

---

**Datum:** 23.01.2013  
**Gericht:** Oberverwaltungsgericht NRW  
**Spruchkörper:** 14. Senat  
**Entscheidungsart:** Urteil  
**Aktenzeichen:** 14 A 1860/11  
**ECLI:** ECLI:DE:OVGNRW:2013:0123.14A1860.11.00

---

**Vorinstanz:** Verwaltungsgericht Köln, 24 K 6736/10

---

**Tenor:**

Das angegriffene Urteil wird geändert.

Der Bescheid der Beklagten vom 22. Oktober 2010 wird aufgehoben.

Die Beklagte trägt die Kosten des Verfahrens beider Rechtszüge.

Das Urteil ist wegen der Kosten vorläufig vollstreckbar. Die Vollstreckungsschuldnerin darf die Vollstreckung durch Sicherheitsleistung in Höhe des vollstreckbaren Betrages abwenden, wenn nicht die Vollstreckungsgläubigerin vor der Vollstreckung Sicherheit in Höhe des zu vollstreckenden Betrages leistet.

Die Revision wird nicht zugelassen.

---

Tatbestand:

Am 23. März 2010 beschloss der Rat der Stadt Köln eine Satzung zur Erhebung einer Kulturförderabgabe im Gebiet der Stadt Köln (KFA-Satzung), welche mit Schreiben vom 9.

1

2

September 2010 durch den Innenminister und den Finanzminister des Landes Nordrhein-Westfalen genehmigt wurde.

Die Satzung hatte u. a. folgenden Inhalt:	3
"§ 2	4
Gegenstand der Kulturförderabgabe	5
Gegenstand der Kulturförderabgabe ist der Aufwand des Beherbergungsgastes für die Möglichkeit einer entgeltlichen Übernachtung in einem Beherbergungsbetrieb (Hotel, Gasthof, Pension, Privatzimmer, Jugendherberge, Ferienwohnung, Motel, Campingplatz, Schiff und ähnliche Einrichtung), der gegen Entgelt eine Beherbergungsmöglichkeit zur Verfügung stellt; dies gilt unabhängig davon, ob die Beherbergungsleistung tatsächlich in Anspruch genommen wird.	6
Der Übernachtung steht die Nutzung der Beherbergungsmöglichkeit, ohne dass eine Übernachtung erfolgt (z. B. Tageszimmer), gleich, sofern hierfür ein gesonderter Aufwand betrieben wird.	7
§ 3	8
Bemessungsgrundlage	9
Bemessungsgrundlage ist der vom Gast für die Beherbergung aufgewendete Betrag (einschließlich Mehrwertsteuer).	10
§ 4	11
Abgabensatz	12
(1) Die Kulturförderabgabe beträgt 5 vom Hundert der Bemessungsgrundlage.	13
(2) Sofern die Aufteilung einer Gesamtrechnung in Beherbergungsentgelt und Entgelt für sonstige Dienstleistungen ausnahmsweise nicht möglich ist, gilt als Bemessungsgrundlage bei	14
a) einem Beherbergungsbetrieb mit Pauschalpreis (Übernachtung/ Frühstück bzw. Halb- oder Vollpension): der Betrag der Gesamtrechnung abzüglich einer Pauschale von 7,00 EUR für Frühstück und je 10,00 EUR für Mittagessen und Abendessen je Gast und Mahlzeit,	15
b) einem Kreuzfahrtschiff mit Pauschalpreis für die gesamte Kreuzfahrt 100,00 EUR je Gast und Übernachtung.	16
§ 5	17
Abgabenschuldner	18
(1) Abgabenschuldner ist der Betreiber des Beherbergungsbetriebes.	19
(2) Sofern die Beherbergung auf Schiffen stattfindet, sind zusätzlich abgabepflichtig,	20
• die Stelle, die zur Geltendmachung des Hafen- und Ufergeldes nach § 38 Landeswassergesetz NRW berechtigt ist, und	21

• diejenigen, die als Gestattungsnehmer dieser Stelle eigenständig Wasserflächen bewirtschaften.	22
(3) Personen, die nebeneinander die Kulturförderabgabe schulden, sind Gesamtschuldner.	23
...	24
§ 14	25
Erstattung	26
Auf Antrag erhält derjenige, auf dessen Aufwand die Kulturförderabgabe zu Unrecht durch den Abgabepflichtigen abgewälzt wurde, die erhobene, an die Stadt Köln geleistete Abgabe erstattet.	27
Der Antrag ist auf amtlich vorgeschriebenem Vordruck innerhalb eines Monats nach Rechnungslegung durch den Beherbergungsbetrieb beim Kassen- und Steueramt der Stadt Köln zu stellen."	28
Unter dem 6. Oktober 2010 gab die Klägerin für den Zeitraum vom 1. bis zum 6. Oktober 2010 eine Erklärung zur Kulturförderabgabe ab und bat darum, einen Bescheid über die Festsetzung der Kulturförderabgabe zu erlassen. Als Beherbergungsentgelte einschließlich Umsatzsteuer gab sie insgesamt 6.188,00 EUR an.	29
Mit Bescheid vom 22. Oktober 2010 zog die Beklagte die Klägerin daraufhin zu einer Kulturförderabgabe für den Zeitraum vom 1. bis zum 6. Oktober 2010 in Höhe von 309,40 EUR heran.	30
Die Klägerin hat am 2. November 2010 Klage erhoben.	31
Zur Begründung hat sie ausgeführt, der Bescheid könne nicht auf die Kulturförderabgabebesatzung der Beklagten gestützt werden, weil diese formell und materiell verfassungswidrig und deshalb unwirksam sei. Die Satzung verstoße gegen § 11 Abs. 5 des Kommunalabgabengesetzes für das Land Nordrhein-Westfalen (KAG), die insoweit einschlägige gesetzliche Regelung, wenn sie versuche, die dort vorgegebene gesetzliche Quotierung durch eine Kulturförderabgabe zu umgehen. Außerdem sei die Satzung formell rechtswidrig, weil der Beklagten die Kompetenz zur Einführung der Steuer fehle. Zwar seien gemäß § 105 Abs. 2a des Grundgesetzes (GG) die Länder bzw. die Kommunen berechtigt, örtliche Aufwandsteuern zu erheben. Bei der Kulturförderabgabe handele es sich aber nicht um eine Aufwandsteuer im Sinne dieser Regelung. Der Aufwand für beruflich veranlasste Übernachtungen dürfe nicht besteuert werden. Die Kulturförderabgabe sei mit der Umsatzsteuer gleichartig, weil in beiden Fällen die gleiche Quelle der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit belastet werde. Die Erhebung der Kulturförderabgabe sei nicht mit dem sich aus dem Rechtsstaatsprinzip nach Art. 20 Abs. 3 GG ergebenden Gebot der Widerspruchsfreiheit der Rechtsordnung bzw. der Verpflichtung zu bundestreuem Verhalten vereinbar. Die mit dem Wachstumsbeschleunigungsgesetz vom Bundesgesetzgebers beabsichtigte Belebung des Konsums durch Senkung der Übernachtungspreise werde durch die Einführung der Kulturförderabgabe ins Gegenteil verkehrt. Die Satzung verstoße ferner gegen Art. 3 Abs. 1 GG. Es sei nicht ersichtlich, weshalb nicht auch andere Betriebe, insbesondere die von Fremdenverkehr sehr stark frequentierten Betriebe des Einzelhandels sowie Museen, Gaststätten, Theater und sonstige, am Fremdenverkehr partizipierende Geschäftsbetriebe, als Steuerschuldner belastet würden. Es werde in die durch Art. 12 Abs. 1	32

GG geschützte unternehmerische Entscheidungsfreiheit, insbesondere die Freiheit der Preisgestaltung, eingegriffen. Schließlich liefen die Satzungsregelungen dem Bestimmtheitsgebot zuwider, weil im Einzelfall nicht von vorne herein feststehe, wann die Abgabe zu Unrecht auf einen Dritten abgewälzt worden sein. Dies gelte auch im Hinblick auf die Erstattungsregelung nach § 14 KFA-Satzung.

Die Klägerin hat beantragt, 33

den Bescheid der Beklagten vom 22. Oktober 2010 aufzuheben. 34

Die Beklagte hat beantragt, 35

die Klage abzuweisen. 36

Sie ist dem Vorbringen der Klägerin entgegengetreten und hat die Auffassung vertreten, dass 37 weder die Satzung noch einzelne Satzungsbestimmungen gegen verfassungsrechtliche Grundsätze verstießen. Anders als ein Fremdenverkehrsbeitrag nach § 11 Abs. 5 KAG stelle die Kulturförderabgabe eine Steuer dar. Es handele sich auch um eine Aufwandsteuer im Sinne der Regelung des Art. 105 Abs. 2a GG. Die Kulturförderabgabe sei mit der Umsatzsteuer nicht gleichartig. Das Wachstumsbeschleunigungsgesetz und die Kulturförderabgabe verfolgten unterschiedliche Zwecke. Da es dem Betreiber eines Übernachtungsbetriebes freistehe, die Höhe des Übernachtungsentgeltes festzusetzen, sei auch ein Verstoß gegen Art. 12 Abs. 1 GG nicht gegeben. Er habe die Möglichkeit, die Kulturförderabgabe an den Gast weiterzugeben, indem er die Preisgestaltung entsprechend anpasse. Schließlich sei auch das Bestimmtheitsgebot nicht verletzt. Von einer enumerativen Aufzählung der Ausnahmetatbestände, nach denen die Kulturförderabgabe nicht entstehe, sei abgesehen worden, weil dies die Gefahr einer Unvollständigkeit in sich berge. Im Übernachtungspreis könne die Kulturförderabgabe ebenso wie jeder sonst preisbestimmende Faktor berücksichtigt werden.

Durch das angegriffene Urteil hat das Verwaltungsgericht die Klage abgewiesen. Es hat sich 38 auf den Standpunkt gestellt, die Beklagte sei nicht wegen der in § 11 Abs. 5 KAG normierten Möglichkeit, Fremdenverkehrsbeiträge zu erheben, gehindert, die Kulturförderabgabe einzuführen. Der Befugnis der Beklagten, die Kulturförderabgabe zu erheben, stehe auch Art. 105 Abs. 2a GG nicht entgegen. Bei der Kulturförderabgabe handele es sich um eine Aufwandsteuer, die insbesondere mit der Umsatzsteuer nicht gleichartig sei. Europarechtliche Vorgaben seien nicht tangiert. Der Erhebung der Kulturförderabgabe stehe zudem weder das aus dem Rechtsstaatsprinzip herzuleitende Gebot der Widerspruchsfreiheit der Rechtsordnung bzw. das Gebot der wechselseitigen bundesstaatlichen Rücksichtnahme noch Art. 3 Abs. 1 GG oder Art. 12 Abs. 1 GG entgegen. Auch gegen die Einzelregelungen nach der KFA-Satzung bestünden keine durchgreifenden Bedenken. Hinsichtlich der weiteren Einzelheiten wird auf die Entscheidungsgründe im erstinstanzlichen Urteil Bezug genommen.

Das Verwaltungsgericht hat die Berufung zugelassen. 39

In seiner Sitzung vom 18. Dezember 2012 hat der Rat der Stadt Köln die KFA-Satzung 40 geändert. Nach Art. 2 der Änderungssatzung trat die Änderung zum 1. Januar 2013 in Kraft.

Zur Begründung der rechtzeitig eingelegten Berufung hat die Klägerin zunächst ihr 41 erstinstanzliches Vorbringen weiter vertieft. Im Hinblick auf die mittlerweile erfolgte Rechtsprechung,

42

- führt sie ergänzend aus: Das Bundesverwaltungsgericht habe eindeutig zu erkennen gegeben, dass eine Satzung zur Erhebung einer Übernachtungsabgabe/ Kulturförderabgabe zwingend Unterscheidungskriterien hinsichtlich privater und beruflicher Veranlassung zu enthalten habe. Ansonsten sei von einer Gesamtnichtigkeit der Steuersatzung auszugehen. Dem stehe auch nicht die Erstattungsregelung des § 14 KFA-Satzung entgegen. Denn der Satzungsgeber sei gehalten, die Kriterien zur Differenzierung zwischen beruflich und privat veranlassten Übernachtungen in der Satzung selbst genau zu definieren und zu regeln. Die Beklagte wäre daher gehalten gewesen, beruflich veranlasste Übernachtungen von vornherein von der Besteuerung auszunehmen. Der Hotelgast könne nicht darauf verwiesen werden, die - unberechtigte - Abgabe zunächst einmal zu entrichten, um anschließend ihre Rückforderung gesondert bei der Beklagten zu beantragen. Der Vorgang der berufsbedingten Übernachtung an sich sowie die sich daraus lediglich ergebende Möglichkeit der Befriedigung persönlicher Bedürfnisse könne nicht als geschlossener, quasi unteilbarer Konsumvorgang angesehen werden. Ein solcher praktisch immer vorhandener Privatanteil am Übernachtungsaufwand vermöge eine Steuerbarkeit der Abgabe nicht zu begründen. Die zwingende berufliche Notwendigkeit einer Übernachtung - und allein das sei entscheidend - bleibe auch in dem Fall bestehen, dass die Möglichkeit einer privaten Nützlichkeit entstehe. Daher könne auch nicht darauf abgestellt werden, dass der beruflich bedingte Minimalaufwand faktisch regelmäßig überschritten werde, soweit eine solche Überschreitung überhaupt feststellbar sei. Dass eine aus Erwerbsgründen begründete Zweitwohnung dem privaten Konsum zugerechnet werde, die beruflich erforderliche Hotelübernachtung aber nicht, liege darin begründet, dass der Erwerbstätige nicht die Möglichkeit habe, durch Verlegung seiner Hauptwohnung den besonderen Aufwand einer Hotelübernachtung zu vermeiden. Die unwirksame Satzungsregelung betreffend beruflich bedingte Übernachtungen führe auch zur Gesamtnichtigkeit, nicht aber zur Teilnichtigkeit. Dem könne nicht die Erstattungsregelung des § 14 KFA-Satzung entgegen gehalten werden. Im diesbezüglichen Antragsformular werde ausdrücklich darauf hingewiesen, dass u. a. für Geschäftsreisende kein Erstattungsanspruch bestehe. Eine gleichmäßige Besteuerung für die Vergangenheit lasse sich über die Erstattungsregelung nicht herstellen, zumal Gläubiger des Erstattungsanspruchs der Steuerträger, nicht aber der Steuerpflichtige sei. Zudem sei angesichts der Zahl der Übernachtungen davon auszugehen, dass nur eine verschwindend geringe Anzahl von Übernachtungsgästen einen Erstattungsantrag gestellt habe.
- Die Klägerin beantragt, 43  
das angegriffene Urteil zu ändern und nach dem Klageantrag erster Instanz zu erkennen.
- Die Beklagte beantragt, 44  
die Berufung zurückzuweisen. 45
- Die Beklagte hält die erstinstanzlichen Ausführungen für zutreffend und führt im Hinblick auf die o. a. Entscheidung des Bundesverwaltungsgerichts ergänzend aus: Die streitbefangene KFA-Satzung genüge bereits in ihrer ursprünglichen Fassung den rechtlichen Anforderungen. Dies gelte ungeachtet der Tatsache, dass der Rat der Stadt Köln am 19. Dezember 2012 die Änderungssatzung mit Wirkung für die Zukunft beschlossen habe. 46
- Das Bundesverwaltungsgericht habe den Begriff der Aufwandsteuer zu eng gesehen. Denn auch beruflich bedingte Übernachtungen seien steuerbar. Es entspreche der allgemeinen Rechtsauffassung, dass Mischnutzungen, bei denen teilweise eine geschäftliche und 47  
48  
49

teilweise eine private Nutzung erfolge, als private Nutzung einer Aufwandsteuer unterfielen. Dies werde z. B. an der Rechtsprechung des Senats zur Hundesteuer deutlich. An jeder Übernachtung sei ein privater Anteil nicht zu verkennen. Lediglich in den Fällen, in denen ein gehobener Rahmen der Übernachtung notwendige Bedingung für die Einkommenserzielung sei, fehle der Privatanteil mit der Folge, dass keine Einkommensverwendung vorliege.

Darüber hinaus habe das Bundesverwaltungsgericht keine einleuchtende Erklärung dafür gegeben, weshalb eine aus Erwerbsgründen angemietete Zweitwohnung grundsätzlich der Sphäre des privaten Konsums zugerechnet werde, die beruflich erforderliche Hotelübernachtung aber nicht. Zweitwohnungssteuern auf aus Erwerbsgründen angemietete Zweitwohnungen seien nur dann unzulässig, wenn die dem Schutz der ehelichen Lebensgemeinschaft nach Art. 6 GG dienenden melderechtlichen Vorschriften einer Ummeldung und damit der Beseitigung des Tatbestandes "Zweitwohnung" entgegenstünden. Da Art. 6 GG demgegenüber kein Hindernis darstelle, Verheiratete zu Zweitwohnungssteuern heranzuziehen, wenn sie sich mangels überwiegenden Aufenthalts am Arbeitsort gar nicht mit der Hauptwohnung anmelden könnten, sei ein Schluss von der Unvermeidbarkeit auf die fehlende Zweitwohnungssteuerpflicht unzulässig. 50

Aber selbst bei unterstellter Nichtsteuerbarkeit beruflich zwingend erforderlicher Übernachtungen sei die KFA-Satzung dennoch aufrecht zu erhalten. Bei verfassungskonformer Auslegung der Satzung sei allenfalls von einer Teilnichtigkeit auszugehen. Die KFA-Satzung sei für eine Beschränkung auf die nicht zwingend beruflich erforderlichen Übernachtungen offen. § 14 KFA-Satzung enthalte eine Erstattungsregelung und damit eine Verfahrensregelung für den Fall, dass bestimmte Gruppierungen nicht der Besteuerung unterlägen. In diesem Zusammenhang spiele es keine Rolle, dass der Inhaber des Erstattungsanspruchs nicht der Steuerschuldner sei. Entscheidend sei, dass Fallgruppen, die nicht dem Aufwandsteuerbegriff unterfielen, von der Besteuerung auszunehmen seine. Die in § 14 KFA-Satzung getroffene Verfahrensregelung sei zumindest für eine Übergangszeit hinnehmbar. Eine Vielzahl von Erstattungsanträgen belege, dass sich die Regelung als praktikabel erweise. Eine Aufrechterhaltung für die Vergangenheit komme insbesondere vor dem Hintergrund in Betracht, dass die Steuer überwiegend abgewälzt sein dürfte. 51

Wegen der weiteren Einzelheiten des Sachverhalts und des Parteivorbringens im Übrigen wird auf den Inhalt der Verfahrensakte und der beigezogenen Verwaltungsvorgänge Bezug genommen. 52

Entscheidungsgründe: 53

Die zulässige Berufung der Klägerin hat auch in der Sache Erfolg. 54

Der Bescheid der Beklagten vom 22. Oktober 2010 ist rechtswidrig und verletzt die Klägerin in ihren Rechten - § 113 Abs. 1 Satz 1 der Verwaltungsgerichtsordnung (VwGO) . 55

Rechtsgrundlage für die Erhebung der im vorliegenden Verfahren in Rede stehenden Kulturförderabgabe ist die am 23. März 2010 durch den Rat der Stadt Köln beschlossene KFA-Satzung. Dagegen kann nicht auf die Regelungen der am 18. Dezember 2012 beschlossenen Änderungssatzung abgestellt werden, weil nach Art. 2 der Änderungssatzung diese erst zum 1. Januar 2013 in Kraft getreten ist und daher die Erhebung für den Zeitraum vom 1. bis zum 6. Oktober 2010 nicht umfasst. 56

Nach der Rechtsprechung des Bundesverwaltungsgerichts, 57

vgl. Urteil vom 11. Juli 2012 - 9 CN 1/11 -, 58

NVwZ 2012, 1407 ff., 59

der sich der Senat anschließt, ist zunächst die Erhebung einer Übernachtungssteuer - um 60  
eine solche Steuer handelt es sich bei der von der Beklagten erhobenen Kulturförderabgabe -  
grundsätzlich zulässig (vgl. Urteilsabdruck Rn. 21).

Zur Charakterisierung der Kultur- und Tourismusförderabgabe als Aufwandsteuer und zur 61  
Abgrenzung getätigten Aufwandes im Rahmen der Vermögens- und  
Einkommensverwendung einerseits und zur Einkommenserzielung andererseits hat das  
Bundesverwaltungsgericht sodann Folgendes ausgeführt:

(12) a) Nicht zu beanstanden ist die Rechtsauffassung des OVG, dass die Kultur- und 62  
Tourismusförderabgabe eine Steuer darstellt. Denn sie wird von der bekl. Stadt ohne  
unmittelbare Gegenleistung von allen, auf die der Tatbestand, an den die Satzung die  
Leistungspflicht knüpft, erhoben und dient der Erzielung von Einkünften zur Deckung des  
allgemeinen Finanzbedarfs (BVerfGE 98, 106 (123) = NJW 1998, 2341 = NVwZ 1998, 947 L;  
BVerfGE 49, 343 (353) = NJW 1979, 859; BVerfGE 65, 325 (344) = NJW 1984, 785 = NVwZ  
1984, 302 L). Die Steuer verstößt auch nicht gegen den aus dem Rechtsstaatsprinzip  
abzuleitenden Grundsatz der Normenwahrheit (BVerfGE 108, 1 (20) = NVwZ 2003, 715;  
BVerfGE 118, 277 (366) = NVwZ 2007, 1405). Zwar mag die Überschrift und die  
Bezeichnung in § 1 KTAS als Kultur- und Tourismusförderabgabe zunächst den Eindruck  
erwecken, die Abgabe komme ausschließlich der Kultur- und Tourismusförderung zugute.  
Jedoch ist der Satzung nicht zu entnehmen, dass die Abgabe nur für diesen Zweck  
verwendet werden soll, vielmehr wird die Abgabe in § 1 KTAS ausdrücklich als indirekte  
örtliche Aufwandsteuer bezeichnet. Deshalb wird über den Steuercharakter der Abgabe nicht  
getäuscht.

(13) b) Aufwandsteuern zielen auf die in der Vermögens- und Einkommensverwendung für 63  
den persönlichen Lebensbedarf zum Ausdruck kommende besondere wirtschaftliche  
Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen, welche durch den Gebrauch von Gütern, das Halten  
eines Gegenstandes oder die Inanspruchnahme von Dienstleistungen vermutet wird. Belastet  
werden soll lediglich der über die Befriedigung der allgemeinen Lebensführung  
hinausgehende Aufwand, der Teil des persönlichen Lebensbedarfs und der persönlichen  
Lebensführung ist, und nur die in diesem Konsum zum Ausdruck kommende besondere  
Leistungsfähigkeit (BVerfGE 65, 325 (346 f) = NJW 1984, 785 = NVwZ 1984, 302 L; BVerfG,  
Kammerbeschl. v. 10.8.1989, NVwZ 1989, 1152 = NJW 1990, 825 L; BVerfGE 115, 165  
(168) = NVwZ 2002, 728 = NJW 2002, 2336 L). Wird ein Aufwand in diesem Sinne betrieben,  
kommt es nicht darauf an, von wem und mit welchen Mitteln der Konsum finanziert wird und  
welchen Zwecken er des Näheren dient (BVerfGE 65, 325 (346 f.) = NJW 1984, 785 = NVwZ  
1984, 302 L; BVerfG Buchholz 401.61 Zweitwohnungssteuer Nr. 24 = NJW 2009, 1097  
Rdnr. 15).

(14) Davon zu unterscheiden ist ein Aufwand, der nicht der persönlichen Lebensführung in 64  
dem oben genannten Sinne, sondern der Einkommenserzielung dient. Eine Aufwandsteuer  
ist deshalb von einer Einkommensentstehungssteuer wie etwa der Einkommensteuer zu  
unterscheiden (BVerfGE 65, 325 (347) = NJW 1984, 785 = NVwZ 1984, 302 L, m. Bezug auf  
Schmölder, Hdb. d. Finanzwissenschaft II, 2. Aufl. (1956), S. 635 (648); vgl. auch Lang, in:  
Tipke/Lang, SteuerR 20, Aufl. (2010), § 8 Rdnr. 29). Aufwandsteuern sollen die als mehr oder  
weniger aufwändig angesehene Einkommensverwendung erfassen (zum Begriff Schmölders,  
S. 635 (648)). In dieser Absicht des Gesetzgebers liegt das wesentliche Merkmal des Begriffs

der Aufwandsteuer. Eine Aufwandsteuer kann nicht für Gegenstände oder Dienstleistungen erhoben werden, die nicht der Einkommensverwendung (privatem Aufwand), sondern allein der Einkommenserzielung dienen (BVerfGE 65, 325 (347) = NJW 1984, 785 = NVwZ 1984, 302 L; BVerwGE 58, 230 (234 f.) = NJW 1980, 796; BVerwG, Buchholz 401.61 Zweitwohnungssteuer Nr. 18 = NVwZ 2001, 439, und BVerwG, Buchholz 401.61 Zweitwohnungssteuer Nr. 26 = BeckRS 2009, 31230 Rdnrn. 14 f.; BVerwG, Buchholz 401.65 Hundesteuer Nr. 11 = BeckRS 2006, 27381 Rdnr. 5). Die im Begriff der Aufwandsteuer angelegte Abgrenzung der Einkommensverwendung zur Einkommenserzielung erfordert von Verfassungen wegen einer umfassenden Würdigung der Umstände des Einzelfalles (BVerfGE 99, 303 (307) = NVwZ 1997, 86). Diesen Anforderungen wird das Normenkontrollgericht nicht in vollem Umfang gerecht.

Dementsprechend hat das Bundesverwaltungsgericht sodann mit folgenden Ausführungen den Aufwand für entgeltliche Übernachtungen, soweit sie aus privatem Interesse veranlasst sind, der Einkommensverwendung und, soweit sie mit der Berufsausübung zwangsläufig verbunden sind, der Einkommenserzielung zugeordnet: 65

(15) Der Aufwand für die entgeltliche Übernachtung ist zunächst, was das OVG zutreffend erkennt, ein Aufwand, der über die Befriedigung des Grundbedürfnisses nach Wohnraum hinausgeht. Das Grundbedürfnis Wohnen wird in der Regel durch die Nutzung eigenen oder gemieteten Wohnraums gedeckt. Die entgeltliche Übernachtung tritt zu dieser Nutzung hinzu, die ihrerseits nicht aufgegeben wird bzw. nicht aufgegeben werden kann. Entrichtet ein Steuerpflichtiger Entgelt für eine aus privatem Interesse veranlasste Übernachtung, ist dies Ausdruck der Gestaltung der persönlichen Lebensführung, die Leistungsfähigkeit indiziert. Sie ist deshalb der Einkommensverwendung zuzurechnen. Zutreffend geht das OVG ferner davon aus, dass die Besteuerbarkeit auch nicht deshalb entfällt, weil das Übernachten in Hotels heutzutage eine Massenerscheinung ist, wie die Revision meint. Denn für die Leistungsfähigkeit ist lediglich ein über den Grundbedarf hinausgehender Konsum erforderlich. Dieser muss weder besonders kostspielig noch in irgendeiner Form luxuriös sein. Eine entgeltliche Übernachtung gehört - von den Sonderfällen des dauerhaften Wohnens im Hotel abgesehen - nicht zum Grundbedarf des Wohnens und indiziert deshalb Leistungsfähigkeit. Nichts anderes gilt, wenn die Übernachtung zwar im Zusammenhang mit der Berufsausübung erfolgt, sie jedoch nicht zwangsläufige Folge der beruflichen Betätigung ist, sondern Ausdruck privaten Interesses. In diesen Fällen könnte das Einkommen auch ohne diesen speziellen Aufwand erzielt werden. 66

(16) Umgekehrt ist - wie das Normenkontrollgericht richtig erkannt hat - ein Aufwand der Einkommenserzielung zuzuordnen und unterfällt damit nicht der Aufwandsteuer, wenn die Übernachtung mit der Berufs- oder Gewerbeausübung oder auch einer freiberuflichen Tätigkeit zwangsläufig verbunden ist. Das ist etwa anzunehmen, wenn die genutzte Wohnung in einer Entfernung vom Arbeitsort liegt, die eine tägliche Rückkehr nicht zumutbar erscheinen lässt oder wenn die Anwesenheit des Steuerpflichtigen an dem vom Wohnort verschiedenen Arbeitsort aus anderen Gründen für seine Tätigkeit unabdingbar ist. Erforderlich, aber auch ausreichend ist, dass ohne die entgeltliche Übernachtung die Berufsausübung, gewerbliche Tätigkeit oder freiberufliche Tätigkeit nicht ausgeübt und deshalb Einkommen nicht erwirtschaftet werden könnte. 67

Die gegen die Zuordnung ausschließlich beruflich bedingter Übernachtungen zur Einkommenserzielung gerichteten Einwände hat es schließlich, wie folgt, zurückgewiesen: 68

(17) Gegen die Zuordnung der ausschließlich berufsbedingten Übernachtungen zur Einkommenserzielung kann nicht eingewandt werden, eine Übernachtung sei stets der 69

persönlichen Lebensführung zuzurechnen. Soweit in der Rechtsprechung zur Zweitwohnungssteuer auch die aus Erwerbsgründen angemietete Zweitwohnung der Sphäre des privaten Konsums zugerechnet wird, findet dies seine Rechtfertigung darin, dass der Steuerpflichtige einen Aufwand für den persönlichen Lebensbedarf dadurch betreibt, dass er, statt eine Hauptwohnung am Ort der Berufstätigkeit zu nehmen, die bisherige Hauptwohnung beibehält und zusätzlich am Arbeitsort eine Zweitwohnung anmietet (BVerfGE 114, 316 (334) = NJW 2005, 3556 = NVwZ 2006, 205 L, und BVerfG, NVwZ 2010, 1022 Rdnr. 33). In einer vergleichbaren Situation befindet sich der aus beruflichen Gründen zu einer Hotelübernachtung am Arbeitsort gezwungene Erwerbstätige nicht. Er hat nicht die Möglichkeit, durch Kündigung der Hauptwohnung und Verlegung der Hauptwohnung an den Arbeitsort den besonderen Aufwand zu vermeiden und der Steuerpflicht für eine Zweitwohnung zu entgehen. Die Situation des beruflich zwingend auf eine entgeltliche Übernachtung in einem Beherbergungsbetrieb angewiesenen Erwerbstätigen ist damit mit derjenigen eines Verheirateten vergleichbar, der neben der gemeinsamen Ehwohnung am Erwerbsort noch eine Zweitwohnung innehat. Auch in diesem Fall kann der Betroffene nicht durch Verlegung seines Hauptwohnsitzes an den Beschäftigungsort den besonderen Aufwand, der in der Innehabung einer Zweitwohnung liegt, vermeiden. Für den Verheirateten stellt die Innehabung einer Zweitwohnung vielmehr einen zwangsläufigen Aufwand für Vereinbarkeit von Ehe und Beruf unter den Bedingungen hoher Mobilität dar (BVerfGE 114, 316 (336 f.) = NJW 2005, 3556 = NVwZ 2006, 205 L).

(18) Der Zurechnung der beruflich zwingend erforderlichen Übernachtung zur Einkommenserzielung steht auch nicht entgegen, dass mit der Übernachtung selbst - von ganz wenigen Ausnahmen abgesehen - nicht unmittelbar Einkommen erzielt wird. In der Rechtsprechung zur Zweitwohnungssteuer ist geklärt, dass die Übernachtung des Wohnungseigentümers in der Zweitwohnung dem Bereich der Einkommenserzielung zuzurechnen ist, wenn der Zweck des Aufenthalts der Erhaltung bzw. Verwaltung der Wohnung dient (BVerfG, Urt. v. 19.12.2008 9 C 16/07, BeckRS 2009, 31230 Rdnr. 15). Ob der Zweck der Einkommenserzielung dient, ist dabei anhand der konkreten Fallumstände zu beurteilen. Nichts Anderes kann für die berufsbedingte entgeltliche Übernachtung gelten. Wird der Aufwand nur deswegen betrieben, weil er beruflich veranlasst worden ist, ist er nicht dem privaten Konsum, sondern der Einkommenserzielung zuzurechnen, auch wenn mit ihm nicht unmittelbar Einkommen erzielt wird. 70

(19) Die Möglichkeit während des Aufenthalts in einem Beherbergungsbetrieb neben den beruflichen und geschäftlichen Aktivitäten und privater Grundbedürfnisse auch sonstigen privaten Interessen nachzugehen, also etwa kulturelle, sportliche, gastronomische oder sonstige Freizeitangebote zu nutzen, führt entgegen der Auffassung des OVG nicht dazu, dass eine aus zwingenden beruflichen Gründen veranlasste entgeltliche Übernachtung nicht ausschließlich der Einkommenserzielung zuzuordnen wäre. Abgesehen davon, dass die bloße objektive Möglichkeit eines privaten Konsums im Aufwand nicht genügt, um die Zuordnung des berufsbedingten Aufwandes zur Einkommenserzielung auszuschließen (vgl. zur Zweitwohnungssteuer BVerfGE 115, 165 (169) = NVwZ 2002, 728 = NJW 2002, 2336 L), verkennt das OVG den Begriff des aufwandsteuerbaren besonderen Konsums für die persönliche Lebensführung. Denn das OVG sieht den Vorgang der Übernachtung und die sonstige Befriedigung persönlicher Bedürfnisse als einen einheitlichen Konsumvorgang an und hält ihn deshalb als "gemischten Aufwand" auch für steuerbar. Das trifft jedoch nicht zu. Die Übernachtung und die Befriedigung sonstiger privater Bedürfnisse bei Gelegenheit dieser Übernachtung sind zwei voneinander zu trennende Konsumvorgänge. Die Übernachtung unter den oben genannten Voraussetzungen ist der Einkommenserzielung zuzuordnen. Demgegenüber sind nur die bei dieser Gelegenheit etwa unternommenen sonstigen privaten 71

Aktivitäten als Konsumaufwand für die persönliche Lebensführung der Einkommensverwendung zuzurechnen.

Soweit sich die Beklagte im vorliegenden Verfahren gegen die Rechtsprechung des Bundesverwaltungsgerichts mit dem Argument wendet, das Bundesverwaltungsgericht habe den Begriff der Aufwandsteuer zu eng gesehen, weil auch beruflich bedingte Übernachtungen steuerbar seien, folgt der Senat dem nicht. 72

Unerheblich ist die Frage, ob der Aufwand für beruflich bedingte Übernachtungen, der über einen "Minimalaufwand" hinausgeht, als privat getätigt charakterisiert werden kann, weil er für die Erfüllung von Berufszwecken - zumindest in der Regel - nicht erforderlich ist. Steuerobjekt im Sinne von § 2 Satz 1 1. Halbs. KFA-Satzung ist "die Möglichkeit einer entgeltlichen Übernachtung". Die Besteuerung der ein unerlässliches Minimum überschreitenden Qualität einer Übernachtung sieht die KFA-Satzung gerade nicht vor. Es handelt sich um eine Steuer auf Übernachtungen, nicht auf Übernachtungsluxus. Es gibt daher kein Erfordernis, dass neben der Übernachtungsmöglichkeit selbst auch die jeweilige Aufwandshöhe zwingend beruflich veranlasst sein muss. 73

Dementsprechend führt auch ein Vergleich mit der Besteuerung von Hunden, die sowohl zu beruflichen als auch zu privaten Zwecken gehalten werden, 74

vgl. zuletzt Beschluss des Senats vom 31. August 2012 - 14 A 1379/12 -, 75

nicht weiter. Da es entscheidend auf die beruflich veranlasste Übernachtungsmöglichkeit als solche, nicht aber auf die über ein Minimum hinausgehende Ausgestaltung der Übernachtung ankommt, liegen keine einer Mischnutzung von Hunden vergleichbaren Umstände vor. 76

Schließlich ist der Beklagten in ihrer Kritik an den Ausführungen des Bundesverwaltungsgerichts auch insoweit nicht zu folgen, als sie auf dem Standpunkt steht, das Bundesverwaltungsgericht habe keine einleuchtende Erklärung dafür gegeben, weshalb eine aus Erwerbsgründen angemietete Zweitwohnung grundsätzlich der Sphäre des privaten Konsums zugerechnet werde, die beruflich erforderliche Hotelübernachtung aber nicht. Denn Zweitwohnungssteuern auf aus Erwerbsgründen angemietete Zweitwohnungen seien nur dann unzulässig, wenn die dem Schutz der ehelichen Lebensgemeinschaft nach Art. 6 GG dienenden melderechtlichen Vorschriften einer Ummeldung und damit der Beseitigung des Tatbestandes "Zweitwohnung" entgegenstünden. 77

Richtig ist, dass nach der gefestigten Rechtsprechung sowohl des Bundesverfassungsgerichts als auch des Bundesverwaltungsgerichts, 78

vgl. u. a. BVerfG, Beschluss vom 6. Dezember 1983 - 2 BvR 1275/79 -, NJW 1984, 785 (788); 1. Kammer des Ersten Senats, Beschluss vom 17. Februar 2010 - 1 BvR 529/09 -, NVwZ 2010, 1022; BVerwG, Urteil vom 12. April 2000 - 11 C 12.99 -, NVwZ 2001, 440 (441),

für die Steuerbarkeit von Zweitwohnungen der Erwerbszweck unerheblich ist. Seine Rechtsauffassung, diesen Grundsatz nicht auf die Fälle der berufsbedingten Übernachtung zu übertragen, hat das Bundesverwaltungsgericht im Urteil vom 17. Juli 2012 - 9 CN 1/11 - (vgl. Rn. 17), zunächst damit begründet, dass die Zurechnung der aus Erwerbsgründen angemieteten Zweitwohnung zur Sphäre des privaten Konsums ihre Rechtfertigung darin finde, dass der Steuerpflichtige einen Aufwand für den persönlichen Lebensbedarf dadurch betreibe, dass er, statt eine Hauptwohnung am Ort der Berufstätigkeit zu nehmen, diese bisherige Hauptwohnung beibehalte und zusätzlich am Arbeitsort eine zweite Wohnung 80

anmiete.

Dies überzeugt. Maßgebend für die Steuerbarkeit einer Erwerbszweitwohnung ist, dass auch der dafür getätigte Aufwand der Einkommensverwendung zuzuordnen ist. Die Innehabung einer Erwerbszweitwohnung beruht auf der dem Privatbereich zuzuordnenden Entscheidung des Steuerschuldners, nicht seine einzige Wohnung am Erwerbort zu nehmen. Die Gründe für diese Entscheidung mögen aner kennenswert, ja etwa bei fehlender Umzugsbereitschaft des Ehepartners unvermeidbar sein. Es bleibt aber dabei, dass es sich um Umstände handelt, die dem Bereich persönlicher Lebensführung des Steuerschuldners entspringen. Er hat eine Erwerbszweitwohnung inne, weil seine persönliche Lebensführung es ihm nicht gestattet, seinen Aufwand für die Befriedigung des Grundbedürfnisses nach Wohnraum mit dem für nur eine Wohnung zu beschränken. Der beruflich zwingend auf eine auswärtige Übernachtung Angewiesene nimmt hingegen eine entgeltliche Übernachtungsmöglichkeit in Anspruch nicht wegen einer solchen seiner persönlichen Lebensführung zuzuordnenden Entscheidung, sondern ausschließlich, weil er beruflich zwingend auswärts übernachten muss. 81

Die Beklagte wendet sich in erster Linie gegen die Ausführungen im genannten Urteil des Bundesverwaltungsgerichts vom 17. Juli 2012 - 9 CN 1/11- (vgl. Rn. 17), wonach die Situation des beruflich zwingend auf eine entgeltliche Übernachtung in einem Beherbergungsbetrieb angewiesenen Erwerbstätigen mit derjenigen eines Verheirateten vergleichbar sei, der neben der gemeinsamen Ehwohnung am Erwerbort noch eine Zweitwohnung inne habe. Auch in diesem Fall könne der Betroffene nicht durch Verlegung seines Hauptwohnsitzes an den Beschäftigungsort den besonderen Aufwand, der in der Innehabung einer Zweitwohnung liege, vermeiden. Für den Verheirateten stelle die Innehabung einer Zweitwohnung vielmehr einen zwangsläufigen Aufwand für die Vereinbarkeit von Ehe und Beruf unter den Bedingungen hoher Mobilität dar. 82

Der Senat sieht in dieser Passage, die auf entsprechenden Ausführungen des Bundesverfassungsgerichts zur Berührung des Schutzbereichs des Schutzguts der Ehe in Art. 6 Abs. 1 GG durch die Erhebung einer Zweitwohnungssteuer auf Erwerbszweitwohnungen Verheirateter beruht, 83

BVerfG, Beschluss vom 11. Oktober 2005 1 BvR 1232/00 , NJW 2005, 3556 (3557) ~~84~~

nur eine Parallele zur allerdings nicht auf den verfassungsrechtlichen Aufwandsbegriff, sondern auf das verfassungsrechtliche Ehebenachteiligungsverbot gestützten Unzulässigkeit der Besteuerung von Erwerbszweitwohnungen Verheirateter in einer bestimmten melderechtlichen Konstellation. Es handelt sich ersichtlich nicht um ein tragendes Begründungselement, das im Übrigen auch der Sache nach die von der Beklagten vertretene Steuerbarkeit von zwingend beruflich veranlassten Übernachtungen nicht zu begründen vermöchte. Daher kann der Passage auch nicht etwa wie es die Beklagte in der mündlichen Verhandlung vor dem Senat getan hat ein in der Rechtsprechung bislang nicht gefordertes und insofern neues Merkmal des verfassungsrechtlichen Aufwandsbegriffs dahin entnommen werden, dass zu ihm unvermeidbar zu tätiger Aufwand nicht gehöre. 85

Das Bundesverwaltungsgericht hat im Urteil vom 11. Juli 2012 - 9 CN 1/11 - ebenfalls geklärt, dass die rechtswidrige Besteuerung von beruflich bedingten Übernachtungen bei einer Ausgestaltung der Satzung, wie sie der hier in Rede stehenden KFA-Satzung der Stadt Köln entspricht, nicht lediglich zu einer Teilnichtigkeit der Satzung führt, sondern die Satzung insgesamt unwirksam ist. Insoweit hat es ausgeführt: 86

(30) 4. Die Satzung der Ag. ist insgesamt für unwirksam zu erklären, auch wenn die auf touristische Zwecke entfallenden entgeltlichen Übernachtungen steuerbar sind. Voraussetzung für die Teilbarkeit einer Satzung ist, dass die ohne den nichtigen Teil bestehende Restregelung sinnvoll bleibt (§ 139 BGB analog) und darüber hinaus mit Sicherheit anzunehmen ist, dass sie auch ohne den zur Unwirksamkeit führenden Teil erlassen worden wäre (BVerwGE 96, 217 = Buchholz 406.11 § 22 BauGB Nr. 2, S. 13 = NVwZ 1995, 375; BVerwGE 82, 225 (230) = Buchholz 310 § 47 VwGO Nr. 40, S. 37 = NVwZ 1990, 157 = NJW 1990, 850 L, und BVerwG, Buchholz 401.9 Beiträge Nr. 56 = NVwZ 2009, 255 Rdnr. 13).

(31) Davon ist nicht auszugehen. Denn bei einer Teil-Nichtigerklärung der Satzung bliebe 88  
offen, wie die beruflich erforderlichen Übernachtungen von den privaten Übernachtungen zu unterscheiden wären. Die Satzung enthält insoweit keinerlei Regelung, so dass für die Antragsgegnerin, die Übernachtungsgäste als Steuerpflichtige und die Beherbergungsbetriebe als Steuerschuldner eine selbst für einen Übergangszeitraum bis zum Erlass entsprechender ergänzender Regelungen nicht hinnehmbare Situation der Ungewissheit entstünde. Steuerrechtliche Regelungen müssen aber für die Betroffenen hinreichend bestimmt und voraussehbar sein (BVerfGE 13, 261 (271) = NJW 1962, 291; BVerfGE 108, 186 (235) = NVwZ 2003, 1241). Zudem muss das Verfahrensrecht so ausgestaltet sein, dass es die gleichmäßige Umsetzung der steuerlichen Belastung - ohne unverhältnismäßige oder übermäßigen Ermittlungsaufwand der Behörde - in der regulären Besteuerungspraxis gewährleistet (BVerfGE 110, 94 (114 f.) = NJW 2004, 1022 = NVwZ 2004, 974 L). Es ist Sache der Ag. zu entscheiden, ob sie ein solches Verfahren einführt und wie sie es ausgestaltet (etwa durch von den Übernachtungsgästen gegebenenfalls vorzulegende Arbeitgeberbescheinigungen über das berufliche Erfordernis der jeweiligen Übernachtungen oder dergleichen, wie in manchen anderen Städten praktiziert) oder ob sie den damit verbundenen Aufwand meiden und deshalb von der Erhebung der Steuer in ihren aufgezeigten finanzverfassungsrechtlichen Grenzen eher insgesamt absehen will.

Auch hier ist nicht mit Sicherheit anzunehmen, dass die Regelungen der KFA-Satzung auch 89  
ohne den zur Unwirksamkeit führenden Teil erlassen worden wären, weil mit dem Wegfall der Besteuerung beruflich bedingter Übernachtungen ein wesentlicher Teil des Steuergegenstandes entfiel. Davon, dass beruflich bedingte Übernachtungen angesichts der Bedeutung der Stadt Köln als Wirtschaftsstandort in ganz erheblichem Umfang erfolgt sind und auch noch erfolgen, ist ohne weiteres auszugehen. So beschreibt sich die Stadt Köln in ihrem Stadtportal (siehe.: [www.Koeln.de](http://www.Koeln.de), Domaininhaber: Stadt Köln, Amt für Stadtentwicklung und Statistik) als eine der führenden Wirtschaftsregionen in Europa und als Messeplatz Nummer eins für 25 Branchen. Daher würde sich bei einem Wegfall der Besteuerung beruflich bedingter Übernachtungen die Frage der Besteuerung von Übernachtungen insgesamt neu stellen, die der Normgeber und somit der Rat der Stadt Köln zu entscheiden hätte. Das gilt namentlich vor dem Hintergrund, dass bei Aufrechterhaltung der Besteuerung für die so deutlich reduzierte Zahl der Besteuerungsfälle ein erheblich höherer Verwaltungsaufwand zur Unterscheidung der steuerbaren von nicht steuerbaren Übernachtungen betrieben werden muss. Angesichts des Umfangs der nach dem Verfassungsrecht nicht zu steuernden Übernachtungsfälle und der verwaltungstechnischen Probleme für deren Aussonderung ist es unerheblich, dass bei Erlass der Satzung durchaus an Einzelfälle gedacht wurde, die von einem zu weit gehenden Steuertatbestand erfasst werden und zu deren Behandlung § 14 KFA-Satzung geschaffen wurde. Auf die Tatsache der zwischenzeitlichen Änderung der Satzung, aus der sich der Wille zur Aufrechterhaltung der reduzierten Besteuerung ergibt, kann für die Beurteilung des hypothetischen Willens zur Aufrechterhaltung einer zulässigen Restregelung nicht abgestellt werden, da es auf die

Beurteilung allein im Zeitpunkt des Erlasses der nichtigen Satzung ankommt. Eine Satzung mit teilweise rechtswidrigen Regelungen ist von Anfang an entweder teil- oder gesamtichtig, so dass es auf spätere Umstände, die einen Rückschluss auf den hypothetischen Willen zur Aufrechterhaltung einer zulässigen Restregelung schließen lassen, nicht ankommt.

Unabhängig davon, dass somit bereits der hypothetische Wille zur Aufrechterhaltung einer zulässigen Restregelung nicht mit der erforderlichen Sicherheit festgestellt werden kann, wäre selbst bei Vorhandensein eines solchen Willens die Annahme einer Teilnichtigkeit nicht möglich, weil es an einer sinnvollen Restregelung mangelt. Eine Teilnichtigkeit würde sich hier nicht im Wegfall einzelner Normen der Satzung oder einzelner Normteile niederschlagen, sondern in einer ergänzenden Regelung in § 2 KFA-Satzung zum Steuergegenstand, wonach entgeltliche Übernachtungen, "die nicht mit einer Berufs- oder Gewerbeausübung oder einer freiberuflichen Tätigkeit zwangsläufig verbunden sind", Steuergegenstand sind. Dies wäre dem Normtext also nicht in Form bloßen Wegfalls des nichtigen Teils zu entnehmen. 90

Vgl. zu dem Phänomen der Teilnichtigkeitsklärung ohne Normtextreduzierung durch das 91 Bundesverfassungsgericht Schlaich/Korioth, Das Bundesverfassungsgericht, 9. Aufl., Rn. 386 ff.

Abgabebegründende Tatbestände müssen aber so bestimmt sein, dass der Abgabepflichtige die auf ihn entfallende Abgabe in gewissem Umfang vorausberechnen kann. 92

BVerfG, Beschluss vom 17. Juli 2003 2 BvL 1/99 u. a. , BVerfGE 108, 186 (235). 93

Daran würde es bei Annahme bloßer Teilnichtigkeit fehlen. In Randbereichen des besteuerten Steuergegenstands mag auf diesem Wege eine so unerkennbare Korrektur möglich sein, weil sie vom Steuerbetrag her einen zu vernachlässigenden Umfang hätte. Wenn jedoch wie hier ohne ein ausreichend bestimmtes satzungsrechtliches Differenzierungskriterium im Text ein wesentlicher Teil des Steuergegenstands wegfiel, ist die erforderliche Vorausberechenbarkeit nicht mehr gegeben. Daher bliebe bei Annahme einer Teilnichtigkeit eine unbestimmte und damit keine sinnvolle Restregelung. 94

Schließlich scheidet die Annahme einer Teilnichtigkeit auch aus, weil die angesprochene Restregelung steuerverfahrensrechtlich eine rechtmäßige Steuererhebung prinzipiell verfehlen würde. 95

Zur Rechtswidrigkeit einer Steuerverfahrensregelung, die einen gleichmäßigen Belastungserfolg prinzipiell verfehlt, vgl. BVerfG, Urteil vom 9. März 2004 2 BvL 17/02 , BVerfGE 110, 94 (112 ff.). 96

Zur Erhebung der Steuer bedarf es der Trennung der steuerbaren von den nicht steuerbaren Übernachtungen und somit der Feststellung tatsächlicher Umstände, von denen weder der Steuerschuldner (Betreiber des Beherbergungsbetriebs) noch der Steuergläubiger (die Beklagte) Kenntnis hat, sondern nur der Steuerträger, nämlich der, der die Steuer über den von ihm an den Steuerschuldner gezahlten Übernachtungspreis wirtschaftlich tragen soll (Übernachtungsgast). Nur er weiß, ob die Übernachtung mit einer Berufsausübung zwangsläufig verbunden ist. Eine auf den rechtmäßigen Rest reduzierte materielle Steuernorm muss also von einer Regelung des Erhebungsverfahrens begleitet werden, die die notwendigen Feststellungen zur rechtmäßigen Besteuerung in der regulären Besteuerungspraxis gewährleistet. Daran würde es bei der Annahme einer wirksamen Rumpregelung der Satzung mangeln. Es ist bei lebensnaher Betrachtung weder für die Steuerschuldner noch für den Steuergläubiger möglich, im Nachhinein auch nur annähernd 97

für jeden Beherbergungsbetrieb das Beherbergungsentgelt festzustellen, das auf die steuerbaren Übernachtungen entfällt. Eine Ermittlung bei den Steuerträgern scheidet in der Masse schon aus Gründen des dafür erforderlichen Aufwands aus. Die teilweise Anwendung der Satzung bei bloßer Teilnichtigkeit würde zu einer willkürlichen, weil vom steuerbaren Steuergegenstand gelösten Steuerbelastung führen. Die Tatsache, dass eine solche Anwendung hier wegen der zwischenzeitlich erfolgten Neufassung der KFA-Satzung nur für eine kurze Zeit notwendig wäre, lässt diese Anwendung nicht hinnehmbarer erscheinen.

Zu Unrecht wendet die Beklagte ein: Es gelte hier das Regel-Ausnahme-Prinzip. Denn grundsätzlich sei jede Übernachtung steuerbar. Der jeweilige Steuerschuldner, also der Betreiber des Beherbergungsbetriebes, müsse für den Nachweis der Ausnahme sorgen. Ob ein solches Regel-Ausnahme-Verhältnis besteht, kann dahinstehen. Jedenfalls ist es angesichts des bereits genannten Umstands, dass es sich um Tatsachen außerhalb des Kenntnisbereichs des Steuerschuldners handelt, Sache der Beklagten, erhebungsverfahrensrechtliche Regelungen zu treffen, die entsprechende Feststellungsobliegenheiten des Steuerschuldners begründen. Daran fehlt es. 98

Schließlich stellt die Erstattungsregelung des § 14 Satz 1 KFA-Satzung keinen Grund dar, zumindest für eine Übergangszeit die Teilwirksamkeit der Satzung anzunehmen. Nach dieser Vorschrift erhält der Steuerträger, auf dessen Aufwand die Kulturförderabgabe zu Unrecht durch den Steuerschuldner abgewälzt wurde, die an die Beklagte geleistete Abgabe erstattet. 99

Diese Regelung ist schon deshalb unerheblich, weil sie nicht das Verhältnis zwischen der Beklagten als Steuergläubigerin und dem Betreiber des Beherbergungsbetriebes als Steuerschuldner betrifft. Erforderlich ist eine Regelung, die die Rückgewähr der gezahlten rechtswidrig festgesetzten Steuer gegenüber dem Steuerschuldner sicherstellt. Diese existiert bereits in Form des gesetzlichen Erstattungsanspruchs nach § 12 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b des Kommunalabgabengesetzes für das Land Nordrhein-Westfalen (KAG) i. V. m. § 37 Abs. 2 Satz 1 der Abgabenordnung (AO). 100

Vgl. dazu, dass der dort verwendete Begriff "auf dessen Rechnung die Zahlung bewirkt worden ist" bedeutet, wessen vermeintliche Schuld getilgt werden sollte, Seer, in: Tipke/Lang Steuerrecht, 21. Aufl., § 6 Rn. 91; Koenig, in: Pahlke/Koenig, AO, 2. Aufl., § 37 Rn. 19; dazu, dass der Erstattungsanspruch nicht davon abhängt, ob der Erstattungsberechtigte die Belastung selbst getragen hat, Ratschow, in: Klein, AO, 11. Aufl., § 37 Rn. 61.

Damit stellt § 14 Abs. 1 KFA-Satzung bereits im Ansatz keine Vorschrift dar, die die oben beschriebenen Mängel einer auf den verfassungsrechtlich zulässigen Teil beschränkten Restregelung beheben könnte. Im Übrigen verbliebe es, selbst wenn der Steuerschuldner Anspruchsinhaber wäre, auch dann bei den beschriebenen Mängeln: Die Steuernorm bleibt zu unbestimmt, und es fehlt eine steuerverfahrensrechtliche Regelung zur Feststellung der nicht steuerbaren Übernachtungen. 102

Da die Norm somit nicht zu einer sinnvollen Restregelung bei bloßer Teilnichtigkeit der Satzung führt, kommt es auf die tatbestandlichen Probleme des § 14 Abs. 1 KFA-Satzung nicht an, nämlich darauf, dass im Fall der Nichtabwälzung der rechtswidrig erhobenen Steuer kein Anspruch gewährt wird und dass die Frage, ob die Steuer überhaupt abgewälzt wurde, angesichts der Möglichkeit bloß kalkulatorischer Abwälzung ohnehin praktisch nicht feststellbar ist. 103

Vgl. im Einzelnen zur Abwälzbarkeit einer Steuer OVG NRW, Urteil vom 23. Juni 2010 - 14 A 597/09 -, NRWE Rn. 126 ff.

Auch unter dem Gesichtspunkt verfassungskonformer Auslegung der Satzung statt der Annahme einer Teilnichtigkeit kann die Satzung nicht als wirksam angesehen werden. 105

Vgl. zur verfassungskonformen Auslegung Schlaich/Korioth, Das Bundesverfassungsgericht, 9. Aufl., Rn. 440 ff., zur praktischen Wirkungsgleichheit mit der Teilnichtigkeit ohne Normtextreduzierung Rn. 387. 106

Unter dem Gesichtspunkt des Erfordernisses, dass eine sinnvolle Regelung das Ergebnis der verfassungskonformen Auslegung sein muss, unterscheidet sie sich nicht von dem gleichgerichteten Erfordernis bei der Annahme der Teilnichtigkeit. Die verfassungskonform ausgelegte Norm muss allen verfassungsrechtlichen Anforderungen genügen, 107

vgl. Sachs, in: Sachs, GG. 6. Aufl., Einführung Rn. 55; Schulze-Fielitz, in: Dreier, GG, Bd. II, 2. Aufl., Art. 20 (Rechtsstaat) Rn. 87, 108

hier namentlich der Bestimmtheit und der Gewährleistung rechtmäßiger Besteuerung in der regulären Besteuerungspraxis. 109

Weiter kommt wie bei der Teilnichtigkeit eine verfassungskonforme Auslegung nicht in Betracht, wenn nicht mit Sicherheit anzunehmen ist, dass der Normgeber im Bewusstsein der verfassungsrechtlichen Anforderungen den durch die genannte Auslegung gefundenen Inhalt gewollt hätte. 110

Vgl. dazu, dass nur ein vom Normgeber gewollter Regelungsgehalt durch verfassungskonforme Auslegung gewonnen werden darf, Schulze-Fielitz, in: Dreier, GG, Bd. II, 2. Aufl., Art. 20 (Rechtsstaat) Rn. 87. 111

Die Kostenentscheidung beruht auf § 154 Abs. 1 VwGO. 112

Die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit ergibt sich aus §§ 167 VwGO i. V. m. §§ 708 Nr. 10 und 711 der Zivilprozessordnung - ZPO -. 113

Die Revision ist nicht zuzulassen, da die Voraussetzungen des § 132 Abs. 2 VwGO nicht vorliegen. 114