

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin A in der Beschwerdesache B , gegen den Bescheid des FA Linz vom 01.07.2013, betreffend Einkommensteuer 2009 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird abgewiesen.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

Entscheidungsgründe

Beim nunmehrigen Bf fand eine Betriebsprüfung über die Jahre 2008 bis 2010 statt. Gegen den im Anschluss ergangenen Einkommensteuerbescheid 2009 brachte er rechtzeitig Berufung ein, die ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung dem UFS zur Entscheidung vorgelegt wurde.

Berufungspunkte sind:

A) die Qualifizierung von Einkünften aus einem Pachtvertrag als Einkünfte aus V+V (die der Bf als Einkünfte aus selbständiger Arbeit deklariert hatte)

B) die nicht erfolgte Anerkennung von Verlusten aus Wertpapiergeschäften in Höhe von 166.000,00 €.

Im Wesentlichen wurde ausgeführt:

ad A): Der Bf ist Steuerberater und schloss am 13.2.2009 einen Vertrag mit der X (idF X) ab, es erfolgten in diesem Jahr Pachtzahlungen von X an den Bf für den gesamten Pachtzeitraum (17 Jahre). Analog § 19 Abs. 2 EStG 1988 beantrage er eine Aufteilung dieser Betriebseinnahmen um dem Ziel des Gesetzgebers – die Gleichmäßigkeit der Besteuerung zu erreichen – nachzukommen. Er verweist weiters auf § 37 Abs. 7 EStG 1988, "wonach Progressionsermäßigungen dann nicht zustehen, wenn Einkünfte nicht in einem Jahr zugeflossen sind. Auch dadurch zeigt sich schon der Wille des Gesetzgebers, der eine faire Aufteilung vorsieht".

Außerdem sei nicht berücksichtigt worden, dass die Nutzung des verpachteten Grundstücks beim Pächter (X) liege, im Vertrag keine Bestandserhaltung vereinbart

wurde, sodass also eine Wertminderung gegeben sei, da die Holznutzung dem Pächter zustehe und dieser für eine Aufforstung nicht sorgen müsse.

Die Einkünfte aus dem Pachtvertrag stünden in engem wirtschaftlichen Zusammenhang mit seiner betrieblichen Sphäre (Einkünfte aus selbständiger Arbeit): Die Liegenschaft sei im Grundbuch als eine Parzelle ausgewiesen, sei also eine wirtschaftliche Einheit. Der seinerzeitige Ankauf durch ihn hätte zu keiner Teilung der Betriebsliegenschaft samt Gebäude führen können, da eine Widmung als Park- und Grünfläche gegeben war. Erst nach dem Ankauf habe sich die Möglichkeit der Verpachtung eines Großteils der Liegenschaft an X ergeben, da X diese Grünflächen als öffentlichen Park benötigte. – Der Bf habe dadurch seine Steuerberatungskanzlei wesentlich entlasten können, die Kosten aus Wartung und Pflege wurden vermindert, weshalb sich eine höhere Besteuerungsgrundlage für die Kanzlei ergab. Auch sei wesentlich, dass durch die Anschaffung der Liegenschaft ein kontinuierlicher räumlicher Ausbau der Steuerberatungskanzlei möglich war, da Räume und Parkplätze zur Verfügung standen. Eine Anschaffung der Liegenschaft ohne Betrieb seiner Steuerberatungskanzlei wäre für ihn wirtschaftlich sinnlos gewesen, da mit den erzielbaren Einnahmen nicht einmal der jährliche Zinsaufwand hätte bedient werden können. Aus Verbindung der Pachthöhe mit der Pachtdauer zeige sich, dass die erzielbaren jährlichen Pachtzahlungen von 13.352,00 € zu den Honorareinnahmen völlig untergeordnet seien und als "so genannte sonstige Einnahmen im Rahmen der Kanzlei zu gelten haben". Würde man jedoch – der Betriebsprüfung folgend – hinsichtlich der Pachteinnahmen Einkünfte aus V +V annehmen, so sei darauf hinzuweisen, dass der Betriebsprüfer es unterlassen habe, eine eigene Prognoserechnung zu erstellen: Es sei bei einem derart langen Pachtverhältnis kein wirtschaftlicher Gewinn gegeben, da allein die Wiederherstellung der Umzäunung, Aufforstung, Beseitigung des Wildwuchses samt Fremdkapitalzinsen einen wesentlich höheren Aufwand (künftige Betriebsausgaben) ergeben als die erhaltenen Pachteinnahmen. Weiters verweist der Bf auf § 37 EStG 1988 (im Speziellen auf § 37 Abs. 7 leg.cit.).

ad B): Der Bf habe im Laufe des Jahres 2009 Derivate – so genannte Turbo-Zertifikate – angeschafft. Durch Erreichen der Knock-out-Schwelle seien diese wertlos geworden – sodass auch das aus dem Betriebsvermögen eingezahlte Kapital für die Anschaffung der Zertifikate wertlos wurde. Er verweise auf das Erkenntnis des VwGH vom 26.6.2013, 2010/15/0205 und beantrage die steuerliche Anerkennung aus ihm entstandenen Verlusten in Höhe von 166.000,00 €.

Die BP nahm dazu im Wesentlichen Stellung:

ad A): Die BP führte aus, dass § 19 Abs. 3 EStG 1988 ausschließlich eine Ausnahme vom Abflussprinzip darstelle sowie § 19 Abs. 2 leg.cit. eine Aufteilung von Pachteinnahmen auf die Laufzeit nicht zulasse.

Hinsichtlich der Ausführungen zu § 37 leg.cit. wird auf die Niederschrift über die Schlussbesprechung verwiesen, wonach erhaltene Mietvorauszahlungen nicht als Entschädigung angesehen werden können.

Es werden die Punkte 6.1. und 6.2. des Pachtvertrags vom 13.2.2009 zitiert, die im Gegensatz zu den Berufungsausführungen stehen: Danach fallen die Nutzung der vom Pächter (X) gefälltten Bäume dem Bf zu und wurde ihm im gleichen Vertrag für von X bereits gefällte und verwertete Bäume ein Zuschuss in Höhe von 11.500,00 € gewährt. X habe den Pachtgegenstand ordnungsgemäß zu verwalten und zu erhalten sowie für die gärtnerische Betreuung und Ausgestaltung als öffentliche Parkanlage zu sorgen, im Besonderen den gesunden Baumbestand auf dem Pachtareal zu erhalten.

Dass vom Bf nicht ernsthaft Liebhaberei angenommen werde sei daraus zu ersehen, dass er im Verwaltungsverfahren wiederholt angab, dass die Verpachtung zur Stärkung des selbständigen Betriebs diene – wozu ein Voluptuarvermögen schwerlich im Stande sei. Hinsichtlich Fremdfinanzierungskosten sei von der ursprünglichen Finanzierung auszugehen. Dem Aufteilungsschlüssel von Grund und Boden zu Gebäude laut BP 1991 bis 1993 folgend, waren bei Erstvermietung 1992 die Mietvorauszahlungen ähnlich hoch wie die Anschaffungskosten. Demnach könnten für die Verpachtung bei erfolgter Fremdfinanzierung nur marginale Finanzierungskosten anfallen.

Eine Prognoserechnung könne nur unter aktiver Mitwirkung des Bfs erstellt werden, da der Verpachtungsbeginn lange zurückliege (w.o.a.). Der Bf habe keine entsprechenden Unterlagen vorgelegt; ein "Verdacht auf Liebhaberei" bestehe nicht.

Zur Qualifizierung der Mietvorauszahlung als Einkünfte aus V+V verweist die Betriebsprüfung mangels Sachverhaltsänderung auf das in der Sache des Bf's ergangene VwGH-Erkenntnis vom 23.2.2010, 2008/15/0027 (betreffend Einkommensteuer 1992 und 1995).

ad B): Die Wertpapierspekulationen 2009 und 2010 wurden vom Bf bisher als privat eingestuft: Anlässlich der BP führte der Bf jedoch aus, dass die Verluste betrieblich veranlasst seien, da die Gelder für die Wertpapierspekulationen vom betrieblichen Konto entnommen wurden; außerdem habe der Bf die Wertpapiergeschäfte von seinem Büroschreibtisch während der Dienstzeit durchgeführt. Mit Fremdgeldern, also Klientengeldern, habe er nicht spekuliert.

Bereits während der BP habe man dem Bf mitgeteilt, dass die Spekulationsgeschäfte nicht der Steuerberatertätigkeit dienen und eine objektive Beschaffenheit der Bestimmung dieser Tätigkeit für die Steuerberatertätigkeit nicht gegeben war. Die Herkunft der Beträge von einem betrieblichen Konto macht die Spekulation nicht zum notwendigen Betriebsvermögen. Als Gewinnermittler gemäß § 4 Abs. 3 EStG 1988 könne der Bf kein gewillkürtes Betriebsvermögen haben, weshalb der Hinweis auf das Erkenntnis des VwGH vom 27.6.2013, 2010/15/0205 ins Leere gehe.

Der Bf gab dazu im Wesentlichen folgende Gegenäußerung ab:

ad A): Er verwies auf die Ausführungen in der Berufung. Folge man der Argumentation des Betriebsprüfers, wäre zumindest ein fiktiver Finanzierungsaufwand in Ansatz zu bringen, der sich wie folgt errechne:

Pachtfläche ca. 9.000 m² x 50,00 € = 450.000,00 € Anschaffungswert

Zinssatz bei Fremdkapitalfinanzierung = 3,25 %

Ergebnis jährlicher fiktiver Finanzierungsaufwand = 14.525,00 €.

Das sei auch der Vorteil, den die Steuerberatungskanzlei durch die Zufuhr des Kapitals erziele. Von marginalen Zinsen sei hier nicht mehr zu sprechen, sodass zumindest der aufgezeigte Zinsaufwand als fiktiver Aufwand anzuerkennen wäre.

Die Bestimmung der Gleichmäßigkeit der Besteuerung laut § 19 EStG 1988 sei hier nicht eingehalten worden. Bei Umrechnung auf die gesamte Pachtdauer würde man nicht einmal 1.200,00 € erzielen.

Die Umzäunung des Pachtgrundes sei völlig desolat und müsse demnächst erneuert werden, die betreffenden Kosten von mehr als 175.000,00 € trage der Pächter nicht. 2010 bis 2012 seien Bäume entfernt worden, die nicht ersetzt wurden. X vergüte nur Bäume, die einem Sturm zum Opfer fielen, aber nicht altersschwache oder von Schädlingen befallene. Sein Gedankenmodell wäre, dass – lägen Pachteinahmen nicht vor – das Finanzamt sämtliche Aufwendungen mit der Liegenschaft ausgeschieden und der Privatsphäre zugewiesen und damit eine Einkunftsquelle mit Sicherheit verneint hätte.

ad B): Der Bf wiederholte im Wesentlichen das Berufungsvorbringen. Der Darstellung des Betriebsprüfers, wonach es sich um gewillkürtes Betriebsvermögen handle, könne nicht gefolgt werden, da so jegliche Dispositions- und Handlungsfähigkeit unterbunden würde. Bei der zitierten VwGH-Entscheidung ging es nicht darum, ob ein Bilanzierer oder Einnahmen-Ausgaben-Rechner vorliege, sondern ging es um die Berücksichtigung derartiger Geschäftsfälle.

Aus dem Akteninhalt geht hervor:

Laut Niederschrift über die Schlussbesprechung/Punkt 1. ergibt sich folgender Sachverhalt:

Mit Pachtvertrag vom 13.2.2009 hat der Abgabepflichtige als Eigentümer der gegenständlichen Liegenschaft an X eine Teilfläche (Parkanlage) im Ausmaß von 7.532 m² verpachtet. Der Pachtvertrag wurde mit Wirkung 1.11.2009 auf die Dauer von 17 Jahren abgeschlossen.

Für die gesamte Pachtdauer wurde ein Pachtzins in Höhe von 227.000,00 € netto vereinbart. Dieser Betrag wurde im Jahr 2009 zur Gänze von X vorausbezahlt. Weiters wurde zwischen den Parteien vereinbart, dass X die gärtnerische Betreuung der gepachteten Parkanlage übernimmt.

2009 wurde diese Pachtvorauszahlung bei den Einkünften aus selbständiger Arbeit erklärt, wobei dieser Betrag wiederum aus den Einnahmen ausgeschieden wurde und gemäß § 37 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 auf drei Jahre verteilt wurde.

Somit wurden im Jahr 2009 75.666,67 € (ein Drittel) angesetzt, gleicher Betrag im Jahr 2010, im Jahr 2011 wurden die 75.666,67 € bei der ESt-Veranlagung nicht mehr angegeben.

Der Abgabepflichtige gab dazu schriftlich an, dass er 2009 eine Entschädigung für Mietvorauszahlungen über 227.000,00 € vereinnahmt habe, die den Zeitraum von 17 Jahren betreffe.

Die Pachteinahmen stellten für ihn betriebliche Einnahmen dar, weil im Jahr 1992 die Liegenschaft erworben wurde, wovon ein Teil der unmittelbaren Betriebsausübung als Steuerberater dient (Gebäude) und der verpachtete Teil insofern der selbständigen Tätigkeit dient, als durch die Pachteinahmen die Finanzierung der gesamten Liegenschaft überhaupt möglich wurde.

Prüferfeststellung:

Eine Entschädigung gemäß § 32 Z 1 EStG, die nach § 37 Abs. 2 Z 2 EStG über drei Jahre verteilt angesetzt werden kann, setzt begrifflich einen Entgang von Einnahmen voraus. Es muss also ein Kausalzusammenhang zwischen Entschädigung und den durch den Entfall der Einnahmen eingetretenen Schaden vorhanden sein. Beim vorliegenden Sachverhalt ist weder ein Schaden eingetreten noch bekommt der Abgabepflichtige die Mietvorauszahlung als Schadensleistung. Vielmehr gelten die Mietvorauszahlungen gemäß § 19 Abs. 1 EStG im Jahr 2009 als bezogen, in dem Jahr in dem sie geflossen sind.

Gemäß § 28 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 sind Einkünfte aus der Vermietung und Verpachtung von unbeweglichem Vermögen, soweit sie nicht zu den Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 5 gehören, Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.

Betriebliche Einkünfte und nicht Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung liegen dann vor, wenn die Vermietung und Verpachtung über eine Vermögensverwaltung hinaus geht und so die Tätigkeit als solche eine gewerbliche Tätigkeit begründet.

Allein aus der Ausgestaltung des Pachtvertrages (X verpflichtet sich, den Pachtgegenstand ordnungsgemäß zu verwalten, zu erhalten und für eine dem Pachtzweck entsprechende, gärtnerische Betreuung und Ausgestaltung als öffentliche Parkanlage zu sorgen ...) ist nicht zu entnehmen, dass die Verpachtung nach Art und Umfang das Ausmaß überschreitet, das üblicherweise mit der Verwaltung eigenen Vermögens verbunden ist.

Bei der Beurteilung, ob die verpachtete Liegenschaft notwendiges Betriebsvermögen darstellt, was eine Voraussetzung für betriebliche Einkünfte ist, spielt die Verwendung der erzielten Pachteinahmen keine Rolle. Es ist ausschließlich darauf abzustellen, ob die Vermietung dem Betrieb der Steuerberatungskanzlei dient, also ein wirtschaftlicher Zusammenhang gegeben ist.

Für den Prüfer ist dieser wirtschaftliche Zusammenhang nicht ersichtlich, es werden die gesamten 227.000,00 € Mietvorauszahlung gemäß § 19 EStG im Jahr 2009 angesetzt. Die bisher 2009 und 2010 als Einkünfte aus selbständiger Arbeit angesetzten zwei Drittel in Höhe von je 75.666,67 € werden von der Betriebsprüfung neutralisiert.

Aus dem gegenständlichen Pachtvertrag (unterzeichnet vom Bürgermeister der X und dem Bf am 13.2.2009) geht hervor, dass eine gekennzeichnete Teilfläche des gegenständlichen Grundstücks im Ausmaß von 7.532 m² (Punkt 1.) von X als Park gepachtet wird (Punkt 2.), mit Wirkung vom 1.11.2009 auf die Dauer von 17 Jahren (Punkt 3.). Für die gesamte Pachtdauer wird ein Pachtzins von 227.000,00 € exklusive USt vereinbart, der binnen 14 Tagen nach positivem Gemeinderatsbeschluss an den Verpächter zu überweisen ist (Punkt 4.). Alle auf den Pachtgegenstand anteilig für 7.532 m² anfallenden Abgaben, Steuern, Beiträge und Gebühren werden vom Verpächter der Pächterin in Rechnung gestellt bzw. sind sie von ihr direkt mit den Ver- oder Entsorgungsunternehmen oder sonstigen Stellen zu verrechnen (Punkt 5.). X verpflichtet sich, den Pachtgegenstand ordnungsgemäß zu verwalten, erhalten und für eine dem Pachtzweck entsprechende gärtnerische Betreuung und Ausgestaltung als öffentliche Parkanlage zu sorgen. Im Besonderen ist der gesunde Baumbestand auf dem Pachtareal zu erhalten (Punkt 6.1.). Die von X gefälltten Bäume können vom Bf abtransportiert und zu eigenen Zwecken verwendet werden. Tut er das nicht, erfolgt keine Ersatzleistung seitens X (Punkt 6.2.). Für den Zeitraum vor Abschluss des Pachtvertrages erhält der Bf für bereits gefällte und verwertete Bäume einen Zuschuss in Höhe von 11.500,00 € von X (Punkt 6.4.).

Bei Beendigung des Pachtverhältnisses hat die Zaunwiederherstellung mit ursprünglichem Verlauf in derzeitiger Form und Ausführung Platz zu greifen (Punkt 8.2.).

Die Einkünfte des Bf aus selbständiger Arbeit betragen 2009 190.202,16 €.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

ad A): Gemäß § 19 Abs. 2 EStG 1988 sind Ausgaben für das Kalenderjahr abzusetzen, in dem sie geleistet worden sind.

Gemäß § 19 Abs. 3 EStG 1988 müssen Vorauszahlungen von Beratungs-, Bürgschafts-, Fremdmittel-, Garantie-, Miet-, Treuhand-, Vermittlungs-, Vertriebs- und Verwaltungskosten gleichmäßig auf den Zeitraum der Vorauszahlung verteilt werden, außer sie betreffen lediglich das laufende und das folgende Jahr.

Es ist darauf hinzuweisen, dass es sich im beschwerdegegenständlichen Fall der Pachtzahlungen von X an den Bf nicht um Ausgaben, sondern um Einnahmen des Bfs handelt, er jedoch die oa. Normen darauf angewendet haben möchte. – Es ist grundsätzlich dazu auszuführen, dass laut VwGH vom 22.3.2006, 2001/13/0289 § 19 Abs. 2 Satz 1 EStG 1988 den Abfluss von Ausgaben, vor allem der Betriebsausgaben bei der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung betrifft – die Rechtsmeinung, wonach von § 19 Abs. 2 erster Satz leg.cit. nicht Einnahmen, sondern Ausgaben umfasst sind, also gefestigt ist.

§ 19 Abs. 3 EStG 1988 enthält ein Verteilungsgebot für taxativ aufgezählte Ausgaben (VwGH 12.8.1994, 94/14/0064). Laut VwGH vom 23.2.2010, 2008/15/0027 ist eine vergleichbare Bestimmung für Einnahmen nicht vorgesehen, eine Verteilung von Einnahmen also unzulässig (dem folgte die Entscheidung des UFS vom

31.7.2008, RV/0475#S/07). – Nicht nur, dass die Pachtzahlungen nicht unter den zu berücksichtigenden Tatbeständen des § 19 Abs. 3 aufgezählt sind, ist also auch durch oa. Erkenntnis des VwGH klargestellt, dass eine vergleichbare Bestimmung für Einnahmen nicht vorgesehen ist, das heißt ein Analogieschluss betreffend Pachtzahlungen nicht zur Anwendung kommen kann. Dieses Erkenntnis des VwGH vom 23.2.2010, 2008/15/0027 erging zum selben Rechtsproblem desselben Beschwerdeführers unter Hinweis auf VwGH vom 24.10.1995, 95/14/0057, wonach § 19 Abs. 3 EStG auf Einnahmen nicht anwendbar ist (woa.).

Es ist darauf hinzuweisen, dass es dem Gesetzgeber freigestanden wäre, eine entsprechende Regelung zu gestalten.

Auch wäre es durchaus in der gestalterischen Freiheit des Bfs gelegen, mit seinem Vertragspartner X eine Vereinbarung zu treffen, wonach die Pachtzahlung nicht in einem erfolgt, sondern sie jährlich verteilt auf die Pachtdauer entrichtet wird.

Gemäß § 28 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 sind Einkünfte aus der V+V von unbeweglichem Vermögen und von Rechten, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen, Einkünfte aus V+V, soweit sie nicht zu den Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 5 gehören.

Gemäß § 2 Abs. 3 Z 2 leg.cit. unterliegen der Einkommensteuer Einkünfte aus selbständiger Arbeit (§ 22).

Gemäß § 22 Z 1 lit. b, 3. TS sind Einkünfte aus selbständiger Arbeit Einkünfte aus der Berufstätigkeit der Wirtschaftstreuhandler. Laut § 1 WTBG sind WT-Berufe Wirtschaftsprüfer und Steuerberater.

Der Bf betreibt eine Steuerberatungskanzlei. Der VwGH erkannte mit o.a. Erkenntnis vom 23.2.2010, 2008/15/0027 zum gleichen Rechtsproblem des gleichen Bf, dass das Vorbringen, wonach die Verpachtung des Grundstücksanteils erfolgte, um die Betriebskosten zu senken und die Steuerberatungskanzlei von unnötigen Ausgaben zu befreien, der Beschwerde nicht zum Erfolg verhilft, da bei Abgabepflichtigen, die den Gewinn nach § 4 Abs. 1 oder § 4 Abs. 3 EStG 1988 ermitteln, das notwendige Betriebsvermögen nur die Wirtschaftsgüter umfasst, die ihrer objektiver Beschaffenheit nach dem Betrieb zu dienen bestimmt sind und ihm auch tatsächlich dienen; vermietete Wirtschaftsgüter nur dann zum notwendigen Betriebsvermögen des Betriebes des Vermieters gehören, wenn die Vermietung diesem Betrieb dient, also im wirtschaftlichen Zusammenhang mit den Aktivitäten steht, die den Betriebsgegenstand bilden (u.a. VwGH vom 19.11.1998, 96/15/0051): Im vorliegenden Fall sei dieser wirtschaftliche Zusammenhang zwischen der Verpachtung und den den Betriebsgegenstand bildenden Aktivitäten des Bfs als Steuerberater nicht erkennbar und behauptete er nicht einmal, dass die Verpachtung zur Steigerung der Einnahmen aus der Steuerberatungskanzlei beitrage. Es ist zum nunmehrigen beschwerdegegenständlichen Sachverhalt anzuführen, dass dieser sich betreffend des o.a. Sachverhalts nicht nur nicht verändert hat, sondern auch die Berechnungen hinsichtlich Fremdkapitalquoten mangels fehlender Unterlagen nicht nachvollziehbar sind und er den Einwand der Betriebsprüfung, wonach Anschaffungskosten und Pachtzahlung in etwa gleich waren, nicht entkräftet. Der Bf

bestätigt vielmehr das o.a. VwGH-Judikat, wenn er ausführt, dass bei Umrechnung auf die gesamte Pachtdauer monatlich nicht einmal 1.200,00 € erzielt werden (was außerdem nur die Betragshöhe betrifft und eine Bestätigung des Zusammenhangs zwischen Verpachtung und Einnahmensteigerung aus der Steuerberatungstätigkeit nicht bringt).

Es ist darauf hinzuweisen, dass die Ausführungen zum behaupteten bevorstehenden Aufwand aus Zaunreparatur laut Vertrag nicht den Bf treffen, weshalb auf die gegenteiligen Beschwerdeausführungen nicht einzugehen ist. Selbiges trifft zu auf angeblich 2010 und 2011 gefälltte und von X nicht ersetzte Bäume, da dieser Vorfall nicht den beschwerdegegenständlichen Zeitraum betrifft und schon deshalb eine Behandlung dieses Vorbringens nicht zu erfolgen hat.

Was das Gedankenmodell des Bfs betrifft, wonach bei Nichtvorliegen der Pachteinahmen das Finanzamt konsequenterweise eine Einkunftsquelle verneint hätte, bringt auch dies nichts für sein Beschwerdevorbringen, da Übereinstimmung darüber herrscht, dass bei Nichtvorliegen von Pachteinahmen eine Einkunftsquelle nicht vorliegt.

Wenn der Bf die Möglichkeit der Liebhaberei beleuchtet, so bringt auch dies nichts für seine Beschwerde, da laut Pachtvertrag X sämtliche Ausgaben trägt (seien es nun öffentliche Ausgaben wie Gebühren, Beträge, Entgelte, seien es gärtnerische Ausgaben in Zusammenhang mit der Parkgestaltung, Erhaltung des gesunden Baumbestandes, sei es die Zaunwiederherstellung bei Beendigung des Pachtverhältnisses) und der Bf seinerseits Ausgaben nicht belegt, ja sogar von X gefälltte Bäume zu eigenen Zwecken verwenden kann und für vor Abschluss des Pachtvertrags gefälltte und verwertete Bäume einen Zuschuss von 11.500,00 € von X erhielt, weshalb seinen Pachteinahmen Ausgaben seinerseits aktenkundig nicht gegenüberstehen, also Liebhaberei offenkundig nicht vorliegt. Es ist in der Folge auf die Ausführungen zur Prognoserechnung nicht einzugehen.

Gemäß § 37 Abs. 2 EStG 1988 sind über Antrag nachstehende Einkünfte, beginnend mit dem Veranlagungsjahr, dem der Vorgang zuzurechnen ist, gleichmäßig verteilt auf 3 Jahre anzusetzen:

1. Veräußerungsgewinne im Sinne des § 24, wenn seit der Eröffnung oder dem letzten entgeltlichen Erwerbsvorgang 7 Jahre verstrichen sind.
2. Entschädigungen im Sinne des § 32 Z 1, wenn überdies im Falle der lit. a oder lit. b der Zeitraum, für den die Entschädigungen gewährt werden, mindestens 7 Jahre beträgt.
3. Besondere Einkünfte im Sinne des § 28 Abs. 7, wenn seit dem ersten Jahr, für das Herstellungsaufwendungen gemäß § 28 Abs. 3 in Teilbeträgen abgesetzt wurden, mindestens weitere 6 Jahre verstrichen sind.

Es ist darauf hinzuweisen, dass die beschwerdegegenständlichen Pachtvorauszahlungen nicht unter die taxativ aufgezählten o.a. Einkünfte des § 37 Abs. 2 EStG 1988 subsumiert werden können, weshalb die Beschwerde auch in diesem Punkt abzuweisen ist. Es wird dazu verwiesen auf das o.a., im gleichen Fall des Bfs ergangene VwGH-Judikat vom 23.2.2010, 2008/15/0027.

Da die beschwerdegegenständlichen Einkünfte nicht unter § 37 Abs. 2 leg.cit. zu subsumieren sind, ist eine Progressionsermäßigung gemäß § 37 Abs. 7 leg.cit. ("die

Progressionsermäßigung nach Abs. 2, Abs. 3 oder Abs. 5 steht nicht zu, wenn Einkünfte nicht in einem Veranlagungszeitraum anfallen. Für Einkünfte, die zum Teil mit dem festen Steuersatz des § 67 versteuert werden, steht keine Progressionsermäßigung zu.") nicht möglich ist.

Es war in der Folge die Beschwerde ad A) als unbegründet abzuweisen.

ad B): Es ist unbestritten, dass der Bf Einnahmen-Ausgaben-Rechner gemäß § 4 Abs. 3 EStG 1988 ist (§ 4 Abs. 3 EStG 1988: "Der Überschuss der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben darf dann als Gewinn angesetzt werden, wenn keine gesetzliche Verpflichtung zur Buchführung besteht und Bücher auch nicht freiwillig geführt werden"). In der Folge ist die Einnahmen-Ausgaben-Rechnung eine vereinfachte Form der Gewinnermittlung, wobei nicht ein Betriebsvermögensvergleich zugrunde gelegt, sondern eine Gegenüberstellung der Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben vorgenommen wird: Laut Jakom/Marschner, EStG, 2011, § 4 Rz 246 sind Entnahmen bzw. Einlagen von Geld irrelevant, da die Geldflüsse aufgrund von Betriebseinnahmen bzw. Betriebsausgaben unmittelbar die Basis für die Gewinnermittlung darstellen. Wenn der Bf ausführt, dass es bei der von ihm zitierten VwGH-Entscheidung (27.6.2013, 2010/15/0205) "sich nicht darum handelte, ob ein Bilanzierer oder Einnahmen-Ausgaben-Rechner vorliege, es ging um die Berücksichtigung – Anerkennung derartiger Geschäftsfälle" ist ihm entgegenzuhalten, dass primär vor Klärung der "Berücksichtigung-Anerkennung derartiger Geschäftsfälle" festzustellen ist, ob der jeweilige Steuerpflichtige gewillkürtes Vermögen (in Form von Wertpapieren) haben kann. – Dies ist nur bei § 4 Abs. 1- bzw. § 5- Ermittlern der Fall; da der Bf (w.o.a.) unbestritten § 4 Abs. 3 Ermittler ist, scheidet eine weitere Prüfung des Sachverhalts aufgrund des Nichtvorliegens von gewillkürtem Betriebsvermögen bei Einnahme-Ausgaben-Rechnern (wie es der Bf ist) aus. Es ist in der Folge nicht auf die Beschwerdevorbringen zum Ankauf der Wertpapiere während der Dienstzeit vom Büroschreibtisch des Bfs mit Einnahmen aus der Steuerberatertätigkeit einzugehen, zumal es dem Bf nicht gelang darzutun, dass eine objektive Erkennbarkeit des Einsatzes der Wertpapiere zum unmittelbaren Dienst in der steuerberatlichen Tätigkeit des Bfs gegeben war.

Es war daher auch die Beschwerde ad B) als unbegründet abzuweisen.

Gegen dieses Erkenntnis ist die Revision gem. Art. 133 Abs.4 B-VG unzulässig, da das Erkenntnis nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, sowie die Entscheidung der Rechtsprechung des VwGH folgt und im übrigen die Rechtsfrage im Gesetz eindeutig geklärt ist.

Linz, am 20. Oktober 2015