TREUCONDA
Treuhand- und Wirtschaftsberatungsgesellschaft
mbH Steuerberatungsgesellschaft

&

MAYRHOFER-GRIMM
vereidigter Buchprüfer
Steuerberater

PHOTOVOLTAIKANLAGEN

AUSGEWÄHLTE ERTRAG- UND UMSATZSTEUERLICHE SCHWERPUNKTE AUS SICHT DER BERATUNGSPRAXIS

MERKBLATT NR. 168.3 | 01 | 2026

INHALT

A. Ertragsteuerliche Betrachtung
1. Steuerbefreiung für bestimmte PV-Anlagen
1.1 Einkommen- und körperschaftsteuerliche Regelung
1.1.1 Prüfung der Leistungsgrenze
1.1.2 Berechnung der 100 kWp-Grenze
1.1.3 IAB bei Übergang zur Steuerbefreiung
1.1.4 Entnahmegewinn bei Übergang zur Steuerbefreiung
1.1.5 Nutzung der PV-Anlage in einem anderen Unternehmen
1.1.5.1 Ein einheitlicher oder mehrere Betriebe
1.1.5.2 Handhabung bei zwei Betrieben
1.1.5.3 Handhabung bei einem einheitlichen Betrieb
1.1.5.4 Agri-PV-Anlagen
1.1.5.5 GmbH oder Mitunternehmerschaft
1.1.6 IAB bei Nutzung der PV-Anlage in einem anderen Betrieb
1.1.7 Nutzung der PV-Anlage bei Vermietungsimmobilien
1.1.7.1 Stromversorgung im Vermietungsobjekt
1.1.7.2 Betreiben der Wärmepumpe mit Strom aus der PV-Anlage
1.1.7.3 Gewerbliche Infizierung bei steuerbefreiten PV-Anlagen
1.1.8 Nutzung der PV-Anlage zum Aufladen betrieblicher E-Autos
1.1.9 Verkauf der PV-Anlage
1.1.10 Erklärungspflichten gegenüber dem Finanzamt
1.2 Gewerbesteuerliche Folgewirkungen
1.2.1 Gewerbesteuerbefreiung
1.2.2 Auswirkungen auf die erweiterte Grundbesitzkürzung
1.2.3 Mehrere PV-Anlagen = mehrere Betriebe/Teilbetriebe?
1.2.4 Gewerbesteuerzerlegung
2. Steuerermäßigung für die PV-Anlage
3. Ertragsteuerliche Bewertung der Entnahme und Aufwandseinlage
3.1 Wert der kWh
3.2 Verbrauchte kWh
3.3 Beurteilung der Entnahme bei einem einheitlichen Gewerbebetrieb
4. Behandlung von Batteriespeichern
5. Grunderwerbsteuer
6. Bauabzugsteuer

B. Umsatzsteuerliche Betrachtung
7. Neuregelung ab 2023: NullSteuersatz
7.1 Abgrenzung zur Ertragsteuer
7.2 Die Regelung im Überblick
7.3 Begünstigte Leistungen
7.3.1 Lieferung von Solarmodulen
7.3.2 Lieferung der für den Betrieb einer PV-Anlage wesentlichen Komponenten
7.3.3 Lieferung der Speicher, die dazu dienen, den mit Solarmodulen erzeugten Strom zu speichern
7.3.4 Installation einer Photovoltaikanlage
7.3.5 Abgrenzung begünstigte und nicht begünstigte Leistungen
7.4 Begünstigte Gebäude
7.5 Betreiber der Anlage
7.6 Unentgeltliche Wertabgaben
8. Umsetzung in der Buchhaltung
9. Zeitliche Anwendung
10. Verkauf einer PV-Anlage

A. ERTRAGSTEUERLICHE BETRACHTUNG

1. STEUERBEFREIUNG FÜR BESTIMMTE PV-ANLAGEN

1.1 Einkommen- und körperschaftsteuerliche Regelung

Die Einnahmen und Entnahmen aus dem Betrieb bestimmter Photovoltaikanlagen (PV-Anlagen) sind steuerfrei.[1] Diese Steuerbefreiung gilt wegen § 8 Abs. 1 Satz 1 KStG, der auf die einkommensteuerlichen Regelungen Bezug nimmt, auch für Steuerpflichtige, die unter das Körperschaftsteuergesetz fallen, wie z. B. GmbHs.

1 § 3 Nr. 72 Satz 1 i. V. m. § 52 Abs. 4 letzter Satz EStG.

© 01/2026 DWS Steuerberater Medien GmbH
Bestellservice: Postfach 02 35 53 · 10127 Berlin · Tel.: 030. 2 88 85 66 · Fax: 030. 28 88 56 70 · E-Mail: info@dws-medien.de · Internet: www.dws-medien.de
Alle Rechte vorbehalten. Es ist nicht gestattet, die Produkte ganz oder teilweise nachzudrucken bzw. auf fotomechanischem Weg zu vervielfältigen. Dieses Produkt wurde mit äußerster Sorgfalt bearbeitet, für den Inhalt kann jedoch keine Gewähr übernommen werden.
Aus Gründen der besseren Lesbarkeit wird auf die gleichzeitige Verwendung der Sprachformen männlich, weiblich und divers (m/w/d) verzichtet. Sämtliche Personenbezeichnungen gelten gleichermaßen für alle Geschlechter.

Die Steuerbefreiung gilt unabhängig davon, wann die PV-Anlage in Betrieb genommen wurde und unabhängig von der Verwendung des erzeugten Stroms. Es spielt daher keine Rolle, ob der gesamte Strom eingespeist wird, Teile davon selbst verbraucht werden – entweder für private oder andere betriebliche Zwecke, ein privates oder betriebliches E-Auto damit aufgeladen wird oder der Strom an Mieter verkauft wird. Die Steuerbefreiung umfasst auch Zuschüsse sowie vereinnahmte und erstattete Umsatzsteuer bei Einnahmenüberschussrechnern.[2]

Das EStG unterscheidet zwei Fallvarianten:

Buchst. a = eine Wohn- oder Gewerbeeinheit
Voraussetzungen:
- auf, an oder in **Einfamilienhäusern,** einschl. Nebengebäuden
- sowie **nicht Wohnzwecken dienenden Gebäuden**
- max. installierte Bruttoleistung lt. Marktstammdatenregister von bis zu **30 kWp**

Nebengebäude können z. B. Garagen, Carports, Gartenhäuser oder Schuppen sein. Nicht Wohnzwecken dienende Gebäude sind z. B. Gewerbeimmobilien oder ein Garagenhof.

Buchst. b = mehrere Wohn- oder Gewerbeeinheiten
Voraussetzungen:
- auf, an oder in **sonstigen Gebäuden**
- bis zu **30 kWp je Wohn- oder Gewerbeeinheit** (für nach dem 31.12.2024 in Betrieb genommene, angeschaffte oder erweiterte PV-Anlagen; für zuvor in Betrieb genommene PV-Anlagen nur 15 kWp je Wohn- oder Gewerbeeinheit)[3]

Hierunter fallen Immobilien, die gemischt genutzt sind, z. B. sowohl als Wohn- sowie als Gewerbeimmobilie, aber auch reine Wohn- und Gewerbeimmobilien mit mehreren Nutzungseinheiten. Auch bei diesen Gebäuden sind die Nebengebäude mitumfasst.

Freiland-PV-Anlagen fallen nicht unter die Steuerbefreiungsregelung, da sie nicht auf, an oder in einem Gebäude installiert sind. Das gilt auch für PV-Anlagen, die auf dem Grundstück am Hang installiert sind. Befinden sich jedoch nur einige Module einer einheitlichen PV-Anlage nicht auf, an oder in dem Gebäude, bleibt es dennoch bei der Steuerbefreiung, wenn die Module, z. B. auf der Gartenfläche, eine Grenze von 10 % der Gesamtleistung der PV-Anlage nicht überschreiten.[4] Differenziert zu betrachten sind PV-Anlagen an Umzäunungen des Grundstücks. Einfriedungen und Umzäunungen bei **Betriebsgrundstücken** sind unbewegliche Wirtschaftsgüter, die keine Gebäude oder Gebäudeteile sind. Für Umzäunungen bei **Wohngebäuden** gilt dies hingegen nicht.[5] Diese Umzäunungen gehören zum Wohngebäude, vergleichbar mit einem Carport. PV-Anlagen an Umzäunungen von Wohngebäuden, die kein Betriebsvermögen sind, können damit begünstigt sein.

Bei PV-Anlagen, die sich über mehrere Dächer erstrecken, ist für die Beurteilung der Steuerbefreiung die **Summe der für die jeweiligen Gebäude geltenden Leistungsgrenzen** maßgeblich, auf an oder in denen sich die PV-Anlage befindet.[6]

BEISPIEL Auf einer landwirtschaftlichen Hofstelle befinden sich ein EFH, ein Stallgebäude für die Tiere und eine Maschinenhalle. Es ist lediglich ein Einspeisezähler vorhanden = eine PV-Anlage. Die PV-Anlagenmodule verteilen sich wie folgt:
EFH 20 kWp
Stall 30 kWp
Maschinenhalle 40 kWp
Summe: 90 kWp
ERGEBNIS Die Einnahmen aus dem Betrieb der PV-Anlage sind nach § 3 Nr. 72 EStG steuerfrei, da die Summe der Leistungsgrenzen der drei Gebäude von 90 kWp (3 Gebäude je 30 kWp) nicht überschritten werden (neue Rechtsauffassung seit 13.02.2025, zuvor steuerpflichtig).
Wäre auf einer der Gebäude auch nur 1 kWp mehr installiert, wäre die PV-Anlage insgesamt steuerpflichtig. Eine PV-Anlage kann nicht teilweise steuerbegünstigt sein.

HINWEIS Die Steuerbefreiungsregelung ist kein Wahlrecht, d. h. sie greift auch, wenn steuerpflichtige Einkünfte – Verluste – generiert werden sollen. Die Steuerbefreiungsregelung greift jedoch generell nur für PV-Anlagen, die mit Gewinnerzielungsabsicht betrieben werden. Anlagen, die in die sog. steuerliche Liebhaberei fallen, sind von vornherein ertragsteuerlich irrelevant.

1.1.1 Prüfung der Leistungsgrenze

Bei der Prüfung dieser Grenzen handelt es sich um die objektbezogene Prüfung je Steuerpflichtigen oder Mitunternehmerschaft in Bezug auf die für die jeweilige Gebäudeart zulässige PV-Anlagen-Leistung.[7] Maßgeblich ist grundsätzlich die BRUTTOleistung nach dem Marktstammdatenregister in Kilowatt.[8] Eine (Ab-) Rundung ist nicht vorgesehen.[9] Außerdem handelt es sich um eine FreiGRENZE und nicht um einen Freibetrag.[10]

BEISPIEL Sowohl die Ehefrau als auch der Ehemann betreiben auf ihrem zu eigenen Wohnzwecken genutzten Einfamilienhaus (EFH) **jeweils eine** Anlage mit einer maßgeblichen Leistung von 16 kWp. Beide Anlagen sind begünstigt. Würden beide Anlagen vom Ehemann betrieben, wären beide Anlagen nicht begünstigt.

BEISPIEL A und B sind Miteigentümer eines Mehrfamilienhaus (MFH) mit 3 Wohneinheiten. A betreibt auf dem Dach des MFH eine Anlage mit 50 kWp und B auf den dazugehörigen Garagen eine Anlage mit 10 kWp. Bei Inbetriebnahme vor dem 01.01.2025 überschreitet die Anlage des A die maßgebliche Leistung von 45 kWp für das MFH einschl. der Garagen und ist daher nicht begünstigt. Die Anlage des B ist dagegen begünstigt. Würde A seine PV-Anlage nach dem 31.12.2024 in Betrieb nehmen, anschaffen oder hätte eine Erweiterung vorgenommen, wäre auch die PV-Anlage steuerfrei.

Eine Möglichkeit, die Steuerbefreiung herbeizuführen, wäre es demnach zu große PV-Anlagen in zwei oder mehrere PV-Anlagen aufzusplitten und die abgespaltenen Anlagen gemeinsam mit anderen Personen in Form einer Mitunternehmerschaft zu betreiben, denn die jeweils gültige kWp-Grenze gilt für jeden Steuerpflichtigen und jede Mitunternehmerschaft getrennt.[11] Allerdings sind hier außersteuerliche Folgewirkungen zu beachten: Sieht der

2 *BMF, Schreiben v. 17.07.2023 Steuerbefreiung für Photovoltaikanlagen (§ 3 Nummer 72 EStG) Rz. 12.*
3 *§ 52 Abs. 4 letzter Satz EStG.*
4 *Finanzministerium des Landes Schleswig-Holstein v. 13.02.2025 VI 3010 – S 2240 – 186.*
5 *H 7.1 „Unbewegliche Wirtschaftsgüter, die keine Gebäude oder Gebäudeteile sind" EStH.*
6 *Finanzministerium des Landes Schleswig-Holstein v. 13.02.2025 VI 3010 – S 2240 – 186.*
7 *BMF, Schreiben v. 17.07.2023 Steuerbefreiung für Photovoltaikanlagen (§ 3 Nummer 72 EStG) Rz. 12.*
8 *BMF, Schreiben v. 17.07.2023 Steuerbefreiung für Photovoltaikanlagen (§ 3 Nummer 72 EStG) Rz. 2.*
9 *BMF, Schreiben v. 17.07.2023 Steuerbefreiung für Photovoltaikanlagen (§ 3 Nummer 72 EStG) Rz. 5 Beispiel 2. Spiegelstrich.*
10 *BMF, Schreiben v. 17.07.2023 Steuerbefreiung für Photovoltaikanlagen (§ 3 Nummer 72 EStG) Rz. 3 Tabelle Überschrift 2. Spalte.*
11 *BMF, Schreiben v. 17.07.2023 Steuerbefreiung für Photovoltaikanlagen (§ 3 Nummer 72 EStG) Rz. 3 Tabelle Überschrift 2. Spalte.*

© 01/2026 DWS-Medien, Berlin

Netzbetreiber diese Anlage dann als neue Anlage an, kommen nicht mehr die ursprünglich geltenden Einspeisevergütungssätze zur Anwendung. Dies gilt es zuvor abzuklären.

Für die Prüfung, ob die Leistungsgrenze für die Steuerbefreiung eingehalten ist, sind nur PV-Anlagen einzubeziehen, die mit Gewinnerzielungsabsicht betrieben werden. Das gilt auch für die Einhaltung der 100 kWp-Grenze.

Als Mitunternehmerschaft kommen auch Vermietungs-GbRs in Betracht, da sie insoweit, wie sie gemeinschaftlich auch eine PV-Anlage betreiben, grundsätzlich (steuerfreie) gewerbliche Einkünfte erzielen und insoweit als Mitunternehmerschaft anzusehen sind.

BEISPIEL A und B sind Miteigentümer eines MFH mit 3 Wohneinheiten. A betreibt auf dem Dach des MFH eine Anlage mit 40 kWp und B auf den dazugehörigen Garagen eine Anlage mit 10 kWp. Außerdem betreiben A und B in Form einer Mitunternehmerschaft eine 3. Anlage mit 30 kWp an der Fassade des MFH. Alle Anlagen sind begünstigt, denn alle 3 Betreiber – einmal A, einmal B und A und B gemeinsam – überschreiten die maßgebliche Leistung für diese Gebäudeart nicht.

Werden PV-Anlagen auf andere Steuerpflichtige übertragen, um die Steuerbefreiungsregelung hineinzukommen, gilt es zu beachten, dass die Übertragung der PV-Anlage nicht zum Buchwert möglich ist, wenn dann aus einer ehemals steuerpflichtigen PV-Anlage eine steuerfreie PV-Anlage wird.[12]

Werden die Voraussetzungen des § 3 Nr. 72 EStG unterjährig erstmalig oder letztmalig erfüllt (z. B. aufgrund von Veränderungen bei den Wohn-/Gewerbeeinheiten im Gebäude, Änderung der maßgeblichen Leistung der PV-Anlage, Über- oder Unterschreitung der 100 kWp-Grenze), findet die Steuerbefreiung nur bis zu bzw. ab diesem Zeitpunkt Anwendung.[13] Es ist also ein unterjähriger Wechsel zur Steuerbefreiung bzw. zur Steuerpflicht möglich.

1.1.2 Berechnung der 100 kWp-Grenze

Insgesamt, also sowohl im Fall a als auch im Fall b, sollen jedoch nur PV-Anlagen, deren Summe eine Leistung von max. 100 kWp pro Steuerpflichtigen (natürliche Person oder Kapitalgesellschaft) oder Mitunternehmerschaft nicht überschreitet, steuerbefreit sein. Hierbei handelt es sich im 2. Schritt um die subjektbezogene Prüfung.[14] Die 100 kWp-Grenze gilt für alle steuerfreien Anlagen zusammen, unabhängig davon, ob sie vor oder nach dem 01.01.2025 in Betrieb genommen, angeschafft oder erweitert wurden.

Jeder Steuerpflichtiger sowie jede Mitunternehmerschaft kann dabei seine/ihre eigene 100 kWp-Grenze beanspruchen. Aber alle begünstigten PV-Anlagen, die von einem Steuerpflichtigen oder einer Mitunternehmerschaft betrieben werden, sind zusammenzurechnen. Und zwar unabhängig davon, ob sie sich auf, an oder in unterschiedlichen Gebäuden befinden oder technisch voneinander getrennt sind oder nicht.

BEISPIEL Dem Steuerpflichtigen A gehört ein EFH mit einer PV-Anlage, deren Leistung 12 kWp beträgt, welches er selbst bewohnt. Zusammen mit seinen 2 Geschwistern gehört ihm zu einem Drittel ein vermietetes MFH mit 15 Wohneinheiten, welches mit einer PV-Anlage mit einer Leistung von 90 kWp ausgestattet ist. Außerdem besitzt er noch ein MFH mit 20 Wohneinheiten im Alleineigentum. Dieses Gebäude ist mit einer PV-Anlage mit einer Leistung von 60 kWp ausgestattet.
LÖSUNG Die PV-Anlage auf dem EFH erfüllt die Voraussetzungen für die Steuerbefreiung. Gleiches gilt grundsätzlich für die PV-Anlagen auf den beiden MFH. Alle Anlagen können danach grundsätzlich unter § 3 Nr. 72 EStG fallen. Im Sinne der 100 kWp-Grenze ist A und die Mitunternehmerschaft der Geschwister jeweils ein Subjekt mit jeweils einer eigenen 100 kWp-Grenze.
A: EFH 12 kWp + MFH Alleineigentum 60 kWp = 72 kWp < 100 kWp = begünstigt
MU-Schaft: 90 kWp < 100 kWp = begünstigt
Dem Steuerpflichtigen A wird die Leistung der PV-Anlage auf dem MFH, welche er zusammen mit seinen beiden Geschwistern betreibt, nicht anteilig zugerechnet.[15]

Für die Betrachtung, ob die 100 kWp-Grenze eingehalten wird oder nicht, sind nur solche PV-Anlagen einzubeziehen, für die die Steuerbefreiung grundsätzlich überhaupt in Betracht kommen kann und mit Gewinnerzielungsabsicht betrieben werden.[16]

BEISPIEL Dem Steuerpflichtigen A gehört ein EFH mit einer PV-Anlage, deren Leistung 12 kWp beträgt, welches er selbst bewohnt. Außerdem besitzt er im Alleineigentum ein vermietetes MFH mit 15 Wohneinheiten, welches mit einer PV-Anlage mit einer Leistung von 40 kWp ausgestattet ist. Daneben besitzt er noch ein MFH mit 20 Wohneinheiten im Alleineigentum. Dieses Gebäude ist ebenfalls mit einer PV-Anlage mit einer Leistung von 40 kWp ausgestattet. Außerdem betreibt er seit Januar 2025 eine PV-Anlage mit einer Leistung von 70 kWp auf einem vermieteten Geschäftshaus mit 2 Gewerbeeinheiten.
LÖSUNG Die PV-Anlage auf dem EFH erfüllt die Voraussetzungen für die Steuerbefreiung. Gleiches gilt grundsätzlich für die PV-Anlagen auf den beiden MFH. Diese Anlagen können danach grundsätzlich unter § 3 Nr. 72 EStG fallen. Die PV-Anlage auf dem Geschäftshaus ist von vornherein nicht nach § 3 Nr. 72 EStG begünstigungsfähig, weil die Grenze von – hier 60 kWp – für dieses Gebäude überschritten ist.
A: EFH 12 kWp + MFH 40 kWp + MFH 40 kWp = 92 kWp < 100 kWp = begünstigt

Würde die Leistung aus der Summe der vom Steuerpflichtigen/Mitunternehmerschaft betriebenen PV-Anlagen die Grenze von 100 kWp überschreiten, kommt die Steuerbefreiungsregelung insg. nicht zur Anwendung. Das bedeutet, keine der PV-Anlagen, die zwar die objektbezogene Prüfung bestanden haben, würde unter die Steuerbefreiung fallen, wenn die subjektbezogene Grenze überschritten wird. Auch die 100 kWp-Grenze ist eine FreiGRENZE.[17]

1.1.3 IAB bei Übergang zur Steuerbefreiung

Werden aus einer PV-Anlage **ausschließlich** Einnahmen oder Entnahmen erzielt, die unter § 3 Nr. 72 EStG fallen, scheidet seit dem 01.01.2021 sowohl die Bildung für geplante Investitionen in solche PV-Anlagen als auch die Inanspruchnahme von Investi-

12 *BMF, Schreiben v. 17.07.2023 Steuerbefreiung für Photovoltaikanlagen (§ 3 Nummer 72 EStG) Rz. 22.*
13 *BMF, Schreiben v. 17.07.2023 Steuerbefreiung für Photovoltaikanlagen (§ 3 Nummer 72 EStG) Rz. 18.*
14 *BMF, Schreiben v. 17.07.2023 Steuerbefreiung für Photovoltaikanlagen (§ 3 Nummer 72 EStG) Rz. 13.*
15 *BMF, Schreiben v. 17.07.2023 Steuerbefreiung für Photovoltaikanlagen (§ 3 Nummer 72 EStG) Rz. 16.*
16 *BMF, Schreiben v. 17.07.2023 Steuerbefreiung für Photovoltaikanlagen § 3 Nummer 72 EStG) Rz. 14, 15.*
17 *BMF, Schreiben v. 17.07.2023 Steuerbefreiung für Photovoltaikanlagen (§ 3 Nummer 72 EStG) Rz. 17.*

© 01/2026 DWS-Medien, Berlin

tionsabzugsbeträgen (IAB) in nach dem 31.12.2021 endenden Wirtschaftsjahren aus.[18]

Das BMF begründet dies damit, dass für PV-Anlagen, die unter die Begünstigung nach § 3 Nr. 72 EStG fallen, kein Gewinn mehr zu ermitteln ist (siehe hierzu 1.10 Erklärungspflichten gegenüber dem Finanzamt) und damit die Voraussetzung für die Bildung und Inanspruchnahme von IAB nicht erfüllt ist. Im Umkehrschluss bedeutet dies, dass ein IAB für PV-Anlagen, die nicht unter die Steuerbefreiungsregelung fallen, nach wie vor gebildet werden kann. Wurde für die Investition in eine PV-Anlage, die unter § 3 Nr. 72 EStG fällt, ein IAB gebildet und wurde dieser bis einschl. zum 31.12.2021 nicht gewinnwirksam hinzugerechnet, muss der IAB rückgängig gemacht werden.[19]

Die im BMF-Schreiben dargelegte Rückgängigmachung des IAB, wenn dieser nicht bis zum 31.12.2021 aufgelöst wurde und mit der PV-Anlage ab dem 01.01.2022 ausschließlich steuerfreie Einnahmen erzielt und Entnahmen getätigt werden, wird im Hinblick auf eine mögliche unzulässige echte Rückwirkung kritisch gesehen. Die geplante Steuerbefreiungsregelung für bestimmte PV-Anlagen wurde erstmals mit dem Regierungsentwurf des Jahressteuergesetzes 2022 vom 14.09.2022 bekannt. In diesem Regierungsentwurf war als Zeitpunkt des Inkrafttretens der Steuerbefreiungsregelung jedoch erst der 01.01.2023 vorgesehen. Erst mit der Beschlussempfehlung und dem Bericht des Finanzausschusses vom 30.11.2022 wurde der Anwendungszeitpunkt 01.01.2022 für die Steuerbefreiungsregelung bekannt. Hat der Steuerpflichtige den in Vorjahren gebildeten IAB für die bis 30.11.2022 abgeschlossene Investition in eine – dann rückwirkend – steuerfreie PV-Anlage genutzt, besteht die Möglichkeit, dass dies eine echte und somit unzulässige Rückwirkung bedeutet, wenn der Steuerpflichtige diesen IAB rückwirkend im Jahr der Bildung mit Verzinsung auflösen muss. Eine Entscheidung darüber werden die Gerichte treffen müssen. Ein Verfahren zur Aussetzung der Vollziehung hatte der BFH zugunsten des Steuerpflichtigen entschieden, ohne jedoch die Rechtsfrage abschließend zu klären.[20]

Soweit die PV-Anlage Betriebsvermögen eines Betriebes ist, dessen Zweck nicht nur die Erzeugung von Strom aus PV-Anlagen ist, ist die Bildung und Inanspruchnahme von IAB nach den Regelungen des § 7g EStG möglich. Siehe hierzu 1.1.6 IAB bei Nutzung der PV-Anlage in einem anderen Betrieb. Voraussetzung für die Beanspruchung von IAB ist jedoch generell, dass die PV-Anlage mit Gewinnerzielungsabsicht betrieben wird. Bei der Prüfung der Gewinnerzielungsabsicht wird eine betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer (= Prognosezeitraum) von 20 Jahren unterstellt. Die Absicht Einkommensteuer auf andere Einkünfte zu sparen, führt nicht zur Bejahung einer Gewinnerzielungsabsicht.[21]

1.1.4 Entnahmegewinn bei Übergang zur Steuerbefreiung

Der Übergang von einem steuerpflichtigen Gewerbebetrieb (Produktion und Verkauf von Strom mit der PV-Anlage) zur Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 72 EStG führt nicht zu einer steuerpflichtigen Aufdeckung der stillen Reserven aus der PV-Anlage. Die PV-Anlage bleibt im selben Betrieb Betriebsvermögen, sodass keine Entnahme stattfindet. Wenn die PV-Anlage jedoch entnommen wird, weil z. B. kein Strom mehr eingespeist oder verkauft wird, fällt die Entnahme der PV-Anlage ebenfalls unter § 3 Nr. 72 EStG, ist also steuerfrei, wenn mit der PV-Anlage **ausschließlich** Einnahmen und Entnahmen erzielt wurden, die unter § 3 Nr. 72 EStG fallen.[22]

Anders verhält es sich jedoch, wenn die PV-Anlage zum Betriebsvermögen eines anderweitigen Betriebes – nicht nur Produktion und Verkauf von Strom – gehört, dazu siehe 1.1.9 Verkauf der PV-Anlage.

1.1.5 Nutzung der PV-Anlage in einem anderen Unternehmen

1.1.5.1 Ein einheitlicher oder mehrere Betriebe

PV-Anlagen, mit denen Strom erzeugt und verkauft bzw. eingespeist wird, sind grundsätzlich ein Gewerbebetrieb (Ausnahme echte steuerliche Liebhaberei) und zwar ein eigenständiger Gewerbebetrieb. Die Formulierung im BMF-Schreiben vom 17.07.2023 „ist dabei nur dann anzunehmen …“ verdeutlicht, dass der einheitliche Gewerbebetrieb bei Stromnutzung in einem anderen Betrieb vom Grundsatz der Ausnahmefall ist.[23] Ein einheitlicher Gewerbebetrieb kann danach nur dann vorliegen, wenn sich die beiden Betriebe **einander unterstützen und sich gegenseitig ergänzen.** Das bedeutet, für die Annahme eines einheitlichen Betriebes muss ein **wirtschaftlicher, organisatorischer und finanzieller Zusammenhang** bestehen. Für die Annahme nur eines Gewerbebetriebs wird es beim Betrieb einer PV-Anlage und Stromnutzung in einem anderen Unternehmen nach diesen Kriterien regelmäßig am erforderlichen wirtschaftlichen Zusammenhang fehlen. Das BMF baut jedoch eine Brücke mit dem Hinweis, dass wenn der mit der PV-Anlage erzeugte Strom zu mehr als 50 % in dem anderen Betrieb verbraucht wird, dies als gewichtiges Indiz für „einander stützen und sich gegenseitig ergänzen“ gelten kann. Damit ist in dem Fall die Behandlung als einheitlicher Gewerbebetrieb möglich, aber nicht zwingend vorgeschrieben.

Zusammenfassend lässt sich festhalten: Wird der selbst produzierte Strom aus der Anlage nicht nur eingespeist, sondern auch in einem eigenen anderen Betrieb verwendet, liegen grundsätzlich zwei Betriebe vor. Werden mehr als 50 % des mit der PV-Anlage selbst produzierten Stroms im eigenen anderen Betrieb verwendet, kann ein einheitlicher Gewerbebetrieb angenommen werden, muss es aber nicht. Ein einheitlicher Betrieb ist jedoch gegeben, wenn der wirtschaftliche Zusammenhang – beide Betätigungen einander stützen und ergänzen – gegeben ist (die Kriterien organisatorischer und finanzieller Zusammenhang müssen ebenfalls erfüllt sein). Der einheitliche Betrieb liegt dann unabhängig von der Menge der Stromnutzung aus der PV-Anlage im anderen Betrieb vor. Das kann z. B. bei einem Elektroinstallationsunternehmen, welches auch für Kunden PV-Anlagen konzipiert und vermarktet oder für ein Dachdeckerunternehmen, welches die Module auf den Dächern montiert, gegeben sein. Die Rechtsprechung, auf die das BMF Bezug nimmt, erging jedoch explizit für Gewerbebetriebe, also Einkünfte nach § 15 EStG. Unklar ist, ob dies auf andere Einkunftsarten – §§ 13 und 18 EStG – übertragen werden kann. Nach systematischen Grundsätzen ist dies nicht möglich. Dies wird am Beispiel von Einkünften eines Arztes deutlich: Die Produktion und der Verkauf von Strom kann systematisch nicht unter Einkünfte nach § 18 EStG gefasst werden, denn es sind gewerbliche Einkünfte. Vergleichbar ist mit die Produktion und der Verkauf von Strom insoweit mit dem Tierarzt, der auch Medikamente und spezielles Tierfutter verkauft und dem Zahnarzt, der Zahnpflegeprodukte verkauft. Dann liegt auch jeweils ein vom kurativen Bereich getrennter Gewerbebetrieb vor. Das BMF führt jedoch stets nur den allgemeinen Begriff „Betrieb“ auf und hat die Einschränkung „Gewerbebetrieb“ nicht vorgenommen.

18 *BMF, Schreiben v. 17.07.2023 Steuerbefreiung für Photovoltaikanlagen (§ 3 Nummer 72 EStG) Rz. 19.*
19 *BMF, Schreiben v. 17.07.2023 Steuerbefreiung für Photovoltaikanlagen (§ 3 Nummer 72 EStG) Rz. 19.*
20 *BFH, Beschluss v. 15.10.2024 – III B 24/24 (AdV).*
21 *FG Nürnberg, Beschluss v. 01.03.2024 – 5 V 1163/23.*
22 *BMF, Schreiben v. 17.07.2023 Steuerbefreiung für Photovoltaikanlagen (§ 3 Nummer 72 EStG) Rz. 11.*
23 *BMF, Schreiben v. 17.07.2023 Steuerbefreiung für Photovoltaikanlagen (§ 3 Nummer 72 EStG) Rz. 26.*

© 01/2026 DWS-Medien, Berlin

HINWEIS Die Beurteilung, ob ein oder mehrere Betriebe vorliegen, ist unabhängig davon, ob mit der PV-Anlage auch steuerfreie oder nur steuerpflichtige Einkünfte generiert werden, wenn die PV-Anlage nicht unter § 3 Nr. 72 EStG fällt.

1.1.5.2 Handhabung bei zwei Betrieben

Die Einnahmen aus dem Verkauf/der Einspeisung des Stroms abzüglich der damit im Zusammenhang stehenden Ausgaben sind steuerfreie Einkünfte, wenn § 3 Nr. 72 EStG erfüllt ist. Mit dem anderen eigenen Betrieb werden dementsprechend andere – i. d. R. nicht steuerbefreite – Einkünfte erzielt. Die Kosten der Anlage sind grundsätzlich den beiden Tätigkeitsbereichen/Einkunftsarten sachgerecht anhand der Stromnutzung aufzuteilen. Soweit die Kosten auf die steuerfreien Einnahmen und Entnahmen des Betriebs PV-Anlage entfallen, bleiben sie steuerlich ohne Wirkung. Die Kostenanteile, die auf das andere – nicht steuerbefreite – Unternehmen entfallen, sind abzugsfähige Betriebsausgaben in diesem Unternehmen. Der Strom wird in das nicht steuerbefreite andere Unternehmen eingelegt und mit den Herstellungskosten bewertet.

Dieser Zuordnung der Kosten zu den zwei verschiedenen Unternehmen kommt seit der Einführung der Steuerbefreiungsregelung für bestimmte PV-Anlagen eine besondere Bedeutung zu.

BEISPIEL Auf dem Dach einer Schreinerei ist eine PV-Anlage mit einer Leistung von 20 kWp installiert. 40 % des produzierten Stroms werden in der Schreinerei verbraucht und der Rest eingespeist.
LÖSUNG Der betreffende Steuerpflichtige erzielt Einkünfte i. S. d. § 15 EStG aus der Schreinerei. Daneben unterhält er einen weiteren Gewerbebetrieb mit Einkünften nach § 15 EStG aus der Produktion und dem Verkauf von Strom. Die PV-Anlage ist Betriebsvermögen im Gewerbebetrieb PV-Anlage. Die Kostenanteile, einschl. der AfA der PV-Anlage, wären, soweit sie auf den von der PV-Anlage produzierten, aber in der Schreinerei genutzten Strom entfallen, eine Entnahme aus dem Betrieb PV-Anlage und eine (Aufwands-)Einlage in der Schreinerei. Die Entnahme aus dem Gewerbebetrieb PV-Anlage ist nach § 3 Nr. 72 EStG steuerfrei. Die Einlage der Kosten in die Schreinerei sind abziehbare Betriebsausgaben, da mit der Schreinerei steuerpflichtige Einkünfte erzielt werden. Die verbleibenden Kostenanteile im Gewerbebetrieb Stromproduktion bleiben wg. § 3c EStG ohne Auswirkung aufgrund der Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 72 EStG.

1.1.5.3 Handhabung bei einem einheitlichen Betrieb

Befindet sich die PV-Anlage im Betriebsvermögen eines Betriebs, dessen Zweck nicht ausschließlich der Betrieb von nach § 3 Nr. 72 Satz 1 EStG begünstigten Photovoltaikanlagen ist, ist die Steuerbefreiung nur insoweit anzuwenden als Strom eingespeist, entnommen oder an Dritte veräußert wird. Der Betriebsausgabenabzug im Zusammenhang mit dem Betrieb der PV-Anlage bleibt erhalten, soweit dieser auf die eigenbetriebliche Nutzung des Stroms aus der PV-Anlage entfällt. Bis zur Höhe der Einnahmen und der Entnahmen i. S. d. § 3 Nr. 72 Satz 1 EStG gilt das Betriebsausgabenabzugsverbot nach § 3c Abs. 1 EStG.[24]

BEISPIEL Auf dem Dach einer Schreinerei ist eine PV-Anlage mit einer Leistung von 20 kWp installiert. 60 %, hier 12.000 kWh des produzierten Stroms werden in der Schreinerei verbraucht und der Rest – 8.000 kWh – eingespeist. Die Einspeisevergütung beträgt 880 € (8.000 kWh x 11 Cent). Die Kosten der PV-Anlage inklusive Abschreibung belaufen sich auf 1.280 € im Jahr.

LÖSUNG Der betreffende Steuerpflichtige erzielt Einkünfte i. S. d. § 15 EStG aus der Schreinerei. In der Schreinerei befindet sich die PV-Anlage als Betriebsvermögen und es liegt ein einheitliches Unternehmen vor, weil mehr als 50 % des von der PV-Anlage produzierten Stroms in der Schreinerei verbraucht werden (Wahlrecht – Ausübung durch den Steuerpflichtigen). Die Kostenanteile, einschl. der AfA der PV-Anlage, sind, soweit sie auf den von der PV-Anlage produzierten, aber in der Schreinerei genutzten Strom entfallen, abzugsfähige Betriebsausgaben in der Schreinerei, weil mit dem Betrieb der Schreinerei steuerpflichtige Einkünfte erzielt werden. Dementsprechend sind 60 % der entstandenen Kosten, hier 768 € als Betriebsausgaben abzugsfähig. Es verbleiben Kosten von 512 €. Die Einnahmen von 880 € für den gegen Vergütung eingespeisten Strom sind nach § 3 Nr. 72 EStG steuerfrei. In entsprechender Höhe sind die entstandenen Kosten der PV-Anlage nicht abzugsfähig, sodass kein weiterer Kostenabzug verbleibt. Wären die verbleibenden Kosten höher als 880 €, wäre der übersteigende Teil als Betriebsausgaben in der Schreinerei abzugsfähig. Bei dauerhaft höheren Kosten für den Stromanteil, der eingespeist wird, als die Einspeisevergütung könnte jedoch die Gewinnerzielungsabsicht in Abrede gestellt werden und ein Kostenabzug insg. versagt werden.

Komplexer wird der Sachverhalt, wenn der Strom aus der PV-Anlage auch für private Zwecke verwendet und insoweit aus dem Betrieb entnommen wird. Dann muss die Entnahme bewertet werden und dieser Entnahmewert kürzt zusätzlich den Betrag, der als Betriebsausgaben abzugsfähig bleibt.

ABWANDLUNG BEISPIEL Auf dem Dach einer Schreinerei ist eine PV-Anlage mit einer Leistung von 20 kWp installiert.
60 %, also 12.000 kWh des produzierten Stroms werden in der Schreinerei verbraucht, 4.000 kWh werden für 440 € (4.000 kWh x 11 Cent) und 4.000 kWh werden im privaten EFH verbraucht. Die Kosten der PV-Anlage inklusive Abschreibung belaufen sich auf 1.280 € im Jahr.
LÖSUNG Für die Bewertung des privat entnommenen und verbrauchten Stroms gibt es 3 Möglichkeiten – Teilwert, Preis für zugekauften Strom und pauschal 20 Cent + USt je kWh.
Der Teilwert für 4.000 kWh beläuft sich hier auf 256 € (1.280 € x 20 %), pauschaler Ansatz sind 952 € und in Anlehnung an den eingekauften Strom ergibt sich in etwa ein Wert von 1.480 € (4.000 kWh x 37 Cent).
Betriebsausgabenabzug für betrieblich verbrauchten Strom unverändert 768 €.
Verbleibende Kosten sind unverändert 512 €.
Diese Kosten entfallen auf den eingespeisten und privat verbrauchten Strom.
Die verbleibenden Kosten sind um die steuerfreie Einspeisevergütung von 440 € und die Bewertung der Privatentnahme zu kürzen, sodass sich kein weiterer Kostenabzug ergibt.

HINWEIS Die Behandlung als ein einheitlicher Betrieb wird bei Gewerbebetrieben in vielen Fällen möglich sein und faktisch zum Regelfall werden. Denn die Dach- und Fassadenflächen werden i. d. R. nicht ausreichen, um so viel Strom mit der PV-Anlage zu produzieren, dass mind. 50 % des selbst produzierten Stroms eingespeist, entnommen oder an Dritte verkauft werden können.

1.1.5.4 Agri-PV-Anlagen

Bei den Einkünften aus einer Agri-PV-Anlage handelt es sich ebenfalls um gewerbliche Einkünfte, R 15.5 Abs. 12 EStR. Diese Einkünfte können auch nicht unter die Steuerbefreiungsregelung fallen, da sie nicht auf, an oder in Gebäuden installiert sind. Mit dem Betrieb der PV-Anlage wird ein weiterer Betrieb neben dem Betrieb aus Land- und Forstwirtschaft unterhalten. Die PV-Anlage ist Betriebsvermögen im Gewerbebetrieb Stromerzeugung/Unternehmen PV-Anlage. Zu beachten ist, dass Landwirte bei der

24 BMF, Schreiben v. 17.07.2023 Steuerbefreiung für Photovoltaikanlagen (§ 3 Nummer 72 EStG) Rz. 24.

© 01/2026 DWS-Medien, Berlin

Nutzung von Agri-PV-Anlagen keinen Anspruch auf EU-Agrarsubventionen für Landwirte haben (strittig).

1.1.5.5 GmbH oder Mitunternehmerschaft

Kapitalgesellschaften und Personengesellschaften unterhalten grundsätzlich stets nur einen Gewerbebetrieb, und zwar unabhängig davon, welche verschiedenen Tätigkeiten sie ausüben. Wird in diesen Unternehmen **auch** eine PV-Anlage betrieben, gilt das Gleiche wie unter Handhabung bei einem einheitlichen Unternehmen dargestellt und zwar unabhängig von der Menge der Stromnutzung aus der PV-Anlage in der GmbH oder Mitunternehmerschaft.

Auch hier müssen dann die Einnahmen und Ausgaben im Zusammenhang mit der PV-Anlage getrennt von den übrigen Tätigkeiten erfasst werden. Die Einnahmen im Zusammenhang mit dem Betrieb der PV-Anlage sind steuerfreie Einnahmen und die Kosten im Zusammenhang mit der PV-Anlage nicht abzugsfähige Betriebsausgaben, § 3c EStG. In den handelsrechtlichen Abschluss jedoch müssen auch die steuerbefreiten Einnahmen und nicht abzugsfähigen Betriebsausgaben aus dem Betrieb der PV-Anlage eingehen.

1.1.6 IAB bei Nutzung der PV-Anlage in einem anderen Betrieb

Die Finanzverwaltung lässt die Bildung eines IAB für den Fall zu, dass die PV-Anlage Betriebsvermögen eines Betriebes ist, dessen Zweck nicht nur die Erzeugung von Strom aus PV-Anlagen ist. Damit ist die Bildung eines IAB für die Investition in eine PV-Anlage problemlos möglich, wenn wir einen einheitlichen Gewerbebetrieb haben. Unklar ist aktuell, ob ein einheitlicher Betrieb auch für die anderen Einkunftsarten angenommen werden kann.

Ist die Inanspruchnahme des IAB möglich, weil ein einheitlicher Betrieb vorliegt, dessen Zweck nicht ausschließlich die Produktion und der Verkauf von Strom ist, der nach § 3 Nr. 72 Satz 1 EStG begünstigt ist, ist der IAB nicht nach § 3c Abs. 1 EStG zu kürzen. Im Gegenzug fällt auch die Hinzurechnung des IAB bei durchgeführter Investition nicht unter die Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 72 Satz 1 EStG, wenn ein Teil des Stroms eingespeist, entnommen oder an Dritte veräußert steuerfrei wird.[25]

Die Ausübung des Wahlrechts der Neutralisation der Hinzurechnung nach § 7g Abs. 2 Satz 3 EStG, also der Herabsetzung der Anschaffungskosten der PV-Anlage um den zuvor hinzugerechneten Betrag, fällt dann jedoch unter § 3c Abs. 1 EStG soweit mit der PV-Anlage steuerfreie Einnahmen und Entnahmen nach § 3 Nr. 72 Satz 1 EStG erzielt werden.[26]

BEISPIEL Der Inhaber der Schreinerei plant für 2027 die Anschaffung einer PV-Anlage. Nach der Konzeption und Dimensionierung der PV-Anlage werden voraussichtlich 80 % des selbst produzierten Stroms in der Schreinereiwerkstatt verbraucht werden. Die voraussichtlichen Investitionskosten betragen 30.000 €.
LÖSUNG Da ein einheitlicher Betrieb angenommen werden darf (keine zwangsläufige Folge), ist in 2025 oder 2026 die Bildung eines IAB i. H. v. 15.000 € (50 % v. 30.000 €) möglich. Dieser IAB wird auch vollständig steuerlich wirksam. Eine Kürzung nach § 3c Abs. 1 EStG von 20 % für die steuerfreie Einspeisung ist nicht vorzunehmen. Im Jahr 2027 nach erfolgter Investition sind diese 15.000 € vollständig steuerwirksam hinzuzurechnen. Eine Behandlung von 20 % des hinzugerechneten Betrags als steuerfrei nach § 3 Nr. 72 Satz 1 EStG ist nicht möglich.

Zusätzlich hat der Schreiner die Möglichkeit die 15.000 € von den Anschaffungskosten der PV-Anlage abzusetzen, § 7g Abs. 2 Satz 3 EStG. Die Herabsetzung von den Anschaffungskosten wird wiederum in voller Höhe vorgenommen, sodass als weitere AfA-Bemessungsgrundlage bei der PV-Anlage ein Restbetrag von 15.000 € verbleibt.
Von den herabgesetzten 15.000 € wird jedoch im 1. Schritt nur der Betrag wirksam, der auf die betriebliche Stromnutzung entfällt – hier 80 % = 12.000 €. Die übrigen 3.000 € sind abzugsfähig, soweit sie die Höhe der steuerfreien Einspeisevergütung und Entnahmen übersteigt. Erfolgte die Inbetriebnahme der PV-Anlage z. B. erst im November und ergab sich somit für 2027 nur eine Einspeisevergütung von 200 € und fand keine Privatentnahme statt, sind diese 3.000 € auch nur um 200 € zu kürzen. Die übrigen Kosten der PV-Anlage wären als Betriebsausgaben in der Schreinerei abzugsfähig.

Unter steuerlichen Gesichtspunkten ist es daher sinnvoll, die PV-Anlage, für die die Bildung eines IAB möglich ist, zum Ende des Jahres in Betrieb zu nehmen, damit möglichst wenig Einspeisevergütung (und ggf. Privatentnahme) generiert wird. So wird ein größerer Teil der Kosten als abzugsfähige Betriebsausgaben steuerwirksam. Zusätzlich könnte man die Wahlrechte zur Abschreibung (degressive Abschreibung, volle Sonderabschreibung im 1. Jahr) vollständig zugunsten des Steuerpflichtigen ausüben.

1.1.7 Nutzung der PV-Anlage bei Vermietungsimmobilien

1.1.7.1 Stromversorgung im Vermietungsobjekt

Wenn Strom aus der PV-Anlage an Mieter verkauft wird, sei es als Hausstrom oder für die Wohnung, fallen die Einnahmen unter die Steuerbefreiung des § 3 Nr. 72 Satz 1 EStG, wenn die PV-Anlage die entsprechenden Bedingungen erfüllt. Die Kosten der PV-Anlage sowie mit ihr im Zusammenhang stehende Kosten sind dann nicht abzugsfähig und müssen daher auch nicht ermittelt werden. Aus steuerlicher Sicht stellt die Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 72 EStG im Zusammenhang mit Vermietungseinkünften grundsätzlich eine erhebliche Vereinfachung dar.

Die Einnahmen aus der Abgabe von Strom aus der PV-Anlage an die Mieter sind zwar steuerfrei und müssen daher nicht angegeben werden, jedoch kann sich deren Quantifizierung als schwierig erweisen, insb. wenn vom Vermieter Strom zugekauft werden muss, was der Regelfall sein dürfte.

Kann der Anteil der Stromlieferung an die Mieter, der aus der PV-Anlage resultiert, nicht separat anhand von Zählern erfasst werden, bleibt nur die Schätzmethode über entsprechend gebildete Verhältnisse bzw. einen angemessenen Aufteilungsmaßstab. Dazu ist es erforderlich sich konkret mit dem Sachverhalt vor Ort und dem konkreten Messkonzept auseinanderzusetzen. Es muss im Einzelfall geklärt werden, welche Zähler welchen Strom erfassen bzw. welcher Strom – PV-Anlagenstrom und zugekaufter Strom – wohin läuft. Denn soweit Strom zugekauft wurde und dieser auf die Mieter umgelegt wird, sind die Einnahmen steuerpflichtige Vermietungseinnahmen und entsprechend anzugeben. Denn im Gegenzug will der Vermieter auch die im in Rechnung gestellten Stromkosten als Werbungskosten abziehen.

1.1.7.2 Betreiben der Wärmepumpe mit Strom aus der PV-Anlage

Mit dem Betrieb einer Wärmepumpe, die wiederum mit Strom aus der PV-Anlage betrieben wird, wird Wärme an die Mieter geliefert. Die Lieferung von Wärme aus dem Betrieb einer Wärmepumpe fällt nicht unter § 3 Nr. 72 Satz 1 EStG und die Einnahmen aus der Wärmelieferung an den Mieter sind damit nicht steuerfrei. Die Einnahmen aus der Wärmelieferung durch den Betrieb einer Wärmepumpe gehören zu den steuerpflichtigen Vermietungseinkünften nach § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG, weil die Wärmelieferung als Nebenleistung zur Vermietung anzusehen ist und die Wärmepumpe Gebäudebestandteil wird. Die Wärme-

25 *BMF, Schreiben v. 17.07.2023 Steuerbefreiung für Photovoltaikanlagen (§ 3 Nummer 72 EStG) Rz. 20, 25.*
26 *BMF, Schreiben v. 17.07.2023 Steuerbefreiung für Photovoltaikanlagen (§ 3 Nummer 72 EStG) Rz. 24, letzter Satz.*

© 01/2026 DWS-Medien, Berlin

pumpe ist kein eigenes Wirtschaftsgut wie z. B. die PV-Anlage auf dem Dach oder an der Fassade.

Beim Betrieb einer Wärmepumpe ist es zudem in den allermeisten Fällen erforderlich Strom zuzukaufen, weil der aus der PV-Anlage erzeugte Strom nicht ausreicht die Wärmepumpe zu betreiben. Denn i. d. R. wird die Wärmepumpe dann besonders beansprucht, wenn nicht die Höchstleistung aus der PV-Anlage erreicht werden kann, z. B. in den Morgen- oder Abendstunden, im Winter. Das bedeutet, der Betrieb der Wärmepumpe erfolgt nicht ausschließlich aus Strom einer PV-Anlage, die ihrerseits unter die Steuerbefreiung fallen kann.

Im Ergebnis sind alle Einnahmen aus der Wärmelieferung gegenüber den Mietern steuerpflichtig. Im Gegenzug ergäbe sich jedoch eine entsprechende Aufwandseinlage der anteiligen Kosten der PV-Anlage soweit der Strom aus der PV-Anlage zum Betrieb der Wärmepumpe verwendet wird. Die steuerliche Behandlung ist dann genauso vorzunehmen, wie wenn der Strom aus der PV-Anlage in einem 2. Betrieb verwendet würde (siehe hierzu 1.1.5.2 Handhabung bei zwei Betrieben). Der Betrieb der PV-Anlage ist der (steuerfreie) Gewerbebetrieb mit (steuerfreien) Einkünften nach § 15 EStG und der 2. „Betrieb" ist der Vermietungsbetrieb.

Praktisch schwierig kann jedoch die Erfassung der Strommenge sein, die mit der PV-Anlage produziert und für den Betrieb der Wärmepumpe verbraucht wurde. Dies gilt insb. dann, wenn Strom aus der PV-Anlage auch eingespeist wird (Regelfall) und die Mieter auch mit Strom versorgt werden. Die Erfassung der jeweils genutzten Strommenge ist nur über ein geeignetes Messkonzept möglich und dann auch nur über ein Umlageverfahren.

1.1.7.3 Gewerbliche Infizierung bei steuerbefreiten PV-Anlagen

Wenn die Steuerbefreiung greift, kommt es bei Vermietungsgesellschaften **nicht mehr zur gewerblichen Infizierung der Vermietungseinkünfte.**[27] Fällt die PV-Anlage jedoch nicht unter die Steuerbefreiung, ist die Problematik der Infizierung der Vermietungseinkünfte in gewerbliche Einkünfte sowie der Zwangseinlage von Privatvermögen in Betriebsvermögen weiterhin gegeben.

Besteht die Gefahr einer gewerblichen Infizierung bei einer Vermietungspersonengesellschaft, kann dem durch „Auslagerung" der PV-Anlage in eine gesonderte Personengesellschaft begegnet werden. Seit dem 01.01.2024 können dabei die Vermietungs- und die PV-Anlagengesellschaft nicht mehr personen- und beteiligungsidentisch sein. Zu beachten ist aber, dass getrennte Gesellschaftsverträge die unterschiedliche Tätigkeit der Gesellschaften klar regeln und eine entsprechende Umsetzung im täglichen Geschäftsverkehr erfolgt, betrifft z. B. die Mietverträge über die Dachflächen oder Übertragung der PV-Anlage, Verträge mit dem Netzbetreiber etc.[28]

1.1.8 Nutzung der PV-Anlage zum Aufladen betrieblicher E-Autos

Mit dem Strom einer privat betriebenen PV-Anlage, z. B. auf dem Dach des selbstbewohnten EFH, wird immer häufiger auch das Firmenelektro- oder Hybridelektroauto aufgeladen. Wird die häusliche Ladestation für das betriebliche E-Auto auch durch eine PV-Anlage gespeist, darf dennoch der Strompreis aus dem individuellen Stromvertrag des Stromanbieters als Betriebsausgaben (beim Unternehmer) angesetzt bzw. steuerfrei als Auslagenersatz erstattet (beim Arbeitnehmer) werden – entweder fester Strompreis je kWh oder beim dynamischen Tarif der monatlich durchschnittliche Strompreis je kWh jeweils zzgl. anteiliger Grundgebühr.[29]

Alternativ dazu können für das Aufladen des betrieblichen Fahrzeugs **bis einschl. Dezember 2025** noch die bisher bekannten Pauschalbeträge als Betriebsausgaben angesetzt bzw. an den Arbeitnehmer erstattet werden.

Erstattet der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer die Stromladekosten nicht, weder anhand der nachgewiesenen tatsächlichen Kosten noch in Form von Pauschalen, kann der Arbeitnehmer diese Kosten vom geldwerten Vorteil für die Privatnutzung des Fahrzeugs abziehen, sog. Bruttolohnminderung in der Einkommensteuererklärung des Arbeitnehmers.[30]

HINWEIS Die ertrag- und umsatzsteuerlichen Besonderheiten bei E-Autos sind einem gesonderten Merkblatt vorbehalten. Das DWS-Merkblatt Nr. 1916 „E-Mobilität: Besteuerung der Privatnutzung von E-Autos und Ladestationen" geht detailliert auch auf die steuerliche Berücksichtigung selbst getragener Stromkosten zum Aufladen eines betrieblichen E-Autos aus Arbeitnehmer-, Arbeitgeber- und Unternehmerperspektive ein.

1.1.9 Verkauf der PV-Anlage

Der Gewinn oder Verlust aus der Veräußerung oder Entnahme einer PV-Anlage aus einem Betriebsvermögen eines Betriebs, der nur steuerfreie Einnahmen und Entnahmen nach § 3 Nr. 72 EStG erzielt, fällt unter die Steuerbefreiung des § 3 Nr. 72 Satz 1 EStG.[31]

Befindet sich die PV-Anlage jedoch im Betriebsvermögen eines Betriebs, dessen Zweck nicht ausschließlich der Betrieb von nach § 3 Nr. 72 Satz 1 EStG begünstigten PV-Anlagen ist, ist § 3 Nr. 72 Satz 1 EStG auf den Veräußerungserlös nur insoweit anzuwenden, als der Strom eingespeist, entnommen oder an Dritte veräußert wurde. Zur Ermittlung des steuerpflichtigen Veräußerungserlöses ist in dem Fall auch nur der anteilige Buchwert gegenüberzustellen.[32]

Das BMF-Schreiben lässt leider offen, wie der Stromanteil, der eingespeist, entnommen oder an Dritte veräußert wurde, zu ermitteln ist. Fraglich ist, ob nur die Verhältnisse des Veräußerungsjahres oder die Verhältnisse während der gesamten Zeitdauer des Betriebs der PV-Anlage maßgeblich sind.

Gleiches gilt für die Entnahme der PV-Anlage aus einem Betrieb, dessen Zweck nicht ausschließlich der Betrieb von nach § 3 Nr. 72 Satz 1 EStG begünstigten PV-Anlagen ist.

1.1.10 Erklärungspflichten gegenüber dem Finanzamt

Wenn die PV-Anlage unter die Steuerbefreiungsregelung fällt, ist nach § 3 Nr. 72 Satz 2 EStG für die Ertragsteuer kein Gewinn mehr zu ermitteln. Der Fragebogen zur steuerlichen Erfassung bei Betreiben einer PV-Anlage und der Einspeisung von Strom muss nicht eingereicht werden, wenn es sich beim Betreiber der PV-Anlagen:

27 *§ 3 Nr. 72 Satz 3 EStG.*
28 *BMF, Schreiben v. 21.11.2022 – IV C 6 – S 2240/20/10006 :002 zu BFH, Urteil v. 16.09.2021 – IV R 7/18, BStBl. II 2022, S. 767.*
29 *BMF, Schreiben v. 11.11.2025, Steuerbefreiung nach § 3 Nummer 46 EStG und Pauschalierung der Lohnsteuer nach § 40 Absatz 2 Satz 1 Nummer 6 EStG; Steuerliche Behandlung der vom Arbeitnehmer selbst getragenen Stromkosten GZ: IV C 5 – S 2334/00087/014/013 DOK: COO.7005.100.3.13213586 Rz. 26.*
30 *BMF, Schreiben v. 29.09.2020, BStBl. I 2020, S. 972, Rz. 26 und BMF, Schreiben v. 11.11.2025 Rz. 26.*
31 *BMF, Schreiben v. 17.07.2023 Steuerbefreiung für Photovoltaikanlagen (§ 3 Nummer 72 EStG) Rz. 11.*
32 *BMF, Schreiben v. 17.07.2023 Steuerbefreiung für Photovoltaikanlagen (§ 3 Nummer 72 EStG) Rz. 24.*

© 01/2026 DWS-Medien, Berlin

- um einen Gewerbetreibenden handelt, der ausschließlich nach § 3 Nr. 72 EStG begünstigte PV-Anlagen betreibt und
- aus umsatzsteuerlicher Sicht die PV-Anlage mit dem Nullsteuersatz angeschafft wurde und daneben nur noch umsatzsteuerfreie Vermietungseinkünfte erzielt und die Kleinunternehmerregelung anwendet.

Unabhängig davon darf die Finanzverwaltung im Einzelfall zur Übermittlung des Fragebogens auffordern, wenn dies nach den Umständen des Einzelfalls erforderlich sein sollte.[33]

Für alle anderen besteht nach § 138 Abs. 1 und 1b AO weiterhin die Pflicht zur Anzeige der Eröffnung eines gewerblichen Betriebs und zur Übermittlung eines Fragebogens zur steuerlichen Erfassung.

1.2 Gewerbesteuerliche Folgewirkungen

1.2.1 Gewerbesteuerbefreiung

Nach § 7 Satz 1 GewStG gilt die Einkommensteuerbefreiung für bestimmte PV-Anlagen auch für die Gewerbesteuer. Zusätzlich gibt es im Gewerbesteuerrecht eine Steuerbefreiungsregelung:[34]

Unter die Befreiung fallen PV-Anlagen:
- die auf, an oder in einem Gebäude angebracht sind,
- deren Leistung max. 30 kWp beträgt und
- der Betreiber nur die Erzeugung und Vermarktung von Strom unternimmt, also keiner anderen gewerblichen Tätigkeit nachgeht.

Die gesonderte Steuerbefreiungsregelung im Gewerbesteuerrecht soll nur Ausschlag für die Pflichtmitgliedschaft in der IHK haben. Das bedeutet, wenn die Voraussetzungen des § 3 Nr. 32 GewStG erfüllt sind, wird der Anlagenbetreiber nicht Pflichtmitglied in der Industrie- und Handelskammer.

1.2.2 Auswirkungen auf die erweiterte Grundbesitzkürzung

Grundstücksunternehmen können die erweiterte Grundbesitzkürzung auch in Anspruch nehmen, wenn sie gewerbliche Einnahmen aus dem Betrieb einer PV-Anlage erzielen. Voraussetzung für die Gewährung der erweiterten Grundbesitzkürzung ist, dass die Einnahmen aus PV-Anlagen im EZ nicht höher als 20 % der Einnahmen aus der Vermietung des Grundbesitzes sind. Der Strom darf dabei nur ins Netz eingespeist oder an die Mieter des Grundstücksunternehmens verkauft werden. Auch der Selbstverbrauch ist für die erweiterte Grundbesitzkürzung unschädlich. Die Einnahmen aus der PV-Anlage sind selbst aber nicht begünstigt und unterliegen der Gewerbesteuer.[35]

1.2.3 Mehrere PV-Anlagen = mehrere Betriebe/Teilbetriebe?

Betreibt ein Einzelunternehmer mehrere PV-Anlagen, die nicht unter die Steuerbefreiung fallen, stellt sich die Frage, ob es sich dabei um einen Gewerbebetrieb handelt oder um mehrere.

Die Vermutung spricht bei der Vereinigung mehrerer gleichartiger Betriebe in der Hand eines Unternehmers, insb. wenn sie sich in derselben Gemeinde befinden, für das Vorliegen **eines einheitlichen Gewerbebetriebs.** Auch wenn die Betriebe sich in verschiedenen Gemeinden befinden, kann ein einheitlicher Gewerbebetrieb vorliegen, wenn die wirtschaftlichen Beziehungen sich über die Grenzen der politischen Gemeinden hinaus erstrecken.[36] I. d. R. besteht wegen der Gleichartigkeit der Betätigung auch beim Betrieb mehrerer PV-Anlagen in unterschiedlichen Gemeinden nur ein Gewerbebetrieb. Begründet wird dies damit, weil ein sachlicher, wirtschaftlicher, finanzieller oder organisatorischer Zusammenhang besteht.

Jede PV-Anlage für sich stellt auch keinen Teilbetrieb dar.[37] Das bedeutet, ein nach § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG begünstigter Verkauf einer einzelnen PV-Anlage, für PV-Anlagen, die nicht unter die Steuerbefreiungsregelung fallen, ist nicht möglich. Es handelt sich lediglich um den Verkauf von einem Wirtschaftsgut des Anlagevermögens.

1.2.4 Gewerbesteuerzerlegung

Da mehrere PV-Anlagen i. d. R. nur einen einzigen Gewerbebetrieb darstellen – auch wenn es sich um getrennte Anlagen in unterschiedlichen Gemeinden handelt – heißt das für Zwecke der Gewerbesteuer, dass nur **eine** Gewerbesteuererklärung, aber **zusätzlich** eine Zerlegungserklärung abzugeben ist, wenn sich die Anlagen in unterschiedlichen Gemeinden befinden oder über Gemeindegrenzen hinweg erstrecken.

Der Zerlegungsmaßstab unterteilt sich beim Betrieb von PV-Anlagen in zwei Komponenten: 10 % des Messbetrags werden nach dem Verhältnis der gezahlten Arbeitslöhne in den einzelnen Betriebsstätten zu den insg. gezahlten Arbeitslöhnen zerlegt. Die verbleibenden 90 % des Messbetrags werden nun nach der installierten Leistung in den einzelnen Betriebsstätten im Verhältnis zur insg. installierten Leistung der PV-Anlagen i. S. d. § 3 Nr. 31 EEG zerlegt.

2. STEUERERMÄSSIGUNG FÜR DIE PV-ANLAGE

Wenn die PV-Anlage unter die Steuerbefreiungsregelung fällt, kann für die Montagekosten die Steuerermäßigung für Handwerkerleistungen nach § 35a Abs. 3 EStG beantragt werden.[38] Zu beachten ist jedoch generell im Zusammenhang mit § 35a EStG, dass die Steuerermäßigung nur dann möglich ist, wenn keine andere Förderung, wie z. B. ein KfW-Zuschuss oder -kredit für die Anschaffung und Installation der PV-Anlage beansprucht wurde. Außerdem muss der mit der PV-Anlage produzierte Strom zumindest teilweise im privaten Haushalt verbraucht werden. Das bedeutet, wenn z. B. zur bereits bestehenden PV-Anlage auf dem EFH eine 2. Anlage auf z. B. dem Gartenhaus, Garage oder Carport errichtet wird, hier kein Selbstverbrauch stattfindet und eine Volleinspeisung vorgenommen wird, um von den höheren Vergütungssätzen für die Volleinspeisung zu profitieren, ist die Steuerermäßigung ausgeschlossen. Zudem darf die Anlage nicht im Zuge der Neuerrichtung des Wohngebäudes installiert worden sein. Für die Inanspruchnahme der Steuerermäßigung muss nämlich bereits ein Haushalt bestanden haben, der bezugsfähig ist.

Für Wartungskosten der PV-Anlage kann unabhängig von einer Förderung der Anschaffung und Installation eine solche Steuerermäßigung beansprucht werden. Zu beachten ist aber, dass nach herrschender Meinung die Vorsteuern nicht nach § 35a EStG begünstigt sind, wenn die PV-Anlage trotz Steuerbefreiung umsatzsteuerpflichtig betrieben wird.[39]

Die Steuerermäßigung nach § 35c EStG für Maßnahmen zur energetischen Gebäudesanierung greift für reine PV-Anlagen nicht. Begünstigt nach § 35c EStG sind nur der thermische Anteil einer PVT-Anlage = Photovoltaik-Solarthermie-Hybridanlage.[40]

33 *BMF, Schreiben v. 12.06.2023 Anzeigen über die Erwerbstätigkeit nach § 138 Absatz 1 und 1b AO; Steuerliche Erfassung von Betreibern bestimmter kleiner PV-Anlagen.*
34 *§ 3 Nr. 32 GewStG.*
35 *§ 9 Nr. 1 Satz 3 und 4 GewStG.*
36 *R 2.4 Abs. 2 Mehrere Betriebe gleicher Art GewStR.*
37 *BFH, Beschluss v. 13.06.2022 – X B 148/21..*
38 *BMF, Schreiben v. 17.07.2023 Steuerbefreiung für Photovoltaikanlagen (§ 3 Nummer 72 EStG) Rz. 28.*
39 *Z. B. Dipl.-FinW. (FH) Michael Seifert in NWB 51/2021 Einkommensteuer/Lohnsteuer Quartalsreport 3/2021.*
40 *BMF, Schreiben v. 21.08.2025 „Anwendungsschreiben energetische Gebäudesanierung" Anlage unter 6. Heizung.*

© 01/2026 DWS-Medien, Berlin

3. ERTRAGSTEUERLICHE BEWERTUNG DER ENTNAHME UND AUFWANDSEINLAGE

Für PV-Anlagen, deren Strom nicht (auch) für andere betriebliche Zwecke (oder ggf. den Betrieb einer Wärmepumpe in einem Vermietungsobjekt) verwendet wird, ist eine Bewertung der Entnahme nicht mehr erforderlich, wenn die PV-Anlage unter § 3 Nr. 72 EStG fällt. Die Höhe der Entnahme ist irrelevant, weil sie steuerfrei ist.

Anders verhält es sich, wenn der entnommene Strom in einem anderen Unternehmen, mit dem steuerpflichtige Einkünfte erzielt werden, verwendet wird. Der entnommene Strom ist dann zwar nicht für das Unternehmen PV-Anlage zu bewerten, weil diese Entnahme wiederum steuerfrei ist und deren Höhe daher keine Rolle spielt, sondern der Strom ist im Hinblick der Aufwandseinlage zu bewerten. Die Kosten für diese Stromproduktion müssen ermittelt werden, weil sie in dem Unternehmen, welches steuerpflichtige Einkünfte erzielt, abzugsfähige Betriebsausgaben darstellen.

Außerdem ist die Bewertung der Entnahme und ggf. Aufwandseinlage nach wie vor weiterhin relevant, wenn die PV-Anlage nicht (mehr) unter die Steuerbefreiung des § 3 Nr. 72 EStG fällt.

Für die Bewertung der Entnahme/Aufwandseinlage sind zwei Größen zu bestimmen:

Entnahme/Aufwandseinlage =
Anzahl entnommene kWh x Wert je kWh

3.1 Wert der kWh

Wird die PV-Anlage als separater Gewerbebetrieb betrieben und der selbst produzierte Strom **auch** selbst im anderen Betrieb verbraucht, ist grundsätzlich eine mit dem Teilwert zu bewertende Entnahme anzusetzen.[41] Fällt die PV-Anlage unter die Steuerbefreiung, hat die Höhe der Entnahme auf den Betrieb PV-Anlage keine Auswirkung und muss daher für Zwecke des Betriebs PV-Anlage nicht ermittelt werden. Anders verhält es sich jedoch, wenn die PV-Anlage als separater Gewerbebetrieb steuerpflichtig betrieben wird (oder werden muss). In dem Fall muss der Wert der Entnahme ermittelt werden.

Der Teilwert bestimmt sich grundsätzlich nach den anteiligen Herstellungskosten des selbstverbrauchten Stroms. Der Entnahmewert ergibt sich damit aus den Gesamtkosten der Anlage (AfA, Finanzierungskosten und laufende Kosten) geteilt durch die im Jahr produzierte Strommenge. So erhält man den kWh-spezifischen Kostensatz. Dieser Wert wird mit der entnommenen Strommenge multipliziert.

Aus Vereinfachungsgründen kann der Entnahmewert für den Strom auch in Anlehnung an den Strompreis für aus dem Netz des Energieversorgers gelieferten Strom ermittelt werden (= Multiplikation der verbrauchten Strommenge mit dem Strompreis je kWh des örtlichen Stromversorgers).[42] Bei der Ermittlung eines fiktiven Einkaufspreises ist ein ggf. zu zahlender Grundpreis mit zu berücksichtigen.

HINWEIS Bei stark steigenden Strompreisen ist diese Methode i. d. R. nicht die günstigste. Allerdings hätte man in dem Fall für die Einkommensteuer und die Umsatzsteuer die gleichen Werte für die Entnahme, was eine Vereinfachung darstellen würde.

Aus Vereinfachungsgründen kann für die Entnahme für die Ertragsteuer auch ein pauschaler Wert von **20 Ct/kWh jeweils zzgl. USt** angesetzt werden.[43]

Die Entnahmewerte nach den Vereinfachungsregelungen können jedoch nicht spiegelbildlich als Aufwandseinlage angesetzt werden, wenn der Strom in einem anderen Betrieb, der steuerpflichtige Einkünfte erzielt, verwendet wird. Für die Bewertung von Einlagen hält das EStG eine eigene Bewertungsvorschrift bereit.[44] Einlagen sind danach grundsätzlich mit dem Teilwert anzusetzen. Das BMF-Schreiben führt zur Behandlung von Strom, der in einem anderen Betrieb des Steuerpflichtigen verbraucht wird, aus: Wird der mit einer PV-Anlage erzeugte Strom in einem anderen Betrieb des Steuerpflichtigen verbraucht, ist die Überführung (des Stroms) unter den weiteren Voraussetzungen des § 6 Abs. 5 Satz 1 EStG mit dem Buchwert zu bewerten. Auch danach läuft es letztendlich auf den Teilwert, also die anteiligen Herstellungskosten des selbst produzierten Stroms hinaus.

3.2 Verbrauchte kWh

Wurden zwei Stromzähler verbaut, wird von der insg. erzeugten Strommenge (Zähler 1) der an den Netzbetreiber gelieferte Strom (Zähler 2) abgezogen, um die Menge des selbst verbrauchten/im anderen Unternehmen verbrauchten Stroms zu ermitteln. Kann die selbst verbrauchte Strommenge nicht exakt berechnet werden, da kein 2. Stromzähler verbaut wurde, kann eine Schätzmethode zur Ermittlung des selbst verbrauchten Stroms angewandt werden. Dann wird die erzeugte Strommenge unter Berücksichtigung einer durchschnittlichen Volllaststundenzahl von 1.000 kWh geschätzt (jährlich erzeugte Kilowattstunden pro Kilowatt installierter Leistung). Davon wird die eingespeiste und vergütete Strommenge (Zähler) abgezogen und es ergibt sich die Menge des selbst verbrauchten Stroms.[45] Wird die Anlage nicht das gesamte Jahr genutzt, z. B. wegen eines Defekts oder Ausfalls, unterjährige Installation/Deinstallation, ist die Volllaststundenzahl entsprechend zeitanteilig anzupassen.

HINWEIS Die Schätzmethode ist wegen der fiktiv anzusetzenden Volllaststundenzahl von 1.000 kWh sehr ungenau. PV-Anlagen erreichen zwar in Süddeutschland bis zu 1.300 Volllaststunden pro Jahr, im deutschen Durchschnitt werden aber nur etwa 800 bis 900 h/a erreicht. Um den genauen Eigenverbrauch zu ermitteln, wäre ein 2. Zähler daher von Vorteil. Inzwischen gibt es zu den PV-Anlagen jedoch auch zahlreiche Apps, die die Höhe des Selbstverbrauchs vom durch die PV-Anlage produzierten Strom anzeigen. Zu Dokumentationszwecken sollten diese Daten dann gespeichert werden.

3.3 Beurteilung der Entnahme bei einem einheitlichen Gewerbebetrieb

In vielen Fällen wird mehr als 50 % des mit der PV-Anlage produzierten Stroms im Betrieb verwendet werden. Damit ist die Möglichkeit gegeben, den Betrieb der PV-Anlage und den anderen Betrieb als ein einheitliches Unternehmen zu behandeln. Ein Entnahmewert muss dann grundsätzlich nicht ermittelt werden. Jedoch muss bestimmt werden, wie hoch der entnommene Stromanteil ist, um den Anteil der Kosten, die als Betriebsausgaben abgezogen werden dürfen, zu ermitteln. Daher ist es in einem 1. Schritt wichtig zu ermitteln, welche Verwendung des selbst produzierten Stroms als Entnahme zu werten ist und welche nicht. Hier muss wiederum unterschieden werden, ob die PV-Anlage unter die Steuerbefreiung des § 3 Nr. 72 EStG fällt oder nicht.

41 §§ 4 Abs. 1 Satz 2 und 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG.
42 Abschn. 2.5 Abs. 16 UStAE.
43 Hilfe zu Photovoltaikanlagen – Informationen zu den einkommensteuerlichen und umsatzsteuerlichen Fragen des Betriebs einer Photovoltaikanlage mit Beispielen, Stand: Juni 2025, abrufbar unter www.lfst.bayern.de
44 § 6 Abs. 1 Nr. 5 EStG.
45 Abschn. 2.5 Abs. 16 UStAE.

© 01/2026 DWS-Medien, Berlin

Entnahme bei PV-Anlagen, mit denen auch steuerfreie, aber nicht ausschließlich steuerfreie Einkünfte erzielt werden (z. B. Schreinerei mit PV-Anlage):

- Einspeisung von Strom ins öffentliche Netz
- Verwendung von Strom für private Zwecke, z. B. Wohnen, inkl. häusliches Arbeitszimmer zur Erzielung von Arbeitnehmereinkünften, Aufladen Privat-PKW und Privat-E-Bikes
- Verwendung des Stroms für unentgeltlich überlassene Räume, an Personen, die keine Arbeitnehmer im Betrieb des Steuerpflichtigen sind
- Verwendung des Stroms für Räume, die der Erzielung von Einkünften aus einer anderen Einkunftsquelle dienen, z. B. Vermietung (entsprechende Aufwandseinlage bei V+V, wenn Wärmepumpe damit betrieben wird).

Entnahme bei PV-Anlagen, mit denen ausschließlich steuerpflichtige Einkünfte erzielt werden:

- Verwendung von Strom für private Zwecke, z. B. Wohnen, inkl. häusliches Arbeitszimmer zur Erzielung von Arbeitnehmereinkünften, Aufladen Privat-PKW und Privat-E-Bikes
- Verwendung des Stroms für unentgeltlich überlassene Räume, an Personen, die keine Arbeitnehmer im Betrieb des Steuerpflichtigen sind.[46]

Die Kostenanteile der PV-Anlage, die auf diese Strommengen entfallen, sind nicht als Betriebsausgaben im einheitlichen Gewerbebetrieb abzugsfähig.

4. BEHANDLUNG VON BATTERIESPEICHERN

Liegt keine echte Liebhaberei vor, ist die Steuerbefreiungsregelung nicht anzuwenden bzw. wird der Strom auch in einem steuerpflichtigen Unternehmen verwendet, kommt es bei der ertragsteuerlichen Beurteilung von Batteriespeichern darauf an, ob sie vor oder nach dem Wechselrichter verbaut sind.

Bei Einbau des Batteriespeichers **vor** dem Wechselrichter ist der Batteriespeicher unselbstständiger Bestandteil des Wirtschaftsgutes PV-Anlage. Der Batteriespeicher gehört zur PV-Anlage und ist genauso zu behandeln wie sie. Der Batteriespeicher dient dann (auch) der Lieferung des Stroms an Dritte. Bei der Bewertung des im steuerpflichtigen Unternehmen verbrauchten Stroms müssten dann die Kosten des Batteriespeichers mit berücksichtigt werden.

Bei Einbau des Batteriespeichers **nach** dem Wechselrichter ist er ein selbstständiges Wirtschaftsgut. Der Batteriespeicher dient in dem Fall der Möglichkeit der Erhöhung des Selbstverbrauchs. Findet der Selbstverbrauch außerhalb einer Einkunftsart statt, ist die Batterie notwendiges Privatvermögen. Für die Montage kommt eine Steuerermäßigung nach § 35a Abs. 3 EStG in Betracht, wenn der Einbau im eigenen Haushalt erfolgt. Eine Behandlung als Betriebsvermögen kommt nur in Betracht, wenn der in der Batterie gespeicherte Strom für eigene betriebliche Zwecke oder für die Wärmepumpe in der Vermietungsimmobilie genutzt wird. Dabei ist es für die Behandlung der Batterie als Betriebsvermögen erforderlich, dass mehr als 10 % des produzierten und gespeicherten Stroms betrieblich genutzt wird (ansonsten notwendiges Privatvermögen). Bei der Abschreibung der Batterie ist von einer betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer von 10 Jahren auszugehen.[47]

46 BMF, Schreiben v. 17.07.2023 Steuerbefreiung für Photovoltaikanlagen (§ 3 Nummer 72 EStG) Rz. 10.

47 Hilfe zu Photovoltaikanlagen – Informationen zu den einkommensteuerlichen und umsatzsteuerlichen Fragen des Betriebs einer Photovoltaikanlage mit Beispielen, Stand: Juni 2025, abrufbar unter www.lfst.bayern.de

5. GRUNDERWERBSTEUER

Ob bei einem Kauf eines Gebäudes mit einer PV-Anlage der auf die Anlage entfallende Kaufpreis der Grunderwerbsteuer unterliegt, richtet sich grundsätzlich danach, ob die Anlage Gebäudebestandteil geworden ist oder eine Betriebsvorrichtung darstellt.

Dient die PV-Anlage **ausschließlich** der Energieversorgung des betroffenen Grundstücks (= Eigenbedarf), gehört sie als Bestandteil oder Zubehör zum Grundvermögen (§ 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 GrEStG) und das dafür gezahlte Entgelt gehört zur grunderwerbsteuerlichen Bemessungsgrundlage (gilt für alle Konstruktionsweisen → Auf-Dach-Anlagen (mit Trägerkonstruktion) und Indach-Anlagen (dacheindeckungersetzende Konstruktion) und Fassaden-Anlagen, wenn dadurch Fassadenelemente oder Glasscheiben ersetzt werden). D. h., die PV-Anlage ist nicht ans öffentliche Netz angeschlossen und es findet keine Netzeinspeisung statt (inzwischen tlw. in einigen Gemeinden üblich, da die Netzstabilität nicht mehr gewährleistet werden kann).[48]

Bei einer PV-Anlage mit ausschließlicher Stromeinspeisung und ohne Eigenverbrauch kommt es auf die Konstruktionsweise an:

- Aufdachanlage, also PV-Anlage auf dem Dach mit Trägerkonstruktion → Betriebsvorrichtung, Entgelt ist nicht in die grunderwerbsteuerliche Bemessungsgrundlage einzubeziehen
- Indachanlagen oder Fassadenanlagen mit fassaden- oder glasersetzenden Modulen → Gebäudebestandteil; Entgelt ist in die grunderwerbsteuerliche Bemessungsgrundlage einzubeziehen

Bei einer PV-Anlage mit Eigenverbrauch und Einspeisung hängt es ebenso von der Konstruktionsweise der PV-Anlage ab:

- Aufdachanlage, also PV-Anlage auf dem Dach mit Trägerkonstruktion → Betriebsvorrichtung, Entgelt ist nicht in grunderwerbsteuerliche Bemessungsgrundlage einzubeziehen → neu in Bezug auf EFH!
- Indachanlagen oder Fassadenanlagen mit fassaden- oder glasersetzenden Modulen → Gebäudebestandteil; Entgelt ist in die grunderwerbsteuerliche Bemessungsgrundlage einzubeziehen.

HINWEIS Es ist sinnvoll den Kaufpreis, der auf die PV-Anlage entfällt, gesondert im Notarvertrag auszuweisen.

6. BAUABZUGSTEUER

Ist der PV-Anlagenbetreiber Unternehmer i. S. d. § 2 UStG, ist er grundsätzlich verpflichtet die Regeln zur Bauabzugsteuer zu beachten.[49] Dies gilt unabhängig von der Art der PV-Anlage (PV-Anlage auf oder an einem Gebäude, dachintegriert oder Aufdachmontage, Freilandanlage). Etwas anderes gilt, wenn der Bauunternehmer eine Freistellungsbescheinigung vorlegt, die dann als Kopie aufbewahrt werden sollte. Sofern eine Anzahlung zu leisten ist, muss die Freistellungsbescheinigung bereits beim Leisten der Anzahlung vorliegen, wenn vom Steuerabzug Abstand genommen werden soll.

48 Erlass des FM Sachsen-Anhalt v. 16.07.2025 – 43-S 4521-45.

49 §§ 48 bis 48d EStG.

© 01/2026 DWS-Medien, Berlin

Sonstige Befreiungen:

- keine Einspeisung des Stroms erfolgt (kein Unternehmer i. S. d. UStG)
- Vermieter mit nur zwei zu vermietenden Wohnungen, wenn die PV-Anlage für diese Wohnungen installiert werden (Bagatellfall)
- nur umsatzsteuerfreie Vermietungseinkünfte nach 4 Nr. 12 Nr. 1 UStG erzielt werden und die Bauleistungen einen Betrag von max. 15.000 € nicht übersteigen (Freigrenze)
- für Bauleistungen max. 5.000 € im Jahr aufgewendet werden (Freigrenze)

Auch wenn die PV-Anlage unter die Steuerbefreiung des § 3 Nr. 72 EStG fällt, führt dies nicht zur Befreiung von der Bauabzugsteuer, da der PV-Anlagenbetreibende dennoch Unternehmer i. S. d. Umsatzsteuergesetzes ist. Dies gilt auch, wenn er die Kleinunternehmerregelung für sich beansprucht. Gleiches galt auch, wenn für die PV-Anlage der Antrag auf Liebhaberei erfolgreich gestellt wurde. Die Regelungen zur Bauabzugsteuer sind vom PV-Anlagenbetreiber einzuhalten soweit er Bauleistungen für seinen unternehmerischen Bereich bezieht.

BEISPIEL Ein Einfamilienhausbesitzer, der sich eine PV-Anlage auf dem Dach des EFH installieren lässt und den Strom auch einspeist, fällt unter die Regelung zur Bauabzugsteuer, wenn die Anschaffung und Installation der PV-Anlage mehr als 5.000 € kostet. Er fällt unter keine dieser Befreiungsregelungen. Es ist also auch in diesen Fällen erforderlich die Freistellungbescheinigung anzufordern und als Kopie zu den Unterlagen zu nehmen.

Betroffene Baumaßnahmen:

- Erstmalige Installation der PV-Anlage (inkl. aller Nebenleistungen, wenn nur **ein Gesamtvertrag** abgeschlossen wird. Dann fallen auch planerische Leistungen, Einbau des Speichers, Aufbau des Gerüsts und Entsorgungsleistungen unter die Bauabzugsteuer).
- Austausch von PV-Modulen
- Erweiterung der Anlage
- Instandsetzung, Instandhaltung der PV-Anlage

PV-Anlagen werden von der Finanzverwaltung in aller Regel als Bauwerk angesehen und damit unterliegen alle Leistungen, die direkt die PV-Anlage betreffen, der Bauabzugsteuer, sofern keine Freistellungsbescheinigung vorgelegt wird oder ein Befreiungsgrund greift.[50]

50 *BMF, Schreiben v. 19.07.2022 Steuerabzug von Vergütungen für im Inland erbrachte Bauleistungen, BStBl. I 2022, S. 1229 ff. Rz. 4.*

B. UMSATZSTEUERLICHE BETRACHTUNG

7. NEUREGELUNG AB 2023: NULLSTEUERSATZ

7.1 Abgrenzung zur Ertragsteuer

Gleich vorweg: Außer der Anlehnung an die Maximalleistung von 30 kWp gibt es nur sehr wenige bis gar keine Gemeinsamkeiten zwischen der ertragsteuerlichen Neuregelung seit 01.01.2022 und der umsatzsteuerlichen Neuregelung seit 01.01.2023.

Die wesentlichen Unterschiede im Überblick:

	§ 3 Nr. 72 EStG	§ 12 Abs. 3 UStG
Kommt zur Anwendung ab	01.01.2022	01.01.2023
Gilt für	Alt- und Neuanlagen (ab 2022 zugeflossene Einnahmen)	Neuanlagen und neue Erweiterungen/Austausch von Komponenten
Voraussetzung	≤ 30 kWp je Wohn- oder Gewerbeeinheit ∑ ≤ 100 kWp	auf oder in der Nähe von begünstigten Gebäuden; gilt als erfüllt, wenn ≤ 30 kWp
Folge	**Steuerfreie Einnahmen** Kein Abzug Ausgaben (§ 3c EStG) **Keine Gewinnermittlung**	Einkauf ohne Umsatzsteuer Evtl. Anwendung Kleinunternehmerregelung (bei Einhaltung der Grenzen)

Tabelle 1

Im Folgenden werden die umsatzsteuerlichen Regelungen im Detail erläutert.

7.2 Die Regelung im Überblick

Durch eine Änderung der MwStSystRL ist es den Mitgliedstaaten möglich geworden, bestimmte Leistungen – wie z. B. die *„Lieferung und Installation von Solarpaneelen auf und in der Nähe von Privatwohnungen, Wohnungen sowie öffentlichen und anderen Gebäuden, die für dem Gemeinwohl dienende Tätigkeiten genutzt werden“* mit weniger als 5 % oder mit 0 % zu versteuern.

Um bürokratische Hürden abzubauen, hat der Gesetzgeber im Jahressteuergesetz 2022 mit Wirkung ab 01.01.2023 in § 12 Abs. 3 UStG einen neuen Steuersatz von 0 % eingeführt für folgende Leistungen:

- Lieferung, Einfuhr, innergemeinschaftlicher Erwerb und Installation
- von Solarmodulen, wesentlichen Komponenten sowie Speicher
- an den Betreiber einer PV-Anlage.

Diese Leistungen unterliegen dem Steuersatz von 0 %, wenn die PV-Anlage auf oder in der Nähe folgender begünstigter Gebäude installiert und an den Betreiber der PV-Anlage geliefert wird:

- Privatwohnungen oder Wohnungen
- öffentliche Gebäude
- andere Gebäude, die dem Gemeinwohl dienen.

Diese Gebäudevoraussetzungen gelten immer als erfüllt, wenn die installierte Bruttoleistung der Photovoltaikanlage laut Marktstammdatenregister (MaStR) nicht mehr als 30 kWp beträgt oder betragen wird. In diesen Fällen muss die Art des Gebäudes für die Anwendung des Nullsteuersatzes **nicht** geprüft zu werden.

ACHTUNG Sofern die PV-Anlage auf oder in der Nähe eines begünstigten Gebäudes installiert wird, so greift der Steuersatz von **0 % zwingend** (ohne Wahlrecht), **auch** für Anlagen mit einer Gesamtleistung **über** 30 kWp.

© 01/2026 DWS-Medien, Berlin

Da die Einfuhr, der innergemeinschaftliche Erwerb, die Lieferung sowie die Montage der PV-Anlage einschl. Stromspeicher im Inland steuerbar und dem Grunde nach **steuerpflichtig** bleiben, lediglich mit einem Steuersatz von 0 % besteuert werden, **behalten** die beteiligten Unternehmer in der letzten Handelsstufe ihren **Vorsteuerabzug,** ohne selbst Umsatzsteuer abführen zu müssen.

7.3 Begünstigte Leistungen

7.3.1 Lieferung von Solarmodulen

Mit dem neuen **0 %-Steuersatz begünstigt** ist die Lieferung von **Solarmodulen.** Damit gemeint sind grundsätzlich PV-Module, mit denen aus Sonnenenergie Strom produziert wird. Allerdings sind sog. **Hybridmodule** (Erzeugung von Strom + Wärme) ebenfalls **begünstigt,** ebenso wie stationäre Module mit **Nebenzwecken** (z. B. **Solartische**).

Nach den mit BMF-Schreiben v. 30.11.2023[51] in Abschn. 12.18 Abs. 7 UStAE neu eingefügten Sätzen 7 und 8 gilt der 0 %-Steuersatz bei sog. Solar-Carports oder Solar-Terrassenüberdachungen allerdings **nicht** für die primäre Unterkonstruktion, die den Zweck der Terrassenüberdachung oder des Carports selbst erfüllt.

Der Nullsteuersatz gilt sowohl für **netzgebundene** Anlagen als **auch** für **nicht-netzgebundene** stationäre Anlagen (sog. Inselanlagen); bei Modulen mit einer Leistung von ≥ 300 W gilt dies als erfüllt.[52] Selbst die Lieferung **einzelner Solarmodule** z. B. durch einen Internet-Händler an einen Kunden, der die Anlage selbst montiert, unterliegt dem 0 %-Steuersatz.

Hier stellt sich natürlich die Frage, wie der **Verkäufer** die Voraussetzungen für die 0 %-Steuer (Installation auf einem begünstigten Gebäude und/oder Gesamtleistung ≤ 30 kWp) prüfen soll und **nachweisen** kann. Nach der Verwaltungsauffassung[53] ist es ausreichend, wenn der **Erwerber erklärt,** dass er Betreiber der Photovoltaikanlage ist und es sich um ein begünstigtes Gebäude handelt oder die installierte Bruttoleistung der Photovoltaikanlage laut MaStR nicht mehr als 30 kWp beträgt oder betragen wird. Diese Erklärung des Erwerbers kann auch **im Rahmen der vertraglichen Vereinbarung** (z. B. AGB) erfolgen. Dies gilt auch für nachträgliche Lieferungen von Speichern, wesentlichen Komponenten und Ersatzteilen.

Ausnahme: Beträgt die Leistung der Photovoltaikanlagen nicht mehr als 800 Voltampere entfällt diese Nachweispflicht des Verkäufers.[54] Rück-Ausnahme: Dies gilt **nicht** für Lieferungen durch Hersteller von Photovoltaikanlagen und Lieferungen im Großhandel.[55]

7.3.2 Lieferung der für den Betrieb einer PV-Anlage wesentlichen Komponenten

Wesentliche Komponenten sind die Gegenstände, deren Verwendungszweck **speziell** im Betrieb oder der Installation von Photovoltaikanlagen liegt, also **photovoltaikanlagenspezifische** Komponenten wie z. B.:

Wechselrichter, Dachhalterung, Energiemanagement-System, Solarkabel, Einspeisesteckdose (sog. Wieland-Steckdose), Funk-Rundsteuerungsempfänger, Backup-Box und der Notstromversorgung dienende Einrichtungen.[56]

Auch die (nachträgliche) Lieferung **einzelner wesentlicher** Komponenten und deren **Ersatzteile** sowie deren **Installation** unterliegt dem Nullsteuersatz, wenn diese Teil einer Anlage sind, die die Voraussetzungen für den Nullsteuersatz erfüllt.[57]

Keine wesentlichen Komponenten sind **Zubehör,** wie z. B. **Schrauben, Nägel, Kabel** (auch wenn diese für die Installation der Anlage notwendig sind) sowie **Stromverbraucher** für den neu erzeugten Strom – z. B. Ladeinfrastruktur (**Wallboxen** zur Aufladung von E-Fahrzeugen), Wärmepumpe, Wasserstoffspeicher – es sei denn, letzterer erfüllt die Voraussetzungen gem. nachfolgend 7.3.3.

TIPP Am ehesten mit **0 %** besteuert werden dürften alle Leistungen, die von **einem Leistungsgeber** im Rahmen einer **einheitlichen Werklieferung** erbracht werden, z. B. „Paketlösung" Solarunternehmen (im Gegensatz zum Kauf **unwesentlicher** Einzelteile im Baumarkt = 19 %).[58]
Hier gilt dann nämlich der Grundsatz „Nebenleistungen teilen das Schicksal der Hauptleistung".
Zu diesen **Nebenleistungen** der Lieferung der Photovoltaikanlage zählen u. a.:[59] die Übernahme der Anmeldung in das MaStR, die Bereitstellung von Software zur Steuerung und Überwachung der Anlage, die Montage der Solarmodule, die Kabelinstallationen, die Lieferung und der Anschluss des Wechselrichters oder des Zweirichtungszählers, die Lieferung von Schrauben und Stromkabeln, die Herstellung des AC-Anschlusses, die **Bereitstellung von Gerüsten,** die Lieferung von Befestigungsmaterial, die Erneuerung bzw. Ertüchtigung eines Zählerschranks oder der Unterkonstruktion einer Photovoltaikanlage (z. B. durch eine Verbreiterung oder Aufdopplung von Sparren) sowie die Lieferung eines Taubenschutzes.

Folgende Leistungen sind allerdings **nicht** als Nebenleistungen begünstigt: [60]

- zwingend vorgeschriebene Maßnahmen bei einem Aufbringen der Photovoltaikanlage auf Dächern mit asbesthaltigen Deckwerkstoffen (z. B. Demontage und Neumontage von Platten)
- Anpassung einer Blitzschutzanlage

7.3.3 Lieferung der Speicher, die dazu dienen, den mit Solarmodulen erzeugten Strom zu speichern

Batterien und Speicher unterliegen dem Nullsteuersatz, wenn diese **im konkreten Anwendungsfall** dazu **bestimmt** sind, Strom aus begünstigten Solarmodulen zu speichern. N**achträgliche Änderungen** der Nutzung von Batterien und Speicher sind unerheblich.[61]

Dies gilt auch für **nachträglich eingebaute** Speicher.[62]

TIPP Von einem begünstigten Speicher ist auszugehen, wenn dieser eine nutzbare Kapazität von mind. 5 kWh hat.[63] Bei niedrigerer Kapazität kann im Einzelfall nachgewiesen werden, dass der Speicher ausschließlich für die Speicherung von Strom aus begünstigten Solarmodulen verwendet wird.

51 BMF, Schreiben v. 30.11.2023, GZ III C 2 -S 7220/22/10002 :013, DOK 2023/0981392.
52 Abschn. 12.18 Abs. 7 Satz 1f UStAE
53 Abschn. 12.18 Abs. 6 Satz 2-4 UStAE.
54 Abschn. 12.18 Abs. 7 Satz 3 UStAE.
55 Abschn. 12.18 Abs. 7 Satz 4 UStAE.
56 Abschn. 12.18 Abs. 8-9 UStAE.
57 Abschn. 12.18 Abs. 8 Satz 4 UStAE.
58 Abschn. 12.18 Abs. 9 Beispiel 1 und 2 UStAE.
59 Abschn. 12.18 Abs. 1 Satz 3-4 UStAE.
60 Abschn. 12.18 Abs. 1 Satz 5 UStAE.
61 Abschn. 12.18 Abs. 7 Satz 7-8 UStAE.
62 Abschn. 12.18 Abs. 8 Satz 1 UStAE.
63 Abschn. 12.18 Abs. 7 Satz 10 UStAE.

© 01/2026 DWS-Medien, Berlin

Auch Wasserstoffspeicher sind begünstigt, wenn diese **ausschließlich** dazu dienen, Strom aus der PV-Anlage zu speichern und wieder freizugeben. Wärme als Nebenprodukt dieses Prozesses ist allerdings unschädlich.

7.3.4 Installation einer Photovoltaikanlage

Gemäß § 12 Abs. 3 Nr. **4** UStG unterliegt **auch** die **Installation** von PV-Anlagen der Begünstigung, wenn die Lieferung der installierten Komponenten die Voraussetzungen für den Steuersatz von 0 % erfüllt.

Hierzu gehören v. a. die **photovoltaikanlagenspezifischen Arbeiten,** die **ausschließlich** dazu dienen, eine Photovoltaikanlage sicher für das Gebäude und für die sich darin befindlichen Menschen zu betreiben (z. B. Elektroinstallation), soweit diese direkt gegenüber dem Anlagenbetreiber erbracht werden.[64]

Nicht unter den 0 %-Steuersatz fallen somit:

- **Subunternehmerleistungen** an den Lieferanten der PV-Anlage. Diese werden vom Subunternehmer mit 19 % bzw. vom Auftraggeber nach § 13b UStG versteuert, allerdings hat der Lieferant der PV-Anlage hieraus Vorsteuerabzug und liefert dann selbst mit 0 % an den Betreiber der PV-Anlage weiter.
- (Vor-)Arbeiten, die **auch anderen Stromverbrauchern oder Stromerzeugern** oder **anderen Zwecken** zugutekommen.[65] Hierzu zählen z. B. die Erweiterung des Zählerschrankes, Bodenarbeiten, Dacharbeiten.[66]

TIPP Nach dem zusätzlich in Abschn. 12.18 Abs. 8 UStAE eingefügten Satz 5 unterliegt jedoch die isolierte Erweiterung bzw. Erneuerung eines Zählerschranks dem Nullsteuersatz, wenn diese Leistungen im Zusammenhang mit der Installation einer Photovoltaikanlage stehen und die PV-Anlage die Voraussetzungen für die Anwendung des Nullsteuersatzes erfüllt.

7.3.5 Abgrenzung begünstigte und nicht begünstigte Leistungen

Dem Steuersatz von **0 %** unterliegen **auch**

- Lieferung/Installation wesentlicher Komponenten (auch Batteriespeicher) als Ergänzung/Erweiterung einer Alt-Anlage, die ab dem 01.01.2023 erfolgt[67]
- dachintegrierte und gebäudeintegrierte Photovoltaikanlagen Achtung: im Rahmen einer Dachsanierung unterliegen nur die Kosten dem Nullsteuersatz, die der gebäudeintegrierten Photovoltaikanlage konkret zugeordnet werden können (spezifische Kosten der Photovoltaikanlage) – Kosten, die der Dachkonstruktion im Allgemeinen zuzuordnen sind, unterliegen nicht 0%[68]
- sog. Balkonkraftwerke mit einer Leistung von 300 Watt und mehr, also Solarmodule, die auf dem Balkon aufgestellt und meistens mit einer Steckdose verbunden werden
- die Lieferungen von **PV-Anlagen** (auch: In-Dach-Anlagen) durch **Bauträger.** Dies gilt **auch dann,** wenn der Bauträger neben der PV-Anlage **auch das Gebäude** liefert, da die Lieferung der PV-Anlage hierzu eine **eigenständige Leistung** und keine unselbstständige Nebenleistung darstellt.[69]

Dem Regelsteuersatz von 19 % hingegen unterliegen

- **Vermietung/Leasing** von PV-Anlagen, die **keine** Lieferung darstellen[70]

TIPP Wird der **Leasing- bzw. Mietkaufvertrag** so ausgestaltet, dass **umsatzsteuerlich** eine **Lieferung** vorliegt, so kommt der **0 %-**Steuersatz zur Anwendung.
Eine solche begünstigte Lieferung liegt v. a. dann vor, wenn
- ein **automatischer Eigentumsübergang** zum Ende der Vertragslaufzeit vertraglich vereinbart ist oder
- der Vertrag in Bezug auf den Eigentumsübergang ein **Optionsrecht** einräumt, bei dem keine andere Entscheidung wirtschaftlich sinnvoll ist als die Übertragung bzw. der Erwerb des Eigentums an dem Leasinggegenstand am Ende der Vertragslaufzeit.[71]

ACHTUNG Die Verwaltung ist der Meinung, dass selbst bei einem Mietkaufvertrag, der grundsätzlich mit 0 % zu besteuern ist, der Nullsteuersatz dennoch keine Anwendung findet auf den Teil des Entgelts, der auf **eigenständige Serviceleistungen** entfällt wie z. B. Wartungs- und Reparaturarbeiten, die Einholung von behördlichen Genehmigungen, die Versicherung der Photovoltaikanlage mit einer Haftpflicht- und Vermögensschadensversicherung oder die Bereitstellung von App- und Browser-Lösungen, mittels derer ein Monitoring der Photovoltaikanlage (sowie ggf. die Wallbox-Steuerung) erfolgen kann.[72] In solchen Fällen ist dann laut Verwaltungsauffassung sogar ein einheitlicher Mietbetrag nach der einfachsten möglichen Methode **aufzuteilen.**
Falls der Vertrag keine solche Aufteilung enthält, so ist diese anhand der internen Kalkulation des finanzierenden Mietverkäufers vorzunehmen oder vereinfachend mit 90 % für die Überlassung der Photovoltaikanlage und 10 % für die eigenständigen Serviceleistungen anzusetzen.

- Lieferung **mobiler** Solarmodule für Campingzwecke
- **Reparaturen ohne** gleichzeitige Lieferung von **Ersatzteilen**
- **Reinigungsleistungen**
- Garantie- und Wartungsverträge
- **Einspeisevergütung/Verkauf** von mit PV-Anlage produziertem **Strom**

7.4 Begünstigte Gebäude

Die gesetzliche Definition *„auf oder in der Nähe von Privatwohnungen oder Wohnungen oder öffentlichen Gebäuden oder anderen Gebäuden, die dem Gemeinwohl dienen“* interpretiert die Verwaltung wie folgt:[73]

- Wohnung/Privatwohnung ist **jeder umschlossene Raum,** der zum **Wohnen oder Schlafen** benutzt wird – somit auch
  - Gebäude auf Freizeitgrundstücken und Gartenlauben in Kleingartensiedlungen
  - Wohnwagen und Wohnschiffe nur, wenn sie nicht oder nur gelegentlich fortbewegt werden
  - Schulcontainer, die für hoheitliche Tätigkeiten etwa zur Auslagerung von Schulklassen wegen Sanierungsarbeiten genutzt werden

- Öffentliche und andere Gebäude, die für dem **Gemeinwohl** dienende Tätigkeiten genutzt werden, liegen vor, wenn das jeweilige Gebäude für
  - Umsätze nach **§ 4 Nr.** 11b, **14 bis 18,** 20 bis 25, 27 und 29 oder
  - § 12 Abs. 2 **Nr. 8** UStG (gemeinnützige Körperschaften/**Zweckbetrieb**) oder

64 *Abschn. 12.18 Abs. 10 Satz 2f UStAE.*
65 *Abschn. 12.18 Abs. 10 Satz 4 UStAE.*
66 *S. hierzu auch Abschn. 12.18 Abs. 10 Beispiel 1 – 3 UStAE.*
67 *Vgl. FAQ – https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/FAQ/foerderung-photovoltaikanlagen.html, Stand 17.10.2023 – dort Frage 8.*
68 *Vgl. FAQ – https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/FAQ/foerderung-photovoltaikanlagen.html, Stand 17.10.2023 – dort Frage 6.*
69 *Abschn. 12.18 Abs. 1 Satz 6f. UStAE.*
70 *Abschn. 12.18 Abs. 1 Satz 8ff. UStAE.*
71 *Vgl. Abschn. 3.5 Abs. 5-7a UStAE.*
72 *Abschn. 12.18 Abs. 1 Satz 12ff. UStAE.*
73 *Abschn. 12.18 Abs. 3f. UStAE.*

© 01/2026 DWS-Medien, Berlin

– **hoheitliche** oder ideelle Tätigkeiten

verwendet wird – also z. B. Ärztehäuser, Kliniken, Pflegeheime, Jugendherbergen, Tafelläden, Vereinsheime, Rathäuser etc.

Im Falle der **gemischten** Verwendung von Gebäuden sowohl für begünstigte als auch nicht begünstigte Zwecke ist grundsätzlich von einem **insg. begünstigten Gebäude** auszugehen. Dies gilt nur dann **nicht,** wenn die unschädliche Nutzung hinter der schädlichen Nutzung **zurücktritt.** Daher liegt v. a. in folgenden Fällen ein insg. nicht begünstigtes Gebäude vor:

- Wohnnutzung **ohne eigenen Zweck** – z. B.: Hausmeisterwohnung in einem Gewerbekomplex
- **unschädliche** Nutzung **< 10 %** der Gesamtgebäudenutzfläche.

In der Nähe der genannten Wohnungen/Gebäude befindet sich eine Photovoltaikanlage insb., wenn

- sie auf dem Grundstück installiert ist, auf dem sich auch die betreffende Wohnung bzw. das betreffende Gebäude befindet (z. B. Garage, Gartenschuppen, Zaun)
- zwischen dem Grundstück und der Photovoltaikanlage ein räumlicher Zusammenhang besteht (z. B. einheitlicher Gebäudekomplex).

Zur Erinnerung:
Die Gebäudevoraussetzungen gelten als erfüllt und brauchen daher nicht geprüft zu werden, wenn die installierte Bruttoleistung der Photovoltaikanlage laut MaStR nicht mehr als 30 kWp beträgt oder betragen wird.

Bei der **nachträglichen Erweiterung** einer PV-Anlage ist die Leistung der bestehenden Einheit mit der der Erweiterung zu **addieren.** Wird die 30 kWp-Grenze durch die Erweiterung überschritten, ist die Vereinfachungsregelung auf den nachträglich ergänzten Teil nicht anwendbar. Für den bereits bestehenden Teil führt dies jedoch **nicht** zur nachträglichen Nichtanwendbarkeit der Vereinfachungsregelung.[74]

7.5 Betreiber der Anlage

Nach dem Gesetzeswortlaut erfasst der Nullsteuersatz nur die Leistungen *„an den Betreiber einer Photovoltaikanlage“*.[75] Für die Erfüllung dieser Voraussetzungen gelten folgende Grundsätze:

- Betreiber der Photovoltaikanlage sind die natürlichen Personen, juristischen Personen oder Personenzusammenschlüsse, die dem Grunde nach zum Leistungszeitpunkt als Betreiber im MaStR registrierungspflichtig sind.
- Unmittelbarer Anschluss ans Stromnetz genügt – tatsächliche Einspeisung, Unternehmereigenschaft sowie tatsächliche Registrierung im MaStR (z. B. im Falle von Balkonkraftwerken) ist für die Betreibereigenschaft nicht maßgeblich.
- Nachträgliche Änderungen der Person des Betreibers sind unerheblich.
- Besteht keine Registrierungspflicht im MaStR, ist aus Vereinfachungsgründen davon auszugehen, dass der Leistungsempfänger Betreiber der Photovoltaikanlage ist.
- Die in der Lieferkette vorausgehenden Lieferungen (z. B. an Zwischenhändler) unterliegen dem Regelsteuersatz.

7.6 Unentgeltliche Wertabgaben

Für die Frage der Umsatzbesteuerung von unentgeltlichen Wertabgaben im Zusammenhang mit PV-Anlagen ist zwischen **Altanlagen** (Anschaffung/Herstellung bis 31.12.2022) und **neuen** Nullsteuersatz-Anlagen zu unterscheiden:

Neuanlagen – seit 01.01.2023:

Unterlag der Erwerb eines Gegenstandes dem **Nullsteuersatz,** stellt die spätere Entnahme, unentgeltliche Zuwendung oder Verwendung des Gegenstandes **keine** unentgeltliche Wertabgabe dar.[76]

Begründung: Bei Neuanlagen erübrigt sich mangels Steueranfall (Steuersatz 0 %) ein Vorsteuerabzug. Anders als in den Altfällen ist daher für ein systemgerechtes Ergebnis kein Ausgleich eines Vorsteuerabzuges erforderlich. Daher erfolgt in diesen Fällen keine Versteuerung einer unentgeltlichen Wertabgabe – auch nicht für Entnahme oder unentgeltliche Zuwendung einer Neuanlage.

Altanlagen – bis 31.12.2022:

Bestand beim Erwerb eines Gegenstandes eine Berechtigung zum vollen oder teilweisen **Vorsteuerabzug** (keine Anwendung des Nullsteuersatzes), stellt die spätere Entnahme und die unentgeltliche Zuwendung oder Verwendung des Gegenstandes unter den übrigen Voraussetzungen eine **unentgeltliche Wertabgabe** dar.

Eine **Entnahme** des gesamten Gegenstandes ist nur möglich, wenn zukünftig voraussichtlich mehr als 90 % des Gegenstandes für nichtunternehmerische Zwecke verwendet werden. Unter den übrigen Voraussetzungen des § 12 Abs. 3 UStG unterliegt diese unentgeltliche Wertabgabe dem **Nullsteuersatz.** Die Entnahme nur eines Teils eines ursprünglich zulässigerweise dem Unternehmen zugeordneten Gegenstandes (vgl. Abschn. 15.2c UStAE) ist nicht möglich.

Leider nicht im UStAE, sondern nur im Begleittext der beiden BMF-Schreiben in Rz. 2–4 bzw. 5 steht **zusätzlich** hierzu:

- Eine Entnahme einer PV-Anlage (Altanlage) ist nur möglich, wenn zukünftig voraussichtlich mehr als 90 % des erzeugten Stroms für nichtunternehmerische Zwecke verwendet werden. Hiervon ist **auszugehen,** wenn der Betreiber beabsichtigt, zukünftig **mehr als 90 %** des mit der Anlage erzeugten Stroms für unternehmensfremde Zwecke zu verwenden. Davon ist **aus Vereinfachungsgründen insb. auszugehen,** wenn ein **Teil des mit der Photovoltaikanlage erzeugten Stroms z. B. in einer Batterie gespeichert** wird oder durch die nicht nur gelegentliche Ladung des Stroms in ein E-Fahrzeug, das nicht dem Unternehmen zugeordnet worden ist, oder den Betrieb einer Wärmepumpe, die nicht dem Unternehmen zugeordnet worden ist. Ausreichend ist auch, wenn eine Rentabilitätsrechnung eine Nutzung für unternehmensfremde Zwecke von über 90 % nahelegt.

Unter den übrigen Voraussetzungen des § 12 Abs. 3 UStG unterliegt diese unentgeltliche Wertabgabe dem **Nullsteuersatz,** wobei dies dann **auch für bereits installierte Anlagen** gilt.

74 Abschn. 12.18 Abs. 5 Satz 7f. UStAE.
75 Vgl. auch Abschn. 12.18 Abs. 2 UStAE.
76 Abschn. 3.2 Abs. 3 Nr. 2 UStAE.

© 01/2026 DWS-Medien, Berlin

TIPP Um die weitere Versteuerung einer unentgeltlichen Wertabgabe für den privat verbrauchten Strom zu vermeiden, sollte für bis 31.12.2022 angeschaffte PV-Anlagen ab 2023 die Entnahme der PV-Anlage in den außerunternehmerischen Bereich unter den oben genannten Voraussetzungen durch eine entsprechende Erklärung gegenüber dem Finanzamt geprüft werden. Eine **rückwirkende** Entnahme war allerdings nur durch eine bis zum 11.01.2024 gegenüber dem Finanzamt abgegebene Erklärung möglich.

Diese Entnahme ist **kein** Anlass für eine Vorsteuerberichtigung (§ 15a UStG), da die Entnahme grundsätzlich steuerpflichtig ist, lediglich mit einem Steuersatz von 0 %.

8. UMSETZUNG IN DER BUCHHALTUNG

Bei den Betreibern von kleineren PV-Anlagen wird in den meisten Fällen ab 2023 keine Buchhaltung mehr erforderlich sein. Lediglich in den Fällen, in denen die PV-Anlage Bestandteil eines Gesamtunternehmens ist (z. B. Handwerks- oder Industriebetrieb mit PV-Anlage auf der Gewerbehalle) ist die **Aktivierung** der PV-Anlage im Anlagevermögen schlichtweg **ohne Vorsteuerabzug** zu buchen, wenn der Einkauf dem neuen 0 %-Steuersatz unterliegt.

Bei den **Leistungsgebern** (Händler, Elektroinstallationsbetriebe, PV-Anlagenverkäufer etc.) führen Leistungen, bei denen die Voraussetzungen von § 12 Abs. 3 UStG erfüllt sind, zu **steuerpflichtigen Umsätzen,** für die ein **Steuersatz von 0 %** zur Anwendung kommt. Dementsprechend sind **Rechnungen** mit Angabe eines Steuerbetrags von 0 € und einem **Steuersatz** von **0 %** auszustellen.

- In der **Umsatzsteuer-Voranmeldung** sind diese Umsätze unter der Rubrik *„steuerpflichtige Lieferungen…“* in der **neuen Kennziffer 87** einzutragen.
- **Innergemeinschaftliche Erwerbe,** die dem neuen Steuersatz von 0 % unterliegen, sind in der neu aufgenommenen Kennziffer 90 zu melden.
- In der **Umsatzsteuer-Jahreserklärung** sind diese Umsätze in **Kennziffer 157** anzugeben – zusätzlich sind mit 0 % zu besteuernde unentgeltliche Wertabgaben in den Kennziffern **158–159** einzutragen.

Zur **Verbuchung** dieser Umsätze wurde der **Standard-Kontenrahmen** wie folgt erweitert:

	SKR 03	SKR 04
Erlöse 0 %	8290	4290
Erhaltene Anzahlungen 0 %	1714	3264
Sonstige Erlösschmälerungen 0 %	8719	4719
Gewährte Skonti 0 %	8734	4734

Tabelle 2

PRAXISTIPP **Sonderfälle** der Anwendung des neuen 0 %-Steuersatzes, für welche keine neuen Automatikkonten im Standard-Kontenrahmen eingeführt wurden, sind dann über die Verwendung von **Steuerschlüsseln** zu lösen.
Z. B. BU-Schlüssel DATEV:
- Steuerpflichtiger i. g. Erwerb 0 % BU 700 (USt-VA: Kz. 90)
- Im Inland steuerpflichtige sonstige Leistung 0 % BU 295

9. ZEITLICHE ANWENDUNG

Nach § 27 Abs. 1 UStG ist die Neuregelung auf Umsätze anzuwenden, die **ab 01.01.2023 ausgeführ**t werden. Maßgebend für die Anwendung des § 12 Abs. 3 UStG ist somit der **Zeitpunkt** der Einfuhr, des innergemeinschaftlichen Erwerbs, der Lieferung oder der sonstigen Leistung. Auch wenn zwischen **Bestellung und Montage** einer PV-Anlage oft viele Monate liegen können, ist für den Steuersatz (hier: 0 %) **immer** der **Zeitpunkt der Ausführung** des Umsatzes maßgebend.

Bei dem wohl häufigsten Fall der **Werklieferung** ist der Zeitpunkt der **Abnahme** der PV-Anlage durch den Betreiber entscheidend,[77] im Falle der **(Werk-)Leistung** (Installation) ist der Zeitpunkt der **Vollendung** maßgebend.[78]

ACHTUNG Auch laut den FAQ ist zwar der Zeitpunkt der **Abnahme** der PV-Anlage entscheidend für den Zeitpunkt der Leistung. Allerdings geht die Verwaltung in den FAQ davon aus, dass der Zeitpunkt der Abnahme regelmäßig mit dem Zeitpunkt der Inbetriebnahme zusammenfällt. Dieser wiederum soll dann *„mit dem **(ordentlichen) Anschluss an das öffentliche Stromnetz**“* zusammenfallen.
Bedeutet: Sobald die Anlage ans Stromnetz angeschlossen ist, gilt diese als fertiggestellt, auch wenn noch einzelne Restarbeiten fehlen.
Einzige Ausnahme: Bei Inbetriebnahme (Anschluss ans Stromnetz) in 2022 und Nachlieferung Stromspeicher in 2023 (wg. Lieferverzögerung) gilt die Anlage erst in 2023 als fertiggestellt – und unterliegt somit insg. grundsätzlich dem Nullsteuersatz.[79]

Bei Fertigstellung im Jahr 2023 ist dann **zwingend 0 % Umsatzsteuer** auszuweisen, sofern die weiteren Voraussetzungen von § 12 Abs. 3 UStG erfüllt sind. Falls Rechnungen dennoch mit 19 % Umsatzsteuer ausgestellt werden, so handelt es sich um eine **zu hoch** ausgewiesene Umsatzsteuer gem. **§ 14c Abs. 1 UStG,** welche nach dieser Vorschrift zu berichtigen ist, da ansonsten der Leistungsempfänger **nicht** zum **Vorsteuerabzug** berechtigt ist.

Vor 01.01.2023 zu Recht mit 19 % Umsatzsteuer ausgestellte **Anzahlungsrechnungen** sind **nicht** zu berichtigen, sondern durch Anrechnung in der Schlussrechnung auf den neuen 0 % Steuersatz „herunter zu schleusen“.

SCHLUSSRECHNUNG

Über gelieferte PV-Anlage September 2022 bis Januar 2023:

Menge	Bezeichnung		Preis
1	PV-Anlage 30 kWp mit Speicher gem. Vertrag		50.000 €
	+ Umsatzsteuer 0%		
./.		20.000 €	
	+ Umsatzsteuer 19%	3.800 €	
	Verbleibende Restzahlung		26.200 €

77 *„wenn der Leistungsempfänger die Verfügungsmacht über den Gegenstand erlangt“ – Abschn. 13.1 Abs. 2 Satz 1 UStAE; Achtung: Abschn. 13.2 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 Satz 5f. UStAE – zu Bauwirtschaft. Die FAQ des BMF sprechen hier zwar von „vollständig installiert“, die vollständige Installation dürfte jedoch ebenfalls mit Abnahme des fertigen Werkes erfolgt sein.*
78 *Abschn. 13.1 Abs. 3 Satz 1 UStAE.*
79 *BMF-Schreiben v. 30.11.2023, Rz. 6; Abschn. 3.1 Abs. 1 Satz 4 UStAE.*

© 01/2026 DWS-Medien, Berlin

10. VERKAUF EINER PV-ANLAGE

Im Falle des Verkaufs einer PV-Anlage wird regelmäßig eine **nicht steuerbare Geschäftsveräußerung im Ganzen** (GiG) gem. § 1 Abs. 1a UStG vorliegen, wenn der Erwerber beabsichtigt, die unternehmerische Tätigkeit des Verkäufers (Verkauf von selbst erzeugten Strom) fortzusetzen. Hierbei hat die Finanzverwaltung früher für die Annahme einer solchen GiG vorausgesetzt, dass der Erwerber in den Einspeisevertrag des Veräußerers eintritt. Dies dürfte jedoch nicht notwendig sein, weil allein entscheidend ist, dass der Erwerber die Möglichkeit hat und auch beabsichtigt die unternehmerische Tätigkeit des Veräußerers fortzusetzen – egal auf welcher vertraglichen Grundlage.[80]

Zu beachten ist, dass im Falle einer GiG beim Verkäufer zwar ein nicht umsatzsteuerbarer Vorgang ohne umsatzsteuerliche Folgen vorliegt, jedoch der **Erwerber** den **Vorsteuerberichtigungszeitraum** gem. § 15a UStG des Veräußerers **fortsetzt** und somit das Risiko einer Vorsteuerberichtigung übernimmt.[81] Ist der Erwerber Kleinunternehmer, so führt der Wechsel der Besteuerungsart bei diesem zu einer Berichtigung des Vorsteuerabzugs.[82]

Falls **keine** GiG vorliegt, so ist die Veräußerung einer PV-Anlage regelmäßig umsatzsteuerbar und auch steuerpflichtig, es sei denn, sie unterliegt als Grundstücksbestandteil der Grunderwerbsteuer und ist daher umsatzsteuerfrei gem. § 4 Nr. 9a UStG (evtl. bei dachintegrierten PV-Anlagen). Grundsätzlich könnte ein solcher **steuerpflichtiger** Verkauf einer PV-Anlage **ohne** Vorliegen einer GiG dem neuen 0 %-Steuersatz unterliegen. Allerdings ist zusätzliche Voraussetzung für die Anwendung des 0 %-Steuersatzes, dass die PV-Anlage *„…an den Betreiber einer Photovoltaikanlage…“*[83] geliefert wird. Diese Voraussetzung ist z. B. bei Sale-and-lease-back-Geschäften nicht gegeben.

80 Vgl. BFH, Urteil v. 24.02.2021 – XI R 8/19, BStBl. II 2022, S. 34.
81 So auch Abschn. 1.5 Abs. 10 UStAE.
84 § 15a Abs. 7 UStG.
82 § 15a Abs. 7 UStG.
83 § 12 Abs. 3 Nr. 1 Satz 1 UStG. Dies gilt auch für PV-Anlagen bis 30 kWp gilt, weil sich die Vereinfachungsregelung gem. § 12 Abs. 3 Nr. 1 Satz 2 UStG lediglich auf die Voraussetzungen bzgl. der Gebäude gem. Satz 1 bezieht – Abschn. 12.18 Abs. 5 Satz 2 UStAE.

Dipl.-Kffr. (FH) Anita Käding-Plischke, Steuerberater
Dipl.-Betr.wirt (BA) Stefan Crivellin, Steuerberater

© 01/2026 DWS-Medien, Berlin