

1.	Einleitung.....	4
2.	Finanzverfassungsrechtliche Grundlagen	7
2.1.	Abgaben und sonstige Finanzierungsmöglichkeiten	7
2.2.	Kompetenzverteilung nach F-VG.....	10
2.2.1.	Landesabgaben gem F-VG.....	11
2.2.1.1.	<i>Abgabenerfindungsrecht der Länder.....</i>	12
2.2.1.2.	<i>Gleichartigkeit von Abgaben.....</i>	13
2.2.2.	Gemeindeabgaben gem F-VG.....	14
2.2.2.1.	<i>Bundesgesetzliche Ermächtigung § 7 Abs 5 F-VG</i>	15
2.2.2.2.	<i>Landesgesetzliche Ermächtigung § 8 Abs 5 F-VG</i>	16
2.2.3.	Abgabenrechtliche Rechtsformenmissbrauch.....	17
3.	Typologie der Fremdenverkehrsabgaben	19
3.1.	Zu Fremdenverkehrsabgaben im Allgemeinen.....	19
3.2.	Zur Typologisierung.....	20
3.3.	Struktur der Typologisierung.....	21
3.3.1.	Besteuerungsobjekt (Steuergegenstand).....	21
3.3.2.	Besteuerungssubjekt (Steuerschuldner)	22
3.3.3.	Bemessungsgrundlage (Wertermittlung).....	23
3.3.4.	Einhebung (inkl. Überwachung).....	23
3.3.5.	Regelungszuständigkeit und Ertragshoheit.....	24
3.4.	Fremdenverkehrsabgabe.....	25
3.4.1.	Einhebung von Gästen („Ortstaxe“)	25
3.4.1.1.	<i>Besteuerungsobjekt (Steuergegenstand).....</i>	25
3.4.1.2.	<i>Besteuerungssubjekt (Steuerschuldner)</i>	27

3.4.1.3.	<i>Bemessungsgrundlage (Wertermittlung)</i>	28
3.4.1.4.	<i>Einhebung (inkl. Überwachung)</i>	29
3.4.1.5.	<i>Regelungszuständigkeit und Ertragshoheit</i>	32
3.4.2.	Exkurs: Einhebung von Kurgästen.....	34
3.4.3.	Einhebung von Tourismusinteressenten („Interessentenbeiträge“)	37
3.4.3.1.	<i>Besteuerungsobjekt (Steuergegenstand)</i>	38
3.4.3.2.	<i>Besteuerungssubjekt (Steuerschuldner)</i>	40
3.4.3.3.	<i>Bemessungsgrundlage (Wertermittlung)</i>	43
3.4.3.4.	<i>Einhebung (inkl. Überwachung)</i>	51
3.4.3.5.	<i>Regelungszuständigkeit und ertragshoheit</i>	54
3.4.3.6.	<i>EXKURS: Tourismusförderungsfonds</i>	66
3.4.4.	Einhebung von Eigentümern einer Ferienwohnung	68
3.4.4.1.	<i>Besteuerungsobjekt (Steuergegenstand)</i>	71
3.4.4.2.	<i>Besteuerungssubjekt (Steuerschuldner)</i>	72
3.4.4.3.	<i>Bemessungsgrundlage (Wertermittlung)</i>	73
3.4.4.4.	<i>Einhebung (inkl. Überwachung)</i>	76
3.4.4.5.	<i>Regelungszuständigkeit und Ertragshoheit</i>	77
3.5.	Zweitwohnsitzabgabe	79
3.5.1.	Besteuerungsobjekt (Steuergegenstand).....	82
3.5.2.	Besteuerungssubjekt (Steuerschuldner)	85
3.5.3.	Bemessungsgrundlage (Wertermittlung).....	88
3.5.4.	Einhebung (inkl. Überwachung)	92
3.5.5.	Regelungszuständigkeit und Ertragshoheit.....	92
3.5.6.	Exkurs Abgrenzung Zweitwohnsitzabgabe / Fremdenverkehrsabgabe	93

4.	Schlussbemerkungen	97
5.	Abkürzungsverzeichnis	100
6.	Literaturverzeichnis	101
6.1.	Bücher	101
6.2.	Aufsätze	103
6.3.	Sonstige Druckwerke	104
7.	Abbildungsverzeichnis	105
7.1.	ORTSTAXE	106
7.2.	KURTAXE	108
7.3.	INTERESSENTENBEITRAG	109
7.4.	Leistungen an TOURISMUSFÖRDERUNGSFONDS	111
7.5.	FERIENWOHNUNGSABGABE	112
7.6.	ZWEITWOHNSITZABGABE	113

1. EINLEITUNG

Der Tourismus hier grds verstanden als „die Gesamtheit der Beziehungen und Erscheinungen, die sich aus der Reise und dem Aufenthalt von Personen ergeben, für die der Aufenthaltsort weder hauptsächlicher und dauernder Wohn- noch Arbeitsort ist“,¹ stellt in Österreich einen wichtigen Wirtschaftsfaktor dar und ist als solcher heute auch einer umfangreichen Belastung durch den Staat unterworfen.² Abseits von den „Massensteuern“ wie Einkommensteuer oder Körperschaftsteuer als (gemeinschaftlichen) Bundesabgaben sollen im Rahmen dieser Arbeit jene an die Gebietskörperschaften bzw andere Körperschaften öffentlichen Rechts zu entrichtende öffentlich-rechtliche Geldleistungen im Mittelpunkt stehen, die einen direkten Zusammenhang mit dem Tourismus haben.

Den Regelfall bilden dabei die Fremdenverkehrsabgaben,³ die in Österreich auf eine lange, bereits in die Monarchie zurückreichende Tradition zurückblicken können. So sind Kurtaxen, also für die Nächtigung in einem Kurort aufgrund staatlicher Anordnung zu entrichtende Geldleistungen durch einen Kurgast,⁴ für Bad Ischl bereits für das Jahr 1842 überliefert.⁵ Ein kurzer Blick in die Geschichte des Tourismus in Österreich zeigt deutlich wie der Staat mit seinem Bedürfnis nach neuen Einnahmequellen immer wieder auf neue Phänomene und Entwicklungen im Tourismus reagiert hat.

Obwohl natürlich zu jeder Zeit gereist wurde, war zu Beginn des 19. Jahrhunderts der Tourismus, also das Reisen an Orte außerhalb der engeren Umgebung insb zu Erholungszwecken weitgehend unbekannt.⁶ Den Anfang bildete der „Bäderfremdenverkehr“ in die Kurbäder Böhmens (Karlsbad, Franzensbad, etc) und Niederösterreichs (Baden, Bad Vöslau).⁷ Im Biedermeier beginnen die „begüterten Kreise während der Sommermonate der schwülen Stadt (zu) entfliehen und in einer eignen Sommerwohnung, in einer ‚Villa‘, die Sommerfrische der höhergelegenen Gebirgstäler

¹ Kaspar 16.

² Der Tourismus hat am österreichischen Bruttoinlandsprodukt (BIP) einen Anteil von 5,4% bzw ca 14 Mrd Euro, Statistik Austria 33.

³ Der Begriff „Fremdenverkehr“ wurde in vielen Gesetzen bereits durch den modernen Begriff „Tourismus“ ersetzt und so ist auch dieser Begriff grds der Standard in dieser Arbeit. Die Begriffe „Fremdenverkehr“ bzw „Fremdenverkehrsabgaben“ werden jedoch dann verwendet, wenn das zugrunde liegende Gesetz oder Judikat diese verwenden. So verwendet bspw das FinanzausgleichsG (FAG) nach wie vor den Abgabentatbestand der „Fremdenverkehrsabgaben“. Im Rahmen dieser Arbeit sind „Fremdenverkehr“ und „Tourismus“ als äquivalent anzusehen.

⁴ Im Detail siehe 3.4.2.

⁵ Brusatti 21.

⁶ Brusatti 9.

⁷ Brusatti 14.

aufzusuchen.“⁸ Spätestens mit der jährlichen Sommerfrische der kaiserlichen Familie in Ischl ab 1849 begann der touristische und damit auch wirtschaftliche Aufstieg des Salzkammerguts.⁹ Der Tourismus erlebte insb durch den Ausbau der Bahnverbindungen einen enormen Aufschwung und wird gegen Ende des 19. Jahrhunderts erstmals einem breiteren Publikum zugänglich. Dies führte schließlich zum touristischen Erschließen neuer Regionen wie zB des Semmerings.¹⁰ Jedenfalls in einem Teil der touristisch erschlossenen Gebiete wurden damals bereits, wie auch zuvor angeführt, Abgaben von Gästen für die Nächtigung im Rahmen eines vorübergehenden Aufenthalts erhoben.

In der Zwischenkriegszeit war in Österreich aufgrund des Verlusts vieler wichtiger Tourismusregionen nach Auflösung der Monarchie in vielen Gebieten ein Neuanfang notwendig, was auch sehr rasch gelang.¹¹ Im Jahr 1927 existierten in acht Bundesländern Ortstaxen („Fremdenzimmerabgaben“), also Abgaben, die aufgrund einer Nächtigung im Rahmen eines vorübergehenden Aufenthalts von Gästen erhoben werden.¹² Einzige Ausnahme bildete das Bundesland Tirol, welches jedoch den Vermieter von nur maximal saisonal vermieteten Räumen im Unterschied zu langfristigen Vermietungen einer höheren Abgabenlast unterwarf.¹³ Wie *Thienel* beschreibt, existierten damals bereits in einigen Bundesländern Interessentenbeiträge, also Abgaben, die von Erwerbsunternehmen aufgrund ihrer aus dem Tourismus erzielten Vorteile zu entrichten waren.¹⁴ Damit wird gerade auch die Bedeutung des Tourismus für die gesamte Wirtschaft dieser Regionen klar.

Nach Ende des zweiten Weltkriegs folgte ein Boom des Tourismus; ab den 50er Jahren insb im Wintertourismus mit dem Skifahren als neuem Massenphänomen.¹⁵ In den 60er Jahren begann die bis heute andauernde Entwicklung weg vom „0815-Hotel“ mit Vollpension hin zu individuellen Urlaubsformen. Dabei begann „*das Ferienappartement und die Ferienwohnung, eine moderne, komfortable Form der alten ‚Sommerfrische-Wohnung‘*“ eine wichtigere Rolle im heimischen Tourismus zu spielen, die insb von Familien mit Kindern sehr häufig genutzt wurde und wird.¹⁶ Dabei kann eine solche Wohnung entweder möbliert für einen Urlaub angemietet werden oder aber eine Wohnung im bevorzugten Urlaubsort wird gekauft und in den Folgejahren als

⁸ Brusatti 25.

⁹ <badischl.com/de/3-02-0-100397229/detail/badischl.html>

¹⁰ Brusatti 91.

¹¹ Brusatti 100.

¹² Pfaundler/Weinzierl/Lind/Gapp 41.

¹³ Pfaundler/Weinzierl/Lind/Gapp 37.

¹⁴ Thienel, Teil 2, 23.

¹⁵ Brusatti 163.

¹⁶ Brusatti 177.

Urlaubsdomizil verwendet. Auch diese neue Unterkunfts-kategorie wurde bald von Tourismusabgaben erfasst, wobei für die kurzfristig gemieteten Wohnungen eher auf die Ortstaxe als bewährte Abgabe zurückgegriffen wurde und für die Eigentümer von Ferienwohnungen aus Effektivitätsgründen meist eine eigene pauschale Tourismusabgabe eingeführt wurde.¹⁷

Der Boom der Ferienwohnungen insb im alpinen Raum setzt sich bis heute fort und führt zu Problemen wie den hohen Finanzierungs- und Erhaltungskosten der Infrastruktur, der Kalte-Betten-Problematik und der Frage nach leistbarem Wohnraum für Einheimische.¹⁸ Als Reaktion darauf entstand - als ein Lenkungsansatz von vielen möglichen Lenkungsansätzen¹⁹ - die Zweitwohnsitzabgabe,²⁰ welche den besonderen Aufwand der Innehabung eines Zweitwohnsitzes erfasst, und damit Zweitwohnsitze verteuern soll.

Die aktuellste Entwicklung auf dem österreichischen Tourismusmarkt ist der Städtetourismus und der damit einhergehende Übernachtungsboom in Wien, wo es in den vergangenen 15 Jahren zu einer Steigerung der jährlichen Nächtigungen von 6,9 Mio auf 10,8 Mio (Steigerung von 56%) gekommen ist.²¹ Gleichzeitig kommt es – einem internationalen Trend folgend²² – zu einer größeren Zahl von kurzfristig überlassenen Ferienwohnungen, die mit dem bisherigen System der Wi Ortstaxe nicht erfasst werden können.²³

Die immense Bedeutung des Tourismus für die österreichische Wirtschaft zeigt sich bereits an wenigen Eckdaten der Statistik Austria. Im Jahr 2010 gab es 124,8 Mio erfasste Nächtigungen in ca. 66.000 (privaten und gewerblichen) Beherbergungsbetrieben mit 1,28 Mio Betten. Daraus resultieren Einnahmen von ca 14 Mrd Euro (ca 5,4% des BIP) und Beschäftigung für 307.000 Personen. Von den weltweit 940 Mio erfassten Ankünften entfallen 22 Mio auf Österreich (elfter Platz).²⁴ Der Tourismus ist somit für die Gebietskörperschaften sowohl willkommene Einnahmequelle als auch hoher Kostenfaktor, insb im Infrastrukturbereich. Die vorliegende Arbeit befasst sich im Folgenden mit jenen Einnahmen, die Länder und Gemeinden aufgrund der Abgabentatbestände der Fremdenverkehrsabgaben und der Zweitwohnsitzabgabe erheben und will versuchen die vielfältigen Formen, Bezeichnungen und Einnahmequellen

¹⁷ Details siehe 3.4.4.

¹⁸ Beritelli 4 f.

¹⁹ Weitere Lenkungsansätze und Ideen bei der Einführung zur Zweitwohnsitzabgabe unter 3.5.

²⁰ Erstmals eingeführt mit dem FAG 1993.

²¹ <statistik.at/web_de/static/ankuenfte_naechtigungen_sowie_durchschnittliche_aufenthaltsdauer_nach_bund_030029.pdf>

²² <diepresse.com/home/leben/reise/688763/Airbnb_Luftbett-statt-Bettenburg>

²³ Details siehe 3.4.4.

²⁴ Statistik Austria 60.

unter Einbeziehung der Rechtsprechung der Höchstgerichte des öffentlichen Rechts und der wesentlichen Stimmen der Literatur zu ordnen und zu systematisieren.

2. FINANZVERFASSUNGSRECHTLICHE GRUNDLAGEN

2.1. Abgaben und sonstige Finanzierungsmöglichkeiten

Die österreichische Bundesverfassung regelt in den Art 10 – 15 B-VG die Kompetenzverteilung zw dem Bund und den Ländern. Für den Kompetenztatbestand des Abgabewesens regelt Art 13 B-VG besonderes: *„Die Zuständigkeiten des Bundes und der Länder auf dem Gebiet des Abgabewesens werden durch ein eigenes Bundesverfassungsgesetz („Finanz-Verfassungsgesetz“) geregelt.“* Die Reichweite dieses speziellen Verfassungsgesetzes richtet sich daher nach der Reichweite des Begriffs „Abgabe“.

Bei Betrachtung der hoheitlichen Leistungspflichten, die Rechtsunterworfenen durch den Staat auferlegt werden können, sind zuerst folgende zwei Unterscheidungen zu treffen. Zu allererst sind Geldleistungen und Sachleistungen zu unterscheiden, somit monetäre Leistungspflichten von nicht monetären zu trennen. Im zweiten Schritt sind Geldleistungen in Abgaben einerseits und anderen öffentlich-rechtlichen Leistungen zu unterscheiden. Es bleibt somit zu untersuchen, das Vorliegen welcher Kriterien für das Bestehen einer Abgaben – insb im Gegensatz zu anderen öffentlich-rechtlichen Geldleistungen – erforderlich ist.²⁵

Das Finanzverfassungsgesetz (F-VG), als besondere Kompetenzverteilung auf dem Gebiet des Abgabewesens, definiert den Begriff der Abgabe jedoch nicht, sondern setzt ihn gleichsam voraus, sodass die genaue Begriffsbestimmung der Rechtsprechung des VfGH überlassen wurde. Die umfangreiche und gefestigte Judikatur des VfGH definiert eine Abgabe als eine Geldleistung, die von Gebietskörperschaften kraft Hoheitsaktes zur Deckung ihres Finanzbedarfs erhoben wird.²⁶ Als klassifikatorischer Begriff müssen grds alle Elemente vorhanden sein, damit es sich bei einer Geldleistung tatsächlich um eine Abgabe handelt.²⁷ Es ist dabei aber zu beachten, dass *„der Verfassungsgesetzgeber bei der Bestimmung, was als Abgabe zu gelten hat, dem einfachen Bundes- und*

²⁵ Ruppe, Verkehrswesen 274.

²⁶ Erstmals VfSlg 1465/1932.

²⁷ Ruppe, Kommentar F-VG 60.

*Landesgesetzgeber weitgehende Vollmachten eingeräumt hat.*²⁸ Nach dem VfGH richtet sich die Kompetenz für eine Geldleistung auch dann nach dem F-VG, wenn zwar „*einzelne Merkmale des Abgabebegriffs nicht zutreffen oder zweifelhaft sind, vom zuständigen Gesetzgeber (aber) ausdrücklich (iS eines der in § 6 F-VG genannten Typen) eingeordnet*“ werden.²⁹ Nur Abgaben unterliegen den Regelungen des F-VG, sodass sich die Kompetenz für Regelung und Vollzug sonstiger öffentlich-rechtlicher Geldleistungen nach der Kompetenzverteilung des B-VG richtet, da es sich um Annexmaterien zur jeweiligen Sachkompetenz handelt.³⁰ Privatrechtliche Geldleistungen an eine Gebietskörperschaft unterliegen hingegen Art 17 B-VG. Diese Abgrenzung ist wichtig, da die Verteilung der Sachmaterien im B-VG und die Verteilung der Kompetenzen zur Abgabenerhebung nicht deckungsgleich sind.³¹ Eine fälschlicherweise als Abgabe erhobene öffentlich-rechtliche Geldleistung wäre unter die Kompetenzverteilung des B-VG gefallen; die Regelung wäre daher kompetenzwidrig und verfassungswidrig.³²

Im Folgenden nun zu den einzelnen Voraussetzungen für das Vorliegen einer Abgabe iSd F-VG im Detail:

Geldleistung – Eine Abgabe muss in einer Geldleistung bestehen. Soweit eine Geldleistung nur subsidiär anstelle einer Sachleistung zu erbringen ist, liegt nach der Judikatur keine Abgabe vor. Voraussetzung ist jedoch, dass der Verpflichtete zw der Art der Leistungserbringung wählen kann, sich somit bewusst entscheiden muss.³³

Gebietskörperschaft – „*Geldleistungen haben nur Abgabencharakter, wenn sie unmittelbar einer Gebietskörperschaft zur freien Verfügung im Haushalt zukommen.*“³⁴

Problematisch und häufig verfassungsrechtlich untersucht sind Fälle, in denen Geldleistungen per Gesetz ganz oder teilweise an andere Rechtsträger weitergeleitet werden. Die möglichen gesetzlichen Konstruktionen sind dabei vielfältig und reichen von einer Einhebung durch die jeweilige Gebietskörperschaft mit anschließender Weiterleitung an einen anderen Rechtsträger,³⁵ bis hin zur Einhebung durch den Rechtsträger und automatischer und vollständiger Zuweisung an diesen durch die Gebietskörperschaft per

²⁸ VfSlg 3919/1961.

²⁹ Ruppe, Kommentar F-VG 60.

³⁰ Ruppe, Verkehrswesen 274 und speziell für den Bereich des Tourismus Frank, Gemeindeabgaben 395 ff.

³¹ Die Erläuterung der Verteilung der Kompetenzen im Bereich des Abgabewesens siehe 2.2.

³² Dies ist jedoch nur dann von Relevanz, wenn sich die abgabenrechtliche Kompetenz und die Sachmaterienkompetenz unterscheiden und somit nicht die gleiche Gebietskörperschaft in beiden Fällen zuständig ist.

³³ Soweit daher eine subsidiäre Geldleistung unabhängig vom Willen des Verpflichteten eintritt zB im Fall der Unmöglichkeit der Sachleistung, kann eine Abgabe vorliegen; VfSlg 8195/1977 unter Verweis auf VfSlg 3919/1961.

³⁴ Ruppe, Verkehrswesen 275.

³⁵ ZB Verbandsbeitrag nach Sbg TourismusG.

Gesetz.³⁶ Der VfGH hält gesetzliche Zweckbindungen, also auch Weiterleitungen von Einnahmen an andere Rechtsträger, grds für zulässig. Für die Frage wem diese Einnahmen zuzurechnen sind, wendet der VfGH eine wirtschaftliche Betrachtungsweise an; dh entscheidend ist nicht wem die Einnahmen letztendlich zufließen, sondern wer darüber verfügt.³⁷ Im Zusammenhang mit dieser Frage existiert eine Vielzahl von Erkenntnissen des VfGH insb zu den Interessentenbeiträgen, sodass alle Detailfragen dazu im entsprechenden Subkapitel 3.4.3.5 beleuchtet werden. Als Ausblick auf dieses Subkapitel lässt sich in der Judikatur des VfGH in meinen Augen insgesamt eine weite Sichtweise zugunsten der Qualifikation von Geldleistungen als Abgabe erkennen.

Kraft Hoheitsakt – Gebietskörperschaften können Geldleistungen einerseits aufgrund privatrechtlicher Vereinbarung³⁸ und andererseits auf öffentlich-rechtlicher Grundlage erhalten. Für das Vorliegen einer Abgabe ist es idR notwendig, dass die Gebietskörperschaft mit hoheitlichen Maßnahmen vorgehen kann, um die Einnahmen sicherzustellen.³⁹

Deckung des Finanzbedarfs – Die Beschaffung von Geldmittel zur Verwendung in ihren Budgets ist die wichtigste, aber nicht alleinige Funktion einer Abgabe für die jeweilige Gebietskörperschaft. Die Verfolgung auch außerfiskalischer Zwecke wie zB Lenkungsaufgaben ist nach der Rechtsprechung des VfGH möglich, wobei aber die Grenze im Rechtsformenmissbrauch gesehen wird. Ein solcher Missbrauch liegt vor, wenn eine abgabenrechtliche Regelung so weitreichend ist, dass sie als Regelung der entsprechenden Sachmaterie selbst gewertet sein muss. Damit wird verhindert, dass eine Gebietskörperschaft unter dem Deckmantel der Abgabenerhebung eine Sachmaterie regelt, deren Kompetenz ihr nach Art 10 – 15 B-VG gar nicht zusteht.⁴⁰

Unter Abgaben werden „*die allgemeinen Abgaben (Steuern), die speziellen Abgaben (Gebühren) und schießlich auch Beiträge verstanden.*“⁴¹ Dabei sind unter Steuern Abgaben ohne spezifische Gegenleistung, unter Gebühren Abgaben mit spezifischer Gegenleistung und unter Beiträgen jene Leistungen zu verstehen, die einer bestimmten Personengruppe auferlegt werden, die an der Errichtung bzw Erhaltung einer öffentlichen Einrichtung ein besonderes Interesse haben.⁴² Wie *Ruppe* zutreffend bemerkt,⁴³

³⁶ zB Tourismusförderungsbeitrag nach Bgl TourismusG.

³⁷ VfSlg 5317/1966 und 9335/1982 – Details zu den Erkenntnissen unter 3.4.3.5.

³⁸ ZB Eintrittsgelder aus gemeindeeigenem Schwimmbad.

³⁹ IdR Vorschreibung einer Geldleistung mittels Bescheid.

⁴⁰ VfSlg 10.403/1985, zum abgabenrechtlichen Rechtsformenmissbrauch der Wi Wohnraumabgabe siehe unter 2.2.3.

⁴¹ VfSlg 3919/1961.

⁴² Doralt 4.

⁴³ Ruppe, Kommentar F-VG 61.

unterscheidet sich die korrekte Abgrenzung der obigen Begriffe und der Gebrauch dieser Termini in der Praxis des österreichischen Abgabenrechts teilweise erheblich. So wird bspw die Fremdenverkehrsabgabe der Tourismusinteressenten in Vbg als Tourismusbeitrag bezeichnet, obwohl es sich eigentlich um eine Steuer handelt.⁴⁴

Zusammenfassend sind nach *Ruppe* somit folgende Geldleistungen grds keine Abgaben iSd F-VG:⁴⁵

- Erhebung erfolgt durch sonstige Körperschaften öffentlichen Rechts (zB Tourismusverbänden) anstatt durch Gebietskörperschaften.
- Erhebung durch Gebietskörperschaft als Ausgleich für die Nichterfüllung einer primären Sachleistungsverpflichtung (subsidiärer Charakter der Geldleistung).
- Erhebung auf privatrechtlicher Grundlage.
- Primär keine Deckung des Finanzbedarfs einer Gebietskörperschaft, sondern inhaltliche Regelung eines Sachbereichs im Gewand einer Abgabenvorschrift.

2.2. Kompetenzverteilung nach F-VG

Für den Bereich des Abgabenwesens statuiert § 2 F-VG, dass „*Gebietskörperschaften den Aufwand tragen der sich aus der Besorgung ihrer Aufgaben ergibt, sofern die zuständige Gesetzgebung nichts anderes bestimmt.*“ Nach *Ruppe* wird somit finanzverfassungsrechtlich vorausgesetzt, dass die Gebietskörperschaften über finanzielle Mittel im eigenen Haushalt verfügen und diese zur Finanzierung der ihnen zugewiesenen Aufgaben zu verwenden haben.⁴⁶ Dies betrifft die Ertragshoheit, somit die „*Berechtigung einer Gebietskörperschaft über den Ertrag von Abgaben im eigenen Haushalt zu verfügen.*“⁴⁷ Davon zu unterscheiden ist die Regelungshoheit bzw Gesetzgebungshoheit, welche die Zuständigkeit für das materielle Steuerrecht in einem Bereich betrifft.

Das F-VG gibt dem Bund in § 3 eine sehr starke Position und verweist die Verteilung der Besteuerungsrechte und Abgabenerträge zw dem Bund und den Ländern (Gemeinden) in die Kompetenz des (einfachen) Bundesgesetzgebers. Gem § 7 Abs 1 F-VG regelt der einfache Bundesgesetzgeber die Bundesabgaben. Weiters ist es dem Bund gem § 7 Abs

⁴⁴ Details 3.4.3.

⁴⁵ *Ruppe*, Verkehrswesen 276.

⁴⁶ *Ruppe*, Kommentar F-VG 24.

⁴⁷ *Doralt/Ruppe*, Band II 164.

2 F-VG vorbehalten Abgaben zu ausschließlichen bzw gemeinschaftlichen Bundesabgaben zu erklären und „*Abgaben bzw deren Ertrag ausschließlich den Ländern (Gemeinden) zu überlassen.*“ Diese Aufgabe nimmt der Bund durch das FinanzausgleichsG (FAG) wahr. Dabei hat er sich an „*Verteilung der Lasten der öffentlichen Verwaltung*“ zu orientieren und auf die „*Grenzen der Leistungsfähigkeit der beteiligten Gebietskörperschaften*“ Bedacht zu nehmen.⁴⁸ Die Verteilung im FAG erfolgt anhand der in § 6 F-VG definierten abstrakten Abgabetypen, wobei sich in § 14 FAG 2008 derzeit jene Abgaben befinden, die der Bund den Ländern (Gemeinden) überlässt. Darin enthalten sind die Fremdenverkehrsabgaben und die Zweiwohnsitzabgabe, die in weiterer Folge wesentliche Bedeutung für diese Arbeit haben.

2.2.1. LANDESAGABEN GEM F-VG

Als Konkretisierung der Kompetenz-Kompetenz des Bundesgesetzgebers im Bereich des Abgabewesens gem § 3 F-VG definiert § 7 F-VG die Zuständigkeiten des Bundes im Detail, wobei das F-VG laut Ruppe „*zwei große Gruppen von Abgaben vor Augen hat*“:⁴⁹ Abgaben an deren Ertrag der Bund zumindest beteiligt ist und solche Abgaben, deren Ertrag nur den Ländern (Gemeinden) zugewiesen sind. Damit bleibt die inhaltliche Ausgestaltung, ebenso wie die Wahl des Abgabentyps (ausschließliche/gemeinschaftliche Landesabgabe bzw Gemeindeabgabe) grds den Ländern überlassen, wie § 8 Abs 1 F-VG auch festlegt: „*Die ausschließlichen Landes(Gemeinde)abgaben (...) werden vorbehaltlich der § 7 Abs 3 und 5 durch Landesgesetzgebung geregelt.*“⁵⁰

Wie zuvor ausgeführt definiert der Bund die den Ländern(Gemeinden) überlassenen Abgaben in § 14 FAG und schreibt in § 15 FAG fest welche Abgaben von den Gemeinden aufgrund freien Beschlussrechts mit bundesgesetzlicher Ermächtigung erhoben werden dürfen.⁵¹ Daneben existiert ein Abgabenerfindungsrecht der Länder unter dem Vorbehalt der Gleichartigkeit des Besteuerungsgegenstandes mit einer Bundesabgabe.⁵²

⁴⁸ § 4 F-VG.

⁴⁹ Ruppe, Kommentar F-VG 76.

⁵⁰ Zu den Gemeindeabgaben aufgrund freien Beschlussrechts durch bundesgesetzliche Ermächtigung gem § 7 Abs 5 F-VG siehe unter 2.2.2.1.

⁵¹ Vgl zu § 8 Abs 5 F-VG 2.2.2.2.

⁵² Dazu sogleich unter 2.2.1.1 und 2.2.1.2.

2.2.1.1. ABGABENERFINDUNGSRECHT DER LÄNDER

Wie in 2.2 bei der Konzeption des F-VG bereits erläutert obliegt die Kompetenz-Kompetenz im Bereich des Abgabewesens dem Bund. Dieser nutzt diese Zuständigkeit zur Erlassung des einfachen Bundesgesetzes FAG, wo er im § 14 jene Abgaben anführt, die den Ländern (Gemeinden) überlassen werden.

Die Formulierung des § 14 Abs 1 FAG „*Ausschließliche Landes(Gemeinde)abgaben sind insb*“ fand sich so bzw in ähnlicher Formulierung nach *Ruppe* in allen FAG der zweiten Republik und bedeutet eine bundesgesetzliche Ermächtigung, grds auch andere Abgaben zu erheben.⁵³ Ein verfassungsrechtliches Abgabenerfindungsrecht der Länder war hingegen in der Judikatur lange umstritten,⁵⁴ und wurde letztendlich im Erkenntnis VfSlg 9804/1983 im Sinne einer verfassungsrechtlichen Garantie positiv beantwortet.⁵⁵ Dogmatisch begründet *Ruppe* diese Entscheidung so:⁵⁶ § 8 Abs 3 F-VG erlaubt neben Bundesabgaben nur dann Zuschläge der Länder (Gemeinden) oder gleichartige Abgaben der Länder (Gemeinden) von demselben Besteuerungsgegenstand, wenn diese mit einer entsprechenden bundesgesetzlicher Ermächtigung erhoben werden. In anderen Fällen ist eine solche Ermächtigung somit grds nicht erforderlich. In die gleiche Richtung zielt nach dieser Ansicht § 8 Abs 5 F-VG; Wenn Gemeinden durch den Landesgesetzgeber zur Einhebung bestimmter Abgaben – ohne Zustimmung des Bundes - ermächtigt werden können, so hat dies umso mehr auch für neue Abgaben des Landes im eigenen Bereich zu gelten.

Im Ergebnis bestehen somit eine abgeleitete Abgabenhöhe der Länder basierend auf § 14 FAG und ein verfassungsrechtlich garantiertes Abgabenerfindungsrecht der Länder,⁵⁷ wobei *Ruppe* dieses Recht einer Summe von Schranken unterworfen sieht.⁵⁸ Das Gleichartigkeitsverbot, also die Vorgabe, dass Länder bzw Gemeinden Abgaben vom selben Besteuerungsgegenstand wie eine Bundesabgabe nur mit bundesgesetzlicher Ermächtigung erheben dürfen, ist eine in der Praxis wichtige Schranke und wird unter 2.2.1.2 behandelt.⁵⁹ Ebenso müssen Länder und Gemeinden das Gebot der Einheit des Wirtschaftsgebiets beachten,⁶⁰ wobei aber eine länderweise unterschiedliche Besteuerung für sich genommen eine notwendige Konsequenz der (teilweisen)

⁵³ Ruppe, Abgabenerfindungsrecht 209.

⁵⁴ Frank, Gemeindeabgaben 461.

⁵⁵ Lang 5.

⁵⁶ Ruppe 210.

⁵⁷ Perntaler 127; aA Frank, Gemeindeabgaben 462.

⁵⁸ Ruppe, Abgabenerfindungsrecht 210.

⁵⁹ Siehe dazu auch bspw Lang 6.

⁶⁰ § 8 Abs 4 F-VG

Steuerhoheit der Länder und auch des bundesstaatlichen Prinzips darstellt.⁶¹ Es sind aber Abgaben der Länder (Gemeinden) verboten, die für Waren Ein- oder Ausfuhrzölle innerhalb des Bundesgebiets festsetzen bzw wie solche wirken.⁶² Dem Landesgesetzgeber steht die „Wahl des Besteuerungsgegenstandes im Rahmen der von der Finanzverfassung gezogenen Grenzen“ frei.⁶³ Somit ist es auch grds dem Gesetzgeber überlassen bei der Wahl des Steuergegenstandes nur bestimmte Bevölkerungsgruppen einer Abgabepflicht zu unterwerfen. Grenzen finden die rechtspolitischen Überlegungen jedoch im Gleichheitssatz, da der Gesetzgeber die „Abgrenzung zwischen steuerlich begünstigten und nicht begünstigten Tatbeständen nach sachlichen Gesichtspunkten“ vorzunehmen hat.⁶⁴ Zuletzt hat der Landesgesetzgeber auch das aus dem bundesstaatlichen Prinzip abgeleitete Berücksichtigungsgebot zu beachten, wodurch dieser verpflichtet ist die vom Bund wahrgenommenen Interessen zu beachten und keine dessen gesetzlichen Regelungen widersprechende Rechtsnormen zu schaffen.⁶⁵ Eine aufgrund des F-VG Zu Recht macht *Pernthaler* auf eine konstruktionsbedingte Schwäche einer so „erfundenen Landesabgabe“ aufmerksam.⁶⁶ Da „der Bund jederzeit auf diese neue Abgabe greifen und sie in eine Bundesabgabe verwandeln oder ‚außer Hebung setzen“ kann, unterliegt jede landesgesetzlich erfundene Abgabe der laufenden „Bedrohung“ ihrer Abschaffung durch den Bundesgesetzgeber.

Im Ergebnis unterliegt das Abgabenerfindungsrecht einer Menge rechtlicher Beschränkungen, wobei daneben viele andere Probleme insb rechtspolitischer Natur hinzutreten, die in dieser kurzen Darstellung keine Beachtung finden konnten.

2.2.1.2. GLEICHARTIGKEIT VON ABGABEN⁶⁷

„Neben Bundesabgaben dürfen Zuschläge der Länder (Gemeinden) oder gleichartige Abgaben der Länder (Gemeinden) von demselben Besteuerungsgegenstand nur mit bundesgesetzlicher Ermächtigung erhoben werden.“

⁶¹ „Der Umstand allein, dass die Dienstgeberabgabe auf das Land Wien beschränkt ist, stellt keinen Verstoß gegen § 8 Abs 4 F-VG dar.“; VfSlg 6755/1972.

⁶² Weitere Details insb zur Frage was unter sonstigen Verkehrsbeschränkungen iSd § 8 Abs 4 F-VG zu verstehen ist, bei Ruppe, Abgabenerfindungsrecht 213.

⁶³ VfSlg 10.0001/1984.

⁶⁴ Ruppe, Abgabenerfindungsrecht 215.

⁶⁵ Raschauer 224f.

⁶⁶ Pernthaler 127.

⁶⁷ Auf die Judikatur zur Gleichartigkeit in Bezug auf die Typologie des § 6 F-VG (zB Verfassungswidrigkeit von ausschließlicher und gemeinschaftlicher Bundesabgabe vom selben Besteuerungsgegenstand), sowie der vom Verfassungsgesetzgeber geschaffenen Abhilfe des § 6 Abs 2 F-VG wird hier nicht eingegangen. Details zB Ruppe, Gleichartigkeit 225.

Diese Regelung des § 8 Abs 3 F-VG soll die Prärogative des Bundes im Bereich des Abgabewesens sichern.⁶⁸ Für die Länder und ihr Abgabenerfindungsrecht bedeutet dies einerseits, dass (Landes)Abgaben vom selben Besteuerungsgegenstand wie eine Bundesabgabe grds verfassungsrechtlich verboten sind und andererseits, dass eine solche Abgabe nur bei Vorhandensein einer speziellen bundesgesetzliche Ermächtigung ausnahmsweise doch möglich ist. Als solche Ermächtigung gilt § 14 FAG, sodass alle dort vom Bund den Ländern(Gemeinden) zugewiesenen Abgaben auch bei Gleichartigkeit des Besteuerungsgegenstandes mit einer Bundesabgabe finanzverfassungsrechtlich gedeckt sind.⁶⁹ Soweit nun ein Land eine andere Abgabe im Rahmen des Abgabenerfindungsrecht erheben möchte, ist zunächst zu prüfen, ob abseits des § 14 FAG eine weitere bundesgesetzliche Ermächtigung zu finden ist. Ist dies nicht der Fall, ist zu überprüfen, ob keine Gleichartigkeit des Steuergegenstandes mit einer Bundesabgabe gegeben ist.

“Der Begriff der Gleichartigkeit des Steuergegenstandes ist diffus, die (reichhaltige) Judikatur dementsprechend kausistisch”,⁷⁰ dennoch trifft Ruppe in Zusammenfassung der Judikatur des VfGH folgende Kernaussagen:⁷¹ Es handelt sich bei der Frage der Gleichartigkeit um eine Rechtsfrage, die anhand der konkreten zu vergleichenden Abgabengesetze zu beurteilen ist, sodass wirtschaftliche Auswirkungen und finanzwissenschaftliche Fragestellungen eher in den Hintergrund treten.⁷² Es muss bei den beiden Abgaben eine – zumindest partielle – Identität⁷³ des Steuergegenstandes gegeben sein.⁷⁴ Zusätzlich müssen die “die Bestimmungen der verglichenen Gesetze im wesentlichen übereinstimmen”.⁷⁵ Zuletzt wird der Begriff des Steuergegenstandes nach Ruppe eher eng verstanden, wobei für die Ermittlung desselben alle Regeln über den Steuertatbestand heranzuziehen sind.⁷⁶

2.2.2. GEMEINDEABGABEN GEM F-VG

Bei Betrachtung der Einnahmen der Gemeinden aus eigenen Abgaben sind zwei Varianten zu unterscheiden. Einerseits kann es sich bei den gemeindeeigenen Abgaben

⁶⁸ Vgl. auch § 3 F-VG, der die Kompetenz-Kompetenz in diesem Bereich dem einfachen Bundesgesetzgeber überträgt.

⁶⁹ Ruppe, Gleichartigkeit 226.

⁷⁰ Doralt/Ruppe, Band II 167.

⁷¹ Ruppe, Gleichartigkeit 232.

⁷² Bspw VfSlg 1462/1932.

⁷³ Vgl VfSlg 11.666/1988.

⁷⁴ Für den Bereich des Tourismus bswpw VfSlg4398/1963 zur Gleichartigkeit der Ktn Fremdenverkehrsförderungsbeiträge mit der Gewerbesteuer bzw der Einkommensteuer oder VfSlg 6205/1970 zu den Bgl Fremdenförderungsbeiträgen.

⁷⁵ VfSlg 1322/1930.

⁷⁶ Ruppe, Gleichartigkeit 232.

um ausschließliche Gemeindeabgaben des Bundes bzw der Länder handeln.⁷⁷ Den Gemeinden kommt hier zwar die Ertragshoheit zu, die Regelungshoheit obliegt jedoch dem Bund bzw dem jeweiligen Land. Gem § 7 Abs 3 F-VG ist der Bund befugt „*durch Bundesgesetz (...) bestimmte Arten von Abgaben zu ausschließlichen Gemeindeabgaben*“ zu erklären. Im Unterschied zur zweiten Variante, nämlich zur bundesgesetzlichen Ermächtigung eine Abgabe im freien Beschlussrecht (§ 7 Abs 5 F-VG) einzuheben, wird hier die Abgabe durch Gesetz vollständig geregelt und es bedarf grds keiner eigenen Regelungen durch die Gemeindevertretung.⁷⁸ Es ist daher nur Ertragshoheit betroffen, die vom Bund der Gemeinde zugewiesen wird.

Der Grundsatz des Art 18 B-VG (*Die gesamte staatliche Verwaltung darf nur auf Grund der Gesetze ausgeübt werden*) gilt natürlich auch im Abgabewesen. Somit bedürfen Abgaben normalerweise einer gesetzlichen Grundlage. § 5 F-VG durchbricht diesen Grundsatz für den Bereich der Abgaben, die die Gemeinden aufgrund bundes- bzw landesgesetzlicher Ermächtigung erheben dürfen und ermöglicht es den Gemeinden die Abgabe durch selbständige VO festzusetzen.

2.2.2.1. BUNDESGESETZLICHE ERMÄCHTIGUNG § 7 ABS 5 F-VG

§ 7 Abs 5 F-VG besagt, dass „*die Bundesgesetzgebung (die) Gemeinden ermächtigen kann, bestimmte Abgaben auf Grund eines Beschlusses der Gemeindevertretung auszuschreiben.*“ Es genügt, wenn sich der Bund auf die Benennung des Abgabengegenstands und die Übertragung ins freie Beschlussrecht beschränkt und die materiellen Regelungen den Gemeinden überlässt. Dies ergibt sich aus einem Vergleich mit § 8 Abs 5 F-VG, der den Ländern bei Abgaben aufgrund freien Beschlussrechts durch landesgesetzliche Ermächtigung vorschreibt, die wesentlichen Merkmale der Abgabe durch Landesgesetz zu bestimmen.⁷⁹

Aus der Ermächtigung des Bundes muss der Umfang derselben hinreichend determinierbar sein. Nach *Ruppe* ist auch die Erlassung genauerer Regelungen zum Abgabenobjekt und der zulässigen Belastung möglich, aber der Bundesgesetzgeber ist „*nicht zu einer umfassenden materiellrechtlichen Regelung der fraglichen Abgabe berechtigt.*“⁸⁰ Eine solche Auslegung würde der Ermächtigung des Landes zur

⁷⁷ § 7 Abs 2 und § 8 Abs 1 F-VG.

⁷⁸ Siehe § 14 Abs 2 FAG, wobei auf die Ermächtigung im freien Beschlussrecht der Gemeinden gem § 15 Abs 3 FAG Bedacht zu nehmen ist.

⁷⁹ *Ruppe*, Kommentar F-VG 93.

⁸⁰ *Ruppe*, Kommentar F-VG 93.

gesetzlichen Regelung der ausschließlichen Gemeindeabgaben gem § 8 Abs 1 F-VG zuwiderlaufen.⁸¹

Innerhalb der Grenze der bundesgesetzlichen Ermächtigung darf die Gemeinde durch eine selbständige VO die Abgabe ausschreiben, also erheben. Nach ständiger Rechtsprechung des VfGH sind die Gemeinden ermächtigt, materielles Steuerrecht durch ihre VO zu schaffen.⁸² Dies gilt jedoch nur insoweit als der jeweilige Landesgesetzgeber nicht aufgrund § 8 Abs 1 F-VG abgabenrechtliche Regelungen getroffen hat. Dem Landesgesetzgeber ist es jedoch verwehrt die bundesgesetzliche Ermächtigung einzuschränken. Entsprechende landesrechtlichen Regelungen dürfen die bundesgesetzliche Ermächtigung also lediglich konkretisieren oder aber über § 8 Abs 5 F-VG erweitern, jedoch bei sonstiger Verfassungswidrigkeit keinesfalls einschränken.⁸³ Soweit ein konkretisierendes Landesgesetz besteht, darf die Gemeinde keine anderslautenden Regelungen per VO treffen. Natürlich dürfen weiterhin die Frage der Abgabenerhebung und landesgesetzlich nicht betroffene Bereiche geregelt werden.⁸⁴ Die Konstruktion erklärt sich aus der historischen Einführung des § 7 Abs 5 F-VG in der ersten Republik. Der Bund wollte damit die Gemeinden nicht zu sehr von den Ländern abhängig machen, sondern den Gemeinden auch bei Untätigkeit bzw Blockade des Landes die Abgabenerhebung in einem gewissen Ausmaß ermöglichen.⁸⁵

2.2.2.2. LANDESGESETZLICHE ERMÄCHTIGUNG § 8 ABS 5 F-VG

„Die Landesgesetzgebung kann Gemeinden ermächtigen, bestimmte Abgaben auf Grund eines Beschlusses der Gemeindevertretung zu erheben. Solche Landesgesetze müssen die wesentlichen Merkmale dieser Abgaben, insbesondere auch ihr zulässiges Höchstausmaß bestimmen.“⁸⁶

Basis für eine Abgabenerhebung einer Gemeinde aufgrund landesgesetzlicher Ermächtigung können entweder Abgaben sein, die der Bund gem § 7 Abs 2 F-VG den Ländern überlassen hat, oder Abgaben aufgrund des Abgabenerfindungsrechts der Länder oder Erweiterungen einer Abgabe aufgrund einer bundesgesetzlichen Ermächtigung des § 7 Abs 5 F-VG.⁸⁷ Soweit für eine Abgabe eine finanzverfassungsrechtliche Grundlage in einer bundesgesetzlichen Ermächtigung gem

⁸¹ Frank, Abgabenrecht 72.

⁸² Bspw VfSlg 5559/1967 und 14.642/1996.

⁸³ Ruppe, Kommentar F-VG 95.

⁸⁴ VfSlg 11294/1987, sowie Ruppe, 182.

⁸⁵ Ruppe, Kommentar F-VG 92.

⁸⁶ § 8 Abs 5 F-VG.

⁸⁷ Ruppe, Kommentar F-VG 117 f.

§ 7 Abs 5 F-VG besteht, darf landesgesetzlich der Abgabengegenstand zwar erweitert, aber nicht eingeschränkt werden.⁸⁸ Eine solche Erweiterung muss natürlich das Gleichartigkeitsverbot, das Berücksichtigungsprinzip und das Sachlichkeitsgebot des Gleichheitssatzes beachten.⁸⁹

Im Unterschied zu Gemeindeabgaben aufgrund bundesgesetzlicher Ermächtigung muss ein Land gemeinsam mit der Ermächtigung für die Gemeinden auch die wesentlichen Merkmale dieser Abgaben bestimmen. Nach *Ruppe* sind „die wesentlichen Merkmale einer Abgabe der Besteuerungsgegenstand, die Bemessungsgrundlage, die Regelung der Steuerschuldnerschaft und (...) ihr zulässiges Höchstmaß.“⁹⁰ Die Intensität der landesgesetzlichen Regelung darf dabei sogar soweit gehen, dass die Gemeinde nur mehr auf das „Ob“ der Erhebung und die Festsetzung der Abgabenhöhe im Rahmen des Höchstsatzes beschränkt ist.⁹¹ Die Gemeinde nützt die gesetzliche Ermächtigung wie auch bei einer Abgabe gem § 7 Abs 5 F-VG durch eine selbständige GemeindeVO.

Da § 8 Abs 5 F-VG vom Land im Zuge der Ermächtigung die Festsetzung einer Höchstgrenze verlangt, bedeutet dies, dass die Gemeinde im Rahmen der Höchstgrenze die Abgabenhöhe selbst bestimmen kann. So *Ruppe* unter Verweis auf den VfGH, der eine „Verfassungswidrigkeit der vollständigen Festsetzung des Abgabenausmaßes der Sbg Ankündigungsabgabe“⁹² durch den Landesgesetzgeber angenommen hat.⁹³ Eine Zweckbindung der Erträge mit der Ermächtigung an die Gemeinden zu verbinden ist laut *Ruppe* dem Land verwehrt,⁹⁴ wobei die Praxis im Bereich der Fremdenverkehrsabgaben teilweise anders aussieht.⁹⁵

2.2.3. ABGABENRECHTLICHE RECHTSFORMENMISSBRAUCH

Eine Abgabe darf nach ständiger Rechtsprechung des VfGH nicht nur rein fiskalische Zwecke verfolgen, sondern „kann vielmehr auch andere als rein fiskalische Zwecke verfolgen, sofern diese als sachlich anzusehen sind.“⁹⁶ Eine Abgabe darf somit insb auch Lenkungsziele beinhalten.⁹⁷ So erfüllen besondere Belastungen bestimmter

⁸⁸ Siehe 2.2.2.1.

⁸⁹ *Ruppe*, Kommentar F-VG 119.

⁹⁰ *Ruppe*, Kommentar F-VG 119.

⁹¹ *Ruppe*, Kommentar F-VG 120.

⁹² VfSlg 15.107/1998.

⁹³ *Ruppe*, Kommentar F-VG 120.

⁹⁴ *Ruppe*, Kommentar F-VG 121.

⁹⁵ Vgl Tabellen unter 7.

⁹⁶ VfSlg 4466/1963.

⁹⁷ *Pernthaler/Prantl* 74.

Verbrauchsgüter, zB die Tabaksteuer, nicht nur den Zweck der Einnahmenverschaffung für die betreffende Gebietskörperschaft, sondern es soll gleichzeitig dieses Gut verteuert und damit die Nachfrage danach – bei der Tabaksteuer bspw aus Gründen des Gesundheitsschutzes – verringert werden. Im Rahmen der gesetzlichen Regelung einer Abgabe dürfen somit auch in einem gewissen Ausmaß sachliche Regelungen getroffen werden, die eigentlich Teil einer Sachmaterie der Art 10 – 15 B-VG sind.

Dies ist jedoch nur in einem begrenzten Ausmaß möglich, da bei „*einer Überziehung der Abgabenkompetenz (...) ein Missbrauch der Abgabenform*“ vorliegt.⁹⁸ Ein solcher abgabenrechtlicher Rechtsformenmissbrauch wurde erstmalig für die Wi Wohnraumabgabe vom VfGH festgestellt.⁹⁹ „*Ein solcher Mißbrauch der Abgabeform wird jedenfalls auch dann vorliegen, wenn die Abgabe zufolge ihrer besonderen Ausgestaltung so umfassend in eine fremde Materie hineinwirkt, daß sie ungeachtet ihrer Qualifikation als Abgabe zugleich auch als Regelung dieser (fremden) Materie selbst gewertet werden muß.*“¹⁰⁰ Denn „*die Kompetenz zur Erlassung eines Abgabengesetzes darf nicht dazu verwendet werden, die Kompetenzverteilung zu unterlaufen und Regelungen in Angelegenheiten zu treffen, die einem anderen Gesetzgeber vorbehalten sind.*“¹⁰¹ Als die relevanten Kriterien sieht der VfGH den Zweck, die Dichte der Regelung und die Art ihrer Auswirkung im fremden Sachbereich an.¹⁰² Hartig hatte bereits 1983 kurz nach in Kraft treten des Gesetzes festgestellt, dass das „*Wiener WohnungsabgabeG keine ‚abgabenrechtliche‘ Regelung iS des FVG ist, sondern mißbräuchlich als ‚Abgabengesetz‘ gestaltet wurde, um den Eindruck zu erwecken, daß die verfassungsgesetzliche Kompetenz zur Erlassung dieser, in das MRG fallenden Regelung gegeben sei.*“¹⁰³

Ein anderer Fall des Rechtsformenmissbrauchs liegt in einer Verletzung des verfassungsmäßigen Berücksichtigungsprinzips durch einen Abgabengesetzgeber. Eine Regelung ist hierbei aus finanzverfassungsrechtlicher Perspektive kompetenzkonform, hat aber so intensive Auswirkungen auf die jeweilige Sachkompetenz, dass Widersprüche zw den beiden Regelungen entstehen. Nach Ansicht des VfGH ist es „*einem Gesetzgeber*

⁹⁸ Ruppe, Kommentar F-VG 65.

⁹⁹ Die Wi Wohnraumabgabe ermöglichte eine Abgabe auf leerstehende Wohnungen in einer solchen Höhe zu erheben, dass die Eigentümer gleichsam gezwungen waren für eine Vermietung zu sorgen. Die Absicht des Landesgesetzgebers lag somit nicht vornehmlich in der Erhebung einer Abgabe und der Erzielung von Einnahmen, sondern im Setzen einer wohnungspolitischen Maßnahme. Diese sind jedoch aufgrund Art 11 Abs 1 Z 3 B-VG „Volkswohnwesen“ in der Gesetzgebung dem Bund zugewiesen und das Wi WohnraumabgabeG wurde daher wg Verfassungswidrigkeit aufgehoben.

¹⁰⁰ VfSlg 10.403/1985, diesen Missbrauch sah der VfGH bei der Wi Wohnraumabgabe als gegeben an.

¹⁰¹ VfSlg 11.143/1986 und 14.597/1996, kein Missbrauch beim Sbg ZapfsäulenabgabeG und beim EnergieförderungsG; Ausführlich auch Pernthaler/Prantl 75 ff.

¹⁰² Details und weitere Abgrenzungsmerkmale zB Verbot der Erdrosselungssteuer siehe Pernthaler/Prantl 77.

¹⁰³ Hartig 13.

*verboten, die vom gegenbeteiligten Gesetzgeber verfolgten Ziele zu unterlaufen.*¹⁰⁴ Vielmehr sind *“Bund und Länder verpflichtet, bei der Regelung der ihnen übertragenen Sachgebiete auf die nach der bundesverfassungsgesetzlichen Kompetenzverteilung von der anderen Gebietskörperschaft wahrzunehmenden Interessen Rücksicht zu nehmen.”*

3. TYPOLOGIE DER FREMDENVERKEHRSABGABEN

3.1. Zu Fremdenverkehrsabgaben im Allgemeinen

Landesabgaben, insb wenn diese in einem Land an die Gemeinden übertragen wurden,¹⁰⁵ haben bei österreichweiter Betrachtung das Potential Sachverhalte aus verschiedenen Blickwinkeln zu regeln und somit unterschiedliche Wege zur Finanzierung der übertragenen Aufgaben aufzuzeigen. Ausgehend von der Besteuerung der Nächtigung im Rahmen eines bloß vorübergehenden Aufenthalts in Baulichkeiten¹⁰⁶ und der insb dazu ergangenen Judikatur der Höchstgerichte, sollen im Weiteren auch die von Unternehmen für die besonderen vom Tourismus bedingten Vorteile zu erbringenden öffentlich-rechtlichen Leistungen näher betrachtet werden.¹⁰⁷ Zuletzt wird die Ferienwohnung bzw der Zweitwohnsitz als Anknüpfungspunkt für Abgaben in den Ländern beleuchtet.¹⁰⁸

Die Belastung durch Abgaben und andere Geldleistungen¹⁰⁹ unterscheidet sich von Bundesland zu Bundesland in Gegenstand, Organisation, Zahlungspflichtigen und Belastungshöhe. Bei allen Unterschieden gibt es dennoch Gemeinsamkeiten. Diese Gemeinsamkeiten, ebenso wie die bestehenden Unterschiede, herauszuarbeiten und somit eine Systematik zu schaffen, ist das Ziel dieser Arbeit.

¹⁰⁴ VfSlg 10.292/1984.

¹⁰⁵ Der Umfang der übertragenen Rechte kann dabei stark variieren – von der bloßen Einhebung einer Landesabgabe durch die Gemeinden bis hin zur selbständigen Festsetzung der Gemeinden, dass eine Gemeindeabgabe in bestimmter Höhe eingehoben wird. Der gemeinderechtliche Gestaltungsspielraum wird dabei bundes- bzw landesgesetzlich determiniert.

¹⁰⁶ Eine Einengung auf zB Beherbergungsbetriebe wird bewusst vermieden, da die Landesgesetze tw auch Privatunterkünfte und Ferienwohnungen erfassen, Details siehe Ortstaxe 3.4.1.

¹⁰⁷ Details siehe Interessentenbeiträge 3.4.3.

¹⁰⁸ Details siehe 3.4.4 und 3.5.

¹⁰⁹ Wie sich in den Tourismusgesetzen einiger Länder (zB Interessentenbeiträge in Tir oder Sbg) zeigt, handelt es sich bei manchen dieser Geldleistungen nicht um Abgaben. Details dazu unter 3.4.3 zu den Interessentenbeiträgen.

3.2. Zur Typologisierung

Zu allererst gilt es zu definieren, was betrachtet und geordnet werden soll. Die hier im Weiteren dargestellte „Systematik der österreichischen Tourismusabgaben“ umfasst jedenfalls alle Abgaben, die aufgrund des § 14 Abs 1 Z5 FAG 2008 erhoben werden. Dort werden Fremdenverkehrsabgaben als Landesabgaben definiert mit der Möglichkeit diese (ganz oder nur teilweise) an die Gemeinden zu übertragen.¹¹⁰ Da das FAG von Fremdenverkehrabgaben spricht, ist es möglich¹¹¹ unter diesen Titel mehrere Abgaben zu subsumieren. Dies wird in der Praxis auch getan.¹¹²

Seit dem FAG 1993 ist für Gemeinden im Falle landesgesetzlicher Ermächtigung die Möglichkeit vorgesehen, unter einem eigenen Tatbestand Abgaben auf Zweitwohnsitze zu erheben.¹¹³ Wie unter 3.1 beschrieben knüpft dieser Abschnitt insb auch an die Besteuerung von Baulichkeiten an, die im Zusammenhang mit dem bloß vorübergehenden Aufenthalt einer Person stehen. In dieses weite Verständnis fallen neben den Fremdenverkehrsabgaben somit auch die Zweitwohnsitzabgaben. Diese werden daher mit ihren Besonderheiten in die Systematik miteinbezogen. Diese soll außerdem nicht nur Abgaben im Sinne des F-VG erfassen,¹¹⁴ sondern vielmehr alle Varianten der Finanzierung und Förderung des Tourismus aufgrund staatlicher Anordnung; Sei es, dass dies durch Abgaben an eine Gebietskörperschaft erfolgt, sei es durch öffentlich-rechtliche Zwangsleistung an eine Körperschaft.¹¹⁵

Im Rahmen der vorliegenden Arbeit soll gezeigt werden, dass die Länder in ihren Gesetzen grds vier¹¹⁶ Typen von relevanten Geldleistungen vorschreiben, die im weiteren Zusammenhang mit dem örtlichen Tourismus stehen:

- Ortstaxen
- Interessentenbeiträge
- Ferienwohnungsabgabe

¹¹⁰ Siehe Überschrift über § 14 im FAG „C. Ausschließliche Landes(Gemeinde)abgaben“.

¹¹¹ VfSlg 2641/1954.

¹¹² Bspw Abgabe von Fremden anlässlich der Übernachtung und Abgabe von ansässigen Unternehmen für Fremdenverkehrsnutzen.

¹¹³ Derzeit § 14 Abs 1 Z3 FAG 2008.

¹¹⁴ Das F-VG selbst enthält keine Definition des Begriffs der Abgabe, diese hat sich vielmehr erst durch die Judikatur des VfGH entwickelt, vgl 2.1.

¹¹⁵ Es kann sich dabei sowohl um eine Körperschaft öffentlichen Rechts, als auch eine juristische Person des Privatrechts handeln. Die Landesgesetzgeber haben sich für teilweise sehr unterschiedliche Konstruktionen entschieden.

¹¹⁶ Ausnahme Wien: Hier wird nur eine Abgabe auf die Nächtigung von Fremden in Beherbergungsbetrieben erhoben.

- Zweitwohnsitzabgabe

Eine kurze Einführung in diese Geldleistungen wird sogleich im folgenden Subkapitel gegeben. Die Abgrenzung erfolgt im Rahmen der genauen Bearbeitung der einzelnen Typen in den Kapiteln 3.4 und 3.5. Daneben wird im Rahmen von zwei Exkursen auf die Kurtaxen als eine besondere Form der Ortstaxen und die Tourismusförderungsfonds als spezielle Finanzierung des örtlichen Tourismus über Körperschaften öffentlichen Rechts eingegangen. Obwohl alle vier Typen im weitesten Sinn mit dem Tourismus verbunden sind, knüpfen diese an jeweils unterschiedliche Steuersubjekte und Steuergegenstände an.¹¹⁷

Die Bezeichnungen dieser Typen variieren in den verschiedenen Landesgesetzen. Anknüpfend an das bestehende Schrifttum und an die relative Mehrzahl der Landesgesetze habe ich mich für die oben genannten entschieden. Details zu den in den Landesgesetzen (auch) gebräuchlichen Bezeichnungen befinden sich in den jeweiligen Subkapiteln.

Ziel dieser Arbeit ist es, die zuvor aufgezählten Typen in allen Ländern zu erfassen, zu untersuchen und miteinander zu vergleichen, um so Gemeinsamkeiten ebenso wie Besonderheiten aufzuzeigen. Zusätzlich wird die höchstgerichtliche Rechtsprechung des VfGH und VwGH erörtert und die relevanten Meinungen der Literatur dargestellt. Zuletzt werden die Ergebnisse bei aller Kürze möglichst vollständig in tabellarischer Form zusammengefasst, um dem Leser einen raschen Überblick über die Abgabentypen zu bieten.¹¹⁸

3.3. Struktur der Typologisierung

3.3.1. BESTEUERUNGSOBJEKT (STEUERGEGENSTAND)

Wie in der Einleitung bereits erläutert geht es nach *Kaspar*¹¹⁹ im Tourismus um all jene Phänomene, die sich daraus ergeben, dass Personen für einen gewissen Zeitraum einen Aufenthaltsort wählen, der nicht ihr dauernder Wohn- bzw. Arbeitsort ist. Dieses Verständnis von Tourismus zugrundeliegend müssen Geldleistungen, sollen sie in diese

¹¹⁷ Dazu siehe die jeweiligen Subkapitel zu den Besteuerungsobjekten.

¹¹⁸ Die Tabellen zu allen Abgaben befinden sich im Kapitel 7.

¹¹⁹ Siehe FN 1.

Typologie passen, einen Aspekt des Tourismus im weitesten Sinn als Steuergegenstand haben. Der Einteilung in vier Typen¹²⁰ folgend ergeben sich folgende Anknüpfungspunkte:

Nutzen aus vorübergehender Aufenthaltnahme in einem bestimmten Gebiet – Besteuern jener Vorteile, die eine Person daraus zieht, dass sie sich vorübergehend an einen anderen Ort begibt, (entgeltlich) in einer Unterkunft nächtigt und dort ein entsprechendes Angebot vorfindet. Angebot ist dabei weit zu verstehen und abhängig vom Zweck des Aufenthalts zB Erholungszwecke.

Tourismusnutzen eines ansässigen Unternehmens – Besteuern jener besonderen Vorteile, die ein Unternehmen¹²¹ aus dem vor Ort bestehenden Tourismus zieht. Diese Vorteile variieren je nach Intensität des Tourismus und je nach Branche. Dieser Tatsache wird in den meisten Gesetzen durch eine Abstufung der Leistungspflicht Rechnung getragen.¹²²

Nutzen aus Verwendung einer Ferienwohnung – Besteuern des „Freizeitnutzens“ also jener Vorteile, die der Inhaber einer Ferienwohnung in der Verwendung der Wohnung zu Erholungszwecken hat.¹²³

Aufwand aus der Innehabung einer Baulichkeit, die keinem dauernden Wohnbedarf dient – Besteuern jenes Aufwands, die eine Person daraus zieht, dass sie einen Wohnsitz unterhält, der keinen Hauptwohnsitz darstellt.¹²⁴ Insbesondere soll der jeweiligen Gemeinde eine Möglichkeit gegeben werden einen Ausgleich für jene Kosten zu erhalten, die sich durch die Inhaber von Zweitwohnsitzen ergeben, die aber nicht durch Gebühren ausgleichbar sind.¹²⁵

3.3.2. BESTEUERUNGSSUBJEKT (STEUERSCHULDNER)

Es gilt hier jeweils den verpflichteten Personenkreis zu bestimmen und diesen zw den verschiedenen landesgesetzlichen Bestimmungen zu vergleichen. Bei einigen Abgaben ist der Kreis der Verpflichteten relativ klar – zB der Begriff des Gastes bei der Ortstaxe oder des Inhabers/Eigentümers bei der Ferienwohnungsabgabe – bei anderen wie zB

¹²⁰ Vgl 3.2.

¹²¹¹²¹ Unter Unternehmen ist dabei jede selbständige Erwerbstätigkeit zu verstehen; im Detail 3.4.3.2.

¹²² Siehe die BeitragsgruppenVO der Länder, die die Unternehmen nach Branchen in einer pauschalisierenden Betrachtung aufgrund der Höhe des Tourismusnutzens staffeln.

¹²³ Begriff des „Freizeitnutzens“ stammt von Frank, Gemeindeabgaben; Details unter 3.4.4.1.

¹²⁴ Als Aufwandsteuer mit einem anderen Abgabentatbestand des FAG besteht im Unterschied zu den obigen Steuergegenständen keine Notwendigkeit auf einen etwaigen Tourismusnutzen abzustellen.

¹²⁵ Mangels Hauptwohnsitz erhalten die Gemeinden für diese keine Ertragsanteile aus dem Finanzausgleich.

den Tourismusinteressenten hingegen stellen sich große Abgrenzungsprobleme und es ist auf mögliche verfassungsrechtliche Stolpersteine, wie den Gleichheitssatz, zu achten.

3.3.3. BEMESSUNGSGRUNDLAGE (WERTERMITTLUNG)

Die Ermittlung der jeweils konkret zu entrichtenden Abgabenhöhe ist sowohl für den Abgabenschuldigen als auch für die vereinnahmende Stelle von immanenter Wichtigkeit. Neben der Berechnung der Abgabenhöhe unter Berücksichtigung der jeweiligen Tatbestandsmerkmale und Befreiungstatbestände, spielt hier die Frage nach der Begrenzung der zulässigen Abgabenhöhe eine zentrale Rolle. So muss sich bspw. bei Fremdenverkehrsabgaben die konkret erhobene Abgabe in einem – wenn auch oftmals nur pauschal betrachteten – besonderen Tourismusnutzen widerspiegeln. Ohne eine solche Rechtfertigung können sich Probleme mit dem verfassungsrechtlichen Gleichheitssatz oder der Qualifikation als Fremdenverkehrsabgabe ergeben. Insbesondere zum besonderen Tourismusnutzen bei den Interessentenbeiträgen gibt es eine Fülle an Erkenntnissen der Höchstgerichte, die wesentlich zur Determinierung des besonderen Tourismusnutzens beigetragen und zu einer Angleichung der jeweiligen Landesgesetze geführt haben.¹²⁶

3.3.4. EINHEBUNG (INKL. ÜBERWACHUNG)

Unter diesem Punkt geht es um die Fragen wer wann einhebt und wer wann was an wen abführt. Es wird untersucht welche Personen/Organisationen/staatliche Stellen mit der Einhebung der jeweiligen Abgabe gesetzlich beauftragt sind. Oftmals ist der Einhebende nur eine Durchgangsstation und die Einnahmen sind an eine oder auch mehrere andere staatliche und nicht staatliche Stellen zu transferieren. So wird aus Praktikabilitätsgründen zB regelmäßig der jeweilige Unterkunftgeber verpflichtet, vom Gast die Ortstaxe einzuheben und diese anschließend nach den jeweiligen landesgesetzlichen Regelungen weiterzuleiten.

Damit einher geht auch die Frage der Fälligkeit der jeweiligen Geldleistungen, da sich dieser Zeitpunkt je nach Abgabe und Bundesland sehr stark unterscheidet. Ebenso werden unter diesem Punkt die Möglichkeiten der Überwachung, dh welche Behörden

¹²⁶ Details unter 3.4.3.3.

kontrollieren die Einhebung und welche Kontrollmöglichkeiten und Befugnisse stehen zur Verfügung, näher erörtert.

3.3.5. REGELUNGSZUSTÄNDIGKEIT UND ERTRAGSHOHEIT

Das F-VG normiert abstrakte Abgabetypen. Die damit getätigte Definition einer Regelungszuständigkeit gibt aber nur bedingt Aufschluss über die endgültige Verwendung eingehobener Mittel.¹²⁷

In der Tat ergeben sich einerseits aus den verschiedenen abgabenrechtlichen Anknüpfungspunkten – Fremdenverkehrsabgaben als ausschließliche Landes(Gemeinde)Abgaben und Zweitwohnsitzabgaben als ausschließliche Gemeindeabgaben mit landesgesetzlicher Ermächtigung – Vorgaben zur Regelungs- und Ertragshoheit. Die Ertragshoheit gibt jedoch noch keine endgültige Auskunft darüber, wohin die Erträge tatsächlich fließen. Die jeweils zuständigen Gebietskörperschaften haben bei der rechtlichen Ausgestaltung der ihnen gem F-VG zugewiesenen Abgaben und sonstigen öffentlich-rechtlichen Geldleistungen einen großen Gestaltungsspielraum.¹²⁸ So können sie bei Steuern auf die Verwendung der Einnahmen in ihrem Budget zur Deckung des allgemeinen Finanzbedarfs auch verzichten. Einerseits können Abgaben mit Zweckwidmungen versehen und somit die Einnahmen für bestimmte Budgetposten „reserviert“ werden. Andererseits können per Gesetz die Einnahmen auch einem Dritten, zB einem Tourismusverband, zur Verwendung im eigenen Haushalt überlassen werden. Hier stellt sich die Frage, ob die Ertragshoheit noch bei der Gebietskörperschaft liegt, was für die Qualifikation der Leistungspflicht als Abgabe entscheidend ist. In der Praxis wird der bestehende Spielraum sehr rege genutzt, um verschiedene Modelle (Abgabe ohne oder mit Zweckwidmung, Geldleistung mit Zweckwidmung an einen Tourismusverband oder Geldleistung als Zwangsbeitrag an eine Körperschaft) zu normieren. Aufgrund der dort vorhandenen umfangreichen Judikatur wird der Frage der Ertragshoheit und der Verfügungsmöglichkeiten der Gebietskörperschaften über die Einnahmen im Abschnitt über die Interessentenbeiträge genauer nachgegangen.¹²⁹

¹²⁷ Siehe 2.2. Fehler! Verweisquelle konnte nicht gefunden werden.

¹²⁸ VfSlg 3919/1961.

¹²⁹ Details unter 3.4.3.5.

3.4. Fremdenverkehrsabgabe

3.4.1. EINHEBUNG VON GÄSTEN („ORTSTAXE“)¹³⁰

Die erste zu untersuchende Form von Tourismusabgaben ist die Ortstaxe. Grob gesagt handelt es sich dabei um Geldleistungen, die von Gästen, also Personen, die keinen dauernden Aufenthalt im jeweiligen Gebiet haben, anlässlich ihrer Nächtigung in einem Berherbergungsbetrieb bzw einer sonstigen Unterkunft erhoben werden. Die konkret zu entrichtende Höhe ist abhängig von der Dauer des Aufenthalts. Dahinter steht die Idee, dass jemand, der Nutzen aus touristischer Infrastruktur zieht, sich auch adäquat an deren Finanzierung beteiligen. Historisch betrachtet handelt es sich dabei in Österreich um die erste Form einer Tourismusabgabe.¹³¹

Obwohl hier im Folgenden immer nur von Ortstaxen geschrieben wird, findet dieser Begriff derzeit lediglich in vier Bundesländern Verwendung.¹³² Für diese Art der Abgabe sind auch die Bezeichnungen Nächtigungstaxe,¹³³ Tourismusabgabe,¹³⁴ Nächtigungsabgabe,¹³⁵ Aufenthaltsabgabe¹³⁶ und Gästetaxe¹³⁷ in Gebrauch. Bei allen Unterschieden in der Begrifflichkeit wird in diesem Subkapitel gezeigt werden, dass alle auf der gleichen finanzausgleichsrechtlichen Grundlage basieren, den gleichen Regelungsprinzipien folgen und daher zu Recht zusammen zu betrachten sind.

3.4.1.1. BESTEUERUNGSOBJEKT (STEUERGEGENSTAND)

Wie in 3.3.1 bereits erläutert ist der wesentliche Anknüpfungspunkt für Tourismus, dass eine Person zeitweise einen Aufenthaltsort wählt, der gerade nicht ihr dauernder Wohn- bzw Arbeitsort ist. Dieser vorübergehende Aufenthalt ist in allen Landesgesetzen Anknüpfungspunkt für eine Besteuerung durch Fremdenverkehrsabgaben gem § 14 Abs 1 Z5 FAG 2008.¹³⁸ Anknüpfungspunkt bildet dabei in aller Regel die Nächtigung, um den vorübergehenden Aufenthalt erfassen zu können. Bereits 1967 wurde diese Anknüpfung vom VfGH als verfassungskonform bewertet:¹³⁹ „Es kann nicht als unsachlich erkannt

¹³⁰ Die Ergebnisse dieses Kapitels in Tabellenform befinden sich unter 7.1.

¹³¹ Siehe FN 5.

¹³² Bgl, Ktn, Sbg, Wi.

¹³³ Ktn, NÖ.

¹³⁴ OÖ.

¹³⁵ Stm.

¹³⁶ Tir.

¹³⁷ Vbg.

¹³⁸ Zur Sondersituation in Wien siehe sogleich unten.

¹³⁹ VfSlg 5577/1967.

*werden, wenn die Abgabepflicht für einen vorübergehenden Aufenthalt an das Merkmal der Nächtigung gebunden wird.*¹⁴⁰

Eine gewisse Ausnahme bildet Wien (Wi), da § 11 Wi TourismusförderungsgG (WTFG) die Ortstaxenpflicht an die Aufenthaltnahme anknüpft, was jedoch nicht zwangsläufig eine Nächtigung miteinschließt.¹⁴¹

Eine konkrete zeitliche Begrenzung der Abgabepflicht geben sechs Bundesländer vor,¹⁴² wobei mit Ausnahme von Kärnten (Ktn) und Vorarlberg (Vbg) (drei Monate) eine Begrenzung auf zwei Monaten festgelegt wird. Möglicherweise steht diese zeitliche Grenze in einem (wenn auch nur indirekten) Zusammenhang mit § 5 Abs 4 MeldeG, der festsetzt, dass bei einem Aufenthalt in einem Beherbergungsbetrieb ab einer Dauer von zwei Monaten¹⁴³ statt dem Gästebrett eine Anmeldung mit Meldezettel bei der zuständigen Behörde zu erfolgen hat. Während die Gästebrettssammlung vom Inhaber des Beherbergungsbetrieb geführt und bloß für eine etwaige Einsichtnahme durch die Behörde aufgehoben wird,¹⁴⁴ muss ein Aufenthalt ab zwei Monaten durch einen Meldezettel der zuständigen Behörde direkt übermittelt werden. Es erscheint nME nicht abwegig an diesen Zeitpunkt auch das Ende eines bloß „vorübergehenden“ Aufenthalts und damit das Ende der Ortstaxenpflicht zu knüpfen.

Salzburg (Sbg) setzt keine konkrete zeitliche Grenze für die Dauer der Abgabepflicht, knüpft diese jedoch an das Fehlen des dauernden Wohnbedarfs.¹⁴⁵ Ein Widerspruch zu § 2 Abs 1 2. Satz Sbg OrtstaxenG, nach dem ALLE Nächtigungen in Beherbergungsbetrieben, bei Privatzimmervermietern, sowie in Wohnwagen, Mobilheimen und Zelten von der Ortstaxenpflicht umfasst sind, besteht insofern nicht, als der „*nicht dauernde Wohnbedarf*“ im 1. Satz mEn als Voraussetzung für den 2. Satz zu lesen ist. Ähnlich ist die Situation in Tirol (Tir), wo keine absolute zeitliche Grenze festgelegt wird, aber gem § 4 Abs 1 lit a Tir AufenthaltsabgabeG eine Ausnahme von der Abgabepflicht normiert wird, wenn die betreffende Person in derselben Gemeinde den Hauptwohnsitz hat. Durch eine entsprechende Anmeldung bei der Meldebehörde kann somit die Abgabepflicht von Beginn an vermieden werden.

¹⁴⁰ Weiterführend dazu Steindl 196.

¹⁴¹ Steindl 198.

¹⁴² Bld, Ktn, NÖ, OÖ, Stmk, Vbg.

¹⁴³ Für die ersten zwei Monate genügt die Anmeldung mittels Gästebrett, erst danach hat die Anmeldung mittels Meldezettel zu erfolgen.

¹⁴⁴ Vgl. § 10 MeldeG.

¹⁴⁵ § 2 Abs 1 Sbg OrtstaxenG.

Da in Wi § 11 WTFG die Abgabepflicht nur an die Aufenthaltnahme anknüpft, wird bewusst auf jede zeitliche Begrenzung der Abgabepflicht verzichtet. Bei näherer Betrachtung zeigt sich, dass somit sehr kurze Aufenthalte von nur wenigen Stunden¹⁴⁶ ebenso mit einer Abgabe belegt werden, wie ein Gast, der dauernd in einem Beherbergungsbetrieb nächtigt.¹⁴⁷ Ebenso fehlt die in manchen anderen Ländern¹⁴⁸ vorhandene Einschränkung auf Personen, die nicht ihren Lebensmittelpunkt in der Gemeinde haben. Somit hat auch eine in Wi gemeldete Person bei einem Aufenthalt in einem Beherbergungsbetrieb die Ortstaxe zu entrichten – sogar wenn der Beherbergungsbetrieb den Hauptwohnsitz der Person bildet. Unter Umständen wäre in einem solchen Extremfall vielleicht sogar die Einordnung als Fremdenverkehrsabgabe im Einzelfall näher zu untersuchen. Diese weite Ausrichtung der Wi Ortstaxe ist nMA der Tatsache geschuldet, dass Wi als einziges Bundesland keine Interessentenbeiträge einhebt.

3.4.1.2. BESTEUERUNGSSUBJEKT (STEUERSCHULDNER)

In allen neun Bundesländern ist der Gast als Person,¹⁴⁹ die bloß vorübergehend im jeweiligen Gemeindegebiet nächtigt, verpflichtet, die jeweilige Tourismussabgabe zu entrichten.

Die einzelnen Landesgesetze enthalten teilweise sehr umfangreiche und detaillierte Regelungen zu „persönlichen“ Ausnahmen von der Abgabepflicht.¹⁵⁰ So sind in allen Bundesländern Aufenthalte von Kindern – die oberen Altersgrenzen variieren von 6 bis 18 Jahren, ebenso wie schulisch bedingte Aufenthalte ausgenommen. In der Mehrzahl der Bundesländer entfällt die Abgabepflicht, wenn das Besteuerungssubjekt zu Ausbildungszwecken (teilweise Seminaaraufenthalte ausgenommen) oder in einer Krankenanstalt im Gemeindegebiet anwesend ist. Daneben gibt es noch eine Vielzahl weiterer Ausnahmetatbestände, die in jeweils bis zu drei Bundesländern gesetzlich vorgesehen sind.¹⁵¹ Darunter fallen allgemein beruflich bedingte Aufenthalte (Mindestdauer zw 10 und 21 Tagen), das Studium an einer Hochschule, Invalidität,

¹⁴⁶ VwGH 16.5.1979, 265/79 zur Ortstaxenpflicht im Stundenhotel.

¹⁴⁷ Man denke hier beispielsweise an Marcel Prawy, der über Jahre hinweg ein Zimmer im Hotel Sacher bewohnte.

¹⁴⁸ zB § 4 Tir AufenthaltsabgabeG.

¹⁴⁹ Siehe zB § 25 Blgd TourismusG, § 12 Abs 4 lit a NÖ TourismusG, § 2 Abs 1 OÖ TourismusG (implizit), § 2 lit b T AufenthaltsabgabeG.

¹⁵⁰ § 26 Abs 2 B TourismusG, § 3 Abs 3 Ktn Orts- und NächtigungstaxenG, § 12 Abs 5 NÖ TourismusG, § 5 OÖ TourismusabgabeG, § 3 Sbg OrtstaxenG, § 3 Stmk Nächtigungs- und FerienwohnungsabgabeG, § 4 T AufenthaltsabgabeG, § 15 Vbg TourismusG, § 11 WTFG.

¹⁵¹ Aus Gründen der Übersichtlichkeit wird auf die gesetzlichen Nachweise der einzelnen Ausnahmen verzichtet, sondern auf die gesetzlichen Bestimmungen der Ausnahmetatbestände in FN 150 verwiesen.

bestimmte Berufe der Reisebranche¹⁵² (Buschauffeure, Reiseleiter) in Ausübung ihrer Tätigkeit, Beschäftigung im Gemeindegebiet, Präsenzdiener, Asylwerber, Nächtigung bei Verwandten, Vorliegen eines Hauptwohnsitzes in derselben Gemeinde und die Entrichtung der Kurtaxe für den gleichen Zeitraum.

Da der Gast sich oftmals nur kurz im jeweiligen Gebiet aufhält und somit die immanente Gefahr besteht, dass Abgaben - aus welchen Gründen auch immer - nicht entrichtet werden, sehen alle Landesgesetze vor, dass der Unterkunftgeber zum Einhebungspflichtigen¹⁵³ bestimmt wird.¹⁵⁴

3.4.1.3. BEMESSUNGSGRUNDLAGE (WERTERMITTLUNG)

In der Regel¹⁵⁵ ist ein zahlenmäßig im Gesetz bestimmter Betrag pro Person je Nacht zu entrichten. Teilweise wird im Gesetz eine betragliche Bandbreite normiert und die tatsächliche Höhe der Abgabe durch VO der LReg¹⁵⁶ oder im Falle der Ausgestaltung als Gemeindeabgabe durch den Gemeinderat¹⁵⁷ festgesetzt. Bei Betrachtung aller Bundesländer geht die Bandbreite von 0,19¹⁵⁸ bis 2,20 Euro pro Person je Nacht.

Eine, wenn auch im Vergleich zu den Interessentenbeiträgen¹⁵⁹ untergeordnete, Rolle spielt bei der Abgabenhöhe auch die Einteilung einer Gemeinde in eine bestimmte Ortsklasse. So werden in Niederösterreich (NÖ) die Beträge der Ortstaxe nach Ortsklassen gestaffelt und im Burgenland (Bgl) kann bei der Festsetzung der Abgabenhöhe durch VO der LReg eine Staffelung nach Ortsklassen vorgenommen werden.¹⁶⁰ Vereinzelt wird auch eine Staffelung abhängig von Jahreszeit¹⁶¹ oder Unterkunftstyp¹⁶² als Möglichkeit vorgesehen. Schließlich findet sich in NÖ auch die Möglichkeit auf Antrag einer Gemeinde (durch Gemeinderatsbeschluss)¹⁶³ für das Gebiet einer Gemeinde die Ortstaxe auf den bis zu zweifachen Betrag zu erhöhen. Dies ist an die Bedingungen gekoppelt, dass die Aufwendungen der Gemeinde im Bereich des Tourismus höher als der Durchschnitt der vergangenen fünf Jahre sind und die Gemeinde

¹⁵² Ktn.

¹⁵³ zB § 6 Abs 1 OÖ TourismusabgabeG, § 7 Abs 1 Tir AufenthaltsabgabeG, uvm.

¹⁵⁴ Im Detail dazu unter 3.4.1.4.

¹⁵⁵ Zur Ausnahme Wi siehe im kommenden Absatz.

¹⁵⁶ Bgl, Ktn, Tir.

¹⁵⁷ zB § 3 und 9 OÖ TourismusabgabeG, sowie § 6 Vbg TourismusG.

¹⁵⁸ Die Regelung des § 4 Abs1 lit b Sbg OrtstaxenG legt lediglich eine Höchstgrenze mit 1,1 Euro fest. Insofern kann die Mindestabgabe hier bei jedem Betrag größer Null liegen.

¹⁵⁹ Siehe im Detail 3.4.3.3.

¹⁶⁰ Wird derzeit nicht ausgenutzt; siehe VO der LReg über die Höhe der Ortstaxe Bgl LBGI 49/2003.

¹⁶¹ Ktn, Tir.

¹⁶² Tir, Sbg.

¹⁶³ Vgl § 12 Abs 7 NÖ TourismusG.

(direkt oder indirekt) am regionalen Tourismusverband („regionale Tourismusdestination“) beteiligt ist. Da in NÖ der Verteilungsschlüssel der Einnahmen¹⁶⁴ auch für die Mehreinnahmen unverändert bleibt (35 vH Gemeinde, 65 vH Land), bleibt aus meiner Sicht die Wirkung einer Erhöhung der Abgabe für die Gemeinde sehr begrenzt.

Im Unterschied zu den anderen Bundesländern wird in Wi die Höhe der Abgabe mit einem Prozentsatz¹⁶⁵ von der im WTFG festgelegten Bemessungsgrundlage bestimmt. Dabei handelt es sich gem § 12 Abs 2 WTFG um das Beherbergungsentgelt abzüglich Umsatzsteuer, Entgelt für ein ortsübliches Frühstück, Energiekosten für Beheizung der Gästezimmer und das Bedienungsentgelt.¹⁶⁶ Diese Bestandteile dürfen jedoch nur dann abgezogen werden, wenn diese gem § 15 WTFG dem Magistrat in den Entgelttabellen vorgelegt, vom Magistrat vidiert und diese im Beherbergungsbetrieb an leicht sichtbarer Stelle gemeinsam mit den vidierten Sätzen der Ortstaxe ausgehängt worden waren. Man merkt hier das Alter dieser gesetzlichen Regelung,¹⁶⁷ und kann man zu Recht nach der Zeitgemäßheit der Regelung fragen, wobei für das Jahr 2013 eine umfassende Novelle geplant ist.¹⁶⁸

3.4.1.4. EINHEBUNG (INKL. ÜBERWACHUNG)

Für die Fälligkeit der Ortstaxe werden landesrechtlich zumeist entweder der letzte Aufenthaltstag bzw die letzte Nächtigung¹⁶⁹ oder der Zeitpunkt der Begleichung der Rechnung¹⁷⁰ vorgesehen. In Oberösterreich (OÖ) entsteht die Abgabenschuld mit der ersten Nächtigung,¹⁷¹ wobei die jeweilige Gemeinde bei einem ununterbrochenen Aufenthalt eines Gastes durch VO auch eine abweichende Regelung festsetzen kann. Der spätest mögliche Zeitpunkt der Fälligkeit ist aber auch in OÖ jedenfalls die letzte Nächtigung. In Sbg wird kein Fälligkeitszeitpunkt im Verhältnis zw Gast und Unterkunftgeber vorgeschrieben, sondern gem § 5 Sbg OrtstaxenG dem Unterkunftgeber lediglich die Einhebungspflicht und Abführung an die Gemeinde auferlegt.¹⁷² Nach meiner Ansicht wird aus Gründen der Effizienz wohl mit aller Wahrscheinlichkeit die Ortstaxe

¹⁶⁴ Vgl § 12 Abs 2 NÖ TourismusG.

¹⁶⁵ Stand 2011: 2,8 Prozent.

¹⁶⁶ Bei Anwendung des Garantielohnsystems; Zu den Unterschieden im Festlohnsystem siehe § 12 Abs 3 WTFG.

¹⁶⁷ Stammfassung LGBl 13/1955.

¹⁶⁸ Information Telefongespräch mit MA6 17.12.2011 und Die Presse 15.12.2011.

¹⁶⁹ Ktn, NÖ, OÖ, Tir, Vbg.

¹⁷⁰ Bgld, Ktn, Stm, Wi.

¹⁷¹ § 4 Abs 1 OÖ TourismusabgabeG.

¹⁷² Zu den detaillierten Regelungen der Abfuhr der Abgabe an die Gemeinde und die Abgabenerklärung siehe sogleich unten.

gemeinsam mit dem offenen Beherbergungsentgelt – zumeist wohl am Ende des Aufenthalts – entrichtet.

Wie bereits erwähnt,¹⁷³ sehen alle Landesgesetze vor, dass die Einhebung der Ortstaxe von den Abgabepflichtigen, also den Gästen, durch den jeweiligen Unterkunftgeber zu erfolgen hat. Mit der Einhebung der Abgabe wird der Unterkunftgeber auch regelmäßig Abgabenschuldner.¹⁷⁴ Auch eine Bezahlung durch Dritte ist grds in einigen Ländern möglich.¹⁷⁵ Auch vor Entrichtung besteht eine Haftung des Unterkunftgebers für Entrichtung und Abfuhr der Abgabe,¹⁷⁶ um die Entrichtung durch den Fremden sicherzustellen. Teilweise besteht diese Haftung nur insoweit, als der Einhebungspflichtige das Beherbergungsentgelt erhalten hat.¹⁷⁷ Soweit diese Einschränkung nicht besteht hat der Unterkunftgeber mit Erfüllung des Abgabentatbestandes, dh mit der Nächtigung,¹⁷⁸ die Ortstaxe jedenfalls zu entrichten, unabhängig, ob er tatsächlich das Nächtigungsentgelt bzw die Ortstaxe erhält.¹⁷⁹

Die Konstruktion der Einhebung der Abgaben durch den Unterkunftgeber hat mehrere praktische Argumente für sich. Einerseits hat der Unterkunftgeber zwingend Kontakt mit dem jeweiligen Gast. Dieser ist zwar in der Intensität abhängig vom Unterkunftstyp, besteht aber zumindest im Rahmen von An- und/oder Abreise und in Erfüllung von anderen gesetzlichen Pflichten.¹⁸⁰ Andererseits hat der Unterkunftgeber ein starkes Interesse daran, das Beherbergungsentgelt zu erhalten, welches in aller Regel zumindest teilweise erst im Rahmen des Aufenthalts zu entrichten ist. Es macht daher Sinn den Unterkunftgeber als Einhebungspflichtigen, somit als eine Zahlstelle, festzulegen und diese Regelung durch eine Haftungsregelung zu flankieren.

Teilweise wird in den landesgesetzlichen Regelungen explizit festgestellt,¹⁸¹ dass die Festsetzung der Abgabe durch Selbstberechnung im Sinne der Bundesabgabenordnung (BAO) erfolgt.¹⁸² Die restlichen Länder sehen für die Ortstaxe zwar ebenfalls eine Selbstberechnung vor, verweisen aber nicht explizit auf die BAO.¹⁸³

¹⁷³ Siehe 3.4.1.2.

¹⁷⁴ zB § 4 Abs 3 Stm Nächtigungs- und Ferienwohnungsabgabegesetz oder § 12 Abs 11 NÖ TourismusG.

¹⁷⁵ zB § 25 Abs 2 B TourismusG.

¹⁷⁶ Vgl zB § 12 Abs 9 NÖ TourismusG.

¹⁷⁷ § 4 Abs 3 Stm Nächtigungs- und Ferienwohnungsabgabegesetz.

¹⁷⁸ Ausnahme Wi siehe 3.4.1.1.

¹⁷⁹ VwGH-Erk 26.09.2006, 2006/17/0035.

¹⁸⁰ zB Pflicht zum Ausfüllen eines Gästebblatts gem MeldeG.

¹⁸¹ § 12 Abs 9 NÖ TourismusG und § 7 Abs 2 Ktn Orts- und NächtigungstaxenG.

¹⁸² Vgl § 201 BAO.

¹⁸³ zB § 6 OÖ TourismusabgabeG, § 13 WTFG, § 7 T AufenthaltsabgabeG.

Der Einhebungspflichtige hat die eingehobenen Abgabebeträge an die zuständige Stelle zu übermitteln. Der spätestmögliche Abführungszeitpunkt variiert stark und reicht vom 10.¹⁸⁴ des Folgemonats bis zum Ende des zweitfolgenden Monats¹⁸⁵ bzw 15. nach Quartalsende,¹⁸⁶ wobei die genaue Festsetzung in manchen Bundesländern den Gemeinden überlassen wird.¹⁸⁷ In den meisten Ländern wird jedes Abführen von Ortstaxen als Abgabenerklärung des Einhebungspflichtigen angesehen. Ausnahmen bilden Wi¹⁸⁸ und die Steiermark (Stm),¹⁸⁹ wo einmal pro Jahr eine gesonderte Abgabenerklärung zu erfolgen hat.

Daneben werden die Unterkunftgeber in der Regel zu Aufzeichnungen über die Übernachtungen und die abgeführten Abgaben verpflichtet.¹⁹⁰ Dies dient einerseits der Kontrolle der Abgabepflicht, andererseits aber auch statistischen Zwecken.¹⁹¹ Besonders weitgehend ist die Regelung in OÖ,¹⁹² wo der Unterkunftgeber der Abgabenbehörde binnen 48h nach An- bzw Abreise die Daten des Gästeblasses¹⁹³ inklusive etwaiger weiterer zur Feststellung von Befreiungsgründen notwendiger Daten zu übermitteln hat.¹⁹⁴ Die Behörde ermittelt daraus monatlich den zu entrichtenden Abgabebetrag. Dieser ist vom Unterkunftgeber zu überprüfen und erforderlichenfalls eine (abweichende) Abgabenerklärung einzureichen. Ohne solche Erklärung gilt die Mitteilung der Behörde als Abgabenerklärung. Gem § 6 Abs 4 OÖ TourismusabgabeG kann eine Tourismusgemeinde durch VO statt dieser laufenden Datenübermittlung der An- und Abreisen auch eine monatliche Abgabenerklärung durch die Unterkunftgeber vorsehen.

In Sbg existiert keine explizite, jedenfalls zu erfüllende Verpflichtung zur Führung von Aufzeichnungen, wobei ein Mindestmaß an Aufzeichnungen notwendig ist, um die Richtigkeit der abgeführten Beträge der Ortstaxe nachzuweisen.¹⁹⁵ In der Praxis sind bei Beherbergungsbetrieben Aufzeichnungen auch aufgrund der melderechtlichen Verpflichtung der Führung einer Gästeblassammlung zu führen.¹⁹⁶ Daneben besteht gem § 6 Abs 2 Sbg OrtstaxenG die Möglichkeit der Gemeinde mittels VO ein System von

¹⁸⁴ § 25 Bgl TourismusG.

¹⁸⁵ § 6 OÖ TourismusabgabeG.

¹⁸⁶ § 5 Stm Nächtigungs- und FerienwohnungsabgabeG.

¹⁸⁷ OÖ gibt Rahmen vor, Vbg völlig der Gemeinde überlassen.

¹⁸⁸ § 13 Abs 1 WTFG.

¹⁸⁹ § 5 Stmk Nächtigungs- und FerienwohnungsabgabeG.

¹⁹⁰ zB § 12 Abs 2 NÖ TourismusG, § 6 Abs 3 OÖ TourismusG.

¹⁹¹ Vgl § 9 Abs 1 und 2 Tir AufenthaltsabgabeG.

¹⁹² § 6 Abs 3 OÖ TourismusabgabeG.

¹⁹³ iSd § 5 MeldeG.

¹⁹⁴ Ähnlich auch Ktn.

¹⁹⁵ Vgl Strafbestimmungen in § 10 Sbg OrtstaxenG.

¹⁹⁶ § 5 MeldeG.

laufenden Abgabemeldeblättern,¹⁹⁷ ähnlich wie in OÖ, einführen. In Tir sind Nächtigungen und Abgabebeträge dem Tourismusverband und auf Verlangen auch dem Amt der LReg zu übermitteln, soweit nicht die Daten aufgrund der Tir Tourismus-Statistik-VO bereits von den Gemeinden erhoben werden.¹⁹⁸

Die Entrichtung der Ortstaxe durch den Einhebungspflichtigen erfolgt in der Regel an die jeweilige Gemeinde bzw in Wi an den Magistrat. Eine Ausnahme bildet Tir, wo der Unterkunftgeber die Ortstaxe an den jeweiligen Tourismusverband abzuführen hat.¹⁹⁹ Der Tourismusverband hat bis zum 31.01 der LReg die Höhe der vereinnahmten Abgabenerträge schriftlich zu übermitteln. Mit dieser Bekanntgabe gelten diese Erträge als Zuweisungen des Landes an den Tourismusverband.²⁰⁰

Die Überwachung der Einhebung der Ortstaxe obliegt in den meisten Bundesländern den Gemeinden, in Wi dem Magistrat und in Tir den Abgabenbehörden des Landes.²⁰¹ Daneben besteht in einigen Bundesländern²⁰² eine zusätzliche Kontrolle durch das Land. Im Fall des Bgl und OÖ fließen die Einnahmen zwar den Gemeinden bzw den Tourismusverbänden zu. Die Kontrollmöglichkeit lässt sich aber hier darin begründen, dass diese Länder die Erträge aus der Fremdenverkehrsabgabe zwar anderen überlassen haben, aber dennoch bis zu einem gewissen Maß prüfen wollen, ob diese Einnahmequelle entsprechend genutzt und überwacht wird. In der Stm und NÖ kann diese Kontrollmöglichkeit des Landes zusätzlich mit der Aufteilung der Einnahmen der Ortstaxe zw Land und Gemeinden begründet werden.

3.4.1.5. REGELUNGSZUSTÄNDIGKEIT UND ERTRAGSHOHEIT

Das FAG 2008 weist die Fremdenverkehrsabgaben den ausschließlichen Landes(Gemeinde)abgaben zu.²⁰³ Da der Bundesgesetzgeber diese nicht in der Liste der ausschließlichen Gemeindeabgaben anführt, ist prima facie davon auszugehen, dass diese Abgaben dem jeweiligen Land zufließen.²⁰⁴ Gem § 8 Abs 1 und 2 F-VG steht es jedoch jedem Land frei, sich die Abgabe vorzubehalten, mit den Gemeinden zu teilen oder

¹⁹⁷ An- bzw Abreise sind spätestens nach 48h mittels Formular zu melden; Die Gemeinde wertet die Daten monatlich aus. Dies gilt als Abgabenerklärung gegenüber dem Einhebungspflichtigen.

¹⁹⁸ § 9 Abs 1 und 2 Tir AufenthaltsabgabeG; Die Gemeinde übermittelt die Daten an den Tourismusverband bzw auf Verlangen der LReg.

¹⁹⁹ § 7 Abs 1 Tir AufenthaltsabgabeG. Etwaige Fragestellungen zur Abgabeneigenschaft der Aufenthaltsabgabe bei Zuweisung des Ertrags an den jeweiligen Tourismusverband durch das Land Tir siehe im Detail 3.4.3.5.

²⁰⁰ Vgl § 8 Tir AufenthaltsabgabeG und § 23 litb Tir TourismusG.

²⁰¹ Die Ortstaxe (Aufenthaltsabgabe) ist in Tir aus ausschließliche Landesabgabe organisiert.

²⁰² Bgl, NÖ, OÖ, Stm.

²⁰³ § 14 Abs 1 Z5 FAG 2008.

²⁰⁴ § 14 Abs 2 FAG 2008 führt die Fremdenverkehrsabgabe nicht an.

diesen ganz zu überlassen, wobei auf die finanzielle Lage des Landes ebenso, wie jene der Gemeinden Rücksicht zu nehmen ist.²⁰⁵

Die Mehrzahl der Bundesländer erklärt die Ortstaxe zu einer ausschließlichen Gemeindeabgabe.²⁰⁶ In drei Bundesländern²⁰⁷ handelt es sich um Abgaben aufgrund freien Beschlussrechts der Gemeinden, in den anderen drei Bundesländern sind die Gemeinden zur Abgabenerhebung landesgesetzlich verpflichtet. In NÖ und Stm sind die Ortstaxen gemeinschaftliche Landesabgaben, wobei die Abwicklung jeweils den Gemeinden obliegt.²⁰⁸ In Ktn bestehen zwei Fremdenverkehrsabgaben, wobei die Ortstaxe als ausschließliche Gemeindeabgabe²⁰⁹ und die Nächtigungstaxe als Landesabgabe²¹⁰ ausgestaltet ist.²¹¹ Tir bestimmt als einziges Land die Aufenthaltsabgabe als ausschließliche Landesabgabe²¹² und beauftragt nicht die Gemeinde, sondern den jeweiligen Tourismusverband²¹³ mit der Abwicklung der Abgabe.

Die Zuweisung der Erträge der Ortstaxe unterscheidet sich erheblich je nach Bundesland, wobei in der Mehrzahl der Länder der Hauptanteil der Erträge letztendlich nicht einer Gebietskörperschaft, sondern den Tourismusverbänden, die regelmäßig als Körperschaften öffentlichen Rechts organisiert sind, zufließt. Die Art des Zuflusses wird später im Rahmen dieser Arbeit in Kapitel 3.4.3.3 näher beleuchtet. Je nach Ausgestaltung (direkter Zufluss oder bloße Zweckwidmung), kann es sich bei geleisteten Geldbeträgen um Abgaben im Sinne des F-VG handeln, oder um andere öffentlich-rechtliche Geldleistungen, die den Regelungen des B-VG folgen. Die dortigen Ausführungen gelten auch für die Ortstaxe. Ein kleiner Prozentsatz verbleibt in aller Regel bei den Gemeinden und dient der Abdeckung des Einhebungsaufwandes. In Vorarlberg (Vbg) verbleiben der Gemeinde die gesamten Erträge und in NÖ und der Stm²¹⁴ wird die Landesabgabe Ortstaxe zw Gemeinde und Land aufgeteilt.

²⁰⁵ Frank, Gemeindeabgaben 410 f und 2.2.3.

²⁰⁶ Bgl, Ktn, OÖ, Sbg, Vbg, Wi.

²⁰⁷ Ktn, Sbg, Vbg.

²⁰⁸ § 12 Abs 9 NÖ TourismusG, § 6 Stmk Nächtigungs- und FerienwohnungsabgabenG.

²⁰⁹ § 1 Ktn Orts- und NächtigungstaxenG.

²¹⁰ § 7 Ktn Orts- und NächtigungstaxenG.

²¹¹ Auf die Möglichkeit der Erhebung unterschiedlicher Abgaben unter dem Titel der Fremdenverkehrsabgaben wurde bereits eingegangen, siehe 3.2.

²¹² § 1 Abs 2 T AufenthaltsabgabeG.

²¹³ Siehe 3.4.1.4.

²¹⁴ Die Steiermark weist den Gemeindeanteil vollständig dem jeweiligen Tourismusverband zu.

Aus Gründen der Übersichtlichkeit werden die Eckpunkte der Verteilung des Ertrags der Ortstaxe in tabellarischer Form dargestellt:^{215, 216}

Bgld	Ktn	NÖ	OÖ	Sbg
40vH Gemeinde 10vH Landesverband 50vH Ortsverband	<u>Ortstaxe:</u> 100vH Gemeinde <u>Nächtigungstaxe:</u> 5vH Gemeinde 95vH Land !Sonderregel bei Fremden- verkehrsverein!	35vH Gemeinde 65 vH Land	100vH Gemeinde 95% an Tourismusverband 5% an Gemeinde	100vH Gemeinde 96% an Tourismusverband 4% an Gemeinde

Stmk	T	Vbg	W	
70vH Gemeinde 100% an Tourismusverband 30vH Land	100vH Land 100% an Tourismusverband	100vH Gemeinde	100vH Gemeinde 100% an Tourismusverband	

3.4.2. EXKURS: EINHEBUNG VON KURGÄSTEN

Tourismus wird in den Gesetzen der Länder idR sehr weit verstanden und umfasst zB die „gesamte, vorwiegend der Erholung und Gesundheit, der Besichtigung von landschaftlichen Schönheiten und historischen Stätten, dem Sport, der Volkstumspflege, dem wirtschaftlichen, kulturellen und gesellschaftlichen Leben und dem Vergnügen dienende vorübergehende Aufenthalt von Personen (Gästen) in einer Gemeinde des Landes.“²¹⁷ Auf den vorangegangenen Seiten wurden die Ortstaxen als Tourismusabgaben, die von Fremden während des vorübergehenden Aufenthalts zu entrichten sind näher beleuchtet.

²¹⁵ Alle Details in der Tabelle in 7.1.

²¹⁶ Soweit es zu mehreren Aufteilungsstufen der Erträge kommt wird dies zuerst mit „vH“, also von Hundert, gekennzeichnet. Wenn von einem solchen Anteil weitere Aufteilungen erfolgen, so wird dies mit „%“ gekennzeichnet.

²¹⁷ Beispielhaft für die anderen Länder hier § 1 Abs 1 NÖ TourismusG.

Wenn man aus dem breiten Begriff „Tourismus“ den Bereich „Gesundheit“ herausgreift, so stößt man auf das Kurortewesen, welches besondere landesrechtliche Regelungen für jene Orte trifft, die Heilvorkommen aufweisen. Vereinfacht sind Heilvorkommen insb Wasserquellen, Moorschlamm und Klimagegebenheiten wie zB bestimmte Höhelagen, die eine wissenschaftlich anerkannte Heilwirkung ausüben oder erwarten lassen.²¹⁸

Das B-VG weist das Kurortewesen mit Ausnahme der sanitären Aufsicht den Ländern zu. Bis ins Jahr 2002 existierte ein eigenes Bundesgesetz über natürliche Heilvorkommen und Kurorte, das jedoch mit der Verwaltungsreform 2001²¹⁹ aufgehoben wurde und die Aufsichtsnormen hinsichtlich der Kuranstalten in das Krankenanstalten und KuranstaltenG übernommen wurden.

Mit Ausnahme von Vbg finden sich in allen Ländern Heilvorkommen- und KurorteG, wobei in Wi das Wi Heilvorkommen und KuranstaltenG besteht. Für diese Arbeit interessant ist nun die Frage, ob spezielle Kurabgaben existieren, wie deren Voraussetzungen sind und in welchem Verhältnis diese zu den Ortstaxen stehen.

Drei²²⁰ Bundesländer sehen eigene Abgaben vor, die in zwei als Kurtaxe und in einem als Kurabgabe bezeichnet werden. Diese sind als ausschließliche Landesabgaben ausgestaltet.²²¹ Die Systematik folgt dabei den bereits bei den Ortstaxen festgestellten Grundsätzen dh Steuergegenstand ist das vorübergehende Verweilen²²² im Kurort bzw Kurbezirk,²²³ der Abgabepflichtige ist der Kurgast²²⁴ und die Einhebung erfolgt durch den Unterkunftgeber, der für das Abführen der Abgabe auch haftet.²²⁵ Die Gesetze enthalten einen Rahmen für die Höhe der Kurabgabe, die jedoch jeweils konkret für jeden Kurort in der eigenen Kurordnung durch die LReg festgesetzt wird.

Die allgemeine Sbg Kurtaxe²²⁶ folgt ebenfalls dieser Systematik. Da die Sbg Kurtaxen jedoch weitestgehend den Regelungen der Sbg Ortstaxen nachempfunden sind, wird im Sbg KurtaxenG neben der allgemeinen auch eine besondere Kurtaxe²²⁷ definiert. Dabei handelt es sich um ein typische Fremdenverkehrsabgabe von Ferienwohnungen bzw dauernd abgestellte Wohnwägen wie sie unter 3.4.3.6 beschrieben sind. Die Gemeinden werden ermächtigt vom Besteuerungsgegenstand der besonderen Kurtaxe eine Abgabe

²¹⁸ zB § 1 Abs 2 bis 5 Bgl Heilvorkommen- und KurorteG, § 2 Ktn Heilvorkommen- und KurorteG, uvm.

²¹⁹ BGBl 65/2002.

²²⁰ Bgl, Sbg, Stm.

²²¹ Zur besonderen Lage in Sbg sogleich.

²²² Darunter wird wie bei den Ortstaxen die Nächtigung verstanden.

²²³ zB § 2 Stm KurabgabeG.

²²⁴ § 22 Bgl Heilvorkommen- und KurorteG, § 2 Stm KurabgabeG, § 1 Abs 2 und § 2 Sbg KurtaxenG.

²²⁵ § 26 Bgl Heilvorkommen- und KurorteG, § 4 Stm KurabgabeG.

²²⁶ § 1 Abs 2 Sbg KurtaxenG.

²²⁷ § 1 Abs 3 Sbg KurtaxenG.

als ausschließliche Gemeindeabgabe auszuschreiben.²²⁸ Die Höhe dieser Gemeindeabgabe ist mit dreißig Prozent der Höhe Landesabgabe besondere Ortstaxe begrenzt.²²⁹ Zusätzlich existiert in den Kurorten Bad Gastein und Bad Hofgastein die Forschungs-Institutsabgabe²³⁰ zur Erhaltung des Forschungsinstituts in Bad Gastein.²³¹

In allen drei Ländern sind eine Kurkommission und ein Kurfonds²³² mit eigener Rechtspersönlichkeit vorgesehen, der über die Kurabgabe und freiwillige Zuwendungen von Privaten oder Gebietskörperschaften dotiert wird und dem wesentliche Verwaltungsaufgaben im Bereich des Kurwesens obliegen.²³³ Die Kurkommission²³⁴ ist ua für die Verwaltung des Fonds und Vollzug seiner Aufgaben zuständig und setzt sich aus Vertretern aller maßgeblichen Gruppen zusammen.²³⁵

Das Verhältnis der Ortstaxe zur Kurabgabe wird in den Ländern uneinheitlich geregelt. So ordnet § 1 Abs 1 Stm KurabgabeG an, das die Kurabgabe neben der Nächtigungsabgabe (=Ortstaxe) zu entrichten ist. Im Unterschied dazu sehen Sbg und Bgl Ortstaxe und Kurabgabe als einander ergänzende Abgaben und statuieren in Bgl,²³⁶ dass in Kurorten keine Ortstaxe eingehoben wird und in Sbg, dass Personen, die in einem Kurbezirk nächtigen von der Ortstaxe befreit sind.²³⁷

Die anderen Länder heben keine eigenen Kurabgaben ein, explizit oder teilweise auch nur implizit werden Nächtigungen in Kurorten dennoch von den normalen Ortstaxen erfasst. So sind in Tir vom Begriff Gäste nach dem Wortlaut des Gesetzes auch Kurgäste umfasst.²³⁸ In Ktn dürfen Gemeinde die Ortstaxe in Kurorten auch als Kurtaxe bezeichnen²³⁹ und in OÖ sind die Einnahmen, wenn vorhanden, an den Kurverband statt an den Tourismusverband zu übermitteln.²⁴⁰ In NÖ fallen allgemein Nächtigungen in Gästeunterkünften unter die Ortstaxenpflicht, wobei gem § 14 Abs 4 lit b NÖ TourismusG darunter auch Nächtigungen in Sonderkrankenanstalten iSd HeilvorkommenG zu verstehen sind.

²²⁸ § 1 Abs 6 Sbg KurtaxenG.

²²⁹ § 3 Abs 3 und 5a Sbg KurtaxenG.

²³⁰ § 1 Abs 1 Sbg KurtaxenG.

²³¹ <pmu.ac.at/de/996.htm>.

²³² zB § 19 Stm Heilvorkommen- und KurorteG, sowie § 17 Bgl Heilvorkommen- und KurorteG.

²³³ zB Gestaltung und Erhalt öffentlicher Kuranlagen, Werbemaßnahmen uvm.

²³⁴ zB § 20 Stm Heilvorkommen- und KurorteG, § 19 Sbg Heilvorkommen- und KurorteG.

²³⁵ zB Bürgermeister, Gemeindevertreter, Ärztevertreter, Dienstnehmervertreter der Mitarbeiter der Kuranstalten, etc.

²³⁶ § 25 Abs 1 Bgl TourismusG.

²³⁷ § 3 Abs 1 lit i Sbg OrtstaxenG.

²³⁸ § 2 lit a Tir AufenthaltsabgabeG.

²³⁹ § 1 Ktn Orts- und NächtigungstaxenG.

²⁴⁰ § 1 Abs 1 OÖ TourismusabgabeG.

Mangels eigenes Heilvorkommen- und KurorteG gibt es in VbG keine entsprechenden Heilvorkommen, sodass nur die normale Ortstaxe für Nächtigungen in Wellness-Hotels öä in Frage kommt. In Wi schließlich besteht Ortstaxenpflicht für jede Aufenthaltnahme in einem Beherbergungsbetrieb.²⁴¹

Im Ergebnis ist festzuhalten, dass nur eine geringe Zahl von Ländern eigene Kurabgaben erhebt, aber in fast allen Ländern Aufenthalte in Kurorten über die „normale“ Ortstaxe miterfasst werden.

3.4.3. EINHEBUNG VON TOURISMUSINTERESSENTEN („INTERESSENTENBEITRÄGE“)²⁴²

In weiterer Folge werden hier all jene öffentlich-rechtlichen Geldleistungen, die von lokal ansässigen Unternehmen für die aus dem örtlichen²⁴³ Tourismus gezogenen Vorteile zu entrichten sind, als Interessentenbeiträge bezeichnet. Diese Interessentenbeiträge werden in allen Bundesländern mit Ausnahme Wi eingehoben,²⁴⁴ wobei sie mit diesem Terminus derzeit nur in drei Bundesländern bezeichnet werden.²⁴⁵ In den anderen Bundesländern werden sie als Tourismusförderungsbeitrag (Bgl), Tourismusabgabe (Ktn), Verbandsbeitrag (Sbg), Pflichtbeitrag (Tir) oder auch Tourismusbeitrag (Vbg) bezeichnet.

Der Begriff Interessentenbeitrag wird im Abgabenrecht zweifach gebraucht. Neben der hier in weiterer Folge dargestellten Bedeutung, werden „Interessentenbeiträge von Grundstückseigentümern und Anrainern“ explizit im FAG aufgeführt.²⁴⁶ Es sind Landesabgaben, die in der Regel nach entsprechender Ermächtigung von Gemeinden eingehoben werden.²⁴⁷ Dabei handelt es sich abgabenrechtlich um Beiträge, somit um Abgaben, die jeweils bestimmten Personen wegen ihres speziellen Interesses an der Errichtung bzw. Erhaltung einer öffentlichen Einrichtung auferlegt werden.²⁴⁸ Diese Art von Interessentenbeiträgen wird in der Folge nicht weiter behandelt.

Beiden Arten von Interessentenbeiträgen liegt jedoch die Idee zu Grunde, dass ein spezieller Nutzen auch eine spezielle Belastung rechtfertigt. Der spezielle Nutzen der Interessentenbeiträge iSd FAG liegt in besonderen Einrichtungen wie Gehsteigen, Kanal-

²⁴¹ § 11 WTFG und 3.4.1.1.

²⁴² Die Ergebnisse dieses Kapitels in tabellarischer Form finden sich unter 7.3.

²⁴³ Vgl zum Kriterium des lokalen Tourismusnutzens 3.4.3.3.

²⁴⁴ In Wien besteht nur eine, dafür umfangreich ausgestaltete, Ortstaxe.

²⁴⁵ NÖ, OÖ, Stm.

²⁴⁶ § 14 Abs 1 Z13 FAG 2008.

²⁴⁷ zB OÖ InteressentenbeiträgeG.

²⁴⁸ zB Gehsteigerrichtung, Kanalerrichtung, uvm.

oder Wasserleitungen, die für die Anrainer einen erhöhten Nutzen ihrer Liegenschaft bedeuten. Die Allgemeinheit hat in aller Regel durch diese Einrichtungen keinen in gleicher Weise erhöhten Nutzen. Der spezielle Nutzen der touristischen Interessentenbeiträge wiederum liegt in jenen Vorteilen, die ein Unternehmen aus dem örtlichen Tourismus zieht und die anderen Personen bzw Unternehmen gerade nicht zukommen.²⁴⁹ Dieser spezielle Nutzen variiert nach Ort und Branche und darf auch einer speziellen Belastung in Form von Abgaben bzw sonstigen Geldleistungen unterliegen.

Die oben angeführte Namensfülle der touristischen Interessentenbeiträge bringt in meinen Augen gut die Vielfältigkeit zum Ausdruck mit der diese Geldleistungen landesgesetzlich geregelt werden. Auf den Begriff Abgabe wird hier idR ganz bewusst verzichtet, da die rechtliche Konstruktion in einigen Bundesländern die Gebietskörperschaften bei Erhebung und Verwendung der Mittel teilweise oder auch (fast) zur Gänze ausschließt und es somit hier zu hinterfragen gilt, ob es sich überhaupt noch um eine Abgabe im Sinne des F-VG oder doch eher um eine andere Art der öffentlich-rechtlichen Geldleistung handelt.²⁵⁰

3.4.3.1. BESTEUERUNGSOBJEKT (STEUERGEGENSTAND)

Wie bereits unter 3.3.1 kurz angedeutet, gilt es herauszuarbeiten woran die Leistungspflicht anknüpft. Bereits im Jahr 1957 hat der VfGH zu Fremdenverkehrsabgaben festgestellt,²⁵¹ dass *„unter dieser Bezeichnung in der Regel Sonderertragssteuern verstanden (werden), bei welchen Besteuerungsgegenstand der Betrieb von Erwerbsunternehmungen ist, die aus dem Fremdenverkehr Vorteile ziehen.“* Der Begriff Vorteile wurde 1963 weiter konkretisiert:²⁵² *„Eine Fremdenverkehrsabgabe liegt aber auch vor,²⁵³ wenn Besteuerungsgegenstand der Betrieb von Erwerbsunternehmungen ist, die aus dem Fremdenverkehr Vorteile ziehen. Besteuerungsobjekt ist in diesen Fällen der vom Gesetzgeber angenommene spezielle Fremdenverkehrsnutzen.“* Eine finanzverfassungsrechtliche Zweckbindung der Fremdenverkehrsabgaben zB in der Form, dass nur die Zweckbindung der Erträge einer Abgabe für die Förderung des Tourismus zu einer Fremdenverkehrsabgabe führt, wurde vom VfGH explizit verneint.²⁵⁴ Als eine Landesabgabe findet sie gem § 8 Abs 3 F-VG jedoch dort ihre Grenze, wo es sich um einen Zuschlag zu einer Bundesabgabe oder eine

²⁴⁹ Details und Abgrenzungen folgen in den Subkapiteln.

²⁵⁰ Dazu unter 3.4.3.5.

²⁵¹ VfSlg 3221/1957.

²⁵² VfSlg 4398/1963.

²⁵³ Zuvor hatte der VfGH festgestellt, dass jedenfalls die Abgaben von Gästen (=Ortstaxen) unter den Begriff Fremdenverkehrsabgaben iSd FAG fallen.

²⁵⁴ Ebenso VfSlg 4398/1963, sowie Frank, Gemeindeabgaben 395.

Abgabe vom gleichen Besteuerungsgegenstand wie bei einer Bundesabgabe handelt und dann gerade nicht mehr eine Fremdenverkehrsabgabe iSd FAG darstellt.²⁵⁵ Eine solche wäre nur mit entsprechender bundesgesetzlicher Ermächtigung möglich. Im zuvor zitierten Fall bejahte der VfGH die Gleichartigkeit der im Ktn Fremdenverkehrsgesetz definierten Abgabe und der Bundesgewerbsteuer bzw der Einkommenssteuer und hob die Bestimmungen auf.²⁵⁶ Zusammenfassend qualifiziert der VfGH die Interessentenbeiträge als Ertragsteuer und verlangt eine klare Abgrenzung des Steuergegenstandes zur Vermeidung der Gleichartigkeit mit Bundesabgaben. Der spezielle Tourismusnutzen als Steuergegenstand ist in weiterer Folge nun näher zu behandeln.

Die heutigen Landesgesetze knüpfen bei der Besteuerung an jenen Nutzen an der „*unmittelbar oder mittelbar auf den Tourismus zurückzuführen ist*“.²⁵⁷ Ähnliche Formulierungen finden sich in allen Landesgesetzen mit Ausnahme Wi, welches keinen Interessentenbeitrag einhebt.²⁵⁸ Teilweise ergibt sich der Besteuerungsgegenstand jedoch erst aus der Zusammenschau mehrerer Normen. So wie bspw in OÖ, wo zuerst Tourismusinteressenten definiert werden,²⁵⁹ dann diesen eine Abgabepflicht auferlegt²⁶⁰ und erst bei der Berechnung der konkreten Abgabenhöhe²⁶¹ auf den „*aus dem Tourismus mittelbar und unmittelbar erzielten Erfolg*“ abgestellt wird.²⁶²

Der Begriff dieses Tourismusnutzens ist auf den ersten Blick weitgehend unbestimmt und kann sowohl extensiv, wie restriktiv gesehen werden. In der Tat gibt es eine umfangreiche Judikatur der Gerichtshöfe des öffentlichen Rechts zum Tourismusnutzen (früher: Fremdenverkehrsnutzen), die in die jeweiligen Landesgesetze im Laufe der Zeit mehr oder weniger stark direkt eingeflossen ist.

Ziel der Interessentenbeiträge ist es, jenen speziellen Nutzen zu erfassen, den ein Unternehmen durch den Tourismus erzielt²⁶³ und diesen mit einer Geldleistung zu belasten. Der Tourismus ist seit vielen Jahrzehnten ein zentraler Wirtschaftsfaktor²⁶⁴ in Österreich und somit kann man aufgrund von Multiplikatoreffekten²⁶⁵ einen zumindest mittelbaren allgemeinen Nutzen durch den Tourismus für beinahe jede Erwerbstätigkeit

²⁵⁵ Details siehe 2.2.1.2.

²⁵⁶ In concreto §§ 49 und 50 Ktn FremdenverkehrsG idF Ktn LGBl 1/1962.

²⁵⁷ Im Wortlaut § 26 Abs 1 3S Bgld TourismusG, ähnlich bspw § 2 Abs 1 Tir TourismusG.

²⁵⁸ zB § 3 Abs 1 Ktn TourismusabgabeG, § 13 Abs 4 lit aa NÖ TourismusG.

²⁵⁹ § 1 Z5 OÖ TourismusG.

²⁶⁰ § 33 Abs 1 OÖ TourismusG.

²⁶¹ § 35 Abs 2 OÖ TourismusG.

²⁶² Ähnlich § 32 Abs2 Sbg TourismusG, § 29 Stm TourismusG, § 9 Abs 1 lit b Vbg TourismusG.

²⁶³ Siehe oben und VfSlg 4398/1963.

²⁶⁴ Gesamtausgaben für Reisen in Österreich lagen 2010 bei knapp 30 Mrd Euro, Statistik Austria 33.

²⁶⁵ VfSlg 10.165/1984.

argumentieren. Diesen allgemeinen Tourismusnutzen gilt es vom speziellen Tourismusnutzen, der als Bemessungsgrundlage für die zu entrichtenden Interessentenbeiträge dient, zu unterscheiden.

Der spezielle Tourismusnutzen kann unmittelbar, also direkt, aus dem Tourismus stammen, wie dies zB im Gast- und Beherbergungsgewerbe oder auch bei den Betreibern von Skiliften der Fall ist. Andererseits erfassen die gesetzlichen Regelungen immer auch den mittelbaren Nutzen, also jenen Nutzen, der sich für Unternehmen aus dem Tourismus ergibt ohne direkt daraus zu stammen, wie zB für einen Bäcker der die örtlichen Hotels mit Gebäck beliefert. Gerade erst diese Einbeziehung des mittelbaren Nutzens schafft eine breite Basis an Leistungspflichtigen.²⁶⁶ Der VfGH hat mehrmals den Begriff des mittelbaren Tourismusnutzens geprüft und weder Bedenken hinsichtlich des Gleichheitssatzes,²⁶⁷ noch hinsichtlich des Legalitätsprinzips festgestellt.²⁶⁸

Daraus entwickelte sich eine relativ genaue Abgrenzung des speziellen Tourismusnutzens, welcher die Basis für die Bemessung der Interessentenbeiträge bildet. Da die Konsequenzen dieser Judikatur unmittelbar Auswirkungen auf die Bemessungsgrundlage haben, wird die genaue Abgrenzung des speziellen Tourismusnutzens unter 3.4.3.3 näher erörtert.

3.4.3.2. BESTEUERUNGSSUBJEKT (STEUERSCHULDNER)

Die Leistungspflicht des Einzelnen knüpft an mehrere Voraussetzungen an. Neben der Ausübung einer selbständigen Erwerbstätigkeit an einem Standort in der jeweiligen Gemeinde²⁶⁹ bzw daraus folgend der Mitgliedschaft im (örtlichen) Tourismusverband²⁷⁰ ist ein besonderer (spezieller) un/mittelbarer Tourismusnutzen Voraussetzung.²⁷¹ Soweit in einem Bundesland die Gemeinden nach ihrer Tourismusintensität eingeteilt werden,²⁷² kann die Leistungspflicht des Einzelnen von dieser Einteilung abhängen.

Allen Bundesländern, die Interessentenbeiträge einheben, ist es gemein, dass diese auf breiter Basis, somit von einer möglichst großen Zahl von Personen, eingehoben werden.

²⁶⁶ Bspw Sbg BeitragsgruppenVO mit ca 430 Berufsgruppen.

²⁶⁷ VfSlg 6260/1970.

²⁶⁸ VfSlg 8919/1980.

²⁶⁹ zB Stm, Vbg – Soweit nicht die Tourismusverbände zur Einhebung berechtigt sind (siehe FN 123), sind die Fremdenverkehrsabgaben von den Ländern idR den Gemeinden zugewiesen worden – daher die Beschränkung auf das Gemeindegebiet.

²⁷⁰ Bgl, Sbg, Tir.

²⁷¹ Details zum Tourismusnutzen sogleich unter 3.4.3.3.

²⁷² Dies geschieht idR durch die Unterscheidung in Tourismusgemeinden und sonstige Gemeinden bzw durch Einteilung der Gemeinden in Ortsklassen. Im Details sogleich unter 3.4.3.3.

Anknüpfungspunkt bildet dabei die selbständige Erwerbstätigkeit einer Person bzw eines Unternehmens,²⁷³ wobei teilweise explizit auf § 2 UStG verwiesen wird.²⁷⁴ Dass damit eine Einschränkung des Kreises der potentiell Leistungspflichtigen erfolgt, ist aus Sicht des Gleichheitssatzes unbedenklich.²⁷⁵ Der VfGH sah in den erwähnten Erkenntnissen kein verfassungsrechtliches Problem darin, bestimmte Gruppen – es ging konkret um die ländliche Bevölkerung im Raum Lienz, die keinerlei touristische Betätigung wie zB Privatzimmervermietung ausführte und auch ihre Erzeugnisse zum überwiegenden Teil selbst verbrauchte – von der Leistungspflicht auszunehmen. In dieser Wertung des Gesetzgebers wurde keine verfassungsrechtlich problematische Unsachlichkeit gesehen. Im Ergebnis wird dem Gesetzgeber nämlich ein weiter Spielraum bei der Festlegung einer Leistungspflicht zugebilligt. Dieser ist nach Ansicht des VfGH erst dann überschritten, wenn die Grenzziehung unsachlich erfolgt bzw willkürlich geschieht.²⁷⁶ Die Ausnahme aller unselbständigen Erwerbstätigen aus der Leistungspflicht ist im Rahmen des gesetzgeberischen Gestaltungsspielraumes gelegen.²⁷⁷ Unsachlich wäre es zB nur manche freien Berufe in die Leistungspflicht einzubeziehen, anderen hingegen keinerlei Leistungspflicht aufzuerlegen.²⁷⁸ Es ist jedoch möglich, einzelne freie Berufe unterschiedlichen Beitragsgruppen zuzuordnen abhängig von deren jeweiligem speziellen Tourismusnutzen.²⁷⁹ Als unsachlich und damit verfassungswidrig wurde eine Steuerbefreiung der ÖBB im Ktn FremdenverkehrsabgabenG angesehen.²⁸⁰ Es gibt keine sachliche Rechtfertigung die ÖBB - im Unterschied zu anderen selbständig Erwerbstätigen, die aus dem Fremdenverkehr Nutzen ziehen und Transport- bzw Infrastrukturleistungen erbringen – von der Abgabenleistung zu befreien. Aus Sicht der Judikatur darf der Gesetzgeber bei der Frage nach dem Steuersubjekt eine Durchschnittsbetrachtung zu Grunde legen und damit unter Außerachtlassung von atypischen Fällen davon ausgehen, dass alle Unternehmen aus dem Fremdenverkehr einen gewissen Nutzen ziehen.²⁸¹

Der Standort einer Erwerbsbetätigung als Anknüpfungspunkt der Leistungspflicht ist hierbei in einem weiten Sinn zu verstehen. So fällt zB „jede feste örtliche Anlage oder

²⁷³ Es werden sowohl juristische Personen, wie auch Personengesellschaften des Unternehmensrechts, Erwerbsgesellschaften des bürgerlichen Rechts, sowie Personenvereinigungen erfasst, so zB in § 13 Abs 4 lit a NÖ TourismusG.

²⁷⁴ zB § 2 Sbg TourismusG, § 1 Stm TourismusG.

²⁷⁵ VfSlg 2641/1954, 3082/1956.

²⁷⁶ VfSlg 3082/1956.

²⁷⁷ VfSlg 5995/1969.

²⁷⁸ VfSlg 6260/1970.

²⁷⁹ Details siehe 3.4.3.3.

²⁸⁰ VfSlg 15.267/1998.

²⁸¹ Thienel, Teil 2, 16 unter Verweis auf VfSlg 7082/1973.

*Einrichtung, die der Ausübung einer selbständigen Erwerbstätigkeit dient*²⁸² unter diesen Begriff. Vbg greift damit ebenso wie Ktn – dort jedoch mit explizitem Verweis - auf den Begriff der Betriebsstätte in § 29 und § 30 BAO, „jede feste örtliche Anlage oder Einrichtung, die der Ausübung eines Betriebes oder wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes (§ 31) dient“, zurück.²⁸³ § 29 Abs 2 BAO führt beispielhaft die Stätte der Geschäftsleitung, aber auch Fabrikationsstätten, Warenlager, Ein/Verkaufsstellen und „sonstige Geschäftseinrichtungen, die dem Unternehmer oder seinem ständigen Vertreter zur Ausübung des Betriebes dienen“ auf. Dabei ist der Landesgesetzgeber aus verfassungsrechtlicher Sicht nicht an den Betriebsstättenbegriff der BAO bzw der jeweiligen LAO gebunden, sondern kann vielmehr auch andere geeignete Abgrenzungskriterien festlegen.²⁸⁴ Die Reichweite dieses Kriteriums wurde mehrmals höchstgerichtlich untersucht, so bspw zu Versicherungen²⁸⁵ und dem Versandhandel.²⁸⁶ Für eine Leistungspflicht muss weder der Hauptsitz einer Versicherung in der Gemeinde liegen, die Interessentenbeiträge vorschreibt, noch muss eine dort vorhandene Zweigstelle selbständig agieren. Es genügt vielmehr, dass eine Versicherung in der betreffenden Gemeinde Versicherungsnehmer hat und dieses Gebiet entsprechend betreut. Der Sitz des Unternehmens allein ist kein passendes Abgrenzungskriterium, da es damit im Belieben des Verpflichteten stehen würde, wo er seine Beitragspflicht begründet.²⁸⁷ Das zentrale Warenlager eines Versandhandels in einer Gemeinde ist ein ausreichender lokaler Anknüpfungspunkt, da der Unternehmer darüber entsprechende Verfügungsmacht besitzt und dort Tätigkeiten im Rahmen des Unternehmens ausgeübt werden. Die bloße Zustellung von Waren in einem bestimmten Gebiet wurde hingegen vom VfGH nicht als ausreichend erachtet.²⁸⁸ Die Mauteinhebungsstellen und das bemaute Straßennetz waren ausreichend zur Begründung von Betriebsstätten der ASFINAG in Tir.²⁸⁹ Ebenso sah der VfGH²⁹⁰ die Festlegung der Rechnungsadressen von Mobilfunkkunden als fiktive Betriebsstätten der Mobilfunknetzbetreiber als für die Ermittlung des Fremdenverkehrsnutzens sachlich geeignet an. Taucher²⁹¹ verweist grds zu Recht darauf, dass der Landesgesetzgeber hier ein Kriterium gewählt hat, welches nicht in der Sphäre des Mobilfunkbetreibers liegt, sondern in der Sphäre des Leistungsempfängers. Man hätte stattdessen auch auf den Standort der Mobilfunkmasten

²⁸² § 7 Abs 3 Vbg TourismusG.

²⁸³ ebenso zB § 13 Abs 4 lit ab NÖ TourismusG, § 1 Z 5 OÖ TourismusG, § 2 Abs 1 Sbg TourismusG.

²⁸⁴ VfSlg 18.377/2008.

²⁸⁵ VfSlg 7804/1976, 8528/1979, 10.165/1984.

²⁸⁶ VwSlg 15.009 A / 1998.

²⁸⁷ VfSlg 8528/1979 und Thienel, Teil 2, 16.

²⁸⁸ VwSlg 5362 F/1979.

²⁸⁹ VfGH 98/17/0301; ebenfalls bejahend der VfGH 8937/1978 zur Brenner Autobahn AG.

²⁹⁰ VfSlg 18.377/2008.

²⁹¹ Taucher, RFG 2009, 32.

abstellen können, um so ein lokales Abgrenzungskriterium im Wirkungsbereich der Mobilfunknetzbetreiber festzusetzen. Meines Erachtens lässt *Taucher* dabei jedoch außer Acht, dass es im Rahmen der hier gebotenen pauschalisierenden Betrachtungsweise wesentlich einfacher und damit ökonomischer und für den Leistungspflichtigen weniger belastend ist, auf die Kunden und deren Rechnungsbeträge als Grundlage zurückzugreifen. Für *Taucher's* Ansicht spricht aber jedenfalls die höhere Genauigkeit der Abrechnung über Mobilfunkmasten, weil so tatsächlich alle in Sbg verrechneten Mobilfunkgespräche erfasst werden – auch solche von Prepaid-Kunden und Fremden, die via Roaming heimische Mobilfunknetze benutzen.

Da die Leistungspflicht auf die selbständige Erwerbstätigkeit in einer Gemeinde bzw die Pflichtmitgliedschaft in einem Tourismusverband abstellt, kann ein Erwerbstätiger beim Vorhandensein mehrerer Betriebsstätten auch einer mehrfachen Leistungspflicht unterliegen.²⁹² Als Bemessungsgrundlage dienen dabei jeweils die lokalen Umsätze, da nur diese durch Interessentenbeiträge belastet werden dürfen.²⁹³

3.4.3.3. BEMESSUNGSGRUNDLAGE (WERTERMITTLUNG)

Anknüpfend an den Steuergegenstand des speziellen Tourismusnutzens und damit der Tatsache, dass Fremdenverkehrsabgaben als Sonderertragssteuern zu sehen sind,²⁹⁴ wäre eine Möglichkeit die Einkünfte im Sinne des EStG als Bemessungsgrundlage heranzuziehen. Eine entsprechende Regelung für die Kärntner Fremdenverkehrsabgabe wurde vom VfGH jedoch als unsachlich²⁹⁵ aufgehoben.²⁹⁶ Im betreffenden Erkenntnis wird klar dargelegt, dass Einkünfte im Sinne des EStG bzw der einheitliche Gewerbesteuermessbetrag²⁹⁷ keine passende Grundlage der Bemessung darstellen.²⁹⁸ Bei gleichem Tourismusnutzen zweier Leistungspflichtiger könnte sich nämlich die konkrete Höhe des Interessentenbeitrages je nach entsprechenden Werbungskosten bzw Betriebsausgaben und sonstigen Abzugsposten stark unterscheiden.

²⁹² VwSlg 7720 F/2002.

²⁹³ Im Detail siehe 3.4.3.3.

²⁹⁴ Siehe 3.4.3.1.

²⁹⁵ Thienel kritisiert die Vorgangsweise des VfGH in seinen Erkenntnissen zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage des Tourismusnutzens landesgesetzliche Regelungen teilweise wegen Unsachlichkeit und damit weng Verstoß gegen den Gleichheitssatz und teilweise wegen Gleichartigkeit der Abgabe ohne Bestehen einer bundesgesetzlichen Ermächtigung aufzuheben. Im Detail Thienel, Teil 2, 17.

²⁹⁶ VfSlg 5595/1969.

²⁹⁷ Heute Körperschaftsteuer.

²⁹⁸ Die hilfswise Heranziehung des Gewerbesteuermessbetrages wurde jedoch für zulässig erachtet. VfSlg 8528/1979.

Als Basis für die Bemessungsgrundlage wird heute in allen Bundesländern der Umsatz des jeweiligen Unternehmens herangezogen.²⁹⁹ Der Umsatz in seiner Gesamtheit stellt jedoch eine ungeeignete Größe zur Messung des Tourismusnutzens dar. Schließlich erfasst er die gesamte wirtschaftliche Tätigkeit eines Unternehmens und ist bis zu einem gewissen Punkt ein Gradmesser für wirtschaftlichen Erfolg im Allgemeinen. Bei vielen Unternehmen, insb jenen der Tourismusbranche, wird bei entsprechend hoher Nächtigungszahl im Ort auch ein hoher Umsatz feststellbar sein. Ob und wie sich diese Nächtigungen auf die einzelnen Unternehmen bzw Branchen auswirken, lässt sich allein daraus jedoch nicht ablesen. Insbesondere der mittelbare Tourismusnutzen kann auf diese Art nicht (unbedingt) erfasst werden. Der Gesamtumsatz im Allgemeinen bietet somit keinen zuverlässigen Anhaltspunkt für einen speziellen, aus dem Tourismus herrührenden Nutzen. Daneben bestehen aus dem Gesichtspunkt der Gleichartigkeit³⁰⁰ mit der Bundesabgabe der Umsatzsteuer aufgrund eines sehr ähnlichen Steuergegenstandes finanzverfassungsrechtliche Bedenken. In diesem Sinne auch der VwGH,³⁰¹ der in dem Erkenntnis aber letztendlich keine Bedenken hinsichtlich einer Gleichartigkeit der Interessentenbeiträge mit der Umsatzsteuer erblickte. Es wird zwar für die Bemessung an die Umsätze iSd UStG 1972 angeknüpft, aber das *„ändert nichts daran, daß der Fremdenverkehrsbeitrag nach dem Slbg FremdenverkehrsG keine der Umsatzsteuer gleichartige Abgabe ist. Besteuerungsgegenstand der USt ist die vom Unternehmer erbrachte Leistung, während Gegenstand der Beitragspflicht nach dem Slbg FremdenverkehrsG jene Vorteile sind, die dem Abgabepflichtigen aus dem Fremdenverkehr im Lande Salzburg erwachsen.“* Bedenken hinsichtlich einer Unvereinbarkeit der Interessentenbeiträge mit der 6. Richtlinie zur Harmonisierung der Umsatzsteuern³⁰² waren Grundlage für ein Vorabentscheidungsverfahren vor dem EuGH,³⁰³ indem jedoch die Vereinbarkeit mit der RL festgestellt wurde.³⁰⁴

Ein interessanter Aspekt zur Bestimmung des relevanten Umsatzes findet sich auch in *Thienels* Überlegungen zur Bemessungsgrundlage bei Interessentenbeiträgen. Obwohl in den landesgesetzlichen Regelungen auf Umsätze iSd UStG abgestellt wird, können seiner Ansicht nach auch nach UStG befreite Umsätze in die Bemessungsgrundlage miteinbezogen werden, da der *„Landesgesetzgeber nicht verhalten sei, die – in*

²⁹⁹ zB § 35 S TourismusG, § 37 OÖ TourismusG.

³⁰⁰ Vgl § 8 Abs 3 F-VG.

³⁰¹ VwGH 13.10.1995, 97/17/0001.

³⁰² Sechste Richtlinie des Rates vom 17.5.1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern - Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: Einheitliche steuerliche Bemessungsgrundlage (77/388/EWG).

³⁰³ EuGH 08.06.1999 verb Rs C-338/97, C-344/97 und C-390/97 (Pelzl).

³⁰⁴ Im Detail Frank, Gemeindeabgaben 404.

*Steuerbefreiungen zum Ausdruck kommenden – sozial- und wirtschaftspolitischen Zielsetzungen des Bundes nachzuvollziehen, sondern dürfe auch andere Zielsetzungen verfolgen.*³⁰⁵

Es gilt daher nun ausgehend vom Umsatz eine geeignete Bemessungsgrundlage für den speziellen Tourismusnutzen zu bestimmen. In Abwägung zw Verwaltungsökonomie und genauer Determinierung des speziellen Tourismusnutzens in einem Zahlenwert ist der Verwaltung ein gewisser Spielraum gegeben. Nicht jede Ungenauigkeit im Einzelfall führt sogleich zur Unsachlichkeit der Festsetzung wie die weiteren Ausführungen zeigen werden. Auf der anderen Seite hat der VfGH auch klargestellt,³⁰⁶ dass einem *„unterschiedlichen Fremdenverkehrsnutzen verschiedener Berufsgruppen auch durch unterschiedliche Regelungen zur Steuerbelastung Rechnung getragen werden (muss).“* Eine solche Regelung muss *„verhältnismäßig an diesem aus dem Fremdenverkehr gezogenen Nutzen orientiert sein.“* Steindl³⁰⁷ folgend soll im Folgenden der Tourismusnutzen in räumlicher Hinsicht (Lokalität der Umsätze) ebenso, wie in Hinblick auf seine Spezialität im Vergleich zum Gesamtumsatz (Abstufung der Branchen in Beitragsgruppen und der Gemeinden in Ortsklassen) näher determiniert werden.

Wie im Unterkapitel zum Besteuerungssubjekt dargestellt wurde, unterliegt ein relativ weiter Personenkreis der Leistungspflicht von Interessentenbeiträgen. Ein räumlicher Anknüpfungspunkt ist dabei sowohl aus Sicht des Besteuerungssubjekts, also welche Personen werden grds erfasst, als auch aus der Sicht des Besteuerungsgegenstandes, also welche Umsätze werden erfasst, gegeben.

Lokale Umsätze - Aus Sicht des Besteuerungssubjekts wird die räumliche Komponente in den jeweiligen Landesgesetzen grds auf lokale und selbständige Erwerbstätige beschränkt. Das Unternehmen³⁰⁸ muss also im betreffenden Gebiet³⁰⁹ gelegen sein bzw eine entsprechende Tätigkeit dort entfalten.³¹⁰ Zusätzlich sind nur jene Umsätze erfasst, die im jeweiligen Gebiet erzielt wurden.³¹¹ Nur in diesen Umsätzen kann sich der besondere Nutzen widerspiegeln, der durch die vermehrte Anwesenheit von Gästen in diesem Gebiet erzielt wird. Als Alternative bliebe nur die grdse Einbeziehung aller Umsätze, was aber wieder zu Problemen hinsichtlich der Gleichartigkeit mit der

³⁰⁵ Thienel, Teil 2, 17.

³⁰⁶ VfSlg 5995/1969.

³⁰⁷ Steindl 170 ff.

³⁰⁸ Aus Gründen der Einfachheit wird fortan statt selbständigen Erwerbstätigen der Begriff Unternehmen bzw Unternehmer verwendet.

³⁰⁹ Je nach Bundesland das Gemeindegebiet bzw das Gebiet des jeweiligen Tourismusverbandes (Sbg, Tir).

³¹⁰ Im Detail siehe 3.4.3.2.

³¹¹ VfSlg 5606/1967.

Umsatzsteuer führen würde und außerdem dem Konzept des speziellen Tourismusnutzens widerspräche. Die räumliche Abgrenzung sollte sich somit auf das Gebiet einer Gemeinde bzw eines Tourismusverbandes beziehen.

Im Unterschied dazu gibt es spätere Erkenntnisse des VfGH,³¹² in der für die Ermittlung des speziellen Tourismusnutzens teilweise auf den im jeweiligen Bundesland erzielten Umsatz abgestellt wurde. Soweit ein Interessentenbeitrag als ausschließliche Landesabgabe eingehoben wird, wäre dies mE unproblematisch. Diese Konstellation gibt es jedoch in keinem Bundesland. In aller Regel weisen die Bundesländer die Interessentenbeiträge den Gemeinden zu oder wählen wie zB in Tir eine Konstruktion über Einhebung durch den jeweiligen Tourismusverband. Im ersten Fall ist keine ausschließliche Landesabgabe gegeben und im zweiten Fall ist – abhängig von der jeweiligen Konstruktion – die Abgabeneigenschaft als solche in Frage zu stellen.³¹³ Diese Sichtweise des VfGH daher in der Lehre teilweise auf Kritik gestoßen.³¹⁴ Eine differenzierte Position nimmt *Thienel* ein,³¹⁵ der jedenfalls bei zw Gemeinde und Land geteilten Abgaben bzw Geldleistungen, die Tourismusverbänden auf verschiedenen Ebenen zufließen, den im gesamten Land erzielten Umsatz als Basis für zulässig hält. Anderes solle nur bei ausschließlicher Verwendung der Mittel im örtlichen Bereich gelten: *„ein Abstellen auf den Nutzen aus dem Fremdenverkehr außerhalb dieses Bereichs wäre unsachlich, weil keine Korrelation zwischen Fremdenverkehrsnutzen und Fremdenverkehrsbeiträgen bestünde.“*

Als praktisches Argument für diese Judikaturlinie lässt sich wohl anführen, dass es bereits erheblichen Aufwand bedeutet Umsätze, die im jeweiligen Bundesland erwirtschaftet werden, speziell zu erfassen. Noch komplizierter wird es wohl, wenn dies weiter eingeschränkt wird auf das Gebiet einer Gemeinde oder eines Tourismusverbandes. Abgrenzungsprobleme - zB die Anlieferung erfolgt in Lager in Ort A, die Waren werden in Ort B verwendet - treten vermehrt auf. Die in der Regel sehr engen räumlichen Grenzen einer Gemeinde oder eines (meist örtlichen)³¹⁶ Tourismusverbandes werden der arbeitsteiligen Funktionsweise des heutigen Wirtschaftslebens kaum mehr gerecht. Während jene Unternehmen, die einen direkten Nutzen aus dem Tourismus ziehen, wie Beherbergungsbetriebe, Gastronomie oder Skiliftbetreiber, nach wie vor ihren Nutzen hauptsächlich aus den Gästen ziehen, die vor Ort verweilen, hat sich die Situation in vielen anderen Branchen, wie zB den Zulieferbetrieben, gewandelt. Statt kleiner, lokaler

³¹² VfSlg 5811/1968, 5995/1969, 6205/1970, uvm; im Detail Thienel, Teil 2, 15.

³¹³ Details unter 3.4.3.5.

³¹⁴ Steindl 179.

³¹⁵ Thienel, Teil 2, 15 f.

³¹⁶ Teilweise bestehen Tourismusverbände aber auch auf regionaler Ebene.

Zulieferer werden zunehmend auch Großbetriebe mit längeren Anfahrtswegen in Tourismusgemeinden tätig. Damit ergibt sich das Problem, dass bei diesen Unternehmen die Entstehung des speziellen Tourismusnutzens und die Pflicht zur Entrichtung der Interessentenbeiträge in örtlicher Hinsicht nicht mehr übereinstimmen. Um diesem Problem zu begegnen, müssten jedoch die Einhebungsmodalitäten grds geändert werden.

Branchen - Wie bereits mehrmals festgehalten unterscheidet sich der spezielle Tourismusnutzen als jener Mehrwert, den ein Unternehmen gerade aus dem Tourismus unmittelbar oder auch nur mittelbar generiert, je nach Branche. So profitiert ein Supermarkt von Touristen aufgrund der erhöhten Kundenfrequenz direkter und stärker als etwa ein Tischler, der aufgrund des Tourismus vermehrt Aufträge aus Hotellerie und Gastronomie erhält. In manchen Fällen ist der Nutzen schwer festzustellen, wie zB bei einem Rechtsanwalt. Der Nutzen kann hier zB darin gefunden werden, dass ein Rechtsanwalt in einer Gemeinde mit viel Tourismus aufgrund der eingetretenen „*Hebung der wirtschaftlichen Lage (...), die erfahrungsgemäß die Vermehrung des Abschlusses von Rechtsgeschäften*“³¹⁷ bewirkt, in erhöhtem Maße in Anspruch genommen wird. So wurde der spezielle Tourismusnutzen von Rechtsanwälten vom VfGH bejaht³¹⁸ und von ihm betont, dass eine Differenzierung, die manche freien Berufe erfasst und andere nicht, unsachlich wäre.³¹⁹

In den Ländern werden die Unternehmen bzw Pflichtmitglieder der Fremdenverkehrsverbände zur Berechnung der Beiträge in Beitragsgruppen eingeteilt. Die Einreihung der einzelnen Branchen der Pflichtmitglieder in die Beitragsgruppen hat die LReg durch VO zu treffen. Für diese Einreihung ist das Verhältnis des von der einzelnen Berufsgruppe nach allgemeinen wirtschaftlichen Erfahrungen aus dem Fremdenverkehr mittelbar oder unmittelbar erzielten Erfolges zum entsprechenden Gesamterfolg aller Berufsgruppen maßgebend.³²⁰ Diese Einteilung ist sehr umfassend und detailliert. Sie umfasst bspw für das Bundesland Salzburg³²¹ ca 450 verschiedene Branchen von der Wäscherei über den Wagner zum Seilbahnbetreiber, Notar und Holzschuhherzeuger.

Das Ergebnis der Feststellungsproblematik, nämlich die Höhe der Interessentenbeiträge nach Art der Beschäftigung in Abhängigkeit vom jeweiligen Nutzen aus dem Tourismus

³¹⁷ VfSlg 8919/1980.

³¹⁸ VfSlg 8919/1980, 13.980/1994.

³¹⁹ FN 129.

³²⁰ zB § 29 Abs 2 Stm TourismusG, § 33 Tir TourismusG, etc.

³²¹ Sbg BeitragsgruppenVO.

differenziert festzusetzen, wurde vom VfGH als „Pauschalierung mit logischen Grenzfällen“ für zulässig erachtet.³²² *„Der Umstand allein, dass das Verhältnis des Umsatzes zum Fremdenverkehrsnutzen und jenes des Fremdenverkehrsnutzens der in den einzelnen Gruppen zusammengefassten Unternehmenstypen zum Nutzen der jeweils einer anderen Gruppe zugeordneten Unternehmenstypen auch als Durchschnittsgrößen nicht exakt zu bestimmen sind, macht eine Festlegung dieser Verhältnisse durch den Gesetzgeber noch nicht unsachlich oder willkürlich. Unsachlichkeit oder Willkür und damit ein Widerspruch zu Art 7 B-VG läge nur dann vor, wenn diese Feststellung mit den tatsächlichen Verhältnissen offenkundig gar nicht übereinstimmen könnte oder wollte.“*³²³

Der tatsächliche Tourismusnutzen zweier Unternehmen der gleichen Branche in der gleichen Gemeinde kann und wird in vielen Fällen unterschiedlich hoch sein. Doch auch diese potentiellen Unterschiede führen in der Regel nicht dazu, dass diese Art der Festsetzung unsachlich wäre, sondern diese ist vielmehr (auch aus verwaltungsökonomischen Gründen) unbedenklich.³²⁴ Die Festsetzung bestimmter Branchen und deren Zuordnung zu einer bestimmten Beitragsgruppe ist nicht endgültig, sondern hat vielmehr einer stetigen Kontrolle - und bei Bedarf Anpassung - durch jene staatliche Stelle zu unterliegen, die die rechtliche Einordnung gem den Tourismusgesetzen zu treffen hat. So war es notwendig in der Sbg BeitragsgruppenVO Mautstraßen in Mautstraßen, die überwiegend dem Ausflugsverkehr dienen, und andere Mautstraßen zu trennen und abhängig vom Tourismusnutzen unterschiedlichen Beitragsgruppen zuzuordnen.³²⁵ Mit der Einordnung in eine zahlungspflichtige Beitragsgruppe ist somit ein zumindest mittelbarer Tourismusnutzen anzunehmen. Es besteht aber keine konkrete Prüfung jedes Einzelfalls, vielmehr kann die zuständige Stelle grds auf die BeitragsgruppenVO vertrauen. Diese ist jedoch laufend auf ihre Aktualität und Richtigkeit zu prüfen und geänderten Verhältnissen anzupassen. Soweit eine Tätigkeit gar keinen Nutzen aus dem Fremdenverkehr generiert, ist diese entweder keiner Beitragsgruppe oder zumindest einer solchen zuzuordnen, die keinen Interessentenbetrag zu entrichten hat.³²⁶

Ortsklassen - Der Umfang des speziellen Tourismusnutzens ist abhängig von der Intensität des Tourismus in der jeweiligen Gemeinde. Einerseits wird in einigen Ländern zw Tourismusgemeinden und sonstigen Gemeinden unterschieden³²⁷. Andererseits werden die Tourismusgemeinden abhängig vom Umfang des dort stattfindenden

³²² VfSlg 7082/1973.

³²³ VfSlg 7082/1973.

³²⁴ VfSlg 14.501/1994.

³²⁵ VfSlg 14.601/1996.

³²⁶ VfSlg 13.965/1994.

³²⁷ OÖ, Stm, Vbg.

Tourismus in ein System mit verschiedenen Stufen („Ortsklassen“) eingeteilt.³²⁸ Um den speziellen Tourismusnutzen nun adäquat zu erfassen, wird die Frage der Einhebung eines Interessentenbeitrages und dessen Höhe von der Einteilung der jeweiligen Gemeinde abhängig gemacht.

Somit wird anhand von drei Kriterien – lokale Umsätze, Beitragsgruppe, Ortsklasse – der Umfang des speziellen Tourismusnutzens festgelegt. In der Regel existieren VO der LReg, die die Gemeinden den Ortsklassen und die Branchen einer entsprechenden Beitragsgruppe zuordnen. Bei der Berechnung wird der lokale Umsatz des jeweiligen Unternehmens – eingeschränkt um eventuelle weitere Befreiungen³²⁹ als Basis herangezogen und abhängig von der Beitragsgruppe und Ortsklasse mit einem bestimmten Hebesatz multipliziert, der dann als Interessentenbeitrag abzuführen ist. Im Ergebnis muss somit der Tourismusnutzen im jeweils zu entrichtenden Interessentenbeitrag seinen Ausdruck finden und einem sachlichen Vergleich mit anderen Leistungspflichtigen – beides zumindest bei pauschalisierender Betrachtungsweise – standhalten.³³⁰

In manchen Ländern sind Freibeträge und/oder Höchstbemessungsgrundlagen für Interessentenbeiträge normiert. So sieht eine NÖ Regelung vor,³³¹ dass bei der Berechnung der Bemessungsgrundlage die ersten 150.000 Euro des Umsatzes außer Ansatz bleiben. Weiters ist in NÖ ein Höchstbetrag vorgesehen, der dem Interessentenbeitrag bei einem Jahresumsatz von 1.000.000 Euro unter Anwendung des jeweiligen Hebesatzes entspricht. Gegen eine derartige Regelung hegt der VfGH keine verfassungsrechtlichen Bedenken, wie er in einem Erkenntnis zum (damaligen) Bgl FremdenverkehrsG ausführt.³³² Im Interesse der Verwaltungsökonomie, die bei Interessentenbeiträgen pauschale Festsetzungen in einem gewissen Umfang ermöglicht, *„kann der Vorstellung des Gesetzgebers nicht entgegengetreten (werden), dass dieser Beitrag in der Regel dem aus dem Fremdenverkehr resultierenden Nutzen entspricht.“* Im Rahmen dieses Erkenntnisses verweist der VfGH auch auf ein früheres Erkenntnis³³³ aus dem Jahr 1968, welches auf den ersten Blick ein konträres Ergebnis aufweist. Dem tritt der VfGH jedoch mit dem Argument entgegen, dass es in diesem Erkenntnis nicht um die Bestimmung eines Höchstbetrages ging. Vielmehr sei es bei der Beitragsfestsetzung im

³²⁸ zB § 3 Abs 4 Bgl TourismusG, § 3 Abs 1 NÖ TourismusG, § 3 OÖ TourismusG, § 34 Sbg TourismusG, § 3 Stm TourismusG, § 33 Tir TourismusG, § 9 Vbg TourismusG.

³²⁹ Die einzelnen TourismusG der Länder beinhalten dabei einen jeweils sehr ähnlichen Ausnahmenkatalog; Siehe zB § 10 Vbg TourismusG.

³³⁰ VfSlg 7082/1973.

³³¹ Siehe zB NÖ TourismusG § 13 Abs 7 lit b und c.

³³² VfSlg 11.025/1986.

³³³ VfSlg 5811/1968.

Tir FremdenverkehrsG³³⁴ um eine Regelung gegangen, die ab bestimmten Umsatzgrenzen diesen übersteigenden Umsatz nur teilweise in die Bemessungsgrundlage miteinbezog. Zusätzlich führte dies aufgrund der damaligen Berechnungsweise der Tir Interessentenbeiträge zu einer direkten Schlechterstellung anderer Leistungspflichtiger, da sich deren Hebesatz änderte. Gegen den VfGH wendet sich *Thienel* und führt unter Hinweis auf VfSlg 5995/1969 aus, dass die „Abgabenbelastung verhältnismäßig an dem aus dem Fremdenverkehr gezogenen Nutzen orientiert (zu) sein (hat). Die Einführung einer fixen Umsatzgrenze, bei deren Unterschreitung die Steuerpflicht nicht besteht, trägt dieser Anforderung offensichtlich nicht Rechnung, weil (...) das Interesse am Fremdenverkehr nicht dadurch geringer wird oder wegfällt, wenn der beitragspflichtige Umsatz eine bestimmte Höhe nicht erreicht.“³³⁵ Gleiches gilt nach *Thienel* für Regelungen, die eine Höchstbegrenzung für den Abgabepflichtigen Umsatz vorsehen.

Im Unterschied zur Umsatzsteuer wird bei den Interessentenbeiträgen als Grundlage der Bemessung in der Regel³³⁶ nicht der laufende Umsatz, sondern der Umsatz des zweitvorangegangenen Jahres herangezogen. Dieser hat im Falle einer Umsatzsteuerpflicht bereits in einer Steuererklärung festgesetzt zu sein und steht damit als Basis zur Verfügung. Jedenfalls wird der Umsatz aufgrund des zeitlichen Abstandes bereits feststehen und Abgrenzungsprobleme werden so minimiert. Aus wirtschaftlicher Sicht wird der aus dem Fremdenverkehr erzielte Nutzen somit erst zwei Jahre nach Entstehung auch tatsächlich belastet. Dies muss für den Leistungspflichtigen nicht immer von Vorteil sein.³³⁷ Es ist verfassungsrechtlich unbedenklich, wenn eine einheitliche, leicht handhabbare Regelung - wie Interessentenbeiträge auf Grundlage des Umsatzes des zweitvorangegangenen Jahres zu erheben – zu Unbilligkeiten im Einzelfall führt.³³⁸

Einen Sonderfall stellen die Mauteinnahmen der ASFINAG dar. Diese sind laut VfGH keine beitragspflichtigen Umsätze.³³⁹ Dies ist das Ergebnis einer verfassungskonformen Interpretation des damaligen § 35 Sbg TourismusG. Die Alternative wäre die Einordnung der ASFINAG als beitragspflichtiges Unternehmen (Mautstraßenunternehmung) und Entrichtung von Interessentenbeiträgen gewesen, wobei als Basis der Berechnung die Mauteinnahmen gedient hätten. Diese Sicht widerspricht laut VfGH § 12 Abs 3 ASFINAG-G, wonach „die auf Grund von bundesgesetzlichen Bestimmungen

³³⁴ § 32 Abs 10 Tir FremdenverkehrsG idF LGBl 8/1963.

³³⁵ *Thienel*, Teil 2, 18.

³³⁶ Ausnahme: Tir.

³³⁷ VfSlg 10.455/1985.

³³⁸ VfSlg 10.455/1985; Die Grenze der Zulässigkeit einer solchen Regelung ist die Unsachlichkeit.

³³⁹ VfSlg 17.478/2005.

(...) *eingehobenen Mauten, Benützungsgebühren oder Abgaben für die Benützung von Bundesstraßen nicht mit landesgesetzlich geregelten Abgaben belastet werden dürfen.*“ Nun stellen die betroffenen Interessentenbeiträge keine Abgaben iSd F-VG, sondern Leistungen an eine Körperschaft öffentlichen Rechts dar, es gelten aber die gleichen Grundsätze wie für Abgaben.³⁴⁰ Dies führte zum Ergebnis, dass „eine landesgesetzliche Regelung, (...) die die Mauteinnahmen der ASFINAG mit Beiträgen belastet dem Ziel des Bundesgesetzgebers“, nämlich der vollständigen Verwendung der Mauteinnahmen für Erhalt und Ausbau der hochrangigen Bundesstraßen, widerspräche. Aufgrund des verfassungsrechtlichen Berücksichtigunggebots³⁴¹ wäre eine solche Regelung jedoch verfassungswidrig.³⁴² An dieser Stelle sei auch der VfGH erwähnt, der im Jahr 2002 für das Sbg und Tir TourismusG zum Ergebnis gelangte, dass eine Beitragspflicht der ASFINAG besteht.³⁴³

3.4.3.4. EINHEBUNG (INKL. ÜBERWACHUNG)

Die Festsetzung der Interessentenbeiträge erfolgt in allen Bundesländern jährlich. Dabei haben die leistungspflichtigen Unternehmen³⁴⁴ grds eine Beitragserklärung zu tätigen. Diese Erklärungen werden in der Regel als Abgabenerklärung bezeichnet und teilweise wird auch explizit auf die BAO verwiesen.³⁴⁵ Der spätest mögliche Zeitpunkt der Erklärung variiert stark zw den verschiedenen landesgesetzlichen Regelungen und reicht vom 31.03³⁴⁶ bis 30.09³⁴⁷ des Folgejahres. Abweichend davon ist die Rechtslage in Tir, wo für die Interessentenbeiträge eines bestimmten Vorschreibungszeitraumes³⁴⁸ nur die frühestmögliche Vorschreibung,³⁴⁹ nämlich eine Vorschreibung während des entsprechenden Vorschreibungszeitraumes, definiert wird.

In der Regel wird in den Landesgesetzen zw dem letzten Zeitpunkt der möglichen Beitragserklärung und der Fälligkeit des Interessentenbeitrages unterschieden. Während

³⁴⁰ VfSlg 17.478/2005 mit Verweis auf VfSlg 11.640/1988 ua; Im Detail zur Abgrenzung Abgabe – sonstige öffentlich-rechtliche Leistung 3.4.3.5.

³⁴¹ VfSlg 8831/1980 und 2.2.3.

³⁴² Diese Argumentation entspricht jener des VfGH in VfSlg 10.305/1984 zur Wiener Gebrauchsabgabe, die für die Benützung des öffentlichen Grundes für Fernmeldeleitungen der Post eine Abgabe vorsah. Hier lag ein Verstoß gegen das Berücksichtigungsgesetz vor, da der Bund im damaligen § 1 TelegraphenwegeG eine unentgeltliche Duldung solcher Leitungen auf privatem, wie öffentlichem Grund vorsah; Dazu siehe auch Taucher, RFG 2005, 36.

³⁴³ VfSlg 7720 F/2002.

³⁴⁴ Siehe 3.4.3.2; Unternehmen sind hier alle Leistungspflichtigen im Sinne des nebenstehenden Subkapitels.

³⁴⁵ zB § 13 Abs 13 lit d NÖ TourismusG.

³⁴⁶ Bgl, Ktn.

³⁴⁷ OÖ.

³⁴⁸ Gem § 30 Abs 1 Tir TourismusG entspricht dieser dem Haushaltsjahr des jeweiligen Tourismusverbandes.

³⁴⁹ § 36 Abs 2 Tir TourismusG.

in einigen Bundesländern³⁵⁰ die Festsetzung gesondert durch Bescheid erfolgt, gilt in den anderen Bundesländern³⁵¹ die Beitragserklärung als Festsetzung, wobei die Entrichtung entweder gleichzeitig³⁵² mit der Beitragserklärung zu erfolgen hat oder die Fälligkeit gesetzlich auf einen bestimmten Termin,³⁵³ meist 15 Tage nach dem letztmöglichen Zeitpunkt der Beitragserklärung, festgelegt wird.

Die Höhe der Interessentenbeiträge folgt den unter 3.4.3.3 aufgestellten Grundsätzen, womit regelmäßig abhängig von der Beitragsgruppe des jeweiligen Unternehmens und der Ortsklasse des jeweiligen Standortes ein Hebesatz ermittelt wird, der multipliziert mit dem lokalen Umsatz - mit etwaigen Ausnahmen - den zu entrichtenden Interessentenbeitrag ergibt. Abweichend davon bestehen teilweise gesetzlich vorgesehene Pauschalierungen wie im Bgl für Privatzimmervermieter,³⁵⁴ Zweifelsregelungen bzw Vereinbarungsmöglichkeiten bei einer unverhältnismäßig schwierigen Feststellung des maßgeblichen Umsatzes,³⁵⁵ pauschale Festsetzungen für nicht den Interessentenbeiträgen unterliegende Umsätze³⁵⁶ oder pauschale Festsetzungen der prozentmäßigen Umsatzverteilung bei der Zugehörigkeit zu mehreren Beitragsgruppen.³⁵⁷

Die Aufnahme bzw Beendigung der Tätigkeit während des Jahres ist für die Leistungspflicht daher grds ohne Relevanz. Da als Berechnungsgrundlage häufig der Umsatz des zweitvorangegangenen Jahres herangezogen wird, kann dies bei der Beendigung einer beitragspflichtigen Tätigkeit kurz nach Jahresbeginn zu einer - im Vergleich zur Dauer der Tätigkeit im jeweiligen Jahr - hohen Leistungspflicht führen. In dem dem Erkenntnis VfSlg 10.455/1985 zugrundeliegenden Sachverhalt wurde der Betrieb einer Konditorei im Jänner des Jahres 1979 eingestellt, es musste jedoch der Interessentenbeitrag für das gesamte Jahr unter Zugrundelegung des Umsatzes des Jahrs 1977 entrichtet werden. Die Regelung des Ktn FremdenverkehrsabgabeG „*kann ausnahmsweise zu Härten führen*“, aber „*nicht jede Unbilligkeit, die eine einheitliche Regelung mit sich bringt, kann bereits als unsachlich gewertet werden. Dem Gesetzgeber muss gestattet sein, eine einfache und leicht handhabbare Regelung zu treffen.*“³⁵⁸ Solche Härten werden heute in den meisten³⁵⁹ Bundesländern dadurch abgedefert, dass im Jahr

³⁵⁰ Bgl, Ktn, NÖ, Tir.

³⁵¹ OÖ, Sbg, Stm, Vbg.

³⁵² Vbg.

³⁵³ OÖ, Stm, Sbg.

³⁵⁴ zB § 27 Abs 5 Bgl TourismusG.

³⁵⁵ zB § 13 Abs5 litb NÖ TourismusG, § 9a Ktn TourismusabgabeG.

³⁵⁶ zB Umsätze aus der Land und Forstwirtschaft gem § 40 OÖ TourismusG, § 38 Sbg TourismusG.

³⁵⁷ zB § 40 OÖ TourismusG.

³⁵⁸ VfSlg 10.455/1985.

³⁵⁹ Ausnahme Tir.

der Aufnahme einer Tätigkeit Einschleifregelungen bzw Abgabebefreiungen³⁶⁰ greifen und für das Jahr der Beendigung einer Tätigkeit nur der nach Monaten aliquote Anteil des Interessentenbeitrages zu entrichten ist.³⁶¹

Erfolgt keine Beitragserklärung bzw keine Übermittlung von Daten durch den Beitragspflichtigen, so ist teilweise eine Schätzung vorgesehen.³⁶² In aller Regel bestehen Auskunftspflichten³⁶³ über die zur Festsetzung der Interessentenbeiträge maßgeblichen Umstände. Beispielhaft sei hier § 43 Abs 5 OÖ TourismusG angeführt, worin eine Mitwirkungspflicht der Abgabenbehörden hinsichtlich des Umsatzsteuerbescheides, der Gewerbebehörden hinsichtlich der Daten der Gewerberegister, sowie der Gemeinden, BVB und Tourismusverbände hinsichtlich aller Umstände, die der Ermittlung der Beitragspflicht und –höhe dienen,³⁶⁴ normiert wird.

Die Zuständigkeit zur Einhebung der Interessentenbeiträge obliegt in vier³⁶⁵ Bundesländern den Gemeinden und in drei³⁶⁶ Bundesländern den Organen³⁶⁷ des Landes. Die Rechtslage im Bgl³⁶⁸ ist insofern anders, als die Festsetzung durch den Landestourismusverband „Burgenland Tourismus“ aufgrund der von den Unternehmern übermittelten, der Leistungspflicht unterliegenden Umsätze erfolgt. Der Landesverband schreibt den Interessentenbeitrag mit Bescheid vor und folgt dabei den Regelungen der BAO für Landesabgaben.³⁶⁹

Die Kontrolle und Aufsicht obliegt in der Regel der LReg bzw dem Amt der LReg³⁷⁰ oder einem speziell dort eingerichteten Organ.³⁷¹ Eine Ausnahme bildet Vorarlberg, da im Unterschied zu den anderen Bundesländern die Interessentenbeiträge vom Land vollständig den Gemeinden überlassen wurden³⁷² und somit diese Aufgabe³⁷³ im eigenen Wirkungsbereich der Gemeinden vollzogen wird. Um eine effektive Kontrolle zu ermöglichen werden die Kontrollrechte mit Aufzeichnungs- und Auskunftspflichten der

³⁶⁰ zB § 13 Abs 8 NÖ TourismusG, § 39 OÖ TourismusG, etc.

³⁶¹ zB § 13 Abs 8 NÖ TourismusG, § 37a S TourismusG.

³⁶² Siehe zB § 27 Abs 7 Bgl TourismusG.

³⁶³ zB § 43 OÖ TourismusG, § 27 Abs 7 Bgl TourismusG, etc.

³⁶⁴ Ähnlich zB auch § 15 Ktn TourismusabgabeG, § 13 Abs 15 NÖ TourismusG, § 41 Abs 3 und 4 Sbg TourismusG, uvm.

³⁶⁵ Ktn, NÖ, Stm, Vbg.

³⁶⁶ OÖ, Sbg, Tir.

³⁶⁷ OÖ: Interessentenbeitragstelle, Sbg: Landesabgabenamt, Tir: Amt der Landesregierung.

³⁶⁸ § 27 Abs 6 Bgl TourismusG.

³⁶⁹ Zur Frage, ob es sich dabei um eine Abgabe handelt siehe 3.4.3.5.

³⁷⁰ Ktn, NÖ.

³⁷¹ zB Berufungskommission gem. Tir TourismusG.

³⁷² § 20 Vbg TourismusG.

³⁷³ Es handelt sich um eine Abgabe, die aufgrund landesgesetzlicher Ermächtigung im freien Beschlussrecht der Gemeinde liegt § 8 Abs 5 F-VG; vgl insb § 2, 6 und 20 Vbg TourismusG, sowie 2.2.2.2.

Leistungspflichtigen flankiert.³⁷⁴ Ähnliche Verpflichtungen bestehen für jene Organe, die die Interessentenbeiträge in erster Instanz einheben bzw teilweise auch selbst festsetzen.³⁷⁵

3.4.3.5. REGELUNGSZUSTÄNDIGKEIT UND ERTRAGSHOHEIT

Bei den Interessentenbeiträgen handelt es sich grds wie bei den Ortstaxen um Fremdenverkehrsabgaben im Sinne des FAG 2008, welches diese § 14 Abs1 Z 5 den ausschließlichen Landes(Gemeinde)abgaben zuweist. Aufgrund der Pluralnennung Fremdenverkehrsabgaben im FAG geht der VfGH davon aus, dass das FAG „zeigt, dass sich der Bundesgesetzgeber durchaus bewusst war, es gäbe verschiedene Gesichtspunkte unter denen aus dem Titel des Fremdenverkehrs Abgaben erhoben werden können.“³⁷⁶ Ein historisches Argument zum FAG erläutert Thienel,³⁷⁷ wonach die Fremdenverkehrsabgaben erstmals im FAG 1948 Erwähnung finden ohne dort oder in den Materialien näher erläutert oder gar definiert zu werden. Schon in der ersten Republik gab es teilweise landesrechtliche Regelungen zu Fremdenzimmerabgaben³⁷⁸ (heute Ortstaxen) und Fremdenverkehrsabgaben³⁷⁹ (heute Interessentenbeiträge), sodass der Plural Fremdenverkehrsabgaben gemäß Thienel zu einer Zeit ins FAG aufgenommen wurde als es bereits eine Besteuerung des Fremdenverkehrs aus mehreren Gesichtspunkten in zumindest einem Teil der Bundesländer gab. Da der Bundesgesetzgeber die Fremdenverkehrsabgaben nicht in der Liste der ausschließlichen Gemeindeabgaben anführt,³⁸⁰ ist aus der Sicht des Bundes grds die Regelungszuständigkeit der Länder gegeben. Gem § 8 Abs 1 und 2 F-VG steht es jedoch jedem Land frei sich die Abgabe (selbst) vorzubehalten, mit den Gemeinden zu teilen oder diesen ganz zu überlassen, wobei auf die finanzielle Lage des Landes ebenso, wie jene der Gemeinden Rücksicht zu nehmen ist.³⁸¹

Bei aller Vielfalt der möglichen Ausgestaltung von Fremdenverkehrsabgaben muss bei der Analyse darauf geachtet werden, ob in den einzelnen Landesgesetzen überhaupt die Mindestanforderungen an eine Abgabe im Sinne des F-VG erfüllt sind. Die Mindestanforderungen finden sich jedoch nur in der Judikatur des VfGH, der Abgaben in

³⁷⁴ Siehe zB § 13 Abs 16 NÖ TourismusG, § 43 Abs 5 OÖ TourismusG, uvm.

³⁷⁵ Siehe zB § 39 Abs 2 Tir TourismusG.

³⁷⁶ VfSlg 2641/1954, 4398/1963 und 3.4.3.1.

³⁷⁷ Thienel, Teil 1, 23.

³⁷⁸ Thienel, Teil 1, 23.

³⁷⁹ Thienel, Teil 1, 23.

³⁸⁰ § 14 Abs 2 FAG 2008 führt die Fremdenverkehrsabgabe nicht an.

³⁸¹ Ruppe, Kommentar F-VG, 60 unter Verweis auf zB VwGH 13.10.1995, 94/17/0001 und 2.2.3.

ständiger Rechtsprechung so umschreibt:³⁸² „Geldleistungen, welche die Gebietskörperschaften kraft öffentlichen Rechts zur Deckung ihres Finanzbedarfs erheben.“

Soweit eines dieser vier Merkmale einer Abgabe fehlt, kann es sich aufgrund des klassifikatorischen Abgabebegriffs des VfGH³⁸³ um keine Abgabe handeln. Da nur Abgaben unter das besondere kompetenzrechtliche Regime des F-VG fallen, sind andere Zahlungsverpflichtungen nach der allgemeinen Kompetenzverteilung der Art 10 – 15 B-VG zu beurteilen.³⁸⁴

Interessentenbeiträge ohne Abgabeneigenschaft können als Zahlungsverpflichtung aus dem Titel der Fremdenverkehrsförderung angesehen werden.³⁸⁵ Der Tourismus ist eine Querschnittsmaterie, wobei spezifisch tourismus- und freizeitwirtschaftlichen Bereiche im Kern aufgrund Art 15 B-VG (Generalklausel) in die Kompetenz der Länder fallen.³⁸⁶ Es steht den Ländern also frei Regelungen im Rahmen dieser Kompetenz zu treffen und so zB Tourismusverbände zu schaffen, aber auch Geldleistungen an diese anzuordnen.

Es obliegt somit der Entscheidung des jeweiligen Landesgesetzgebers, ob er Interessentenbeiträge als Abgaben oder andere Geldleistungen ausgestaltet.³⁸⁷ Wie Thienel³⁸⁸ zu Recht anmerkt, kann diese Wahlmöglichkeit jedoch rechtspolitisch problematisch sein, wenn nämlich der Gesetzgeber neben einer Abgabe durch Zwischenschaltung eines Fonds oder einer anderen eigenständigen Rechtspersönlichkeit zusätzlich eine öffentlich-rechtliche Geldleistung einhebt. Daneben darf man meines Erachtens auch eine politische Komponente beim Einsatz von öffentlich-rechtlichen Geldleistungen nicht außer Acht lassen: die Belastung der Bürger erfolgt dort nicht unmittelbar durch den Staat selbst, sondern durch einen nicht so leicht fassbaren Rechtsträger. Es könnte somit eine gewisse Versuchung seitens der Politik bestehen die Belastung „auszulagern“, statt neue Steuern selbst zu erheben.

In der Entscheidung des VfGH zu Abgabenleistungen an den Künstlersozialversicherungsfonds³⁸⁹ legt der Gerichtshof die Unterscheidung zw Abgabe und sonstigen Geldleistungen anhand einer Anzahl von älteren Entscheidungen vornehmlich aus dem Bereich des Fremdenverkehrs dar. Unter anderem kommt es auch

³⁸² VfSlg 17.478/2002, zurückreichend bis zumindest VfSlg 1465/1932.

³⁸³ Frank, Gemeindeabgaben 396 unter Verweis auf Ruppe, Kommentar F-VG 60.

³⁸⁴ Siehe auch 2.2.

³⁸⁵ VfSlg 2641/1954.

³⁸⁶ Grabner/Koller 364.

³⁸⁷ Thienel, Teil 1, 22.

³⁸⁸ Thienel, Teil 2, 22.

³⁸⁹ VfSlg 16.454/2002.

darauf an, wem letztendlich die Verfügungsmöglichkeit über eingenommene Beträge zusteht. So wurde der Kärntner Fremdenverkehrsförderungsfonds (iSd LGBl 197/1963) vom VfGH als bloßes Konto (des Landes) bezeichnet,³⁹⁰ da die Hälfte der Einnahmen des Fonds per Gesetz an die Gemeinden zu verteilen war und die LReg über die andere Hälfte aufgrund der Konstruktion des Fonds Verfügungsbefugter war. Im Ergebnis war der Fonds nur als Zahlstelle den Gebietskörperschaften vorgeschaltet ohne selbst eigene Verwaltungsbefugnisse wahrzunehmen. Die eingenommenen „Beiträge (stellen) in Wahrheit Abgaben (dar), denn der Kärntner Fremdenverkehrsförderungsfonds wurde nicht geschaffen, um eine Verwaltungsaufgabe in mittelbarer Staatsverwaltung zu besorgen.“³⁹¹ Im Sinne dieser Judikatur ist auch eine Entscheidung aus dem Jahr 1982 zum Sbg Fremdenverkehrsförderungsfonds zu sehen, der die Fondsbeiträge in jenem Ausmaß zu Abgaben erklärt, als diese aufgrund gesetzlicher Vorgaben Gebietskörperschaften zufließen. Die Abgabeneigenschaft wurde hingegen hinsichtlich der Anteile, die dem Fonds durch dessen eigenes Organ (Kommission) zur Verteilung zur Verfügung stehen, verneint. Zur Tir Aufenthaltsabgabe führte der VfGH aus,³⁹² dass für die Qualifikation als Abgabe Art und Zweck des vereinnahmten Geldes unwesentlich sei, sondern dass es vielmehr darauf ankomme, dass die „Geldbeschaffung in der rechtlichen Art der Abgabenerhebung stattfindet.“ Es kommt somit für die Qualifikation als Abgabe auf die Ertragshoheit an und nicht, ob und wie der Gesetzgeber die vereinnahmten Geldmittel verteilt.

Am Ende seiner Zusammenfassung stellt der VfGH fest,³⁹³ dass es für die Qualifikation als Abgabe aus Sicht des F-VG darauf ankommt, ob der Gebietskörperschaft die Ertragshoheit, somit die primäre Verfügungsgewalt über diese Erträge, zukommt. Unbeachtlich ist, ob die Gebietskörperschaft bereits im relevanten Gesetz im Voraus teilweise oder sogar vollständig über die Verwendung der Mittel entscheidet. Denn diese Entscheidung der Verwendung der vereinnahmten Mittel sei ja gerade der Kern der Ertragshoheit.

Vertiefend befasst sich *Frank*³⁹⁴ in einem eigenen Exkurs mit der Abgrenzung von Fremdenverkehrsabgaben zu Geldleistungen aufgrund Art 15 B-VG. Insbesondere kritisiert er das Erkenntnis VfSlg 16.454/2002 zum Künstlersozialversicherungsfonds, da seiner Ansicht nach die Kriterien des „Zufließens einer öffentlich-rechtlichen Geldleistung an eine Gebietskörperschaft sowie die Verfügung über den Ertrag im eigenen Haushalt“

³⁹⁰ VfSlg 5317/1966.

³⁹¹ VfSlg 5317/1966.

³⁹² VfSlg 12.843/1991.

³⁹³ VfSlg 16.454/2002.

³⁹⁴ Frank, Gemeindeabgaben 396 ff.

vom F-VG als relevante Kriterien zur Qualifikation als Abgabe angesehen werden. Der VfGH gehe hingegen von diesen Kriterien ab und stelle vielmehr die Absicht des Gesetzgebers eine Abgabe zu schaffen und die ausdrückliche Bezeichnung als Abgabe in den Vordergrund. Zu den Ausführungen Franks ist mMn kritisch anzumerken, dass die Definition als Bundesabgabe und die Beleihung des Künstlersozialversicherungsfonds auch als Feststellung der Ertragshoheit beim Bund und anschließende Verfügung über diese im Rahmen einer Beleihung gesehen werden kann. Es wäre dann zu klären, wie weit eine solche Vorausverfügung reichen kann und ob der Bund sich damit über eine solche Beleihungskonstruktion quasi aller Rechte in diesem Teilbereich entledigen kann und diese auf den Fonds übergehen.

Ausgehend von den bisherigen Erläuterungen zur Ausgestaltung der Interessentenbeiträge zeigt sich ein heterogenes Bild, welches sich grob skizziert in drei Varianten einteilen lässt:

1. Gemeinschaftliche Landesabgabe
2. Gemeindeabgabe
3. Geldleistung an Körperschaft öffentlichen Rechts

In zwei Bundesländern (Ktn, NÖ) sind die Interessentenbeiträge als gemeinschaftliche Landesabgabe im Sinne des § 6 Abs 1 Z4 lit a F-VG ausgestaltet,³⁹⁵ wobei sich NÖ des Terminus „Interessentenbeitrag“ bedient und Ktn diese als „Tourismusabgabe“ bezeichnet. In beiden Fällen hat der Beitragspflichtige selbständig bis zu einem Stichtatum³⁹⁶ ausgehend vom maßgeblichen Umsatz des zweitvorangegangenen Jahres eine Abgabenerklärung an die Standortgemeinde abzugeben. Während in NÖ danach der so ermittelte Betrag innerhalb von 15 Tagen durch den Abgabepflichtigen zu überweisen ist, erfolgt in Ktn die Festsetzung der genauen Abgabenhöhe mittels Bescheid des Bürgermeisters. In beiden Fällen werden die Gemeinden für das Land und somit im übertragenen Wirkungsbereich tätig. Entsprechende Kontrollmöglichkeiten der Tätigkeiten der Gemeinde durch das Amt der LReg sind in beiden Bundesländern vorgesehen.³⁹⁷ Die Regelungshoheit obliegt somit hier in beiden Fällen dem Land.

Als gemeinschaftliche Landesabgabe wird der Ertrag zw Land und Gemeinden aufgeteilt. In NÖ erhält die einhebende Gemeinde 95 vH der Einnahmen und 5 vH gebühren dem Land, wobei für beide eine Zweckwidmung der Einnahmen zur Weiterentwicklung und

³⁹⁵ § 1 Abs 1 Ktn TourismusabgabeG, § 13 Abs 1 NÖ TourismusG.

³⁹⁶ § 13 Abs 13 NÖ TourismusG 31.05 und § 8 Ktn TourismusabgabeG 31.03.

³⁹⁷ § 13 Abs 15 NÖ TourismusG, § 10 Ktn TourismusabgabeG.

Förderung des Tourismus vorgesehen ist.³⁹⁸ In Ktn gehen 35 vH der Einnahmen an das Land und 65vH an die Gemeinden. Aus den Gemeindeanteilen gehen 50% an die einzelnen Gemeinden nach dem jeweiligen Aufkommen der Abgabe in der Gemeinde und 50% werden nach der Anzahl der Nächtigungen aufgeteilt.

Vorarlberg ist das einzige Bundesland, wo der Interessentenbeitrag als ausschließliche Gemeindeabgabe im freien Beschlussrecht mit landesgesetzlicher Ermächtigung ausgestaltet ist. Die Einhebung von „Tourismusbeiträgen“ ist somit doppelt bedingt. Einerseits kann sich gem § 2 Vbg TourismusG eine Gemeinde zur Tourismusgemeinde erklären, wenn der Tourismus dort von besonderer Bedeutung ist oder die Gemeinde sich die Förderung des Tourismus in besonderem Maße zur Aufgabe macht.³⁹⁹ Andererseits steht es einer Tourismusgemeinde aufgrund der Ermächtigung in § 6 Vbg TourismusG frei, *„zur Deckung ihres Aufwandes für tourismusfördernde Maßnahmen und Einrichtungen Tourismusbeiträge einzuheben“* und damit vom freien Beschlussrecht Gebrauch zu machen, wobei die Einnahmen zur Deckung des Aufwandes für tourismusfördernde Maßnahmen zweckgewidmet sind. Beide Entscheidungen liegen im freien Ermessen der Gemeinde und sind somit im eigenen Wirkungsbereich zu treffen. Sofern die Gemeinde einen Tourismusbeitrag einhebt, haben Abgabenschuldner, somit beitragspflichtige Unternehmer,⁴⁰⁰ bis zum 15.06⁴⁰¹ Zeit eine Selbstbemessung vorzunehmen und den Beitrag selbständig an die Gemeinde zu entrichten. Ein Bescheid wird durch die Gemeinde nur dann erlassen, wenn der Abgabenschuldner keine Selbstentrichtung vornimmt bzw sich diese als unrichtig herausstellt.⁴⁰² Die Höhe der Abgabe ergibt sich aus der Bemessungsgrundlage,⁴⁰³ die durch eine VO der LReg definiert wird und dem Hebesatz, der jährlich durch eine VO der Gemeindevertretung festgesetzt wird. Gem § 11 Vbg TourismusG ergibt sich der Hebesatz aus dem *„veranschlagten Gesamtaufkommen, geteilt durch die Summe der Bemessungsgrundlagen der für das vorangegangene Kalenderjahr zu entrichtenden Tourismusbeiträge.“* Damit die Höhe des Hebesatzes nicht im vollkommenen Belieben der Tourismusgemeinden liegt enthält § 11 Abs 2 leg cit eine Regelung zur Begrenzung des veranschlagten Gesamtaufkommens und somit des Hebesatzes.

³⁹⁸ § 13 Abs 3 NÖ TourismusG.

³⁹⁹ Siehe auch 2.2.2.2.

⁴⁰⁰ Details dazu siehe 3.4.3.2.

⁴⁰¹ § 12 Abs 5 Vbg TourismusG.

⁴⁰² § 12 Abs 6 Vbg TourismusG.

⁴⁰³ Details dazu siehe 3.4.3.3.

Die dritte und zahlenmäßig größte Gruppe bilden Länder, die Interessentenbeiträge als Verbandsbeiträge für Tourismusverbände ausgestaltet haben.⁴⁰⁴ Die Tourismusverbände sind Körperschaften öffentlichen Rechts⁴⁰⁵ und werden regelmäßig durch VO der LReg⁴⁰⁶ eingerichtet. Bei der Einheit im Grundsätzlichen bestehen jedoch zw den landesrechtlichen Regelungen im Detail relevante Unterschiede. Mit Ausnahme des Bgl erfolgt in den betreffenden Ländern die Einhebung der Interessentenbeiträge durch ein staatliches Organ. Während in OÖ dazu eigens die Interessentenbeitragstelle des Landes geschaffen wurde, die ihr notwendiges Personal über den Landestourismusverband erhält,⁴⁰⁷ und in Sbg die Sonderverwaltungsbehörde Landesabgabenamt zuständig ist, obliegt die Einhebung und Einbringung in Stm und Tir dem Amt der LReg.⁴⁰⁸ In Stm ist das Amt der LReg zwar Beitragsbehörde erster Instanz, die Einhebung von den Beitragspflichtigen und die Verteilung der Einnahmen ist grds Aufgabe der jeweiligen Gemeinde. Nur falls die eigenständige Abgabenerklärung auch nach Mahnung durch die Gemeinde nicht erfolgt, ist der Interessentenbeitrag vom Amt der LReg mit Bescheid festzulegen.⁴⁰⁹ Im Bgl obliegt die Einhebung des Tourismusförderungsbeitrages dem Landesverband „Bgl Tourismus“.⁴¹⁰

Die Einnahmen aus den Interessentenbeiträgen gehen in Bgl und OÖ vollständig an die Tourismusverbände, wobei im Bgl der Landesverband sich vorab 10vH für den Aufwand der Einhebung einbehält und den Rest zw Landesverband (15%), Regionalverbänden (15%) und Ortsverbänden (50%) aufteilt.⁴¹¹ In den anderen Ländern wird jeweils ein geringer Prozentsatz⁴¹² der Einnahmen für den Einhebungsaufwand durch die Landes- bzw Gemeindeorgane einbehalten.

Hier stellt sich die Frage, ob und inwieweit es sich bei diesen Interessentenbeiträgen der dritten Gruppe um Abgaben im Sinn des F-VG oder um andere öffentlich-rechtliche Geldleistungen, die anhand der Kompetenzverteilung des B-VG zu beurteilen sind, handelt. Die Relevanz der Unterscheidung wurde bereits oben eingehend erläutert; Zwar sind nach der Judikatur des VfGH auf beide Arten von Geldleistungen grds die gleichen Regelungen anzuwenden, jedoch stellt sich nur bei Abgaben die Frage der Gleichartigkeit des Steuergegenstandes mit einer Bundesabgabe.⁴¹³ Nach ständiger

⁴⁰⁴ Bgl, OÖ, Sbg, Stm, Tir.

⁴⁰⁵ zB § 1 Sbg TourismusG, § 1 Abs 2 Tir TourismusG, etc.

⁴⁰⁶ zB § 4 Sbg TourismusG.

⁴⁰⁷ § 43 OÖ TourismusG.

⁴⁰⁸ § 35 Stm TourismusG, § 38 Tir TourismusG.

⁴⁰⁹ § 35 Abs 5 Stm TourismusG.

⁴¹⁰ § 24 Abs 2 Bgl TourismusG.

⁴¹¹ § 27 Abs 1 Bgl TourismusG.

⁴¹² Sbg 4vH, Stm 8vH, Tir 4vH.

⁴¹³ Details siehe 2.2.1.2.

Rechtsprechung des VfGH⁴¹⁴ ist die Abgabeneigenschaft jedenfalls für jenen Teil der Interessentenbeiträge der Länder Sbg, Stm und Tir zu bejahen, die Gebietskörperschaften, hier also Land bzw Gemeinden, für die Einhebung zufließen.⁴¹⁵ Der Hauptteil der Interessentenbeiträge fließt somit jedenfalls den Tourismusverbänden, organisiert als eigenständige Körperschaften öffentlichen Rechts, im eigenen Haushalt zu. Hier dürfte somit das für eine Abgabe im Sinne des F-VG notwendige „Zufließen zu einer Gebietskörperschaft“ fehlen. Dazu bestehend zahlreiche Bestätigungen in der Judikatur, wie zB das vorher zitierte Erkenntnis VfSlg 9335/1982, welches die Teilbarkeit der Interessentenbeiträge in einen Abgabenteil und einen anderen Teil bejaht, sowie bspw der VwGH zur Verneinung der Abgabeneigenschaft der damaligen Fremdenverkehrsverbandsbeiträge im Land Sbg.⁴¹⁶ Im zitierten Erkenntnis VfSlg 9335/1982 waren 15vH der Einnahmen an die jeweilige Gemeinde für die Einhebung abzuführen, was laut VfGH „eine keinesfalls vernachlässigbare Größe darstellt“. In einigen Ländern erhalten die Gemeinden bzw das Land für die Einhebung weit weniger der vereinnahmten Beträge.⁴¹⁷ Soweit ersichtlich wurde bisher weder in der Judikatur, noch in der Literatur hinterfragt, ob auch solche verhältnismäßig geringen Beträge eine „nicht vernachlässigbare Größe“ darstellen.

Überlegungen zum Bgl Tourismusförderungsbeitrag

Eine gesonderte Betrachtung verdienen die Regelungen des Bgl TourismusG. Vom Aufbau her ist der Tourismusförderungsbeitrag in vielen Punkten eigentlich ein Archetyp der öffentlich-rechtlichen Geldleistung ohne Abgabeneigenschaft. Der Beitrag wird vom Landesverband selbst eingehoben und verteilt die Einnahmen an Regional- und Ortsverbände. An der Einhebung ist somit grds⁴¹⁸ kein Organ einer Gebietskörperschaft beteiligt. Gem § 16 Bgl TourismusG obliegt den Regional- und Ortsverbänden die Förderung des Tourismus unter Berücksichtigung der vom Landesverband vorgegebenen Marketingstrategie, sowie die Beratung und Beschlussfassung über die Verwendung der erhaltenen Mittel. Diesen kommen somit eigenständige Aufgaben auf dem Gebiet des

⁴¹⁴ VfSlg 9335/1982.

⁴¹⁵ Rechtshistorisch interessant Thienel, Teil 1, FN 18 zur Rechtslage im Jahr 1992.

⁴¹⁶ „Demgegenüber fließen die Verbandsbeiträge nach §§ 30 ff Sbg FremdenverkehrsG dem jeweiligen Fremdenverkehrsverband, welcher als Körperschaft öffentlichen Rechtes organisiert ist, zu. Sie dienen der Finanzierung der Aufgaben des Fremdenverkehrsverbandes, nämlich der Wahrung, Förderung und Vertretung der örtlichen Belange des Fremdenverkehrs, nicht jedoch der Erzielung von Einnahmen der Gebietskörperschaften. Die Fremdenverkehrsverbandsbeiträge stellen daher keine Abgaben im Sinne des Finanz-Verfassungsgesetzes dar.“ VwGH 13.10.1995, 94/17/0001.

⁴¹⁷ zB 4vH in Tir, § 36 Abs 1 Tir TourismusG.

⁴¹⁸ Ausnahme: Berufungsbehörde gegen Bescheide des Landesverbandes ist die LReg.

Tourismus zu, was in der Judikatur des VfGH ein wichtiges Kriterium zur Verneinung der Abgabeneigenschaft darstellt.⁴¹⁹

Auf der anderen Seite spricht das Bgl TourismusG vom Tourismusförderungsbeitrag als Abgabe⁴²⁰ in Form eines Beitrages.⁴²¹ Weiters ist der Landesverband ermächtigt,⁴²² vor Vorschreibung, Einhebung und Einbringung gemäß den relevanten Regelungen der BAO mit Bescheid zu vollziehen.⁴²³ Gegen Bescheide des Landesverbandes ist eine Berufungsmöglichkeit an die LReg vorgesehen. Ebenfalls erwähnenswert ist die Tatsache, dass im Gesetz im Zusammenhang mit der Aufteilung der Einnahmen aus den Interessentenbeiträgen zw den verschiedenen Tourismusverbänden von einer "geteilten Abgabe"⁴²⁴ gesprochen wird.

Wie ist der Bgl Tourismusförderungsbeitrag daher zu qualifizieren? Man kann einen kurzen Weg wählen und feststellen, dass das Bgl TourismusG zwar von den Tourismusförderungsbeiträgen als Abgaben spricht, jedoch im Unterschied zu den Regelungen in Ktn und NÖ⁴²⁵ weder explizit auf das F-VG verweist, noch einen Abgabentyp des F-VG gesetzlich festsetzt. Aufgrund der gesetzlichen Konstruktion spricht sogar vieles gegen die Annahme einer Abgabe im Sinne des F-VG. Zur Erklärung der gesetzlich gewählten Bezeichnung kann (mangels Verweis auf das F-VG) entweder von einem eigenen Begriff "Abgabe" iSd Bgl TourismusG gesprochen werden oder man geht von einer Falschbezeichnung aus. Aufgrund von "falsa demonstratio non nocet" wären die Tourismusförderungsbeiträge aufgrund der inhaltlichen Ausgestaltung als öffentlich-rechtliche Geldleistungen basierend auf der Kompetenzgrundlage des Art 15 B-VG (Tourismusförderung) anzusehen.

Thienel verneint 1993⁴²⁶ ganz explizit die Abgabeneigenschaft der Interessentenbeiträge im Bgl. Er bezieht sich dabei auf eine wirtschaftliche Betrachtungsweise,⁴²⁷ nämlich die Frage, welchem Rechtsträger eine bestimmte Geldleistung letztlich zufließt. „Letztlich“ bedeutet hier, dass es sich nicht um einen bloßen Durchlaufposten⁴²⁸ handeln darf, sondern die Einnahmen einem selbständigen Rechtsträger für eigene Aufgaben zur

⁴¹⁹ VfSlg 5317/1966 (Details zum Erkenntnis siehe oben).

⁴²⁰ § 24 Abs 2 und § 27 Abs 1 Bgl TourismusG.

⁴²¹ Beiträge in der Terminologie der Finanzwissenschaft sind „Geldleistungen, die demjenigen auferlegt werden, der an der Errichtung oder Aufrechterhaltung einer öffentlichen Einrichtung ein besonderes Interesse hat“, vgl 2.1.

⁴²² § 27 Abs 9 Bgl TourismusG.

⁴²³ § 27 Abs 15 Bgl TourismusG.

⁴²⁴ § 27 Abs 11 Bgl TourismusG.

⁴²⁵ § 1 Abs 1 Ktn TourismusabgabeG und § 13 Abs 1 NÖ TourismusG.

⁴²⁶ Thienel, Teil 1 FN 18.

⁴²⁷ Raschauer 215.

⁴²⁸ Vgl VfSlg 5317/1966 zum Ktn Fremdenverkehrsförderungsfonds.

Verfügung stehen. Dabei bezieht er sich ohne Zweifel auf das 1992 neu erlassene Bgl TourismusG,⁴²⁹ da die Rechtslage des alten Bgl Fremdenverkehrsgesetzes aus 1967 idF 1988 die Interessentenbeiträge noch als zw Land und Gemeinden geteilte Abgabe definiert hatte. *Frank*⁴³⁰ hält 2002 die Abgabeneigenschaft der Interessentenbeiträge des Bgl unter Verweis auf *Thienel* zumindest für zweifelhaft, da diese letztendlich den Tourismusverbänden zufließen.

Wählt man den langen Weg und geht der Frage nach, ob es sich beim Bgl Tourismusförderungsbeitrag nicht doch um eine Abgabe iSd F-VG handelt, sind in meinen Augen zwei Fragen vorab zu erläutern: Erstens, ob sich das Land bei der burgenländischen Regelung des Landesverbandes zur Einhebung einer Abgabe bedient und über deren Ertrag gesetzlich vorab verfügt?⁴³¹ Und zweitens, ob zwingend alle Abgabeneigenschaften zum Entstehen einer Abgabe vorhanden sein müssen bzw der Gesetzgeber eine Geldleistung per Gesetz zur Abgabe erklären kann?

Zur ersten Frage: Als gesetzlich eingerichtete Körperschaft öffentlichen Rechts⁴³² können dem Landesverband funktionell privatrechtliche und/oder hoheitliche Befugnisse zugewiesen werden. Der Landesverband erhält gesetzlich ausdrücklich die Kompetenz zur Festsetzung der Beiträge mittels Bescheid.⁴³³ Ob diese Beiträge tatsächlich eine Abgabe im Sinn des F-VG darstellen ist anhand der Definition einer Abgabe gemäß der Judikatur des VfGH zu beurteilen,⁴³⁴ die nach *Frank* unter Verweis auf *Ruppe*⁴³⁵ von einem klassifikatorischen Abgabebegriff ausgeht, wonach grds alle Elemente für das Entstehen einer Abgabe vorhanden sein müssen. Für eine Abgabe scheint hier fraglich, ob die Bgl Tourismusförderungsbeiträge einer Gebietskörperschaft, also hier dem Land, tatsächlich in den eigenen Haushalt zufließen. Nach dem Bgl TourismusG hebt der Landesverband die Tourismusförderungsbeiträge ein und teilt dann die Einnahmen unter Einbehaltung eines Aufwendersatzes unter den Tourismusverbänden aller Stufen auf. Die Einnahmen fließen dem Land zumindest tatsächlich nicht zu. Nun ist nach der Judikatur des VfGH „für die Qualifikation als öffentliche Abgabe Art und Zweck der Verwendung des beschafften Geldes unwesentlich.“⁴³⁶ Vielmehr kommt es darauf an, dass der Gebietskörperschaft der Ertrag einer Abgabe zufließt, indem er auf eigene Rechnung eingenommen wird. Anschließend steht es der zuständigen Gebietskörperschaft offen

⁴²⁹ Bgl LGBl 36/1992.

⁴³⁰ *Frank*, Gemeindeabgaben 399.

⁴³¹ Vgl. Ähnlichkeiten zu VfSlg 16.454/2002 und dem Künstlersozialversicherungsfonds.

⁴³² § 17 Bgl TourismusG.

⁴³³ § 27 Abs 6 und 9 Bgl TourismusG.

⁴³⁴ Im Detail FN 389.

⁴³⁵ *Frank*, Gemeindeabgaben 396 mit Verweis auf *Ruppe*, Kommentar F-VG, 60.

⁴³⁶ VfSlg 3961/1961.

„über dieses Geld in Form des Gesetzes“ zu entscheiden.⁴³⁷ Wie aus dem eben zitierten Erkenntnis hervorgeht sieht der VfGH zumindest in jüngerer Zeit für die Frage der Ertragshoheit keine Bedenken darin, wenn eine Gebietskörperschaft im Voraus vollständig mittels Gesetz die Verfügung über bestimmte Einnahmen an einen anderen Rechtsträger überträgt und folgt damit dem bereits 1961 statuierten Grundsatz, dass *„der Verfassungsgesetzgeber bei der Bestimmung, was als Abgabe zu gelten hat, dem einfachen Bundes- und Landesgesetzgeber weitgehende Vollmachten eingeräumt“* hat.⁴³⁸ Kritisch dazu *Ruppe*, der zwar Zweckwidmungen grds für unbedenklich hält, aber auf der anderen Seite eine gesetzlich vorgesehene Verfügung einer Körperschaft öffentlichen Rechts über den Ertrag einer Abgabe im eigenen Haushalt für problematisch erachtet. Eine solche *„Vorausverfügung über die Ertragshoheit“* sieht *Ruppe* nicht mehr durch das F-VG gedeckt, weil es eigentlich um die Finanzierung einer solchen Körperschaft öffentlichen Rechts geht und dies eine Adhäsionskompetenz zur Sachmaterienkompetenz darstellt.⁴³⁹

Folgt man dieser Judikatur des VfGH,⁴⁴⁰ so scheint die Qualifikation des Bgl Tourismusförderungsbeitrages als Abgabe zumindest möglich, da Ähnlichkeiten zur gesetzlichen Konstruktion des Kabelrundfunkbeitrags nicht zu leugnen sind. Die Geldleistungen werden als Abgaben bezeichnet und die Einhebung und Einbringung wird unter Zuerkennung hoheitlicher Befugnisse an einen externen Rechtsträger (Landesverband) ausgelagert. Die gesetzlichen Anforderungen an die Zweckwidmung dürften nicht sehr hoch⁴⁴¹ sein und so ist es daher argumentierbar, dass die Ertragshoheit der Fremdenverkehrsabgabe Interessentenbeitrag im Bgl beim Land liegt und durch § 24 ff Bgl TourismusG einerseits die Einhebung an den Landesverband ausgelagert wurde, dieser somit gleichsam für das Land einhebt, diese Einnahmen aber über eine gesetzliche Zweckwidmung sofort „vom Land“ erhält und dann im Rahmen der gesetzlichen Vorgabe verwenden kann.

Kann das tatsächlich ein rechtlich zufriedenstellendes Ergebnis sein? Könnte damit nicht jede Geldleistung nur durch Bezeichnung als solche zur Abgabe werden, da die Anforderungen an die Ertragshoheit und die Zweckwidmung von Erträgen seitens des

⁴³⁷ VfSlg 16.454/2002.

⁴³⁸ VfSlg 3961/1961.

⁴³⁹ Ruppe, Kommentar F-VG 64.

⁴⁴⁰ VfSlg 16.454/2002.

⁴⁴¹ Vgl die Judikatur des VfGH, die in den letzten Jahrzehnten tendenziell immer mehr Konstruktionen als Abgabe iSd F-VG angesehen hat.

VfGH sehr gering sind? ⁴⁴² Würde damit nicht die Kompetenzverteilung zugunsten des F-VG und zu Lasten der Adhäsionskompetenzen im B-VG verändert werden?

Dies führt unmittelbar zur zweiten Frage und dem Abgabebegriff. Der VfGH hat in mehreren Erkenntnissen, insb bei Beiträgen an öffentlich-rechtliche Fonds oder Körperschaften eine wirtschaftliche Betrachtungsweise herangezogen und zumindest teilweise versteckte Abgaben angenommen, wenn und soweit Einnahmen einer Gebietskörperschaft zufließen. Ist damit aber auch ein Umkehrschluss möglich, nämlich, dass eine Geldleistung, die letztlich keiner Gebietskörperschaft zufließt zwingend keine Abgabe sein kann? *Ruppe* führt dazu aus, ⁴⁴³ dass es dazu keine eindeutige Haltung des VfGH gebe und führt dazu VfSlg 3961/1961 (Qualifikation als Abgabe wegen zulässiger, gesetzlicher Vorausverfügung trotz endgültigem Zufluss bei anderem Rechtsträger) und VfSlg 12.843/1991 (formale Konstruktion als Abgabe genügt für Abgabenqualität trotz Zufließens der Einnahmen an Körperschaft öffentlichen Rechts) an. Die Zulässigkeit des Umkehrschlusses wird somit nicht endgültig beantwortet, erscheint mir aber zweifelhaft, da aus den gerade dargelegten Entscheidungen und den Erläuterungen der letzten Seiten in meinen Augen eine klare Tendenz des VfGH zur Qualifikation als Abgaben im Unterschied zu sonstigen öffentlich-rechtlichen Geldleistungen zu erkennen ist.

Kritisch sieht *Raschauer* die Judikatur des VfGH, ⁴⁴⁴ der zum Außenhandelförderungsbeitrag der Frage nachgeht, ⁴⁴⁵ ob eine Einnahme, die wirtschaftlich betrachtet keiner Gebietskörperschaft zufließt, durch ihre Bezeichnung als „ausschließliche Bundesabgabe“ zu einer Abgabe iSd F-VG wird. Er verneint dies, da bei Fehlen eines Abgabenmerkmals die „*Abgabenqualität auch nicht durch eine falsa demonstratio herbeigeführt werden*“ kann. ⁴⁴⁶ Ähnlich argumentiert in seiner Kritik zum Rundfunkbeitrag *Frank*. ⁴⁴⁷

Ausführlich befasst sich *Ruppe* ⁴⁴⁸ mit dem Abgabebegriff und der Problematik der Zweckwidmungen. So ist demnach eine Leistung dann als Abgabe einzustufen, wenn sie entweder der Definition einer Abgabe des VfGH entspricht oder – soweit einzelne Elemente zweifelhaft sind – vom zuständigen Gesetzgeber unter Bezeichnung eines Typs iSd § 6 F-VG als Abgabe eingeordnet werden. Unter Verweis auf VfSlg 12.843/1991 „*könnten Geldleistungen, die von vornherein zur Finanzierung von Nicht-*

⁴⁴² VfSlg 16.454/2002.

⁴⁴³ Ruppe, Kommentar F-VG 63.

⁴⁴⁴ Raschauer 215 ff.

⁴⁴⁵ AußenhandelförderungsbeitragsG, BGBl 49/1984.

⁴⁴⁶ Raschauer 217.

⁴⁴⁷ Frank, Gemeindeabgaben 399.

⁴⁴⁸ Ruppe, Kommentar F-VG 64.

Gebietskörperschaften bestimmt sind, verfassungsrechtlich zulässig auch als Abgaben konstruiert werden. Dadurch werden Bedenken geweckt, dass die in der Bundesverfassung ‚deutliche Grenze zwischen Abgaben und Sachkompetenzen‘ dadurch verschoben wird, dass die Finanzierung von Körperschaften öffentlichen Rechts als Annexmaterie zu einer Sachkompetenz mittels der Konstruktion als Abgabe dem Materiengesetzgeber entzogen werden kann.“⁴⁴⁹

Am Ende des Exkurses steht somit die Erkenntnis, dass die weitreichenden Vorausverfügungsmöglichkeiten über die Ertragshoheit einer Abgabe gemäß der Judikatur des VfGH in der Lehre kritisch gesehen werden, da kompetenzrechtliche Schwierigkeiten in der Abgrenzung zw F-VG und B-VG gesehen werden. Für den Bgl Tourismusförderungsbeitrag trete ich, trotz des VfSlg 16.454/2002 und der Bezeichnung als “Abgabe”, für die Qualifikation als öffentlich-rechtliche Geldleistung ohne Abgabeneigenschaft ein. Begründet sehe ich dies einerseits in der gesetzlichen Konstruktion (keine Erwähnung der Ertragshoheit des Landes, 100%iges Zufließen des Ertrages an Körperschaften des öffentlichen Rechts, keine Definition eines Abgabentyps, keine durchgängige Aufsicht von Landesorganen, uvm) und andererseits in der Tatsache, dass ähnliche Geldleistungen an Tourismusverbände bzw Tourismusförderungsfonds regelmäßig als öffentlich-rechtliche Geldleistungen ohne Abgabencharakter qualifiziert wurden und sich ansonsten mAn ernste kompetenzrechtliche Abgrenzungsfragen zw F-VG und B-VG ergeben.

	Bgld	Ktn	NÖ	OÖ	Sbg
Regelungshoheit	Öffentlich-rechtliche Geldleistung	Gemeinschaftliche Landesabgabe	Gemeinschaftliche Landesabgabe	Öffentlich-rechtliche Geldleistung	Öffentlich-rechtliche Geldleistung / Ausschließliche Landesabgabe
Ertragshoheit	10vH LTV 15% LTV 35% RTV 50% OTV	35vH L 65vH Gemeinde 50%G nach Aufkommen 50% nach Nächtigungen	5vH L 95vH G	100vH TV	4vH L 90% TV 10% TFF

⁴⁴⁹ Ruppe, Kommentar F-VG 60.

	St	T	Vbg	W	
Regelungshoheit	Öffentlich-rechtliche Geldleistung / Ausschließliche Landesabgabe	Öffentlich-rechtliche Geldleistung / Ausschließliche Landesabgabe	Land (Gemeinde)	-	
Ertragshoheit	8vH L 92vH TV	4vH L 96vH TV	Gemeinden	-	

3.4.3.6. EXKURS: TOURISMUSFÖRDERUNGSFONDS⁴⁵⁰

In den Bundesländern Sbg, Stm und Tir bestehen spezielle Tourismusförderungsfonds,⁴⁵¹ die im Rahmen dieses Exkurses nur kurz dargestellt werden sollen. Im Unterschied zu den Tourismusverbänden, die eine Personenmehrheit darstellen und deren Aufgaben vor allem in der Beratung der Tourismusbetriebe und in Destinationsmarketing bestehen, handelt es sich bei den Tourismusförderungsfonds um rechtlich besonders strukturierte Vermögensmassen, die insb der Allokation von Fördermittel dienen.⁴⁵²

Die Fonds in Sbg⁴⁵³ und Tir besitzen eigene Rechtspersönlichkeit, handeln durch eigene Organe⁴⁵⁴ und besitzen bestimmte eigene Aufgaben wie bspw die Förderung von Tourismusmaßnahmen oder die Gewährung von Darlehen für tourismusfördernde Maßnahmen. Während in Tir als Aufgabe des Fonds insb die Tourismuswerbung genannt wird,⁴⁵⁵ ist es in Sbg eine Hauptaufgabe des Fonds die Salzburger Festspiele über den „Salzburger Festspielfonds“ zu fördern.⁴⁵⁶ Beiden Fonds ist es gemein, dass das Organ des Fonds die an der Förderung des Tourismus im Land interessierten Kreise repräsentiert. Während sich Tir auf Vertreter des Landes, der Wirtschaftskammer und der Tirol Werbung beschränkt,⁴⁵⁷ gehören in Sbg der Fondskommission neben den für Tir genannten Vertreter auch solche der Tourismusgemeinden und der Stadt Salzburg, der Landwirtschaftskammer, der freien Berufe, der Privatzimmervermieter und der Tourismusverbände an.⁴⁵⁸ Den Vorsitz führt jeweils das sachlich für Tourismus zuständige Mitglied der LReg.

⁴⁵⁰ Die Ergebnisse dieses Kapitels in tabellarischer Form finden sich unter **Fehler! Verweisquelle konnte nicht gefunden werden.**

⁴⁵¹ § 44 ff Sbg TourismusG, § 39a ff Stm TourismusG, § 43 ff Tir TourismusG.

⁴⁵² Steindl 119.

⁴⁵³ Der Sbg Fonds wurde bereits im Jahr 1928 gegründet; Sbg LGBl 35/1928.

⁴⁵⁴ Sbg: Fondskommission, Tir: Kuratorium.

⁴⁵⁵ § 43 Abs 1 Tir TourismusG.

⁴⁵⁶ § 38 abs1 lit a Sbg TourismusG.

⁴⁵⁷ § 46 Abs 2 Tir TourismusG.

⁴⁵⁸ § 46 Abs 1 Sbg TourismusG.

Die Mittel des Sbg Fonds⁴⁵⁹ stammen einerseits aus Zuweisungen aus den Interessentenbeiträgen⁴⁶⁰ und andererseits aus eigenen Erträgen oder der Aufnahme von Darlehen. In Tir besteht hingegen ein eigener Beitrag iHv 1,2 vT der Grundzahl.⁴⁶¹ Die Grundzahl ist ein Prozentsatz des beitragspflichtigen Umsatzes für die Interessentenbeiträge gestaffelt nach der Beitragsgruppe des Unternehmens.⁴⁶²

Der Stm Fonds hingegen besitzt explizit keine eigene Rechtspersönlichkeit und wird von der LReg verwaltet.⁴⁶³ Die Mittel des Fonds stammen aus Ertragsanteilen des Landes⁴⁶⁴ an der Ortstaxe, Erträgen aus gewährten Darlehen und sonstigen Erträgen.⁴⁶⁵ Die LReg fördert über den Fonds Investitionen in den Tourismus über Darlehen, Förderbeiträge und nicht rückzahlbare Projektzuschüsse.⁴⁶⁶

Man sieht deutlich grundlegende Unterschiede in der Fondskonstruktion zw Stm auf der einen Seite und Tir und Sbg auf der anderen. Der Stm Fonds ist ein aus dem allgemeinen Landeshaushalt ausgegliedertes Sondervermögen,⁴⁶⁷ welches jedoch der vollen Kontrolle der LReg unterliegt. Tir und Sbg hingegen statten ihre Fonds mit eigener Rechtspersönlichkeit aus, weisen den Fonds eigene Aufgaben zu und schaffen eigene Organe zur Durchführung und Überwachung. Ein gewisser politischer Einfluss des Landes ist dennoch nicht zu leugnen, zumal ein Mitglied der LReg dem Fondsorgan vorsitzt und teilweise weitere Mitglieder der LReg nahe stehen.

Die Unabhängigkeit der Fonds in Tir und Sbg ist wichtig, weil es sich dann bei den zugewiesenen Interessentenbeiträgen bzw den eigens erhobenen Beiträgen um öffentlich-rechtliche Geldleistungen an den Fonds handelt.⁴⁶⁸ Andernfalls würden jedoch Abgaben vorliegen wie der VfGH zum damaligen Ktn Fremdenverkehrs-Förderungs-fonds entschieden hat.⁴⁶⁹ Aufgrund des großen Einflusses des Landes und mangels eigener Verwaltungsaufgaben wurde der Fonds als „bloßes Konto“ des Landes bezeichnet und die Einnahmen des Fonds als Landesabgaben behandelt. Anders erkannte der VfGH hinsichtlich des Tir Fonds,⁴⁷⁰ da dieser der „Förderung des Fremdenverkehrs, insbesondere der Fremdenverkehrswerbung“ diene. „Auch (geht) die Funktion dieses

⁴⁵⁹ § 47 Sbg TourismusG.

⁴⁶⁰ 10vH der Interessentenbeiträge fließen dem Fonds zu; vgl § 42 Abs 1 Sbg TourismusG.

⁴⁶¹ § 45 Tir TourismusG.

⁴⁶² § 35 Abs 2 Tir TourismusG.

⁴⁶³ § 39a Stm TourismusG.

⁴⁶⁴ 30vH der Erträge aus der Nächtigungsabgabe gehen an das Land, wovon 75% dem Fonds zugewiesen werden. § 10 Abs 1 Stm Nächtigungs- und FerienwohnungsabgabenG und § 39b Stm TourismusG.

⁴⁶⁵ § 39b Stm TourismusG.

⁴⁶⁶ § 39g Stm TourismusG.

⁴⁶⁷ Noch zum Vorgänger, dem Fremdenverkehrs-Investitionsfonds des Landes Steiermark, Steindl 126.

⁴⁶⁸ Details zur Abgrenzung Abgabe – öffentlich-rechtliche Geldleistung siehe 3.4.3.5.

⁴⁶⁹ VfSlg 5317/1966.

⁴⁷⁰ VfSlg 5811/1968.

Fonds über die Verteilung der einlaufenden Geldbeträge hinaus“, weil „im Rahmen der allgemeinen Förderung des Fremdenverkehrs der Fonds selbst die erforderlichen Maßnahmen durchführen kann, aber auch Haftungen übernehmen oder (...) Darlehen oder Zuschüsse gewähren kann.“ Ebenso sieht Frank⁴⁷¹ die Beiträge zum Tir Fonds als öffentlich-rechtliche Geldleistungen, merkt jedoch an, dass der VwGH dies eventuell anders sehen könnte.⁴⁷² Für den Sbg Fonds gibt es ebenfalls ein Erkenntnis des VfGH,⁴⁷³ welches das Vorliegen einer sonstigen öffentlich-rechtlichen Geldleistung statt einer Abgabe bejaht.

Die Tourismusförderungsfonds sind zwar nur ein kleines Puzzleteil in den umfangreichen tourismusrechtlichen Finanzierungsregelungen, insb für Abgrenzungsfragen zw Abgaben und sonstigen öffentlich-rechtlichen Geldleistungen stellen sie jedoch eine wichtige Quelle dar.

3.4.4. EINHEBUNG VON EIGENTÜMERN EINER FERIENWOHNUNG⁴⁷⁴

Tourismusabgaben im Zusammenhang mit „Ferienwohnungen“ tauchen soweit ersichtlich erstmals 1972⁴⁷⁵ in Österreich auf und sind damit ein relativ junger Aspekt unter dem Fremdenverkehrsabgaben iSd FAG erhoben werden.⁴⁷⁶ Bei genauerer Betrachtung der Fremdenverkehrsabgaben für Ferienwohnungen handelt es sich um eine besondere Form der Ortstaxe, die statt an die einzelne Nächtigung eines Gastes in einem Beherbergungsbetrieb an den Aufenthalt des Inhabers in seiner Ferienwohnung anknüpft.⁴⁷⁷

Diese Abgaben sind eine Reaktion auf geänderte Verhältnisse im Bereich des Tourismus in den 60er und 70er Jahren des vergangenen Jahrhunderts.⁴⁷⁸ Besonders anschaulich werden diese Entwicklungen in den erläuternden Bemerkungen zu einer Novelle des Tir AufenthaltsabgabeG mit dem erstmals eine Fremdenverkehrsabgabe von

⁴⁷¹ Frank, Gemeindeabgaben 427.

⁴⁷² VwGH 22.11.1996, ZI 93/17/0089; der VwGH nahm an, dass die LReg den Fonds „verwaltet“, hat aber nicht konkret die Frage beantwortet, ob es sich bei den Beiträgen um eine Abgabe iSd F-VG handelt.

⁴⁷³ VfSlg 9335/1982. Ausführlich zu diesem Erkenntnis am Ende von 3.4.3.5.

⁴⁷⁴ Die Ergebnisse dieses Kapitels in tabellarischer Form finden sich unter 7.5.

⁴⁷⁵ § 3 Abs4 des Sbg Kurtaxengesetzes idF Sbg LGBl 80/1972.

⁴⁷⁶ Die Fremdenverkehrsabgaben in Form von Interessentenbeiträgen und Ortstaxen gehen bis in die erste Republik oder tw bis in die Zeit der Monarchie zurück, siehe Einleitung 1.

⁴⁷⁷ Dazu sogleich unter 3.4.4.1.

⁴⁷⁸ Siehe auch zur Geschichte des österreichischen Tourismus im Rahmen der Einleitung 1.

Ferienwohnungen in Tir eingehoben werden sollte, dargestellt.⁴⁷⁹ „Wegen den mit dem Nächtigen in Ferienwohnungen verbundenen Besonderheiten mussten für die Abgabepflicht auch Sonderregelungen getroffen werden. Zweifellos hat in den letzten Jahren die Aufenthaltsnahme in sogenannten ‚Apartments‘ und darüber hinaus in Wochenendhäusern (also in Ferienwohnungen) immer größere Bedeutung angenommen; sie führte allmählich zur Konkurrenzierung des Beherbergungsbetriebes. Während der Aufenthalt in den traditionellen Beherbergungsbetrieben – sei es in den gewerblichen Betrieben, in den Privatzimmern oder auf den Campingplätzen – der vollen Abgabepflicht unterliegt, genießt der vorübergehende Aufenthalt in Ferienwohnungen – teilweise sicherlich entgegen den schon bisher geltenden Vorschriften – eine nahezu völlige Ausnahme von der Abgabepflicht. Die nunmehr vorgesehene Regelung soll daher die Inhaber von Ferienwohnungen zur Entrichtung der Abgabe verpflichten. Der Entwurf verwendet absichtlich nicht den gängigen, aber in seiner Bedeutung vielschichtigen Begriff ‚Apartment‘, sondern wählt den Begriff ‚Ferienwohnung‘, mit dem alle jene Wohnmöglichkeiten umschlossen werden können, die nicht zur Deckung eines ganzjährig gegebenen Wohnbedarfs dienen. Hierher gehören vor allem die von Gesellschaften oder Einzelpersonen an ständig wechselnde Gäste vermieteten Apartments (nicht jedoch die Apartments-hotels), Wochenendhäuschen, von Ortsfremden als Urlaubs- oder Wochenenddomizil- wenn auch ganzjährig – angemieteten leerstehenden Häuser (insbesondere Bauernhäuser) und dergleichen. (...)“

Der Begriff „Ferienwohnung“ wurde dabei nicht nur in Tir so weit gefasst, um einen langfristigen, touristischen Trend, nämlich statt in einem Beherbergungsbetrieb zu nächtigen, eine private Wohnform in einer Eigentumswohnung, Einfamilienhaus, umgebauten Heustadel, Almhütte usw für seine Freizeitgestaltung in einem touristisch genutzten Gebiet zu verwenden, adäquat mit einer Fremdenverkehrsabgabe zu erfassen. Lange Zeit war das Phänomen der Ferienwohnung vor allem auf den Alpenraum mit seinen Skigebieten oder auf die Seeregionen in Oberösterreich und Ktn konzentriert. In den letzten Jahren scheint sich der oben angeführte Trend einhergehend mit dem Boom des Städtetourismus in Wi zu wiederholen, wobei die im städtischen Raum angebotenen Ferienwohnungen häufig nicht längerfristig vom Inhaber zur eigenen Freizeitgestaltung verwendet werden, sondern an häufig wechselnde Gäste vermietet werden.⁴⁸⁰

Aus diesem Grund hat sich die rechtliche Praxis in Wi im Jahr 2011 anscheinend insofern geändert, als der Magistrat die Ortstaxenpflicht des § 11 WTFG nun auch grds für (an

⁴⁷⁹ EB zur RV (Zu Beilage 2 zu den Stenografischen Berichten des Tir Landtags, VIII. Periode, 6. Tagung, S2) Novelle des Tir AufenthaltsabgabeG LGBl 23/1076.

⁴⁸⁰ Bspw <<http://www.apartment.at>>.

laufend wechselnde Gäste vermietete) Ferienwohnungen annimmt.⁴⁸¹ Offensichtlich wird eine weite Auslegung der Wortfolge „*Wer (...) in einem Beherbergungsbetrieb gegen Entgelt Aufenthalt nimmt*“ dafür herangezogen, ein in den vergangenen Jahren stetig gestiegenes Angebot an kurzfristig mietbaren, möblierten Wohnungen für die Einhebung einer Tourismusabgabe zu nutzen. Angesichts einer derzeit anscheinend unsicheren Rechtslage und einer fehlenden höchstgerichtlichen Klärung wird die Wi Rechtslage nicht weiter behandelt. Es sei jedoch darauf verwiesen, dass der VwGH⁴⁸² im Jahr 1979 entschied, dass ein Beherbergungsbetrieb iSd § 11 WTFG als „*engeltliche Zuverfügungstellung von Wohnraum zum Zwecke des (vorübergehenden) Aufenthalts, verbunden mit den in einem Betrieb der Fremdenbeherbergung üblichen Dienstleistungen*“ zu verstehen ist. Sofern also keine typischen „Hotel-Dienstleistungen“ wie tägliche Reinigung, Rezeptionsdienste uä erbracht werden, dürfte somit bei Ferienwohnungen in Wi derzeit keine Abgabepflicht bestehen. Eine Novelle des WTFG ist für 2013 angekündigt und wird hoffentlich hier Klarheit bringen.⁴⁸³

In Vbg⁴⁸⁴ sind all jene Gästenächtigungen in Ferienwohnungen von der Ortstaxe befreit, die einer Zweitwohnsitzabgabe unterliegen. Aus rechtspolitischen Erwägungen soll hier anscheinend eine abgabenrechtliche Doppelbelastung vermieden werden. Die Rechtslage in Vbg wird somit im Kapitel 3.5 (Zweitwohnsitzabgaben) behandelt.

In NÖ⁴⁸⁵ besteht eine Ortstaxe auch für Nächtigungen in Ferienwohnungen, wobei aber nur Nächtigungen von Gästen erfasst werden und der Unterkunftgeber zur Abführung verpflichtet ist. Es handelt sich somit um eine Fremdenverkehrsabgabe, die von Gästen eingehoben wird⁴⁸⁶ und nicht vom Eigentümer der Ferienwohnung, mag dieser auch Einhebungspflichtiger sein.

Die Regelungen der restlichen sechs Bundesländer bilden somit den Gegenstand der nachfolgenden Betrachtung.

⁴⁸¹ <<http://www.apartment.at/blog/2011/05/ortstaxe-in-wien-infoabend/#more-1081>>

⁴⁸² VwSlg 5395 F/1979.

⁴⁸³ <<http://www.wien.gv.at/arbeitswirtschaft/ortstaxe.html>>

⁴⁸⁴ § 15 Abs 1 lit e Vbg TourismusG.

⁴⁸⁵ § 12 Abs 4 NÖ TourismusG.

⁴⁸⁶ Details unter 3.4.1.

3.4.4.1. BESTEUERUNGSOBJEKT (STEUERGEGENSTAND)

Anknüpfungspunkt in allen hier relevanten Gesetzen⁴⁸⁷ ist die „Ferienwohnung“, wobei sowohl der Begriff „Ferien“ als auch der Begriff „Wohnung“ in den gesetzlichen Definitionen weit ausgelegt wird. Der nur in Tir verwendete Begriff des „Freizeitwohnsitzes“ entstammt dem Tir Raumordnungsg, entspricht aber inhaltlich dem Begriff der Ferienwohnung in den anderen Ländern.⁴⁸⁸ So umfasst der Begriff „Wohnung“ in allen Bundesländern nicht nur Wohnungen,⁴⁸⁹ sondern alle sonstigen Unterkünfte in Gebäuden und jede Baulichkeit. Es werden also nicht nur Mehrparteienhäuser, sondern auch Einfamilienhäuser⁴⁹⁰ und Sonderobjekte wie Jagdhütten, Almhütten uä erfasst. Ktn schränkt den Anwendungsbereich explizit auf den Gebrauch zu Erholungszwecken ein und normiert zusätzlich einen Ausnahmekatalog, der landwirtschaftlich genutzte Unterkünfte wie Almhütten, für den Jagdbetrieb genutzte Jagdhütten und Zweitwohnungen zu Berufs- und Ausbildungszwecken von der Abgabepflicht ausnimmt.⁴⁹¹ Von der Abgabepflicht werden in einigen Ländern⁴⁹² ebenso auf Dauer⁴⁹³ abgestellte Wohnwägen auf Campingplätzen erfasst. In Bgl sind nur solche Wohnungen der Abgabepflicht unterworfen, die „im Baugebiet für Erholungs- oder Fremdenverkehrseinrichtungen“ gelegen sind.⁴⁹⁴

Als Minimalanforderung muss es im jeweiligen Objekt möglich sein - zumindest zeitweise - einen Wohnbedarf stillen zu können, wobei eine zeitweilige Unbenützbarkeit zB im Winter mangels Heizung die Eigenschaft als Ferienwohnung mE nicht berührt.⁴⁹⁵ Auf der anderen Seite darf eine Ferienwohnung jedoch gerade nicht einem „*ganzjährig gegebenen Wohnbedarf*“ dienen.⁴⁹⁶

Der Begriff „Ferien“ ist ebenfalls weit zu verstehen und erfasst in allen Ländern „*Aufenthalte während des Wochenendes oder des Urlaubes oder sonst nur zeitweilig für nicht berufliche Zwecke*“.⁴⁹⁷ Sofern eine Ferienwohnung für Freizeit- und Berufszwecke verwendet wird, schadet dies mE nicht für die Einordnung einer Wohnung als

⁴⁸⁷ Bgl TourismusG, Ktn Orts- und NächtigungstaxenG, OÖ TourismusabgabeG, Sbg OrtstaxenG, Stm Nächtigungs- und FerienwohnungsabgabenG, Tir AufenthaltsabgabeG.

⁴⁸⁸ § 2 lit e Tir AufenthaltsabgabeG.

⁴⁸⁹ § 2 Abs 3 Z1 Sbg OrtstaxenG: „*Wohnung ist ein Raum, der zum Wohnen oder Schlafen benützt wird, oder eine baulich in sich abgeschlossene Gruppe von solchen Räumen.*“

⁴⁹⁰ VwGH 18.03.1994, 92/17/0196.

⁴⁹¹ Ktn nimmt landwirtschaftlich genutzte Unterkünfte wie zB Almhütten und auch Jagdhütten explizit von der Abgabepflicht aus; § 6 Abs 3 Ktn Orts- und NächtigungstaxenG.

⁴⁹² OÖ, Sbg, Tir.

⁴⁹³ Sbg: ab vier Monaten, OÖ: ab zwei Monaten, Tir: ab sechs Wochen.

⁴⁹⁴ § 28 Abs 2 Z 2 Bgl TourismusG.

⁴⁹⁵ Vgl dazu die Ausführungen zu Zweitwohnsitzen unter 3.5.1.

⁴⁹⁶ § 9a Stm Nächtigungs- und FerienwohnungsabgabenG, die übrigen Gesetze verwenden ähnliche Begriffe.

⁴⁹⁷ zB § 28 Abs 2 Z 1 Bgl TourismusG.

Ferienwohnung. Bereits im Jahr 1979 hat der VfGH die heute verwendeten Begriffsbestimmungen für eine Ferienwohnung als ausreichend determiniert iSd Art 18 B-VG beurteilt.⁴⁹⁸

In Stm besteht eine Verpflichtung aller Eigentümer bzw Miteigentümer von Wohnungen bzw Häusern sich bei der Behörde zu melden, soweit sie keinen Hauptwohnsitz in der betreffenden Gemeinde haben.⁴⁹⁹ Solche Wohnungen bzw Häuser gelten als Abgabepflichte Ferienwohnungen, sofern der Abgabepflichtige nicht das Gegenteil nachweist.⁵⁰⁰

Als Fremdenverkehrsabgabe muss der Steuergegenstand - als wesentlicher Unterschied zu den Zweitwohnsitzabgaben⁵⁰¹ - in einem besonderen, touristisch bedingten Nutzen liegen. Während die Ortstaxen den Tourismusnutzen jener Personen, die vorübergehend in einem Beherbergungsbetrieb Unterkunft nehmen, erfassen, geht es bei den Fremdenverkehrsabgaben auf Ferienwohnungen darum den Nutzen bzw besser die Nutzungsmöglichkeiten zu erfassen, die dem Eigentümer einer Ferienwohnung zukommen. *Frank* spricht daher zutreffend vom „Freizeitnutzen“, der erfasst werden soll.⁵⁰² Dieser Freizeitnutzen spiegelt sich in jenen Vorteilen wieder, die eine Person durch den Aufenthalt in seiner Ferienwohnung hat. Hier zeigt sich deutlich die Ähnlichkeit zur Ortstaxe, die ja ebenfalls an den vorübergehenden Aufenthalt (idR in einem Beherbergungsbetrieb) und die daraus für den Gast resultierenden Vorteile anknüpft. In diesem Sinn auch der VfGH, wenn er *„keine verfassungsrechtlichen Bedenken aus dem Gesichtspunkt des Gleichheitsgebotes“* hegt, weil es *„einen sachlich bedeutsamen Unterschied darstellt, ob eine Person in der betreffenden Unterkunft ihren ständigen Wohnbedarf deckt oder sich dort nur während des Urlaubes, der Ferien oder sonst zeitweilig aufhält.“*⁵⁰³

3.4.4.2. BESTEUERUNGSSUBJEKT (STEUERSCHULDNER)

Abgabepflichtiger ist der Wohnungseigentümer⁵⁰⁴ bzw Inhaber der Ferienwohnung,⁵⁰⁵ wobei in der Mehrzahl der Länder zum Entstehen der Abgabepflicht kein Hauptwohnsitz in der jeweiligen Gemeinde bestehen darf. Anders jedenfalls in Ktn, das eine Abgabepflicht

⁴⁹⁸ VfSlg 9609/1983.

⁴⁹⁹ Diese Pflicht besteht natürlich neben einer Meldepflicht iSd MeldeG.

⁵⁰⁰ § 9c Abs 1 Stm Nächtigungs- und FerienwohnungsabgabenG.

⁵⁰¹ Dazu im Detail unter 3.5.1.

⁵⁰² Frank, Gemeindeabgaben 408.

⁵⁰³ VfSlg 9624/1983.

⁵⁰⁴ zB § 28 Abs 3 Bgl TourismusG.

⁵⁰⁵ § 2 Abs 3 OÖ TourismusabgabeG.

„unabhängig davon, ob der Eigentümer im Gemeindegebiet einen ordentlichen Wohnsitz hat“ vorsieht.⁵⁰⁶ Vermutlich zum gleichen Ergebnis führt die Regelung in Stm.⁵⁰⁷

Mit Ausnahme von OÖ ist in allen Ländern grds der Eigentümer Abgabepflichtig. Bei Miteigentum entsteht die Abgabepflicht anteilmäßig.⁵⁰⁸ In OÖ⁵⁰⁹ besteht die Abgabepflicht nur in Tourismusgemeinden, somit nicht in Gemeinden der Ortsklasse D. OÖ stellt nur auf den Inhaber, somit auf jene Person, die die Ferienwohnung tatsächlich über einen längeren Zeitraum zu Freizeit Zwecken verwendet, ab, unabhängig vom zugrundeliegenden Rechtsverhältnis.⁵¹⁰ Sbg und Tir sehen subsidiär zum Eigentümer eine Abgabepflicht des Nutzungs-⁵¹¹ bzw Verfügungsberechtigten⁵¹² vor, wobei auch dieser die Wohnung als Ferienwohnung nutzen muss.

Für dauernd abgestellte Wohnwägen gibt es in Sbg und Tir eine Verpflichtung des Campingplatzbetreibers, wie bei der Ortstaxe, die Abgabe einzuheben und abzuführen.⁵¹³

3.4.4.3. BEMESSUNGSGRUNDLAGE (WERTERMITTLUNG)

Die Bemessung der Ferienwohnungsabgabe hat anhand des Steuergegenstandes und somit anhand der Höhe des jeweiligen Freizeitnutzens zu erfolgen. In allen Ländern handelt es sich dabei um grds jährlich zu entrichtende Pauschalbeträge.⁵¹⁴ Auf die tatsächliche Aufenthaltsdauer in der Ferienwohnung kommt es grds nicht an.⁵¹⁵ Das „Gleichheitsprinzip verbietet jedenfalls dann nicht, pauschalierende Regelungen zu treffen, wenn sie den Erfahrungen des täglichen Lebens entsprechen und im Interesse der Verwaltungsökonomie liegen, also damit sachlich begründbar sind.“ In der Praxis würde es wohl zu großen Schwierigkeiten kommen, wollte man die tatsächlichen Nächtigungen eines Inhabers in seiner Ferienwohnung nachweisen.

Die Abgabenhöhe ist in allen Ländern nach der Nutzfläche gestaffelt, wobei entweder ein Betrag pro m²⁵¹⁶ oder ein Abgabebetrag als Ergebnis einer Multiplikation der Ortstaxe mit einer durchschnittlichen Nächtigungszahl⁵¹⁷ vorgesehen ist. Auch daraus lässt sich die

⁵⁰⁶ § 3 Abs 1 Ktn Orts- und NächtigungstaxenG.

⁵⁰⁷ § 9c Abs 1 Stm Nächtigungs- und FerienwohnungsabgabenG.

⁵⁰⁸ § 28 Abs 3 Bgl TourismusG.

⁵⁰⁹ § 1 Abs 1 OÖ TourismusabgabeG.

⁵¹⁰ § 2 Abs 3 OÖ TourismusabgabeG.

⁵¹¹ § 5 Abs 2 Sbg OrtstaxenG.

⁵¹² § 2 lit f Tir AufenthaltsabgabeG.

⁵¹³ § 5 Abs 3 Sbg OrtstaxenG und § 7 Abs 4 Tir AufenthaltsabgabenG.

⁵¹⁴ Eine solche Pauschalierung hat der VfGH bereits im Jahr 1978 für zulässig erachtet; VfSlg 8452/1978.

⁵¹⁵ VfSlg 9608/1983.

⁵¹⁶ Bgl, Stm.

⁵¹⁷ Ktn, OÖ, Sbg, Tir zB § 4 Abs 3 Ktn Orts- und NächtigungstaxenG.

enge Verbindung zw Ortstaxe und Ferienwohnungsabgabe erkennen. In der Regel wird die Nächtigungszahl abgestuft nach der Nutzfläche der Wohnung festgesetzt und reicht dabei bis zu 360 in Sbg⁵¹⁸ und Tir.⁵¹⁹ Der VfGH⁵²⁰ ging bei der Prüfung der Höhe der Nächtigungszahl in Tir davon aus, dass „*der Inhaber einer Ferienwohnung und seine Angehörigen typischerweise zumindest einen Großteil ihres Urlaubs in der von ihnen angeschafften Ferienwohnung verbringen*“.⁵²¹ Im Ergebnis wurde die Nächtigungszahl als sachlich gerechtfertigt betrachtet.⁵²² Die Nächtigungszahl repräsentiert somit eine Durchschnittsannahme des jeweiligen Gesetzgebers wieviele Nächtigungen des Inhabers bzw seiner Verwandten im Laufe eines Jahres in einer Ferienwohnung einer bestimmten Größe stattfinden. Aufgrund der großen praktischen Schwierigkeiten Nächtigungen des Inhabers in einer Ferienwohnung – im Unterschied zu Nächtigungen in Beherbergungsbetrieben - zu erfassen, ist diese stark pauschalisierende Betrachtungsweise notwendig. Die höchste Abgabenbelastung für eine Ferienwohnung wurde im Jahr 2003 im Rahmen einer Studie zur Besteuerung von Ferienwohnungen und Zweitwohnsitzen in Österreich in Tir mit bis zu 632 Euro pro Jahr festgestellt.⁵²³ Aufgrund einer Novellierung ist dieser Betrag nME inzwischen auf maximal bis zu 1080 Euro pro Jahr angewachsen.⁵²⁴

Da in OÖ die zulässige Höhe der durch VO der Gemeinde festzusetzenden Ortstaxe nach Ortsklassen gestaffelt ist, wirkt sich dies auch zusätzlich auf die Pauschale Abgabe für Ferienwohnungen aus.⁵²⁵ Sbg setzt für die als ausschließliche Gemeindeabgabe ausgestaltete Ferienwohnungsabgabe eine Mindestabgabenhöhe von 50vH der in § 4 Abs 3 Sbg OrtstaxenG als Höchstsätze angegebenen Pauschalbeträgen fest.

Da Ferienwohnungen vom jeweiligen Inhaber nur zeitweise verwendet werden, kommt es vor, dass andere Personen als der Inhaber bzw dessen Verwandte die Wohnung verwenden. Hier ergibt sich ein gewisses Spannungsverhältnis, da Nächtigungen in Beherbergungsbetrieben der Ortstaxenpflicht unterliegen, für Ferienwohnungen hingegen grds Pauschalbeträge vorgesehen sind. Dieses Spannungsverhältnis ist mE dahingehend zu lösen, dass es ja mehr als eine Fremdenverkehrsabgabe geben kann und je nach

⁵¹⁸ § 4 Abs 3 Sbg OrtstaxenG.

⁵¹⁹ § 6 Abs 6 Tir AufenthaltsabgabeG.

⁵²⁰ VfSlg 19.106/2010.

⁵²¹ Für seine Berechnung ging der VfGH bei der Nächtigungszahl von 360 von einer Wohnung mit 100m² und damit mind. 6 Betten aus. Soweit man neben einem Großteil des Urlaubs der Personen auch noch einige Wochenenden miteinschließt, lässt sich die im Tir AufenthaltsabgabenG vorgeschriebene Nächtigungszahl erreichen.

⁵²² Dazu auch Taucher, RFG 2010, 43.

⁵²³ Laubreyter 30 ff.

⁵²⁴ § 6 Abs 2 Tir AufenthaltsabgabeG legt den Maximalwert mit 3 Euro/Nacht fest.

⁵²⁵ § 3 Abs 1 OÖ TourismusabgabeG.

Nächtigung daher zw solchen des Inhabers einer Ferienwohnung bzw dessen Verwandten und sonstigen Personen zu unterscheiden ist.⁵²⁶ Die Nächtigungen des Inhabers sind über die Ferienwohnungsabgabe als Pauschalbetrag erfasst.

Für die Nächtigung anderer Personen in der Ferienwohnung sind die Regelungen über die jeweiligen Ortstaxen heranzuziehen, ob und in welcher Höhe eine Abgabe zu entrichten ist. Soweit in OÖ nicht abgabenbefreite⁵²⁷ Personen in einer Ferienwohnung nächtigen,⁵²⁸ besteht die Verpflichtung des Inhabers als Unterkunftgeber die Tourismusabgabe des Gastes einzuheben und abzuführen. Ebenso § 6 Abs 6 Tir AufenthaltsabgabeG, der vorschreibt, dass *„die Verpflichtung des (...) Verfügungsberechtigten zur Abfuhr der von anderen Personen als seinen Angehörigen für Nächtigungen im Freizeitwohnsitz zu entrichtende Abgaben durch das Freizeitwohnsitzpauschale nicht berührt“* wird.

In Ktn ist vorgesehen, dass die abzuführende pauschalierte Ortstaxe für Ferienwohnungen um jene Summe zu reduzieren ist,⁵²⁹ die von der Gemeinde an Ortstaxe für Nächtigungen in dieser Ferienwohnung erhalten hat. Im Tir AufenthaltsabgabeG wird die Ferienwohnungsabgabe um die Hälfte der für diese Wohnung vereinnahmte Ortstaxe reduziert, wobei die Reduktion mit 75vH begrenzt ist.⁵³⁰ In Stm ist für die Dauer der Nutzung als ortstaxenpflichtige Unterkunft keine Ferienwohnungsabgabe vorzuschreiben.⁵³¹

Da es sich wie bereits zuvor erörtert um den Ortstaxen ähnliche Abgaben handelt, besteht *„zwischen den auf Nächtigungen in Beherbergungsbetrieben erhobenen Abgaben und Abgaben auf (Nächtigungen in) Ferienwohnungen ein innerer Zusammenhang, der es erfordert, im Rahmen von Fremdenverkehrsabgaben eine angemessene Relation zwischen der Besteuerung der Nächtigungen in Beherbergungsbetrieben und jener in Ferienwohnungen einzuhalten.“*⁵³² Der Gesetzgeber darf zwar für Ferienwohnungen festlegen, dass *„die Abgabe (aus Vereinfachungsgründen) im Weg einer Pauschalierung bemessen wird, bei der auf eine angenommene Nächtigungszahl zurückgegriffen wird. Diese durchschnittliche Nächtigungszahl soll (aber) nach dem Sinn der Regelung ein pauschalierendes Äquivalent zur tatsächlichen Nächtigungszahl in*

⁵²⁶ VfSlg 4398/1963 und 3.4.3.1.

⁵²⁷ § 5 OÖ TourismusabgabeG zB nahe Verwandte, unentgeltlich nächtigende Personen, Wochenpendler, Auszubildende, uvm.

⁵²⁸ § 3 Abs 5 iVm § 6 OÖ TourismusabgabeG.

⁵²⁹ Die Reduktion ist der Höhe nach mit dem Betrag der Ferienwohnungsabgabe beschränkt.

⁵³⁰ § 6 Abs 6 Tir AufenthaltsabgabeG.

⁵³¹ § 9a Abs 5 Stm Nächtigungs- und FerienwohnungsabgabenG, ähnlich auch § 3 Abs 5 OÖ TourismusabgabeG.

⁵³² VfSlg 15.973/2000.

*Beherbergungsbetrieben darstellen.*⁵³³ Der VfGH geht daher davon aus, dass Nächtigungen in Ferienwohnungen und Beherbergungsbetrieben als gleichwertig anzusehen sind und daher grds einer Abgabe in gleicher Höhe je Nächtigung unterliegen. Die Länder haben daher bei der Gestaltung der Höhe ihrer Tourismusabgaben darauf zu achten, dass nicht eine Unterkunftsart im Vergleich zu den anderen unverhältnismäßig hoch besteuert wird, wobei auch Unterscheidungen nach Art der Unterkunft grds zulässig sind. Die landesgesetzliche Regelung „*muss aber zu erkennen geben, welche Gesichtspunkte diese Staffelung leiten sollen.*“⁵³⁴

3.4.4.4. EINHEBUNG (INKL ÜBERWACHUNG)

Die Ferienwohnungsabgabe ist in allen Ländern jährlich als Pauschale zu leisten.⁵³⁵ Soweit es unter dem Jahr Änderungen in der Person des Abgabepflichtigen⁵³⁶ und/oder der Art der Nutzung gibt, so ist die Abgabe anteilmäßig nach Monaten zu verteilen.⁵³⁷

Die Vorschreibung erfolgt teilweise durch Bescheid der zuständigen Behörde, wobei dieser in manchen Fällen auch als Vorschreibung für die Folgejahre gilt, soweit nicht ein neuer Abgabenbescheid erlassen wird.⁵³⁸ Dies führt jedenfalls zu einer Erleichterung für die zuständige Behörde, da aufgrund der Berechnungsart der Abgabe⁵³⁹ Änderungen in vielen Fällen eher die Ausnahme sein dürften. Teilweise besteht aber auch einfach die Verpflichtung für eine Abgabenerklärung bis zu einem bestimmten Zeitpunkt.⁵⁴⁰

Da es sich um eine jährliche Abgabe handelt ist davon auszugehen, dass die Abgabenschuld grds mit Jahresbeginn entsteht. Der tatsächliche Fälligkeitszeitpunkt variiert dabei stark. Während in Bgl und Stm mangels anders lautender Regelung vom Jahresbeginn als Fälligkeitszeitpunkt für das vorangegangene Jahr auszugehen ist, ist dieser Zeitpunkt in Sbg mit dem 15.02.⁵⁴¹ in Tir mit dem 01.11⁵⁴² (Abführung bis 10. 11) und in Ktn und OÖ mit dem 01.12⁵⁴³ (Abführung bis 15.12) festgelegt.

⁵³³ VfSlg 19.016/2010.

⁵³⁴ VfSlg 19.016/2010.

⁵³⁵ zB § 28 Abs 1 Bgl TourismusG.

⁵³⁶ zB § 2 Abs 3 OÖ TourismusabgabeG.

⁵³⁷ zB § 28 Abs 4 Bgl TourismusG, § 6 Abs 4 Sbg TourismusG.

⁵³⁸ Bgl, Stm; zB § 9d Abs 1 Stm Nächtigungs- und FerienwohnungsabgabenG.

⁵³⁹ Details sogleich unter 3.4.4.3.

⁵⁴⁰ § 6 Abs 4 Sbg OrtstaxenG, § 7 Abs 2 Tir AufenthaltsabgabeG, § 6 Abs 3 Ktn Orts- und NächtigungstaxenG, § 6 Abs 5 OÖ TourismusabgabenG.

⁵⁴¹ § 6 Abs 4 Sbg OrtstaxenG.

⁵⁴² § 5 Abs 2 Tir AufenthaltsabgabenG.

⁵⁴³ § 5 Ktn Orts- und NächtigungstaxenG.

Der Eigentümer ist in einigen Ländern gesetzlich verpflichtet⁵⁴⁴ die Nutzfläche der Ferienwohnung an die Gemeinde zu übermitteln und auch sonst wahrheitsgemäß Auskunft über alle für die Bemessung der Abgabe wesentlichen Umstände zu geben. Bei Zweifeln sind die Organe der Gemeinde bzw des Landes berechtigt nach Anmeldung Wohnungen zur Feststellung der Abgabepflicht zu betreten.⁵⁴⁵ Soweit dies in den anderen Ländern nicht explizit im Gesetz steht, dürfte die jeweilige LAO mAn zum selben Ergebnis führen.

3.4.4.5. REGELUNGSZUSTÄNDIGKEIT UND ERTRAGSHOHEIT

In vier bzw fünf⁵⁴⁶ Ländern wird die „Tourismusabgabe von Ferienwohnungen“ als ausschließliche Gemeindeabgabe ausgestaltet und in den eigenen Wirkungsbereich der Gemeinde verwiesen, wobei es sich dabei teilweise um „normale“ ausschließliche Abgaben⁵⁴⁷ oder um eine (landesgesetzliche) Ermächtigung⁵⁴⁸ eine Abgabe aufgrund des freien Beschlussrechts einzuheben, handelt.

In Sbg wird die Ferienwohnungsabgabe als besondere Ortstaxe in Form einer gemeinschaftlichen Landesabgabe erhoben, wobei den Gemeinden die Erhebung einer weiteren Abgabe von diesem Besteuerungsgegenstand als ausschließliche Gemeindeabgabe aufgrund freien Beschlussrechts ermöglicht wird.⁵⁴⁹

In Tir wird die Freizeitwohnsitzpauschale als eine ausschließliche Landesabgabe erhoben, wobei die Einhebung durch den örtlichen Tourismusverband erfolgt. Dieser hat die vereinnahmten Beträge bis 31.01 der LReg zu melden. Mit der Bekanntgabe gelten diese Einnahmen als Zuweisung des Landes an den Tourismusverband.⁵⁵⁰

In Bgl gebühren 75vH der Einnahmen dem örtlichen Tourismusverband.⁵⁵¹ Soweit zusätzlich ein regionaler Tourismusverband besteht haben die Vollversammlungen der örtlichen Verbände die Aufteilung festzulegen, wobei mindestens 50% der Einnahmen dem Regionalverband zufließen müssen.⁵⁵² Für den Gemeindeanteil iHv 25 vH besteht eine Zweckwidmung für tourismusfördernde Zwecke im Gemeindegebiet. Eine ähnliche

⁵⁴⁴ Bgl, Ktn, OÖ, Stm.

⁵⁴⁵ zB § 28 Abs 7 Bgl TourismusG.

⁵⁴⁶ In Sbg besteht eine Ermächtigung der Gemeinden eine Abgabe vom gleichen Besteuerungsgegenstand wie die gemeinschaftliche Landesabgabe „besondere Ortstaxe“ zu erheben, § 1 Abs 1 Sbg OrtstaxenG.

⁵⁴⁷ Bgl, OÖ, Stm.

⁵⁴⁸ Ktn, Sbg.

⁵⁴⁹ § 1 Abs 1 Sbg OrtstaxenG.

⁵⁵⁰ § 7 Tir AufenthaltsabgabeG.

⁵⁵¹ § 28 Abs 9 Bgl TourismusG.

⁵⁵² Daneben existieren noch detaillierte Regelungen für den Fall, dass kein örtlicher und/oder regionaler Verband bestehen.

Regelung besteht in OÖ, wo 5vH der Einnahmen an Gemeinde gehen. Die restlichen 95vH haben die Gemeinden als Tourismusförderungsbeitrag an den örtlichen Tourismusverband zu leisten.⁵⁵³

Die unter 3.4.3.5 angestellten Überlegungen zur Abgrenzung von Abgaben und sonstigen öffentlich-rechtlichen Geldleistungen gelten natürlich auch für die Ferienwohnungsabgabe, wobei insb die Regelungen in Bgl, OÖ und Tir zu beleuchten wären.⁵⁵⁴

	Bgl	Ktn	NÖ	OÖ	Sbg-1
Regelungshoheit	Ausschließliche Gemeindeabgabe	Ausschließliche Gemeindeabgabe	-	Ausschließliche Gemeindeabgabe (nur Tourismusgemeinden)	Gemeinschaftliche Landesabgabe
Ertragshoheit	25vH Gemeinde 75vH OTV	35vH L 65vH Gemeinde 50%G nach Aufkommen 50% nach Nächtigungen	-	5vH Gemeinde 95vH OTV	50vH Land 50vH Gemeinde ⁵⁵⁵

	St	T	Vbg	W	Sbg-2
Regelungshoheit	Ausschließliche Gemeindeabgabe	Ausschließliche Landesabgabe	-	-	Ausschließliche Gemeindeabgabe (freies BeschlussR)
Ertragshoheit	100vH Gemeinde	100vH TV ⁵⁵⁶	-	-	100vH Gemeinde (Höhe max 30% der Landesabgabe)

⁵⁵³ § 1 OÖ TourismusabgabeG.

⁵⁵⁴ Alle Details finden sich in der Tabelle unter 7.5.

⁵⁵⁵ Bei dauernd abgestellten Wohnwägen 70vH Land, 30vH Gemeinde.

⁵⁵⁶ Wenn die Selbstbemessung nicht erfolgreich ist und die Abgabe per Bescheid durch das Amt der LReg vorzuschreiben ist, dann gebührt dem Land 4vH als Ersatz für die Aufwendungen.

3.5. Zweitwohnsitzabgabe⁵⁵⁷

Der Ursprung dieser Abgabe geht unter anderem auf ein Erkenntnis des VfGH aus dem Jahr 1990 zurück,⁵⁵⁸ wo sich der Gerichtshof mit der gleichheitsrechtlichen Beurteilung des abgestuften Bevölkerungsschlüssels als Maßstab für die Verteilung der staatlichen Einnahmen zw den Gebietskörperschaften im Rahmen des Finanzausgleichs zu befassen hatte. Der VfGH stellt fest, dass *„dem Finanzausgleichsgesetzgeber ein weiter rechtspolitischer Freiraum in der Auswahl sowohl der mit dem Finanzausgleich anzustrebenden Ziele als auch des hierbei eingesetzten Instrumentariums zu (steht).“*⁵⁵⁹ Soweit Entwicklungen in der Realität – wie etwa der Aufwand der Gemeinden für Zweitwohnsitze - nicht (mehr) der Lastenverteilung des FAG entsprechen, wird *„bei Schaffung künftiger Finanzausgleichsgesetze aber auch besonders darauf zu achten sein, daß Mehrbelastungen, die bestimmten (Gruppen von) Gemeinden aufgrund besonderer Umstände - wie etwa, daß dort Personen einen Zweitwohnsitz begründet haben - erwachsen, insgesamt gebührend berücksichtigt werden.“*

Was sind nun diese besonderen Kosten, die Gemeinden durch Zweitwohnsitze entstehen? Ausführlich hat sich damit die Österreichische Raumordnungskonferenz in ihrer Schriftenreihe befasst.⁵⁶⁰ Es wurden dabei allgemein bodenpolitische Ziele und die Frage, ob und wie Abgaben Lenkungseffekte für diese Zielerreichung bieten können, behandelt. Die Frage der Zweitwohnsitze und ihre Auswirkung auf dörfliche Struktur, Landschaft, Umwelt, Verkehr und die hoheitlichen Tätigkeiten von Gemeinden als Gebietskörperschaft sind in den vergangenen Jahren insb im alpinen Raum von immenser Bedeutung.⁵⁶¹ Aus raumordnungspolitischer Sicht stellt sich insb das Problem der Zersiedelung - Zweitwohnsitze werden bevorzugt in Randlagen und dann zumeist in der flächenintensiven Form des Einfamilienhauses errichtet.⁵⁶² Dieser Trend zum Zweitwohnsitz führt somit in manchen Gebieten zur Baulandhortung,⁵⁶³ wodurch sich die Tendenz der Zersiedelung oft noch weiter verstärkt. Weitere Punkte sind die Fragen nach leistbarem Wohnraum für Einheimische und die höheren Kosten für die von den

⁵⁵⁷ Die Ergebnisse dieses Kapitels in tabellarischer Form finden sich unter 0.

⁵⁵⁸ VfSlg 12.505/1990.

⁵⁵⁹ Durch die „Paktierung“ des Finanzausgleichs durch die Gebietskörperschaften *„kann in aller Regel davon ausgegangen werden, daß eine dem § 4 F-VG 1948 entsprechende Gesamtregelung getroffen wurde.“*; VfSlg 12.505/1990

⁵⁶⁰ Schadt 9 ff.

⁵⁶¹ Beritelli 4 ff.

⁵⁶² Schadt 52.

⁵⁶³ Die Gründe dafür sind sicherlich sehr unterschiedlich, aber relevante Gründe liegen wohl auch in der Spekulation mit Bauland bzw der Vermögensanlage in Bauland, Details Schadt 52.

Gemeinden zur Verfügung gestellte Infrastruktur. Einerseits sind Infrastruktureinrichtungen wie Verkehrswege, Wasser- und Abwasserleitungen oder auch die Müllentsorgung umfangreicher und die Kosten in einer zersiedelten Gemeinde damit höher, andererseits werden die Zweitwohnsitze nur zeitweise im Jahr benützt und somit bieten verbrauchsabhängige Gebühren und die Tatsache, dass beim Finanzausgleich nur die Hauptwohnsitze verteilungsrelevant sind, den Gemeinden keine geeignete Möglichkeit diese Infrastruktur zu refinanzieren.⁵⁶⁴

Im Rahmen der Verhandlungen zum FAG 1993 wurden daher verschiedene Varianten zum Ausgleich der Mehrbelastung durch Zweitwohnsitze intensiv diskutiert.⁵⁶⁵

- Splitting der Ertragsanteile zw der Haupt- und Zweitwohnsitzgemeinde
- Doppelzählung in der Haupt- und in der Zweitwohnsitzgemeinde
- Einbeziehung von Wohnungs- und Gebäudezahlen in die Verteilung der Erträge
- Zweitwohnsitzabgaben

Die ersten drei Varianten wurden jedoch mit der Begründung wieder verworfen, dass Zweitwohnsitze nicht von vornherein und nicht in jedem Fall eine Mehrbelastung verursachen und dass die Entlastung der Zweitwohnsitzgemeinden nicht zu einer Belastung der Hauptwohnsitzgemeinden führen darf, da ja dort durch Zweitwohnsitze in anderen Gemeinden in der Regel keine Entlastung entsteht.⁵⁶⁶

Der Ausgleich für Kosten, die einer Gemeinde durch Zweitwohnsitze erwachsen und die nicht durch Ertragsanteile an gemeinschaftlichen Abgaben oder Benützungsgebühren abgedeckt werden können, bildet somit eine Grundlage für die Zweitwohnsitzabgabe. Daneben bestanden wohl noch einige weitere Ziele für die Zweitwohnsitzabgabe gem FAG 1993.⁵⁶⁷

- Sicherstellung und Bereitstellung von Grundstücken für den geförderten Wohnbau
- Vermeidung der Zersiedelung

⁵⁶⁴ Schadt 53; Bei der Gebührengestaltung kann dies zwar etwas berücksichtigt werden zB Steigerung des Fixkostenanteils von Gebühren gegenüber verbrauchsabhängigen Anteilen, dies kann jedoch nur einen Teil der Belastung abfangen.

⁵⁶⁵ Schadt 53.

⁵⁶⁶ Auf weitere Maßnahmen zu Gunsten der Gemeinden im FAG 1993 – Abmilderung der Stufen beim abgestuften Bevölkerungsschlüssel und die Möglichkeit Benützungsgebühren für Gemeindeeinrichtungen bis zum doppelten des Jahreserfordernisses zu erheben – wird hier nicht weiter eingegangen; Details RV 867 der XVIII GP des NR.

⁵⁶⁷ Schadt 54.

- Vermeidung der Preissteigerung von Bauland/Wohnraum
- Mobilisierung freistehender Wohnungen
- Bestreitung des Aufwandes für Ausbau und Erhaltung der Infrastruktureinrichtungen

Insgesamt sollten als Lenkungseffekte der Abgabe der Nachfragedruck auf Baulandgrundstücke gemildert und die Nachfrage nach Zweitwohnsitzen gesenkt werden.

Obwohl Zweitwohnsitzabgaben bereits seit fast 20 Jahren im FAG vorgesehen sind, gibt es bisher nur wenige Länder, die eine solche Abgabe erheben. Vbg⁵⁶⁸ und Ktn⁵⁶⁹ sind die einzigen beiden Bundesländer, die unbestritten eine Zweitwohnsitzabgabe landesgesetzlich regeln, wobei das Vbg Gesetz bereits relativ früh, im Jahr 1997, in Kraft getreten ist.⁵⁷⁰ Die Zweitwohnsitzabgabe ist in Vbg bereits eine wesentliche Einnahmequelle für die Gemeinden (Gesamteinnahmen: 1,46 Mio Euro), wobei knapp die Hälfte aller Vbg Gemeinden (49 von 96) eine solche Abgabe einheben.⁵⁷¹ Noch deutlicher ist die Lage in Ktn, das seit jeher wesentlich stärker touristisch geprägt ist. In mehr als 90 Prozent (120 von 132) der Ktn Gemeinden wird eine Zweitwohnsitzabgabe eingehoben.⁵⁷² Dabei haben die Gemeinden im Jahr 2010 Gesamteinnahmen iHv 3,4 Mio Euro.⁵⁷³

Das Stm Nächtigungs- und Ferienwohnungsabgabengesetz⁵⁷⁴ nimmt eine Sonderstellung ein, da es neben einer Nächtigungsabgabe in Form einer gemeinschaftlichen Landesabgabe auch eine Ferienwohnungsabgabe als ausschließliche Gemeindeabgabe regelt. Der VfGH hat beide Abgaben als Fremdenverkehrsabgaben qualifiziert,⁵⁷⁵ wobei dies in der Literatur zu Kritik geführt hat.⁵⁷⁶ Der VfGH stützte sich darauf, dass das Gesetz mehrmals von einer "Fremdenverkehrsabgabe von Ferienwohnungen" sprach, die Einnahmen der Gemeinde mit einer landesrechtlichen Zweckwidmung für Belange des Tourismus versehen waren und dass das Stm Gesetz bereits im Jahr 1990,⁵⁷⁷ also vor Schaffung des Abgabentatbestandes der Zweitwohnsitzabgabe im FAG 1993, eine

⁵⁶⁸ Vbg ZweitwohnsitzabgabenG LGBl 87/1997 idF 57/2009.

⁵⁶⁹ Ktn ZweitwohnsitzabgabeG LGBl 84/2005 idF 42/2010 (KZWAG).

⁵⁷⁰ Das Ktn ZWAG existiert erst seit dem Jahr 2005.

⁵⁷¹ Daten entnommen der Gemeindefinanzstatistik Vorarlberg 2009, <<http://www.vorarlberg.at/pdf/gemeindefinanzstatistik20.pdf>>.

⁵⁷² E-Mail-Auskunft des Amtes d Ktn LReg, 15.02.2012.

⁵⁷³ Die Einnahmen waren im Jahr 2009 mit 3,9 Mio Euro deutlich höher. Seitdem wurden einige ZweitwohnsitzabgabeVO - va wegen unbegründeter Festsetzung des Abgabenhöchstsatzes ohne Prüfung der gesetzlichen Voraussetzungen - durch den VfGH aufgehoben. Die neuen GemeindeVO sehen offensichtlich eine geringere Abgabenhöhe vor. Details unter 3.5.3.

⁵⁷⁴ Stm LGBl 54/1980 idF 12/20120.

⁵⁷⁵ VfSlg 15.973/2000.

⁵⁷⁶ Frank, Gemeindeabgaben 389.

⁵⁷⁷ Stm LGBl 23/1990.

„Fremdenverkehrsabgabe von Ferienwohnungen“ vorsah, die später ohne wesentliche inhaltliche Änderung zur „Ferienwohnungsabgabe“ wurde. Aus heutiger Sicht lässt sich zusätzlich erkennen, dass das Gesetz nun zwar durchgehend von „Ferienwohnungsabgabe“ spricht,⁵⁷⁸ aber ansonsten keine erkennbaren Anstrengungen gesetzt wurden diese Abgabe verfassungsrechtlich sicher als Zweitwohnsitzabgabe zu gestalten. Weder wird die Abgabe als solche bezeichnet, noch wurden bei der Ausgestaltung der Abgabe explizit solche Veränderungen gesetzt, die den VfGH bei einer erneuten Betrachtung zu einem ändern Erkenntnis kommen ließen. Im Ergebnis spricht zwar inhaltlich manches für eine Zweitwohnsitzabgabe, wie zB die Definition der Ferienwohnung als „Zweitwohnsitz für Erholungszwecke“⁵⁷⁹ oder die Gestaltung als ausschließliche Gemeindeabgabe. Auf der anderen Seite stehen aber das Erkenntnis des VfGH, der offensichtlich fehlende politische Wille des Landes Stm die Abgabe nach den Vorgaben des VfGH verfassungskonform zur Zweitwohnsitzabgabe umzugestalten und die Tatsache, dass im Gesetz der Grund der Abgabenerhebung nicht näher erläutert wird. Somit ist aus einer Gesamtbetrachtung wohl vom Vorliegen einer Fremdenverkehrsabgabe auszugehen.

3.5.1. BESTEUERUNGSOBJEKT (STEUERGEGENSTAND)

Der Zweitwohnsitz bildet den Steuergegenstand der Abgaben gemäß § 14 Abs 1 Z3 FAG 2008, wobei bereits die Materialien⁵⁸⁰ bei der Einführung des Kompetenztatbestandes im FAG 1993 klar stellten, dass der Begriff des Zweitwohnsitzes weit zu verstehen ist und insofern mit dem Hauptwohnsitz ein Gegensatzpaar bildet. *Ruppe*⁵⁸¹ bringt dies auf den Punkt, wenn er als Intention des Gesetzgebers für die Einführung dieses Abgabentatbestandes hervorhebt, dass es gerade darum ging, jene Wohnsitze zu besteuern aus denen die Gemeinde keine Einnahmen aus Ertragsanteilen im Rahmen des Finanzausgleichs erhält.⁵⁸² Von der Abgabe auf Zweitwohnsitze sind einmal grds alle Nicht-Hauptwohnsitze, somit Zweit-, Dritt-, Viertwohnsitze etc., erfasst. Der

⁵⁷⁸ Und daher die von der LReg in VfSlg 15.973/2000 angesprochenen angeblichen Redaktionsversehen bei der Änderung auf die Bezeichnung Ferienwohnungsabgabe beseitigt wurden.

⁵⁷⁹ So kurz zusammengefasst § 9a (3) Abs 2 ST Nächtigungs- und FerienwohnungsabgabeG seit LGBl 23/1990.

⁵⁸⁰ Details RV 867 der XVIII GP des NR.

⁵⁸¹ Ruppe, Zweitwohnungssteuern 367.

⁵⁸² Die Gemeinden erhalten einen wesentlichen Teil ihrer Einnahmen aus den Ertragsanteilen im Rahmen des Finanzausgleichs zwischen den Gebietskörperschaften. Diese Ertragsanteile knüpfen an den abgestuften Bevölkerungsschlüssel und damit an die letzte Volkszählung an. Das Volkszählungsgesetz wiederum stellt auf den (einen) Hauptwohnsitz ab, somit dort wo eine Person sich in der Absicht niedergelassen hat, hier den Mittelpunkt ihrer Lebensbeziehungen zu schaffen; Im Details weiter Ruppe, Zweitwohnungssteuern 367.

Kompetenztatbestand enthält auch keinerlei Einschränkungen auf bestimmte Typen von Nicht-Hauptwohnsitzen bzw auf bestimmte Nutzungsarten.⁵⁸³

Dies wirft Probleme im Zusammenhang mit Zinshäusern, Anlage- und Vorsorgewohnungen auf. Es handelt sich dabei um verschiedene Arten von Wohnungen denen gemein ist, dass sie in der Regel längerfristig vermietet sind und der Eigentümer kein Interesse und auch keine Möglichkeit hat diese selbst zu benützen. Solcher Art langfristig vermietete Wohnungen sind jedoch nach *Ruppe*⁵⁸⁴ gar nicht vom Anwendungsbereich der Zweitwohnsitzabgabe erfasst, da einen Wohnsitz nach § 26 BAO bzw den entsprechenden LAO *„jemand dort (hat), wo er eine Wohnung innehat unter Umständen, die darauf schließen lassen, daß er die Wohnung beibehalten und benutzen wird“*.⁵⁸⁵ Bei langfristig vermieteten Wohnungen fehlt es somit an der für die Zweitwohnsitzabgabe notwendige besondere Art der Einkommensverwendung.⁵⁸⁶ Die Zweitwohnsitzeigenschaft ist laut *Ruppe*⁵⁸⁷ somit grds für folgende Fallgruppen zu bejahen:

- Ferienwohnung, die ganz bzw teilweise zur Verfügung steht
- Beruflich bedingte Zweitwohnungen
- Sonstige Zweitwohnungen für Nicht-Erwerbszwecke wie zB Berufsausbildung, Besuche, etc

Die Frage, ob eine Zweitwohnsitzabgabe auch auf für längere Dauer leerstehenden Wohnraum einhebbar ist, wurde von der Judikatur bejaht.⁵⁸⁸ Kritisch dazu *Frank*,⁵⁸⁹ weil seiner Ansicht nach zwar Einkommensverwendung vorliegt, aber der *„konsumative Zweck“* eines Eigengebrauches fehlt. Ebenso verneinend *Ruppe*, der eine etwaige Abgabe auf leerstehenden Wohnraum in den Bereich des Abgabenfindungsrechts der

⁵⁸³ zB Erholungszwecke oder berufliche Zwecke.

⁵⁸⁴ *Ruppe*, Zweitwohnungssteuern 367 f.

⁵⁸⁵ Eine weitere Begründung liegt in der Tatsache, dass es sich bei der Zweitwohnsitzabgabe um eine Aufwandsteuer und nicht etwa eine Vermögenssteuer handelt. Bei einer längerfristigen Vermietung wird hier der Mieter zum Abgabepflichtigen, da er dann einen besonderen Aufwand treibt, indem er das Konsumgut Zweitwohnsitz verwendet; Details *Ruppe*, Zweitwohnungssteuern 369 ff.

⁵⁸⁶ Details zur Zweitwohnsitzabgabe als Aufwandsteuer unter 3.5.3.

⁵⁸⁷ *Ruppe*, Zweitwohnungssteuern 368.

⁵⁸⁸ VwGH 11.11.2010, 2010/17/0070, *„Dass sich die Beschwerdeführerin im Laufe des Jahres 2008 niemals in dem gegenständlichen Objekt aufgehalten habe“*, *„weist jedoch auf keinen Sachverhalt hin, der die rechtliche Beurteilung der in Rede stehenden Wohnung als Zweitwohnsitz im Sinne des Gesetzes ausschliesse.“*

⁵⁸⁹ *Frank*, Gemeindeabgaben 390.

Länder legt. Er verweist auf das Erkenntnis des VfGH zur Wi Wohnraumabgabe und die Gefahr eines möglichen Rechtsformenmissbrauchs.⁵⁹⁰

Soweit eine Wohnung der Privatzimmervermietung oder der gewerblichen Beherbergung von Gästen dient, liegt weder in Ktn⁵⁹¹, noch in Vbg⁵⁹² ein Zweitwohnsitz im Sinne des jeweiligen Gesetzes vor. In Vbg⁵⁹³ besteht zusätzlich für die Gemeindevertretung die Möglichkeit per VO jene „Zweitwohnsitze“, die immer wieder kurzfristig vermietet werden, von der Abgabepflicht auszunehmen, wo entweder pro Jahr mehr als 200 ortstaxepflichtige Nächtigungen zu erwarten sind oder keine Eigennutzung des Eigentümers erfolgt und die Wohnung über die örtliche Tourismusorganisation zur kurzfristigen Vermietung an Gäste beworben wird. Es sollen hier also jene Fälle erfasst werden, wo Wohnungen gezielt kurzfristig an Touristen in einem hohen Ausmaß vermietet werden und keine bzw nur eine geringe Eigennutzung vorliegt.⁵⁹⁴ Einerseits kann bei diesen Wohnungen die Wohnsitz Eigenschaft in Frage gestellt werden, andererseits soll wohl eine Doppelbelastung solcher Wohnungen mit Ortstaxe und Zweitwohnsitzabgabe vermieden werden.

Wie bereits angedeutet enthält § 14 Abs 1 Z3 FAG 2008 keine Pflicht zur umfassenden Ausübung des Kompetenztatbestandes. Es obliegt somit vielmehr dem jeweiligen Landesgesetzgeber den Besteuerungsgegenstand zu präzisieren und zB auf bestimmte Arten von Wohnsitzen⁵⁹⁵ einzuschränken oder steuerlich zw verschiedenen Arten⁵⁹⁶ zu differenzieren. Vbg schränkt den Abgabengegenstand auf jene Zweitwohnsitze ein die Ferienwohnungen darstellen,⁵⁹⁷ somit nur zeitweilig zu Erholungszwecken verwendet werden. Zum gleichen Ergebnis führt die Regelung in Ktn,⁵⁹⁸ wobei dort zwar Zweitwohnsitze umfassend als all jene Wohnsitze definiert werden, die nicht als Hauptwohnsitz verwendet werden, aber ein umfassender Ausnahmekatalog de facto nur mehr Zweitwohnsitze zur vorübergehenden Erholung der Abgabepflicht unterwirft.

Doch wie hat nun ein solcher Wohnsitz auszusehen? Welche Merkmale muss er erfüllen? Der Begriff des ZweitWOHNSITZES macht bereits deutlich, dass dieser geeignet sein muss einen – auch längeren – Aufenthalt zu ermöglichen. Grundsätzlich erfasst sind

⁵⁹⁰ VfSlg 10.403/1985, Detail auch unter 2.2.3.

⁵⁹¹ § 3 Abs 1 lit a Ktn ZweitwohnsitzabgabeG.

⁵⁹² § 2 Abs 3 Vbg ZweitwohnsitzabgabeG.

⁵⁹³ § 2 Abs 5 Vbg ZweitwohnsitzabgabeG.

⁵⁹⁴ Zur Fragen der Abgrenzung von Fremdenverkehrsabgaben auf Ferienwohnungen und Zweitwohnsitzabgaben siehe 3.5.6.

⁵⁹⁵ zB nur Freizeitwohnsitze oder nur Zweitwohnsitze aus beruflichen Gründen.

⁵⁹⁶ zB unterschiedliche Abgabenhöhe für Freizeitwohnsitze im Vergleich zu beruflich bedingten Zweitwohnsitzen.

⁵⁹⁷ § 2 Vbg ZweitwohnsitzabgabeG.

⁵⁹⁸ § 2 Abs 1 und § 3 Ktn ZweitwohnsitzabgabeG.

somit Wohnungen, Einfamilienhäuser,⁵⁹⁹ aber auch Jagdhütten,⁶⁰⁰ längerfristig abgestellte Wohnwägen⁶⁰¹ und ähnliches. Auf eine ganzjährige Bewohnbarkeit kommt es ebensowenig an, wie auf eine Heizmöglichkeit.⁶⁰² So schreibt das Ktn ZWAG vor, dass, „wenn die Wohnung über keine Zentralheizung, keine elektrische Energieversorgung oder keine Wasserentnahmestelle in der Wohnung verfügt“ für jedes fehlende Kriterium die festgelegte Abgabenhöhe um jeweils 10vH zu verringern ist.⁶⁰³ Eine ähnliche Regelung existiert in Vbg,⁶⁰⁴ wobei dort die Abschläge je nach Merkmal bis zu 40vH betragen können⁶⁰⁵ und die Festlegung der Gemeindevertretung per VO obliegt. Somit ist klar, dass ein sehr einfacher Standard des Zweitwohnsitzes ausreichend ist. „Dass ein Verfügungsberechtigter die Wohnung aus bestimmten Umständen (etwa witterungsbedingt) nicht ununterbrochen tatsächlich bewohnen könne, ändere nichts an der Qualifikation der Wohnung als Zweitwohnsitz.“⁶⁰⁶ Ein Fehlen eines oder mehrerer dieser Kriterien steht der Abgabepflicht somit nicht entgegen, sondern reduziert die grds festzulegende Abgabenhöhe nur.

3.5.2. BESTEUERUNGSSUBJEKT (STEUERSCHULDNER)

Im FAG 2008 finden sich, ebenso wie in den Materialien zum FAG 1993, keinerlei Regelungen hinsichtlich des Abgabepflichtigen. Somit obliegt die Festsetzung dem jeweiligen Landesgesetzgeber, wobei sich dieser daran zu orientieren hat, dass es sich bei der Zweitwohnsitzabgabe um eine Aufwandsteuer⁶⁰⁷ handelt.

In Ktn⁶⁰⁸ und Vbg⁶⁰⁹ ist grds der Eigentümer des Zweitwohnsitzes Abgabepflichtiger. Miteigentümer schulden die Abgabe zur ungeteilten Hand, außer es handelt sich beim Miteigentumsanteil um Wohnungseigentum im Sinne des WEG 2002. Das Eigentum an einer „Wohnung“, die nicht den Hauptwohnsitz bildet, ist zwar ein Indiz für die Abgabepflicht, aber wie schon unter 3.5.1 dargelegt, kommt es nicht auf das Eigentum an Wohnraum, sondern auf die Innehabung eines Zweitwohnsitzes an. Die Umstände des

⁵⁹⁹ § 2 Abs 2 Vbg ZweitwohnsitzabgabeG stellt allgemein auf Wohnräume ab. Weiters hat „im Zweifel der Eigentümer des Gebäudes (...) glaubhaft zu machen, dass keine Ferienwohnung vorliegt.“ Somit ist klar, dass auch Einfamilienhäuser erfasst sind.

⁶⁰⁰ Ktn nimmt Jagd- und Fischerhütten von der Abgabepflicht explizit aus.

⁶⁰¹ Siehe § 6 Vbg ZweitwohnsitzabgabeG; Gemeinde kann Wohnwägen auf Campingplätzen per VO von der Zweitwohnsitzabgabe ausnehmen.

⁶⁰² VwGH 31.3.2008, 2008/17/0046.

⁶⁰³ § 7 Abs 4 Ktn ZWAG.

⁶⁰⁴ § 4 Abs 3 Vbg ZweitwohnsitzabgabeG.

⁶⁰⁵ Die Abzüge dürfen insgesamt nicht mehr als 70 vH betragen.

⁶⁰⁶ VwGH 31.3.2008, 2008/17/0046.

⁶⁰⁷ Details siehe 3.5.3.

⁶⁰⁸ § 4 Ktn ZweitwohnsitzabgabeG.

⁶⁰⁹ § 3 Vbg ZweitwohnsitzabgabeG.

Einzelfalls müssen also darauf schließen lassen, dass der Abgabepflichtige gedenkt die „Wohnung“ über die er Verfügungsbefugte ist zu behalten und zumindest teilweise zu verwenden.⁶¹⁰ Bei dieser Person kann es sich um den Eigentümer der Wohnung ebenso handeln, wie um den Mieter. Wie unter 3.5.1 erörtert unterliegen langfristige Vermietungen grds nicht der Abgabepflicht, da es dann an der Wohnsitz Eigenschaft des Eigentümers fehlt. Dies gilt jedenfalls bei Mietverträgen im Anwendungsbereich des MRG, wo der Mieter idR einen Hauptwohnsitz begründet bzw zu begründen hat. Der Kündigungsschutz des MRG entzieht dem Eigentümer seine kurzfristige Verfügungsbefugnis über die Wohnung, womit kein Wohnsitz mehr für ihn gegeben sein kann. Differenziert zu betrachten ist die Rechtslage, wenn eine Wohnung „*bloß als Zweitwohnung zu Zwecken der Erholung oder der Freizeitgestaltung gemietet*“ wird.⁶¹¹ Als Vollaussnahme vom Mietrechtsgesetz greift hier nur das Bestandsrecht des ABGB, was die potentielle Verfügbarkeit für den Eigentümer erleichtert, weil insb die Mindestbefristung⁶¹² von 3 Jahren und der intensive Kündigungsschutz des MRG durch den Vermieter nicht einzuhalten sind. Bei einer Vermietung als Zweitwohnsitz mit einer Mindstdauer von einem Jahr wird der Inhaber der Wohnung jedenfalls zum Abgabepflichtigen und der Eigentümer haftet begrenzt (Ktn)⁶¹³ bzw unbegrenzt (Vbg)⁶¹⁴ für die Abgabenschuld.

Interessant ist auch jener Fall, wo der Verfügungsbefugte seinen Zweitwohnsitz immer wieder kurzfristig an andere Personen – in der Regel zu Erholungszwecken - vermietet („Ferienwohnung“). Der Mieter wird bei einem kurzen Aufenthalt keinen Wohnsitz begründen,⁶¹⁵ sodass er als Abgabepflichtiger ausscheidet. Wie lange eine kurzfristige und ab wann eine langfristige Vermietung vorliegt ist eine rechtspolitische Entscheidung. *Ruppe*⁶¹⁶ schlug im Jahr 1995 einen Zeitraum von 3 Monaten vor. Bei Anmietung einer Zweitwohnung für mehr als 3 Monate sollte demnach von einem zumindest befristeten Zweitwohnsitz und damit der Abgabepflicht des Mieters auszugehen sein. Gleichzeitig bestehe für den Vermieter, in der Regel der Eigentümer, in diesem Zeitraum keine Abgabepflicht, weil er die Wohnung nicht selbst verwenden kann und somit kein Wohnsitz gegeben sei. Bei kürzeren Vermietungen, zB für Urlaubsaufenthalte, hingegen verbleibt dem Eigentümer die Möglichkeit einer teilweisen Eigennutzung und damit bleibt der Zweitwohnsitz und die Abgabepflicht erhalten. Wie der vorige Absatz zeigt sind die

⁶¹⁰ Ruppe, Zweitwohnungssteuern 373.

⁶¹¹ § 1 Abs 2 Z4 MRG.

⁶¹² § 29 Abs 1 Z 3 lit b MRG.

⁶¹³ § 4 Abs 3 Ktn ZweitwohnsitzabgabeG; begrenzt die Haftung auf das letzte Jahr vor der Vermietung als Zweitwohnsitz.

⁶¹⁴ § 3 Abs 2 Vbg ZweitwohnsitzabgabeG; Die Haftung gilt zeitlich unbegrenzt für als Zweitwohnsitz vermietete Wohnungen.

⁶¹⁵ Dies ergibt sich aus den Regelungen der BAO und dem MeldeG.

⁶¹⁶ Ruppe, Zweitwohnungssteuern 373.

Landesgesetzgeber aus vermutlich verwaltungsökonomischen Gründen dieser Sichtweise nicht gefolgt, sondern sehen eine Abgabepflicht des Eigentümers bei der Vermietung einer Wohnung als Zweitwohnsitz bis zur Dauer eines Jahres vor.

Wenn ein Eigentümer auf Dauer seinen Zweitwohnsitz unentgeltlich überlässt,⁶¹⁷ so plädiert *Ruppe*⁶¹⁸ für die Zurechnung der Abgabepflicht zum Überlasser, da bei solchen Rechtsverhältnissen⁶¹⁹ idR leichte Widerrufbarkeit besteht und somit keine Überlassung auf Dauer vorliegt. Weiters wird ja der Aufwand nach wie vor vom Überlasser getragen. So auch explizit das Ktn ZWAG,⁶²⁰ wo der Eigentümer Abgabenschuldner ist, wenn er eine Wohnung als Zweitwohnsitz einem Dritten unentgeltlich überlässt.

Juristische Personen haben zwar einen Sitz, können aber keinen Zweitwohnsitz begründen, da es bei diesem für die Zweitwohnsitzabgabe ja gerade darum geht diesen selbst zu Konsumzwecken zu verwenden, was einer juristische Person nicht möglich ist. *Frank*⁶²¹ legt mit diesem Argument dar, dass etwaige Umgehungsgeschäfte, also eine juristische Person erwirbt eine Wohnung, die faktisch von einer natürlichen Person zB zu Erholungszwecken verwendet wird, zur Inhabereigenschaft der natürlichen Person aufgrund des wahren wirtschaftlichen Gehalts führt.

Bei der Zweitwohnsitzabgabe darf es für die Erhebung aus gleichheitsrechtlichen Gründen nicht darauf ankommen, ob der Abgabepflichtige in der betreffenden Gemeinde ebenfalls seinen Hauptwohnsitz hat.⁶²² Es ist zwar zutreffend, dass ein Einwohner mit Hauptwohnsitz in der Gemeinde im Unterschied zum Zweitwohnsitzinhaber dieser Einnahmen durch die Ertragsanteile aus dem Finanzausgleich einbringt. Wie *Frank*⁶²³ richtigerweise darlegt, ist jedoch das Verhältnis zw beiden Personen als Zweitwohnsitzinhaber zu betrachten. Hier besteht kein Unterschied ob jemand mit oder ohne Hauptwohnsitz in der betreffenden Gemeinde dort einen Zweitwohnsitz innehat, da beide der Gemeinde die gleichen Kosten verursachen und keine Ertragsanteile vermitteln.⁶²⁴

⁶¹⁷ Die Überlassung muss als Zweitwohnsitz erfolgen und die Wohnung darf nicht der Deckung eines ständigen Wohnbedarfs dienen.

⁶¹⁸ Ruppe, Zweitwohnungssteuern 368.

⁶¹⁹ Ruppe geht wohl von einem Prekarium oä aus.

⁶²⁰ § 4 Abs 1 Ktn ZweitwohnsitzabgabeG.

⁶²¹ Frank, Gemeindeabgaben 392.

⁶²² BVerfGE 65, 325 in Ruppe, Zweitwohnungssteuern 373.

⁶²³ Frank, Gemeindeabgaben 392.

⁶²⁴ Frank, Gemeindeabgaben 392.

Im gleichen Urteil⁶²⁵ geht das BVerfGE auch auf Abgabenbefreiungen für Zweitwohnsitzinhaber aus beruflichen Gründen oder zu Ausbildungszwecken ein und stuft diese ebenfalls als unsachlich ein. Für eine Aufwandsteuer komme es nämlich allein auf die Tatsache des Konsums an. Bestimmte Absichten und Zwecke des Aufwandes haben außer Betracht zu bleiben.⁶²⁶ Zu einem anderen Schluss aus diesem Urteil kommt *Ruppe*,⁶²⁷ der wie unter 3.5.1 näher ausgeführt eine Einschränkung des Steuergegenstandes auf bestimmte Typen von Zweitwohnsitzen für zulässig hält. In diesem Sinne auch die Gesetze in Ktn und Vbg,⁶²⁸ die nur „Ferienwohnungen“ erfassen. Soweit ersichtlich hat auch der VfGH gegen die Einschränkung des Steuergegenstandes bisher keine verfassungsrechtlichen Bedenken erhoben.

3.5.3. BEMESSUNGSGRUNDLAGE (WERTERMITTLUNG)

Im nächsten Schritt gilt es den rechtlichen Grund für die steuerliche Belastung durch Zweitwohnsitze von anderen Belastungsgründen abzugrenzen, die (finanz-)verfassungsrechtliche Unbedenklichkeit zu bestätigen und Grundsätze für die Ermittlung der Abgabenhöhe aufzustellen.

Einen ersten Anhaltspunkt bieten die Materialien des FAG 1993,⁶²⁹ die – wie schon unter 3.5 erläutert – als Begründung für die Zweitwohnsitzabgabe jene Kosten der Gemeinde aufführen, die durch Zweitwohnsitze entstehen, jedoch nicht durch Ertragsanteile an Abgaben oder Benützungsgebühren abgedeckt werden können. Dies mag zwar für eine finanzverfassungsrechtliche Begründung für die Neueinführung dieser Abgabe genügen, wie aber *Ruppe*⁶³⁰ zutreffend argumentiert ist diese für die Begründung als Belastung aus verfassungsrechtlicher Perspektive kaum geeignet. Würde man den Materialien für diese Frage folgen, so würden Zweitwohnsitzabgaben wie Gebühren einem Äquivalenzprinzip unterliegen, sodass die Abgaben ihre Begründung und ihre gerechtfertigte Höhe allein in den, den Gemeinden durch Zweitwohnsitze verursachten, besonderen Kosten finden würden. *Frank* bemerkt dazu, dass die Materialien des FAG 1993 auf Judikatur des VfGH⁶³¹ Bezug nehmen und die dort dargebrachten Auffassung wiedergeben ohne

⁶²⁵ Frank, Gemeindeabgaben 392 unter Verweis auf BVerfGE 65, 325.

⁶²⁶ Frank, Gemeindeabgaben 392.

⁶²⁷ Ruppe, Zweitwohnungssteuern 368.

⁶²⁸ Details 3.5.1.

⁶²⁹ Details RV 867 der XVIII GP des NR.

⁶³⁰ Ruppe, Zweitwohnungssteuern 369.

⁶³¹ Details 3.5 und VfSlg 12.505/1990.

ausreichend Anhaltspunkte zu geben, welche Kosten konkret davon erfasst werden dürften.

Ruppe⁶³² sieht vielmehr geboten die Begründung für Zweitwohnsitzabgaben in einer Aufwandsteuer, somit der in dieser Art der Einkommensverwendung liegenden besonderen wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des Abgabepflichtigen, zu sehen.⁶³³ Dem folgte auch der VfGH. Nicht notwendig sei dabei die tatsächliche Feststellung der konkreten wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des Abgabepflichtigen. Ausschlaggebend sei *„der Konsum in Form eines äußerlich erkennbaren Zustands, für den finanzielle Mittel verwendet werden. Der Aufwand im Sinn von Konsum ist typischerweise Ausdruck und Indikator der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, ohne, dass es darauf ankäme, von wem und mit welchen Mitteln dieser finanziert wird und welchen Zwecken er des näheren dient. Im Konsum äußert sich in der Regel die Leistungsfähigkeit.“*⁶³⁴ Dieser nach außen erkennbare Konsum ist wichtig als Abgrenzung zur Einkommensteuer, die auf die Einkommensentstehung abstellt. Beiden gemein ist jedoch das Abstellen auf die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Einzelnen.⁶³⁵ Der Erwerb bzw zumindest die Verfügungsberechtigung über einen Zweitwohnsitz kann nmE als Indiz für eine besondere wirtschaftliche Leistungsfähigkeit herangezogen werden. Anschaffung und Erhaltung eines zweiten Wohnsitzes bedürfen entsprechender Geldmittel, wobei es grds irrelevant ist wofür genau der Zweitwohnsitz verwendet wird.⁶³⁶ Im Ergebnis unterliegt die Zweitwohnsitzabgabe somit keinem Äquivalenzprinzip, sondern es soll der Konsum eines wirtschaftlich besonders leistungsfähigen Abgabepflichtigen entsprechend belasten.⁶³⁷

Um etwaige finanzverfassungsrechtliche Probleme wegen der Gleichartigkeit mit anderen Abgaben auszuschließen, ist die Zweitwohnsitzabgabe und ihre rechtliche Begründung mit anderen Abgaben zu vergleichen. Für diese Arbeit besonders interessant erscheint die Abgrenzung zu den weitaus älteren⁶³⁸ Fremdenverkehrsabgaben.⁶³⁹ Diese haben als Belastungsgrund entweder den besonderen Nutzen aus touristischen Einrichtungen bei vorübergehendem Aufenthalt, wie es für die Ortstaxe typisch ist,⁶⁴⁰ oder den besonderen

⁶³² Ruppe, Zweitwohnungssteuern 369 f.

⁶³³ Zustimmung der VfGH in VfSlg 15.973/2000 und 18.792/2009.

⁶³⁴ Ruppe, Zweitwohnungssteuern 369 f unter Verweis auf BVerfGE 65, 325.

⁶³⁵ Frank, Gemeindeabgaben 390.

⁶³⁶ Wie unter 3.5.1 erläutert kann ein Zweitwohnsitz in verschiedenen Formen zB als Ferienwohnsitz oder als beruflich bedingter Zweitwohnsitz in der Praxis vorkommen.

⁶³⁷ Ruppe, Zweitwohnungssteuern 370.

⁶³⁸ Jedenfalls zu Zeiten der 1. Republik bestanden bereits in einigen Ländern Ortstaxen und Interessentenbeiträge. Thienel, Teil 1, 23.

⁶³⁹ Ruppe prüft daneben noch die Gleichartigkeit mit der Grundsteuer und der Umsatzsteuer, wobei darauf mangels relevanter Problemstellungen hier nicht näher eingegangen wird. Details Ruppe, Zweitwohnungssteuern 370.

⁶⁴⁰ Details 3.4.1.3.

Tourismusnutzen,⁶⁴¹ der bei selbständigen Erwerbstätigkeiten zu erhöhtem Umsatz aufgrund des Tourismus führt. Der Belastungsgrund bei Fremdenverkehrsabgaben liegt somit jedenfalls in besonderen Vorteilen, die der Abgabepflichtige aus dem Tourismus zieht. Diese besonderen Vorteile als Steuergegenstand bilden auch die Begrenzung der Höhe einer möglichen Belastung. Die Zweitwohnsitzabgabe hingegen besteht unabhängig vom Tourismus, sondern erfasst die besondere Leistungsfähigkeit einer Person, die mehr als einen Wohnsitz inne hat und somit einen besonderen Aufwand tätigt.⁶⁴²

Das FAG 1993 definiert keine Bemessungsgrundlage für Zweitwohnsitzabgaben. *Ruppe*⁶⁴³ geht daher davon aus, dass jede Bemessungsgrundlage in Betracht kommt, die bei einer – auch vereinfachenden und pauschalisierenden – Betrachtungsweise den getätigten Aufwand, also die Höhe der Einkommensverwendung, widerspiegelt. Er präsentiert dabei im Jahr 1995 - und somit vor dem ersten ZweitwohnsitzabgabeG - mehrere Vorschläge:

- Effektiver / geschätzter Aufwand
- Wert des Zweitwohnsitzes, wobei der Verkehrswert großen Aufwand bei der Erhebung bedeuten würde und die Einheitswerte unrealistisch niedrig sind
- Art und Größe des Zweitwohnsitzes

In Ktn⁶⁴⁴ ist die Höhe der Abgabe aufgrund der Nutzfläche⁶⁴⁵ der jeweiligen Wohnung festzusetzen. Vbg⁶⁴⁶ hingegen stellt auf die Geschoßfläche inklusive Innen- und Außenwände, sowie Allgemeinflächen innerhalb des Hauses ab. Durch den jeweiligen Gemeinderat werden per VO die Abgabebeträge festgesetzt, wobei dies in Vbg jährlich zu geschehen hat und im Einzelnen folgende Kriterien angewandt werden: Belastungen der Gemeinde durch Zweitwohnsitze und Verkehrswert des Zweitwohnsitzes. Weiters wird durch das Ktn ZWAG auch abgestuft nach der Wohnungsgröße ein maximaler Abgabebetrag pro Monat festgesetzt, den die Gemeinden nicht überschreiten dürfen. Die Gemeinden müssen bei der Festsetzung der Zweitwohnsitzabgabe durch VO die obigen Kriterien zu prüfen, bei der Auswahl der Abgabenhöhe einen Vergleich mit den anderen Ktn Gemeinden anzustellen und dies auch entsprechend zu begründen.⁶⁴⁷ Dabei muss auch eine etwaige Belastung von Zweitwohnsitzen mit „*Benützungsgebühren oder*

⁶⁴¹ Details 3.4.3.3.

⁶⁴² Ruppe, Zweitwohnungssteuern 370.

⁶⁴³ Ruppe, Zweitwohnungssteuern 373.

⁶⁴⁴ § 7 Ktn ZWAG.

⁶⁴⁵ Berechnung erfolgt gem § 2 Z 5 Ktn Wohnbauförderungsg (ähnlich der Regelung des WEG 2002).

⁶⁴⁶ § 4 Abs 1 Vbg ZweitwohnsitzabgabeG.

⁶⁴⁷ VfSlg 18.792/2009.

Fremdenverkehrsabgaben Berücksichtigung finden. Der Höchstsatz kann nur in Gemeinden zur Anwendung kommen, in denen – verglichen mit dem Durchschnitt der Gemeinden (des jeweiligen Landes) – nicht nur besondere Belastungen durch Zweitwohnsitze auftreten, sondern auch der Verkehrswert von Zweitwohnsitzen ein besonders hohes Niveau erreicht hat.“ Es ist nicht zulässig den Höchstsatz bereits dann festzusetzen, wenn „*die Belastung der Gemeinde durch Zweitwohnsitze höher ist, als die mit dem Höchstsatz erzielbaren Steuereinnahmen*“. ⁶⁴⁸ Dieses Erkenntnis des VfGH zum Ktn ZweitwohnsitzabgabeG im Jahr 2009 hat zu einigen Folgeerkenntnissen geführt, da offensichtlich eine größere Anzahl von Gemeinden in ihren ZweitwohnsitzabgabeVO einfach den Höchstsatz bzw einen hohen Abgabesatz ohne nähere Begründung, wie jedoch in § 7 Abs 2 KZWAG gefordert, festgesetzt hatten. ⁶⁴⁹

Wenn der Maßstab für die Höhe der Abgabe innerhalb des Gemeindegebietes erheblich differiert, so darf die Gemeinde den zulässigen Abgabebetrag je nach Gebietsteil innerhalb der Gemeinde staffeln. Das Land Ktn ist verpflichtet die maximalen, nach Wohnungsgröße gestaffelten Abgabebeträge bei Änderungen des Verbraucherpreisindex ab einer Abweichung von fünf Prozent entsprechend anzupassen. ⁶⁵⁰ Im Unterschied dazu erfolgt in Vbg eine verpflichtende jährliche Valorisierung. ⁶⁵¹

Ruppe hält es grds für möglich mit der Zweitwohnsitzabgabe auch Lenkungsaufgaben zu erfüllen und die Abgabenhöhe nach Regionen zu gestaffelt festzulegen, ⁶⁵² wobei sich die Differenzierungen an Unterschieden im Tatsächlichen zu orientieren haben. Ktn ⁶⁵³ setzt diese Möglichkeit für Gemeinden um und erlaubt den Gemeinden „*die Höhe der Abgabe nach Gebietsteilen (zu) staffeln, wenn der Maßstab für die Höhe der Abgabe innerhalb des Gemeindegebietes erheblich differiert.*“

Jedenfalls unzulässig ist eine Abgabenhöhe, die einer Erdrosselungssteuer gleich kommt und damit eigentlich nicht mehr die Besteuerung des Aufwandes, sondern die Verhinderung der Begründung bzw Aufrechterhaltung von Zweitwohnsitzen zum Ziel hat. Das Erkenntnis zur Wi Wohnraumabgabe ⁶⁵⁴ ist laut *Ruppe* ⁶⁵⁵ aber in diesem Zusammenhang deswegen nicht anwendbar, weil im Falle einer

⁶⁴⁸ VfSlg 18.792/2009.

⁶⁴⁹ VfSlg 19.003/2010, 19.069/2010, 19.070/2010, 19.071/2010 und VfGH 29.06.2011, V 24/11.

⁶⁵⁰ § 7 Abs 3 Ktn ZWAG.

⁶⁵¹ Als Basis wird der vom Amt der LReg kundgemachte durchschnittliche Lebenshaltungskostenindex des zweitvorangegangenen Jahres herangezogen.

⁶⁵² Ruppe, Zweitwohnungssteuern 374.

⁶⁵³ § 7 Abs 2 Ktn ZweitwohnsitzabgabeG.

⁶⁵⁴ VfSlg 10.403/1985 und 2.2.3.

⁶⁵⁵ Ruppe, Zweitwohnungssteuern 374.

Kompetenzüberschreitung durch die Höhe der Zweitwohnsitzabgabe in die Kompetenz Grundverkehrsrecht eingegriffen würde, die jedoch ebenfalls in die Regelungskompetenz des Landes fällt.

3.5.4. EINHEBUNG (INKL. ÜBERWACHUNG)

Als ausschließliche Gemeindeabgaben fällt die Einhebung in den eigenen Wirkungsbereich der Gemeinde. Der Abgabenzzeitraum ist in Ktn und Vbg das Kalenderjahr. Bei Neuerrichtung eines Zweitwohnsitzes bzw bei Wechsel der Inhaberschaft des Zweitwohnsitzes kommt es zu einer anteilmäßigen Aufteilung der Abgabe nach Monaten.

In Vbg entsteht die Abgabenschuld am 01.01 jeden Jahres und sieht eine Selbstbemessung durch den Abgabenschuldigen und Entrichtung an die Gemeinden bis 15.06 vor.⁶⁵⁶ In Ktn ist die Zweitwohnsitzabgabe mit 01.12 fällig und vom Abgabenschuldigen bis 15.12 selbst zu bemessen und zu entrichten.⁶⁵⁷

3.5.5. REGELUNGSZUSTÄNDIGKEIT UND ERTRAGSHOHEIT

Der Begriff „Zweitwohnsitzabgabe“ befindet sich erst seit dem Jahr 1993⁶⁵⁸ im Finanzausgleichsgesetz⁶⁵⁹ und wird dort als Kompetenznorm zur Erhebung einer ausschließlichen Gemeindeabgabe⁶⁶⁰ definiert. Da die Zweitwohnsitzabgabe jedoch in § 15 leg cit keine Erwähnung findet, liegt somit keine Abgabe aufgrund freien Beschlussrechts durch bundesgesetzliche Ermächtigung der Gemeinde vor. Vielmehr obliegt es dem jeweiligen Land ein entsprechendes ZweitwohnsitzabgabenG zu erlassen. Es obliegt somit den Ländern eine „normale“ ausschließliche Gemeindeabgabe zu normieren oder den Gemeinden die Wahl zu lassen, ob eine solche Abgabe erhoben werden soll.⁶⁶¹ Gemäß § 8 Abs 5 F-VG müssen *„solche Landesgesetze (...) die*

⁶⁵⁶ § 5 Vbg ZweitwohnsitzabgabeG.

⁶⁵⁷ § 5 Ktn ZweitwohnsitzabgabeG.

⁶⁵⁸ § 14 Abs 1 Z 2 FAG 1993, BGBl 30/1993.

⁶⁵⁹ Aktuell § 14 Abs 1 Z 3 FAG 2008.

⁶⁶⁰ Vgl § 14 Abs 2 FAG 2008.

⁶⁶¹ Die bisher einzigen Zweitwohnsitzabgabengesetze in Ktn und Vbg sehen jeweils eine Ermächtigung zur Erhebung durch die Gemeinden vor.

wesentlichen Merkmale dieser Abgaben, insbesondere auch ihr zulässiges Höchstausmaß bestimmen.⁶⁶² Die Ertragshoheit liegt somit bei der Gemeinde.

Frank⁶⁶³ findet diese Konstruktion (ausschließliche Gemeindeabgabe mit landesgesetzlicher Ermächtigung) bemerkenswert, sieht aber eine Erklärung für die den Ländern überlassene Entscheidungsbefugnis über die Einführung einer Zweitwohnsitzabgabe mit der großen Ähnlichkeit zu den Tourismusabgaben. Diese obliegen seit jeher der Zuständigkeit der Länder, sodass die Länder aufeinander abgestimmte Regelungen hinsichtlich der beiden Abgabentatbestände fassen können. Eine mögliche Doppelbelastung von Zweitwohnsitzen durch Zweitwohnsitz- und Tourismusabgabe obliegt somit der rechtspolitischen Entscheidung der Länder.⁶⁶⁴

3.5.6. EXKURS ABGRENZUNG ZWEITWOHNSITZABGABE / FREMDENERKEHRABGABE

Die Abgrenzung zw der Fremdenverkehrsabgabe von Ferienwohnungen⁶⁶⁵ und der Zweitwohnsitzabgabe⁶⁶⁶ ist trotz gegebener Ähnlichkeiten von großer Bedeutung. Dies insb, weil im FAG 2008 Zweitwohnsitzabgaben als ausschließliche Gemeindeabgaben, Fremdenverkehrsabgaben hingegen als Landes(Gemeinde)abgaben definiert sind, deren rechtliche Zuteilung dem jeweiligen Land obliegt. Die Fragen sind nun wie erkenne ich, ob im Einzelfall die eine oder die andere Abgabe vorliegt, und ob die beiden Abgaben alternativ, komplementär oder sogar parallel erhoben werden dürfen?

Zur Unterscheidung sind die Steuergegenstände und die Belastungsgründe der beiden Abgaben einander gegenüberzustellen. Der Anknüpfungspunkt beider Abgaben liegt in der Nutzung(smöglichkeit) von Wohnraum durch den jeweiligen Inhaber, der aber keinem ständigen Wohnbedarf dient. Fremdenverkehrsabgaben von Ferienwohnungen sollen, wie bereits unter 3.4.4.1 ausgeführt, jenen Nutzen erfassen, den eine Person ohne Hauptwohnsitz in der jeweiligen Gemeinde durch die Nutzung seiner Ferienwohnung bzw durch Nutzung allgemeiner lokaler (Tourismus-)Einrichtungen zu Erholungszwecken hat

⁶⁶² Ruppe verweist völlig zu Recht darauf, dass mangels einer gleichartigen bundesgesetzlichen Abgabe auch vor dem FAG 1993 die Einhebung einer Zweitwohnsitzabgabe aufgrund des Abgabenfindungsrechts der Länder möglich war. Insofern bewirkt die Regelung des FAG 1993 sogar eine Einschränkung der finanzverfassungsrechtlichen Form auf eine ausschließliche Gemeindeabgabe. Ruppe, Zweitwohnungssteuern 372.

⁶⁶³ Frank, Gemeindeabgaben 388.

⁶⁶⁴ Ebenfalls zu beachten ist die Judikatur des VfGH zur Doppelbelastung im Exkurs uner 3.5.6.

⁶⁶⁵ 3.4.4.

⁶⁶⁶ 3.5.

(„Freizeitnutzen“).⁶⁶⁷ Eine Zweitwohnsitzabgabe als Aufwandsteuer soll hingegen die Leistungsfähigkeit des Inhabers erfassen, somit jene besondere Leistungsfähigkeit, die sich in dem besonderen Aufwand zeigt, welcher – unabhängig von einem etwaigen Tourismuskosten⁶⁶⁸ - in der Innehabung eines Zweitwohnsitzes liegt.⁶⁶⁹

Frank vertritt die Auffassung, dass „seit Inkrafttreten des FAG 1993 Freizeitwohnsitze ausschließlich mit einer Freizeitwohnsitzabgabe belastet werden dürfen.“⁶⁷⁰ Somit müsse jede Abgabe auf Zweitwohnsitze – unabhängig von ihrer Bezeichnung - ausschließlich den Gemeinden zukommen. Eine landesgesetzliche Zweckwidmung der Zweitwohnsitzabgabe für bestimmte Zwecke, auch jene des Tourismus, sei aber unbedenklich.⁶⁷¹ Eine Aufteilung zw Land und Gemeinde bzw eine ausschließliche Vereinnahmung durch das Land ist unzulässig.⁶⁷² Nach Franks Verständnis sind somit auch etwaige Abgaben auf Zweitwohnsitze, die als Fremdenverkehrsabgaben bezeichnet werden und deren Ertrag nicht ausschließlich den Gemeinden zufließt, verfassungswidrig. Aktuell betrifft dies die Ferienwohnungsabgaben in Tir (ausschließliche Landesabgabe) und Sbg (gemeinschaftliche Landesabgabe). Im Ergebnis bedingt diese Ansicht, dass durch das FAG 1993 die Besteuerung von Ferienwohnungen aus dem bisherigen Abgabentatbestand Fremdenverkehrsabgaben entnommen und dem neuen Abgabentatbestand Zweitwohnsitzabgabe unterworfen wurde. Insofern wäre der Abgabentatbestand Fremdenverkehrsabgaben auf Interessentenbeiträge und Ortstaxen eingeeignet worden.⁶⁷³

AA ist Ruppe,⁶⁷⁴ der den Anwendungsbereich der Fremdenverkehrsabgaben keinesfalls eingeschränkt sieht, sondern vielmehr eine Kumulierung von Benützungsgebühren, (pauschalierten) Fremdenverkehrsabgaben von Ferienwohnungen und Zweitwohnsitzabgaben rechtlich für zulässig erachtet. Er sieht vielmehr rein rechtspolitische Probleme in der Rechtfertigung der Einhebung mehrerer Abgaben.

Der VfGH hat bereits im Jahr 2000 festgestellt, dass Zweitwohnsitz- und Fremdenverkehrsabgaben grds auch nebeneinander erhoben werden dürfen, wobei vom Landesgesetzgeber für eine klare Trennung zu sorgen ist.⁶⁷⁵ Jedoch ist bei der Bemessung der Zweitwohnsitzabgabe auf eine etwaige Fremdenverkehrsabgabe von

⁶⁶⁷ Frank, Gemeindeabgaben 408.

⁶⁶⁸ VfSlg 18.792/2009.

⁶⁶⁹ 3.5.1.

⁶⁷⁰ Gemeint ist wohl Zweitwohnsitzabgabe; Frank, Gemeindeabgaben 408.

⁶⁷¹ AA Ruppe 2.2.2.2.

⁶⁷² Frank, Gemeindeabgaben 408.

⁶⁷³ Frank, Gemeindeabgaben 408.

⁶⁷⁴ Ruppe, Zweitwohnungssteuern 372.

⁶⁷⁵ VfSlg 15.973/2000.

Ferienwohnungen bei der Festsetzung der Abgabenhöhe zu achten.⁶⁷⁶ Dies ist notwendig, weil der VfGH eine Rechtfertigung dieser pauschalen Fremdenverkehrsabgaben seit jeher darin sieht, „*dass die Eigentümer von Ferienwohnungen zu den Kosten der für die Allgemeinheit bestimmten Einrichtungen des Ortes oder Gebiets weniger beitragen und am örtlichen Wirtschaftsleben weniger nachhaltig beteiligt sind als jene Personen, die sich in der Gemeinde ständig aufhalten*“.⁶⁷⁷ In die gleiche Richtung geht der VfGH auch in seinem Erkenntnis zur gleichheitsrechtlichen Beurteilung des abgestuften Bevölkerungsschlüssels, wenn er sagt, dass „*Mehrbelastungen, die bestimmten (Gruppen von) Gemeinden aufgrund besonderer Umstände - wie etwa, daß dort Personen einen Zweitwohnsitz begründet haben - erwachsen, insgesamt gebührend berücksichtigt werden (müssen)*“.⁶⁷⁸ Im Ergebnis folgt der VfGH *Ruppe* und hält die Erhebung von einer Fremdenverkehrsabgabe auf Ferienwohnungen, einer Zweitwohnsitzabgabe und die Einhebung von Benützungsgebühren für zulässig, wobei jede Belastung der Gemeinde immer nur von einer Abgabe erfasst werden darf und somit ein Aufwand der Gemeinde nicht mehrfach als Rechtfertigung zur Abgabenerhebung dienen darf.⁶⁷⁹

Die gleichzeitige Einhebung einer pauschalierten Fremdenverkehrsabgabe von Ferienwohnungen und einer Zweitwohnsitzabgabe findet derzeit nur in Ktn statt. In den beiden Landesgesetzen gibt es keine Rücksichtnahmeregelungen, sodass eine entsprechende „*Berücksichtigung der Ferienwohnungsabgabe bei der Bemessung der Zweitwohnsitzabgabe den Gemeinden als Verordnungsgeber*“ überlassen wird.⁶⁸⁰

An dieser Stelle nur angedeutet werden kann besondere Form von Ferienwohnungen. Es handelt sich dabei um Wohnungen bzw Unterkünfte, die möbliert immer wieder an wechselnde Personen zu kurzfristigen Aufenthalten vermietet werden. Diese Vermietungen unterliegen jedenfalls nicht der Zweitwohnsitzabgabe, da kurze Aufenthalte keinen (notwendigen) Wohnsitz begründen.⁶⁸¹ Ebenso unterliegen diese idR keiner Fremdenverkehrsabgabe auf Ferienwohnungen, da diese Abgabe zum Ziel hat den Tourismusunutzen jener Personen bzw deren Verwandten zu erfassen, die eigenen Wohnraum (längerfristig angemietet oder im Eigentum) zu Freizeitzwecken wiederkehrend verwenden. Es ist aber an eine Ortstaxenpflicht aufgrund der oft einmaligen, jedenfalls aber nur vorübergehenden Anwesenheit dieser wechselnden Personen in Ferienwohnungen zu denken. Eine konkrete Abgabepflicht ist nun abhängig

⁶⁷⁶ VfSlg 18.792/2009.

⁶⁷⁷ Zurückgehend bis zu 8452/1978.

⁶⁷⁸ VfSlg 12.505/1990; Diese Begründung hat auch in die EB zum FAG 1993 Eingang gefunden.

⁶⁷⁹ VfSlg 18.792/2009.

⁶⁸⁰ VfSlg 18.792/2009.

⁶⁸¹ Frank, Gemeindeabgaben 391 unter Verweis auf § 2 Abs 3 Vbg FreizeitwohnsitzabgabeG.

von der Ausgestaltung des jeweiligen OrstaxenG. Soweit nur eine Aufenthaltnahme in einem gewerblichen Beherbergungsbetrieb erfasst wird, wird mAn idR wohl keine Ortstaxe für die Unterkunftnahme in einer vom Eigentümer vermieteten Ferienwohnung zu entrichten sein. Gerade aber die richtige Abgrenzung der Begriffe gewerblicher Beherbergungsbetrieb, Privatzimmervermietung und kurzfristige Vermietung möblierter Wohnungen⁶⁸² verdient einer näheren Betrachtung und findet mE weder in der Judikatur, noch in der Literatur bisher eine entsprechende Beachtung. Zumeist wird nur zw gewerblichen Unterkünften und der Privatzimmervermietung, oft unscharf auch „Privatunterkunft“, unterschieden. Sehr deutlich ist hier hingegen § 2 Abs 3 und 5 Vbg ZweitwohnsitzabgabeG:

(3) Nicht als Ferienwohnung gelten Wohnungen und Wohnräume, die Zwecken der gewerblichen Beherbergung von Gästen oder der Privatzimmervermietung dienen. Verfügungsrechte über Wohnungen und Wohnräume, die über den üblichen gastgewerblichen Beherbergungsvertrag hinausgehen, schließen die Annahme einer gewerblichen Beherbergung jedenfalls aus.

(5) Die Gemeindevertretung kann durch Verordnung bestimmen, dass eine Nutzung als Ferienwohnung nicht vorliegt, wenn

keine Eigennutzung durch den Verfügungsberechtigten erfolgt und die Ferienwohnung,
a) wie bei der Privatzimmervermietung, über die örtliche Tourismusorganisation angeboten und nur für kurze Zeit an Gäste überlassen wird,

b) in der Ferienwohnung nach den gegebenen Umständen pro Jahr mehr als 200
gästetaxenpflichtige Nächtigungen zu erwarten sind oder

c) Wohnwagen auf einem Campingplatz aufgestellt werden.

Einerseits werden gewerbliche Beherbergungsbetriebe und die Privatzimmervermietung hier ex lege von der Zweitwohnsitzabgabe ausgenommen. Andererseits wird es für die kurzfristige Vermietung von möblierten Wohnungen der Gemeinde überlassen eine Ausnahme von der grds gegebenen (!) Abgabepflicht vorzusehen.

Die obige Regelung zeigt klar die Notwendigkeit der Differenzierung, die leider derzeit bei der Vermietung einer möblierten Wohnung zum kurzfristigen Aufenthalt in meinen Augen oftmals unterbleibt und diese Wohnungen vorschnell als „gewerblich“ bezeichnet werden ,

⁶⁸² Umgangssprachlich ebenso wie Zweitwohnsitze oft als „Ferienwohnung“ bezeichnet.

ohne zu Bedenken, ob und wenn ja welche Auswirkungen eine solche Entscheidung auf andere Rechtsgebiete hat. Darauf näher einzugehen würde den Rahmen dieses Exkurses sprengen, die rechtlichen Konsequenzen für die Gebiete des Mietrechts, Gewerberechts, Betriebsanlagenrechts, Melderechts und Steuerrechts (insb der Einkommenssteuer) sind jedenfalls enorm und die große Anzahl von so genutzten Wohnungen in ganz Österreich im Winter-, Sommer- und Städtetourismus zeigen die Bedeutung dieser Problematik.

4. SCHLUSSBEMERKUNGEN

Als eines wesentlichen der Ergebnisse dieser Arbeit hat sich die große Bedeutung der dargestellten öffentlich-rechtlichen Geldleistungen und Abgaben für Länder und Gemeinden klar gezeigt. Die Möglichkeiten dieser Gebietskörperschaften neue Einnahmequellen zu lukrieren sind aufgrund der Kompetenz-Kompetenz des Bundesgesetzgebers begrenzt. Umso wichtiger ist es daher für Länder (und Gemeinden) die bestehenden Möglichkeiten entsprechend zu nutzen, was mAn gleich an mehreren Dingen ersichtlich wird.

Erstens wird die Tatsache, dass der Abgabentatbestand der Fremdenverkehrsabgaben es nach der Rechtsprechung des VfGH zulässt, Tourismus aus verschiedenen Blickwinkeln zu betrachten und auch zu „besteuern“, von den Ländern teilweise sehr intensiv genutzt.⁶⁸³ So existieren bspw in Tir fünf und Sbg sogar sieben verschiedene Abgaben bzw öffentlich-rechtliche Geldleistungen im Bereich des Tourismus.⁶⁸⁴ Bei dieser Fülle leidet jedoch mAn manchmal die genaue Abgrenzung der Leistungsverpflichtungen untereinander zugunsten von - teils - stark pauschalisierenden Betrachtungen. Dies geschieht jedoch mit Billigung des VfGH.⁶⁸⁵

Wie in der Einleitung dargelegt geht die Entwicklung des Tourismus in Österreich Hand in Hand mit einer laufend erweiterten Abgabenbelastung. War zu Beginn nur der Gast über Orts- und Kurtaxen im Fokus der Länder und Gemeinden, so wurden mit der stark gesteigerten Bedeutung des Tourismus für die gesamte Wirtschaftsleistung mancher Regionen die lokalen Unternehmen ebenfalls (über Interessentenbeiträge) belastet. Mit

⁶⁸³ Vgl VfSlg 2641/1954 und 3.2.

⁶⁸⁴ Sbg: Allgemeine Ortstaxe, besondere Ortstaxe, allgemeine Kurtaxe, besondere Kurtaxe, Forschungsinstitutsabgabe, Verbandsbeitrag zum Tourismusverband, Beitrag an den Tourismusförderungsfonds.

⁶⁸⁵ ZB VfSlg 7082/1973 (Interessentenbeiträge) und 8452/1978 (Ferienwohnungsabgabe).

dem Trend zur eigenen Wohnung im Urlaubsort ab den 60er Jahren des vorigen Jahrhunderts entstanden die Tourismusabgaben von Ferienwohnungen. Zuletzt wurde unabhängig vom Tourismus(-nutzen) und als Ansatz zur Lösung wohnungspolitischer und infrastruktureller Probleme die Möglichkeit der Länder eingeführt ihre Gemeinden zu ermächtigen Zweitwohnsitze mit einer Abgabe zu belegen.

Zweitens zeigt sich anhand der Zweitwohnsitzabgabe ein weiterer Aspekt der großen praktischen Bedeutung der Tourismusabgaben. Obwohl es mit der Zweitwohnsitzabgabe ein Instrument zur umfassenden Besteuerung von nicht dauernd verwendeten Wohnungen gibt und über die Belastungshöhe derelben echte Lenkungswirkungen möglich wären,⁶⁸⁶ existieren nach fast 20 Jahren solche Abgaben in lediglich zwei Bundesländern. Zwar war eine Zweitwohnsitzabgabe in vielen Ländern in Planung und teilweise existierten entsprechende Entwürfe, aber die Wichtigkeit des Erhalts der bestehenden Tourismusabgaben zur Sicherung der touristischen Infrastruktur hatte Vorrang.⁶⁸⁷ Insb rechtspolitische Erwägungen – jede neue Abgabe führt zu einem gewissen Widerstand der Belasteten, vor allem wenn eine ähnlich klingende „Abgabe von Ferienwohnungen“ bereits existiert - waren dafür wohl ausschlaggebend.

Drittens hat diese Arbeit durch die umfassende Einbindung der Judikatur der Höchstgerichte des öffentlichen Rechts gezeigt, wie rechtlich heikel eine Änderung am bestehenden, sensiblen System der Tourismusabgaben sein kann. Neben den zahllosen Judikaten zum Tourismusnutzen und dessen Bemessung im Zusammenhang mit den Interessentenbeiträgen⁶⁸⁸ hat bspw die Einführung einer Zweitwohnsitzabgabe in Ktn im Jahr 2005 jüngst häufig den VfGH beschäftigt. Insb die Fragen der Zulässigkeit der durch GemeindeVO festgesetzten Abgabenhöhe und der Abgrenzung des Verhältnisses zur Tourismusabgabe von Ferienwohnungen wurden dabei umfassend erörtert und führten zu einer Reduktion der Einnahmen der Ktn Gemeinden aus dieser Abgabe um 13 Prozent.⁶⁸⁹

⁶⁹⁰

Daneben existiert eine Fülle von Fragen und Problemstellungen, die im Rahmen dieser Arbeit nicht bzw nicht vollständig betrachtet und analysiert werden konnten. Beispielhaft sollen an dieser Stelle einige herausgegriffen werden:

⁶⁸⁶ ZB Leistbarkeit des Wohnraums für Einheimische zu erhalten, Kalte-Betten-Problematik zu entschärfen oder Infrastrukturkosten durch Aufhalten der Zersiedelung zu senken.

⁶⁸⁷ Laubenreiter 34.

⁶⁸⁸ Im Detail siehe 3.4.3.3.

⁶⁸⁹ Im Detail siehe 3.5.3 und 3.5.6.

⁶⁹⁰ Einnahmen der Ktn Gemeinden aus der Zweitwohnsitzabgabe 2009: 3,9 Mio Euro, 2010: 3,4 Mio Euro.

Während es zu den Interessentenbeiträgen umfassende Judikatur zur Abgabeneigenschaft gibt, fehlt eine solche bei den Ortstaxen, obwohl zB die Ortstaxenregelungen in Bgl, OÖ und Tir ein Zufließen der Erträge an den jeweiligen Tourismusverband vorsehen und damit das Vorliegen einer Abgabe zumindest fraglich erscheinen könnte.

Weiters besteht für vom Land den Gemeinden überlassene Abgaben nach *Ruppe* das Verbot einer Zweckwidmung der Einnahmen.⁶⁹¹ Ein Blick auf die Tabellen dieser Systematik zeigt, dass solche Zweckwidmungen in der Praxis vom Land jedoch relativ häufig normiert werden. Die finanzverfassungsrechtlichen Auswirkungen wären hier näher zu beleuchten.

Zuletzt erscheint es mir reizvoll die bisher weitgehend unbeachtete Abgrenzungsfragen der Vermietung von möblierten Wohnungen an dauernd wechselnde Gäste im Vergleich zu Beherbergungsbetrieben näher zu betrachten.⁶⁹² Dies ist vor allem deshalb interessant, da diese Unterkunfts-kategorie in Wien (und anderen europäischen Metropolen) einem echten Boom unterliegt, der in manchen Städten wie Berlin schon fast zu einem Problem wird.⁶⁹³ Die unterschiedlichen Abgrenzungen in verschiedenen Rechtsgebieten wie Steuerrecht, Gewerberecht und Mietrecht herauszuarbeiten würde helfen die derzeit hier in großer Zahl vorhandenen rechtlichen Graubereiche zu klären.

⁶⁹¹ Ruppe, Kommentar F-VG 121 f.

⁶⁹² Vgl auch Exkurs unter 3.5.6.

⁶⁹³ <berliner-mieterverein.de/magazin/online/mm0506/050624.htm>.

5. ABKÜRZUNGSVERZEICHNIS

aA	anderer Ansicht
Amt d LReg	Amt der Landesregierung
BAO	Bundesabgabenordnung
BGBI	Bundesgesetzblatt
Bgl	Burgenland
Bgm	Bürgermeister
bspw	beispielsweise
BVB	Bezirksverwaltungsbehörde
bzw	beziehungsweise
insb	insbesondere
idF	in der Fassung
iSd	im Sinne des
Ktn	Kärnten
LAO	Landesabgabenordnung
LGBI	Landesgesetzblatt
LReg	Landesregierung
mAn	meiner Ansicht nach
mEn	meiner Erkenntnis nach
NÖ	Niederösterreich
OÖ	Oberösterreich
Sbg	Salzburg
Stm	Steiermark
Tir	Tirol
uä	und ähnliches
Vbg	Vorarlberg
VO	Verordnung
va	vor allem
vgl	vergleiche
vH	von Hundert
vT	von Tausend
Wi	Wien
zB	zum Beispiel
zw	zwischen

6. LITERATURVERZEICHNIS

6.1. Bücher

Doralt, Steuerrecht 2011/12¹³, 2011.

Doralt/Ruppe, Grundriss des österreichischen Steuerrechts Band I⁹ (2007).

Doralt/Ruppe, Grundriss des österreichischen Steuerrechts Band II⁵ (2006).

Frank, Gemeindeabgaben auf Grund freien Beschlußrechtes (2002).

Frank, Abgabenrecht, in Pürgy (Hg), Das Recht der Länder Band II/2: Landesverwaltungsrecht (2012).

Grabner/Koller, Tourismusrecht in Holoubek/Potacs(Hg), Handbuch des öffentlichen Wirtschaftsrechts Band I² (2007).

Kahl, Tourismusrecht, in Pürgy (Hg), Das Recht der Länder Band II/2: Landesverwaltungsrecht (2012).

Kaspar, Die Tourismuslehre im Grundriss, in St. Galler Beiträge zum Tourismus und Verkehrswirtschaft⁵ (1996).

Korinek/Holoubek, Gleichheitsgrundsatz und Abgabenrecht, in Gassner/Lechner (Hg), Steuerbilanzreform und Verfassungsrecht (1991).

Pauer/Wurz, Kurzkomentar Wiener Abgabenrecht (2000).

Pernthaler/Prantl, Grundstücksbezogene Abgaben aus verfassungsrechtlicher Sicht, in Schadt (Hg), Österreichische Raumordnungskonferenz (ÖROK), Schriftenreihe Nr. 123, Möglichkeiten und Grenzen integrierter Bodenpolitik in Österreich (1995).

Pfaundler/Weinzierl/Lind/Gapp, Das Abgabenrecht der österreichischen Länder und Gemeinden in systematischer Darstellung (1928).

Ruppe, Kommentar F-VG 1948, in Korinek/Holoubek (Hg), Österreichisches Bundesverfassungsrecht (2000), zitiert nach Achatz et al (Hg), Finanzverfassung und Rechtsstaat (2007).

Ruppe, Verfassungsrechtliche Fragen der Finanzierung von Staatsaufgaben, in Funk et al (Hg), Der Rechtsstaat vor neuen Herausforderungen, FS Adamovich (2002), zitiert nach Achatz et al (Hg), Finanzverfassung und Rechtsstaat (2007).

Ruppe, Neue Landesabgaben auf Grund des Abgabenerfindungsrechtes der Länder, in Pernthaler (Hg), Reform der föderalistischen Finanzordnung (1994), zitiert nach Achatz et al (Hg), Finanzverfassung und Rechtsstaat (2007).

Ruppe, Gleichartige Abgaben – Überlegungen zu § 8 Abs 3 F-VG 1948, in Schäffer ua (Hf), Staat – Verfassung – Verwaltung, FS Koja, 1998, zitiert nach Achatz et al (Hg), Finanzverfassung und Rechtsstaat (2007).

Ruppe, Altes und Neues zum Abgabebegriff, in Tanzer (Hg), Die BAO des 21. Jahrhunderts, FS Stoll (2005), zitiert nach Achatz et al (Hg), Finanzverfassung und Rechtsstaat (2007).

Ruppe, Finanzverfassungsrechtliche Aspekte der Finanzierungsinstrumente im Verkehrswesen, in Schönböck (Hg), Neuordnung der Kompetenzen und Finanzierungsmöglichkeiten im Verkehrswesen (1994), zitiert nach Achatz et al (Hg), Finanzverfassung und Rechtsstaat (2007).

Ruppe, Zweitwohnungssteuern, in Funk (Hg), Grundverkehrsrecht (1996), zitiert nach Achatz et al (Hg), Finanzverfassung und Rechtsstaat (2007).

Raschauer, Abgabebegriff und Rechtsformenmißbrauch, in Doralt et al (Hg), Steuern im Rechtsstaat, FS Stoll (1990), zitiert nach Achatz et al (Hg), Finanzverfassung und Rechtsstaat (2007).

Schadt (Hg), Österreichische Raumordnungskonferenz (ÖROK), Schriftenreihe Nr. 123, Möglichkeiten und Grenzen integrierter Bodenpolitik in Österreich (1995).

Steindl, Die Fremdenverkehrsgesetze der Länder in Sozialwissenschaftliche Schriftenreihe des Instituts für politische Grundlagenforschung (1984).

Sutter, Mehr Abgabenautonomie für Länder und Gemeinden?, in Lienbacher/Wielinger (Hg) Jahrbuch Öffentliches Recht 2010 (2010).

Tschurtschenthaler, Aufgaben und Finanzierung von Tourismusverbänden in Theurl/Töni (Hg), Zukunftsperspektiven der Finanzierung öffentlicher Aufgaben (2002).

6.2. Aufsätze

Duschanek, Videoabgabe verfassungswidrig?, MR 1988, 68.

Fischer/Steiner, Der „Zweitwohnsitz“ im oberösterreichischen Landesrecht, ÖJZ 1996, 161.

Hartig, Zur Frage der Verfassungsgemäßheit des Wiener Wohnungsabgabe-Gesetzes, ÖJZ 1983, 113.

Gasser, Einführung eines Zweitwohnsitzabgabegesetzes in Vorarlberg, ÖGZ 12/1997, 4.

Laubreyter, Ferien- und Freizeitwohnsitze – Besteuerung in den österreichischen Bundesländern, OGZ 5/2003, 31.

Pilz, Der österreichische Finanzausgleich in seinen Grundzügen, RFG 2004, 46.

Pinter, Die Kärntner Zweitwohnsitzabgabe – Ein Ausgleich für Infrastrukturkosten, RFG 2006, 38.

Ruppe, Finanzverfassungsrechtliche Aspekte der Abgabenerhebung, JBI 1989, 706.

Stoll, Das Sachlichkeitsprinzip als Ausformung des Gleichheitsgrundsatzes, ÖStZ 1989, 193.

Stoll/Tanzer, Zur Bindung des Steuersystems an die Abgabentypen der Finanzverfassung, ÖJZ 1987, 292.

Stolzlechner, Entwicklungstendenzen im Tourismusrecht der Länder, ÖZW 1992, 1.

Taucher, Gemeindefinanzautonomie und gemeindeeigene Besteuerung, ÖGZ 3/1996, 2.

Taucher, Aktuelle Judikatur der Gemeinde als Steuergläubiger, RFG 2010, 43.

Taucher, Aktuelle Judikatur der Gemeinde als Steuergläubiger, RFG 2009, 32.

Taucher, Aktuelle Judikatur der Gemeinde als Steuergläubiger, RFG 2008, 9.

Taucher, Aktuelle Judikatur der Gemeinde als Steuergläubiger, RFG 2005, 36.

Thienel, Fremdenverkehrsbeiträge von Banken aus verfassungsrechtlicher Sicht Teil 1, OGZ 4/1993, 21.

Thienel, Fremdenverkehrsbeiträge von Banken aus verfassungsrechtlicher Sicht Teil 2, ÖGZ 5/1993, 15.

Vhrnjak, Das Kärntner Zweitwohnsitzabgabegesetz: Ein Erfahrungsbericht, ÖGZ 10/2011, 29.

Zslamal, Rechtsprobleme im Fremdenverkehr, JBI 1983, 369.

6.3. Sonstige Druckwerke

Beritelli, Die Risiken schneller Gewinne mit langfristigen Folgekosten – Zweitwohnungsbau, eine lokale Herausforderung im globalen Kontext in CIPRAINFO 87/2008

Brusatti, 100 Jahre österreichischer Fremdenverkehr, Historische Entwicklung 1884 - 1984, 1984.

Landesrechnungshof Tirol, Einhebung ausschließlicher Landesabgaben (2006).

Lang, Rechtsgutachten zu finanzverfassungsrechtlichen Fragen der Gemeindeabgaben, 2009. (Auftraggeber: Städtebund)

Mertel, Gemeindeabgaben, in Finanzverwalter Lehrgang der Verwaltungsakademie Kärnten (2009).

Statistik Austria Bundesanstalt Statistik Österreich, Österreich. Zahlen. Daten. Fakten., 2011.

7. ABBILDUNGSVERZEICHNIS

Im Folgenden wird der wesentliche Inhalt dieser Systematik anhand von Tabellen dargestellt. Es existiert dabei jeweils eine Tabelle je Abgabe (Ortstaxe, Interessentenbeiträge, Ferienwohnungsabgabe, Zweitwohnsitzabgabe), wobei sich eine Tabelle auch über mehrere Seiten erstrecken kann.

Soweit möglich folgen dabei alle Tabellen einem identen Schema und enthalten unter anderem den Namen der Abgabe, die gesetzliche Grundlage, Besteuerungsobjekt, Besteuerungssubjekt, Bemessungsgrundlage, Berechnung der Abgabenhöhe, Einhebung, Regelungshoheit und Ertragshoheit.

7.1. ORTSTAXE

	Burgenland	Kärnten		Niederösterreich	Oberösterreich
Gesetz	TourismusG	Orts- und Nächtigungstaxengesetz	Orts- und Nächtigungstaxengesetz	TourismusG	TourismusabgabeG
Name	Ortstaxe	Ortstaxe	Nächtigungstaxe	Nächtigungstaxe	Tourismusabgabe
Abgabe	Ausschließliche Gemeindeabgabe *)	Ausschließliche Gemeindeabgabe (landesgestzl. Ermächtigung)	Ausschließliche Landesabgabe	Gemeinschaftliche Landesabgabe	Ausschließliche Gemeindeabgabe *)
Besteuerungsobjekt	Vorübergehende Unterkunftnahme	Nächtigung ohne Wohnsitz in Unterkunft	Nächtigung ohne Wohnsitz in Unterkunft	Nächtigung in Gästeunterkunft	Nächtigung in Gästeunterkunft
Besteuerungssubjekt	Gast	Gast	Gast	Gast	Gast
Bemessungsgrundlage	Nächtigung (max 2 Monate)	Nächtigung (max 3 Monate) Aufwand für Fremdenverkehrsförderung und Beschaffenheit der örtl. Fremdenverkehrseinrichtungen	Nächtigung (max 3 Monate)	Nächtigung (max 60 Nächte); abhängig von Ortsklasse	Nächtigung (max 60 Nächte); abhängig von Ortsklasse
Höhe	1,5 Euro/Nacht	0,36 – 2 Euro/Nacht	0,5 Euro/Nacht	0,5 – 2,20 Euro/Nacht	0 – 1,68 Euro/Nacht
Wertsicherung	-	-	-	x	x
Einhebung	Unterkunftgeber (spätestens mit Rechnung); Haftung (!)	Unterkunftgeber; Haftung (!)	Unterkunftgeber; Haftung (!) Gemeinde für Land	Unterkunftgeber, Haftung (!) Gemeinde für Gemeinde/Land	Unterkunftgeber; Haftung (!)
Fälligkeit	Gast: spätestens mit Rechnung Unterkunftgeber: 10. d Folgemonats	Gast: letzter Aufenthaltstag Unterkunftgeber: 15. d Folgemonats	Gast: letzter Aufenthaltstag Unterkunftgeber: 15. d Folgemonats Gemeinde: 20. d Folgemonats	Gast: letzte Nächtigung Unterkunftgeber: 15 d Folgemonats Gemeinde: vierteljährlich an Land	Gast: mit 1. Nächtigung; anderer Zeitpunkt durch Gemeinde-VO; Gemeinde: 15. d Folgemonats – Ende des zweitfolgenden Monats (Gemeinde-VO regelt)
Regelungshoheit	Land	Land / Gemeinde	Land	Land	Land/Gemeinde
Ertragshoheit	0,1 Euro/Nacht Gemeinde Örtl. Tourismusverband 0,05 Euro/Nacht 0,45 Euro/Nacht Landestourismusverband (Marketingbeitrag) Grundbetrag (0,9 Euro/Nacht): 50vH örtl. Tourismusverband 40vH Gemeinde 10vH Landestourismusverband	Gemeinde	95vH Land 5vH Gemeinde	35vH Gemeinde 65vH Land	95vH örtl. Tourismusverband 5vH Gemeinde
Zweckwidmung	s.o.	-	-	Weiterentwicklung des örtlichen bzw landesweiten Tourismus	s.o.

	Salzburg	Steiermark	Tirol	Vorarlberg	Wien
Gesetz	OrtstaxenG	Nächtigungs- und FerienwohnungsabgabenG	AufenthaltsabgabeG	TourismusG	TourismusförderungsG
Name	Allgemeine Ortstaxe	Nächtigungsabgabe	Aufenthaltsabgabe	Gästetaxe	Ortstaxe
Abgabe	Ausschließliche Gemeindeabgabe (landesgestztl. Ermächtigung *)	Gemeinschaftliche Landesabgabe *)	Ausschließliche Landesabgabe *)	Ausschließliche Gemeindeabgabe (landesgestztl. Ermächtigung)	Ausschließliche Gemeindeabgabe *)
Besteuerungsobjekt	Nächtigung in Wohnungen, die nicht dem dauernden Wohnbedarf dienen	Unterkunftnahme in Beherbergungsbetrieb, Campingplatz, Privatunterkunft (ohne dort Hauptwohnsitz zu begründen)	Nächtigung im Rahmen des Tourismus	(vorübergehende) Nächtigung im Gemeindegebiet	Aufenthaltnahme in Beherbergungsbetrieb
Besteuerungssubjekt	Gast	Gast	Gast	Gast	Gast
Bemessungsgrundlage	Nächtigung	Nächtigung	Nächtigung	Nächtigung (max 3 Monate)	Beherbergungsentgelt; abzüglich USt, ortsübliches Frühstück, Beheizung der Gästezimmer, Bedienungsgeld (bei Garantielohnsystem) → nur wenn vidierte Entgelttabelle im Betrieb aushängt
Höhe	Max 1,1 Euro/Nacht	1 Euro/Nacht	0,55 Euro/Nacht; durch VO d LLReg bis 3 Euro/Nacht für Gebiet eines Tourismusverbandes	Max 2,10 Euro/Nacht	2,8vH der Bemessungsgrundlage
Wertsicherung	-	-	-	x	-
Einhebung	Unterkunftgeber; Haftung (!)	Unterkunftgeber; Haftung (!), soweit eigene Rechnung beglichen	Unterkunftgeber, Haftung (!) außer Nächtigungsentgelt ohne sein Verschulden uneinbringlich	Unterkunftgeber; Haftung (!)	Unterkunftgeber; Haftung (!)
Fälligkeit	Gast: Unterkunftgeber: 15. d Folgemonats; alt. System v Abgabemeldeblättern § & Abs 2	Gast: mit Begleichung der Rechnung Unterkunftgeber: vierteljährlich Gemeinde: 15 d Folgemonats	Gast: Mit Ende des Aufenthalts Unterkunftgeber: Ende d Folgemonats → an Tourismusverband	Gast: am letzten Aufenthaltstag Unterkunftgeber: vgl Gemeinde-VO	Unterkunftgeber: 15. d Folgemonats; kürzere Frist durch Behörde im begründeten Einzelfall mgl
Regelungshoheit	Land/Gemeinde	Land	Land	Land/Gemeinde	Land
Ertragshoheit	96vH Örtl. Tourismusverband 4vH Gemeinde Alt: 100vH Gemeinde	70vH Gemeinde bzw 70vH an örtl. Tourismusverband 30vH Land	100vH Örtl. Tourismusverband Bekanntgabe der vereinnahmten Beträge gilt als Zuweisung an Tourismusverband	100vH Gemeinde	100vH Land → Überweisung an Landestourismusverband als Förderungsbeitrag
Zweckwidmung	Schaffung und Erhaltung v Tourisuseinrichtungen, sowie Förderung d Tourismus	Land: Förderung des Tourismus Örtl. Tourismusverband: Erfüllung ihrer gesetzl. Aufgaben	-	Deckung ihres Aufwandes für Einrichtungen und tourismusfördernde Maßnahmen	Landesverband hat Tourismus in Wien zu fördern

*) Bei den markierten Abgaben wird ein großer Teil des Ertrages einer Körperschaft öffentlichen Rechts (Tourismusverband) überlassen, sodass je nach genauer gesetzlicher Ausgestaltung unter Umständen die Abgabeneigenschaft in Frage zu stellen ist. Die Abgabeneigenschaft ist jedenfalls für Wien höchstgerichtlich bestätigt.

7.2. KURTAXE

	Burgenland	Salzburg			Steiermark
Gesetz	Heilvorkommen u. KororteG	KurtaxenG *)	KurtaxenG *)	KurtaxenG *)	KurabgabeG
Name	Kurtaxe	Allgemeine Kurtaxe	Besondere Kurtaxe	Forschungsinstituts-Abgabe	Kurabgabe
Abgabe	Ausschließliche Landesabgabe	Ausschließliche Landesabgabe	Ausschließliche Landesabgabe; zusätzliche Ermächtigung zu Gemeindeabgabe vom selben Besteuerungsgegenstand	Ausschließliche Landesabgabe	Ausschließliche Landesabgabe
Besteuerungsobjekt	Vorübergehendes Verweilen in Kurbezirk	Nächtigung in nicht dem dauernden Wohnbedarf dienenden Wohnungen im Kurbezirk	Ferienwohnung Dauernd abgestellte Wohnwägen	Mehrtägige Aufenthalte in den Orten Bad Gastein und Bad Hofgastein	Aufenthalt von Kurgast während Kursaison (Mindestzeitraum je Kurbezirk)
Besteuerungssubjekt	Kurgast	Kurgast	Eigentümer bzw Nutzungsberechtigte	Kurgast	Kurgast
Bemessungsgrundlage	-	-	-	-	-
Höhe	Grundbetrag: 1,6-2,5 Euro/Nacht → VO d LReg Marketingbetrag: 0,2 Euro	0,15 – 2 Euro/Nacht → Kurkommission	Landesabgabe: Max 130 – 360fache der allgemeinen Kurtaxe, gestaffelt nach Nutzfläche; → Kurkommission Gemeindeabgabe: max 30vH des Pauschalbetrags der jeweiligen besonderen Kurtaxe → Gemeinde	Max 1,1 Euro/Nacht → Kurkommission	Max 1 Euro/Nacht → VO d LReg
Wertsicherung	-	-	-	-	-
Einhebung	Unterkunftgeber; Haftet für Abführen soweit er Beherbergungsentgelt erhält	Unterkunftgeber; haftet für Abgabenschuld	Eigentümer bzw Nutzungsberechtigte	Unterkunftgeber; haftet für Abgabenschuld	Unterkunftgeber
Fälligkeit	Gast: spätestens mit Bezahlen d Rechnung Unterkunftgeber: Abführen bis 10. D Folgemonats	Abgabenerklärung bis 15. des Folgemonats; alt. System der Abgabemeldebücher mit monatlicher Vorschreibung durch Behörde	Bis 15. 02 des Folgejahres	Abgabenerklärung bis 15. des Folgemonats; alt. System der Abgabemeldebücher mit monatlicher Vorschreibung durch Behörde	Gast: spätestens mit Bezahlen d Rechnung Unterkunftgeber: Abführen bis 10. d Folgemonats
Regelungshoheit	Land	Land	Land (+ Gemeinde, falls Ermächtigung genutzt)	Land	Land
Ertragshoheit	Land, dieses verteilt: Grundbetrag: 70vH Kurfonds 20vH Gemeinde 10vH Landestourismusverband Marketingbetrag: 100vH Landestourismusverband	Land 0,04 Euro/Nacht Dachmarkenwerbung 4vH Gemeinde für Einhebung 96vH Kurfonds oder Tourismusverband	Land, dieses verteilt Ferienwohnungen: 50vH Gemeinde 50vH Land Wohnwagen: 70vH Land 30vH Gemeinde (Gemeinde 100vH)	Land 100vH Förderungsbeitrag Forschungsinstitut	Land 100vH Kurfonds
Zweckwidmung	X (für Grundbetrag)	s.o.	Schaffung u Erhaltung von erschwinglichem Wohnraum für Einwohner	s.o.	Deckung der Ausgaben der Kurkommission

*) Systematik folgt Sbg Ortstaxe

7.3. INTERESSENTENBEITRAG

	Burgenland	Kärnten	Niederösterreich	Oberösterreich	
Gesetz	TourismusG	TourismusabgabeG	TourismusG	TourismusG	
Name	Tourismusförderungsbeitrag	Tourismusabgabe	Interessentenbeitrag	Interessentenbeitrag	
Abgabe	Öffentlich-rechtliche Geldleistung *)	Gemeinschaftliche Landesabgabe	Gemeinschaftliche Landesabgabe *)	Öffentlich-rechtliche Geldleistung *)	
Besteuerungsobjekt	Un/mitelbare Tourismusnutzen	Un/mitelbare Tourismusnutzen	Un/mitelbare Tourismusnutzen	Un/mitelbare Tourismusnutzen	
Besteuerungssubjekt	Unternehmer i d Gemeinde bzw freiwillige Mitglieder des örtl. Tourismusverbandes	Lokale, selbständige Erwerbstätige mit Einkünften gem § 2 Abs 3 Z 1 – 3 und 6 EStG	Lokale, selbständige Erwerbstätige („Unternehmer“)	Lokale, selbständig Erwerbstätige iSd § 2 UStG („Tourismusinteressenten“)	
Bemessungsgrundlage	Lokaler Nettojahresumsatz des zweitvorangegangenen Jahres; Staffelung nach Ortsklasse Pauschalbetrag für Privatzimmervermieter	Steuerbare Umsätze iSd § 1 Abs 1 UStG des zweitvorangegangenen Jahres in Ktn mit Ausnahmen nach § 5 Abs 1 TourismusabgabeG	Lokaler Nettojahresumsatz des zweitvorangegangenen Jahres mit Ausnahmen nach § 13 Abs 7 TourismusG	Lokaler Nettojahresumsatz des zweitvorangegangenen Jahres mit Ausnahmen nach § 37 Abs 1 TourismusG	
Höhe	0,5 – 1,5‰ der Bemessungsgrundlage; abhängig von Beitragsgruppe	0,29 – 3,98‰ der Bemessungsgrundlage abhängig von Beitragsgruppe und Anzahl der Nächtigungen je Einwohner	Freibetrag 150.000 Euro Höchstberechnungsgrundlage 1 Mio Euro; 0 – 2,30‰ abhängig von Ortsklasse und Abgabengruppe	0 - 5‰ der Bemessungsgrundlage abhängig von Beitragsgruppe und Ortsklasse	
Wertsicherung	x	-	x	-	
Einhebung	Landestourismusverband	Gemeinde	Gemeinde	Interessentenbeitragstelle des Landes	
Fälligkeit	Jährlich bis 31.03: Unternehmer gibt Bemessungsgrundlage bekannt Landestourismusverband schreibt Höhe per Bescheid vor	Jährlich bis 31.03: Abgabenerklärung des Unternehmers Bgm schreibt Höhe per Bescheid vor Gemeinde überweist an Land bis 20. D Folgemonats	Jährlich bis 31.05 Abgabenerklärung des Unternehmers Binnen 15 Tagen ab Bescheid der Gemeinde Gemeinde überweist vierteljährlich an Land	Jährlich bis 31.09 Beitragserklärung des Unternehmers; Abführung bis 15.10 gem Erklärung an Interessentenbeitragsstelle des Landes Bis 15.11 Überweisung an Tourismusverband	
Regelungshoheit	Land	Land	Land	Land	
Ertragshoheit	10vH Landestourismusverband (Einhebung) 15% Landestourismusverband 35% Regionaler Tourismusverband 50% Örtlicher Tourismusverband	35vH Land 65vH Gemeinde Gemeinde: 50% nach Aufkommen der Tourismusabgabe, 50% nach Nächtigungen	95vH Gemeinde 5vH Land	100vH Örtlicher Tourismusverband	
Zweckwidmung	Aufgaben der Tourismusverbände: alle maßnahmen zur Förderung des Tourismus	Land: 1/3 Umweltschutzmaßnahmen im Interesse des Tourismus, 2/3 Tourismusaufgaben des Landes	Weiterentwicklung und Förderung des lokalen bzw landesweiten Tourismus	s.o.	

	Salzburg	Steiermark	Tirol	Vorarlberg	
Gesetz	TourismusG	TourismusG	TourismusG	TourismusG	
Name	Verbandsbeitrag	Interessentenbeitrag	Verbandsbeitrag	Tourismusbeitrag	
Abgabe	Öffentlich-rechtliche Geldleistung *)	Öffentlich-rechtliche Geldleistung *)	Öffentlich-rechtliche Geldleistung *)	Ausschließliche Gemeindeabgabe (landesgestztl. Ermächtigung)	
Besteuerungsobjekt	Un/mitelbare Tourismusnutzen	Un/mitelbare Tourismusnutzen	Un/mitelbare Tourismusnutzen	Un/mitelbare Tourismusnutzen	
Besteuerungssubjekt	Pflichtmitglied v Tourismusverband	Selbständig Erwerbstätige („Tourismusinteressenten“)	Lokale, selbständig Erwerbstätige iSd § 2 UStG (=Pflichtmitglieder des Tourismusverbandes)	Lokale, selbständig Erwerbstätige	
Bemessungsgrundlage	Lokaler Nettojahresumsatz des zweitvorangegangenen Jahres iSd UStG mit Ausnahmen nach § 32 Abs 4 und § 35 Abs 1 TourismusG	Lokaler Nettojahresumsatz des zweitvorangegangenen Jahres iSd UStG mit Ausnahmen nach § 31 Abs 1 TourismusG	Lokaler Nettojahresumsatz des zweitvorangegangenen Jahres iSd UStG mit Ausnahmen nach § 31 Abs 1 TourismusG	Lokaler Nettojahresumsatz des zweitvorangegangenen Jahres iSd UStG mit Ausnahmen nach § 10 Abs 1 TourismusG abhängig von Abgabengruppe (= abhängig von Erwerbszweig und Ortsklasse)	
Höhe	0,3 – 3,6% der Bemessungsgrundlage abhängig von Beitragsgruppe	31,98 – 14613 Euro abhängig von Beitragsgruppe, Umsatzstufe und Ortsklasse (Stand 2003)	6 – 15,8% („Promillesatz“) der Grundzahl, die sich aus der Bemessungsgrundlage abhängig von der Beitragsgruppe ergibt	Hebesatz (durch VO der Gemeinde; veranschlagtes Gesamtaufkommen/Summe der Bemessungsgrundlagen des Vorjahres) multipliziert mit Bemessungsgrundlage	
Wertsicherung	-	x	-	-	
Einhebung	Landesabgabenamt	Gemeinde, soweit Vorschreibung mittels Bescheid Amt der LReg	Amt d LReg	Gemeinde	
Fälligkeit	Bis 31.05 Erklärung der Beitragsbemessung durch Pflichtmitglied Bis 15.06 Entrichtung an Landesabgabenamt Fälligkeit durch Verband auf 15.10 verlegbar;	Bis 15.09 Beitragserklärung des Tourismusinteressenten, Fälligkeit 30.09; Bis 31.10: Gemeinde überweist an Tourismusverband	Vorschreibung durch Amt d LReg frühestens innerhalb des Vorschreibungszeitraumes	Bis 15.06 Bemessung und Entrichtung durch Unternehmer	
Regelungshoheit	Land	Land	Land	Land / Gemeinde	
Ertragshoheit	4vH Land (Einhebung) 90% Örtlicher Tourismusverband 10% Tourismusförderungsfonds	8vH Gemeinde 92vH Tourismusverband	4vH Land (Einhebung) 96vH Örtlicher Tourismusverband	Gemeinde	
Zweckwidmung	Wahrung, Förderung und Vertretung der örtlichen Belange des Tourismus	Tourismuszwecke	Wahrung, Förderung und Vertretung der örtlichen und regionalen Belange des Tourismus	Förderung des Tourismus	

*) Die Abgabeneigenschaft der meisten markierten öffentlich-rechtlichen Geldleistungen wurde in der Vergangenheit vom VfGH verneint. Im Lichte der jüngeren Judikatur, insb VfSlg 16.454/2002, besteht die Möglichkeit, dass der VfGH zukünftig manche dieser öffentlich-rechtlichen Geldleistungen doch als Abgaben einstufen könnte.

7.4. Leistungen an TOURISMUSFÖRDERUNGSFONDS

	Salzburg	Steiermark	Tirol	
Gesetz	TourismusG	TourismusG	TourismusG	
Name des Fonds	Sbg Tourismusförderungsfonds	Stm Tourismusförderungsfonds	Tir Tourismusförderungsfonds	
Fondsorgane	Fondskommission	-- (verwaltet von LReg)	Kuratorium	
Eigene Rechtspersönlichkeit	x	-	x	
Abgabe	Öffentlich-rechtliche Geldleistung	--	Öffentlich-rechtliche Geldleistung	
Fondsmittel	Fondsbeiträge Ertragsanteile der Verbandsbeiträge Aufnahme von Darlehen Erträge aus Fondsvermögen Stiftungen und sonstige Einnahmen	75% der Landesertragsanteile Ortstaxe Tilgungsrate gewährter Darlehen Zinserträge aus gewährten Darlehen Zurückgeforderte Mittel Ertrag der angelegten Mittel Sonstige Zuwendungen	Beiträge der Pflichtmitglieder Zuschüsse des Landes Sonstige Zuwendungen	
Besteuerungssubjekt	Land/Forstwirte, Beherbergungsunternehmer, Privatimmervermieter, Campinplatzbetreiber, Inhaber von Ferienwohnungen, Dauermieter auf Campinplätzen	-	Lokale, selbständig Erwerbstätige iSd § 2 UStG (=Pflichtmitglieder des Tourismusverbandes)	
Bemessungsgrundlage	Vgl § 51	-	Grundzahl, dh 5 – 100vH des beitragspflichtigen Umsatzes in Tir abhängig von Beitragsgruppe	
Höhe	0,05 Euro/Nacht in Beherbergungsbetrieb, Rest siehe § 51	-	1,2‰ der Bemessungsgrundlage	
Wertsicherung	-	-	-	
Einhebung	Für Land/Forstwirte: Finanzamt Sonst: Gemeinde	-	Amt d LReg	
Fälligkeit	Gemeinde an Fonds: 01.05 und 01.11 Sonst vgl § 51	-	Nach Vorschreibung, frühestens während Beitragszeitraumes	
Regelungshoheit	Land	Land	Land	
Ertragshoheit	4vH Gemeinde/Bund (Einhebung) 96vH Fonds	Land	4vH Land (Einhebung) 96vH Fonds	
Zweckwidmung	Förderung der Sbg Festspiele Förderung des überregionalen Tourismus durch Zuwendungen, Darlehen, etc	Förderung des Tourismus	Förderung des Tourismus, insb Tourismuswerbung	

7.5. FERIENWOHNUNGSABGABE

	Burgenland	Kärnten	Oberösterreich	Salzburg	Salzburg	Steiermark	Tirol
Gesetz	TourismusG	Orts- und NächtigungstaxenG	TourismusabgabeG	OrtstaxenG	OrtstaxenG	Nächtigungs- und Ferienwohnungsabgabegesetz	AufenthaltsabgabeG
Name	Tourismusabgabe für Ferienwohnungen	Pauschalierte Ortstaxe	Tourismusabgabe (für Ferienwohnungen)	Besondere Ortstaxe	Besondere Ortstaxe	Ferienwohnungsabgabe	Freizeitwohnsitzpauschale
Abgabe	Gemeinschaftliche Landesabgabe *)	Ausschließliche Gemeindeabgabe (landesgestzl. Ermächtigung)	Ausschließliche Gemeindeabgabe *)	Gemeinschaftliche Landesabgabe	Ausschließliche Gemeindeabgabe (landesgestzl. Ermächtigung)	Ausschließliche Gemeindeabgabe	Ausschließliche Landesabgabe *)
Besteuerungsobjekt	Freizeitnutzen von Ferienwohnung (kein dauernder Wohnbedarf, kein Hauptwohnsitz)	Freizeitnutzen von Ferienwohnung (kein dauernder Wohnbedarf, überwiegend Erholungszwecke)	Freizeitnutzen von Ferienwohnung (kein dauernder Wohnbedarf, überwiegend Erholungszwecke)	Freizeitnutzen von Ferienwohnung inkl. Wohnwagen (kein dauernder Wohnbedarf, überwiegend Erholungszwecke)	Vgl. besondere Ortstaxe	Freizeitnutzen von Ferienwohnung (kein dauernder Wohnbedarf, überwiegend Erholungszwecke)	Freizeitnutzen von Freizeitwohnsitz (kein dauernder Wohnbedarf, überwiegend Erholungszwecke)
Besteuerungssubjekt	Eigentümer	Eigentümer	Eigentümer / Inhaber	Eigentümer / Nutzungsberechtigter / Mieter d Campingstellfläche	Vgl. besondere Ortstaxe	Eigentümer	Verfügungsberechtigter
Bemessungsgrundlage	Verbaute Fläche	Durchschnittliche Nächtigungszahl abhängig von Nutzfläche der Wohnung (100 – 200)	Durchschnittliche Nächtigungszahl abhängig von Nutzfläche der Wohnung (60 – 90)	Durchschnittliche Nächtigungszahl abhängig von Nutzfläche der Wohnung (max 130 – 360); Festsetzung obliegt Gemeinde (min 50vH)	Vgl. besondere Ortstaxe	Nutzfläche	Durchschnittliche Nächtigungszahl abhängig von Nutzfläche der Wohnung (120 – 360)
Höhe	Gestaffelt nach Bemessungsgrundlage von 44,30 – 177,50 Euro/Jahr	Durchschnittliche Höhe der Ortstaxe mal Bemessungsgrundlage abzüglich der für Nächtigungen eingehobenen „normalen“ Ortstaxe	Durchschnittliche Höhe der Tourismusabgabe/Nacht (0 – 1,68 Euro) mal Bemessungsgrundlage	Ortstaxe mal Bemessungsgrundlage	Max 30vH der besonderen Ortstaxe (gemeinschaftliche Landesabgabe)	Gestaffelt nach Bemessungsgrundlage von 70 – 160 Euro/Jahr (bzw 150 – 300 Euro/Jahr)	Aufenthaltsabgabe mal Bemessungsgrundlage
Abgrenzung Ortstaxe	-	x	-	-	-	x	x
Wertsicherung	-	-	x	-	-	-	-
Einhebung	Gemeinde	Gemeinde	Gemeinde	Gemeinde	Gemeinde	Gemeinde	Tourismusverband
Fälligkeit	01.01	Fälligkeit 01.12, Entrichtung 15.12	01.12 für das aktuelle Kalenderjahr	Abgabenerklärung Einhebung bis 15.02	Vgl. besondere Ortstaxe	01.01 bzw nach bescheidmäßiger Festsetzung	Fälligkeit 01.11, Entrichtung bis 10.11
Regelungshoheit	Land	Land / Gemeinde	Land / Gemeinde	Land / Gemeinde (Höhe)	Gemeinde	Land / Gemeinde (Höhe)	Land
Ertragshoheit	25vH Gemeinde 75vH Örtlicher Tourismusverband	100vH Land	5vH Gemeinde 95vH Tourismusverband	50vH Land 50vH Gemeinde	100vH Gemeinde	100vH Gemeinde	100vH Land → 100vH Tourismusverband
Zweckwidmung	Für Tourismusverband: Alle Maßnahmen zu Förderung des Tourismus	-	Deckung des Aufwands für die Tourismusförderung	Land: Sicherung v Arbeitsplätzen im ländl Raum Gemeinde: -	Schaffung/Erhaltung verschwindlichen Wohnraum für Einheimische	Erfüllung der gesetzlichen Aufgaben	Förderung des Tourismus

*) Vgl Anmerkung zur Ortstaxe unter 7.1.

7.6. ZWEITWOHNSITZABGABE

	Kärnten	Vorarlberg		
Gesetz	ZweitwohnsitzabgabeG	ZweitwohnsitzabgabeG		
Name	Zweitwohnsitzabgabe	Zweitwohnsitzabgabe		
Abgabe	Ausschließliche Gemeindeabgabe (landesgestztl. Ermächtigung)	Ausschließliche Gemeindeabgabe (landesgestztl. Ermächtigung)		
Besteuerungsobjekt	Zweitwohnsitz zu Erholungszwecken (Innehabung von Wohnung; Verwendungsmöglichkeit, nur zeitweiliger Wohnbedarf)	Zweitwohnsitz zu Erholungszwecken (Innehabung von Wohnung; Verwendungsmöglichkeit, nur zeitweiliger Wohnbedarf)		
Besteuerungssubjekt	Eigentümer der Wohnung bei Selbstverwendung/unentgeltl. Überlassung Inhaber der Wohnung bei entgeltlicher Überlassung > 1 Jahr	Eigentümer der Wohnung Inhaber der Wohnung bei Überlassung > 1 Jahr		
Bemessungsgrundlage	Nutzfläche der Wohnung	Geschoßfläche der Wohnung (= inkl. Wände und allgemeiner Teile)		
Höhe	Höchstsätze gestaffelt nach Bemessungsgrundlage von 10 – 55 Euro/Jahr; konkrete Abgabenhöhe durch VO der Gemeinde abhängig v Belastung der Gemeinde durch Zweitwohnsitze und Verkehrswert derselben abhängig zu restlichen Gemeinden in Ktn; Staffelung nach Ortsteilen mgl.	Höchstsätze gestaffelt nach Bemessungsgrundlage und Ortsklasse von 4,28 – 6,60 Euro/m2/Jahr; ab 71m2 je weiterem m2 geringerer Betrag		
Wertsicherung	x	x		
Einhebung	Gemeinde	Gemeinde		
Fälligkeit	Fälligkeit 01.12, Entrichtung bis 15.12	Entstehung 01.01, Abführen bis 15.06		
Regelungshoheit	Land / Gemeinde	Land / Gemeinde		
Ertragshoheit	Gemeinde	Gemeinde		
Zweckwidmung	-	-		