

Markus Achatz, Tina Ehrke-Rabel, Johannes Heinrich,
Roman Leitner, Otto Taucher (Hg.)

Steuerrecht
Verfassungsrecht
Europarecht

Festschrift für Hans Georg Ruppe

Wien 2007

facultas.wuv

Bibliografische Information Der Deutschen Nationalbibliothek

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über <http://dnb.d-nb.de> abrufbar.

Copyright © 2007 Facultas Verlags- und Buchhandels AG
facultas.wuv Universitätsverlag, Berggasse 5, 1090 Wien, Österreich
Alle Rechte, insbesondere das Recht der Vervielfältigung und der Verbreitung
sowie der Übersetzung, sind vorbehalten.

Satz und Druck: Facultas Verlags- und Buchhandels AG
Printed in Austria

ISBN 978-3-7089-0090-2

Inhaltsverzeichnis

Vorwort	V
<i>Markus Achatz</i>	
Vertrauen in Erlässe als Grundlage der rechtsstaatlichen Vollziehung im Steuerstaat	1
<i>Ludwig Adamovich</i>	
Über die Bestellung von Richtern	15
<i>Wolf-Dieter Arnold</i>	
Lücken im Gesetz – Aktuelle Fragen zur Analogie	19
<i>Reinhold Beiser</i>	
Einlegen und Teilen in der Umsatzsteuer	39
<i>Dieter Birk</i>	
Finanzhoheit und Steuerwettbewerb in der EU	51
<i>Robert Briem</i>	
Gesellschafterausschluss bei Kapitalgesellschaften im Steuerrecht	68
<i>Werner Doralt</i>	
Betriebsveräußerung: Widersprüche und Reformbedarf	99
<i>Tina Ehrke-Rabel</i>	
Finanzstrafrechtlich relevante Verletzung einer Offenlegungspflicht durch Annahme einer Gemeinschaftsrechtswidrigkeit?	110
<i>Hans Flick</i>	
Die älteste Steuerkarikatur der Welt – eine detektivische Kulturexpedition	120
<i>Bernd-Christian Funk</i>	
Finanzverfassungsrechtlicher Abgabenbegriff und bundesstaatliche Kompetenzverteilung – Zur normativen Eigendynamik juristischer Begriffe und zur Doktrin der exklusiven Kompetenztrennung	132
<i>Hans Gerger und Helmut Mayer</i>	
Die ertragsteuerliche Behandlung des Fonds zur bauspartechnischen Absicherung bei Bausparkassen	141

<i>Christoph Grabenwarter</i>	
Civil rights – neuere Entwicklungen	154
<i>Ulrike Gruber</i>	
Fragen und Lösungsansätze zur Behandlung von Aufwändungen für den Schutzbereich eines Flughafens	165
<i>Barbara Gunacker-Slawitsch</i>	
Überblick über die Vertrauensschutztatbestände im Abgabenrecht	186
<i>Johannes Heinrich</i>	
Die Rechtsformneutralität der Besteuerung – rechtspolitisches Ziel oder rechtliches Gebot?	205
<i>Christian Huber</i>	
Markteinkommenstheorie und Mitunternehmenschaften	227
<i>Karl Kamper</i>	
Gebühren-Doppeldeckung und Äquivalenzprinzip aus verfassungsrechtlicher Sicht	247
<i>Sabine Kirchmayr</i>	
Investmentfonds – Ist der Ansatz ausschüttungsgleicher Erträge verfassungsrechtlich problematisch?	259
<i>Georg Kofler</i>	
Der unbedingte Forderungsverzicht des Gesellschafters	272
<i>Karl Korinek und Andrea Martin</i>	
Die Befugnis der Finanzprokurator zur Vertretung vor dem Verfassungsgerichtshof	300
<i>Heinz Krejci</i>	
Ein Käfig für den Tiger! Gesellschaftsrechtsreform und Gründungstheorie in Österreich	314
<i>Maria Krenn</i>	
Zur aufschiebenden Wirkung von kommunalen Abgabenbescheiden vor dem Verfassungsgerichtshof	327
<i>Richard Krever</i>	
Interpreting income tax laws in the common law world	354

<i>Inhaltsverzeichnis</i>	XI
<i>Michael Lang</i>	
Doppelbesteuerungsabkommen und Bundesrat	379
<i>Eduard Lechner</i>	
„Veräußerung von Beteiligungen“ als Missbrauchsverdachtsgrund iSd § 10 Abs 4 KStG	396
<i>Roman Leitner</i>	
„Nemo tenetur“-Grundsatz, Gleichheitssatz und Verhältnismäßigkeit ...	410
<i>Wolfgang Lindinger</i>	
Der Verlustabzug aus verfassungsrechtlicher Sicht	433
<i>Olivera Loncaric-Horvat</i>	
Verjährung im Steuerrecht	456
<i>Gunter Mayr</i>	
UGB und Steuerrecht	
Derzeitiger Stand, Probleme und Ausblick	466
<i>Helmut Moritz</i>	
Der steuerliche Durchgriff durch kombinierte Kapitalanlageprodukte ...	479
<i>Peter Oberndorfer und Barbara Leidl</i>	
Die Bedeutung des Finanzausgleichspaktums für die Sachlichkeit finanzausgleichsrechtlicher Regelungen	495
<i>Josef Schuch</i>	
Rechtsfragen der deferred compensation – innerstaatliche und abkommensrechtliche Konsequenzen einer ausländischen Bezugsumwandlung	518
<i>Roman Seer</i>	
Kooperativ-föderale Steuerverwaltung in Deutschland	533
<i>Elisabeth Sperlich</i>	
Der „Anlassfall“ vor dem VfGH und dem EuGH	551
<i>Claus Staringer</i>	
Rechtsfragen der Zulässigkeit von „Handymastensteuern“	573
<i>Michael Tanzer</i>	
Die Einheitlichkeit eines Umsatzes	
Zur Abgrenzung zwischen der Leistung und der Leistungsentnahme im Umsatzsteuerrecht	591

<i>Otto Taucher</i> „Sale-and-lease-back“ von kommunalen Entsorgungs- und Versorgungseinrichtungen	607
<i>David R. Tillinghast</i> Potential Impact of the European Court Of Justice's “Tax Activism” on the United States	620
<i>Klaus Tipke</i> Steuerpolitik als Gerechtigkeitspolitik	630
<i>Hellwig Torggler</i> Zum umsatzsteuerlichen Ort von Schiedsrichterleistungen	645
<i>Michael Tumpel</i> Lennartz, Armbrrecht und (k)ein Ende	664
<i>Franz Wassermeyer</i> Sondervergütungen und Sonderbetriebsvermögen im Abkommensrecht	681
<i>Josef Werndl</i> Der Schiedsrichter im Steuerrecht	695
<i>Christian Widhalm</i> Veräußerung von Zinsscheinen im Privatvermögen	718
<i>Barbara Wisiak</i> Die unmittelbare Anwendbarkeit der 6. EG-Richtlinie zu Gunsten und zu Lasten des Abgabepflichtigen anhand des Beispieles der Telekomleistungen	736
<i>Nikolaus Zorn</i> Überlegungen zu gemeinschaftsrechtlichen Grundrechten	744
Autorenverzeichnis	761
Schriftenverzeichnis	763

Lücken im Gesetz – Aktuelle Fragen zur Analogie

Wolf-Dieter Arnold

Zum juristischen Basiswissen gehört auch die Aussage, dass Analogie dazu dient, um echte (also unbeabsichtigte, planwidrige) Lücken im Gesetz zu schließen und dass die Ausfüllung einer festgestellten echten Gesetzeslücke durch Gesetzes- oder Rechtsanalogie¹ erfolgen kann².

Damit liegen naturgemäß die Fragen auf der Hand, wann eine echte Gesetzeslücke vorliegt (I), worin die demokratische Legitimation zur Lückenfüllung liegt (II) und wie in diesem Zusammenhang Analogie von anderen Auslegungsregeln abzugrenzen ist (III). Die Behandlung dieser Fragen soll nachfolgend schwerpunktmäßig unter dem Blickwinkel des Abgabenrechts erfolgen, wobei auch verfassungsrechtliche und gemeinschaftsrechtliche (IV)

1 Die lückenhafte Rechtsvorschrift und die verwandten Rechtsvorschriften müssen nicht auf derselben Rechtsstufe stehen (vgl VfGH 9.5.2006, V 96/05, Schließung einer Lücke in einer Satzung der Kärntner Gebietskrankenkasse, mithin in einer Verordnung einer Bundesbehörde durch analoge Anwendung des § 131b ASVG „zur Vermeidung einer mit dem Gleichheitssatz widersprechenden Rechtslage“). Wenn die WAO als einzige Landesabgabenordnung keine Möglichkeit einer Verlängerung der Frist für einen Vorlageantrag nach Berufungsvorentscheidung vorsieht, liegt darin keine „Lücke“, die mit Analogie geschlossen werden könnte. Das unter Anerkennung der Souveränität des jeweiligen Landesgesetzgebers dem VfGH vorgetragene Argument, durch die BAO und durch die übrigen Landesabgabenordnungen wäre ein allgemeiner Rechtsstandard dokumentiert, von dem die Rechtslage für Wien in unsachlicher Weise abweiche, wurde vom VfGH nicht aufgegriffen (VfGH 26.6.2003, B 1270/02, Ablehnungsbeschluss im Plenum unter Hinweis darauf, dass die Anwendung des Gleichheitssatzes auf das Verhältnis der Regelungen verschiedener Gesetzgeber zueinander ausgeschlossen ist; zB VfSlg 1426/1931, 9116/1981, 9804/1983).

2 Zu alledem siehe zB *Bydlinski* in *Rummel*, § 7 ABGB Rz 2 ff; *Canaris*, Die Feststellung von Lücken im Gesetz²; *Larenz*, Methodenlehre der Rechtswissenschaft⁶ (*Canaris/Larenz* [2006]).

Aspekte Berücksichtigung finden. Der zur Verfügung stehende Raum gestattet allerdings lediglich einige Gedankensplitter.

Der Jubilar hat sich mit dem Problem der Analogie im Abgabenrecht insbesondere in seinem Beitrag Legalitätsprinzip und Abgabenrecht, veröffentlicht in *Gassner/Lechner* (Hrsg), Steuerbilanzreform und Verfassungsrecht, 43 (64 ff) – unter dem Blickwinkel „Legalität und Analogieverbot“ – befasst.

I Allgemeines, die „echte“ (unbeabsichtigte, planwidrige) Gesetzeslücke

A. Wird der Normunterworfenen bei der Suche nach einem Tatbestand, dem ein gewisser Sachverhalt unterstellt werden könnte (trotz korrekter und umfassender Suche) nicht fündig, so bedeutet das noch keineswegs bereits, dass eine Gesetzeslücke vorliegen muss. Es kann sich durchaus auch um einen sogenannten „rechtsfreien Raum“ handeln.

1. *Tipke/Lang*³ sprechen von einem Bereich „jenseits der steuerbaren Tatbestände“ als Beispiel für einen rechtsfreien Raum, für den keine Steuerrecht regelnden Rechtsnormen existieren⁴. Ihre diesbezüglichen Aussagen sind kompromisslos⁵. „Rechtsfreie Räume sind für den Gesetzesanwender tabu ... Das Eindringen von Finanzbeamten und -richtern in diesen Raum ist unzulässig, es wäre **unzulässige Rechtsschöpfung contra legem**. In Betracht kommt in solchen Fällen nicht der Analogieschluss, sondern der **Umkehrschluss** (argumentum e contrario).“
2. Der VfGH müsste eine derartige abgabenrechtliche Berufungsentscheidung, die im rechtsfreien Raum eine Abgabe vorschreibt, als „gesetzlosen Bescheid“ qualifizieren und demzufolge wegen Verletzung des verfassungsgesetzlich gewährleisteten Rechts auf Unversehrtheit des Eigentums im Verfahren nach Art 144 B-VG aufheben.
3. Ein rechtsfreier Raum liegt auch dann vor, wenn ein Bundesland die Frist für die Erlassung eines Ausführungsgesetzes nicht einhält. Diesfalls geht aber nach Art 15 Abs 6 B-VG die Zuständigkeit zur Erlassung eines Ausführungsgesetzes für dieses Land auf den Bund über.

B. Keine unbeabsichtigte (sondern eine beabsichtigte) Lücke liegt dann vor, wenn der Gesetzgeber nur eine allgemeine Regelung trifft und deren Ausle-

³ Steuerrecht¹⁸, § 5 Rz 77.

⁴ Siehe zB *Tipke*, BB 1973, 158. Wer kein Bier trinkt, sondern Wein, befindet sich im (verbrauch)steuerfreien Raum.

⁵ *Tipke/Lang*, Steuerrecht¹⁸, § 5 Rz 79.

gung Lehre und Rechtsprechung überlässt⁶. Insoweit kann man von einer „Planwidrigkeit“ nicht sprechen.

1. Zum § 25 HVG 1921 ist die (von der Lehre überwiegend gebilligte) Rechtsprechung des OGH von einer analogen Anwendung des **Handelvertreterrechts** zum Abfindungsanspruch auf **Vertragshändler** ausgegangen. Zum HVertrG 1993 weisen die Materialien⁷ ausdrücklich darauf hin, dass die Einbeziehung anderer Umsatzmittler, also vor allem der Vertragshändler und Franchisenehmer in das neue Gesetz durch die (damit umzusetzende) EG-Richtlinie nicht geboten sei, und dass es – weil die Gefahr unvollständiger Regelungen groß sei – zweckmäßig erscheine, alle damit im Zusammenhang stehenden Fragen der im Fluss befindlichen Rechtsprechung zu überlassen⁸.
2. Zum **Unternehmerbegriff** des KSchG haben die Materialien⁹ zum Ausdruck gebracht, dass es der Rechtsprechung überlassen werden müsse, für einen bestimmten Fall nicht einfach den Umkehrschluss zu ziehen, wenn auf ihn die Merkmale der gesetzlichen Umschreibung dieses Begriffes nicht ganz zutreffen, sondern die im Gesetz für einen bestimmten Fall zum Ausdruck kommenden Wertungen auch auf andere Fälle anzuwenden, auf die sie passen; möglicherweise könne sich umgekehrt eine teleologische Reduktion des Geltungsbereichs ergeben, wenn ein Fall, in dem die gesetzlichen Geltungsmerkmale verwirklicht sind, gänzlich von dem Typ verschieden ist, der dem Gesetzgeber bei seiner Regelung vorschwebt¹⁰.
3. Gerade der zuletzt behandelte Fall, der jetzt auch für das UGB von aktueller Bedeutung ist, erweist, dass dann, wenn der Gesetzgeber die Auslegung einer bestimmten Norm Lehre und Rechtsprechung überlässt, keineswegs eine beabsichtigte Lücke vorliegen muss, sondern vielmehr (was wohl in der überwiegenden Anzahl der Fälle gegeben sein wird) bloß ein unbestimmter – auslegungsbedürftiger – Gesetzesbegriff gewählt wird.

6 Vgl. *Tipke/Lang*, Steuerrecht¹⁸, § 5 Rz 77; dazu siehe kritisch unter II.B.1. in FN 30.

7 RV 578 BlgNR 18. GP.

8 Siehe auch OGH 27.4.1999, 4 Ob 79/99t, EvBl 1999/189; siehe in weiterer Folge auch § 454 HGB/UGB bzw § 26d HVertrG idF BGBl I 2006/103 für Versicherungsvertreter (dazu siehe in den Materialien 1427 BlgNR 22. GP, 4 den Hinweis auf OGH 17.12.2002, 4 Ob 264/02 f, EvBl 2003/82, der von einer planwidrigen Regelungslücke ausgeht, solange ein in Aussicht genommenes [Sonder-]Gesetz nicht erlassen wurde); einschlägig abgabenrechtlich (Analogie) BFH 12.10.1999, VIII R 21/97, BStBl II 2000, 220).

9 774 BlgNR 14. GP, 16.

10 Dazu siehe zB OGH 21.10.1982, 7 Ob 515/82, SZ 55/157.

So hat der Gesetzgeber zB die Konkretisierung des im § 33a Abs 1 MSchG verwendeten Begriffs des „**Gebrauches im angemessenen Umfang**“ erklärtermaßen der Lehre und Rechtsprechung überlassen¹¹. Gleiches gilt, wenngleich unausgesprochen – um ein steuerrechtliches Beispiel anzuführen – betreffend § 8 Abs 1 KStG 1988. „Die Aufnahme des Einlagenbegriffs in das KStG 1988 ist nur als programmatische Regelung des Begriffsinhalts (zB hinsichtlich der Nutzungseinlage) zu verstehen“¹².

C. Auch mit den vorerwähnten „Abstrichen“ wird es nicht immer leicht sein, festzustellen, ob eine erkannte Gesetzeslücke nun eine beabsichtigte oder eine unbeabsichtigte ist. Natürlich kann in Einzelfällen das vorgefundene Ergebnis indizieren, dass der Gesetzgeber an diesen Fall nicht gedacht hat. Die Gesetzesmaterialien können bei dieser Beurteilung hilfreich sein. Eine offen zu Tage tretende Unvollziehbarkeit des Gesetzes zeigt eine planwidrige Lücke auf und legt Analogie nahe¹³.

Das Vorliegen einer planwidrigen Unvollständigkeit ist nach der vom BVerfG¹⁴ und vom BFH¹⁵ angewendeten **objektiven Auslegung** – unabhängig vom Willen des historischen Gesetzgebers – in erster Linie nach der dem Gesetz immanenten, objektiv zum Ausdruck kommenden Teleologie zu bestimmen. Die österreichische Judikatur gewichtet diesbezüglich eher in Richtung der **subjektiven** Absicht des Gesetzgebers¹⁶, fragt ob das Gesetz gemessen an seiner eigenen Absicht und immanenten Teleologie unvollständig, also ergänzungsbedürftig ist und nimmt diesfalls eine Lücke dann an, wenn seine

11 Siehe OGH 26.2.1996, 4 Ob 7/96, SZ 69/38 mit Hinweis auf die Materialien (489 BlgNR 14. GP, 14).

12 RV 622 BlgNR 17. GP.

13 So – ungeachtet der Systematik des GebG und mit der bezeichnenden Begründung, dass sich dies [gerade noch?] „irgendwie begründen lässt“ – „falls ohne solche Analogie (zu Abschnitt III) die festen Stempelgebühren des II. Abschnittes nicht eingehoben werden können“ VwSlg 421 F/1951; siehe *Arnold*, Rechtsgebühren⁸, § 2 Rz 6.

14 BVerfG-Beschlüsse 17.5.1960, S BvL 11/59, 11/60, BVerfGE 11, 126 (130, 131); 16.12.1981, 1 BvR 898/79 ua, BVerfGE 59, 128, 153; BVerfG-Urteil 19.12.1961, 2 BvL 6/59, BVerfGE 13, 261, 268; ferner Entscheidungen des BVerfG 21.5.1952, 2 BvH 2/52, BVerfGE 1, 299, 312; 19.6.1973, 1 BvL 39/69 und 14/72, BVerfGE 35, 263, 278, sowie in BVerfGE 54, 277/298.

15 BFH-Urteile 14.5.1991, VIII R 31/88, BFHE 164, 516, BStBl II 1992, 167; 4.11.1992, X R 33/90, BStBl II 1993, 292; BFH-Beschluss 6.10.1993, I B 65/93, BFHE 172, 452, BStBl II 1994, 189.

16 OGH 21.4.1982, SZ 55/51; 12.12.1985, SZ 58/206; 29.11.1989, EvBl 1990/96; ebenso zB (aus der steuerrechtlichen Judikatur) VwGH 15.11.2005, 2004/14/0106, ÖStZB 2006/362, 450 oder 7.9.2006, 2006/16/0044 bzw 21.9.2006, 2004/15/0072 mwN.

Ergänzung nicht etwa einer vom Gesetz(geber) gewollten Beschränkung widerspricht.

1. Lückenhaft wird eine gesetzliche Regelung auch dann, wenn der Gesetzgeber einen **Tatbestand erweitert** und andere Regelungen, die sich (nur) auf den ursprünglichen Tatbestand beziehen, unverändert lässt.

So konnte das Vorgängergesetz des GGG, das GJGebGes 1962, iZm Grundbuchsachen keine Bestimmungen zum **Baurecht** nach Baurechtsgesetz. Solche wurden erst durch das GGG eingeführt. „Damit wird eine derzeit bestehende Lücke des Gebührenrechts geschlossen. Der Arbeitsaufwand für die Bearbeitung eines Ansuchens um bücherliche Eintragung des Baurechts kommt dem der Eintragung des Eigentumsrechtes jedenfalls gleich; beide Eintragungen sind einander rechtsähnlich“¹⁷. Erst seit damals unterliegt die Eintragung des Baurechtes der Eintragungsgebühr (nach TP 9 GGG). Dennoch hat der VwGH¹⁸ zur älteren Befreiungsbestimmung des § 30 Abs 2 WGG ausgesprochen, dass nur die Eintragung zum Erwerb des Eigentums, nicht auch zum Erwerb des Baurechts für eine gemeinnützige Bauvereinigung nach dieser – zwischenzeitlich aufgehobenen – Gesetzesstelle von den Gerichtsgebühren befreit ist. Dem Argument der Beschwerde, es sei eine Gesetzeslücke entstanden, die im Weg der Analogie zu schließen sei, hielt der VwGH im genannten Erkenntnis eine (seiner Ansicht nach gegebene) „Verkennung der Rechtslage“ entgegen¹⁹.

Als allerdings im Zuge der Erlassung des KSchG für die ZPO die Institution des Widerspruchs gegen ein Versäumnisurteil eingeführt wurde, war im GJGebGes 1962 hinsichtlich des nachträglichen Erlöschens der Verpflichtung zur Zahlung der **gesetzlichen Entscheidungsgebühr** nach GJGebGes 1962 ebenfalls „eine Lücke entstanden“. Diese hat der VfGH im Erkenntnis Slg 9568/1982 (siehe unten) damals jedoch durch Analogie geschlossen.

2. Eine planwidrige Lücke könnte auch dann entstehen, wenn der **Gesetzgeber unbewusst verabsäumt**, eine bestimmte Regelung (auch) in ein (insoweit) parallel textiertes Gesetz (zB in die AbgEO im Zuge einer Novellierung der EO) oder in ein Nachfolgesetz zu übernehmen, bzw im Rahmen einer Rechtsbereinigung aufrechtzuerhalten.

17 366 BlgNR 16. GP

18 12.11.1997, 97/16/0178, ÖStZB 1998, 808 = wobl 1998/83, 123 mit kritischer Anm *Arnold*; zu allem siehe auch kritisch *Arnold* in *Kletečka/Rechberger/Zitta*, Bauten auf fremdem Grund², Rz 171 2.6. (dort auch unter Hinweis auf die Ablehnungsschlüsse des VfGH 12.3.1997, B 11/97 und 8.6.1998, B 453/98).

19 Weiterführend zur Frage, ob allfälliges Auslegungssonderrecht für Analogie von Bedeutung sein kann, siehe im Text unter III. D.

3. Eine sogenannte „sekundäre Lücke“ ergibt sich, wenn im Gesetz **planwidrig neue Entwicklungen**, zB neuartige Leistungen nicht bedacht (keine Regelungen für sie vorgesehen) sind²⁰ und in der Folge diese Neuerungen eintreten. Im Kompetenzrecht behilft sich der VfGH für die Lösung des vergleichbaren Problems mit dem Grundsatz einer „intrasystematischen Fortentwicklung“²¹.
4. Eine Judikaturanalyse erweist, dass die Höchstgerichte, wenn sie Analogie ablehnen, regelmäßig auf der – unterschiedlich tief schürfend begründeten – Aussage aufbauen, dass keine echte (planwidrige) Lücke vorliege²². Beispielhaft siehe das VfGHErk 3.3.2001, B 621/98, Slg 16.101/2001 zur Frage der Verzinsung von Abgabenguthaben bzw aus der Literatur *Stoll* (Das Steuerschuldverhältnis, 156) für die Verneinung der Anwendbarkeit des (jedwede Rückforderung im Fall der Bezahlung verjährter Forderungen ausschließenden) § 1432 ABGB auf (einhebungs)verjährte Abgabenforderungen.
5. Die Aussage „eine in diesem System allenfalls bestehende Rechtsschutzlücke zu schließen, wäre Sache des zuständigen Gesetzgebers“ findet sich im Erkenntnis des VfGH vom 15.6.1998, A 17/96, Slg 15.174/1998 zu den – tatsächlich gegebenen²³ – Rechtsschutzlücken im Art 137 B-VG. Analogie wird in diesem Erkenntnis vom VfGH weder erwähnt noch erwogen. In den Materialien zum AbgÄG 2003²⁴ wird nach Hinweis auf das Fehlen eines Verfahrenstitels zur Berücksichtigung rückwirkender Ereignisse die Absicht erklärt, durch **Akt des Gesetzgebers** mit § 295a BAO „eine Schließung dieser Rechtslücke“ vorzunehmen, was durch Einbettung in den 7. Abschnitt der BAO betreffend „Rechtsschutz“ erfolgte. Vor § 295a BAO gab es unterschiedliche (idR nicht erfolgreiche) Lösungsversuche²⁵, von denen sich aber keiner auf Analogie stützte. Ohne

20 Siehe BFH-Urteile 1.2.2000, VII R 49/99, BFHE 191, 202, BStBl II 2000, 334; 26.1.2006, V R 70/03, BStBl II, 2006, 387.

21 VfSlg 11.494/1987; 11.777/1988; 14.266/1995; 17.102/2004.

22 Nachlesenswert VwGH 29.1.2004, 99/17/0135. Der VwGH verwirft die Argumentation der Beschwerde, die unbeabsichtigte Regelungslücke sei im Zuge der Analogie so lange zu schließen, bis die die Lücke schließende gesetzliche Neuregelung formell in Kraft tritt, sieht die eine Legisvakanz anordnende Gesetzesstelle allerdings (zwecks Erzielung eines gemeinschaftsrechtskonformen Ergebnisses) als verdrängt an. *N. Arnold*, Gemeinschaftsrechtlicher neben innerstaatlichem Gleichheitssatz, SWK 2004, 647. Abgrenzend in FN 8, weiterführend in FN 82.

23 Siehe zB *Zellenberg* in *Korinek/Holoubek* (Hrsg), Österreichisches Bundesverfassungsrecht, Art 137 Tz 25; *Arnold*, Rechtsschutzlücken im Art 137 B-VG?, AnwBl 1997, 899. Jüngst VfGH 30.9.2006, A 19/05.

24 RV 238 BlgNR 22. GP.

25 Zusammenfassend siehe zB *Ritz*, BAO², § 295 Tz 25.

für derartige Fälle generell einem ausnahmslosen *argumentum e contrario* das Wort reden zu wollen, gibt es aber offenkundig Fälle unbeabsichtigter Lücken im Gesetz, die nicht durch Analogie geschlossen werden können (und für die auch – etwa im Verfahrensrecht – die – zivilrechtlich ausgerichteten – natürlichen Rechtsgrundsätze nicht anwendbar sind). Bedenklich stimmt, dass gerade die beiden aufgezeigten Beispiele den Bereich des Rechtsschutzes betreffen.

6. Die Rechtsfolgen einer Lücke im Gesetz, die nicht durch Analogie geschlossen werden kann, können hier im Einzelnen nicht erörtert werden. Sie reichen aber bis in die Verfassungssphäre. So hat der VfGH beispielsweise mit Erkenntnis vom 8.5.1980, G 1/80 ua, Slg 8806/1980 § 33 TP 8 Abs 1 und § 33 TP 19 Abs 1 GebG, jeweils idF Nov BGBl 1976/668 (unter Anwendung der sogenannten Aushöhlungstheorie lediglich deshalb) als verfassungswidrig aufgehoben, weil einzelnen Tatbeständen in den jeweiligen Befreiungsbestimmungen „keine analogen Ausnahmen hinsichtlich der Gebührenpflicht“ des jeweils anderen Rechtsgeschäftes gegenüberstanden und der VfGH keine sachliche Rechtfertigung für das Fehlen „einer analogen Bestimmung“ in der anderen Tarifpost finden konnte, obwohl zwischen Darlehens- und (erst später der Rechtsgebühr unterworfenen) Kreditverträgen „wirtschaftliche Gleichartigkeit und rechtliche Affinität besteht“ (siehe auch in Fußnote 49). Ausweislich des Prüfungsbeschlusses und des Erkenntnisses stand eine Lückenschließung im Wege der Analogie im Gesetzesprüfungsverfahren nicht zur Debatte.

D. Ein ganz besonderer Fall einer Lücke im normativ geregelten Bereich ist dann gegeben, wenn der **Verfassungsgerichtshof** eine Norm nach Art 139 oder Art 140 B-VG **als rechtswidrig aufhebt**. Um es bildhaft auszudrücken: Mit dieser Aufhebung „reißt“ der VfGH eine Lücke in den Bereich des gesetzten Rechts.

1. Zu kurz griffe mE eine generelle Beurteilung, die sich für derartige Fälle mit der Aussage zufrieden gibt, wenn der Gesetzgeber eine verfassungswidrige Gesetzesstelle oder eine gesetzwidrige Ordnungsstelle aufhebt, sei das in Ordnung, rechtsstaatlich gesehen natürlich erwünscht und es könne dabei – insbesondere angesichts der Möglichkeit einer Fristsetzung nach Art 140 Abs 5 B-VG – sein Bewenden haben. Selbst eine aufgelöste Antinomie begründet eine Gesetzeslücke, die (siehe zB *Bydlinski* in *Rummel*³, § 6 ABGB Rz 27) durch Analogie – also entgegen dem, was der Gesetzgeber zumindest an einer Stelle bestimmt hat – zu schließen ist.

Es sind durchaus auch Fallkonstellationen vorstellbar, die unbestreitbar als Folge einer Normaufhebung zu einer (naturgemäß vom Gesetzgeber nicht beabsichtigten) Lücke führen.

Als (außersteuerrechtliches) Beispiel möge der (konkrete!) Fall einer Witwe dienen, deren Ehegatte 1992 verstorben ist und die nach wie vor um eine Witwenpension kämpft. Die Genannte hat eine Bestimmung im Statut der Wohlfahrtseinrichtungen der Bundesingenieurkammer bekämpft, die – vereinfacht dargestellt – die Witwenpension nicht der im Zeitpunkt des Todes in aufrechter Ehe lebenden unterhaltsberechtigten Ehegattin zuspricht, sondern der Lebensgefährtin, mit der der Verstorbene im Zeitpunkt des Todes zusammenlebte. Der VfGH²⁶ hat nicht nur zur diesbezüglichen – mit auf der Hand liegenden Argumenten bekämpften – Verordnungsstelle, sondern wegen Verstoßes gegen das Determinierungsgebot (Art 18 B-VG) zur gesamten Verordnung und zur diese (unzureichend) tragenden Gesetzesstelle im ZivTG ausgesprochen, dass diese rechtswidrig waren²⁷.

Außerhalb des Problems der sogenannten „negativen Folgen einer Anlassfallwirkung“²⁸ argumentiert nun die Witwe zu 2003/06/0141 des VwGH (ohne dass bis zum Zeitpunkt der Fahnenkorrektur ein Erkenntnis des VwGH ergangen wäre) damit, dass eine echte Lücke vorliege, die im Weg der Rechtsanalogie nach den Regeln der Witwenversorgung, wie sie bei allen anderen freien Berufen nach Standesrecht und im Sozialversicherungsbereich gilt zu lösen ist.

2. Ist es lediglich der untrennbare textliche Zusammenhang, auf Grund dessen (auch) ein verfassungsrechtlich unbedenklicher Tatbestand vom VfGH (mit) aufgehoben wird, so könnte für diesen uU schon allein der verbliebene Gesetzestext eine diesbezügliche Lückenschließung im Wege der (Gesetzes-)Analogie tragen. Oft wird es der Gesetzgeber sein, der (mit einer verfassungskonformen Ersatzlösung) diese Lücke schließt.

26 Erk 23.6.2003, G 39/03, V 56/03, Slg 16.902/2003, kundgemacht im BGBl II (1994/349) erst am 8.9.2004 (!).

27 Der Anregung, lediglich zur Wortfolge „sie im Zeitpunkt des Todes des Ziviltechnikers (ehemaligen Ziviltechnikers) mit diesem im gemeinsamen Haushalt gelebt hat und“ auszusprechen, dass diese gesetzwidrig war, konnte der VfGH nicht folgen, da er sich nicht ermächtigt erachtet, den Ausspruch der Gesetzwidrigkeit von Verordnungsbestimmungen bloß auf Teile der jeweiligen präjudiziellen Verordnungsregelungen zu beschränken (keine analoge Anwendung des Art 139 Abs 3 lt Satz B-VG und iVm Abs 4 lt Satz B-VG). Man kann hier also von einer Lücke im B-VG sprechen.

28 Siehe Ruppe, Der Anlassfall, in *Holoubek/Lang* (Hrsg), Das verfassungsgerichtliche Verfahren in Abgabensachen, 175 (188).

II Demokratische Legitimation

A. Auch wenn § 7 ABGB nach wie vor in seiner Stammfassung aus dem Jahr 1811 (also aus der vorkonstitutionellen Zeit) gilt, so scheint diese gesetzliche Anordnung grundsätzlich eine **ausreichende demokratische Legitimation** für Analogie zu sein. § 7 ABGB zeigt demzufolge aber auch die Grenzen für die Analogie auf; er erweist aber letztlich auch, dass man „vom Gesetzgeber nicht Vollkommenheit fordern“ kann²⁹.

B. Zugleich ist damit aber auch belegt, dass Analogie nicht nur dann Anwendung zu finden hat, wenn eine echte, dh unbeabsichtigte (planwidrige) Lücke vorliegt.

1. Überlässt der Gesetzgeber die Auslegung Lehre und Rechtsprechung, so ist das diesbezügliche Fehlen näherer Regelungen beabsichtigt und demzufolge nicht planwidrig. Es kann nun durchaus sein, dass diese Regelung verfassungswidrig ist, weil sie dem Determinierungsgebot des Art 18 B-VG widerspricht³⁰. Hält eine derartige „Überlassung“ aber einer verfassungsrechtlichen Prüfung stand, so bleibt dem Normanwender (und damit auch der Vollziehung und der Kontrolle der Vollziehung durch die Höchstgerichte) gar nichts anderes über als den auslegungsbedürftigen Teilbereich zu schließen, wofür sich Rechts- und Gesetzesanalogie durchaus anbieten (siehe nochmals in FN 8). Pointiert gesagt könne man formulieren, dass die Regeln über Analogie analog anzuwenden sind.
2. Gleichsam von einer gesetzlich angeordneten (und inhaltlich vorbestimmten) Analogie könnte man sprechen, wenn der Gesetzgeber die **sinngemäße** Anwendung der Rechtsfolgen einer Gesetzesstelle auf einen weiteren Tatbestand³¹ anordnet. Im Erkenntnis vom 28.2.2006, B 3253/05 setzt der VfGH eine gesetzlich angeordnete sinngemäße Anwendung bestimmter gesetzlicher Bestimmungen mit analoger Anwendung gleich.
3. *Kirchhof*³² spricht von einem **Gesetzesauftrag zur Analogie**, wenn der Gesetzgeber den normierten Tatbestand nicht abschließend umschreibt,

29 VwGH 9.10.1991, 90/13/0208, AnwBl 1992, 130.

30 Siehe kritisch *Spielbüchler*, Dankt der Gesetzgeber ab?, in *Reischauer/Spielbüchler/Welser* (Hrsg), Reform des Schadenersatzrechts II (2006), 57 (81) (= JBl 2006, 341 [354]) mit dem Hinweis, dass es Aufgabe des Gesetzgebers ist, die Rechtsordnung selbst zu gestalten und nicht deren Gestaltung der Vollziehung zu überlassen. „Durch das Volk legitimiert ist schließlich nur er“.

31 Siehe zB § 10 Abs 2 Z 8 lit a und lit b sowie Z 12 UStG 1994 oder § 11 UStG 1994, § 13 Abs 2 UStG 1994. Vgl dazu in FN 38.

32 EStG⁶, Einleitung Rn 48.

sondern beispielsweise durch die Wortgruppe „und ähnliche ...“ erweitert (siehe zB für Österreich § 3a Abs 8 lit a und lit b bzw Abs 10 Z 3 UStG 1994³³ oder § 15 Abs 1 Z 10 ErbStG).

4. Analogie (oder teleologische Interpretation) hat aber nicht die Aufgabe, rechtspolitische Fehler des Gesetzgebers zu korrigieren (vgl zB BFH 20.3.2003, IVR 42/00, BStBl II, 798 mwN; allgemein zB OGH 15.9.1981, SZ 54/120).

III Anwendungs- und Abgrenzungsfälle

A. § 7 ABGB ist eine – an sich in einem Zivilgesetz enthaltene – einfach-gesetzliche Bestimmung.

1. Dass Analogie nicht auf den Zivilrechtsbereich beschränkt ist, sondern einen **in allen Rechtsbereichen**, also auch im öffentlich-rechtlichen Bereich prinzipiell anwendbaren Auslegungsgrundsatz darstellt, ist unbestritten. Lediglich im Bereich des Strafrechtes (und daher im Besonderen auch im Bereich des materiellen Teils des FinStrG in dessen erstem Abschnitt) ist Analogie zu Lasten des Beschuldigten verboten³⁴. Nicht zwingend erscheint allerdings die Judikatur, wonach eine Lücke im Zivilrecht im Zweifel unbeabsichtigt, im öffentlichen Recht im Zweifel jedoch beabsichtigt sein soll (so zB VwSlg 9677 A; weiterführend siehe im Text unter III.E. sowie in den FN 68 und 69).
2. Was für echte Lücken im Gesetz gilt, gilt auch für solche Lücken in Satzungen einer **Körperschaft**³⁵. Im Extremfall können demzufolge mE sogar die Voraussetzungen des § 34 Abs 1 BAO im Weg der („Statuten“-) Analogie nachgewiesen werden.

B. Jedenfalls besteht grundsätzlich kein Einwand, **Analogie im Steuerrecht** anzuwenden. *Werndl*³⁶ hat ein von mir erwirktes Erkenntnis des VwGH³⁷ zum Ersatz der Kopierkosten im Finanzstrafverfahren – also zu einer letztlich

33 Dazu siehe *Ruppe*, UStG³, § 3a Tz 57 und 85 („ähnliche“ ist vorgegeben durch Art 9 Abs 2 Buchstabe c bzw e der 6. MWStRL = Art 52 Buchstabe a und b bzw Art 56 Abs 1 Buchstabe c der MWStRL 2006/112/EG).

34 Einzelheiten siehe *Fabrizy*, StGB⁹, § 1 Rz 5 und 6, ferner § 4 Abs 1 FinStrG und § 1 Abs 1 VStG (hier iVm § 254 Abs 1 FinStrG) sowie Art 7 EMRK.

35 Siehe zB OGH 15.11.1983, JBl 1985, 95 = GesRZ 1984,220.

36 *Werndl*, Zur Analogie im Steuerrecht, ÖJZ 1997, 298.

37 VwGH 21.3.1996, 93/15/0221, ÖStZB 1997, 170. Dazu siehe auch *Arnold*, RdW 1996, 502 (die Aktenzahl des zweiten einschlägigen VwGHErk lautet richtig 93/15/0015).

außerhalb des materiellen Abgabenrechts liegenden Frage – zum Anlass für eine allgemeine diesbezügliche Untersuchung genommen.

1. Fälle, in denen die Höchstgerichtsjudikatur Analogie im Steuerrecht angewendet hat, sind beispielsweise in *Ritz*, BAO³, § 21 Tz 3 angeführt. Auch die Lehre³⁸ beruft sich wiederholt auf Analogie.
2. Ein geradezu klassisches Beispiel für Analogie (in concreto für belastende Analogie) im Steuerrecht stellt das VfGH^{Erk} 9.6.1984, B 407/80, Slg 10.028/1984, dar. Das KVStG bestimmte (in seiner Fassung vor dem Beitritt Österreichs zur EU³⁹) in seinem § 6 Abs 1 Z 4, dass zu den Gesellschaftsrechten an Kapitalgesellschaften auch die Anteile der Kommanditisten an einer Kommanditgesellschaft zählen, wenn zu den persönlich haftenden Gesellschaftern dieser Kommanditgesellschaft eine Kapitalgesellschaft gehört und erweiterte die Definition der Kapitalgesellschaften des § 5 Abs 1 KVStG im § 5 Abs 2 KVStG durch Fiktionen, ohne allerdings (anders als jetzt § 4 Abs 2 KVStG nF) die GmbH & Co KG selbst einer Kapitalgesellschaft gleichzusetzen.

Dessen ungeachtet hat der VfGH in diesem Erkenntnis Leistungen an eine **doppelstöckige GmbH & Co KG**, deren persönlich haftender Gesellschafter also keine Kapitalgesellschaft, sondern mit einer GmbH & Co KG eine Personengesellschaft ist, der Gesellschaftsteuerpflicht unterworfen⁴⁰. Begründet hat der VfGH seine Entscheidung mit Analogie⁴¹. *Werndl*⁴² erachtet es „bemerkenswert“, dass damit „keine geringere Feststellung getroffen“ wurde, als dass eine über den Gesetzeswortlaut hinausgehende Rechtsanwendung auch in einem Bereich möglich sein soll, der – ähnlich wie das Strafrecht – zur klassischen Eingriffsverwaltung

38 Siehe pars pro toto (ohne Anspruch auf Vollständigkeit) in *Ruppe*, UStG³, § 1 Tz 49, § 3 Tz 207, § 6 Tz 385, § 11 Tz 32, Tz 124 und 127, § 12 Tz 7, § 13 Tz 13, § 14 Tz 28, zweifelnd § 12 Tz 18, ablehnend § 12 Tz 75. Vgl dazu in FN 31.

39 Und demzufolge vor der Angleichung an die Richtlinie 69/355/EWG des Rates vom 17.7.1969 betreffend die indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital, Amtsblatt L 249 vom 3.10.1969, 25.

40 Dazu siehe *Arnold* in *Kastner/Stoll*, GmbH & Co KG², 182 (zu Analogiefragen bei der GmbH & Co KG hinsichtlich Gesellschaftsteuer siehe aaO 180, 206 und 213).

41 Seit der Harmonisierung (seit der Novelle BGBl 1994/629) besteht dieses Auslegungsproblem nach gängiger Ansicht nicht mehr, da nunmehr die GmbH & Co KG gem § 4 Abs 2 KVStG als Kapitalgesellschaft im Sinne dieses Gesetzes gilt (*Rief*, SWK Sonderheft September 1995, Rz 71; *Knörzer/Althuber*, Gesellschaftsteuer, § 4 Rz 14; missverständlich wegen des Fehlens eines Hinweises auf die geänderte Rechtslage *Ritz*, BAO³, § 21 Tz 3). Bei *Arnold*, AnwBl 1994, 947 (952) siehe den Hinweis auf diesbezügliche Absichten in den Materialien, denen allerdings eine textlich mangelhafte Umsetzung folgte.

42 Zur Analogie im Steuerrecht, ÖJZ 1997, 298 (301).

zählt“. Zu Unrecht⁴³ vermisst *Werndl* allerdings „Reaktionen in der Fachwelt“ auf dieses Erkenntnis des VfGH (siehe auch VwGH wie in Fußnote 43 und weiterführend im Text unter III. E).

3. § 236 BAO regelt in seinem Absatz 1 die **Abgabennachsicht** und bestimmt in seinem Abs 2, dass diese Regelung „auf **bereits entrichtete Abgabenschuldigkeiten** sinngemäß Anwendung“ findet. § 237 BAO regelt unter denselben Voraussetzungen (nämlich dass die „Einhebung nach der Lage des Falles unbillig wäre“) die **Entlassung aus der Gesamtschuld**. Nach der VwGH-Judikatur darf die Abgabe allerdings im Fall des § 237 BAO noch nicht entrichtet sein⁴⁴. Ich meine hingegen, dass hier eine echte Gesetzeslücke vorliegt, die zur Vermeidung gleichheitswidriger Ergebnisse durch analoge Anwendung des § 236 Abs 2 BAO zu schließen ist⁴⁵ und dass demzufolge auch bei bereits (vom Antragsteller) entrichteten Abgaben eine Entlassung aus der Gesamtschuld möglich ist.

C. In der Praxis stellt sich auch die Frage der Abgrenzung der Analogie (der Lückenfüllung durch Rechts- oder Gesetzesanalogie) von der **verfassungskonformen Interpretation**.

1. Ohne verbal auf Analogie abzustellen – wenngleich mit der Schlussfolgerung, „die vorliegende Fallkonstellation ist daher gleich zu behandeln wie das Neuhervorkommen von Tatsachen ...“ – hat der VfGH im Erkenntnis Slg 12.566/1990 im Wege einer „verfassungskonformen Interpretation“ die Wiederaufnahmegründe des § 303 BAO erweitert⁴⁶.
2. *Doralt/Ruppe*⁴⁷ führen Fälle der „**verfassungskonformen Analogie**“ an, also Auslegungsergebnisse, die im Weg der Lückenfüllung ein gleichheits-

43 *Werndl* zitiert lediglich *Ruppe*, Legalitätsprinzip und Abgabenrecht, 43 (69) in *Gassner/Lechner* (Hrsg), Steuerbilanzreform und Verfassungsrecht, wonach dieses VfGH-Erk „zumindest ein Grenzfall“ ist. AaO geht *Ruppe* von einem „Verbot steuerverschärfender Analogien“ aus und überlässt es lediglich einer „näheren Analyse“, ob der VfGH im Erk Slg 10.028/1984 gegen dieses Verbot verstoßen hat. Kritisch siehe *Arnold*, AnwBl 1985, 488 (489) und *derselbe* zum gleichen Ergebnis kommenden VwGH-Erk 30.6.1986, 84/15/0166, AnwBl 1986, 723 (724). In diesem VwGH-Erk ist auch die en bloc „abgelehnte“ gegenteilige Literatur angeführt.

44 VwGH 4.7.1990, 89/15/0013, ÖStZB 1991,12; RAE, Rz 1810; siehe auch *Ritz*, BAO³, § 237 Tz 2 (auch unter Zitierung *meiner* gegenteiligen Ansicht).

45 *Arnold*, AnwBl 1990, 449 (Anm 2 zum VwGH-Erk 24.10.1990, 86/13/0130); *derselbe* SWK 1998, S 669.

46 Einzelheiten (mit vollständiger Wiedergabe der maßgeblichen Begründung) siehe *Ritz*, BAO³, § 303 Tz 22.

47 Steuerrecht II³ Tz 424. Siehe auch *Ruppe*, Legalitätsprinzip (FN 43), 64 ff.

widriges Ergebnis vermeiden⁴⁸. Mit dem Vergleich „gleichgelagerter Verhältnisse“⁴⁹ fällt ein Prüfungsmaßstab für den Gleichheitssatz (Art 7 B-VG) mit der Methode, die Grundlagen für die Lückenfüllung finden (§ 7 ABGB verweist auf „ähnliche, in den Gesetzen bestimmt entschiedene Fälle“) zusammen. Ein gewisses Spannungsverhältnis entsteht hierbei aber insoweit, als die planwidrige Lücke oft (nur) Einzelfälle betreffen wird und der VfGH bei Auslegung des Gleichheitssatzes dem Gesetzgeber zubilligt, von einer Durchschnittsbetrachtung (vom Regelfall) auszugehen, was – gerade in Einzelfällen – zu (zu tolerierenden) Härten führen kann.

Aus besonderen Gründen⁵⁰ sei hier das zum Gerichtsgebührenrecht erlangene VfGH-Erk Slg 9568/1982⁵¹ erwähnt. Der VfGH hat zu einer (angesichts des Pauschalgebührensensystems des Gerichtsgebührengesetzes [GGG] für Zivilprozesse heute nicht mehr aktuellen) Frage zum GJGebGes 1962 ein verfassungswidriges Ergebnis dadurch beseitigt, dass er eine verfassungswidrige Lücke (im Umfang einer gesetzlichen Regelung zum nachträglichen Wegfall einer Gerichtsgebührenpflicht) im Weg der Analogie geschlossen hat.

D. Die Frage, ob es im Abgabenrecht (im weitesten Sinn) Bereiche gibt, in denen ein dort herrschendes **Auslegungssonderrecht** Analogie verbietet, ist naturgemäß – vorrangig – mit der Gegenfrage zu beantworten, ob ein derartiges Auslegungssonderrecht überhaupt rechtens wäre (und vor einem verfassungsrechtlichen Prüfungsmaßstab Bestand haben kann).

Angesprochen ist solcherart im Besonderen das Gerichtsgebührenrecht, also früher das GJGebGes 1962 und nun das GGG, ferner das GEG. Die

48 Beispiele: VfSlg 9568/1982; 10.072/1984; 10.612/1985; 15.884/2000. Siehe auch in FN 1.

49 Vgl zB VfGH 12.6.1997, B 1205/96, Slg 14.842/2997 oder VfGH 8.5.1980, G 1/80 ua, Slg 8806/1980 betreffend Vergleich der unterschiedlichen Befreiungsbestimmungen für Darlehens- und Kreditverträge nach § 33 TP 8 bzw TP 19 GebG idF Novelle BGBl 1976/668 (dazu siehe im Text unter I.C.6.).

50 Nämlich zum einen im Hinblick auf das von der VwGH-Judikatur für Gerichtsgebühren geschaffene Auslegungssonderrecht (siehe im Text unter III.D.), zum anderen weil es ein Beispiel für Analogie trotz (vermeintlich) taxativer Aufzählung im Gesetz ist (dazu siehe zB auch OGH 26.10.1991, 3 Ob 14/91, SZ 64/88, analoge Anwendung des § 42 Abs 1 Z 5 EO in der AbgEO).

51 VfGH 29.11.1982, B 310/82 = AnwBl 1984, 146 mit Anm *Arnold* unter Hinweis auf weitere Ausführungen zu diesem Problem. Siehe auch *Arnold* in FS Stoll (1990), 159 Fußnote 73; *derselbe* in der FS 50 Jahre WT-Kammer, 27 FN 8a; *derselbe* in *Klrečekal Rechberger/Zitta*, Bauten auf fremdem Grund², Rz 171 2.4.

VwGH-Judikatur⁵² hat für diesen Bereich die textlich schon standardisierte Aussage entwickelt, dass die Gerichtsgebührenpflicht im Interesse einer einfachen Vollziehbarkeit des Gesetzes bewusst an formale äußere Tatbestände anknüpft, was auch Analogie (etwa zur Schaffung eines vom Gesetzgeber nicht vorgesehenen Ausnahmetatbestandes) ausschließt. Dazu kann es hier mit einem Verweis auf *meine*⁵³ diesbezüglichen kritischen Ausführungen sein Bewenden haben.

1. Festgehalten sei dazu bloß, dass der VwGH diese Judikaturlinie selbst nicht immer konsequent anwendet. Sowohl im VwGH^{Erk} Slg 4515 F, als auch im Erkenntnis Slg 4723 F argumentiert der VwGH jeweils mit dem „Sinn des Gesetzes“, was natürlich den – allerdings für die Gesetzesauslegung gegenüber der Analogie vorrangigen – Vorgaben des § 7 ABGB entspricht⁵⁴.
2. Zu diesen Erkenntnissen, die eine (gegebenenfalls verfassungswidrige) rein grammatikalische Auslegung des Gesetzestextes – und damit ein problematisches Auslegungssonderrecht im Gerichtsgebührenrecht – vermeiden, gehört auch das VwGH^{Erk} 21.12.2000, 97/16/0360⁵⁵, das (in Bezug auf § 197 Abs 6 AktG) sehr wohl Analogie anwendet und den an sich eindeutigen Gesetzestext des § 18 Abs 1 GGG, wonach die Bemessungsgrundlage für das ganze Verfahren gleich bleibt, über den Inhalt des § 18 Abs 2 GGG hinaus auslegt und daher die Ausnahmebestimmung dieses § 18 Abs 2 GGG über den Gesetzeswortlaut hinaus – im Weg der Analogie – ausdehnt. Hinsichtlich des Ergebnisses beruft sich der VwGH auf *meine* Nachbemerkung zum VwGH^{Erk} 17.9.1992, 91/16/0090, AnwBl 1993, 107, in der es allerdings unmittelbar vor der Behandlung des § 197 Abs 6 AktG als bekräftigendes Argument heißt: „Gerade der hier zur Debatte stehende § 7 RATG ist nun mE ein Musterbeispiel dafür, daß es im Gerichtsgebührenrecht kein Auslegungssonderrecht geben kann“⁵⁶.
3. Selbst wenn man also für den Bereich des Gerichtsgebührenrechtes ein Auslegungssonderrecht akzeptieren wollte, bedeutet das noch keineswegs ein Analogieverbot für diesen Bereich.

52 ZB VwGH^{Erk} 3.9.1987, 86/16/0050, ÖStZB 1988, 203 und die dort angeführte weitere Rechtsprechung.

53 Allgemein (und kritisch) siehe *Arnold* in *Kletečka/Rechberger/Zitta*, Bauten auf fremdem Grund², Rz 171; weiters oben im Text unter I. C. 1.

54 *Arnold* in *Kletečka/Rechberger/Zitta*, Bauten auf fremdem Grund², Rz 171 2.3.1.

55 ÖStZB 2002/244, 294.

56 *Arnold* in *Kletečka/Rechberger/Zitta*, Bauten auf fremdem Grund², Rz 171 2.3.5. Siehe auch in FN 72.

E. Was verbleibt, ist die Frage, ob im Steuerrecht ein bestimmtes Ergebnis der Analogie von vornherein (wie etwa im Strafrecht nicht Analogie schlechthin, sondern bloß Analogie zu Lasten des Beschuldigten) ausgeschlossen ist, konkret gefragt, ob **Analogie zu Lasten des Steuerpflichtigen** verboten ist⁵⁷.

1. Die gelegentlich dazu vertretene Argumentation, dass Steuern nur aufgrund der Gesetze erhoben werden können, greift für sich allein besehen zu kurz. Insoweit sei daran erinnert, dass das Legalitätsprinzip, mithin die Bindung der Vollziehung an das Gesetz schon im Art 18 Abs 1 B-VG umfassend, somit auch für den Bereich der Vollziehung in Abgabengesetzen angeordnet ist⁵⁸. Wenn Art 18 Abs 1 B-VG nicht umfassend Analogie zu Lasten des Normunterworfenen verbietet, verbietet auch § 5 F-VG 1948 nicht ausnahmslos Analogie zu Lasten des Abgabepflichtigen. § 4 Abs 1 BAO, der den Abgabenanspruch entstehen lässt, „sobald der Tatbestand erfüllt ist, an den das Gesetz die Abgabepflicht knüpft“, ist letztlich ein einfach-gesetzlicher Ausfluss dieser Verfassungsbestimmungen⁵⁹.
2. Das deutsche BVerfG hat in seiner Entscheidung vom 24.1.1962⁶⁰ allerdings den Rechtssatz geprägt: „Die rechtsprechende Gewalt kann durch Analogie keine Steuertatbestände schaffen oder verschärfen, denn das Steuerrecht lebt vom Diktum des Gesetzgebers“⁶¹. Darauf läuft letztlich auch die Judikatur des VfGH⁶² zur besonderen Bedeutung des Determinierungsgebotes (Art 18 B-VG) im Abgabenrecht hinaus, weil gerade in diesem Bereich „ein besonderes Rechtsschutzbedürfnis für eine exakte gesetzliche Regelung besteht.“ Bei Abgabengesetzen handelt es sich um sogenannte „eingriffsnahe“ Gesetze, sodass insoweit an das Bestimmtheitsgebot gesteigerte Anforderungen zu stellen sind. Betreffend Einbeziehung von selbständigen Musikern in die Pflichtversicherung nach dem ASVG hat der VfGH im Erkenntnis Slg 15.633/1999 mit Allgemeingültigkeit ausgesprochen: „Würde man ... eine Schließung dieser Lücke durch Analogie zulassen, hätte es die Behörde in der Hand, im Analogiewege entweder eine Versicherungsgrenze, eine Mindestbeitragsgrundlage oder eine feste Beitragsgrundlage heranzuziehen und je nach der gewähl-

57 Zum Problembereich siehe zB *Tanzer*, *StuW* 1981, 201; *Gassner*, *ÖStZ* 1981, 264; *Stoll*, *BAO*, 226; *Doralt/Ruppe*, *Steuerrecht II*⁵ Tz 423, aber auch *Ruppe* wie in FN 43.

58 Vgl *Ruppe* in *Korinek/Holoubek* (Hrsg), *Österreichisches Bundesverfassungsrecht*, § 5 F-VG Tz 2.

59 Dazu *Stoll*, *BAO*, 58.

60 BVerfGE 13, 318, 328.

61 Ebenso Beschluss vom 13.12.1966, BVerfGE 21, 1 ff. Anders BFH 20.10.1983, IV R 175/79, BStBl 1984 II S. 221 und 12.1.1999, VI R 29/86, BStBl II 1990, 423 = BFHE 159, 341.

62 VfGH 6.10.1981, G 7/81, VfSlg 9227/1981 mwN.

ten Methode zu völlig unterschiedlichen Ergebnissen hinsichtlich der Beitragsbelastung und der damit erworbenen Beitragsgrundlage zu kommen. Es kann vor dem Hintergrund des rechtsstaatlichen Prinzips nicht der Vollziehung überlassen sein, sich zum Zweck des Eingriffs in das Eigentumsrecht ihre eigene Rechtsgrundlage aus fremden Regelungskomplexen zu schaffen. Vielmehr hat – in Übereinstimmung mit den strengen Anforderungen an die Determinierung eingriffsnaher Gesetze im allgemeinen (vgl zB VfSlg 10.737/1985), aber auch mit den Anforderungen an die Klarheit und Verständlichkeit von Regelungen über die Sozialversicherungspflicht im besonderen (vgl VfSlg 14.802/1997) – der Gesetzgeber des jeweiligen Regelungskomplexes die Grundlage für den Eingriff in das Eigentumsrecht so auszugestalten, daß dem Bestimmtheitsgebot des Art 18 B-VG und dem Eingriffsvorbehalt des Art 5 StGG Genüge getan ist. Die durch die in Prüfung gezogene Wendung getroffene gesetzliche Regelung ist daher wegen nicht hinreichender Bestimmtheit im Sinn des Art 18 B-VG verfassungswidrig.“

Darauf aufbauend hat ein verstärkter Senat des VwGH im Erkenntnis Slg 15.528 A/2000 zur Geschäftsführerhaftung nach § 67 Abs 10 ASVG Analogie zum § 80 Abs 1 BAO (der für eine Haftung nach § 9 BAO als Basis dient) zusätzlich auch noch mit der Begründung abgelehnt, ungeachtet „möglicherweise versehentlich“ unterlassener Regelungen durch den Gesetzgeber liege in concreto weder eine technische noch eine teleologische Gesetzeslücke vor. Diese Aussage erfolgte trotz des Umstandes, dass die Regelung in der BAO Vorbild für § 67 Abs 10 ASVG war.⁶³

3. Die Grenze für belastende Analogie bilden demzufolge jedenfalls die Schaffung neuer Tatbestände⁶⁴, einer Mitschuldnerschaft bzw Haftung⁶⁵ oder die Erzielung gegen den Zweck der Vorschrift bzw gegen den Gleichheitssatz oder sonstiges Verfassungsrecht verstoßender Ergebnisse. Die auf rechtsstaatliche Erwägungen gestützte Aussage *Ruppe*⁶⁶, dass von einer grundsätzlichen Unzulässigkeit steuerverschärfender Analogie auszugehen ist, erfährt allerdings in *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht II⁵ Tz 423 vor allem durch den Befund eine Abschwächung, dass „– soweit zu sehen –

63 Siehe *Arnold* in FS *Krejci*, Geschäftsführerhaftung nach § 9 BAO und nach § 67 Abs 10 ASVG, 443.

64 Vgl *Gassner*, ÖStZ 1981, 264 oder Rz 2 KStR 2001 (AÖFV 2002/70): „Eine Erweiterung des erschöpfend aufgezählten“ (der unbeschränkten Köst-pflicht unterliegenden) „Personenkreises durch Auslegung oder Analogie ist nicht zulässig.“

65 VwGH verst Sen Slg 15.528 A/2000 unter Hinweis auf VfGH 14.10.1999, G 36/99, Slg 15.633/1999 wie oben im Text. Vgl *Arnold*, Schuld und Haftung im Steuerrecht, Rz 35. Siehe auch in FN 79.

66 Legalitätsprinzip (FN 43), 68.

weder vom VfGH noch vom VwGH“ grundsätzliche „Bedenken gegen eine belastende Analogie im Steuerrecht“ geäußert werden.

4. Nach *Lusgä*⁶⁷ bewirkt § 42 dAO (vgl § 22 BAO) eine Einschränkung der Analogie im Steuerrecht dergestalt, dass in seinem Anwendungsbereich eine Ausdehnung von Steuerrechtsnormen auf den Umgehungsstatbestand vom Gestaltungsmissbrauch abhängig gemacht wird.
5. Schlagworte wie „im Zweifel ist eine im öffentlichen Recht auftretende Rechtslücke als beabsichtigt anzusehen“⁶⁸ oder „im öffentlichen Recht ist im Zweifel keine Lücke anzunehmen“⁶⁹, die Beschwerdeführern entgegengehalten werden, welche (vergeblich) die analoge Anwendung einer Begünstigungsbestimmung für sich reklamieren, gehören umgekehrt naturgemäß zum Verteidigungsrepertoire der von belastender Analogie Betroffenen.

F. Auch das Gebot der **methodischen Konsequenz der Gesetzesauslegung** sollte der Analogie Grenzen setzen. So ist es beispielsweise ständige Judikatur, dass für das in den §§ 6 und 7 GEG nur bruchstückweise geregelte Verfahren über die Einbringung der gerichtlichen Gebühren, Kosten und Geldstrafen subsidiär weder das AVG noch die BAO anzuwenden ist, sondern mangels gesetzlicher Regelung die allgemeinen Grundsätze eines rechtsstaatlichen Verfahrens heranzuziehen sind⁷⁰. Dazu gehört etwa nach der Judikatur des VwGH die Wahrung des Parteigehörs⁷¹, nicht aber das Recht auf Übergang der Entscheidungspflicht⁷². Umso mehr überrascht es, wenn der VwGH

67 Die Verhinderung von Steuerumgehungen bei Umstrukturierungen unter besonderer Berücksichtigung des Gestaltungsmissbrauchs nach § 42 AO (Band 19, Steuerrecht in Forschung und Praxis, 2006).

68 VwGH 3.11.1978, Slg 9677 A = ZfVB 1979/698 (in der Sache überholt durch VfSlg 8981/1980) abgrenzend vom gegenteiligen Grundsatz im Zivilrecht; VwGH 7.9.2006, 2006/16/0044, ÖStZB 2007/145, 197.

69 Vgl die Nachweise bei *Antoniolli/Koja*, Allgemeines Verwaltungsrecht³, 104 FN 48 und zB VwGH 29.1.2004, 99/17/0135.

70 Vgl die unter E. 1 zu § 7 GEG in *Stabentheiner*, Gerichtsgebühren⁸ zusammengefassten Entscheidungen des VwGH.

71 Siehe E. 8 ff zu § 7 GEG in *Stabentheiner*, Gerichtsgebühren⁸.

72 Siehe in Auseinandersetzung mit § 73 Abs 2 AVG und § 311 Abs 2 BAO VwGH 29.1.1997, 95/16/0085, AnwBl 1997, 751 iZm VwGH 17.2.1994, 93/16/0196, AnwBl 1994, 741 mit krit Anm *Arnold*. Die im erstgenannten Erk erwähnte „Analogie“, die der Bf erfolglos bekämpft hat, ist aus dem Erk nicht zu konkretisieren. Im Erk 21.12.1965, 2351 bis 2360/64, 367 bis 373/65, NBIRAS 1966, 86 (87 f) – dazu siehe auch *Arnold* in *Krejci* (Hrsg), Handbuch zum KSchG, 964 FN 74 – hat der VwGH eine analoge Anwendung der §§ 257, 290 BAO für das GEG abgelehnt, sodass der Solidarschuldner, der die Frist für seinen Berichtigungsantrag versäumt hat, nicht dem späteren Berichtigungsantrag eines anderen Solidarschuldners beitreten kann und die Entscheidung über den Berichtigungsantrag auch nicht für ihn wirkt.

in letzter Zeit in Gerichtsgebührensachen gesteigert – jeweils ohne nähere Begründung – auf VwGH-Judikatur zu vergleichbaren in der BAO geregelten Rechtsfragen verweist⁷³ (was nur dann problemfrei ist, wenn es um die Auslegung allgemeiner, in beiden Gesetzen gleich verwendeter Rechtsbegriffe geht, nicht aber, wenn die Auslegung [nur] in der BAO gesetzten Rechts als Vorbild dient).

IV. Gemeinschaftsrechtsbezogene Überlegungen

A. Auch in der **Judikatur des EuGH** finden sich Fälle, in denen sich der Gerichtshof der Analogie⁷⁴ bedient oder Analogie (nicht grundsätzlich, sondern aus sachlichen Gründen und mit einer entsprechenden Begründung) ablehnt⁷⁵.

Im Urteil 4.10.2001, Rs C-326/99, *Goed Wonen*, Slg 2001, I-6831 billigt der EuGH, dass Nießbrauch (Fruchtgenuss) an Grundstücken mit Vermietung und Verpachtung von Grundstücken „gleichgestellt wird“ (Rn 59), was der niederländische Gesetzgeber bei Umsetzung des Art 13 Teil B Buchstabe b der 6. MWStRL (= Art 135 Abs 1 Buchstabe l der MWStRL 2006/112/EG) mit Analogie begründet hatte.

B. Zu warnen ist allerdings davor, „über Gemeinschaftsrecht“ für einen gesetzlich nicht geregelten Tatbestand ein Ergebnis zu begründen, das im Weg

73 Siehe zB VwGH 23.11.2005, 2005/16/0112, 0192 mit Übertragung der VwGH-Judikatur zur BAO (vgl. *Ritz*, BAO³, Tz 4 zu § 209 und Tz 18 zu § 238 BAO), wonach Unterbrechungshandlungen anspruchsbefugten wirken, ohne dass es von Bedeutung wäre, gegen wen sich solche Amtshandlungen richten, während das nach VStG (aber auch nach ABGB) natürlich nicht der Fall ist (wenn „der Falsche“ verfolgt oder geklagt wird). Gegen alles, was auf eine sachverhältnismäßig nicht berechnete Ausschaltung der Verjährung hinausläuft siehe VwSlg 13.983 A/1994. Das wie die BAO hier nicht anwendbare AVG enthält für die §§ 76 und 77 überhaupt keine Verjährungsbestimmungen (VwGH 25.4.2006, 2004/11/0171). Zum Verhältnis BAO/GEG siehe schon *Arnold* in der Nachbemerkung zum VwGHErk 26.4.1977, 629/77, AnwBl 1978, 119.

74 Siehe zB EuGH 8.11.2005, Rs C-443/03, *Leffler*, Slg 2005, I-9611, Rn 68. Aus dem Sachgebiet des Steuerrechts seien – wenngleich letztlich zu einer nicht steuerrechtlichen Frage – die Urteile vom 12.9.2000, Rs C-276/97, *Kommission/Frankreich*, Slg 2000, I-6251, Rn 68; Rs C-358/97, *Kommission/Irland*, Slg 2000, I-6301 Rn 76 und Rs C-359/97, *Kommission/Vereinigtes Königreich*, Slg 2000 I-6355, Rn 85 jeweils über Klagen der Kommission erwähnt. Siehe auch EuGH 15.5.2001, Rs C-34/99, *Primb-ack*, Slg 2001, I-3833; dazu *Ruppe*, UStG³, § 4 Tz 44.

75 EuGH 16.12.1976, Rs 38/76, *Industriemetall Luma GmbH*, Slg 1976, 2027, Rn 7; 29.5.1997, Rs C-389/95, *Klattner*, Slg 1997, I-2719, Rn 21 und 22.

der Analogie im Bereich des nationalen Rechts nicht erreicht werden könnte. Ich denke beispielsweise an die Regelung im § 3 KVStG idgF betreffend **Doppelgesellschafter**. Nach dieser Bestimmung wird die Gesellschaftsteuerpflicht nicht dadurch ausgeschlossen, dass **Leistungen** (§ 2 KVStG) **nicht von Gesellschaftern** bewirkt werden, sondern von Personenvereinigungen oder Körperschaften, an denen die Gesellschafter als Mitglieder oder Gesellschafter beteiligt sind.

Solcherart wird ein Nebentatbestand⁷⁶ abschließend geregelt. § 3 KVStG dient dem Zweck (auch unbeabsichtigte) Steuerumgehungen zu verhindern⁷⁷. Er ist mit Rücksicht auf diesen seinen Zweck eng auszulegen⁷⁸. Im Weg der Analogie könnte demzufolge § 3 KVStG nie auf einen Fall angewendet werden, dass Gesellschafter der Kapitalgesellschaft ein Treuhänder ist und der Treugeber selbst Leistungen an diese Gesellschaft erbringt. Diese Variante eines Sachverhaltes, wonach die Leistung eben „nicht von Gesellschaftern bewirkt“ wird, ist durch § 3 KVStG nicht erfasst. Es gilt der Anwendungsvorrang nationalen Rechts. Dennoch hat der VwGH⁷⁹ in einem derartigen Fall Gesellschaftsteuerpflicht bejaht⁸⁰ und hiebei ausschließlich Argumente aus der EuGH-Judikatur zur Kapitalansammlungsrichtlinie 69/335/EWG geschöpft.

C. Selbst wenn der nationale Richter die Anwendung von Analogie im innerstaatlichen Rechtsbereich verneint, kann – in concreto durch **Verdrängung**⁸¹ einer nationalen Legisvakanz bewirkenden Inkrafttretensbestimmung

76 *Eggh/Klenk*, Gesellschaftsteuerkommentar⁴, Tz 225.

77 BFH 22.11.1962, BFHE 76, 179, BStBl III 1963, 64.

78 *Eggh/Klenk*, Gesellschaftsteuerkommentar⁴, Tz 228.

79 23.11.2005, 2005/16/0040, ÖStZB 2006/278, 355 (nach Ablehnungsbeschluss des VfGH B 1545/03). Auf die sich demzufolge stellende (und in der Beschwerde gestellte) Frage, wer nun iSd § 9 Abs 2 KVStG haftet, ob der Treuhänder oder der Treugeber, geht der VwGH „mangels Relevanz im Beschwerdefall nicht weiter ein.“ Siehe auch *Kotschnigg*, Unterliegen Leistungen des Treugebers tatsächlich der Gesellschaftsteuer, SWK 2007, Heft 8, 339.

80 Die hier getätigten Aussagen iZm Analogie werden nicht dadurch beeinträchtigt, dass sich der VwGH nun – ausgehend von EuGH-Judikatur (17.10.2002, Rs C-339/99, *Energie Steiermark Holding AG*, Slg 2002, I-8837) – im Gesellschaftsteuerrecht auf wirtschaftliche Betrachtungsweise beruft. Im diesbezüglichen Ersuchen um Vorabentscheidung hatte der VwGH (Beschluss 1.9.1999, 98/16/0324) ausgeführt: „Aus der bisherigen höchstgerichtlichen Judikatur ergibt sich ..., dass ‚mittelbare‘ Gesellschafter nicht als Gesellschafter anzusehen sind.“

81 Dadurch unterscheidet sich das Beispiel von dem Ergebnis, vor dem im Text unter IV.B. gewarnt wird.

– kraft Gemeinschaftsrechts uU ein letztlich gleichwertiges Ergebnis erzielt werden⁸².

D. Keine gegebenenfalls durch Analogie zu schließende Lücke liegt dann vor, wenn der nationale Gesetzgeber **Richtlinienrecht nicht oder nicht vollständig umsetzt**. Diesfalls kann sich der einzelne Bürger – nicht aber die Vollziehung – unter bestimmten Umständen⁸³ direkt auf die Richtlinie berufen. Im horizontalen Bereich hat das nationale Gericht diesfalls das gesamte nationale Recht zu berücksichtigen und es soweit wie möglich an Hand des Wortlautes und des Zwecks der Richtlinie – gegebenenfalls also auch im Wege der Analogie – auszulegen, um zu einem Ergebnis zu gelangen, das mit dem von der Richtlinie verfolgten Zweck vereinbar ist⁸⁴.

E. Zur Durchsetzung im Gemeinschaftsrecht gegründeter **Staatshaftungsansprüche** sind die Bestimmungen des AHG (soweit sie weder im prozessualen noch im materiellen Bereich Grundsätzen des Gemeinschaftsrechts widersprechen) analog heranzuziehen⁸⁵.

82 Siehe in FN 22. Der nationale Gleichheitssatz greift in vergleichbaren Fällen des Übergangsrechts – anders die Kriterien bei rückwirkender Inkraftsetzung – oft nicht (siehe zB VwGH 25.10.2006, 2005/15/0012 nach Ablehnungsbeschluss des VfGH B 481/04; anders VwGH 22.11.1999, 98/17/0351; Analogie im Übergangsrecht siehe zB VwGH 31.3.2006, 2003/12/0035).

83 Näheres siehe zB *Ruppe*, UStG³, Einf Tz 25.

84 EuGH 5.10.2004, Rs C-397/01 bis 403/01, *Pfeiffer ua*, Rn 109 bis 120, Slg 2004, I-8835.

85 OGH 25.7.2000, 1 Ob 146/00b, SZ 73/123 = JBl 2001, 181. Zur Zuständigkeit (und abgrenzend) siehe VfSlg 17.002/2003.