
Datum: 09.09.2014
Gericht: Oberverwaltungsgericht NRW
Spruchkörper: 14. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 14 A 662/14
ECLI: ECLI:DE:OVGNRW:2014:0909.14A662.14.00

Vorinstanz: Verwaltungsgericht Gelsenkirchen, 2 K 105/13
Rechtskraft: rechtskräftig

Tenor:

Der Antrag wird abgelehnt.

Die Klägerin trägt die Kosten des Antragsverfahrens.

Der Streitwert für das Antragsverfahren wird auf 90 Euro festgesetzt.

Gründe:

Der Antrag auf Zulassung der Berufung hat keinen Erfolg, weil die geltend gemachten Zulassungsgründe nach § 124 Abs. 2 der Verwaltungsgerichtsordnung (VwGO) nicht vorliegen oder bereits nicht hinreichend dargelegt im Sinne des § 124a Abs. 4 Satz 4 VwGO sind.

Ernstliche Zweifel an der Richtigkeit des Urteils des Verwaltungsgerichts (§ 124 Abs. 2 Nr. 1 VwGO) bestehen aus den in der Antragsbegründung aufgeführten Gründen nicht. Kein tragender Rechtssatz und keine erhebliche Tatsachenfeststellung des angegriffenen Urteils ist mit schlüssigen Gegenargumenten in Frage gestellt worden.

Solche Zweifel werden nicht mit dem Einwand begründet, dass eine unzulässige Doppelbesteuerung vorliege, weil ? wie die Klägerin moniert ? die Prostituierte beide Steuertatbestände erfülle und somit doppelt steuerpflichtig sei, obwohl es um den gleichen Lebenssachverhalt gehe. Dieser Einwand greift schon deshalb nicht durch, weil die Prostituierte regelmäßig nur einen Steuertatbestand erfüllt. In § 1 der

1

2

3

4

Vergnügungssteuersatzung der Stadt Dortmund für die Einräumung der Gelegenheit zu sexuellen Vergnügungen und das Angebot sexueller Handlungen vom 2.9.2010 i. d. F. der Änderungssatzung vom 21.1.2012 (Satzung) ist der Steuergegenstand beschrieben. Dort heißt es:

"Der Besteuerung unterliegen die im Gebiet der Stadt Dortmund veranstalteten nachfolgenden Vergnügungen (Veranstaltungen): 5

- 1. die gezielte Einräumung der Gelegenheit zu sexuellen Vergnügungen in Bordellen, Bars, Sauna-, FKK- und Swingerclubs sowie ähnlichen Einrichtungen; 67
- 2. das Angebot sexueller Handlungen gegen Entgelt in den in Nummer (Nr.) 1 genannten Einrichtungen sowie in Beherbergungsbetrieben, Privatwohnungen, Wohnwagen und Kraftfahrzeugen oder an sonstigen Orten." 89

Steuerpflichtiger ist nach § 2 Abs. 1 der Satzung der Unternehmer der Veranstaltung (Veranstalter). Aus dem Sinnzusammenhang der Tatbestände ergibt sich, dass Steuerpflichtiger des Tatbestandes des § 1 Nr. 1 der Satzung der Betreiber einer der dort genannten Einrichtungen ist, nicht aber die Prostituierte, die in einer solchen Einrichtung sexuelle Handlungen gegen Entgelt anbietet. Denn der Tatbestand der Nr. 1 bezieht sich in Abgrenzung zum Angebot sexueller Handlungen gegen Entgelt in Nr. 2 auf die gezielte Einräumung der Gelegenheit zu sexuellen Vergnügungen durch Bereitstellung von entsprechenden Einrichtungen. Die Prostituierte ist allein Unternehmerin der Veranstaltung "Angebot sexueller Dienstleistungen gegen Entgelt". Eine doppelte Steuerpflicht derselben Person fällt nur an, wenn die Prostituierte sexuelle Handlungen gegen Entgelt in einer von ihr betriebenen Einrichtung nach § 1 Nr. 1 der Satzung anbietet. 10

Angesichts dessen legt die Klägerin nicht dar, warum gegen eine solche Steuerpflicht für verschiedene Steuergegenstände Bedenken bestehen sollen. Richtig ist, dass Steuergut immer nur der Konsumaufwand, also der vom Steuerträger, dem sich sexuell Vergnügenden, aufgewandte Betrag zur Erlangung des Vergnügens, ist. Demgegenüber ist Steuergegenstand (Steuerobjekt) das Steuergut mit dem Inhalt und Umfang der Tatbestandsverwirklichung. 11

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

Ob es sich tatsächlich ? wie hier mit dem Eintritt für die Einrichtung einerseits und dem Entgelt für die Prostituierte andererseits ? um verschiedene Aufwandsströme handelt, ist unerheblich. So kann der Aufwand des Steuerträgers etwa bei einem Bordell in Form eines sog. Laufhauses allein in dem an die Prostituierte gezahlten Entgelt liegen, obwohl bei der hier vorliegenden Satzungsgestaltung sowohl der Bordellbetreiber als auch die Prostituierte nach den für sie geltenden Steuertatbeständen steuerpflichtig sind. Die Klägerin legt aber nicht dar, warum eine Doppelbelastung desselben Steuerguts durch verschiedene Steuergegenstände unzulässig sein soll. 13

Vgl. zu Beispielen für eine solche Doppelbelastung OVG NRW, Beschluss vom 21.8.2012 ? 14 A 1532/12 ?, NRWE Rn. 13 ff.; zur Terminologie vgl. Seer, in Tipke/Lang: Steuerrecht, 21. Aufl., § 6 Rn. 54 ff. 14

Wenn die Klägerin in Abrede stellt, dass es einen höheren Vergnügungsaufwand im Falle der Verwirklichung beider Tatbestände gebe, der es rechtfertigen könnte, eine doppelte Steuer zu erheben, so begründet dies keine ernstlichen Zweifel an der Richtigkeit des Urteils. Der Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes (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 regelnden 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.

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

16

Ein solcher sachlicher Grund, bei Erfüllung beider Steuertatbestände jeweils die Steuer zu erheben, liegt entgegen der Meinung der Klägerin vor. Sie verkennet, dass der Steuerträger bei doppelter Tatbestandsverwirklichung mit dem Konsumaufwand mehr "erkauft", nämlich die sexuellen Handlungen gegen Entgelt und die Bereitstellung der Einrichtung zur gezielten Einräumung der Gelegenheit zu sexuellen Vergnügungen. Dass dies bei typisierender Betrachtung einen höheren Konsumaufwand nach sich zieht als die Konstellation der isolierten Verwirklichung des Tatbestandes des § 1 Nr. 2 der Satzung im Falle eines Geschäfts nur mit einer Prostituierten ohne gleichzeitige Inanspruchnahme einer der gezielten Einräumung der Gelegenheit zu sexuellen Vergnügungen dienenden Einrichtung, darf der Normgeber annehmen. Die tatsächliche Entgeltpraxis im vorliegenden Fall orientiert sich sogar an diesem Mehraufwand, ohne dass dem steuerrechtliche Bedeutung zukäme: Der Kunde zahlt für die Bereitstellung der Einrichtung ein Eintrittsgeld an den Betreiber und für die sexuellen Handlungen einen Preis an die Prostituierte.

17

Auch soweit die Klägerin den Pauschalsteuersatz von 6 Euro pro Tag rügt, werden keine ernstlichen Zweifel an der Richtigkeit des Urteils geweckt. Richtig ist, dass der Maßstab nicht unmittelbar an das eigentliche Steuergut, den Konsumaufwand des sich sexuell Vergnügenden, anknüpft. Dieser individuelle, wirkliche Vergnügungsaufwand ist der sachgerechteste Maßstab für die Vergnügungssteuer. Der Normgeber ist indessen von Verfassungs wegen nicht auf einen derartigen Wirklichkeitsmaßstab beschränkt. Der weitgehenden Gestaltungsfreiheit, die der Normgeber bei der Erschließung einer Steuerquelle in Form des Vergnügungsaufwands des Einzelnen gerade auch bei der Wahl des Besteuerungsmaßstabs hat, wird durch Art. 3 Abs. 1 GG erst dort eine Grenze gesetzt, wo eine gleiche oder ungleiche Behandlung von Sachverhalten nicht mehr mit einer am Gerechtigkeitsgedanken orientierten Betrachtungsweise vereinbar ist, wo also ein einleuchtender Grund für die Gleichbehandlung oder Ungleichbehandlung fehlt und diese daher willkürlich wäre. Die Gerichte haben nur die Einhaltung dieser äußersten Grenzen

18

nachzuprüfen, nicht aber, ob der Normgeber im Einzelfall die jeweils zweckmäßigste, vernünftigste oder gerechteste Lösung gefunden hat. Wählt der Normgeber im Vergnügungssteuerrecht statt des Wirklichkeitsmaßstabs einen anderen (Ersatz- oder Wahrscheinlichkeits-) Maßstab, so ist er allerdings auf einen solchen beschränkt, der einen bestimmten Vergnügungsaufwand wenigstens wahrscheinlich macht, weil ein anderer Maßstab dem Wesen der Vergnügungsteuer fremd, also nicht sachgerecht und deshalb mit dem Grundsatz der Belastungsgleichheit nicht zu vereinbaren wäre. Der Rechtfertigungsbedarf für die Wahl eines Ersatzmaßstabs wird dabei umso höher, je weiter sich der im Einzelfall gewählte Maßstab von dem eigentlichen Belastungsgrund entfernt. Jedenfalls muss der Ersatzmaßstab einen zumindest lockeren Bezug zu dem Vergnügungsaufwand des sich Vergnügenden aufweisen, der die Erfassung seines Vergnügungsaufwands wenigstens wahrscheinlich macht. Denn der Ersatzmaßstab nutzt den gesetzgeberischen Spielraum in Bezug auf die Realitätsnähe der Steuerbemessung, dieser Spielraum entbindet aber nicht von der notwendigen inhaltlichen Ausrichtung der Steuer am Belastungsgrund.

Vgl. BVerfG, Beschluss vom 4.2.2009 ? 1 BvL 8/05 ?, BVerfGE 123, 1 (20 f.); BVerwG, Urteil vom 10.12.2009 ? 9 C 12.08 ?, BVerwGE 135, 367 Rn. 22. 19

In diesem Rahmen ist auch eine pauschalierte Erfassung eines tatsächlichen Aufwands grundsätzlich zulässig. 20

Vgl. BVerfG, Beschluss vom 11.11.1998 ? 2 BvL 10/95 ?, BVerfGE 99, 280 (290). 21

Von diesen Grundsätzen ausgehend weckt der Zulassungsantrag keine ernstlichen Zweifel an der Auffassung des Verwaltungsgerichts, es sei rechtmäßig, das hier in Rede stehende Steuergut, also den wirklichen Vergnügungsaufwand der sich vergnügenden Kunden, bei der Prostituierten pauschal mit 6,00 Euro pro Veranstaltungstag zu besteuern und damit nicht nach dem an die Prostituierte oder einen Dritten, etwa den Einrichtungsbetreiber, gezahlten Entgelt. Damit wird ein Wahrscheinlichkeitsmaßstab gewählt, der wegen der Zeitabhängigkeit einen jedenfalls lockeren Bezug zum Vergnügungsaufwand aufweist, denn es ist realistisch, dass der wirklich angefallene Vergnügungsaufwand umso höher ist, je länger die Prostituierte ihrer Tätigkeit nachgeht. Dabei handelt es sich zwar um einen sehr pauschalen Wahrscheinlichkeitsmaßstab. 22

Vgl. OVG NRW, Urteil vom 11.12.2013 ? 14 A 1948/13 ?, NRWE Rn. 67 ff. 23

Die Klägerin legt jedoch nicht dar, dass es angesichts der Schwierigkeiten, im Bereich sexuellen Vergnügens den individuellen, wirklichen Vergnügungsaufwand verwaltungspraktikabel festzustellen, 24

vgl. VGH Baden-Württemberg, Urteil vom 23.2.2011 ? 2 S 196/10 ?, KStZ 2011, 231 (233), 25

einen das Steuergut besser abbildenden verwaltungspraktikablen Maßstab gibt. 26

Wenn somit gegen den nur nach Zeit differenzierenden Maßstab keine durchgreifenden Einwände erhoben werden, vermag der Umstand, dass eine Steuerpflicht entstehen kann, obwohl keinerlei Vergnügungsaufwand getätigt wurde, wenn nämlich das Angebot sexueller Handlungen gegen Entgelt im Bemessungszeitraum nicht angenommen wurde, die Zulässigkeit des Maßstabs nicht in Frage zu stellen. Es liegt im Wesen des allein zeitbezogenen Maßstabs, dass der wirkliche Vergnügungsaufwand im Einzelfall keine Rolle spielt. 27

Auch die von der Klägerin problematisierte Abwälzbarkeit hindert einen solchen Maßstab nicht. Eine indirekt erhobene Aufwandsteuer wie die hier vorliegende Sexsteuer muss abwälzbar sein. Bei der Klägerin als Veranstalterin des Vergnügens wird die Steuer nur zur Vereinfachung erhoben. Im Ergebnis soll sie den Kunden, den Steuerträger, treffen. Die Steuer muss daher auf ihn abwälzbar sein. Sie soll nicht an demjenigen "hängen bleiben", der das steuerpflichtige Vergnügen zum Zwecke der Gewinnerzielung anbietet, sondern aus denjenigen Aufwendungen gedeckt werden, die die Kunden für ihr sexuelles Vergnügen aufbringen. Hierfür genügt die Möglichkeit einer kalkulatorischen Überwälzung in dem Sinne, dass der Steuerpflichtige den von ihm gezahlten Betrag in die Kalkulation seiner Selbstkosten einsetzen und hiernach die zur Aufrechterhaltung der Wirtschaftlichkeit seine beruflichen Tätigkeit geeigneten Maßnahmen ? Preiserhöhung, Umsatzsteigerung oder Senkung der sonstigen Kosten ? treffen kann. Die rechtliche Gewähr, dass er den von ihm entrichteten Betrag immer von demjenigen erhält, der nach der Konzeption des Gesetzgebers letztlich die Steuer tragen soll, muss dem Steuerschuldner nicht geboten werden. 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.	28
Vgl. BVerfG, Beschluss vom 4.2.2009 - 1 BvL 8/05 , BVerfGE 123, 1 (22 f.); BVerwG, Urteil vom 10.12.2009 ? 9 C 12.08 ?, BVerwGE 135, 367 Rn. 28.	29
Es kann keinen Zweifel geben, dass die von der Klägerin erhobene Sexsteuer in diesem Sinne auf ihre Kunden abwälzbar ist. Die Klägerin weiß, welcher Steuerbetrag pro Arbeitstag anfällt. Sie kann so die anfallende Steuer bei der Preisgestaltung gegenüber ihren Kunden oder der sonstigen Ausgestaltung ihrer beruflichen Tätigkeit berücksichtigen, etwa bei einem vom Einrichtungsbetreiber an sie zu zahlenden Entgelt, das dieser bei seiner Preisgestaltung gegenüber den Kunden berücksichtigt. Fehl geht der Einwand der Klägerin, sie schulde der Beklagten keine Mehrarbeit zur Erwirtschaftung der Steuer an anderen Tagen, wenn eine Steuerpflicht für einen Tag entstanden sei, ohne dass ein Kunde ihr Angebot angenommen habe. Die Klägerin schuldet der Beklagten die Abwälzung der Steuer nicht. Sie ist allein in ihrem Interesse gehalten, die sie treffende indirekte Steuer letztlich auf den Steuerträger abzuwälzen.	30
Schließlich kann aus den Regelungen des Prostitutionsgesetzes kein Verbot der hier in Rede stehenden Steuererhebung gefolgert werden. Der Grundsatz der Widerspruchsfreiheit der Rechtsordnung verlangt, dass bei der Ausübung einer Normsetzungskompetenz konzeptionelle Entscheidungen eines anderen Normgebers, die er im Rahmen seiner Kompetenz getroffen hat, nicht verfälscht werden, namentlich dürfen den Normadressaten nicht gegenläufige Regelungen erreichen, die die Rechtsordnung widersprüchlich machen.	31
Vgl. BVerfG, Urteil vom 27.10.1998 ? 1 BvR 2306/96 u. a. ?, BVerfGE 98, 265 (301).	32
Dem Prostitutionsgesetz kann zur Ausübung der Steuernormsetzungskompetenz allenfalls entnommen werden, dass eine Besteuerung nicht dazu führen darf, dass 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. Dafür ist nichts vorgetragen.	33
Die Kostenentscheidung beruht auf § 154 Abs. 2 VwGO, die Streitwertfestsetzung auf §§ 47 Abs. 1 und 3, 52 Abs. 3 des Gerichtskostengesetzes.	34
Dieser Beschluss ist unanfechtbar.	35
