

---

**Datum:** 11.12.2013  
**Gericht:** Oberverwaltungsgericht NRW  
**Spruchkörper:** 14. Senat  
**Entscheidungsart:** Urteil  
**Aktenzeichen:** 14 A 1948/13  
**ECLI:** ECLI:DE:OVGNRW:2013:1211.14A1948.13.00

---

**Vorinstanz:** Verwaltungsgericht Düsseldorf, 14 A 1948/13

---

**Tenor:**

Soweit die Beteiligten den Rechtsstreit in der Hauptsache für erledigt erklärt haben, wird das Verfahren eingestellt. Insoweit ist das angegriffene Urteil wirkungslos.

Die Berufung im Übrigen wird zurückgewiesen.

Unter Einbeziehung der erstinstanzlichen Kostenentscheidung trägt der Kläger die Kosten des Rechtsstreits beider Rechtszüge.

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

Die Revision wird nicht zugelassen.

---

Tatbestand:

Der Kläger übt in der G.-----straße in Oberhausen die Tätigkeit einer gewerblichen Zimmervermietung an Prostituierte aus. Insgesamt befinden sich dort sechzehn Häuser mit etwa 230 Zimmern, die von Prostituierten angemietet werden können.

Mit Ratsbeschluss vom 15. Dezember 2008 erließ die Stadt Oberhausen erstmalig eine Vergnügungssteuersatzung, mit der die Besteuerung des Angebots sexueller Handlungen

1

2

3

gegen Entgelt vergnügungssteuerpflichtig wurde. Die Satzung sollte am 1. Januar 2009 in Kraft treten.

Nach § 1 der Vergnügungssteuersatzung unterliegen die im Gebiet der Stadt Oberhausen veranstalteten nachfolgenden Vergnügungen (Veranstaltungen) der Vergnügungssteuer. In der folgenden Auflistung ist unter Nr. 6 genannt die gezielte Einräumung der Gelegenheit zu sexuellen Vergnügungen in Bars, Sauna-, FKK- und Swingerclubs sowie ähnlichen Einrichtungen. Steuermaßstab ist nach § 4 der Satzung hier der Flächenmaßstab. Nr. 7 betrifft das Angebot sexueller Handlungen gegen Entgelt außerhalb der in Nr. 6 genannten Einrichtungen, zum Beispiel in Beherbergungsbetrieben, Privatwohnungen, Wohnwagen und Kraftfahrzeugen mit Ausnahme von Straßenprostitution in Verrichtungsboxen. In diesem Fall beträgt die Steuer nach § 8 der Satzung für jede/n Prostituierte/n 6,00 Euro pro Veranstaltungstag. 4

Mit Schreiben vom 22. Januar 2009 wies die Beklagte den Kläger darauf hin, dass nach § 3 Abs. 2 der Vergnügungssteuersatzung auch derjenige Steuerschuldner sei, der die Räume für die Veranstaltung zur Verfügung stelle. Abweichend von der grundsätzlichen Regelung, dass jede Prostituierte eine Steueranmeldung monatlich einreichen müsse, werde ihm - dem Kläger - als gewerblichem Zimmervermieter die Möglichkeit angeboten, für den Betrieb eine zusammengefasste Steueranmeldung je Kalendermonat einzureichen. In der Folgezeit reichte der Kläger zusammengefasste Vergnügungssteueranmeldungen für die Monate Januar bis Juni 2009 ein. In den diesbezüglichen Vordrucken sind unter anderem die Namen der einzelnen Prostituierten sowie die diesen zuzurechnenden Veranstaltungstage aufgeführt. 5

Gegen die Anmeldungen hat der Kläger Klage erhoben. 6

Die Beklagte hob nach einem Hinweis des Verwaltungsgerichts die eingereichten Vergnügungssteueranmeldungen/Vergnügungssteuerbescheide wegen einer widersprüchlichen Fälligkeitsregelung auf. 7

Durch Urteil vom 18. Juni 2009 ? 14 A 1577/07 ? hat der Senat entschieden, dass die Erhebung einer Vergnügungssteuer auf sexuelle Vergnügungen der ministeriellen Genehmigung gemäß § 2 Abs. 2 des Kommunalabgabengesetzes für das Land Nordrhein-Westfalen ? KAG ? bedarf. 8

Nachdem das Innenministerium und das Finanzministerium des Landes Nordrhein-Westfalen mit Schreiben vom 10. Mai 2010 zwei Satzungen, die eine Steuer auf sexuelle Vergnügungen vorsahen, genehmigt hatten, beschloss der Rat der Beklagten am 12. Juli 2010 eine Vergnügungssteuersatzung (VS), die auch die Besteuerung sexueller Vergnügungen vorsah, erneut. Die Satzung wurde am 2. August 2010 bekanntgemacht. Sie sollte rückwirkend zum 1. Januar 2009 in Kraft treten. Diese Satzung ist, was die hier in Rede stehende Besteuerung betrifft, wortgleich mit den entsprechenden Regelungen in der Satzung vom Dezember 2008. 9

Mit drei Vergnügungssteuerbescheiden vom 29. September 2010 zog die Beklagte den Kläger für die Monate Januar 2009 bis August 2010 zu einer Vergnügungssteuer in Höhe von 46.554,00 Euro für die Veranstaltungen (Angebot sexueller Handlungen in Beherbergungsbetrieben nach § 1 Nr. 7 VS) heran. 10

Gegen diese Bescheide hat der Kläger Klage erhoben, die das Verwaltungsgericht abgewiesen hat. 11

12

Nachdem der Senat in einem zu einem Parallelverfahren gehörenden Aussetzungsverfahren die aufschiebende Wirkung einer Klage angeordnet und einen Erörterungstermin durchgeführt hatte, hob die Beklagte die drei Vergnügungssteuerbescheide vom 29. September 2010 auf.

Mit Schreiben vom 6. Juli 2012 wies die Beklagte den Kläger darauf hin, dass das von ihm betriebene Bordell als ähnliche Einrichtung nach § 1 Nr. 6 VS der Vergnügungssteuersatzung vom 12. Juli 2010 nach dem Flächenmaßstab zu besteuern sei. Es wurden Verhandlungen auch über die Frage geführt, ob die Flächen der Flure in die Besteuerungsgrundlage einzubeziehen seien. Nachdem der Kläger angegeben hatte, er werde die Veranstaltungsfläche nicht mitteilen, zog die Beklagte den Kläger mit Bescheid vom 11. Dezember 2012 für den Zeitraum vom 3. August 2010 bis zum 31. Oktober 2012 für das Haus G.-----straße zu einer Vergnügungssteuer in Höhe von 90.576,00 Euro heran. Hierbei legte er den Flächenmaßstab nach § 4 VS zugrunde. § 4 Abs. 1 VS ordnet die Erhebung der Steuer für Veranstaltungen unter anderem nach § 1 Nr. 6 nach der Größe der Veranstaltungsfläche an. Als Veranstaltungsfläche gelten alle für das Publikum zugänglichen Flächen mit Ausnahmen der Toiletten und Garderobenräume. Gemäß § 4 Abs. 3 VS beträgt die Steuer für die Veranstaltungen nach § 1 Nr. 6 je Veranstaltungstag für jede angefangenen 10 qm Veranstaltungsfläche 3,00 Euro. Die Beklagte schätzte die Fläche auf 367 qm. Hierbei wurden die Flure ganz berücksichtigt und die Zimmer entsprechend einer geschätzten Belegungsquote.

Hiergegen hat der Kläger Klage erhoben und geltend gemacht, in dem genannten Erörterungstermin sei der Beklagten vom OVG NRW nahegelegt worden, eine neue Satzung zu erlassen. Dies sei nicht geschehen. § 1 Nr. 6 VS sei unbestimmt. Bordelle als klassische Form von Einrichtungen, in denen sexuelle Vergnügungen angeboten würden, seien in der Aufzählung gerade nicht genannt. § 1 Nr. 6 und Nr. 7 VS, im Zusammenhang betrachtet, lasse als folgerichtig erscheinen, dass der Satzungsgeber Bordelle als Beherbergungsbetriebe habe erfassen wollen. Mit Beherbergungsbetrieben seien vor allem Bordelle gemeint. Die Schätzung sei nicht nachvollziehbar. Es dürften nur die von den Prostituierten gemieteten Zimmer in Ansatz gebracht werden, weil nur diese unmittelbar dem sexuellen Vergnügen dienen.

Der Kläger hat beantragt,

den Vergnügungssteuerbescheid der Beklagten vom 11. Dezember 2012 aufzuheben.

Die Beklagte hat beantragt,

die Klage abzuweisen.

Sie hat geltend gemacht, nach der Rechtsprechung des OVG NRW sei das Bordell als ähnliche Einrichtung nach dem einrichtungsbezogenen Steuertatbestand des § 1 Nr. 6 VS zu besteuern. Unter Beherbergungsbetrieben nach § 1 Nr. 7 VS seien Hotels und Pensionen zu verstehen. Dort stattfindende Prostitution werde auch besteuert. Der Flächenmaßstab sei als Wahrscheinlichkeitsmaßstab sachlich gerechtfertigt. Da der Kläger seiner Mitwirkungspflicht nach § 15 VS nicht nachgekommen sei, sei eine Schätzung notwendig geworden, wobei die Flächen aus den Bauakten ermittelt worden seien.

Durch das angegriffene Urteil hat das Verwaltungsgericht die Klage abgewiesen.

21

Hiergegen hat der Kläger einen Antrag auf Zulassung der Berufung gestellt, dem der Senat durch Beschluss vom 26. September 2013 entsprochen hat.

Der Kläger trägt zur Begründung der Berufung vor: Der Flächenmaßstab in Form einer Pauschbesteuerung sei kein geeignetes Kriterium, Steuergerechtigkeit herzustellen. Ein lockerer Bezug des Vergnügungsaufwands zu dem gewählten Ersatzmaßstab sei nicht feststellbar. Wenn alle Zimmer vermietet worden seien, könne der Umsatz nicht mehr steigen, auch wenn die anderen Flächen des Beherbergungsbetriebes vergrößert würden. Zu Unrecht werde der Steuertatbestand des § 1 Nr. 6 VS angewandt. Anders als bei den dort aufgezählten Clubs und sonstigen Einrichtungen stehe bei Einrichtungen, in denen das Angebot sexueller Handlungen gegen Entgelt besteuert werden solle, nicht das Vergnügen beider im Vordergrund, sondern das Austauschgeschäft der Prostituierten mit dem Gast. Dieser Vergnügungsaufwand sei genau kalkulierbar. Es würden wegen der Besteuerung nach dem Düsseldorfer Verfahren Listen geführt, die für das Steueraufkommen von der Beklagten in der Vergangenheit auch anerkannt worden seien. Bei den in § 1 Nr. 6 VS aufgezählten Etablissements sei hingegen der Konsumaufwand schwer zu greifen, so dass hier eine pauschale Flächenbesteuerung geeignet sei. Nach dem Willen des Satzungsgebers sei ein Bordell unter Beherbergungsbetrieb im Sinne der Satzung zu subsumieren. Es komme auf den milieutypischen Sprachgebrauch an. Die Tatbestände des § 1 Nr. 6 und Nr. 7 VS seien danach abzugrenzen, ob entweder die sich Vergnügenden üblicherweise kein Entgelt für die Vergnügung entrichteten oder die sexuellen Handlungen gegen Entgelt stattfänden. Hier sei daher § 1 Nr. 7 VS anzuwenden. Da die Zimmer regelmäßig größer als 10 qm seien und auch noch die Fläche für die Flure in Ansatz gebracht worden sei, werde durch die Anwendung des falschen Tatbestands des § 1 Nr. 6 VS der in Wirklichkeit anzuwendende Steuersatz von 6 Euro nach § 8 VS regelmäßig überschritten. Jedenfalls dürften die Flure nicht mit berücksichtigt werden, da diese nicht der Kontaktaufnahme dienen. Dort finde insoweit kein Konsumaufwand statt.

22

Die Steuer sei nicht abwälzbar. Da das Zimmerentgelt, die Miete, nur von den Prostituierten erhoben werde, könne die Steuer nicht auf die sich Vergnügenden abgewälzt werden. Eine mittelbare Abwälzung von ihm, dem Kläger, über die Prostituierten auf die Freier sei nur in engen Grenzen möglich. Der wirtschaftliche Vorteil bei der Vermietung der Räume an Prostituierte ergebe sich nicht aus der Beziehung zum Steuergegenstand, sondern knüpfe an die Verhältnisse des Immobilienmarkts an. Zwischen Vermieter und Freier bestünden keine vertraglichen Beziehungen, die es dem Kläger erlaubten, von dem Freier etwas zu erlangen.

23

Es liege ein strukturelles Vollzugsdefizit bei der Besteuerung in der Stadt Oberhausen vor. Es sei nicht richtig, dass sich aus den Gewerbeanmeldungen Rückschlüsse auf die Anzahl der Prostituierten herleiten ließen. Das Gewerbe "Prostitution" oder ähnliches werde nämlich in der Regel nicht bei einer Gewerbeanmeldung akzeptiert. Eine Liste von Wohnungsprostituierten habe die Beklagte nicht von der Kriminalpolizei erhalten. Hier werde der Besteuerungsanspruch weitgehend nicht durchgesetzt. Die Beklagte habe nichts unternommen, um eine steuerliche Belastungsgleichheit gewährleistende Kontrollmöglichkeiten zu schaffen. Eine Steuererklärungspflicht begründe die Satzung nicht. Die Beklagte habe erst kürzlich in Erwägung gezogen, wegen illegal tätiger Prostituierten mit der Kriminalpolizei Kontakt aufzunehmen. Informationen habe die Beklagte jedoch dann nicht eingeholt. Die spärlich durchgeführten Außendienstkontrollen hätten nicht mehr als Alibiqualität. Bei einer Kalkulation des beabsichtigten zusätzlichen Steueraufkommens seien mindestens 80 bis 100 illegal tätige Prostituierte nicht berücksichtigt worden, wie sich aus der in der G.-----straße tätigen Anzahl der Prostituierten und dem Steueraufkommen hierfür ergebe. Ausweislich einer Veröffentlichung in der "Welt" vom 4. November 2013 habe die

24

Beklagte auf Anfrage der Zeitung die Anzahl der in Oberhausen tätigen Prostituierten mit 180 angegeben. Weitere Prostituierten seien nicht einkalkuliert worden und die Beklagte habe auch keine Vorkehrungen getroffen, die illegal tätigen Prostituierten zur Vergnügungssteuer heranzuziehen. Die Satzung sei ausschließlich gemacht worden, um die Vermieter in der G.-----straße zur Vergnügungssteuer heranzuziehen. Auch nur diese seien zu einem Informationstreffen Anfang des Jahres 2009 eingeladen worden.

Der Begriff "illegal" bezeichne in erster Linie solche Prostituierten, die von der Beklagten nicht zur Vergnügungssteuer herangezogen würden. Aus Sicht der Finanzverwaltung sei ein Teil dieser Prostituierten nicht als illegal anzusehen, weil sie am Düsseldorfer Verfahren teilnähmen. Andere Prostituierte hätten keine Arbeitserlaubnis oder gefälschte Ausweispapiere. 25

Die Steuer habe erdrosselnde Wirkung. Die vorgelegte betriebswirtschaftliche Auswertung zeige, dass die Überschüsse durch die Steuer aufgezehrt würden. Ein angemessener Unternehmerlohn entsprechend einem Geschäftsführergehalt im Hotelgewerbe verbleibe nicht. 26

Während des Berufungsverfahrens hat die Beklagte einen geänderten Vergnügungssteuerbescheid für den Zeitraum vom 3. August 2010 bis 31. Oktober 2012 vom 24. September 2013 erlassen, mit dem der Kläger zu einer Vergnügungssteuer in Höhe von 75.735,00 Euro veranlagt wurde. Dieser Bescheid änderte die Steuerfestsetzung vom 11. Dezember 2012 gemäß § 164 Abs. 2 der Abgabenordnung ? AO ?. Der Bescheid berücksichtigte die nachgereichten Angaben des Klägers zu der Fläche der Zimmer, die kalendertäglich von den Prostituierten in dem oben genannten Zeitraum belegt waren. 27

Der Kläger beantragt, 28

das angegriffene Urteil zu ändern und den Vergnügungssteuerbescheid der Beklagten vom 11. Dezember 2012 in der Gestalt des Bescheides vom 24. September 2013 aufzuheben. 29

Die Beklagte beantragt, 30

die Berufung zurückzuweisen. 31

Sie macht geltend: Eine Besteuerung nach der Veranstaltungsfläche sei zulässig, weil die Größe eines Bordells einen Rückschluss auf die Attraktivität und die Besucherzahlen zulasse. Der Vermieter der Zimmer profitiere davon, wenn dort der Prostitution nachgegangen werde. Die Miete werde nämlich deutlich gesenkt, wenn die Prostituierten nicht ihrer Arbeit nachgingen und tatsächlich vorübergehend nur dort wohnten. Da das Bordell als Ganzes besteuert werde, seien auch die Flure zu berücksichtigen. Es hätten auch sämtliche Zimmer täglich der Besteuerung unterworfen werden können. Dennoch habe sie - die Beklagte - nur die täglich konkret zum Zwecke der Prostitution vermieteten Zimmer berücksichtigt. 32

Ein strukturelles Vollzugsdefizit liege nicht vor. Die Prostituierten könnten sich in der Gewerbekartei der Stadt Oberhausen anmelden. Auf diese Gewerbekartei könne zurückgegriffen werden. Die mannigfachen Suchergebnisse seien vom Fachbereich Steuern zusammengestellt worden und könnten vorgelegt werden. In der G.-----straße gebe es seit jeher 18 Häuser mit einer Gesamtveranstaltungsfläche von 2.015 qm. Vor Einführung der Steuer im Jahre 2009 sei von 250 bis 300 tätigen Prostituierten im Bereich G.-----straße mit rückläufiger Tendenz auszugehen. Grundlage der Erkenntnis seien Zahlen aus dem Gesundheitsamt aus Zeiten, in denen noch Untersuchungen nach dem Infektions- und 33

Seuchenschutzgesetz für Prostituierte vorgeschrieben gewesen seien. Im Jahre 2009 seien in der G.-----straße ca. 200 Prostituierte monatlich beschäftigt gewesen. Da nicht alle Prostituierten täglich arbeiteten, habe die Zahl der Aktiven pro Kalendertag zwischen 90 und 125 gelegen. Diese Zahlen hätten sich aus den ursprünglichen Steueranmeldungen ergeben. Im Jahre 2010 seien noch ca. 150 Prostituierte gemeldet gewesen. Im Zeitraum 2009 bis 2013 seien im Stadtgebiet außerhalb der G.-----straße zwei weitere Bordelle erfasst gewesen, in denen jeweils durchschnittlich fünf Prostituierte monatlich beschäftigt gewesen seien. Außerdem habe es in dem Zeitraum zwei Bars mit einer Veranstaltungsfläche von 60 qm und 76 qm und drei Massagestudios mit einer Fläche von jeweils 50 qm gegeben. 2009 seien fünfzehn Prostituierte in Wohnungen gemeldet gewesen, im Zeitraum 2010 bis 2013 seien etwa zehn Wohnungsprostituierte steuerlich erfasst worden. Die Erfassung neuer Steuerfälle erfolge durch Ermittlungen im Internet durch den Fachbereich Steuern, Ermittlungen über Kontakte mit der Polizei, über Gewerbeanmeldungen und den kommunalen Ordnungsdienst. Ferner werde Hinweisen von Steuerpflichtigen und Informanten nachgegangen. Seit dem Jahr 2009 seien dem kommunalen Ordnungsdienst ca. 30 Aufträge erteilt worden, in denen Ermittlungen durchgeführt worden seien.

Ferner hat der Senat Auskünfte zu der Anzahl der in Oberhausen vorhandenen Bordelle oder bordellähnlichen Betrieben und der in Oberhausen tätigen Prostituierten durch die Finanzverwaltung und die Kriminalpolizei erbeten. Auf die übersandten Auskünfte wird verwiesen. 34

Wegen der weiteren Einzelheiten des Sachverhalts wird auf den Inhalt der Verfahrensakte und der beigezogenen Verwaltungsvorgänge Bezug genommen. 35

Entscheidungsgründe: 36

Soweit die Parteien im Hinblick auf die Reduzierung der Steuerforderung von 90.576,00 Euro auf 75.735,00 Euro durch den Bescheid vom 24. September 2013 die Hauptsache für erledigt erklärt haben, war das Verfahren einzustellen und die teilweise Unwirksamkeit des erstinstanzlichen Urteils auszusprechen. 37

Die Berufung im Übrigen hat keinen Erfolg. 38

Der Steuerbescheid vom 11. Dezember 2012 in der Gestalt des Bescheides vom 24. September 2013 ist rechtmäßig und verletzt den Kläger nicht in seinen Rechten (vgl. § 113 Abs. 1 Satz 1 der Verwaltungsgerichtsordnung ? VwGO ?). 39

Der angefochtene Bescheid findet seine Rechtsgrundlage in der Vergnügungssteuersatzung der Beklagten vom 12. Juli 2010, die am 2. August 2010 bekannt gemacht worden ist, und den hier in Rede stehenden Steuerzeitraum vom 3. August 2010 bis zum 31. Oktober 2012 erfasst. 40

Das von dem Kläger betriebene Bordell in der G.-----straße in Oberhausen erfüllt den Steuertatbestand des § 1 Nr. 6 VS. Es handelt sich um eine Einrichtung, in der gezielt die Gelegenheit zu sexuellen Vergnügungen eingeräumt wird. Bordelle sind zwar in der Aufzählung in § 1 Nr. 6 VS nicht ausdrücklich genannt, sie sind aber als Bars, Sauna-, FKK- und Swingerclubs ähnliche Einrichtungen anzusehen. Entgegen der Auffassung des Klägers erfüllt hingegen der Betrieb des Bordells nicht den Steuertatbestand des § 1 Nr. 7 VS, weil dort - wie der Kläger meint - in einem Beherbergungsbetrieb sexuelle Handlungen gegen Entgelt angeboten würden. Dies folgt aus dem Wortlaut und der Systematik der in § 1 Nr. 6 und 7 VS genannten, sich gegenseitig ausschließenden Steuertatbestände. § 1 Nr. 6 VS 41

schafft einen einrichtungsbezogenen Steuergegenstand. Er erfasst das Steuergut, den Konsumaufwand des sich sexuell Vergnügenden, soweit das sexuelle Vergnügen in dafür bestimmten Einrichtungen stattfindet. § 1 Nr. 7 VS erfasst hingegen 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. Der allgemeine Sprachgebrauch bezeichnet mit dem Begriff Beherbergungsbetrieb kein Bordell, sondern eine Unterkunft, namentlich ein Hotel.

Vgl. zur Herkunft des Begriffs Herberge und zu seiner Verfestigung auf "Gasthaus" und "Unterkunft" Grimm, Deutsches Wörterbuch, 1877, Nachdruck 1984, Bd. 10, Sp. 1060 ff. (Stichwort: Herberge). 42

So ist auch der ermäßigte Umsatzsteuersatz nach § 12 Abs. 2 Nr. 11 des Umsatzsteuergesetzes für die Vermietung von Wohn- und Schlafräumen, die ein Unternehmer zur kurzfristigen Beherbergung von Fremden bereithält, auf Bordelle nicht anzuwenden. 43

Vgl. FG Düsseldorf, Urteil vom 1.6.2012 ? 1 K 2723/10 ?, juris. 44

Das Finanzgericht hat hierzu zutreffend ausgeführt, die Prostituierten zahlten ihre "Tagesmiete" nicht für den Empfang 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). Der Einwand des Klägers, im "Milieu" sei der Begriff Beherbergungsbetrieb als Bordell zu verstehen, verfängt nicht. Es geht hier nicht um die Auslegung einer unter Bordellbetreibern und Prostituierten geäußerten Erklärung nach deren Empfängerhorizont, sondern um die Auslegung einer Satzung, also von Ortsrecht. Dafür mag ein dem Regelungsgegenstand angepasster spezieller juristischer Sprachgebrauch zu berücksichtigen sein, nicht aber der Sprachgebrauch des Rotlichtmilieus. 45

Auch die Systematik der Vergnügungssteuersatzung der Stadt Oberhausen vom 12. Juli 2010 spricht gegen die Annahme, Bordelle seien Beherbergungsbetriebe im Sinne des § 1 Nr. 7 VS. Die Satzung differenziert mit den unterschiedlichen Steuertatbeständen nicht nach prostitutionsbezogenen und nicht prostitutionsbezogenen Steuergegenständen, sondern schafft in § 1 Nr. 6 VS einen einrichtungsbezogenen und in § 1 Nr. 7 VS einen einrichtungslosgelösten personenbezogenen Steuergegenstand zur Besteuerung des Aufwandes für sexuelle Vergnügungen. Die in § 1 Nr. 7 VS nur beispielhaft genannten Räumlichkeiten zeichnen sich alle dadurch aus, dass sie nicht schon von ihrer Eigenart zur Veranstaltung sexueller Vergnügungen bestimmt sind. In einem Beherbergungsbetrieb nach dem gewöhnlichen 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. 46

Vgl. zu diesem Begriff, FG Düsseldorf, Urteil vom 1.6.2012, juris Rn. 24. 47

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 48

werden, aber in der Regel der Befriedigung des allgemeinen Wohnbedürfnisses dienen. In einem Bordell wird hingegen die Prostitution erwartet, das Bordell dient von seiner Eigenart her der Ausübung der Prostitution, während die in § 1 Nr. 7 VS namentlich bezeichneten Einrichtungen eine solche begriffliche Zweckbestimmung nicht haben.

Die Meinung des Klägers, der von § 1 Nr. 6 VS nicht prostitutionsbezogene Vergnügungen und von § 1 Nr. 7 VS prostitutionsbezogene Vergnügungen erfasst sieht, überzeugt nicht. So findet in den in § 1 Nr. 6 VS genannten Bars Prostitution und nicht etwa Sexualverkehr unter Gleichgesinnten statt. In § 1 Nr. 7 VS wird ausdrücklich Prostitution in den in Nr. 6 erwähnten Einrichtungen als nicht Nr. 7 unterfallend ausgeschlossen und damit anerkannt, dass in solchen Einrichtungen Prostitution zu erwarten ist und nur nach Nr. 6 zu besteuern ist. 49

Zur Stützung seiner Meinung, der Begriff des Beherbergungsbetriebes erfasse auch Bordelle, kann sich der Kläger nicht mit Erfolg darauf berufen, der Rat der Beklagten habe bei Erlass der Satzung eine solche Einstufung vornehmen wollen, wie auch der zunächst unternommene Versuch der Verwaltung zeige, eine Besteuerung nach § 1 Nr. 7 VS für seinen Betrieb durchzusetzen. Es kommt nämlich für die Auslegung nicht auf die subjektiven Meinungen der Ratsmitglieder oder der Verwaltung an. Für den Inhalt einer Norm ist vielmehr entscheidend der in ihr zum Ausdruck kommende objektivierte Wille des Normgebers, so wie er sich aus dem Wortlaut der Vorschrift und dem Sinnzusammenhang ergibt, in den sie hineingestellt ist. 50

Vgl. BVerfG, Urteil vom 20.3.2002 ? 2 BvR 794/95 ?, BVerfGE 105, 135 (157). 51

Materialien zum Willen des historischen Gesetzgebers bei der Normsetzung, hier der Satzung, sollen mit Vorsicht, lediglich unterstützend und insgesamt nur insofern herangezogen werden, als sie auf einen objektiven Norminhalt schließen lassen. Der sogenannte Wille des Normgebers bzw. der am Normerlassverfahren Beteiligten kann hiernach bei der Interpretation insoweit berücksichtigt werden, als er auch im Text Niederschlag gefunden hat. Die Materialien dürfen nicht dazu verleiten, die subjektiven Vorstellungen der normgebenden Instanzen dem objektiven Norminhalt gleichzusetzen. 52

Vgl. BVerfG, Urteil vom 16.2.1983 ? 2 BvE 1?4/83 ?, BVerfGE 62, 1 (45); OVG NRW, Urteil vom 15.9.2004 ? 15 A 4544/02 ?, NRWE Rn. 25 ff. 53

Einen solchen Niederschlag im Normtext hat die Auffassung, Bordelle seien als Beherbergungsbetriebe im Sinne der Satzung anzusehen, nicht gefunden. Im Gegenteil sprechen Wortlaut und Sinnzusammenhang gerade für die Verneinung einer solchen Einordnung. Daher kommt es auf die subjektiven Vorstellungen der am Erlass der Satzung Beteiligten nicht an. 54

Die Steuer ist der Höhe nach richtig festgesetzt worden. Nach § 4 VS richtet sich die Steuer bei der gezielten Einräumung der Gelegenheit zu sexuellen Vergnügungen nach der Größe der Veranstaltungsfläche. § 4 Abs. 1 Satz 2 VS bestimmt, dass als Veranstaltungsfläche alle für das Publikum zugänglichen Flächen mit Ausnahme der Toiletten und Garderobenräume gelten. Die Steuer beträgt nach § 4 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 VS je Veranstaltungstag für jede angefangenen 10 qm Veranstaltungsfläche 3,00 Euro. Endet eine Veranstaltung erst am Folgetag, wird ein Veranstaltungstag für die Berechnung zugrunde gelegt (vgl. § 4 Abs. 2 Satz 2 VS). 55

Dieser Maßstab erfasst den Vergnügungsaufwand nicht genau. Eigentliches Steuergut ist der Vergnügungsaufwand des einzelnen Besuchers, weil die Steuer darauf abzielt, die mit der 56

Einkommensverwendung für das Vergnügen zum Ausdruck kommende wirtschaftliche Leistungsfähigkeit zu belasten. Da eine konkrete Besteuerung des Aufwandes des sich Vergnügenden, insbesondere des sich vergnügenden Freiers, (Wirklichkeitsmaßstab) praktisch nicht möglich ist,

vgl. OVG NRW, Beschluss vom 12.4.2012 ? 14 B 1520/11 ?, NRWE Rn. 32; VGH Baden-Württemberg, Urteil vom 23.2.2011 ? 2 S 196/10 ?, KStZ 2011, 231 (233), 57

kann die Steuer pauschal bei dem Veranstalter des Vergnügens erhoben werden. Dieser Wahrscheinlichkeitsmaßstab muss aber jedenfalls einen lockeren Bezug zum individuellen Vergnügungsaufwand haben. 58

Vgl. BVerwG, Beschluss vom 13.7.2011? 9 B 78.10 ?, juris, Rn. 5 m. w. N. 59

Der Satzungsgeber ist dabei nicht gehalten, die zweckmäßigste, vernünftigste oder gerechteste Lösung zu wählen, ihm steht vielmehr ein weiter Gestaltungsspielraum zu, der erst dann überschritten wird, wenn ein einleuchtender Grund für die Gleichbehandlung oder Ungleichbehandlung fehlt und die Steuererhebung daher willkürlich wäre. 60

Vgl. BVerfG, Beschluss vom 4.2.2009 ? 1 BvL 8/05 ?, NVwZ 2009, 968 (971); OVG NRW, Urteil vom 23.6.2010 ? 14 A 597/09 ?, NRWE Rn. 68. 61

Diesen Anforderungen genügt der hier zu beurteilende Flächenmaßstab. Er weist den erforderlichen lockeren Bezug auf, weil es wahrscheinlich ist, dass der Umfang des Vergnügungsaufwands mit der Größe eines Betriebes wächst. Zwar steht die Größe der Veranstaltungsfläche ersichtlich in keinem direkten Zusammenhang mit dem Aufwand der Besucher der Veranstaltung. Mit der Größe der Veranstaltungsfläche werden typischerweise aber die Einnahmen steigen, weil mehr Freier aufgenommen werden können und so im Regelfall insgesamt auch ein höherer Aufwand betrieben wird. Es ist einleuchtend, dass je mehr Raum für die gezielte Einräumung der Gelegenheit zu sexuellen Vergnügungen zur Verfügung steht, ihn auch desto mehr Personen gleichzeitig nutzen können. Außerdem kann die Größe des zur gezielten Einräumung der Gelegenheit zu sexuellen Vergnügungen zur Verfügung gestellten Raumes auch ein Merkmal großzügig-gehobener Ausstattung sein, die sich in einem tendenziell höheren Aufwand zur Erlangung des Vergnügens niederschlägt. Die Größe des genutzten Raums ist deshalb als zulässiger Vergnügungssteuermaßstab seit langem üblich und anerkannt. 62

Vgl. BVerwG, Urteil vom 3.3.2004 ? 9 C 3.03 ?, BVerwGE 120, 175 (185 f.). 63

Bei der Berücksichtigung der Veranstaltungsfläche hat die Beklagte zutreffend nicht nur die Zimmer, sondern auch die Flure einbezogen. Diese sind gemäß § 4 Abs. 1 Satz 2 VS Veranstaltungsfläche, weil sie für das Publikum zugänglich sind. Dies ist im Sinne der grundsätzlich gestatteten Pauschalierung zulässig, auch wenn die Flure ausschließlich dem bloßen Zu- und Abgang zu und von den Zimmern dienen sollten. Feinsinnige satzungsrechtliche Unterscheidungen etwa zwischen Bettbereichen, Aufenthaltsräumen, Kontaktzonen, Ruhezeiten, Fluren mit und ohne Aufenthaltsfunktion müssen nach höherrangigem Recht nicht vorgenommen werden. Im Übrigen stehen auch die Flure in Zusammenhang mit der Zimmerzahl, weil um so mehr Flure erforderlich sind, je mehr Zimmer zu erschließen sind. Damit haben die Flure grundsätzlich einen ähnlichen Bezug zum individuellen Vergnügungsaufwand wie die Zimmer selbst. 64

Vgl. zur Zulässigkeit eines pauschalierenden Flächenmaßstabs VGH Baden-Württemberg, Urteil vom 23.2.2011 ? 2 S 196/10 ?, KStZ 2011, 231 (233).

Es ist nicht erkennbar und wird von dem Kläger auch nicht gerügt, dass die Flächen unter Berücksichtigung der oben genannten Kriterien im konkreten Fall, also bei Berücksichtigung der je Tag genutzten Zimmer und der Flurflächen in dem Bordell, falsch berechnet worden wären. Die Beklagte hat in dem die Steuer ermäßigenden Bescheid vom 24. September 2013 entsprechend den Angaben des Klägers nur die Fläche der Zimmer in Ansatz gebracht, die tageweise an die Prostituierten vermietet und damit dem Publikum zugänglich waren. Es kann deshalb dahinstehen, ob die Beklagte - wie sie und das Verwaltungsgericht meinen - alle Zimmer, auch dann, wenn sie nicht an Prostituierte vermietet waren, hätte berücksichtigen dürfen. Gegen eine solche Annahme spricht, dass der Steuermaßstab (Größe der dem Publikum zugängliche Fläche) nach § 4 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 VS je Veranstaltungstag anzuwenden ist. Die Steuer erhöht sich nach § 4 Abs. 3 VS bei über 1.00 Uhr nachts hinausgehenden Veranstaltungen. Für mehrtägige Veranstaltungen enthält § 4 Abs. 3 VS ebenfalls eine Sonderregelung. Hiervon ausgehend dürften ? wie in dem Bescheid vom 24. September 2013 geschehen ? tägliche Einzelveranstaltungen anzunehmen sein mit der Folge, dass auch die jeweils täglich dem Publikum zugängliche, nicht etwa die für das Publikum bestimmte Fläche maßgeblich ist und damit täglich variieren kann. Dass eine solche Abhängigkeit der Steuer von nur schwer überprüfbaren Angaben des Steuerpflichtigen wenig praktikabel und zuverlässig ist, liegt auf der Hand und hat der Verwaltungsgerichtshof des Landes Baden-Württemberg zutreffend beschrieben. Die Beklagte hat sich jedoch mit ihrer Satzung für diesen Steuermaßstab entschieden.

66

Ein Verstoß gegen den Gleichheitsgrundsatz aus Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes ? GG ? liegt nicht deshalb vor, weil Prostituierte, die nicht in einer Einrichtung nach § 1 Nr. 6 VS tätig sind, gemäß § 1 Nr. 7 VS i. V. m. § 8 VS je Person und Tag mit einem Steuersatz von 6,00 Euro veranlagt werden. Der Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG bedeutet für den Normgeber die allgemeine Weisung, Gleiches gleich und Ungleiches seiner Eigenart entsprechend verschieden zu behandeln. Dies gilt nicht ausnahmslos, sondern nur, wenn die Gleichheit oder Ungleichheit der Sachverhalte so bedeutsam sind, dass ihre Beachtung unter Gerechtigkeitsgesichtspunkten geboten erscheint. Dabei ist dem Normgeber weitgehende Gestaltungsfreiheit zuzugestehen. Dies gilt auch für die das Steuerrecht beherrschende Ausprägung des Artikels 3 Abs. 1 GG als Grundsatz der Steuergerechtigkeit. Durchbrechungen des Gleichheitssatzes durch Typisierungen und Pauschalierungen können ? insbesondere bei der Regelung von Massenerscheinungen ? durch Erwägungen der Verwaltungsvereinfachung und Praktikabilität gerechtfertigt sein, solange die durch jede typisierende Regelung entstehende Ungerechtigkeit noch in einem angemessenen Verhältnis zu den steuerliche Vorteilen der Typisierung steht. Die mit der Typisierungsbefugnis einhergehende Gestaltungsfreiheit muss der Normgeber allerdings sachgerecht ausüben. Eine von der Norm vorgenommene ungleiche Behandlung muss sich im Hinblick auf die Eigenart des zu regelenden Sachbereichs auf einen vernünftigen oder sonst wie einleuchtenden Grund zurückführen lassen. Was dabei in Anwendung des Gleichheitssatzes sachlich vertretbar oder sachfremd ist, lässt sich nicht allgemein und abstrakt feststellen, sondern nur in Bezug auf die Eigenart des konkreten Sachbereichs, der geregelt wird.

67

Vgl. BVerwG, Urteil vom 19.1.2000 ? 11 C 8.99 ?, BVerwGE 110, 265 (272).

68

Hier erfasst die Satzung ? wie dargelegt wurde ? einrichtungsgebundene und einrichtungslosgelöste Prostitution. Bei einer einrichtungsgebundenen Prostitution ist der Flächenmaßstab wie allgemein bei einrichtungsgebundenen Vergnügungen ein geeigneter

69

Maßstab, während er bei einer Prostitution außerhalb von Einrichtungen nicht sinnvoll anwendbar ist. Dies rechtfertigt die Anwendung eines anderen, ebenfalls pauschalen Wahrscheinlichkeitsmaßstabs, nämlich den eines festen Satzes pro Veranstaltungstag.

Vgl. dazu, dass dieser Wahrscheinlichkeitsmaßstab angesichts des für unterschiedliche Prostituierte unterschiedlich hohen täglichen Aufwands ebenfalls sehr pauschal ist, OVG NRW, Beschluss vom 21.8.2012 - 14 B 835/12 ?, NRWE Rn. 36. 70

Auch die weitere Voraussetzung für die Erhebung der Sexsteuer als Aufwandsteuer im Sinne des Art. 105 Abs. 2a Satz 1 GG, dass der Steuerschuldner die Steuer auf den sich Vergnügenden abwälzen kann, ist gegeben. Steuergegenstand (Steuerobjekt) ist das Steuergut mit dem Inhalt und Umfang der Tatbestandsverwirklichung. Steuergut ist hier der Konsumaufwand in Form des vom Steuerträger, dem sich sexuell Vergnügenden, aufgewandten Betrags zur Erlangung der Gelegenheit des sexuellen Vergnügens. 71

Vgl. zum Begriff Steuergegenstand und Steuergut Seer in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 21. Auflage, § 6 Rn. 36 ff., und Hey, ebd., § 3 Rn. 52, 70 ff. 72

Daraus ergibt sich, dass der Steuerschuldner (Betreiber der Einrichtung), der keinen besteuerten Aufwand betreibt, die Steuer grundsätzlich auf den Steuerträger abwälzen können muss. Der verfassungsrechtliche Begriff der Aufwandsteuer, soweit sie indirekt erhoben wird, gebietet somit die Abwälzbarkeit der Steuer. 73

Vgl. BVerwG, Urteil vom 10.12.2009 ? 9 C 12/08 ?, NVwZ 2010, 784 Rn. 28 ff. 74

Diese Abwälzbarkeit der Steuer vom Steuerschuldner auf den Steuerträger hat aber nicht zum Inhalt, dass dem Steuerschuldner die rechtliche Gewähr geboten werden muss, er werde den als Steuer gezahlten Geldbetrag ? etwa wie einen durchlaufenden Posten ? von dem von der Steuernorm ins Auge gefassten Steuerträger auch ersetzt erhalten. Es genügt vielmehr die Möglichkeit einer kalkulatorischen Überwälzung in dem Sinne, dass der Steuerschuldner den von ihm gezahlten Betrag in die Kalkulation seiner Selbstkosten einsetzen und die hiernach zur Aufrechterhaltung der Wirtschaftlichkeit seines Unternehmens geeigneten Maßnahmen ? Preiserhöhung, Umsatzsteigerung oder Senkung der Kosten ? treffen kann. Es reicht aus, wenn die Steuer auf eine Überwälzung der Steuerlast vom Steuerschuldner auf den Steuerträger angelegt ist, auch wenn die Überwälzung nicht in jedem Einzelfall gelingt. 75

Vgl. BVerfG, Beschluss vom 4.2.2009 ? 1 BvL 8/05 ? , NVwZ 2009, 968 (972) 76

Die Abwälzbarkeit setzt nicht voraus, dass der Unternehmer die Steuer im Voraus exakt berechnen kann. Entscheidend ist vielmehr, dass er die abzuführende Steuer anhand langfristiger Erfahrungs- und Durchschnittswerte verlässlich kalkulieren kann. 77

Vgl. BVerwGE, Urteil vom 10. Dezember 2009 ? 9 C 12.08 -, NVwZ 2010, 784 Rn. 30. 78

Diese Überwälzung ist hier möglich, weil der Bordellbesitzer die Steuer, die er sogar im Voraus exakt berechnen kann, in den Mietpreis der Zimmer, die er den Prostituierten zur Verfügung stellt, einkalkulieren kann. Die Prostituierten ihrerseits können über eine Erhöhung der Preise für ihre Dienstleistungen die Steuer auf die Steuerträger, ihre Kunden, abwälzen. Der Bordellbetreiber kann die Steuer auch unmittelbar auf die Steuerträger abwälzen, indem er einen Eintritt für den Bordellbesuch verlangt. Das alles unterliegt der Ausgestaltung des Verhältnisses zwischen den drei beteiligten Personengruppen der Bordellbetreiber, der 79

Prostituierten und der Kunden.

Die Rechtmäßigkeit der Steuererhebung wird nicht unter dem Gesichtspunkt der Erdrosselungswirkung der Steuer in Frage gestellt. Eine erdrosselnde Steuer verletzt die Berufsfreiheit des Art. 12 Abs. 1 GG. Das ist dann der Fall, wenn die betroffenen Berufsangehörigen in aller Regel und nicht nur in Ausnahmefällen wirtschaftlich nicht mehr in der Lage wären, den gewählten Beruf ganz oder teilweise zur Grundlage ihrer Lebensführung zu machen. 80

Vgl. BVerfG, Beschluss vom 1.4.1971 ? 1 BvL 22/67?, BVerfGE 31, 8 (29); Urteil vom 22.5.1963 ? 1 BvR 78/56 ?, BVerfGE 16, 147 (165). 81

Daraus folgt, dass es nicht auf die wirtschaftliche Situation des Klägers ankommt, so dass dessen vorgelegte betriebswirtschaftliche Auswertung rechtlich irrelevant ist. Es kommt vielmehr darauf an, ob eine steuerbedingte Tendenz zum Absterben der Bordellbranche in Oberhausen erkennbar ist. Hierfür ist kein Anhaltspunkt ersichtlich. Wie die Beklagte unwidersprochen vorgetragen hat, ist die Zahl der Bordellbetriebe in der G.-----straße seit langer Zeit unverändert. Außerhalb der G.-----straße ist es zwar zu einem Rückgang bordellähnlicher Betriebe in Oberhausen gekommen. Diese Entwicklung setzte jedoch schon vor Erhebung der hier in Rede stehenden Sexsteuer ein. 82

Legt man die nicht verifizierten Angaben des Klägers zu Grunde, so ergibt sich, dass die Sexsteuer in Oberhausen weit von jeder Erdrosselungswirkung entfernt ist. Veranlagt wurde der Kläger für sein Bordell zu einer Steuer von 75.735 Euro für 27 Monate. Unter Berücksichtigung der Schließungszeiten des Bordells ergibt dies eine Steuer von etwa 94 Euro pro Tag. Bei der von dem Kläger angegebenen Belegungsquote von durchschnittlich neun Zimmern folgt daraus eine Steuer von etwas mehr als zehn Euro pro Tag und Zimmer. Wird angenommen, dass durchschnittlich nur fünf Kunden eine Prostituierte aufsuchen, so beträgt die Steuer pro Kunde etwa 2,00 Euro, bewegt sich also in der Preisklasse eines Bieres. Tatsächlich dürfte die Steuer pro Kunde sogar niedriger liegen. Nach der vorgelegten betriebswirtschaftlichen Auswertung, die sicher nicht zu hohe Erlöse ausweist, erzielte der Kläger 1.108.160,50 Euro in 34 Monaten. Pro Tag wurden somit 1.086 Euro eingenommen, was bei durchschnittlich neun vermieteten Zimmern einem Mietpreis von 120 Euro pro vermietetem Zimmer und Tag entspricht. Legt man einen Preis von 30,00 Euro für die sexuelle Dienstleistung zugrunde, sind allein vier Kunden erforderlich, um überhaupt die Miete zu erwirtschaften. Hinzu kommen Umsatz- und Einkommensteuer bei Teilnahme am Düsseldorfer Verfahren, wie es hier der Fall ist. 83

Vgl. dazu das Merkblatt des Finanzministeriums NRW, Grundlegende Informationen zur Besteuerung für ein verschwiegenes Gewerbe, Januar 2010. 84

Dies zeigt, dass entweder mehr Kunden bedient werden oder von weniger Kunden höhere Entgelte für die sexuellen Dienstleistungen entrichtet werden. In jedem Falle ist die auf den Kunden abgewälzte Steuer bei großer Kundenanzahl absolut und bei geringer Kundenzahl relativ zum an die Prostituierte gezahlten Gesamtentgelt vernachlässigbar. Ein in das Gewand einer Steuernorm gekleidetes Berufsverbot für Bordellbetreiber ist danach mit Sicherheit auszuschließen. 85

Die Steuererhebung ist auch nicht deshalb verfassungswidrig, weil ein gleichheitswidriges strukturelles Vollzugsdefizit vorläge. Der Gleichheitssatz verlangt für das Steuerrecht auch, dass die Steuerpflichtigen durch ein Steuergesetz rechtlich und tatsächlich gleich belastet werden. Die Besteuerungsgleichheit hat mithin als ihre Komponenten die Gleichheit der 86

normativen Steuerpflicht ebenso wie die Gleichheit bei deren Durchsetzung in der Steuererhebung. Daraus folgt, dass das materielle Steuergesetz in ein normatives Umfeld eingebettet sein muss, welches die Gleichheit der Belastung auch hinsichtlich des tatsächlichen Erfolges prinzipiell gewährleistet.

Vgl. BVerfG, Urteil vom 27.6.1991 ? 2 BvR 1493/89 ?, BVerfGE 84, 239 (Leitsatz 1). 87

Die steuerliche Lastengleichheit fordert mithin, dass das materielle Steuergesetz die Gewähr einer regelmäßigen Durchsetzbarkeit soweit wie möglich in sich selbst trägt. Der Gesetzgeber hat demgemäß die Besteuerungstatbestände und die ihnen entsprechenden Erhebungsregelungen aufeinander abzustimmen. Führen Erhebungsregelungen dazu, dass ein gleichmäßiger Belastungserfolg prinzipiell verfehlt wird, kann die materielle Steuernorm nicht mehr gewährleisten, dass die Steuerpflichtigen nach Maßgabe gleicher Lastenzuteilung belastet werden; sie wäre dann gerade umgekehrt Anknüpfungspunkt für eine gleichheitswidrige Lastenverteilung. 88

Vgl. BVerfG, Urteil vom 27.6.1991 ? 2 BvR 1493/89 ?, BVerfGE 84, 239 (271 f.). 89

Regelungen, die die Durchsetzung des Steueranspruchs sichern und Steuerverkürzungen verhindern sollen, müssen auf die Eigenart des konkreten Lebensbereichs und des jeweiligen Steuertatbestands ausgerichtet werden. Wird eine Steuer nicht an der Quelle erhoben, hängt ihre Festsetzung vielmehr von der Erklärung des Steuerschuldners ab, werden erhöhte Anforderungen an die Steuerehrlichkeit des Steuerpflichtigen gestellt. Der Gesetzgeber muss die Steuerehrlichkeit deshalb durch hinreichende, die steuerliche Belastungsgleichheit gewährleistende Kontrollmöglichkeiten abstützen. Im Veranlagungsverfahren bedarf das Deklarationsprinzip der Ergänzung durch das Verifikationsprinzip. 90

Vgl. BVerfG, Urteil vom 27.6.1991 ? 2 BvR 1493/89 ?, BVerfGE 84, 239 (273). 91

Verfassungsrechtlich verboten ist der Widerspruch zwischen dem normativen Befehl der materiell pflichtbegründenden Steuernorm und der nicht auf Durchsetzung angelegten Erhebungsregelungen. Die empirische Ineffizienz von Rechtsnormen ist für die Gleichheitswidrigkeit unerheblich; erheblich wäre erst das normative Defizit des widersprüchlich auf Ineffektivität angelegten Rechts. 92

Vgl. BVerfG, Urteil vom 9. März 2004 ? 2 BvL 17/02 ?, BVerfGE 110, 94 (113). 93

Für die hier in Rede stehenden Einrichtungen ist die Steuerpflicht leicht feststellbar, da diese bekannt sind und auf Bekanntheit angewiesen sind. Für sie besteht eine Anmelde- und Anzeigepflicht nach § 12 VS. Der Kläger behauptet noch nicht einmal, dass es in Oberhausen Einrichtungen im Sinne des § 1 Nr. 6 VS gibt, die von der Beklagten nicht zur Steuer veranlagt wurden. 94

Für die einrichtungslosgelöst tätigen Einzelprostituierten gilt, dass sie nach § 12 VS die Veranstaltung anmelden und nach § 8 VS die Steuer selbst errechnen müssen. Ob die Beklagte über die Begründung solcher Erklärungspflichten hinaus bezüglich der Einzelprostituierten ausreichend Kontrollen durchführt, um hinsichtlich des Kreises der Einzelprostituierten eine gleiche Besteuerung durchzusetzen, kann dahinstehen. Defizite bei der Durchsetzung gleichmäßiger Besteuerung bezüglich des Steuergegenstandes nach § 1 Nr. 7 VS können von vornherein keine Unwirksamkeit des gleichheitsgerecht durchgesetzten einrichtungsbezogenen Steuergegenstands nach § 1 Nr. 6 VS begründen. Da der Satzungsgeber nicht verpflichtet ist, den Aufwand für jegliches sexuelle Vergnügen im 95

Stadtgebiet der Besteuerung zu unterwerfen, könnte er sich auch auf solche in dazu bestimmten Einrichtungen beschränken, so wie es auch tatsächlich praktiziert wird.

S. etwa § 1a der Satzung über die Erhebung einer Steuer für sexuelle Vergnügungen in der Stadt Dorsten vom 20. Mai 2010. 96

Daher kann ein - unterstelltes ? strukturelles Vollzugsdefizit bei der Besteuerung von Einzelprostituierten unter Gleichheitsgesichtspunkten nicht zur Verfassungswidrigkeit der ? gleichheitsgerecht durchgesetzten ? Steuervorschriften führen, die die Besteuerung von zu sexuellem Vergnügen bestimmten Einrichtungen regeln. 97

Der Kläger durfte gemäß § 3 Abs. 1 Satz 1 VS als Steuerschuldner in Anspruch genommen werden. Nach dieser Vorschrift ist der Unternehmer der Veranstaltung Steuerschuldner. Der Kläger ist Unternehmer der Veranstaltung "gezielte Einräumung der Gelegenheit zu sexuellen Vergnügungen" in der von ihm betriebenen, dem Steuertatbestand unterfallenden Einrichtung. 98

Gemäß § 12 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b KAG i. V. m. § 43 Satz 1 AO bestimmt die Satzung, wer Steuerschuldner ist. Dem Satzungsgeber wird damit ein Spielraum eröffnet. Allerdings ist er begrenzt: Der Satzungsgeber ist an die Grundentscheidungen des Kommunalabgabengesetzes gebunden, insbesondere daran, dass es für das Entstehen der Abgabeschuld an einen Abgabetatbestand anknüpft. 99

Vgl. Holtbrügge in: Driehaus, Kommunalabgabenrecht, Loseblattsammlung (Stand: September 2013), § 2 Rn. 52; Lenz in: Hamacher u. a., KAG NRW, Loseblattsammlung (Stand: März 2013), § 2 Rn. 50 f. 100

Das gilt auch für die Steuer. Gemäß § 12 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b KAG i. V. m. § 38 AO entstehen Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Leistungspflicht knüpft. Daher muss die Satzung nach § 2 Abs. 1 Satz 2 KAG den die Abgabe begründenden Tatbestand angeben. Diese Grundentscheidung des Kommunalabgabengesetzes, das Entstehen der Steuerschuld an die Verwirklichung eines Steuertatbestands zu knüpfen, begrenzt den Kreis der in der Satzung zu bestimmenden möglichen Steuerschuldner. Nur wem die Erfüllung des Steuertatbestands zugerechnet werden kann, darf zum Steuerschuldner bestimmt werden. Daher ist es zumindest erforderlich, dass der Steuerschuldner in einer besonderen rechtlichen oder wirtschaftlichen Beziehung zum Steuergegenstand steht oder einen maßgebenden Beitrag zur Verwirklichung des steuerbegründenden Tatbestands leistet. 101

Vgl. OVG NRW, Urteil vom 23.10.2013 ? 14 A 316/13 ?, NRWE Rn. 121 ff. m. w. N. 102

Hier geht es um den Konsumaufwand des sich in einer zu sexuellem Vergnügen bestimmten Einrichtung Vergnügenden. Es kann nicht zweifelhaft sein, dass der Kläger als Betreiber der Einrichtung, des Bordells, zu diesem Steuergegenstand die notwendige enge Beziehung aufweist. Das ergibt sich im übrigen auch daraus, dass er mit der Teilnahme am Düsseldorfer Verfahren die Einkommen- und Umsatzsteuer der Prostituierten abwickelt. 103

Die Kostenentscheidung beruht auf §§ 154 Abs. 2, 161 Abs. 2 VwGO. Soweit der Rechtsstreit in der Hauptsache für erledigt erklärt worden ist, waren dem Kläger die Kosten des Verfahrens beider Rechtszüge aufzuerlegen, weil er sich trotz Aufforderung (ausdrücklich) geweigert hat, die notwendigen Angaben zur Besteuerung nach dem Flächenmaßstab zu machen. Die Beklagte war deshalb gemäß § 12 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. b KAG i. V. m. § 162 AO 104

zur Schätzung berechtigt, wie es geschehen ist.

Die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit ergibt sich aus §§ 167 VwGO i. V. m. 105  
§§ 708 Nr. 10, 711 der Zivilprozessordnung - ZPO -.

Die Revision ist nicht zuzulassen, da die Voraussetzungen des § 132 Abs. 2 VwGO nicht 106  
vorliegen.