

1. Kapitel Allgemeines

1. Abschnitt

1.1. Finanzverfassung

1.1.1 Verfassungsrechtsgrundlage

Dem Bund ist grundsätzlich die überwiegende Verantwortung im Rahmen des Abgabewesens übertragen; dies ist vor allem damit begründet, dass der Bund rund 95% der österreichischen Abgaben erhebt. So regelt die Bundesgesetzgebung gemäß § 7 Abs 1 Finanz-Verfassungsgesetz 1948 (F-VG) die Bundesabgaben, wie die ausschließlichen Bundesabgaben, die zwischen Bund, Ländern (Gemeinden) geteilten gemeinschaftlichen Bundesabgaben sowie bei Zuschlagsabgaben und bei Abgaben von demselben Besteuerungsgegenstand die für den Bund erhobenen Abgaben; der Bundesgesetzgebung ist gemäß § 7 Abs 2 F-VG vorbehalten, Abgaben zu ausschließlichen Bundesabgaben oder zwischen Bund, Ländern (Gemeinden) geteilten Abgaben zu erklären und Abgaben oder deren Ertrag ausschließlich den Ländern (Gemeinden) zu überlassen, die Bundesgesetzgebung regelt Art und Ausmaß der Beteiligung des Bundes und der Länder (Gemeinden) an den geteilten (gemeinschaftlichen) Bundesabgaben. **1.1**

Die Bundesabgaben werden (soweit die Bundesgesetzgebung nichts anderes bestimmt) gemäß § 11 Abs 1 F-VG durch Organe der Bundesfinanzverwaltung bemessen, eingehoben und zwangsweise eingebracht; die übrigen Abgaben der Länder (Gemeinden) werden vorbehaltlich der Bestimmung des § 7 Abs 3 F-VG grundsätzlich durch Organe jener Gebietskörperschaften bemessen und eingehoben, für deren Zwecke sie ausgeschrieben werden (§ 11 Abs 3 F-VG).

Der Bundesgesetzgebung ist gemäß Art 11 Abs 2 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) die Erlassung einheitlicher Vorschriften betreffend das Verwaltungsverfahren, das Verwaltungsstrafverfahren und die Verwaltungsvollstreckung, insbesondere auch in den Angelegenheiten des Abgabewesens, vorbehalten. Diese Verfassungsbestimmung war jedoch keine ausreichende Rechtsgrundlage für die im Abgabenverfahrensrecht notwendige Verbindung von typisch verfahrensrechtlichen und allgemein materiellrechtlichen Bestimmungen.

Im Rahmen des Paktums zum Finanzausgleichsgesetz 2008 (FAG) wurden die Vereinbarungen der Finanzausgleichspartner festgeschrieben; eines der Ziele war die Schaffung einer einheitlichen Abgabenordnung nach dem Muster der Bundesabgabenordnung (BAO). **1.2**

Die im Finanzausgleichspaktum vereinbarte Reform wurde in der Folge in einer Novelle zum Finanzverfassungsgesetz ausformuliert, und das Finanzverfassungsgesetz wurde im § 7 um einen Abs 6 ergänzt. Danach regelt die Bundesgesetzgebung die allgemeinen Bestimmungen und das Verfahren für die von den Abgabenbehörden des Bundes, der Länder und Gemeinden verwalteten Abgaben mit der nunmehr verfassungsrechtlich vorgesehenen Kompetenz der Bundesgesetzgebung.

Die Bundesgesetzgebung wurde daher beauftragt, die allgemeinen Bestimmungen und das Verfahren für die von den Abgabenbehörden des Bundes, der Länder und Gemeinden verwalteten Abgaben einheitlich zu regeln.

1.1.2 Rechtskonsequenzen

1.3 Zusammenfassend ist daher festzuhalten, dass durch diese Verwaltungsreform

- grundsätzlich der Bund sämtliche Verfahrensnormen im Zusammenhang mit Bundes-, Landes- oder Gemeindeabgaben regelt,
- die Länder daneben keine konträren Verfahrensbestimmungen erlassen dürfen, ausgenommen gewisse Sonderregelungen im Zusammenhang mit den einzelnen Landesabgabengesetzen, welche naturgemäß das einheitliche Verfahrensrecht des Bundes nicht tangieren,
- die Länder jedoch sehr wohl Verwaltungsstrafbestimmungen sowie organisationsrechtliche Rechtsnormen erlassen können,
- die Länder in den einzelnen Landesabgabengesetzen nicht üblicherweise bzw traditionellerweise den allgemeinen Bestimmungen des Verfahrensrechts vorbehaltene Rechtsnormen, wie etwa Regelung des Steuertatbestands oder der Steuerschuldner, lediglich dann normieren und determinieren können, insbesondere wenn eine von den allgemeinen Bestimmungen abweichende Regelung zur Festlegung des spezifischen Abgabensteuertatbestands erforderlich ist.

1.4 Anhand der Kommunalsteuer als ausschließlicher Gemeindeabgabe wird dies dermaßen dargestellt, dass

- nach § 18 Abs 1 FAG 2017 für die Regelung der Erhebung und der Verwaltung der Kommunalsteuer die Landesgesetzgebung zuständig ist, soweit nicht bundesgesetzliche Vorschriften entgegenstehen,
- der Bundesgesetzgeber im einheitlichen Verfahrensrecht die allgemeinen Haftungsbestimmungen wie persönliche und sachliche Haftung regelt,
- der Landesgesetzgeber jedoch weitere besondere Haftungsbestimmungen regeln kann, soweit der Bundesgesetzgeber nicht besondere Haftungsbestimmungen in der (einheitlichen) BAO oder im Materiengesetz regelt,
- durch die Novelle zum KommStG auch durch den Bundesgesetzgeber besondere Haftungsbestimmungen in das Kommunalsteuerrecht aufgenommen wurden,

- die zur Erhebung der Kommunalsteuer berechtigten Gemeinden (§ 18 Abs 2 FAG 2017) im Zusammenhang mit Betriebsstätteninvestitionen Vereinbarungen über eine Teilung der Erträge aus der Kommunalsteuer treffen können (§ 19 Abs 1 FAG 2017).

Die Regelung der Erhebung und Verwaltung der Grundsteuer erfolgt im Wesentlichen durch die Bundesgesetzgebung (§ 20 FAG 2017). **1.5**

1.1.3 Wirksamwerden

In § 17 Abs 3 lit d F-VG wurde überdies vorgesehen, dass § 7 Abs 6 idF des Bundesgesetzes BGBl I 2007/103 grundsätzlich mit 1. 1. 2010 in Kraft tritt. **1.6**

Bundesgesetze aufgrund dieser Bestimmung dürfen bereits von der Kundmachung des BGBl I 2007/103 (das war der 28. 12. 2007) an erlassen werden, jedoch nicht vor dem 1. 1. 2010 in Kraft treten; dies bedeutet, dass die (einheitliche) BAO zwar noch im Kalenderjahr 2009 beschlossen wurde, jedoch erst mit 1. 1. 2010 in Kraft getreten ist.

Soweit die Bundesgesetzgebung nichts anderes bestimmt, treten gemäß § 17 Abs 3 lit d F-VG mit 1. 1. 2010 in den Angelegenheiten § 7 Abs 6 F-VG bestehende landesrechtliche Vorschriften außer Kraft.

Mit 1. 1. 2014 tritt die Novelle zur Verwaltungsgerichtsbarkeit in Kraft und hat wesentliche Auswirkungen auf das Rechtsmittelverfahren.

1.1.4 Anwendungsbereich

Der Begriff „Öffentliche Abgaben“ ist im § 5 F-VG erstmals vorgesehen; unter dem Begriff „Öffentliche Abgaben“ im Sinne der Finanzverfassung sind alle einmaligen oder laufenden Geldleistungen zu verstehen, die Kraft öffentlichen Rechts aufgrund einer generellen Norm zwecks Erzielung von Einnahmen der Gebietskörperschaften und der Bestreitung des Aufwandes im öffentlichen Interesse allen auferlegt werden, welche die objektiven Tatbestände der materiellen Gesetze und Rechtsnormen erfüllen, wobei die die Leistung begründenden Tatbestände nach Grund und Höhe bestimmt sein müssen. **1.7**

Der verfassungsrechtliche Begriff „Abgaben“ geht weiter als der Begriff „Steuern“ im allgemeinen herkömmlichen Sprachgebrauch oder „Abgaben“ im Sinne des Gemeindeabgabenrechts und umfasst alle öffentlichen Geldleistungsverpflichtungen und damit allgemeine Abgaben wie Bundessteuern, Landesabgaben, Gemeindeabgaben, Gemeindegebühren und spezielle Abgaben wie Gebühren und Verwaltungsabgaben. Zu den öffentlichen Abgaben zählen sowohl solche mit rein fiskalischem Charakter, etwa Parkgebühren als Gemeindeabgaben, als auch Abgaben, die aus Anlass der Erbringung einer Leistung der Gebietskörperschaft als Gegenleistung gefordert werden, wie etwa Marktgebühren oder Müllabfuhrgebühren, aber auch Abgaben mit Zweckwidmung (siehe § 16 Abs 1 Z 10 FAG 2017, wie Lustbarkeitsabgabe mit Zweckwidmung), zumal das Finanzverfassungsgesetz keine Vorschriften enthält, für welche (bestimmte) Zwecke Abgaben eingehoben werden dürfen.

1.8 Die BAO ist anzuwenden für

- öffentliche Abgaben, wie etwa Bundessteuern (Umsatzsteuer, Einkommensteuer etc), Landesabgaben (zB Jagd- und Fischereiabgaben), Gemeindeabgaben (zB Kommunalsteuer, Grundsteuer),
- Beiträge an öffentliche Fonds (zB Dienstgeberbeitrag) oder an Körperschaften öffentlichen Rechts, die nicht Gebietskörperschaften sind, wie etwa Sozialversicherungsbeiträge an die Sozialversicherungsträger (Personalkörperschaften), das sind die Österreichische Gesundheitskasse (ÖGK), die Sozialversicherungsanstalt der Selbständigen (SVS), die Versicherungsanstalt öffentlich Bediensteter, Eisenbahnen und Bergbau (BVAEB).

1.9 Die BAO kommt daher grundsätzlich für die Erhebung ausschließlicher Gemeindeabgaben zur Anwendung; dabei ist die materiellrechtliche Rechtsgrundlage für derartige ausschließliche Gemeindeabgaben in den diversen Landesgesetzen, für Kommunalsteuer und Grundsteuer in den einschlägigen Bundesgesetzen (GrStG, KommStG), die verfahrensrechtliche Rechtsgrundlage in der BAO enthalten. Derartige ausschließliche Gemeindeabgaben auf landesgesetzlicher Rechtsgrundlage sind beispielsweise

- die Einhebung eines Interessentenbeitrags von Grundstückseigentümern bzw Anrainern, wie die Beiträge zu den Kosten der Errichtung einer gemeindeeigenen Kanalisationsanlage (Kanalanschlussgebühr), einer gemeindeeigenen Wasserversorgungsanlage (Wasserleitungsanschlussgebühr), einer gemeindeeigenen Einrichtung zur Abfuhr oder Beseitigung von Müll (Müllbeseitigungsanschlussgebühr) beispielsweise nach dem OÖ Interessentenbeiträgegesetz,
- die Erhebung von Beiträgen zu den Kosten des Erwerbs von Grundflächen sowie zu den Kosten der Herstellung öffentlicher Verkehrsflächen beispielsweise nach der OÖ Bauordnung,
- der Kostenersatz für Feuerwehreinsätze (Feuerwehrleistungen) bei der Erfüllung hoheitlicher Aufgaben, welcher von den Kommunen auf Rechtsgrundlage einer nach § 17 Abs 3 Z 4 FAG 2017 zu erlassenen und aufsichtsbehördlich zu genehmigenden Gebührenordnung als Feuerwehrgebühren bescheidmäßig vorzuschreiben ist (siehe VwGH 12. 12. 2013, 2012/06/0172 und OÖ Feuerwergesetz 2015); danach können die Gemeinden für kostenersatzpflichtige Leistungen der Berufsfeuerwehren und der Freiwilligen Feuerwehren eine Gebührenordnung beschließen und die Kostenersätze mit Bescheid vorschreiben,
- Erhebung eines Aufschließungsbeitrags für die Aufschließung eines Grundstücks durch eine gemeindeeigene Abwasserentsorgungsanlage, Wasserversorgungsanlage oder eine öffentliche Verkehrsfläche beispielsweise nach dem OÖ Raumordnungsgesetz,
- die Erhebung einer Kanalbenutzungsgebühr und Wasserbezugsgebühr nach dem FAG 2017 (Gebühren für die Benützung von Gemeindeanlagen),
- die Erhebung von Marktgebühren nach der Gewerbeordnung iVm der jeweiligen Marktordnung der Gemeinde; nach diesen Marktordnungen werden Gebühren für

nicht ständige Standplätze, ständige Standplätze, für Markteinrichtungen, für periodische Märkte nach § 17 Abs 3 Z 4 FAG 2017 ausgeschrieben, bis zu einem Ausmaß, bei dem der mutmaßliche Jahresertrag der Gebühren das doppelte Jahreserfordernis für die Erhaltung und den Betrieb der Einrichtung oder Anlage sowie für die Verzinsung und Tilgung der Errichtungskosten unter Berücksichtigung einer der Art der Einrichtung oder Anlage entsprechenden Lebensdauer nicht übersteigt (doppeltes Äquivalenzprinzip).

Die BAO ist nicht anzuwenden, sofern diese Leistungen nicht durch Abgabenbehörden des Bundes, der Länder und der Gemeinden erhoben werden, sowie für die im § 78 AVG genannten Abgaben wie Verwaltungsabgaben (Bundes-, Landes- und Gemeindeverwaltungsabgaben) sowie Kommissionsgebühren nach § 77 AVG. **1.10**

2. Abschnitt

1.2 BAO-Novelle 2012

Die Verwaltungsgerichtsbarkeits-Novelle 2012 BGBl I 2012/51 sieht mit Wirksamkeit vom 1. 1. 2014 die Einführung einer Verwaltungsgerichtsbarkeit erster Instanz vor; nach Art 129 B-VG besteht für jedes Bundesland ein Verwaltungsgericht des Landes (Landesverwaltungsgericht). **1.11**

Für den Bund besteht nach Art 129 B-VG

- ein als Bundesverwaltungsgericht zu bezeichnendes Verwaltungsgericht des Bundes,
- ein als Bundesfinanzgericht zu bezeichnendes Verwaltungsgericht des Bundes für Finanzen.

Diese Verwaltungsgerichte erkennen gemäß Art 130 B-VG über Beschwerden

- gegen den Bescheid einer Verwaltungsbehörde wegen Rechtswidrigkeit,
- gegen die rechtswidrige Ausübung unmittelbar Befehls- und Zwangsgewalt,
- wegen Verletzung der Entscheidungspflicht durch eine Verwaltungsbehörde.

3. Abschnitt

1.3 Gliederung der BAO

Die BAO ab 1. 1. 2010 entspricht in ihrer Gliederung im Wesentlichen auch den mit Ende 2009 außer Kraft tretenden Abgabenverfahrensvorschriften (LAO) der Bundesländer. Diese Gliederung hilft dem Anwender, relativ einfach die von ihm benötigten Verfahrensregeln zu finden. **1.12**

1.13

**1. Abschnitt
Allgemeine Bestimmungen**

- §§ 1 – 3a Anwendungsbereich des Gesetzes
- §§ 4 – 5 A. Entstehung des Abgabenanspruches
- §§ 6 – 19 B. Gesamtschuld, Haftung und Rechtsnachfolge
- § 20 C. Abgabenrechtliche Grundsätze und Begriffsbestimmungen
 - 1. Ermessen
 - 2. Wirtschaftliche Betrachtungsweise
 - 3. Scheingeschäfte, Formmängel, Anfechtbarkeit
 - 4. Zurechnung
 - 5. Angehörige
 - 6. Wohnsitz, Aufenthalt, Sitz
 - 7. Gewerbebetrieb, Betriebsstätte, wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb, Vermögensverwaltung
 - 8. Gemeinnützige, mildtätige und kirchliche Zwecke
- §§ 21 – 22 D. Verhältnis zum Ausland
- § 23 E. Abgabenrechtliche Geheimhaltungspflicht
- § 24 F. Datenschutz
- § 25 G. Verwendung technischer Einrichtungen zur Wort- und Bildübertragung
- §§ 26 – 27
- §§ 28 – 33
- §§ 34 – 47
- § 48
- §§ 48a – 48c
- §§ 48d – 48i
- § 48j

1.14

**2. Abschnitt
Abgabenbehörden und Parteien**

- A. Abgabenbehörden
 - §§ 49 – 54a 1. Allgemeine Bestimmungen
 - § 55 2. Bundesminister für Finanzen
 - §§ 56 – 61 3. Finanzämter
 - §§ 62 – 63 4. Zollamt Österreich
 - § 64 5. Zentrale Services
 - § 76 6. Befangenheit von Organen der Abgabenbehörden
- B. Parteien und deren Vertretung
 - §§ 77 – 79 1. Allgemeine Bestimmungen
 - §§ 80 – 84 2. Vertreter

1.15

**3. Abschnitt
Verkehr zwischen Abgabenbehörden, Parteien und sonstigen Personen**

- §§ 85 – 86b A. Anbringen
- §§ 87 – 88 B. Niederschriften
- § 89 C. Aktenvermerke
- §§ 90 – 90b D. Akteneinsicht
- § 91 E. Vorladungen
- §§ 92 – 97a F. Erledigungen

- §§ 98 – 104 G. Zustellungen
- §§ 108 – 110 H. Fristen
- §§ 111 – 112a J. Zwangs-, Ordnungs- und Mutwillensstrafen
- § 113 K. Rechtsbelehrung

4. Abschnitt

1.16

Allgemeine Bestimmungen über die Erhebung der Abgaben

- §§ 114 – 116 A. Grundsätzliche Anordnungen
- §§ 118 – 118b B. Auskunftsbescheid, Forschungsbestätigung und multilaterale Risikobewertung
- § 119 C. Obliegenheiten der Abgabepflichtigen
 - 1. Offenlegungs- und Wahrheitspflicht
 - 2. Schenkungsmeldung und andere Anzeigepflichten
 - 3. Führung von Büchern und Aufzeichnungen, Belegerteilungsverpflichtung
 - 4. Abgabenerklärungen
 - 5. Hilfeleistung bei Amtshandlungen
- §§ 141 – 142 D. Befugnisse der Abgabenbehörden
 - 1. Allgemeine Aufsichtsmaßnahmen
 - 2. Außenprüfungen
 - 3. Besondere Überwachungsmaßnahmen
- §§ 143 – 146 b E. Beistandspflicht
- §§ 147 – 153
- § 153a – 153g
- §§ 154 – 157
- §§ 158 – 160

5. Abschnitt

1.17

Ermittlung der Grundlagen für die Abgabenerhebung und Festsetzung der Abgaben

- §§ 161 – 165 A. Ermittlungsverfahren
 - 1. Prüfung der Abgabenerklärungen
 - 2. Beweise
 - a) Allgemeine Bestimmungen
 - b) Urkunden
 - c) Zeugen
 - d) Sachverständige
 - e) Augenschein
 - f) Beweisaufnahme
 - 3. Schätzung der Grundlagen für die Abgabenerhebung
- §§ 166 – 167
- § 168
- §§ 169 – 176
- §§ 177 – 181
- § 182
- § 183
- § 184
- §§ 185 – 193 B. Gesonderte Feststellungen
- C. Steuermeßbeträge
 - 1. Festsetzung der Steuermeßbeträge
 - 2. Zerlegung und Zuteilung
- §§ 194 – 195
- §§ 196 – 197
- §§ 198 – 206 D. Festsetzung der Abgaben
- §§ 207 – 209a E. Verjährung

1.18

**6. Abschnitt
Einhebung der Abgaben**

- A. Fälligkeit, Entrichtung und Nebengebühren im Einhebungsverfahren
 - §§ 210 – 216 1. Fälligkeit und Entrichtung
 - §§ 217 – 218 2. Säumniszuschläge
- B. Sicherheitsleistung und Geltendmachung von Haftungen
 - §§ 222 – 223 1. Sicherheitsleistung
 - §§ 224 – 225 2. Geltendmachung von Haftungen
- C. Vollstreckbarkeit
- D. Allgemeine Bestimmungen über die Einbringung und Sicherstellung
 - §§ 229 – 229a 1. Rückstandsausweis
 - § 230 2. Hemmung der Einbringung
 - § 231 3. Aussetzung der Einbringung
 - §§ 232 – 233 4. Sicherstellung
- E. Abschreibung (Löschung und Nachsicht) und Entlassung aus der Gesamtschuld
- § 238 F. Verjährung fälliger Abgaben
- §§ 239 – 241a G. Rückzahlung
- §§ 242 – 242a H. Behandlung von Kleinbeträgen

1.19

**7. Abschnitt
Rechtsschutz**

- A. Ordentliche Rechtsmittel
 - §§ 243 – 244 1. Beschwerden an Verwaltungsgerichte
 - §§ 245 – 249 2. Einbringung der Beschwerde
 - §§ 250 – 254 3. Inhalt und Wirkung der Beschwerde
 - § 255 4. Verzicht auf Beschwerde
 - § 256 5. Zurücknahme der Beschwerde
 - §§ 257 – 259 6. Beitritt zur Beschwerde
 - § 260 7. Zurückweisung der Beschwerde
 - § 261 8. Gegenstandsloserklärung der Beschwerde
 - §§ 262 – 263 9. Beschwerdeverentscheidung
 - § 264 10. Vorlageantrag
 - §§ 265 – 266 11. Vorlage der Beschwerden und der Akten
 - § 267 12. Verbindung mehrerer Beschwerden
 - § 268 13. Ablehnung wegen Befangenheit oder Wettbewerbsgefährdung
 - § 269 14. Ermittlungen
 - § 270 15. Kein Neuerungsverbot
 - § 271 – 271a 16. Aussetzung der Entscheidung
 - §§ 272 – 277 17. Verfahren
 - §§ 278 – 281 18. Erkenntnisse und Beschlüsse

§ 281a	18a. Verständigung
§ 282	19. Vollstreckung
§ 283	20. Maßnahmenbeschwerde
§§ 284 – 286	21. Säumnisbeschwerde
§ 287	22. Nebenansprüche
§ 288	23. Zweistufiger Instanzenzug bei Gemeinden
§ 289	24. Klaglosstellung
§ 290	25. Antrag auf Vorabentscheidung
§ 291	26. Entscheidungspflicht
§ 292	27. Verfahrenshilfe
	B. Sonstige Maßnahmen
§§ 293 – 302	1. Abänderung, Zurücknahme und Aufhebung
§§ 303 – 307	2. Wiederaufnahme des Verfahrens
§§ 308 – 310	3. Wiedereinsetzung in den vorigen Stand

8. Abschnitt

1.20

Kosten

§§ 312 – 313a	A. Allgemeine Bestimmungen
§§ 314 – 315	B. Kosten im Verbrauchsteuer- und Monopolverfahren

9. Abschnitt

1.21

Übergangs- und Schlußbestimmungen

§§ 317 – 324	
--------------	--

4. Abschnitt

1.4 Rechtsanalogie

Die Rechtsanalogie als ein wesentliches Rechtsinstrumentarium des Privaten Rechts ist auch im Öffentlichem Recht anwendbar. Dies gilt auch vor allem für das Abgabenrecht, wonach allfällige „Gesetzeslücken“ bei der Anwendung von Rechtsnormen im Wege der Analogie oder Interpretation administrierbar sein werden. Dies wird insbesondere für materielles, aber auch für formales Abgabenrecht zutreffen, wie etwa der aus dem AVG ableitbare und dabei im § 68 Abs 1 AVG determinierte Begriff der entschiedenen Sache (*res iudicata*), welcher in dieser Form im Abgabenrecht nicht ausdrücklich vorgesehen, aber im Wege der Rechtsanalogie anwendbar ist und im Wesentlichen auch das Abgabenrecht prägt. Danach sind Anbringen und auch Rechtsmittelanträge von Parteien, welche die Abänderung eines rechtskräftigen Abgabenbescheides oder rechtskräftig entschiedenen abgabenrechtlichen Tatbestandes begehren, wegen entschiedener Sache zurückzuweisen, sofern nicht die gesetzlich vorgesehen Rechtsvoraussetzungen für eine Durchbrechung der Rechtskraft wie etwa Wiederaufnahme oder Wiedereinsetzung vorliegen.

Die Höchstgerichte anerkennen den Rechtsgrundsatz der Analogie im Abgabenrecht. Danach gelten die allgemeinen Auslegungsregeln des bürgerlichen (privaten) Rechts, wie jene der logischen, grammatikalischen und teleologischen Interpretation in eingeschränktem Ausmaß auch für das öffentliche und dabei auch für das Abgabenrecht (VwGH 7. 10. 1993, 93/16/0145). Eine lückenhafte oder ergänzungsbedürftige Regelung im öffentlichen Recht und dabei auch Abgabenrecht könne durch eine bürgerlich-rechtliche (privatrechtliche) Bestimmung ergänzt bzw interpretiert werden; bei Fehlen beispielsweise einer spezifischen Regelung im Abgabenrecht könne sehr wohl im Wege der Analogie oder Gesetzesinterpretation vorgegangen werden, wenn der Grundgedanke einer Rechtsvorschrift oder Zweck einer Gesetzesregelung eine solche Vorgangsweise rechtfertigt (VwGH 3. 11. 1978, 0970/75) und sofern eine echte Rechtslücke vorliege. Diese Rechtsanalogie lässt sich grundsätzlich aus § 7 ABGB ableiten, wonach für den Fall, dass ein Rechtsproblem weder aus dem grammatikalischen Gesetzesinhalt, noch aus dem natürlichen Gesetzessinn entschieden werden kann, ähnliche in (anderen) Gesetzen enthaltene Rechtsnormen anzuwenden sind.

- 1.23** Die Zulässigkeit der Analogie wird allerdings nicht unbeschränkt, sondern nur dann anerkannt, wenn eine Rechtsnorm unvollständig und ergänzungsbedürftig ist und nicht selbst ausdrücklich zu erkennen gibt, dass bestimmte Rechtswirkungen (zB Abgabebefreiungen im Kommunalsteuerrecht) bewusst nur einem bestimmten, gesetzlich umschriebenen Tatbestand (bestimmte ausdrücklich genannte Fürsorgebereiche) und daher nicht im Analogiewege anderen, gesetzlich nicht als abgabebefreiungswürdig vorgesehenen Tatbeständen zugutekommen sollen (zB Arbeitsausbildung). Eine durch Rechtsanalogie zu schließende „Gesetzeslücke“ kommt daher nur dann in Betracht (siehe auch VwGH 29. 10. 2015, Ro 2015/07/0019), wenn das Gesetz in eine Regelung einen Sachverhalt nicht einbezieht, auf welchen – unter dem Gesichtspunkt des Gleichheitssatzes und gemessen an den mit der Regelung verfolgten Absichten des Gesetzgebers – eben dieselben Wertungsgesichtspunkte zutreffen, wie auf die in (anderen) Gesetzen geregelten Sachverhalte, und daher – schon zur Vermeidung einer verfassungsrechtlich bedenklichen Ungleichbehandlung – auch dieselben Rechtsfolgen angewendet zu werden haben.