
Datum: 12.04.2012
Gericht: Oberverwaltungsgericht NRW
Spruchkörper: 14. Senat
Entscheidungsart: Beschluss
Aktenzeichen: 14 B 1520/11
ECLI: ECLI:DE:OVGNRW:2012:0412.14B1520.11.00

Tenor:

Die aufschiebende Wirkung der vor dem beschließenden Senat zweitinstanzlich anhängigen Klage 14 A 2672/11 gegen die Vergnügungssteuerbescheide vom 4. Oktober 2010 für den Zeitraum Januar 2009 bis März 2010, den Vergnügungssteuerbescheid vom 5. Oktober 2010 für den Zeitraum von April bis August 2010 und gegen die Vergnügungssteueranmeldungen für den Zeitraum September 2010 bis August 2011 wird angeordnet.

Die Antragsgegnerin trägt die Kosten des Verfahrens.

Der Streitwert wird auf 71.155,00 Euro festgesetzt.

Gründe:

Der Antrag auf Anordnung der aufschiebenden Wirkung hat Erfolg. 1

Nach § 80 Abs. 5 Satz 1 der Verwaltungsgerichtsordnung - VwGO - kann das Gericht der Hauptsache die nach § 80 Abs. 2 Nr. 1 VwGO von Gesetzes wegen ausgeschlossene aufschiebende Wirkung eines Rechtsbehelfs gegen einen Abgabenbescheid ganz oder teilweise anordnen. In entsprechender Anwendung des § 80 Abs. 4 Satz 3 VwGO kommt dies dann in Betracht, wenn an der Rechtmäßigkeit des angefochtenen Bescheides ernstliche Zweifel bestehen oder wenn die Vollziehung für den Abgabepflichtigen eine unbillige nicht durch überwiegende öffentliche Interessen gebotene Härte zur Folge hätte. 2 3

Ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit eines Abgabebescheides bestehen dann, wenn aufgrund summarischer Prüfung der Sach- und Rechtslage ein Erfolg des Rechtsmittelführers im Hauptsacheverfahren überwiegend wahrscheinlich, das heißt wahrscheinlicher ist als sein Unterliegen. Bei der in diesem Verfahren nur überschlägigen Prüfung sprechen überwiegende Gründe dafür, dass eine Berufung (nach Zulassung) voraussichtlich Erfolg haben wird. 4

Soweit durch die Steuerbescheide vom 4. und 5. Oktober 2010 der Zeitraum von Januar 2009 bis zur Bekanntmachung der Vergnügungssteuersatzung vom 12. Juli 2010 (VS) im Amtsblatt der Antragsgegnerin vom 2. August 2010 betroffen ist, gilt folgendes: 5

Die rückwirkende Einführung der Steuertatbestände in § 1 Nr. 6 und 7 VS dürfte gegen das verfassungsrechtlich geschützte Vertrauen der Bürger verstoßen, dass an in der Vergangenheit liegende abgeschlossene Tatbestände nicht nachträglich belastende Folgen geknüpft werden. 6

Vgl. BVerfG, Beschluss vom 3. Dezember 1997 2 BvR 882/97 , BVerfGE 97, 67 (78 f.), zur rückwirkende Einführung eines Stichtags für die Abschaffung einer steuerlichen Vergünstigung; Beschluss vom 5. Februar 2002 2 BvR 305/93, 2 BvR 348/93 BVerfGE 105, 17 (36 f.), zur Aufhebung der Steuerfreiheit von Zinsen aus Sozialpfandbriefen, jeweils m. w. N.

Hier liegt eine echte Rückwirkung vor, weil sexuelle Vergnügungen in P. vor Erlass der Vergnügungssteuersatzung vom 12. Juli 2010 nicht (wirksam) besteuert wurden. Allerdings kann eine Heilung unwirksamer kommunaler Abgabensatzungen hier der Vergnügungssteuersatzung vom 15. Dezember 2008 in der Änderungsfassung vom 2. Februar 2009, die eine Besteuerung sexueller Vergnügungen vorsah mit Wirkung für vergangene Zeiträume ohne Verletzung des rechtsstaatlich gebotenen Vertrauensschutzes grundsätzlich dann erfolgen, wenn der mit der Rückwirkung versehenen Neuregelung in der Vergangenheit gleichartige Regelungsversuche vorausgegangen sind. Ein schutzwürdiges Vertrauen darauf, von einer solchen Abgabe verschont zu werden, kann dann nicht entstehen. 8

Vgl. BVerfG (1. Kammer des Ersten Senats), Beschluss vom 3. September 2009 1 BvR 2384/08 , NVwZ 2010, 313 (314) m. w. N. 9

Dies gilt gerade auch für kommunale Abgabensatzungen, die teilweise nur an technischen Fehlern leiden, die die Rechtmäßigkeit der Erhebung der Abgabe im Grundsatz nicht in Frage stellen. 10

Eine solche Situation ist hier allerdings nicht gegeben. Es geht nicht darum, Fehler in einer Satzung, die namentlich hinsichtlich des zu steuernden Gegenstandes beanstandungsfrei hätte erlassen werden können, zu heilen. Vielmehr war es der Antragsgegnerin gemäß § 2 Abs. 2 des Kommunalabgabengesetzes für das Land Nordrhein-Westfalen - KAG - schlechthin verboten, eine Satzung ohne Genehmigung des Innenministeriums und des Finanzministeriums zu erlassen, mit der wie hier eine neue Steuer eingeführt wurde. Damit ging es bei Erlass der Satzung vom 12. Juli 2010 bezüglich der Steuergegenstände in § 1 Nr. 6 und 7 VS nicht um die Heilung einer fehlerhaften früheren Satzung, sondern um die erstmalige Einführung der Steuer, wozu seit der Genehmigung einer entsprechenden Satzung durch das Innenministerium und das Finanzministerium am 10. Mai 2010 im Land überhaupt erst seit diesem Zeitpunkt eine Befugnis der Antragsgegnerin bestand. Deshalb gilt hier der Rechtssatz, dass belastende Steuergesetze grundsätzlich ihre Geltung nicht auf 11

abgeschlossene Tatbestände erstrecken dürfen.

Vgl. BVerfG Urteil vom 19. Dezember 1961 2 BvL 6/59 , BVerfGE 13, 261 (270). 12

Es ist kein durchgreifender Grund erkennbar, dass ein Vertrauensschutz der von der Steuer 13
Betroffenen hier ausnahmsweise zurückstehen muss. Die von der Sexsteuer betroffenen
Steuerschuldner mussten zwar nachdem festgestellt worden war, dass es sich bei der
Sexsteuer um eine neue Steuer im Land handelt ,

vgl. hierzu Urteil des Senats vom 18. Juni 2009 14 A 1577/07 , NRWE, 14

damit rechnen, dass sie nicht auf Dauer von dieser Steuer entlastet blieben. Sie brauchten 15
aber nicht in Erwägung zu ziehen, dass sie rückwirkend für die Zeit vor Erteilung der
Genehmigung der beiden genannten Ministerien mit der Steuer belastet werden. Mit dem
Genehmigungserfordernis soll das Steuererfindungsrecht der Gemeinden mit den
steuerpolitischen und sonstigen Zielsetzungen des Landes in Einklang gehalten und die
Erhebung von kommunalen Steuern, die mit Landessteuern kollidieren, verhindert werden.
Daneben wird die Wirtschaftlichkeit der Steuererhebung geprüft.

Vgl. Holtbrügge, in: Driehaus, Kommunalabgabenrecht, Loseblattsammlung (Stand: 16
September 2011), § 2 Rn. 117.

Mit dem Genehmigungsvorbehalt kann das Land nicht nur Rechtskontrolle ausüben, sondern 17
auch eigene, z.B. finanz und ordnungspolitische Zielvorstellungen verfolgen.

So zur jetzigen Fassung des § 2 Abs. 2 KAG Gesetzentwurf der Landesregierung, LT Dr. 12/3730, S. 116.

Das Vertrauen darauf, nicht ohne die gesetzlich vorgesehene ministerielle Genehmigung mit 19
einer Steuer belastet zu werden, kann durch verbotswidrigen Satzungserlass ohne
Genehmigung nicht zerstört werden. Allenfalls könnte daran gedacht werden, dass das
Vertrauen für die Zeit nach Erteilung der Genehmigung zerstört war, weil nunmehr damit
gerechnet werden musste, dass die Antragsgegnerin nach ihrem vergeblichen ersten
Besteuerungsversuch von der Ermächtigung zur Steuererhebung Gebrauch machen würde.
Auch das dürfte jedoch im Ergebnis nicht zutreffen. Erst die Genehmigung machte den Weg
zur normativen Steuerregelung für die Gemeinde frei. Der zuvor unternommene Versuch war
mangels Genehmigung keine geeignete gemeindliche Willensbekundung zur Steuererhebung
und konnte daher das Vertrauen auf Steuerfreiheit ohne wirksame Satzung nicht zerstören.
Ein solcher relevanter Wille ist erst mit der Satzung vom 12. Juli 2010 betätigt worden.

Allerdings ist denkbar, dass ein Vertrauen der späteren Steuerpflichtigen im Einzelfall 20
möglicherweise nicht bestanden hat, dass nämlich heutige Steuerschuldner die Steuer
kalkulatorisch in den Preis für die sexuellen Dienstleistungen einbezogen und so auf den
Steuerträger abgewälzt haben, was praktisch nicht mehr rückgängig gemacht werden kann.
Dieser Umstand kann aber bei der hier erhobenen Steuer nicht oder kaum zuverlässig
festgestellt werden. Die nicht verifizierbare Vermutung, dass in Einzelfällen die Steuer
abgewälzt wurde, stellt keine ausreichende Rechtfertigung dafür da, rückwirkend die Steuer
zu erheben. Sollte in Einzelfällen die Steuer vom Steuerschuldner auf den Steuerträger
abgewälzt worden sein, so mag der Steuerschuldner einen sachlich nicht gerechtfertigten
Vorteil erlangt haben. Das erlaubt aber kein Abweichen von dem Grundsatz, dass
Steuergesetze nicht ohne besondere Rechtfertigung in der Vergangenheit liegende,
abgeschlossene Tatbestände nachteilig regeln dürfen.

Auch eine Steuernorm kann allerdings dann rückwirkend erlassen werden, wenn zwingende Gründe des gemeinen Wohls, die dem Gebot der Rechtssicherheit übergeordnet sind, eine Rückwirkungsanordnung rechtfertigen. 21

Vgl. BVerfG Entscheidung vom 19. Dezember 1961 2 BvL 6/59 -, BVerfGE 13, 261 (272).

Es ist allerdings kein Grund ersichtlich, dass hier ausnahmsweise diese hohen Anforderungen erfüllt sein könnten. Die angespannte Finanzsituation der Antragsgegnerin stellt für sich keinen ausreichenden Grund dar, rückwirkend einen neuen Steuertatbestand einzuführen. Sollte mit der Besteuerung sexueller Vergnügungen auch ein Lenkungszweck verfolgt werden, so könnte dieser für die Vergangenheit ohnehin nicht erreicht werden. 23

Kein sachlicher Grund, die Steuer rückwirkend zu erheben, ist, dass das Innenministerium und das Finanzministerium am 10. Mai 2010 die rückwirkende Satzung der Stadt L. über die Erhebung einer Steuer auf Vergnügungen sexueller Art zum 7. Januar 2004 genehmigt haben. An diese rückwirkende Satzung sind nämlich ebenfalls die oben beschriebenen Anforderungen zu stellen. Die Genehmigung der Ministerien lässt sie nicht entfallen. 24

Soweit ausweislich der Beschlussvorlage zu den Vergnügungssteuersatzungen der Stadt L. mit Freigabedatum vom 27. November 2009, Vorlage Nr. 4857/2009, das Innenministerium in einem vom Finanzministerium mitgezeichneten Erlass vom 7. November 2003 dargestellt haben soll, dass die Besteuerung sexueller Vergnügungen keiner Genehmigung nach § 2 Abs. 2 KAG bedürfe, mag diese Auffassung ein Vertrauen der Stadt L. und anderer Städte begründen. Das ändert aber nichts an der tatsächlichen Rechtslage, dass die Antragsgegnerin nicht zur Steuererhebung befugt war und die Antragstellerin darauf vertrauen durfte, nicht ohne ministerielle Genehmigung und nur für die Zukunft besteuert zu werden. 25

Für den gesamten Zeitraum von Januar 2009 bis einschließlich August 2011 gilt folgendes: 26

Für diesen Zeitraum und damit auch für den Zeitraum nach Bekanntmachung der Vergnügungssteuersatzung vom 12. Juli 2010 bestehen ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit der Bescheide vom 4. und 5. Oktober 2010 und der von der Antragstellerin eingereichten Vergnügungssteueranmeldungen. Die Antragstellerin dürfte nämlich für die durch die Bescheide und die Vergnügungssteueranmeldungen festgesetzte Steuer auf sexuelle Vergnügungen keine Steuerschuldnerin sein. Für die hier in Rede stehenden Vergnügungen enthält die Vergnügungssteuersatzung zwei sich ausschließende Tatbestände. Nach § 1 Nr. 6 VS unterliegt der Besteuerung die gezielte Einräumung der Gelegenheit zu sexuellen Vergnügungen in Bars, Sauna-, FKK- und Swingerclubs sowie ähnlichen Einrichtungen. Dieser Steuertatbestand ist einrichtungsbezogen, weil er nur die Gelegenheitseinräumung in bestimmten Einrichtungen erfasst. Ob Bordelle, worum es sich bei der von der Antragstellerin betriebenen Einrichtung wohl handelt, nach der Satzung als ähnliche Einrichtung im Sinne dieses Steuertatbestandes anzusehen sind, mag zweifelhaft sein. Auffällig ist allerdings, dass diese "klassische" Form der Verschaffung sexuellen Vergnügens weder hier noch in dem später erörterten Steuertatbestand genannt ist. Ob Bordelle unter § 1 Nr. 6 VS fallen, kann dahinstehen, weil ausweislich der Steuerbescheide und der Vordrucke für die Steueranmeldungen die Antragstellerin nicht nach diesem Tatbestand herangezogen wurde. Für Veranstaltungen nach § 1 Nr. 6 VS wird die Steuer gemäß § 4 Abs. 2 Nr. 3 VS nach dem Flächenmaßstab erhoben. 27

Vgl. zur Zulässigkeit der Besteuerung von Bordellen nach diesem Maßstab, VGH Baden-Württ. Urteil vom 23. Februar 2011 - 2 S 196/10 -, KStZ 2011, 231 (233). 28

Hier ist die Antragstellerin als Steuerschuldnerin nach § 1 Nr. 7 i. V. m. § 3 Abs. 2 VS herangezogen worden. Nach § 1 Nr. 7 VS unterliegt der Besteuerung das Angebot sexueller Handlungen gegen Entgelt außerhalb der in Nr. 6 genannten Einrichtungen, z. B. in Beherbergungsbetrieben, Privatwohnungen, Wohnwagen und Kraftfahrzeugen mit Ausnahme von Straßenprostitution in Verrichtungsboxen. Steuermaßstab und -satz sind in diesem Fall nach § 8 Satz 1 VS 6,00 Euro pro Veranstaltungstag für jede Prostituierte. Der Tatbestand nach § 1 Nr. 7 VS ist damit personenbezogen. Besteuert wird die einzelne Prostituierte, die außerhalb der in § 1 Nr. 6 genannten Einrichtungen die Vornahme sexueller Handlungen anbietet. Nach der Annahme der Antragsgegnerin, die in den Bescheiden und den Vordrucken zur Vergnügungssteueranmeldung zum Ausdruck kommt, handelt es sich damit bei der Einrichtung hier, in der die Prostituierten ihrer Tätigkeit nachgehen, nicht um eine Einrichtung im Sinne des § 1 Nr. 6 VS. Da die Antragstellerin nicht selbst der Prostitution nachgeht, ist sie gemäß § 3 Abs. 2 VS von der Antragsgegnerin herangezogen worden. Danach ist Steuerschuldner auch derjenige, der die Räume oder Freiflächen für die Veranstaltung zur Verfügung stellt. 29

Es sprechen erhebliche Gesichtspunkte dafür, dass die Antragstellerin nach dieser Bestimmung nicht als Steuerschuldnerin in einer Weise in Anspruch genommen werden konnte, die mit Verfassungsrecht in Einklang steht. Steuergegenstand (Steuerobjekt) ist das Steuergut mit dem Inhalt und Umfang der Tatbestandsverwirklichung. Steuergut ist hier der Konsumaufwand, also der vom Steuerträger, dem sich sexuell Vergnügenden, aufgewandte Betrag zur Erlangung des Vergnügens. 30

Vgl. zum Begriff Steuergegenstand und Steuergut, Lang, in: Tipke/Lang, Steuerrecht 20. Aufl., § 7 Rn. 23 f., § 4 Rn. 92, 110 ff. 31

Da eine Besteuerung des Vergnügungsaufwands bei den Besuchern eines Bordells praktisch nicht möglich ist, kann die Steuer statt von diesen auch von anderen, etwa dem Bordellbetreiber, erhoben werden. Jedenfalls muss bei der Bestimmung des Steuerschuldners (§ 3 Abs. 1 Satz 2 KAG sowie § 12 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b KAG i. V. m. § 43 Abs. 1 Satz 1 der Abgabenordnung AO) dieser in einer besonderen rechtlichen oder wirtschaftlichen Beziehung zum Steuergegenstand stehen oder er muss einen maßgebenden Beitrag zur Verwirklichung des steuerbegründenden Tatbestands leisten. 32

Vgl. VGH Bad.-Württ., Urteil vom 23. Februar 2011 2 S 196/10 , KStZ 2011, 231 (233). 33

Es bestehen aber erhebliche Zweifel, ob auch derjenige als Steuerschuldner herangezogen werden kann, der bei dem personenbezogenen Steuergegenstand des § 1 Nr. 7 VS nur die Räume für das Angebot sexueller Handlungen gegen Entgelt zur Verfügung stellt. Die Beziehung zwischen diesem Steuerschuldner und dem Steuergegenstand ist zu lose, denn der Steuergegenstand zeichnet sich anders als der einrichtungsbezogene Steuergegenstand des § 1 Nr. 6 VS gerade durch seine Lösung von bestimmten Räumlichkeiten aus. Dieses Problem sehen auch das Verwaltungsgericht und die Antragsgegnerin, wenn sie betonen, dass die Antragstellerin über ihre Vermietungstätigkeit hinaus weitere organisatorische und sonstige Dienstleistungen erbringt, die mit der Tätigkeit der Prostituierten als Mieterinnen eng verknüpft sind und deren Tätigkeiten zumindest erheblich erleichtern. Der Umstand, dass jemand über die bloße Vermietung hinaus einen maßgebenden Beitrag leistet, dass das Angebot sexueller Handlungen gegen Entgelt ermöglicht wird, kann hinreichender Anlass sein, ihn deshalb als Steuerschuldner für den Steuergegenstand des § 1 Nr. 7 VS heranzuziehen. Zweifelhaft ist aber, ob dies durch die Formulierung in § 3 Abs. 2 VS geschehen ist. Dort wird für die Eigenschaft, Steuerschuldner zu sein, undifferenziert auf die Zurverfügungstellung der Räume oder Freiflächen abgestellt. Ein tatbestandliches Element 34

für einen maßgeblich fördernden Beitrag dazu, dass das steuerrechtlich relevante Handeln (Angebot sexueller Handlungen gegen Entgelt) ermöglicht wird, fehlt. Erst damit würde jedoch die notwendige Beziehung zwischen Steuerschuldner und Steuergegenstand hergestellt.

Der Tatbestand in § 3 Abs. 2 VS kann nicht wie es das Verwaltungsgericht tut 35
verfassungskonform eingegrenzt und dahin ausgelegt werden, dass weitere Umstände neben der Zurverfügungstellung von Räumlichkeiten hinzutreten müssen, um die Schuldner-eigenschaft zu begründen. Allerdings sind die Gerichte gehalten, sich um eine verfassungskonforme Auslegung des Gesetzesrechts zu bemühen. Der Respekt vor der gesetzgebenden Gewalt gebietet es, dem Willen des Gesetzgebers im Rahmen des verfassungsrechtlich Zulässigen soweit wie möglich Rechnung zu tragen. Die verfassungskonforme Auslegung findet ihre Grenze dort, wo sie zum Wortlaut der Norm und zum klar erkennbaren Willen des Gesetzgebers in Widerspruch treten würde.

Vgl. BVerfG, Urteil vom 30. März 2004 - 2 BvR 1520/01, 2 BvR 1521/01 -, BVerfGE 110, 226 (267), m. w. N.

Die Aufrechterhaltung einer Norm durch verfassungskonforme Auslegung findet ihre 37
Grenzen, wenn dadurch der normative Regelungsgehalt erst geschaffen oder neu bestimmt wird. Dies kann nicht durch die Gerichte geschehen, weil sie damit einen Akt der Rechtsetzung vornähmen, der dem Gesetzgeber obliegt.

Vgl. BVerfG, Beschluss vom 22. Oktober 1985 1 BvL 44/83 -, BVerfGE 71, 81 (105)38
Beschluss vom 22. Juni 1977 1 BvL 23/75 -, BVerfGE 45, 393 (400).

Hier würde der Tatbestand, an den die Steuerschuldnerschaft der Antragstellerin für die 39
Sexsteuer nach der vom Verwaltungsgericht gefundenen Auslegung anknüpft, sinngemäß dahin gehen, dass auch derjenige Steuerschuldner für den Steuergegenstand des § 1 Nr. 7 VS sein kann, der durch organisatorische und sonstige Leistungen einen wesentlichen Beitrag dafür leistet, dass die Prostituierten sexuelle Handlungen gegen Entgelt anbieten können. Ein so umschriebener Steuertatbestand unterscheidet sich aber wesentlich von der bloßen Vermietung oder sonstigen Zurverfügungstellung der Räumlichkeiten, weil dies einerseits allenfalls einen Teilbereich der die Steuerschuldnerschaft rechtfertigenden Umstände erfasst und andererseits in bestimmten Konstellationen zu weit geht. Dies wird insbesondere deutlich, wenn die Vermietung durch einen Eigentümer erfolgt, die besonderen Dienstleistungen aber von einer Betriebsgesellschaft erbracht werden. Nach dem Verständnis des Verwaltungsgerichts von der Regelung in § 3 Abs. 2 VS wäre der Eigentümer mangels über die Vermietung hinausgehender Leistungen nicht Steuerschuldner und die Betriebsgesellschaft wäre von der Regelung in § 3 Abs. 2 VS mangels Zurverfügungstellung der Räume nicht erfasst. Dies zeigt, dass für den personenbezogenen Steuertatbestand des § 1 Nr. 7 VS die Erfassung anderer Steuerschuldner als der Personen, die den Steuertatbestand erfüllen, nicht durch Auslegung der Vermietungsvorschrift des § 3 Abs. 2 VS, sondern nur durch Schaffung einer auf diesen Steuertatbestand zugeschnittenen Norm erreicht werden kann.

Soweit der Verwaltungsgerichtshof Baden-Württemberg in der zitierten Entscheidung eine 40
verfassungskonforme Auslegung einer dem § 3 Abs. 2 VS ähnlichen Regelung gebilligt hat, steht dies nicht im Widerspruch zu der hier vertretenen Auffassung. In der dort zugrunde liegenden Satzung war die gezielte Einräumung der Gelegenheit zu sexuellen Vergnügungen in Bordellen der Steuergegenstand, also ein hier nicht in Rede stehender einrichtungsbezogener Steuergegenstand wie in § 1 Nr. 6 VS, für den die

Zurverfügungstellung der Einrichtungsräumlichkeiten eine ausreichende Beziehung darstellen mag, um die Steuerschuldnerschaft zu begründen.

Ob die Vergnügungssteuersatzung, soweit sie die Regelungen zur Besteuerung sexueller Vergnügungen erfasst, weiteren rechtlichen Bedenken unterliegt, kann dahinstehen. Der Senat weist allerdings darauf hin, dass die Bestimmung in § 8 Satz 2 VS problematisch sein könnte. Dort ist geregelt, dass bei der Besteuerung der Prostituierten für jeden Kalendermonat 25 Veranstaltungstage zugrunde gelegt werden. Nur auf Nachweis, dass weniger als 25 Veranstaltungstage stattgefunden haben, wird die Steuer entsprechend der Anzahl der nachgewiesenen Veranstaltungstage festgesetzt (§ 8 Satz 3 VS). Diese Regelung könnte gegen § 12 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. b KAG i. V. m. § 162 AO verstoßen. Gemäß § 162 Abs. 1 AO sind die Besteuerungsgrundlagen zu schätzen, soweit die Finanzbehörde sie nicht ermitteln oder berechnen kann. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind. Eine Regelung wie in § 8 Satz 3 VS mag im Rahmen einer Verwaltungsvorschrift sinnvoll sein, um eine sachgerechte Schätzung vorzunehmen. Problematisch ist aber die Festschreibung in einer Satzung, die sich nach Maßgabe des § 12 KAG an die Vorgaben der Abgabenordnung halten muss. Eine etwaige Nichtigkeit der Regelungen in § 8 Satz 2 und 3 VS wirkt sich aber nicht auf den Vergnügungssteuerbescheid vom 5. Oktober 2010, der eine Schätzung enthält, aus. In diesem Bescheid hat die Antragsgegnerin die Veranstaltungstage nicht auf der Grundlage der Satzung bestimmt, sondern nach Berücksichtigung der für die vorangegangenen Zeiträume mitgeteilten Veranstaltungstage geschätzt.

Die Kostenentscheidung beruht auf § 154 Abs. 1 VwGO. 42

Die Streitwertfestsetzung folgt aus §§ 52 Abs. 1, 53 Abs. 2 Nr. 2 des Gerichtskostengesetzes. 43