

Ing. Mag. Peter Hager: Was ist bei Prüfung eines Gutachtens zu beachten¹

| | |
|--|-----------|
| Vorwort | 1 |
| 1. Sachverständiger | 2 |
| 1.1. Arten | 2 |
| 1.2. Qualifikation des Sachverständigen | 3 |
| 1.3. Tätigwerden des Sachverständigen | 3 |
| 2. Gutachten im weiteren Sinn | 4 |
| 2.1. Arten von Gutachten | 5 |
| 2.2. Anforderungen an ein Gutachten | 5 |
| 2.3. Gutachten im Steuerrecht..... | 5 |
| 2.4. Gutachtensadressat - Verständlichkeit..... | 6 |
| 2.5. Bestandteile eines Gutachtens | 6 |
| 2.5.1. Befund..... | 6 |
| 2.5.2. Gutachten i.e.S..... | 7 |
| 2.5.3. Vollständigkeitserklärung | 7 |
| 2.5.4. Arbeitspapiere..... | 7 |
| 2.6. Prüfung von Gutachten | 8 |
| 2.6.1. Schlüssigkeit | 8 |
| 2.6.2. Übereinstimmung mit den Denkgesetzen..... | 8 |
| 2.6.3. Stand der Wissenschaft | 9 |
| 2.6.4. Nachvollziehbarkeit..... | 9 |
| 2.6.5. Keine Bewerterbezogenheit..... | 10 |
| 2.6.6. Mehrere Gutachten | 10 |
| 2.7. Gutachten und Augenschein..... | 10 |
| 2.8. Zuziehen eines externen Gutachters..... | 10 |
| Literatur | 10 |
| Gesetze / Verordnungen | 10 |
| Fachgutachten | 11 |
| Judikatur..... | 11 |
| Bücher | 11 |
| Artikel..... | 11 |
| Unterlagen | 12 |
| In Arbeit..... | 12 |
| Vorträge | 12 |
| Stichwortverzeichnis | 12 |

Vorwort

Unternehmensbewertungsgutachten werden häufig als Beweismittel herangezogen. Diese Unterlage befasst sich mit dem Gutachten im Allgemeinen. Die speziellen Probleme bei der Unternehmensbewertung finden sich in der *Unterlage (GA-Prüf-Ubw, nn publiziert)*.

¹ Es wird darauf verwiesen, dass alle Angaben in dieser Unterlage trotz sorgfältiger Bearbeitung ohne Gewähr erfolgen und eine Haftung ausgeschlossen ist.
Das Dokument ist zur Verwendung als PDF gedacht. Nicht alle hinterlegten Internetlinks sind vollständig im Text abgedruckt.

1. Sachverständiger

Vertiefung

Bücher:

Attlmayr / Walzel von Wiesentreu, § 1, 3, 9, 19;

Artikel:

Langheinrich / Ryda (2016), S. 11 ff;

Weblinks:

Bewertungshilfe, Stichwort: [Gutachter](#); JustizOnline, Stichwort: [Sachverständige](#); [Hauptverband der Gerichtssachverständigen](#);

Obwohl es sich beim Sachverständige um einen zentralen Rechtsbegriff handelt, gibt es keine allgemeine Legaldefinition.

Sachverständiger im allgemeinen Sprachgebrauch:

ist eine Person mit besonderer Sachkunde und Erfahrung in einem bestimmten Fachgebiet.²

Wichtig für Haftungsfragen ist die Definition des ABGB.

Sachverständige i.S.d. § 1299 ABGB:

sind Personen, die sich öffentlich zu einem Amt, einer Kunst, einem Gewerbe oder einem Handwerk bekennen, oder die freiwillig ein Geschäft übernehmen, dessen Ausführung eigene Kunstkenntnisse oder einen nicht gewöhnlichen Fleiß erfordert und so zu erkennen geben, dass sie sich die erforderlichen, nicht gewöhnlichen Kenntnisse zutrauen.³

Der Begriff des § 1299 ABGB deckt sich weitgehend mit dem allgemeinen Sprachgebrauch. § 1299 sieht für die Haftung einen erhöhten Sorgfaltsmaßstab vor.⁴

Sachverständige i.S.d. AVG:

sind jene Personen, die aufgrund einer Beiziehung oder Bestellung durch die Behörde oder durch ein Verwaltungsgericht in einem Verfahren bei der Feststellung des entscheidungserheblichen Sachverhaltes aufgrund ihrer besonderen Fachkunde mitwirken, indem sie Tatsachenermitteln (Befund) und aus diesen Tatsachen Schlussfolgerungen (Gutachten i.e.S.) ziehen.⁵

1.1. Arten

Im allgemeinen Verwaltungsverfahren treten Sachverständige in verschiedenen Funktionen auf:⁶

- a) Amtssachverständige,
- b) nichtamtliche Sachverständige,
- c) allgemein beeidete und gerichtlich zertifizierte Sachverständige bzw. Wirtschaftsprüfer⁷ und
- d) Privatsachverständige.

Zu den unterschiedlichen Tätigkeiten der Gutachter bei der Unternehmensbewertung vgl. *Unterlage (Grundbegriffe)*, S. 6.

Sachverständige lassen sich in Sachverständigenlisten, die z.B. von den Landesgerichten geführt werden, finden.⁸

² Attlmayr in Attlmayr / Walzel von Wiesentreu (2021), § 1, Rz. 1.007.

³ Attlmayr in Attlmayr / Walzel von Wiesentreu (2021), § 1, Rz. 1.008.

⁴ Vgl. Attlmayr in Attlmayr / Walzel von Wiesentreu (2021), § 1, Rz. 1.008.

⁵ Attlmayr in Attlmayr / Walzel von Wiesentreu (2021), § 1, Rz. 1.009 mit weiterer Literatur.

⁶ Details vgl.: Attlmayr in Attlmayr / Walzel von Wiesentreu (2021), § 1, Rz. 1.021 ff.

⁷ Vgl. § 2 Abs. 1 Z 6 WTBG 2017.

⁸ JustizOnline, Stichwort: [Sachverständige](#), abgefragt 24.9.2024.

1.2. Qualifikation des Sachverständigen

Im Bereich des AVG sind folgende Anforderungen für die Sachverständigentätigkeit genannt:

- a) Fachkunde und persönliche Eignung,
- b) Fortbildung,
- c) Unparteilichkeit,
- d) Vertrauenswürdigkeit,
- e) Verschwiegenheit und
- f) Höchstpersönlichkeit.

Zu a, b)

Sachverständige definieren sich nach ihrer besonderen Fachkunde oder nach ihrem Erfahrungswissen.⁹ Dieses Fachkenntnis muss auf dem neuesten Stand der Wissenschaft gehalten werden.¹⁰ Dies wird auch für das Steuerrecht gelten.

Zu c)

Zur Sicherung der Unparteilichkeit haben sich Sachverständige bei Befangenheit ihres Amtes zu enthalten (§ 178 Abs. 1 BAO) oder können von den Parteien deswegen abgelehnt werden (§ 179 Abs. 2).¹¹ Dies ist von der Behörde oder dem Gericht zu überprüfen.¹²

Amtssachverständige sind gem. Art 20 B-VG an die Weisungen ihrer Vorgesetzten gebunden. Diese Weisungsbefugnis findet nach Auffassung der Höchstgerichte ihre Grenze an der strafrechtlichen Wahrheitspflicht und somit dort, wo die eigentliche inhaltliche Tätigkeit des Gutachten beginnt.¹³

Zu d)

Wesentlicher Punkt der persönlichen Vertrauenswürdigkeit sind gesicherte wirtschaftliche Verhältnisse, die z.B. durch die Pragmatisierung gewährleistet ist.¹⁴

Zu e)

Die Verschwiegenheit ist in § 20 Abs. 3 B-VG und für das Steuerrecht im Besonderen in § 48a BAO geregelt. Allgemein beeidete und gerichtlich zertifizierte Sachverständige sowie Wirtschaftstreuhänder unterliegen darüber hinaus eigenen strengeren Standesregeln.¹⁵

Zu f)

Die Höchstpersönlichkeit gilt für das Ziehen der Schlüsse, für die Erstellung des Befundes darf der Sachverständige Hilfspersonen hinzuziehen.¹⁶

1.3. Tätigwerden des Sachverständigen

Die häufigste Tätigkeitsart des Sachverständigen ist das Gutachten. Es kann aber vorkommen, dass er zur Sachverhaltsfeststellung nur einen Befund aufstellt. Fachliche Äußerungen können auch in mündlich getätigt werden oder als Aktenvermerk erstellt werden.¹⁷ Der Sachverständige kann auch zur mündlichen Verhandlung beigezogen werden,¹⁸ ebenso wie zum Augenschein.¹⁹

⁹ Vgl. *Attlmayr in Attlmayr / Walzel von Wiesentreu (2021)*, § 2, Rz. 1.047.

¹⁰ Vgl. *Attlmayr in Attlmayr / Walzel von Wiesentreu (2021)*, § 2, Rz. 1.053.

¹¹ Vgl. *Attlmayr in Attlmayr / Walzel von Wiesentreu (2021)*, § 2, Rz. 1.055 f.

¹² *VwGH 22.11.2017*, Ra 2017/03/0014.

¹³ *Zellenberg in Attlmayr / Walzel von Wiesentreu (2021)*, § 9, Rz. 3.022 mit weiteren Quellen sowie *VwGH 22.11.2017*, Ra 2017/03/0014.

¹⁴ Vgl. *Attlmayr in Attlmayr / Walzel von Wiesentreu (2021)*, § 2, Rz. 1.057 f.

¹⁵ Vgl. *Attlmayr in Attlmayr / Walzel von Wiesentreu (2021)*, § 2, Rz. 1.060.

¹⁶ Vgl. *Attlmayr in Attlmayr / Walzel von Wiesentreu (2021)*, § 2, Rz. 1.061.

¹⁷ Vgl. *Langheinrich / Ryda (2016)*, S. 18.

¹⁸ Vgl. *Langheinrich / Ryda (2016)*, S. 17.

¹⁹ Vgl. § 182 BAO.

2. Gutachten im weiteren Sinn

Vertiefung

Gesetze / Verordnungen:

§ 177 BAO;

Bücher:

Attlmayr / Walzel von Wiesentreu, § Rz. 20, 28 ;

Artikel:

Hager (2013), S. 357, 360; Langheinrich / Ryda (2015), S. 229 ff; Langheinrich / Ryda (2016), S. 10 ff; Lenneis (2003a); Lenneis (2003b); Pröll (2004); Schimetschek (1975);

Unterlage nn veröffentlicht:

Wi-Stand;

Weblinks:

Bewertungshilfe, Stichwort: [Gutachten](#); Wikipedia, Stichwort: [Befund \(Sachverständiger\)](#);

Gutachten:

Ein Gutachten ist die (schriftliche oder mündliche) Aussage eines Sachverständigen in einer sein Fachgebiet betreffenden Frage.²⁰

Als Beweismittel sind Gutachten für viele Sachverhalte einsetzbar. Allgemein dient das Gutachten der Sachverhaltsfeststellung. Einige steuerrechtliche Bestimmungen erfordern ausdrücklich ein Gutachten als Nachweis einer Wertänderung.

In einem Gutachten i.w.S. wird aus dem Befund schlüssig (d.h. unter Beachtung der Denkgesetze und des Stands der Wissenschaft) das Gutachten i.e.S. abgeleitet. Die Ableitung hat intersubjektiv nachvollziehbar zu sein.

Gutachten sind Beweismittel, die der Behörde zur Feststellung des maßgeblichen Sachverhaltes dienen.²¹ Die Rechtsbeurteilung ist aber ausschließlich Sache der Behörde / des Gerichtes („jura novit curia“ – das Gericht kennt das Recht).²² Bei Vorliegen eines schlüssigen Gutachtens ist eine juristische Bewertung im Gutachten ohne Bedeutung und stellt keine Befangenheit des Sachverständige dar.²³

Wenn die Behörde über eigenes Fachwissen verfügt, braucht sie kein Gutachten einholen.²⁴ Die Anforderungen an Form und Qualität der Schlussfolgerungen entsprechen denen eines Gutachtens.²⁵ Soweit der Steuerpflichtige einwendet, der Behörde seien dabei Fehler unterlaufen, muss er diese konkret nennen.²⁶

Die Abgabenbehörde ist grundsätzlich berechtigt, anstelle eines Sachverständigen eigene fachkundige Bedienstete zu gutachtlicher Stellungnahme heranzuziehen.²⁷

Der Gutachter trifft Aussagen zu einem konkreten Thema (z.B. subjektiver Entscheidungswert), davon abweichende Aussagen (z.B. objektivierter Unternehmenswert) können daraus nicht abgeleitet werden auch haftet er dafür nicht.²⁸

²⁰ Meyers Großes Taschenlexikon (1981), Bd. 9, S. 99.

²¹ Vgl. z.B. VwGH 7.10.2001, 2000/13/0157

²² Vgl. Langheinrich / Ryda (2016), S. 17.

²³ Vgl. VwGH 29.8.1990, 90/02/0068.

²⁴ VwGH 24.11.1993, 91/13/0199.

²⁵ Vgl. Attlmayr in Attlmayr / Walzel von Wiesentreu (2021), § 20, Rz. 6.012.

²⁶ Vgl. VwGH 25.10.1995, 93/15/0119.

²⁷ VwGH 18.9.1985, 83/13/0096.

²⁸ OGH 26. 4. 2019, 3 Ob 16/19b.

2.1. Arten von Gutachten

Während das Verwaltungsverfahren zahlreiche Arten von Sachverständigen kennt, unterscheidet das Steuerrecht nur zwei Arten von Gutachter.

Im Steuerrecht werden unterschieden:²⁹

- a) Gutachten von öffentlich bestellten Sachverständigen (§ 177 ff BAO),
- b) Privatgutachten (§ 166 BAO).

Die Anforderungen an das Gutachten sind dieselben.

2.2. Anforderungen an ein Gutachten

Der Sachverständige hat aufgrund seines Fachwissens ein Gutachten (= Urteil) über bestimmte Sachverhaltselemente abzugeben. Er hat dabei zunächst einen Befund zu erstellen, d.h. er hat die tatsächlichen Grundlagen, auf die sein Gutachten aufbaut, und die Art, wie er sie beschafft hat, anzugeben. Wenn die dem Gutachten zugrunde liegenden Tatsachen nicht erkennbar sind, ist das Gutachten als Beweismittel unbrauchbar.³⁰

Welche Erfordernisse Gutachten allgemein erfüllen müssen, damit ihnen eine Beweiskraft zukommt, ist bei *Lenneis (2003a)* und *Lenneis (2003b)* vollständigst ausgeführt.

2.3. Gutachten im Steuerrecht

Als Beweismittel sind die Gutachten von Amtssachverständigen in § 177 ff, die Privatgutachten unter § 166 BAO geregelt.³¹

Gutachten unterliegen als Beweismittel gem. § 166 BAO der freien Beweiswürdigung gem. § 167 Abs. 3 BAO.³²

Die Abgabenbehörde trifft die Verpflichtung zur amtswegigen Erforschung der materiellen Wahrheit (§ 115 BAO), der Abgabepflichtige ist in Erfüllung seiner Offenlegungspflicht (§ 119 BAO) dazu gehalten, die Richtigkeit der in seinen Anbringen dargelegten Umstände zu beweisen bzw. glaubhaft zu machen (§ 138 BAO).³³

Mitwirkungspflicht:

Gem. § 138 Abs. 1 hat der Steuerpflichtige auf Verlangen der Abgabenbehörde in Erfüllung ihrer Offenlegungspflicht zur Beseitigung von Zweifeln den Inhalt ihrer Anbringen zu erläutern und zu ergänzen sowie dessen Richtigkeit zu beweisen.

Kann dem Abgabepflichtigen ein Beweis nach den Umständen nicht zugemutet werden, so genügt die Glaubhaftmachung.

Unternehmensbewertungsgutachten per se führen noch nicht zu einer erhöhten Mitwirkungsverpflichtung, diese könnte sich jedoch z.B. durch einen Auslandsachverhalt oder eine abgabenrechtlicher Begünstigung ergeben.³⁴

Kommt die Partei ihrer Mitwirkungspflicht nicht nach, muss die Behörde die tatsächlichen Verhältnisse ohne seine Mitwirkung erforschen (§ 115 BAO) und die Ergebnisse in freier Beweiswürdigung zu beurteilen. Werden Vorbringen weder bewiesen noch glaubhaft gemacht, ist dieses nicht zwingend unrichtig, es ist der nach zumutbaren wahrscheinlichste Sachverhalt anzunehmen.³⁵

²⁹ Vgl. *Langheinrich / Ryda (2016)*, S. 12 ff.

³⁰ Vgl. *Ritz / Koran (2021)*, § 177 Rz. 1.

³¹ Vgl. *Ritz / Koran (2021)*, § 177 Rz. 2.

³² Vgl. z.B. *VwGH 20.12.1995, 90/12/0125*.

³³ Vgl. *Joklik-Fürst (2015)*, S. 394.

³⁴ Zum Begriff vgl. *Koller u.a. (2009)*.

³⁵ Vgl. *Joklik-Fürst (2015)*, S. 396.

Soweit die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, hat sie diese gem. § 184 BAO zu schätzen.

Grenzen der Offenlegungspflicht ergeben sich aus der Zumutbarkeit, Verhältnismäßigkeit, Geeignetheit, Möglichkeit und Notwendigkeit. Nachweisverlangen sind weiters unzulässig, wenn der Nachweis nur unter Verletzung einer gesetzlichen Verschwiegenheitspflicht erbracht werden könnte.³⁶

Viele Variable einer Unternehmensbewertung sind nur dem Steuerpflichtigen zugänglich (z.B. interne Planung). Ohne Mitwirkung stößt die Finanzverwaltung rasch an die Grenzen ihrer Möglichkeiten.

Wird ein Beweismittel, das in einer Sprache abgefasst ist, die nicht Amtssprache der Republik Österreich ist, vorgelegt, dann hat derjenige, der den Beweisantrag stellt, für dessen Übersetzung zu sorgen.³⁷ Bei den Verrechnungspreisen gibt es eine Abweichung in § 10Abs 1 VPDG betreffend der vorzulegenden Dokumente i.S.d. § 3 VPDG.

Sind bestimmte Umstände nur dem Steuerpflichtigen bekannt und er bringt keine tauglichen Angaben zu diesem Beweisthema, ist die Behörde nicht zu weiteren amtswegigen Erhebungen verpflichtet.³⁸

2.4. Gutachtensadressat - Verständlichkeit

Das Gutachten wird von der Behörde bzw. dem Gericht (**Gutachtenadressat**) angefordert, es dient dazu für sie eine Aussage über den Sachverhalt zu treffen. Sie ist aber nicht der Maßstab der Nachvollziehbarkeit. Bezugspunkt der Nachvollziehbarkeit ist der **sachkundige Dritte**.³⁹

2.5. Bestandteile eines Gutachtens

Ein Gutachten i.w.S. besteht:

- a) Befund
- b) Gutachten i.e.S.

Für Unternehmensbewertungsgutachten sind daneben erforderlich:

- a) Vollständigkeitserklärung
- b) Arbeitspapiere

Bezüglich der Inhalte die in einem Unternehmensbewertungsgutachten enthalten sein müssen vgl. *Unterlage (GA-Prüf-Ubw, nn publiziert)*, Kap. 1.4.

Ein Gutachten sollte folgenden Aufbau aufweisen:⁴⁰

1. Auftrag,
2. Darstellung wichtiger Grundlagen,
3. Offenlegung der Methodik,
4. Begriffserklärungen der vom Sachverständigen verwendeten Fachbegriffe,
5. Befund,
6. Auseinandersetzung mit gegenteiligen Auffassungen und
7. Schlussfolgerungen (Gutachten im engeren Sinn).

In der Praxis hat sich eine kurze Zusammenfassung bewährt.

2.5.1. Befund

Befund:

ist die Feststellung und Beschreibung von Tatsachen.⁴¹

³⁶ Joklik-Fürst (2015), S. 396 mit weiteren Quellen.

³⁷ Vgl. Joklik-Fürst (2019), S. 205.

³⁸ VwGH 17.12.1993, 93/15/0094 u.V.a. E 21.10.1993, 92/15/0002.

³⁹ Vgl. *Bewertungshilfe*, Stichwort: [Nachvollziehbarkeit](#), abgefragt 24.9.2024.

⁴⁰ Vgl. Langheinrich / Ryda (2016), S. 17.

⁴¹ Langheinrich / Ryda (2016), S. 17.

Im **Befund** müssen alle Grundlagen genannt sein, die für das Gutachten, erforderlich sind. Der Befund muss neben den Tatsachen auch deren Ermittlung offenlegen.⁴²

Kein Gutachten ohne Befund.

Dies ist die zentrale Formulierung des VwGH im Zusammenhang mit Gutachten⁴³ Ein Gutachten ohne Befund ist mit Beweisverwertungsverbot belegt.⁴⁴

Der Befund kann bloß aktenmäßig erhoben werden.⁴⁵

2.5.2. Gutachten i.e.S.

Gutachten i.e.S. :

sind die Schlussfolgerungen des Sachverständigen aus dem Befund, zu deren Gewinnung er seine besonderen Fachkenntnisse und Erfahrungen benötigt.⁴⁶

Basierend auf dem Befund erstellt der Gutachter das **Gutachten i.e.S.**, in dem die für die Behörde oder das Gericht maßgeblichen Aussagen enthalten sind.

2.5.3. Vollständigkeitserklärung

Bei Unternehmensbewertungen verlangen die einschlägigen Fachgutachten eine Vollständigkeitserklärung. In der **Vollständigkeitserklärung** bestätigt die Unternehmensleitung, die Vollständigkeit der vorgelegten Unterlagen. Insbesondere, dass die vorgelegten Plandaten den aktuellen Erwartungen der Unternehmensleitung (Markt-, Umweltanalyse und Unternehmensentwicklungen) entsprechen, plausibel abgeleitet sind und alle erkennbaren Chancen und Risiken berücksichtigen.⁴⁷

Muster wurden von der Kammer der Steuerberater und Wirtschaftsprüfer⁴⁸ und dem deutsche Institut der Wirtschaftsprüfer erarbeitet.

2.5.4. Arbeitspapiere

Die Fachgutachten zur Unternehmensbewertung führen als zusätzliche Bestandteile die Arbeitspapiere des Gutachtens an. Die **Arbeitspapiere** müssen es einem sachkundigen Dritten ermöglichen, das Bewertungsergebnis nachzuvollziehen und die Auswirkungen der getroffenen Annahmen auf den Unternehmenswert abzuschätzen (intersubjektive Nachprüfbarkeit).⁴⁹ Aus diesem Grund wird m.E. die Behörde erforderlichenfalls Einsicht in die Arbeitspapiere nehmen können oder zumindest Auszüge daraus verlangen dürfen (z.B. vom Gutachter vorgenommene Plausibilisierungsmaßnahmen). Dabei werden *berufsrechtliche Verschwiegenheitsverpflichtungen* zu beachten sein.

Laut *KFS/BW I* Rz. 153 kommt als zusätzliche Funktion die Dokumentation des Umfangs der geleisteten Arbeiten dazu. Dies hat m.E. nur einen verrechnungstechnischen Hintergrund.

⁴² *Attlmayr in Attlmayr / Walzel von Wiesentreu (2021)*, § 28, Rz. 8.012 f.

⁴³ Vgl. *Attlmayr in Attlmayr / Walzel von Wiesentreu (2021)*, § 28, Rz. 8.012 und die dort angeführte Judikatur.

⁴⁴ So z.B. *VwGH 12.10.1949*, 1082/48; *14.10.1991*, 90/15/0178 u.V.a. E 26.1.1970, 114/69, *VwSlg 7714*; *8.10.1998*, 97/15/0048.

⁴⁵ Vgl. die Ausführungen in Kap. 2.7.

⁴⁶ *VO Leitner (2022)*, Fol. 4.

⁴⁷ Vgl. *KFS/BW I* Rz. 154.

⁴⁸ Anhang zu *KFS/BW I*.

⁴⁹ *IDW S I* Rz. 174.

Zweck:

- Dokumentation der
 - Ausgangsdaten,
 - erhaltener Informationen,
 - vorgenommenen Berechnungen (z.B. Plausibilisierungen)
 - der geleisteten Arbeit;
- Nachvollziehbarkeit (sofern Einsicht gewährt wird).

2.6. Prüfung von Gutachten

Die Abgabenbehörde ist verpflichtet, sich mit einem ihr vorgelegten Gutachten eingehend auseinanderzusetzen, um allenfalls vom Befund der Expertise abweichen zu können.⁵⁰

Dabei sind folgende Kriterien zu beachten:

- 1) Schlüssigkeit d.h.
- 2) In Übereinstimmung mit den Denkgesetzen, sowie
- 3) entsprechend dem Stand der Wissenschaft,
- 4) (intersubjektive) Nachvollziehbarkeit und
- 5) ohne Bewerterbezogenheit.

Aus dem Parteiengehör ergibt sich, dass Gutachten wie alle Beweismittel dem Steuerpflichtigen zur Stellungnahme vorgelegt wurden.⁵¹

Die Beweiskraft eines Gutachtens kann u.a. widerlegt werden durch:

- Nachweis, dass es mit den Denkgesetzen oder mit den Erfahrungen des tägl. Lebens im Widerspruch steht;
- dass es nicht dem Stand der Wissenschaft entspricht. Dazu muss die Behauptung durch das Gutachten eines anderen Sachverständigen unter Beweis gestellt werden; eine bloße gegenteilige Behauptung genügt nicht.⁵²

Soweit ein Gutachten dazu dient, die Fehler eines verwendeten Gutachtens aufzuzeigen, fällt es nicht unter das Neuerungsverbot im Verfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof.⁵³

Die Behörde muss bei einem Gutachten, das von falschen Prämissen ausgeht, keinen Verbesserungsauftrag geben.⁵⁴

2.6.1. Schlüssigkeit

Eine Argumentation ist **schlüssig**, wenn sie logisch, folgerichtig und überzeugend ist.⁵⁵

2.6.2. Übereinstimmung mit den Denkgesetzen

Die **Denkgesetze** i.S.d. Philosophie sind Regeln und Logik der Geistesfähigkeit, nach der sich das Denken eines Menschen richtet und ordnet, um überhaupt begriffliche Übereinstimmung zu erkennen.⁵⁶

⁵⁰ Pröll (2004) unter Verweis auf VwGH 22.2.1993, 92/15/0048.

⁵¹ Vgl. Pröll (2004).

⁵² VwGH 16.10.1986, 85/16/0102.

⁵³ VwGH 26.4.1995, 92/07/0159.

⁵⁴ VwGH 21. 10. 1999, 94/15/0113.

⁵⁵ Vgl. Wiktionary, Stichwort: [schlüssig](#), Duden-online, Stichwort: [schlüssig](#), beide abgefragt 24.9.2024.

⁵⁶ Vgl. Wiktionary, Stichwort: [Denkgesetz](#), abgefragt 24.9.2024.

2.6.3. Stand der Wissenschaft

Stand der Wissenschaft:

bezeichnet eine Zusammenfassung der aktuellen Forschungsergebnisse zu einem bestimmten Thema bzw. Forschungsfeld.⁵⁷

Ein Gutachten hat dem Stand der Wissenschaft zu entsprechen. Dies betrifft insbesondere die Bewertungsmethode, aber auch Zinssatzermittlung und andere Variable. Sofern vertraglich ein Abweichen vereinbart wurde, ist dies im Gutachten offenzulegen mit dem Hinweis, dass die gewählte Methode nicht mehr dem Stand der Wissenschaft entspricht.

Die Unternehmensbewertung als Teilgebiet der Betriebswirtschaftslehre erfährt laufend Veränderungen, die insbesondere in den letzten Jahren rasend schnell erfolgen. Es wird daher keinem Sachverständigen möglich sein, alle aktuellen Entwicklungen zu überblicken. ME kann jedoch davon ausgegangen werden, dass das Gutachten dem Stand der Wissenschaft entspricht, wenn es sich an einem gültigen Fachgutachten orientiert. Dazu wird man aber von den Fachgutachten erwarten müssen, dass sie einigermaßen regelmäßig aktualisiert werden.⁵⁸

Es bleibt m.E. dem Sachverständigen jedoch unbenommen, eine vom Fachgutachten abweichende Vorgehensweise zu wählen. Dies wird gegebenenfalls zu begründen sein. Außerdem besteht dann das Risiko, dass das Gutachten nicht dem Stand der Wissenschaft entspricht.

Wird auf ein Fachgutachten verwiesen, muss dieses wegen der Nachvollziehbarkeit der Finanzverwaltung vollständig zugänglich sein. Ist dies nicht der Fall, wird der Steuerpflichtige dieses zur Verfügung stellen müssen.⁵⁹

Der Gutachter hat Entscheidungen zum Thema Stand der Wissenschaft, soweit sie für die Wertfindung von Relevanz sind offenzulegen.

2.6.4. Nachvollziehbarkeit

Intersubjektive Nachvollziehbarkeit:

Das Postulat verlangt, dass eine Verkehrswertschätzung jedem sachkundigen Dritten innerhalb eines angemessenen Zeitraumes begreiflich sein muss.⁶⁰

Die Abgabenbehörde wird ein Gutachten wegen mangelnder Nachvollziehbarkeit verwerfen, wenn ihr die einzelnen Schritte zur Ermittlung des Verkehrswertes trotz ausreichender Fachkenntnis nicht verständlich geworden sind.⁶¹

Was notwendig ist, damit eine **Unternehmensbewertung nachvollziehbar** ist, wird in KFS/BW 1 und IDW S 1 idealtypisch angeführt.⁶² Im Einzelfall reichen eventuell weniger Informationen, es ist aber auch denkbar, dass zusätzliche Erläuterungen notwendig sind.

Werden zentrale Punkte der Prognose wie Umsatzplanung (hier insbesondere Planung des Beratungserlöses) und Höhe des angesetzten Unternehmerlohnes nicht nachgewiesen, liegt kein schlüssiger Nachweis vor.⁶³

⁵⁷ Wikipedia, Stichwort: [Stand der Wissenschaft](#), abgefragt 24.9.2024.

⁵⁸ Vgl. dazu die berechtigte Kritik des *UFS Salzburg 19.8.2003*, RV/34-S/03, wonach KFS/BW 1 (1989) für das Jahr 2000 als veraltet anzusehen war.

⁵⁹ Vgl. *Hager (2013)*, S. 360.

⁶⁰ *Pröll (2004)*.

⁶¹ *Pröll (2004)*.

⁶² Vgl. *Unterlage (GA-Prüf-Ubw, nn publiziert)*, Kap. 1.4.

⁶³ *VwGH 26.2.2014*, 2011/13/0034;

2.6.5. Keine Bewerterbezogenheit

Bewerterbezogenheit (Bewerterermessen) bedeutet, dass persönliche Auffassungen des Bewerter in das Gutachten einfließen.⁶⁴ Sie gilt es zu vermeiden. Wenn sie unvermeidlich ist, muss sie offengelegt werden.

2.6.6. Mehrere Gutachten

Bei einander widersprechenden Gutachten ist es der Behörde gestattet, sich dem einen oder anderen Gutachten anzuschließen. sie hat aber die Gedankengänge aufzuzeigen, die sie veranlasst haben, von den an sich gleichwertigen Beweismitteln dem einen höheren Beweiswert zuzubilligen als dem anderen.⁶⁵

Es besteht kein Primat des Amtssachverständigen,⁶⁶ die Beweiskraft hängt nur vom inneren Wahrheitsgehalt des Gutachten ab.⁶⁷

2.7. Gutachten und Augenschein

Gelegentlich wird vorgebracht, dass ein Gutachten ohne Vornahme eines Augenscheines (z.B. Betriebs- oder Gebäudebesichtigung) nicht möglich ist.

Der **Augenschein** nach § 182 *BAO* kann von der Behörde vorgenommen werden, er ist somit nicht zwingend. Beweismittel sind nach der Zweckdienlichkeit einzusetzen, d.h. man muss überlegen was kann ich beim Augenschein erkennen, was sich nicht aus anderen Beweismitteln ergibt.

Die Akten des Finanzamtes und die im Verfahren vorgelegte Unterlagen enthalten zahlreiche Informationen zum Gegenstand des Gutachtens, weshalb m.E. ein Augenschein nur notwendig ist, wenn sich besondere Fragen ergeben insbesondere bei Vorbringen die nicht im Akt ersichtlich sind. M.E. nicht zutreffend bescheinigte *BFG 21.2.2017, RV/5100647/2011* dem Privatsachverständigen eine höhere Beweiskraft zu, da er sein Gutachten auf Basis eines Augenscheines erstellte.

Beim Augenschein ist zu beachten, dass nur der gegenwärtige Zustand ersichtlich ist (z.B. ein umgestürzter Baum), nicht jedoch wann dieser eingetreten ist (Unwetter heuer oder voriges Jahr).

2.8. Zuziehen eines externen Gutachters

Sofern ein externer Gutachter in der Finanzverwaltung erforderlich ist, muss das das [Handbuch für Beschaffung und Vergaben](#) beachtet werden.

Literatur

Gesetze / Verordnungen

- [Allgemeines bürgerliches Gesetzbuch](#) vom 11.6.1811 i.d.F. BGBl. I Nr. 33/2024, zitiert: *ABGB*;
- [Allgemeines Verwaltungsverfahrensgesetz 1991](#) – AVG, BGBl. Nr. 51/1991 (WV) i.d.F. BGBl. I Nr. 88/2023, zitiert: *AVG*;
- [Bundesgesetz](#) über allgemeine Bestimmungen und das Verfahren für die von den Abgabenbehörden des Bundes, der Länder und Gemeinden verwalteten Abgaben (Bundesabgabenordnung – BAO) BGBl. Nr. 194/1961 i.d.F. BGBl. I Nr. 113/2024, zitiert: *BAO*;
- [Bundes-Verfassungsgesetz](#) (B-VG) vom 1.1.1930, BGBl. Nr. 1/1930 i.d.F. BGBl. I Nr. 89/2024, zitiert: *B-VG*;
- [Bundesgesetz](#) über die standardisierte Verrechnungspreisdokumentation (Verrechnungspreisdokumentationsgesetz – VPDG), BGBl. I Nr. 77/2016 i.d.F. BGBl. I Nr. 104/2019, zitiert: *VPDG*;

⁶⁴ Vgl. *Moxter (1990)*, S. 24.

⁶⁵ Vgl. *VwGH 18.5.1977, 2378/76* u.V.a. E 16.2.1952, 76/51, *VwSlg 2453 A/1952* und E 27.10.1953, 2241/51, *VwSlg 3159 A/1953*; *VwGH 13.8.1991, 90/10/0001*.

⁶⁶ *VwGH 22.11.2017, Ra 2017/03/0014*.

⁶⁷ *Langheinrich / Ryda (2016)*, S. 13 u.V.a. *VwGH 15.4.1988, 85/17/0086*.

- Bundesgesetz über die Wirtschaftstreuhandberufe (Wirtschaftstreuhandberufsgesetz 2017 – WTBG 2017), BGBl. I Nr. 137/2017 i.d.F. BGBl. I Nr. 86/2024, zitiert: *WTBG 2017*;

Fachgutachten

- Kammer der Wirtschaftstreuhänder: Fachgutachten zur Unternehmensbewertung vom 26. März 2014, KFS/BW 1, zitiert: *KFS/BW I*;
 - Fachsenat für Betriebswirtschaft und Organisation des Instituts für Betriebswirtschaft, Steuerrecht und Organisation der Kammer der Wirtschaftstreuhänder: Fachgutachten über die Unternehmensbewertung (vorm. Fachgutachten 74) KFS/ BW 1“ vom 20.12.1989, abgedruckt in Mandl / Rabel (1997), zitiert: *KFS/BW I (1989)*
- IDW Stellungnahmen zur Rechnungslegung, IDW Standards IDW S 1 i.d.F. 2008: Grundsätze zur Durchführung von Unternehmensbewertungen (Stand: 02.04.2008), zitiert: *IDW S 1*;

Judikatur

- *VwGH 12.10.1949*, 1082/48;
- *VwGH 18.5.1977*, 2378/76;
- *VwGH 18.9.1985*, 83/13/0096;
- *VwGH 16.10.1986*, 85/16/0102;
- *VwGH 29.8.1990*, 90/02/0068;
- *VwGH 13.8.1991*, 90/10/0001;
- *VwGH 14.10.1991*, 90/15/0178;
- *VwGH 24.11.1993*, 91/13/0199;
- *VwGH 17.12.1993*, 93/15/0094;
- *VwGH 26.4.1995*, 92/07/0159;
- *VwGH 25.10.1995*, 93/15/0119;
- *VwGH 20.12.1995*, 90/12/0125;
- *VwGH 8.10.1998*, 97/15/0048;
- *VwGH 21. 10. 1999*, 94/15/0113;
- *VwGH 7.10.2001*, 2000/13/0157;
- *VwGH 26.2.2014*, 2011/13/0034;
- *VwGH 22.11.2017*, Ra 2017/03/0014;
-
- *OGH 26. 4. 2019*, 3 Ob 16/19b;
-
- *UFS Salzburg 19.8.2003*, RV/34-S/03;
-
- *BFG 21.2.2017*, RV/5100647/2011;

Bücher

- Attlmayr / Walzel von Wiesentreu (Hrsg.): „Sachverständigenrecht – für das Verwaltungsverfahren“, Verlag Österreich 2021, zitiert: *Autor in Attlmayr / Walzel von Wiesentreu (2021)*;
- Konezny (Hrsg.): „Das fehlerhafte Sachverständigengutachten“, Linde 2022;
- Krammer u.a.: „Sachverständige und ihre Gutachten“, Manz 2015;
- Lippmann: „Betriebswirtschaftliche Gutachten“, Ruhland 2008;
- Mandl / Rabel: „Unternehmensbewertung – Eine praxisorientierte Einführung“, Ueberreuter, 1997, zitiert: *Mandl / Rabel (1997)*;
- Moxter: „Grundsätze ordnungsmäßiger Unternehmensbewertung“, Gabler 1990, zitiert: *Moxter (1990)*;
- Ritz / Koran: „Bundesabgabenordnung: Kommentar“, Linde 2021, zitiert: *Ritz / Koran (2021)*;

Artikel

- Hager: „Was ist bei Prüfung eines Unternehmensbewertungsgutachtens zu beachten?“, RWZ 2013/91, zitiert: *Hager (2013)*;

- Joklik-Fürst: „Die Amtssprache im Abgabenverfahren“, RdW 2019/159, zitiert: *Joklik-Fürst (2019)*;
- Joklik-Fürst: „Die Mitwirkungspflicht nach § 138 BAO“, RdW 2015/357, zitiert: *Joklik-Fürst (2015)*;
- Koller u.a.: „Erhöhte Mitwirkungspflicht“ in Handbuch zur Praxis der steuerlichen Betriebsprüfung, Lexis Nexis 2009, zitiert: *Koller u.a. (2009)*;
- Langheinrich / Ryda: „Beweismittel im Verfahren vor den (Abgaben-)Behörden und den Verwaltungsgerichten Teil 1“, FJ 2015, 229, zitiert: *Langheinrich / Ryda (2015)*;
- Langheinrich / Ryda: „Beweismittel im Verfahren vor den (Abgaben-)Behörden und den Verwaltungsgerichten Teil 2“, FJ 2016, 3, zitiert: *Langheinrich / Ryda (2016)*;
- Lenneis: „Die Beweiskraft von Gutachten (Teil 1)“, FJ 2003, 74, zitiert: *Lenneis (2003a)*;
- Lenneis: „Die Beweiskraft von Gutachten (Teil 2)“, FJ 2003, 116, zitiert: *Lenneis (2003b)*;
- Pröll: „Prüfung von Liegenschaftsbewertungen auf Nachvollziehbarkeit und Schlüssigkeit“, UFS-aktuell 2004, 150, zitiert: *Pröll (2004)*;
- Schimetschek, Der Sachverständigenbeweis im Abgabenverfahren, FJ 1975, 153 ff, zitiert: *Schimetschek (1975)*;

Unterlagen⁶⁸

- [Hager](#): „[Grundbegriffe](#)“, Stand Okt. 2020, zitiert: *Unterlage (Grundbegriffe)*;

In Arbeit

- [Hager](#): „Was ist bei Prüfung eines Unternehmensbewertungsgutachtens zu beachten“, **Entwurf Sept. 2024**, zitiert: *Unterlage (GA-Prüf-Ubw, nn publiziert)*;
- [Hager](#): „Stand der Wissenschaft“, **Entwurf Aug. 2024**, zitiert: *Unterlage (Wi-Stand, nn publiziert)*;

Vorträge

- Leitner: „Sachverständigen Gutachten“, bei „BFG-Tag“, JKU in Linz am 28.10.2022, zitiert: *VO Leitner (2022)*;

Stichwortverzeichnis

| | | | |
|----------------------|---|----------------------------|---|
| Aktenvermerk | 3 | erhöhte | 5 |
| Amtssprache | 6 | Nachvollziehbarkeit | |
| Amtswegigkeit | 5 | intersubjektive | 9 |
| Arbeitspapier | 7 | Unternehmensbewertung | 9 |
| Augenschein | 3, 10 | Offenlegungspflicht | 5 |
| Befund | 6, 7 | sachkundige Dritte | 6 |
| ohne Gutachten | 3 | Sachverständiger | |
| Bewerterbezogenheit | 10 | ABGB | 2 |
| Bewerterermessen | <i>Siehe</i> <i>Bewerterbezogenheit</i> | allgemeiner Sprachgebrauch | 2 |
| Denkgesetz | 8 | AVG | 2 |
| Fachkunde | 3 | Schlüssigkeit | 8 |
| Fachwissen | | Stand der Wissenschaft | |
| Bedienstete | 4 | Fachkunde | 3 |
| Fachwissen, eigenes | 4 | Unparteilichkeit | 3 |
| Glaubhaftmachung | 5 | Verhandlung | |
| Gutachten | 4 | mündliche | 3 |
| i.e.S. | 7 | Verschwiegenheit | 3 |
| i.w.S. | 6 | Vertrauenswürdigkeit | 3 |
| Gutachtenadressat | 6 | Vollständigkeitserklärung | 7 |
| Höchstpersönlichkeit | 3 | Wissenschaft, Stand der | 9 |
| Mitwirkungspflicht | 5 | | |

⁶⁸ Weitere Unterlagen bei *Bewertungshilfe*, Stichwort: [Unterlagen](#); abgefragt 24.9.2024.

