

Stellungnahme zum Entwurf einer „Siebten Verordnung zur Änderung steuerlicher Verordnungen“

I. Vorbemerkung

Der Hauptverband der landwirtschaftlichen Buchstellen und Sachverständigen e. V. (HLBS) begleitet das deutsche Steuerrecht seit über 100 Jahren und setzt sich seither für eine praxisgerechte Umsetzung der steuerrechtlichen Rahmenbedingungen im Bereich der Land- und Forstwirtschaft ein. Wir danken für die Möglichkeit zur Stellungnahme und nehmen hierzu aus praktischer Sicht wie folgt Stellung:

II. Zum Entwurf der Regelungen im Einzelnen

Zu Artikel 2 Nummer 2 (Änderung des § 8 EStDV)

Wir begrüßen, dass die Bundesregierung an der Vereinfachungsregelung für eigenbetrieblich genutzte Grundstücke von untergeordnetem Wert in § 8 EStDV festhält.

Die Ausgestaltung des § 8 EStDV sollte jedoch unter Berücksichtigung der Feststellungen des Bundesrechnungshofes, der bereits im Urteil vom 21.02.1990 (X R 174/87, BStBl II 1990, 578) geäußerten Bedenken des BFH zur Rechtsgrundlage sowie der Rechtsprechung des Großen Senats des BFH vom 28.11.2016 – GrS 1/15 erfolgen.

Eine praxisgerechte Lösung erfordert nach der Ausgangslage eine einmalige Prüfung bei Anschaffung/Herstellung oder Einlage des betrieblich genutzten Grundstücksteils, verbunden mit einem Aktivierungsgebot bei höheren Abschreibungen infolge einer Änderung der Verhältnisse und einer Auffangregelung bei Vollzugsdefiziten. Maßgeblich sollten die Anschaffungs-/Herstellungskosten (AK/HK) oder der Einlagewert zum Zeitpunkt der erstmaligen betrieblichen Nutzung sein. Typisierend kann auf einen Arbeitsraum von ca. 15 m² abgestellt werden. Bei durchschnittlichen Werten von 300 €/m² für Grund und Boden sowie 2.700 €/m² für Gebäude ergibt sich eine AK/HK-Grenze von 45.000 €. Es könnte geregelt werden:

„Eigenbetrieblich genutzte Grundstücksteile bebauter Grundstücke brauchen nicht als Betriebsvermögen behandelt zu werden, wenn die Anschaffungs-/Herstellungskosten oder der an deren Stelle tretende Wert für den Grund und Boden sowie das Gebäude im Zeitpunkt der erstmaligen eigenbetrieblichen Nutzung insgesamt nicht mehr als 45.000 Euro betragen. Wird durch eine eigenbetriebliche Nutzungsänderung die Grenze von 45.000 Euro überschritten, ist der Grundstücksteil ab diesem Zeitpunkt als notwendiges Betriebsvermögen in der steuerlichen Gewinnermittlung zu erfassen. Unterbleibt die steuerliche Erfassung nach Satz 2, gilt der Grundstücksteil als notwendiges Betriebsvermögen bis zur Aufgabe der betrieblichen Tätigkeit.“

Unabhängig von einer anderweitigen Konzeption lehnen wir die in § 8 Satz 2 EStDV-E vorgesehene Abzugsbeschränkung aus mehreren Gründen ab:

a) Widersprüchlicher Verordnungstext

§ 8 Satz 2 EStDV-E („*Aufwendungen, die mit dem Grundstücksteil im Zusammenhang stehen, dürfen nicht abgezogen werden*“) widerspricht § 4 Abs. 4 und 5 EStG, so dass für diese Einschränkung keine Rechtsgrundlage besteht. Gleichzeitig sollen nach der Begründung Strom- und Heizkosten sowie - u. E. anteilige Grundbesitzabgaben - abzugsfähig bleiben, obwohl sie mit dem Grundstücksteil in sachlichem Zusammenhang stehen. Dieser Widerspruch sollte durch Streichung des Satzes 2 beseitigt werden.

b) Ausschluss der Absetzung für Abnutzung sachlich nicht gerechtfertigt

Betrieblich oder beruflich genutzte Grundstücksteile von untergeordneter Bedeutung finden sich sowohl bei Gewinneinkünften als auch bei Überschusseinkünften. Während die AfA bei Überschusseinkünften weiterhin möglich bleibt, wird sie bei betrieblich genutzten Grundstücksteilen ausgeschlossen, obwohl auch dort Wertsteigerungen unberücksichtigt bleiben. Dieser Ausschluss ist in Fällen untergeordneter Bedeutung objektiv weder im Verhältnis der Gewinn- zu den Überschusseinkünften noch innerhalb der Gewinneinkünfte sachlich gerechtfertigt. Zudem kann die jährlich zu prüfende - wenn auch relativ statische - Flächengrenze ohne die bei der AfA ggf. zum Ausdruck kommenden Nutzungsänderungen nicht sinnvoll überprüft werden. Die vorgesehene Regelung führt zu zusätzlichen materiell-rechtlichen Ungleichbehandlungen auch im Verhältnis zur (Verkehrs-)Wertgrenze und verstärkt in der Praxis etwaige Vollzugsdefizite.

Petition:

Die Frage der untergeordneten Bedeutung von Grundstücksteilen sollte systemimmanent nach den Anschaffungs-/Herstellungskosten bzw. dem an deren Stelle tretende Wert zum Zeitpunkt der erstmaligen betrieblichen Nutzung beantwortet werden. Absetzungen für Abnutzungen sind beizubehalten, um im Laufe der Jahre die untergeordnete Bedeutung bei Änderungen der Verhältnisse mittels der - dann folgerichtig - höher geltend zumachenden Abschreibungen verifizieren zu können.

Zu Artikel 2 Nummer 3 (§ 9b EStDV – neu)

§ 7 EStG regelt ausschließlich die Höhe der Absetzungen für Abnutzung und Substanzverringerung. Ergänzende Vorschriften enthalten §§ 9a, 10 und 11c EStDV, die auf der Norm aufbauend die Gleichmäßigkeit der Besteuerung sichern. Grundlage sämtlicher Regelungen des § 7 EStG ist die zutreffende Ermittlung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten i. S. d. § 255 HGB, die der Abnutzung unterliegen bzw. des an deren Stelle tretenden Werts.

Die Ermächtigung nach § 51 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. b) EStG erlaubt eine Rechtsverordnung nur, „*soweit*“ dies zur Wahrung der Gleichmäßigkeit der Besteuerung erforderlich ist. Die Erforderlichkeit ist für jede Regelung gesondert zu prüfen (vgl. *Seiler in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff*, § 51 Rz. C 29).

Die vorgelagerte Prüfung, ob die Anschaffungs-/Herstellungskosten bzw. der an deren Stelle tretende Wert nach zivilrechtlichen Vereinbarungen zutreffend ermittelt sind, gehört nicht zum Anwendungsbereich des § 7 EStG. Zivilrechtliche Gestaltungen sind steuerrechtlich grundsätzlich anzuerkennen (§ 39 Abs. 1 AO). Missbräuche sind begrenzt durch § 42 AO. Dies entspricht bei der Kaufpreisaufteilung auch ständiger BFH-Rechtsprechung (vgl. BFH v. 16.09.2015 – IX R 12/14; v. 21.07.2020 – IX R 26/19; v. 20.09.2022 – IX R 12/21). Die Kaufpreisaufteilung unterliegt nicht - wie andere zivilrechtliche Verträge - unmittelbar der Ermittlung der Einkünfte und die Gleichmäßigkeit der Besteuerung wird vorrangig und ausreichend durch § 42 AO sichergestellt.

Hieraus folgt, dass die Prüfung zivilrechtlicher Kaufpreisaufteilungen nicht vom § 7 EStG erfasst wird. Da die Regelungen des § 7 Abs. 4 und 5 EStG auf einer zutreffenden Kaufpreisaufteilung aufbauen und die Überprüfung zivilrechtlicher Regelungen realitätsgerecht dem § 42 AO unterliegen, besteht folgerichtig keine hinreichende Ermächtigungsgrundlage i. S. d. § 51 Abs. 1 Nr. 1 EStG für § 9b EStDV-E; ebenso sieht § 7 EStG keine Ermächtigung vor.

Petition:

Wir fordern, Artikel 2 Nummer 3 des Entwurfs mangels verfassungsrechtlich hinreichender Ermächtigungsgrundlage im Sinne des Art. 80 Abs. 1 Grundgesetz und im Hinblick auf die damit verbundenen Regulierungskosten für die Wirtschaft und die Verwaltung zu streichen.

Zu Artikel 2 Nummer 4 (§ 11c Absatz 1a EStDV – neu)

Die Vorschrift steht in Widerspruch zur aktuellen Rechtsprechung der Finanzgerichte und des Bundesfinanzhofes (vgl. BFH v. 28.7.2021 - IX R 25/19, v. 23.01.2024 - IX R 14/23, FG Hamburg v. 01.04.2025 - 3 K 60/23 und FG Münster v. 02.04.2025 - 14 K 654/23 E), die inhaltsgleiche Vorgaben aus dem BMF-Schreiben vom 22.02.2023 (BStBl 2023 I S. 332) korrigiert haben. Insofern handelt es sich um eine materiell-rechtliche Nichtanwendungsvorschrift der höchstrichterlichen Rechtsprechung. Dies wird in der Praxis zu nicht unerheblichen Schwierigkeiten führen, die das Veranlagungsverfahren verzögern und belasten werden.

Petition:

Wir schlagen vor, die Verhältnismäßigkeit der Vorschrift im Hinblick auf die konkreten Vorgaben des § 7 Absatz 4 Satz 2 EStG, deren Anwendungsbreite sowie die überregulatorische Auswirkung auf die Praxis zu überdenken.

III. Zum Erfüllungsaufwand im Einzelnen

Zu Artikel 2 Nummer 2 (§ 8 EStDV)

Der Datenbank OnDEA sind keine Zahlen zum Erfüllungsaufwand zu entnehmen. Die im Entwurf dargestellte Minderung des Aufwands ist nicht nachvollziehbar.

Zu Artikel 2 Nummer 3 (§ 9b EStDV – neu)

a) Regulierungskosten für die Wirtschaft

Eine Kaufpreisaufteilung war bislang zwar stets vorzunehmen, jedoch weder gesetzlich noch untergesetzlich verbindlich vorgeschrieben. Sie erfolgte im Wege der Schätzung und unterlag der freien Beweiswürdigung, ohne eine Informationspflicht auszulösen.

Mit Einführung des § 9b EStDV-E würde erstmals ein materiell-rechtlich verbindliches Verfahren vorgeschrieben.

Der **standardisierte Erfüllungsaufwand** beläuft sich gemäß Anlage bei ca. 354.000 Fällen jährlich auf 1,16 Stunden pro Fall und 37,10 € Stundenlohn (mittlere Qualifikation), auf insgesamt rund **15.234.000 € pro Jahr**.

Sachaufwand wird aufgrund der Berechnungshilfe nicht unterstellt, sofern diese weiter zur Verfügung gestellt wird.

Der zusätzliche Aufwand für qualifiziertes Sachverständigengutachten nach § 9b Abs. 2 Satz 3 EStDV-E ist mangels belastbarer Daten derzeit nicht bezifferbar und sollte in einer späteren Evaluation ermittelt werden.

Der im Entwurf genannte „geringfügige Aufwand pro Fall“ ist daher unzutreffend.

b) Regulierungskosten für die Verwaltung

Auch die Vollzugskosten sind zu ermitteln. Nach § 9b Abs. 2 EStDV-E gilt die Kaufpreisaufteilungshilfe des BMF als sachverständige Schätzung, die nur durch ein Gutachten eines öffentlich bestellten und vereidigten Sachverständigen widerlegt werden kann. Da die Kaufpreisaufteilung sowohl bei Gewinn- als auch bei Überschusseinkünften in die AfA-Berechnung eingeht, muss sie zur Vermeidung eines strukturellen Vollzugsdefizits vom Finanzamt stets angefordert werden. Da in der Praxis eine Belegvorhaltepflcht besteht, erfordert die gesonderte Anforderung des Gutachtens und dessen Überprüfung im Rahmen der eingeführten Informationspflicht eine Ermittlung der Vollzugskosten.

Zu Artikel 2 Nummer 4 (§ 11c Abs. 1a EStDV – neu)

Die Vorschrift führt erstmals eine Informationspflicht ein. Der Erfüllungsaufwand für ein qualifiziertes Sachverständigengutachten kann aufgrund fehlender Fallzahlen derzeit nicht abgeschätzt werden und sollte zu einem späteren Zeitpunkt evaluiert werden. Entsprechendes gilt für den Erfüllungsaufwand der Verwaltung.

Wir danken für die Möglichkeit zur Stellungnahme und stehen für Rückfragen gerne zur Verfügung.

Berlin, 29.08.2025

**Hauptverband der landwirtschaftlichen Buchstellen
und Sachverständigen e. V.**

Anlage Erfüllungsaufwand

zur Stellungnahme vom 29.08.2025

zum Entwurf einer „Siebten Verordnung zur Änderung steuerlicher Verordnungen“

Aufgrund der Berechnungshilfe des BMF zur Kaufpreisaufteilung und deren begleitende Unterlagen ermittelt sich für die Wirtschaft nach standardisierter Fallbetrachtung folgender Erfüllungsaufwand:

Einarbeiten in die Informationspflicht	Anleitung KPA 1	30 Minuten
	Nebenrechnung	5 Minuten
Datenbeschaffung und -zusammenstellung		25 Minuten
Dateneingabe und Prüfung		5 Minuten
Berechnung durchführen und prüfen		3 Minuten
<u>Daten ausdrucken und übertragen</u>		<u>2 Minuten</u>
Summe:		70 Minuten

Die durchschnittliche Immobilientransaktionszahl an Wohnimmobilien laut Immobilienmarktbericht 2021 betrug für die hier maßgebenden Wohn- und Wirtschaftsimmobilien ca. 725.000 Fälle. Davon entfielen auf

Wirtschaftsimmobilien	73.900 Fälle,
Mehrfamilienhäuser	33.800 Fälle,
Eigentumswohnungen	328.160 Fälle,
Ein- und Zweifamilienhäuser	289.910 Fälle,

Unter Berücksichtigung einer steuerrechtlich nicht relevanten Eigennutzung ergeben sich hieraus 73.900 Fälle zuzüglich 33.800 Fälle zuzüglich (328.160 Fälle x 2/3 vermietet => 218.000 Fälle zuzüglich (289.910 Fälle x 10 % Anteil Zweifamilienhäuser mit Vermietung => 28.991 Fälle. Die steuerrechtlich relevanten Fälle werden mit 354.000 Fällen beziffert.

Der aufgrund der Kaufpreisaufteilungshilfe (§ 9b Absatz 2 Satz 1 EStDV-E) standardisierte Erfüllungsaufwand für die Wirtschaft liegt - bei Einführung der Vorschrift - bei 354.000 steuerrechtlich relevanten Fällen, einem Zeitbedarf von 1,16 Stunden sowie einem Stundenlohn (mittlere Qualifikation - branchenunabhängig) von 37,10 € bei rund **15.234.000 €** jährlich.