

Finanzministerium | Postfach 71 27 | 24171 Kiel  
Finanzämter des Landes  
Schleswig-Holstein  
Bildungszentrum

16. August 2024

## Einkommensteuer-Kurzinformation Nr. 2024/12

aktualisiert am 13. Januar 2026

### Ertragsteuerliche Hinweise zum Betrieb einer Photovoltaikanlage nach § 3 Nr. 72 EStG

Diese Einkommensteuer-Kurzinformation ersetzt die (interne) Einkommensteuer-Kurzinformation Nr. 2023/004 vom 7. Juni 2023.

#### Umfang einer Photovoltaikanlage und Umfang der Steuerbefreiung:

Eine Photovoltaikanlage i. S. d. § 3 Nr. 72 EStG („eine“ im mathematischen Sinne) besteht aus Solarmodul(en), Wechselrichter(n) und einem Einspeisezähler („einem“ im mathematischen Sinne).

Für die Frage, ob die Einnahmen aus einer Photovoltaikanlage insgesamt steuerfrei nach § 3 Nr. 72 EStG sind, ist die Summe der für die jeweiligen Gebäude geltenden Leistungsgrenzen maßgeblich, auf, an oder in denen sich die Photovoltaikanlage befindet.

#### *Beispiel 1:*

*Auf einer landwirtschaftlichen Hofstelle befinden sich ein Einfamilienhaus, ein Stallgebäude für den Tierbestand und eine Maschinenhalle. Es ist lediglich ein Einspeisezähler vorhanden. Die Solarmodule verteilen sich wie folgt:*

- *Einfamilienhaus 20 kw (peak)*

- Stallgebäude 30 kw (peak)
- Maschinenhalle 30 kw (peak)

*Ergebnis: Die Einnahmen aus dem Betrieb der Photovoltaikanlage (insgesamt 80 kw (peak)) sind nach § 3 Nr. 72 EStG steuerfrei, da bei gebäudebezogener Betrachtungsweise die Summe der für die jeweiligen Gebäude geltenden Leistungsgrenzen nicht überschritten werden.*

Eine Photovoltaikanlage kann nicht teilweise steuerbegünstigt sein.

*Abwandlung Beispiel 1:*

*Auf einer landwirtschaftlichen Hofstelle befinden sich ein Einfamilienhaus, ein Stallgebäude für den Tierbestand und eine Maschinenhalle. Es ist lediglich ein Einspeisezähler vorhanden. Die Solarmodule verteilen sich wie folgt:*

- Einfamilienhaus 20 kw (peak)
- Stallgebäude 30 kw (peak)
- Maschinenhalle 40 kw (peak) [hier die Abweichung zu Beispiel 1]

*Ergebnis: Die Einnahmen aus dem Betrieb der Photovoltaikanlage (insgesamt 90 kw (peak)) sind vollständig nach § 3 Nr. 72 EStG steuerfrei, da die Summe der Leistungsgrenzen der drei Gebäude von 90 kw (peak) nicht überschritten ist.*

Dies gilt auch dann, wenn sich Teile dieser einen Anlage nicht auf, an oder in einem Gebäude befinden (z. B. einige Solarmodule auf der Gartenfläche). Es wird aber hinsichtlich der Steuerbefreiung nicht beanstandet, wenn sich Solarmodule mit einer installierten kw (peak) Leistung von bis zu 10 % der Gesamtleistung der Photovoltaikanlage nicht auf, an oder in einem Gebäude befinden.

*Beispiel 2:*

*Auf einem Einfamilienhaus befinden sich Solarmodule mit 20 kw (peak). Im Nachgang werden weitere Solarmodule im Garten mit einer Leistung von 2 kw (peak) installiert.*

*Ergebnis:*

*Die Photovoltaikanlage ist insgesamt nach § 3 Nr. 72 EStG steuerfrei. Die im Nachgang installierten Solarmodule im Garten überschreiten nicht 10 % der gesamten auf, an oder in einem Gebäude installierten Photovoltaikanlage.*

### Zur „Liebhabeprüfung“:

Dem Sinn und Zweck einer Liebhabeprüfung folgend ist abweichend von der Einkommensteuer-Kurzinformation Nr. 2018/23 (zur Bewertung einer Privatentnahme) der eigenverbrauchte Strom mit den Herstellungskosten anzusetzen. Diese werden über die prognostizierten Gesamtkosten der voraussichtlich erzeugten Gesamtstrommenge in 20 Jahren errechnet.

#### *Beispiel 3:*

- prognostizierte Gesamtstrommenge in 20 Jahren: 250.000 kwh

- prognostizierte Betriebsausgaben in 20 Jahren: 30.000 €

*Im Ergebnis betragen die Herstellungskosten 0,12 €/kwh. Bei einem Anteil des nicht eingespeisten („selbstgenutzten“ Stromes i. H. v. 40 % ergibt sich daraus eine für Zwecke der Liebhabeprüfung anzusetzende Betriebseinnahme i. H. v. 12.000 € über 20 Jahre, die zusätzlich zur Einspeisevergütung zu berücksichtigen ist.*

### **Berücksichtigung eines Betriebsausgabenüberhanges nach § 3c EStG:**

In Fällen, in denen ausschließlich nach § 3 Nr. 72 EStG steuerfreie Einnahmen und Entnahmen erzielt werden, sind Betriebsausgabenüberhänge aufgrund der veranlagungszeitraumübergreifenden Betrachtung des § 3c Abs. 1 EStG nicht zu berücksichtigen. Dies gilt unabhängig vom Inbetriebnahmezeitpunkt der Photovoltaikanlage.

Zu der Rechtsfrage der Abzugsfähigkeit von nachlaufenden Betriebsausgaben bei ab dem Veranlagungszeitraum 2022 steuerfrei gestellten Photovoltaikanlagen sind beim BFH unter den Az. III R 35/24 (vorgehend Urteil FG Nürnberg vom 19. September 2024, 4 K 1440/23), X R 30/24 (vorgehend Urteil FG Münster vom 6. November 2024, 7 K 105/24) und X R 2/25 (vorgehend Urteil Niedersächsisches FG vom 11. Dezember 2024, 9 K 83/24) Revisionsverfahren anhängig.

Einspruchsverfahren, die sich auf die vorgenannten BFH-Verfahren beziehen, ruhen nach § 363 Abs. 2 Satz 2 AO kraft Gesetzes.

Zur Erfassung dieser Einsprüche steht in DB-Rb der Massenrechtsbehelfsgrund „Nachlaufende Betriebsausgaben bei PV-Anlagen“ (ID 7559) zur Verfügung. Die Einsprüche sind ausschließlich unter dem Massenrechtsbehelfsgrund ID 7559 zu

erfassen. Zuvor mit einem freien Ruhensgrund gespeicherte Einsprüche sind umzuspeichern.

Davon zu unterscheiden sind die Fälle des nicht veranlagungszeitraumübergreifenden Betriebsausgabenabzugs. Dies betrifft insbesondere Fälle, in denen die Photovoltaikanlage neu angeschafft wurde und die Betriebsausgaben die Betriebseinnahmen übersteigen, obwohl grundsätzlich von einer Gewinnerzielungsabsicht auszugehen ist.

Das FG Düsseldorf hat mit Urteil vom 24. Juni 2025, 4 K 1286/24 E, entschieden, dass die rückwirkende Einführung des § 3 Nr. 72 EStG mit dem JStG 2022 i. V. m. § 3c Abs. 1 EStG und die damit einhergehende Versagung des Verlustabzugs im Veranlagungszeitraum 2022 keinen verfassungsrechtlichen Bedenken begegnet.

Die gegen dieses Urteil eingelegte Revision wird beim BFH unter dem Az. X R 17/25 geführt. Einsprüche, die sich auf dieses Verfahren beziehen, ruhen kraft Gesetzes nach § 363 Abs. 2 Satz 2 AO.

Da das Verfahren X R 17/25 und die entsprechende Rechtsfrage in der DB-Rb auf dem Datenblatt Ruhensmanagement unter Rechtsfragen BFH/BVerfg/EuGH noch nicht zur Verfügung stehen, ist zu entsprechenden Einsprüchen ein freier Ruhensgrund zu erfassen. Nach der Zurverfügungstellung im Bereich der Rechtsfragen BFH/BVerfG/EuGH ist der freie Ruhensgrund zu löschen und die Rechtsfrage auszuwählen.

### **Investitionsabzugsbeträge gemäß § 7g Abs. 3 EStG nach Investition in eine nach § 3 Nr. 72 EStG steuerbefreite Photovoltaikanlage:**

Zur Fragestellung, ob die Rückgängigmachung eines in einem Veranlagungszeitraum vor 2022 in Anspruch genommenen Investitionsabzugsbetrages nach § 7g Abs. 3 EStG nach Investition im Jahr 2022 in eine nach § 3 Nr. 72 EStG begünstigte Photovoltaikanlage zu Recht erfolgt ist, gehen vermehrt Einsprüche ein. Zu dieser Rechtsfrage sind beim FG Rheinland-Pfalz (Az. 2 K 1110/24) und beim Hessischen FG (Az. 10 K 162/24) Hauptsacheverfahren anhängig. Mit Zustimmung der Einspruchsführenden kann im Hinblick auf diese Klageverfahren ein Ruhen des Verfahrens aus Zweckmäßigkeitsgründen nach § 363 Abs. 2 Satz 1 AO gewährt werden.

Zur Erfassung der Einsprüche wurde der Massenrechtsbehelfsgrund ID 7606 „Rückgängigmachung IAB bei Investition in stfr PV-Anlage“ in DB-RB bereitgestellt. Dieser soll auch die Verfahren einschließen, in denen bei Geltendmachung des Investitionsabzugsbetrags in einem Veranlagungszeitraum vor 2022 der gewinnmindernde Abzug mit der Begründung versagt wurde, dass im Zeitpunkt der Durchführung der Veranlagung bereits in eine nach § 3 Nr. 72 EStG begünstigte Photovoltaikanlage investiert wurde.

Die Einsprüche sind ausschließlich unter dem Massenrechtsbehelfsgrund ID 7606 zu erfassen. Zuvor mit einem freien Ruhensgrund gespeicherte Einsprüche sind umzuspeichern.

#### **Besonderheiten bei zuvor gewerblich infizierten Mitunternehmerschaften:**

Eine gewerbliche Infizierung bei ansonsten vermögensverwaltenden oder freiberuflichen Personengesellschaften findet aufgrund des Betriebens einer nach § 3 Nr. 72 EStG steuerbefreiten Photovoltaikanlage nicht mehr statt.

Mit dem Anwendungsschreiben zu § 3 Nr. 72 EStG (BMF-Schreiben vom 17. Juli 2023, BStBl I S. 1494, Rz. 23) wurde eine Vertrauensschutzregelung eingeführt, nach der von einer Besteuerung der stillen Reserven abgesehen wird, wenn **bis zum 31. Dezember 2023** die **steuerliche Verstrickung** des (ehemaligen) Betriebsvermögens (z. B. durch Erweiterung der Anlage über die in § 3 Nr. 72 EStG genannten Grenzen hinaus oder durch die Aufnahme einer anderen gewerblichen Tätigkeit) wiederhergestellt wird. Sofern eine gewerbliche Infektion vorlag, ist die Übergangsregelung aus dem o. g. Anwendungsschreiben bereits bei der Feststellung für 2022 zu überprüfen.

Wenn bis zum 31. Dezember 2023 keine gewerbliche Infizierung begründet wurde, liegt zum **01. Januar 2022** eine **Betriebsaufgabe** vor und sämtliche Wirtschaftsgüter (mit Ausnahme der PV-Anlage) sind zu entnehmen und die darauf entfallenden stillen Reserven sind der Besteuerung zu unterwerfen. Liegt weiterhin eine gewerbliche Infizierung vor, ist das gesamte Ergebnis als Einkünfte aus Gewerbebetrieb festzustellen.

Als Anhörungsschreiben kann folgender Text verwendet werden:

„Der Betrieb einer Photovoltaik-Anlage hat bei Ihnen bis zum Feststellungszeitraum 2021 dazu geführt, dass die Tätigkeit Ihrer Gemeinschaft/Gesellschaft vollumfänglich als

gewerblich eingestuft wurde (§ 15 Absatz 3 Nummer 1 Einkommensteuergesetz (EStG)). Aufgrund einer Gesetzesänderung führt der Betrieb einer steuerbefreiten Photovoltaik-Anlage im Sinne des § 3 Nummer 72 EStG nicht mehr zu einer gewerblichen Infektion. Dies hat zur Folge, dass zum 01. Januar 2022 eine Betriebsaufgabe vorliegt und alle stillen Reserven (mit Ausnahme der Photovoltaik-Anlage) aufzudecken sind. Die Wirtschaftsgüter werden mit der Betriebsaufgabe steuerrechtliches Privatvermögen.

Die mit Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 17. Juli 2023; Bundessteuerblatt I S. 1494 gewährte Übergangsregelung, dass bei einer Wiederherstellung der steuerlichen Verstrickung von der Besteuerung der stillen Reserven abgesehen wird, ist zum 31. Dezember 2023 abgelaufen.

Nach den mir vorliegenden Erkenntnissen (Aktenlage) liegt eine solche Wiederherstellung nicht vor.

Bitte teilen Sie mir die gemeinen Werte der in das Privatvermögen überführten Wirtschaftsgüter bis zum ... mit.“