Oberverwaltungsgericht NRW, 14 A 316/13

Datum:	23.10.2013
Gericht:	Oberverwaltungsgericht NRW
Spruchkörper:	14. Senat
Entscheidungsart:	Urteil
Aktenzeichen:	14 A 316/13
ECLI:	ECLI:DE:OVGNRW:2013:1023.14A316.13.00

Vorinstanz:	Verwaltungsgericht Gelsenkirchen, 19 K 2159/11
Parallelentscheidung(en):	14 A 314/13, 14 A 315/13 und 14 A 317/13

Tenor:

Die Berufung wird zurückgewiesen.

Die Beklagte trägt die Kosten des Berufungsverfahrens.

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 jeweils zu vollstreckenden Betrages leistet.

Die Revision wird nicht zugelassen.

Tatbestand: 1

Die Klägerin betreibt das Hotel E. und das Hotel D. im Stadtgebiet der Beklagten. 2

In seiner Sitzung am 8. Juli 2010 beschloss der Rat der Beklagten die am 1. November 2010 in Kraft getretene Satzung über die Erhebung einer Abgabe auf entgeltliche Beherbergungen im Gebiet der Stadt Dortmund (Beherbergungsabgabesatzung ? BAS ?). 3

Die Satzung trifft u.a. folgende Regelungen: 4

"§ 1 5

6

Abgabengläubiger

Die Stadt Dortmund erhebt nach dieser Satzung eine Beherbergungsabgabe als örtliche Aufwandsteuer. 7

§ 2 8

Gegenstand der Abgabe 9

Gegenstand der Beherbergungsabgabe ist der Aufwand des Beherbergungsgastes für die Möglichkeit einer entgeltlichen privaten 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. 10

Der Übernachtung steht die Nutzung der Beherbergungsmöglichkeit, ohne dass eine Übernachtung erfolgt (z. B. Tageszimmer), gleich, sofern hierfür ein gesonderter Aufwand betrieben wird. 11

Eine private Übernachtung liegt nicht vor, wenn der Beherbergungsgast dies eindeutig durch eine Bescheinigung des Arbeitgebers nachweist. Die Bescheinigung ist der Stadt Dortmund mit der Abgabenerklärung (§ 7 der Satzung) einzureichen. Der Nachweis kann auch innerhalb von drei Monaten nach Ablauf der Frist zur Einreichung der Abgabenerklärung nachgereicht werden. Eine durch den Beherbergungsbetrieb entrichtete Abgabe wird nach Prüfung des Nachweises an den Arbeitgeber des Beherbergungsgastes, bei einem selbständigen Beherbergungsgast an diesen, erstattet. 12

§ 3 13

Bemessungsgrundlage 14

Bemessungsgrundlage ist der vom Gast für die Beherbergung aufgewendete Betrag (einschließlich Mehrwertsteuer). 15

§ 4 16

Abgabensatz 17

Die Übernachtungsabgabe beträgt 5 vom Hundert der Bemessungsgrundlage.(...) 18

§ 5 19

Abgabenschuldner 20

Abgabenschuldner ist der Betreiber des Beherbergungsbetriebes. 21

§ 6 22

Entstehung des Abgabenanspruches 23

Der Abgabenanspruch entsteht mit Beginn der entgeltpflichtigen Beherbergungsleistung." 24

25

Die Beklagte stellte nach dem Inkrafttreten der Beherbergungsabgabesatzung einen "Handlungsrahmen Beherbergungsabgabe" auf, der hinsichtlich des Nachweises einer nicht privaten Beherbergung Vorgaben enthält.

Die Klägerin meldete unter dem 6. Januar 2011 für die Monate November und Dezember 2010 Beherbergungsentgelte einschließlich Mehrwertsteuer von 68.636,20 Euro sowie unter dem 5. April 2011 für die Monate Januar bis März 2011 von 95.490,47 Euro an. 26

Mit Bescheid vom 29. April 2011 setzte die Beklagte unter Vorbehalt der Nachprüfung die Beherbergungsabgabe für die Monate November 2010 bis März 2011 auf 8.206,33 Euro fest. 27

Die Klägerin hat am 24. Mai 2011 Klage gegen den streitgegenständlichen Bescheid erhoben. 28

Sie hat im Wesentlichen vorgetragen, die Beherbergungsabgabesatzung verstoße gegen höherrangiges Recht. Die Regelung der Bemessungsgrundlage sei nicht mit § 7 Abs. 5 der Preisangabenverordnung - PAngV ? vereinbar. Der als Bemessungsgrundlage nach § 3 BAS vorgesehene Bruttobetrag habe zwingend bereits die Beherbergungsabgabe zu beinhalten, eine gesonderte Ausweisung sei nicht zulässig. Die Beherbergungsabgabe würde daher de facto auf sich selbst erhoben. § 11 Abs. 5 des Kommunalabgabengesetzes für das Land Nordrhein-Westfalen ? KAG ? stehe der Erhebung einer Beherbergungsabgabe entgegen, da mit dieser Regelung abschließend bestimmt sei, unter welchen Voraussetzungen Gemeinden Fremdenverkehrsabgaben erheben dürften. Die Beherbergungsabgabe habe nicht den Charakter einer örtlichen Aufwandsteuer im Sinne des Art. 105 Abs. 2a des Grundgesetzes ? GG ?. Die Beherbergungsabgabe sei überdies der Umsatzsteuer gleichartig und verstoße auch aus diesem Grunde gegen die aus der genannten Vorschrift folgende Kompetenzverteilung. § 2 Abs. 3 Satz 1 BAS lasse beruflich bedingte Übernachtungen von Beamten und Selbständigen ohne sachliche Rechtfertigung außer Betracht, indem sie lediglich Arbeitgeberbescheinigungen als Nachweis zulasse. Überdies sei insoweit die Gefahr von Gefälligkeitsbescheinigungen evident. 29

Wie das Bundesverwaltungsgericht klargestellt habe, müssten Satzungen zur Regelung einer Beherbergungsabgabe dezidierte und konkrete Kriterien zur Unterscheidung von privat und beruflich veranlassten Übernachtungen enthalten. Derartige Differenzierungskriterien enthalte die vorliegende Satzung nicht. Aus der Regelung des § 2 Abs. 3 BAS folge, dass der abgabenpflichtige Beherbergungsbetrieb verpflichtet sei, bezüglich sämtlicher entgeltlicher Übernachtungen die Beherbergungsabgabe einzupreisen und einzuziehen. Damit werde gleichsam vermutet, dass eine entgeltliche Übernachtung privat veranlasst sei. Die damit verbundene Beweislastverteilung sei vor dem Hintergrund nicht gerechtfertigt, dass eine Heranziehung zur Beherbergungsabgabe bei beruflicher Veranlassung der Übernachtung schon dem Grunde nach ausscheide. Aus den gleichen Gründen sei auch die Erstattungsregelung in § 2 Abs. 3 Satz 4 BAS zu beanstanden. Sie bewirke für den Pflichtigen eine nicht hinnehmbare Situation der Ungewissheit. Weise der Gast eine berufliche Veranlassung der Übernachtung gegenüber dem Beherbergungsbetreiber nicht nach, sei es diesem selbst nicht möglich, beruflich erforderliche Übernachtungen von privaten Übernachtungen zu unterscheiden. Diese Ungewissheit dürfe nicht zu Lasten des Pflichtigen bzw. des Hotelgastes gehen, vielmehr dürfe eine Steuer insoweit mangels Erfüllung des Steuertatbestands von vornherein nicht erhoben werden. 30

Des Weiteren werde dem Beherbergungsbetrieb mit der Einreichung von Arbeitgeberbescheinigungen eine im Kommunalabgabengesetz NRW nicht normierte Meldepflicht abverlangt. Die Erhebung der Beherbergungsabgabe verstoße gegen den 31

Grundsatz der Widerspruchsfreiheit der Rechtsordnung, da sie die Entscheidung des Bundesgesetzgebers, den Mehrwertsteuersatz für Hotels zu reduzieren, konterkariere. Ferner verletze sie die Freiheit der Berufsausübung nach Art. 12 GG, da der in der Erhebung liegende Eingriff nicht gerechtfertigt werden könne. Die Datenerhebungspraxis der Beklagten zur Differenzierung zwischen beruflicher und privater Veranlassung einer entgeltlichen Übernachtung begegne durchgreifenden datenschutzrechtlichen Bedenken.

Die Klägerin hat beantragt, 32

den Abgabenbescheid der Beklagten vom 29. April 2011 aufzuheben. 33

Die Beklagte beantragt, 34

die Klage abzuweisen. 35

Sie hat vorgetragen, ein Verstoß gegen § 7 Abs. 5 PAngV liege nicht vor. Mit dem in § 3 BAS genannten Betrag sei nicht der nach § 7 Abs. 5 PAngV anzugebende Endpreis gemeint. Bemessungsgrundlage solle vielmehr der Netto-Übernachtungspreis zuzüglich der darauf entfallenden Mehrwertsteuer sein. Ferner verstoße die Erhebung der Abgabe auch nicht gegen § 11 Abs. 5 KAG. Im Gegensatz zu dem dort geregelten Fremdenverkehrsbeitrag knüpfe die Beherbergungsabgabe nicht an die Herstellung, Anschaffung, Erweiterung und Unterhaltung von Einrichtungen und Anlagen, sondern an den wirtschaftlichen Aufwand an, den ein Hotelgast für seine Übernachtung betreibe. Ferner handele es sich um eine örtliche Aufwandsteuer im Sinne des Art. 105 Abs. 2a GG. Eine Übernachtung in einem Beherbergungsbetrieb stelle typischerweise einen Aufwand dar, der über die Befriedigung des Grundbedürfnisses nach Wohnraum hinausgehe. Die Beherbergungsabgabe sei auch nicht der Umsatzsteuer gleichartig. Des Weiteren sei die Regelung zu beruflich bedingten Übernachtungen auch hinreichend inhaltlich bestimmt. Die Beschränkung der Abgabe auf private Übernachtungen in § 2 Abs. 1 BAS bedeute zugleich, dass beruflich veranlasste Übernachtungen ausnahmslos nicht der Beherbergungsabgabe unterliegen sollten. 36

Durch das angefochtene Urteil hat das Verwaltungsgericht der Klage stattgegeben. Zur Begründung hat es sich auf den Standpunkt gestellt, die Beherbergungsabgabesatzung sei nichtig. Die aus dem Rechtsstaatsprinzip folgende Forderung nach Vorhersehbarkeit der Abgabenlast für den Steuerpflichtigen werde nicht beachtet. § 2 Abs. 3 BAS verletze den rechtsstaatlichen Grundsatz der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung, weil dem steuerpflichtigen Beherbergungsbetrieb die Feststellungslast auferlegt werde, dass eine Übernachtung nicht privat sei. Aufgrund eines strukturellen Vollzugsdefizites verstoße die Beherbergungsabgabesatzung gegen den Gleichheitssatz aus Art. 3 Abs. 1 GG. Hinsichtlich der Entscheidungsgründe im Einzelnen wird auf das erstinstanzliche Urteil Bezug genommen. 37

Die Beklagte hat fristgerecht Berufung eingelegt und führt zur Begründung aus: Entgegen der Auffassung des Verwaltungsgerichts sei die Abgabelast vorhersehbar. Dem Bestimmtheitsgrundsatz sei regelmäßig genügt, wenn der Steuergegenstand, die Bemessungsgrundlage, der Steuersatz sowie die Erhebung und Fälligkeit der Steuer geregelt seien. Diesen Anforderungen genüge die Beherbergungsabgabesatzung. Die Möglichkeit einer exakten Vorausberechnung sei gerade nicht erforderlich. Dem Verwaltungsgericht sei ebenfalls nicht zu folgen, soweit es von der Verletzung des Grundsatzes der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung ausgegangen sei. Sie, die Beklagte, habe sich von vornherein entschlossen, nur privat veranlasste Übernachtungen zu besteuern, nicht aber sämtliche Übernachtungen unterschiedslos der Besteuerung zu unterwerfen und sodann eine 38

Steuerbefreiung bei beruflich bedingten Übernachtungen vorzunehmen. Eine Vermutung, dass der Steuertatbestand des § 2 Abs. 1 BAS vorliege, beinhalte die Beherbergungsabgabesatzung nicht. Entgegen der Auffassung des Verwaltungsgerichts könne auch nicht von einem Vollzugsdefizit ausgegangen werden. Bereits ein Großteil der beruflich bedingten Übernachtungen sei auf eine Buchung durch den Arbeitgeber zurückzuführen. Insoweit erscheine eine wie auch immer geartete Manipulation weitgehend ausgeschlossen. Eine lediglich abstrakt bestehende Möglichkeit einer gefälschten Arbeitgeberbescheinigung oder falscher Eigenerklärungen sei für die Annahme eines strukturellen Vollzugsdefizites nicht ausreichend. Das Bestehen einer ausreichenden Überprüfungsmöglichkeit resultiere zudem aus dem Umstand, dass das kommunale Steuerrecht angesichts der bestehenden Auskunftspflicht unabhängig von den satzungsrechtlichen Regelungen kraft Gesetzes eine Verifikation steuerlich erheblicher Tatbestände ermögliche.

Die Beklagte beantragt, 39

das angegriffene Urteil zu ändern und die Klage abzuweisen. 40

Die Klägerin beantragt, 41

die Berufung zurückzuweisen. 42

Zur Begründung führt sie aus: Die im Hinblick auf die Rechtsprechung zwischen beruflich bedingten und privaten Übernachtungen differenzierende Beherbergungsabgabesatzung biete keine hinreichende Grundlage für eine zulässige Abgabenerhebung. Dass von einem unverhältnismäßigen Mitwirkungsbeitrag des steuerpflichtigen Beherbergungsbetriebes auszugehen sei, folge bereits daraus, dass bei einem Großteil der Gäste ein hohes Aufklärungs- und Nachfragebedürfnis bestehe. Entgegen der Auffassung der Beklagten belege die in § 2 Abs. 3 BAS normierte Nachweispflicht für eine beruflich bedingte Übernachtung, dass grundsätzlich undifferenziert jede Übernachtung besteuert werden solle. Die Beherbergungsabgabesatzung berge eine "Vermutung" der Steuerbarkeit sämtlicher Übernachtungen in sich, die nur durch einen entsprechenden Nachweis entkräftet werden könne. Die Nichtigkeit der Beherbergungsabgabesatzung folge daraus, dass es sich bei dem Beherbergungsgast als möglichem Erstattungsberechtigten (vgl. § 2 Abs. 3 Satz 4 BAS) um einen am Steuerschuldverhältnis unbeteiligten Dritten handele, nicht aber um den eigentlichen Steuerschuldner. Unabhängig davon sei die Erstattungsregelung auch schon deshalb nichtig, weil die Beklagte in der Praxis nicht feststellen könne, ob die Abgabe auch voll umfänglich auf den Beherbergungsgast "überwälzt" worden sei und nicht etwa nur kalkulatorisch in das Beherbergungsentgelt eingeflossen sei. Die vorzunehmende Datenerhebung zur Differenzierung zwischen beruflich und privat veranlassten Übernachtungen begegne durchgreifenden datenschutzrechtlichen Bedenken. Die von der Beklagten praktizierte Besteuerung ausschließlich privat veranlasster Übernachtungen sei wegen eines Verstoßes gegen den Gleichheitssatz verfassungswidrig. Zwar sei im Steuerrecht eine Typisierung zulässig. Die Beherbergungsabgabesatzung lasse jedoch nur in Ausnahmefällen überhaupt eine Besteuerung zu. Zudem stelle sich die Frage nach der Überwälzbarkeit der Abgaben. 43

Die Gleichheit der Besteuerung werde durch die rechtliche Gestaltung des Erhebungsverfahrens schon prinzipiell verfehlt. Der Beklagten stünde keine effektive Instrumentation zur Verfügung, die geforderten Erklärungen zum Aufenthaltszweck systematisch und umfassend auf ihre Richtigkeit hin zu überprüfen. 44

45

Die eine lediglich privat veranlasste Übernachtung besteuernde Satzungsregelung sei unwirksam, solange der Steuerschuldner seinerseits keine Möglichkeit habe, den die Abgabe begründeten Tatbestand selbst verbindlich festzustellen. Daher sei entscheidend allein das "Wie" der Besteuerung mit der Folge, dass es darum gehe, ob dem Beherbergungsbetrieb ein Auskunftsrecht gegenüber dem Gast zustehe und ob ihm dessen Verhalten zuzurechnen sei. Die Erhebung der Beherbergungsabgabe als indirekte Steuer führe zu nicht überwindbaren Problemen bei der Umsetzung in der täglichen Besteuerungspraxis. Auch ein Vergleich mit der Problematik der Umsatzsteuererhebung beim Verkauf von Speisen und Getränken betreffend die Höhe des Steuersatzes helfe nicht weiter. Dabei gehe es nicht um die hier entscheidende Frage des "Ob" der Besteuerung. Zudem sei auch insoweit der unverhältnismäßige Mitwirkungsbeitrag des Steuerschuldners zu beachten, der auf Seiten des Beherbergungsbetriebes erhebliche Aufklärungsbemühungen sowohl in zeitlicher als auch in personeller Hinsicht erfordere. Dies gelte unabhängig davon, ob ein direkter fernmündlicher oder schriftlicher Kontakt bei der Buchung bestehe oder die Buchung via Internet erfolge. Insbesondere in den Reservierungsportalen könne nur ein Preis je Zimmerkategorie angeboten werden. Nichts anderes gelte im Ergebnis im Hinblick auf Vergleiche mit Vergnügungs-, Hunde- oder Zweitwohnungssteuern. Bei der Nutzung von Spielgeräten stelle sich die Frage nach der Veranlassung des Aufwandes nicht. Bei Hunde- und Zweitwohnungssteuern handele es sich bereits um direkte Steuern.

Hinsichtlich der weiteren Einzelheiten des Sachverhalts und des Parteivorbringens im Übrigen wird auf den Inhalt der Verfahrensakte und der beigezogenen Verwaltungsvorgänge Bezug genommen. 46

Entscheidungsgründe: 47

Die zulässige Berufung der Beklagten ist unbegründet. Das Verwaltungsgericht hat den angefochtenen Bescheid zu Recht aufgehoben, weil er rechtswidrig ist und die Klägerin in ihren Rechten verletzt (vgl. § 113 Abs. 1 Satz 1 der Verwaltungsgerichtsordnung ? VwGO ?). Die Beherbergungsabgabesatzung ist nämlich nichtig und damit keine wirksame Rechtsgrundlage für den angefochtenen Bescheid. 48

Unbedenklich ist allerdings, dass durch die Satzung eine Steuer als örtliche Aufwandsteuer im Sinne des Art. 105 Abs. 2a GG auf entgeltliche private Übernachtungen erhoben wird. 49

Zur Steuerbarkeit dieses Steuergegenstands vgl. BVerwG, Urteil vom 11.7.2012 ? 9 CN 1/11 ?, BVerwGE 143, 301 Rn. 12 ff.; Urteil des Senats vom 23.1.2013 ? 14 A 1860/11 ?, NRWE Rn. 57 ff.; OVG Schleswig-Holstein, Urteil vom 7.2.2013 ? 4 KN 1/12 ?, NVwZ-RR 2013, 816 Rn. 85 ff. 50

Die dagegen gerichteten Einwände der Klägerin greifen nicht durch, insbesondere lässt sich aus den Regelungen des Datenschutzgesetzes Nordrhein Westfalen ? DSG NRW ? nichts zugunsten der Klägerin herleiten. Gemäß § 2 Abs. 1 Satz 1 DSG NRW gilt dieses Gesetz für öffentliche Stellen, namentlich für die Behörden, Einrichtungen und sonstigen öffentlichen Stellen des Landes, die Gemeinden und Gemeindeverbände sowie für die sonstigen der Aufsicht des Landes unterstehenden juristischen Personen des öffentlichen Rechts und deren Vereinigungen. Dazu zählt die Klägerin nicht. 51

Vgl. OVG Schleswig-Holstein, Urteil vom 7.2.2013 ? 4 KN 1/12 ?, NVwZ-RR 2013, 816 Rn. 106 ff.; Beschluss vom 15.2.2012 ? 4 MR 1/12 -, NVwZ 2012, 771 (774). 52

53

Auch die Regelungen des Bundesdatenschutzgesetzes ? DSG ? stehen der Einholung und Weitergabe solcher Erklärungen nicht entgegen.

Vgl. OVG Schleswig-Holstein, Beschluss vom 15.2.2012 ? 4 MR 1/12 -, NVwZ 2012, 771 (774). 54

Als nicht öffentliche Stellen sind für die Klägerin gemäß § 1 Abs. 2 Nr. 3 BDSG die Regelungen des Bundesdatenschutzgesetzes maßgeblich. Nach § 4 Abs. 1 BDSG dürfen auch nicht öffentliche Stellen Daten nur erheben, verarbeiten und nutzen, soweit das Bundesdatenschutzgesetz oder eine andere Rechtsvorschrift dies erlaubt oder anordnet oder der Betroffene eingewilligt hat. Andere Rechtsvorschriften sind u. a. das Landesrecht wie auch kommunales Recht. Nach § 2 Abs. 3 Satz 2 BAS ist der Beherbergungsunternehmer verpflichtet, die Bescheinigung mit der Abgabenerklärung (§ 7 BAS) einzureichen. Die Zulässigkeit der Weitergabe ergibt sich schließlich auch aus § 15 Abs. 1 BDSG. 55

Die besonderen Regelungen über die Erhebung eines Fremdenverkehrsbeitrags in § 11 Abs. 5 und 6 KAG stehen der Beherbergungsabgabe nicht entgegen. Dies würde unter dem Auslegungsgesichtspunkt des Vorrangs der speziellen Norm vor der allgemeinen Norm voraussetzen, dass die Beherbergungsabgabe den Regelungsgehalt eines Fremdenverkehrsbeitrags hätte. Das ist nicht der Fall. Die Beherbergungsabgabe wird als Steuer gegenleistungslos zur Einnahmebeschaffung erhoben, während der Fremdenverkehrsbeitrag als Vorzugslast der Deckung der in § 11 Abs. 5 Satz 1 KAG genannten vorteilhaften gemeindlichen Fremdenverkehrsaufwendungen dient. Diese Unterschiede in Ziel und Rechtfertigung der Abgaben schließen es aus, der Regelung des Fremdenverkehrsbeitrags eine die Erhebung einer Beherbergungsabgabe ausschließende Wirkung zuzumessen. 56

Die Erhebung der Beherbergungsabgabe ist nicht deshalb unzulässig, weil sie der Umsatzsteuer (hier in Form der Mehrwertsteuer) gleichartig wäre. Nach Art. 105 Abs. 2a Satz 1 GG haben die Länder die Befugnis zur Gesetzgebung über die örtlichen Verbrauch- und Aufwandsteuern, solange und soweit sie nicht bundesgesetzlich geregelten Steuern gleichartig sind. Der genaue Inhalt dieses Gleichartigkeitsverbots, das im Rahmen des Finanzreformgesetzes 1969 auf Druck des Bundesrates in das Grundgesetz aufgenommen wurde, 57

vgl. Entwurf eines Finanzreformgesetzes, BT-Drs. V/2861, S. 7, Stellungnahme des Bundesrates dazu S. 86 f. und Gegenäußerung der Bundesregierung S. 94 f.; Beschluss des Vermittlungsausschusses, BT-Drs. V/3896, S. 4, und Beschluss des Vermittlungsausschusses BT-Drs. V/4105, S. 4, 58

ist vom Bundesverfassungsgericht noch nicht präzisiert worden. Jedenfalls besteht die Funktion der Vorschrift darin, im Rahmen der Zuweisung der ausschließlichen Gesetzgebungskompetenz für örtliche Aufwand- und Verbrauchsteuern an die Länder zu verhindern, dass auf diesem Gesetzgebungsweg eine bundesrechtliche Aufwand- oder Verbrauchsteuer auf örtlicher Ebene erhoben wird. 59

Vgl. im Einzelnen BVerwG, Urteil vom 11.7.2012 ? 9 CN 1.11 ?, BVerwGE 143, 301 Rn. 22 ff.; s. dazu, dass dem Gesetzgeber die Einführung einer Gemeindeumsatzsteuer als verschlossener Bereich vorschwebte, Berichterstatter Reischl im Bundestag, BT-PlenProt. der 222. Sitzung vom 20.3.1969, S. 12058 B, C, und Berichterstatter Dr. Heinsen im Bundesrat, BR-PlenProt. der 338. Sitzung vom 9.5.1969, S. 109 B, C. 60

61

Es darf also nicht eine bereits existierende Bundessteuer im Gewand einer örtlichen Aufwand- oder Verbrauchsteuer erhoben werden. Deshalb bedarf es eines wertenden Gesamtvergleichs der zu vergleichenden Steuern.

BVerwG, Urteil vom 11.7.2012 ? 9 CN 1.11 ?, BVerwGE 143, 301 Rn. 25; Vogel/Walter, in: Kahl/Waldhoff/Walter, Bonner Kommentar zum Grundgesetz, Loseblattsammlung (Stand: Juli 2013), Art. 105 Rn. 124b. 62

In diesem Rahmen kann festgestellt werden, dass die hier in Rede stehende Abgabe in vielen Punkten der Umsatzsteuer nahesteht (Anknüpfung an einen entgeltlichen Leistungsaustausch, wegen intendierter Abwälzung wirtschaftlich tendenziell Preisanhebungswirkung, Orientierung proportional zum Entgelt, keine zeitliche oder zahlenmäßige Begrenzung der Besteuerungsfälle, Loslösung des Kreises der Steuerträger von persönlichen Eigenschaften mit Ausnahme des mit der Übernachtung verfolgten Zwecks, Annäherung in der Höhe zur hier siebenprozentigen Umsatzsteuer). Dennoch ist die Beherbergungsabgabe keine in das Gewand einer örtlichen Aufwandsteuer gekleidete Umsatzsteuer, weil ihr deren entscheidendes Kriterium fehlt. Diese ist nämlich prinzipiell auf die Besteuerung jedweden Leistungsaustauschs gerichtet. Erst die Losgelöstheit der Umsatzsteuer von der Art der Lieferung oder sonstigen Leistung macht ihr Wesen als allgemeine Verbrauchsteuer gegenüber den speziellen Aufwand- und Verbrauchsteuern aus. 63

Zur Umsatzsteuer als allgemeiner indirekter Verbrauchsteuer s. Englisch in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 21. Aufl., § 17 Rn. 10 ff. 64

Im Gegensatz zur Umsatzsteuer erfasst die Beherbergungsabgabe ausschließlich die Möglichkeit einer entgeltlichen privaten Übernachtung. 65

Bei einer solchen Auslegung wird das Verbot in Art. 105 Abs. 2a GG, bundesrechtlich geregelten Steuern gleichartige örtliche Aufwand- und Verbrauchsteuern zu schaffen, zwar für die Umsatzsteuer praktisch funktionslos, da die Schaffung einer jedweden örtlichen Aufwand- und Verbrauch erfassenden Gemeindeumsatzsteuer eher theoretischer Natur ist. Ihre volle Wirkung entfaltet das Gleichartigkeitsverbot aber für alle speziellen bundesrechtlich geregelten Aufwand- und Verbrauchsteuern. So kann etwa das Halten eines Kraftfahrzeugs im Gemeindegebiet wegen des Kraftfahrzeugsteuergesetzes nicht erneut besteuert werden. Gleiches gilt für die Besteuerung des Verbrauchs bestimmter Güter im Gemeindegebiet, die bereits bundesrechtlich speziell besteuert werden (Tabakwaren nach dem Tabaksteuergesetz, Strom nach dem Stromsteuergesetz, Energie nach dem Energiesteuergesetz, Schaumwein nach dem Schaumwein- und Zwischenerzeugnissteuergesetz, Branntwein nach dem Gesetz über das Branntweinmonopol, Bier nach dem Biersteuergesetz). 66

Die Beherbergungsabgabe verstößt auch nicht gegen das europarechtliche Gleichartigkeitsverbot. Nach Art. 401 der Mehrwertsteuersystemrichtlinie (Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem) hindert diese Richtlinie einen Mitgliedstaat nicht daran, Abgaben auf Versicherungsverträge, Spiele und Wetten, Verbrauchsteuern, Grunderwerbsteuern sowie ganz allgemein alle Steuern, Abgaben und Gebühren, die nicht den Charakter von Umsatzsteuern haben, beizubehalten oder einzuführen, sofern die Erhebung dieser Steuern, Abgaben und Gebühren im Verkehr zwischen den Mitgliedstaaten nicht mit Formalitäten beim Grenzübertritt verbunden ist. Die Beherbergungsabgabe hat in diesem Sinne nicht den Charakter einer Umsatzsteuer. 67

68

Nach der Rechtsprechung des Gerichtshof der Europäischen Union soll mit der Vorschrift verhindert werden, dass das Funktionieren des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems durch steuerliche Maßnahmen eines Mitgliedstaats beeinträchtigt wird, die den Waren- und Dienstleistungsverkehr in einer mit der Mehrwertsteuer vergleichbaren Weise belastet. Als solche Maßnahmen sind Steuern, Abgaben und Gebühren anzusehen, die die wesentlichen Merkmale der Mehrwertsteuer aufweisen, selbst wenn sie ihr nicht in allen Einzelheiten gleichen. Dabei handelt es sich um folgende Merkmale: Die Mehrwertsteuer gilt ganz allgemein für alle sich auf Gegenstände und Dienstleistungen beziehenden Geschäfte, sie ist, unabhängig von der Anzahl der getätigten Geschäfte, proportional zum Preis dieser Gegenstände und Dienstleistungen, sie wird auf jeder Stufe der Erzeugung und des Vertriebes erhoben, und sie bezieht sich schließlich auf den Mehrwert der Gegenstände und Dienstleistungen, d. h., die bei einem Geschäft fällige Steuer wird unter Abzug der Steuer berechnet, die bei dem vorhergehenden Geschäft schon entrichtet worden ist.

Vgl. etwa EuGH, Urteil vom 29.4.2004 C-308/01 ?, Slg. 2004, I-4802, Rn. 33; Urteil vom 9.3.2000 C-437/97 -, Slg. 2000, I-1189, Rn. 22. 69

Ebenso wie beim verfassungsrechtlichen Gleichartigkeitsverbot des Art. 105 Abs. 2a GG ist also auch europarechtlich die Allgemeinheit ein Wesensmerkmal der Umsatzsteuer. Das gilt selbst dann, wenn man in Übereinstimmung mit Kritik aus Rechtsprechung und Literatur, 70

vgl. Nds. FG, Urteil vom 26.8.2011 ? 7 K 192/09 u. a. ?, juris Rn. 60 ff. m. w. N., 71

nicht alle der in der Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union genannten Merkmale als konstituierend für die Umsatzsteuer ansieht. Das Merkmal allgemeiner, sich grundsätzlich auf alle Gegenstände und Dienstleistungen gleich welcher Art erstreckender Geltung ist jedenfalls ein konstituierendes und damit erforderliches Merkmal, um einer Steuer den Charakter einer Umsatzsteuer zu verleihen. 72

Vgl. Schlussantrag der Generalanwältin vom 5.9.2013 in der Rechtssache C-385/12, Rn. 112, http://curia.europa.eu/. 73

Bedenken gegen die Wirksamkeit der Satzung bestehen auch nicht unter dem Gesichtspunkt der Vorhersehbarkeit der Abgabenlast für den Steuerpflichtigen. Richtig ist allerdings, wie das Verwaltungsgericht ausgeführt hat, dass für alle Abgaben der abgabenbegründende Tatbestand so bestimmt sein muss, dass der Abgabepflichtige die auf ihn entfallenden Abgaben ? in gewissem Umfang ? vorausberechnen kann. 74

Vgl. BVerfG, Urteil vom 17.7.2003 ? 2 BvL 1/99 ?, NVwZ 2003, 1241 (1247); BVerwG, Urteil vom 27.6.2012 ? 9 C 7/11 ?, NVwZ 2012, 1413 (1415). 75

Bei der Forderung der Vorhersehbarkeit der Abgabenlast geht es somit um die hinreichenden Bestimmtheit einer Abgabennorm, um ein Mindestmaß an Orientierungssicherheit, nicht aber um arithmetische Berechenbarkeit. 76

Vgl. Hey in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 21. Aufl., § 3, Rn. 246, 77

Unter dem Gesichtspunkt der Bestimmtheit einer Norm, 78

zu dem dazu anzulegenden Maßstab vgl. BVerfG, Beschluss vom 8.11.2006 ? 2 BvR 578, 796/02 ?, BVerfGE 117, 71 (111), 79

80

gibt es gegen den Tatbestand des § 2 Abs. 1 erster Halbsatz BAS, wonach Gegenstand der Beherbergungsabgabe der Aufwand des Beherbergungsgastes für die Möglichkeit einer entgeltlichen privaten Übernachtung in einem Beherbergungsbetrieb ist, nichts zu erinnern. Insbesondere ist das Tatbestandsmerkmal "privat" bestimmt genug, um nicht steuerbare beruflich bedingte Übernachtungen aus dem Steuergegenstand auszuscheiden. Es handelt sich um ein steuerrechtlich gängiges Unterscheidungsmerkmal zwischen Einkommensverwendung bei der privaten Lebensführung und Einkommensverwendung zur Einkommenserzielung nach dem Kriterium der Veranlassung,

vgl. BFH, Beschluss vom 28.11.1977 ? GrS 2 und 3/77 ?, BFHE 124, 43 (50); zum Problem gemischter Veranlassung s. Beschluss vom 21.9.2009 ? GrS 1/06 ?, BStBl. 2010, 672, 81

wie es etwa auch bei der einkommensteuerrechtlichen Ausscheidung von Betriebsausgaben und Werbungskosten aus den zu versteuernden Einkünften (§§ 4 Abs. 4, 9 Abs. 1 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes ? EStG ?) maßgeblich ist, ohne dass dort eine unter Bestimmtheitsgesichtspunkten präzisere normative Abgrenzung erfolgt. Der vom Verwaltungsgericht als hier entscheidend angesehene Umstand, dass der Unternehmer keine Kenntnis davon hat, ob eine private oder eine beruflich veranlasste Übernachtung vorliegt, ist kein Problem der Bestimmtheit der Norm, sondern wirft die ? später zu erörternde ? Frage auf, ob er zum Steuerschuldner bestimmt werden darf. 82

Entgegen der Auffassung des Verwaltungsgerichts sieht der Senat auch keine Verletzung des rechtsstaatlichen Grundsatzes der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung durch die Regelung des § 2 Abs. 3 Satz 1 BAS, der bestimmt, dass eine private Übernachtung nicht vorliegt, wenn der Beherbergungsgast dies eindeutig durch eine Bescheinigung des Arbeitgebers nachweist. 83

In der Tat wäre die Regelung des § 2 Abs. 3 Satz 1 BAS rechtswidrig, wenn sie dem Steuerschuldner eine Beweisführungslast in der Form auferlegen würde, dass auch bei Kenntnis der Beklagten von der beruflichen Veranlassung der Übernachtung ohne den Nachweis die Steuer entstehen soll oder die Beklagte sich aufdrängende Aufklärungsmaßnahmen nicht zu ergreifen hätte. 84

Zur Unzulässigkeit einer formellen Beweislastregelung unter Geltung des Untersuchungsgrundsatzes vgl. Wünsch in: Palke/Koenig, AO, 2. Aufl., § 88 Rn. 27; Kallerhoff in: Stelkens/Bonk/ Sachs, VwVfG, 7. Aufl., § 24 Rn. 54; Kopp/ Ramsauer, VwVfG, 13. Aufl., § 24 Rn. 40. 85

Denn nach § 12 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. a KAG i. V. m. § 88 Abs. 1 Satz 1 AO hat die Gemeinde den Sachverhalt grundsätzlich von Amts wegen zu ermitteln. 86

Die Vorschrift des § 2 Abs. 3 Satz 1 BAS beinhaltet jedoch keine solche Beweisführungslast. Der Wortlaut besagt nicht, dass immer dann eine private Übernachtung vorliegt, wenn keine eindeutige Arbeitgeberbescheinigung vorliegt. Die Arbeitgeberbescheinigung ist lediglich ein satzungsrechtlich hervorgehobenes geeignetes Beweismittel zur Ermittlung des Sachverhalts. Die Vorschrift kann gesetzeskonform in Übereinstimmung mit dem Untersuchungsgrundsatz dahin verstanden werden**,** dass auch dann die Steuer (noch) nicht erhoben wird, wenn der berufliche Charakter der Übernachtung bekannt ist oder sich weitere Aufklärungsmaßnahmen für die Beklagte aufdrängen. Dem entspricht offensichtlich auch die Verwaltungspraxis der Beklagten. So sieht der von ihr aufgestellte "Handlungsrahmen Beherbergungsabgabe" andere Beweismittel als nur die Arbeitgeberbescheinigung vor, wie etwa die Rechnungsübernahme durch den Arbeitgeber. 87

Aus der so verstandenen Auslegung der Vorschrift des § 2 Abs. 3 Satz 1 BAS folgt gleichzeitig, dass sie keine Beweisführungslast begründet. 88

Vgl. dazu, dass eine untergesetzliche Vorschrift, die dem Steuerpflichtigen sogar bestimmte Nachweise auferlegt, wegen des gesetzlichen Untersuchungsgrundsatzes nicht als formelle Beweislastregelung verstanden werden darf: BFH, Urteil vom 15.10.1976 - VI R 21/76 -, BFHE 120, 229 (232). 89

Sie beinhaltet aber auch keine unzulässige materielle Beweislastregelung. Der Regelung des § 2 Abs. 3 Satz 1 BAS lässt sich allerdings die Auffassung des Satzungsgebers entnehmen, dass dann, wenn weder positive Kenntnis der Beklagten vom beruflich bedingten Charakter der Übernachtung vorliegt noch weitere Aufklärungsmaßnahmen sich aufdrängen, ohne einen Nachweis der beruflichen Veranlassung ein privater Charakter der Übernachtung und damit ihre Steuerbarkeit anzunehmen ist. Daher mag die Vorschrift eine materielle Beweislastregelung enthalten. Eine solche wäre jedoch zulässig. 90

Die materielle Beweislast gehört nicht dem Verfahrens-, sondern dem materiellen Recht an, 91

vgl. Kallerhoff in: Stelkens/Bonk/Sachs, VwVfG, 7. Aufl., § 24 Rn. 55; Kopp/Ramsauer, VwVfG, 13. Aufl., § 24 Rn. 41; Söhn in: Hübschmann/ Hepp/Spitaler, AO/FGO, Loseblattsammlung (Stand August 2013), § 88 AO, Rn. 360, 92

hier also dem Aufwandsteuerrecht, zu dessen Regelung und damit auch zur Regelung der materiellen Beweislast die Beklagte befugt ist. Die verfassungsrechtliche Grenze der Regelungsbefugnis bildet insoweit der rechtsstaatliche Grundsatz eines fairen Verfahrens. 93

Vgl. BVerfG, Urteil vom 13.2.2007 ? 1 BvR 421/05 ? BVerfGE 117, 202 (240); Beschluss vom 25.7.1979 ? 2 BvR 878/74 ?, BVerfGE 52, 131 (144 f.); zum rechtsstaatlichen Grundsatz eines fairen Verwaltungsverfahrens vgl. BVerwG, Beschluss vom 31.8.2000 ? 11 B 30.00 ?, NVwZ 2001, 94 (95); Jarass/Pieroth, GG, 12. Aufl., Art. 20 Rn. 31a. 94

Gegen diesen Grundsatz verstößt § 2 Abs. 3 Satz 1 BAS nicht, sollte in ihm eine materielle Beweislastregelung enthalten sein. 95

Grundsätzlich trägt nach der Rosenbergschen Normbegünstigungstheorie der Steuergläubiger für steuerbegründende und -erhöhende Tatsachen und der Steuerschuldner für steuerentlastende oder -mindernde Tatsachen die Beweislast. Es kann aber durchaus sachgerecht sein, im Rahmen der sogenannten sphärenorientierten Beweisrisikoverteilung unter Berücksichtigung von Mitwirkungspflichten, 96

vgl. Seer in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 21. Aufl., § 22 Rn. 190 f., 97

eine Verteilung unter dem Gesichtspunkt der Zumutbarkeit der Beweisführung vorzunehmen. 98

Vgl. Heßhaus in: Bader/Ronellenfitsch, VwVfG, § 24 Rn. 17.1; allgemein zu den verschiedenen Gesichtspunkten der Ergänzung des Normbegünstigungsprinzips Kallerhoff in: Stelkens/Bonk/ Sachs, VwVfG , 7. Aufl., § 24 Rn. 55. 99

Hier regelt die Beherbergungsabgabensatzung allgemeine Mitwirkungs- und Auskunftsobliegenheiten des Beherbergungsgastes und mittelbar des Arbeitgebers (§12 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. a KAG i. V. m. §§ 90 Abs. 1, 93 Abs. 1 Satz 1 AO) zur Ermittlung des steuerrechtlich relevanten Sachverhalts. Dies ist sachgerecht, da die Kenntnis vom beruflichen oder privaten Charakter der Übernachtung allein bei den genannten Personen 100

liegt. Auch hier bezieht sich der vom Verwaltungsgericht herangezogene Umstand diesbezüglich fehlender Kenntnis des Beherbergungsunternehmers nicht auf die Zulässigkeit der materiellen Beweislastnorm, sondern auf die Frage richtiger Auswahl des Steuerschuldners.

Schließlich ist die Beherbergungsabgabesatzung auch nicht aufgrund eines strukturellen Vollzugsdefizits wegen der Verletzung des Gleichheitssatzes des Art. 3 Abs. 1 GG nichtig. 101

Der Gleichheitssatz verlangt für das Steuerrecht, dass die Steuerpflichtigen durch ein Steuergesetz rechtlich und tatsächlich gleich belastet werden. Die Besteuerungsgleichheit hat mithin als ihre Komponenten zum einen die Gleichheit der normativen Steuerpflicht, aber andererseits ebenso die Gleichheit bei deren Durchsetzung in der Steuererhebung. Daraus folgt, dass das materielle Steuergesetz ? und damit auch die hier in Rede stehende Beherbergungsabgabesatzung ? in ein normatives Umfeld eingebettet sein muss, welches die Gleichheit der Belastung auch hinsichtlich des tatsächlichen Erfolges prinzipiell gewährleistet. 102

Vgl. BVerfG, Urteil vom 27.6.1991 ? 2 BvR 1493/89 ?, BVerfGE 84, 239 (Leitsatz 1). 103

Die steuerliche Lastengleichheit fordert mithin, dass das materielle Steuergesetz die Gewähr seiner regelmäßigen Durchsetzbarkeit soweit wie möglich in sich selbst trägt. Der Normgeber 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 wären; sie wäre dann gerade umgekehrt Anknüpfungspunkt für eine gleichheitswidrige Lastenverteilung. 104

Vgl. BVerfG, Urteil vom 27.6.1991 ? 2 BvR 1493/89 ?, BVerfGE 84, 239 (271 f.); BVerwG, Urteil vom 23.2.2011 - 6 C 22.10 -, BVerwGE 139, 42 Rn. 67. 105

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. 106

Vgl. BVerfG, Urteil vom 27.6.1991 ? 2 BvR 1493/89 ?, BVerfGE 84, 239 (273). 107

Verfassungsrechtlich verboten ist der Widerspruch zwischen dem normativen Befehl der materiell pflichtbegründenden Steuernorm und der nicht auf Durchsetzung angelegten Erhebungsregelung. Zur Gleichheitswidrigkeit führt nicht ohne weiteres die empirische Ineffizienz von Rechtsnormen, wohl aber das normative Defizit des widersprüchlich auf Ineffektivität angelegten Rechts. 108

Vgl. BVerfG, Urteil vom 9.3.2004 ? 2 BvL 1702 ?, BVerfGE 110, 94 (Leitsatz 2). 109

Vorliegend hängt die Steuerbelastung des Steuerschuldners und damit infolge der Möglichkeit einer Abwälzung mittelbar auch des Steuerträgers allein von freiwillig offenbarten 110

Informationen ab, da die Beklagte über den steuerbegründenden privaten Charakter der jeweiligen Übernachtung in aller Regel keine eigenen Erkenntnisse hat. Daraus folgt zwar, dass es eines normativen Umfelds bedarf, das die Gleichheit der Belastung hinsichtlich des tatsächlichen Erfolges sichert. Das ist aber der Fall.

Eine beachtliche Gewähr für den gleichheitsgerechten Erfolg bietet bereits der Umstand, dass hier nur das Handeln des Beherbergungsgastes durch Vorlage entsprechender Nachweise zur Steuerfreiheit für beruflich bedingte Übernachtungen führt. Damit unterscheidet sich die vorliegende Konstellation von Besteuerungsverfahren, in denen das Unterlassen einer Handlung die faktische Steuerfreiheit nach sich zieht. 111

Vgl. zur Erklärung privater Zinserträge: BVerfG, Urteil vom 27.6.1991 ? 2 BvR 1493/89 ?, BVerfGE 84, 239 (275); zur Offenbarung von Spekulationsgewinnen: BVerfG, Urteil vom 9.3.2004 ? 2 BvL 17/02 ?, BVerfGE 110, 94 (119). 112

Damit bleibt im Hinblick auf die Frage nach einem strukturellen Vollzugsdefizit vor allem, wie auch vom Verwaltungsgericht ausgeführt, die Gefahr wahrheitswidriger Erklärungen durch Gefälligkeitsbescheinigungen oder Eigenbescheinigungen Selbständiger. 113

Diese durchaus nicht auszuschließende Gefahr führt jedoch nicht zu einem strukturellen Vollzugsdefizit. Für die Richtigkeit ausgestellter Bescheinigungen spricht schon die Strafbewehrtheit der Ausstellung einer unrichtigen oder unvollständigen Bescheinigung (§ 17 Abs. 1 KAG ? Abgabenhinterziehung ?) und die Bußgeldbewehrtheit bloßer Abgabengefährdung (§ 20 Abs. 2 KAG) angesichts nur geringfügiger Ersparnis durch unberechtigte Steuerfreiheit. 114

Denkbar ist auch eine Fehlannahme der beruflichen Veranlassung, wenn sie aus wenig sicheren Indizien gefolgert wird, etwa bei bloßer Angabe des Arbeitgebers in der Rechnungsanschrift, wenn die Rechnung aber vom Beherbergungsgast persönlich beglichen wird. Jedoch ist davon auszugehen, dass die Beklagte über ausreichende Kenntnisse vom Wirtschaftsraum Dortmund verfügt, um in etwa das Verhältnis zwischen privaten und beruflich bedingten Übernachtungen bei einzelnen Kategorien von Beherbergungsunternehmen abschätzen zu können. Damit ist eine Fehleinschätzung in einem hier erheblichen Umfang unwahrscheinlich. Dass die vollständige Erfassung aller Steuerfälle verfehlt wird, kann unterstellt werden. Kritikwürdige Vollzugsdefizite gibt es viele, entscheidend ist jedoch, wann diese die Qualität eines strukturellen Vollzugsdefizits erreichen mit der Folge der Verfassungswidrigkeit der zugrunde liegenden materiellen Norm. 115

Vgl. Hey in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 21. Aufl., § 3 Rn. 115. 116

Das ist erst der Fall, wenn die gleichmäßige Erfassung nicht mehr prinzipiell gewährleistet ist. Davon kann hier keine Rede sein, auch wenn Verbesserungen im Vollzug der Beherbergungsabgabe möglich sind. 117

Dem Beherbergungsunternehmer wird auch kein unverhältnismäßiger Organisationsaufwand abverlangt, der ihn in seiner Berufsausübungsfreiheit gemäß Art. 12 Abs. 1 Satz 2 GG in verfassungswidriger Weise verletzen würde. 118

Vgl. OVG Schleswig-Holstein, Urteil vom 7.2.2013 - 4 KN 1/12 -, NVwZ-RR 2013, 816 Rn. 108. 119

120

Die Unterscheidung zwischen privaten und beruflich bedingten Übernachtungen ist ohne unverhältnismäßige Mitwirkungsbeiträge des Steuerpflichtigen durch die Beklagte geregelt. Nach § 2 Abs. 3 Satz 1 BAS erfolgt der Nachweis der berufsbedingten Übernachtung regelmäßig durch die Vorlage der entsprechenden Arbeitgeberbescheinigung. Nach Nummer 1 des von der Beklagten aufgestellten "Handlungsrahmens Beherbergungsabgabe" bestehen weitere Möglichkeiten eines Nachweises. Die Einholung entsprechender Erklärungen der Übernachtungsgäste im Rahmen der Anmeldung oder während des Aufenthalts ist dem Beherbergungsunternehmer zuzumuten, der ohnehin wegen der Abwicklung des Beherbergungsvertrags und der mit ihm verbundenen melderechtlichen Verpflichtungen (vgl. § 26 des Meldegesetzes NRW ? MG NRW ?) den Beherbergungsgast zu befragen hat. Der von Klägerseite problematisierte Beratungsaufwand hält sich bei möglicher schriftlicher Aufklärung der Gäste in Grenzen, zumal er sich reduzieren wird, wenn die Beherbergungsabgabe hinreichend verbreitet ist. Der durch die Verpflichtung zur Abgabenerklärung gemäß § 7 Abs. 1 BAS entstehende zusätzliche Organisationsaufwand, der lediglich einmal im Kalendervierteljahr anfällt, führt nicht zu einer Beeinträchtigung der Berufsausübungsfreiheit im Sinne von Art. 12 Abs. 1 Satz 2 GG. Nach den überzeugenden Bekundungen der in der mündlichen Verhandlung informatorisch vernommenen Empfangschefin eines Hotels ist die Zusammenstellung des zu besteuernden Aufwands mittels elektronischer Datenverarbeitung kein Problem mehr, wenn erst die Erfassung der Übernachtung als privat oder beruflich veranlasst erfolgt ist.

Die Satzung ist jedoch nichtig, weil sie in § 5 rechtswidrig den Betreiber des Beherbergungsbetriebs zum Steuerschuldner bestimmt. Allerdings schreibt § 2 Abs. 1 Satz 2 KAG vor, dass die Satzung den Kreis der Abgabeschuldner angeben muss. 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. 121

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. 122

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. 123

Vgl. OVG NRW, Beschluss vom 12.4.2012 ? 14 B 1520/11 ?, NRWE Rn. 32 f.; ähnlich schon Urteil vom 2.10.1957 ? III A 1779/56 ?, KStZ 1957, 271 (272), zur Zulässigkeit der Haftung der verpachtenden Brauerei für die Schankerlaubnissteuerschuld des Gastwirts; dazu BVerwG, Urteil vom 14.8.1959 ? VII CB 231.57 ?, KStZ 1959, 228 (229); VGH Bad.-Württ., Urteil vom 23.2.2011 ? 2 S 196/10 ?, KStZ 2011, 231 (235); ähnlich bereits RVerwG, 124

Entscheidung vom 24.2.1942 ? VIII C 18/41 ?, RVBl. 1943, 74 (75).

Steuergegenstand ist das Steuergut mit dem Inhalt und Umfang der Tatbestandsverwirklichung. Das ist hier gemäß § 2 Abs. 1 Satz 1 BAS der Aufwand des Beherbergungsgastes, um die Möglichkeit einer entgeltlichen privaten Übernachtung zu erlangen. 125

Vgl. OVG NRW, Beschluss vom 21.8.2012 ? 14 A 1532/12 ?, NRWE Rn. 10 f. 126

Zu diesem Steuergegenstand steht der Betreiber des Beherbergungsbetriebs nur zum Teil in einer besonderen rechtlichen und wirtschaftlichen Beziehung, nur zum Teil leistet er einen maßgebenden Beitrag zur Verwirklichung dieses Tatbestands. 127

Zugerechnet werden können ihm die Tatbestandselemente der Möglichkeit einer entgeltlichen Übernachtung und der dafür vom Beherbergungsgast betriebene Konsumaufwand. Der Unternehmer bietet nämlich die Möglichkeit einer entgeltlichen Übernachtung gegen einen bestimmten, vom Beherbergungsgast aufzuwendenden Preis auf dem Markt an. Das ist jedoch nur ein Teil des steuerbegründenden Tatbestands. Zum weiteren Tatbestandsmerkmal des privaten Charakters der Übernachtung steht der Unternehmer in keinerlei Beziehung, zu der Verwirklichung dieses Elements leistet er keinerlei Beitrag. 128

Derjenige, dem dieses steuerbegründende Merkmal zugerechnet werden kann, ist vielmehr der Beherbergungsgast, der über den Zweck der Beherbergung entscheidet. Der Unternehmer weiß im Regelfall noch nicht einmal, ob dieses Tatbestandselement vorliegt. Diese nur gelockerte Beziehung des Beherbergungsunternehmers zum Steuergegenstand schließt es aus, ihn zum Steuerschuldner zu bestimmen. Es hätte einerseits zur Folge, dass in der Person des Unternehmers eine Steuerschuld entsteht, wenn eine steuerfreie beruflich bedingte Übernachtung glaubhaft ist, jedoch in Wirklichkeit eine private Übernachtung vorliegt, und andererseits, dass der Unternehmer für ihn unvermeidlich zu einer Steuer herangezogen wird, obwohl keine Steuerschuld entstanden ist, wenn der Beherbergungsgast aus welchen Gründen auch immer die berufliche Veranlassung der Übernachtung nicht offenlegt. 129

Dem Umstand, dass das steuerbegründende Merkmal des privaten Charakters der Übernachtung dem Unternehmer nicht zugerechnet werden kann, kann nicht entgegengehalten werden, dass er sich wirtschaftlich schadlos halten kann und nach der Konzeption auch soll, indem er die in seiner Person entstandene Steuer auf den Beherbergungsgast abwälzt. 130

So aber wohl OVG S-H, Urteil vom 7.2.2013 ? 4 KN 1/12 ?, NVwZ-RR 2013, 816 Rn. 89. 131

Das ist schon tatsächlich in der Konstellation nicht möglich, dass für den Unternehmer glaubhaft, jedoch fälschlich eine steuerfreie beruflich bedingte Übernachtung vorzuliegen scheint. Die These ist aber grundsätzlich verfehlt. Die Abwälzbarkeit ist ein begrifflich notwendiges Merkmal jedweder indirekten Aufwandsteuer, denn besteuertes Steuergut ist der Konsumaufwand, der in der Person des Steuerschuldners bei einer indirekten Steuer nicht anfällt. Die Abwälzbarkeit ist jedoch kein hinreichendes Merkmal dafür, jeden unabhängig von seiner Beziehung zum Steuertatbestand zum Steuerschuldner bestimmen zu dürfen, der die Steuer abwälzen kann. Die genannte Auffassung verkennt, dass das Kommunalabgabengesetz schon das Entstehen einer Steuerschuld in der Person des Steuerschuldners als rechtfertigungsbedürftigen Eingriff in die Rechtssphäre des 132

Steuerschuldners wertet, unabhängig von der Frage, wen die Steuer letztlich wirtschaftlich trifft. Diese Rechtfertigung liegt darin, dass dem Steuerschuldner die Verwirklichung des Steuertatbestands zugerechnet werden kann, nicht darin, dass er die wirtschaftlichen Folgen der Steuer abwälzen kann.

Die oben dargelegte Nähe des Unternehmers zum Steuergegenstand jenseits des privaten Charakters der Übernachtung rechtfertigt es lediglich, ihn zum Steuerentrichtungspflichtigen zu bestimmen. Gemäß § 12 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b KAG i. V. m. § 43 Satz 2 AO bestimmt die Satzung auch, ob ein Dritter die Steuer für Rechnung des Steuerschuldners zu entrichten hat. In diesem Fall entsteht die Steuer in der Person eines Dritten, nämlich des mit dem Steuerentrichtungspflichtigen nicht identischen Steuerschuldners. Der Steuergläubiger bedient sich des Steuerentrichtungspflichtigen allein dazu, die Steuer beim Steuerschuldner einzuziehen und an den Steuergläubiger abzuführen. Auch eine solche Steuerpflicht bedarf der Rechtfertigung. Diese kann in der Nähe des Steuerentrichtungspflichtigen zum Steuergegenstand und zum Steuerschuldner liegen. Die Beziehung des Steuerentrichtungspflichtigen zum Steuergegenstand und Steuerschuldner muss nicht eine die Steuerschuldnerschaft rechtfertigenden Dichte aufweisen, sondern lediglich die Zumutbarkeit der aus der Steuerentrichtungspflicht entspringenden Steuerpflichten begründen. 133

Das Kommunalabgabengesetz selbst enthält vergleichbare Regelungen für eine besondere Abgabe, nämlich den Kurbeitrag. 134

Ein bundesrechtliches Beispiel ist die Versicherungssteuer, deren Schuldner der Versicherungsnehmer ist, während der Versicherer die Steuer zu entrichten hat, vgl. § 7 Abs. 1 und 2 des Versicherungsteuergesetzes (VersStG). 135

Nach § 11 Abs. 2 Satz 1 KAG ist abgabepflichtig derjenige, der in dem Kurort Unterkunft nimmt. Als Abgabeentrichtungspflichtiger kann der bestimmt werden, der Personen zu Heil- oder Kurzwecken beherbergt oder als Grundeigentümer Unterkunftsmöglichkeiten gewährt (§ 11 Abs. 3 KAG). Ihn trifft nur die Pflicht, die Abgabepflichtigen zu melden, die Abgabe einzuziehen und an den Abgabegläubiger abzuliefern. 136

Bei einer entsprechenden Ausgestaltung der Beherbergungsabgabe stellt sich die Frage der Abwälzbarkeit nicht, da es um eine direkte Aufwandsteuer geht. Im Falle unrichtiger Annahme einer steuerfreien beruflich bedingten Übernachtung entsteht die Steuer zu Recht in der Person des Beherbergungsgastes, nicht des steuerentrichtungspflichtigen Unternehmers, der nur für die korrekte Erfüllung seiner - in der Satzung, nicht in einem "Handlungsrahmen" präzise festzulegenden - zumutbaren Pflichten verantwortlich ist. Wird vom Beherbergungsgast zu Unrecht eine Steuer eingezogen, weil er den beruflich bedingten Charakter der Übernachtung nicht hinreichend offenbart, ist das unbedenklich, da dies auf der Verletzung seiner Mitwirkungs- und Auskunftspflichten beruht (§ 12 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. a KAG i. V. m. § 90 Abs. 1, 93 AO). Erstattungsansprüche wegen einer zu Unrecht erhobenen Steuer stehen ihm zu (§ 12 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b KAG i. V. m. § 37 Abs. 2 Satz 1 AO), nicht ? wie es in § 2 Abs. 3 Satz 4 BAS geregelt ist ? seinem Arbeitgeber. 137

Vgl. zu einer ähnlichen Regelung bei Steuerschuldnerschaft des Unternehmers OVG NRW, Urteil vom 23.1.2013 - 14 A 1860/11 ?, NRWE Rn. 100 ff.; dazu BVerwG, Beschluss vom 18. Juli 2013 - 9 B 16.13 ?, juris Rn. 3. 138

Die Kostenentscheidung beruht auf § 154 Abs. 2 VwGO. 139

140

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

Die Revision ist nicht zuzulassen, da die Voraussetzungen des § 132 VwGO nicht vorliegen. 141
Entscheidungstragend ist die Reichweite der landesrechtlichen Ermächtigung des Satzungsgebers, den Steuerschuldner zu bestimmen.

Justiz NRW
Rechtsprechungsdatenbank ONLINE