

## Abgrenzung der land- und forstwirtschaftlichen von der gewerblichen Betätigung

Ein mit einem Pachtvertrag gekoppelter Bewirtschaftungsvertrag vermittelt dem Verpächter (Grundstückseigentümer und Bewirtschafter) nur dann (insoweit) Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, wenn die Lieferungen der geernteten Trauben oder des produzierten Weins an den Pächter und Auftraggeber und die dafür gewährte Vergütung nach den gesamten Umständen des Falles auf einen Kaufvertrag und nicht auf einen Dienstleistungsvertrag schließen lassen. Bei der Beurteilung der gesamten Umstände des Einzelfalles hat außer Betracht zu bleiben, wer das Risiko der Urproduktion trägt, also zum Beispiel ein Ernteausfall aufgrund äußerer Umstände (BFH-Urteil vom 29.11.2001, BStBl 2002 II S. 225), weil dies kein Tatbestandsmerkmal der landwirtschaftlichen Betätigung ist. Voraussetzung ist bei einer land- und forstwirtschaftlichen Tätigkeit lediglich das Vorliegen der in § 15 Abs. 2 EStG angesprochenen Merkmale.

Die Abgrenzungsfrage zu dem vorerwähnten Vertragsgeflecht ist nicht ausschließlich anhand der zivilrechtlichen bzw. weinrechtlichen Gestaltung zu entscheiden, weil insoweit eindeutig kein Kaufvertrag gewollt ist, sondern nach der wirtschaftlichen Betrachtungsweise.

Nachfolgend sind die für die Beantwortung der Abgrenzungsfrage zu beachtenden Abgrenzungskriterien aufgeführt (siehe auch die Urteile des FG Rheinland-Pfalz vom 25.11.2003, 2 K 1236/02, n. v. und vom 24.10.2006, 2 K 2778/04, n. v.):

<b>Entscheidungserhebliche Abgrenzungskriterien</b>		
	<b>für Kaufvertrag</b>	<b>gegen Kaufvertrag</b>
1	Liefervertrag über bestimmte Menge mit üblichem Marktpreis	Einheitliches Vertragsgeflecht aus Pacht- und Bewirtschaftungsvertrag, weil es weinrechtlich ausdrücklich gegen einen Kaufvertrag ausgerichtet ist.
2	Vertrag mit ausschließlich oder fast vollständiger mengen- und qualitätsabhängigen (Markt-) Preisgestaltung	Nur fester Pachtzins und Kostenersatz als Bewirtschaftungsentgelt, auch wenn letzterer in Abhängigkeit von den anfallenden außenwirtschaftlichen und kellerwirtschaftlichen Tätigkeiten festgelegt ist.
3	Langfristig abgeschlossener Vertrag mit mengen- und qualitätsabhängigem (Markt-)Preis sowie ernteabhängigen Abnahmeverpflichtungen	Langfristiger Vertrag mit garantierten, mengenunabhängigen Preisen und feststehenden Abnahmeverpflichtungen, selbst wenn sie im Weinbau vereinzelt üblich sind.
4	Branchenüblicher Ernteverkauf	Preisgestaltung weitaus überwiegend ohne Abhängigkeit von Quantität und Qualität der Ernte.

5	Zahlung bzw. Zahlungsverpflichtung bei Erhalt der Ernte; spätere Zahlungen nur aufgrund konkreter Stundungsvereinbarung oder Zahlung auf Ziel	Zahlung in jährlichen Raten ohne zusätzliche Vereinbarungen
6		Anpassung der vertraglich vereinbarten Entgelte aufgrund der Art und des Umfangs von besonderen Arbeiten oder/und nur in geringer Abhängigkeit von den Ernteerträgen.
7		Vertragliche Vereinbarung eines teilweise an Ernteerträge ausgerichteten schwankenden Entgelts, das jedoch - davon abweichend - jedes Jahr tatsächlich in gleicher Höhe festgelegt wird
8	Erhebliches und nachhaltig deutlich überwiegendes Entgelt für vom Bewirtschafter tatsächlich abgelieferte Ernteerträge neben einer (insgesamt untergeordneten) festen ortsüblichen Pacht und ggf. einem festen Hektarpreis für die Bewirtschaftung	Wesentlich über dem ortsüblichen Niveau für vergleichbare Lage und Traubensorte liegende Pacht zzgl. eines vereinbarten festen Kostenersatzes für die Bewirtschaftung der Weinberge, der insgesamt auf der Basis von in der Vergangenheit erzielter durchschnittlicher Ernteerträge ermittelt wird

<b>Grundsätzlich unbeachtliche Abgrenzungskriterien</b>	
1	Wer das Risiko der Urproduktion bzw. des Ernteausfalls trägt.
2	Bestehende, ggf. sehr umfangreiche und weitgehende Weisungsrechte des Pächters gegenüber dem Bewirtschafter einschl. der Festlegung von Leseterminen und der Art der Lese.
3	Kündigungsrecht des Pächters gegenüber dem Bewirtschafter bei mangelhafter oder unzureichender Bewirtschaftung
4	Möglichkeit der Verwendung des Begriffes „Erzeugerabfüllung“ nach den weinrechtlichen Vorschriften.

Kann das vereinbarte Vertragsgeflecht nicht den vorstehenden Kriterien eindeutig zugeordnet werden, weil beispielsweise gewichtige für und gegen die Annahme eines Kaufvertrages sprechende Merkmale vorliegen, ist anhand der Gesamtumstände des jeweiligen Einzelfalls zu entscheiden, was bei wirtschaftlicher Betrachtung im Vordergrund steht. Ein bloßer Kostenersatz für die Bewirtschaftung spricht von vornherein eindeutig gegen die Annahme eines Kaufvertrages, weil in einem solchen Fall keine diesem Vertragstyp immanente Gewinnspanne besteht.

Ein Kaufvertrag ist in den vorstehenden Zweifelsfällen anzunehmen, wenn ein deutlich überwiegender Teil des Entgelts nach den Erfahrungen über die Ernteerträge der Vergangenheit (unter Berücksichtigung des ortsüblichen Niveaus, der Lage und Traubensorte) qualitäts-, mengen- und marktpreisabhängig gezahlt wird und das feste Entgelt somit im Grunde nur bei einem außergewöhnlichen Fall mit drastischen Ertragseinbußen einen reinen Kostenersatz und Ausgleich für die Verpachtung der Flächen und die geleistete Tätigkeit darstellt.

### **Hinzuziehung zum Verfahren**

Die vorliegende Abgrenzungsfrage, ob gewerbliche oder land- und forstwirtschaftliche Einkünfte anzunehmen sind, kann für den Verpächter und Bewirtschafter auf der einen Seite und den Pächter und Auftraggeber auf der anderen Seite nur nach einheitlichen Grundsätzen entschieden werden. Ist auf der zuerst genannten Seite aufgrund der zu erbringenden Leistungen und der vertraglichen Grundlage von gewerblichen Einkünften auszugehen, erzielt die andere Seite aus der ihr zuzurechnenden Urproduktion land- und forstwirtschaftliche Einkünfte. Hat hingegen die erstgenannte Seite eine land- und forstwirtschaftliche Betätigung führt dies beim Leistungsempfänger zu einem grundsätzlich schädlichen Zukauf von Trauben.

Zur Vermeidung von widerstreitenden Steuerfestsetzungen sollte deshalb in derartigen Abgrenzungsfällen die jeweils andere Seite im Regelfall nach § 174 Abs. 4 i. V. m. Abs. 5 AO hinzugezogen werden.