

Lieferaufträge
Fragen Auftrags-
vergabe
Th. Mayer/Th. Neger/
Doriath

RFG

Recht & Finanzen für Gemeinden

Schwerpunkt

Windkraftanlage

Volksbefragungen zu Windkraftstandorten

Christoph Jirak, Patrick Skalitzky

UVP-G-Nov: Verfahrensbeschleunigung und Klimaschutz

Mario Walcher, Marco Wallner

Aktuelles

Steuer-Radar

Beiträge

Besteuerung von Zweitwohnsitzen

Georg Eisenberger, Julia Holzmann

Befangenheit von Gemeinderatsmitgliedern bei
Flächenwidmungsplanänderungen

Pascal Dreier, Andreas Ulm

Vertretung in der Gemeinde

Lisa Groß

VRV: Vorauszahlungen bei Dauerschuldverhältnissen

Alexander Herbst, Veronika Meszarits

Die Besteuerung von Zweitwohnsitzen in den Bundesländern Kärnten, Salzburg, Steiermark, Tirol und Vorarlberg

Grundfragen und eine vergleichende Analyse der landesgesetzlichen Regelungen

Der Beitrag schnell gelesen

Die landesrechtlichen Vorschriften iZm Zweitwohnsitzen werden zunehmend restriktiver und komplexer. Es wird versucht, die Errichtung von Zweitwohnsitzen einzudämmen. Einige Bundesländer verfolgen diesbezüglich eine Doppelstrategie: Bau-, raumordnungs- und grundverkehrsrechtliche Maßnahmen werden mit abgabenrechtlichen Maßnahmen verknüpft. Zweitwohnsitzabgaben belasten die Innehabung von Wohnraum, der nicht als Hauptwohnsitz genutzt wird. Gemeinden soll damit eine zusätzliche Einnahmequelle eröffnet werden, um die durch Zweitwohnsitze entstehenden Aufwendungen

abzudecken. Dieser Beitrag beleuchtet die unterschiedlichen landesgesetzlichen Regelungen über die Einhebung von Zweitwohnsitzabgaben sowie die damit im Zusammenhang stehenden Grundsatzfragen.

Steuerrecht

FAG; F-VG; K-ZWAG; Sbg ZWAG; StZWAG; TFLAG; VlbG ZweitwohnsitzabgabeG

RFG 2023/26



Univ.-Prof. Dr. Prof. TU Graz e.H. GEORG EISENBERGER ist Universitätsprofessor am Institut für öffentliches Recht und Politikwissenschaft der Karl-Franzens-Universität Graz und Partner bei Eisenberger Rechtsanwälte. Mag.^a JULIA HOLZMANN, MBA, ist Rechtsanwältin und ständige Substitutin bei Eisenberger Rechtsanwälte.

Inhaltsübersicht:

- A. Zielsetzung von Zweitwohnsitzabgaben
- B. Kompetenz zur Einhebung von Zweitwohnsitzabgaben
- C. Einhebung von Zweitwohnsitzabgaben
 1. Einhebung von Zweitwohnsitzabgaben in den Bundesländern
 2. Voraussetzungen für die Einhebung und der Abgabegenstand
 3. Ausnahmen von der Abgabepflicht
 4. Abgabenschuldner
 5. Höhe und Fälligkeit der Abgabe
- D. Resümee

A. Zielsetzung von Zweitwohnsitzabgaben

Die wachsende Nachfrage nach Zweitwohnsitzen in den attraktiven Tourismusregionen Österreichs wird mittlerweile in vielen Teilen des Landes nicht mehr ausschließlich positiv wahrgenommen. Ein Übermaß an Zweitwohnsitzen, die den Großteil des Jahres ungenutzt bleiben, hat einen negativen Einfluss auf die Siedlungsstruktur der Region und führt zu einer rückläufigen touristischen Wertschöpfung. Die steigende Anzahl an Zweitwohnsitzen und va die Bereitschaft wohlhabender Investoren, exorbitante Preise für Immobilien in attraktiven Lagen zu bezahlen, trägt zu einer weiteren Erhöhung der ohnehin steigenden Immobilienpreise bei. Ein Ausverkauf der Heimat sowie die Verdrängung der regionalen Bevölkerung werden befürchtet.¹

Zweitwohnsitze belasten die kommunalen Finanzen zudem ähnlich wie Hauptwohnsitze; sie bringen im laufenden Betrieb

aber deutlich weniger Wertschöpfung. Die Gemeinden müssen aufgrund der steigenden Anzahl an Zweitwohnsitzen Kosten tragen (zB für die Bereitstellung der Infrastruktur), die durch Benützunggebühren nicht abgedeckt werden können. Diesen Kosten stehen keine Einnahmen der Gemeinden aus Ertragsanteilen im Rahmen des Finanzausgleichs gegenüber.² Die Erhebung von Zweitwohnsitzabgaben soll deren übermäßige Entwicklung hintanhaltend sowie den damit insgesamt entstehenden finanziellen Belastungen entgegenwirken.³

B. Kompetenz zur Einhebung von Zweitwohnsitzabgaben

Die Möglichkeit zur Erhebung von Zweitwohnsitzabgaben wurde mit dem FAG 1993⁴ geschaffen, und zwar durch Aufnahme der Zweitwohnsitzabgabe in den Katalog der ausschließlichen Landes(Gemeinde)abgaben.⁵ Dadurch wurden die Länder gem § 8 Abs 1 F-VG⁶ ermächtigt, die Erhebung und Verwaltung einer solchen Abgabe zu regeln. Aktuell stellt § 16 Abs 1 Z 4 FAG

¹ Weiterführend s Eisenberger/Holzmann, Praxishandbuch Zweitwohnsitz (2021) 1.

² ErläutRV 867 BlgNR 18. GP 20.

³ Wegscheider, Abgabegenstand „Zweitwohnsitz“ – Finanzverfassungsrechtliche Grundlagen und die konkrete Ausgestaltung der Zweitwohnsitzabgabe in Kärnten, in FS Charlotte Havranek zum 65. Geburtstag (2007) 318.

⁴ BG, mit dem der Finanzausgleich für die Jahre 1993 bis 1995 geregelt wird und sonstige finanzausgleichsrechtliche Bestimmungen getroffen werden (Finanzausgleichsgesetz 1993 – FAG 1993), und BVG, mit dem das Finanzverfassungsgesetz 1948 geändert wird, BGBl 1993/30 idF BGBl 1995/297.

⁵ Doralt/Ruppe, Steuerrecht Band II⁸ (2019) Rz 1194.

⁶ BVG über die Regelung der finanziellen Beziehungen zwischen dem Bund und den übrigen Gebietskörperschaften (Finanz-Verfassungsgesetz 1948 – F-VG 1948) BGBl 1948/45, idF BGBl I 2012/51.

2017⁷ die Rechtsgrundlage für die Erhebung von Zweitwohnsitzabgaben dar.

Die Entscheidung über die Erhebung einer Zweitwohnsitzabgabe und die konkrete Ausgestaltung dieser Abgabe obliegt den Landesgesetzgebern.

Da den Landesgesetzgebern die Kompetenz zur Regelung der Abgaben zukommt, können die Gemeinden Zweitwohnsitzabgaben nicht nach freiem Ermessen einheben. Gibt es keine entsprechende landesgesetzliche Regelung, welche die finanzausgleichsgesetzliche Ermächtigung für die Gemeinden umsetzt, können diese auch keine Zweitwohnsitzabgabe erheben.⁸ Die Gemeinden sind in diesem Punkt also von den Landesgesetzgebern abhängig.⁹

Zweitwohnsitzabgaben sind ungeachtet dessen **ausschließliche Gemeindeabgaben**.¹⁰ Die Einhebung der Abgaben obliegt der Gemeinde, und auch der Ertrag kommt nach § 6 Abs 1 Z 5 F-VG zur Gänze der Gemeinde zu.

Der Landesgesetzgeber hat bei Ausgestaltung der Abgaben auf regionale Erfordernisse und sonstige landesgesetzliche Bestimmungen Rücksicht zu nehmen.¹¹ Der Landesgesetzgeber kann

- ▶ die Abgabe selbst umfassend regeln oder
- ▶ nur die wesentlichen Merkmale der Abgabe festlegen.

Zu den **wesentlichen Merkmalen**, die der Landesgesetzgeber jedenfalls regeln muss, gehören etwa der Besteuerungsgegenstand, die Regelung der Steuerschuldnerschaft und das zulässige Höchstausmaß der Abgabe.¹² Keine wesentlichen Merkmale sind hingegen sachliche und persönliche Steuerbefreiungen, der Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld und die Form der Entrichtung. Die Regelung dieser Aspekte könnte daher den Gemeinden überlassen werden.¹³

Zweitwohnsitzabgaben sind **Aufwandssteuern**. Sie dürfen daher nur erhoben werden, um den durch Zweitwohnsitze verursachten Finanzbedarf der Gemeinden abzudecken.¹⁴ Als Kriterium für die Abgabenhöhe können nur jene Belastungen herangezogen werden, die nicht bereits durch Benützungsgebühren oder andere auf die Aufwendung bezugnehmenden Einnahmen der Gemeinde (zB Fremdenverkehrsabgaben für die touristische Infrastruktur) gedeckt werden können. Die Höhe der Abgabe ist aber nicht strikt von bestimmten Aufwendungen der Gemeinde abhängig.¹⁵ Die Zweitwohnsitzabgabe unterliegt somit keinem strengen Äquivalenzprinzip (anders zB die Kanalabgabe¹⁶). Die Abgabe ist also nicht zwingend so auszugestalten, dass sie als direkte Abgeltung für die durch Zweitwohnsitze verursachten Kosten gewertet werden muss.¹⁷

C. Einhebung von Zweitwohnsitzabgaben

1. Einhebung von Zweitwohnsitzabgaben in den Bundesländern

Eine Zweitwohnsitzabgabe zum Ausgleich der Kosten, die einer Gemeinde durch Zweitwohnsitze entstehen, wird derzeit in **fünf Bundesländern** Österreichs eingehoben, und zwar in

- ▶ Kärnten (K-ZWAG),¹⁸
- ▶ Salzburg (Sbg ZWAG),¹⁹
- ▶ der Steiermark (StZWAG),²⁰
- ▶ Tirol (TFLAG)²¹ und
- ▶ Vorarlberg (Vlbg ZweitwohnsitzabgabeG).²²

In diesen Bundesländern wird den Gemeinden eine zusätzliche Einnahmequelle eröffnet, um die Kosten von Zweitwohnsitzen abzudecken. In Vorarlberg wurde die Möglichkeit der Einhebung einer Zweitwohnsitzabgabe bereits 1998 geschaffen, gefolgt von

Kärnten im Jahr 2006. In Tirol wurde ein entsprechendes Gesetz im Jahr 2020²³ erlassen, die Steiermark und Salzburg sind Ende 2022 bzw Anfang 2023 gefolgt.

Eine erhöhte Abgabe iZm Zweitwohnsitzen gibt es auch in **Oberösterreich**. Dort wird für Zweitwohnsitze eine (erhöhte) Freizeitwohnungspauschale (als besondere Form der Ortstaxe) eingehoben. Gemeinden sind zudem ermächtigt, einen Zuschlag zur Freizeitwohnsitzpauschale einzuheben.²⁴ Bei dieser Abgabe handelt es sich aber um eine Fremdenverkehrsabgabe.²⁵ Während Zweitwohnsitzabgaben die besonderen Ausgaben der Gemeinden für Zweitwohnsitze umfassen, berücksichtigen Fremdenverkehrsabgaben den Nutzen durch Fremdenverkehrseinrichtungen.²⁶

2. Voraussetzungen für die Einhebung und der Abgabengegenstand

Neben einer landesgesetzlichen Regelung erfordert die Einhebung in nahezu allen Bundesländern eine Beschlussfassung über die Einhebung der Abgabe im Gemeinderat/in der Gemeindevertretung. Zudem ist der Erlass einer entsprechenden Gemeindeverordnung (insb mit der Höhe der Abgabe) Voraussetzung für deren Einhebung.

In Kärnten, Salzburg, der Steiermark und Vorarlberg steht es den Gemeinden frei, die Einhebung einer Zweitwohnsitzabgabe (und teilweise auch einer Wohnungsleerstandsabgabe)²⁷ zu beschließen.

⁷ BG, mit dem der Finanzausgleich für die Jahre 2017 bis 2023 geregelt wird und sonstige finanzausgleichsrechtliche Bestimmungen getroffen werden (Finanzausgleichsgesetz 2017 – FAG 2017), BGBl I 2016/116 idF BGBl I 2022/133.

⁸ Weiterführend s Eisenberger/Holzmann, Praxishandbuch Zweitwohnsitz (2021) 135f.

⁹ Taucher, Aktuelle Judikatur der Höchstgerichte zur Gemeinde als Steuergläubiger, RFG 2008, 151 (152).

¹⁰ § 16 Abs 2 FAG 2017.

¹¹ ErläutRV 867 BlgNR 18. GP 20.

¹² VfSlg 18.792/2009.

¹³ Wegscheider, Abgabegenstand „Zweitwohnsitz“ – Finanzverfassungsrechtliche Grundlagen und die konkrete Ausgestaltung der Zweitwohnsitzabgabe in Kärnten, in FS Charlotte Havranek zum 65. Geburtstag (2007) 321f.

¹⁴ VfSlg 18.792/2009; Doralt/Ruppe, Steuerrecht Band II⁸ (2019) Rz 1194.

¹⁵ VfSlg 18.792/2009.

¹⁶ VfSlg 11.197/1986; VwGH 22. 12. 1988, 87/17/0199.

¹⁷ VfSlg 18.792/2009.

¹⁸ G vom 29. 9. 2005 über die Erhebung einer Abgabe von Zweitwohnsitzen (Kärntner Zweitwohnsitzabgabengesetz – K-ZWAG), LGBl 2005/84 idF LGBl 2013/85.

¹⁹ Zweitwohnsitz- und Wohnungsleerstandsabgabengesetz – ZWAG, StF LGBl 2022/71.

²⁰ G vom 26. 4. 2022 über die Erhebung von Abgaben auf Zweitwohnsitze und Wohnungen ohne Wohnsitz (Steiermärkisches Zweitwohnsitz- und Wohnungsleerstandsabgabengesetz – StZWAG), StF LGBl 2022/46.

²¹ Freizeitwohnsitz- und Leerstandsabgabengesetz, Tiroler – TFLAG LGBl 2022/86.

²² G über die Erhebung einer Abgabe von Zweitwohnsitzen, LGBl 1997/87 idF LGBl 2019/39.

²³ Bis 31. 12. 2022 war die Erhebung der Abgabe im TFWAG geregelt. Aufgrund zunehmender Spekulationen iZm Grund und Boden hat der Tiroler Landesgesetzgeber zusätzlich eine gesetzliche Grundlage für die Einhebung einer Leerstandsabgabe geschaffen. Seit 1. 1. 2023 ist die Freizeitwohnsitzabgabe daher im TFLAG geregelt, wobei die durch das TFWAG geschaffene Rechtslage weitgehend unverändert übernommen wurde.

²⁴ Achatz, Zur Besteuerung von Freizeitwohnsitzen, RFG 2022, 174 (175).

²⁵ VfGH 23. 6. 2022, E 710/2021.

²⁶ Fremdenverkehrsabgaben sind im Gegensatz zu Zweitwohnsitzabgaben ausschließliche Landesabgaben nach § 6 Abs 1 Z 3 F-VG. Zweitwohnsitzabgaben und Fremdenverkehrsabgaben erfassen vom Belastungskonzept und vom Besteuerungsziel her Unterschiedliches, weshalb sie auch parallel erhoben werden können. Fremdenverkehrsabgaben werden in Form von Ortstaxen, Interessentenbeiträgen und Freizeitwohnungspauschalen erhoben. Vgl dazu VfGH 7. 3. 2022, V 157/2021.

²⁷ Eine Wohnungsleerstandsabgabe kann derzeit von Gemeinden in Salzburg, der Steiermark und in Tirol eingehoben werden.

Lediglich in **Tirol** ist nach § 1 TFLAG für die Verwendung eines Wohnsitzes als Freizeitwohnsitz zwingend eine Freizeitwohnsitzabgabe einzuheben. Es handelt sich also um eine **verpflichtend einzuhebende Gemeindeabgabe**.

In **Kärnten, Salzburg** und der **Steiermark** sind „Zweitwohnsitze“ (im abgabenrechtlichen und nicht im raumordnungsrechtlichen Sinn) der Gegenstand der Abgabepflicht. Der Begriff „Zweitwohnsitze“ wird in diesen drei Bundesländern nahezu übereinstimmend definiert.

Zweitwohnsitze sind alle Wohnsitze, die keine Hauptwohnsitze iSd Art 6 Abs 3 B-VG sind.

Kärnten, Salzburg und die Steiermark haben somit von ihrer Kompetenz zur Besteuerung von Zweitwohnsitzen umfassend Gebrauch gemacht. Da jede Person nur einen Hauptwohnsitz haben kann, kommen in diesen drei Bundesländern **alle anderen weiteren (Neben)Wohnsitze** einer Person grundsätzlich als abgabenpflichtige Zweitwohnsitze in Betracht. Auf eine Nutzung zu Urlaubs- oder Erholungszwecken kommt es gerade nicht an. Wohnsitze, die zB zu Berufszwecken uä genutzt werden, werden aber idR von der Abgabepflicht ausgenommen.²⁸ Wohnungen, die leer stehen, erfüllen den Tatbestand nicht.²⁹ Die Kompetenz zur Einhebung von Zweitwohnsitzabgaben ermächtigt nicht zur Besteuerung leerstehender Wohnungen. Jedoch ist es möglich, für leerstehende Wohnungen im Rahmen und in den Grenzen des Abgabenerfindungsrechts der Länder eine Wohnungsleerstandsabgabe einzuheben.³⁰

Den Landesgesetzgebern steht es zudem frei, die Erhebung von Zweitwohnsitzabgaben auf bestimmte Arten von Zweitwohnsitzen einzuschränken. Es ist aus **gleichheitsrechtlicher Sicht unbedenklich**, wenn Zweitwohnsitzabgaben – wie in Tirol und in Vorarlberg – nur für jene Wohnsitze eingehoben werden, die nicht als Hauptwohnsitz, sondern vereinfacht gesagt Urlaubs- und Erholungszwecken dienen.³¹

- ▶ In Tirol wird die Freizeitwohnsitzabgabe nur für **Freizeitwohnsitze** iSd § 1 Abs 2 TFLAG eingehoben, also für Wohnsitze, die nicht dem ganzjährigen Wohnbedarf dienen, sondern zum Aufenthalt während des Urlaubs, der Ferien und des Wochenendes oder sonst zu Erholungszwecken verwendet werden.
- ▶ In Vorarlberg unterliegen nach § 2 VlbG ZweitwohnsitzabgabeG alle **Ferienwohnungen** der Abgabepflicht. Diese werden ebenfalls als Wohnungen definiert, die nicht der Deckung eines ganzjährig gegebenen Wohnbedarfs dienen, sondern während des Urlaubs, der Ferien oder sonst zu Erholungszwecken nur zeitweilig benützt werden. Besteuert werden auch Wohnwägen, die für die genannten Zwecke genutzt werden, sofern sie mehr als zehn Wochen aufgestellt werden.

	Einhebung	Verpflichtung zur Einhebung	Abgabegenstand
Kärnten	Verordnung Gemeinderat (§ 1 K-ZWAG)	nein	Zweitwohnsitze (§ 2 Abs 1 K-ZWAG)
Salzburg	Beschluss Gemeindevertretung (§ 1 Sbg ZWAG)	nein	Zweitwohnsitze (§ 3 Sbg ZWAG)

	Einhebung	Verpflichtung zur Einhebung	Abgabegenstand
Steiermark	Beschluss Gemeinderat (§ 1 StZWAG)	nein	Zweitwohnsitze (§ 3 StZWAG)
Tirol	gesetzliche Verpflichtung (§ 1 TFLAG)	ja	Freizeitwohnsitze (§ 1 Abs 2 TFLAG)
Vorarlberg	Beschluss Gemeindevertretung (§ 1 VlbG ZweitwohnsitzabgabeG)	nein	Ferienwohnungen (§ 2 Abs 2 VlbG ZweitwohnsitzabgabeG)

Tabelle 1: Einhebung von Zweitwohnsitzabgaben

3. Ausnahmen von der Abgabepflicht

In sämtlichen Bundesländern werden wesentliche Ausnahmen von der Abgabepflicht normiert. In jenen Bundesländern, in denen die Abgabepflicht grundsätzlich für alle Wohnsitze besteht (also Kärnten, Salzburg und Steiermark), die keinen Hauptwohnsitz darstellen, sind die Ausnahmen besonders weit gefasst.

- Ausgenommen** sind insb Wohnungen, die
- ▶ beruflichen Zwecken (zB Pendler), Ausbildungszwecken, Zwecken des Studiums (zB Universität oder Fachhochschule), der Lehre sowie des Präsenz- oder Zivildienstes dienen,
 - ▶ land- oder forstwirtschaftlichen Zwecken dienen, wie der Bewirtschaftung von Almen oder Forstkulturen (zB Unterkünfte für die benötigten Arbeitskräfte oder Jagd- und Fischerhütten).

Im Ergebnis werden auch in diesen Bundesländern überwiegend nur Wohnsitze besteuert, die zu Urlaubs- und Erholungszwecken genutzt werden.

In allen Bundesländern mit Ausnahme der Steiermark sind zudem Wohnungen von der Besteuerung ausgenommen, die im Rahmen der **gewerblichen Beherbergung von Gästen oder der Privatzimmervermietung** verwendet werden.

Verfügungsrechte über Wohnungen und Wohnräume, die über den üblichen gastgewerblichen Beherbergungsvertrag hinausgehen, schließen die Annahme einer gewerblichen Beherbergung jedoch idR aus. Unübliche Nutzungsrechte liegen nach der Rsp bspw bei Einräumung längerfristiger Mietrechte vor, nicht aber bei nur tage- bzw wochenweiser Vermietung.³² Wird im Rahmen der Privatzimmervermietung ein Apartment (bestehend aus Wohn-, Koch- und Essbereich sowie Bad) während der gesamten Wintersaison ausschließlich einem Ehepaar zur Verfügung gestellt und kann das Ehepaar in diesem Zeitraum jederzeit frei über das Apartment verfügen, liegt keine gewerbliche Beherbergung vor.³³ Dies ist auch dann der Fall, wenn unübliche Nutzungsrechte nur für einen Teil des Jahres eingeräumt werden und für den Rest des Jahres eine gastgewerbliche Vermietung erfolgt.³⁴

²⁸ Siehe dazu im Detail unter C. 3.

²⁹ Vgl dazu AB 167/8 BlgStmkLT 18. GP 4; ErläutRV 507 BlgSbgLT 16. GP 12.

³⁰ Eisenberger/Holzmann, Positive Lenkungseffekte durch Einführung einer Wohnungsleerstandsabgabe in der Steiermark? RFG 2023/6.

³¹ Achatz, Zur Besteuerung von Freizeitwohnsitzen, RFG 2022, 174 (178f).

³² VwGH 12. 12. 2013, 2013/06/0078 (zum Sbg ROG); 1. 6. 2017, Ro 2014/06/0079 (zum Sbg ROG).

³³ VwGH 27. 4. 2011, 2009/06/0009 (zum VlbG RPG).

³⁴ VwGH 23. 11. 2010, 2009/06/0013 (zum VlbG RPG).

Die **weiteren Ausnahmen** von der Abgabepflicht divergieren in den einzelnen Bundesländern. So sind zB in der Steiermark und in Salzburg Wohnungen ausgenommen, die der (notwendigen) Pflege und Betreuung von Menschen dienen.³⁵ In Kärnten und der Steiermark sind ferner Wohnungen ausgenommen, die vom Inhaber aus gesundheitlichen oder altersbedingten Gründen nicht mehr als Hauptwohnsitz verwendet werden können.³⁶

In Kärnten, Salzburg und der Steiermark sind die Ausnahmen von der Abgabepflicht nicht abschließend geregelt. Dies ist auch nicht zwingend, da – wie oben ausgeführt – Ausnahmen von der Steuerpflicht nicht zu den wesentlichen Merkmalen einer Abgabe gehören. Den Gemeinden dieser Bundesländer steht es daher frei, – unter Beachtung des Sachlichkeitsgrundsatzes – weitere Ausnahmetatbestände in die jeweilige Beitragsverordnung aufzunehmen.

	Ausnahmen von der Abgabepflicht
Kärnten	§ 3 Abs 1 K-ZWAG <ul style="list-style-type: none"> ▶ gewerbliche Beherbergung ▶ Privatzimmervermietung ▶ land- oder forstwirtschaftliche Zwecke ▶ Ausbildung und Beruf ▶ Unterbringung von Dienstnehmern ▶ Nutzung als Hauptwohnsitz durch andere Person ▶ Wohnung kann aus gesundheitlichen Gründen oder altersbedingt nicht mehr als Hauptwohnsitz genutzt werden ▶ Kleingärten ▶ Wohnwägen Aufzählung nicht taxativ
Salzburg	§ 4 Sbg ZWAG <ul style="list-style-type: none"> ▶ Nutzung als Hauptwohnsitz durch andere Person ▶ touristische Beherbergung und Privatzimmervermietung ▶ land- oder forstwirtschaftliche Zwecke ▶ Ausbildung und Berufsausübung ▶ notwendige Pflege und Betreuung von Menschen ▶ sonstige durch VO festgelegte Zwecke ▶ bestimmte Rechtserwerbe unter gewissen Voraussetzungen Aufzählung nicht taxativ
Steiermark	§ 4 StZWAG <ul style="list-style-type: none"> ▶ Ausbildung und Beruf ▶ land- oder forstwirtschaftliche Zwecke ▶ Wohnung kann aus gesundheitlichen Gründen oder altersbedingt nicht mehr als Hauptwohnsitz genutzt werden ▶ Pflege oder Pflegeaufenthalt Aufzählung nicht taxativ
Tirol	§ 2 TFLAG <ul style="list-style-type: none"> ▶ Gastgewerbebetriebe unter gewissen Voraussetzungen ▶ Kur- und Erholungsheime ▶ Privatzimmervermietung ▶ Gebäude mit höchstens 3 Wohnungen und max 12 Betten, die kurzzeitig an wechselnde Personen vermietet werden (touristisch genutzte Ferienwohnungen)

	Ausnahmen von der Abgabepflicht
Vorarlberg	§ 2 Abs 3 Vlbg ZweitwohnsitzabgabeG <ul style="list-style-type: none"> ▶ gewerbliche Beherbergung ▶ Privatzimmervermietung ▶ Mobilheime und Bungalows auf Campingplätzen

Tabelle 2: Ausnahmen von der Abgabepflicht

4. Abgabenschuldner

Die Abgabenschuldnerschaft ist in allen Bundesländern weitgehend ident geregelt. Abgabepflichtiger ist in allen Bundesländern primär der Eigentümer. Miteigentümer schulden die Abgabe zur ungeteilten Hand; dies gilt jedoch nicht im Fall von Wohnungseigentum.

Wird die Wohnung länger als ein Jahr (in Salzburg und der Steiermark sind es lediglich sechs Monate)³⁷ vermietet, verpachtet oder sonst überlassen, ist der Inhaber (zB Mieter, Pächter) für die Dauer der Überlassung als Abgabepflichtiger anzusehen.

Im Fall der **längerfristigen Überlassung** der Wohnung haftet der Eigentümer in den Bundesländern Tirol und Vorarlberg weiterhin als Gesamtschuldner gegenüber der Gemeinde für die Entrichtung der Abgabe.³⁸ In Kärnten, Salzburg und der Steiermark hingegen führt die rechtzeitige Meldung (innerhalb eines Monats) der Person des Abgabepflichtigen dazu, dass der Eigentümer nicht mehr für die Entrichtung der Abgabe haftet.³⁹

5. Höhe und Fälligkeit der Abgabe

In allen Bundesländern ist die Höhe der Abgabe in einer **Gemeindeverordnung** festzulegen. Die entsprechenden landesgesetzlichen Regelungen in den einzelnen Bundesländern geben den Gemeinden lediglich Höchstsätze vor. So darf die Abgabe bspw in der Steiermark für eine 100-m²-Wohnung maximal € 1.000,- pro Jahr betragen. In Kärnten beträgt der Steuersatz für Wohnungen über 90 m² maximal € 64,80 pro Monat. In Tirol werden den Gemeinden nicht nur Höchstsätze, sondern auch Mindestsätze vorgegeben. Für einen steuerpflichtigen Freizeitwohnsitz von mehr als 90 m² bis 150 m² sind mindestens € 490,- und maximal € 1.150,- pro Jahr einzuheben. Fast alle landesgesetzlichen Regelungen sehen auch eine regelmäßige Indexierung der festgelegten Steuersätze vor.⁴⁰

Die Gemeinden können die **Höhe der Abgabe** aber nicht nach Belieben festlegen. In allen Bundesländern mit Ausnahme von Vorarlberg wird von den Landesgesetzgebern vorgegeben, dass die Gemeinde bei der Festlegung der Höhe auf die Belastungen der Gemeinde durch Zweitwohnsitze insgesamt (zB Kosten für Straßenerhaltung, Winterdienst, Müllentsorgung, Errichtung und Instandhaltung von Schutzwasserbauten usw) und den Verkehrswert der Zweitwohnsitze beziehungsweise den Verkehrswert der Liegenschaften in der Gemeinde Bedacht zu nehmen hat. Die Gemeinden können (und müssen) die Höhe auch nach Gebietsteilen staffeln, wenn der heranzuziehende Maßstab in der Gemeinde erheblich differiert.

³⁵ § 4 Z 1 Sbg ZWAG iVm § 5 Z 17 lit a sublit ee Sbg ROG; § 4 Z 4 StZWAG.

³⁶ § 3 Abs 1 lit f K-ZWAG; § 4 Z 3 StZWAG.

³⁷ § 5 Abs 2 Sbg ZWAG; § 5 Abs 2 StZWAG.

³⁸ § 3 Abs 3 TFLAG; § 3 Abs 2 Vlbg ZweitwohnsitzabgabeG.

³⁹ § 4 Abs 4 K-ZWAG; § 5 Abs 3 Sbg ZWAG; § 5 Abs 3 StZWAG.

⁴⁰ § 7 Abs 3 K-ZWAG; § 7 Abs 4 Sbg ZWAG; § 4 Abs 4 TFLAG; § 4 Abs 2 Vlbg ZweitwohnsitzabgabeG. Lediglich in der Steiermark ist keine Indexierung vorgesehen.

Eine Verordnung, die die vom Gesetz vorgesehenen Höchstsätze – ohne Bedachtnahme auf Belastungen der Gemeinde und die von der Gemeinde erhobenen Benützungsgebühren bzw Fremdenverkehrsabgaben einerseits und den Verkehrswert der Liegenschaft(en) andererseits – einfach übernimmt, entspricht nicht den gesetzlichen Vorgaben und wäre gesetzwidrig. Auch eine Gemeinde mit niedrigerer Zweitwohnsitzquote kann die Abgabe allenfalls mit dem Höchstausmaß festsetzen, zumal gewisse Aufwendungen auch unabhängig von der Anzahl der Zweitwohnsitze anfallen. Dies aber nur dann, wenn die Gemeinde eine die Festlegung mit dem Höchstmaß rechtfertigende **Belastung nachweisen** kann. Dazu muss die Gemeinde die entsprechenden Grundlagen erheben und im Verordnungsakt dokumentieren, welche überdurchschnittlichen Aufwendungen iZm Zweitwohnsitzen, die nicht etwa durch Benützungsgebühren oder Fremdenverkehrsabgaben abgedeckt sind, den Höchstsatz begründen.⁴¹

Verordnungen, die sich mit den gesetzlichen Voraussetzungen nicht auseinandersetzen und die Übernahme des Höchstsatzes nicht nachvollziehbar begründen, sind gesetzwidrig.

Weder die Marktgemeinde Kötschach-Mauthen,⁴² die Gemeinde Wörgl,⁴³ die Stadtgemeinde Kufstein⁴⁴ noch die Gemeinde Malta,⁴⁵ die alle mittels Verordnung den Höchstsatz ausgeschöpft haben, konnten die durch Zweitwohnsitze bedingten überdurchschnittlichen Belastungen darlegen und den Höchstsatz begrün-

den, weshalb der VfGH die entsprechenden Verordnungen dieser Kärntner und Tiroler Gemeinden als gesetzwidrig aufgehoben hat.

Die **Höhe der Zweitwohnsitzabgabe** wird in allen Bundesländern mit Ausnahme von Vorarlberg nach der **Nutzfläche der Wohnung** bemessen. In Vorarlberg hingegen ist die **Geschoßfläche** der Wohnung relevant.

Abgabenzeitraum ist jeweils das Kalenderjahr. In allen Bundesländern handelt es sich bei der Zweitwohnsitzabgabe um eine **Selbstbemessungsabgabe**. Dh, die Steuerpflichtigen haben die Höhe der Abgabe selbst zu bemessen und der Abgabenbehörde mitzuteilen. Die Abgabe gilt mit Einreichung der Abgabenerklärung als festgesetzt. Ein Abgaben- bzw Steuerbescheid würde nur erlassen werden, wenn keine oder eine unvollständige Erklärung abgegeben wird oder die Selbstbemessung unrichtig vorgenommen wurde. Die Frist für die Einreichung der Abgabenerklärung und die Entrichtung der Abgabe ist – wie die Tabelle 3 zeigt – in allen Bundesländern unterschiedlich geregelt.

⁴¹ VfGH 7. 3. 2022, V 54/2021.

⁴² VfSlg 18.792/2009; vgl auch VfSlg 19.069/2010, 19.070/2010.

⁴³ VfGH 7. 3. 2022, V 54/2021.

⁴⁴ VfGH 7. 3. 2022, V 157/2021.

⁴⁵ VfGH 9. 3. 2023, V 260/2022.

	Höhe der Abgabe	Bemessungsgrundlage	Abgabenzeitraum und Fälligkeit
Kärnten	bis 30 m ² : € 11,80 > 30–60 m ² : € 23,60 > 60–90 m ² : € 41,30 > 90 m ² : € 64,80 Höchstsätze pro Monat	Nutzfläche der Wohnung (§ 7 K-ZWAG)	Abgabenzeitraum: Kalenderjahr Selbstbemessungsabgabe Abgabe ist am 1. 12. bis 15. 12. zu entrichten
Salzburg	bis 40 m ² : € 400 > 40–70 m ² : € 700 > 70–100 m ² : € 1.000 > 100–130 m ² : € 1.300 > 130–160 m ² : € 1.600 > 160–190 m ² : € 1.900 > 190–220 m ² : € 2.200 > 220 m ² : € 2.500 Höchstsätze pro Jahr	Nutzfläche der Wohnung (§ 6 Sbg ZWAG)	Abgabenzeitraum: Kalenderjahr Selbstbemessungsabgabe Abgabenerklärung ist bis 15. 1. einzureichen
Steiermark	100 m ² : € 1.000 Höchstsatz pro Jahr	Nutzfläche der Wohnung (§ 6 StZWAG)	Abgabenzeitraum: Kalenderjahr Selbstbemessungsabgabe Abgabe ist bis 31. 3. selbst zu berechnen und bekanntzugeben und binnen vier Wochen ab Bekanntgabe zu entrichten
Tirol	bis 30 m ² : € 115–280 > 30–60 m ² : € 230–560 > 60–90 m ² : € 340–810 > 90–150 m ² : € 490–1.150 > 150–200 m ² : € 680–1.610 > 200–250 m ² : € 880–2.070 > 250 m ² : € 1.060–2.530 Mindest- & Höchstsätze pro Jahr	Nutzfläche der Wohnung (§ 4 TFLAG)	Abgabenzeitraum: Kalenderjahr Selbstbemessungsabgabe Abgabe ist bis 30. 4. selbst zu bemessen und zu entrichten

	Höhe der Abgabe	Bemessungsgrundlage	Abgabenzeitraum und Fälligkeit
Vorarlberg	Ortsklasse A pro m ² € 16,61 höchstens € 1.825,91 Ortsklasse B pro m ² € 12,66 höchstens € 1.392,56 Ortsklasse C pro m ² € 7,41 höchstens € 815,57 Höchstsatz pro Jahr für Wohnwägen gelten eigene Steuersätze	Geschoßfläche (§ 4 Abs 1 VlbG ZweitwohnsitzabgabeG)	Abgabenzeitraum: Kalenderjahr Abgabe ist bis 15. 6. selbst zu bemessen und zu entrichten

Tabelle 3: Höhe und Fälligkeit der Abgabe

D. Resümee

In den Bundesländern Kärnten, Salzburg, Steiermark, Tirol und Vorarlberg erfolgt eine Besteuerung von Zweitwohnsitzen. Ziel dieser Abgabe ist aber nicht nur die Erzielung von Einnahmen zur Deckung der mit Zweitwohnsitzen verbundenen höheren kommunalen Ausgaben, sondern insb auch die Eindämmung einer ausufernden Entwicklung von Zweitwohnsitzen in den beliebten Tourismusregionen Österreichs. Zweitwohnsitzabgaben haben die Aufwendungen zu berücksichtigen, die den Gemeinden durch Zweitwohnsitze entstehen. Es steht den Gemeinden grundsätzlich frei, ob sie eine Abgabe einheben oder nicht; nur Tiroler Gemeinden sind zur Einhebung der Abgabe verpflichtet. Die Ausnahmen von der Abgabepflicht sowie die Höhe und Fälligkeit der Abgabe unterscheiden sich je nach Bundesland erheblich.

Plus

ÜBER DEN AUTOR UND DIE AUTORIN

Kontaktdaten: Eisenberger Rechtsanwälte GmbH; Schloßstraße 25, 8020 Graz,
Tel.: +43 50 369-0; +43 676 8364 7227
E-Mail: eisenberger@eisenberger.eu
Internet: www.eisenberger.eu

ZU DIESEM THEMENKREIS IN DER RFG ERSCIENEN

- ▶ *Kraschowetz*, Raumordnungsrechtliche Fragestellungen im Zusammenhang mit leerstehenden Zweitwohnsitzen, RFG 2023/14;
- ▶ *Eisenberger/Holzmann*, Positive Lenkungseffekte durch Einführung einer Wohnungsleerstandsabgabe in der Steiermark? RFG 2023/30;
- ▶ *Achatz*, Besteuerung von Freizeitwohnsitzen, RFG 2022/33;
- ▶ *D. Neger/Doriath/Leitenbauer*, Beschränkungszonen und ihre Bedeutung für Gemeinden. Die Zweitwohnsitzthematik am Beispiel steirischer Vorbehaltsgemeinden mit Blick auf weitere österreichische Bundesländer, RFG 2021, 5;
- ▶ *Frank*, Aktuelle Judikatur der Höchstgerichte zur Gemeinde als Steuergläubigerin – Zweitwohnsitzabgaben: Zum Begriff des Wohnsitzes, RFG 2021/32;
- ▶ *Hautz/Wimmer*, Die raumordnungs- und abgabenrechtlichen Vorschriften für Freizeitwohnsitze in Salzburg, Tirol und Vorarlberg, RFG 2020/27;
- ▶ *Geringer/Kölbl*, Neuregelung der Abgabepflicht für Freizeitwohnungen in Oberösterreich, RFG 2020/6.