



POSTANSCHRIFT Bundesministerium der Finanzen, 11016 Berlin

**Nur per E-Mail**

Oberste Finanzbehörden  
der Länder

**nachrichtlich:**

Bundesministerium für Ernährung  
und Landwirtschaft  
- Referat 725 -

HAUSANSCHRIFT

TEL

FAX

E-MAIL

DATUM 13. Dezember 2022

BETREFF **Bewertung mehrjähriger Kulturen in Baumschulbetrieben nach § 6 Absatz 1  
Nummer 2 des Einkommensteuergesetzes (EStG);  
Neuregelung für die Wirtschaftsjahre ab 2023/2024**

BEZUG Besprechung mit den Vertretern der obersten Finanzbehörden der Länder  
vom 22. bis 24. November 2022 (TOP 23 ESt V/22)

GZ **IV C 7 - S 2163/21/10001 :002**

DOK **2022/1188347**

(bei Antwort bitte GZ und DOK angeben)

Unter Bezugnahme auf das Ergebnis der Erörterungen mit den obersten Finanzbehörden der Länder gilt zur Bewertung mehrjähriger Kulturen in Baumschulbetrieben Folgendes:

**1. Grundsätze**

- 1 Mehrjährige Kulturen sind Pflanzungen, die nach einer Gesamtkulturzeit der Pflanzen von mehr als einem Jahr einen einmaligen Ertrag liefern (z. B. Baumschulkulturen). Sie unterliegen der jährlichen Bestandsaufnahme und gehören zum Umlaufvermögen. Nach § 6 Absatz 1 Nummer 2 EStG ist das Umlaufvermögen mit den Anschaffungskosten, mit den Herstellungskosten oder mit dem niedrigeren Teilwert zu bewerten. Wegen der Begriffe der Anschaffungs- und Herstellungskosten wird auf § 255 Absatz 1 und 2 des Handelsgesetzbuchs hingewiesen.

## 2. Vereinfachungsregelungen

- 2 Die jährliche Bestandsaufnahme wird erleichtert und die Bewertung des Umlaufvermögens kann durch Schätzung eines Pflanzenbestandswerts, wie in den Randnummern 3 bis 10 dargestellt, vereinfacht werden.

### 2.1. Pflanzenwert

- 3 Die Pflanzen, die am Bilanzstichtag eines Wirtschaftsjahres vorhanden sind, sowie das Saatgut (R 15.5 Absatz 5 Satz 3 Einkommensteuer-Richtlinien 2012 - EStR 2012) werden aus Vereinfachungsgründen auf die zu bewertende Baumschulfläche bezogen (Pflanzenwert). Bei der Vereinfachung wird unterstellt, dass zugekauftes Pflanz- bzw. Saatgut verwendet wird, und dieses nicht zum Verkauf als Handelsware (R 15.5 Absatz 5 Satz 7 EStR 2012) bestimmt ist. Zur Ermittlung des Pflanzenwerts werden die Anschaffungskosten für Aufschulware (Jungpflanzen, Sämlinge, Stecklinge etc.) und für Saatgut des laufenden Wirtschaftsjahres herangezogen. Aus den Aufzeichnungen der einzelnen Wirtschaftsjahre über den Zukauf muss ersichtlich sein, welche Ware der Aufschulung und welche dem Handel dient.

### 2.2. Flächenwert

#### 2.2.1. Baumschulbetriebsfläche

- 4 Zur Baumschulbetriebsfläche gehören die selbst bewirtschafteten Flächen eines Betriebs sowie sämtliche Hof- und Gebäudeflächen, die zur Erzeugung und Vermarktung von mehrjährigen Kulturen bestimmt sind. Hierzu gehören auch die Flächen, auf denen Pflanzen zur Vervollständigung der üblichen Produktpalette stehen. Maßgeblich ist die Flächengröße, die am Bilanzstichtag auf der Grundlage des Automatisierten Liegenschaftskatasters nachgewiesen wurde.

#### 2.2.2. Zu bewertende Baumschulfläche

- 5 Die der Bewertung zugrunde zu legende Fläche ist wie folgt zu ermitteln:

	Baumschulbetriebsfläche
abzüglich	Hof- und Gebäudeflächen, die Wohnzwecken dienen
	Hausgärten
	Flächen der Bewässerungsteiche
	Brach- und Gründungsflächen und am Bilanzstichtag vollständig geräumte Quartiere, soweit sie nicht zur Erzeugung von Pflanzen in Töpfen und Containern bestimmt sind
	Zwischenergebnis
abzüglich	20 % vom Zwischenergebnis für Besonderheiten
	<b>zu bewertende Baumschulfläche</b>

- 6 Der Abzug von 20 % berücksichtigt Besonderheiten wie z. B. Wegeflächen oder Wendepunkte. Die zu bewertende Fläche ist zur Bestimmung des zutreffenden Flächenwertes ggf.

aufzuteilen in Flächen mit Forstpflanzen, in übrige Flächen und in Flächen für Pflanzen in Töpfen und Containern.

### **2.2.3. Ermittlung des Flächenwerts**

7 Zur Ermittlung des Flächenwerts sind je Hektar (ha) zu bewertender Fläche anzusetzen:

- für Flächen bzw. Flächenanteile mit Forstpflanzen 4.800 €/ha,
- für Flächen bzw. Flächenanteile aller übrigen Pflanzen 8.800 €/ha.

8 Werden Pflanzen in Töpfen und/oder Containern erzeugt oder vermarktet, so ist der Flächenwert um 40 % zu erhöhen. Für Pflanzen auf Schau-, Ausstellungs- und Verkaufsflächen gilt dies entsprechend.

### **2.2.4. Nachweis der Baumschulbetriebsfläche**

9 Die Baumschulbetriebsfläche muss sich aus dem Anbauverzeichnis, das nach § 142 Abgabenordnung bzw. R 13.6 EStR 2012 zu führen ist, ergeben. Die Hof- und Gebäudeflächen müssen anhand anderer geeigneter Unterlagen nachgewiesen werden können. Bei der Übermittlung der Inhalte der Bilanz und der Gewinn-und-Verlust-Rechnung nach § 5b EStG durch Datenfernübertragung ist die Berechnung des Pflanzen- und Flächenwerts anhand des Anbauverzeichnisses oder einer Flächenzusammenstellung in einer Fußnote im E-Bilanz-Datensatz darzulegen.

## **2.3. Pflanzenbestandswert**

10 Der Pflanzenbestandswert eines Wirtschaftsjahres setzt sich aus dem Pflanzenwert (Randnummer 3) und dem Flächenwert (Randnummern 4 bis 9) zusammen. Um die durchschnittliche Umtriebszeit mehrjähriger Kulturen zu berücksichtigen, ist der aktivierte Pflanzenwert eines Wirtschaftsjahres in den folgenden Wirtschaftsjahren zu mindern:

Am Bilanzstichtag nach der ersten Bilanzierung ist der jeweilige Pflanzenwert eines Wirtschaftsjahres

- für Pflanzen in Töpfen und Containern mit 0 %,
- für Forstpflanzen mit 30 %
- und für alle übrigen Pflanzen (einschließlich der Pflanzen auf Schau-, Ausstellungs- und Verkaufsflächen) mit 50 %

seines ursprünglichen Werts in der Bilanz auszuweisen. Am darauffolgenden Bilanzstichtag ist dieser Pflanzenwert für die Forstpflanzen und die übrigen Pflanzen mit 0 € anzusetzen.

## **3. Anwendungsregelungen**

### **3.1. Sachlicher Geltungsbereich**

11 Die mehrjährigen Kulturen eines Baumschulbetriebs sind unabhängig vom Vorliegen eines Betriebs der Land- und Forstwirtschaft oder eines Gewerbebetriebs insgesamt entweder nach

den vorstehenden Vereinfachungsregelungen oder nach den allgemeinen Grundsätzen zu erfassen und zu bewerten. Wurde die Anwendung der Vereinfachungsregelungen gewählt, so sind diese Methoden beizubehalten und gelten für die gesamte Baumschulbetriebsfläche. Eine Bewertung mit dem niedrigeren Teilwert ist in diesen Fällen ausgeschlossen. Die Vereinfachungsregelungen dürfen nicht bzw. nicht mehr in Anspruch genommen werden, wenn die mehrjährigen Kulturen in einer Schlussbilanz des Betriebs für vorangegangene Wirtschaftsjahre, bei einem Wechsel zum Betriebsvermögensvergleich oder erstmals in einer Bilanz als Umlaufvermögen mit den tatsächlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten ausgewiesen wurden.

### **3.2. Zeitlicher Geltungsbereich**

- 12 Die vorstehenden Regelungen gelten erstmals für das Wirtschaftsjahr 2023/2024 bzw. das mit dem Kalenderjahr 2024 übereinstimmende Wirtschaftsjahr. Sie sind letztmals für das Wirtschaftsjahr 2026/2027 bzw. das mit dem Kalenderjahr 2027 übereinstimmende Wirtschaftsjahr anzuwenden.
- 13 Darüber hinaus sind die Regelungen bis zum Ablauf des Wirtschaftsjahres 2027/2028 bzw. bis zum Ablauf des mit dem Kalenderjahr 2028 übereinstimmenden Wirtschaftsjahres weiter anzuwenden, wenn mit Ablauf des Kalenderjahres 2026 statistisch repräsentative Daten des Projekts „Betriebsvergleich 4.0“ von inländischen Baumschulbetrieben vorliegen.

### **4. Übergangsregelung**

- 14 Bei der Anwendung der neuen Vereinfachungsregelungen zur Erfassung und Bewertung der Pflanzen und des Saatguts kann im Vergleich zu der Anwendung der bisherigen Grundsätze im Wirtschaftsjahr 2023/2024 bzw. 2024 ein Gewinn entstehen. Dieser Gewinn ergibt sich aus der Gegenüberstellung der neuen und der bisherigen Bewertungsmethode am maßgeblichen Bilanzstichtag im Wirtschaftsjahr 2023/2024 bzw. 2024. Die steuerpflichtige Person kann deshalb in Höhe von höchstens 80 % des Gewinns, der durch die Anwendung der neuen Vereinfachungsregelungen entsteht, in der Schlussbilanz des Wirtschaftsjahres eine den steuerlichen Gewinn mindernde Rücklage bilden. Die Rücklage ist in den folgenden Wirtschaftsjahren mit mindestens 25 % der gebildeten Rücklage gewinnerhöhend aufzulösen (vgl. Beispiel Buchstabe f).

### **5. Beispiel zur Berechnung des Pflanzenbestandswerts ab dem Wirtschaftsjahr 2023/2024 bzw. 2024**

- 15 In einem 46 ha großen Baumschulbetrieb werden im Wirtschaftsjahr 2023/2024 laut Anbauverzeichnis 6 ha Forstpflanzen, 15 ha sonstige Ziergehölze und 14,5 ha Obstgehölze erzeugt. Die Brach- und Gründungsflächen im laufenden Wirtschaftsjahr betragen 4,5 ha, die geräumten Quartiere, die der Erzeugung von Containerpflanzen dienen, betragen 2 ha. Die mit sonstigen Ziergehölzen bestückten Schau- und Ausstellungsflächen umfassen 1 ha. Ferner

betragen die Wohngebäudeflächen einschließlich des Hausgartens 1,5 ha und die zutreffend abgegrenzten übrigen Flächen umfassen 1,5 ha (Dauerwege, Wendeplätze etc.).

Der Wareneinkauf an Aufschulware beträgt laut Buchführung im laufenden Wirtschaftsjahr 30.000 € für Forstpflanzen, 20.000 € für Ziergehölze in Containern und 180.000 € für alle übrigen Pflanzen.

Nach den Vereinfachungsregelungen ist der Pflanzenbestandwert am Bilanzstichtag 30.06.2024 wie folgt zu ermitteln:

*a) Pflanzenwert*

Der Wareneinkauf an Aufschulware beträgt im laufenden Wirtschaftsjahr insgesamt 230.000 € (30.000 € für Forstpflanzen, 20.000 € für Ziergehölze in Containern, 180.000 € für alle übrigen Pflanzen). Der Pflanzenwert nach Randnummer 3 beträgt somit 230.000 €.

*b) Flächenwert*

1. Berechnung der zu bewertenden Fläche

	Selbst bewirtschaftete Baumschulbetriebsfläche	46,00 ha
abzüglich	Wohnzwecken dienende Flächen und Hausgärten	1,50 ha
	Brach- u. Gründungsflächen des lfd. Wirtschaftsjahres	4,50 ha
	Zwischenergebnis	40,00 ha
abzüglich	20 % für Besonderheiten (20 % von 40,00 ha)	8,00 ha
	<b>Zu bewertende Fläche</b>	<b>32,00 ha</b>

## 2. Aufteilung der zu bewertenden Fläche und Ermittlung des Flächenwerts

Für die Aufteilung der zu bewertenden Fläche ist das Verhältnis der Flächen laut Anbauverzeichnis maßgebend.

	Tatsächl. Fläche in ha	Anteil der Fläche an der Gesamtfläche <sup>1</sup>	Zu bewertende Fläche in ha <sup>2</sup>	Flächenwert pro ha in €	Flächenwert gesamt in € <sup>3</sup>
<b>Gesamtfläche</b>	<b>38,50</b>		<b>32,00</b>		
davon					
Forstpflanzen	6,00	15,58 %	4,99	4.800	23.952
Sonstige Ziergehölze	15,00	38,96 %	12,47	8.800	109.736
Obstgehölze	14,50	37,66 %	12,05	8.800	106.040
Ziergehölze in Containern	2,00	5,20 %	1,66	12.320	20.451
Ziergehölze auf Schau-/Ausstellungsflächen	1,00	2,60 %	0,83	12.320	10.226
<b>Summe</b>					<b>270.405</b>
nachrichtlich:			<b>32,00</b>		
Brach- u. Gründ.-flächen <sup>4</sup>	4,50				
Wohnzwecken dienende Flächen	1,50				
Übrige Flächen	1,50				
Summe	46,00				

### c) Pflanzenbestandswert (Bilanzansatz) zum 30.06.2024

Der Pflanzenwert nach Randnummer 3 von 230.000 € und der Flächenwert nach Randnummern 4 bis 9 von 270.405 € sind als Pflanzenbestandswert nach Randnummer 10 in Höhe von 500.405 € in der Bilanz anzusetzen.

<sup>1</sup> z. B. Forstpflanzen: 6 ha/38,5 ha = 15,58 %

<sup>2</sup> z. B. Forstpflanzen: 15,58 % \* 32 ha = 4,99 ha

<sup>3</sup> z. B. Forstpflanzen: 4,99 ha \* 4 800 € = 23.952 €

<sup>4</sup> Brach- und Gründungsflächen

## d) Darstellung für die folgenden Wirtschaftsjahre

Bilanzposition dem Grunde nach	Bilanzposition der Höhe nach in €	davon Forstpflanzen in €	davon Pflanzen in Containern in €	davon übrige Pflanzen in €
<b>Bilanzansatz:</b>				
Pflanzenwert 2023/2024	230.000	30.000	20.000	180.000
Flächenwert 2023/2024	270.405	23.952	20.451	226.002
zum 30.06.2024	500.405	53.952	40.451	406.002
<b>Bilanzansatz:</b>				
Pflanzenwert 2023/2024		30 % von 30.000	0 % von 20.000	50 % von 180.000
zum 30.06.2025	99.000	9.000	0	90.000
<b>Bilanzansatz:</b>				
Pflanzenwert 2023/2024		Ansatz mit 0	Ansatz mit 0	Ansatz mit 0
zum 30.06.2026	0	0	0	0

## e) Darstellung mehrerer Wirtschaftsjahre

Der Pflanzenwert für das Wirtschaftsjahr 2023/2024 zum 30.06.2025 beträgt 99.000 € (vgl. Beispiel Buchstabe d). Im Wirtschaftsjahr 2024/2025 beträgt der Wareneinkauf 20.000 € für Forstpflanzen, 30.000 € für Zierpflanzen in Containern und 160.000 € für alle übrigen Pflanzen; der Pflanzenwert beträgt somit insgesamt 210.000 €. Der Pflanzenbestandswert für das Wirtschaftsjahr 2024/2025 zum 30.06.2025 beträgt bei identischem Flächenwert in Höhe von 270.405 € somit 480.405 €. Zum Bilanzstichtag 30.06.2025 ist der Pflanzenbestandswert wie folgt auszuweisen:

Bilanzposition dem Grunde nach	Bilanzposition der Höhe nach in €	davon Forstpflanzen in €	davon Pflanzen in Containern in €	davon übrige Pflanzen in €
<b>Bilanzansatz:</b>				
Pflanzenwert 2023/2024	99.000	9.000	0	90.000
zum 30.06.2025	99.000	9.000	0	90.000
<b>Bilanzansatz:</b>				
Pflanzenwert 2024/2025	210.000	20.000	30.000	160.000
Flächenwert 2024/2025	270.405	23.952	20.451	226.002
zum 30.06.2025	480.405	43.952	50.451	386.002
<b>Summe der beiden Bilanzansätze</b>	<b>579.405</b>			



*f) Bildung der Rücklage im Rahmen der Übergangsregelung für das Wirtschaftsjahr 2023/2024 aufgrund der Anpassung der Flächenwerte*

Flächenwert nach der neuen Bewertungsmethode (vgl. im Beispiel Buchstabe b Nummer 2)	270.405 €
Flächenwert nach der bisherigen Bewertungsmethode <sup>5</sup>	250.607 €
Differenz	19.798 €
Rücklage (höchstens 80 % der Differenz)	15.838 €
<b>Auflösung in den folgenden Wirtschaftsjahren mit mindestens 25 % der Rücklage</b>	<b>3.959 €</b>

## 6. Veröffentlichung

Dieses Schreiben wird im Bundessteuerblatt Teil I veröffentlicht.

Es steht ab sofort bis auf weiteres auf den Internetseiten des Bundesministeriums der Finanzen ([www.bundesfinanzministerium.de](http://www.bundesfinanzministerium.de)) unter der Rubrik Steuern – Veröffentlichungen zu Steuerarten – Einkommensteuer – zur Ansicht und zum Abruf bereit.

Im Auftrag

<sup>5</sup> vgl. Abschnitt 5 Buchstabe b Nummer 2) des BMF-Schreibens vom 27. Juni 2014 (BStBl I S. 1094)