
Datum: 21.08.2012
Gericht: Oberverwaltungsgericht NRW
Spruchkörper: 14. Senat
Entscheidungsart: Beschluss
Aktenzeichen: 14 B 835/12
ECLI: ECLI:DE:OVGNRW:2012:0821.14B835.12.00

Vorinstanz: Verwaltungsgericht Köln, 24 L 1115/11

Tenor:

Die Beschwerde wird zurückgewiesen.

Die Antragsgegnerin trägt die Kosten des Beschwerdeverfahrens.

Der Streitwert wird auch für das Beschwerdeverfahren auf 1.800,00 Euro festgesetzt.

Gründe:

Die Beschwerde, bei der der Senat nur die gemäß § 146 Abs. 4 Sätze 3 und 6 der Verwaltungsgerichtsordnung - VwGO - dargelegten Gründe prüft, hat keinen Erfolg. 1 2

Das Verwaltungsgericht hat die Grundsätze, nach denen die Anordnung der aufschiebenden Wirkung der Klage gegen einen Abgabenbescheid angeordnet wird, zutreffend dargelegt. 3

Das Verwaltungsgericht hat ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit des Vergnügungssteuerbescheides vom 17. Februar 2011 in der Gestalt der Ergänzung vom 30. März 2011 gesehen. Es hat Bedenken geäußert, dass die Heranziehung in Bezug auf das hier betriebene Bordell auf §§ 2 Nr. 4, 3 Nr. 2, 5 der Satzung der Stadt L. über die Erhebung einer Steuer auf Vergnügungen sexueller Art vom 19. Mai 2010 (VS) gestützt werden könne. 4

Nach § 2 VS unterliegen der Besteuerung die im Stadtgebiet veranstalteten nachfolgenden Vergnügungen (Veranstaltungen):

1. 6
2. 7
3. die gezielte Einräumung der Gelegenheit zu sexuellen Vergnügungen in Bars, Sauna-, FKK- und Swingerclubs sowie ähnlichen Einrichtungen; 8
4. das Angebot sexueller Handlungen gegen Entgelt außerhalb der in Nr. 3 genannten Einrichtungen, zum Beispiel in Beherbergungsbetrieben, Privatwohnungen, Wohnwagen und Kraftfahrzeugen mit Ausnahme von Straßenprostitution in Verrichtungsboxen; 9
5. 10

Das Verwaltungsgericht hat angenommen, es spreche vieles dafür, dass ein Bordellbetrieb als ähnliche Einrichtung im Sinne des § 2 Nr. 3 VS anzusehen sei, während die Antragsgegnerin hier den personenbezogenen Steuertatbestand nach § 2 Nr. 4 VS angewendet habe, der als Steuermaßstab nach § 5 Abs.1 VS eine Besteuerung der einzelnen Prostituierten mit einem Tagessatz von 6,00 Euro vorsehe. 11

Hiergegen macht die Antragsgegnerin geltend, die Anwendungsbereiche von § 2 Nr. 3 und § 2 Nr. 4 VS seien exklusiv. § 2 Nr. 4 VS sei immer anwendbar, wenn Prostituierte gegen Entgelt etwa in einer Wohnung, in einem Beherbergungsbetrieb oder im Auto sexuelle Handlungen vornähmen. Ein Bordell, in dem die Prostituierten - wie hier - Räumlichkeiten zur Verfügung gestellt bekämen, sei als ein Beherbergungsbetrieb anzusehen. § 2 Nr. 3 VS gelte demgegenüber, wenn der steuerbare Aufwand in dem entgeltpflichtigen Verweilen in einer Bar oder in einem Club bestehe, in dem vorgesehen sei, dass nach Bedarf von den Besuchern sexuelle Handlungen vorgenommen würden. Ähnliche Einrichtungen seien dann aber gerade nicht solche, in denen Prostituierte aufgrund eines Rechtsverhältnisses nach dem Prostitutionsgesetz verpflichtet würden, sich zur Prostitution bereit zu halten, sondern solche, in denen sich Gleichgesinnte trafen, die die Bereithaltung von Prostituierten nicht erwarteten. 12

Die in der Beschwerdebeurteilung geäußerte Auffassung, dass Bordelle als Beherbergungsbetriebe anzusehen seien, überzeugt nicht. Nach dem allgemeinen Sprachgebrauch wird - soweit ersichtlich - unter dem Begriff Beherbergungsbetrieb nicht auch ein Bordell eingestuft. Gesetzliche Regelungen, wonach sich eine derartige Zuordnung ergeben soll, nennt die Antragsgegnerin in ihrer Beschwerdebeurteilung nicht. Ihr weiterer Hinweis, dass Bordelle im Gewerbeverzeichnis typischerweise als gewerbliche Zimmervermietung eingetragen seien, besagt nichts dazu, dass sie nach dem allgemeinen Sprachgebrauch oder aufgrund rechtlicher Zuordnung, die für die Auslegung der Satzung maßgebend ist, Beherbergungsbetriebe sind. 13

So hat auch das Finanzgericht Düsseldorf, 14

vgl. Urteil vom 1. Juni 2011 1 K 2723/10 U , juris, 15

die Anwendung des ermäßigten Umsatzsteuersatzes für die Vermietung von Wohn- und Schlafräumen, die ein Unternehmer zur kurzfristigen Beherbergung von Fremden bereithält, nach § 12 Abs. 2 Nr. 11 des Umsatzsteuergesetzes für Bordelle verneint. Das Finanzgericht hat hierzu ausgeführt, die Prostituierten zahlten ihre "Tagesmiete" nicht für den Empfang 16

einer Beherbergungsleistung, sondern im Wesentlichen für die Bereitstellung einer Infrastruktur zur Ausübung ihres Gewerbes (juris Rn. 24). Beherbergen sei grundsätzlich nicht nur nach allgemeinem Sprachgebrauch das Bereitstellen einer Unterkunft oder Schlafstelle und nicht die Zurverfügungstellung von Räumlichkeiten zur Ausübung der Prostitution (juris Rn. 26).

Mangels weitergehender Erkenntnisse in diesem summarischen Verfahren teilt der Senat diesen Begriff der Beherbergung. Die bloße Meinung in der Beschwerdebegründung, ein Bordell, in dem Prostituierten Räumlichkeiten zur Verfügung gestellt bekämen, sei als Beherbergungsbetrieb anzusehen, ist nicht geeignet, die gegenteilige Auffassung in Frage zu stellen. 17

Nicht nur der Wortlaut der Satzung, die in § 2 Nr. 4 VS nicht auf Bordelle, sondern auf Beherbergungsbetriebe, also etwa gewöhnliche Hotels, abstellt, spricht für die vom Verwaltungsgericht vertretene Auslegung, sondern auch die Systematik der Satzung. Diese differenziert mit den unterschiedlichen Steuertatbeständen nicht nach prostitutionsbezogenen und nichtprostitutionsbezogenen Steuergegenständen, sondern schafft in § 2 Nr. 3 VS einen einrichtungsbezogenen und in § 2 Nr. 4 VS einen einrichtungslosgelösten personenbezogenen Steuergegenstand zur Besteuerung des Aufwands für sexuelle Vergnügungen. 18

Vgl. OVG NRW, Beschluss vom 12. April 2012 14 B 1520/11 , NRWE Rn. 27 ff. 19

§ 2 Nr. 3 VS erfasst das Steuergut, den Konsumaufwand des sich sexuell Vergnügenden, soweit das sexuelle Vergnügen in einer dafür bestimmten Einrichtung stattfindet. § 2 Nr. 4 VS erfasst den Konsumaufwand des sich sexuell Vergnügenden, soweit das sexuelle Vergnügen auf einem Angebot sexueller Handlungen gegen Entgelt beruht und es nicht in den vorgenannten Einrichtungen, also einrichtungslosgelöst stattfindet (abgesehen von der steuerlichen Privilegierung der Straßenprostitution in Verrichtungsboxen). Die nur beispielhaft genannten Räumlichkeiten in § 2 Nr. 4 VS zeichnen sich alle dadurch aus, dass sie nicht schon von ihrer Eigenart zur Veranstaltung sexueller Vergnügungen bestimmt sind. 20

In einem Beherbergungsbetrieb nach gewöhnlichem Sprachgebrauch mag auch Prostitution stattfinden (Hotelprostitution), aber die Prostituierten haben dort in der Regel kein Zimmer angemietet, um ihre Leistungen anzubieten. Besondere Räumlichkeiten zu einer Anbahnung der sexuellen Kontakte finden sich dort typischerweise nicht. Eine Infrastruktur zur Ausübung der Prostitution ist nicht vorhanden. 21

Vgl. zu diesem Begriff, FG Düsseldorf, Urteil vom 1. Juni 2011 1 K 2723/10 U , juris Rn. 24. 22

Entsprechendes gilt für Privatwohnungen, Wohnwagen und Kraftfahrzeugen. So können zwar Wohnwagen speziell für die Ausübung der Prostitution angeschafft und hergerichtet werden, aber üblicherweise werden Wohnwagen für Freizeit Zwecke, insbesondere zum Camping, genutzt. Entsprechendes gilt für Wohnungen, die auch für Zwecke der Prostitution angemietet werden, aber in der Regel der Befriedigung des allgemeinen Wohnbedürfnisses dienen. In einem Bordell wird hingegen Prostitution erwartet, das Bordell dient von seiner Eigenart her der Ausübung der Prostitution, während die in § 2 Nr. 4 VS namentlich bezeichneten Einrichtungen gerade eine solche Zweckbestimmung nicht haben. 23

Soweit die Antragsgegnerin für die Zuordnung von Bordellen unter den Tatbestand des § 2 Nr. 4 VS anführt, bei den in § 2 Nr. 3 VS genannten Einrichtungen werde die Bereithaltung von Prostituierten nicht erwartet, mag dies wie die Antragsgegnerin vorträgt für 24

Swingerclubs zutreffen, erscheint aber für die anderen dort ausdrücklich genannten Einrichtungen in dieser Allgemeinheit zweifelhaft.

Dass auch Prostitution in den von ihrer Eigenart zur Veranstaltung sexueller Vergnügungen bestimmten Einrichtungen systematisch nur durch § 2 Nr. 3 VS erfasst werden soll, belegt der ausdrückliche Ausschluss der Besteuerung der Prostitution in diesen Einrichtung in § 2 Nr. 4 VS. Es wäre unverständlich, wenn jedwede Prostitution unabhängig von dem Ort ihrer Ausübung (abgesehen von der privilegierten Straßenprostitution) von Nr. 4 erfasst werden soll, aber Prostitution gerade in solchen Einrichtungen, in denen angeblich Prostitution unüblich ist, unbesteuert bleiben soll. Jedenfalls erscheint die systematische Satzungsauslegung dahin, dass die beiden Tatbestände statt zwischen einrichtungs- und nichteinrichtungsgebundenen sexuellen Vergnügungen zwischen prostitutions- und nichtprostitutionsbezogenen sexuellen Vergnügungen unterscheiden, wenig überzeugend. 25

Angesichts des Umstandes, dass hier wohl der Steuertatbestand des § 2 Nr. 3 VS und damit der Steuermaßstab der Veranstaltungsfläche maßgeblich ist, kommt es auf den weiteren vom Verwaltungsgericht aufgezeigten Mangel hinsichtlich der Berechnung der Steuer nach Veranstaltungstagen nicht an. Jedoch würde der Einwand der Antragsgegnerin gegen den angegriffenen Beschluss, in dem die Regelung in § 5 Abs. 1 VS, wonach grundsätzlich 25 Tage im Monat als Veranstaltungstage zugrunde zu legen sind, beanstandet wurde, auch bei Anwendbarkeit dieses Steuermaßstabs zu keiner Änderung der Entscheidung führen. Die Antragsgegnerin macht hierzu geltend, es handele sich um eine Pauschalierung, die der Verwaltungspraktikabilität diene, und nicht um eine Schätzung für den Einzelfall, wenn andere Ermittlungsmöglichkeiten ausgeschöpft seien. 26

Bei der hier in Rede stehenden Sexsteuer handelt es sich um eine Aufwandsteuer, mit dem der Aufwand des sich sexuell Vergnügenden besteuert wird. Da eine konkrete Besteuerung des Aufwandes des sich Vergnügenden, insbesondere des vergnügenden Freiers, praktisch nicht möglich ist, 27

vgl. Beschluss des Senats vom 12. April 2012 - 14 B 1520/11 -, NRWE Rn. 32; VGHZ Bad-Württ., Urteil vom 23. Februar 2011 - 2 S 196/10 -, KStZ 2011, 231 (234),

kann die Steuer pauschal bei dem Veranstalter des Vergnügens erhoben werden. Eine solches Recht zur Pauschalierung hat die Antragsgegnerin in § 5 Abs. 1 Satz 1 VS bezüglich der Besteuerung der Prostitution in Anspruch genommen, wenn sie unabhängig vom wirklichen Aufwand der Freier zur Erlangung sexueller Handlungen eine einheitliche Steuer pro Veranstaltungstag und Prostituierte bestimmt. 29

Jede gesetzliche Regelung muss verallgemeinern. Bei der Ordnung von Massenerscheinungen ist der Normgeber berechtigt, die Vielzahl der Einzelfälle in dem Gesamtbild zu erfassen, das nach den ihm vorliegenden Erfahrungen die regelungsbedürftigen Sachverhalte zutreffend wiedergibt. Auf dieser Grundlage darf er grundsätzlich generalisierende, typisierende und pauschalierende Regelungen treffen, ohne wegen der damit unvermeidlich verbundenen Härten gegen den allgemeinen Gleichheitssatz zu verstoßen. 30

Vgl. BVerfG, Beschluss vom 21. Juni 2006 2 BvL 2/99 , BVerfGE 116, 164 (182 f.). 31

Bei der Vergnügungsteuer ist eigentliches Steuergut der Vergnügungsaufwand des sich Vergnügenden, weil die Vergnügungsteuer darauf abzielt, die mit der Einkommensverwendung für das Vergnügen zum Ausdruck kommende wirtschaftliche 32

Leistungsfähigkeit zu belasten. Damit aber ist der individuelle, wirkliche Vergnügungsaufwand der sachgerechteste Maßstab für eine derartige Steuer. Der Normgeber ist indessen von Verfassungs wegen nicht auf einen derartigen Wirklichkeitsmaßstab beschränkt. Der weitgehenden Gestaltungsfreiheit, die der Normgeber bei der Erschließung einer Steuerquelle in Form des Vergnügungsaufwands des Einzelnen gerade auch bei der Wahl des Besteuerungsmaßstabs hat, wird durch Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes erst dort eine Grenze gesetzt, wo eine gleiche oder ungleiche Behandlung von Sachverhalten nicht mehr mit einer am Gerechtigkeitsgedanken orientierten Betrachtungsweise vereinbar ist, wo also ein einleuchtender Grund für die Gleichbehandlung oder Ungleichbehandlung fehlt und diese daher willkürlich wäre. Die Gerichte haben nur die Einhaltung dieser äußersten Grenzen nachzuprüfen, nicht aber, ob der Normgeber im Einzelfall die jeweils zweckmäßigste, vernünftigste oder gerechteste Lösung gefunden hat. Wählt der Normgeber im Vergnügungssteuerrecht statt des Wirklichkeitsmaßstabs einen anderen (Ersatz- oder Wahrscheinlichkeits-) Maßstab, so ist er allerdings auf einen solchen beschränkt, der einen bestimmten Vergnügungsaufwand wenigstens wahrscheinlich macht, weil ein anderer Maßstab dem Wesen der Vergnügungsteuer fremd, also nicht sachgerecht und deshalb mit dem Grundsatz der Belastungsgleichheit nicht zu vereinbaren wäre. Der Rechtfertigungsbedarf für die Wahl eines Ersatzmaßstabs wird dabei umso höher, je weiter sich der im Einzelfall gewählte Maßstab von dem eigentlichen Belastungsgrund entfernt. Jedenfalls muss der Ersatzmaßstab einen zumindest lockeren Bezug zu dem Vergnügungsaufwand des sich Vergnügenden aufweisen, der die Erfassung seines Vergnügungsaufwands wenigstens wahrscheinlich macht. Denn der Ersatzmaßstab nutzt den gesetzgeberischen Spielraum in Bezug auf die Realitätsnähe der Steuerbemessung, dieser Spielraum entbindet aber nicht von der notwendigen inhaltlichen Ausrichtung der Steuer am Belastungsgrund.

Vgl. BVerfG, Beschluss vom 4. Februar 2009 1 BvL 8/05 , BVerfGE 123, 1 (20 f.); BVerfG, Urteil vom 10. Dezember 2009 9 C 12.08 , BVerwGE 135, 367 Rn. 22.

In diesem Rahmen ist auch eine pauschalierte Erfassung eines tatsächlichen Aufwands grundsätzlich zulässig. 34

Vgl. BVerfG, Beschluss vom 11. November 1998 2 BvL 10/95 , BVerfGE 99, 280 (295).

Von diesen Grundsätzen ausgehend mag es angesichts der Schwierigkeit, den wirklichen Vergnügungsaufwand festzustellen, unbedenklich sein, das hier in Rede stehende Steuergut, den wirklichen Vergnügungsaufwand der sich vergnügenden Freier, bei der Prostituierten pauschal mit 6,00 Euro pro Veranstaltungstag zu besteuern, obwohl der wirkliche Vergnügungsaufwand pro Tag und Prostituiertes ganz erheblich differieren dürfte ("Edelprostituierte" einerseits, Drogenstrichprostituierte andererseits). 36

Ein sachlicher Grund, bei der Steuerbemessung einheitlich 25 Veranstaltungstage pro Monat in Ansatz zu bringen, erschließt sich dem Senat im Rahmen dieses summarischen Verfahrens unter Berücksichtigung der Darlegungen in der Beschwerdebeurteilung jedoch nicht. Es liegt die Annahme nahe, dass eine Prostituierte, die nur wenige Tage im Monat der Beschäftigung nachgeht, weniger Freier hat, die dementsprechend auch weniger Entgelt für die gebotenen Dienstleistungen erbringen, als eine Prostituierte, die nahezu durchgehend im gesamten Monat tätig ist. Hinsichtlich der Höhe des getätigten Aufwandes dürfte in beiden Fällen ein erheblicher Unterschied zu verzeichnen sein. Das Verwaltungsgericht hat in dem angegriffenen Beschluss angenommen, dass im Regelfall eher von einer Teilzeit- als von einer Vollzeitprostitution auszugehen sei. Einen sachlichen Grund, warum in beiden Fällen eine gleich hohe Zahl von Veranstaltungstagen zugrundegelegt wird, legt die 37

Antragsgegnerin nicht substantiiert dar. Sie geht vielmehr selbst davon aus, dass bei der Satzungsregelung ausschließlich von der Vollzeitprostituierten ausgegangen worden ist, ohne die Annahme des Verwaltungsgerichts, in der Regel liege eine Teilzeitprostitution vor, in Frage zu stellen. Der Hinweis auf die Verwaltungspraktikabilität rechtfertigt eine solche Pauschalregelung nicht mehr. Das ergibt sich schon daraus, dass § 5 Abs. 2 VS ein Erklärungsverfahren für die Feststellung einer wirklichkeitsbezogenen Anzahl von Veranstaltungstagen vorsieht.

In der Sache dürfte es sich bei der von dem Verwaltungsgericht beanstandeten Regelung in § 5 Abs. 1 Satz 2 VS, der die Zahl der stattgefundenen Veranstaltungstage im Kalendermonat betrifft, eher um eine vorweggenommene Schätzung im Rahmen des Besteuerungsverfahrens handeln. Eine solche pauschale oder vorweggenommene Schätzung ist aber mit § 12 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. b des Kommunalabgabengesetzes für das Land Nordrhein-Westfalen i. V. m. § 162 Abs. 1 der Abgabenordnung AO - nicht vereinbar. Hiernach hat die Finanzbehörde die Besteuerungsgrundlagen zu schätzen, wenn sie sie nicht ermitteln oder berechnen kann. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind. Gerade bei der hier in Rede stehenden Steuer mögen Schätzungsrichtlinien dienlich sein, um eine praktikable Handhabung von Schätzungsfällen zu ermöglichen. Hierfür können Verwaltungsvorschriften erlassen werden. Eine Satzung, die eine von § 162 Abs. 1 AO abweichende Regelung schafft, ist aber wegen Verstoßes gegen höherrangiges Recht nichtig. Wenn etwa eine Prostituierte nicht nach § 5 Abs. 2 VS fristgerecht nachweist oder nachweisen kann, wie viele Veranstaltungstage sie der Tätigkeit nachgegangen ist, müssen nach der Satzung 25 Veranstaltungstage zugrunde gelegt werden. Dies würde sogar dann gelten, wenn der Steuerbehörde bekannt ist, dass die Steuerschuldnerin in dem Kalendermonat an weniger Tagen sexuelle Dienstleistungen angeboten hat, sie es aber nicht fristgerecht nachgewiesen hat.

Ob die Antragsgegnerin die weiteren Gründe entkräftet hat, die das Verwaltungsgericht zur Begründung seiner Auffassung angeführt hat, es bestünden ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit des Bescheides vom 17. Februar 2011 in der Gestalt der Ergänzung vom 13. März 2011, kann dahinstehen. Aus den vorgenannten Gründen ist auf der Grundlage des Beschwerdevorbringens dem Beschwerdebegehren jedenfalls nicht zu entsprechen.

Die Kostenentscheidung beruht auf § 154 Abs. 2 VwGO. 40

Die Streitwertfestsetzung folgt aus §§ 53 Abs. 2 Nr. 2 i. V. m. § 52 Abs. 1 des Gerichtskostengesetzes. 41