

Mit Bewirtschaftungsverträgen in die Zukunft?

Jürgen Oberhofer, DLR-RLP, Neustadt

In der jüngeren Vergangenheit haben Weingüter zunehmend von anderen Winzern, deren Trauben sie in der Vergangenheit zugekauft hatten, die Weinberge gepachtet und sie dem Eigentümer zur Bewirtschaftung in Form eines Bewirtschaftungsvertrags zurückgegeben. Dabei handelt es sich zum Einen um ein Pachtvertrag und zum Anderen um einen Bewirtschaftungsvertrag. Die Gründe für diese rechtlich relativ schwierigen Konstruktionen liegen einerseits im Weinrecht, wenn das vermarktende Weingut auf den Begriff „Erzeugerabfüllung“ Wert legt, andererseits im Steuerrecht, sofern der vermarktende Betrieb schon relativ große Mengen Traubenmost oder Wein zukaufte und dadurch die Grenze der Gewerblichkeit erreicht. Vor dem Abschluss solcher Pacht- und Bewirtschaftungsverträge werden häufig nicht alle rechtlich relevanten Aspekte berücksichtigt. Von dieser Vertragskonstruktion wird in erster Linie das Weinrecht, das Steuerrecht, aber auch das Sozialversicherungsrecht tangiert. Dr. Jürgen Oberhofer vom DLR Rheinland-Pfalz erläutert im folgenden einige wesentliche Punkte, die beim Abschluss solcher Verträge zu beachten sind.

1. Weinrecht

Durch den Abschluss eines Pachtvertrages wird es erforderlich, dass der Verpächter die Fläche in der EU-Weinbaukartei als Abgang und der Pächter die Fläche als Zugang meldet. Hierdurch übernimmt der Pächter die Verantwortung für die Pflege der Rebanlage. Darüber hinaus ist er auch zur Instandhaltung der Rebanlage sowie zur evtl. Neu- bzw. Wiederanpflanzung verpflichtet. An diesen Pachtvertrag wird nun ein so genannter Bewirtschaftungsvertrag gekoppelt, nach dem der Verpächter wiederum die Bewirtschaftung seiner verpachteten Fläche durchzuführen hat. In diesem Vertrag übernimmt er also als Bewirtschafter nicht nur die Ausführung aller anfallenden Weinbergsarbeiten, sondern auch die dem Pächter nach dem Pachtvertrag obliegenden Verpflichtungen und stellt diesen von allen Verpflichtungen gegenüber dem Verpächter – also sich selbst – frei. Aus weinrechtlicher Sicht ist es jedoch wichtig, dass dem Pächter ein Weisungsrecht hinsichtlich Rebschnitt, mineralischer Düngung, organischer Düngung, Pflanzenschutzmaßnahmen, Bodenbearbeitung, Ausdünnung, Leseart und Lesezeitpunkt zukommt. Dadurch gehen selbstverständlich auch evtl. Übermengen auf den Pächter über, da er aus rechtlicher Sicht der Bewirtschafter ist. Ist aus dem Vertrag klar ersichtlich, dass dem Pächter das Weisungsrecht zusteht und von ihm auch wahrgenommen wird, so können ab dem ersten Pachtjahr bei der Etikettierung die möglichen Angaben wie „Erzeugerabfüllung“ und „Weingut“ Verwendung finden. Der Vertrag muss mindestens über 2 Jahre laufen. Elementar ist jedoch, dass der Pächter/Vermarkter nicht nur das Weisungsrecht hat, sondern dass er auch tatsächlich die entsprechenden Weisungen in der Praxis vornimmt.

Neben dem Weisungsrecht spielt für die Verwendung des Begriffes „Erzeugerabfüllung“ bzw. „Weingut“ die Bezahlung der Leistung des Verpächters und Bewirtschafters eine wesentliche Rolle. Der Pächter ist im rechtlichen Sinne der Landwirt und Winzer. Er muss die Verantwortung für die Urproduktion tragen. Das Tragen der Verantwortung wird in der Regel in solchen Verträgen durch den Bezahlungsmodus deutlich. Wird der Bewirtschafter ausschließlich mengen- und qualitätsabhängig bezahlt, so trägt der Pächter kein Risiko und ist somit nicht für die Urproduktion verantwortlich. Bei solchen Vertragskonstellationen ist aus weinrechtlicher Sicht zu unterstellen, dass der Pächter kein Landwirt ist und daher die Bezeichnung „Erzeugerabfüllung“ bzw. „Weingut“ nicht verwenden darf. Auf die Art der Bezahlung wird unter dem folgenden Punkt „Steuerliche Gesichtspunkte“ näher eingegangen.

2. Steuerrecht

Der steuerlichen Beurteilung der Pacht- und Bewirtschaftungsverträge kommt eine besondere Bedeutung zu, da sich sowohl beim aufnehmenden Betrieb als auch beim Bewirtschafter wegen der sich ändernden Einkunftsart erhebliche Auswirkungen auf verschiedene Steuerarten, wie Einkommenssteuer, Lohnsteuer oder Umsatzsteuer, ergeben können.

Im Steuerrecht gilt die wirtschaftliche Betrachtungsweise, und es kommt nicht darauf an, ob der Wein bezeichnungsmäßig unter die Begriffe „Erzeugerabfüllung“ oder „Weingut“ fällt. Entscheidend ist, ob die Trauben aus wirtschaftlicher Sicht als Erzeugung des Verpächters/Bewirtschafters oder des Pächters/Vermarkters zu sehen sind. Entscheidend ist demnach, wem die Urproduktion, d. h. die planmäßige Nutzung der natürlichen Kräfte des Bodens zur Erzeugung von Pflanzen sowie die Verwertung der dadurch gewonnenen Erzeugnisse, zuzurechnen ist. Geprüft wird deshalb aus steuerlicher Sicht, ob beim Abschluss des Pacht- und Bewirtschaftungsvertrags nach dem Willen der Vertragsschließenden zwei Verträge, nämlich ein Pachtvertrag und ein Bewirtschaftungsvertrag, gewollt sind oder ob die Verträge wirtschaftlich auf den Kauf der Ernte ausgerichtet sind. Bei dieser Prüfung spielen die aus bezeichnungsmäßiger Sicht wichtigen Faktoren wie Art der Bewirtschaftung (z. B. Rebschnitt, Düngung und Pflanzenschutz) eher eine untergeordnete Rolle. Entscheidend ist vielmehr, wer das Risiko der Urproduktion (z. B. Hagel, Frost, Schädlinge und Krankheiten) trägt. Im wesentlichen zeigt sich dies an den Vereinbarungen über die Vergütungen, die dem Bewirtschafter zu stehen.

Bei der wirtschaftlichen Betrachtungsweise ist zu prüfen, welche Entgelte bei reinen Pachtverhältnissen und bei reinen Bewirtschaftungsverhältnissen andernfalls in der Praxis gezahlt werden. Beim Pachtpreis ist ein Vergleich mit ähnlich gelagerten Pachtverträgen – jedoch ohne Bewirtschaftungsvertrag – in der Regel leicht möglich, da es eine ortsübliche Pacht gibt. Bezüglich des Bewirtschaftungsentgeltes ist der Vergleich schwieriger, da in der Praxis relativ wenige reine Bewirtschaftungsverhältnisse bestehen. Es wird deshalb bei Prüfungen von Bewirtschaftungsverträgen davon ausgegangen, dass das Bewirtschaftungsentgelt zumindest die Kosten der Bewirtschaftung decken und der Bewirtschafter auch einen minimalen Gewinn erzielen muss, da kein Dritter einen Bewirtschaftungsvertrag übernehmen würde, bei dem von vorneherein die Kostendeckung nicht gegeben ist.

2.1 Bewirtschaftungsentgelt orientiert sich am Herbstpreis

In der Praxis bestehen viele Verträge, bei denen das Bewirtschaftungsentgelt sich aus der angelieferten Traubenmenge multipliziert mit dem Herbstpreis zuzüglich einem kleineren oder größerem Qualitätszuschlag errechnet. Dieser Vertragstyp ist aus steuerlicher Sicht als Kaufvertrag für die gesamte Erntemenge zu werten. Allein der Verpächter/Bewirtschafter trägt hier das Risiko der Urproduktion. In diesem Fall erzielt der Verpächter weiterhin Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft. Die Umsätze aus dem Verkauf der Trauben können weiterhin nach Durchschnittssätzen für land- und forstwirtschaftliche Betriebe bei der Umsatzsteuer besteuert werden. Trotz des vorhandenen Pachtvertrages liegt bei dem Pächter ein Zukauf fremder Erzeugnisse vor. Dieser Zukauf kann zur Gewerblichkeit des ganzen Betriebes führen, wenn mit den insgesamt zugekauften Erzeugnissen ein höherer Umsatz erzielt wird als mit den Erzeugnissen aus eigener Produktion. Ebenso verliert in diesem Fall der Vermarkter, die Möglichkeit die Erzeugnisse als Erzeugerabfüllung zu vermarkten.

2.2 Bewirtschaftungsverträge mit festem Entgelt

Bei diesen Verträgen erhält der Verpächter/Bewirtschafter einen festen Pachtzins und ein festes Bewirtschaftungsentgelt. Diese Entgelte sind unabhängig von der angelieferten Menge und Qualität der Trauben. In diesem Fall trägt der Pächter und Auftraggeber ganz klar das Risiko der Urproduktion und die gewonnenen Trauben sind als eigene Erzeugnisse

anzusehen. Die Zahlungen für Pacht und Bewirtschaftung stellen bei ihm Betriebsausgaben dar.

Der Pachtzins stellt beim Verpächter eine Einnahme aus Land- und Forstwirtschaft dar, solange der Betrieb nicht aufgegeben wird. Eine Fortführung des Betriebs ist auch möglich, wenn keine eigene Fläche mehr bewirtschaftet wird. Auf die Möglichkeit eines so genannten „Ruhenden Betriebs“ soll hier hingewiesen werden. Nach einer evtl. Betriebsaufgabe führt der Pachtzins zu Einkünften aus Vermietung und Verpachtung. Die Pachtzahlung ist umsatzsteuerfrei.

Für die steuerliche Einordnung des Bewirtschaftungsentgeltes beim Auftragnehmer ist zu prüfen, ob eine unternehmerische Tätigkeit im Sinne des § 15 Einkommenssteuergesetz oder eine nicht selbstständige Tätigkeit im Sinne des § 19 Einkommenssteuergesetz vorliegt. Für ein Arbeitnehmerverhältnis können folgende Merkmale sprechen:

- persönliche Abhängigkeit
- Weisungsgebundenheit in Bezug auf Ort, Zeit und Inhalt der Tätigkeit
- Ausübung der Tätigkeit gleichbleibend an einem bestimmten Ort
- feste Bezüge
- geringes Unternehmensrisiko
- geringe Unternehmerinitiative
- geringer Kapitaleinsatz
- geschuldete Arbeitskraft anstelle eines geschuldeten Arbeitserfolges

Ist nach der Vertragsgestaltung ein Arbeitsverhältnis anzunehmen, so kann eine Pauschalierung der Lohnsteuer in Betracht kommen. Eine Besteuerung mit dem günstigen Steuersatz von 5% des Arbeitslohns greift nicht, da es sich beim Bewirtschafter nicht um eine Aushilfskraft handelt, die von Fall zu Fall für eine im Voraus bestimmte Tätigkeit von vorübergehender Dauer beschäftigt wird. Außerdem ist der Bewirtschafter in der Regel eine land- und forstwirtschaftliche Fachkraft, für die eine Besteuerung mit 5% keine Anwendung finden kann. Ist der Bewirtschafter Arbeitnehmer, unterliegt das Bewirtschaftungsentgelt nicht der Umsatzsteuer. Vertragsgestaltungen, bei denen der Verpächter/Bewirtschafter als Arbeitnehmer zu werten ist, sind in der Praxis eher unüblich. Zurückzuführen ist das im Wesentlichen darauf, dass die Arbeitszeiten für die Bewirtschaftung in der Regel nicht fest vorgegeben sind, da sie der Bewirtschafter weitgehend selbst wählen kann. Ebenso ist von einem hohen Kapitaleinsatz auszugehen, wenn der Bewirtschafter mit eigenen Geräten und Maschinen die Bewirtschaftung durchführt. Darüber hinaus ist durch das Vorhandensein von hohem Kapitaleinsatz auch von einer erheblichen Unternehmerinitiative auszugehen.

Ist der Bewirtschafter kein Arbeitnehmer, so führt das Bewirtschaftungsentgelt zunächst grundsätzlich zu Einkünften aus einem Gewerbebetrieb. In diesem Fall kommen die begünstigenden Vorschriften für Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft nicht mehr in Frage. Das Bewirtschaftungsentgelt unterliegt bei der Umsatzsteuer in diesem Fall dem Regelsteuersatz von 16%. Eine Pauschalierung der Umsatzsteuer nach § 24 Umsatzsteuergesetz kann nicht in Anspruch genommen werden.

Unter bestimmten Voraussetzungen kann das Bewirtschaftungsentgelt jedoch noch dem land- und forstwirtschaftlichen Bereich zugerechnet werden. Aus Vereinfachungsgründen wird die Frage, ob eine gewerbliche Tätigkeit vorliegt, nicht geprüft, wenn der Umsatz aus der Bewirtschaftung für andere land- und forstwirtschaftliche Betriebe nicht mehr als 1/3 des Gesamtumsatzes und nicht mehr 51.500,- € im Wirtschaftsjahr beträgt. Weiterhin findet die Vereinfachungsregelung nur Anwendung, wenn die Geräte, die im Rahmen der Bewirtschaftung eingesetzt werden, auch eigenbetrieblich genutzt werden. Dies ist in der Praxis auch meist der Fall. Ein theoretisch denkbarer Fall könnte hier sein, dass ein

landwirtschaftlicher Gemischtbetrieb seine komplette Weinbergsfläche verpachtet und im Rahmen von Bewirtschaftungsverträgen die Bewirtschaftung übernimmt. Wenn in diesem Beispiel die Nutzung von Ackerflächen auf eigene Rechnung stark überwiegt und der Betrieb dadurch sowohl die 1/3-Umsatzgrenze als auch einen Umsatz von 51.500,- € aus Bewirtschaftungsverträgen nicht erreicht, so kann hier trotzdem eine gewerbliche Tätigkeit vorliegen: wenn nämlich für die Bewirtschaftung der Weinbergsflächen Spezialmaschinen angeschafft werden, die im verbleibenden eigenen landwirtschaftlichen Betrieb keine Anwendung finden. Solche Fälle dürften in der Praxis jedoch äußerst selten sein. Kann das Bewirtschaftungsentgelt aus Vereinfachungsgründen noch dem land- und forstwirtschaftlichen Bereich zugerechnet werden, so findet auch die Besteuerung nach Durchschnittssätzen des § 24 Umsatzsteuergesetz Anwendung.

2.3 Kombination von festem und ertrags- bzw. qualitätsabhängigem Bewirtschaftungsentgelt

In der Praxis findet man viele Verträge, die sowohl ein festes als auch ein ertragsabhängiges Entgelt beinhalten. Hier ist eine Beurteilung, ob es sich noch um einen anzuerkennenden Pacht- und Bewirtschaftungsvertrag oder um einen Zukauf handelt, häufig sehr schwierig, da Komponenten in diesen Verträgen enthalten sind, die sowohl für die eine als auch für die andere Variante sprechen. Aus steuerrechtlicher Sicht ist deshalb zunächst zu prüfen, ob der festgelegte Pachtzins dem Entgelt entspricht, das bei reinen Pachtverhältnissen vereinbart wird, bei denen nicht gleichzeitig ein Bewirtschaftungsvertrag besteht. Darüber hinaus muss der fixe Anteil des Bewirtschaftungsentgelts mindestens so hoch bemessen sein, dass die Kosten der Bewirtschaftung gedeckt werden und dem Bewirtschafter wenigstens ein minimaler Gewinn aus dem festen Bewirtschaftungsentgelt verbleibt. Da derzeit häufig die Pacht und ein an den Kosten orientiertes Bewirtschaftungsentgelt bereits den Marktwert beim Weintraubenverkauf überschreitet, bleibt in diesen Fällen kein oder nur noch ein sehr geringer Spielraum für qualitäts- und ertragsabhängige Bewirtschaftungsentgelte. Entscheiden sich die Vertragsschließenden trotzdem für eine solche Vertragskonstruktion, so müssen sie sich bewusst sein, dass sie sich mit diesen Verträgen auf einen schmalen Grat begeben, der zu erheblichen steuerlichen Auswirkungen führen kann, wenn bei einer Betriebsprüfung die Trauben als Zukauf gewertet werden. Eine Vertragskonstruktion, bei der sowohl feste als auch ertrags- bzw. qualitätsabhängige Bewirtschaftungsentgelte zum Tragen kommen, ist unbedingt mit dem Steuerberater abzustimmen. Trotzdem bleibt hier oft die Gefahr der Rechtsunsicherheit. Rechtssicherheit kann nur erreicht werden, indem das Finanzamt um die Erteilung einer Auskunft mit „Bindungswirkung nach Treu und Glauben“ gebeten wird. Hierbei muss ein geplantes Pacht- und Bewirtschaftungsverhältnis umfassend dargestellt werden, das Rechtsproblem ausführlich dargelegt und der eigene Rechtsstandpunkt erörtert und begründet werden. Die Bindungswirkung nach Treu und Glauben tritt jedoch auch hier nur dann ein, wenn die Verträge entsprechend der Darstellung, die zur Bindungswirkung geführt hat, ausgeführt werden. Häufig besteht die Gefahr, dass die Erläuterung von der tatsächlichen Praxis in der späteren Durchführung der Verträge abweicht.

3. Sozialrecht

Bei einem anzuerkennenden Pacht- und Bewirtschaftungsvertrag trägt der Pächter das unternehmerische Risiko. Das bedeutet, dass sich für den Auftraggeber weder aus leistungs- noch aus beitragsrechtlicher Sicht irgendwelche Änderungen ergeben. Es kann lediglich sein, dass beim Pächter aufgrund der größeren Fläche etwas höhere Beiträge in der landwirtschaftlichen Krankenkasse anfallen. Aus rechtlicher Sicht wird der Auftragnehmer und Verpächter mit dem Abschluss des Bewirtschaftungsvertrags selbstständiger Lohnunternehmer. Ein Lohnunternehmen liegt dann vor, wenn gegen Vergütung Tätigkeiten

in land- und forstwirtschaftlichen Unternehmen ausgeführt werden, die sonst vom land- und forstwirtschaftlichen Unternehmer selbst oder mit eigenen Arbeitskräften verrichtet würden.

Übernimmt eine Landwirt derartige Tätigkeiten als Lohnunternehmer, so hat das folgende Auswirkungen: Der Landwirt muss bei der landwirtschaftlichen Berufsgenossenschaft einen Sonderbeitrag für Lohnunternehmertätigkeit entrichten. Hier gibt es jedoch in Rheinland-Pfalz eine Sonderregelung: Wenn nur eigene Flächen, die vorher verpachtet wurden, als Lohnunternehmer bewirtschaftet werden, entfällt der Sonderbeitrag. Erhält der Landwirt eine Rente wegen Erwerbsunfähigkeit, so muss er auch das landwirtschaftliche Lohnunternehmen aufgeben, um in den Genuss der Rente zu kommen. Bei der normalen Altersrente dagegen kann das Lohnunternehmen weitergeführt werden. In der landwirtschaftlichen Kranken- und Pflegekasse ist ein Unternehmer der Land- und Forstwirtschaft nicht versicherungspflichtig, wenn er außerhalb der Land- und Forstwirtschaft hauptberuflich selbstständig erwerbstätig ist.

Zusammenfassung

Pacht- und Bewirtschaftungsverträge bieten vielfältige Möglichkeiten der Gestaltung. Vor dem Abschluss solcher Verträge sollten sich jedoch beide Vertragspartner über die rechtlichen Konsequenzen, die sich aus den Verträgen ergeben, vollkommen bewusst sein. Es wird deshalb empfohlen, immer zwei getrennte Verträge, nämlich einen Pachtvertrag und einen Bewirtschaftungsvertrag, die rechtlich unabhängig sind, abzuschließen. Bevor ein Vermarkter beide Verträge eingeht, lediglich um die Weine als Erzeugerabfüllung zu vermarkten, sollte er sich reiflich überlegen, ob das Wort „Erzeugerabfüllung“ in der Vermarktung für ihn so wichtig ist. Wer Scheinverträge abschließt, um sich lediglich im Bezeichnungsrecht Vorteile zu verschaffen, wird über kurz oder lang Schiffbruch erleiden. Aus steuerlicher Sicht ist zu beachten, dass landwirtschaftliche Betriebe eine relativ große Zukaufsmöglichkeit haben. Für Betriebe, die hier an die Grenzen stoßen, bieten Pacht- und Bewirtschaftungsverträge eine ökonomisch sehr interessante Variante. Der Hauptvorteil von Pacht- und Bewirtschaftungsverträgen liegt jedoch ganz klar darin, dass sich ein Vermarkter Trauben nach seinen Vorstellungen erzeugen lassen kann und bei richtiger Durchführung der Verträge auch die Traubenqualität erhält, die er sich wünscht, da er zum Einen das Weisungsrecht hat und zum Anderen der Bewirtschafter bei entsprechender Bezahlung, die unabhängig von der Erntemenge ist, sicherlich auch bereit ist, qualitätsfördernde Maßnahmen wie Grünlese durchzuführen.