

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch den Richter ***Richter*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch LBG Oberösterreich STB GmbH, Tomitzstraße 1a, 4400 Steyr, über die Beschwerden vom 1. Juni 2018, 7. Juni 2018, 18. Juli 2019, 27. August 2020, 20. April 2022, 29. April 2022 und 15. Februar 2023 gegen die Bescheide des Finanzamtes Kirchdorf Perg Steyr (nunmehr Finanzamt Österreich) vom 24. Mai 2018, 28. Mai 2018, 16. Juli 2019, 24. August 2020, 15. April 2022, 27. April 2022 und 17. Februar 2023 betreffend Einkommensteuer 2014 bis 2021, Steuernummer ***BF1StNr1***, nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 5. Dezember 2025 ***Schriftführerin*** zu Recht:

I. Den Beschwerden gegen die Einkommensteuerbescheide 2014 bis 2016 und 2018 bis 2021 wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben. Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

II. Der angefochtene Einkommensteuerbescheid 2017 wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

III. Gegen dieses Erkenntnis ist eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Im gegenständlichen Verfahren ist im Wesentlichen strittig, ob die Einkünfte des Beschwerdeführers aus Paraguay als Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft oder als Einkünfte aus Kapitalvermögen zu qualifizieren sind, ob eine Aktivierungspflicht für

Erstaufforstungskosten besteht und ob Vorauszahlungen für Bewirtschaftung, Verwaltung und Vertrieb über deren Laufzeit verteilt anzusetzen sind.

Der Beschwerdeführer hat am 22. Oktober 2015, 2. Dezember 2016, 26. April 2018, 26. Februar 2019, 6. Dezember 2019, 10. Februar 2021, 3. Dezember 2021 und 23. November 2022 seine Einkommensteuererklärungen für die Jahre 2014 bis 2021 eingereicht. In diesen hat der Beschwerdeführer unter anderem Einnahmen und Aufwendungen aus einer Forstwirtschaft in Paraguay berücksichtigt.

Der Beschwerdeführer begründete die Behandlung seiner Einkünfte aus Paraguay als Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft im Wesentlichen damit, dass er Liegenschaften in Paraguay erworben habe und diese aufgeforstet worden seien. Er habe dabei Unternehmerinitiative gezeigt und trage Unternehmerrisiko. Die Ausgaben aus den Erstaufforstungen in Paraguay seien entsprechend der Auffassung in Rz. 1411 der Einkommensteuerrichtlinien steuerlich sofort abzugsfähig, da die Forstfläche seines bereits bestehenden forstlichen Betriebes um weniger als 10% pro Jahr erweitert worden sei.

Mit Einkommensteuerbescheiden vom 24. Mai 2018, 28. Mai 2018, 16. Juli 2019, 24. August 2020, 15. April 2022, 27. April 2022 und 17. Februar 2023 wurde der Abzug der Aufwendungen aus Paraguay nicht anerkannt, da nach der Ansicht der belangten Behörde Einkünfte aus Kapitalvermögen (nach Art einer stillen Beteiligung oder aus einem partiarischen Darlehen) vorlägen. Die belangte Behörde begründete dies im Wesentlichen damit, dass der Beschwerdeführer weder Unternehmerinitiative zeige noch Unternehmerrisiko trage. Der Beschwerdeführer habe weder am Grund und Boden noch am stehenden Holz wirtschaftliches Eigentum. Auch aus der vertraglichen Gestaltung ergebe sich bei wirtschaftlicher Betrachtung, dass es sich um Kapitalanlagen handle.

In der mündlichen Verhandlung vom 5. Dezember 2025 hielten die Parteien ihre Anträge aufrecht. Der Beschwerdeführer wurde in der Verhandlung darauf hingewiesen, dass die Sonderausgaben aus dem Nachkauf von Versicherungszeiten in den Veranlagungszeiträumen 2016 und 2017 doppelt erfasst wurden.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Beschwerdeführer ist Ziviltechniker für Forst- und Holzwirtschaft und Alleineigentümer des Forstbetriebes ***Forstgut*** in ***Adresse Forstgut***. Der Forstbetrieb ***Forstgut*** umfasst eine Fläche von 306,9 ha, wovon 301,6 ha forstwirtschaftlich genutzt werden.

In den Jahren 2014 bis 2019 hat der Beschwerdeführer Liegenschaften mit einer Fläche von 32,5 ha in Paraguay erworben:

Vertragsnummer	2014198	2015109	2015140	2015182	2017124	2019010
Vertragsdatum	21.11.2014	08.06.2015	14.09.2015	27.11.2015	22.12.2017	24.01.2019
Estanzia	***PA***	***PA***	***PA***	***C***	***C***	***C***
Parzelle Nummer	13,14	15	83	3	9	51
Fläche	10 ha	5 ha	5 ha	5 ha	5 ha	2,5 ha

Bei diesen Flächen handelt es sich um ehemaliges Weideland. Der Ankauf dieser Liegenschaften erfolgte über Grundstücksvermittlungsverträge mit der ***Gesellschaft 1*** als Grundstücksvermittler und der ***Gesellschaft 2*** als Verkäuferin der Grundstücke.

Der Beschwerdeführer wurde zu den Grundstückskäufen unter den Vertragsnummern 2014198, 2015109 und 2017124 im paraguayischen Kataster und im paraguayischen Grundbuch als Eigentümer eingetragen. Zu den Verträgen mit den Nummern 2015140, 2015182 und 2018010 sind diese Eintragungen noch ausständig (zu diesen Verträgen hat der Beschwerdeführer deshalb bisher nur 15% des Kaufpreises für die Grundstücke bezahlt).

Vertragsnummer	2014198	2015109	2015140	2015182	2017124	2019010
Fläche	10 ha	5 ha	5 ha	5 ha	5 ha	2,5 ha
Vertragsdatum	21.11.2014	08.06.2015	14.09.2015	27.11.2015	22.12.2017	24.01.2019
notarielle Beurkundung	30.12.2016	30.12.2016			23.01.2021	
Eintragung Kataster	23.11.2016	23.11.2016			30.04.2020	
Eintragung Grundbuch	15.03.2017	15.03.2017			01.08.2021	

Bedingung für die durch die ***Gesellschaft 1*** vermittelten Grundstücksverkäufe war, dass der Grundstückskäufer mit der ***Gesellschaft 1*** Aufforstungsverträge abschließt.

Die Aufforstungsverträge wurden für einen Zeitraum von 20 Jahren bzw. 18 Jahren, somit für den Zeitraum von Aufforstung bis Schlussernte, abgeschlossen. Innerhalb dieser Zeitspanne sind die Aufforstungsverträge nicht kündbar. Nur eine einvernehmliche Auflösung wäre möglich.

In den Aufforstungsverträgen ist die jeweilige Aufforstungsvariante/Waldart (Wertholz, Energieholz, Kombiwald oder Naturwald) festgelegt:

Vertragsnummer	2014198	2015109	2015140	2015182	2017124	2019010
Fläche	10 ha	5 ha	5 ha	5 ha	5 ha	2,5 ha
Aufforstungsvariante	Wertholz	Wertholz	Wertholz	Wertholz	Kombiwald	Wertholz
Laufzeit	20 Jahre	20 Jahre	20 Jahre	20 Jahre	18 Jahre	18 Jahre

Zur Erbringung der Leistungen aus den Aufforstungsverträgen bedient sich die ***Gesellschaft 1*** der ***Gesellschaft 2***. Bei der ***Gesellschaft 2*** handelt es sich um ein paraguayisches Forstunternehmen, das zu 51% im Eigentum der Familie ***Familie 2*** und zu 49% im Eigentum der Familie ***Familie 1*** steht (die ***Gesellschaft 1*** demgegenüber steht zu 51% im Eigentum der Familie ***Familie 1*** und zu 49% im

Eigentum der Familie ***Familie 2***). Die ***Gesellschaft 2*** verwaltet in Paraguay ca. 6.500 ha an Forstflächen und verfügt über ein Netzwerk in der Industrie, einen modernen Maschinenpark, ausgebildetes Personal und Kontakte zur Vermarktung des geernteten Holzes. Die Flächen, die der Beschwerdeführer erworben hat, befinden sich jeweils auf Estancias, die von der ***Gesellschaft 2*** verwaltet werden.

Die ***Gesellschaft 1*** (Dienstleister) erbringt (durch ihren Subauftragnehmer ***Gesellschaft 2***) insbesondere folgende Leistungen an den Beschwerdeführer (Auftraggeber):

- Vorbereitung der Grundstücke für die Aufforstung, insbesondere durch Infrastrukturmaßnahmen (zB Anlegen von Wirtschaftswegen, Errichtung einer Umzäunung, Ausheben von Entwässerungsgräben, Anlegen von Löschteichen) und Bodenvorbereitung (Entfernung von Buschvegetation, Bodenanalysen, Tiefenlockerung, Pflügen & Eggen, Anhäufeln, Bodendüngung);
- Anpflanzung der Bäume (der Dienstleister legt den unter forstwirtschaftlichen Aspekten geeigneten Zeitpunkt und Abstand der Pflanzen fest; die Baumart und der Abstand hängen insbesondere von der zwischen den Parteien vereinbarten Aufforstungsvariante/Waldart und der Bodenbeschaffenheit ab);
- Pflege (Unkrautentfernung, Insektenkontrolle, Entastung, Instandhalten der Feuerschutzschneisen, Zaun- und Wegpflege, Monitoring durch externe Forstfachleute);
- Durchforstung und Schlussernte; den Zeitpunkt bestimmt grundsätzlich der Dienstleister; der Auftraggeber kann aber widersprechen.
- Der Verkauf des Holzes erfolgt in der Verantwortung des Dienstleisters oder eines von ihm beauftragten Dritten. Der Grundeigentümer kann diese Zustimmung schriftlich widerrufen. In diesem Fall ist der Eigentümer berechtigt, das Holz selbst zu vermarkten.
- Das weitere Leistungsspektrum des Dienstleisters bezieht sich auf Leistungen iZm dem Grundstückskauf (Landvermessung, notarielle Abwicklung, Lastenfreiheit, Katasteramt, Grundbucheintragung), behördlichen Genehmigungen (Umweltverträglichkeitsgutachten, Flächennutzungsplan, Wasserwirtschaft) und Administrativem (Verwaltung der Bestände, Vermarktung der Holzerträge, Abführen der Erlöse an die Eigentümer, Grundsteuer, Berichte über den Wachstumsfortschritt).

Der Auftraggeber nimmt auf das Geschehen auf seinen Grundstücken in Paraguay Einfluss, indem er

- die Aufforstungsvariante/Waldart und die Baumarten, die auf seinen Grundstücken angepflanzt werden, bestimmt (ausgenommen hinsichtlich der bestockt erworbenen Grundstücke);
- die auf seinen Grundstücken durchgeführten Maßnahmen überwacht und Nachbesserung sowie Durchführung von Pflegemaßnahmen verlangen kann;
 - zur Überwachung kann sich der Auftraggeber auf der Internetseite des Dienstleisters über die forstwirtschaftlichen Aktivitäten und den Zustand des Waldes auf seinen Flächen informieren; nach Ablauf der Anwachsgarantie erhält der Auftraggeber einen Waldzustands- und Fortschrittsbericht;
 - der Auftraggeber kann seine Grundstücke jederzeit persönlich (oder nach vorheriger Absprache in Begleitung der Forstverwaltung) inspizieren; weitere Kontrollen erfolgen auch durch den ***Verein*** als unabhängige Interessensvertretung der Grundstückseigentümer (insbesondere im Rahmen von zwei Inspektionsreisen pro Jahr);
- einer Durchforstung oder der Schlussernte widersprechen oder diese Maßnahmen zu einem anderen Zeitpunkt durchführen lassen kann;
- das Holz selbst vermarkten kann;
- weitere Erträge lukrieren kann, wie zB iZm CO2 Zertifikaten;
- jederzeit dazu berechtigt ist, das Grundstück (einschließlich des Baumbestandes) weiter zu veräußern;
- nach Ablauf der in den Aufforstungsverträgen vereinbarten Laufzeit entscheidet, wie seine Grundstücke weiter bewirtschaftet werden.

Die Vorbereitung der Böden und die Anpflanzungen erfolgten in folgenden Zeiträumen:

Vertragsnummer	2014198	2015109	2015140	2015182	2017124	2019010
Fläche	10 ha	5 ha	5 ha	5 ha	5 ha	2,5 ha
Vorbereitung Boden und Anpflanzung	Okt. 2015/ Jän. 2016	Okt. 2015/ Jän. 2016	Okt./Nov. 2012	Aug./Sept./ Okt. 2016	Aug./Sept./ Okt. 2016	Mai/Juni 2018

Die Grundstücke aus den Verträgen 2015140, 2017124 und 2019010 waren bei Erwerb durch den Beschwerdeführer bereits bestockt.

Die Einnahmen und Aufwendungen sowie die Chancen und Risiken aus den Aufforstungen sind zwischen Auftraggeber (Beschwerdeführer) und Dienstleister (***Gesellschaft 1***) wie folgt verteilt:

- Dem Auftraggeber steht der Erlös aus dem Verkauf des aufgeforsteten Holzes zu (abzüglich der weiter unten beschriebenen Kosten).

- Der wirtschaftliche Erfolg des Auftraggebers hängt insbesondere von folgenden Faktoren ab:
 - natürlichen Wachstum des Holzes (bedingt durch Bodenqualität, Mikroklima, Pflegeaufwand, Nährstoffversorgung und anderem);
 - Qualität des Holzes;
 - Entwicklung der Holzpreise;
 - rechtlichen und steuerlichen Rahmenbedingungen;
 - Entwicklung der Grundstückswerte.
- Aus den Erlösen aus dem Verkauf des Holzes werden die paraguayischen Abgaben (Mehrwertsteuer und Ertragsteuer) beglichen.
- Sollten die Erträge der Holzernte höher ausfallen als in der Ertragsprognose angenommen, erhält die ***Gesellschaft 1*** (für ab 2017 abgeschlossene Verträge) ein Drittel des Mehrertrags (vor Abzug der Steuern) als Gewinnbeteiligung.
- Der Auftraggeber trägt die Kosten der Aufforstung und der Bewirtschaftung.
 - Mit der zu Beginn bezahlten Aufforstungsvergütung sind die Kosten für Bewirtschaftung, Verwaltung und Vertrieb bis zur ersten Durchforstung (bei Wertholz im Jahr 10) abgedeckt.
 - Bewirtschaftungskosten, die nicht zu Beginn der Vertragslaufzeit gezahlt werden, sowie die Kosten der Ernte des Holzes, werden direkt mit Erlösen aus dem Verkauf des Holzes verrechnet.
 - Für den Auftraggeber besteht keine Nachschusspflicht.
- Der Auftraggeber trägt
 - den allfälligen Mitgliedsbeitrag der Investorenvereinigung ***Verein***;
 - allfällige weitere Kosten, die er im Zusammenhang mit dem Waldinvestment selbst eingeht, wie etwa Telefon-, Porto-, Fahrt- und Beratungskosten oder Kosten einer etwaigen Fremdfinanzierung der Investitionskosten;
 - die Grundsteuer (wobei diese in der Aufforstungsvergütung bereits enthalten ist; eine Erhöhung der Grundsteuer über den prognostizierten Betrag hinaus wird vom Erlös aus dem Holzverkauf abgezogen).
- Der Dienstleister übernimmt keine Gewähr für das Erreichen der prognostizierten wirtschaftlichen Ergebnisse.
- Der Dienstleister garantiert den Auswuchs und ersetzt in den ersten beiden Jahren nicht anwachsende Baumsetzlinge (sodass zum Ende dieses Zeitraumes ein Bestand von 85% angewachsen oder nachgepflanzt ist).
- Der Auftraggeber trägt die wirtschaftlichen Risiken, wie
 - waldbauliche Risiken (Waldbrand, Trockenheit/Überschwemmung, Schädlinge/Krankheiten, Sturmschäden);
 - finanzielle Risiken (Marktrisiko, Wechselkursrisiken, Inflation, Diebstahl, verspätete oder geringer als prognostizierte Auszahlungen aus dem Holzverkauf, Ausfall der Auszahlungen);

- eine Insolvenz der ***Gesellschaft 1***, die zu einer Beendigung der Aufforstungsverträge führen würde; Ansprüche (etwa aus Holzverkäufen) wären in diesem Fall Insolvenzforderungen; die Grundeigentümer müssten einen Bewirtschaftungsvertrag mit einem anderen Dienstleister abschließen;
- allgemeine Risiken (Ausfall wichtiger Vertragspartner, Schlüsselpersonenrisiko, politisches Risiko); der Ausfall wichtiger Vertragspartner (va der ***Gesellschaft 2***) könnte Zusatzkosten (und damit geringere Auszahlungen aus der Ernte) verursachen (dh es entstehen keine unmittelbaren Zahlungsverpflichtungen der Grundstückseigentümer);
- Das maximale Risiko ist der Totalverlust des eingesetzten Kapitals (dh des bezahlten Kaufpreises und der Aufforstungsvergütung), insbesondere im Falle einer Totalvernichtung des aufgeforsteten Waldbestandes.
- Etwaige Schadenersatzansprüche gegenüber dem Dienstleister beschränken sich auf Schäden, die dieser vorsätzlich oder grob fahrlässig herbeigeführt hat. Der Dienstleister haftet nicht für Schäden, die aus höherer Gewalt (insb. Naturkatastrophen) resultieren.

Die Einnahmen des Beschwerdeführers aus seinen Waldgrundstücken in Paraguay in den Jahren 2014 bis 2021 stellen sich wie folgt dar:

Einnahmen	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021
Durchforstung	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	1.111,76	0,00	0,00
CO2 Zertifikate	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Summe	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	1.111,76	0,00	0,00

Im Jahren 2020 und 2021 erteilte der Beschwerdeführer der ***Gesellschaft 1*** die Erlaubnis zum Handel von CO2-Zertifikaten. Einnahmen aus dem Verkauf der CO2-Zertifikate erhielt der Beschwerdeführer im Jahr 2022.

Die Investitionskosten des Beschwerdeführers belaufen sich in den Jahren 2014 bis 2021 auf:

Investitionskosten	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021
Grundstückskauf	20.600,00	30.550,00	16.250,00	23.370,00	0,00	13.000,00	0,00	0,00
Anpflanzung	40.900,00	44.800,00	19.300,00	18.759,00	0,00	9.650,00	0,00	0,00
Bewirtschaftung	10.000,00	14.500,00	6.750,00	8.506,00	0,00	4.500,00	0,00	0,00
Verwaltung und Vertrieb	7.950,00	10.150,00	4.650,00	5.389,00	0,00	2.950,00	0,00	0,00
Summe	79.450,00	100.000,00	46.950,00	56.024,00	0,00	30.100,00	0,00	0,00

Aufgeteilt auf die einzelnen Grundstücke stellen sich die Investitionskosten wie folgt dar:

Vertragsnummer	2014198	2015109	2015140	2015182	2017124	2019010
Fläche	10 ha	5 ha	5 ha	5 ha	5 ha	2,5 ha
Grundstückskauf *)	20.600	14.300	16.250	16.250	23.370	13.000
Anpflanzung **)	40.900	19.300	25.500	19.300	18.759	9.650
Bewirtschaftung	10.000	6.750	7.750	6.750	8.506	4.500
Verwaltung und Vertrieb	7.950	4.650	5.500	4.650	5.389	2.950
Summe	79.450	45.000	55.000	46.950	56.024	30.100
*) Zu den Verträgen 2015140, 2015182 und 2019010 wurden bisher nur 15% des Kaufpreises bezahlt (da noch keine Eintragung des Eigentums erfolgt ist)						
**) Die Grundstücke zu den Verträgen 2015140, 2017124 und 2019010 wurden bestockt erworben						

Der Beschwerdeführer ist in Paraguay nicht für steuerliche Zwecke registriert. Allfällige Verluste aus seinen Waldgrundstücken in Paraguay werden in Paraguay steuerlich nicht berücksichtigt. Einkünfte des Beschwerdeführers aus den Waldgrundstücken unterliegen in Paraguay einer 10%igen Ertragsteuer. Der Beschwerdeführer ermittelt seine Einkünfte (aus Forstwirtschaft) nach § 4 Abs. 1 EStG.

Im Jahr 2016 hat der Beschwerdeführer EUR 5.786,64 an Beiträgen für Schul-, Studien- oder Ausbildungszeiten gezahlt. Die Zahlung erfolgte am 29. Dezember 2016. Dieser Betrag war sowohl im Jahr 2016 als auch im Jahr 2017 unter den Sonderausgaben erfasst.

2. Beweiswürdigung

Die Angaben zur beruflichen Tätigkeit des Beschwerdeführers und zu seinem Forstbetrieb *****Forstgut***** basieren auf den Ausführungen des Beschwerdeführers im Schreiben vom 29. Mai 2017.

Die Feststellungen zu den in Paraguay erworbenen Liegenschaften, den Grundstücksvermittlungsverträgen und den Eintragungen des Eigentums des Beschwerdeführers in den paraguayischen Kataster und in das paraguayische Grundbuch ergeben sich aus den folgenden, im Akt aufliegenden Dokumenten:

- Zur Vertragsnummer 2014198 liegt der Grundstücksvermittlungsvertrag vom 21. November 2014 vor. In diesem sind die Parzellen nicht eindeutig definiert („*die genauen Parzellierungsdaten werden nachgereicht*“). Mit selbem Datum liegt ein Kaufvertrag des Beschwerdeführers mit der *****Gesellschaft 2***** über die mit Grundstückskoordinaten genau definierten Parzellen 13 und 14 auf der Estancia *****PA***** vor. Am 27. Jänner 2015 reichte auch die *****Gesellschaft 1***** die genauen Grundstückskoordinaten sowie einen Lageplan nach. Am 30. Dezember 2016 wurde über den Grundstückskauf eine notariell beglaubigte Urkunde errichtet. Als Nachweis seines Eigentums an den Parzellen 13 und 14 legte der Beschwerdeführer Grundstücksurkunden vom 30. Dezember 2016 sowie Ausdrücke aus dem paraguayischen Kataster vor.

- Hinsichtlich der Vertragsnummer 2015109 liegt der Grundstücksvermittlungsvertrag vom 8. Juni 2015 mit genauer Angabe der Koordinaten der Parzelle 15 auf der Estanzia ***PA*** vor. Weiters legte der Beschwerdeführer zum Nachweis seines Eigentums einen Ausdruck aus dem Kataster und eine notarielle Erklärung vor.
- Zu Vertrag 2015140 liegt der Grundstücksvermittlungsvertrag vom 14. September 2015 mit genauer Angabe der Koordinaten des Grundstückes Parzelle 83 auf der Estanzia ***PA*** vor. Eine Eintragung in den Kataster und in das Grundbuch ist noch nicht erfolgt.
- Zu Vertrag 2015182 liegt der Grundstücksvermittlungsvertrag vom 27. November 2015 vor. In diesem finden sich noch keine genauen Angaben zum Grundstück. Aus dem Grundstücksvermittlungsvertrag geht lediglich der gesamte Kaufpreis und der Kaufpreis pro ha hervor. Mit Schreiben vom 15. Juli 2016 wurden die Grundstückskoordinaten sowie ein Lageplan nachgereicht. Das Grundstück Parzelle 3 befindet sich auf der Estanzia ***C***.
- Zur Vertragsnummer 2017124 liegt der Grundstücksvermittlungsvertrag vom 22. Dezember 2017 mit genauer Angabe der Koordinaten der Parzelle 9 auf der Estanzia ***C*** vor. Weiters legte der Beschwerdeführer zum Nachweis seines Eigentums eine notarielle Erklärung vor.
- Zur Vertragsnummer 2019010 liegt im Akt der Grundstücksvermittlungsvertrag vom 24. Jänner 2019 mit genauer Angabe der Koordinaten der Parzelle 51 auf der Estanzia ***C*** auf. Weiters legte der Beschwerdeführer eine notarielle Erklärung vor.

Von der belangten Behörde wurde angenommen, dass der Beschwerdeführer ursprünglich nicht geplant hatte, Grundstücke zu kaufen. Diese Annahme basierte vor allem auf dem Grundstücksvermittlungsvertrag vom 21. November 2014 zur Vertragsnummer 2014198, in dem die Parzellen noch nicht eindeutig definiert waren. Die notariell beglaubigte Urkunde vom 30. Dezember 2016 wurde als Kaufvertrag gesehen. Zudem wies die belangte Behörde darauf hin, dass die Grundstücksverkäuferin ***Gesellschaft 2*** selbst erst am 7. April 2015 Eigentum an der Estanzia ***PA*** erworben hat.

Der Ansicht der belangten Behörde, dass Grundstückskäufe nicht beabsichtigt waren, wird nicht gefolgt. Aus den oben beschriebenen Urkunden sowie aus weiteren Dokumenten geht hervor, dass bei den gewählten Aufforstungsvarianten jeweils Eigentum an den Grundstücken erworben wird (zB Prospekt Waldinvestment 2013 auf den Seiten 7 und 54: „*Beim Kaufmodell werden Sie Eigentümer eines Waldgrundstücks (...)*“; weiters auf Seite 20: „*Investitionssicherheit: Waldgrundstücke ab einer Fläche von 5ha werden notariell auf den Investor überschrieben und auf seinen Namen ins Grundbuch eingetragen. Der Investor erhält für sein eingesetztes Kapital einen Sachwert (Grundeigentum mit aufstehendem Wald), der von einer möglichen Insolvenz der ***Gesellschaft 1*** völlig unberührt bleibt*“). Zur Zahlung des Grundstückskaufpreises ist in den Grundstücksvermittlungsverträgen (jeweils in § 4) geregelt, dass nur 15% bei Vertragsunterzeichnung zu bezahlen sind: „*Die Restzahlung in Höhe von 85%*

erfolgt mit Überschreibung des Grundstücks auf den Käufer und schriftlicher Anzeige des Notars“.

Aus der Gesamtsicht der vorliegenden Unterlagen ergibt sich, dass jeweils ein Eigentumserwerb beabsichtigt ist und sich die Eintragungen im Grundbuch und im Kataster bei einzelnen Grundstücken verzögerten bzw. zum Teil noch nicht abgeschlossen sind. Dies deckt sich auch mit den glaubhaften Erklärungen des Beschwerdeführers in der Verhandlung vom 5. Dezember 2025, wonach die Eintragungen auf Grund von Vorgaben des Katasteramtes zur Parzellierung noch nicht abgeschlossen sind und der vorgelegten Erklärung der ***Gesellschaft 1*** (Beilage A der Niederschrift vom 5. Dezember 2025).

Die Verpflichtung, zusammen mit den Grundstücksvermittlungsverträgen auch Aufforstungsverträge mit der ***Gesellschaft 1*** abzuschließen, ergibt sich unter anderem aus den Allgemeinen Geschäftsbedingungen der ***Gesellschaft 1*** im Prospekt Waldinvestment 2013 (*„Die ***Gesellschaft 1*** verpachtet und/oder vermittelt zum Zwecke der Aufforstung an Käufer oder Pächter Land nur unter der Voraussetzung, dass der Pächter/Käufer auch bereit ist, einen Aufforstungsvertrag zu unterzeichnen...“*).

Die Laufzeit ist jeweils in § 4 der Aufforstungsverträge geregelt. Die Unkündbarkeit während der Laufzeit ergibt sich aus § 11 der Aufforstungsverträge, wonach eine vorzeitige Beendigung (nur) einvernehmlich möglich ist (*„eine vorzeitige Beendigung des Vertrages ist einvernehmlich jederzeit möglich“*).

Die vereinbarte Aufforstungsvariante/Waldart findet sich ebenfalls in den vorgelegten Aufforstungsverträgen (in deren Überschrift).

Nach § 3 der Aufforstungsverträge darf die ***Gesellschaft 1*** *„sämtliche Arbeiten, insbesondere die Anpflanzung, laufende Bewirtschaftung sowie Durchforstungen und Schlussernte auf Dritte“* übertragen. Aus den weiteren Unterlagen (zB Prospekt Waldinvestment 2013) geht hervor, dass die Leistungen aus den Aufforstungsverträgen von der ***Gesellschaft 2*** erbracht werden.

Die Ausführungen zur ***Gesellschaft 2*** basieren auf dem Prospekt Waldinvestment 2013 und dem Verkaufsprospekt vom 24. Februar 2017. Die Angaben zu den Eigentumsverhältnissen an der ***Gesellschaft 2*** und der ***Gesellschaft 1*** (und den überkreuzten Beteiligungen der Familien ***Familie 1*** und ***Familie 2*** an diesen Gesellschaften) basieren auf den Angaben des Beschwerdeführers in der mündlichen Verhandlung vom 5. Dezember 2025.

Die Leistungen, die durch die ***Gesellschaft 1*** bzw. deren Subauftragnehmer ***Gesellschaft 2*** an den Beschwerdeführer erbracht werden, ergeben sich aus den Aufforstungsverträgen vom 21. November 2014 (Vertragsnummer 2014198), 8. Juni 2015

(Vertragsnummer 2015109), 14. September 2015 (Vertragsnummer 2015140), 27. November 2015 (Vertragsnummer 2015182), 22. Dezember 2017 (Vertragsnummer 2017124) und 24. Jänner 2019 (Vertragsnummer 2019010) sowie aus dem Prospekt Waldinvestment 2013 der ***Gesellschaft 1*** (Seite 16).

Den Aufforstungsverträgen wurden auch die im Sachverhalt dargestellten Möglichkeiten der Einflussnahme des Beschwerdeführers auf das betriebliche Geschehen entnommen.

- Die Möglichkeit der Festlegung der Aufforstungsvariante/Waldart und der Baumart durch den Auftraggeber lässt sich aus § 2 Punkt 3. der Aufforstungsverträge ableiten (*„Welche Baumarten in welchem Abstand gepflanzt werden, hängt insbesondere davon ab, welche Waldart zwischen den Parteien vereinbart wurde...“*). Weiters findet sich im Verkaufsprospekt vom 24. Februar 2017 der Hinweis, dass der Anleger wählen kann, mit welchen Hölzern die erworbene Grundstücksfläche bepflanzt werden soll. Zudem hat der Beschwerdeführer in seiner Stellungnahme vom 17. Juli 2025 glaubhaft dargelegt, dass er frei entscheiden konnte, welche Aufforstungsvariante und Baumart er wünschte, unabhängig von den Nachbarparzellen und deren Strategien. Die Möglichkeit, Aufforstungsvariante/Waldart festzulegen, betraf nur die unbestockt erworbenen Flächen. Hinsichtlich der Flächen, die der Beschwerdeführer nach deren Aufforstung erworben hat, war die Aufforstungsvariante/Waldart bereits festgelegt.
- Dass der Beschwerdeführer die auf seinen Grundstücken durchgeführten Maßnahmen überwachen und Nachbesserungen sowie die Durchführung von Pflegemaßnahmen verlangen kann, ergibt sich im Wesentlichen aus Folgendem:
 - Zur Verfolgung der forstwirtschaftlichen Aktivitäten des Dienstleisters und des Zustandes des Waldes besteht eine Internetseite des Dienstleisters. Auf dieser sind für jede Vertragsnummer und zu jeder Baumart die umgesetzten Pflegemaßnahmen beschrieben (mit Datum der Durchführung der Maßnahme). Weiters können die Ergebnisse der regelmäßig durchgeführten Umfangmessungen abgefragt werden.
 - Die Möglichkeit zur persönlichen Inspektion basiert ebenfalls auf den Aufforstungsverträgen. Weiters hat der Beschwerdeführer (auch als Inspektor der ***Verein***) in den Jahren 2016, 2022 und 2025 an Inspektionsreisen teilgenommen (vgl. dazu die Ausführungen des Beschwerdeführers in der Stellungnahme vom 17. Juli 2025 und die vorgelegten Inspektionsberichte des Beschwerdeführers aus 2016, 2022 und 2025).
 - Nach den glaubhaften Erläuterungen des Beschwerdeführers hat dieser im Rahmen der Inspektionsreise 2016 schlechtes Wachstum auf einer Teilfläche seiner Parzellen festgestellt, welches auf nicht ordentliche bzw. nicht zeitgerechte Kulturpflege zurückzuführen war. Nach Aufforderung durch den Beschwerdeführer holte die ***Gesellschaft 2*** die Kulturpflege nach. Darüber hinaus wurden weitere Maßnahmen vereinbart, wie die manuelle und

maschinelle Pflege zwischen den Linien sowie Düngungen. Im Rahmen der Inspektionsreisen 2022 und 2025 stellte der Beschwerdeführer gemäß seiner Inspektionsberichte 2022 und 2025 keine Mängel fest, die vom Dienstleister zu verantworten wären.

- Der Beschwerdeführer hat somit Einfluss auf die auf seinen Waldgrundstücken in Paraguay durchgeführten Maßnahmen.
- Die Möglichkeit der Verweigerung der Zustimmung zur Durchforstung und Schlussernte ergibt sich aus den Aufforstungsverträgen. Vor diesem Hintergrund erscheint auch glaubwürdig, dass der Auftraggeber den Zeitpunkt von Durchforstungsmaßnahmen oder der Schlussernte selbst bestimmen kann. Dies bestätigte der Beschwerdeführer nochmals in der mündlichen Verhandlung vom 5. Dezember 2025 mit dem Hinweis, dass Durchforstungen auf Grund seiner Entscheidung wegen der geringen Preise für Energieholz nicht durchgeführt wurden.
- In den Aufforstungsverträgen ist auch vorgesehen, dass der Auftraggeber das Holz selbst vermarkten kann. Im Schreiben vom 27. Dezember 2019 legte der Beschwerdeführer überzeugend dar, dass er sich auch in seiner Forstwirtschaft in Österreich Schlägerungsunternehmen und Händler bedient, welche die Schlägerung und Bringung bis hin zur Vermarktung für ihn durchführen und, dass dies branchenüblich sei.
- Im Zusammenhang mit CO₂ Zertifikaten erhielt der Beschwerdeführer im Zeitraum 2020/2021 Schreiben der ***Gesellschaft 1***. In diesen wurde der Beschwerdeführer auf die Möglichkeit der Erzielung zusätzlicher Erträge aus dem Verkauf von CO₂ Zertifikaten hingewiesen. Voraussetzung wäre eine Zustimmung des Beschwerdeführers zur Zertifizierung seiner Parzellen. Diese erteilte der Beschwerdeführer in den Einverständniserklärungen zum Handel von CO₂-Zertifikaten vom 9. November 2020 und 27. November 2021. Nach den Einverständniserklärungen ist der Beschwerdeführer damit einverstanden, *„dass im Zuge der Zertifizierung, Mitarbeiter des zertifizierenden Unternehmens das von mir [Anm.: Beschwerdeführer] gepachtete/gekaufte Grundstück falls notwendig begehen und Zuwachsmessungen an meinen [Anm.: des Beschwerdeführers] Bäumen vornehmen.“* Weiters ist in den Einverständniserklärungen festgehalten, dass alle durch den Verkauf der CO₂-Zertifikate erzielten Erträge abzüglich der (...) Kosten dem Beschwerdeführer von der ***Gesellschaft 1*** überwiesen werden, nachdem die ***Gesellschaft 1*** die Zahlung des mit dem Handel der CO₂-Zertifikate betrauten Unternehmens erhalten hat. Auch daraus ergibt sich, dass der Dienstleister nicht ohne Zustimmung der Grundeigentümer handelt, sondern der Beschwerdeführer in die Bewirtschaftung seiner Grundstücke eingreift und damit den wirtschaftlichen Erfolg selbst beeinflusst.
- Die Allgemeinen Geschäftsbedingungen der ***Gesellschaft 1*** sehen vor, dass der Eigentümer jederzeit berechtigt ist, das Grundstück (samt Baumbestand) weiter zu veräußern (vgl. Allgemeine Geschäftsbedingungen laut Prospekt Waldinvestment 2013;

Prospekt Waldinvestment 2014). Nach der Ansicht der belangten Behörde sei ein Weiterverkauf aber de facto ausgeschlossen. Demgegenüber wird aber im Prospekt Waldinvestment 2013 darauf hingewiesen, dass ein Zweitmarkt bestehe und die wenigen Beteiligungen, die rückabgewickelt wurden, innerhalb kurzer Zeit neue Pächter/Käufer gefunden hätten. Auch im Verkaufsprospekt vom 24. Februar 2017 findet sich der Hinweis, dass eine Übertragung des Aufforstungsvertrages (Vertragsübernahme) mit Zustimmung der ***Gesellschaft 1*** grundsätzlich jederzeit möglich ist.

- Dass der Auftraggeber nach Ablauf der Vertragslaufzeit selbst entscheiden kann, wie die Grundstücke weiter bewirtschaftet werden, ist im Prospekt Waldinvestment 2013 ausdrücklich festgehalten. In diesem findet sich auf Seite 55 folgender Hinweis: „*Wir empfehlen nach 20 Jahren Wiederaufforstung. Die Entscheidung liegt beim Eigentümer.*“ Der Ansicht der belangten Behörde, dass der nach der Schlussernte unbestockte Grund keinen Wert mehr habe, da der Beschwerdeführer seine Flächen nicht selbst bewirtschaften könne und eine Rückübertragung zu einem symbolischen Preis zu erwarten sei, kann deshalb nicht gefolgt werden. Der Beschwerdeführer brachte in seiner Stellungnahme vom 17. Juli 2025 glaubhaft vor, dass er seine Grundstücke in Paraguay nach der Schlussernte wieder aufforsten lassen werde. Auch sei nach seinen nachvollziehbaren Ausführungen der Bodenwert nicht vernachlässigbar und sollen die Waldgrundstücke in Paraguay (wie auch sein Forstbetrieb in Oberösterreich) für seine Familie erhalten bleiben. Der Beschwerdeführer brachte auch überzeugend vor, dass das Fehlen eigener Betriebsmittel/Mitarbeiter in Paraguay kein Hindernis darstellen würde. Auch in seinem Forstbetrieb in Österreich arbeite er mit Fremddienstleistern. Glaubhaft erscheint auch, dass die durch die belangte Behörde bezweifelte Zufahrtsmöglichkeit zu den Parzellen des Beschwerdeführers nach paraguayischen Grundbuchsrecht besteht, da es ansonsten keine Verbücherung der Grundstücke gegeben hätte.

Die Übersicht zu den Zeiträumen der Vorbereitung der Böden und der Anpflanzungen basiert auf den Daten aus dem Kundenportal der ***Gesellschaft 1***. Daraus ergibt sich, dass die Grundstücke aus den Verträgen 2015140, 2017124 und 2019010 im Zeitpunkt des Erwerbes durch den Beschwerdeführer bereits aufgeforstet waren.

Die Ausführungen zu den Einnahmen und Aufwendungen sowie den Chancen und Risiken aus den Aufforstungen basieren auf den Aufforstungsverträgen, den Allgemeinen Geschäftsbedingungen der ***Gesellschaft 1***, dem Verkaufsprospekt vom 27. Februar 2017 sowie dem Vermögensanlagen-Informationsblatt zum 24. Februar 2017. Weitere Risikohinweise finden sich auch in den Prospekten Waldinvestment 2013 und 2014.

- Die Erläuterungen zur Abdeckung der Kosten bis zur ersten Durchforstung, zu den Holzerträgen und zur Grundsteuer ergeben sich aus den Aufforstungsverträgen sowie

aus den Verkaufsprospekten der ***Gesellschaft 1*** aus den Jahren 2013 und 2014 (*„Der Preis für Kauf und Dienstleistung beinhaltet bei Energieholz die Bewirtschaftungskosten bis zur Ernte im Jahr 5 bzw. bei Wertholz bis zur Durchforstung im Jahr 10. Spätere Bewirtschaftungskosten werden direkt mit Ernteerlösen verrechnet. Für den Investor besteht keine Nachschusspflicht“*). In der mündlichen Verhandlung vom 5. Dezember 2025 bestätigte der Beschwerdeführer, dass sich die zu Beginn bezahlten Kosten für Bewirtschaftung, Verwaltung und Vertrieb auf einen Zeitraum von 10 Jahren beziehen.

- In den Verträgen findet sich keine Regelung, wie mit den Bewirtschaftungskosten im Zeitraum nach der Durchforstung umzugehen ist, wenn auf Wunsch des Grundstückseigentümers keine Schlussernte erfolgt. Laut Beschwerdeführer (vgl. Verhandlung vom 5. Dezember 2026) ist in diesem Fall mit einer Zahlungsverpflichtung des Grundstückseigentümers zu rechnen.
- Durch die vorgelegten Abrechnungen vom 29. Juli 2019 über die Durchforstungen der Jahre 2017 und 2019 ist auch belegt, dass der Beschwerdeführer aus dem Erlös aus Holzverkauf die Kosten der Durchforstung, Bringung und des Transports zum Kunden tragen muss und von diesem Betrag auch die paraguayischen Abgaben geleistet werden.
- Die Annahme der belangten Behörde, dass die unternehmerischen Risiken (zB waldbauliche Risiken, Ausfall von Vertragspartnern) durch die ***Gesellschaft 2*** getragen werden, ist durch die vorliegenden Unterlagen nicht gedeckt. Nach den Ausführungen des Beschwerdeführers in der Stellungnahme vom 17. Juli 2025 hat sich im Jahr 2020 auf Flächen, die von der ***Gesellschaft 2*** unter vergleichbaren Aufforstungsverträgen bewirtschaftet werden, ein Waldbrand ereignet (vgl. auch https://***Zeitschrift***.cc/***Titel***/). Das Risiko hat nach den glaubhaften Ausführungen des Beschwerdeführers die jeweiligen Grundeigentümer getroffen, die aus den verbrannten Resten nur geringe Erlöse an Energieholz und Holzkohle erzielen konnten und eine Wiederaufforstung aus eigenen Mitteln zu bezahlen hatten.

Die Einnahmen aus den Waldgrundstücken in Paraguay basieren auf den in den Einkommensteuererklärungen 2014 bis 2021 erklärten Beträgen, den (zum Teil) vorliegenden Jahresabschlüssen des Beschwerdeführers sowie auf der Stellungnahme des Beschwerdeführers vom 17. Juli 2025.

Dass der Beschwerdeführer der ***Gesellschaft 1*** die Erlaubnis zum Handel von CO₂-Zertifikaten erteilt hat, ist in den Einverständniserklärungen vom 9. November 2020 und 27. November 2021 dokumentiert. Die Erträge aus dem Verkauf der CO₂-Zertifikate sind durch die Abrechnungen der ***Gesellschaft 1*** vom 20. September 2022 und 23. September 2022 belegt.

Die Darstellung der Kosten der Aufforstung, Bewirtschaftung, Verwaltung und Vertrieb basiert auf der Übersicht des Beschwerdeführers in der Stellungnahme vom 17. Juli 2025. Weiters sind die Kosten auch in den vorgelegten Investitions- und Ertragsprognosen aufgegliedert. Dass hinsichtlich der Vertragsnummern 2015140, 2015182 und 2019010 bislang nur 15% für den Erwerb der Grundstücke bezahlt wurde, ergibt sich aus der noch nicht erfolgten Eintragung des Beschwerdeführers im Grundbuch und wird auch in der Stellungnahme vom 17. Juli 2025 bestätigt. Aus dem Auseinanderfallen von Datum Vertragsabschluss und Datum Aufforstung ergibt sich, dass unter den Vertragsnummern 2015140, 2017124 und 2019010 bereits bestockte Grundstücke erworben wurden.

Die Ausführungen zur steuerlichen Behandlung des Beschwerdeführers in Paraguay ergeben sich aus einem Schreiben der paraguayischen Behörden vom 7. Dezember 2016 sowie der Stellungnahme des Beschwerdeführers vom 17. Juli 2025 und sind glaubhaft. Diese werden auch durch die vorgelegten Abrechnungen aus Durchforstungen vom 29. Juli 2019 bestätigt. In diesen wurde vom erzielten Holzpreis bzw. von den erzielten Erträgen paraguayische Umsatzsteuer und 10%ige paraguayische Ertragsteuer abgezogen. Aus den Einkommensteuererklärungen des Beschwerdeführers ergibt sich, dass dieser seine Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft nach § 4 Abs. 1 EStG 1988 ermittelt.

Die Zahlung der Beiträge für Schul-, Studien- oder Ausbildungszeiten in Höhe von EUR 5.786,64 im Jahr 2016 ist durch eine Bestätigung der Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft vom 3. Jänner 2018 belegt. Dass die Zahlung am 29. Dezember 2016 erfolgte, ergibt sich aus der Ergänzung der Beschwerde vom 6. Juli 2018. Der doppelte Abzug dieses Betrages unter den Sonderausgaben im Jahr 2016 und nochmals im Jahr 2017 ist aus der Beschwerdeentscheidung 2016 vom 7. September 2018 und aus dem Einkommensteuerbescheid 2017 vom 16. Juli 2019 ersichtlich.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I und II. (Abänderung/teilweise Stattgabe)

3.1.1. Wirtschaftliches Eigentum an den Grundstücken In Paraguay

a. Wirtschaftliches Eigentum an Grundstücken

Nach § 24 Abs. 1 lit. d BAO werden Wirtschaftsgüter, über die jemand die Herrschaft gleich einem Eigentümer ausübt, diesem zugerechnet. Die Zurechnung von Wirtschaftsgütern erfolgt somit nach Maßgabe des wirtschaftlichen Eigentums (VwGH 28.11.2007, 2007/14/0021). Das wirtschaftliche Eigentum ist auch für die Zurechnung von Wirtschaftsgütern zum Betriebsvermögen entscheidend (vgl. VwGH 18.12.1997, 96/15/0151).

Wirtschaftlicher Eigentümer ist in der Regel der zivilrechtliche Eigentümer. Zivilrechtliches und wirtschaftliches Eigentum fallen jedoch auseinander, wenn ein anderer als der zivilrechtliche Eigentümer die positiven Befugnisse, die Ausdruck des zivilrechtlichen Eigentums sind, wie insbesondere Gebrauch, Verbrauch, Veränderung, Belastung und Veräußerung, auszuüben in der Lage ist, und wenn er zugleich den negativen Inhalt des Eigentumsrechts, nämlich den Ausschluss Dritter (auch gegenüber dem Eigentümer auf Dauer, dh auf die Zeit der möglichen Nutzung) von der Einwirkung auf die Sache, geltend machen kann. Das Vorliegen dieser Voraussetzungen ist anhand des Gesamtbildes der Verhältnisse des jeweiligen Falles festzustellen (vgl. VwGH 24.11.1982, 81/13/0021; 20.3.2014, 2011/15/0120). Für die Frage des wirtschaftlichen Eigentums ist insbesondere auch von Bedeutung, wer die Chance von Wertsteigerungen und das Risiko von Wertminderungen trägt (Jakom/Ehgartner EStG, 2025, § 2 Rz 31).

Der Erwerber eines Grundstückes kann bereits in der Zeit zwischen tatsächlicher Übergabe und Eintragung im Grundbuch wirtschaftlicher (außerbücherlicher) Eigentümer sein (vgl. VwGH 9.6.1986, 84/15/0229). Unter Verweis auf dieses Erkenntnis halten auch die EStR in Rz. 132 fest, dass der Erwerber einer Liegenschaft (zB einer Eigentumswohnung) noch vor der Eintragung im Grundbuch mit der tatsächlichen Übergabe wirtschaftlicher Eigentümer der Liegenschaft wird (die dingliche Berechtigung muss somit nur noch durch ein einseitiges Gestaltungsrecht erzwingbar sein).

b. Rechtliche Würdigung im gegenständlichen Fall

Wie im Sachverhalt dargestellt, hat der Beschwerdeführer in Paraguay Grundstücke erworben. Über diese hat der Beschwerdeführer bereits Verfügungen gleich einem Eigentümer getroffen (zB die Festlegung der Aufforstungsvariante/Waldart, Anordnung von Pflegemaßnahmen, Zustimmung zum Verkauf von CO₂-Zertifikaten). Weiters hat der Beschwerdeführer die Chance auf Wertsteigerungen (hinsichtlich der Grundstücke und aus dem natürlichen Zuwachs des Holzes) und trägt das Risiko von Wertminderungen (bezogen auf das Grundstück sowie auch hinsichtlich der Erträge aus den Aufforstungen). Die Verfügungen des Beschwerdeführers und die Tragung der Risiken und Chancen aus den Grundstücken belegen, dass die Grundstücke dem Beschwerdeführer bereits übergeben wurden. Aus diesem Grund ist der Beschwerdeführer, anders als von der belangten Behörde angenommen, auch wirtschaftlicher Eigentümer der Grundstücke in Paraguay geworden. Bestätigt wird das wirtschaftliche Eigentum auch durch die späteren (wenn auch noch nicht überall erfolgten) Eintragungen in das paraguayische Grundbuch und den Kataster. Auf Grund der erfolgten Übergabe der Grundstücke ändert auch das zeitliche Auseinanderfallen zwischen Vertragsabschluss bzw. Übergabe und Eintragung im Grundbuch/Kataster nichts am wirtschaftlichen Eigentum des Beschwerdeführers.

3.1.2. Qualifikation der Einkünfte

a. Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft und Kriterien für das Vorliegen eines forstwirtschaftlichen Betriebes

Bei Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft muss es sich um eine mit allen Merkmalen eines Betriebs (Selbständigkeit, Nachhaltigkeit, Gewinnabsicht, Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr) ausgestattete Betätigung handeln, die sich als Ausübung der Land- und Forstwirtschaft in zumindest einer der Tätigkeitsformen des § 21 EStG 1988 (zB Betrieb einer Forstwirtschaft) darstellt (Jakom/Peyerl EStG, 2025, § 21 Rz 1).

Nach der Rechtsprechung erfasst die Einkunftsart Land- und Forstwirtschaft nur Tätigkeiten, die auf die planmäßige Nutzung der Naturkräfte gerichtet sind und Urproduktion darstellen (VwGH 16.9.03, 99/14/0228). Urproduktion ist die Erzeugung tierischer und pflanzlicher Produkte mit Hilfe der Naturkräfte (Jakom/Peyerl EStG, 2025, § 21 Rz 1). Forstwirtschaft ist dabei die Nutzung der natürlichen Kräfte des Waldbodens zur Gewinnung und Verwertung von Holz (vgl. Jakom/Peyerl EStG, 2025, § 21 Rz 28).

Allein das Vorhandensein eines heranwachsenden Baumbestandes kann für die Annahme eines forstwirtschaftlichen Betriebes ausreichend sein, wenn die übrigen Merkmale (insb. Gewinnerzielungsabsicht) vorliegen (vgl. UFS 30. 12. 2007, RV/0224-K/04). Auch eine durch Anpflanzung und Samenflug entstandene Waldfläche ist Teil eines Forstbetriebs oder forstwirtschaftlicher Teilbetrieb, solange die Fläche nicht derart umgestaltet wird, dass von einer Entnahme ins Privatvermögen oder der Entstehung notwendigen Privatvermögens auszugehen ist (BFH 18.5.2000, IV R 27/98).

Beim Waldbesitz ist somit idR auch ohne besondere Planungs- und Nutzungsmaßnahmen und sonstige betriebswirtschaftliche Maßnahmen schon infolge des natürlichen Holzzuwachses ein forstwirtschaftlicher Betrieb im Sinne des EStG anzunehmen (vgl. VwGH 8.5.1964, 989/62; VwGH 3.2.1967, 1736/65; UFS 30.12.2007, RV/0224-K/04; UFS 7.12.2009, RV/0074-L/06; BFG 20.1.2025, RV/7104100/2020). Die Nachhaltigkeit der Nutzung liegt in einem solchen Fall in der steten Hinnahme des Holzzuwachses. Das notwendige Merkmal für das Bestehen eines forstwirtschaftlichen Betriebes ist, auf einen einfachen Nenner gebracht, das Vorhandensein eines Baumbestandes. Gebäude und Inventar gehören zwar auch zum forstwirtschaftlichen Betrieb, sind aber nicht wesensnotwendig. Auch das Fehlen eines besonderen forstwirtschaftlichen Inventars steht der Annahme eines Forstbetriebes nicht entgegen (UFS 30.12.2007, RV/0224-K/04). Somit kann bereits ein Waldgrundstück einen Forstbetrieb darstellen (UFS 20.06.2011, RV/1291-L/10 zu 26 ha Wald; UFS 04.11.2008, RV/1712-L/02 zu 3,1 ha Wald).

Wesentliche Betriebsgrundlage für einen forstwirtschaftlichen Betrieb ist somit der (bloße) Waldbesitz. Gebäude und Inventar sind nicht wesensnotwendig (vgl. Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG19 § 24 Tz 43). Auch ist nicht notwendig, dass der Forstwirt in das Wachstum der Pflanzen eingreift (UFS 30.12.2007, RV/0224-K/04).

b. Bestehen eines einheitlichen Betriebes

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes liegt ein einheitlicher Betrieb vor, wenn mehrere Betriebszweige nach der Verkehrsauffassung und nach den Betriebsverhältnissen als Teil eines Betriebes anzusehen sind; das trifft bei engem wirtschaftlichem, technischem oder organisatorischem Zusammenhang zu. Es kommt auf das Ausmaß der objektiven organisatorischen, wirtschaftlichen und finanziellen Verflechtung zwischen den einzelnen Betriebszweigen im Einzelfall an. Als Merkmale für den einheitlichen Betrieb sind etwa anzusehen: ein Verhältnis wirtschaftlicher Über- und Unterordnung zwischen den Betrieben, Hilfsfunktion eines Betriebes gegenüber dem anderen, Verwendung gleicher Rohstoffe, gleicher Anlagen und desselben Personals. Nicht gleichartige Tätigkeiten bilden einen einheitlichen Betrieb, wenn sie geeignet sind, einander zu ergänzen (vgl. VwGH 25.2.2003, 98/14/0088).

c. Zurechnung der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft

Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft erzielt derjenige, der über die Eigenversorgung und über eine Liebhaberei hinausgehend Einkünfte aus einer land- und forstwirtschaftlichen Tätigkeit erwirtschaftet (Jakom/Peyerl EStG, 2025, § 21 Rz 3).

Für die Zurechnung von Einkünften ist entscheidend, ob das Zurechnungssubjekt über die Einkunftsquelle verfügt, also wirtschaftlich über diese disponieren und so die Art ihrer Nutzung bestimmen kann (VwGH 26.9.2000, 98/13/0070). Zurechnungssubjekt von Einkünften ist derjenige, der die Möglichkeit besitzt, die sich ihm bietenden Marktchancen auszunützen, Leistungen zu erbringen oder zu verweigern. Maßgeblich ist die tatsächliche, nach außen in Erscheinung tretende Gestaltung der Dinge (VwGH 15.12.2010, 2008/13/0012; 20.3.2014, 2011/15/0174).

Für das Vorliegen land- und forstwirtschaftlicher Einkünfte ist nicht erforderlich, dass der Steuerpflichtige „persönlich Hand anlegt“. Entscheidend ist vielmehr, dass derjenige, dem Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft zugerechnet werden sollen, nicht nur das (insb. in den Naturkräften begründete) Unternehmerrisiko trägt, sondern auch entsprechende Unternehmerinitiative entfaltet. Es kommt daher darauf an, ob die Tätigkeit der vom Steuerpflichtigen beauftragten Personen dem Steuerpflichtigen als Leiter des betrieblichen Geschehens zuzurechnen oder die gewählte rechtliche Gestaltung wirtschaftlich gesehen dem (gleichfalls risikobehafteten) Kauf einer zukünftigen Ernte gleichzuhalten war. Erfolgte die Urproduktion über Anweisung des Steuerpflichtigen, kam dem Umstand, dass er die Arbeiten

am Feld nicht selbst verrichtet hat, keine Entscheidungsrelevanz zu (vgl. VwGH 27.5.03, 98/14/0072).

d. Einkünfte aus Kapitalvermögen

Nach der Ansicht der belangten Behörde sollen im gegenständlichen Fall Kapitaleinkünfte (entweder aus einer Beteiligung nach Art eines stillen Gesellschafters oder aus einem partiarischen Darlehen) vorliegen.

- Bei einer Beteiligung nach Art eines stillen Gesellschafters handelt es sich um eine Beteiligung an einem „Nichtunternehmen“ (vgl. Jakom/Marschner EStG, 2025, § 27 Rz 83).
- Ein partiarisches Darlehen stellt keine echte stille Gesellschaft dar. Die (echte) stille Gesellschaft ist vom partiarischen Darlehen dadurch abzugrenzen, dass nur eine stille Gesellschaft einen Anteil am Verlust vermitteln kann. Ansonsten sind bei der Abgrenzung alle Umstände des Einzelfalls zu berücksichtigen (VwGH 28.9.11, 2006/13/0072). Keine echte stille Gesellschaft, sondern unternehmerisches Wagnis liegt vor, wenn der Darlehensgeber einen zwecks Finanzierung gegebenen Betrag nur unter bestimmten Voraussetzungen zurückfordern kann (VwGH 17.9.03, 2001/14/0211). Die Finanzverwaltung führt folgendermaßen aus: *„Beim partiarischen Darlehen wird die Darlehensverzinsung ebenfalls gewinnabhängig vereinbart, es fehlen aber vor allem der gemeinsame Geschäftszweck, die Verlustbeteiligung, der Einfluss auf die Geschäftsführung und die Mitwirkungs- und Kontrollrechte (EStR 6128)“* (Jakom/Marschner EStG, 2025, § 27 Rz 85).

e. Abgrenzung Land- und Forstwirtschaft zu Vermögensverwaltung

Nach § 32 BAO liegt Vermögensverwaltung im Sinn der Abgabenvorschriften insbesondere dann vor, wenn Vermögen genutzt (Kapitalvermögen verzinslich angelegt oder unbewegliches Vermögen vermietet oder verpachtet) wird. Die Nutzung des Vermögens kann sich aber auch als Gewerbebetrieb oder als land- und forstwirtschaftlicher Betrieb darstellen, wenn die gesetzlichen Merkmale solcher Betriebe gegeben sind.

Die Erfordernisse der Selbständigkeit, Nachhaltigkeit, Gewinnabsicht und der Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr werden in inhaltlicher Hinsicht auch von Betätigungen im Bereich der Vermögensverwaltung erfüllt (EStR 5418; Jakom/Peyerl EStG, 2025, § 23 Rz 6).

Eine Besteuerung als Einkünfte aus Kapitalvermögen erfolgt nur dann, wenn die Einkünfte nicht zu den Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 3 Z. 1 bis 4 EStG 1988 gehören.

f. Rechtliche Würdigung im gegenständlichen Fall

Aus dem festgestellten Sachverhalt ergibt sich, dass die Kriterien für das Vorliegen betrieblicher Einkünfte (Selbständigkeit, Nachhaltigkeit, Gewinnabsicht, Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr) im gegenständlichen Fall erfüllt sind:

- Die Selbständigkeit besteht insbesondere in der Risikotragung, den Gestaltungsmöglichkeiten und den wirtschaftlichen Chancen des Beschwerdeführers.
- Die Nachhaltigkeit ergibt sich aus dem natürlichen Holzzuwachs.
- Die Gewinnerzielungsabsicht ist in den vorgelegten Ertragsprognosen dokumentiert.
- Durch die Vertragsabschlüsse mit der ***Gesellschaft 1*** und die Möglichkeit, das geschlägerte Holz direkt zu verkaufen, nimmt der Beschwerdeführer auch am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr teil.

Darüber hinaus liegt eine Tätigkeitsform des § 21 EStG 1988 (Forstwirtschaft) vor. Der Inhalt der Tätigkeit in Paraguay besteht in der Nutzung der natürlichen Kräfte des Waldbodens zur Gewinnung und Verwertung von Holz.

Die Einkünfte des Beschwerdeführers aus Paraguay sind deshalb als Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft zu qualifizieren. Darüber hinaus ist in Paraguay vom Vorliegen eines eigenständigen forstwirtschaftlichen Betriebes des Beschwerdeführers auszugehen. Dies steht auch im Einklang mit der Judikatur, nach der die wesentliche Voraussetzung für das Vorliegen eines forstwirtschaftlichen Betriebes im natürlichen Holzzuwachs (damit etwa kein Erfordernis besonderer Planungs- und Nutzungsmaßnahmen) besteht. Zu berücksichtigen war auch die Subsidiarität von Kapitaleinkünften gegenüber betrieblichen Einkünften.

Der Ansicht des Beschwerdeführers, dass die Grundstücke in Paraguay dem österreichischen Forstbetrieb „***Forstgut***“ zuzurechnen seien, kann nicht gefolgt werden. Der Beschwerdeführer begründete dies mit dem Vorliegen eines einheitlichen Warenangebotes (Tropenholz und einheimisches Holz für die Produktion von Industrie- und Sägerundholz; Industrieholz für Zelluloseproduktion; Sägerundholz für die Verarbeitung zu Schnittholz wie zB für Möbel) und Branchengleichheit (Forstwirtschaft in Österreich und in Paraguay; auch in Österreich Aufforstung mit Baumarten, die nicht den natürlichen Waldgesellschaften entsprechen und Monokulturen; Holzverkauf und Bewirtschaftung jeweils durch externe Geschäftspartner). Weiters erläuterte der Beschwerdeführer, dass in Paraguay keine selbständige Organisation, keine eigene Verwaltung, kein eigenes Personal, keine eigene Buchführung und Kostenrechnung, kein eigenes Geschäftspapier, kein eigenes Warenlager sowie keine eigene Bewirtschaftung vorlägen, weshalb ein einheitlicher Betrieb vorläge. Nach der Ansicht des Bundesfinanzgerichtes ist der belangten Behörde zuzustimmen, dass auf Grund der großen räumlichen Trennung, der getrennten Wirtschaftsführung, der unterschiedlichen Bewirtschaftungsweisen (in Österreich unmittelbare Organisation durch den

Beschwerdeführer, in Paraguay durch langfristige Verträge ausgelagert) kein einheitlicher Betrieb vorliegt.

Die gegenteiligen Argumente der belangten Behörde, nach der Kapitaleinkünfte vorliegen sollen, überzeugen nicht. Die belangte Behörde brachte insbesondere vor, dass der Beschwerdeführer keine Unternehmerinitiative entfalte und kein Unternehmerrisiko trage. Der Beschwerdeführer trage nur jene Risiken, die auch mit einer Kapitalanlage verbunden seien und habe neben seiner Investitionssumme keine weiteren Kosten (keine Nachschussverpflichtung). Er partizipiere darüber hinaus am Erfolg der Gesamtheit der Plantage.

Wie im Sachverhalt festgestellt, zeigt der Beschwerdeführer Unternehmerinitiative und trägt auch die mit den Aufforstungen verbundenen Risiken. Dass der Beschwerdeführer anlässlich des Erwerbes der Grundstücke für einen Zeitraum von 20 Jahren Aufgaben iZm der Aufforstung und der Bewirtschaftung seiner Grundstücke an einen Dienstleister übertragen hat, ist dabei nicht schädlich. Trotz der langen vertraglichen Bindung an einen Dienstleister stehen dem Beschwerdeführer die im Sachverhalt dargestellten Einflussmöglichkeiten auf das Geschehen auf seinen Grundstücken in Paraguay zu und hat der Beschwerdeführer die wirtschaftlichen Risiken zu tragen, profitiert aber auch von den Chancen aus dem natürlichen Wachstum der Bäume auf seinen Grundstücken. Auch nach der Judikatur ist nicht erforderlich, dass der Beschwerdeführer die Aufgaben iZm der Bewirtschaftung seiner paraguayischen Flächen selbst erledigt. Vor diesem Hintergrund ist auch nicht problematisch, dass die ***Gesellschaft 1*** Maßnahmen ausarbeitet und der Beschwerdeführer diesen (soweit er selbst damit einverstanden ist) zustimmt.

Der Beschwerdeführer partizipiert nach dem festgestellten Sachverhalt auch nicht am Erfolg der Gesamtheit der Plantage, sondern am Erfolg seiner Grundstücke, wenn auch bestimmte Kosten (und teilweise die Einnahmen aus der Holzernte) unter Einbeziehung der Flächen anderer Grundeigentümer ermittelt und dem Beschwerdeführer aliquot zugerechnet werden.

Die belangte Behörde argumentierte weiters, dass auch die Formulierungen im Verkaufsprospekt und im Vermögensanlage-Informationsblatt vom 24. Februar 2017 (etwa „attraktive Kapitalanlage“) auf Kapitaleinkünfte hinweisen würden. Zudem wurden diese Unterlagen auf Basis des deutschen Vermögensanlagegesetzes erstellt, das unter anderem „auf sonstige Anlagen, die eine Verzinsung und Rückzahlung oder einen Vermögenswerten Barausgleich im Austausch für die zeitweise Überlassung von Geld gewähren oder in Aussicht stellen“ anzuwenden ist.

Demgegenüber finden sich aber auch im Verkaufsprospekt und im Vermögensanlage- Informationsblatt vom 24. Februar 2017 sowie im Prospekt Waldinvestment 2013 die Hinweise, dass

- es sich um Direktinvestments handelt und der Anleger durch die Investition keine unternehmerische Beteiligung an der ***Gesellschaft 1*** eingeht;
- der Anleger weder Gesellschafter der Emittentin (***Gesellschaft 1***) wird noch auf irgendeine andere Weise unternehmerisch an der Emittentin beteiligt ist;
- es sich nicht um eine Beteiligung in Form einer stillen Teilhaberschaft (z.B. als Kommanditist in einem geschlossenen Fonds) oder den Erwerb von Aktienanteilen handelt.

Gegen das Vorliegen eines partiarischen Darlehens bzw. einer Beteiligung (nach Art) eines stillen Gesellschafters spricht somit auch die vertragliche Gestaltung. Darüber hinaus fehlt für ein partiarisches Darlehen die Vereinbarung einer Verzinsung sowie der Ausschluss einer Verlustbeteiligung. Gegen das Vorliegen einer stillen Beteiligung spricht ua die fehlende Regelung, an welchem Unternehmen/Vermögen die Beteiligung bestehen soll.

Nach der Ansicht der belangten Behörde würden auch die Zahlungen aus den CO2-Zertifikaten für Einkünfte aus Kapitalvermögen sprechen. Hier ist dem Beschwerdeführer zuzustimmen, dass die Erträge aus den CO2-Zertifikaten, auch wenn diese über die ***Gesellschaft 1*** abgewickelt werden, Ausfluss des natürlichen Holzwachstums auf seinen Grundstücken sind.

Aus der Gesamtbetrachtung und aus wirtschaftlicher Sicht liegen im gegenständlichen Fall somit Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft vor.

3.1.3. Ermittlung der Einkünfte des Beschwerdeführers

Im gegenständlichen Fall hat der Beschwerdeführer auf der Grundlage der Aufforstungsverträge Zahlungen für Anpflanzung, Bewirtschaftung sowie Verwaltung und Vertrieb geleistet. Weiters erzielte der Beschwerdeführer Einnahmen aus Durchforstungen.

a. Erstaufforstungskosten

Nach der Judikatur sind Erstaufforstungskosten zu aktivieren (vgl. VwGH 21.10.1986, 86/14/0021 zum Abzug der Erstaufforstungskosten bei Veräußerung eines forstwirtschaftlichen Teilbetriebes: *“Beim Forstwirt bilden jene Aufwendungen, die das Wirtschaftsgut "stehendes Holz" hervorbringen, also insbesondere die Aufforstungskosten (Kulturkosten), Herstellungskosten. Das gilt sowohl für die Kosten der Erstaufforstung als auch für jene der Wiederaufforstung.“*).

Davon abweichend lässt die Finanzverwaltung den sofortigen Abzug von Erstaufforstungskosten zu, wenn sie in einem bereits bestehenden Forstbetrieb zu keiner

erheblichen (anzunehmen bis zu einer jährlichen Vergrößerung der Forstfläche um 10 %) Vermehrung des Waldbestandes führen (vgl. Brauner in: Ehrke-Rabel/Hirschler/Petriz/Sutter (Hrsg), Die Einkommensteuer (EStG1988) BandIII - Kommentar (75. Lfg 2025) § 21 EStG Rz 129; Schweinberger in: Trauner/Wakounig, Praxishandbuch der Land- und Forstwirtschaft (3. Auflage, 2016), S. 493; jeweils unter Hinweis auf Rz. 1411 bzw. Rz. 5024 der EStR 2000).

In diesem Sinne auch Kube zum deutschen EStG: *„Sofort abzugsfähig sind Aufforstungsmaßnahmen bei einem bereits bestehenden forstwirtschaftlichen Betrieb, die nicht zu einer erheblichen Vermehrung des Waldbestandes führen“* (Kube in: Kirchhof/Seer, Einkommensteuergesetz, 24. Auflage, 3/2025, § 13 EStG Rd-Nr. 65). Kube verweist in diesem Zusammenhang auf das Urteil des BFH vom 19. Dezember 1962, IV 268/59 S, BStBl. III 1963, 357. Nach diesem Urteil

- stellt das stehende Holz ein (nicht abnutzbares) Wirtschaftsgut des Anlagevermögens dar;
- sind Aufwendungen zu seiner Herstellung (Erstaufforstung) oder zu seiner Anschaffung (Waldanschaffungskosten) daher grundsätzlich zu aktivieren;
- zwingt die Bejahung der Aktivierungspflicht (auf Grund des gesetzlichen Wahlrechtes in § 6 Abs. 1 Z. 2 dEStG) nicht zur laufenden Aktivierung des ohne weitere Aufwendungen eintretenden natürlichen Wert- oder Substanzzuwachses des stehenden Holzes;
- sind Wiederaufforstungskosten im allgemeinen laufender Aufwand, weil sie im Rahmen eines bestehenden forstwirtschaftlichen Betriebs regelmäßig wiederkehren;
- darf auch von einer Aktivierung der Erstaufforstungskosten Abstand genommen werden, wenn der Forstwirt innerhalb seines Betriebes bisher anderweitig genutzte Flächen im Rahmen seines Wirtschaftsplans erstaufforstet und die Aufwendungen hierfür nicht zu einer erheblichen Vermehrung des Waldbestandes führen. Hierbei ist eine großzügige Betrachtung angebracht. Insoweit können ähnliche Grundsätze angewandt werden, wie sie auch in anderen Fällen bei der Aktivierungspflicht anerkannt sind, um den Grundsatz der richtigen Periodenabgrenzung nicht zu überspannen. Dabei muss aber das gesamte Aufforstungsprogramm berücksichtigt werden, soweit es in einem Zuge, wenn auch auf mehrere Wirtschaftsjahre verteilt, durchgeführt wird. Der betriebs- und forstwirtschaftlichen Bedeutung der Aufforstung würde es nicht gerecht werden, die Maßnahmen eines Wirtschaftsjahres für sich zu betrachten.

Etwas anderes (dh keine sofortige Abzugsfähigkeit von Aufforstungsmaßnahmen) soll nach Kube gelten, wenn es sich um Herstellungskosten handelt. *„Dabei ist nach der gebotenen wirtschaftlichen Betrachtung nicht der gesamte Waldbestand eines forstwirtschaftlichen Betriebes als einheitliches Wirtschaftsgut des nicht abnutzbaren Anlagevermögens des Betriebes zu betrachten, sondern jeder nach objektiven Kriterien, insbesondere Alter, Holzart und räumliche Lage, abgrenzbare Teil des stehenden Holzers (Bestand)“* (Kube in:

Kirchhof/Seer, Einkommensteuergesetz, 24. Auflage, 3/2025, § 13 EStG Rd-Nr. 65 mit Verweis auf zB BFH 5.6.2008, IV R 67/05, BStBl. II 2008, 960).

Herstellungskosten im Sinne des § 6 EStG 1998 sind jene Aufwendungen, die für Herstellung, Erweiterung oder wesentliche Verbesserung eines Vermögensgegenstandes entstehen. Von Herstellung wird gesprochen, wenn ein Wirtschaftsgut mit geänderter Verkehrsgängigkeit entsteht, also wenn Aufwendungen für die Herstellung eines selbständig bewertungsfähigen Wirtschaftsgutes getätigt werden oder Maßnahmen an einem bestehenden Wirtschaftsgut die Wesensart (zB durch eine Erweiterung oder eine über den ursprünglichen Zustand hinausgehende wesentliche Verbesserung) verändern (vgl. Jakom/Ehgartner EStG, 2025, § 6 Rz 30).

Aus dem vorgenannten lässt sich ableiten, dass Anschaffungskosten (bezogen auf das stehende Holz) eines bestockten Grundstückes aktivierungspflichtig sind.

Auch hinsichtlich Erstaufforstungskosten besteht grundsätzlich eine Aktivierungspflicht. Keine Aktivierungspflicht bei Erstaufforstungskosten besteht, wenn diese zu keinem Entstehen eines neuen oder im Wesen veränderten Wirtschaftsgutes führen. Die Beurteilung, ob ein Wirtschaftsgut mit geänderter Verkehrsgängigkeit entsteht, ist dabei nicht für einen gesamten forstwirtschaftlichen Betrieb zu beurteilen, sondern für nach objektiven Kriterien (zB räumliche Lage) abgegrenzte Flächen und deren Bestockung (die für sich genommen eigenständige Wirtschaftsgüter darstellen).

Nach dem deutschen BFH ist beim stehenden Holz als Wirtschaftsgut der in einem selbständigen Nutzungs- und Funktionszusammenhang stehende Baumbestand anzusehen, der sich durch geographische Faktoren, die Holzartzusammensetzung oder die Altersklassenzusammensetzung deutlich von den übrigen Holzbeständen abgrenzt und regelmäßig eine Mindestgröße von einem Hektar umfasst (BFH 5.6.2008, IV R 67/05, BStBl. II 2008, 960 zur Frage des Buchwertabganges anlässlich einer Durchforstung).

Somit ist nicht die gesamte Bestockung eines Forstbetriebes als ein eigenständiges Wirtschaftsgut zu verstehen, sondern sind die Baumbestände auf einzelnen Teilflächen, die nach den genannten Kriterien (geographische Lage, Holzartenzusammensetzung, Altersklassenzusammensetzung) voneinander abgrenzbar sind, jeweils als selbständige Wirtschaftsgüter zu betrachten.

Für den gegenständlichen Fall ergibt sich daraus folgendes:

- Wie im Sachverhalt festgestellt, hat der Beschwerdeführer unter den Vertragsnummern 2015140, 2017124 und 2019010 bestockte Grundstücke erworben. Beim Erwerb bestockter Grundstücke sind die auf das stehende Holz entfallenden Anschaffungskosten – wie oben erläutert – jedenfalls aktivierungspflichtig.
- Auch hinsichtlich der Kosten für die Erstaufforstung jener Grundstücke, die der Beschwerdeführer unbestockt erworben hat (Vertragsnummern 2014198, 2015109 und 2015182), besteht im gegenständlichen Fall eine Aktivierungspflicht. Bei den in Paraguay erworbenen und aufgeforsteten Grundstücken handelt es sich um ehemaliges Weideland. Hinsichtlich dieser Grundstücke erfolgte durch die Aufforstungen eine Änderung der Wesensart (von Weideland zu Wald) bzw. wurde jeweils das Wirtschaftsgut stehendes Holz neu geschaffen. Es liegt somit eine „Herstellung“ vor, sodass die diesbezüglichen Kosten aktivierungspflichtig sind. Für eine gemeinsame Betrachtung der Forstgrundstücke in Österreich und in Paraguay (in dem Sinne, dass durch die zusätzliche Aufforstung kleiner Flächen in Paraguay keine Änderung der Wesensart des Wirtschaftsgutes Bestockung ***Forstgut*** eingetreten wäre) besteht keine Grundlage. Die Flächen (bzw. der Baumbestand) in Paraguay sind geographisch, durch die Holzartzusammensetzung und die Altersklassenzusammensetzung deutlich vom ***Forstgut*** abgegrenzt, sodass es sich hierbei um unterschiedliche Wirtschaftsgüter handelt, die jeweils für sich getrennt zu betrachten sind.

Der Argumentation des Beschwerdeführers, nach der eine sofortige Abzugsfähigkeit der Erstaufforstungskosten gegeben sein soll, ist weiters folgendes zu entgegnen: Diese Argumentation basiert auf Rz. 1411 der Einkommensteuerrichtlinien. Die Einkommensteuerrichtlinien stellen auf den bestehenden forstwirtschaftlichen Betrieb ab und lassen eine sofortige Abzugsfähigkeit zu, falls die Erstaufforstung zu keiner erheblichen Vermehrung (maximal 10% pro Jahr) der Forstfläche bzw. des Waldbestandes führt. Hier ist darauf hinzuweisen, dass es sich bei den Einkommensteuerrichtlinien mangels Kundmachung im Bundesgesetzblatt um keine für das Bundesfinanzgericht beachtliche Rechtsquelle handelt. Die Richtlinien verstehen sich selbst nur als Auslegungsbehelf zum EStG 1988, aus denen über gesetzliche Bestimmungen hinausgehende Rechte und Pflichten nicht abgeleitet werden können (UFS 16.11.2011, RV/0255-L/09). Überdies besteht im gegenständlichen Fall, wie oben ausgeführt, kein einheitlicher forstwirtschaftlicher Betrieb der sowohl das ***Forstgut*** als auch die Aktivitäten in Paraguay umfasst hätte.

b. Aufwendungen für Bewirtschaftung sowie Verwaltung und Vertrieb

Laut Sachverhalt hat der Beschwerdeführer anlässlich des Abschlusses der Aufforstungsverträge die Kosten für die Bewirtschaftung sowie für Verwaltung und Vertrieb für einen Zeitraum von 10 Jahren vorausgezahlt.

Aus buchhalterischer/bilanzieller Sicht stellen Vorauszahlungen für noch zu erhaltende Leistungen aktive Rechnungsabgrenzungsposten dar. Aktive Rechnungsabgrenzungsposten sind Ausgaben vor dem Abschlussstichtag, die Aufwand für eine bestimmte Zeit nach diesem Tag darstellen (vgl. § 198 Abs. 5 UGB). Rechnungsabgrenzungsposten dienen der Wahrung des Realisationsprinzips durch eine periodengerechte Gewinnermittlung (vgl. BFH 9.12.1993, IV R 130/91 BStBl 1995 II S 202).

Im EStG werden Rechnungsabgrenzungen nicht ausdrücklich erwähnt, insbesondere auch nicht in den Bestimmungen zur Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG 1988. Nach § 4 Abs. 2 EStG 1988 ist die Vermögensübersicht allerdings nach den allgemeinen Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung zu erstellen.

Nach der Finanzverwaltung (vgl. Rz. 416 und Rz. 2399 der EStR 2000) und Teilen der Literatur besteht im Bereich der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG 1988 für den Ansatz von Rechnungsabgrenzungsposten ein Wahlrecht (vgl. Fritz-Schmied; Gensluckner; Mayr in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG25 § 6 Rz. 323, Stand 1.1.2025, rdb.at, mwN). Durch die Ausübung des Wahlrechtes bindet sich der Steuerpflichtige nach dem Grundsatz der Bewertungsstetigkeit (VwGH 23.1.1974, 1138/72 zur Abgrenzung von Urlaubsansprüchen).

Nach der herrschenden Meinung dagegen sollen Rechnungsabgrenzungsposten auch bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG 1988 zwingend auszuweisen sein. Begründet wird dies im Wesentlichen mit dem Erfordernis des Ausweises eines periodengerechten Gewinns und damit der Richtigkeit der Periodenbesteuerung. Eine Nicht-Aktivierung (bzw. Passivierung) von Rechnungsabgrenzungsposten würde demnach den Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung (insbesondere dem Realisationsprinzip) widersprechen (vgl. Denk/Baumüller/Leitner-Hanetseder/ Mitter/Wohlschlager, Externe Unternehmensrechnung, 6. Auflage, S. 295; eine Verpflichtung zum Ausweis von Rechnungsabgrenzungsposten sehen zB auch Ebner/Marschner, Jakom/Ebner/Marschner EStG, 2026, § 4 Rz 188 mwN; weitere Verweise siehe auch Mayr in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG25 § 6 Rz. 323, Stand 1.1.2025, rdb.at). Auch nach der Rechtsprechung des deutschen BFH sind aufgrund des Realisationsprinzips Rechnungsabgrenzungsposten zu bilden (vgl. BFH 9.12.1993, IV R 130/91, BStBl 1995 II S. 202 zu einem passiven Rechnungsabgrenzungsposten iZm einer unbefristeten Inanspruchnahme landwirtschaftlicher Flächen durch ein Elektrizitätsversorgungsunternehmen). Nach der Meinung von Beiser leitet sich für die Gewinnermittlung gemäß § 4 EStG 1988 die Pflicht zur Aufstellung einer wahren, klaren und vollständigen Bilanz (auch für Zwecke des Steuerrechts) aus § 119 BAO ab. Die Bildung von Rückstellungen, Rechnungsabgrenzungsposten und Teilwertabschreibungen wandelt sich dadurch nach der Meinung von Beiser von der Wahl zur Pflicht des Steuerpflichtigen (vgl. Beiser/GedS Gassner, 116 ff; zitiert nach Jakom/Ebner/Marschner EStG, 2026, § 4 Rz 188).

Auch nach der hier vertretenen Ansicht besteht bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG 1988 die Verpflichtung, Rechnungsabgrenzungsposten zu bilden:

- § 4 Abs. 2 EStG 1988 sieht ausdrücklich vor, dass die allgemeinen Grundsätze ordnungsgemäßer Buchhaltung zu beachten sind.
- Aus den Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchhaltung ergibt sich das Erfordernis einer periodengerechten Gewinnermittlung. Diese ist bei Vorauszahlungen für noch nicht erhaltene Leistungen nur durch die Bildung eines Rechnungsabgrenzungsposten zu erreichen.

Hinsichtlich der vorausgezahlten Verwaltungs- und Vertriebsaufwendungen sieht § 4 Abs. 6 EStG 1988 ausdrücklich eine Verteilungspflicht vor. Nach § 4 Abs. 6 EStG 1988 sind nicht aktivierungspflichtige Vorauszahlungen von Beratungs-, Bürgschafts-, Fremdmittel-, Garantie-, Miet-, Treuhand-, Vermittlungs-, Vertriebs- und Verwaltungskosten gleichmäßig auf den Zeitraum der Vorauszahlung zu verteilen, außer sie betreffen lediglich das laufende und das folgende Jahr. § 4 Abs. 6 EStG 1988 ist nur für die in der Bestimmung aufgezählten taxativen Ausgaben anzuwenden (vgl. VwGH 24.10.95, 95/14/0057). Nach Ebner/Marschner kann die explizite Verteilungspflicht des § 4 Abs. 6 EStG 1988 aber nichts am zwingenden Ansatz von Rechnungsabgrenzungsposten ändern (Jakom/Ebner/Marschner EStG, 2026, § 4 Rz 188).

Bezüglich der Bewirtschaftung ist in § 4 Abs. 8 EStG 1988 geregelt, dass Aufwendungen für die Pflege des stehenden Holzes sofort als Betriebsausgaben abzusetzen sind, wenn bei land- und forstwirtschaftlichen Betrieben für das stehende Holz der höhere Teilwert (§ 6 Z. 2 lit. b EStG 1988) nicht angesetzt wird.

Somit sind die vorausgezahlten Aufwendungen für die Bewirtschaftung sowie die vorausgezahlten Verwaltungs- und Vertriebsaufwendungen über die Laufzeit (jeweils 10 Jahre) zu verteilen.

3.1.4. Einnahmen und Aufwendungen aus Paraguay

Aus dem vorgenannten ergeben sich im gegenständlichen Fall folgende Einnahmen und Aufwendungen aus der Forstwirtschaft in Paraguay:

Einnahmen/Ausgaben	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021
Einnahmen	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	1.111,76	0,00	0,00
Bewirtschaftung	-1.000,00	-2.450,00	-3.125,00	-3.975,60	-3.975,60	-4.425,60	-4.425,60	-4.425,60
Verwaltung und Vertrieb	-795,00	-1.810,00	-2.275,00	-2.813,90	-2.813,90	-3.108,90	-3.108,90	-3.108,90
Einkünfte Paraguay	-1.795,00	-4.260,00	-5.400,00	-6.789,50	-6.789,50	-6.422,74	-7.534,50	-7.534,50

Die vorausgezahlten Ausgaben aus der Bewirtschaftung sowie für Verwaltung und Vertrieb wurden jeweils über eine Laufzeit von 10 Jahren verteilt.

In den verfahrensgegenständlichen Einkommensteuerbescheiden 2014 bis 2021 waren bislang folgende Einkünfte aus Paraguay erfasst:

bisher erfasste Einkünfte	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021
Einkünfte Paraguay	-1.471,25	0,00	0,00	-7.950,00	0,00	1.111,76	0,00	0,00

Die evident zu haltenden steuerlichen Werte für die Forstwirtschaft in Paraguay (ohne die Anschaffungskosten für Grund und Boden) belaufen sich auf:

steuerliche Werte	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021
stehendes Holz	40.900,00	85.700,00	105.000,00	123.759,00	123.759,00	133.409,00	133.409,00	133.409,00
ARA Bewirtschaftung	9.000,00	21.050,00	24.675,00	29.205,40	25.229,80	25.304,20	20.878,60	16.453,00
ARA Verwaltung und Vertrieb	7.155,00	15.495,00	17.870,00	20.445,10	17.631,20	17.472,30	14.363,40	11.254,50

3.1.5. Doppelbesteuerungsabkommen

Zwischen Österreich und Paraguay besteht kein Doppelbesteuerungsabkommen. Da der Beschwerdeführer im Inland seinen Wohnsitz hat, ist er mit seinen gesamten in- und ausländischen Einkünften in Österreich steuerpflichtig.

Zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung sieht die auf Grundlage des § 48 BAO ergangene Verordnung des Bundesministers für Finanzen betreffend die Vermeidung von Doppelbesteuerungen, BGBl. II Nr. 474/2002 vor, dass

- positive Einkünfte aus im Ausland belegenem unbeweglichem Vermögen von der Besteuerung auszunehmen sind, wenn sie aus Staaten stammen, mit denen Österreich kein darauf anwendbares Doppelbesteuerungsabkommen abgeschlossen hat und wenn sie im ausländischen Staat einer der österreichischen Einkommensteuer vergleichbaren Besteuerung unterliegen, deren Durchschnittsteuerbelastung mehr als 15% beträgt;
- bei unbeschränkt Steuerpflichtigen ausländische Steuern vom Einkommen auf die veranlagte österreichische Einkommensteuer anzurechnen sind, wenn kein Doppelbesteuerungsabkommen anwendbar ist und der Eintritt einer internationalen Doppelbesteuerung nicht nach der vorgenannten Bestimmung beseitigt wird. Der anzurechnende Betrag darf jedoch den Teil der österreichischen Steuer nicht übersteigen, der unmittelbar auf die im Ausland besteuerten Einkünfte entfällt (Anrechnungshöchstbetrag).

Im gegenständlichen Fall beträgt die Ertragsteuer in Paraguay maximal 10% (Quelle: <https://taxsummaries.pwc.com/paraguay/individual/taxes-on-personal-income>).

Somit ist im gegenständlichen Fall auf Basis von § 48 BAO die Anrechnungsmethode anzuwenden.

3.1.6. Behandlung von Verlusten aus Paraguay

Nach § 2 Abs. 8 EStG 1988 sind im Ausland nicht berücksichtigte Verluste bei der Ermittlung des Einkommens höchstens in Höhe der nach ausländischem Steuerrecht ermittelten Verluste des betreffenden Wirtschaftsjahres anzusetzen.

§ 2 Abs 8 normiert für die Einkommensermittlung die Berücksichtigung von Einkünften, die unbeschränkt Steuerpflichtige in ausländischen Betriebsstätten oder Betrieben erzielen (Jakom/Ehgartner EStG, 2025, § 2 Rz 189).

Der Verlustdeckel sichert die Nachversteuerung ab. Im Anwendungsbereich der Anrechnungsmethode kommt die Deckelung nicht zur Anwendung (Jakom/Ehgartner EStG, 2025, § 2 Rz 201). Gleiches muss gelten, wenn kein Doppelbesteuerungsabkommen besteht, nach § 48 BAO aber die Anrechnungsmethode zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung anzuwenden ist.

Die Verluste des Beschwerdeführers aus Paraguay können deshalb in Österreich steuerlich angesetzt werden.

3.1.7. Hälftesteuersatz und Verlustrücktrag

In den Jahren 2015, 2018 und 2021 beantragte der Beschwerdeführer jeweils die Anwendung des Hälftesteuersatzes auf Einkünfte aus besonderen Waldnutzungen (EUR 43.715,84 in 2015, EUR 33.195,13 in 2018 und EUR 1.864,33 in 2021). Diese Ermäßigung steht nach § 37 Abs. 1 zweiter Teilstrich EStG 1988 zu, soweit die Einkünfte aus besonderen Waldnutzungen vorrangig den Verlust aus anderen Holznutzungen und sodann einen weiteren Verlust aus demselben forstwirtschaftlichen Betriebszweig, in dem die Einkünfte aus besonderer Waldnutzung angefallen sind, übersteigen. Die Anpassung der Einkünfte aus Paraguay hat damit auf die Höhe der Einkünfte aus besonderen Waldnutzungen keinen Einfluss.

In der Einkommensteuererklärung 2020 beantragte der Beschwerdeführer einen Verlustrücktrag nach § 124b Z. 355 EStG 1988 in Höhe von EUR 4.835,84. Der diesen Betrag übersteigende Verlust des Jahres 2020 wurde im Jahr 2021 als Verlustabzug nach § 18 Abs. 6 EStG 1988 berücksichtigt.

3.1.8. Missbrauch nach § 22 BAO

Nach der Ansicht der belangten Behörde soll im gegenständlichen Fall Missbrauch nach § 22 BAO vorliegen. Das Kaufmodell bezwecke eine „*steuerlich günstige Behandlung als Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft*“. Die angemessene Gestaltung wäre nach der Ansicht der belangten Behörde eine Kapitalüberlassung an die ***Gesellschaft 1*** gewesen.

Nach § 22 Abs. 2 BAO idF BGBl. I Nr. 62/2018 liegt Missbrauch vor, wenn eine rechtliche Gestaltung, die einen oder mehrere Schritte umfassen kann, oder eine Abfolge rechtlicher Gestaltungen im Hinblick auf die wirtschaftliche Zielsetzung unangemessen ist. Unangemessen sind solche Gestaltungen, die unter Außerachtlassung der damit verbundenen Steuerersparnis nicht mehr sinnvoll erscheinen, weil der wesentliche Zweck oder einer der wesentlichen Zwecke darin besteht, einen steuerlichen Vorteil zu erlangen, der dem Ziel oder Zweck des geltenden Steuerrechts zuwiderläuft. Bei Vorliegen von triftigen wirtschaftlichen Gründen, die die wirtschaftliche Realität widerspiegeln, liegt kein Missbrauch vor.

Diese Beschreibung deckt sich im Wesentlichen mit der Judikatur des VwGH, der Missbrauch definierte als *„rechtliche Gestaltung, die im Hinblick auf die wirtschaftliche Zielsetzung vor dem Hintergrund des mit der Regelung des Abgabengesetzes verfolgten Zieles ungewöhnlich und unangemessen ist und die nur auf Grund der damit verbundenen Abgabenersparnis verständlich wird“* (zB VwGH 25.5.2016, 2013/15/0244; 30.4.2015, 2012/15/0162).

Aus der Sicht des Bundesfinanzgerichtes besteht im gegenständlichen Fall keine unangemessene Gestaltung. Ziel des Beschwerdeführers war es, seine forstwirtschaftliche Fläche zu vergrößern. Hierbei hat der Beschwerdeführer die Grundstücke und Dienstleistungen von einem Anbieter in Anspruch genommen, der zahlreiche Leistungen aus einer Hand erbringt. Es bestehen ausreichende außersteuerliche Gründe, sodass kein Missbrauch vorliegt.

3.1.9. Nachkauf Versicherungszeiten

Nach § 18 Abs. 1 Z. 1a EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 163/2015 können Beiträge für eine freiwillige Weiterversicherung einschließlich des Nachkaufs von Versicherungszeiten in der gesetzlichen Pensionsversicherung als Sonderausgaben abgezogen werden.

Laut festgestelltem Sachverhalt hat der Beschwerdeführer im Jahr 2016 EUR 5.786,64 an Beiträge für Schul-, Studien- oder Ausbildungszeiten an die Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft bezahlt.

Dieser Betrag war unter den Sonderausgaben doppelt (im Jahr 2016 und im Jahr 2017) berücksichtigt und war deshalb im Jahr 2017 zu streichen.

3.2. Zu Spruchpunkt III. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Da zur Frage, ob bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG 1988 Rechnungsabgrenzungsposten verpflichtend zu bilden sind, keine höchstgerichtliche Judikatur besteht, wird die Revision an den Verwaltungsgerichtshof zugelassen.

Wien, am 28. Mai 2026