

Urteil vom 22. Mai 2019, VI R 11/17

Zusammenhang einer gepachteten Jagd mit einem ebenfalls gepachteten land- und forstwirtschaftlichen Betrieb einer Personengesellschaft

ECLI:DE:BFH:2019:U.220519.VIR11.17.0

BFH VI. Senat

EStG § 13 Abs 1 Nr 3, BJagdG § 5 Abs 1, BJagdG § 7 Abs 1, BJagdG § 11 Abs 1, BJagdG § 11 Abs 2, BJagdG § 11 Abs 5, JagdG ND 1978 Art 6 Abs 1, JagdG ND § 7 Abs 1, EStG § 13 Abs 1 Nr 3, EStG VZ 2006 , EStG VZ 2007 , EStG VZ 2008 , EStG VZ 2009 , EStG VZ 2010

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht , 24. Januar 2017, Az: 11 K 80/16

Leitsätze

1. Die Einkünfte aus der Jagd stehen im Zusammenhang mit einem land- und forstwirtschaftlichen Pachtbetrieb, wenn sich das gepachtete Jagdausübungsrecht auf die bewirtschafteten Pachtflächen erstreckt .
2. Bilden die Flächen eines land- und forstwirtschaftlichen Pachtbetriebs einen Eigenjagdbezirk und werden diesem durch Vertrag gestützt auf § 5 Abs. 1 BJagdG Flächen angegliedert, so ist der Zusammenhang der Jagd in dem vergrößerten gepachteten Eigenjagdbezirk mit dem land- und forstwirtschaftlichen Pachtbetrieb jedenfalls dann noch zu bejahen, wenn die Jagd überwiegend auf eigenbetrieblich genutzten Flächen ausgeübt wird .
3. Ist Inhaberin des land- und forstwirtschaftlichen Betriebs eine Personengesellschaft, kann der erforderliche Zusammenhang der Einkünfte aus der Jagd mit dem Betrieb der Personengesellschaft regelmäßig nur gegeben sein, wenn das Jagdausübungsrecht einem Gesellschafter zusteht .

Tenor

Auf die Revision der Klägerin wird das Urteil des Niedersächsischen Finanzgerichts vom 25.01.2017 - 11 K 80/16 aufgehoben.

Die Sache wird an das Niedersächsische Finanzgericht zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Verfahrens übertragen.

Tatbestand

I.

- 1 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist eine GbR, die von M, seiner Ehefrau R und F unter der Bezeichnung F-R GbR errichtet wurde.
- 2 Mit Vertrag vom Juli 1995 pachtete die Klägerin vom ... Klosterfonds, vertreten durch die Klosterkammer ..., das Klostersgut X mit einer Gesamtfläche von 500 ha, davon 480 ha landwirtschaftliche Nutzfläche für die Zeit vom 1. Juli 1995 bis zum 30. Juni 2013.
- 3 Mit weiterem von M im Dezember 1996 unterzeichnetem Vertrag (im Weiteren Jagdpachtvertrag) verpachtete der ... Klosterfonds, vertreten durch die Klosterkammer ..., an M die gesamte Jagdnutzung des Eigenjagdbezirks „Klostersgut X“ zur Größe von insgesamt 670 ha. Dieser umfasste die gepachtete Gutsfläche von 500 ha und ebenfalls dem Klosterfonds gehörende Streulandflächen von 20 ha sowie eine im Eigentum der Landesforstverwaltung stehende Fläche von 140 ha. Letztere Fläche setzte sich aus vier Teilflächen zusammen. Die

Teilflächen 1 und 2 waren vollständig von den Eigentumsflächen des Klosterguts umschlossen. Die Teilflächen 3 und 4 waren am Rand der Eigentumsflächen gelegen und grenzten auch an andere Jagdbezirke an. Alle vier im Eigentum der Landesforstverwaltung stehenden Teilflächen wurden mit Vertrag von Mai 1995 (im Weiteren Angliederungsvertrag) zwischen dem Land ... (Landesforstverwaltung) und der Klosterkammer ... dem Eigenjagdbezirk des Klosterguts X im Interesse einer ordnungsgemäßen Jagdpflege und Jagdausübung gegen eine jährliche Entschädigung angegliedert. Nach dem Jagdpachtvertrag, der auf den Angliederungsvertrag Bezug nimmt, war M verpflichtet, den Pachtzins, der hinsichtlich der angegliederten Flächen in derselben Höhe wie im Angliederungsvertrag vereinbart war, unmittelbar an die Landesforstverwaltung zu leisten.

- 4 In den Streitjahren (2006 bis 2010) waren die Tochter von M und R, K, und F alleinige Gesellschafter der Klägerin.
- 5 In den Streitjahren ermittelte die Klägerin ihre Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft durch Betriebsvermögensvergleich für das landwirtschaftliche Normalwirtschaftsjahr vom 1. Juli bis zum 30. Juni des Folgejahres. Den laufenden Gesamthandsgewinn kürzte sie um Aufwendungen für die Jagdpacht und die Jagdsteuer. Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) veranlagte die Klägerin zunächst erklärungsgemäß unter dem Vorbehalt der Nachprüfung.
- 6 Nach einer Außenprüfung verneinte das FA einen hinreichenden Zusammenhang der Jagdaufwendungen mit den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft, soweit diese durch die Jagdausübung auf den nicht von den Eigentumsflächen des Klosterguts umschlossenen Teilflächen 3 und 4 der Landesforstverwaltung verursacht waren, und ließ die damit in Zusammenhang stehenden Aufwendungen für Jagdpacht und Jagdsteuer in dem unter dem 26. September 2013 geänderten Gewinnfeststellungsbescheiden für die Streitjahre flächenanteilig nicht als Betriebsausgaben bei den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft zu. Der Einspruch der Klägerin blieb erfolglos.
- 7 Die im Anschluss erhobene Klage wies das Finanzgericht (FG) mit den in Entscheidungen der Finanzgerichte 2017, 1508 veröffentlichten Gründen ab. Das FA habe die Aufwendungen, die auf die gepachtete Jagdnutzung auf den angrenzenden Teilflächen entfielen, zu Recht nicht als Betriebsausgaben bei den Einkünften der Klägerin aus Land- und Forstwirtschaft berücksichtigt. Im Streitfall lägen zwei Jagdbezirke vor, da nicht positiv festgestellt werden könne, dass die Voraussetzungen für eine Abrundung i.S. des § 5 Abs. 1 des Bundesjagdgesetzes (BjagdG) vorgelegen hätten. Die vorgenommene Aufteilung der Kosten am Maßstab der Flächen als Schätzungsmaßstab sei sachgerecht und nicht zu beanstanden.
- 8 Mit der Revision rügt die Klägerin die Verletzung formellen und materiellen Rechts.
- 9 Sie beantragt sinngemäß, das FG-Urteil sowie die Einspruchsentscheidung vom 29. Februar 2016 aufzuheben und die Bescheide über die einheitliche und gesonderte Feststellung der Besteuerungsgrundlage 2006 bis 2010 vom 26. September 2013 dahingehend zu ändern, dass die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft 2006 um 2.716,44 €, 2007 um 2.748,32 €, 2008 um 2.718,52 €, 2009 um 2.736,69 € und 2010 um 2.736,69 € gemindert werden.
- 10 Das FA beantragt sinngemäß, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 11 Die Revision der Klägerin ist begründet. Sie führt zur Aufhebung des angefochtenen Urteils und zur Zurückverweisung der Rechtssache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG ist fehlerhaft davon ausgegangen, dass ein betrieblicher Zusammenhang der Verluste aus der Jagd mit den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft für die angrenzenden Teilflächen 3 und 4 schon deshalb zu verneinen sei, weil das von der Klägerin gepachtete Jagdrevier sich aus zwei separaten Jagdbezirken zusammensetze, nämlich aus dem Eigenjagdbezirk "Klostergut X" und aus den zugepachteten Jagdflächen des Landes ...
- 12 1. Nach § 13 Abs. 1 Nr. 3 des Einkommensteuergesetzes (EStG) gehören zu den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft u.a. Einkünfte und damit auch Verluste aus einer Jagd, wenn diese mit dem Betrieb einer Landwirtschaft oder einer Forstwirtschaft im Zusammenhang stehen. Dieser im Gesetz nicht näher erläuterte

Zusammenhang besteht nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH), wenn die Jagd des Land- und Forstwirts dem eigenen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb dergestalt dient, dass sie den land- und forstwirtschaftlich genutzten Grundflächen des Betriebs zugutekommt (BFH-Urteile vom 13. Juli 1978 - IV R 35/77, BFHE 126, 152, BStBl II 1979, 100, 102; vom 11. Juli 1996 - IV R 71/95, BFH/NV 1997, 103, und vom 16. Mai 2002 - IV R 19/00, BFHE 199, 266, BStBl II 2002, 692). Die Bejahung eines solchen Zusammenhangs setzt voraus, dass die Jagd zumindest überwiegend auf den eigenen oder gepachteten Grundstücken des betreffenden land- und forstwirtschaftlichen Betriebs ausgeübt wird (BFH-Urteil in BFHE 126, 152, BStBl II 1979, 100).

- 13** a) Einen solchen betrieblichen Zusammenhang hat der BFH stets bejaht, wenn der Land- und Forstwirt in einem Eigenjagdbezirk (§ 7 BJagdG) die Jagd selbst ausübt. Nach § 7 Abs. 1 BJagdG bilden zusammenhängende Grundflächen mit einer land-, forst- oder fischereiwirtschaftlich nutzbaren Fläche von 75 ha an, die im Eigentum ein und derselben Person oder einer Personengemeinschaft stehen, einen Eigenjagdbezirk. Die Jagdausübung durch den Eigentümer der Flächen dient 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 sowie dem Wildabschuss (BFH-Urteil in BFHE 199, 266, BStBl II 2002, 692).
- 14** b) Werden neben einer Eigenjagd noch weitere Jagdflächen zugepachtet, besteht der betriebliche Zusammenhang nur dann, wenn die Zupachtung aus zwingenden öffentlich-rechtlichen Gründen erfolgt oder zur ordnungsgemäßen Bewirtschaftung des land- und forstwirtschaftlichen Betriebs erforderlich ist oder wenn die zugepachteten Jagdflächen überwiegend eigenbetrieblich genutzt werden (BFH-Urteil in BFH/NV 1997, 103). Zwingende öffentlich-rechtliche Gründe liegen nach der Rechtsprechung des BFH vor, wenn dem Besitzer der Eigenjagd entweder durch behördlichen Akt fremde Jagdflächen zur Bejagung zugewiesen werden oder der Steuerpflichtige zur Vermeidung einer hoheitlichen Maßnahme einen Pachtvertrag abschließt. Bedingung für die zweite Alternative ist, dass die Voraussetzungen für eine entsprechende hoheitliche Maßnahme vorlagen und ihre Durchführung ernstlich drohte (BFH-Urteil in BFH/NV 1997, 103).
- 15** c) Diese Grundsätze gelten gleichermaßen für den Pächter eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs, der einen Eigenjagdbezirk pachtet, der sich auf die von ihm bewirtschafteten Pachtflächen erstreckt. Denn § 13 Abs. 1 Nr. 3 EStG stellt nicht auf einen Zusammenhang der Jagd mit einem land- und forstwirtschaftlichen Eigentumsbetrieb ab, sondern lediglich auf einen Zusammenhang mit dem Betrieb einer Land- und Forstwirtschaft. Entsprechend kann auch das von einem Jagdpächter wahrgenommene Jagdausübungsrecht seinen land- und forstwirtschaftlich genutzten Pachtflächen zugutekommen und damit seinem land- und forstwirtschaftlichen Pachtbetrieb dienen (s. BFH-Urteil in BFHE 126, 152, BStBl II 1979, 100; ebenso Gmach, Finanz-Rundschau 1994, 381, 384).
- 16** 2. a) Bei Anwendung dieser Grundsätze ist das FG deshalb zunächst zu Recht davon ausgegangen, dass der erforderliche Zusammenhang der Jagdaufwendungen mit dem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb der Klägerin nicht schon deshalb zu verneinen ist, weil die Klägerin nicht Eigentümerin der land- und forstwirtschaftlichen Flächen und damit auch nicht Inhaberin des Jagdrechts ist. Denn nach den vorstehenden Ausführungen kann auch das von einem Jagdpächter wahrgenommene Jagdausübungsrecht seinem gepachteten land- und forstwirtschaftlichen Betrieb dergestalt dienen, dass die Jagd den land- und forstwirtschaftlich genutzten Flächen des Betriebs zugutekommt. Hiervon gehen letztlich auch die Beteiligten aus, da die Abzugsfähigkeit der Aufwendungen für Jagdsteuer und Jagdpacht unstreitig ist, soweit diese auf die im Eigentum des Klosterfonds stehenden und von der Klägerin gepachteten landwirtschaftlichen (Jagd-)Flächen entfallen.
- 17** b) Zu Unrecht hat das FG den erforderlichen Zusammenhang der Jagdaufwendungen mit dem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb der Klägerin aber deshalb verneint, weil die streitigen im Eigentum der Landesforstverwaltung stehenden angrenzenden Teilflächen 3 und 4 einen von dem Eigenjagdbezirk des Klostersguts unabhängigen Jagdbezirk bildeten.
- 18** aa) Nach der vom FG in Bezug genommenen Vereinbarung zwischen dem Land ... (Landesforstverwaltung) und der Klosterkammer ... als Eigentümerin des Jagdbezirks "Klostersgut X" aus Mai 1995 wurden (auch) diese Flächen gemäß Art. 6 Abs. 1 Nr. 1 und Abs. 2 des Niedersächsischen Landesjagdgesetzes (LJagdG) (jetzt § 7 Abs. 1 des Niedersächsischen Jagdgesetzes --NJagdG--) i.V.m. § 5 Abs. 1 BJagdG dem (Eigen-)Jagdbezirk "Klostersgut X" im Interesse einer ordnungsgemäßen Jagdpflege und Jagdausübung angegliedert. Diese Vereinbarung einschließlich der ebenfalls erforderlichen und auch durch die Bezirksregierung ... erteilten Genehmigung datieren zeitlich sowohl vor dem von der Klägerin im Juli 1995 geschlossenen Pachtvertrag über das Klostersgut als auch dem von M erst im Dezember 1996 unterzeichneten Jagdpachtvertrag über den Eigenjagdbezirk des Klostersguts.

- 19 bb) Des Weiteren hat das FG für den BFH bindend festgestellt, dass die Abrundung eines Eigenjagdbezirks nach dem einschlägigen Landesrecht --unter den Voraussetzungen des § 5 Abs. 1 BJagdG-- wirksam durch Vertrag zwischen den Beteiligten geregelt werden konnte und es keiner Verfügung der Jagdbehörde bedurfte (Art. 6 Abs. 1 LJagdG bzw. § 7 Abs. 1 NJagdG). Rechtsfolge dieser wirksamen Angliederungsvereinbarung ist gemäß § 5 Abs. 1 BJagdG, dass (auch) die angegliederten Teilflächen der Landesforstverwaltung zusammen mit den Flächen des Eigenjagdbezirks "Klostergut X" einen einheitlichen Jagdbezirk bilden.
- 20 Die vertraglich vereinbarte Abrundung führte dabei zu einem Wechsel des Inhabers des Jagdausübungsrechts. Durch die Angliederung der Teilflächen entstand zwischen der Klosterkammer als Eigentümerin des Eigenjagdbezirks und dem Land ... als Eigentümer der angegliederten Flächen in Bezug auf das Jagdausübungsrecht ein pachtähnliches Verhältnis (vgl. Rose, Jagdrecht in Niedersachsen, 33. Aufl. 2015, § 7 NJagdG, Rz 2). Das auf diese Weise neu definierte Jagdausübungsrecht konnte wiederum gemäß dem in § 11 Abs. 1 und 2 BJagdG näher ausgeformten Prinzip der --sachlichen und räumlichen-- Unteilbarkeit des Jagdausübungsrechts nur in seiner Gesamtheit Gegenstand eines (späteren) Jagdpachtvertrags sein (vgl. Urteil des Bundesgerichtshofs vom 4. Juli 1991 - III ZR 101/90, BGHZ 115, 116).
- 21 cc) Mithin konnte M nur den durch die Klosterkammer und die Landesforstverwaltung im Wege der Angliederung vergrößerten Eigenjagdbezirk "Klostergut X" pachten. Dass die Jagd mit dem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb der Klägerin bezogen auf den ursprünglichen Eigenjagdbezirk "Klostergut X" in einem hinreichendem Zusammenhang stand, steht zwischen den Beteiligten nicht in Streit.
- 22 Der von § 13 Abs. 1 Nr. 3 EStG vorausgesetzte Zusammenhang des Jagdausübungsrechts mit der Land- und Forstwirtschaft kann aber für die angegliederten Teilflächen nicht anders beurteilt werden als für die gepachteten und von der Klägerin bewirtschafteten Flächen des "Klostergut X", die den ursprünglichen Eigenjagdbezirk bildeten. Dafür spricht insbesondere, dass die Angliederung von Flächen nach § 5 Abs. 1 BJagdG voraussetzt, dass sie den notwendigen Erfordernissen der Jagdpflege und Jagdausübung im Eigenbezirk dient. Insoweit dient auch die Jagd auf den angegliederten Flächen der Verhinderung von Wildschäden im land- und forstwirtschaftlichen Betrieb des Jagdpächters sowie der gebotenen Abstimmung erforderlicher land- und forstwirtschaftlicher Arbeiten mit der Hege und Pflege des Wildes sowie dem Wildabschuss. Angesichts dessen bejaht der Senat den Zusammenhang der auf die angegliederten Flächen entfallenden Jagdaufwendungen mit der Land- und Forstwirtschaft jedenfalls dann noch, wenn, wie im Streitfall, die angegliederten Flächen die bewirtschafteten Pachtflächen, die den ursprünglichen Eigenbezirk bildeten, nicht überwiegen (s. dazu BFH-Urteil in BFHE 126, 152, BStBl II 1979, 100).
- 23 3. Die Vorentscheidung beruht auf anderen Rechtssätzen und ist daher aufzuheben. Der Senat kann allerdings nicht in der Sache entscheiden, da er anhand der Feststellungen des FG, wonach nicht die Klägerin, sondern M Jagdpächter war, nicht beurteilen kann, ob die streitigen Aufwendungen in Gestalt der anteiligen Jagdpacht und Jagdsteuer gewinnmindernd bei der Ermittlung des laufenden Gesamthandsgewinns der Klägerin zu berücksichtigen sind.
- 24 a) Pächterin des Klosterguts ist die Klägerin, deren Gesellschafter in den Streitjahren K und F waren. Dagegen schloss nach den bindenden Feststellungen des FG (§ 118 Abs. 2 FGO) M den Jagdpachtvertrag mit dem Klosterfonds ab. Dies beruhte ersichtlich auf dem Umstand, dass das Jagdausübungsrecht gemäß § 11 Abs. 5 BJagdG nur an eine natürliche Person verpachtet werden kann. Das FG hat indes --aus seiner materiellen Sicht zu Recht-- keine Feststellungen dazu getroffen, ob und inwieweit das Jagdausübungsrecht, sollte es in den Streitjahren tatsächlich noch dem M zugestanden haben, (noch) durch den Betrieb der Klägerin veranlasst war.
- 25 b) Der nach § 13 Abs. 1 Nr. 3 EStG erforderliche Zusammenhang der Einkünfte aus Jagd mit dem Betrieb einer Land- oder Forstwirtschaft einer Personengesellschaft kann regelmäßig nur bejaht werden, wenn das Jagdausübungsrecht einem Gesellschafter zusteht, sei es als Eigenjagdbesitzer oder als Pächter eines Jagdbezirks. Nur in diesem Fall kann die Jagd dem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb der Gesellschaft dienen. Demgegenüber ist ein betrieblicher Zusammenhang der Jagdaufwendungen eines ausgeschiedenen Gesellschafters mit den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft einer fortbestehenden Gesellschaft grundsätzlich zu verneinen.
- 26 c) Zudem entstehen die Aufwendungen für die Jagd, wie die Jagdpacht und die Jagdsteuer, in der Person des Jagdausübungsberechtigten. Ist dieser Mitunternehmer einer land- und forstwirtschaftlichen Mitunternehmerschaft, wie hier der Klägerin, fallen die Aufwendungen im Sonderbetriebsvermögen des Mitunternehmers an und sind damit in dessen Sonderbilanz zu erfassen. Nur wenn eine entsprechende ausdrückliche oder konkludente Abrede (Aufwandsersatzung oder Tätigkeitsvergütung) zwischen der Gesellschaft und dem Gesellschafter besteht, können

die Aufwendungen den laufenden Gesamthandsgewinn der Mitunternehmerschaft mindern. Korrespondierend damit ist dann in der Sonderbilanz eine Sonderbetriebseinnahme in derselben Höhe zu erfassen.

- 27** d) Das FG wird daher im zweiten Rechtsgang zu klären haben, ob das Jagdausübungsrecht an dem (vertraglich vergrößerten) Eigenjagdbezirk "Klostergut X" in den Streitjahren tatsächlich noch M zustand oder aber durch nachträgliche Änderungen des Jagdpachtvertrags auf K und/oder F als nunmehrige alleinige Gesellschafter der Klägerin übergegangen war. Sollte letzteres der Fall sein, wird es weiter zu prüfen haben, ob im Streitzeitraum insoweit eine entsprechende Vereinbarung oder Abrede über eine Erstattung an den Gesellschafter bzw. Übernahme seiner Kosten bestand. Des Weiteren wird das FG zu beachten haben, dass im vorliegenden Verfahren nur über den laufenden Gesamthandsgewinn zu entscheiden ist, da nur dieser angefochten wurde.
- 28** 4. Da die Revision der Klägerin bereits mit der Sachrüge Erfolg hat, kann der Senat dahinstehen lassen, ob dem FG der gerügte Verfahrensfehler unterlaufen ist.
- 29** 5. Die Übertragung der Kostenentscheidung auf das FG beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de