

Land- und Forstwirtschaft: Bewertung von Tieren BMF, 14.11.2001, IV A 6 - S 2170 - 36/01

1. Herstellungskosten

- 1 Maßgebend ist die Bestimmung des Begriffs der Herstellungskosten nach § 255 Abs. 2 HGB (R 33 Abs. 1 EStR).
- 2 Material- und Fertigungskosten sind die Anschaffungskosten für Jungtiere sowie insbesondere die Kosten des selbst hergestellten und zugekauften Futters (einschl. Feldbestellungskosten, Pachtzinsen für Futterflächen), Deck- und Besamungskosten (einschl. Embryotransfer) und die Fertigungslöhne bis zum Zeitpunkt der Fertigstellung. Zu den Einzelkosten gehören auch Transport- und Fahrtkosten, die bei der Fertigung entstehen.
- 3 In die Herstellungskosten sind auch die Material- und Fertigungsgemeinkosten einzubeziehen, z.B. die Kosten für Tierarzt, Medikamente, Tierversicherungen (einschl. Tierseuchenkasse), Energie, Abwasser, Gülleentsorgung und AfA, Erhaltungs- und laufender Unterhaltungsaufwand für die beweglichen und unbeweglichen Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, die der Tierhaltung dienen (z.B. Stallgebäude, Futterlager, Gülleeinrichtungen), sowie Miet- und Pachtzinsen für derartige Wirtschaftsgüter. AfA und Unterhaltskosten der Elterntiere sind bei der Herstellung von Jungtieren anteilig zu berücksichtigen. Zu erfassen sind diese Gemeinkosten aus allen Herstellungsphasen, die bis zum Zeitpunkt der Fertigstellung entstehen.
- 4 Die Kosten der allgemeinen Verwaltung brauchen nicht erfasst zu werden (z.B. Beiträge zur Berufsgenossenschaft, zur Landwirtschaftskammer, Kosten für die Leitung des Betriebes, freiwillige soziale Aufwendungen, Gewerbesteuer). Sie sind in den Richtwerten lt. Anlage nicht enthalten.
- 5 Nicht zu den Herstellungskosten gehören Umsatzsteuer, Ertragsteuern und Vertriebskosten.
- 6 Zu den Zinsen und Geldbeschaffungskosten siehe R 33 Abs. 4 EStR.

2. Herstellungskosten von Jungtieren bis zur Geburt

- 7 Ein Jungtier wird erst mit der Geburt als Wirtschaftsgut greifbar. Deshalb ist es erst zu diesem Zeitpunkt mit den bis dahin als Betriebsausgaben behandelten Herstellungskosten zu bewerten. Die vor der Geburt entstandenen Herstellungskosten eines Jungtieres sind nur auf kalkulatorischem Weg von den Herstellungs- bzw. Erhaltungsaufwendungen des Muttertieres abgrenzbar.

3. Zeitpunkt der Fertigstellung von Tieren des Anlagevermögens

- 8 Ein Tier ist fertig gestellt, wenn es ausgewachsen ist. Als Zeitpunkt der Fertigstellung gilt bei männlichen Zuchttieren der Zeitpunkt, in dem sie zur Zucht eingesetzt werden können, bei weiblichen Zuchttieren die Vollendung der ersten Geburt (BFH vom 9.12.1988, BStBl 1989 II S. 244) und bei Gebrauchstieren die erste Ingebrauchnahme. Turnier- und Rennpferde gelten mit ihrem ersten Einsatz (BFH vom 23.7.1981, BStBl 1981 II S. 672), Reitpferde mit Beginn des Zureitens als fertig gestellt.

4. Anschaffungskosten

- 9 Maßgebend ist die Bestimmung des Begriffs der Anschaffungskosten nach § 255 Abs. 1 HGB (R 32a EStR).

5. Bewertungsgrundsätze

10 Tiere sind grundsätzlich einzeln zu bewerten. Als weitere Bewertungsmethode kommt die Gruppenbewertung nach § 240 Abs. 4 HGB in Betracht. Innerhalb dieser Bewertungsmethoden sind verschiedene Verfahren zur Wertermittlung zulässig.

a) Einzelbewertung

aa) Betriebsindividuelle Wertermittlung

11 Die dem Tier zurechenbaren Anschaffungs- und Herstellungskosten sind nach den Verhältnissen des Betriebs zu ermitteln. Ist der Teilwert eines Tieres niedriger als der Buchwert, der sich aufgrund der Anschaffungs- oder Herstellungskosten ergibt, kann der Teilwert angesetzt werden; für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.1998 enden, kommt der Ansatz des niedrigeren Teilwerts nur in Betracht, wenn eine voraussichtlich dauernde Wertminderung vorliegt (§ 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2, Nr. 2 Satz 2 EStG).

bb) Werte aus vergleichbaren Musterbetrieben

12 Die Werte können auch aus vergleichbaren Musterbetrieben abgeleitet werden (BFH vom 4.6.1992, BStBl 1993 II S. 276; vom 1.10.1992, BStBl 1993 II S. 284).

cc) Richtwerte

13 Die Anschaffungs- oder Herstellungskosten können auch mit den Richtwerten lt. Spalte 2/3 der Anlage angesetzt werden, soweit es sich nicht um besonders wertvolle Tiere (z.B. Zuchttiere wie Zuchthengste und Zuchtbullen, Turnier- oder Rennpferde) handelt.

b) Gruppenbewertung

14 Die am Bilanzstichtag vorhandenen Tiere können in Gruppen zusammengefasst werden, die nach Tierarten und Altersklassen (Aufzuchtstadien) gebildet sind und mit dem gewogenen Durchschnittswert bewertet werden (§ 240 Abs. 4 HGB, R 125 EStR). Die in der Anlage vorgenommene Gliederung kann der Bestimmung der Tiergruppen zugrunde gelegt werden.

15 Für besonders wertvolle Tiere (vgl. Rn. 13) ist die Gruppenbewertung nicht zulässig.

aa) Betriebsindividuelle Wertermittlung

16 Der gewogene Durchschnittswert kann nach den Verhältnissen des Betriebs ermittelt werden.

bb) Werte aus vergleichbaren Musterbetrieben

17 Der gewogene Durchschnittswert kann auch aus vergleichbaren Musterbetrieben abgeleitet werden (vgl. Rn. 12).

cc) Richtwerte

18 Als gewogener Durchschnittswert können die Richtwerte aus Spalte 6/7 der Anlage angesetzt werden.

c) Bewertungsstetigkeit

19 Die gewählte Bewertungsmethode sowie das Wertermittlungsverfahren sind für die jeweilige Tiergruppe (vgl. Rn. 10 - 18) grundsätzlich beizubehalten (§ 252 Abs. 1 Nr. 6 HGB; BFH vom 14.4.1988, BStBl 1988 II S. 672). Von der Gruppenbewertung der Tiere des Anlagevermögens kann jedoch für Neuzugänge eines Wirtschaftsjahres der jeweiligen Tiergruppe einheitlich zur Einzelbewertung übergegangen werden (BFH vom 15.2.2001, BStBl 2001 II S. 548 und S. 549).

20 Im Übrigen kann auf eine andere Bewertungsmethode oder auf ein anderes Wertermittlungsverfahren nur dann übergegangen werden, wenn sich die betrieblichen Verhältnisse wesentlich geändert haben, z.B. bei Strukturwandel.

6. Anlagevermögen

a) Zugehörigkeit zum Anlagevermögen

21 Zum Anlagevermögen gehören Tiere, die nach ihrer Fertigstellung nicht zur sofortigen Veräußerung, Verarbeitung oder zum Verbrauch bestimmt sind (z.B. Zuchttiere, Milchvieh, Legehennen).

22 Tiere des Anlagevermögens sind sowohl zur Nutzung im Betrieb als auch zur Verwendung als Schlachtvieh bestimmt.

b) Absetzung für Abnutzung und Sonderabschreibungen

23 AfA nach § 7 EStG und Sonderabschreibungen können erst ab dem Zeitpunkt der Fertigstellung entsprechend der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer des Tieres vorgenommen werden. Dasselbe gilt für die Bewertungsfreiheit nach § 6 Abs. 2 EStG (R 40 Abs. 4 EStR).

24 Bemessungsgrundlage und Volumen für AfA nach § 7 EStG und Sonderabschreibungen sind die Differenz zwischen den Anschaffungs- oder Herstellungskosten und dem Schlachtwert. Schlachtwert ist der Veräußerungserlös, der bei vorsichtiger Beurteilung nach Beendigung der Nutzung erzielbar sein wird (BFH vom 4.6.1992, a.a.O., und vom 1.10.1992, a.a.O.). Der Schlachtwert kann betriebsindividuell, mit Wertansätzen aus vergleichbaren Musterbetrieben oder mit den Richtwerten lt. Spalte 4/5 der Anlage ermittelt werden.

25 Bei Inanspruchnahme der Bewertungsfreiheit nach § 6 Abs. 2 EStG sind die Anschaffungs- oder Herstellungskosten bis zur Höhe des Schlachtwerts abzusetzen (BFH vom 15.2.2001, BStBl 2001 II S. 549). Die Berücksichtigung eines Schlachtwerts braucht bei Tieren, die in Wirtschaftsjahren angeschafft oder hergestellt worden sind, die vor dem 1.7.2002 enden, nicht vorgenommen zu werden.

c) Betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer

26 Bei der Bemessung der AfA nach § 7 EStG kann folgende betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer zugrunde gelegt werden:

Zuchthengste	5 Jahre
Zuchtstuten	10 Jahre
Zuchtbullen	3 Jahre
Milchkühe	3 Jahre
übrige Kühe	5 Jahre
Zuchteber und -sauen	2 Jahre
Zuchtböcke und -schafe	3 Jahre
Legehennen	1,33 Jahre
Damtiere	10 Jahre

d) Gruppenwert beim Anlagevermögen

27 Die degressive AfA nach § 7 Abs. 2 EStG und Sonderabschreibungen können nur bei Einzelbewertung (Rn. 11 - 13) in Anspruch genommen werden. Den Gruppenwerten in Spalte 6/7 der Anlage liegt die lineare AfA nach § 7 Abs. 1 EStG zugrunde.

28 Bei der Gruppenbewertung mit Richtwerten (Rn. 18) ist der Wert aus Spalte 6/7 der Anlage anzusetzen. Dieser ist das Mittel zwischen dem Richtwert für die Anschaffungs- oder Herstellungskosten (Spalte 2/3 der Anlage) und dem Richtwert für den Schlachtwert (Spalte 4/5 der Anlage). Bei den betriebsindividuell ermittelten oder aus vergleichbaren Musterbetrieben abgeleiteten Gruppenwerten ist entsprechend zu verfahren.

7. Umlaufvermögen

29 Zum Umlaufvermögen gehören die Tiere, die zur Veräußerung, zur Verarbeitung oder zum Verbrauch im Betrieb bestimmt sind (z.B. Masttiere). Sie sind nach § 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG mit den Anschaffungs- oder (Teil-)Herstellungskosten oder mit dem Teilwert zu bewerten; für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.1998 enden, kommt der Ansatz des niedrigeren Teilwerts nur in Betracht, wenn eine voraussichtlich dauernde Wertminderung vorliegt. Es gelten die dargestellten Bewertungsgrundsätze (vgl. Rn. 10 - 20).

8. Anwendung

a) Sachlicher Geltungsbereich

30 Die vorstehenden Regelungen gelten für alle land- und forstwirtschaftlich tätigen Betriebe, unabhängig von ihrer Rechtsform. Sie gelten auch für Betriebe, die Einkünfte aus Gewerbebetrieb im Sinne des § 15 EStG erzielen.

Bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG sind die Regelungen sinngemäß anzuwenden (R 125a EStR).

b) Zeitlicher Geltungsbereich

31 Die Vorstehenden Regelungen gelten für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.1994 enden. Sie können auch für frühere Wirtschaftsjahre angewendet werden. Bilanzänderungen sind im Rahmen des § 4 Abs. 2 Satz 2 EStG zulässig (BMF-Schreiben vom 18.5.2000, BStBl 2000 I S. 587, und vom 23.3.2001, BStBl 2001 I S. 244). Bei einem vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahr ist eine Bilanzberichtigung auch dann vorzunehmen, wenn die Veranlagung für das Erstjahr bereits bestandskräftig geworden ist (BFH vom 12.11.1992, BStBl 1993 II S. 392).

Dieses Schreiben ersetzt das BMF-Schreiben vom 22.2.1995 (BStBl 1995 I S. 179). Es wird im Bundessteuerblatt Teil 1 veröffentlicht und als Download-Datei ins Internet auf der Homepage des Bundesministeriums der Finanzen eingestellt.

Richtwerte für die Viehbewertung

Tierart	Anschaffungs- / Herstellungskosten je Tier		Schlachtwerte je Tier		Gruppenwert je Tier	
	DM (bis 31.12.2001)	Euro (ab 1.1.2002)	DM (bis 31.12.2001)	Euro (ab 1.1.2002)	DM (bis 31.12.2001)	Euro (ab 1.1.2002)
Spalte 1	Spalte 2	Spalte 3	Spalte 4	Spalte 5	Spalte 6	Spalte 7
Pferde						
Pferde bis 1 Jahr	1.600,00	800,00			1.600,00	800,00
Pferde über 1 bis 2 Jahre	2.800,00	1.400,00			2.800,00	1.400,00
Pferde über 2 bis 3 Jahre	4.000,00	2.000,00			4.000,00	2.000,00
Pferde über 3 Jahre	5.200,00	2.600,00	800,00	400,00	3.000,00	1.500,00
Rindvieh						
Mastkälber	550,00	275,00			550,00	275,00
Männl. bis 1/2 Jahr	400,00	200,00			400,00	200,00
Männl. über 1/2 bis 1 Jahr	670,00	335,00			670,00	335,00
Männl. über 1 bis 1 1/2 Jahre	1.000,00	500,00			1.000,00	500,00

Projektgruppe 4

- Empfehlung zur Fortschreibung der Bewertungsrichtlinie -
- BMF-Schreiben vom 14.11.2001, IV A 6 - S 2170 - 36/01,
Land- und Forstwirtschaft: Bewertung von Tieren -

Tierart	Anschaffungs- / Herstellungskosten je Tier		Schlachtwerte je Tier		Gruppenwert je Tier	
	DM (bis 31.12.2001)	Euro (ab 1.1.2002)	DM (bis 31.12.2001)	Euro (ab 1.1.2002)	DM (bis 31.12.2001)	Euro (ab 1.1.2002)
Spalte 1	Spalte 2	Spalte 3	Spalte 4	Spalte 5	Spalte 6	Spalte 7
Männl. über 1 1/2 Jahre	1.400,00	700,00			1.400,00	700,00
Weibl. bis 1/2 Jahr	360,00	180,00			360,00	180,00
Weibl. über 1/2 bis 1 Jahr	600,00	300,00			600,00	300,00
Weibl. über 1 bis 2 Jahre	1.000,00	500,00			1.000,00	500,00
Färsen	1.500,00	750,00			1.500,00	750,00
Kühe	1.600,00	800,00	1.100,00	550,00	1.350,00	675,00
Schweine						
Ferkel bis 25 kg	60,00	30,00			60,00	30,00
Ferkel bis 50 kg	100,00	50,00			100,00	50,00
Mastschweine über 50 kg	160,00	80,00			160,00	80,00
Jungsauen	400,00	200,00			400,00	200,00
Zuchtsauen	420,00	210,00	300,00	150,00	360,00	180,00
Schafe						
Lämmer bis 1/2 Jahr	60,00	30,00			60,00	30,00
Schafe über 1/2 bis 1 Jahr	100,00	50,00			100,00	50,00
Jungschafe bis 20 Monate	140,00	70,00			140,00	70,00
Mutterschafe über 20 Monate	150,00	75,00	50,00	25,00	100,00	50,00
Geflügel						
Aufzuchtküken	2,00	1,00			2,00	1,00
Junghennen	5,90	2,95			5,90	2,95
Legehennen	9,00	4,50	0,80	0,40	4,90	2,45
Masthähnchen	1,30	0,65			1,30	0,65
schwere Mastputen	14,50	7,25			14,50	7,25
Enten	4,50	2,25			4,50	2,25
Gänse	10,60	5,30			10,60	5,30

Normenkette

ESTG § 6 Abs. 1 Nr. 1

ESTG § 6 Abs. 1 Nr. 2

Fundstellen

BStBl I, 2001, 864