HLBS-STEUERFORUM 2009

Aktuelle Steuerfragen in der Land- und Forstwirtschaft

Vortrags- und Diskussionstagung
für Steuerberater und qualifizierte Mitarbeiter

HLBS
INFORMATIONSDIENSTE GMBH

3 Bewirtschaftungsverträge in der Land- und Forstwirtschaft

3.1 Einführung

Landwirtschaftliche Betriebe, die ihre Flächen nicht mehr selbst bewirtschaften wollen, schließen seit geraumer Zeit sog. Bewirtschaftungsverträge ab. Die Gründe, Flächen nicht mehr selbst zu bewirtschaften, sind vielfältig:

- Spezialisierung auf Viehhaltung, Bewirtschaftung der Flächen durch Ackerbaubetriebe unter Freisetzung von personellen und sachlichen Ressourcen
- Verlagerung eines Teils des Anbaurisikos auf Bewirtschafter
- Zukauf weit entfernter Flächen, die aber nicht verpachtet, sondern im Rahmen eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes bewirtschaftet werden sollen um z.B. § 6b EStG-Rücklagen übertragen zu können
- Übergang zum Nebenerwerb
- bessere Ausnutzung der Maschinen des Bewirtschafters
- Nutzung der Spezialkenntnisse von Ackerbaubetrieben

Je nach Gestaltung kann ein Bewirtschaftungsvertrag zivil- und steuerrechtlich den Charakter eines Dienstleistungsvertrages, eines Pachtvertrages, eines Kaufvertrages oder eines Gesellschaftsvertrages annehmen. Die Abgrenzung zwischen den einzelnen Vertragstypen ist nicht immer eindeutig. Im Rahmen von Betriebsprüfungen besteht deshalb das Risiko der Umqualifizierung in einen anderen Vertragstyp mit möglicherweise erheblichen steuerlichen und förderrechtlichen Konsequenzen.

3.2 Rechtsnatur der vertraglichen Vereinbarungen

Häufig ist der Bewirtschaftungsvertrag wie folgt gestaltet:

Der Auftraggeber (passiver Landwirt) vereinbart mit dem Auftragnehmer (aktiver Landwirt) einen Dienstvertrag gem. §§ 611 ff. BGB. Im Rahmen des Dienstvertrages verpflichtet sich der aktive Landwirt, Bodenbearbeitung, Bestellung, Mineraldüngung, Pflanzenschutzmaßnahmen und Ernte etc. der Flächen des passiven Landwirts durchzuführen.

Vereinbart wird, dass der passive Landwirt dem aktiven Landwirt (mindestens formell) einen Anbauplan zur Verfügung stellt. Über die einzelnen Arbeitsgänge der Bodenbearbeitung, der Düngung, des Pflanzenschutzes und der Ernte wird sich abgestimmt. Der Bezug von Dünger und Pflanzenschutzmitteln erfolgt durch den Auftraggeber selbst oder in dessen Namen und für dessen Rechnung.

Für die Vergütung der Bewirtschaftungsverträge gibt es unterschiedliche Modelle:

- Vereinbarung einer festen Vergütung

  Bei Vereinbarung einer festen Vergütung wird die Arbeitsleistung des aktiven Landwirts nach Maschinenringsätzen, ggf. mit Auf- bzw. Abschlägen, abgerechnet.

- Vereinbarung einer partiarischen Vergütung

  Bei der Vereinbarung einer partiarischen Vergütung wird neben einem festen „Sockelbetrag“, der beispielsweise in der Vereinbarung üblicher Maschinenringsätze für die Dienstleistungen des aktiven Landwirts besteht, zusätzlich ein erfolgsab-

hängiges Entgelt vereinbart. Dieses erfolgsabhängige Entgelt bemisst sich in Höhe eines bestimmten v.H.-Satzes des Ernteerlöses oder des Deckungsbeitrages, teilweise unter Berücksichtigung von Nutzungskosten (Pachtansatz bzw. Lohnansatz).

- Vereinbarung einer Ernteteilung (crop-sharing)

  Eine weitere Variante der Entgeltvereinbarung ist das sog. crop-sharing. Dabei wird zwischen dem passiven und dem aktiven Landwirt vereinbart, dass der aktive Landwirt für seine Dienstleistung einen bestimmten Prozentsatz an den Ernteerlösen entweder in bar oder in Naturalien erhält. In die Entgeltvereinbarung einbezogen werden daneben zum Teil auch die entkoppelten Betriebsprämien oder sonstige Zuschüsse.

Der wirtschaftliche Grund für die Vereinbarung eines partiarischen Entgeltes bzw. der Ernteteilung ist, dem aktiven Landwirt möglichst viel Anreiz für eine erfolgreiche Bewirtschaftung zu geben, indem die Vergütung direkt an den wirtschaftlichen Erfolg, nämlich den Deckungsbeitrag oder den Ernteertrag, geknüpft wird.

Für die steuerliche Beurteilung solcher Vereinbarungen ist zu prüfen, ob das Vertragsverhältnis auf Grund einer erforderlichen Gesamtbeurteilung als Dienstvertrag (ggf. mit Erfolgsbeteiligung, partiarisches Rechtsverhältnis), als Pachtvertrag oder als Mitunternehmerschaft anzusehen ist[1]. Besonders bedeutsam wegen der erheblichen steuerlichen Auswirkung ist dabei die Abgrenzung zu einer verdeckten Mitunternehmerschaft.

3.3 Verdeckte Mitunternehmerschaft oder Austauschverhältnis

Die Bezeichnung eines Vertrages als Dienstvertrag führt noch nicht dazu, dass steuerrechtlich dieser auch als Dienstvertrag anerkannt wird. Ein zur Mitunternehmerschaft führendes Gesellschaftsverhältnis kann auch verdeckt mittels anders bezeichneter Verträge begründet werden[2]. Zumeist werden durch das Finanzamt schuldrechtliche Austauschverträge zur Nutzungsüberlassung von Wirtschaftsgütern oder zur Erbringung von Dienstleistungen in ein Gesellschaftsverhältnis umqualifiziert. Dies beruht auf der BFH-Rechtsprechung, dass bei Vorliegen von Mitunternehmerinitiative und Mitunternehmerrisiko die – widerlegbare – Vermutung des verdeckten Gesellschaftsverhältnisses für Steuerzwecke nach sich zieht[3]. Statt eines Austauschverhältnisses wird ein Gesellschaftsverhältnis angenommen.

Die BGB-Innengesellschaft setzt dabei nur voraus, dass sich mehrere Personen zur Erreichung eines gemeinsamen Zweckes vertraglich zusammenschließen und sich gegenseitig verpflichten, diesen durch ihre Beiträge (§ 706 BGB) zu fördern. Fehlt es bei der GbR an einem Gesamthandsvermögen und tritt nur einer der Gesellschafter nach außen als Unternehmer auf, wird aber das Unternehmen im Innenverhältnis schuldrechtlich für Rechnung mehrerer Personen geführt, liegt eine Innengesellschaft vor[4].

Mitunternehmer kann nur sein, wer zivilrechtlich Gesellschafter einer Personengesellschaft ist oder – in Ausnahmefällen – eine diesem wirtschaftlich vergleichbare Stellung inne hat[5]. Die Annahme einer – verdeckten – Mitunternehmerstellung setzt ein gemeinsames Handeln zu einem gemeinsamen Zweck einander gleich geordneter Personen voraus. Mitunternehmerinitiative und -risiko dürfen nicht lediglich auf einzelne Schuldverhältnisse als gegenseitige Austauschverträge zurückzuführen sein. Die Bündelung von Risiken aus

[1] *Felsmann, A 290q*
[2] *BFH BStBl II 1988, 62*
[3] *vgl. Levedag, Münchener Handbuch des Gesellschaftsrechts, § 57 Gewinnermittlung und -verteilung, Rn 79*
[4] *BFH BStBl 1997, Seite 272*
[5] *Beschlüsse des Großen Senats des BFH BStBl II 1984, 751, 768; BStBl II 1991, 691*

derartigen Austauschverhältnissen unter Vereinbarung angemessener und leistungsbezogener Entgelte begründet noch kein gesellschaftsrechtliches Risiko[6].

Voraussetzung für eine Mitunternehmerstellung, die bei Bewirtschaftungsverträgen gegen ein partiarisches Austauschverhältnis (Dienstvertrag) abzugrenzen ist, ist Mitunternehmerinitiative und Mitunternehmerrisiko[7]. Mitunternehmerinitiative bedeutet danach vor allem Teilhabe an unternehmerischen Entscheidungen, wie sie z.B. Gesellschaftern oder diesen vergleichbaren Personen als Geschäftsführer, Prokuristen oder anderen leitenden Angestellten obliegen. Die Möglichkeit, Gesellschaftsrechte auszuüben, die wenigstens den Kontroll- und Widerspruchsrechten angenähert sind, die einem Kommanditisten nach dem Handelsgesetzbuch (HGB) zustehen oder die den gesellschaftsrechtlichen Kontrollrechten nach § 716 Abs. 1 BGB entsprechen, reicht bereits aus.

Mitunternehmerrisiko bedeutet gesellschaftsrechtliche Teilhabe am Erfolg oder Misserfolg eines gewerblichen bzw. landwirtschaftlichen Unternehmens. Regelmäßig wird dieses Risiko durch Beteiligung am Gewinn und Verlust sowie an den stillen Reserven des Betriebsvermögens einschließlich des Geschäftswertes vermittelt.

Zusammengefasst kann festgehalten werden, dass Voraussetzung für eine Innengesellschaft ist:

- Ein auf den Abschluss eines Gesellschaftsvertrages gerichteter Rechtsbindungswille der Beteiligten. Der entsprechende Verpflichtungswille darf nicht lediglich fiktiv unterstellt werden. Insbesondere erlaubt ein rein tatsächliches Miteinander noch keinen Schluss auf einen Gesellschaftsvertrag[8].
- Gemeinsames Handeln gleichgeordneter Personen zu einem gemeinsamen Zweck[9].
- Eine Gewinnbeteiligung der Gesellschafter, da erst dies den gemeinsamen Zweck zu begründen vermag[10].

3.4 Kriterien für die Abgrenzung

Das wesentliche Kriterium für die Abgrenzung zwischen einem verdeckten Gesellschaftsverhältnis und einem (partiarischen) Austauschvertrag ist nach der BFH-Rechtsprechung[11] insbesondere die Höhe der vereinbarten Vergütung. In dem Urteil war zu der Frage Stellung zu nehmen, ob der alleinige Gesellschafter-Geschäftsführer der Komplementär-GmbH Mitunternehmer einer Familien-GmbH & Co.KG ist. Anhaltspunkte für ein verdecktes Gesellschaftsverhältnis können sich aber auch aus der Höhe der vereinbarten Gesamtbezüge ergeben, sofern sie für die Leistungen eines Dritten nicht aufzubringen wären und damit unangemessen sind. Bei einem für sich gesehen noch angemessenen Festgehalt kann, wie das FG zu Recht angenommen hat, eine im Verhältnis sowohl zum Festgehalt als auch zum verbleibenden Gewinn der Gesellschaft ungewöhnlich hohe Erfolgsbeteiligung als ausschlaggebend angesehen werden. Der BFH hat bereits mehrfach entschieden, dass eine ungewöhnlich hohe Erfolgsbeteiligung eher für ein Gesellschaftsverhältnis spricht, als ungewöhnlich sind jedenfalls Tantiemeregelungen zu werten, die zur Folge haben, dass stets der überwiegende Teil des Jahresergebnisses dem Geschäftsführer zufließt.

---

[6] *BFH BStBl II 1994, Seite 282*
[7] *H 15.8 EStR*
[8] *BFH BStBl 1997 II, Seite 272*
[9] *BFH BStBl 1994 II, Seite 282*
[10] *BStBl 1996 II, Seite 66*
[11] *BStBl 1996 II, Seite 66*

Diese zu einem Dienstvertrag ergangenen Ausführungen können auch auf Bewirtschaftungsverträge übertragen werden. Ist die Höhe der Vergütung des aktiven Landwirts voll variabel (wie beim crop-sharing-Vertrag), spricht aus dieser Sicht viel für ein verdecktes Gesellschaftsverhältnis und damit für eine Mitunternehmerschaft.

Weitere Anhaltspunkte für ein Gesellschaftsverhältnis können sich daraus ergeben, wie sich die Vertragsbeteiligten verhalten. Nimmt der aktive Landwirt die sonst einem Gesellschafter zustehenden Befugnisse in Anspruch, kann dies als Anhaltspunkt für ein Gesellschaftsverhältnis dienen[12].

Von Bedeutung ist also, ob es sich um ein typisches Überordnungs- Unterordnungsverhältnis handelt, oder ob der aktive und passive Landwirt sich wie zwei gleichberechtigte Partner gegenüber stehen. Dabei kommt es nicht nur darauf an, was im Bewirtschaftungsvertrag vereinbart ist, sondern auch, wie in der Praxis die Entscheidungen gefällt werden.

Folgende weitere Indizien sollen für eine mitunternehmerische Beteiligung sprechen[13]:

- Einkaufen des Saatgutes sowie der Dünge- und Spritzmittel auf gemeinsame Rechnung beider Vertragsparteien
- Gemeinschaftliche Anschaffung der verwendeten Maschinen und Geräte
- Ausnutzung bestehender Lieferrechte beider Betriebe nach einem einheitlichen Plan (z.B. Poolung der Rübenlieferrechte)
- Vereinbarung eines Entgeltes, das im Wesentlichen erfolgsabhängig ist und die Möglichkeit des Unterschreitens eines ortsüblichen Entgeltes für die Leistung beinhaltet.

Der Entgeltsregelung wird dabei wohl die größte Bedeutung bei der Beurteilung der Frage, ob eine verdeckte Mitunternehmerschaft vorliegt, zukommen.

3.5 Folgerungen aus der steuerrechtlichen Beurteilung

Sowohl die (verdeckte) Mitunternehmerschaft als auch ein (partiarisches) Austauschverhältnis kann von den Beteiligten gewünscht sein, es kommt also auf den Einzelfall an, welche Variante steuerrechtlich günstiger ist.

3.5.1 Austauschverhältnis

Liegt ein Dienstvertrag vor, sind die Einnahmen aus der Bodenbewirtschaftung ausschließlich dem passiven Landwirt zuzurechnen. Die an den aktiven Landwirt gezahlten Beträge oder die im Rahmen der Ernte gelieferten Naturalien sind bei dem passiven Landwirt in Höhe des gezahlten Betrages bzw. in Höhe des ortsüblichen Verkaufspreises für die landwirtschaftlichen Früchte als Betriebsausgaben abzuziehen. Der aktive Landwirt hat in Höhe der eingenommenen Beträge bzw. in Höhe des ortsüblichen Preises für die naturalen Produkte Betriebseinnahmen. Diese Einnahmen führen zu landwirtschaftlichen Einkünften, solange die Einnahmen aus überbetrieblichem Maschineneinsatz innerhalb der von der Finanzverwaltung festgelegten Grenzen zur Abgrenzung zwischen Landwirtschaft und Gewerbe bei überbetrieblichem Maschineneinsatz[14] liegen. Erfolgt neben der Dienstleis-

[12] *BFH BStBl II 1996, Seite 66*
[13] *Felsmann, A 290v*
[14] *R 15.5 Abs. 10 EStR*

tung und der Verwendung der Maschinen auch noch die Lieferung von Dünge- oder Spritzmitteln, liegt beim aktiven Landwirt von vornherein eine gewerbliche Tätigkeit vor.

Bei dem aktiven Landwirt ergibt sich aus dem partiarischen Austauschvertrag bei Naturallieferung der Ernteerträge weiter, dass dieses Getreide im Rahmen der Zukaufgrenzen des R 15.5 Abs. 5 EStR zu berücksichtigen ist.

Das partiarische Austauschverhältnis eines Bewirtschaftungsvertrages kann, wenn der aktive Landwirt die Bewirtschaftung auf alleinige Initiative und auf eigenes Risiko ausübt, auch den Charakter eines Pachtvertrages haben. In diesem Fall wären die Erträge aus der Bewirtschaftung der Flächen dem aktiven Landwirt zuzurechnen, die Lieferung der Ernteerträge an den passiven Landwirt wären bei dem aktiven Landwirt Betriebsausgaben (Aufwendungen für Pachten). Diese Folge könnte dann entstehen, wenn der passive Landwirt die Flächen von einem Dritten bewirtschaften lassen will und wie ein Verpächter einen festen Betrag für die zur Verfügung gestellten Flächen erhält.

Die Veräußerung der Ernteerträge durch den passiven Landwirt führt bei diesem zu Pachteinnahmen.

Im Weinbau wird zur Vermarktung des Weins als Erzeugerabfüllung teilweise eine Kombination von Pacht- und Bewirtschaftungsverträgen abgeschlossen[15]. Die Finanzverwaltung prüft hier, ob der Bewirtschaftungsvertrag unter Bezugnahme auf BFH-Rechtsprechung[16] in einen Kaufvertrag umzuqualifizieren ist[17]

3.5.2 Verdeckte Mitunternehmerschaft

Wird durch den Bewirtschaftungsvertrag steuerrechtlich eine verdeckte (oder auch offene) Mitunternehmerschaft begründet, hat dies zur Konsequenz, dass die Einkünfte der Mitunternehmerschaft einheitlich und gesondert festgestellt werden müssen (§§ 179, 180 AO)[18]. Bilanzsteuerrechtlich gehören zum Betriebsvermögen der verdeckten Mitunternehmerschaft auch die landwirtschaftlichen Grundstücke des passiven Landwirts, die nach R 4.2 Abs. 2 EStR Sonderbetriebsvermögen I der Mitunternehmerschaft sind.

Diese Flächen scheiden beim passiven Landwirt (ohne Aufdeckung der stillen Reserven) aus dem Betriebsvermögen seines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes aus. Bilanzsteuerrechtlich hat das Sonderbetriebsvermögen Vorrang[19]. Bei der Ermittlung der Vieheinheitengrenze des § 13 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG können diese Flächen deshalb nicht berücksichtigt werden. Für viehhaltende Betriebe, die im Rahmen eines Bewirtschaftungsvertrages ihre gesamten Ackerflächen bewirtschaften lassen, hat die steuerliche Behandlung als verdeckte Mitunternehmerschaft einschneidende Konsequenzen: Sämtliche Einkünfte aus der Tierhaltung, die dann ja ohne (nennenswerte) land- und forstwirtschaftliche Flächen betrieben werden, sind solche aus Gewerbebetrieb. Die typisch land- und forstwirtschaftlichen Freibeträge wären nicht mehr zu gewähren, die Umsatzsteuerpauschalierung des § 24 UStG wäre nicht zulässig. Verluste aus gewerblicher Tierhaltung können nicht mit Einkünften aus anderen Einkunftsarten verrechnet werden (§ 15 Abs. 4 Satz 1 EStG).

Bei dem aktiven Landwirt führt eine Mitunternehmerschaft dazu, dass für den überbetrieblichen Maschineneinsatz unabhängig von den Grenzen des R 15.5 EStR land- und forstwirtschaftliche Einkünfte vorliegen, die im Rahmen der Gewinnverteilungsabreden nach

---

[15] *Schild, Inf 1997, S. 549*
[16] *BFH BStBl 2002 II, S. 221*
[17] *Vfg. der OFD Karlsruhe vom 21.11.2002 – S 2233 A – St 31 1, vom 13.07.2006 – S 7410 A – St 44 3 und vom 12.11.2007 – S 2233 A – St 31 1*
[18] *FG des Landes Sachsen-Anhalt, EFG 1999, 1183 Rev. IV R 66/99 zu einem crop-sharing-Vertrag*
[19] *BFH BStBl II, Seite 282*

§§ 179, 180 AO einheitlich und gesondert festzustellen sind. Eine Einbeziehung in die Grenzen des R 15.5 Abs. 10 EStR findet also nicht statt.

3.6 Umsatzsteuerliche Konsequenzen

Umsatzsteuerlich ergeben sich aus der verdeckten Mitunternehmerschaft keine Konsequenzen. Innengesellschaften haben, wie der Name schon sagt, zum Ziel, das Gesellschaftsverhältnis nicht nach außen hervortreten zu lassen. Soweit sie sich daran halten, können sie umsatzsteuerlich nicht Unternehmer sein. Als solche kommen der oder die Gesellschafter in Betracht, die die Geschäfte der Gesellschaft nach außen hin abwickeln[20]. Der aktive Landwirt erbringt gegenüber dem passiven Landwirt sonstige Leistungen, die bei Pauschalierenden i.d.R. der pauschalen Umsatzsteuer unterliegen.

3.7 Hinweise für die Praxis

Die sehr unterschiedlichen Konsequenzen eines partiarischen Austauschverhältnisses bzw. einer (verdeckten) Mitunternehmerschaft erfordern es, dass solche Vertragsverhältnisse besonders sorgfältig ausgestaltet sein müssen, indem insbesondere die Weisungsbefugnis für den einen Partner und der Risikoausschluss für den anderen Partner festgelegt sein sollten. Selbstverständlich müssen diese Vereinbarungen bei der tatsächlichen Durchführung des Vertrages auch eingehalten werden[21].

Aus Sicht der Mandanten und damit des steuerlichen Beraters kann sowohl ein partiarisches Austauschverhältnis als auch eine Mitunternehmerschaft wünschenswert sein:

Der typische Fall dürfte die Vereinbarung eines Dienstvertrages mit festem oder mit partiarischem Entgelt sein. Bei Vereinbarung eines festen Entgeltes besteht kein Raum, an dem Dienstleistungscharakter zu zweifeln. Bei Vereinbarung eines partiarischen Entgeltes sind das Verhältnis von Weisungsbefugnis und Entgeltanteilen so zu gestalten, dass der Dienstleistungscharakter erhalten bleibt. Diesem Fall entspricht der als Anlage beigefügte Mustervertrag, der vom landwirtschaftlichen Buchführungsverband mit dem Finanzministerium des Landes Schleswig-Holstein abgestimmt ist: Weisungsbefugnis und wesentliche Ertragschancen bleiben beim aktiven Landwirt, deshalb liegt ein Dienstvertrag vor. Die Flächen sind dem steuerrechtlich dem passiven Landwirt zuzurechnen. Förderrechtlich ist der passive Landwirt Betriebsinhaber i.S. der VO (EG) 1782/2003, übt eine landwirtschaftliche Tätigkeit aus und ist damit prämienberechtigt für die entkoppelte Betriebsprämie.

Bei der Verwendung des Vertragsmusters ist darauf zu achten, dass die Regelungen tatsächlich das von den Beteiligten Vereinbarte abdecken. Der Vertrag muss wie abgeschlossen durchgeführt werden, insbesondere sind die aufgeführten Bewirtschaftungspläne und Dokumentationspflichten in der Praxis auch umzusetzen. Bei einer drohenden Umqualifizierung könnten nicht nur steuerliche, sondern auch förderrechtliche Nachteile entstehen.

Nähert sich die von den Beteiligten gewünschte Gestaltung einer Mitunternehmerschaft oder gar einem Pachtverhältnis an, sollte von vornherein überlegt werden, eine Mitunternehmerschaft bspw. in Form einer atypisch stillen Gesellschaft zu gestalten. Sinnvoll ist diese Rechtsform beispielsweise, wenn die Erträge weitestgehend dem Bewirtschafter zugerechnet werden sollen und dem passiven Landwirt im Wesentlichen ein pachtähnlicher Anteil an den Überschüssen verbleibt. Handelt es sich bei dem passiven Landwirt um einen viehhaltenden Betrieb, muss die atypisch stille Beteiligung am Gesamtunternehmen begründet werden, damit die Vieheinheitengrenze nicht überschritten wird. Wird kein Vieh gehalten, ist die Beteiligung nur am Betriebszweig Ackerbau ausreichend. Bei dieser

[20] *Heidner in:Bunjes/Geist, UStG Tz 28 zu § 2 UStG*
[21] *Wendt, FR 1996, Seite 265 ff.*

Gestaltung ist der passive Landwirt im Außenverhältnis weiter der Unternehmensträger, im Innenverhältnis besteht eine Mitunternehmerschaft, an der der aktive Landwirt (atypisch still) beteiligt ist. Die Grenze zur Gewerblichkeit spielt hier keine Rolle, da die Tätigkeiten auf gesellschaftsrechtlicher Grundlage erbracht werden. Der aktive Landwirt kann auch Vorfinanzierungsfunktionen übernehmen. Das folgende Beispiel zeigt die Gewinnverteilung einer atypisch stillen Gesellschaft:

Beispiel

Gewinn Gesamtbetrieb				100.000
Ackerbau (Getreide)				
	100	ha	Anteil pass. Ldw.	Anteil akt. Ldw.
var. Kosten	30.000			30.000
Arbeitserledigung	30.000			30.000
feste Kosten	5.000		5.000	
Düngerwert	10.000		10.000	
Flächenwert	35.000		35.000	
Kosten Ackerbau	110.000	davon	50.000	60.000
Marktleistung	109.900			
Betriebsprämie	35.100			
	145.000			
Überschuss	35.000	davon	1.750	33.250
		5:95		
Summe Ergebnisanteil Ackerbau			51.750	93.250
zzgl. Gewinnanteil Gesamtbetrieb 1 v.H.				1.000
Ergebnisanteil				94.250

Ein Ackerbauer beteiligt sich atypisch still an einem viehhaltenden Betrieb. Die Einlage (die die Vermögensbeteiligung und den Anteil am Gewinn und an den zukünftig entstehenden stillen Reserven bestimmt) beträgt 1 v.H. des Eigenkapitals. Das Ergebnis des Betriebszweiges Ackerbau wird in der Buchführung gesondert ermittelt. Da eine Beteiligung am Gewinn des Betriebsteils Viehhaltung vereinbart sein muss, wird dem aktiven Landwirt zumindest der Gewinn bekannt, Einblick in einzelne Geschäftsvorgänge muss nicht gewährt werden. Dennoch ist natürlich ein gewisses Vertrauen notwendig.

Das Ergebnis der atypisch stillen Gesellschaft wird wie folgt verteilt:

Ackerbau

Die variablen Kosten und die Kosten der Arbeitserledigung werden komplett dem aktiven Landwirt zugerechnet und auch von ihm vorfinanziert. Dem passiven Landwirt sind feste Kosten (Berufsgenossenschaft, Grundsteuer) der Düngewert der Gülle und der Flächenwert zuzurechnen.

Der Überschuss aus Marktleistung und Betriebsprämie unter Abzug der tatsächlichen und kalkulatorischen Kosten wird im Verhältnis von 5 zu 95 zwischen dem passiven Landwirt und dem aktiven Landwirt geteilt.

Der Ergebnisanteil aus dem Ackerbau für den passiven Landwirt beträgt 51.750 €, für den aktiven Landwirt 93.250 €, der aktive Landwirt erhält also einen Betrag von 93.250 € aus den Einnahmen des Ackerbaus und muss davon variable Kosten und Kosten der Arbeitserledigung finanzieren.

Ergebnisanteil Gesamtbetrieb

Wegen der Beteiligung am Gewinn des Gesamtbetriebes erhält der atypisch still beteiligte aktive Landwirt zusätzlich einen Gewinnanteil in Höhe 1.000 €, so dass sein Ergebnisanteil 94.250 € und sein Überschuss 34.250 € beträgt.

Erfolgt die Beteiligung an einem nicht viehhaltenden Betrieb, weil etwa ein auf Gemüsebau spezialisierter Betrieb den Getreideanbau auslagern will oder verbleiben dem ‚Restbetrieb' für die Tierhaltung ausreichend selbst bewirtschaftete Flächen (Grünland), ist keine Beteiligung am Gesamtbetrieb erforderlich. Ertragsteuerlich entstehen in diesen Fällen zwei unterschiedliche Steuerpflichtige.

Die Gewinnverteilung zwischen den Beteiligten lässt sich in weiten Grenzen frei gestalten. Im Extremfall (z.B. bei Übernahme eines sanierungsbedürftigen Betriebes zunächst unter Vermeidung von Risiken im Außenverhältnis) könnte für den passiven Landwirt sogar ausschließlich ein Gewinnvorab für seine Tätigkeit und keine weitere Gewinnbeteiligung vereinbart werden, wenn die Geschäftsführungsbefugnis weitgehend von der Zustimmung des stillen Beteiligten abhängt [22].

3.8 Fazit

Als Fazit lässt sich festhalten, dass bei Bewirtschaftungsverträgen die Abgrenzung zwischen einem Austauschverhältnis und einer Mitunternehmerschaft durch klare Vereinbarungen sicher gestaltet werden kann. In den meisten Fällen dürfte von den Beteiligten ein Dienstleistungsverhältnis angestrebt werden, in besonderen Konstellationen ist die atypisch stille Gesellschaft und damit eine Mitunternehmerschaft die bessere Wahl.

[22] *BFH/NV 2007, Seite 2394*

3.9 Vertragsmuster

Vertrag

zwischen

1. dem Landwirt ...

- Auftraggeber -

und

2. dem Landwirt ...

- Auftragnehmer -

wird folgender Vertrag zur Bewirtschaftung von Ackerflächen geschlossen:

§ 1 Vertragsgegenstand

Der Auftragnehmer verpflichtet sich, nach den Weisungen des Auftraggebers dessen in der **Anlage 1** aufgeführten Ackerflächen zu bewirtschaften, nämlich alle erforderlichen Feldarbeiten zu erledigen und den Auftraggeber hinsichtlich der Produktionstechnik (Sortenwahl, Pflanzenschutz etc.) zu beraten.

§ 2 Bewirtschaftungsgrundsätze

Die Bewirtschaftung erfolgt auf der Grundlage eines Bewirtschaftungsplans, welcher nach gemeinsamer Beratung mit dem Auftragnehmer von dem Auftraggeber jährlich vor Beginn der Produktionsperiode erstellt wird. In dem Bewirtschaftungsplan wird festgelegt:

- der Anbauplan (Fruchtart und Sorte),
- die Art und der Umfang der voraussichtlichen Arbeitsgänge (Bodenbearbeitung, Bestellung, Düngung, Pflege, Pflanzenschutz, Ernte, Transport etc.),
- die Termine bzw. Zeitspannen, zu denen bzw. innerhalb derer die einzelnen Bewirtschaftungsmaßnahmen durchgeführt werden sollen.

Die Bewirtschaftung der Flächen hat nach den Grundsätzen der guten fachlichen Praxis unter Beachtung der einschlägigen rechtlichen Regelungen und der Anforderungen von cross compliance zu erfolgen.

§ 3 Dauer und Bewirtschaftung

Der Vertrag wird geschlossen für die Produktionsperiode 20.../... Der Vertrag verlängert sich jeweils um ein Jahr, wenn er nicht spätestens bis zum 01.04. eines Jahre für die folgende Produktionsperiode schriftlich gekündigt wird.

§ 4 Regelung der Bewirtschaftskosten

Sämtliche Produktionsmittel und nicht vom Auftragnehmer zu erbringende Leistungen werden vom Auftraggeber beschafft. Der Auftragnehmer ist nicht berechtigt, Rechtsgeschäfte im Zusammenhang mit der Bewirtschaftung - gleich welcher Art - im Namen des Auftraggebers abzuschließen. Insbesondere ist der Auftragnehmer ohne ausdrückliche Vollmacht nicht berechtigt, für den Auftraggeber Produktionsmittel einzukaufen, Dienstleistungen in Auftrag zu geben, Ernteerzeugnisse zu verkaufen oder andere Verträge abzuschließen.

§ 5 Haftung

Der Auftragnehmer wird die Leistungen mit der größtmöglichen Sorgfalt ausführen. Die Haftung für etwaige Mängel und Schäden ist ausgeschlossen, soweit diese durch einfache Fahrlässigkeit verursacht wurde.

Die Versicherung des Feldinventars und der Ernte, insbesondere gegen Hagel- und Feuerschäden, ist Sache des Auftraggebers.

§ 6 Schiedsgerichtsverfahren

Bei Meinungsverschiedenheiten über den Leistungsumfang, den anzuwendenden

Verrechnungssatz oder Inhalt und Umfang von Schadensersatzansprüchen sowie alle übrigen tatsächlichen und rechtlichen Fragen sollen die Feststellungen mit verbindlicher Wirkung für die Vertragsschließenden unter Ausschluß des ordentlichen Rechtswegs durch ein Schiedsgericht auf der Grundlage des in der **Anlage 2** gesondert beigefügten Schiedsgerichtsvertrages getroffen werden.

§ 7 Vergütung

a) Die Vergütung für die durchgeführten Arbeiten mit Ausnahme der Beratung richtet sich nach den jeweils gültigen Verrechnungssätzen des Maschinenringes... zzgl. der gesetzlichen Umsatzsteuer.

b) Neben der vorstehenden Vergütung erhält der Auftragnehmer für die geleisteten Arbeiten und für die Beratung eine Tantieme in Höhe von
... % des positiven Deckungsbeitrages 1 (max. 50 %)
... % des positiven Deckungsbeitrages 2 (max. 66 %)
.... % des positiven Deckungsbeitrags 3 (max. 85 %), soweit dieser Deckungsbeitrag aus den bewirtschafteten Flächen erzielt wird.

c) Der Deckungsbeitrag wird wie folgt ermittelt:

Leistung Ackerbau
(ohne Direktzahlungen und andere Beihilfen gemäß VO (EG) 1782/2003, jedoch unter Einbeziehung etwaiger Versicherungsentschädigungen wegen Hagel oder Feuer)
./. variabler Kosten
(Saatgut, Düngemittel, Pflanzenschutzmittel, Bodenuntersuchungen, sonstige Kosten der Bodenproduktion, Trocknungskosten, Transportkosten, Versicherung des Feldinventars)
- Kosten für die Leistungen gem. vorstehendem Absatz a) (Verrechnungssätze)

= Deckungsbeitrag 1

./. Gemeinkosten
- sonstige Kosten im Zusammenhang mit den bewirtschafteten Flächen
(AfA Bodenverbesserung, Berufsgenossenschaft, Grundsteuern, LWK-Umlage, Beratungskosten)

= Deckungsbeitrag 2
./. tatsächlicher Pachtzahlungen des Auftraggebers bzw. Pachtanspruch für die Eigentumsflächen in Höhe von ... €/ha (ortsüblicher Pachtzins)
./. Zinsanspruch für das eingesetzte Umlaufvermögen in Höhe von ... €/ha

= Deckungsbeitrag 3.

d) Die Leistungen werden ermittelt aus den tatsächlich erzielten Erlösen.

Alternativ:
Die Leistungen werden ermittelt aus den Naturalerträgen unter Ansatz der in dem jährlich vor Beginn der Produktionsperiode zu erstellenden Bewirtschaftungsplan (§ 2) genannten Preise. Das Risiko hiervon abweichender tatsächlich erzielter Preise trägt ausschließlich der Auftraggeber.
(Nichtzutreffendes bitte streichen)

e) Der Auftraggeber pauschaliert die Umsatzsteuer gemäß § 24 UStG. Bei der Ermittlung der Tantieme werden deshalb jeweils die Bruttobeträge einschließlich Umsatzsteuer berücksichtigt.

Alternativ:
Der Auftraggeber optiert zur Regelbesteuerung. Für die Ermittlung der Tantieme sind deshalb die Nettobeträge ohne Umsatzsteuer zugrundezulegen.
(Nichtzutreffendes bitte streichen)

f) Die Vergütung über die erbrachten Bewirtschaftungsmaßnahmen gemäß Abs. a) werden jeweils vierteljährlich zum Quartalsende vom Auftragnehmer berechnet und sind zur Zahlung fällig innerhalb von zwei Wochen nach Zugang der Rechnung. Die Tantieme gemäß Abs. b) wird vom Auftraggeber jeweils zum 31.10. eines Jahres berechnet und an den Auftragnehmer bis zum 15.10. eines Jahres für die vorangegangene Produktionsperiode bezahlt.

§ 8 Dokumentation

Der Auftragnehmer ist verpflichtet, die vorgenommenen Arbeiten zeitnah zu dokumentieren und dem Auftraggeber spätestens zum jeweiligen Quartalsende die Dokumentation über die durchgeführten Arbeiten zur Verfügung zu stellen. Diese Dokumentation muß so umfassend sein, daß der Auftraggeber damit seinen Dokumentationsverpflichtungen im Rahmen der guten fachlichen Praxis, des Düngemittel- und Pflanzenschutzrechts, des Bodenrechts, des Wasserrechts und der Direktzahlungen erfüllen kann.

§ 9 Nachfolge

Jeder Vertragspartner kann die Rechte aus diesem Vertrag auf seine Betriebsnachfolger übertragen. Darüber hinaus ist die Übertragung oder Abtretung von Ansprüchen aus diesem Vertrag nur mit ausdrücklicher Zustimmung des anderen Vertragspartners möglich.

§ 10 Salvatorische Klausel

Sollte eine Bestimmung dieses Vertrages unwirksam sein oder werden, so soll anstelle der unwirksamen Bestimmung eine Regelung vereinbart werden, die dem von den Parteien Gewollten wirtschaftlich am nächsten kommt. Das gleiche gilt im Falle einer Vertragslücke.

Ort, Datum

....

(Auftraggeber) (Auftragnehmer)

Anlagen:
- Flächenverzeichnis
- Bewirtschaftungsplan

3 Bewirtschaftungsverträge in der Land- u. Forstwirtschaft

HLBS STEUERFORUM 2009

3.1 Einführung

- Gründe für den Abschluss von Bewirtschaftungsverträgen
  - Spezialisierung auf Viehhaltung, Bewirtschaftung der Flächen durch spezialisierte Ackerbaubetriebe
  - Verlagerung eines Teils des Anbaurisikos auf Bewirtschafter
  - Zukauf weit entfernter Flächen, die nicht selbst bewirtschaftet werden, aber wg. Übertragung von § 6 b-Rücklagen Betriebsvermögen sein sollen
  - Übergang zum Nebenerwerb
  - Bessere Auslastung der Maschinen

60

3 Bewirtschaftungsverträge in der Land- u. Forstwirtschaft

HLBS STEUERFORUM 2009

3.2 Rechtsnatur der vertraglichen Vereinbarung

- Bewirtschaftungsvertrag ist i.d.R. als Dienstvertrag gestaltet, passiver Landwirt (Auftraggeber) vereinbart mit aktiven Landwirt (Auftragnehmer)
  - Erledigung der Bodenbearbeitung, Bestellung, Düngung, Pflanzenschutz, Ernte
  - Abstimmung eines Anbauplans, z.T. mit einzelnen Arbeitsgängen
  - Bezug von Betriebsmitteln, dieser erfolgt (auch wegen Problem der Gewerblichkeit) durch den Auftraggeber oder in dessen Namen und für dessen Rechnung

61

3 Bewirtschaftungsverträge in der Land- u. Forstwirtschaft

HLBS STEUERFORUM 2009

- **Vergütungsvereinbarung**
  - **Feste Vergütung**
    bspw. entsprechend Maschinenring – Sätzen
  - **Partiarische Vergütung**
    feste Grundvergütung zuzgl. erfolgsabhängiges Entgelt als Anreiz in v. H. des Deckungsbeitrages oder der Einnahmen, z.T. unter Berücksichtigung von Opportunitätskosten oder Prämien
  - **Vereinbarung einer Ernteteilung**
    beim crob - sharing erhält der Auftragnehmer einen bestimmten Prozentsatz der Ernteerträge entweder in bar oder in Naturalien

62

3 Bewirtschaftungsverträge in der Land- u. Forstwirtschaft

HLBS STEUERFORUM 2009

3.3 verdeckte Mitunternehmerschaft oder Austauschverhältnis

- **Problem: Abgrenzung zwischen Dienstvertrag, Pachtvertrag oder (verdeckter) Mitunternehmerschaft ist zum Teil schwierig**
- **Gefahr der Umqualifizierung im Rahmen von Betriebsprüfungen, die Bezeichnung „Dienstvertrag“ verdeckt ein Gesellschafts-verhältnis**
- **Für BGB-Innengesellschaft ist rechtlich nur erforderlich**
  - **Mehrere Personen**
  - **verpflichten sich (Verpflichtungswille)**
  - **zur Erreichung eines gemeinsamen Zweckes**
  - **und leisten Beiträge**

63

3 Bewirtschaftungsverträge in der Land- u. Forstwirtschaft

HLBS STEUERFORUM 2009

- **Zur Mitunternehmerschaft führen**
  - **Mitunternehmerrisiko (Gewinnbeteiligung)**

    Gesellschaftsrechtliche Teilhaber am Erfolg oder Misserfolg des Unternehmens
  - **Mitunternehmerinitiative**

    Teilhabe an gesellschaftsrechtlichen Entscheidungen, die wenigstens den Kontroll- und Mitbestimmungsrechten eines Kommanditisten angenähert sind

64

3 Bewirtschaftungsverträge in der Land- u. Forstwirtschaft

HLBS STEUERFORUM 2009

3.4 Kriterien für die Abgrenzung

- **Vergütung**

  Ist Vergütung voll variabel (crob-sharing) oder kann ortsübliches Entgelt unterschritten werden, spricht viel für eine Gesellschaft
- **Handeln wie ein Gesellschafter**

  Handelt aktiver Landwirt wie ein Gesellschafter, kann das als Anhaltspunkt für Gesellschaftsverhältnis sein
- **Gleichberechtigte Partner**

  Besteht kein typisches Überordnungs-Unterordnungs- Verhältnis, sondern stehen sich Vertragsparteien als gleichberechtigte Partner gegenüber, könnte Gesellschaftsverhältnis vorliegen

65

3 Bewirtschaftungsverträge in der Land- u. Forstwirtschaft

HLBS STEUERFORUM 2009

3.5 Folgerungen aus der steuerlichen Beurteilung

3.5.1 Austauschverhältnis

- Beim passiven Landwirt (Auftraggeber)
  - Einnahmen sind diesem zuzurechnen
  - Ausgaben (oder Naturalllieferung) an aktiven Landwirten sind Betriebsausgaben
  - Flächen sind im Rahmen des § 13 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG zu berücksichtigen

66

3 Bewirtschaftungsverträge in der Land- u. Forstwirtschaft

HLBS STEUERFORUM 2009

- beim aktiven Landwirt (Auftragnehmer)
  - Betriebseinnahmen in Höhe der Zahlungen bzw. Naturallieferung
  - Einnahmen sind solche aus Land- und Forstwirtschaft, falls Grenzen des R 15.5 Abs. 10 EStR (überbetrieblicher Maschinenersatz) nicht überschritten werden
  - Bei Naturallieferungen sind (Zukauf-) Grenzen des R 15. 5 Abs. 5 EStR zusätzlich zu beachten
  - Bei Lieferung von Dünger, Pflanzenschutzmittel etc.: von vornherein gewerbliche Einnahmen
  - Unter Umständen auch Pachtvertrag, dann sind Zahlungen oder Naturallieferungen Pachteinnahmen
  - Bei Pachtvertrag: Einnahmen beim aktiven Landwirt, Zahlungen bzw. Naturallieferungen an passiven Landwirt Pachtaufwendungen
  - Im Weinbau auch Kaufvertrag möglich

67

3 Bewirtschaftungsverträge in der Land- u. Forstwirtschaft

HLBS STEUERFORUM 2009

3.5.2 Verdeckte Mitunternehmerschaft

- **Gewinn wird einheitlich und gesondert festgestellt (§§ 179, 180 AO)**
- **Flächen sind Sonderbetriebsvermögen I der Mitunternehmerschaft, bilanzsteuerrechtlich Vorrang der Bilanzierung als Sonderbetriebsvermögen**
- **Keine Berücksichtigung der Flächen im Rahmen der Vieheinheitengrenze des § 13 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG beim passiven Landwirt**

68

3 Bewirtschaftungsverträge in der Land- u. Forstwirtschaft

HLBS STEUERFORUM 2009

3.6 Umsatzsteuerliche Konsequenzen

- **Innengesellschaft ist umsatzsteuerlich kein Unternehmer, deshalb keine Konsequenzen**
- **Dienstleistungen und Naturallieferungen unterliegen den normalen umsatzsteuerlichen Regelungen**

69

3 Bewirtschaftungsverträge in der Land- u. Forstwirtschaft

HLBS STEUERFORUM 2009

3.7 Hinweise für die Praxis

- **Sorgfältige Vertragsgestaltung erforderlich**
- **Vertrag sollte bei der tatsächlichen Durchführung auch eingehalten werden**
- **Sowohl Mitunternehmerschaft als auch (partiarisches) Austauschverhältnis kann gewünscht sein**

70

3 Bewirtschaftungsverträge in der Land- u. Forstwirtschaft

HLBS STEUERFORUM 2009

- **Gestaltung als Dienstleistungsvertrag**
  - **Vereinbarung festes Entgelt: unproblematisch**
  - **Vereinbarung partiarisches Entgelt: Verhältnis von Weisungsbefugnis und Entgeltanteilen ist so zu gestalten, dass Dienstleistungscharakter erhalten bleibt (siehe Mustervertrag)**
  - **Flächen sind steuerrechtlich dem passiven Landwirt (Auftraggeber) zuzurechnen, auch förderrechtlich bleibt Prämienberechtigung für entkoppelte Betriebsprämie erhalten**

71

3 Bewirtschaftungsverträge in der Land- u. Forstwirtschaft

HLBS STEUERFORUM 2009

- **Gestaltung als Mitunternehmerschaft:**
- **Nähert sich das von den Beteiligten Gewollte einer Mitunternehmerschaft oder gar einem Pachtverhältnis an, sollte atypisch stille Gesellschaft gewählt werden, bspw. wenn**
  - **Erträge im wesentlichen den aktiven Landwirte zukommen und dem passiven Landwirt ein pachtähnlicher Betrag verbleiben soll**
  - **wenn viehhaltende Betriebe den Ackerbau „aus der Hand“ geben wollen**
  - **der aktive Landwirt auch Pflanzenschutzmittel und Düngemittel liefern will bzw. gemeinschaftlich eingekauft werden soll**
  - **wenn aktiver Landwirt auch Vorfinanzierungsfunktionen wahrnehmen soll**

72

3 Bewirtschaftungsverträge in der Land- u. Forstwirtschaft

HLBS STEUERFORUM 2009

- **Ist passiver Landwirt Viehhalter, ist bei nicht ausreichender verbleibender Fläche Beteiligung am Gesamtunternehmen erforderlich, ansonsten kann Beteiligung auch nur am Betriebsteil Ackerbau erfolgen**
- **Bei Beteiligung an einem Betriebsteil entstehen ertragsteuerlich zwei Steuerpflichtige**

73

3 Bewirtschaftungsverträge in der Land- u. Forstwirtschaft

Beispiel
Gewinn Gesamtbetrieb 100.000
Ackerbau (Getreide)

	100 ha	Pass. Ldw.	Akt. Ldw.
var. Kosten	30.000		30.000
Arbeitserledigung	30.000		30.000
feste Kosten	5.000	5.000	
Düngerwert	10.000	10.000	
Flächenwert	35.000	35.000	
Kosten Ackerbau	110.000 davon	50.000	60.000

74

3 Bewirtschaftungsverträge in der Land- u. Forstwirtschaft

Fortsetzung Beispiel		Pass. Ldw.	Akt. Ldw.
Kosten Ackerbau	110.000 davon	50.000	60.000
Marktleistung	109.900		
Betriebsprämie	35.100		
	145.000		
Überschuss	35.000 davon 5 : 95	1.750	33.250
Summe Ergebnisanteil Ackerbau		51.750	93.250
zzgl. Gewinnanteil Gesamtbetrieb 1 v.H.			1.000
Ergebnisanteil			94.250

75

3 Bewirtschaftungsverträge in der Land- u. Forstwirtschaft

HLBS STEUERFORUM 2009

3.8 Fazit

- **Abgrenzung zwischen Austauschverhältnis und Mitunternehmerschaft kann durch klare Vereinbarungen sicher gestaltet werden**
- **Austauschverhältnis wird im Regelfall angestrebt werden, Mitunternehmerschaft je nach Konstellation die bessere Wahl sein**

76