

§ 3 Nr. 72 Photovoltaikanlagen

(i.d.F. des Gesetzes vom 2.12.2024)

72. ¹die 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 Gewerbeeinheit und insgesamt höchstens 100 Kilowatt (peak) pro Steuerpflichtigem oder Mitunternehmerschaft beträgt. ²Werden 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. ³In den Fällen des Satzes 2 ist § 15 Absatz 3 Nummer 1 nicht anzuwenden.

Verwaltungsanweisungen: BMF v. 2.6.2021 (IV C 6 – S 2240/19/10006:006, BStBl. I 2021, 722), BMF v. 29.10.2021 (IV C 6 – S 2240/19/10006:006, BStBl. I 2021, 2202), BMF v. 12.6.2023 (IV A 3 – S 0301/19/10007:012, BStBl. I 2023, 990), BMF v. 17.7.2023 (IV C 6 – S 2121/23/10001:001, BStBl. I 2023, 1494)

	Rz.		Rz.
A. Allgemeines	1	a) Anlagen bis 30 kW (peak) steuerfrei bei Einfamilienhäusern bzw. Gewerbeimmobilien (§ 3 Nr. 72 Satz 1 Buchst. a i.d.F. des JStG 2022)	61
I. Rechtsentwicklung und Bedeutung	1	b) Anlagen bis 15 kW (peak) steuerfrei bei sonstigen Gebäuden (§ 3 Nr. 72 Satz 1 Buchst. b i.d.F. des JStG 2022)	68
II. Überblick über die Regelung	10	2. Objektbezogene Begrenzungen (§ 3 Nr. 72 Satz 1 i.d.F. des JStG 2024)	71
III. Anwendungsbereich	16	3. Personenbezogene Begrenzungen	74
1. Sachlicher Anwendungsbereich	16	a) Höchstgrenze pro Steuerpflichtigen oder Mitunternehmerschaft (§ 3 Nr. 72 Satz 1 Halbs. 2)	78
2. Persönlicher Anwendungsbereich	20	b) Ermittlung der 100 kW (peak) – Höchstgrenze (§ 3 Nr. 72 Satz 1 Halbs. 2)	83
3. Zeitlicher Anwendungsbereich	24	4. Rechtsfolgen	89
IV. Verhältnis zu anderen Vorschriften	28		
V. Verfahrensrechtliche Fragen	48		
B. Voraussetzungen und Rechtsfolgen	50		
I. Steuerbefreite Anlagen (§ 3 Nr. 72 Satz 1)	50		
1. Objektbezogene Begrenzungen (§ 3 Nr. 72 Satz 1 i.d.F. des JStG 2022)	57		

	Rz.		Rz.
II. Verzicht auf Gewinnermittlung (§ 3 Nr. 72 Satz 2)	95	III. Verzicht auf Infektion/Abfärbung der gewerblichen Betätigung (§ 3 Nr. 72 Satz 3)	104
1. Keine Gewinnermittlung mehr erforderlich	96		
2. Keine Anzeigepflicht bei Betriebseröffnung	100		

A. Allgemeines

I. Rechtsentwicklung und Bedeutung

- § 3 Nr. 72 wurde durch das JStG v. 16.12.2022 („JStG 2022“) eingeführt (BGBl. I 2022, 2294). Durch die Regelung soll ein Beitrag zur Energiewende und des Ausbaus der erneuerbaren Energien geleistet werden, indem die Installation von Photovoltaikanlagen insb. auf Wohngebäuden begünstigt und beschleunigt wird. In der Praxis verkomplizierten insb. bürokratische Hemmnisse, die in den steuerlichen Pflichten zu verorten waren, die gewünschte Installation von Photovoltaikanlagen. Gleichzeitig erschwerten bzw. hinderten in einigen Bundesländern bestehende baurechtliche Vorgaben einen weiteren Ausbau von entspr. Anlagen zur Energieerzeugung. Darüber hinaus sahen sich StPfl. angesichts geringer Einspeisevergütungen regelmäßig mit dem Nachweis der Gewinnerzielungsabsicht gegenüber der FinVerw. konfrontiert, um entstandene und ggf. anhaltende Verluste steuerlich berücksichtigen zu können (BT-Drucks. 20/3879, 87).
- Im Jahr 2021 erließ das BMF eine Verwaltungsanweisung zur Gewinnerzielungsabsicht bei kleinen Photovoltaikanlagen und vergleichbaren Blockheizkraftwerken (BMF v. 2.6.2021 (IV C 6 - S 2240/19/10006:006, BStBl. I 2021, 722) ersetzt durch BMF v. 29.10.2021 (IV C 6 - S 2240/19/10006:006, BStBl. I 2021, 2202). Damit wollte die FinVerw. zur Vereinfachung des Verwaltungsverfahrens und Beseitigung der aufwendigen und streitanfälligen Besteuerung und hier insb. der regelmäßig aufzustellenden Ergebnisprognosen für die Beurteilung der steuerlich irrelevanten Liebhaberei entgegenwirken. Diese Vereinfachung gilt für Photovoltaikanlagen mit einer installierten Leistung von bis zu 10 kW (peak), die auf zu eigenen Wohnzwecken genutzten oder unentgeltlich überlassenen Ein- und Zweifamilienhäusern einschließlich Außenanlagen montiert und nach dem 31.12.2003 in Betrieb genommen wurden. Auf schriftlichen Antrag kann aus Vereinfachungsgründen ohne weitere Prüfung in allen offenen Veranlagungszeiträumen unterstellt werden, dass der Betrieb u.a. von bestimmten Photovoltaikanlagen ohne Gewinnerzielungsabsicht erfolgt (*Hänsch/Wessels* Liebhaberei im Steuerrecht, Rz. B I i). Die vorgenannten Vereinfachungsregelungen der FinVerw. werden durch § 3 Nr. 72 gesetzgebe-

risch ersetzt. Dabei geht die Regelung in § 3 Nr. 72 über die bisherigen Verwaltungsvereinfachungen hinaus (*Valta* in Brandis/Heuermann, § 3 Nr. 72 Rz. 2).

Durch das Jahressteuergesetz 2024 („JStG 2024“) v. 2.12.2024 (BGBl. I 2024 3 Nr. 387) wurde die Steuerbefreiung in § 3 Nr. 72 auf eine maximal zulässige installierte Bruttoleistung der Photovoltaikanlage auf 30 kW (peak) je Wohn- oder Gewerbeeinheit (einschl. Nebengebäude) vereinheitlicht. Die bisherige objektbezogene Differenzierung nach Einfamilienhäusern (einschl. Nebengebäuden), nicht zu Wohnzwecken dienenden Gebäuden und sonstigen Gebäuden ist durch die Neuregelung obsolet. Diese ist erstmals für Photovoltaikanlagen anzuwenden, die nach dem 31.12.2024 angeschafft, in Betrieb genommen oder erweitert werden, § 52 Abs. 4 Satz 29. Hierdurch wird die zulässige installierte Bruttoleistung lt. Marktstammdatenregister auf 30 kW (peak) je Wohn- oder Gewerbeeinheit erhöht und klargestellt, dass auch bei Gebäuden mit mehreren Gewerbeeinheiten aber ohne Wohneinheiten Photovoltaikanlagen bis zu 30 kW (peak) je Gewerbeeinheit begünstigt sind und dass § 3 Nr. 72 eine Freigrenze und nicht einen Freibetrag darstellt (BT-Drucks. 20/12780, 120).

(vorläufig frei)

4–5

Bedeutung: Die Einführung einer Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 72 fördert die 6 wirksame Verzahnung von Energie- und Steuerrecht. Der Ausbau erneuerbarer Energien und hier insb. die Installation von Photovoltaikanlagen stellt einen zentralen Aspekt der von der Bundesrepublik Deutschland avisierten Ziele zur Treibhausgasneutralität dar. Dem Ausbau der Photovoltaik wird in diesem Zusammenhang ein hohes Potential beigemessen, weil diese als eine der günstigsten und damit zu den wichtigsten Stromerzeugungsquellen der Zukunft gezählt wird. Um das Potential der Photovoltaik bestmöglich nutzen zu können, ist die Einbeziehung von möglichst vielen Dachflächen durch den Betrieb von Kleinanlagen zu fördern. Dies soll mittels Schaffung von Anreizen sowie dem Abbau von bürokratischen Hemmnissen erreicht werden (vgl. Bundesministerium für Wirtschaft und Klimaschutz v. 5.5.2023, Photovoltaik-Strategie, Handlungsfelder und Maßnahmen für einen beschleunigten Ausbau der Photovoltaik, <https://www.bmwk.de/Redaktion/DE/Publikationen/Energie/photovoltaik-strategie-2023.html>).

(vorläufig frei)

7–9

II. Überblick über die Regelung

Steuerbefreite Anlagen: § 3 Nr. 72 beinhaltet in Satz 1 die Befreiung von Ein- 10 nahmen und Entnahmen aus dem Betrieb von Photovoltaikanlagen von der

ESt. Neben bestimmten leistungsbezogenen Größenmerkmalen der Photovoltaikanlagen wird ein Bezug zu einem Gebäude vorausgesetzt.

- 11 **Verzicht auf Gewinnermittlung:** Satz 2 der Regelung beinhaltet die Befreiung von der Pflicht zur Abgabe von Gewinnermittlungen, sofern die tatbestandlichen Voraussetzungen des § 3 Nr. 72 Satz 1 erfüllt sind. Tatbestandlich wird gefordert, dass Einkünfte aus Gewerbebetrieb nach §§ 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2, 15 erzielt werden und diese insgesamt steuerfrei nach Satz 1 sind.
- 12 **Verzicht auf Infektion/Abfärbung der gewerblichen Betätigung:** Die Infektions- bzw. Abfärberegelung in § 15 Abs. 3 Nr. 1 einer gewerblichen Betätigung durch den Betrieb von nach § 3 Nr. 72 begünstigten Photovoltaikanlagen auf (weitere) nicht gewerbliche Betätigungen von einer PersGes wird durch Satz 3 suspendiert.
- 13–15 *(vorläufig frei)*

III. Anwendungsbereich

1. Sachlicher Anwendungsbereich

- 16 Die Steuerbefreiung des § 3 Nr. 72 Satz 1 begünstigt Photovoltaikanlagen unter Berücksichtigung bestimmter Leistungsmerkmale. Ergänzt werden diese um personen- und objektbezogene Begrenzungen.
- 17–19 *(vorläufig frei)*

2. Persönlicher Anwendungsbereich

- 20 Die Steuerbefreiung für die in § 3 Nr. 72 Satz 1 definierten Photovoltaikanlagen gilt für natürliche Personen, Mitunternehmenschaften und Körperschaften (BMF v. 17.7.2023 – IV C 6 - S 2121/23/10001:001, BStBl. I 2023, 1494 Rz. 1). Unerheblich für die persönliche Begünstigung ist, ob die Photovoltaikanlage auf einem im Eigentum befindlichen Gebäude installiert wurde. Dies findet seine Begründung darin, dass eine Photovoltaikanlage ertragsteuerlich ein selbständiges abnutzbares bewegliches WG ist (BFH v. 7.12.2023 – IV R 11/21, BFH/NV 2024, 283; BMF v. 17.7.2023 – IV C 6 - S 2121/23/10001:001, BStBl. I 2023, 1494 Rz. 3). Dadurch können bspw. auch Mieter, Nießbrauchberechtigte oder Wohnrechtsberechtigte die Steuerbefreiung in Anspruch nehmen (BMF v. 17.7.2023 – IV C 6 - S 2121/23/10001:001, BStBl. I 2023, 1494 Rz. 8).

Wird eine Photovoltaikanlage durch **Ehegatten** betrieben, ist es für die Anwendung des § 3 Nr. 72 maßgeblich, wem das (wirtschaftliche) Eigentum an der zu beurteilenden Photovoltaikanlage zuzurechnen ist. So kann es sich bei

Ehegatten sowohl um getrennt zu betrachtende Steuersubjekte als auch um eine aus den Ehegatten bestehende PersGes (z.B. Ehegatten-GbR) handeln (BMF v. 17.7.2023 – IV C 6 - S 2121/23/10001:001, BStBl. I 2023, 1494 Rz. 1). Ist Betreiber einer Photovoltaikanlage eine juristische Person des öffentlichen Rechts, ist für die Anwendung der Steuerbefreiungsvorschrift des § 3 Nr. 72 der jeweilige **Betrieb gewerblicher Art** dieser juristischen Person des öffentlichen Rechts gesondert zu prüfen. Die personen- und objektbezogenen Begrenzungen gelten isoliert für jeden Betrieb gewerblicher Art. Eine Betrachtung der juristischen Person des öffentlichen Rechts insgesamt erfolgt nicht (*Schiffers* DStZ 2023, 380, 381 f.).

(vorläufig frei)

21–23

3. Zeitlicher Anwendungsbereich

§ 3 Nr. 72 findet erstmals für Einnahmen und Entnahmen Anwendung, die nach dem 31.12.2021 erzielt oder getätigt werden (§ 52 Abs. 4 Satz 27 i.V.m. Art. 1 Nr. 20 Buchst. a Doppelbuchst. bb JStG 2022). Die durch das JStG 2024 vorgenommene Vereinheitlichung in Bezug auf die zuvor geltende objektbezogene Differenzierung ist erstmals für Photovoltaikanlagen anzuwenden, die nach dem 31.12.2024 angeschafft, in Betrieb genommen oder erweitert werden (§ 52 Abs. 4 Satz 29 i.V.m. Art. 3 Nr. 25 Buchst. a JStG 2024).

(vorläufig frei)

25–27

IV. Verhältnis zu anderen Vorschriften

Verhältnis zu § 138 AO: Die Vorschrift des § 138 AO normiert **steuerliche Anzeigepflichten** gegenüber der Gemeinde für denjenigen, der einen Betrieb der LuF oder einen Gewerbebetrieb oder eine Betriebsstätte eröffnet. Adressat dieser steuerlichen Anzeigepflichten ist die Gemeinde, in welcher der Betrieb oder die Betriebsstätte begründet wird. Diese Regelung hat grundsätzlich auch Geltung für Photovoltaikanlagen, da die Erzeugung von Strom eine gewerbliche Tätigkeit nach § 15 darstellt (vgl. R 15.5 Abs. 12 Satz 1 f. EStR).

Aus Gründen des Bürokratieabbaus und der Verwaltungsökonomie wird es von der FinVerw. nicht beanstandet, wenn die Betreiberinnen und Betreiber von einer oder mehrerer Photovoltaikanlagen die Eröffnung eines solchen Betriebs bzw. einer solcher Betriebsstätte nicht anzeigen. Voraussetzung ist, dass das Betreiben einer oder mehrerer Photovoltaikanlagen den Einkünften aus Gewerbebetrieb i.S.d. § 15 zuzuordnen ist und diese Photovoltaikanlagen die Voraussetzungen des § 3 Nr. 72 Satz 1 erfüllen. Gleichzeitig wird in umsatzsteuerlicher Hinsicht das Vorliegen einer unternehmerischen Betätigung i.S.d. § 2 Abs. 1 Satz 1 UStG, die sich ausschließlich auf den Betrieb einer Photovol-