

# Editorial

Liebe Leserinnen und Leser,  
unter allen Formen der Ressourcennutzung ist die Jagd die älteste Form. In einer Linie mit dem Sammeln ist die Jagd die Urform der Ressourcennutzung. Geschichtlich haben sich die



rechtlichen Rahmenbedingungen der Jagd stark geändert. Das Steuerrecht stellt hier nur einen kleinen Teil dieser Rahmenbedingungen dar. Gleichwohl ist dieser Bereich in der Praxis sehr interessant, stellt die Jagd doch ein vergleichsweise kostspieliges Hobby dar – jedenfalls in den Fällen, in denen umfangreiche Wildschäden auftreten. Unter gewissen Voraussetzungen lässt die Finanzverwaltung den steuermindernden Abzug der Jagdaufwendungen bei Land- und Forstwirten zu. Diesem Thema widmet sich der Beitrag der vorliegenden Ausgabe.

In der Rubrik Rechtsprechung möchte ich den Beschluss des OLG Brandenburg vom 7. 5. 2015 hervorheben: Bei der gerichtlichen Zuweisung eines landwirtschaftlichen Betriebs nach dem mutmaßlichen Erblasserwillen (§§ 13 ff. GrdstVG) kommt einem Abkömmling kein grundsätzlicher Vorrang vor dem überlebenden Ehegatten zu. Bei der Ermittlung des mutmaßlichen Erblasserwillens kommt dem Umstand erhebliches Gewicht zu, dass der landwirtschaftliche Betrieb über einen längeren Zeitraum von dem Erblasser und dem überlebenden Ehegatten gemeinsam arbeitsteilig geführt worden ist.

Ich wünsche Ihnen  
eine erkenntnisreiche Lektüre.

Dr. Marcel Gerds,  
Chefredakteur

✉ [marcel.gerds@agrarrrecht.de](mailto:marcel.gerds@agrarrrecht.de)

In vielen Fällen sind Land- und Forstwirte auch Jäger. Die eigentliche Urproduktion des Land- und Forstwirts soll durch die Jagd nachhaltig gesichert werden. So dient die Jagdausübung durch den Eigentümer der Flächen nicht nur der Verhinderung von Wildschäden, sei es nun in der Landwirtschaft oder aber in einem rein forstwirtschaftlichen Betrieb, sondern auch der gebotenen Abstimmung erforderlicher land- und forstwirtschaftlicher Arbeiten mit der Hege und Pflege des Wildes und dem Wildabschuss.<sup>1</sup> Das unter § 1 BJG definierte Jagdrecht ist die ausschließliche Befugnis, unter Ausschluss Dritter auf einem bestimmten Gebiet wildlebende Tiere, die dem Jagdrecht unterliegen (Wild), zu hegen, auf sie die Jagd auszuüben und sie sich anzueignen (§ 1 (1) S. 1 BJagdG). Aufgrund vielfältiger Erfahrungen aus der Geschichte soll eine möglichst umfassende und flächendeckende Bejagung sichergestellt sein, um Überpopulationen, Wildschäden und auch Wildkrankheiten zu vermeiden.<sup>2</sup> Diese Ziele halten sich im Rahmen der verfassungsrechtlichen Gemeinwohlbindung des Eigentums (Art. 14 Abs. 2 GG). Denn sie genügen einerseits dem Verfassungsauftrag zum Schutz der natürlichen Lebensgrundlagen (Art. 20a GG), der die Erhaltung von Fauna und Flora zum Ziel hat. Zum anderen werden sie – im Hinblick auf die Verhütung unzumutbarer Wildschäden – durch das Eigentumsgrundrecht Dritter legitimiert.<sup>3</sup> Die „Vergemeinschaftung“ des Jagdausübungsrechts ist mangels gleich effektiver, weniger in Grundrechte eingreifender Alternativen unter Berücksichtigung des dem Gesetzgeber insoweit zustehenden auch erforderlich.<sup>4</sup> Eine land- und forstwirtschaftliche Nutzbarkeit indiziert auch nach der Rechtsprechung bereits eine Bejagung.<sup>5</sup> In Deutschland vorherrschend ist das Reviersystem mit der Bindung des Jagdausübungsrechts an ein bestimmtes Gebiet. Es unterscheidet sich von dem in anderen Ländern praktizierten Lizenzsystem mit der allgemeinen Erlaubnis auf beliebigem Grundrechts zu jagen. Einer Abkopplung des Jagdrechts vom Eigentumsrecht an Grund und Boden (Grundlage des Lizenzsystems) steht die Eigentumsschutzgarantie des Art. 14 GG entgegen.<sup>6</sup>

## Die Jagd im Ertragsteuerrecht

Regelmäßig stellt sich in der Beratungspraxis die Frage, inwieweit die Tätigkeit der Jagd Relevanz für die Ermittlung der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft i. S. d. § 13 EStG hat – oder ganz konkret: Ob die Erträge und Aufwendungen im Zusammenhang mit der Ausübung der Jagd ertragsteuerlich berücksichtigt werden können. Im Grunde müsste man hier nicht von „können“, sondern von „dürfen“ sprechen, da die Erfahrung zeigt, dass die Aufwendungen der Jagd in den meisten Fällen die Erträge übersteigen. Eine Berücksichtigung hätte somit eine gewinnmindernde – und somit auch steuermindernde – Wirkung.

Das Betriebsausgabenabzugsverbot des § 4 (5) EStG nennt unter Nr. 4 u. a. ausdrücklich auch die Aufwendungen für Jagd oder Fischerei. Die entsprechenden Aufwendungen würden somit im Rahmen der Gewinnermittlung – sei es im Rahmen einer Bilanz oder einer Einnahmen-Überschuss-Rechnung i. S. d. § 4 (3) EStG den steuerlichen Gewinn nicht mindern, da diese dem Gewinn außerbilanziell hinzuzurechnen sind. Zu den nicht abziehbaren Aufwendungen gehören auch Abstands- und Abfindungszahlungen für die Aufgabe einer Jagdpacht.<sup>7</sup> Der Grund für das Abzugsverbot liegt in dem Umstand, dass es sich häufig um Repräsentationsaufwendungen handelt, die oft im Privatbereich anfallen und bei denen die betriebliche Veranlassung im Einzelfall kaum nachprüfbar ist.<sup>8</sup>

Bei Ausübung der Tätigkeiten mit Gewinnabsicht sind die Jagdaufwendungen i. S. d. § 4 (5) S. 1 Nr. 4 EStG aufgrund § 4 (5) S. 2 EStG dagegen als Betriebsausgaben abziehbar.<sup>9</sup> WIED<sup>10</sup> nennt als Beispiel, dass ein Händler die Aufwendungen für eine Jagd absetzen kann, soweit sie die wirtschaftliche Grundlage des Wildbrethandels ist. Einschränkend hat der BFH entschieden, dass die Aufwendungen für die Jägerprüfung i. d. R. Kosten der Lebensführung darstellen,<sup>11</sup> außer wenn die Jagd zur Berufsausübung gehört.<sup>12</sup> Das Abzugsverbot des § 4 (5) Nr. 4 EStG greift nicht, soweit die

dort bezeichneten Zwecke gerade die Verwirklichung des Tatbestands der land- und forstwirtschaftlichen Einkunftsart ausmachen.<sup>13</sup> Der BFH<sup>14</sup> hat insbesondere die Aufwendungen für Jagdhunde bei einem Forstbediensteten den Werbungskosten zugeordnet. In dem Urteil führt der BFH aus, dass ein Hund bei einem Revierförster zu den Arbeitsmitteln zu rechnen ist. Dies wird insbesondere dadurch bestätigt, dass die vorgesetzte Forstbehörde wünschte, dass ihre Forstbeamten Hunde halten, die bei der Jagd verwendet werden können. Es stand im Streitfall auch fest, dass die beiden Hunde für die Jagdausübung geeignet sind. Da es sich danach bei den Aufwendungen für die beiden Hunde um solche für Arbeitsmittel des Forstbediensteten handelt, scheidet eine Zurechnung der streitigen Beträge zur privaten Lebenshaltung aus.

Im Übrigen gehörten die Beiträge zur Jagdhaftpflichtversicherung stets zu den Sonderausgaben abziehbaren Versicherungsbeiträgen<sup>15</sup>, sofern sie bei Betriebsausgaben im Rahmen eines Land- und Forstwirtschaftsbetriebes sind (zu den Bedingungen für letzteren Fall geht es weiter unten).

\* Steuerberater & Landwirtschaftliche Buchstelle, Lutherstadt Wittenberg, [www.marcel-gerds.de](http://www.marcel-gerds.de)

<sup>1</sup> BFH v. 16. 5. 2002, IV R 19/00

<sup>2</sup> BVerwG v. 14. 4. 2005

<sup>3</sup> BGH v. 5. 5. 1988, wonach die Pflicht zur Aufstellung und Durchsetzung von Abschussplänen nach § 21 BJagdG auch dem Schutz des Eigentums der Waldbesitzer dient

<sup>4</sup> OVG Rheinland-Pfalz v. 13. 7. 2004

<sup>5</sup> VG Stade RdL 1982, 289

<sup>6</sup> Dombert/Witt/Fickendey-Engels: Münchener Anwalts-handbuch Agrarrecht, 1. Auflage 2011, Rn. 25

<sup>7</sup> BFH v. 27. 9. 1996, I B 29/96

<sup>8</sup> Schmidt/Heinicke EStG § 4 Rz 564

<sup>9</sup> Schmidt/Kulosa EStG § 13 Rz 37; Felsmann/Giere B 473

<sup>10</sup> Blümich/Wied EStG § 4 Rn. 755

<sup>11</sup> BFH v. 10. 1. 2012, VI B 92/11

<sup>12</sup> BFH v. 29. 1. 1960, VI 9/59 U

<sup>13</sup> BFH v. 21. 5. 1987, V R 109/77; Blümich/Nacke EStG § 13 Rn. 127

<sup>14</sup> BFH v. 29. 1. 1960, VI 9/59 U

<sup>15</sup> Blümich/Hutter EStG § 10 „J“

GIERE<sup>16</sup> ordnet die Aufwendungen, die ein Steuerpflichtiger unter Berücksichtigung seiner wirtschaftlichen und gesellschaftlichen Stellung mit Jagdfreunden eine Jagd im eigenen Revier veranstaltet, den abzugsfähigen Ausgaben der privaten Lebensführung zu. Hintergrund sei, dass in der Regel der betriebliche Zusammenhang nicht überwiege, sondern vielmehr die Interessen des gesellschaftlich-repräsentativen, privaten Bereichs im Vordergrund stehen. Sollte eine solche Veranstaltung „ausnahmsweise“ doch betrieblich veranlasst sein, komme gem. § 4 (5) Nr. 4 EStG ein Betriebsausgabenabzug nicht in Frage. Diese Sichtweise wird vom Autor dieses Artikels nicht geteilt. § 13 (1) Nr. 3 EStG kann als *lex specialis* angesehen werden und suspendiert somit den nachrangigen § 4 Abs. 5 Nr. 4 EStG. Sollte es eine betriebliche Veranlassung geben (siehe dazu den folgenden Abschnitt), ist ein Betriebsausgabenabzug aufgrund des objektiven Nettoprinzips möglich.

Einkünfte aus der Jagd können unter bestimmten Voraussetzungen zu den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft i. S. d. § 13 EStG gehören. § 13 (2) Nr. 3 EStG bleibt hier relativ vage, indem er sagt, dass die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft auch die Einkünfte aus Jagd sind, „wenn diese mit dem Betrieb einer Landwirtschaft oder einer Forstwirtschaft im Zusammenhang steht“. Unter welchen Voraussetzungen ein solcher Zusammenhang zu bejahen ist, sagt das Gesetz nicht.

Andernfalls käme entweder eine Zuordnung zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb i. S. d. § 15 EStG oder eine zur privaten Lebensführung i. S. d. § 12 Nr. 1 S. 2 EStG in Frage, wobei letztere dem nicht einkommensteuerbaren Bereich zuzuordnen wäre. In diesem Fall könnte der Steuerpflichtige keinen Betriebsausgabenabzug vornehmen. Die Einkünfte aus einer Jagd können für sich keine Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft sein, da das Gesetz die Jagd in

§ 13 EStG nicht als selbstständigen Zweig der land- und forstwirtschaftlichen Urproduktion einstuft. Die Einstufung als Gewerbebetrieb überzeugt vor allem in den Fällen, in denen die Mitglieder einer Jagdgemeinschaft, also die Jagdpächter, keine Land- und Forstwirte sind, sondern aus anderen Berufen kommen.<sup>17</sup>

Die Frage stellt sich, wann die Jagd im Zusammenhang mit einem Betrieb der Land- oder Forstwirtschaft im Zusammenhang steht. Weder finden sich hierzu weitere Ausführungen im Gesetzestext, noch in Verwaltungsanweisungen der Finanzverwaltung. Vielmehr wurde diese Frage in der Vergangenheit von der Rechtsprechung behandelt. Der BFH<sup>18</sup> hält ihn grundsätzlich dann für gegeben, wenn die Jagd des betreffenden Land- und Forstwirts dem eigenen land- und forstwirtschaftlichen Betriebe dergestalt dient, dass sie den land- und forstwirtschaftlich genutzten Grundflächen des Betriebes zugutekommt. Ein Zusammenhang zwischen der Jagd und einem Betrieb der Land- oder Forstwirtschaft wird als gegeben angesehen, wenn ein Steuerpflichtiger mit einem solchen Betrieb Flächen, die einen sogenannten Eigenjagdbezirk bilden, einerseits für den Betrieb und andererseits auch zur Jagdausübung nutzt.

Das Jagdrecht darf gem. § 3 (3) BJagdG nur in Jagdbezirken ausgeübt werden. Gemäß § 4 BJagdG sind Jagdbezirke, in denen die Jagd ausgeübt werden darf, entweder Eigenjagdbezirke gem. § 7 BJagdG oder gemeinschaftliche Jagdbezirke gem. § 8 BJagdG.

Gemäß § 7 (1) S. 1 BJagdG bilden zusammenhängende Grundflächen mit einer land-, forst- oder fischereiwirtschaftlichen nutzbaren Fläche ab 75 ha, die im Eigentum ein und derselben Person oder einer Personengemeinschaft stehen, einen Eigenjagdbezirk. Nach SCHUCK<sup>19</sup> unterstellte der Gesetzgeber mit dieser Mindestgröße, dass für eine wirksame und nachhaltige Hege das jeweilige Gebiet eine gewisse Größe haben muss. Landwirtschaftsbetriebe ohne Bodennutzung, z. B. bei Geflügel- oder Mastbetrieben, gehörten dagegen nicht zur Grundfläche i. S. d. § 7 (1) S. 1 BJagdG<sup>20</sup>. Gemäß § 7 (1) S. 2 BJagdG können die Bundesländer die Mindestgröße höher festsetzen.

<sup>16</sup> Felsmann/Giere B 473

<sup>17</sup> BFH v. 13. 7. 1978, IV R 35/77

<sup>18</sup> BFH v. 13. 7. 1978, IV R 35/77

<sup>19</sup> Schuck: Kommentar zum Bundesjagdgesetz, Verlag Franz Vahlen, 2015, München, § 7 Rn. 1

<sup>20</sup> ebenda, § 7 Rn. 10

In Brandenburg beträgt die Mindestgröße beispielsweise gem. § 7 BbgJagdG 150 ha. Auf Antrag können jedoch auch zusammenhängende Flächen von bis 75 ha Mindestgröße, die ansonsten die Voraussetzungen des § 7 BJagdG erfüllen, zu einer Eigenjagd erklärt werden, wenn Belange der Hege und Jagdausübung nicht entgegenstehen.<sup>21</sup> Im Übrigen stellt Brandenburg auch bei den gemeinschaftlichen Jagdbezirken i. S. d. § 8 BJagdG mit 500 ha (statt 150 ha gem. § 8 (1) S. 1 BJagdG) die höchsten Anforderungen an die Mindestgröße.<sup>22</sup>

Mit der Grundgesetzänderung vom 1. September 2006 fällt das gesamte Jagdwesen gem. Art. 74 (1) Nr. 28 GG unter die konkurrierende Gesetzgebung. Soweit der Bund von seiner Gesetzgebungskompetenz nicht durch Gesetz Gebrauch macht, haben damit die Länder die Befugnis zur Gesetzgebung gem. Art. 72 (1) GG. Auch von diesen bundesgesetzlichen Regelungen können die Länder durch Gesetz gem. Art. 72 (3) GG für die Bereiche des Jagdwesens abweichende Regelungen treffen.<sup>23</sup>

Als Eigenjagdbesitzer kommen natürliche oder juristische Personen in Betracht, wobei das zivilrechtliche Eigentum (Nachweis durch Grundbucheintragung) maßgeblich ist.<sup>24</sup> Auch eine GbR, OHG, KG, AG oder GmbH<sup>25</sup> kann somit Eigenjagdbesitzer sein. Bei juristischen Personen des öffentlichen Rechts zählt die Jagd nicht zu den Betrieben gewerblicher Art i. S. d. § 4 (1) S. 1 KStG, da Land- und Forstwirtschaft vorliegt und somit Steuerfreiheit eintritt, was teilweise sehr kritisch gesehen wird.<sup>26</sup>

In einigen Fällen dürfte der Land- und Forstwirtschaftler jedoch über keinen Eigenjagdbezirk verfügen. Sei es weil die Fläche des Betriebes nicht ausreicht oder die jeweiligen Flächen nicht zusammenhängend i. S. d. § 7 (1) S. 1 BJagdG sind. Dies ist vor allem bei Grundflächen der Land- und Forstwirte mit Streubesitz und bei kleineren Betrieben der Fall. In diesem Fall liegt kein Eigenjagdbezirk, sondern ein gemeinschaftlicher Jagdbezirk i. S. d. § 8 BJagdG vor, wobei der Land- und Forstwirtschaftler (Zwangs-) Mitglied der örtlichen Jagdgenossenschaft wird.

In den Fällen, in denen die Jagdgenossenschaft die Jagd selbst betreibt und nicht an einen Dritten verpachtet, erzielt diese keine

Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, da es an einem Zusammenhang mit einem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb, wie in § 13 (2) Nr. 3 EStG gefordert, fehlt.<sup>27</sup> Falls die Jagdgenossenschaft jedoch das Jagdrecht an einen oder mehrere Pächter verpachtet – was nach Ansicht des Autors dieses Beitrages eher den Regelfall darstellt – liegt bei demjenigen Jagdpächter ein Fall des § 13 (2) Nr. 3 EStG (Jagd gehört zum Betrieb) vor, wenn die Jagd **überwiegend auf den eigenen oder zugepachteten<sup>28</sup> land- und forstwirtschaftlichen Flächen** ausgeübt wird. Die Eigenjagd ist dann ebenso Teil seines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes, wie z. B. seine Tierhaltung.<sup>29</sup> Abgestellt wird hier auf das wirtschaftliche Eigentum, das nicht unbedingt deckungsgleich ist mit dem zivilrechtlichen Eigentum. Nach Auffassung des BFH<sup>30</sup> ist der erforderliche Zusammenhang der Jagd mit dem Betrieb einer Landwirtschaft oder einer Forstwirtschaft auch gegeben, wenn der Steuerpflichtige als wirtschaftlicher Eigentümer der einen Eigenjagdbezirk bildenden Flächen das Jagdrecht bereits vor der Eigentumsübertragung aufgrund eines Jagdpachtvertrags ausübt. Denn nutzt der Steuerpflichtige die erworbenen Flächen bereits aufgrund wirtschaftlichen Eigentums, dann dient die vom Veräußerer bereits gestattete Ausübung der Jagd auch der Sicherung der Urproduktion auf diesen Flächen. Im Vorstadium des Eigentumserwerbs an Grundstücken werden die Voraussetzungen des § 39 (2) Nr. 1 S. 1 AO von der Rechtsprechung bejaht, wenn der Erwerber die

<sup>21</sup> ebenda, § 7 Rn. 12

<sup>22</sup> 9 (1) BbgJagdG

<sup>23</sup> Dombert/Witt/Fickendey-Engels: Münchener Anwaltshandbuch Agrarrecht, 1. Auflage 2011, Rn. 3

<sup>24</sup> Schuck: Kommentar zum Bundesjagdgesetz, Verlag Franz Vahlen, 2015, München, § 7 Rn. 15

<sup>25</sup> Dombert/Witt/Fickendey-Engels: Münchener Anwaltshandbuch Agrarrecht, 1. Auflage 2011, Rn. 24

<sup>26</sup> Gosch/Märtens KStG § 4 Rn. 49 („Privilegierung nicht gerechtfertigt“)

<sup>27</sup> BFH v. 13. 7. 1978, IV R 35/77; Agatha: Besteuerung der Land- und Forstwirtschaft, NWB Verlag, 7. Auflage, 2014, Rn. 98; Blümich/Nacke EStG § 13 Rn. 129

<sup>28</sup> auch: zwangsangegliederten gem. FG Münster v. 28. 5. 1974

<sup>29</sup> BFH v. 13. 7. 1978, IV R 35/77

<sup>30</sup> BFH v. 16. 5. 2002, IV R 19/00

tatsächliche Sachherrschaft innehat und aufgrund der erklärten Auffassung sowie der ins Grundbuch eingetragenen Auflassungsvormerkung in der Lage ist, den Veräußerer von der Einwirkung auf das Wirtschaftsgut auszuschließen. In einem solchen Fall entsteht das wirtschaftliche Eigentum mit dem Übergang der Sachherrschaft, dem Zeitpunkt also, zu dem Besitz, Gefahr, Nutzen und Lasten nach dem Willen der Vertragsbeteiligten auf den Erwerber übergehen.

Falls die Jagd nicht „überwiegend“ auf den eigenen oder zugepachteten Flächen ausgeübt wird, liegt entweder eine nicht einkommensteuerbare Tätigkeit („Hobby“, somit private Lebensführung)<sup>31</sup> oder eine andere Einkunftsart vor,<sup>32</sup> wobei im Grunde hier das Vorliegen der Einkünfte aus Gewerbebetrieb am wahrscheinlichsten ist.<sup>33</sup> Ersterer Fall liegt dann vor, wenn die Aufwendungen die Erträge nachhaltig übersteigen, da die Gewinnerzielungsabsicht und sehr wahrscheinlich auch die Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr i. S. d. § 15 (2) S. 1 EStG fehlt. Nach Ansicht des Autors dieses Beitrages denkbar ist auch das Vorliegen von sonstigen Einkünften i. S. d. § 2 (1) S. 1 Nr. 7 EStG i. V. m. § 22 Nr. 3 EStG. Dies hätte den Vorteil, dass die Betriebsvermögens-eigenschaft der Wirtschaftsgüter, z. B. der Jagdwaffen, vermieden wird, da weiterhin Privatvermögen vorliegt. Ferner gibt es bei den sonstigen Einkünften gem. § 22 Nr. 3 S. 2 eine Freigrenze von 256 EUR im Kalenderjahr. Jagd kann somit für sich allein gesehen keine land- und forstwirtschaftliche Tätigkeit sein. Ein Nicht-Landwirt bzw. Nicht-Forstwirt kann daher allein aus einer Jagd keine land- und forstwirtschaftlichen Einkünfte erzielen.<sup>34</sup>

Der BFH<sup>35</sup> hatte hierzu folgenden Fall zu entschieden: Eine Steinzeugfabrik in der

Rechtsform einer KG pachtete im Oktober 1952 eine Jagd und errichtete dort 1953 ein Jagdhaus. Sie behandelte dieses als Betriebsvermögen und setzte die 1953 entstandenen Jagdunkosten (Pacht, Steuern, Aufwendungen für geringwertige Anlagegüter, Lohn für Jagdaufseher) in Höhe von 11.000 DM als Betriebsausgaben ab. Das Unternehmen machte geltend, dass die Jagdpacht ausschließlich dem Geschäftsbetrieb der KG (für Verhandlungen mit den Abnehmern der Firma und zur Erholung der Vertreter und der eigenen leitenden Angestellten) diene. Es handle sich um eine moderne Werbemaßnahme – die Aufwendungen seien somit Betriebsausgaben. Ein Gesellschafter sei zwar Jäger, unterhalte aber für seine Zwecke seit Jahren eine Privatjagd. Er habe im Jagdgebiet des Unternehmens nur die Aufsicht ausgeübt und wenige Abschüsse nur zur Erfüllung des Abschlussplanes vorgenommen. Die Kommanditisten hätten nur an den Gemeinschaftsjagden, und zwar nur aus betrieblichen Gründen, teilgenommen. Außer den Geschäftsfreunden seien gelegentlich Behördenvertreter zugezogen worden. Es seien demnach für die Jagdpachtung Rücksichten der persönlichen Lebensführung auch nicht zum Teil maßgebend gewesen. Der BFH hielt hier aber an dem Grundsatz fest, dass Aufwendungen für eine Jagd, die weder mit dem Betrieb einer Land- und Forstwirtschaft in Zusammenhang steht noch gewerblich ausgeübt wird, stets zu den Ausgaben für die private Lebensführung zählen. Denn die Lebenserfahrung lehrt, dass kein Steuerpflichtiger (von den obengenannten Fällen des sachlichen Zusammenhangs mit Land- und Forstwirtschaft und Gewerbe abgesehen) sich eine Jagd hält, ohne dass Erwägungen aus der Sphäre der Lebensführung dabei eine wesentliche Rolle spielen.<sup>36</sup> Es handelt sich in diesen Fällen der Jagdausübung stets um nicht abzugsfähige Ausgaben der privaten Lebensführung, auch wenn dabei Rücksichten auf die wirtschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen und die Förderung seines Berufs mitgespielt haben. In diesen Fällen vermischen sich berufliche und private Interessen in einer Weise, dass eine Trennung nicht möglich ist.

Kurz zur Erinnerung: Wenn keine Eigenjagd vorliegt, liegt beim Land- oder Forstwirt ein

<sup>31</sup> BFH v. 20. 1. 2005, IV R 6/03

<sup>32</sup> KULOSA sieht die Einstufung als Liebhaberei als Regelfall an (Schmidt/Kulosa EStG § 13 Rz 37)

<sup>33</sup> AGATHA nennt als Beispiel den gewerblichen Handel mit Wild (Agatha: Besteuerung der Land- und Forstwirtschaft, NWB Verlag, 7. Auflage, 2014, Rn. 98)

<sup>34</sup> so auch Blümich/Nacke EStG § 13 Rn. 126; Felsmann/Giere A 126

<sup>35</sup> BFH v. 19. 11. 1957, I 95/57 U

<sup>36</sup> so auch RFH v. 11. 3. 1942, VI 3/42 sowie BFH v. 8. 11. 1956, IV 638/55 U

Fall des § 13 (2) Nr. 3 EStG (Jagd gehört zum Betrieb) nur vor, wenn die Jagd überwiegend auf den eigenen oder zugepachteten land- und forstwirtschaftlichen Flächen ausgeübt wird. Fraglich ist noch, was der Terminus „überwiegend“ beinhaltet. Analog zu anderen rechtlichen Regelungsgehalten dürfte man hier von mehr als 50% ausgehen. Nur: Von was? Es könnte zum Beispiel die Fläche maßgeblich sein, beispielsweise in der Form, dass sich das Jagdrevier des Jägers zu mehr als 50% auf die eigenen oder zugepachteten land- und forstwirtschaftlichen Flächen erstreckt. „Überwiegend“ könnte jedoch auch eine zeitliche Dimension enthalten, sodass die Zugehörigkeit zu den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft dann angenommen wird, wenn der Jäger mehr als 50% seiner für die Jagd aufgewendeten Zeit für den Ansitz bei oder die Pirsch über seine eigenen oder zugepachteten Flächen gebraucht. Im Rahmen einer Betriebsprüfung durch die Finanzverwaltung ist erste Option zweifellos die leichter überprüfbare. Eine weiteres Kriterium für die Überwiegenheit wäre auch der Jagderfolg und somit die Frage, ob der Jäger mehr (oder gar anderes) Wild auf seinen eigenen/zugepachteten Land- und Forstwirtschaftsflächen oder auf fremden Flächen erlegt. Die Literatur gibt keine eindeutige Antwort. Der BFH<sup>37</sup> bejaht den Zusammenhang der Jagd mit einem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb, bei dem das gepachtete Jagdrevier zum überwiegenden Teil aus seinen eigenen oder gepachteten land- und forstwirtschaftlichen **Grundflächen besteht** und die Jagd damit überwiegend dem eigenen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb dient. Wenn dagegen der überwiegende Teil des Jagdreviers fremde Grundflächen umfasst, kann man nicht sagen, dass sie zumindest überwiegend dem eigenen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb dient. Hier wird somit auf die Fläche abgestellt (siehe dazu das Beispiel im nebenstehenden Kasten).

Der Autor des vorliegenden Beitrages sieht eine analoge Anwendung nach dem Kriterium der Jagdzeit als durchaus analog anwendbar an. Der BFH nimmt in seiner Urteilsbegründung Bezug auf die im Jagdpachtvertrag vereinbarten Rechte und Pflichten, die keinen Unterschied bei den

eigenen und den fremden Flächen machen. Hier könnten also Regelungen im Jagdpachtvertrag angezeigt sein, sodass z. B. eine überwiegende Jagd auf den vom Landwirt bewirtschafteten Flächen vereinbart wird.

#### Aus dem Urteil des BFH IV R 35/77:

Der Jagdbezirk der Jagdgemeinschaft A, der der Landwirt angehörte, umfasste 1.088 ha, wobei dem Landwirt und den anderen drei Mitgliedern der Jagdgemeinschaft nur 350 ha selbst gehörten. Nach dem Jagdpachtvertrag hatten also der Landwirt und die drei anderen Mitglieder der Jagdgemeinschaft auf den ihnen nicht gehörenden Teilen des Jagdreviers, also auf den restlichen 738 ha, die Jagd mit allen Rechten und Pflichten genauso auszuüben wie auf ihren eigenen land- und forstwirtschaftlichen Grundflächen. Der Landwirt bestreitet das auch dem Grunde nach nicht. Insbesondere deshalb möchte er die Aufteilung der Jagdeinkünfte in solche der gemeinschaftlichen Jagdausübung, die nach seiner Behauptung vor allem den Zweck hatte, die Jagdpflichten in dem Teil des Jagdreviers zu erfüllen, der nicht im Eigentum oder Besitz der Mitglieder der Jagdgemeinschaft stand, und in solche der Jagdausübung auf den eigenen oder gepachteten land- und forstwirtschaftlichen Grundflächen. Da eine solche Aufteilung sachlich nicht möglich ist, können die Einkünfte aus Jagd des Landwirts und der anderen Mitglieder der Jagdgemeinschaft insgesamt nicht einheitlich als Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft festgestellt werden, weil wegen der Größe des nicht im Besitz der Mitglieder der Jagdgemeinschaft befindlichen Teils des Jagdreviers der Zusammenhang der Jagd der Jagdgemeinschaft mit den land- und forstwirtschaftlichen Betrieben der Mitglieder der Jagdgemeinschaft verneint werden muss. Auf die Besonderheit, dass später auch ein Handwerker Mitglied der Jagdgemeinschaft war, dem vom Jagdrevier nur 1,9 ha gehörten, braucht daher nicht mehr eingegangen zu werden. Aus demselben Grunde kann auch unerörtert bleiben, ob es überhaupt denkbar wäre, dass ein Mitglied der Jagdgemeinschaft ein Nichtlandwirt ist, und trotzdem die Einkünfte der Jagdgemeinschaft für diejenigen Mitglieder, die Land- und Forstwirte sind und für die der Zusammenhang mit ihrer Land- und Forstwirtschaft bejaht werden könnte, als Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft einheitlich und gesondert festgestellt werden könnten.

Einschlägige Rechtsentscheidungen sind hierzu jedoch noch nicht ergangen. Viele Leser fühlen sich sicher an eine ähnliche Diskussion erinnert – nämlich der Frage der Ermittlung des Vorsteuerschlüssels bei

<sup>37</sup> BFH v. 13.07.1978, IV R 35/77

gemischt genutzten Immobilien. Ist hier der Flächenschlüssel relevant oder eine Aufteilung nach erzielten Betriebseinnahmen?<sup>38</sup> AGATHA<sup>39</sup> bezweifelt die Sinnhaftigkeit dieser Abgrenzung des BFH beim gemeinschaftlichen Jagdbezirk i. S. d. § 8 BJagdG, wengleich sie diese als durchaus praktikabel einstuft. Sicherlich nicht zu Unrecht unterstreicht sie, dass bei der Frage, ob die Jagd überwiegend auf eigenen oder zugepachteten Flächen erfolgt, oftmals der reine Zufall eine Rolle spielt.

Setzt sich das Jagdrevier einer Jagdgemeinschaft von Land- und Forstwirten zum überwiegenden Teil aus Grundflächen zusammen, die den Mitgliedern der Jagdgemeinschaft gehören und von ihnen land- und forstwirtschaftlich genutzt werden und haben diese zivilrechtlich wirksam nachweisbar untereinander die Aufteilung des Jagdreviers in der Weise vereinbart, dass auf jedes Mitglied zur Jagdbegehung bzw. Jagdausübung überwiegend die eigenen land- und forstwirtschaftlichen Grundflächen entfallen, so kann auch in diesem Falle der Zusammenhang mit dem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb des einzelnen Mitgliedes der Jagdgemeinschaft noch bejaht werden, weil die Jagdausübung des einzelnen Mitgliedes überwiegend dem eigenen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb dient. Der Fall ist dann etwa vergleichbar mit einem landwirtschaftlichen Verarbeitungsbetrieb, z. B. einer Brennerei, die

von mehreren Landwirten gemeinschaftlich betrieben wird und nur Produkte der land- und forstwirtschaftlichen Betriebe dieser Land- und Forstwirte verarbeitet und den daraus hergestellten Branntwein veräußert. Wird der Gewinn einer solchen Brennerei einheitlich und gesondert als gemeinsame Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft festgestellt, könnten auch die zusammengefassten gesonderten und gemeinsamen Einnahmen und Ausgaben als Einkünfte (Gewinne oder Verluste) aus Land- und Forstwirtschaft einer solchen Jagdgemeinschaft einheitlich festgestellt werden.<sup>40</sup>

Die Jagdausübung selbst stellt – wie oben bereits dargelegt – für sich gesehen keinen eigenständigen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb dar. § 13 (2) Nr. 3 EStG fordert ausdrücklich einen Zusammenhang mit einem (bestehenden) Land- oder Forstwirtschaftsbetrieb. Bei der Abgrenzung zur privaten Lebensführung kann daher auch die notwendige Gewinnerzielungsabsicht gem. § 15 (2) S. 1 EStG nicht auf den Bereich der Jagd selbst beschränkt werden. Vielmehr muss hier der gesamte land- und forstwirtschaftliche Betrieb betrachtet werden. Die Jagdausübung ist in Anbetracht dieser Sichtweise auch dann keine Liebhaberei und somit Teil der nicht einkommensteuerbaren privaten Lebensführung, wenn die Aufwendungen nachhaltig die Erträge übersteigen.<sup>41</sup>

Soll die Jagd zu einem Betrieb der Land- und Forstwirtschaft gehören, können die damit zusammenhängenden Aufwendungen und Erträge gewinnmindernd berücksichtigt werden. Zu den Betriebseinnahmen gehören z. B. Abschussgelder, Wildbreterlöse und Pachteinnahmen im Fall der Eigenjagdverpachtung.<sup>42</sup> Betriebsausgaben sind Aufwendungen für Jagdgewehr, Fernglas, Jagdhund inkl. Futterkosten, typische Jagdbekleidung.<sup>43</sup> Weiterhin gehören hierzu z. B. Aufwendungen für besondere Betriebsausstattung (Hochsitze, Fütterungsvorrichtungen, Futtermittel, ggf. Fahrzeuge), sonstige Betriebsmittel (z. B. Munition), Jagdschein, Jagdpachtgeld, sowie für eigenes Fachpersonal wie Berufsjäger, Jagdaufseher, Treiber.<sup>44</sup>

Nicht unwesentlich sind die Aufwendungen für Jagdeinrichtungen: Zur ordnungsgemäßen Jagdausübung i. S. d. § 1 BJagdG

<sup>38</sup> siehe dazu BFH v. 7. 5. 2014, V R 1/10

<sup>39</sup> Agatha: Besteuerung der Land- und Forstwirtschaft, NWB Verlag, 7. Auflage, 2014, Rn. 99

<sup>40</sup> BFH v. 13. 7. 1978

<sup>41</sup> BFH v. 13. 7. 1978, IV R 35/77, unter a); So auch Agatha: Besteuerung der Land- und Forstwirtschaft, NWB Verlag, 7. Auflage, 2014, Rn. 100; auch Blümich/Nacke EStG § 13 Rn. 126; Schmidt/Kulosa EStG § 13 Rz 37

<sup>42</sup> Blümich/Nacke EStG § 13 Rn. 127

<sup>43</sup> Felsmann/Giere B 473

<sup>44</sup> Blümich/Nacke EStG § 13 Rn. 127

<sup>45</sup> Dombert/Witt/Fickendey-Engels: Münchener Anwalts-handbuch Agrarrecht, 1. Auflage 2011, Rn. 57

<sup>46</sup> ebenda

<sup>47</sup> ebenda, Rn. 58

<sup>48</sup> ebenda, Rn. 24

<sup>49</sup> Schmidt/Kulosa EStG § 13 Rz 37; Felsmann B 576c; Blümich/Nacke EStG § 13 Rn. 128; BFH v. 18.7.1974, IV R 187/69

<sup>50</sup> BMF v. 23.06.1999, IV C 2-S 2520-12/99

gehört neben einem Betretungsrecht der zu bejagenden Fläche auch eine Befugnis zur Errichtung zumutbarer, d. h. nicht störender, jagdlicher Einrichtungen.<sup>45</sup> Das Recht leitet sich unmittelbar aus dem Jagdausübungsrecht ab. Die Länder haben hierzu entsprechende gesetzliche Bestimmungen erlassen. Mit Zustimmung des Grundeigentümers dürfen jagdliche Einrichtungen aufgestellt und genutzt werden. Jagdliche Einrichtungen wie Hochsitze, Leitern und Futterstände zu Wildfütterungen stellen nach den jeweiligen landesgesetzlichen bauordnungsrechtlichen Regelungen soweit ersichtlich durchgehend unbedeutende Anlagen dar und sind daher verfahrensfrei, d. h. bedürfen keiner Genehmigung.<sup>46</sup> Zu Aufwendungen für Jagdhütten vgl. DOMBERT/WITT/FICKENDEY-ENGELS<sup>47</sup>. Im Folgenden geht es um den Charakter des Jagdrechts als Wirtschaftsgut.

Gemäß § 3 (1) BJagdG steht das Jagdrecht dem Eigentümer auf seinem Grund und Boden zu. Das Jagdrecht ist als unselbstständiges Recht an den Bestand des Eigentums gebunden.<sup>48</sup> Es ist gem. § 3 (1) S. 2 BJagdG untrennbar mit dem Grund und Boden verbunden. Gemäß § 3 (1) S. 3 BJagdG kann das Jagdrecht nicht als selbstständiges dingliches Recht begründet und somit von Eigentum abgespalten werden. Das Eigenjagdrecht ist ein selbstständiges nicht abnutzbares immaterielles Wirtschaftsgut.<sup>49</sup> Es ist notwendiges Betriebsvermögen des land- und forstwirtschaftlichen Betriebs, ist aber gem. § 5 (2) EStG nur bei entgeltlichem Erwerb als Aktivposten in der Steuerbilanz auszuweisen. Bei der Anschaffung land- und forstwirtschaftlicher Flächen, die einen Eigenjagdbezirk bilden, ist deshalb das Eigenjagdrecht mit den anteiligen Anschaffungskosten zu bilanzieren. Im Falle der Veräußerung solcher Grundstücke ist der auf das Eigenjagdrecht entfallende Gewinn nicht nach § 6 b EStG begünstigt.<sup>50</sup>

In den DM-Eröffnungsbilanzen zum 21. 6. 1948 bzw. 1. 7. 1990 war ein Wert für das Eigenjagdrecht nicht anzusetzen, weil ein Jagdrecht zu diesen Zeitpunkten weder in den alten Ländern noch in den neuen Ländern bestanden hat. Wurden Grundstücke nach dem 30. 6. 1970 (alte



### CD-ROM *Briefe zum Agrarrecht*

Auf dieser CD-ROM finden Sie alle 22 Jahrgänge von *Briefe zum Agrarrecht*. Die CD bietet umfangreiche Informationen in Form von Beiträgen, Dokumenten und Rechtsprechung zum Agrar- und Unternehmensrecht sowie zum Bodenmarkt.

Eine komfortable Stichwortsuche innerhalb der PDF-Dokumente ist mit Adobe Reader möglich (Anleitung in der CD-Hülle).

### Komplett-CD-ROM 60,- €

Vorzugspreis für Abonnenten 30,- €

Preise zuzüglich einer Versandkostenpauschale von 3,95 € (Ausland 4,95 €).  
Ab einem Bestellwert über 40,- € entfallen die Versandkosten.  
Preisänderungen vorbehalten. Zahlung erfolgt per Rechnung.

**Bestellung unter [www.landecht.de/agrar](http://www.landecht.de/agrar)**

Tel. +49(0)89-12705-228 ■ Fax -581

[bestellung@landecht.de](mailto:bestellung@landecht.de)

Bundesländer) bzw. 1. 7. 1990 (neue Bundesländer) angeschafft, so ist nach Auffassung des BMF<sup>51</sup> der auf das Eigenjagdrecht entfallende Teil der Anschaffungskosten im Wege der Bilanzberichtigung einzubuchen und der auf Grund und Boden entfallende Anteil entsprechend zu mindern. Bei Grundstücksveräußerungen nach dem 30. 6. 1999 ist ein Veräußerungserlös auf Grund und Boden einerseits und Eigenjagdrecht andererseits aufzuteilen<sup>52</sup>. Die Abspaltungstheorie des BFH für Milchlieferrechte gilt nicht für das Eigenjagdrecht, weil diese bereits vor der Einführung der Bodenwertbesteuerung als selbstständiges Wirtschaftsgut galt.<sup>53</sup>

Dem Eigentümer des Grund und Bodens bleibt es überlassen, ob er in seinem Eigenjagdbezirk entweder selbst jagt oder jagen lässt. Dies kann durch Verpachtung oder auch durch die Erteilung von Jagderlaubnissen erfolgen. Das Bundesjagdgesetz enthält keine verbindlichen Regelungen für die Verpachtung von Eigenjagdbezirken. Ein einheitlicher Jagdbezirk kann auch in mehreren selbstständigen Teilen verpachtet werden.<sup>54</sup>

Der Jagdausübungsberechtigte kann durch sogenannte Jagderlaubnisse auch Dritte an der Jagdausübung beteiligen. Jagderlaubnisse können sowohl entgeltlich oder auch unentgeltlich, beispielsweise in der Form der Jagdeinladung, erteilt werden. Eine Erteilung ist, soweit nicht im Landesrecht anders statuiert, sowohl mündlich als auch schriftlich (sogeannter Begehungsschein) möglich.<sup>55</sup> Das Jagdrecht untersagt dabei jedem Dritten, in die dem Jagdrechtsinhaber vorbehaltenen Rechte einzugreifen.<sup>56</sup>

Verpachtet ein (nicht jagender) Land- und Forstwirt das Jagdrecht, erzielt er keine Einnahmen aus § 13 (1) Nr. 3 EStG, sondern aus § 13 (1) Nr. 1 EStG.<sup>57</sup>

Der Jagdrechtsinhaber ist der Eigentümer des jeweiligen Grundstücks.<sup>58</sup> Wie bereits aufgezeigt, bilden gem. § 7 (1) S. 1 BJagdG zusammenhängende Grundflächen mit einer land-, forst- oder fischereiwirtschaftlichen nutzbaren Fläche ab 75 ha, die im Eigentum ein und derselben Person oder einer Personengemeinschaft stehen, einen Eigenjagdbezirk. Die Frage ist hierbei, inwieweit Ehegatten als Personengemeinschaft i. S. d. § 7 (1) S. 1 BJagdG anzusehen sind. SCHUCK<sup>59</sup> nennt als Personengemeinschaft neben der Bruchteilsgemeinschaft und der Erbengemeinschaft auch die eheliche Gütergemeinschaft i. S. d. § 1416 BGB. Andere Beziehungen, z.B. verwandtschaftlicher Art stellen dann keine Personengemeinschaft i. S. d. § 7 (1) S. 1 BJagdG dar, wenn diese lediglich Einzeleigentum an benachbarten Flächen besitzen, da hier kein einheitliches Eigentum vorliegt. Ehegatten im Güterstand der Zugewinnngemeinschaft oder der Gütertrennung, die jeweils verschiedene, aber doch zusammenhängende Flächen besitzen, können somit keinen Eigenjagdbezirk formieren, solange nicht Bruchteile der jeweiligen Parzellen je einem Ehegatten zuzuordnen sind.

Die Rolle der Jagd im Ertragsteuerrecht ist nach wie vor sehr interessant. Die Praxis zeigt, dass relativ wenige Betriebe die Jagdaufwendungen tatsächlich gewinn- und steuermindernd geltend machen, obwohl sie dazu – die genannten Voraussetzungen einhaltend – berechtigt wären. Hier sollte die Beraterschaft für Aufklärung bei den Mandanten sorgen. Das Schlusswort überlassen wir diesmal dem BFH<sup>60</sup>, der betonte, dass die „unwiderlegbare Vermutung eines betrieblichen Zusammenhangs einer ansonsten nur als Liebhaberei zu beurteilenden Tätigkeit mit dem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb“ bestehe, da „die Ausübung der Jagd erst auf Grundflächen einer bestimmten Größenordnung geeignet ist, die eigentliche Urproduktion des Land- und Forstwirts nachhaltig zu sichern.“

<sup>51</sup> ebenda

<sup>52</sup> so auch Blümich/Nacke EStG § 13 Rn. 128

<sup>53</sup> Schmidt/Kulosa EStG § 13 Rz 37

<sup>54</sup> Dombert/Witt/Fickendey-Engels: Münchener Anwalts-handbuch Agrarrecht, 1. Auflage 2011, Rn. 28

<sup>55</sup> ebenda, Rn. 45

<sup>56</sup> OLG Frankfurt v. 12.02.1980

<sup>57</sup> Blümich/Nacke EStG § 13 Rn. 126; Schmidt/Kulosa EStG § 13 Rz 37

<sup>58</sup> Dombert/Witt/Fickendey-Engels: Münchener Anwalts-handbuch Agrarrecht, 1. Auflage 2011, Rn. 24

<sup>59</sup> Schuck: Kommentar zum Bundesjagdgesetz, Verlag Franz Vahlen, 2015, München, § 7 Rn. 16

<sup>60</sup> BFH v. 16.05.2002, IV R 19/00