

Im Dezember 2025
KBL 85/25

Sehr geehrte Damen und Herren,

der heutige Kundenbrief startet mit zwei thematisch aufeinander aufbauenden Entscheidungen des BFH: der Zulässigkeit der Bildung von 6b-Rücklagen nach Grundstücksverkäufen und Zuschlägen bei Rücklagenaufösungen mangels Reinvestition. Daran schließen sich dann Urteile bzw. Verwaltungsanweisungen zur Durchschnittssatzbesteuerung sowie zur Hofübergabe gegen Versorgungsleistungen an.

Mit freundlicher Empfehlung und besten Grüßen

Landwirt: Bloße Übernahme von Erschließungskosten keine gewerbliche Tätigkeit

Nachdem eine Stadt einen Bebauungsplan beschlossen hatte, der auch einige betriebliche Grundstücke eines bilanzierenden Landwirts betraf, schloss dieser mit dem von der Stadt mit der Planung beauftragten Unternehmen einen Vertrag, nach dem er die anteiligen Planungs- und Durchführungskosten sowie Kosten für ein Umlegungsverfahren tragen sollte. Zudem hatte er eine Verwaltungskostenpauschale zu zahlen. Das Unternehmen übernahm die Erschließung im eigenen Namen und auf eigene Kosten. Für Schäden haftete allein das beauftragte Unternehmen gegenüber der Stadt; hierfür musste eine selbstschuldnerische Bürgschaft eines inländischen Kreditinstituts bestellt werden.

Nachdem der Landwirt in den Folgejahren mehrere Grundstücke veräußert und dabei die jeweiligen Erschließungskosten in die Kaufpreise einkalkuliert hatte, wertete das Finanzamt dies als gewerblichen Grundstückshandel und versagte die Bildung einer Rücklage nach § 6b EStG in Höhe der erzielten Gewinne. Begründet wurde dies zudem damit, dass der Landwirt die Erschließungskosten getragen und die Grundstücke selbst veräußert hatte; weiterhin seien ihm die Aktivitäten des von der Stadt beauftragten Unternehmens zuzurechnen.

Sowohl das FG Münster als auch der BFH waren aus den folgenden Gründen anderer Auffassung:

- Die Veräußerung von zum Anlagevermögen gehörenden Grundstücken durch einen Landwirt stellt grundsätzlich ein landwirtschaftliches Hilfsgeschäft dar. Etwas anderes gilt nur dann, wenn er einen gewerblichen Grundstückshandel eröffnet. Dies setzt jedoch voraus, dass über die Parzellierung und Veräußerung hinausgehende Aktivitäten entfaltet werden.
- Für einen gewerblichen Grundstückshandel spricht die aktive Beteiligung an der Erschließung, nicht aber die Wahrnehmung bauplanungsrechtlicher Mitwirkungsrechte. Entscheidend ist weiterhin, ob die Initiative für die Erschließung von der Gemeinde oder dem Landwirt ausgeht.
- Aktivitäten Dritter – hier also die des von der Stadt beauftragten Unternehmens – sind dem Landwirt nicht zuzurechnen, wenn dieser die Grundstücke aus eigener Initiative erschließt und vermarktet und auf eigenes Risiko handelt. Darauf, dass diese Aktivitäten erst infolge der Entscheidung des Landwirts möglich werden, kommt es nicht an.
- Anhaltspunkte für eine Eigeninitiative des Landwirts lagen nicht vor; diese können auch nicht aus einer von

ihm gestellten Bauvoranfrage und archäologischen Voruntersuchungen abgeleitet werden.

- Auch die eigenständige Vermarktung der Grundstücke durch den Landwirt ist unschädlich, da auch umfangreiche Veräußerungen mit erheblichen Gewinnen noch nicht als gewerbliche Tätigkeit anzusehen sind.
- Gleiches gilt für die Vorfinanzierung der Erschließungskosten und das daraus resultierende Kostentragungsrisko. Dies ist vielmehr eine Folge der Grundentscheidung, sich an dem Erschließungsverfahren zu beteiligen. Das gilt auch dann, wenn ein Landwirt die gesamten Erschließungskosten übernimmt statt des im Baugesetzbuch vorgesehenen Anteils von 90 %.
- Die Aktivitäten des Erschließungsunternehmens sind dem Landwirt nicht wirtschaftlich zuzurechnen. Verträge mit dem Erschließungsunternehmen hatte nur die Stadt abgeschlossen; die wirtschaftlichen, von Gewinnerzielungsabsicht bestimmten Aktivitäten dieses Investors überlagern die rechtliche Gestaltung nicht.

Diese Entscheidung betrifft nicht nur bilanzierende Landwirte, sondern auch solche, die ihren Gewinn durch Einnahmenüberschussrechnung oder nach Durchschnittssätzen ermitteln und Rücklagen nach § 6c EStG bilden können.

Verfassungsgemäß: Höhe des Gewinnzuschlags bei Auflösung einer 6b-Rücklage

Wird eine Rücklage nach § 6b bzw. § 6c EStG nicht binnen vier Jahren bzw. bei „Neubaufällen“ binnen sechs Jahren auf ein begünstigtes Wirtschaftsgut übertragen, so muss sie am Schluss des entsprechenden Zeitraums gewinnerhöhend aufgelöst werden. Zudem ist der Gewinn dieses Wirtschaftsjahres für jedes volle Wirtschaftsjahr, in dem die Rücklage bestanden hat, um 6 % des aufgelösten Rücklagenbetrags zu erhöhen.

Die Verfassungsmäßigkeit der Höhe dieses Zuschlags bezweifelte eine Gesellschafterin einer in der Land- und Forstwirtschaft tätigen GbR, die in ihrem Sonderbetriebsvermögen im Wirtschaftsjahr 2018/2019 derartige Rücklagen gebildet und sie im Wirtschaftsjahr 2020/2021 aufgelöst hatte. Ihrer Argumentation, der Zuschlag sei wegen des herrschenden strukturellen Niedrigzinsniveaus nicht mehr realitätsgerecht bemessen, folgte der BFH aus nachstehenden Gründen allerdings nicht:

- Der Ansatz des Gewinnzuschlags ist dem Grunde nach unter Berücksichtigung seiner Zielrichtung sachlich gerechtfertigt. § 6b EStG ist eine Lenkungs- oder Sozialzwecknorm mit Subventionscharakter. Die Vorschrift wurde eingeführt, um Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, die nicht mehr benötigt werden, ohne Steuerbelastung veräußern zu können, um den Veräußerungserlös in voller Höhe reinvestieren zu können und die Liquidität des Steuerpflichtigen zu stärken.
- Mit dem Gewinnzuschlag will der Gesetzgeber den durch die Bildung der Rücklage während des Reinvestitionszeitraums entstandenen Vorteil des Steuerpflichtigen durch Erhöhung des Gewinns im Jahr der Auflösung der Rücklage rückgängig machen, soweit keine begünstigte Reinvestition vorgenommen wurde. Denn dann besteht keine wirtschaftspolitische Notwendigkeit, dem Steuerpflichtigen den durch die Rücklagenbildung erlangten Zinsvorteil zu belassen. Zudem dient der Gewinnzuschlag der Vermeidung einer missbräuchlichen Inanspruchnahme des Rücklagewahlrechts.

- Damit ist der Gewinnzuschlag dem Grunde nach verfassungsrechtlich hinreichend sachlich gerechtfertigt und von Verfassungs wegen nicht zu beanstanden. Denn der Gesetzgeber darf seinem Subventionsangebot Nachdruck zu verleihen und Maßnahmen ergreifen, um Mitnahmeeffekte zu vermeiden.
- Auch die Höhe des Gewinnzuschlags von 6 % steht mit der Verfassung in Einklang. Dies gilt auch bei einem strukturellen Niedrigzinsniveau. Denn der Gesetzgeber ist bei der Bemessung des Gewinnzuschlags weder an das Zinsniveau noch an die Höhe des Vorteils aus der Steuerstundung gebunden. Es ist daher auch nicht zu beanstanden, dass der Gesetzgeber die Höhe des Gewinnzuschlags nicht mit einem Zinssatz auf die Steuer bemisst, die ohne Rücklagenbildung im Veräußerungsjahr angefallen wäre, sondern zwecks Steuervereinfachung pauschal 6 % des Rücklagenbetrags für jedes volle Wirtschaftsjahr, in dem die Rücklage bestanden hat, ansetzt. Dadurch wird die schwierige Ermittlung des konkreten wirtschaftlichen Vorteils unter Beachtung von Zinseffekten Steuersatz vermieden.

Ausdrücklich weist der BFH darüber hinaus darauf hin, dass die Wahlrechte des § 6b EStG zu einer niedrigeren Steuer oder Steuerbefreiung des von der Sofortbesteuerung ausgenommenen Veräußerungsgewinns führen können. So kann die Rücklage etwa in einem Jahr mit einem niedrigeren Steuersatz aufgelöst werden. Weiterhin kann ein Veräußerungsgewinn durch die Bildung einer Rücklage in einen tarifbegünstigten oder steuerfreien Gewinn umgewandelt werden, wenn die Rücklage im Rahmen einer Betriebsaufgabe oder -veräußerung aufgelöst wird.

Forstwirtschaft: Keine Durchschnittssatzbesteuerung bei Ersatzaufforstung

Ein Forstwirt, der seine Umsätze nach Durchschnittssätzen gemäß § 24 UStG versteuerte, führte in den Jahren 2011 bis 2013 für verschiedene Auftraggeber Ersatzaufforstungen durch, indem er eigene oder von ihm gepachtete Grundstücke nach vertraglich vereinbarten Vorgaben aufforstete. Diese Vorgaben waren den Auftraggebern durch behördliche Auflagen im Rahmen der Genehmigung der Rodung und anderweitigen Nutzung von Waldflächen auferlegt worden. Zudem gestattete der Forstwirt den Auftraggebern, den so entstehenden Wald gegenüber den Behörden als Ersatzaufforstung anzugeben.

Nach einer Außenprüfung ging das Finanzamt davon aus, dass diese Leistungen der Regelbesteuerung unterliegen, und setzte – auf Basis geschätzter Umsätze aus Ersatzaufforstungen und eines Vorsteuerabzugs von 20 % – Umsatzsteuer für die Streitjahre fest. Die dagegen eingelegten Rechtsmittel hatten keinen Erfolg. Der BFH begründete die Anwendung der Regelbesteuerung wie folgt:

- Der Durchschnittssatzbesteuerung unterliegen landwirtschaftliche Dienstleistungen, die von einem Forstwirt mit Hilfe seiner Arbeitskräfte oder der normalen Ausrüstung seines forstwirtschaftlichen Betriebs erbracht werden und die zur landwirtschaftlichen Erzeugung beitragen.
- Die Dienstleistung muss vom Empfänger grundsätzlich zu land- oder forstwirtschaftlichen Zwecken genutzt werden, indem sie zur landwirtschaftlichen Produktion beitragen muss. Abweichendes kann gelten, wenn der Leistungsempfänger mit der Dienstleistung keine über die Beeinflussung der Art und Weise der

landwirtschaftlichen Erzeugung bei dem Leistungserbringer hinausgehenden Zwecke verfolgt.

- Nach § 24 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 UStG gilt lediglich die Forstwirtschaft als land- und forstwirtschaftlicher Betrieb, nicht aber bereits die Aufforstung als solche. Die Aufforstung von Flächen kann zwar eine forstwirtschaftliche Dienstleistung sein, weil Forstwirtschaft die planmäßige Nutzung der natürlichen Kräfte des Bodens zur Gewinnung und Verwertung von Walderzeugnissen, wie etwa in erster Linie von Nutzhölzern, ist. Jedoch ist dies unbeachtlich, wenn diese Leistung hinter eine andere, die Leistung prägende Verpflichtung zurücktritt.
- Eine solche, die Leistung prägende und damit die forstwirtschaftliche Tätigkeit überlagernde Verpflichtung ist hier darin zu sehen, dass der Kläger eine Ersatzaufforstung stellte. Er verpflichtete sich nicht lediglich, eine bestimmte Fläche aufzuforsten, sondern hatte hierbei behördliche Auflagen zu berücksichtigen. Wesentlicher Leistungsgegenstand war somit, dem jeweiligen Leistungsempfänger zu gestatten, den auf eigenen Flächen des Klägers neu entstehenden Wald gegenüber Behörden in der von diesen vorgeschriebenen Weise als Ersatzaufforstung benennen zu dürfen.

Finanzverwaltung: Anwendung der Rechtsprechung zur Durchschnittssatzbesteuerung

Das BMF wendet die vorstehende Entscheidung zur Ersatzaufforstung ebenso wie das bereits in KBL 84/25 vorgestellte Urteil zu einem Putenmastbetrieb mit nachhaltiger Tierzucht auf alle offenen Fälle an und hat den Anwendungserlass zur Umsatzsteuer entsprechend geändert.

Die Finanzverwaltung beanstandet es für bis zum 30.9.2025 ausgeführte Umsätze – auch für Zwecke des Vorsteuerabzugs – nicht, wenn der Leistende und der Leistungsempfänger übereinstimmend die Leistung den allgemeinen Regelungen des Umsatzsteuergesetzes unterwerfen. Sonst schuldet der Tierzuchtbetrieb den ausgewiesenen Mehrbetrag, bis der zu hohe Steuerausweis berichtigt worden ist. Ein vom Leistungsempfänger bereits in Anspruch genommener Vorsteuerabzug in Höhe des unzutreffend ausgewiesenen Mehrbetrags ist zu berichtigen, wenn die Nichtbeanstandungsregelung nicht beansprucht wird.

Sonderausgaben: Mietwert der Altenteilswohnung nach Hofübergabe

Bei Überlassung einer dem Privatvermögen zuzurechnenden Wohnung an den Hofübergeber darf der Übernehmer nach Auffassung der Finanzverwaltung nur die mit der Nutzungsüberlassung tatsächlich zusammenhängenden Aufwendungen als Sonderausgaben absetzen. Hierzu gehören vor allem Aufwendungen für Sachleistungen wie Strom, Heizung, Wasser und Instandhaltung. Letztere allerdings nur dann, wenn der Übernehmer aufgrund einer klaren und eindeutigen Bestimmung im Übertragungsvertrag hierzu verpflichtet ist.

Dieser Verwaltungsauffassung ist jüngst allerdings das FG Nürnberg entgegengetreten und hat entschieden, dass zudem auch der Wohnwert der überlassenen Wohnung als Sonderausgabe abzugsfähig ist. Das FG geht im Urteilsfall von einem wirksamen, tatsächlich durchgeführten Übergabevertrag aus, der neben einem monatlichen

Taschengeld von 700,00 € die Übernahme der oben angeführten Versorgungs- und Instandhaltungskosten sowie die unentgeltliche Überlassung einer Wohnung beinhaltet. Den Abzug des Wohnwerts stützt das FG darauf, dass

- der BFH die Auffassung der Finanzverwaltung bereits angezweifelt hat, weil sie sich auf Rechtsprechung bezieht, die noch zur früheren Nutzungswertbesteuerung ergangen ist. Da der Nutzungswert einer überlassenen Wohnung von vornherein dem Altenteiler zuzurechnen war, war es seinerzeit systemgerecht, dem Übernehmer den Abzug eines Nutzungswerts zu versagen.
- infolge der Zurechnung der Altenteilswohnung zum notwendigen Betriebsvermögen und der Anwendung der Nutzungswertbesteuerung dem Verpflichteten Einkünfte in Höhe des Bruttonutzungswerts zugerechnet wurden, dieser aber gleichzeitig die unentgeltliche Überlassung der Wohnung als Teil der Sachleistungen als Sonderausgaben abziehen konnte, so dass sich die Zurechnung des Nutzungswerts und der Abzug der dauernden Last beim Übernehmer rechnerisch aufhoben. Zugleich musste der entsprechende Nutzungswert korrespondierend beim Altenteiler als sonstige Einkünfte versteuert werden. Diese im Anwendungsbebereich der Nutzungswertbesteuerung entwickelten Grundsätze sind nicht auf Altenteilswohnungen, die sich im Privatvermögen befinden, anzuwenden.
- der Verwaltungsmeinung nicht zu folgen ist. Im Zusammenhang mit dem Abzug von Versorgungsleistungen wurde geregelt, dass dies für den Teil der Versorgungsleistungen gilt, der auf den Wohnteil eines Betriebs der Land- und Forstwirtschaft entfällt. Dies ist wohl darauf zurückzuführen, dass eine steuerliche Begünstigung von ab 2008 vereinbarten Vermögensübertragungen gegen Versorgungsleistungen nur noch für das im Gesetz abschließend benannte Vermögen möglich ist, der Wohnteil eines landwirtschaftlichen Betriebs aber nicht mehr zum Betriebsvermögen zählt. Wenn auch eine dem Privatvermögen zuzuordnende Hofwohnung bei einer Hofübergabe begünstigt ist, ist es folgerichtig, alle damit im Zusammenhang stehenden wirtschaftlichen Lasten des Verpflichteten steuerlich anzuerkennen.

Nachdem das unterlegene Finanzamt Revision eingelegt hat, bleibt abzuwarten, ob der BFH seine Rechtsprechung im Sinne des FG anpassen wird.

Übertragungsverträge: Anpassung der Verwaltungsauffassung

Die Finanzverwaltung – hier vertreten durch die OFD Frankfurt – hat auf die jüngeren Entscheidungen zur Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen reagiert und ihre Verfügung in folgenden Punkten angepasst:

- Da Versorgungsleistungen anlässlich einer begünstigten Vermögensübertragung beim Empfänger in vollem Umfang steuerpflichtig und beim Verpflichteten in vollem Umfang als Sonderausgaben abziehbar sind, kommt es bei nach dem 1.1.2008 abgeschlossenen Verträgen nicht mehr entscheidend darauf an, ob sie in Form von Renten oder dauernden Lasten vereinbart wurden.
- Der BFH hat in einem bereits in KBL 78/22 vorgestellten Urteil entschieden, dass eine unterbliebene, schlicht

vergessene Erhöhung der Barleistung laut Übergabevertrag um 100,00 € monatlich bei einer Gesamtbeurteilung aller im Übergabevertrag vereinbarten Altanteilsleistungen nur von geringer Bedeutung ist. Nicht jede geringfügige Abweichung einzelner Umstände vom Üblichen schließt die steuerrechtliche Anerkennung des Vertragsverhältnisses aus. Dieses Urteil ist jedoch mangels Veröffentlichung im Bundessteuerblatt nicht über den entschiedenen Einzelfall hinaus anzuwenden.

- Werden auf der Grundlage eines Übertragungsvertrags geschuldete Versorgungsleistungen ohne Änderung der Verhältnisse, also willkürlich, nicht mehr erbracht, sind sie steuerrechtlich nicht anzuerkennen, auch wenn die vereinbarten Zahlungen später wieder aufgenommen werden. Dies betrifft insbesondere die Aussetzung und spätere Wiederaufnahme von Zahlungen sowie in der Höhe schwankende Zahlungen. In solchen Fällen muss die Aussetzung bzw. Änderung der Zahlungen schriftlich festgehalten werden.
- Nachdem das FG Münster den Abzug von Versorgungsleistungen versagt hat, weil diese zunächst gezahlt, dann für einen Zeitraum von zehn Jahren ausgesetzt und erst nach einem Rechtsstreit wieder aufgenommen wurden, hat der BFH die Revision gegen das Urteil zugelassen. Einsprüche, die sich auf das unter dem Aktenzeichen X R 6/24 geführte Verfahren stützen, ruhen bis zur Entscheidung des BFH.
- Dauerhaft die Erträge übersteigende Zahlungen von Versorgungsleistungen sind als freiwillige, nicht als Sonderausgaben abzugsfähige Leistungen anzusehen, wenn sie bei einer erheblichen Ertragsminderung infolge einer Betriebsverpachtung nicht angepasst werden, obwohl die Änderbarkeit aufgrund wesentlich veränderter Bedingungen vertraglich nicht ausgeschlossen war. Das Niedersächsische FG – dazu bereits KLB 84/25 – hat dies im Ergebnis bestätigt. Im Urteilsfall erhielt der Sohn im Jahr 2007 per Übergabevertrag einen ausreichend Ertrag abwerfenden land- und forstwirtschaftlichen Betrieb im Wege der vorweggenommenen Erbfolge von seinem Vater gegen Vereinbarung von Versorgungsleistungen. Der Sohn hatte den Betrieb zunächst selbst bewirtschaftet, ab 2010 jedoch verpachtet. Die als Sonderausgaben geltend gemachten dauernden Lasten überstiegen darauf die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft. Das Finanzamt begrenzte darauf den als Sonderausgaben abziehbaren Altanteil auf die Höhe der erklärten Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft. Auch hier wurde die Revision wegen grundsätzlicher Bedeutung zugelassen; das Verfahren wird unter dem Aktenzeichen X R 7/25 geführt. In vergleichbaren Fällen wird ebenfalls das Ruhen des Verfahrens gewährt.

Grundstück: Land- und forstwirtschaftliche Fläche oder baureifes Land?

Mit der Frage, ob eine im Außenbereich einer Siedlung belegene, durch eine Straße vom Wohngrundstück

getrennte Fläche von 1.020 qm der Land- und Forstwirtschaft zuzurechnen ist oder baureifes Land darstellt, musste sich das FG Düsseldorf in einer Untätigkeitsklage befassen. Das Finanzamt war zunächst ohne weitere Begründung von baureifem Land mit einem Bodenrichtwert von 90,00 €/qm ausgegangen, die Eigentümer hatten dagegen 5,50 €/qm angesetzt. Laut Regionalplan handelte es sich bei dem Grundstück um „allgemeinen Freiraum und Agrarbereich“, laut Flächennutzungsplan der Stadt um „Landwirtschaft“.

Das FG folgte der Auffassung der Kläger. Es verweist zunächst auf die Rechtslage nach der ImmoWertV 2010, wonach zu den Flächen der Land- und Forstwirtschaft die reinen und die besonderen Flächen der Land- oder Forstwirtschaft zählen. Eine derartige besondere Fläche liegt vor, wenn sie durch ihre landschaftliche oder verkehrliche Lage, durch ihre Funktion oder ihre Nähe zu Siedlungsgebieten geprägt ist und sich auch für außerlandwirtschaftliche Nutzungen eignet, sofern eine entsprechende Nachfrage besteht und keine Bauerwartung ersichtlich ist.

Auch wenn diese Unterscheidung zwischenzeitlich aufgegeben wurde, gelten besondere Flächen immer noch als solche der Land- oder Forstwirtschaft im Sinne der ImmoWertV 2021. Nach der Begründung zur ImmoWertV 2010 war das begünstigte Agrarland in seiner Bedeutung häufig missverstanden und einseitig als höherwertiges Agrarland fehlinterpretiert worden. Die typischen Merkmale von land- oder forstwirtschaftlichen Flächen seien durch § 5 Abs. 1 ImmoWertV 2010, dem § 3 Abs. 1 ImmoWertV 2021 entspricht, ausreichend erfasst. Zuvor hätten erhebliche Abgrenzungsschwierigkeiten bestanden, weil das begünstigte Agrarland keine besondere Entwicklungsstufe werdenden Baulands dargestellt hatte.

Nach diesen Kriterien handelt es sich bei dem streitbefangenen Flurstück um eine landwirtschaftliche Fläche, da das Flurstück eine besondere Fläche der Landwirtschaft darstellt. Es liegen keine einer landwirtschaftlichen Nutzung generell entgegenstehenden Gründe vor. Die Fläche wird durch ihre Nähe zu der Siedlung im Außenbereich geprägt und könnte auch für nichtlandwirtschaftliche Zwecke, etwa als Grünfläche zur Naherholung, genutzt werden. Aber auch Grünland rechnet zu den sonstigen Flächen; die Einstufung als sonstige Fläche ist demgegenüber nachrangig.

Das Finanzamt hat Nichtzulassungsbeschwerde gegen das Urteil eingelegt.

Finanzverwaltung: Anwendung der Tarifiermäßigung nach § 32c EStG

Anlässlich der Verlängerung des Anwendungszeitraums der Tarifiermäßigung nach § 32c EStG hat das BMF den Anwendungserlass zu dieser Vorschrift neu bekannt gemacht. Dieser ist für die Besteuerungszeiträume 2023 bis 2025 sowie 2026 bis 2028 anzuwenden.