

Immobilienbewertung

Der Anwendungsbereich der ÖNORM B 1802-1 im Steuerrecht

Erlangt die ÖNORM B 1802-1 im Steuerrecht keine Bedeutung?

CHRISTIAN PRODINGER*)



Bei der Ermittlung von steuerlichen Werten für Immobilien ist auch auf den Stand der Bewertungswissenschaft zurückzugreifen. Eine Kodifizierung ist im Liegenschaftsbewertungsgesetz (LBG) erfolgt. Neben zahlreichen Fachwerken hat die ÖNORM als Fachempfehlung eines Normungsinstituts erhöhte Bedeutung.

1. Wertermittlung

Im Steuerrecht sind diverse Wertermittlungen in Zusammenhang mit Immobilien notwendig. Man denke etwa an die Einheitsbewertung nach dem Bewertungsgesetz, die gerade für Immobilien eine große Bedeutung hatte, mag diese auch in letzter Zeit zurückgedrängt worden sein. Andere zu ermittelnde Werte sind die fiktiven Anschaffungskosten, der gemeine Wert und der Teilwert. Ab 2016 hat die Aufteilung des Gesamtwertes einer Immobilie auf die Teilwirtschaftsgüter „Grund und Boden“ und „Gebäude“ höhere Bedeutung erlangt. Ebenso ist die Frage der (vom Steuerrecht abweichenden) Nutzungsdauer einer Immobilie in der Praxis von hohem Interesse, stößt aber auf faktische Schwierigkeiten.

Auf Basis der bekannten Definitionen der genannten Werte war immer schon fraglich, wie weit die Werte nicht letztlich im Wesentlichen ident sind und auch nicht von den bewertungswissenschaftlichen Werten des Verkehrswertes respektive des Marktwertes abweichen.¹⁾ Es lässt sich wohl zumindest eine Tendenz feststellen, dass jener Wert, der am Markt erzielbar ist, auch dem Verkehrswert entspricht, und daher auch mit jenem Wert, den der Käufer einer Immobilie zu bezahlen hätte (fiktive Anschaffungskosten) bzw den der Verkäufer am Markt erzielen kann (gemeiner Wert), gleichzusetzen ist.²⁾

Davon ausgehend ist aber klar, dass – jedenfalls inhaltlich – die Verfahren, die die Bewertungswissenschaft entwickelt hat, auch im Steuerrecht zur Anwendung gelangen müssen. So hat der VwGH zB ganz überwiegend judiziert, dass bei der Ermittlung der fiktiven Anschaffungskosten das Ertragswertverfahren, also ein Verfahren der Bewertungswissenschaft, heranzuziehen ist. Die Aufteilung eines Gesamtpreises auf Grund und Boden bzw Gebäude erfolgt nach der Judikatur des VwGH nach dem Verhältnis der Sachwerte, sodass diese nach dem Sachwertverfahren ermittelt werden müssen.

Auf Basis dieser Überlegungen wird daher jedenfalls die Bewertungswissenschaft im Ergebnis für das Steuerrecht heranzuziehen sein.

*) Dr. Christian Prodinger ist Steuerberater in Wien. Seine Tätigkeitsschwerpunkte sind Umstrukturierungen, Immobilienbesteuerung, Leasing und Rechtsmittel sowie die Kollegenberatung. Dieser Artikel sei zugeeignet Herrn Mag. Bernhard Renner, Richter des BFG, *in memoriam*.

1) Zur Diskussion dazu siehe etwa Prodinger/Ziller, Immobilienbewertung im Steuerrecht³ (2016) 35.

2) Die Details der Diskussion spielen hier keine Rolle; auf die Literatur wird verwiesen. Herr DI Dr. Helmut Floegl, Leiter der mit der Neufassung der ÖNORM befassten Arbeitsgruppe, hat dem Autor dankenswerterweise Anmerkungen zu den Überlegungen dieses Artikels gegeben. Hierzu wurde angemerkt: „Die bewertungswissenschaftlichen Werte (Anm: Verkehrswert und Marktwert) sind nicht einfach gleichzusetzen. Sie sind vom Auftrag und Zweck der Bewertung, Bewertungsstichtag usw abhängig. Der erzielbare Kaufpreis kann – wenn Auftrag und Zweck von der Situation beim Verkauf abweichen – ein anderer sein als der im Gutachten ermittelte Wert (ÖNORM B 1802-1, 4.2.1).“

2. Anwendung des LBG

Mit dem LBG³⁾ wurde die Grundlage der Bewertung von Liegenschaften gesetzlich kodifiziert. In diesem Gesetz werden auch Aussagen zur korrekten Errichtung von Sachverständigengutachten getätigt. § 1 LBG definiert allerdings den Anwendungsbereich des LBG wie folgt:

- **§ 1 LBG**

1. *Dieses Bundesgesetz gilt für die Ermittlung des Wertes (Bewertung) von Liegenschaften, Liegenschaftsteilen und Überbauten im Sinn des § 435 ABGB sowie von damit verbundenen Rechten und darauf ruhenden Lasten in allen gerichtlichen Verfahren.*
2. *Dieses Bundesgesetz gilt auch für die Bewertung der in Abs 1 genannten Sachen in Verfahren aufgrund von bundesgesetzlichen Verwaltungsvorschriften, sofern vorgesehen ist, dass der Bescheid, zu dessen Erlassung der Wert ermittelt wird, mit der Anrufung eines Gerichts außer Kraft tritt, und sofern die Verwaltungsvorschriften nichts anderes bestimmen.“*

Somit ist das LBG in gerichtlichen Verfahren anzuwenden; in Verwaltungsverfahren nur unter bestimmten Voraussetzungen, die jedenfalls im Steuerrecht nicht gegeben sind. Daraus folgt, dass in einer formellen Betrachtung das LBG im Steuerrecht nicht anwendbar ist.

Der VwGH⁴⁾ hat daher auch judiziert, dass auf das LBG zur Ermittlung steuerlicher Grundlagen nicht zurückgegriffen werden könne. In manchen Erkenntnissen wurden zwar die im LBG festgeschriebenen Bewertungsregeln auch für das Steuerrecht als brauchbar angesehen. Dies ändert aber nichts daran, dass dem Grunde nach das LBG im Steuerrecht nicht anwendbar ist und daher ein direkter Bezug auf dieses Gesetz in einem Gutachten das Gutachten schlechthin unbrauchbar für steuerliche Zwecke macht.

3. Neufassung der ÖNORM B 1802

Mit Ausgabe vom 15. 7. 2019 wurde die bereits bestehende ÖNORM in einer neu überarbeiteten und erweiterten Fassung veröffentlicht.⁵⁾ Der genaue Inhalt dieser Neufassung soll nicht Gegenstand dieser Betrachtung sein.⁶⁾ Herausgegriffen seien aber folgende Schwerpunkte:

- Es werden steuerliche Begriffe behandelt, indem letztlich die Begriffe aus dem Steuerrecht entnommen werden. Im Wesentlichen folgt eine Gleichsetzung der Begriffe „Verkehrswert“ und „Marktwert“, wobei unter Pkt 5.4.1. auch bedeutsame Ausführungen zur „höchsten und besten Nutzung“ gemacht werden.⁷⁾
- In Pkt 3.27. wird ausdrücklich geregelt, dass die beiden Werte zum gleichen Ergebnis führen. In den am Ende dargestellten Tabellen zu den einzelnen Verfahren wird auch lediglich beim Sachwertverfahren eine gewisse Marktanpassung durchgeführt. Dies scheint stringent, da es denkbar ist, dass ein bestimmter sich aus Grundwert und Bauwert ergebender Wert am Markt nicht realisiert werden kann.
- In Pkt 6.5.6. werden die Kapitalisierungszinssätze beim Ertragswertverfahren geregelt, wobei die Norm ausdrücklich auf einen Liegenschaftszins abstellt und zur Plausibilisierung den Vergleich mit veröffentlichten Zinssätzen, so etwa vom Sachverständigenverband, gestattet. Im Umkehrschluss wird daher die in der Praxis im-

³⁾ Liegenschaftsbewertungsgesetz, BGBl 1992/150.

⁴⁾ VwGH 10. 8. 2005, 2002/13/0132; 23. 5. 2007, 2004/13/0091; 30. 3. 2016, 2013/13/0015; vgl dazu weiterführend *Prodingler/Ziller*, Immobilienbewertung³, 36 ff.

⁵⁾ *Austrian Standards International*, ÖNORM B 1802-1, Liegenschaftsbewertung, Teil 1: Begriffe, Grundlagen sowie Vergleichs-, Sach- und Ertragswertverfahren (15. 7. 2019); im Folgenden: ÖNORM B 1802-1.

⁶⁾ Vgl zu den Details *Prodingler/Ziller*, Immobilienbewertung im Steuerrecht⁴ (in Druck).

⁷⁾ Nach *Floegl* (siehe FN 2) sind die Werte unterschiedlich definiert, führen aber zum selben Ergebnis.

mer wieder aufgrund von entsprechender Literatur herangezogene Ableitung des Zinssatzes aus dem Kapitalmarktzinssatz nicht geregelt und scheint daher im Sinne der ÖNORM nicht sachgerecht.⁸⁾

- In Pkt 6.2. wird ausdrücklich festgehalten, dass eine Gewichtung von Ergebnissen aus unterschiedlichen Wertermittlungsverfahren zur Wertableitung nicht zulässig ist. Damit werden die in der Literatur vertretenen Bedenken bestätigt.⁹⁾

Zusammenfassend – und ohne die gesamte ÖNORM analysieren zu wollen – werden in dieser Neufassung jedenfalls inhaltlich auch für das Steuerrecht höchst bedeutsame Aussagen getroffen, die auch für Immobilienbewertungen für steuerliche Zwecke dem Grunde nach von großer Wichtigkeit sind.

Fraglich könnte noch sein, warum 1997 die ÖNORM B 1802 Liegenschaftsbewertung erstellt und 2019 aktualisiert und erweitert wurde, wenn doch die Liegenschaftsbewertung ohnedies im LBG kodifiziert ist. Wie immer man die hier im Vorfeld stattgefundenen Diskussionen einstufen mag, ist doch jedenfalls festzustellen, dass zum einen der Anwendungsbereich der ÖNORM etwa auch in Bewertungszwecken für Banken und Versicherungen gegeben ist, zum anderen ein moderner Ausfluss der Fachmeinungen von Experten 17 Jahre nach Entstehen des LBG jedenfalls nicht schaden kann und klare Definitionen für die Bewertung auch klare Richtlinien abgeben. Die ÖNORM enthält im Unterschied zum LBG auch klare Definitionen der einzelnen Begriffe und beschreibt die einzelnen Verfahren präzise und mit Quellenangaben.¹⁰⁾ Insofern wird man in der ÖNORM jedenfalls eine bedeutende inhaltliche Quelle für die Immobilienbewertung erkennen können. Sie repräsentiert den Stand der Bewertungswissenschaften.

4. Anwendungsbereich der ÖNORM (für steuerliche Zwecke)

In Pkt 1. (Abs 1) der ÖNORM B 1802-1 wird zunächst festgehalten: *„Diese ÖNORM ist anwendbar für die Ermittlung des Wertes von bebauten und unbebauten Liegenschaften und Liegenschaftsteilen, einschließlich deren Bestandteile wie Gebäude, Außenanlagen und Kellereigentum sowie von Superädifikaten (Überbauten) und von Baurechten.“* Damit wird also der sich ohnedies aufdrängende Anwendungsbereich der Norm definiert.

Die Abs 2 und 3 enthalten Wertdefinitionen und die Abgrenzung zu groben Wertschätzungen. Für steuerliche Zwecke bedeutsam ist aber der Abs 4: *„Die Empfehlungen dieser ÖNORM können in Bezug auf die Ermittlung steuerlicher Wertmaßstäbe nur insoweit gelten, als dem nicht abgaben- und unternehmensrechtliche Gesetzesbestimmungen, Verordnungen, Rechtsprechungen, Richtlinien, Erlässe oder aus steuerlichem Schrifttum ableitbare Verfahrensweisen entgegenstehen.“*

Fraglich ist, was dies nun heißen soll. Sehr allgemein kann formuliert werden, dass die ÖNORM für die Ermittlung steuerlicher Werte dann nicht gilt, wenn *„im Steuerrecht“* andere Werte oder Verfahren geregelt sind. Nach der Definition können sechs verschiedene „Kategorien“ von „Quellen“ der Empfehlung der ÖNORM entgegenstehen. Da Richtlinien und Erlässe dieselbe Rechtsqualität haben, können diese gleichgesetzt werden.

Entgegenstehen kann also ein steuerliches oder unternehmensrechtliches Gesetz. Dies ist aber ohnedies evident. Trifft ein Steuergesetz bestimmte Aussagen über die

⁸⁾ In diesem Sinne auch *Prodinger/Ziller*, Immobilienbewertung³, 60 ff mvwN; ebenso *Pröll*, Der Stand der Dinge – die höchstmögliche Sachrichtigkeit als Anspruch an Wertgutachten, BFGjournal 2019, 476 (480).

⁹⁾ Vgl ausführlich *Prodinger/Ziller*, Immobilienbewertung³, 73 ff und 89 ff mvwN; weiters *Pröll*, BFGjournal 2019, 476 (478).

¹⁰⁾ So *Floegl* in der genannten Stellungnahme (siehe FN 2).

Wertermittlung von Liegenschaften, so sind diese Aussagen klarerweise zu beachten und gehen auch der Bewertungswissenschaft vor. Zu denken ist etwa an die Einheitsbewertung oder an die Wertermittlung des Grundstückswertes nach dem GrEStG. Fraglich könnte hier sein, ob eine Regelung, die der Bewertungswissenschaft entgegenläuft, auch tatsächlich verfassungskonform ist. Gleiches gilt für Verordnungen, die einerseits – in aller Regel – als Ausführung zu Gesetzen aufgrund einer bestimmten Ermächtigung ergehen und andererseits Gesetze im materiellen Sinn sind.

Problematischer wird schon der Begriff der „*Rechtsprechung*“. Es ist nun unstrittig, dass steuerliche Rechtsprechung zu beachten ist. Insbesondere gilt dies naturgemäß für die Rechtsprechung der Höchstgerichte. Allerdings ist dies kein steuerliches Problem, sondern kann im Zivilrecht und im Strafrecht genauso vorkommen. Zunächst kann dieser Punkt wohl ohnedies nur subsidiär zur Anwendung gelangen. Regelt das Gesetz bereits ein spezielles Ermittlungsverfahren, wie etwa die Ermittlung des Einheitswertes, dann ist dazu ergangene Judikatur zwar auch in Abweichung zu den Empfehlungen der ÖNORM, was aber nur ein Ausfluss der Gesetzesbestimmung ist. Werden aber beispielsweise die fiktiven Anschaffungskosten ermittelt und wird dabei in Übereinstimmung mit der Judikatur des VwGH und der Literatur das Ertragswertverfahren herangezogen, so ist fraglich, warum eine Entscheidung etwa des BFG, die den Ertragswert der Liegenschaft abweichend von der ÖNORM berechnet, dazu führen soll, dass die ÖNORM als solche nicht anwendbar ist. Es ist nicht zu erkennen, warum das Ertragswertverfahren für steuerliche Zwecke anders angewendet werden soll als in der Bewertungswissenschaft. Selbst wenn es hier in Teilbereichen einzelne Auswirkungen geben sollte, die zu einer differenten Anwendung führen, wäre die logische Folge, dass die ÖNORM dem Grunde nach anwendbar ist, ein durch die Rechtsprechung entwickeltes steuerliches Detail aber anders gesehen werden muss. Folgt man dem Wortlaut der ÖNORM, würde aber jede abweichende Rechtsprechung bereits *per se* zur Nichtanwendbarkeit der ÖNORM führen.

Noch klarer wird dies, wenn (etwa) das BMF in einem Erlass eine bestimmte Rechtsmeinung, etwa – um im gleichen Beispiel zu bleiben – zur Anwendung des Ertragswertverfahrens, vertritt. Zum einen halten Erlässe, so etwa die EStR, ja selbst fest, dass diese nur einen Auslegungsbefehl darstellen und über die gesetzlichen Bestimmungen hinausgehende Rechte und Pflichten nicht abgeleitet werden können. Zum anderen hätte es damit das BMF in der Hand, ein etwa unerwünschtes Bewertungsergebnis der Bewertungswissenschaften, kodifiziert in der ÖNORM, durch eine gegenteilige Aussage aus der Welt zu schaffen.

In seiner Extremposition tritt das Problem dann auf, wenn ein steuerlicher Fachautor in einer Steuerfachzeitschrift eine bestimmte von der ÖNORM abweichende Meinung äußert. Auch diesfalls wäre die ÖNORM nicht anwendbar.

Der bedeutsame Punkt ist also: Nach dem eindeutigen Wortlaut der ÖNORM geht es nicht darum, im Falle einer abweichenden steuerlichen Literaturmeinung abzuwägen, ob nun diese Meinung inhaltlich richtig ist und daher die ÖNORM insoweit falsch, durch eine Weiterentwicklung nicht am letzten Stand ist, bei einer unpräzisen Diktion präzisiert wurde etc, sondern vielmehr, dass bereits die im abgabenrechtlichen Schrifttum dargebotene „*abweichende Verfahrensweise*“ automatisch zur Nichtanwendung der ÖNORM führt. An einem Extrembeispiel auf den Punkt gebracht: Ein Fachautor vertritt zum Ertragswertverfahren die Auffassung: „*Da das Ertragswertverfahren zu komplizierten Berechnungen und Ermittlungen, etwa hinsichtlich des Zinssatzes führt und die Ergebnisse insofern nicht gesichert erscheinen, ist es für steuerliche Zwecke richtig, den Ertragswert durch Würfeln zu ermitteln.*“ Damit wäre im steuerlichen Schrifttum eine abweichende Verfahrensweise gegeben, sodass die ÖNORM nicht mehr anwendbar ist. Evidenterweise wird ein solches Auslegungsergebnis nicht beab-

sichtig sein. Allerdings lässt sich nicht leugnen, dass jedenfalls der Wortlaut der ÖNORM zu diesem Ergebnis führen wird.

Bedenkt man nun, dass – wie unter Pkt 2. geschildert – der VwGH aufgrund des im LBG definierten Anwendungsbereichs die inhaltlichen Aussagen des Gesetzes im Steuerrecht nicht zur Anwendung gelangen lässt, so ist jedenfalls nicht auszuschließen, dass die ÖNORM immer dann nicht anwendbar ist, wenn es abweichende steuerliche Meinungen gibt.

An einem realistischeren Beispiel festgemacht sei darauf verwiesen, dass im Steuerrecht immer wieder die Mischmethode insbesondere zwischen Ertragswert und Sachwert angewendet wurde, von der Rechtsprechung akzeptiert und von verschiedenen Autoren argumentiert wird. Es können wenig Zweifel bestehen, dass schon nach der bisherigen bewertungswissenschaftlichen Kommentarmeinung eine derartige Vorgangsweise nicht richtig ist. Genau dies regelt die ÖNORM nun – durchaus zu Recht – ausdrücklich.

Die Übernahme dieses letzten und folgerichtigen Standes der Bewertungswissenschaft in das Steuerrecht würde nun aber daran scheitern, dass es gegenteilige steuerliche Literaturmeinungen gibt, ja hier sogar auch gegenteilige Judikate.

Vor diesem Hintergrund bleibt fraglich, warum die entsprechende Anwendungsbestimmung in dieser Form geschaffen worden ist. Erkennt man, dass das BMF durchaus in die Entstehung der ÖNORM eingebunden war, so könnte allenfalls der Eindruck entstehen, dass einerseits entsprechende klare Regelungen auch für steuerliche Zwecke akzeptiert wurden, aber andererseits in der Definition des Anwendungsbereichs eine Escape-Klausel hinein verhandelt wurde.

Mangels publizierter Materialien ist eine genaue Messung am Willen des Normgebers nicht möglich. Um nun zu einer Art „*historischen Interpretation*“ zu kommen, wurde um eine entsprechende Stellungnahme vonseiten der Ersteller der ÖNORM ersucht.¹¹⁾ In dieser Stellungnahme wurde ausgeführt:

„Diese Formulierung gilt unbeschadet, ob sie in der Norm steht oder auch nicht. Sie ist keine Einschränkung der ÖNORM B 1802-1 im rechtlichen Sinn.

1. *Normen sind keine Gesetze. Sie sind Standards und gelten nur, wenn sie vereinbart werden oder durch ein Gesetz oder eine Verordnung verbindlich erklärt werden. „Eine rein österreichische Norm (§ 2 Z 1 lit a) kann durch Gesetz oder Verordnung zur Gänze oder teilweise verbindlich erklärt werden (siehe § 9 NormG).“*
2. *Nationale Normen entstehen in neutraler Gemeinschaftsarbeit mit der Möglichkeit einer Mitarbeit aller interessierten Kreise.¹²⁾ Normen sind Konsens der Experten und repräsentieren die Regeln der Technik; konkret repräsentiert die ÖNORM B 1802-1 den Stand der Bewertungswissenschaften.*
3. *Verordnungen, Rechtsprechungen, Richtlinien, Erlässe haben Rechtscharakter und sind verbindlich.*
4. *Der Gutachter bestimmt, welche Inhalte und Definitionen aus Normen er für sein Bewertungsgutachten verwendet, unbeschadet davon, was ein steuerlicher Fachautor in einer Steuerfachzeitschrift schreibt. Letztlich haftet der Gutachter für das Ergebnis seines Gutachtens. Gutachten haben per se keinen Rechtscharakter.*
5. *Das Gericht kann Gutachten sowie auch die Normen als Grundlagen für seine Beweiswürdigung wählen. Inwieweit Gerichte Erkenntnisse aus den Bewertungswissenschaften in ihre Judikatur einfließen lassen, obliegt ihnen selbst.“*

Die Ausführungen vermögen im Ergebnis nicht zu überzeugen.

Natürlich sind Normen keine Gesetze. Klar ist, dass sie in einem Finanzverfahren nicht „vereinbart“ werden können, da ein Verwaltungsverfahren derartigen Vereinbarungen

¹¹⁾ Stellungnahme von *Floegl* (siehe FN 2).

¹²⁾ § 5 NormG 2016 (Bundesgesetz über das Normenwesen [Normengesetz 2016 – NormG 2016], BGBl I 2015/153 idGF).

nicht zugänglich ist. Die ÖNORM wurde auch nicht durch Gesetz oder Verordnung für verbindlich erklärt.

Die ÖNORM B 1802 verweist selbst auf die erläuternden Bemerkungen zu ÖNORMEN.¹³⁾ Dargestellt wird, dass von Wirtschaft, Verwaltung, Verbrauchern, Wissenschaft, Prüfstellen und Interessenvertretungen Fachleute in die Normungskomitees bei *Austrian Standards* entsandt werden. Daraus wird wohl zu folgern sein, dass die gegenständliche ÖNORM nicht eine Einzelmeinung zur Bewertung von Liegenschaften ist, sondern den Konsens, wenn man so will, die herrschende Meinung, einer Vielzahl von mit der Liegenschaftsbewertung befassten Fachleuten darstellt. Würde man dies anders sehen, erhielte die ÖNORM wohl keine faktische Bedeutung. Der ÖNORM B 1802 muss daher der Stand der Bewertungswissenschaft von Liegenschaften zu entnehmen sein; davon ist auch auszugehen.

Eine Rechtsprechung kann Verbindlichkeit immer nur bezüglich des jeweiligen Einzelfalls erlangen. Natürlich wird man einer gefestigten Rechtsprechung eine materielle Präjudizwirkung für künftige Einzelfälle nicht absprechen. Eine tatsächliche Verbindlichkeit kann aber nicht gegeben sein. Dazu kommt noch, dass mangels steuergesetzlicher Grundlagen bei der Liegenschaftsbewertung eben auf den Stand der Bewertungswissenschaft abzustellen ist. Genau dieser ist aber in der ÖNORM zusammengefasst. Insofern drängt sich daher – gerade von der Frage der Definition der Anwendbarkeit der ÖNORM abgesehen – geradezu auf, die ÖNORM wie sonstige Beiträge der Bewertungswissenschaft auch im Steuerrecht zu verwenden. Natürlich „*obliegt es den Gerichten, Erkenntnisse aus den Bewertungswissenschaften einfließen zu lassen*“. Andererseits sind Gerichte nach Art 18 Abs 1 B-VG an die Gesetze gebunden und müssen daher sachrichtige Entscheidungen fällen. Ein Wahlrecht der Gerichte, die Bewertungswissenschaft anzuwenden oder nicht, kann daher nicht gegeben sein. Wenn das Steuerrecht nämlich keine abweichenden Bewertungsrichtlinien festsetzt, würde jede andere Interpretation dazu führen, dass Finanzbehörden oder Finanzgerichte eine höhere Kompetenz in der Liegenschaftsbewertung haben als die kodifizierte Gesamtkompetenz der Bewertungswissenschaften. Dafür gibt es aber keinen Hinweis.

Richtlinien und Erlässe¹⁴⁾ sind weder für den Steuerpflichtigen noch für die Gerichte verbindlich.¹⁵⁾ Richtig ist auch, dass ein Gutachter sein Gutachten fachgerecht zu erstellen hat, wohl unabhängig davon, was ein steuerlicher Fachautor zu dem Thema meint. Letztlich geht diese Überlegung aber am Thema vorbei: In Diskussion steht, ob die ÖNORM selbst und damit letztlich die Inhalte der ÖNORM immer dann – wegen des in der ÖNORM definierten Anwendungsbereichs für das Steuerrecht – nicht anwendbar sind, wenn es in verschiedenen steuerrechtlichen „Quellen“ eine Gegenmeinung gibt. Hält man dies für gegeben, dürfte ein Gutachter für ein im Steuerrecht „akzeptiertes“ Gutachten zwar wieder auf den Stand der Bewertungswissenschaft, wie er inhaltlich in der ÖNORM dargestellt ist, abstellen, analog zur oben dargestellten Judikatur zum LBG aber gerade nicht auf die ÖNORM selbst.

Das Problem zeigt sich genau im Einleitungssatz der zitierten Stellungnahme: Wäre die Formulierung nicht in die ÖNORM aufgenommen worden, so hätte die ÖNORM im Steuerrecht trotzdem keinen Verbindlichkeitscharakter; die Inhalte der ÖNORM können aber – unter ausdrücklichem Bezug auf die ÖNORM – durchaus im Steuerrecht angewendet werden bzw müssen sogar angewendet werden. Durch die Aufnahme der Formulierung wird man jedoch zur Auffassung gelangen müssen, dass die ÖNORM

¹³⁾ ÖNORM B 1802-1, Vorwort, vorletzter Absatz.

¹⁴⁾ Gemeint wohl der österreichischen Verwaltung, hier wohl in aller Regel des BMF.

¹⁵⁾ Umso mehr muss dies für Meinungen im steuerlichen Schrifttum gelten.

immer dann nicht anwendbar ist, wenn im Steuerrecht eine gegenteilige Auffassung vertreten wird. Die Interpretation der ÖNORM B 1802-1, Pkt 1. letzter Absatz, lässt – wie ausführlich dargestellt – kaum eine andere Schlussfolgerung zu.

Natürlich könnte man versuchen, durch teleologische Interpretation den Anwendungsbereich entsprechend zu reduzieren, sodass nur dort, wo sich aus steuerlichen gesetzlichen Abweichungen in der weiteren Folge Abweichungen in den Bewertungsverfahren ergeben, das Steuerrecht nach dem Prinzip der *lex specialis* vorgeht. Allerdings scheint sich dies aus dem Wortlaut gerade nicht zu ergeben. Auch entspricht es der Judikatur des VwGH, dass eine Interpretation gegen den klaren Wortlaut der Bestimmung nicht zulässig ist. Dies gilt im konkreten Fall aufgrund der mehrfach geschilderten Judikatur des VwGH zur Anwendbarkeit des LBG umso mehr.

Es ist daher abzuwarten, ob die ÖNORM allenfalls in diesem Teil des Anwendungsbereichs entsprechend adaptiert wird bzw wie die Judikatur im Steuerrecht die neue ÖNORM einstufen wird. Allerdings wäre es schade, wenn eine fachgerecht erstellte Norm, die inhaltlich ganz offensichtlich auch für das Steuerrecht große Bedeutung hat, im Ergebnis durch die Definition des Anwendungsbereichs, aus welchem Grund auch immer, wieder ausgehebelt werden könnte.



Auf den Punkt gebracht

- Für die Immobilienbewertung zu steuerlichen Zwecken kann in weiten Bereichen auf die Bewertungswissenschaft zurückgegriffen werden. Das LBG kodifiziert nun die Bewertungswissenschaft, ist aber aufgrund des im Gesetz definierten Anwendungsbereichs nach der Judikatur des VwGH im Steuerrecht nicht (direkt) anwendbar.
 - Die am 15. 7. 2019 veröffentlichte Fassung der ÖNORM B 1802 trifft nun eine detailreiche und klare Darstellung des Standes der Bewertungswissenschaften. Die Darlegungen sind in verschiedenen Punkten auch für das Steuerrecht bedeutsam. Dies gilt umso mehr, als die ÖNORM selbst steuerliche Werte, abgeleitet aus dem Steuerrecht, definiert. Allerdings soll die ÖNORM nach ihrem eigenen Anwendungsbereich dann nicht anwendbar sein, wenn in steuerlichen Gesetzen, Judikaten, Erlässen oder Literaturmeinungen abweichende Verfahrensweisen dargebracht werden.
 - Dies würde dazu führen, dass die ÖNORM sehr leicht „ausgehebelt“ werden könnte und völlig unabhängig von der Richtigkeit einer abweichenden steuerlichen Meinung und unabhängig von einem steuerlichen inhaltlichen Grund für eine Abweichung *per se* durch die abweichende steuerliche Meinung nicht zur Anwendung gelangen würde. Dieses Ergebnis war wohl in dieser Form nicht intendiert, scheint sich aber aus dem Wortlaut zu ergeben. Eine derartige Definition ist – wie auch immer sie zustande gekommen sein mag – naturgemäß unbefriedigend und widerspricht dem Zweck der Normempfehlung. Eine allfällige Änderung und die Interpretation dieser Bestimmung durch die Judikatur bleiben daher abzuwarten.
-
-

Hauptwohnsitzbefreiung – befreiter Grundanteil

Entscheidung: BFG 10. 2. 2020, RV/2100879/2018, Revision zugelassen.

Norm: § 30 Abs 2 Z 1 EStG.

Es ist keine Verkennung der Rechtslage, wenn das Ausmaß eines üblicherweise erforderlichen Baugrundstücks im Sinne einer typisierenden Betrachtungsweise im Ausmaß von maximal 1.000 m² als ausreichend und angemessen erachtet wird.