermittlung verzichtet (Nr. 72 Satz 2; s. Anm. 30) und es erfolgt keine gewerbliche Infizierung (Nr. 72 Satz 3; s. Anm. 35).

## II. Rechtsentwicklung und zeitlicher Geltungsbereich der Nr. 72

2

**JStG 2022 v. 16.12.2022** (BGBl. I 2022, 2294, BStBl. I 2023, 7): Die Vorschrift wird erstmals in den Katalog des § 3 eingefügt. Sie stellt Einnahmen und Entnahmen im Zusammenhang mit dem Betrieb von PV-Anlagen auf, an oder in Einfamilienhäusern und sonstigen Gebäuden bis zu einer Spitzenleistung von 30 kW bzw. 15 kW stfrei.

**JStG 2024 v. 2.12.2024** (BGBl. 2024 Nr. 387; BStBl. I 2024, 1484): Durch die Neufassung von Nr. 72 wird die bisherige Unterscheidung zwischen der Gebäudeart auf, an oder in dem eine PV-Anlage betrieben wird, aufgegeben, so dass die StBefreiung einheitlich für alle gebäudebezogenen PV-Anlagen mit einer Spitzenleistung von 30 kW in Betracht kommt. Die Änderung ist erstmals für PV-Anlagen anzuwenden, die nach dem 31.12.2024 angeschafft, in Betrieb genommen oder erweitert worden sind (§ 52 Abs. 4 Satz 29 idF des JStG 2024).

**Zeitlicher Geltungsbereich:** Nr. 72 ist erstmals für Einnahmen und Entnahmen anzuwenden, die nach dem 31.12.2021 erzielt oder getätigt werden (§ 52 Abs. 4 Satz 28). Die Regelung findet uneingeschränkte Anwendung auf bis dahin errichtete Anlagen (*Levedag* in *Schmidt*, 44. Aufl. 2025, § 3 Rz. 237; *Schiffers/Seifert*, DStZ 2023, 122 [133]); zum Verhältnis zum verfassungsmäßigen Rückwirkungsverbot s. Anm. 17.

## III. Bedeutung der Nr. 72

3

Der Gesetzgeber sieht in der Installation von PV-Anlagen, insbes. auf Wohngebäuden, einen erheblichen Beitrag zur Beschleunigung der Energiewende und des Ausbaus der erneuerbaren Energien. In der Praxis wird die Installation von PV-Anlagen jedoch häufig durch bürokratische Hürden erschwert, insbes. durch die mit dem Betrieb einer PV-Anlage verbundenen stl. Pflichten (BRDrucks. 457/22, 98). Dient die Stromerzeugung zumindest teilweise der Erzielung von Einnahmen, unterfällt der Betrieb einer PV-Anlage grds. den Einkünften aus Gewerbebetrieb (*Grager*, NWB 2023, 2479 [2479]; vgl. *von Beckerath* in *KSM*, § 3 Rz. B 72/2 [4/

2025]). Insbesondere bei kleineren PV-Anlagen auf, an und in Gebäuden, wie sie in einigen Bundesländern aufgrund baurechtl. Vorgaben bei Neubauvorhaben bereits verpflichtend zu installieren sind, wird jedoch regelmäßig das Vorliegen einer Gewinnerzielungsabsicht in Anbetracht der geringen Einspeisevergütung und der im Verhältnis hohen Investitionskosten für die Errichtung und Inbetriebnahme einer PV-Anlage fraglich sein. Die Betreiber solcher PV-Anlagen sehen sich mit einem hohen bürokratischen Aufwand zum Nachweis der Gewinnerzielungsabsicht konfrontiert. Vor diesem Hintergrund dient die StBefreiung von Einnahmen aus dem Betrieb von PV-Anlagen nach Nr. 72 dem Abbau bürokratischer Hürden; zudem soll einer stl. Anreiz zum Ausbau erneuerbarer Energien gesetzt werden (BRDrucks. 457/22, 98; vgl. *Grager*, NWB 2023, 2479 [2480]).

Da die Ergebnisprognose für die Beurteilung der Gewinnerzielungsabsicht aufwendig und streitanfällig ist, hatte die FinVerw. bereits in 2021 eine Vereinfachungsregelung für alle noch offenen Verfahren erlassen (BMF v. 2.6.2021 – IV C 6 - S 2240/19/10006:006, BStBl. I 2021, 722; abgelöst durch BMF v. 29.10.2021 – V C 6 – S 2240/19/10006:006, BStBl. I 2021, 2202). Danach war auf schriftlichen Antrag eines Stpfl. aus Vereinfachungsgründen ohne weitere Prüfung in allen offenen VZ zu unterstellen, dass der Betrieb von (kleinen) PV-Anlagen und Blockheizkraftwerken ohne Gewinnerzielungsabsicht erfolgt und es sich daher um eine stl. unbeachtliche Liebhaberei handelt. Ungeachtet dessen sollte es allen Stpfl. unbenommen bleiben, eine Gewinnerzielungsabsicht nach Maßgabe des H 15.3 EStH nachzuweisen. Diese Vereinfachungsregelung galt unter den weiteren Voraussetzungen für den Betrieb einer oder mehrerer PV-Anlagen mit einer installierten Gesamtleistung von bis zu 10,0 kW/kWp und/oder einer oder mehrerer Blockheizkraftwerke (BHKW) mit einer installierten elektrischen Gesamtleistung von bis zu 2,5 kW. Da der Anwendungsbereich von Nr. 72 PV-Anlagen mit einer deutlich höheren Bruttoleistung (s. Anm. 21) umfasst und die StBefreiung anders als die Vereinfachungsregelung keine Einspeisung in das öffentliche Stromnetz oder eine Eigennutzung voraussetzt, geht der Gesetzgeber mit Nr. 72 deutlich über die Vereinfachungsregelung der FinVerw. hinaus (*Schiffers/Seifert*, DStZ 2023, 122 [123]; *Lindtner/Urban*, NWB 2023, 344 [346]; *Valta* in *Brandis/Heuermann*, § 3 Nr. 72 Rz. 2 [2/2025]). Anträge auf Vereinfachung des Verwaltungsverfahrens sind daher für PV-Anlagen, die nach dem 31.12.2021 in Betrieb genommen wurden, nicht mehr möglich. Für PV-Anlagen, die bis zum 31.12.2021 in Betrieb genommen wurden, konnte ein entsprechender Antrag noch bis zum 31.12.2023 gestellt werden (BMF v. 17.7.2023 – IV C 6 - S 2121/23/10001:001, BStBl. I 2023, 1494 Rz. 30).

#### 4 IV. Geltungsbereich der Nr. 72

**Sachlicher Geltungsbereich:** Nr. 72 gilt für die Einnahmen und Entnahmen aus dem Betrieb bestimmter PV-Anlagen. Erfasst werden nur mit Gewinnerzielungsabsicht betriebene PV-Anlagen (BMF v. 17.7.2023 – IV C 6 - S 2121/23/10001:001, BStBl. I 2023, 1494 Rz. 3).

**Persönlicher Geltungsbereich:** Nr. 72 gilt für natürliche Personen, Mitunternehmerschaften und Körperschaften (BMF v. 17.7.2023 – IV C 6 - S 2121/23/10001:001, BStBl. I 2023, 1494 Rz. 1; *Grager*, NWB 2023, 2479 [2481]). Die Vorschrift betrifft unbeschränkt und beschränkt Stpfl. § 50 enthält insoweit keine Sonderregelung (s. § 3 Allg. Anm. 20).

## V. Verhältnis der Nr. 72 zu anderen Vorschriften

### 1. Verhältnis zu § 3c Abs. 1

5

**Aufwand ab dem 1.1.2022:** Seit dem Inkrafttreten von Nr. 72 zum 1.1.2022 angefallene Aufwendungen dürfen nicht als BA abgezogen werden, soweit sie mit nach Nr. 72 streifen Einnahmen und Entnahmen unmittelbar wirtschaftlich zusammenhängen (§ 3c Abs. 1). Dies betrifft zB neben der Abschreibung auf die Anschaffung bzw. Herstellung der PV-Anlage auch die laufenden Aufwendungen für Wartungs- und Instandhaltungsarbeiten sowie Kreditzinsen (*Olland/Wessels* in *B/B*, § 3 Nr. 72 Rz. 31 [9/2024]; *Lindtner/Urban*, NWB 2023, 344 [346]). Um dem Gedanken des Bürokratieabbaus Rechnung zu tragen, gilt das Abzugsverbot auch, wenn die BA die BE übersteigen (vgl. BMF v. 17.7.2023 – IV C 6 - S 2121/23/10001:001, BStBl. I 2023, 1494 Rz. 22). Regelmäßig dürfte eine stl. Berücksichtigung der BA in diesen Fällen auch bereits an der fehlenden Gewinnerzielungsabsicht scheitern. Zur verfassungsrechtl. Zulässigkeit vor dem Hintergrund des Rückwirkungsverbots s. Anm. 17.

**Gemischte Betriebe:** Befindet sich eine PV-Anlage im BV eines Betriebs, dessen Zweck nicht ausschließlich der Betrieb von nach Satz 1 begünstigten PV-Anlagen ist, findet das BA-Abzugsverbot nach § 3c Abs. 1 nur Anwendung, soweit die BA im unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang mit dem Betrieb der PV-Anlage stehen, denn auch die StBefreiung nach Satz 1 ist nur insoweit anzuwenden, als der Strom eingespeist, entnommen oder an Dritte veräußert wird (s. Anm. 3). Im Übrigen findet das BA-Abzugsverbot mangels unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhangs zu stbefreiten Einnahmen keine Anwendung, so dass die nicht mit dem Betrieb einer nach Satz 1 begünstigten PV-Anlage zusammenhängenden BA abzugsfähig bleiben. Soweit nach Auffassung der FinVerw. in diesen Fällen das BA-Abzugsverbot nach § 3c Abs. 1 bis zur Höhe der Einnahmen oder Entnahmen gelten soll (BMF v. 17.7.2023 – IV C 6 - S 2121/23/10001:001, BStBl. I 2023, 1494 Rz. 24), ist dem uE nicht zu folgen. Das BA-Abzugsverbot gilt für unmittelbar wirtschaftlich miteinander zusammenhängende BE und BA ungeachtet der Höhe der jeweiligen BE und BA (so im Erg. auch *von Beckerath* in *KSM*, § 3 Rz. B 72/6 [4/2025]; aA *Rothe*, FR 2023, 878 [885]).

**Nachlaufende Betriebsausgaben:** Fallen nach dem 31.12.2021 BA an, die in einem unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang mit bis zu diesem Zeitpunkt zugeflossenen BE stehen, bleiben diese nachlaufenden BA abzugsfähig; § 3c Abs. 1 findet insoweit keine Anwendung (so auch FG Münster v. 6.11.2024 – 7 K 105/24 E, EFG 2025, 232 Rz. 18, Rev. Az. BFH X R 30/24; Nds. FG v. 11.12.2024 – 9 K 83/24, EFG 2025, 478 Rz. 53, Rev. Az. BFH X R 2/25; FG Nürnberg v. 19.9.2024 – 4 K 144/23, EFG 2024, 2035 Rz. 34, Rev. Az. BFH III R 35/24; *Schiffers/Seifert*, DStZ 2023, 122 [131]). Das rein zeitliche Auseinanderfallen vermag den unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang mit den vor dem Inkrafttreten von Nr. 72 nicht stbefreiten BE nicht entfallen zu lassen (vgl. *Wangler/Wagner*, NWB 2025, 101 [103]). Steuerlich wirken sich die Aufwendungen jedoch nur aus, wenn eine Gewinnermittlung erfolgt; zur Ausgestaltung von Satz 2 als Wahlrecht s. Anm. 32.

#### Beispiel 1:

Sind bis zum 31.12.2021 vereinnahmte Einspeisevergütungen in 2022 wieder (teilweise) zurückzahlen, gilt insoweit nicht das Abzugsverbot nach § 3c Abs. 1. Wird eine Gewinnermittlung erstellt, sind die Aufwendungen wegen der Rückzahlung der Einspeisevergütung als BA abzugsfähig. Das Abzugsverbot nach § 3c Abs. 1 findet keine Anwendung.

**Vorgezogene Betriebsausgaben:** Wurden erst in 2022 fällig gewordene Aufwendungen vor dem Inkrafttreten der StBefreiung nach Satz 1 bereits in 2021 gezahlt, scheidet eine stl. Berücksichtigung am BA-Abzugsverbot nach § 3c Abs. 1 (*Schumann*, EStB 2023, 23 [24]). Ungeachtet des zeitlichen Versatzes bleibt der unmittelbare wirtschaftliche Zusammenhang zu den in 2022 nach Satz 1 stfreien BE bestehen.

**Beispiel 2 (nach Schumann, EStB 2023, 23 [24]):**

Wird die Anschaffung einer nach Satz 1 begünstigten PV-Anlage fremdfinanziert und leistete der Stpfl. bis zum 31.12.2021 eine Vorauszahlung auf die nach dem 1.1.2021 fällig gewordenen Zinsen, steht dem Abzug der Zinsaufwendungen das BA-Abzugsverbot nach § 3c Abs. 1 entgegen.

**Aufwand bis zum 31.12.2021:** Die Einf. von Nr. 72 lässt den BA-Abzug bis zum 31.12.2021 unberührt (BMF v. 17.7.2023 – IV C 6 - S 2121/23/10001:001, BStBl. I 2023, 1494 Rz. 21; von *Beckerath* in *KSM*, § 3 Rz. B 72/6 [4/2025]; *Schiffers/Seifert*, DStZ 2023, 122 [133]; *Rothe*, FR 2023, 878 [884]).

## 6 2. Verhältnis zu § 6 Abs. 3 und Abs. 5

Die Übertragung oder Überführung einer PV-Anlage ist nach allgemeinen Grundsätzen zu Buchwerten nach § 6 Abs. 3 oder Abs. 5 möglich (BMF v. 17.7.2023 – IV C 6 - S 2121/23/10001:001, BStBl. I 2023, 1494 Rz. 22; *Olland/Wessels* in *B/B*, § 3 Nr. 72 Rz. 32 [9/2024]). Eine Übertragung oder Überführung zu Buchwerten scheidet jedoch aus, wenn die PV-Anlage vor der Übertragung oder Überführung nicht nach Satz 1 begünstigt war und damit auch ein etwaiger Aufgabe-/Veräußerungsgewinn stpfl. wäre, denn dann ist die Besteuerung der stillen Reserven nicht sichergestellt (BMF v. 17.7.2023 – IV C 6 - S 2121/23/10001:001, BStBl. I 2023, 1494 Rz. 22; *Olland/Wessels* in *B/B*, § 3 Nr. 72 Rz. 22 [9/2024]). Soweit es insoweit zu einer Aufdeckung stiller Reserven kommt, unterliegt der Gewinn der StBefreiung nach Nr. 72 (s. Anm. 25). Zur verfassungsrechtl. Zulässigkeit vor dem Hintergrund des Rückwirkungsverbots s. Anm. 17.

## 7 3. Verhältnis zu § 7g

**Ab dem 1.1.2022 gebildeter Investitionsabzugsbetrag (IAB):** Seit der Einf. der StBefreiung zum 1.1.2022 ist die Bildung eines IAB für die Anschaffung einer PV-Anlage nicht mehr zulässig, da ein Gewinn nach Satz 2 (s. Anm. 30) nicht mehr zu ermitteln ist (§ 7g Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 Buchst. a; so auch BMF v. 17.7.2023 – IV C 6 - S 2121/23/10001:001, BStBl. I 2023, 1494 Rz. 19; *Niklaus* in *BeckOK*, § 3 Nr. 72 Rz. 25 mwN [4/2025]). Dies gilt uE vor dem Hintergrund von § 3c Abs. 1 selbst dann, wenn ungeachtet des Satz 2 (s. Anm. 30) der Gewinn ermittelt wird (vgl. *Schiffers/Seifert*, DStZ 2023, 122 [132], die von einem Wertungswiderspruch ausgehen; aA vgl. BMF v. 17.7.2023 – IV C 6 - S 2121/23/10001:001, BStBl. I 2023, 1494 Rz. 20). Vor diesem Hintergrund ist die Auffassung der FinVerw., dass § 7g weiterhin anwendbar sein soll, soweit die PV-Anlage BV eines Betriebs ist, dessen Zweck nicht nur die Erzeugung von Strom aus PV-Anlagen ist (BMF v. 17.7.2023 – IV C 6 - S 2121/23/10001:001, BStBl. I 2023, 1494 Rz. 20), dahingehend zu verstehen, dass die Bildung eines IAB nur in Hinblick auf die Anschaffung des übrigen Vermögens, nicht hingegen wegen der Anschaffung einer nach Satz 1 begünstigten PV-Anlage möglich ist.

**Bis zum 31.12.2021 gebildeter Investitionsabzugsbetrag:** Ein vor dem Inkrafttreten von Nr. 72 gebildeter IAB ist uE nicht nach § 7g Abs. 3 rückgängig zu machen (so aber BMF v. 17.7.2023 – IV C 6 - S 2121/23/10001:001, BStBl. I 2023, 1494 Rz. 19; von Beckerath in KSM, § 3 Rz. B 72/7 [4/2025]; Zweifel äußernd BFH v. 15.10.2024 – III B 24/24 (AdV), BStBl. II 2025, 30 mwN zum Meinungsstand). Vielmehr ist im Wj. der Anschaffung eine Hinzurechnung nach § 7g Abs. 2 Satz 1 vorzunehmen. Diese unterliegt uE nicht der StBefreiung nach Nr. 72 und bildet damit den *actus contrarius* zur Inanspruchnahme des IAB nach § 7g Abs. 1. Die StBefreiung nach Nr. 72 gilt nur für Einnahmen und Entnahmen im Zusammenhang mit dem Betrieb von PV-Anlagen (s. Anm. 12). Die Hinzurechnung nach § 7g Abs. 2 Satz 1 erfolgt jedoch nicht im Zusammenhang mit dem Betrieb, sondern wegen der Anschaffung der PV-Anlage, für die ein IAB in Abzug gebracht wurde (so im Erg. auch Mücke, NWB 2024, 1060 [1061]; Niklaus in BeckOK, § 3 Nr. 72 Rz. 26 [4/2025]; Perschon, Stbg 2023, 47 [51]; aA Schiffers/Seifert, DStZ 2023, 122 [135]). Da die Thematik der Rückgängigmachung von vor 2022 in Anspruch genomener IAB Gegenstand mehrerer Einspruchsverfahren ist und hierzu Hauptsacheverfahren vor beim FG Rhld.-Pf. (Az. 2 K 1110/24) und beim Hess. FG (Az. 10 K 162/24) anhängig sind, lässt die FinVerw. mit Zustimmung der Einspruchsführer die Einspruchsverfahren aus Zweckmäßigkeitsgründen ruhen (FinMin. Schl.-Holst. v. 27.8.2024 – VI 3010 – S 2240 – 186, DStR 2024, 2538 [2539]).

#### 4. Verhältnis zu § 35a

8

Die StBefreiung nach Nr. 72 und die StErmäßigung nach § 35a bei Aufwendungen für haushaltsnahe Beschäftigungsverhältnisse, haushaltsnahe Dienstleistungen und Handwerkerleistungen verfügen über unterschiedliche Anwendungsbereiche und schließen sich gegenseitig aus. Voraussetzung für die Inanspruchnahme der StErmäßigung nach § 35a ist ua., dass die Aufwendungen keine BA sind (§ 35a Abs. 5 Satz 1). Erfolgt der Betrieb einer PV-Anlage ohne Gewinnerzielungsabsicht, ist dies der Fall. Insoweit besteht bereits kein Bedarf für die Anwendung der StBefreiungsvorschrift, da etwaige Erträge und Aufwendungen bereits nicht stbar sind. Wird hingegen die PV-Anlage mit Gewinnerzielungsabsicht betrieben, sind die Einnahmen stbar und stfrei nach Nr. 72. Die damit zusammenhängenden Aufwendungen sind jedoch BA – die dem Abzugsverbot nach § 3c Abs. 1 unterliegen (s. Anm. 5). Eine Anwendung von § 35a scheidet insoweit aus.

**Inbetriebnahme bis zum 31.12.2021:** Für bis zum 31.12.2021 in Betrieb genommene kleine PV-Anlagen akzeptierte es die FinVerw. aus Vereinfachungsgründen, dass der Betreiber erklärte, die PV-Anlage ohne Gewinnerzielungsabsicht zu betreiben (BMF v. 29.10.2021 – V C 6 – S 2240/19/10006:006, BStBl. I 2021, 2202; s. Anm. 3). Wurde ein solcher Antrag gestellt, sind die Einkünfte aus dem Betrieb der PV-Anlage damit nicht stbar. Eine StErmäßigung nach § 35a ist möglich.

**Inbetriebnahme nach dem 31.12.2021:** Für nach dem 31.12.2021 in Betrieb genommene PV-Anlagen ist die FinVerw. in Anbetracht der Einf. von Nr. 72 davon abgerückt, aus Vereinfachungsgründen auf schlichten Antrag davon auszugehen, dass keine Gewinnerzielungsabsicht vorliege (BMF v. 17.7.2023 – IV C 6 – S 2121/23/10001:001, BStBl. I 2023, 1494 Rz. 30; (s. Anm. 3)). Vielmehr soll nach Auffassung der FinVerw. generell bei PV-Anlagen, die die Voraussetzungen von Nr. 72 erfüllen und die auf, an oder in zu eigenen Wohnzwecken genutzten Gebäuden montiert sind, für Zwecke des § 35a zu unterstellen sein, dass diese bereits ohne

Gewinnerzielungsabsicht betrieben werden (BMF v. 17.7.2023 – IV C 6 - S 2121/23/10001:001, BStBl. I 2023, 1494 Rz. 28). Eine Inanspruchnahme einer StErmäßigung nach § 35a ist danach möglich. Zwar ist diese Handhabe vor dem Hintergrund des Gesetzmäßigkeitsgrundsatzes nicht unumstritten (so *Schumann*, EStB 2023, 352 [358]; vgl. *Strahl*, KÖSDI 2023, 23129 [23131]). In Anbetracht der Vorteilhaftigkeit dürften Stpfl. diese Praxis jedoch nicht hinterfragen (*Olland/Wessels* in *B/B*, § 3 Nr. 72 Rz. 34 [9/2024]).

#### 9 5. Verhältnis zu § 35c

Die StFreiheit nach Nr. 72 und die StErmäßigung nach § 35c für energetische Maßnahmen bei zu eigenen Wohnzwecken genutzten Gebäuden schließen sich nicht gegenseitig aus, sondern sind nebeneinander anwendbar. Einer StErmäßigung steht es lediglich entgegen, wenn BA auch steuermindernd berücksichtigt wurden (§ 35c Abs. 3 Satz 1; s. § 35c Anm. 44). Dies ist uE bei aufgrund des Berücksichtigungsverbots nach § 3c Abs. 1 nicht abziehbaren BA der Fall (aA *Steck*, Stbg 2021, 145 [148], wonach die Wertung des § 3c Abs. 1 auch einer Inanspruchnahme der StErmäßigung nach § 35c entgegenstehen soll). Aufgrund der Anwendung von § 3c Abs. 1 wird die mit § 35c Abs. 3 Satz 1 bezweckte Verhinderung einer stl. Mehrfachbegünstigung von Aufwendungen als BA und StErmäßigung (s. § 35c Anm. 44) sichergestellt. Eine Inanspruchnahme der StErmäßigung kann danach über § 35c Abs. 1 Satz 3 Nr. 6 oder Nr. 8 erreicht werden, wenn die PV-Anlagen den Strom produziert, der für den Betrieb einer neuen oder einer um einen Wärmespeicher ergänzten Wärmepumpe genutzt wird (*Nacke*, NWB 2023, 1232 [1233 f.]).

#### 10 6. Verhältnis zu § 113

Das Betreiben einer PV-Anlage kann einen Anspruch auf Zahlung einer Energiepreispauschale begründen (*Olland/Wessels* in *B/B*, § 3 Nr. 72 Rz. 36 [9/2024]).

#### 11 7. Verhältnis zu § 60 EStDV

Nr. 72 gilt nicht für die HBil. Sofern trotz der Befreiung des Satz 2 eine Gewinnermittlung für stl. Zwecke erstellt wird (s. Anm. 32), ist daher bei der Überleitung von der HBil. zur StBil. ein Korrekturposten im Rahmen einer Überleitungsrechnung nach § 60 Abs. 2 EStDV zu bilden (*Olland/Wessels* in *B/B*, § 3 Nr. 72 Rz. 30 [9/2024]; vgl. *Schumann*, EStB 2023, 352 [358]).

#### 12 8. Verhältnis zu Vorschriften der AO

**Verhältnis zu § 138 AO:** Auch in Fällen, in denen die Einnahmen und Entnahmen aus dem Betrieb von PV-Anlagen nach Nr. 72 stfrei sind und die USt auf Umsätze aus dem Betrieb von PV-Anlagen auf Grund der Kleinunternehmerregelung nach § 19 UStG nicht erhoben wird, sind Betreiberinnen und Betreiber (natürliche und juristische Personen sowie Personenvereinigungen) von PV-Anlagen nach § 138 Abs. 1 AO grds. zur Anzeige der Eröffnung eines gewerblichen Betriebs oder einer BS und zur Übermittlung eines Fragebogens zur stl. Erfassung verpflichtet (BMF v. 12.6.2023 – IV A 3 - S 0301/19/10007:12, BStBl. I 2023, 990 Rz. 2; *Schumann*, EStB 2023, 352 [358]). Aus Gründen des Bürokratieabbaus und der Verwal-

tungsökonomie beanstandet es die FinVerw. jedoch nicht, wenn Betreiber von PV-Anlagen auf die stl. Anzeige über die Aufnahme einer Erwerbstätigkeit nach § 138 Abs. 1 AO und die Übermittlung des Fragebogens zur stl. Erfassung nach § 138 Abs. 1b AO an das zuständige FA verzichten. Dies gilt jedoch nur für Gewerbetreibende iSd. § 15 bei Eröffnung eines Betriebs, der sich auf das Betreiben von nach Nr. 72 begünstigten PV-Anlagen beschränkt. Zudem müssen sie in ustl. Hinsicht Unternehmer sein, deren Unternehmen sich ausschließlich auf den Betrieb einer PV-Anlage iSd. § 12 Abs. 3 Nr. 1 Satz 1 UStG sowie ggf. eine stfreie VuV nach § 4 Nr. 12 UStG beschränkt und die die Kleinunternehmerregelung nach § 19 UStG anwenden (BMF v. 12.6.2023 – IV A 3 - S 0301/19/10007:12, BStBl. I 2023, 990 Rz. 3). Ungeachtet dessen können die örtlich zuständigen FA zur Übermittlung eines Fragebogens zur stl. Erfassung nach § 138 Abs. 1b AO auffordern (BMF v. 12.6.2023 – IV A 3 - S 0301/19/10007:12, BStBl. I 2023, 990 Rz. 4).

**Verhältnis zu § 149 AO:** Ist der Gewinn aus dem Betrieb einer PV-Anlage insgesamt nach Satz 1 stbefreit (s. Anm. 20) und erübrigt sich daher eine Gewinnermittlung aufgrund von Satz 2 (s. Anm. 30), bedarf es uE insoweit auch nicht der Abgabe entsprechender StErklärungen gegenüber dem FA. Anderenfalls würde der mit Nr. 72 verfolgte Zweck des Bürokratieabbaus (s. Anm. 3) unterlaufen. Sind die nach Satz 1 stfreien Einkünfte aus dem Betrieb von PV-Anlagen die einzigen Einkünfte eines Stpfl., muss dieser, wenn es sich um eine natürliche Person handelt, keine EStErklärung, bei einer Körperschaft keine KStErklärung und bei einer Mitunternehmerschaft keine Feststellungserklärung beim FA einreichen (*Perschon*, Stbg 2023, 47 [50]).

## 9. Verhältnis zur Gewerbesteuer

13

**§ 3 Nr. 32 GewStG:** Über § 7 Satz 1 GewStG gilt die StBefreiung nach Nr. 72 auch für die GewSt (*Olland/Wessels* in *B/B*, § 3 Nr. 72 Rz. 37 [9/2024]). Die in § 3 Nr. 32 GewStG enthaltene Parallelvorschrift dient daher nur der Vermeidung einer Pflichtmitgliedschaft in der IHK (BTDrucks. 20/4729, 169).

**§ 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG:** Der Betrieb einer PV-Anlage ist für die erweiterte Grundstückskürzung in den Grenzen des § 9 Nr. 1 Satz 3 Buchst. b Doppelbuchst. bb GewStG unschädlich, wenn diese nicht einen bestimmten Prozentsatz der Einnahmen aus der Gebrauchsüberlassung des Grundbesitzes übersteigen. Der Gesetzeswortlaut lässt offen, inwieweit sich nach Satz 1 stfreie Einnahmen (s. Anm. 20) bei der Prüfung dieser prozentualen Grenze schädlich für die erweiterte Grundstückskürzung auswirken (*Lindtner/Urban*, NWB 2023, 344 [347]). Vor dem Hintergrund des mit der StBefreiung von Einnahmen und Entnahmen aus dem Betrieb von PV-Anlagen verfolgten Zwecks, nämlich der Förderung der Installation von PV-Anlagen als Beitrag zur Beschleunigung der Energiewende und des Ausbaus der erneuerbaren Energien (s. Anm. 3), sind nach Satz 1 (s. Anm. 20) stbefreite Erträge uE bei der Prüfung der Grenzen des § 9 Nr. 1 Satz 3 Buchst. b Doppelbuchst. bb GewStG nicht zu berücksichtigen. Lediglich Anlagen, die die Größenmerkmale des Satz 1 (s. Anm. 21) übersteigen, sind danach für die erweiterte Grundstückskürzung schädlich, wenn die hiermit erzielten Erträgen die prozentuale Grenze des § 9 Nr. 1 Satz 3 Buchst. b GewStG übersteigen.

**Pflicht zur Abgabe einer Gewerbesteuererklärung:** Soweit die Erträge aus dem Betrieb von PV-Anlagen von der GewSt befreit sind, besteht keine Verpflichtung zur Abgabe einer GewSt-Erklärung (vgl. § 25 Abs. 1 GewStDV; *Olland/Wessels* in

*B/B*, § 3 Nr. 72 Rz. 40 [9/2024]; *Lindtner/Urban*, NWB 2023, 344 [347]). Zur Verpflichtung zur Abgabe von Steuererklärungen im Übrigen s. Anm. 12.

#### 14 10. Verhältnis zur Körperschaftsteuer

Über § 8 Abs. 1 KStG gilt Nr. 72 auch für die KSt (*Olland/Wessels* in *B/B*, § 3 Nr. 72 Rz. 40 [9/2024]). Insbesondere gilt die Vorschrift auch für BgA iSv. § 4 KStG (*Schiffers/Seifert*, DStZ 2023, 122, [124]; *Schiffers*, DStZ 2023, 380 [382]).

#### 15 11. Verhältnis zur Umsatzsteuer

Mit dem JStG 2022 v. 16.12.2022 (BGBl. I 2022, 2294; BStBl. I 2023, 7) hat der Gesetzgeber mW zum 1.1.2023 den sog. Nullsteuersatz für die Anschaffung bestimmter kleiner PV-Anlagen in § 12 Abs. 3 UStG eingeführt. Hierdurch sollte eine StBefreiung bei gleichzeitiger Vorsteuerabzugsberechtigung erreicht werden, so dass Stpfl. nicht mehr vor die Wahl gestellt werden, von der Kleinunternehmerregelung nach § 19 UStG keinen Gebrauch zu machen, um einen Vorsteuerabzug zu erreichen (*Olland/Wessels* in *B/B*, § 3 Nr. 72 Rz. 43 [9/2024]). Die näheren Einzelheiten zu § 12 Abs. 3 UStG hat die FinVerw. konkretisiert (BMF v. 27.2.2023 – III C 2 - S 7220/22/10002:010, BStBl. I 2023, 351; BMF v. 30.11.2023 – III C 2 - S 7220/22/10002:013, BStBl. I 2023, 2085).

#### 16 12. Verhältnis zum Steuerberatungsrecht

Zwar dürfen Lohnsteuerhilfvereine ihren Mitgliedern keine Hilfe in Steuersachen leisten, wenn diese ua. Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielen, was bei dem Betrieb einer PV-Anlage, soweit eine Gewinnerzielungsabsicht vorliegt, der Fall ist (s. Anm. 3). Allerdings sind Beratungsleistungen für solche Einkünfte unschädlich, für die die StBefreiung nach Satz 1 gilt (§ 4 Nr. 11 Buchst. b StBerG).

#### 17 13. Verhältnis zum Verfassungsrecht: Rückwirkungsverbot

**Seit dem 1.1.2022 installierte Photovoltaikanlagen:** Die rückwirkende Einf. von Nr. 72 mit JStG 2022 v. 16.12.2022 (BGBl. I 2022, 2294; BStBl. I 2023, 7) zum 1.1.2022 ist verfassungsrechtl. zulässig (*Gragert*, NWB 2023, 2480). Die ESt für 2022 ist erst mit Ablauf des 31.12.2022 entstanden (§ 25 Abs. 1).

**Bis zum 31.12.2021 installierte Photovoltaikanlagen:** Zwar ist zuzugeben, dass Betreiber von bis zum 31.12.2021 in Betrieb genommenen PV-Anlagen ihre Disposition vor dem Hintergrund getätigt haben mögen, dass sie die Verluste aus dem Betrieb der PV-Anlage stl. geltend machen können und dieses Vertrauen durch die Einf. von Nr. 72 enttäuscht wird, da wegen § 3c Abs. 1 ein BA-Abzug nicht mehr möglich ist (s. Anm. 5). Auch kann die durch Satz 3 angeordnete Nichtanwendung der gewerblichen Infizierung nach § 15 Abs. 3 Nr. 1 zu negativen Folgen führen (s. Anm. 36). Dies ist uE jedoch vor dem Hintergrund des mit Nr. 72 verfolgten Zwecks, nämlich der Förderung von PV-Anlagen als Beitrag zur Beschleunigung der Energiewende und des Ausbaus der erneuerbaren Energien (s. Anm. 3), gerechtfertigt (so auch *Olland/Wessels* in *B/B*, § 3 Nr. 72 Rz. 44 [9/2024]; aA *Mücke*, NWB 2024, 1061). Auch ist zu berücksichtigen, dass nur eine überschaubare Anzahl an Fällen betroffen sein dürfte. Bei dauerhaften Verlusten ist bereits das Vorliegen einer Gewinnerzielungsabsicht als Grundvoraussetzung

einer Berücksichtigungsfähigkeit von Verlusten fraglich. Insoweit infiziert der Betrieb einer PV-Anlage auch nicht die ansonsten vermögensverwaltende Tätigkeit einer Mitunternehmerschaft. Entsprechendes gilt, soweit das Inkrafttreten von Nr. 72 einer Übertragung oder Überführung zu Buchwerten nach § 6 Abs. 3 oder Abs. 5 entgegensteht (s. Anm. 6).

Einstweilen frei.

18–19

## B. Erläuterungen zu Satz 1: Einnahmen und Entnahmen im Zusammenhang mit dem Betrieb von Photovoltaikanlagen

### I. Begünstigte Photovoltaikanlagen

#### 1. Photovoltaikanlage, Gebäudebezug, Maximalbegünstigung

20

**Photovoltaikanlagen:** Photovoltaik ist eine Technologie zur Gewinnung von solarer Energie aus Sonnenstrahlen. Solarzellen wandeln durch den photoelektrischen Effekt Solarenergie in Strom um. Bei PV-Anlagen werden Solarzellen zu Solarmodulen verbunden. Nach § 3 Nr. 1 EEG ist jedes Modul eine eigenständige Anlage. Nach § 9 EEG gelten mehrere Solarmodule ausschließlich zur Ermittlung der installierten Leistung unter bestimmten Umständen als eine eigenständige Anlage. Eine PV-Anlage besteht im Wesentlichen aus Solarmodulen, Wechselrichter und Einspeisezähler (BFH v. 19.7.2011 – XI R 29/09, BStBl. II 2012, 430; BMF v. 17.7.2023 – IV C 6 - S 2121/23/10001:001, BStBl. I 2023, 1494 Rz. 2). Keine wesentlichen Bestandteile sind hingegen die Strom- und Batteriespeicher. Sie dienen nicht der Produktion von Solarstrom (BFH v. 7.2.2018 – V B 105/17, BFH/NV 2018, 536 Rz. 4; *Olland/Wessels* in *B/B*, § 3 Nr. 72 Rz. 51 [9/2024]). Inwiefern eine oder mehrere PV-Anlagen iSv. Nr. 72 vorliegen, hängt davon ab, ob sie über einen oder mehrere eigene Wechselrichter und Einspeisezähler verfügen (*Gragert*, NWB 2023, 2479 [2482]).

**Gebäudebezug:** Die StBefreiung setzt einen Gebäudebezug voraus. Sie gilt nur für PV-Anlagen, die auf, an oder in Gebäuden einschließlich Nebengebäuden angebracht sind. Der Gebäudebezug ist zB gewahrt bei auf der vorhandenen Dacheindeckung aufgesetzten Photovoltaikmodulen (Aufdachanlage) oder bei in der Dacheindeckung integrierten Photovoltaikmodulen (dachintegrierte PV-Anlage, zB in Form von Solarsteinen, Solardachfolien oder Indach-Solarmodulen), aber auch zB bei Fassadenanlagen oder zB am Balkon befestigten Photovoltaikmodulen (BMF v. 17.7.2023 – IV C 6 - S 2121/23/10001:001, BStBl. I 2023, 1494 Rz. 3; *Schiffers/Seifert*, DStZ 2023, 122 [123]). Zu den Nebengebäuden zählen Gartenhäuser, Garagen, Carports. Freiflächen-PV-Anlagen ohne jeglichen Gebäudebezug sind unabhängig von ihrer Größe nicht begünstigt (BMF v. 17.7.2023 – IV C 6 - S 2121/23/10001:001, BStBl. I 2023, 1494 Rz. 6). Nicht von Bedeutung ist, inwieweit der Betreiber der PV-Anlage auch Eigentümer des Gebäudes ist, auf, an oder in dem sich die PV-Anlage befindet (BMF v. 17.7.2023 – IV C 6 - S 2121/23/10001:001, BStBl. I 2023, 1494 Rz. 8). Somit können auch Mieter, Nießbrauchsberechtigte oder Wohnrechtsberechtigte die StBefreiung in Anspruch nehmen (*Olland/Wessels* in *B/B*, § 3 Nr. 72 Rz. 20 [9/2024]). Die PV-Anlagen bilden ertragsteuerlich ein selbständiges bewegliches WG und sind damit nicht wesentlicher Bestandteil des Gebäudes (BMF v. 17.7.2023 – IV C 6 - S 2121/23/10001:001, BStBl. I 2023, 1494 Rz. 3; *Gragert*, NWB 2023, 2479 [2483]).

**Maximal begünstigte Bruttoleistung:** Die maximal begünstigte Bruttoleistung ist in doppelter Hinsicht begrenzt. Einerseits sind nur PV-Anlagen mit einer installierten Bruttoleistung laut Marktstammdatenregister bis zu 30 kW (peak) je Wohn- oder Gewerbeeinheit begünstigt (objektbezogene Höchstgrenze). Zudem darf die Gesamtleistung pro Stöfl. oder Mitunternehmerschaft insgesamt höchstens 100 kW (peak) betragen (personenbezogene Höchstgrenze).

Hieraus leitet sich folgende Prüfungsreihenfolge für die Prüfung der Höchstgrenzen ab (*Grager*, NWB 2023, 2479 [2486]):

1. Prüfung der objektbezogenen Höchstgrenzen (s. Anm. 21);
2. Prüfung der personenbezogenen Höchstgrenzen (s. Anm. 22).

## 21 2. Objektbezogene Höchstgrenze

Bei der Prüfung der objektbezogenen Höchstgrenze ist die Einhaltung der Höchstgrenzen aller PV-Anlagen eines Betreibers von 30 kW (peak) je Wohn- oder Gewerbeeinheit zu prüfen.

**Mit der Maßeinheit kW (peak)** wird die elektrische Spitzenleistung einer PV-Anlage beziffert. Der kW (peak) der jeweiligen Anlage wird maßgeblich durch den Eintrag im Marktstammdatenregister (MaStR) bestimmt. Nicht von Bedeutung ist damit die tatsächliche Leistungsfähigkeit einer Anlage, die durch die geografische Ausrichtung maßgeblich beeinflusst wird. Auch ist eine etwaige Drosselung der Anlage nicht von Relevanz (*Grager*, NWB 2023, 2479 [2482]).

**Das Marktstammdatenregister** ist ein seit 2014 geführtes, umfassendes behördliches Register des Strom- und Gasmarktes, das von der Bundesnetzagentur erstellt und von Behörden und Marktakteuren genutzt werden kann. Dieses zentrale Register enthält ua. Daten zu sämtlichen Anlagen zur Erzeugung von Strom und Gas. Für die Anlagenbetreiber, also auch für die Betreiber von PV-Anlagen, besteht eine Registrierungspflicht. Rechtsgrundlage für das MaStR sind §§ 111e und 111f Energiewirtschaftsgesetz (EnWG) und die VO über die Registrierung energiewirtschaftlicher Daten (MaStRV) v. 10.4.2017 (BGBl. I 2017, 842).

**30 kW (peak) je Wohn- oder Gewerbeeinheit:** Anders als noch in der vor dem JStG 2024 v. 2.12.2024 gültigen Fassung (zur Rechtsentwicklung s. Anm. 2) differenziert Satz 1 nicht hinsichtlich der jeweiligen Gebäudeart. Begünstigt sind PV-Anlagen mit einer installierten Bruttoleistung laut MaStR bis zu 30 kW (peak) je Wohn- oder Gewerbeeinheit. Ungeachtet dessen, ob die Einheit zu Wohn- oder Gewerbe Zwecken genutzt wird, sind PV-Anlagen bis zu 30 kW (peak) begünstigt. Das Gesetz enthält keine Definition, was unter einer Einheit zu verstehen ist. Für die Anzahl der Einheiten kann nach dem Willen des Gesetzgebers jedenfalls nicht auf Gebäude als solche abgestellt werden. Bei Gebäuden mit mehreren Gewerbeeinheiten sind ausweislich der Gesetzesbegründung PV-Anlagen bis zu 30 kW (peak) je Gewerbeeinheit begünstigt (BRDrucks. 369/24, 123). Unseres Erachtens ist somit mangels speziellerer Regelung auf den Begriff der wirtschaftlichen Einheit iSv. § 2 BewG abzustellen. § 2 BewG gilt für alle öffentlich-rechtl. Abgaben – wie die ESt und die KSt; zum sachlichen Anwendungsbereich s. Anm. 4 –, die durch Bundesrecht geregelt sind, soweit sie durch Bundesfinanzbehörden oder durch Landesfinanzbehörden verwaltet werden (§ 1 BewG). Nach § 2 Abs. 1 Satz 3 BewG richtet sich die Beurteilung dessen, was eine wirtschaftliche Einheit ist, nach der Verkehrsanschauung. Dies deckt sich im Erg. mit der Auffassung der FinVerw., wonach bei der Prüfung der Anzahl der Wohn-/Gewerbeeinheiten regelmäßig auf

die selbständige und unabhängige Nutzbarkeit abzustellen ist (BMF v. 17.7.2023 – IV C 6 - S 2121/23/10001:001, BStBl. I 2023, 1494 Rz. 7). Dies eröffnet die Möglichkeit, durch eine Umgestaltung eines Gebäudes die Anzahl der Wohn- und Gewerbeeinheiten und damit die Höhe der objektbezogenen Höchstgrenzen zu beeinflussen. Eine unbegrenzte Vervielfältigung führt jedoch nicht unbegrenzt zu einer Ausweitung des Anwendungsbereichs von Satz 1. Ungeachtet der objektbezogenen Höchstgrenze ist auch die personenbezogene Höchstgrenze von 100 kW (peak) einzuhalten (s. Anm. 22).

**Beispiel:**

Auf dem Dach eines Gebäudes mit drei Gewerbeeinheiten ist eine PV-Anlage mit 110 kW (peak) installiert. Nach Umbaumaßnahmen verfügt das Gebäude über vier Gewerbeeinheiten. Nach Abschluss der Umbaumaßnahmen ist die objektbezogene Höchstgrenze (4\*30 kW [peak] = 120 kW [peak]) eingehalten; zum Umgang mit unterjährigen Änderungen s. Anm. 23.

**Bis zum 31.12.2024 angeschaffte bzw. in Betrieb genommene Photovoltaikanlagen:** Bis zu den Änderungen durch das JStG 2024 (s. Anm. 2) differenzierte Satz 1 zwischen auf, an oder in Einfamilienhäusern (einschließlich Nebengebäuden) oder nicht Wohnzwecken dienenden Gebäuden (Nr. 72 Satz 1 Buchst. a aF) und auf, an oder in sonstigen Gebäuden (Nr. 72 Satz 1 Buchst. b aF) vorhandenen PV-Anlagen. Unter sonstigen Gebäuden sind Mehrfamilienhäuser, also Vermietungsobjekte, und gemischt genutzte Gebäude mit Wohn- und Gewerbeeinheiten zu verstehen (BTDrucks. 20/4729, 146). Während die StBefreiung nach Nr. 72 Satz 1 Buchst. a aF für alle Anlagen bis zu 30 kW (peak) galt, waren nach Nr. 72 Satz 1 Buchst. b aF Anlagen bis zu 15 kW (peak) je Wohn- oder Gewerbeeinheit begünstigt. Nach § 52 Abs. 4 Satz 29 idF des JStG 2024 gilt diese Rechtslage für alle bis zum 31.12.2024 angeschafften und in Betrieb genommenen Anlagen fort. Ist danach die StBefreiung nach Nr. 72 Satz 1 Buchst. b aF nur nicht anzuwenden, da die kW-Grenze von 15 kW (peak) überschritten ist, kann sich eine Erweiterung der Anlage anbieten, da diese zur Anwendung der neuen Rechtslage mit der einheitlichen 30 kW (peak)-Grenze ungeachtet der Gebäude- bzw. Nutzungsart führt (vgl. *Schiffers*, DStZ 2024, 655 [661]).

### 3. Personenbezogene Höchstgrenze

22

Bei der Überprüfung der personenbezogenen Höchstgrenze ist die Einhaltung der maximal für eine StBefreiung zulässigen Leistung von PV-Anlagen je Betreiber zu überprüfen. Die StBefreiung gilt für den Betrieb einer einzelnen oder mehrerer PV-Anlagen bis maximal 100 kW (peak). Hierbei handelt es sich um eine Freigrenze (BRDrucks. 369/24, 124; BMF v. 17.7.2023 – IV C 6 - S 2121/23/10001:001, BStBl. I 2023, 1494 Rz. 17; von *Beckerath* in *KSM*, § 3 Rz. B 72/21 [4/2025]; aA *Schiffers/Seifert*, DStZ 2023, 122 [126]). Die Freigrenze von 100 kW (peak) gilt je Stpfl. bzw. je Mitunternehmerschaft. Ehegatten können je nachdem, wem das (wirtschaftliche) Eigentum an der PV-Anlage zusteht, sowohl getrennt zu betrachtende Steuersubjekte als auch eine aus ihnen bestehende Mitunternehmerschaft sein (vgl. *Olland/Wessels* in *B/B*, § 3 Nr. 72 Rz. 20 [9/2024]). Wird die Freigrenze überschritten, sind alle Einnahmen und Entnahmen aus dem Betrieb sämtlicher PV-Anlagen stpfl. Ist ein Stpfl. oder eine Mitunternehmerschaft, der bzw. die die begünstigte PV-Anlagen betreibt, an einer anderen Mitunternehmerschaft beteiligt, die ebenfalls PV-Anlagen betreibt, sind die von der anderen Mitunternehmerschaft betriebenen PV-Anlagen nicht anteilig bei der Prüfung der 100 kW (peak)-

Grenze zu berücksichtigen (BMF v. 17.7.2023 – IV C 6 - S 2121/23/10001:001, BStBl. I 2023, 1494 Rz. 16). Dies eröffnet einen Gestaltungsspielraum durch die Gründung weiterer Mitunternehmerschaften, den Betrieb mehrerer PV-Anlagen stfrei zu gestalten (*Grager*, NWB 2023, 2479 [2482]; vgl. *Tormöhlen* in *Korn*, § 3 Nr. 72 Rz. 16 [3/2025]). Bei der Prüfung der Freigrenze sind nur solche PV-Anlagen einzubeziehen, die für sich bei der objektbezogenen Betrachtungsweise begünstigt sind (so auch BMF v. 17.7.2023 – IV C 6 - S 2121/23/10001:001, BStBl. I 2023, 1494 Rz. 14 und die Abwandlung zum Beispiel in Rz. 15; *Perschon*, Stbg 2023, 47 [48]; *Grager*, NWB 2023, 2479 [2486]; vgl. *Olland/Wessels* in *B/B*, § 3 Nr. 72 Rz. 84 [9/2024]). Zwar ergibt sich dies nicht eindeutig aus dem Gesetzeswortlaut. Jedoch ist ein solches Verständnis zur effektiven Förderung der Installation von PV-Anlagen als Beitrag zur Beschleunigung der Energiewende und des Ausbaus der erneuerbaren Energien (s. Anm. 3) geboten.

#### 23 4. Ermittlungszeitpunkt/Unterjährige Veränderungen

Für die Anwendung der StBefreiung nach Satz 1 gilt das Stichtagsprinzip. Im Gesetz sind keine Hinweise enthalten, dass entsprechend § 25 auf den Ablauf des KJ. abzustellen sein sollte (so aber *Niklaus* in *BeckOK*, § 3 Rz. 110 [4/2025]). Anderenfalls würde der Intention des Gesetzgebers nicht hinreichend Rechnung getragen werden, die nach Satz 1 begünstigten PV-Anlagen als Beitrag zur Beschleunigung der Energiewende und des Ausbaus der erneuerbaren Energien zu fördern (s. Anm. 3). Es ist nicht nachvollziehbar, weshalb die ansonsten zu gewährende StBefreiung für den gesamten VZ entfallen soll, nur weil zB die personenbezogene Höchstgrenze durch die Inbetriebnahme einer weiteren Anlage kurz vor dem 31. Dezember überschritten würde. Steuerpflichtige, die sich zu einem Ausbau von PV-Anlagen entscheiden, würden unverhältnismäßig stl. belastet. Aus diesem Grund ist die StBefreiung auch nicht für den gesamten VZ zu versagen, wenn die persönliche Höchstgrenze nur zu irgendeinem Zeitpunkt im VZ nicht eingehalten wird (so aber *Schmidt*, NWB 2023, 965 [969]). Die StBefreiung greift zeitraumbezogen nur, soweit die objektbezogene Höchstgrenze (s. Anm. 21) und die personenbezogene Höchstgrenze (s. Anm. 22) eingehalten wird. Werden die Voraussetzungen des Satz 1 unterjährig erstmalig oder letztmalig erfüllt (zB aufgrund von Veränderungen bei den Wohn-/Gewerbeeinheiten im Gebäude, Änderung der maßgeblichen Leistung der PV-Anlage, Über- oder Unterschreitung der 100 kW [peak]-Grenze), findet die StBefreiung nur bis zu bzw. ab diesem Zeitpunkt Anwendung (BMF v. 17.7.2023 – IV C 6 - S 2121/23/10001:001, BStBl. I 2023, 1494 Rz. 18; *Schiffers/Seifert*, DStZ 2023, 122 [126]).

**Beispiel (nach BMF v. 17.7.2023 – IV C 6 - S 2121/23/10001:001, BStBl. I 2023, 1494 Rz. 18):**

A betreibt mit Gewinnerzielungsabsicht auf einem Gebäude mit zwei Gewerbeeinheiten eine PV-Anlage mit einer maßgeblichen Leistung von insgesamt 32,00 kW (peak). Eine der beiden Gewerbeeinheiten wird zum 1.8.01 in zwei Einheiten aufgeteilt, so dass sich in dem Gebäude ab diesem Zeitpunkt drei Gewerbeeinheiten befinden.

Die Voraussetzungen des Satz 1 sind ab dem 1.8.01 erfüllt. Die StBefreiung findet daher erst ab diesem Zeitpunkt Anwendung.

## II. Begünstigte Einnahmen und Entnahmen

### 1. Einnahmen und Entnahmen aus Stromproduktion

24

**Stromprodukt:** Steuerfrei sind Einnahmen und Entnahmen, die beim Betrieb einer PV-Anlage, mithin durch die Produktion von Strom mit einer PV-Anlage, erzielt bzw. getätigt werden. Die StBefreiung nach Satz 1 gilt ungeachtet der konkreten Verwendung des erzeugten Stroms, soweit der Strom nicht ausschließlich zu eigenen Wohnzwecken des Betreibers verwendet wird (*Lindtner/Urban*, NWB 2023, 344 [345]; BMF v. 17.7.2023 – IV C 6 - S 2121/23/10001:001, BStBl. I 2023, 1494 Rz. 9). Die Lieferung von Strom mit einer auf einem Vermietungsobjekt installierten PV-Anlage an die jeweiligen Mieter steht damit der StBefreiung ebenso wenig entgegen (BRDrucks. 457/22, 98) wie die Abgabe des selbst produzierten Stroms über eine Wallbox (*Schiffers/Seifert*, DStZ 2023, 122 [124]). Für die StBefreiung ist es ferner nicht von Bedeutung, inwiefern der erzeugte Strom in das öffentliche Netz eingespeist wird (*Olland/Wessels* in *B/B*, § 3 Nr. 72 Rz. 90 [9/2024]).

**Einnahmen:** Unter dem Begriff der Einnahmen sind nach allgemeinen ertragstl. Grundsätzen Zuflüsse von Gütern in Geld oder Geldeswert vor Abzug von Ausgaben zu verstehen (s. § 4 Anm. 558). Zu den begünstigten Einnahmen zählen insbes. die Einspeisevergütung, Entgelte für anderweitige Stromlieferungen, zB an Mieter, Vergütungen für das Aufladen von Elektro- oder Hybridelektrofahrzeugen, Zuschüsse und bei der Einnahmenüberschussrechnung vereinnahmte und erstattete USt (BMF v. 17.7.2023 – IV C 6 - S 2121/23/10001:001, BStBl. I 2023, 1494 Rz. 9).

**Entnahmen:** Entnahmen liegen vor, wenn der Strom für betriebsfremde Zwecke verwendet wird (BMF v. 17.7.2023 – IV C 6 - S 2121/23/10001:001, BStBl. I 2023, 1494 Rz. 10; s. § 4 Anm. 170 ff.).

- ▶ *Beispiele für Entnahmen* (gem. BMF v. 17.7.2023 – IV C 6 - S 2121/23/10001:001, BStBl. I 2023, 1494 Rz. 10):
  - ▷ *Nutzung zu eigenen Wohnzwecken:* Der mit der PV-Anlage erzeugte Strom wird neben der teilweisen Netzeinspeisung in den zu eigenen Wohnzwecken genutzten Räumen verwendet. Gleiches gilt, wenn der Strom in vom Stpfl. unentgeltlich überlassenen Räumen verwendet wird. Eine Entnahme liegt nicht vor, wenn die Stromlieferung im Zusammenhang mit der Überlassung der Räume an einen ArbN des die PV-Anlage betreibenden Betriebs erfolgt.
  - ▷ *Nutzung zur Erzielung von Einkünften aus einer anderen Einkunftsquelle:* Der mit der PV-Anlage erzeugte Strom wird neben der teilweisen Netzeinspeisung in Räumen verwendet, die der Erzielung von Einkünften aus einer anderen Einkunftsquelle dienen, zB das häusliche Arbeitszimmer im Rahmen einer ArbN-Tätigkeit des Stpfl.
  - ▷ *Aufladen eines Elektro- oder Hybridelektrofahrzeugs:* Der mit der PV-Anlage erzeugte Strom wird neben der teilweisen Netzeinspeisung für das Aufladen eines Elektro- oder Hybridelektrofahrzeugs genutzt. Eine Entnahme liegt nicht vor, wenn das Fahrzeug zum BV des die PV-Anlage betreibenden Betriebs gehört.
- ▶ *Bewertungsmaßstab:* Nach allgemeinen ertragstl. Grundsätzen erfolgt die Bewertung der Entnahme mit dem Teilwert (§ 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1). Dieser bestimmt sich grds. nach den anteiligen „Herstellungskosten“ (Vollkosten) des selbst verbrauchten Stroms (progressive Methode), zu denen auch die ertragstl. Abschreibungen und Finanzierungskosten gehören. Aus Vereinfachungsgrün-

den akzeptiert die FinVerw. auf Antrag die Ableitung des Entnahmewerts aus dem Energie-/Strompreis des/eines regionalen Energieversorgers. Sofern ein konkreter Energie-/Strompreis fehlt, kann der Schätzung auch ein durchschnittlicher Preis aus den in Betracht kommenden Tarifen des Energieversorgers zugrunde gelegt werden. Bei Anlagen, die ab dem 1.4.2012 in Betrieb genommen wurden, bestehen keine Bedenken, den entnommenen Strom aus Vereinfachungsgründen pauschal mit 0,20 €/kWh zu bewerten (zu alledem LfSt. Nds. v. 17.10.2023, DB 2023, 2600 [2603 f.]).

## 25 2. Zusammenhang mit dem Betrieb

Die StBefreiung nach Satz 1 gilt nur für solche Erträge, die mit dem Betrieb einer PV-Anlage in einem Zusammenhang stehen. Dies gilt unzweifelhaft für alle durch den selbst produzierten Stroms erwirtschafteten Einnahmen und die Entnahme dieses Stroms.

**Aufgrund des weiten Gesetzeswortlauts** („im Zusammenhang“ und nicht zB „durch“) ist der erforderliche Zusammenhang uE weit zu verstehen. Erfasst sind damit nicht nur Einnahmen und Entnahmen, die unmittelbar aus dem Betrieb einer PV-Anlage folgen, sondern auch solche, die ohne den Betrieb einer PV-Anlage nicht angefallen wären. Von der StBefreiung nach Satz 1 erfasst sind daher auch Gewinne aus der Veräußerung oder der Entnahme von PV-Anlagen (BMF v. 17.7.2023 – IV C 6 - S 2121/23/10001:001, BStBl. I 2023, 1494 Rz. 11; *Tormöhlen in Korn*, § 3 Nr. 72 Rz. 15 [3/2025]; *Gragert*, NWB 2023, 2479 [2486]; *Schiffers/Seifert*, DSStZ 2023, 122 [132]; *Fietz/Mayer*, NWB 2023, 706 [708f.]). Zwar werden diese nicht unmittelbar beim Betrieb einer PV-Anlage erzielt, jedoch stellt die Veräußerung den letzten Akt des Betriebs einer PV-Anlage dar. Vergleichbares gilt im Fall der Entnahme als Ersatzrealisationstatbestand. Ohne den Betrieb der PV-Anlage wäre auch der Veräußerungsgewinn (Entnahmegewinn) nicht angefallen. Vor dem Hintergrund des mit der StBefreiung verfolgten Zwecks, nämlich der Förderung von PV-Anlagen als Beitrag zur Beschleunigung der Energiewende und des Ausbaus der erneuerbaren Energien (s. Anm. 3), ist die Einbeziehung des Veräußerungsgewinns (Entnahmegewinns) in die StBefreiung nach Nr. 72 jedoch geboten (so auch von *Beckerath* in *KSM*, § 3 Rz. B 72/13 [4/2025]; *Perschon*, Stbg 2023, 47 [49]). Aus diesem Grund kommt es für die Anwendung von Nr. 72 auf einen Gewinn aus der Veräußerung oder Entnahme einer PV-Anlage auch nicht darauf an, inwieweit noch weitere, nicht iSv. Nr. 72 begünstigte WG zum BV gehören (vgl. von *Beckerath* in *KSM*, § 3 Nr. 72 Rz. B 72/13 [4/2025]; *Rothe*, FR 2023, 878, [885]; aA BMF v. 17.7.2023 – IV C 6 - S 2121/23/10001:001, BStBl. I 2023, 1494 Rz. 11, 24).

26–29 Einstweilen frei.

## C. Erläuterungen zu Satz 2: Gewinnermittlung nicht erforderlich

### 30 I. Einkünfte aus Gewerbebetrieb

Steuerpflichtige, die Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielen, haben grds. eine Gewinnermittlung durchzuführen (vgl. § 2 Abs. 2 Nr. 1). Die Pflicht zur Gewinnermittlung besteht mithin nicht, wenn der Betrieb einer PV-Anlage ohne Gewinnerzielungsabsicht erfolgt.

**Bis 31.12.2021 errichtete Photovoltaikanlagen:** Bis zur Einf. der StBefreiung nach Nr. 72 zum 31.12.2021 hatten Stpfl. die Möglichkeit, gegenüber dem FA zu erklären, dass eine PV-Anlage ohne Gewinnerzielungsabsicht betrieben wird (BMF v. 29.10.2021 – V C 6 – S 2240/19/10006:006, BStBl. I 2021, 2202; s. Anm. 3). Eine Gewinnermittlungspflicht bestand insoweit nicht.

**Seit dem 1.1.2022 errichtete Photovoltaikanlagen:** Zwar wird bei Betreibern von seit dem 1.1.2022 errichteten PV-Anlagen nicht mehr aus Vereinfachungsgründen angenommen, dass der Betrieb ohne Gewinnerzielungsabsicht erfolgt, wenn dies beantragt wird (BMF v. 17.7.2023 – IV C 6 - S 2121/23/10001:001, BStBl. I 2023, 1494 Rz. 30). Erfolgt der Betrieb einer PV-Anlage mit Gewinnerzielungsabsicht, ist eine Gewinnermittlung dennoch obsolet, wenn alle Einkünfte aus dem Gewerbebetrieb nach Nr. 72 Satz 1 stfrei sind (vgl. *Olland/Wessels in B/B*, § 3 Nr. 72 Rz. 96 [9/2024]). Nr. 72 Satz 2 ordnet daher folgerichtig für diese Fälle eine Befreiung von der Pflicht zur Gewinnermittlung an (s. Anm. 32).

## II. Ausschließlich begünstigter Betrieb von Photovoltaikanlagen 31

Die Befreiung von der Pflicht zur Gewinnermittlung gilt ausweislich des Gesetzeswortlauts („insgesamt“) nur, wenn die erzielten Einkünfte aus Gewerbebetrieb insgesamt nach Satz 1 stfrei sind. Soweit die 100 kW (peak)-Grenze überschritten wird und so die StBefreiung (in Gänze) entfällt, ist der Stpfl. zur Gewinnermittlung verpflichtet. Entsprechendes gilt, wenn neben nach Satz 1 stpfl. weitere stpfl. (gewerbliche) Einkünfte erzielt werden (Mischbetriebe; vgl. *Wangler/Wagner*, NWB 2025, 101 [103]). Zwar besteht nach dem Gesetzeswortlaut keine Befreiung von der Pflicht zur Ermittlung des Gewinns, wenn neben nach Satz 1 stbefreiten Einkünften weitere nach einer anderen Vorschrift befreite Einkünfte erzielt werden. Vor dem Hintergrund, dass Nr. 72 auch dem Bürokratieabbau dienen soll (s. Anm. 3), kommt es uE für die Befreiung von der Pflicht zur Gewinnermittlung nach Satz 2 nur darauf an, dass die Einkünfte insgesamt stbefreit sind, egal nach welcher Vorschrift.

## III. Befreiung von der Pflicht zur Gewinnermittlung 32

Liegen die Voraussetzungen des Satz 2 vor, ist nach dem Gesetzeswortlaut kein Gewinn zu ermitteln. Es liegt eine Befreiung von der Verpflichtung zur Ermittlung des Gewinns vor. Hingegen verbietet Satz 2 nicht, den Gewinn dennoch zu ermitteln (so auch im Erg. auch FG Münster v. 6.11.2024 – 7 K 105/24 E, EFG 2025, 232 Rz. 33, Rev. Az. BFH X R 30/24; Nds. FG v. 11.12.2024 – 9 K 83/24, EFG 2025, 478 Rz. 74, Rev. Az. BFH X R 2/25; vgl. *Niklaus* in BeckOK, § 3 Rz. 123 ff. [4/2025]; aA FG Nürnberg v. 19.9.2024 – 4 K 1440/23, DStR 2024, 2568 Rz. 34, Rev. Az. BFH II - I R 35/24; *Rothe*, FR 2023, 878 [886]; vgl. *Levedag* in *Schmidt*, 44. Aufl. 2025, § 3 Rz. 239). Zwar ist der Gesetzeswortlaut insoweit nicht eindeutig. Die Gesetzesbegründung spricht jedoch gegen ein Gewinnermittlungsverbot (BRDrucks. 457/22, 99): „Werden in einem Betrieb nur steuerfreie Einnahmen aus dem Betrieb von begünstigten PV-Anlagen erzielt, braucht hierfür kein Gewinn mehr ermittelt und damit z. B. auch keine Anlage EÜR abgegeben zu werden.“ Satz 2 dient damit dem Ziel des Abbaus bürokratischer Hürden, die insbes. durch die mit dem Betrieb einer PV-Anlage verbundenen stl. Pflichten entstehen können (BRDrucks. 457/22, 98; s. Anm. 3). Die Befreiung von der Pflicht zur Gewinnermittlung nach Satz 2

dient damit ausschließlich den Interessen der Stpfl. Insoweit steht es einem Stpfl. frei, auf diese Erleichterung zu verzichten und eine Gewinnermittlung zu erstellen. Ein Verzicht auf die Befreiung von der Pflicht zur Ermittlung des Gewinns kann sich anbieten, wenn zB aufgrund nachlaufender BA (s. Anm. 5) im VZ ein Verlust entstehen würde.

33–34 Einstweilen frei.

## D. Erläuterungen zu Satz 3: Keine gewerbliche Infizierung

### 35 I. Bezugspunkt zu Satz 2

Nach § 15 Abs. 3 Nr. 1 infiziert eine gewerbliche Tätigkeit einer PersGes. auch die im übrigen vermögensverwaltende Tätigkeit, so dass die PersGes. insgesamt gewerbliche Einkünfte erzielt und daher zur Mitunternehmerschaft wird (s. § 15 Anm. 1400 ff.). Satz 3 enthält eine Ausnahme zu dieser Grundregel. Die Vorschrift ordnet an, dass § 15 Abs. 3 Nr. 1 in den Fällen von Satz 2 nicht anzuwenden ist. Bedeutung hat dies bei im Übrigen vermögensverwaltenden PersGes. (zB Vermietungs-GbR). Relevant ist Satz 3 jedoch nur für PersGes., die nicht bereits schon aufgrund einer gewerblichen Prägung iSv. § 15 Abs. 3 Nr. 2 gewerbliche Einkünfte erzielen (*Strahl*, KÖSDI 2023, 23129 [23131]).

Die Ausnahme von der gewerblichen Infektion knüpft an Satz 2 an. Voraussetzung von Satz 3 ist damit im Erg., dass gewerbliche Einkünfte erzielt werden und diese insgesamt nach Satz 1 stfrei sind, so dass keine Gewinnermittlung nach Satz 2 zu erfolgen hat. Die Beschränkung von Satz 3 auf gewerbliche Einkünfte aus dem Betrieb einer PV-Anlage ist folgerichtig. Erfolgt der Betrieb einer PV-Anlage ohne Gewinnerzielungsabsicht, liegen insoweit bereits keine gewerblichen Einkünfte vor, die eine anderweitige Tätigkeit einer PersGes. nach § 15 Abs. 3 Nr. 1 infizieren könnten.

### 36 II. Keine Infizierung durch Betrieb einer Photovoltaikanlage

Liegen die Voraussetzungen von Satz 2 vor, infizieren die gewerblichen Einkünfte aus dem Betrieb einer PV-Anlage nicht die im Übrigen vermögensverwaltende Tätigkeit einer PersGes. Damit können auch im Übrigen vermögensverwaltende PersGes. zB auf ihren Mietobjekten PV-Anlagen von bis zu 15 kW (peak) je Wohn- und Gewerbeinheit (max. 100 kW) installieren und ihre Mieter mit selbst produziertem Strom versorgen, ohne stl. Nachteile befürchten zu müssen (BTDrucks. 20/3879, 88):

**Inbetriebnahme ab dem 1.1.2022:** Für PersGes., die nach Satz 1 begünstigte PV-Anlagen ab dem 1.1.2022 in Betrieb genommen haben, hat Satz 3 zur Folge, dass die hieraus erzielten Einnahmen/Entnahmen nach Satz 1 die ansonsten vermögensverwaltende Tätigkeit nicht gewerblich infizieren. Das übrige Vermögen der PersGes. wird damit nicht zu BV, sondern verbleibt im Bereich der privaten Vermögenssphäre. Wird jedoch durch einen Ausbau der PV-Anlagen die objektbezogene (vgl. Anm. 21) und/oder die persönliche Höchstgrenze (vgl. Anm. 22) überschritten, kommt Satz 3 nicht zur Anwendung. Infolge der gewerblichen Infizierung nach § 15 Abs. 3 Nr. 1 wird das ansonsten einer vermögensverwaltenden Tätigkeit dienende Vermögen zu BV (vgl. *Middendorf/Dotzki*, DStR 2024, 1329 [1334]).

**Inbetriebnahme bis zum 31.12.2021:** Die Erzielung gewerblicher Einkünfte führte bis zur Einf. von Satz 3 zu einer gewerblichen Infizierung einer im Übrigen vermögensverwaltenden Tätigkeit der PersGes. (§ 15 Abs. 3 Nr. 1). Mithin waren auch die übrigen WG insoweit dem BV der nun mitunternehmerschaftlichen PersGes. zuzurechnen. Infolge der Einf. von Satz 3 ist die gewerbliche Infizierung der im Übrigen vermögensverwaltenden Tätigkeit entfallen, so dass bis auf die nach Satz 1 begünstigten PV-Anlagen alle WG der Mitunternehmerschaft ins PV zu überführen sind. Hierbei kann es zu Entnahmegewinnen gekommen (vgl. *Levedag in Schmidt*, 44. Aufl. 2025, § 3 Rz. 239; *Müller*, DB 2023, 414 [415]; *Perschon*, Stbg 2023, 47 [51]; *Graw*, DStR 2024, 1218 [1220]). Da diese auch beim hier vertretenen weiten Verständnis (s. Anm. 25) nicht beim Betrieb einer PV-Anlage angefallen sind, ist der Gewinn aus der Entnahme des übrigen Vermögens nicht nach Satz 1 stbefreit. Ungeachtet des Betriebs der PV-Anlage fällt der Entnahmegewinn wegen der stl. Entstrickung des übrigen BV an. Aus Vertrauensschutzgründen sah die FinVerw. jedoch von der Versteuerung einer Entnahme ab, wenn die Verstrickung der stillen Reserven bis zum 31.12.2023 aus anderen Gründen wiederhergestellt worden ist (BMF v. 17.7.2023 – IV C 6 - S 2121/23/10001:001, BStBl. I 2023, 1494 Rz. 23). Dies kann zB durch die Aufnahme weiterer gewerblicher Tätigkeiten oder durch eine gewerbliche Prägung nach § 15 Abs. 3 Nr. 2 erreicht werden (*Rothe*, FR 2023, 878 [888]). Im Übrigen ist die Anwendung von Billigkeitsmaßnahmen geboten, da sich Stpfl. anderweitig nicht der ansonsten durch Satz 3 gesetzlich angeordneten Entstrickung des Vermögens, soweit es sich nicht um nach Satz 1 begünstigte PV-Anlagen handelt, entziehen konnten (*Strahl*, KÖSDI 2023, 23129 [23131]). Zu einem etwaigen Verstoß gegen das Rückwirkungsverbot s. Anm. 17.

