

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Senatsvorsitzende Mag. Susanne Haim, die Richterinnen Mag. Monika Fingernagel sowie die fachkundigen Laienrichter Mag. David Bergsmann und Michael Hinterreiter LLB in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Hofbauer & Wagner Rechtsanwälte OG, Riemerplatz 1, 3100 St.Pölten, über die Beschwerde vom 5. März 2019 gegen die Bescheide des Finanzamtes Amstetten Melk Scheibbs vom 31. Jänner 2019 betreffend Einkommensteuer 2013, Einkommensteuer 2015 und Festsetzung der Immobilienertragsteuer 2017, Steuernummer ***BF1StNr1*** nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 18. September 2025 in Anwesenheit der Schriftführerin Alexandra Gallistl zu Recht erkannt:

- I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
- II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Der Beschwerdeführer (Bf) hat in den beschwerdegegenständlichen Jahren 2013, 2015 und 2017 insgesamt 12 Grundstücke in ***1*** verkauft.

Im Zuge einer die Jahre 2013-2017 umfassenden Betriebsprüfung wurde festgestellt, dass der Bf im Zeitraum 2013 bis 2018 für diese und weitere Grundstücke im unmittelbaren Nahebereich beim Verkauf Preise in der Höhe zwischen € 20,18 bis € 59,80 pro m² erzielt habe. Aufgrund mehrerer Indizien seien die im Kaufvertrag angeführten Preise nicht als die tatsächlich erzielten Einnahmen anzunehmen. Dazu habe die Betriebsprüfung Nachschauen bei Käufern durchgeführt, bei denen sich herausgestellt habe, dass Barabhebungen genau am Tag der Kaufvertragsunterzeichnung erfolgt seien.

Laut Auskunft der Gemeinde seien Grundstücke im Gemeindegebiet zum damaligen Zeitpunkt zu einem Preis von € 42,- pro m² verkauft worden. Dieser Preis habe sich auch aus der

Einsichtnahme in die Kaufpreissammlung beim Verkauf ähnlicher Grundstücke bestätigt. Der Bf selbst habe auf der Homepage der Gemeinde ***1*** sieben noch nicht verkaufte Grundstücke zumindest seit Juli 2017 zu einem Quadratmeterpreis von € 63,00 bzw. € 66,00 angeboten. Außerdem liege eine anonyme Anzeige vor, in der vorgebracht werde, dass der Bf bei Grundstücksverkäufen einen Teil des Entgeltes „schwarz“ einnehme. Es werde daher aufgrund des Gesamtbildes der Verhältnisse im Schätzungswege nach § 184 BAO ein fremdüblicher Verkaufserlös in Höhe von € 42,- pro m² angenommen. Die Differenz zu den erklärten Beträgen werde der Besteuerung durch die Immobilienertragsteuer gemäß § 30 EStG unterzogen.

Das Finanzamt folgte den Prüferfeststellungen und erließ am 8.2.2019 die entsprechenden Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2013 und 2015 sowie am 31.1.2019 den Bescheid über die Festsetzung von Immobilienertragsteuer 2017.

Dagegen brachte der Bf mit Schriftsatz vom 20.2.2019 Beschwerde ein und führte zur Begründung aus, dass es sich bei den Grundstücken um eine Hanglage mit verschiedenen Ausformungen und unterschiedlicher Erreichbarkeit bzw. Bebaubarkeit handle. Die Behörde habe sich auf Aussagen eines Neiders gestützt, der Bezug nahm auf die Aussage eines Betrunknen bei einer Weihnachtsfeier, wonach bei einem Kaufgeschäft ein Schwarzgeldbetrag bezahlt worden sei. Außerdem bestehe Grund zur Annahme, dass Aktenteile nicht vorgelegt worden seien. Es werde daher eine Einsicht in sämtliche Prüfungs- und Erhebungsakten beantragt.

Aus der Kaufpreissammlung ergebe sich außerdem, dass ein Grundstück (GrStNr ***2***) zu einem Quadratmeterpreis von € 23,52 verkauft worden sei. Es handle sich dabei nicht um ein land- und forstwirtschaftliches Grundstück, wie vom Finanzamt angenommen.

Die Ehegatten ***3*** hätten zunächst das Grundstück Nr ***4*** zu einem Quadratmeterpreis von € 43,98 und einer Fläche von 623 m² angekauft, in weiterer Folge das danebengelegene Grundstück Nr ***5*** mit einer Fläche von nur 498 m² zum Preis von € 28,00. Dies sei deshalb erfolgt, da es erforderlich gewesen sei, das Grundstück von Wildwuchs (Büschen und Bäumen) zu befreien. Weiters aufgrund der Hanglage, sowie der geringen Größe des Grundstückes. Die Ehegatten ***6*** hätten hingegen drei nebeneinanderliegende Grundstücke, nämlich ***7***, ***8*** und ***9***, zu einem Quadratmeterpreis von € 46,00 angekauft, wegen der besonderen Vorliebe und der Positionierung der Grundstücke in einer Verbindungsstraße. Im Übrigen sei beim Kauf des ersten Grundstückes nicht bewusst gewesen, dass die Aufschließungsabgabe nur auf Basis Bauklasse 1 entrichtet war und sei dies bei der Preisverhandlung für das zweite Grundstück berücksichtigt worden.

Das von der Behörde ebenso herangezogenen Grundstück Nr. ***10***, das vom Land ***11*** um einen Kaufpreis von € 40,48 gekauft worden sei, sei mit den Geländeverhältnissen der verfahrensgegenständlichen Grundstücke nicht vergleichbar. Die Zusammenrechnung der Kaufpreise und der Barabhebungen bei den Käufern ergebe

außerdem einen nicht runden Quadratmeterpreis, den man so sicher nicht vereinbart hätte. Die Behörde habe darüber hinaus eine E-Mail des Bf, die im Zuge der anonymen Anzeige übermittelt worden sei, falsch gedeutet. Der dort genannte Verkaufserlös in der Höhe von € 180.000,00 für vier Grundstücksverkäufe, stimme mit den Verkäufen zu einem Gesamtkaufpreis von insgesamt 177.710,00 überein. Die Annahmen der Behörde seien daher willkürlich.

Außerdem werde die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung beantragt.

Am 2.10.2019 erfolgte die Akteneinsicht beim Finanzamt.

Mit Beschwerdevereinscheidung vom 8.11.2019 wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen und darin ausgeführt, dass bei den Grundstücksverkäufen große Differenzen bei den Erlösen je m² bestünden. Beispielsweise läge ein unerklärbarer Kaufpreisunterschied bei identem Käufer vor. Weitere Unklarheiten würden sich insbesondere aus dem höheren Verkaufspreis eines angrenzenden Grundstücks beim Fremdvergleich, höheren üblichen Verkaufspreisen im Gemeindegebiet, Werbeeinschaltung des Bf auf der Homepage der Gemeinde, der Kaufpreissammlung des Finanzamtes, Barabhebungen der Käufer sowie den Sachverhaltsangaben in der Anzeige vom 16.12.2016 und der E-Mail des Bf vom 14.9.2017 ergeben.

In der Folge brachte der Bf mit Schriftsätzen vom 3.12.2019 und vom 5.12.2019 Vorlageanträge betreffend die Beschwerden gegen die Immobilienertragssteuer 2017 sowie die Einkommensteuerbescheide 2013 und 2015 ein. Darin beantragte er die Entscheidung durch den Senat.

Mit Vorlagebericht vom 19.2.2020 legte das Finanzamt die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor.

Am 18.9.2025 wurde antragsgemäß eine mündliche Senatsverhandlung durchgeführt, worin der Vertreter der Amtspartei sowie der Vertreter des Bf im Wesentlichen wie in den Schriftsätzen ausführten. Der Vertreter des Bf führte ergänzend aus, dass die Grundstücke alle zu höheren Preisen angeboten und inseriert worden seien. Es seien jedoch nicht immer die angebotenen Preise erzielt worden. Der Bf gab an, dass die Grundstücke zunächst zu einem sehr günstigen Preis angeboten worden seien. Unterlagen über die entsprechenden Inserate seien keine mehr vorhanden.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Das Bundesfinanzgericht stellt auf Basis des oben geschilderten Verwaltungsgeschehens und der aktenkundigen Unterlagen folgenden entscheidungswesentlichen Sachverhalt fest:

Am 16.12.2016 langte eine anonyme Anzeige bei der Wirtschafts- und Korruptionsstaatsanwaltschaft ein, die an das Finanzamt weitergeleitet wurde. Der Inhalt lautete:

„Ich wohne in ***1*** und versuche schon seit geraumer Zeit mein Grundstück zu einem ortsüblichen Preis zu veräußern. Ich habe einen guten Freund, der am ***12*** wohnt. Bei der Weihnachtsfeier haben wir uns getroffen und zusammen ein Getränk getrunken. Ich erklärte ihm mein Problem mit dem Verkauf des Grundstücks, da dies nur sehr zögerlich voranschreite. Er sagte nur: Selbst schuld, du musst es nur so machen wie wir am ***12***. Der Besitzer der Baugrundstücke, ein Immobilienunternehmer aus dem ***13***, laut meinem Freund ein gewisser Hr. ***14***, verkauft die Baugrundstücke. Nach Nachfrage soll er jede Menge Baugrundstücke hier in ***1*** haben. Ich konnte erfahren, dass mein Kollege von der Weihnachtsfeier ihm vorab 15.000 € so gegeben hat. Somit hat sich jeder Kosten erspart. Sein Nachbar hat auch vor dem Grundstückskauf einiges an Geld übergeben, hier kann ich den Betrag nicht sagen.“

In einer weiteren anonymen Anzeige, die am 9.11.2017 beim Finanzamt eingelangte, befindet sich der Ausdruck einer E-Mail des Bf vom 14.9.2017 mit folgendem Inhalt (auszugsweise):

„Von den sieben kleinen Bauparzellen in ***1***, welche ich noch privat halte, habe ich vier Stück verkauft und das Geld korrigiert. Die Erlöse € 180.000,00 sind bereits in die Immobilien verbaut. Eigentlich viel mehr. Es ist also kein Vermögensverlust für den Käufer“

Aufgrund dessen wurde beim Bf eine Betriebsprüfung durchgeführt.

Der Bf hat im Jahr 2009 Baugrundstücke in ***1*** von einer gemeinnützigen Wohnbaugesellschaft angekauft. Die Grundstücke befinden sich in unmittelbarer Nähe zueinander.

In den Jahren 2013, 2015 und 2017 hat er davon folgende Grundstück verkauft:

[...]

Die Lage der Grundstücke stellt sich wie folgt dar (im Folgenden als „Karte 1“ bezeichnet; entnommen aus der „digitalen Katastermappe, Land ***11***“):

[...]

Die Grundstücke mit der ursprünglichen Nummer ***4*** und ***5*** sind mittlerweile zu einem Grundstück vereint worden (GrStNr ***5***, auf Karte 1).

Dasselbe gilt für die Grundstücke ***7***, ***8***, ***9*** (GrStNr ***9*** auf Karte 1).

Dies wird durch folgende Karte, die dem Arbeitsbogen der Betriebsprüfung entnommen wurde, veranschaulicht („Karte 2“):

[...]

Die Höhenlage der Grundstücke stellt sich wie folgt dar („Karte 3“):

[...]

Es sind daher insgesamt 6,8 m Höhenunterschied festzustellen, wobei sich ca 5 m nur auf das letzte Stück verteilen. Dies aus dem Grund, da der gesamte Höhenunterschied nur entlang einer schmalen Linie verläuft (graue Linie mit Schatten auf Karte 3).

Dies wird in folgender Grafik („Karte 4“) genauer dargestellt, wobei „blau“ eine ebene Fläche darstellt (auf Karte 1 als „Baum-Linie“ zu erkennen):

[...]

Es wird daher festgestellt, dass die einzelnen Grundstücke keine nennenswerte Hanglage aufweisen und keine Unterscheide in der Erreichbarkeit oder Bebaubarkeit ersichtlich sind.

Die Ehegatten ***15***, die Käufer der Grundstücke ***16*** und ***17*** behoben am Tag der Kaufvertragsunterzeichnung (10.6.2015) eine Summe von € 22.660,00 in bar von ihrem Konto. Im Zuge der Nachschau gaben die Käufer als Grund für die Barabhebung an, das Geld als „Sicherheitspolster“ für den Hausbaues zu Hause verwahrt zu haben. Für ca. die Hälfte des

Betrages seien dann Gutscheine beim Möbelhaus ***18*** eingekauft worden, die später eingelöst worden seien. Der Rest sei für andere Einkäufe, wie Baustoffe, verwendet worden. Dazu wurden diverse Rechnungen vorgelegt. Ein Teil der ***18*** Rechnungen wurde mittels Gutscheine, insgesamt im Wert von € 4.550,00, bezahlt (12.1.2016: € 50,00; 8.6.2016: 2 x € 1.000,00; 9.7.2016: € 500,00; 6.7.2016: 2 x € 1.000,00). Die jeweiligen Gutscheinumnummern sind dabei nicht fortlaufend.

Die Ehegatten ***3*** kauften im Jahr 2015 das Grundstück mit der Nummer ***4*** um einen Preis vom € 43,00 pro m².

Im Jahr 2017 kauften sie das direkt angrenzende Grundstück Nr. ***5***. Der Kaufpreis für dieses Grundstück betrug laut Kaufvertrag € 28,00 pro m². Die Käufer behoben ebenfalls am Tag der Kaufvertragsunterzeichnung für das zweite Grundstück (21.7.2017) eine Summe von € 7.056,00 in bar von ihrem Konto.

Im Zuge der Nachschau gaben die Ehegatten ***3*** an das Geld als „Sicherheitspolster“ behoben zu haben, da beim ersten Grundstückskauf unvorhersehbare Kosten entstanden seien. Folgenden Ausgaben seien dann damit beglichen worden: Notarkosten, Anwaltskosten, Gartenhütte, Wassertank, Sträucher, Raseneinfassungssteine, Trockenbeton, Rasenmäher, Gartenzaun, Werkzeug für diverse Arbeiten, 2x Landeskreditrate.

Aus der Ansicht in Karte 2 ist ersichtlich, dass ursprünglich, in unbebautem Zustand, ein größerer Baumbestand auf dem Grundstück ***4*** vorhanden war. Dies wird in der folgenden Ansicht noch verdeutlicht (rot markiert):

[...]

Die Barabhebungen der Käufer ***15*** und ***3*** am Tag der Vertragsunterzeichnungen in Höhe von € 22.660,00 und € 7.056,00 waren Teil des Kaufpreises für die vom Bf gekauften Grundstücke.

Die Kaufpreise laut Kaufvertrag plus den Barabhebungen ergeben bei beiden Käufern einen Quadratmeterpreis von gerundet € 42,00 (***15***: 41,95, ***3***: 42,16).

Bei den Grundstücksverkäufen an die Käufer ***19***, ***20***, ***21*** und ***22*** entspricht der in den jeweiligen Kaufverträgen angegeben Kaufpreis ebenfalls nicht dem tatsächlich bezahlten Kaufpreis.

Die Kaufpreissammlung der Finanzverwaltung ergibt bei Grundstücksverkäufen in der Gemeinde ***23*** (zu der auch der Ortsteil ***1*** gehört) in den Jahren 2012-2015 folgende Quadratmeterpreise:

17.7.2015: € 23,52

18.8.2014: € 40,50

08.8.2014: € 39,00

16.8.2013: € 40,49

29.8.2012: € 40,70

Mit Kaufvertrag vom 23.7.2015 wurde vom Land ***11*** ein im gleichen Siedlungsbereich gelegenes Grundstück (GrStNr. ***10***) zu einem Preis von € 40,48 pro m² verkauft. Die Gemeinde ***23*** gab ebenfalls an, ein Grundstück zu einem Preis von € 42,- pro m² verkauft zu haben.

Im Jahr 2018 verkaufte der Bf das Grundstück mit der Nummer ***24*** um einen Quadratmeterpreis von € 59,80.

2. Beweiswürdigung

Der Sachverhalt ergibt sich aus den angeführten, tatsächlich festgestellten, Umständen und den Ergebnissen des geschilderten verwaltungsbehördlichen und -gerichtlichen Verfahrens.

Folgende Würdigungen sprechen für den festgestellten und oben dargestellten Sachverhalt:

Zunächst ist anzumerken, dass die verkauften Grundstücke in einem unmittelbaren Nahebereich, zum Teil direkt angrenzend, liegen. Dies geht aus Karte 1 eindeutig hervor. Aus dieser Karte ist auch ersichtlich, dass es sich um, in einem Siedlungsbereich gelegene, rechteckige Baugrundstücke handelt und keine Schwierigkeiten in der Bebaubarkeit, Zufahrt oder Erschließbarkeit bestehen.

Weiters kann aus Karte 3 und 4 entnommen werden, dass keines der gegenständlichen Grundstücke, entgegen den Ausführungen des Bf, eine nennenswerte Hanglage aufweist. Dies wird auch durch den Augenschein im Zuge der Betriebsprüfung bestätigt. Die Angaben des Bf sind daher insgesamt wenig glaubhaft.

Es widerspricht vom Grunde her schon der allgemeinen Lebenserfahrung, dass Grundstücke in ein und derselben Siedlungslage im gleichen Zeitraum vom selben Verkäufer zum Teil um fast das Doppelte verkauft werden.

Noch unwahrscheinlicher ist jedoch, dass der Grundstückspreis im Falle der Käufer ***3*** bei aneinander angrenzenden Grundstücken von 2015 bis 2017 von € 43,00 pro m² für das eine Grundstück auf € 28,00 pro m² für das zweite Grundstück gesunken sein soll. Es ist allgemein bekannt, dass die Immobilienpreise in Österreich in diesem Zeitraum stetig gestiegen sind. Ein „Verhandlungsgeschick mancher Käufer“, wie vom Bf angegeben, kann eine derartige

Abweichung der Kaufpreise nicht rechtfertigen. In diesem Fall handelt es sich noch dazu um denselben Käufer.

Aus diesem Grund hat das Finanzamt bei zwei der Käufer Nachschauen durchgeführt. Im Zuge dessen stellte sich heraus, dass die Käufer jeweils größere Bargeldbeträge genau am Tag der Vertragsunterzeichnung von ihren Konten behoben haben.

Die Erklärungen der Käufer sind dabei nicht glaubhaft. Die Käufer gaben an, das Geld für eine Art Sicherheitspolster beim Hausbau behoben zu haben. Es ist nicht glaubhaft, dass derartige Barbeträge zu Hause aufbewahrt werden.

Die Ehegatten ***15*** sagten im Zuge ihrer Einvernahme aus ***18***-Gutscheine im Wert von ca € 11.000 gekauft zu haben. In diesem Zusammenhang legten sie diverse ***18***-Rechnungen vor, von denen ein Teil mittels Gutscheine bezahlt wurde. Diese Rechnungen sind mit 20.5.2016, 12.1.2016, 18.6.2016 und 9.7.2016 datiert. Es ist nicht glaubhaft, dass Gutscheine gekauft werden und diese dann über ein Jahr lang zu Hause aufbewahrt werden. Das Risiko einer Insolvenz ist nur einer der Gründe, der diese Angabe unwahrscheinlich erscheinen lässt. Es wurde auch keine Rechnung über den Gutscheineinkauf vorgelegt. Die Summe der vorliegenden Gutscheine beträgt außerdem insgesamt nur € 4.550,00. Die Gutscheinnummern sind nicht fortlaufend, was bei einem gleichzeitigen Kauf jedoch der Fall sein müsste.

Hinsichtlich der weiteren vorgelegten Rechnungen ist nicht glaubhaft, dass diese alle in bar beglichen wurden. Eine Barzahlung geht aus den meisten Rechnungen auch nicht hervor und wurde somit nicht nachgewiesen. Die Rechnungen sind teilweise ebenfalls über ein Jahr nach der Barabhebung datiert. Bei der ***25***-Rechnungen vom 9.5.2016 handelt es sich außerdem um eine Onlinebestellung, bei der eine Barzahlung unmöglich ist. Rechnungen von Möbelhäusern oder Baumärkten in dieser Höhe werden üblicherweise mittels Kartenzahlung oder Überweisung beglichen. Weitere Erklärungen für die hohe Barabhebung am Tag der Kaufpreisunterzeichnung wurden von den Käufern nicht abgegeben.

Dasselbe gilt für die Ehegatten ***3***. Hier umso mehr da dieselben Käufer aneinander angrenzende Grundstücke kauften. Es entspricht nicht der allgemeinen Lebenserfahrung, dass ein angrenzendes Grundstück, das keine wesentlichen Unterschiede zum anderen Grundstück aufweist, zwei Jahre später um fast die Hälfte verkauft wird. Aus Karte 2 ist ersichtlich, dass der ursprüngliche Baumbestand in unbebautem Zustand auf dem Grundstück ***4*** (2015 gekauft) größer war als jener auf Grundstück ***5*** (2017 gekauft). Weder aufgrund einer Hanglage noch eines Baumbestandes, lässt sich daher der Unterschied in den Kaufpreisen erklären. Auch die Grundstücksgröße von fast 500 m² rechtfertigt keinen derart niedrigeren Kaufpreis, zumal diese Größe durchaus im normalen Bereich für den Bau eines Einfamilienhauses liegt. Der Größenunterschied zum erstgekauften Grundstück beträgt außerdem nur ca. 100 m². Die genannte zusätzliche Aufschließungsabgabe rechtfertigt den niedrigen Preis ebenfalls nicht, da hierbei lediglich 25% der bereits entrichteten Aufschließungsabgabe nachverrechnet wurde (ca € 7,00 pro m² laut Auskunft der Gemeinde).

Dies ergibt bei den Käufern ***3*** einen Betrag von ca € 3.500,00.

Die Immobilienpreise sind, wie bereits erwähnt, in diesen Jahren allgemein deutlich gestiegen und nicht gesunken.

Weiters sind die angegebenen Gründe der Käufer für die Barabhebungen nicht glaubhaft. Es ist nicht glaubhaft, dass ein Notar oder ein Rechtsanwalt sowie eine „Landeskreditrate“ in bar bezahlt werden. Darüber hinaus fällt es auf, dass sich durch die Zusammenrechnung des Kaufpreises laut Kaufvertrag idHv € 13.944,00 mit der Summe der Barabhebung idHv € 7.056,00 genau die runde Summe von € 21.000,00 ergibt. Dass hingegen der Quadratmeterpreis dann keine runde Summe darstellt, ist nicht unüblich. Wichtig für Käufer und Verkäufer sind in der Regel runde Summen beim Kaufpreis.

Vom Bf wird der Verkauf der Grundstücke ***7***, ***8*** und ***9*** (jetzt Grundstück Nr ***9***) zu einem Preis von € 46,00 an die Ehegatten ***6*** erwähnt und dabei angeführt, dass dies aufgrund der besonderen Vorliebe der Käufer und der Positionierung an einer Verbindungsstraße erfolgt sei. Diese Grundstücke befinden sich jedoch genau unterhalb der Grundstücke der Käufer ***3*** und weisen die gleichen Grundstücksformen auf (siehe Karte 1). Eine Verbindungsstraße ist nicht ersichtlich.

Es erscheint überdies auffällig, dass beide einvernommenen Käufer genau am Tag der Kaufvertragsunterzeichnung größere Beträge in Bar abgehoben haben. Beide Käufer gaben weitestgehend die gleichen Gründe für die Barabhebungen an. Ein Sicherheitspolster für den Hausbau müsste nicht genau an diesem Tag behoben werden bzw ist es nicht glaubhaft, dass ein solcher in bar zu Hause aufbewahrt wird.

Weiters liegt die anonyme Anzeige vor, die Schwarzgeldzahlungen im Zusammenhang mit den Grundstücksverkäufen des Bf angibt und die E-Mail des Bf, in der er selbst von einer „Korrektur des Kaufpreises“ spricht. Was genau mit der Korrektur des Kaufpreises gemeint war, bleibt zwar unklar, es spricht jedoch nicht für die Glaubwürdigkeit des Bf.

Abschließend legt auch die Werbeanzeige des Bf für weitere Grundstücksverkäufe in derselben Gegend um € 63,00 – 66,00 pro m² aus dem Jahr 2017 den Schluss nahe, dass die beschwerdegegenständlichen Grundstücke tatsächlich zu einem höheren Preis verkauft wurden. Eine Preissteigerung von € 20,00 bis 28,00 pro m² - wie in den gegenständlichen Kaufverträgen angegeben - auf € 63,00 - 66,00, also fast das Dreifache, ist nicht erklärbar und entspricht auch nicht der Realität. Hätte der Bf tatsächlich die Grundstücke lediglich zu einem Preis von € 20,00 bis 28,00 pro m² verkauft, würde er nicht kurze Zeit später versuchen vergleichbare Grundstücke um das Dreifache zu verkaufen. Dieser Preis wird auch durch den tatsächlichen Verkauf des Grundstückes mit der Nummer ***24*** durch den Bf im Jahr 2018 um einen Quadratmeterpreis von € 59,80 bestätigt.

Die Angaben des Bf und seines Vertreters hinsichtlich der Höhe der Verkaufspreise, zu denen die Grundstücke ursprünglich angeboten wurden widersprechen sich zudem.

Insgesamt ist die Vorgehensweise des Bf nicht glaubhaft bzw entsprechen dessen Angaben nicht der Realität (zB Hanglage) und es ist davon auszugehen, dass die Kaufpreise laut Kaufverträgen nicht mit den tatsächlich gezahlten Kaufpreisen übereinstimmen.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Gemäß § 119 BAO muss der Abgabepflichtige die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht oder für die Erlangung abgabenrechtlicher Begünstigungen bedeutsamen Umstände nach Maßgabe der Abgabenvorschriften offenlegen. Die Offenlegung muss vollständig und wahrheitsgemäß erfolgen.

Wenn die tatsächlichen Verhältnisse nach § 115 BAO auch von Amts wegen zu ermitteln sind, befreit dies den Abgabepflichtigen nicht von seiner Offenlegungs- und Mitwirkungspflicht (VwGH 23.2.2010, 2007/15/0292).

In dem Ausmaß, in dem die Partei zur Mitwirkung an der Wahrheitsfindung ungeachtet ihrer Verpflichtung hiezu nicht bereit ist bzw. eine solche unterlässt, tritt die Verpflichtung der Behörde, den Sachverhalt nach allen Richtungen über das von ihr als erwiesen erkannte Maß hinaus zu prüfen, zurück (z.B. VwGH 22.4.2009, 2004/15/0144; Ritz/Koran, BAO⁸, § 115 Tz 9 und 13).

Eine erhöhte Mitwirkungspflicht besteht ua, wenn ungewöhnliche Verhältnisse vorliegen (VwGH 28.5.2002, 97/14/0053; VwGH 9.9.2004, 99/15/0250), die nur der Abgabepflichtige aufklären kann, oder wenn die Behauptungen des Abgabepflichtigen mit den Erfahrungen des täglichen Lebens in Widerspruch stehen (VwGH 22.1.1992, 90/13/0200; 7.6.2001, 95/15/0049; 30.9.2004, 2004/16/0061).

Auch wenn die Partei die sie treffende (erhöhte) Mitwirkungspflicht verletzt, hat die Behörde den maßgebenden Sachverhalt im Rahmen der freien Beweiswürdigung (§ 167 BAO) festzustellen (vgl VwGH 23.2.1994, 92/15/0159).

Zur freien Beweiswürdigung bestimmt § 167 Abs 2 BAO, dass die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen hat, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

Nach ständiger Rechtsprechung genügt es, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen

lässt (vgl Ritz/Koran in BAO⁸, § 167 Tz 8; VwGH 23.9.2010, 2010/15/0078; VwGH 28.10.2010, 2006/15/0301).

Im Rahmen der freien Beweiswürdigung kommt das BFG zu dem Schluss, dass die Barabhebungen der Käufer ***15*** und ***3*** Teil des Kaufpreises für die vom Bf gekauften Grundstücke waren (siehe Beweiswürdigung).

Es ist daher davon auszugehen, dass auch bei den weiteren Grundstücksverkäufen (***19***, ***20***, ***21*** und ***22***) mit angegeben Quadratmeterpreisen zwischen € 20,00 und 28,00, daneben Barbeträge an den Bf geflossen sind, die einen Teil des Kaufpreises darstellten. Sachlichen Gründe für die hohen Kaufpreisunterschiede zu den übrigen Verkäufen bestehen nicht (siehe Beweiswürdigung).

Gemäß § 184 Abs 1 BAO hat die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung zu schätzen, soweit sie diese nicht ermitteln oder berechnen kann. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind.

Nach § 184 Abs 2 BAO ist insbesondere dann zu schätzen, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen wesentlich sind.

Die Schätzungsberechtigung beruht allein auf der objektiven Voraussetzung der Unmöglichkeit, die Besteuerungsgrundlagen zu ermitteln oder zu berechnen (zB VwGH 01.06.2006, 2002/15/0174; VwGH 23.02.2010, 2008/15/0027).

Zu den Umständen, die für die Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen wesentlich sind, kann gegebenenfalls ein Vermögenszuwachs gehören, dessen Nichtaufklärung durch die Partei zu einer Schätzung führen kann (vgl VwGH 24.9.2014, 2012/13/0107; VwGH 19.10.2022, Ra 2022/13/0079). Dies gilt auch, wenn die Deckung des Lebensaufwandes ungeklärt ist (VwGH 26.4.2000, 2000/14/0047; VwGH 31.7.2002, 98/13/0194; vgl auch Ritz/Koran in BAO⁸, § 184 Tz 7 mwN).

Ziel der Schätzung ist es, Besteuerungsgrundlagen zu ermitteln, die den tatsächlichen Betriebsergebnissen möglichst nahekommen. Jeder Schätzung ist jedoch eine gewisse Ungenauigkeit immanent (zB VwGH 2000/14/0166; 23.2.2012, 2009/17/0127; VwGH 23.4.2014, Ro 2014/13/0022). Wer zur Schätzung Anlass gibt und bei der Ermittlung der materiellen Wahrheit nicht entsprechend mitwirkt, muss die mit jeder Schätzung verbundene Ungewissheit hinnehmen (zB VwGH 15.11.2021, Ra 2021/13/0088; VwGH 17.4.2024, Ra 2023/15/0009; vgl auch Ritz/Koran in BAO⁸, § 184 Tz 3 mwN).

Die Wahl der Schätzungsmethode steht der Abgabenbehörde grundsätzlich frei (zB VwGH 21.12.2010; VwGH 11.6.2021, Ro 2020/13/0005).

Beim inneren Betriebsvergleich wird die Schätzung auf Ergebnissen desselben Betriebes anderer Zeiträume (idR früherer Wirtschaftsjahre) aufgebaut (vgl zB VwGH 5.5.1992, 92/14/0018).

Es ist jene Methode (allenfalls mehrere Methoden kombiniert) zu wählen, die im Einzelfall zur Erreichung des Zieles, den tatsächlichen Gegebenheiten (der tatsächlichen Besteuerungsgrundlage) möglichst nahe zu kommen, am geeignetsten erscheint (vgl zB VwGH 30.9.2021, Ra 2019/13/0118; VwGH 17.4.2024, Ra 2023/15/0009).

Im gegenständlichen Fall hat der Bf nicht sämtliche Umsätze aus Grundstücksverkäufen in seiner Erklärung zur Immobilienwertsteuer erfasst, da er die Schwarzumsätze in der Höhe von € 22.660,00 und € 7.056,00 aus den Verkäufen der Grundstücke an die Ehegatten ***15*** und ***3*** nicht angegeben hat.

Aus diesem Grund besteht auch die berechtigte Annahme, dass der Bf bei den weiteren Verkäufen mit ähnlichen Preisen pro m² genauso vorgegangen ist. Abweichungen der Kaufpreise in dieser Höhe (fast das Doppelte) ist, wie in der Beweiswürdigung ausgeführt, nicht glaubhaft. Dies vor allem im Zusammenhang mit der anonymen Anzeige, der E-Mail des Bf und der Werbeanzeige des Bf aus dem Jahr 2017. Die Schätzungsbefugnis der Abgabenbehörde ist daher gegeben.

Bei der Schätzungsmethode wendete das Finanzamt eine Art inneren Betriebsvergleich an, indem die Kaufpreise auf die Preise der Ehegatten ***15*** und ***3*** inklusive der Barabhebungen hochgerechnet wurden. Diese Methode ist für den vorliegenden Fall am naheliegendsten und geeignetsten den tatsächlichen Gegebenheiten möglichst nahe zu kommen, da ein und derselbe Verkäufer vergleichbare Grundstücke nicht zu völlig unterschiedlichen Preisen verkaufen wird.

Die Kaufpreissammlung der Finanzverwaltung sowie der Grundstücksverkauf des Landes ***11*** bestätigen Verkaufspreise von rund € 40,00 pro m² für vergleichbare bzw im selben Siedlungsbereich gelegen Grundstücke im gegenständlichen Zeitraum. Aus welchem Grund in ***23*** das eine Grundstück zu einem Kaufpreis von € 23,52 verkauft wurde, kann nicht mehr festgestellt werden. Die Verkäufe in der Höhe von rund 40,00 pro m² überwiegen jedoch eindeutig.

Die Höhe der Schätzung mit einem angesetzten Verkaufserlös von € 42,00 pro m², genau in Höhe der Verkäufe an die Ehegatten ***15*** und ***3***, ist daher gerechtfertigt. Beim Käufer ***19*** wurden ohnehin nur € 36,00 pro m² aufgrund des Verkaufes im Jahr 2013 angesetzt („Inflationsabschlag“). Vom Bf wurden auch keine Unterlagen hinsichtlich der tatsächlich erzielten Kaufpreise vorgelegt.

Die Beschwerde war demnach abzuweisen.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (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 diese Voraussetzungen im Beschwerdefall nicht vorliegen, weil lediglich der freien Beweiswürdigung unterliegende Sachverhalte zu beurteilen waren, war auszusprechen, dass die Revision unzulässig ist.

Linz, am 18. September 2025