

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

eingefügt durch das JStG 2022 v. 16.12.2022 (BGBl. I 2022, 2294; BStBl. I 2023, 7)

Steuerfrei sind

...

72. die Einnahmen und Entnahmen im Zusammenhang mit dem Betrieb

- a) von auf, an oder in Einfamilienhäusern (einschließlich Nebengebäuden) oder nicht Wohnzwecken dienenden Gebäuden vorhandenen Photovoltaikanlagen mit einer installierten Bruttoleistung laut Marktstammdatenregister von bis zu 30 kW (peak) und
- b) von auf, an oder in sonstigen Gebäuden vorhandenen Photovoltaikanlagen mit einer installierten Bruttoleistung laut Marktstammdatenregister von bis zu 15 kW (peak) je Wohn- oder Gewerbeinheit,

insgesamt höchstens 100 kW (peak) pro Steuerpflichtigen oder Mitunternehmerschaft. ²Werden Einkünfte nach § 2 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 erzielt und sind die aus dieser Tätigkeit erzielten Einnahmen insgesamt steuerfrei, ist kein Gewinn zu ermitteln. ³In den Fällen des Satzes 2 ist § 15 Absatz 3 Nummer 1 nicht anzuwenden.

Autor und Mitherausgeber: Dr. Winfried *Bergkemper*,
Richter am BFH aD, Lenggries

Anm. |

Anm.

A. Allgemeine Erläuterungen zu Nr. 72

I. Grundinformation zu Nr. 72	1	IV. Geltungsbereich der Nr. 72	4
II. Rechtsentwicklung der Nr. 72	2	V. Verhältnis der Nr. 72 zur Umsatzsteuer	5
III. Bedeutung der Nr. 72	3		

B. Erläuterungen zu Satz 1: Einnahmen und Entnahmen im Zusammenhang mit dem Betrieb von Photovoltaikanlagen	6
--	----------

C. Erläuterungen zu Satz 2: Gewinnermittlung nicht erforderlich	7
--	----------

D. Erläuterungen zu Satz 3: § 15 Abs. 3 Nr. 1 kommt nicht zur Anwendung	8
--	----------

A. Allgemeine Erläuterungen zu Nr. 72

I. Grundinformation zu Nr. 72

1

Nr. 72 stellt Einnahmen und Entnahmen aus dem Betrieb einer Photovoltaikanlage stfrei, soweit diese als Einkünfte aus Gewerbebetrieb stbar sind.

2 II. Rechtsentwicklung der Nr. 72

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 Photovoltaikanlagen auf, an oder in Einfamilienhäusern und sonstigen Gebäuden bis zu einer Spitzenleistung von 30 kW bzw. 15 kW stfrei.

Nr. 72 ist für bereits Einnahmen und Entnahmen, die nach dem 31.12.2021 erzielt oder getätigt werden, anzuwenden (§ 52 Abs. 4 Satz 8 idF des JStG 2022).

3 III. Bedeutung der Nr. 72

Die aus dem Betrieb einer Photovoltaikanlage resultierende Einspeisevergütung kann auch bei privaten Hauseigentümern zu Einkünften aus Gewerbebetrieb führen, wenn eine Gewinnerzielungsabsicht zu bejahen ist. Die Einspeisevergütung richtet sich nach dem EEG. Dieses bestimmt die Vergütung für Erzeuger, die Strom aus Photovoltaikanlagen in das öffentliche Netz einspeisen. Der StBefreiung kommt deshalb insoweit normativer Charakter zu.

4 IV. Geltungsbereich der Nr. 72

Sachlicher Geltungsbereich: Nr. 72 gilt, wenn man zur Steuerbarkeit kommt, für Einkünfte aus Gewerbebetrieb.

Persönlicher Geltungsbereich: Nr. 72 betrifft unbeschränkt und beschränkt EStpfl.

5 V. Verhältnis der Nr. 72 zur Umsatzsteuer

Mit Wirkung ab 1.1.2023 gilt für die Anschaffung einer Photovoltaikanlage ein sog. Nullsteuersatz (§ 12 Abs. 3 UStG idF des JStG 2022). Die Einspeisung und Veräußerung des Stroms an den Netzbetreiber ist ustpfl.

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

Einnahmen und Entnahmen: Steuerfrei sind Einnahmen und Entnahmen, die beim Betrieb einer Photovoltaikanlage erzielt bzw. getätigt werden. Der Betrieb kann zu Einkünften aus Gewerbebetrieb führen (BMF v. 29.10.2021 – IV C 6 - S 2240/19/1006:006, BStBl. I 2021, 722; BayLfSt., Hilfe zu Photovoltaikanlagen, www.finanzamt.bayern.de unter Steuerinfos [Stand 12/2022]; s. Anm. 3 und 7). Zu den für die Gewinnermittlung maßgebenden Begriffen „Einnahmen“ und „Entnahmen“ s. § 4 Anm. 558 und 170 ff.

Photovoltaikanlagen: Die Einnahmen und Entnahmen müssen im Zusammenhang mit dem Betrieb einer Photovoltaikanlage stehen. Photovoltaik ist eine Technologie zur Gewinnung von solarer Energie aus Sonnenstrahlen. Solarzellen wandeln durch den photoelektrischen Effekt Solarenergie in Strom um. Bei Photovol-

taikanlagen werden Solarzellen zu Solarmodulen verbunden. Die erzeugte Energie wird durch Wechselrichter von Gleichstrom in Wechselstrom umgewandelt, kann anschließend gespeichert und/oder ins öffentliche Stromnetz eingespeist werden.

Die Solarmodule werden auf Flächen installiert, die eine möglichst lange Sonneneinstrahlung über den Tag gewährleisten. Die Module werden zumeist auf Hausdächern angebracht.

Photovoltaikanlagen auf, an oder in Einfamilienhäusern (Satz 1 Buchst. a): Die StBefreiung bezieht sich auf Anlagen, die auf, an oder in eigengenutzten oder vermieteten Einfamilienhäusern einschließlich Nebengebäuden angebracht sind. Zu den Nebengebäuden zählen vorrangig Garagen und Carports.

Begünstigt nach Buchst. a sind auch Installationen auf, an oder in nicht Wohnzwecken dienenden eigengenutzten oder vermieteten Gebäuden. Damit sind vor allem Gewerbeimmobilien gemeint (BTDrucks. 20/3879, 87).

Die StBefreiung gilt unabhängig von der Verwendung des erzeugten Stroms.

Photovoltaikanlagen auf, an oder in sonstigen Gebäuden (Satz 1 Buchst. b): Unter sonstigen Gebäuden sind Mehrfamilienhäuser, also Vermietungsobjekte, und gemischt genutzte Gebäude mit Wohn- und Gewerbeeinheiten zu verstehen (BTDrucks. 20/4729, 146). Auch hier gilt die StBefreiung unabhängig von der Verwendung des erzeugten Stroms. Damit sind auch Einnahmen aus Photovoltaikanlagen, bei denen der erzeugte Strom vollständig in das öffentliche Stromnetz eingespeist, zum Aufladen eines privat oder betrieblich genutzten E-Autos verbraucht oder von Mietern genutzt wird, stfrei (BTDrucks. 20/3879, 87).

Installierte Bruttoleistung: Begünstigt sind Photovoltaikanlagen mit einer installierten Bruttoleistung laut Marktstammdatenregister (MaStR) bis zu 30 kW (peak; Buchst. a) bzw. 15 kW (peak) je Wohn- oder Gewerbeeinheit (Buchst. b).

Mit der Maßeinheit kW (peak) wird die elektrische Spitzenleistung einer Photovoltaikanlage beziffert. Der kW peak der jeweiligen Anlage wird maßgeblich durch den Eintrag im MaStR bestimmt.

Das MaStR 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 Photovoltaikanlagen, besteht eine Registrierungspflicht. Rechtsgrundlage für das MaStR sind §§ 111e und 111f des Energiewirtschaftsgesetzes (EnWG) und die VO über die Registrierung energiewirtschaftlicher Daten (MaStRV) v. 10.4.2017 (BGBl. I 2017, 842).

Insgesamt höchstens 100 kW (peak): Die StBefreiung gilt für den Betrieb einer einzelnen Anlage oder mehrerer Anlagen bis maximal 100 kW (peak). Diese Höchstgrenze ist dabei pro Stpfl. bzw. Mitunternehmerschaft zu prüfen.

C. Erläuterungen zu Satz 2: Gewinnermittlung nicht erforderlich 7

Werden aus einer Anlage oder aus mehreren Anlagen nach § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 stbare Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielt (s. Anm. 3) und sind diese insgesamt stfrei, ist eine Gewinnermittlung einschließlich Einnahmenüberschussrechnung nicht erforderlich. Auch wenn dies eine Selbstverständlichkeit ist, wird es in Satz 2 ausdrücklich normiert. Vermutlich handelt es sich dabei um eine Art politisches

Signal, denn in der Begr. zum Gesetzentwurf ist davon die Rede, dass in der Praxis die Installation von Photovoltaikanlagen häufig durch bürokratische Hürden erschwert wird, insbes. durch die mit dem Betrieb einer Photovoltaikanlage verbundenen stl. Pflichten (s. im Einzelnen BTDrucks. 20/3879, 87). Die Qualifizierung der Einnahmen aus dem Verkauf des erzeugten Stroms in das öffentliche Stromnetz als Einkünfte aus Gewerbebetrieb hat nämlich zur Folge, dass in der EStErklärung eine Gewinnermittlung durchgeführt werden muss. Es bestand aber schon bis zum 31.12.2021 die Möglichkeit eines Antrags auf Liebhaberei. Betreiber kleinerer Photovoltaikanlagen (10 kW) konnten gegenüber dem FA erklären, dass die Anlage ohne Gewinnerzielungsabsicht betrieben wurde (BMF v. 29.10.2021 – IV C 6 - S 2240/19/1006:006, BStBl. I 2021, 722).

Soweit allerdings die 100 kW (peak)-Grenze überschritten wird und so die StBefreiung entfällt, ist der Stpfl. zur Gewinnermittlung verpflichtet.

8 D. Erläuterungen zu Satz 3: § 15 Abs. 3 Nr. 1 kommt nicht zur Anwendung

Erzielt ein Stpfl. nur stfreie Einnahmen aus dem Betrieb einer Photovoltaikanlage und ist er deshalb auch nicht zur Gewinnermittlung verpflichtet (Satz 2), kommt § 15 Abs. 3 Nr. 1 nicht zur Anwendung. § 15 Abs. 3 Nr. 1 betrifft eine Mitunternehmerschaft, die auch eine gewerbliche Tätigkeit iSv. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 ausübt. Durch diese Tätigkeit tritt eine sog. Infektion hinsichtlich der sonstigen Betätigung der Gesellschaft ein, die die Merkmale des Gewerbebetriebs nicht erfüllen (s. § 15 Anm. 1400 ff.). Satz 3 ordnet an, dass die Gewerbefiktion in den Fällen der Nr. 72 nicht eingreift. Bedeutung hat dies bei vermögensverwaltenden PersGes. (zB Vermietungs-GbR). Bei ihnen führt somit der Betrieb von Photovoltaikanlagen, die die begünstigten Anlagegrößen nicht überschreiten, nicht zu einer gewerblichen Infektion der Vermietungseinkünfte. Damit können auch vermögensverwaltende PersGes. auf ihren Mietobjekten Photovoltaikanlagen von bis zu 15 kW (peak) je Wohn- und Gewerbeeinheit (max. 100 kW) installieren und ihre Mieter mit selbst produziertem Strom versorgen, ohne stl. Nachteile befürchten zu müssen (BTDrucks. 20/3879, 88).