

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch den Richter Mag.Dr. Thomas Leitner in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch LeitnerLeitner Salzburg GmbH Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Hellbrunner Straße 7, 5020 Salzburg, über die Beschwerde vom 30. November 2021 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 3. August 2021 betreffend Körperschaftsteuer 2017, Steuernummer ***BF1StNr1***, zu Recht:

- I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.
Der angefochtene Bescheid wird dahingehend abgeändert, dass die Körperschaftsteuer für 2017 festgesetzt wird mit 0,00 Euro. Das Einkommen im Jahr 2017 beträgt 0,00 Euro.
- 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 ***KÖR1*** erwarb im Jahr 2000 die bebaute Liegenschaft EZ ***1***, KG ***2*** ***Ort1***, mit der Lageadresse ***Adresse1***, ***Plz1*** ***Ort1*** (im Folgenden nur „Liegenschaft“) um einen Kaufpreis von ATS 9.500.000,00, und nutzte diese in der Folge im Rahmen eines Betriebes gewerblicher Art als Studentenheim und als Gästehaus („***Gebäudenname1***“). Im Jahr 2017 wurde die betriebliche Tätigkeit eingestellt und mit einer umfassenden Sanierung des Gebäudes begonnen. Im Rahmen der Körperschaftsteuererklärung des ***Gebäudenname1*** als Betrieb gewerblicher Art des ***KÖR1*** (im Folgenden bezeichnet als „beschwerdeführende Partei“) für das Jahr 2017

wurde angegeben, dass das Ergebnis aus der Betriebsaufgabe gem § 19 Abs 7 KStG iVm § 24 EStG 0,00 Euro betrage. Dazu wurde im Rahmen der Beilagen zur Körperschaftsteuererklärung 2017 angemerkt, dass die Entnahme des Grund und Bodens gemäß § 24 Abs 3 iVm § 6 Z 4 EStG zum Buchwert, welcher zum Aufgabestichtag 373.031,50 Euro betrage, erfolgt sei. Abgesehen vom Grund und Boden sei die Entnahme der Wirtschaftsgüter im Rahmen der Betriebsaufgabe gem § 24 Abs 3 EStG zu deren gemeinen Werten erfolgt. Die gemeinen Werte der entnommenen Wirtschaftsgüter, wie beispielsweise des Gebäudes, würden die jeweiligen Buchwerte nicht übersteigen und ergebe sich aus der Entnahme daher keine Steuerbemessungsgrundlage. Der Buchwert des Gebäudes zum Aufgabestichtag 31. August 2017 betrage 177.747,13 Euro.

Mit Ergänzungsersuchen vom 14. Dezember 2018 wurde die beschwerdeführende Partei vom Finanzamt ***Ort2*** (nunmehr Finanzamt Österreich; im Folgenden auch „belangte Behörde“ oder „Amtspartei“) unter anderem um Vorlage eines Gebäudegutachtens und um Erläuterung, wie der Entnahmewert der entnommenen Liegenschaft begründet wird, ersucht.

Mit E-Mail der steuerlichen Vertretung der beschwerdeführenden Partei vom 15. Jänner 2019 wurde daraufhin zusammengefasst ausgeführt, dass der Annahme der Übereinstimmung des gemeinen Werts des Gebäudes mit dessen Buchwert folgende Überlegungen zugrunde gelegt worden seien:

- Der Buchwert des Gebäudes habe zum 31. August 2017 177.747,13 Euro betragen und belaufe sich die geplante Gesamtinvestitionssumme auf 2.232.276,00 Euro brutto.
- Das Gebäude stehe unter Denkmalschutz und sei daher grds von einem Wertabschlag von bis zu 15% auszugehen (Verweis auf *Kranewitter*, Liegenschaftsbewertung, 5. Auflage, 82). Die Wertminderung sei bei der beschwerdeführenden Partei eingetreten, da die Unterschutzstellung erst nach dem Erwerb der Liegenschaft erfolgt sei.
- Die Baukostensteigerung in den Jahren 2000 bis 2017 habe sich durchschnittlich auf 2,88% jährlich belaufen und liege diese daher unter der berücksichtigten AfA iHv 3% pa.

Im Zuge einer in der Folge bei der beschwerdeführenden Partei durchgeführten Außenprüfung gemäß § 147 BAO wurde der belangten Behörde ein im Auftrag der beschwerdeführenden Partei vom allgemein beeideten und gerichtlich zertifizierten Sachverständigen ***Privatgutachter*** erstelltes, mit Datum 15. Februar 2019 unterfertigtes Gutachten zur Ermittlung des Verkehrswertes der gegenständlichen Liegenschaft vor Beginn der Umbauarbeiten vorgelegt. Diesem Gutachten zufolge ergebe eine sog Residualwertberechnung, bei der eine fiktive Ankaufskalkulation aus der Sicht eines Bauträgers erfolgt („Bauträgerkalkulation“) und konkret (vereinfachend zusammengefasst) von einem geschätzten Ertragswert die den Buchhaltungsunterlagen der beschwerdeführenden Partei entnommenen und „plausibilisierten“ Umbau- und Sanierungskosten in Abzug gebracht

wurden, dass für Grund und Boden sowie Altbestand per August 2017 in Summe ein Verkehrswert von 200.000,00 Euro vorgelegen habe.

Das Prüfungsorgan der belangten Behörde holte daraufhin eine sachverständige Stellungnahme beim Fachbereich Immobilienbewertung des Finanzamtes Österreich betreffend die Ermittlung des gemeinen Wertes des Gebäudes ***Adresse1*** zum Stichtag 31. August 2017 ein. In der von Herrn ***AB*** in seiner Funktion als Mitarbeiter des Fachbereichs Immobilienbewertung des Finanzamtes Österreich verfassten Stellungnahme vom 6. Juli 2021 wurde zunächst das bisherige Vorbringen der beschwerdeführenden Partei sowie das von der beschwerdeführenden Partei vorgelegte Privatgutachten gewürdigt. Dabei wurde der Stellungnahme der steuerlichen Vertretung der beschwerdeführenden Partei im E-Mail vom 15. Dezember 2019 im Wesentlichen entgegengehalten, dass einer schriftlichen Auskunft des Bundesdenkmalamtes zufolge das zu bewertende Objekt jedenfalls bereits seit dem Jahr 1966 kraft gesetzlicher Vermutung gemäß § 2 DMSG unter Denkmalschutz gestanden habe. Dass aufgrund einer Verordnung nach § 2a DMSG per 1. Dezember 2007 eine formelle Unterschutzstellung des zu bewertenden Objektes erfolgte, habe daher zu keiner nachträglichen Wertminderung führen können. Zudem lasse das Vorbringen der beschwerdeführenden Partei, das sich ua auf die steuerliche AfA und auf durchschnittliche Baukostensteigerungen stütze, die tatsächliche Preisentwicklung auf dem Immobilienmarkt außer Acht. So sei der Studie ***BC***, Der ***Ort1*** Immobilienmarkt 2018 zufolge im Zeitraum 2007 bis 2017 in ***Ort1*** eine Preissteigerung im Bestandswohnbau in Höhe von 90% festzustellen. Eine Altersentwertung der Bestandobjekte auf dem ***Ort1*** Immobilienmarkt werde somit bereits seit vielen Jahren deutlich überkompensiert. Vor diesem Hintergrund erweise sich auch das von der beschwerdeführenden Partei vorgelegte Privatgutachten, das entgegen dieser Marktentwicklung einen Wertverlust der Immobilie iHv rund 490.000,00 Euro im Zeitraum 10/2000 bis 8/2017 unterstelle, als nicht schlüssig. Auch das vom Privatgutachter angewendete Verfahren erweise sich als zur Ermittlung eines objektiven Verkehrswerts bzw gemeinen Werts ungeeignet. Dies im Wesentlichen mit der Begründung, dass der erfolgten Berechnung des Residualwerts keine gewöhnlichen bzw marktüblichen Herstellungskosten, die auch ein ausschließlich ertragsorientierter Immobilienentwickler aufgewendet hätte, zugrunde gelegt worden seien, sondern die sich an den persönlichen Verhältnissen der beschwerdeführenden Partei orientierenden tatsächlichen Projektkosten (ohne Kostenkontrolle und ohne Berücksichtigung von Kostenersätzen). An diese Kritik anschließend wurde in der Stellungnahme vom 6. Juli 2021 eine Schätzung des gemeinen Werts des gegenständlichen Gebäudes auf der Grundlage eines Vergleichswertverfahrens vorgenommen. Dabei wurden zwei Vergleichsobjekte herangezogen und wurde bei diesen (vereinfachend zusammengefasst) zunächst der Bodenwert unter Anwendung der sog Lageklassenmethode nach *Naegeli* ermittelt und dieser von den für die Vergleichsobjekte erzielten Verkaufspreise abgezogen. Der auf diese Weise für die Gebäudesubstanz ermittelte Vergleichswert iHv 1.150,00 Euro/m² BGF bedeute in Verbindung mit einer

Plausibilitätskontrolle unter Anwendung des ***Ort1*** Immobilienindices für die zu bewertende Liegenschaft einen Gebäudewertansatz von 770.000,00 Euro.

In der Niederschrift über die Schlussbesprechung gem § 149 Abs 1 BAO anlässlich der bei der beschwerdeführenden Partei durchgeführten Außenprüfung vom 2. August 2021 wurden zunächst weitgehend die in der oa sachverständigen Stellungnahme vom 6. Juli 2021 erfolgten Ausführungen wiedergegeben und daran anschließend ein Aufgabegewinn iHv 592.252,87 Euro ermittelt (Entnahmewert Gebäude iHv 770.000,00 abzgl Restbuchwert iHv 177.747,13), von dem gem § 24 Abs 4 EStG ein Freibetrag von 7.300,00 in Abzug zu bringen sei.

Mit Körperschaftsteuerbescheid vom 3. August 2021 setzte die belangte Behörde die Körperschaftsteuer für das Jahr 2017 fest mit 122.130,00 Euro und erfolgte die Veranlagung dabei der Bescheidbegründung zufolge *„unter Zugrundelegung der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen sind.“*

Am 4. August 2021 erging der – inhaltlich im Wesentlichen der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 2. August 2021 entsprechende – Bericht über das Ergebnis der bei der beschwerdeführenden Partei durchgeführten Außenprüfung.

Am 25. August 2021 brachte die steuerliche Vertretung der beschwerdeführenden Partei über das FinanzOnline-Portal einen Antrag auf Verlängerung der Beschwerdefrist bis zum 30. November 2021 ein und erhob diese sodann mit Schreiben vom 30. November 2021 gegen den vorgenannten Körperschaftsteuerbescheid 2017 rechtzeitig das Rechtsmittel der Beschwerde, wobei beantragt wurde, die Körperschaftsteuer möge iHv 0,00 Euro festgesetzt werden. Weiters wurden ua Anträge auf das Unterbleiben einer Beschwerdeverentscheidung, auf Entscheidung durch den gesamten Senat, auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung und auf den Ausschluss der Öffentlichkeit von der mündlichen Verhandlung gestellt. Begründend wurde in der Beschwerde zusammengefasst vorgebracht, dass der Bewertungsansatz der beschwerdeführenden Partei im Einklang mit der Rechtsprechung des BFG, der zufolge die Gebäudesubstanz mit den Jahren normalerweise nicht an Wert gewinne, stehe (Verweis auf BFG vom 13.4.2015, RV/5100088/2011). Zudem zeige das vorgelegte Privatgutachten, welches den gemeinen Wert der Liegenschaft schlüssig und nachvollziehbar aus den zugrundeliegenden und im Gutachten dargestellten Sachverhaltselementen ableite, dass das Gebäude zum Aufgabzeitpunkt über keinen über seinen Buchwert hinausgehenden Verkehrswert verfügt habe. Zu den Feststellungen der belangten Behörde wurde unter Verweis auf eine der Beschwerde beiliegende Stellungnahme des allgemein beeideten und gerichtlich zertifizierten Sachverständigen ***Privatgutachter*** vom 25. November 2021 unter anderem vorgebracht, dass die Überlegungen der Abgabenbehörde zur Schätzung eines Verkehrswertes nicht dem Stand der Wissenschaft entsprechen würden; insbesondere sei eine Anwendung des

Vergleichswertverfahrens unter Heranziehung von lediglich zwei Vergleichsobjekten unzulässig.

Mit Beschwerdevorentscheidung der belangten Behörde vom 1. Dezember 2022 wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen. In der gesondert ergangenen Begründung vom 5. Dezember 2023 wurde im Wesentlichen auf eine neuerliche sachverständige Stellungnahme vom 17. November 2022, die von Herrn ***AB*** in seiner Funktion als Mitarbeiter des Fachbereichs Immobilienbewertung des Finanzamtes Österreich verfasst wurde, verwiesen. In dieser wurde die in der sachverständigen Stellungnahme vom 6. Juli 2021 auf der Grundlage eines Vergleichswertverfahrens durchgeführte Schätzung des Verkehrswerts um eine weitere dritte Vergleichstransaktion ergänzt. Bei dieser Vergleichsliegenschaft sei den Ausführungen in der genannten neuerlichen Stellungnahme zufolge der Gebäudewert mit 1.200,00 Euro/m² BGF anzusetzen und bestätige diese Vergleichstransaktion somit den bereits ermittelten gemeinen Wert des streitgegenständlichen Gebäudes iHv 770.000,00 Euro.

Mit Schreiben vom 27. Dezember 2022 brachte die steuerliche Vertretung der beschwerdeführenden Partei einen Antrag auf Verlängerung der Frist zur Einbringung eines Vorlageantrags bis zum 31. Jänner 2023 ein und brachte diese sodann am 30. Jänner 2023 über das FinanzOnline-Portal rechtzeitig einen Vorlageantrag ein. Darin wurde ergänzend zum Beschwerdevorbringen im Wesentlichen vorgebracht, dass entgegen der von der belangten Behörde vertretenen Ansicht nicht ohne weiteres aus den allgemeinen Wertentwicklungen des Immobilienmarktes auf eine Wertentwicklung des gegenständlichen Gebäudes geschlossen werden könne. Zudem habe die belangte Behörde nicht festgestellt, ob der im Jahr 2000 von der beschwerdeführenden Partei bezahlte Kaufpreis dem gemeinen Wert iSd § 10 BewG entsprochen hat und müsste sich einer Untersuchung der Wertentwicklung auf den gemeinen Wert iSd § 10 BewG beziehen. Zudem liege seitens der belangten Behörde auch unter Berücksichtigung der sachverständigen Stellungnahme des Fachbereichs Immobilienbewertung vom 17. November 2022 keine schlüssige Begründung des von ihr vertretenen Wertansatzes vor. So könne einerseits nicht nachvollzogen werden, ob jeweils vergleichbare Verhältnisse in Bezug auf die einzelnen im Rahmen des Vergleichswertverfahrens herangezogenen Gebäude (ua Gebäudezustand) vorlagen. Zudem sei offengeblieben, ob die Preisbildung bei den vermeintlichen Vergleichstransaktionen frei von persönlichen Motiven stattgefunden hat.

Am 20. April 2023 erfolgte die Vorlage der gegenständlichen Beschwerde und der Akten an das Bundesfinanzgericht und beantragte die belangte Behörde dabei unter Verweis auf die in der Beschwerdevorentscheidung erfolgten Ausführungen, die Beschwerde als unbegründet abzuweisen.

Mit Beschluss des BFG vom 17. Juli 2023 wurde die belangte Behörde um Ergänzung der Aktenvorlage um die sachverständige Stellungnahme des Fachbereichs Immobilienbewertung vom 6. Juli 2021 ersucht. Diesem Ersuchen kam die belangte Behörde am 18. Juli 2023 nach.

In der Folge nahm der Berichterstatter Einsicht in die von der belangten Behörde unter der Steuernummer der beschwerdeführenden Partei elektronisch geführten Akten. Dabei wurden folgende von der belangten Behörde nicht vorgelegte Aktenteile erhoben und zum Akt genommen:

- An die belangte Behörde gerichtetes Auskunftsschreiben des Bundesdenkmalamtes vom 1.5.2019 inklusive diesem Schreiben beigelegte Unterlagen aus dem Baubewilligungsverfahren betreffend die Generalsanierung des Gebäudes „***Gebäudenamen1***“;
- Beilagen zur Körperschaftsteuererklärung der beschwerdeführenden Partei für das Jahr 2017;
- Ergänzungsersuchen des FA ***Ort2*** vom 14.12.2018;
- E-Mail-Korrespondenz zwischen der steuerlichen Vertretung der beschwerdeführenden Partei und dem Prüfungsorgan der belangten Behörde inklusive diverser Beilagen („Vorhaltsbeantwortung“);
- an die beschwerdeführende Partei gerichtete Körperschaftsteuerbescheide des FA ***Ort2*** für die Jahre 2014 bis 2016.

Mit Beschluss des BFG vom 21. November 2023 wurde die beschwerdeführende Partei um Vorlage einer Kopie des Kaufvertrages vom 3. Juli 2000, mit dem die Liegenschaft EZ ***1*** Grundbuch ***2*** ***Ort1***, erworben wurde, ersucht. Weiters wurde die beschwerdeführende Partei um Mitteilung ersucht, in welchem Verhältnis und auf welcher Grundlage der im vorgenannten Kaufvertrag vereinbarte Kaufpreis auf das Gebäude einerseits und auf den Grund und Boden andererseits aufgeteilt wurde und wurde die beschwerdeführende Partei um Vorlage allfälliger diesbezüglicher Gutachten ersucht. Zudem wurde die beschwerdeführende Partei um Mitteilung ersucht, welche (ertragsteuerliche) Restnutzungsdauer für das betreffende Gebäude seinerzeit angenommen wurde und auf welcher Grundlage diese Annahme erfolgte.

Mit Schreiben vom 11. Dezember 2023 gab die steuerliche Vertretung der beschwerdeführenden Partei dem BFG daraufhin bekannt, dass die Aufteilung des Kaufpreises zwischen Grund und Boden und Gebäude „im Sinne einer vorsichtigen Herangehensweise mit 50:50“ erfolgt sei. Eine weitergehende Beschäftigung mit dem Aufteilungsverhältnis habe nicht stattgefunden und liege kein diesbezügliches Gutachten vor. Für die AfA sei gem § 8 EStG der gesetzliche Abschreibungssatz von 3% angewendet worden. Gemeinsam mit dem Schreiben wurde dem BFG eine Kopie des Kaufvertrages vom 3. Juli 2000 übermittelt.

Mit Beschluss des BFG vom 13. Februar 2024 wurde Herr ***Sachverständiger1***, ***Sachverständiger1-Adresse***, allgemein beeideter und gerichtlich zertifizierter Sachverständiger für Immobilienbewertung gemäß § 177 BAO als Sachverständiger bestellt, um den gemeinen Wert iSd § 10 BewG 1955 des sich auf der Liegenschaft EZ ***1***, KG

2 ***Ort1***, befindlichen Gebäudes „***Gebäudenamen1***“ mit der Lageadresse ***Adresse1***, ***Plz1*** ***Ort1***, zum Bewertungsstichtag 31. August 2017 zu ermitteln.

Zur Feststellung des gemeinen Werts iSd § 10 BewG 1955 des sich auf der Liegenschaft EZ ***1***, KG ***2*** ***Ort1***, befindlichen Gebäudes „***Gebäudenamen1***“ mit der Lageadresse ***Adresse1***, ***Plz1*** ***Ort1***, zum Bewertungsstichtag 31. August 2017 wurde am 30. April 2024 vom Berichtersteller gemäß § 182 Abs 1 BAO ein Ortsaugenschein unter Zuziehung des Sachverständigen ***Sachverständiger1*** vorgenommen. Im Zuge des Ortsaugenscheins erfolgte eine Begehung des vorgenannten Gebäudes und eine Befragung der anwesenden Vertreter der beschwerdeführenden Partei betreffend den Bauzustand zum Bewertungsstichtag durch den Sachverständigen.

Mit E-Mail vom 6. Mai 2024 teilte die steuerliche Vertretung der beschwerdeführenden Partei dem Berichtersteller mit, dass das ***Gebäudenamen1*** ein Betrieb gewerblicher Art der Körperschaft öffentlichen Rechts ***KÖR1***, der mit 30.8.2017 eingestellt wurde, gewesen sei. Es sei ursprünglich ein Studentenheim und Gästehaus betrieben worden, welches in weiterer Folge als Sachgesamtheit inkl Einrichtung/Mobiliar an ***3*** zur Flüchtlingsunterbringung verpachtet worden sei. Dieser Pachtvertrag sei per 30.8.2017 unmittelbar vor Beginn der Umbau- und Sanierungsarbeiten aufgelöst worden.

Am 8. Mai 2024 wurden dem BFG von der Amtspartei Fotodokumentationen und Befundaufnahmen mit Bilddokumentationen betreffend die Vergleichsliegenschaft ***Adresse4***, ***Plz1*** ***Ort1*** vorgelegt, welche das BFG an den Sachverständigen ***Sachverständiger1*** weiterleitete.

In seinem Gutachten vom 10. Juni 2024, das dem BFG am 11. Juni 2024 übermittelt wurde, kam der Sachverständige ***Sachverständiger1*** zu dem Ergebnis, dass auf das Gebäude ob der Liegenschaft EZ ***1*** KG ***2*** ***Ort1*** BG ***Ort1*** mit der Adresse ***Adresse1***, ***Plz1*** ***Ort1*** zum Stichtag 31. August 2017 aufgrund der durchgeführten Liegenschaftsanalyse, unter Berücksichtigung aller wertbildenden Faktoren und aus der Marktbeobachtung heraus kein gemeiner Wert entfalle. Der gemeine Wert der Liegenschaft habe zum Stichtag nur aus dem Bodenwert bestanden.

Weiters übermittelte der Sachverständige ***Sachverständiger1*** dem BFG einen Bericht zur Bauforschung des ***Gebäudenamen1***, erstellt von ***CD***, Stand Februar 2016, der ihm vom ***Abteilung1*** der ***KÖR1*** zur Verfügung gestellt worden war.

Mit Beschluss des BFG vom 11. Juni 2024 wurde den Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens jeweils eine Kopie des Bewertungsgutachtens des allgemein beeideten und gerichtlich zertifizierten Sachverständigen ***Sachverständiger1*** über das Gebäude ob der Liegenschaft EZ ***1*** KG ***2*** ***Ort1*** BG

Gebäudename1**Gebäudename1***, ***Plz1*** ***Ort1***, ***Adresse1*** vom 10. Juni 2024 zur Kenntnis gebracht und den Parteien die Möglichkeit eingeräumt, zu dem übermittelten Bewertungsgutachten – innerhalb einer Frist von einem Monat – Stellung zu nehmen und/oder ein Gegengutachten vorzulegen.

Am 17. Juni 2024 wurde von der Amtspartei Einsicht genommen in den Akt des BFG. Im Rahmen der Akteneinsicht wurde vom Berichterstatter eine elektronische Kopie angefertigt von „Bericht zur Bauforschung des ***Gebäudename1***, erstellt von ***CD***, Stand Februar 2016“ und wurde diese auf ein von der Vertreterin der Amtspartei zur Verfügung gestelltes Speichermedium übertragen.

Mit am 11. Juli 2024 beim BFG eingebrachtem Fristverlängerungsantrag gab die Amtspartei bekannt, ein Bewertungsgutachten (Gegengutachten) zur gegenständlichen Liegenschaft EZ ***1*** KG ***2*** ***Ort1***, BG ***Gebäudename1*** ***Gebäudename1***, ***Plz1*** ***Ort1***, ***Adresse1*** vorlegen zu wollen und ersuchte um Verlängerung der Frist zur Übermittlung der entsprechenden Stellungnahme bzw der Beweismittel (Gegengutachten) an das BFG bis 16. September 2024. Mit Beschluss des BFG vom 15. Juli 2024 wurde dem vorgenannten Fristverlängerungsantrag entsprochen.

Am 29. August 2024 legte die Amtspartei dem BFG ein Gutachten des allgemein beeideten und gerichtlich zertifizierten Sachverständigen ***Sachverständiger2*** vom 14. August 2024 vor, dem zufolge der „Bauzeitwert der auf Grundstücksparzelle ***4***, vorgetragen in EZ ***1***, KG ***2*** ***Ort1***, Gerichtsbezirk ***Ort1*** errichteten baulichen Anlagen; Denkmalgeschütztes, stark generalsanierungsbedürftiges ehemaliges Studentenwohnheim in ***Plz1*** ***Ort1***, ***Adresse1***“, zum Bewertungsstichtag 31.8.2017 gerundet 204.000,00 Euro betrage.

Am 16. September 2024 wurde dem BFG von der Amtspartei eine ergänzende Stellungnahme zum vorgenannten Gutachten vorgelegt, in der vorgebracht wurde, dass der im Gutachten ermittelte Bauzeitwert des Gebäudeanteils dem Verkehrswert bzw dem „gemeinen Wert“ iSd § 10 Abs 2 BewG gleichzusetzen sei. Zudem wurde von der Amtspartei ein an den Vertreter der Amtspartei gerichtetes E-Mail des Sachverständigen ***Sachverständiger2*** vom 29. August 2024, dem zufolge der Bauzeitwert dem Verkehrswert entspreche, vorgelegt.

Am 18. September 2024 beraumte das BFG die mündliche Verhandlung in der gegenständlichen Beschwerdesache für den 16. Oktober 2024 an. Den Parteien wurden gemeinsam mit der Ladung eine Zusammenfassung des bisherigen Verfahrensganges sowie Ablichtungen folgender Beweismittel übermittelt: Gutachten des allgemein beeideten und gerichtlich zertifizierten Sachverständigen ***Sachverständiger2*** vom 14. August 2024; Stellungnahme der belangten Behörde vom 16. September 2024; E-Mail ***Sachverständiger2*** an die belangte Behörde vom 29. August 2024.

Mit Eingabe vom 30. September 2024 nahm die beschwerdeführende Partei die Anträge auf Entscheidung durch den Senat sowie auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung zurück. Daraufhin wurde die bereits anberaumte mündliche Verhandlung abberaumt.

I. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

1.1 Die bebaute Liegenschaft EZ ***1***, KG ***2*** ***Ort1*** mit der Lageadresse ***Adresse1***, ***Plz1*** ***Ort1*** befindet sich im Zentrum der Altstadt von ***Ort1*** und hat ein Ausmaß von 229 m².

1.2 Das auf dieser Liegenschaft im Jahr 1434 errichtete Gebäude „***Gebäudenname1***“ (im Folgenden auch „das Gebäude“) stand zumindest seit dem Jahr 1966 gemäß § 2 Denkmalschutzgesetz kraft gesetzlicher Vermutung unter Denkmalschutz. Mit Verordnung des Bundesdenkmalamtes betreffend die Statutarstadt ***Ort1***, ***Bundesland1***, GZ ***5***, wurde unter anderem das vorgenannte ***Gebäudenname1*** mit Wirkung ab 1.12.2007 unter die Bestimmungen des § 2a Denkmalschutzgesetz gestellt.

1.3 Mit Kaufvertrag vom 3. Juli 2000 erwarb der ***KÖR1***, ***Adresse2*** von der ***KÖR2***, ***Adresse3*** ***Ort1*** die Liegenschaft EZ ***1***, KG ***2*** ***Ort1*** um einen Kaufpreis von ATS 9.500.000,00 (= 690.392,00 Euro).

1.4 Der ***KÖR1*** nutzte diese Liegenschaft in der Folge im Rahmen eines Betriebes gewerblicher Art als Studentenheim und als Gästehaus (***Gebäudenname1*** als Betrieb gewerblicher Art des ***KÖR1***). Die Aufteilung des Gesamtkaufpreises inklusive Anschaffungsnebenkosten iHv EUR 746.063,00 erfolgte für Zwecke der steuerlichen Gewinnermittlung zu 50% auf Grund und Boden (EUR 373.031,50) und zu 50% auf das Gebäude (EUR 373.031,50). Der steuerlichen Abschreibung des Gebäudes wurde die gemäß § 8 Abs 1 EStG 1988 idF BGBl I 142/2000 gesetzlich vermutete Nutzungsdauer von 33,3 Jahren zugrunde gelegt.

1.5 In weiterer Folge wurde das ***Gebäudenname1*** als Sachgesamtheit inklusive Einrichtung/Mobiliar an ***3*** zur Flüchtlingsunterbringung verpachtet. Im August 2017 wurde die betriebliche Tätigkeit eingestellt (Auflösung des Pachtvertrages) und mit einem Umbau und einer Sanierung des ***Gebäudenname1*** begonnen. Dies mit dem Ziel, das Erdgeschoß und Teile des Kellergeschoßes einer Nutzung als Büroflächen und die drei Obergeschoße einer Nutzung als Wohnungen zuzuführen. Die Umbau- und Sanierungskosten beliefen sich auf insgesamt rund 2.700.000,00 Euro inklusive USt.

1.6 Zum Zeitpunkt der Betriebsaufgabe am 31. August 2017 betrug der Buchwert des Gebäudes 177.747,13 Euro. Das Gebäude befand sich zu diesem Zeitpunkt in einem stark generalsanierungsbedürftigen Zustand.

1.7 In den drei der Betriebsaufgabe vorangegangenen Jahren waren aus der Bewirtschaftung des Gebäudes ausschließlich Verluste erzielt worden (2014: negative Einkünfte aus Gewerbebetrieb iHv - 50.428,07 Euro; 2015: negative Einkünfte aus Gewerbebetrieb iHv - 20.195,59 Euro; 2016: negative Einkünfte aus Gewerbebetrieb iHv - 20.666,89 Euro).

1.8 Auf das Gebäude entfiel zum Stichtag 31. August 2017 kein gemeiner Wert. Der gemeine Wert der Liegenschaft bestand zu diesem Stichtag nur aus dem Bodenwert. Im gewöhnlichen Geschäftsverkehr wäre mit anderen Worten bei einer Veräußerung zum Stichtag 31. August 2017 nach der Beschaffenheit des Gebäudes alleine für das Gebäude kein Preis zu erzielen gewesen.

2. Beweiswürdigung

Gemäß § 167 Abs 1 BAO bedürfen Tatsachen, die bei der Abgabenbehörde offenkundig sind, und solche, für deren Vorhandensein das Gesetz eine Vermutung aufstellt, keines Beweises. Gemäß § 167 Abs 2 BAO hat die Abgabenbehörde im übrigen unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

Die Feststellungen bei Punkt 1.1 beruhen auf den im Grundbuch abrufbaren Informationen.

Die Feststellungen bei Punkt 1.2 beruhen auf dem aktenkundigen Bericht zur Bauforschung des ***Gebäudenamen***, erstellt von ***CD***, Stand Februar 2016 (betreffend das Errichtungsjahr des Gebäudes) sowie auf der aktenkundigen Auskunft des Bundesdenkmalamtes vom 1.5.2019 und der zitierten Verordnung des Bundesdenkmalamtes betreffend die Statutarstadt ***Ort1***, ***Bundesland1***, GZ ***5***.

Die Feststellungen bei Punkt 1.3 beruhen auf der aktenkundigen Kopie der Vertragsurkunde.

Die Feststellungen bei den Punkten 1.4, 1.5 und 1.6 beruhen auf dem glaubwürdigen Vorbringen der beschwerdeführenden Partei, dem insoweit auch von der belangten Behörde nicht entgegengetreten wurde (siehe zum Zustand des Gebäudes auch im Folgenden unter Punkt 2.3).

Die Feststellungen bei Punkt 1.7 beruhen auf dem an die beschwerdeführende Partei gerichteten Bescheid des Finanzamtes ***Ort2*** vom 27.4.2016 betreffend Körperschaftsteuer 2014, auf dem an die beschwerdeführende Partei gerichteten Bescheid des

Finanzamtes ***Ort2*** vom 13.3.2017 betreffend Körperschaftsteuer 2015 und auf dem an die beschwerdeführende Partei gerichteten Bescheid des Finanzamtes ***Ort2*** vom 21.3.2018 betreffend Körperschaftsteuer 2016.

Die Feststellungen betreffend den gemeinen Wert des Gebäudes „***Gebäudenname1***“ bei Punkt 1.8 gründen sich auf nachstehende Erwägungen:

2.1. Würdigung des von der beschwerdeführenden Partei vorgelegten Privatgutachtens

Zum Zweck des Nachweises des gemeinen Werts des Gebäudes „***Gebäudenname1***“ wurde von der beschwerdeführenden Partei ein in ihrem Auftrag vom allgemein beeideten und gerichtlich zertifizierten Sachverständigen ***Privatgutachter*** (im Folgenden nur „Gutachter“ oder „Privatgutachter“) erstelltes Gutachten zur Ermittlung des Verkehrswertes der gegenständlichen Liegenschaft vor Beginn der Umbauarbeiten vorgelegt (im Folgenden nur „das Privatgutachten“). Konkret soll der in diesem Privatgutachten für den Grund und Boden und die Gebäudesubstanz ausgewiesene Verkehrswert von insgesamt 200.000,00 Euro dem Beschwerdevorbringen zufolge zeigen, dass ein über den zum Zeitpunkt der Betriebsaufgabe gegebenen Buchwert des Gebäudes von 177.747,13 Euro hinausgehender gemeiner Wert des Gebäudes nicht vorliegen könne. Dem von der beschwerdeführenden Partei vorgelegten Privatgutachten ist allerdings im Rahmen der Beweiswürdigung aus folgenden Gründen kein Gewicht beizumessen:

An ein Privatgutachten sind dieselben inhaltlichen Anforderungen wie an einen Sachverständigenbeweis iSd §§ 177 ff BAO zu stellen (vgl dazu *Fischerlehner/Leitner in G. Konezny* [Hrsg], Das fehlerhafte Sachverständigengutachten [2022] 139 mwH). Ein Sachverständigengutachten muss grundsätzlich einen Befund und das eigentliche Gutachten im engeren Sinn enthalten. Der Befund ist die vom Sachverständigen – wenn auch unter Zuhilfenahme wissenschaftlicher Feststellungsmethoden, wie etwa Zitierung entsprechender Fachliteratur oä – vorgenommene Tatsachenfeststellung. Im Befund sind die tatsächlichen Grundlagen, die für das Gutachten im engeren Sinn des Sachverständigen erforderlich sind, sowie die Art ihrer Beschaffung anzugeben (vgl VwGH 14.3.1994, 93/10/0012; 4.4.2003, 2001/06/0115). Die Schlussfolgerungen des Sachverständigen aus dem Befund, zu deren Gewinnung er seine besonderen Fachkenntnisse und Erfahrungen benötigt, bilden das Gutachten im engeren Sinn und müssen nachvollziehbar begründet sein (vgl etwa VwGH 26.9.2002, 2001/06/0030; 20.2.2003, 2001/06/0055, mwH).

Vom Privatgutachter wurde im vorliegenden Beschwerdefall eine sog Residualwertberechnung, bei der eine fiktive Ankaufskalkulation aus der Sicht eines Bauträgers erfolgt („Bauträgerkalkulation“), durchgeführt. Dies wurde vom Gutachter damit begründet, „dass

derartige Liegenschaften (auch mit Altsbstanzen [sic!]) überwiegend von Bauträgern bzw. Projektentwicklern erworben werden.“

Mit dem sog Residualwertverfahren wird für bebaubare Grundstücke oder bebaute Grundstücke, die ein Umnutzungs- oder Developmentpotenzial aufweisen, der wirtschaftlich tragfähige Grundstückswert aus der Sicht eines Investors ermittelt. Dabei wird der Verkehrswert der Immobilie nach Durchführung von Developmentmaßnahmen prognostiziert. Anschließend werden davon die Kosten der Developmentmaßnahmen inklusive eines Gewinns des Developers abgezogen und man erhält den maximalen Kaufpreis für die Bestandsimmobilie bzw das unbebaute Grundstück – das „Residuum“ (vgl *Rigele*, Residualwertverfahren in der Immobilienbewertung, ZLB 2011, 68 ff).

Im einschlägigen Fachschrifttum wird darauf hingewiesen, dass diese Methode nur angewendet werden könne, wenn die Eingangsdaten mit hoher Genauigkeit bestimmt werden können, da sich geringe Abweichungen bei den Eingangsgrößen überproportional beim Residuum auswirken würden. Es sei daher eine genaue Standort- und Marktanalyse vorzunehmen, um Daten zu sammeln, die als Eingangsgröße für die Berechnungen dienen. Insbesondere müssten der fiktive Verkaufspreis und die Baukosten mit großer Genauigkeit errechnet werden (vgl zum Ganzen *Kranewitter*, Residualwertverfahren, ZLB 2011, 65; *Rigele*, Residualwertverfahren in der Immobilienbewertung, ZLB 2011, 68 ff; *Wendlinger*, Immobilienkennzahlen² [2018] Punkt 2.11.3.3.)

Im vorliegenden Beschwerdefall ermittelte der Privatgutachter zunächst die vermietbaren Nutzflächen. Diese umfassten dem Befund des Privatgutachtens zufolge 411,25 m², wovon 119,5 m² auf Büroflächen und 291,75 m² auf Wohnflächen entfielen. 130,70 m² seien dem Befund zufolge als Allgemeinflächen zu qualifizieren, sodass der Anteil der vermietbaren Nutzflächen an der gesamten Nutzfläche von 542,04 m² 75,9% betrage (siehe den Punkt Flächenaufstellung im Befund des Privatgutachtens, Seiten 14 bis 17).

Daran anschließend multiplizierte der Privatgutachter eine Nutzfläche von 411 m² mit einem Mietpreis von 15 Euro/m², wobei nicht zwischen Büro- und Wohnflächen differenziert wurde, und errechnete er auf diese Weise einen prognostizierten jährlichen Rohertrag von 73.980 Euro. Von diesem Rohertrag brachte der Gutachter Bewirtschaftungskosten iHv 10% in Abzug und errechnete damit einen Reinertrag von 66.582 Euro. Ausgehend von einer Restnutzungsdauer von 80 Jahren und einem Kapitalisierungszinssatz von 2% ergebe sich dem Privatgutachten zufolge daraus ein Ertragswert von 2.646.269 Euro (Reinertrag multipliziert mit Restnutzungsdauer und Kapitalisierungszinssatz).

In einem nächsten Schritt wird in dem Privatgutachten die Ermittlung der Bau- und Entwicklungskosten wie folgt dargestellt:

Baukosten	2.146.298
Finanzierungskosten (2% Fremdkapitalkosten für 300 Tage Bauzeit)	35.772
Vermietungsprovisionen	12.330
Mindestunternehmergewinn (8,5% vom Ertragswert)	224.933
Summe Bau- und Entwicklungskosten	2.419.333

Die Differenz aus den oa Bau- und Entwicklungskosten und dem Ertragswert ergebe dem Privatgutachten zufolge ein „Residuum“ von 226.937 Euro; das abgezinste Residuum (Berücksichtigung einer Entwicklungs- und Bauzeit von 2,8 Jahren bei einem Kapitalisierungszinssatz von 2%) betrage 214.696 Euro.

Vom abgezinsten Residuum wurden im Privatgutachten in einem letzten Rechenschritt Grunderwerbskosten von 6,5% (13.955 Euro) abgezogen und ergebe sich somit ein Verkehrswert für Grund und Boden sowie Altbestand zum Bewertungsstichtag August 2017 von (gerundet) 200.000 Euro. Daran anschließend wird im Privatgutachten festgehalten, dass „die Marktbeobachtung“ ergebe, dass der ermittelte Wert des Bewertungsgegenstandes der Situation am Realitätenmarkt zum Bewertungsstichtag entsprochen habe.

Von den oa für die Berechnung des Residualwerts herangezogenen Eingangsdaten finden sich lediglich zur Nutzfläche und zu den Baukosten Feststellungen im Befund des Privatgutachtens (siehe den Punkt „Flächenaufstellung“ im Befund des Privatgutachtens, Seiten 14 bis 17 und den Punkt „Kostenzusammenstellung Umbau und Sanierung“ im Befund des Privatgutachtens, Seiten 19 und 20), wobei die Aufstellung der Nutzflächen sowie die Ermittlung der Umbau- und Sanierungskosten den Angaben im Privatgutachten zufolge jeweils von der Auftraggeberin zur Verfügung gestellt wurden.

Betreffend den prognostizierten Rohertrag (Mietpreis von 15 Euro/m²), die Bewirtschaftungskosten, die Restnutzungsdauer, den Kapitalisierungszinssatz und den Unternehmergewinn finden sich in dem vorliegenden Privatgutachten demgegenüber im Wesentlichen lediglich Verweise auf „Erfahrungs- und Vergleichswerte“, ohne dass diese im Befund konkretisiert worden wären. Konkret werden im Privatgutachten unter dem Punkt „Wertermittlung“ auf Seite 33 nach dem einleitenden Satz „(d)ie im Rahmen der Residualwertermittlung gewählten Ansätze wurden wie folgt ermittelt:“ folgende Aussagen getroffen:

„Prognostizierter Rohertrag Büronutzung

Der prognostizierte Rohertrag (nachhaltige Miete) für die vermietbaren Einheiten wurde auf der Basis von Vergleichswerten der eigenen Maklerabteilung dargestellt und bildet somit das aktuelle Marktgeschehen ab; in diesem Durchschnittswert ist auch das Vorhandensein unterschiedlicher Geschoßlagen sowie von teilbelichteten Flächen sowie Nebenflächen abgebildet.

Bewirtschaftungskosten

Die im Rahmen des Ertragswertverfahrens anzusetzenden, nicht auf einen Bestandnehmer umlegbaren Bewirtschaftungskosten (Mietausfallwagnis, Verwaltungs- und Instandhaltungskosten) wurden auf der Basis von Erfahrungs- und Vergleichswerten angesetzt.

Restnutzungsdauer

Die wirtschaftliche Restnutzungsdauer wurde – der Objekt- und Nutzungsart entsprechend – auf der Basis von Erfahrungs- und Vergleichswerten angesetzt.

Kapitalisierungszinssatz

Der Zinssatz zur Ermittlung des Ertragswertes richtet sich nach der bei Sachen dieser Art üblicherweise erzielbaren Kapitalverzinsung. Er wird primär in retrograder Ableitung aus Benchmarks der marktgängigen Bruttoanfangsrendite für derartige Investments ermittelt.

...

Unternehmergewinn

Der kalkulatorische Unternehmergewinn wurde auf der Basis von Erfahrungs- und Vergleichswerten sowie nach Rücksprache mit Bauträgern und Projektentwicklern angesetzt.

...“

Zum prognostizierten Rohertrag für die Wohnflächen, für die bei der Wertermittlung derselbe Mietpreis wie für die Büroflächen angesetzt wurde, finden sich in der oa Aufstellung (und auch an anderer Stelle) keine Aussagen.

Betreffend die Herstellungskosten wird in der oa Aufstellung zudem folgende Aussage getroffen:

„Herstellungskosten (BGF oberirdisch)

Die Herstellungskosten (Gesamtherstellungskosten) wurden auf der Basis der tatsächlich angefallenen und plausibilisierten Projektkosten angesetzt.“

Auf welche Weise und anhand welcher Vergleichsdaten eine „Plausibilisierung“ der vom Auftraggeber bekannt gegebenen Projektkosten erfolgte, wird im Gutachten nicht näher dargelegt. Auch nachdem der beschwerdeführenden Partei von der belangten Behörde vorgehalten worden war, dass eine Verkehrswertermittlung unter Anwendung des Residualwertverfahrens nach einer im einschlägigen Fachschrifttum vertretenen Ansicht nur dann zulässig sein soll, wenn die betreffenden Eingangsdaten selbst marktorientiert seien und keine Berücksichtigung von sich an den besonderen Verhältnissen eines einzelnen Investors orientierende Projektkosten erfolgt, wurde insoweit vom Privatgutachter keine nähere Konkretisierung vorgenommen. Vielmehr beschränkte sich dieser in seiner „Stellungnahme zu den Feststellungen des Finanzamt Österreich laut Niederschrift vom 02.08.2021“ darauf,

erneut auf nicht offengelegte Marktdaten zu verweisen (aaO Seite 5). Zudem wies der Gutachter auch im Hinblick auf das Ergebnis der Schätzung, dessen Plausibilität von der belangten Behörde ua unter Verweis auf die allgemeine Wertentwicklung am *****Ort1***** Immobilienmarkt in Zweifel gezogen wurde, lediglich – ohne weitere Konkretisierung – darauf hin, dass die im Residualwertverfahren angesetzten Parameter *„dem Markt entnommen wurden und das Ergebnis damit auch die Marktsicht abbildet“* (aaO Seite 3).

Vor diesem Hintergrund ist für einen nicht Sachkundigen allerdings bei einer Vielzahl von den in der vom Privatgutachter vorgenommenen Wertermittlung angesetzten Eingangswerten nicht nachvollziehbar, wie diese ermittelt wurden.

Damit genügt das vorliegende Privatgutachten nicht den Anforderungen im Hinblick auf Nachvollziehbarkeit und Schlüssigkeit, die ein derartiges Gutachten erfüllen muss, um als taugliches Beweismittel anerkannt zu werden. So genügt es zur Schlüssigkeit und Nachvollziehbarkeit eines Gutachtens der Rsp des VwGH zufolge nicht, wenn sich der Sachverständige auf seine Sach- und Ortskenntnis beruft, ohne diese im Befund zu konkretisieren (VwGH 20.2.2003, 2001/06/0055). Zwar kommt in Bewertungsfragen mit dem solchen Fragen innewohnenden Element der schätzungsweisen Ermittlung von Sachverhalten der Erfahrung eines Sachverständigen besondere Bedeutung für die Annäherung des gefundenen Ergebnisses an die Lebenswirklichkeit zu. Das entbindet den Sachverständigen der Rsp des VwGH zufolge aber nicht von der Obliegenheit, die von ihm oder anderen gefundenen oder sonst innerhalb des Fachgebietes allgemein anerkannten Erfahrungssätze in ihrer konkreten Anwendung im Einzelfall in einer für den nicht Sachkundigen einsichtigen Weise darstellend offenzulegen (vgl VwGH 18.2.1994, 93/07/0102). Folglich ist beispielsweise einem Gutachten, das die Bewertung eines Grundstückes zum Gegenstand hat und aus dem nicht ersichtlich ist, in welcher Weise der Befund über die in der betreffenden Lage üblichen Kaufpreise aufgenommen wurde, im Rahmen der Beweiswürdigung kein Gewicht beizumessen (vgl VwGH 8.10.1998, 97/15/0048).

2.2. Würdigung der von der Amtspartei vorgelegten sachverständigen Stellungnahmen

In der von der Amtspartei vorgelegten, von Herrn *****AB***** in seiner Funktion als Mitarbeiter des Fachbereichs Immobilienbewertung des Finanzamtes Österreich verfassten Stellungnahme vom 6. Juli 2021 wird im Anschluss an eine Würdigung des von der beschwerdeführenden Partei vorgelegten Privatgutachtens, derzufolge dieses mangels Schlüssigkeit kein taugliches Beweismittel darstelle, eine Schätzung des Verkehrswertes des Gebäudes **„***Gebäudenamen1***“** mit Hilfe eines Vergleichswertverfahrens vorgenommen, wobei zwei Vergleichsobjekte herangezogen wurden.

Zum Zweck der Aufteilung der für diese Objekte bezahlten Kaufpreise auf Grund und Boden einerseits und auf das Gebäude andererseits wurde bei einem der Vergleichsobjekte („Vergleichsliegenschaft 1“) zunächst der Bodenwert ermittelt.

Dieser wurde den Ausführungen in der gegenständlichen Stellungnahme zufolge „... – wie bei innerstädtischen Liegenschaften üblich – nach der Lageklassenmethode nach Naegeli ermittelt. Die Methode der Wertberechnung des Baulandes nach Lageklassen des Schweizer Architekten und Experten Wolfgang Naegeli beruht auf der Erkenntnis, dass der Wert des Baulandes in einer ganz bestimmten Relation zum Gesamtwert der Liegenschaft steht. Die Lageklassenmethode hat den Vorteil, in allen Fällen angewendet werden zu können, also vor allem auch dann, wenn keine Vergleichsobjekte für den Wert von Grund und Boden vorhanden sind. Der prozentuelle Anteil des Bodenwertes (Landwertes) wird mit der Hilfe des ‚Lageklassenschlüssels‘ bestimmt. In ihm sind die verschiedenen Kriterien enthalten: Verkehrsrelation, Wohnlagen, Geschäftslagen, Industriegebiete, Zonen mit geringer Nutzungsziffer, hoher Geschoßzahl, offener oder geschlossener Bebauung, Steigerungsfaktoren (Kurorte, Aussichtsflächen), Reduktionsfaktoren (Beschattung, Industrielärm) usw.“

Im Anschluss an die vorstehenden einleitenden Ausführungen wurden zunächst die Neubauerstellungskosten auf Basis der Brutto-Geschossfläche (indexierter Richtwert für den hochwertigen Neubau) mit 2.300,00 Euro/m² BGF ermittelt, sodass sich bei dem betreffenden Vergleichsobjekt die kalkulierten Neubauerstellungskosten auf 460.000,00 Euro belaufen würden.

In einem zweiten Schritt sei die Lageklasse der Vergleichsliegenschaft 1 entsprechend dem nachfolgenden Schema einzustufen:

A	Allgemeine Situation	Quartierkerne von Großstädten	5
B	Nutzungsintensität/Ausbaustandard	Exklusiver Wohnbau, 2-Geschosse, hohe Ausnutzung	6
C	Verkehrsrelation	Wohnlagen der Großstadt oder unmittelbar daran angrenzend	6
D	Wohnsektor		
	Gebäudetypus	Einfamilienhäuser des gehobenen	5

		Mittelstandes mit reichem Ausbau	
	Lage	Bevorzugte Wohnlagen innerhalb der Großstädte und deren attraktiven Vororte, mit breitem kulturellem Angebot und sehr guten Einkaufsmöglichkeiten	5
	Attraktivität der Lage	Vornehme Wohnlage, Beschattung durch umliegende Objekte insbesondere im Winter	6
E	Handels- und Dienstleistungssektor	Entfällt	
F	Industrie	Entfällt	
		SUMME	33
		Dividiert durch die Anzahl der Positionen 6 =	5,5
		Ergebnis	5,5

Einer Lageklasse von 5,5 entspreche ein Landwertanteil von 38,5%. Auf die ermittelten Neubauerstellungskosten iHv 460.000,00 Euro würden somit 61,5% des Gesamtwertes, das seien rund 280.000,00 Euro, entfallen. Dies entspreche gerundet 2.800,00 Euro pro m² Grund und Boden. Dieser ermittelte Bodenwert lasse die Einschätzung zu, dass bei der Vergleichsliegenschaft 1 der gesamte seinerzeitige Kaufpreises iHv 280.000,00 Euro für Grund und Boden geleistet wurde.

Der so ermittelte Bodenwert von 2.800,00 Euro pro m² wurde in der gegenständlichen Stellungnahme sodann für Zwecke der Bewertung der Vergleichsliegenschaft 2 im Hinblick auf die unterschiedliche bauliche Ausnutzbarkeit der Vergleichsliegenschaften über die Geschossflächenzahl (GFZ) sowie im Hinblick auf die zeitliche Differenz zwischen den beiden Vergleichstransaktionen von einem Jahr adaptiert und auf diese Weise ein Bodenwert von 1.132.400,00 Euro errechnet. Ziehe man diesen Bodenwert von dem für die

Vergleichsliegenschaft 2 gezahlten Gesamtkaufpreis von 2.125.000,00 Euro ab, könne festgestellt werden, dass von diesem Gesamtkaufpreis ein Teilbetrag von 992.600,00 Euro auf das Gebäude entfalle. Dies entspreche bei einer BGF der Vergleichsliegenschaft 2 von 860 m² rund 1.150,00 Euro pro m² BGF.

Sodann wurde der für die Vergleichsliegenschaft 2 ermittelte Gebäudewertansatz iHv 1.150,00 Euro/m² BGF auf das Gebäude „***Gebäudenamen1***“ angewendet (670 m² BGF x 1.150,00 Euro/m² = 770.500,00 Euro).

Im Rahmen der von der Amtspartei vorgelegten, von Herrn ***AB*** in seiner Funktion als Mitarbeiter des Fachbereichs Immobilienbewertung des Finanzamtes Österreich zur Beschwerde verfassten Stellungnahme vom 17.11.2022 wurde die oben dargestellte Berechnungslogik auf eine weitere Vergleichsliegenschaft angewendet (Vergleichsliegenschaft 3) und auch bei dieser der für die Vergleichsliegenschaft 1 ermittelte Bodenwert von 2.800,00 Euro pro m² adaptiert und vom Gesamtkaufpreis abgezogen.

Somit liegt sämtlichen von der belangten Behörde vorgenommenen Berechnungen im Ergebnis die sogenannte „Landwertberechnung nach Lageklassen“ zu Grunde, wie sie in *Naegeli/Hungerbühler*, Handbuch des Liegenschaften-Schätzers³, Zürich, 1988, Seiten 43ff, dargelegt ist. Wie der VwGH in seinem Erkenntnis vom 21.9.2006, 2002/15/0113, dargelegt hat, beruht diese Methode allerdings auf (zT Jahrzehnte zurückliegenden) statistischen Erhebungen in der Schweiz, welche die Autoren zu einem „Lageklassenschlüssel“ (aaO, 49) führen, der Liegenschaften im Wesentlichen nach sechs Merkmalen (Allgemeine Situation, Verkehrsrelation, Nutzungsintensität/Ausbaustandard, Wohnsektor, Handels- und Dienstleistungssektor, Industrie) in so genannte „Lageklassen“ einteilt und für jede Lageklasse einen bestimmten Prozentwert des „Landwertanteiles“ (also Bodenwertanteiles) ergibt. Dabei weist der VwGH auch darauf hin, dass die „Lageklassenmethode“ nach *Naegeli* zwar auch für Deutschland in der Literatur Erwähnung finde, allerdings würden dabei – wohl auf Grund anderer statistischer Grunddaten und Gegebenheiten – die Prozentwerte des Bodenwertanteils in Deutschland zT erheblich von den von *Naegeli/Hungerbühler* für die Schweiz angeführten abweichen.

Legt die Abgabenbehörde ihrer Ermittlung des Gebäudeanteiles am gemeinen Wert einer Liegenschaft die „Lageklassenmethode“ nach *Naegeli* und die für die Schweiz angeführten Prozentsätze des „Landwertanteils“ (Bodenwertanteils) zugrunde und wendet sie ohne weitere Ermittlungen und Erläuterungen etwa auf die Verhältnisse in der Stadt ***Ort1*** an, liegt der Rsp des VwGH zufolge keine schlüssige Begründung des betreffenden Bescheides vor (so ausdrücklich VwGH 21.9.2006, 2002/15/0113; vgl zur unzulässigen Übernahme von Werten aus statistischen Erhebungen im Ausland auf die Verhältnisse in Österreich zB auch VwGH 31.5.1994, 91/14/0098).

Somit war im vorliegenden Beschwerdefall im Zuge des verwaltungsbehördlichen Verfahrens auch von der belangten Behörde der gemeine Wert des Gebäudes „***Gebäudenamen1***“ nicht in schlüssiger Weise festgestellt worden.

2.3. Würdigung des vom Sachverständigen *Sachverständiger1*** verfassten Gutachtens sowie des von der Amtspartei vorgelegten Gegengutachtens**

Der vom BFG gem § 177 Abs 1 BAO beigezogene allgemein beeidete und gerichtlich zertifizierte Sachverständige für Immobilienbewertung ***Sachverständiger1*** (im Folgenden nur „der Sachverständige“) kam in seinem Gutachten vom 10. Juni 2024 zu dem Ergebnis, dass auf das Gebäude ob der Liegenschaft EZ ***1*** KG ***2*** ***Ort1*** BG ***Ort1*** mit der Adresse ***Adresse1***, ***Plz1*** ***Ort1*** zum Bewertungsstichtag 31. August 2017 kein gemeiner Wert entfällt.

Der Sachverständige stellte im Rahmen des Befundes unter anderem fest, dass sich das bewertungsgegenständliche Gebäude zum Bewertungsstichtag aufgrund des allgemein veralteten Bauzustandes, der Feuchtigkeitseintritte sowie aufgrund vor allem der Letztnutzung (Anm: als Flüchtlingsheim) in einem wirtschaftlich abbruchreifen Gesamtzustand befunden habe. Aufgrund des Umstandes, dass das Objekt jedoch unter Denkmalschutz steht, habe ein generalsanierungsbedürftiger Gesamtzustand bestanden.

Im Rahmen der Bewertung (Gutachten im engeren Sinn) führte der Sachverständige zunächst zusammengefasst aus, der Umstand, dass mit dem Gebäude zum Bewertungsstichtag keine wirtschaftlich sinnvollen Erträge erwirtschaftet werden hätten können und die Bodenwertverzinsung die Ertragsmöglichkeiten aus der Liegenschaft überstiegen hätten, führe dazu, dass kein Reinertrag für die baulichen Anlagen verbleiben könne. Dies bedeute, dass die bauliche Anlage keinen eigenen Wert darstelle und der Wert der Liegenschaft zur Gänze aus dem Bodenwert resultiere. Für kaufinteressierte Marktteilnehmer sei zum Bewertungsstichtag klar gewesen, dass Um- und Ausbauarbeiten inkl Modernisierungs- und Sanierungsarbeiten notwendig sind. Aufgrund des Denkmalschutzes sei im Zuge der Umgestaltung stets mit Auflagen durch das Bundesdenkmalamt zu rechnen. Erfahrungsgemäß seien die Kosten für bauliche Maßnahmen zur Schaffung von wirtschaftlichen Nutzflächen bei einem Objekt wie dem gegenständlichen deutlich höher als diese bei einem Neubau wären. Dies werde auch durch die konkret durchgeführte Generalsanierung bestätigt, deren Kosten sich auf 5.000,00 Euro inkl USt pro m² Nutzfläche belaufen hätten, während für die Neuerrichtung eines Wohnhauses der gehobenen Ausstattungskategorie rund 2.800,00 Euro inkl USt pro m² Wohnnutzfläche an Kosten angefallen wären. Dies zeige, dass auch im bewertungsgegenständlichen Fall, die Tatsache, dass ein wirtschaftlich abbruchreifes denkmalgeschütztes Objekt vorhanden ist, aus Sicht der Herstellungskosten eine deutliche Belastung darstelle. Der Abbruch des bestehenden Objekts und der Bau eines modernen Wohn- und Bürogebäudes wäre somit insgesamt kostengünstiger. Wenngleich somit

wirtschaftliche Abbruchreife bestanden habe, sei ein Abbruch aufgrund des bestehenden Denkmalschutzes nicht in Betracht gekommen. Der gemeine Wert einer Liegenschaft wie die gegenständliche bestehe aus der Marktbeobachtung heraus daher im Wesentlichen aus dem Bodenwert.

Die Feststellungen im Befund des Sachverständigengutachtens stehen im Einklang mit der Aktenlage und wurde diesen von den Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens nicht entgegengetreten. Vielmehr könne auch dem von der Amtspartei vorgelegten Gutachten des allgemein beeideten und gerichtlich zertifizierten Sachverständigen ***Sachverständiger2*** zufolge von einem stark generalsanierungsbedürftigen Zustand des Gebäudes ausgegangen werden (*„Der optische Bau- und Ausstattungszustand der schätzungsgegenständlichen Bauwerksteile kann [...] als stark generalsanierungsbedürftiger Rohbau bezeichnet werden.“*; s auf Seite 16 des genannten Gutachtens). Zudem geht auch ***Sachverständiger2*** davon aus, dass *„eine nachhaltige Vermietung - ohne erheblichen Investitionen- nicht mehr möglich war“* (s E-Mail ***Sachverständiger2*** vom 29.8. 2024).

Die Überlegungen des Sachverständigen im Rahmen des Gutachtens im engeren Sinn („Bewertung“) widersprechen nicht den Denkgesetzen und dem allgemeinen menschlichen Erfahrungsgut. Derartiges wurde im Übrigen von den Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens auch nicht behauptet.

Behörde wie Verwaltungsgericht sind zwar an ein eingeholtes Sachverständigengutachten nicht gebunden, dürfen von einem solchen aber nur in entsprechend fachlich begründeter Weise abweichen (VwGH 31.1.2019, Ra 2018/16/0216). Einem schlüssigen Sachverständigengutachten kann mit bloßen Behauptungen, ohne Argumentation auf gleicher fachlicher Ebene, in tauglicher Art und Weise nicht entgegen getreten werden. Ein von einem tauglichen Sachverständigen erstelltes, mit den Erfahrungen des Lebens und den Denkgesetzen nicht in Widerspruch stehendes Gutachten kann in seiner Beweiskraft nur durch ein gleichwertiges Gutachten bekämpft werden (VwGH 13.1.2023, Ra 2022/06/0318; 31.1.2019, Ra 2018/16/0216).

Liegen dem Verwaltungsgericht mehrere einander widersprechenden Gutachten vor, hat es nach den Grundsätzen der freien Beweiswürdigung zu prüfen, welchem die höhere Glaubwürdigkeit beizumessen ist (vgl VwGH 27.2.2019, Ra 2017/15/0015; 25.10.2018, Ra 2018/09/0117, mwN).

In dem von der Amtspartei vorgelegten Gutachten des allgemein beeideten und gerichtlich zertifizierten Sachverständigen ***Sachverständiger2*** vom 14.8.2024 wird zunächst ausgeführt, dass insb den gutachterlichen Feststellungen des Sachverständigen ***Sachverständiger1*** inhaltlich zugestimmt werden könne, sofern die Ermittlung des Verkehrswertes beauftragt wurde und nicht davon losgelöst die Ermittlung des Bauzeitwertes. In der Verkehrswertermittlung müsse darauf eingegangen werden, dass Marktteilnehmer in

der Angebotsfindung berücksichtigen, dass die notwendigen Generalvitalisierungsmaßnahmen und somit Baukosten aufgrund der Lage in der Altstadt (und der somit erschwerten Bauführung) sowie der zu erwartenden Vorgaben durch das Bundesdenkmalamt höher ausfallen als bei Neuherstellung eines Gebäudes auf freier Fläche. Insofern würden Marktteilnehmer den Angebotspreis im gegenständlichen Fall über den Bodenwert definieren. Gutachtensauftrag gegenständlicher Bewertung sei jedoch die Ermittlung des Bauzeitwertes noch vorhandener Bauteile zum Bewertungsstichtag 17.8.2017, bei der das Marktgeschehen sowie der in weiterer Folge notwendige Mehraufwand der Sanierung außer Acht gelassen werde.

Im Rahmen des Gutachtens im engeren Sinn erfolgte sodann *„in Analogie der Bestimmungen des § 3 (1) LBG“* die Ermittlung des Bauzeitwertes durch den Ansatz fiktiver Neuherstellungskosten, welche um ein fiktives Baualter von 57 Jahren abgemindert wurden und in weiterer Folge um die anteiligen Baukosten analog einer Rohbauausführung. Daraus ergebe sich zum Bewertungsstichtag ein Bauzeitwert iHv rund 204.000,00 Euro.

Zwar wird die Ermittlung des Bauzeitwertes in nachvollziehbarer Weise dargelegt; jedoch enthält das Gutachten des allgemein beeideten und gerichtlich zertifizierten Sachverständigen *****Sachverständiger2***** weder Aussagen zum gemeinen Wert an sich noch dazu, in welcher Beziehung der ermittelte Bauzeitwert zum gemeinen Wert steht. Erst in einem an den Vertreter der Amtspartei gerichteten E-Mail vom 29.8.2024 wird zur Beauftragung des Sachverständigen durch die Behörde ausgeführt, die Behörde habe mitgeteilt, *„dass der Steuerpflichtige von Grund und Boden seit 2012 befreit ist, daher nur mehr die Gebäudesubstanz (Bauzeitwert) maßgeblich ist um den daraus, aus Sicht der Behörde, gemeinen Wert abzuleiten.“* Auch damit trifft der Sachverständige aber keine eigene Aussage zum gemeinen Wert, sondern gibt lediglich die Erwägung der Behörde wieder, aufgrund derer sie den Sachverständigen (ausschließlich) mit der Ermittlung des Bauzeitwertes beauftragte.

Weiters führte der Sachverständige in besagtem E-Mail Bezug nehmend auf ein E-Mail des Vertreters der belangten Behörde, in welchem diese mitgeteilt hatte, dass der gemeine Wert dem Verkehrswert entspreche, wie folgt aus: *„Ein Verkehrswert eines Gebäudes (ohne Bodenwert) mit einem zum Stichtag gänzlich sanierungsbedürftigen Zustand, welches ob der Unterschützstellung nicht abgerissen werden darf, kann sich meines Erachtens lediglich über die wiederverwendbaren Gebäudeteile definieren - somit dem Bauzeitwert.“* Diese Aussage steht in offenkundigem und unauflösbarem Widerspruch zu den Ausführungen im Gutachten desselben Sachverständigen vom 14.8.2024, in welchem dieser zunächst festgehalten hatte, den gutachterlichen Feststellungen des Sachverständigen *****Sachverständiger1***** könne inhaltlich zugestimmt werden, sofern die Ermittlung des Verkehrswertes beauftragt wurde. Im Ergebnis ist somit festzuhalten, dass sich die Aussagen des Sachverständigen *****Sachverständiger2***** in keiner Weise mit dem gemeinen Wert des

bewertungsgegenständlichen Gebäudes befassen und sich diese – soweit sie sich auf den Verkehrswert beziehen – als in sich widersprüchlich und damit nicht glaubwürdig erweisen.

Die Aussagen des Sachverständigen ***Sachverständiger2*** vermögen das Gutachten des Sachverständigen ***Sachverständiger1*** somit nicht zu entkräften und sind für das erkennende Bundesfinanzgericht auch sonst keine Gründe erkennbar, die für ein Abweichen vom Gutachten des Sachverständigen ***Sachverständiger1*** sprechen. Zu der von der Amtspartei vertretenen (Rechts-)Ansicht, dass der von ***Sachverständiger2*** ermittelte Bauzeitwert dem „gemeinen Wert“ iSd § 10 Abs 2 BewG gleichzusetzen sei, siehe die Ausführungen im Folgenden unter Punkt 3.1.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I.

Erfolgt bei einem unter § 7 Abs 3 KStG 1988 fallenden Steuerpflichtigen, der seine Auflösung beschlossen hat, tatsächlich die Abwicklung, ist der Besteuerung gemäß § 19 Abs 1 KStG 1988 der Liquidationsgewinn zugrunde zu legen.

Erfolgt bei einem nicht unter § 19 Abs 1 KStG 1988 fallenden Steuerpflichtigen die Abwicklung, richtet sich die Steuerpflicht gemäß § 19 Abs 7 KStG 1988 nach den Vorschriften des EStG 1988 und des KStG 1988.

§ 24 Abs 3 EStG 1988 in der im Beschwerdefall anzuwendenden Fassung BGBl I 2012/112 lautet:

„Werden die einzelnen dem Betrieb gewidmeten Wirtschaftsgüter im Rahmen der Aufgabe des Betriebes veräußert, so sind die Veräußerungserlöse anzusetzen. Werden die Wirtschaftsgüter nicht veräußert, so ist der gemeine Wert im Zeitpunkt ihrer Überführung ins Privatvermögen anzusetzen. Für Grund und Boden ist § 6 Z 4 anzuwenden. Bei Aufgabe eines Betriebes, an dem mehrere Personen beteiligt waren, ist für jeden einzelnen Beteiligten der gemeine Wert jener Wirtschaftsgüter anzusetzen, die er bei der Auseinandersetzung erhalten hat.“

Gemäß § 24 Abs 3 EStG 1988 idF BGBl I 2012/112 ist im Beschwerdefall somit der gemeine Wert des Gebäudes „***Gebäudenname1***“ zum Zeitpunkt der am 31.8.2017 erfolgten Betriebsaufgabe anzusetzen.

Da das EStG den gemeinen Wert nicht definiert, gelten die Bestimmungen des BewG (§ 1 Abs 1 iVm § 10 Abs 1 BewG 1955; vgl VwGH 25.10.2006, 2004/15/0093).

Gemäß § 10 Abs 2 BewG 1955 wird der gemeine Wert durch den Preis bestimmt, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach der Beschaffenheit des Wirtschaftsgutes bei einer

Veräußerung zu erzielen wäre. Dabei sind alle Umstände, die den Preis beeinflussen, zu berücksichtigen. Ungewöhnliche oder persönliche Verhältnisse sind nicht zu berücksichtigen.

Wie der Verwaltungsgerichtshof wiederholt festgestellt hat, ist der gemeine Wert eines Wirtschaftsgutes eine fiktive Größe, die auf Preisschätzungen beruht. Der gemeine Wert einer Liegenschaft ergibt sich im Wesentlichen aus Angebot und Nachfrage im gewöhnlichen Geschäftsverkehr (vgl VwGH 15.9.1993, 91/13/0125). Der gemeine Wert muss ein gewogener Durchschnittspreis und darf kein Höchstpreis sein; maßgebend ist dabei der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr erzielbare Preis (VwGH 28.1.1993, 92/16/0120; *Dorazil/Taucher*, ErbStG⁴ § 19 Anm 2.2 mwN).

Das Fehlen eines Marktes für ein bestimmtes Wirtschaftsgut bedeutet der Rsp des VwGH zufolge noch nicht, dass sich für dieses Wirtschaftsgut kein gemeiner Wert ermitteln ließe. Fehlt es an einem Markt, dann muss ein möglicher Käufer unterstellt werden, der an dem Erwerb des Wirtschaftsgutes in seiner konkreten Beschaffenheit mit der vorgesehenen Verwertungsmöglichkeit interessiert und bereit ist, einen angemessenen, dem inneren Wert entsprechenden Preis zu zahlen, mögen auch als Interessenten nur wenige Personen oder gar nur eine Person in Betracht kommen (VwGH 14.1.1991, 90/15/0001).

Der gemeine Wert ist vor diesem Hintergrund immer ein verkaufsorientierter Wert (vgl auch *Twaroch/Wittmann/Frühwald*, Kommentar zum Bewertungsgesetz [29. Lfg 2019] § 10 BewG Rz 16), der sich im Wesentlichen aus den marktwirtschaftlichen Grundsätzen von Angebot und Nachfrage im Wirtschaftsverkehr ergibt (vgl *Twaroch/Wittmann/Frühwald*, Kommentar zum Bewertungsgesetz [29. Lfg 2019] § 10 BewG Rz 18).

Dabei ist insbesondere auch zu berücksichtigen, dass neben der Beschaffenheit, die den gemeinen Wert eines Wirtschaftsgutes bestimmt, auch alle äußeren Umstände, die den gemeinen Wert beeinflussen – soweit nicht ungewöhnliche oder persönliche Verhältnisse vorliegen –, zu berücksichtigen sind (*Twaroch/Wittmann/Frühwald*, Kommentar zum Bewertungsgesetz [29. Lfg 2019] § 10 BewG Rz 25).

Unter der Beschaffenheit des Wirtschaftsgutes im Sinne des § 10 Abs 2 BewG 1955 sind die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu verstehen, die dem zu bewertenden Wirtschaftsgut arteigen sind. Beispiele hierfür sind bei einem Grundstück: Die Grundstückslage, die Art und das Maß der tatsächlichen und baurechtlich zulässigen Nutzungen des Grundstückes, die Grundstücksgröße, die Grundstücksgestaltung, die Bodenbeschaffenheit, der Erschließungszustand, das Alter, der Bauzustand sowie die Verwendungsmöglichkeit der Gebäude und dergleichen; auch eine baupolizeiliche Auflage ist eine Last, die mit der Beschaffenheit des Grundstückes zusammenhängt und daher bei der Ermittlung des gemeinen Wertes zu berücksichtigen ist (vgl VwGH 22.10.1992, 91/16/0044).

Nach der Rsp des VwGH stellt insb auch die Ertragsfähigkeit einer Liegenschaft einen den Preis, der im Fall einer Veräußerung der Liegenschaft zu erzielen wäre, mitbeeinflussenden objektiven Faktor dar (VwGH 6.3.1989, 86/15/0109).

Wie in der Kommentarliteratur zutreffend ausgeführt wird, kann sich eine bei der Ermittlung des gemeinen Werts zu berücksichtigende Einschränkung der Verwertbarkeit und Ausnutzbarkeit eines Wirtschaftsgutes auch aus rechtlichen Gründen ergeben, wie zB durch Vorschriften betreffend den Denkmalschutz (vgl *Twaroch/Wittmann/Frühwald*, Kommentar zum Bewertungsgesetz [29. Lfg 2019] § 10 BewG Rz 25).

Vor diesem Hintergrund ist es aber bereits vom Ansatz her verfehlt, für eine Ermittlung des gemeinen Werts, den Bauzeitwert noch vorhandener Bauteile, bei der das Marktgeschehen vollkommen außer Acht gelassen wird (so ausdrücklich auf Seite 3 des von ***Sachverständiger2*** verfassten Gutachtens zur Ermittlung des Bauzeitwerts vom 14.8.2024) und insbesondere die zum Bewertungsstichtag gegebene Unmöglichkeit der Erzielung wirtschaftlich sinnvoller Erträge sowie die sich aus den zu erwartenden Vorgaben durch das Bundesdenkmalamt und der Lage in der Altstadt ergebenden Mehrkosten der für eine weitere Nutzung des Gebäudes notwendigen Generalsanierungsmaßnahmen nicht berücksichtigt (vgl nochmals auf Seite 3 des von ***Sachverständiger2*** verfassten Gutachtens zur Ermittlung des Bauzeitwerts vom 14.8.2024), zugrunde zu legen. Der von der belangten Behörde vertretenen Ansicht, dass der Bauzeitwert dem gemeinen Wert gleichzuhalten sei, kann somit im Lichte der oa Rsp des VwGH nicht gefolgt werden.

Nach der Maßgabe des unter Punkt 1 zum Stichtag 31.8.2017 festgestellten gemeinen Werts des Gebäudes „***Gebäudenamen1***“ ergab sich somit im Zuge der Betriebsaufgabe kein Veräußerungsgewinn und ist somit spruchgemäß zu entscheiden.

3.2. Zu Spruchpunkt II.

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.

Strittig ist im gegenständlichen Beschwerdefall ausschließlich die Bewertung des Gebäudes „***Gebäudenamen1***“, somit eine Frage der Beweiswürdigung, zu deren Überprüfung der Verwaltungsgerichtshof als Rechtsinstanz grundsätzlich nicht berufen ist, weshalb gemäß § 25a Abs 1 VwGG spruchgemäß zu entscheiden ist.

Salzburg, am 21. Oktober 2024