

Relevante Entscheidungen der Verwaltungsgerichte

Verwaltungsgerichtshof (VGH) Baden-Württemberg,

Urteil vom 23. Februar 2011 (Az.: 2 S 196/10)

„Der Betreiber eines Bordells darf zur Vergnügungssteuer herangezogen werden“

Leitsätze:

1. Die "gezielte Einräumung der Gelegenheit zu sexuellen Vergnügungen in Bars, Sauna-, FKK- und Swingerclubs, Bordellen sowie ähnlichen Einrichtungen" kann Gegenstand einer kommunalen Vergnügungssteuer sein.
2. Die Größe der Veranstaltungsfläche ist ein für die Bemessung einer solchen Steuer zulässiger (Wahrscheinlichkeitsmaßstab) Maßstab.
3. Als Schuldner der Steuer kann der Betreiber der betreffenden Einrichtung herangezogen werden.
4. Zum Begriff des Betreibers im Falle eines Bordells in Form eines sogenannten "Laufhauses".
5. Die für die Berechnung der Vergnügungssteuer maßgebliche Veranstaltungsfläche umfasst im Falle eines Bordells in Gestalt eines "Laufhauses" nicht nur die Flächen der an die Prostituierten überlassenen Zimmer, sondern auch die Flächen des "Kontakthofs" und einer Cafeteria.

Sachverhalt:

Die Klägerin wendet sich gegen die Veranlagung zur Vergnügungssteuer als Betreiberin eines Bordells in Form eines sogenannten „Laufhauses.“

Die Klägerin ist ein Unternehmen, dessen Gegenstand die gewerbliche Zimmervermittlung und der Betrieb von Animierlokalen, Nachtclubs, Wellness- und FKK-Clubs sowie Gaststätten und Ähnlichem ist. Im Stadtgebiet der Beklagten hat sie Räume mit einer Fläche von 2.551,36 m² im ersten und zweiten Obergeschoss eines Gebäudes „zum Betrieb eines Laufhauses/Bordell/ Vergnügungseinrichtung mit Gaststätten“ angemietet. Zum 12. Februar 2008 wurde der Betrieb im „1. Bauabschnitt“ aufgenommen. Dieser umfasst einen Teil der Räume im ersten Obergeschoss, die als „Kontakthof“ (209,10 m²), Cafeteria (52,91 m²), Elektro-, Sanitär-, Umkleide- und Putzräume sowie als Zimmer, die an Prostituierte vermietet werden (346,87 m²), genutzt werden.

Der Gemeinderat der Beklagten beschloss in öffentlicher Sitzung am 18.12.2007 eine Neufassung seiner Vergnügungssteuersatzung. In der Vorlage zur Neufassung heißt es, dass sich die Notwendigkeit einer Neufassung aus den tatsächlichen Entwicklungen ergebe, mit denen sich die Stadt zunehmend auseinandersetzen habe (Betrieb von FKK- und Saunaklubs, Laufhäusern und Ähnlichem). Der Satzungsentwurf beinhalte erstmals die Besteuerung bestimmter Vergnügungen mit sexuellem Hintergrund. Die Verwaltung habe versucht, diejenigen Tatbestände aufzunehmen, die absehbar zu erwarten bzw. aufgrund etwa von Baugesuchen bereits bekannt seien. Durch Vergleich mit Satzungen anderer Städte seien die Steuersätze festgelegt worden. Die Verwaltung sei der Auffassung, dass ordnungs- und baurechtlich nicht verhinderbare Veranstaltungen zumindest besteuert werden sollten.

Die Neufassung der Vergnügungssteuersatzung enthält u.a. folgende Regelungen:

§ 1 Steuergegenstand

(1) (1) Die Stadt L. erhebt eine Vergnügungssteuer.

Der Vergnügungssteuer unterliegen:

1. [...]
2. das Halten von Filmkabinen zur Vorführung von Sex- und Pornofilmen
3. Nachtlokale, Tabledance-Lokale oder vergleichbare Betriebe mit erotischen Darbietungen
4. die gezielte Einräumung der Gelegenheit zu sexuellen Vergnügungen in Bars, Sauna-, FKK- und Swingerclubs, Bordellen sowie ähnlichen Einrichtungen
5. Erotik- und Sexmessen

[...]

§ 3 Steuerschuldner und Haftung

(1) Steuerschuldner ist der Aufsteller bzw. der Unternehmer der Veranstaltung.

(2) Als Unternehmer (Mitunternehmer) der Veranstaltung gilt auch der Inhaber genutzter Räume, Grundstücke oder Einrichtungen bzw. der, der die Räumlichkeiten zur Verfügung stellt.

[...]

§ 4 Erhebungsform, Bemessungsgrundlage

[...]

(3) Für Vergnügungen nach § 1 Absatz (1) Nr. 3 und 4 wird die Steuer nach dem Flächenmaßstab erhoben.

§ 5 Maßstäbe

[...]

(3) Für den Flächenmaßstab ist die Veranstaltungsfläche maßgeblich. Als Veranstaltungsfläche gelten alle für das Publikum zugängliche Flächen mit Ausnahme der Toiletten und Garderobenräume.

[...]

§ 8 Steuersatz beim Flächenmaßstab

(1) Die Steuer bemisst sich bei Vergnügungen nach § 1 Absatz (1) Nr. 3 und 4 nach der Veranstaltungsfläche.

(2) Die Steuer beträgt für jeden angefangenen Kalendermonat je qm der Veranstaltungsfläche 5 EUR bei Vergnügungen nach § 1 Absatz (1) Nr. 3 und 8 EUR bei Vergnügungen nach § 1 Absatz (1) Nr. 4.

[...]

Mit Schreiben vom 12.03.2008 informierte die Beklagte die Klägerin über das Inkrafttreten der Satzung zum 01.01.2008 verbunden mit der Bitte um Mitteilung der genauen Veranstaltungsfläche. Am 29.07.2008 teilte die Klägerin der Beklagten mit, dass die derzeitige Veranstaltungsfläche 209,10 m² betrage.

Mit Bescheid vom 12.11.2008 setzte die Beklagte für das Jahr 2008 eine Vergnügungssteuer in Höhe von insgesamt 53.504,-- EUR gegenüber der Klägerin fest. Hierbei wurde laut der Anlage zum Steuerbescheid eine Veranstaltungsfläche von 608 m² für elf Monate zugrunde gelegt.

Am 09.12.2008 erhob die Klägerin hiergegen Widerspruch und trug Folgendes vor: Sie sei nicht Steuerschuldner. Denn sie betreibe lediglich eine gewerbliche Zimmervermietung, in deren Rahmen sie einzelne Zimmer gegen eine Tagespauschale an Prostituierte vermiete; diese könnten sodann in diesen Räumen ihrem Gewerbe nachgehen. Allein das Zurverfügungstellen von Räumlichkeiten stelle keine ausreichende Beziehung zum Steuertatbestand

her, weil rechtlich betrachtet lediglich die Raumüberlassung gewährt werde. Sie, die Klägerin, ziehe aus dem Angebot sexueller Handlungen gegen Entgelt keinen unmittelbaren wirtschaftlichen Vorteil. Sie schaffe allenfalls die Möglichkeit für Dritte, den Steuertatbestand zu verwirklichen. Zudem seien die Regelungen über den Flächenmaßstab wegen Verstoßes gegen Artikel 3 Abs. 1 GG unwirksam. So belaufe sich die Steuer monatlich auf 8,- EUR/m² unabhängig davon, ob und wie oft die Fläche tatsächlich zeitlich in Anspruch genommen werde bzw. wie viele sexuelle Handlungen dort stattfänden. Die Steuer habe daher für eine Prostituierte, die ein Zimmer und damit eine bestimmte Fläche für einen Tag im Monat nutze, die gleiche Höhe, wie wenn sie das Zimmer bzw. die Fläche während mehrerer Tage im Monat oder sogar den ganzen Monat lang nutze. Jedenfalls sei aber die dem Bescheid zugrunde gelegte Veranstaltungsfläche fehlerhaft. Die Satzung gelte nur für die dem Publikum zugänglichen Flächen mit Ausnahme der Toiletten und Garderobenräume. Dem Publikum zugänglich in diesem Sinne sei aber nur der sog. Kontakthof mit einer Fläche von 209,10 m². Bei den übrigen Flächen handele es sich um Büroräume, Kantinen und vermietete Zimmer, die dem Publikum gerade nicht zugänglich seien. Bei den vermieteten Zimmern entscheide ausschließlich die jeweilige Mieterin, wer Zugang zu dem Raum habe.

Mit Widerspruchsbescheid vom 18.09.2009 wies die Beklagte den Widerspruch der Klägerin zurück und stellte klar: „Die Festsetzung erfolgt für eine Veranstaltungsfläche von 608 m² (davon entfallen 209,10 m² auf den Kontakthof, 52,91 m² auf die Cafeteria und 346,87 m² auf die Zimmer 1 bis 33; vgl. insgesamt den beigefügten Plan) zu einem Satz von monatlich 8,- EUR je m² Veranstaltungsfläche.“ Zur Begründung führte sie aus, Steuerschuldner nach § 3 Abs. 1 der Satzung sei der Unternehmer der Veranstaltung. Die Klägerin sei als solcher zu klassifizieren, weil sie das Laufhaus betreibe. Die Flächen der Zimmer seien zu Recht in die Vergnügungssteuer einbezogen worden. Sie seien der Klägerin zuzurechnen. Sie könne insbesondere bezüglich der Zimmer nicht nur als gewerbliche Vermieterin angesehen werden. Diese Betrachtung ergebe sich auch aus der Homepage des Laufhauses, auf der es ausdrücklich heiße: „Ca. 900 m² sind eröffnet. 35 Zimmer eröffnet (bis 95 demnächst).“ Selbst bei - unterstellter - Untervermietung der Zimmer sei das Betreiben des Laufhauses mit sämtlichen dem Publikum zugänglichen Flächen (mit Ausnahme der Toiletten und Garderobenräume) der Klägerin zuzuordnen, da sie auf diese Weise die gezielte Einräumung der Gelegenheit zu sexuellen Vergnügungen ermögliche. Eine Differenzierung danach, wie die Flächen zeitlich in Anspruch genommen würden bzw. wie viele sexuelle Handlungen dort tatsächlich stattfänden, sei nicht erforderlich. Im Steuer- und Abgabenrecht sei anerkannt, dass typisierende Betrachtungen angestellt werden und Pauschalierungen erfolgen könnten.

Auf die von der Klägerin am 16.10.2009 erhobene Klage hat das Verwaltungsgericht Stuttgart mit Urteil vom 10.12.2009 den Vergnügungssteuerbescheid der Beklagten vom 12.11.2008 und deren Widerspruchsbescheid vom 18.09.2009 aufgehoben, soweit die darin festgesetzte Vergnügungssteuer den Betrag von 30.524,56 EUR übersteigt, und hat die Klage im Übrigen abgewiesen. Zur Begründung hat es ausgeführt: Die Bescheide seien rechtswidrig, soweit darin eine Vergnügungssteuer für die Fläche des Kontakthofs und der

Cafeteria in Höhe von 22.979,44 EUR festgesetzt werde. Die Erhebung der Vergnügungssteuer für die Fläche der vermieteten Zimmer in Höhe von 30.524,56 EUR sei hingegen rechtmäßig erfolgt.

Die Besteuerung der gezielten Einräumung der Gelegenheit zu sexuellen Vergnügungen in Bars, Sauna-, FKK- und Swingerclubs, Bordellen sowie ähnlichen Einrichtungen im Rahmen einer Vergnügungssteuer sei rechtlich nicht zu beanstanden. Dieser Steuergegenstand zielt auf die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des sich Vergnügenden und dessen finanziellen (Mehr-)Aufwand und sei somit als örtliche Aufwandsteuer im Sinne des Art. 105 Abs. 2 a GG zu klassifizieren. Dass hierbei nicht ausdrücklich die grundsätzlich für die Erhebung einer Vergnügungssteuer erforderliche Entgeltlichkeit der betreffenden Vergnügungen in den Tatbestand aufgenommen worden sei, ändere an dessen Rechtmäßigkeit nichts. Es sei den hier in Rede stehenden sexuell motivierten Vergnügungen in Bordellen und ähnlichen Einrichtungen in aller Regel immanent, dass diese nur entgeltlich eingeräumt würden. Die Entgeltlichkeit stelle insofern ein ungeschriebenes Tatbestandsmerkmal dar.

Weiter sei die Klägerin als Steuerschuldner anzusehen. Dies ergebe sich aus ihrer (Mit-)Unternehmereigenschaft nach § 3 Abs. 2 der Vergnügungssteuersatzung. Indem die Klägerin nicht lediglich Zimmer an die Prostituierten vermiete, sondern zudem für das Gesamtkonzept des Laufhauses verantwortlich sei, leiste sie einen maßgeblichen Beitrag zur Verwirklichung des steuerbegründenden Tatbestandes. Ihre Heranziehung als Steuerschuldner stelle sich daher nicht als willkürlich dar. Auch sei der von der Beklagten in § 4 Abs. 3 ihrer Satzung gewählte Flächenmaßstab zulässige Bemessungsgrundlage. Es begegne zudem keinen rechtlichen Bedenken, dass § 5 Abs. 3 der Vergnügungssteuersatzung die Veranstaltungsfläche als Maßstab heranziehe. Ein Verstoß gegen Artikel 3 Abs. 1 GG sei nicht ersichtlich, da der individuelle Aufwand bei dem vorliegend zur Diskussion stehenden Steuertatbestand praktisch nicht feststellbar sei und die Festsetzung einer Pauschalsteuer gemessen an der Veranstaltungsfläche deshalb einen rechtmäßigen Ersatzmaßstab darstelle.

Als Veranstaltungsfläche könnten jedoch lediglich die Zimmer der Prostituierten angesehen werden, da ausschließlich hier der Steuertatbestand des § 1 Abs. 1 Nr. 4 der Satzung, d.h. die gezielte entgeltliche Einräumung der Gelegenheit zu sexuellen Vergnügungen, verwirklicht werde. Die Zimmer seien auch dem Publikum zugänglich. Es entspreche gerade der Konzeption eines „Laufhauses“, dass jedermann zu den einzelnen Zimmern gehen und dort Zutritt erhalten könne, wenn er sich mit der Prostituierten darauf einige. Allein der Umstand, dass es der Prostituierten überlassen bleibe, ob sie dem einzelnen Kunden letztlich Zutritt in das Zimmer gewähre oder nicht, schließe die Eigenschaft der Zimmerflächen als Veranstaltungsfläche nicht aus. Ausschlaggebend sei allein, dass die Zimmer nach ihrer Bestimmung dazu dienten, einer wechselnden Kundschaft Raum zu bieten. Die Flächen des Kontakthofs und der Cafeteria seien jedoch nicht Veranstaltungsfläche im Sinne der Satzung. Es fehle insoweit am erforderlichen Bezug zu der zu steuernden Veranstaltung. Auf diesen Flächen werde den Besuchern des Laufhauses nicht gezielt gegen Entrichtung eines Entgelts die Gelegenheit eingeräumt, sich sexuell zu vergnügen.

Schließlich sei der in § 8 Abs. 2 der Satzung festgelegte Steuersatz für Vergnügungen der vorliegenden Art von 8,-- EUR/m² der Veranstaltungsfläche für jeden angefangenen Kalendermonat rechtmäßig. Insbesondere liege keine Verletzung des Art. 12 Abs. 1 GG vor, da keine von der Steuer ausgehende erdrosselnde Wirkung auszumachen sei.

Gegen dieses Urteil richten sich die vom Verwaltungsgericht Stuttgart zugelassenen Berufungen der Klägerin und der Beklagten.

Die Klägerin ist der Auffassung, sie sei nicht Unternehmer i.S.v. § 3 Abs. 1 der Satzung der Beklagten. Nach der Konzeption ihres Betriebes räume nicht sie, sondern die jeweilige Prostituierte die Möglichkeit zu sexuellen Vergnügungen ein. Sie sei in keiner Weise in die Preisgestaltung oder sonstige Absprachen zwischen Prostituierte und Gast involviert und partizipiere nicht am vereinbarten Entgelt. Sie sei auch nicht auf der Grundlage von § 3 Abs. 2 der Satzung Steuerschuldner, weil sie nicht in einer hinreichend deutlichen Beziehung zum Abgabentatbestand stehe. Als Zwischenvermieterin schaffe sie lediglich die Möglichkeit für einen Dritten - hier die Prostituierten -, den die Steuerpflicht begründenden Tatbestand zu verwirklichen. Auch der in § 4 Abs. 3 der Satzung als Bemessungsgrundlage vorgesehene Flächenmaßstab halte einer rechtlichen Überprüfung nicht stand, weil sachnähere, die Wahrscheinlichkeit des Vergnügungsaufwands genauer abbildende Maßstäbe vorhanden seien. Ein Maßstab komme der Abbildung des tatsächlichen individuellen Vergnügungsaufwands am nächsten, wenn die Steuer an die Anwesenheit einer Prostituierten pro Tag bzw. pro belegtem Raum angeknüpft werde. Dem könne auch nicht entgegengehalten werden, dass eine Überprüfung der Raumbelegung durch die Verwaltung einen zusätzlichen Aufwand bedeutete. Sie sei gegenüber den Finanzbehörden verpflichtet, Tageslisten über die Belegung der Zimmer durch die Prostituierten zu führen. Danach werde von den Finanzbehörden eine Pauschalsteuer in Höhe von 25,-- EUR täglich für jede bei ihr tätige Prostituierte erhoben und über sie eingezogen. Vor diesem Hintergrund werde durch das Führen der Belegungslisten eine der Wirklichkeit am nächsten kommende Besteuerung über die Anwesenheit der Prostituierten ermöglicht, vergleichbar mit einem Zählwerk am Spielautomaten.

Eine Anwendung des Flächenmaßstabs ohne Abstufung zwischen den verschiedenen Betriebsarten, die die Möglichkeit zu sexuellen Vergnügungen einräumten, verstoße unabhängig davon gegen Artikel 3 Abs. 1 GG. Auf dem Gemeindegebiet der Beklagten befinde sich beispielsweise der FKK/Saunaclub „XXX“, der ein besonders gehobenes Ambiente aufweise. Der sich Vergnügende, der eine solch gehobene Einrichtung aufsuche, habe einen größeren Aufwand für das Vergnügen als etwa der Besucher ihrer Einrichtung. Vor diesem Hintergrund sei es gleichheitswidrig, wenn die Beklagte beide Betriebe mit dem gleichen Steuersatz von 8,-- EUR/m² besteuere. Schließlich sei ihr bekannt geworden, dass die Konkurrenz Einrichtung „XXX“ nur für einen Teil ihrer Veranstaltungsfläche Vergnügungssteuer zahlen müsse und daher bei diesem Betrieb andere Maßstäbe von der Beklagten angelegt würden. Dies sei eine nicht gerechtfertigte Ungleichbehandlung und verstoße ebenfalls gegen Artikel 3 Abs. 1 GG.

Die Klägerin beantragt,

- das Urteil des Verwaltungsgerichts Stuttgart vom 10.12.2009 - 8 K 3904/09 - zu ändern soweit die Klage abgewiesen wurde, und den Vergnügungssteuerbescheid der Beklagten vom 12.11.2008 und deren Widerspruchsbescheid vom 18.09.2009 insgesamt aufzuheben,
- sowie die Berufung der Beklagten zurückzuweisen.

Die Beklagte beantragt,

- das Urteil des Verwaltungsgerichts Stuttgart vom 10.12.2009 - 8 K 3904/09 - zu ändern, soweit der Klage stattgegeben wurde, und die Klage insgesamt abzuweisen,
- sowie die Berufung der Klägerin zurückzuweisen.

Unter Bezugnahme auf ihren Vortrag in erster Instanz führt sie aus, die Klägerin sei bereits nach § 3 Abs. 1 der Vergnügungssteuersatzung als Steuerschuldner anzusehen, da sie einen entscheidenden Beitrag zur Verwirklichung des Steuertatbestandes leiste. Sie sei Betreiber des Laufhauses und als solcher vollwertiger Unternehmer im Sinne der Vorschrift.

Der pauschale Flächenmaßstab sei als zulässige Bemessungsgrundlage anerkannt. Der Besteuerung könne zudem nicht nur die Fläche der Einzelzimmer zugrunde gelegt werden; vielmehr seien auch der Kontakthof und die Cafeteria zu berücksichtigen. Die Besteuerung müsse demnach von einer Fläche von 608 m² ausgehen.

Dem Senat liegen die einschlägigen Akten des Verwaltungsgerichts Stuttgart und der Beklagten vor. Auf diese sowie die zwischen den Beteiligten gewechselten Schriftsätze wird wegen der weiteren Einzelheiten verwiesen.

Entscheidungsgründe:

Die Berufung der Beklagten ist begründet. Die Berufung der Klägerin hat dagegen keinen Erfolg. Das Verwaltungsgericht hätte die zulässige Anfechtungsklage insgesamt abweisen müssen, da der Vergnügungssteuerbescheid der Beklagten vom 12.11.2008 und ihr Widerspruchsbescheid vom 18.09.2009 rechtmäßig sind und die Klägerin daher nicht in ihren Rechten verletzt (vgl. § 113 Abs. 1 Satz 1 VwGO). Denn der Bescheid der Beklagten stützt sich auf eine wirksame Rechtsgrundlage in Form der Satzung der Beklagten (I.). Darüber hinaus beruht die Heranziehung der Klägerin zur Vergnügungssteuer auch auf einer zutreffenden Anwendung dieser Satzung (II.).

I.

1. Den Gemeinden steht nach § 9 Abs. 4 KAG grundsätzlich das Recht zu, örtliche Verbrauch I. Der angefochtene Bescheid stützt sich auf § 9 Abs. 4 KAG in Verbindung mit der Satzung über die Erhebung einer Vergnügungssteuer der Beklagten – Vergnügungs-

steuersatzung - vom 18.12.2007. Das Verwaltungsgericht hat zu Recht die Wirksamkeit der Satzung bejaht.

...

- und Aufwandsteuern zu erheben, solange und soweit sie nicht bundesgesetzlich geregelten Steuern gleichartig sind, jedoch nicht Steuern, die vom Land erhoben werden oder den Stadtkreisen und Landkreisen vorbehalten sind. Die Vergnügungssteuersatzung der Beklagten hält sich im Rahmen dieser Ermächtigung. Die von der Beklagten erhobene Vergnügungssteuer ist nach ihrer normativen Ausgestaltung eine Steuer mit örtlich bedingtem Wirkungskreis, die nicht einer bundesgesetzlich geregelten Steuer gleichartig ist und daher nicht dem Gleichartigkeitsverbot des Artikel 105 Abs. 2 a GG widerspricht.

a) Die Vergnügungssteuer ist eine typische örtliche Aufwandsteuer, welche die in der Einkommensverwendung für den persönlichen Lebensbedarf im örtlichen Bereich des Steuergläubigers zum Ausdruck kommende erhöhte wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des sich Vergnügenden besteuert und auch besteuern will. Die Vergnügungssteuer soll regelmäßig die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit erfassen, die sich in der Teilnahme an entgeltlichen Vergnügungsveranstaltungen äußert (vgl. dazu Birk in: Driehaus, Kommunalabgabenrecht, Stand März 2011, § 3 Rdnr. 161 mit zahlreichen Nachweisen zur höchstrichterlichen Rechtsprechung). Die Vergnügungssteuer beruht damit auf dem allgemeinen Gedanken, dass demjenigen, der sich ein Vergnügen leistet, auch eine zusätzliche Abgabe für die Allgemeinheit zugemutet werden kann. Damit scheiden solche Veranstaltungen als vergnügungssteuerpflichtig aus, die für den Teilnehmer insgesamt unentgeltlich sind (BVerfG, Beschluss vom 10.08.1989 - 2 BvR 153/88 - NVwZ 1989, 1112). Gegenstand der Vergnügungssteuer können dementsprechend Vergnügungen jeglicher Art sein, die geeignet sind, das Bedürfnis nach Zerstreung und Entspannung zu befriedigen. Sexuelle Vergnügungen wie etwa der Besuch von Stripteaseveranstaltungen oder Peepshows bzw. die Wahrnehmung sexueller Dienstleistungen sind davon nicht ausgenommen (vgl. Gössl/Reif, Kommunalabgabengesetz für Baden-Württemberg, Stand September 2009, § 9 Rdnr. 5.2.1; Birk aaO, § 3 Rdnr. 192; VG Köln, Urteil vom 11.07.2007 - 23 K 4180/04 - NWVBl. 2007, 491).

Nach § 1 Abs. 1 Nr. 4 der Satzung unterliegt der Vergnügungssteuer u.a. die „gezielte Einräumung der Gelegenheit zu sexuellen Vergnügungen in Bars, Sauna-, FKK- und Swingerclubs, Bordellen sowie ähnlichen Einrichtungen“. Das Verwaltungsgericht hat zu Recht angenommen, dass die von der Vorschrift erfassten sexuellen Vergnügungen Gegenstand einer Aufwandsteuer in Form der Vergnügungssteuer sein können. Gewerbliche Angebote, die die hier vom Satzungsgeber tatbestandlich erfassten sexuellen Handlungen zum Gegenstand haben, sind ohne Frage als Vergnügung im oben dargestellten Sinne anzusehen.

Unerheblich ist der Umstand, dass § 1 Abs. 1 Nr. 4 der Satzung die Vergnügungssteuer nicht ausdrücklich auf entgeltliche Veranstaltungen beschränkt. Da die Gelegenheit zur Teilnahme an sexuellen Vergnügungen in den in Nr. 4 genannten Betrieben wie Bars, Sauna-, FKK- und Swingerclubs oder Bordellen in aller Regel nur gegen Bezahlung eines Eintrittsgeldes oder gegen Entgelt möglich ist bzw. erhöhte Getränke- und Verzehrpreise zu

entrichten sind, kann die Vorschrift - so zu Recht das Verwaltungsgericht - nur so ausgelegt werden, dass von dem Tatbestand allein die entgeltliche Einräumung der Gelegenheit zu sexuellen Vergnügungen erfasst wird.

b) Rechtlich nicht zu beanstanden ist ferner, dass die Steuer nicht (unmittelbar) von den sich vergnügenden Besuchern der in der Satzung der Beklagten aufgeführten Einrichtungen, sondern von dem Unternehmer der Veranstaltung erhoben wird. Zum herkömmlichen Bild der Vergnügungssteuer gehört, dass sie nicht unmittelbar bei dem sich Vergnügenden, den sie im Grunde treffen soll, sondern zur Vereinfachung der Erhebung bei dem Veranstalter des Vergnügens erhoben wird. Darüber, in welcher Weise die Veranstalter ihre steuerliche Belastung im Wege der Überwälzung an die Benutzer der Veranstaltung weitergeben, enthält das herkömmliche Vergnügungssteuerrecht ebenso wenig Bestimmungen wie regelmäßig andere die Überwälzung beabsichtigende Steuergesetze, insbesondere die Verbrauchssteuergesetze. Die Überwälzbarkeit einer Steuer hat demnach nicht zum Inhalt, dass dem Steuerschuldner die rechtliche Gewähr geboten wird, er werde den als Steuer gezahlten Geldbetrag - etwa wie einen durchlaufenden Posten - von der vom Steuergesetz der Idee nach als Steuerträger gemeinten Person auch ersetzt erhalten (BVerfG, Urteil vom 10.05.1962 - 1 BvL 31/58 - BVerfGE 14, 76). Für die Rechtmäßigkeit der Vergnügungssteuer genügt vielmehr 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 seines Unternehmens geeigneten Maßnahmen - Preiserhöhung, Umsatzsteigerung oder Senkung der 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 (BVerfG, Beschluss vom 04.02.2009 - 1 BvL 8/05 - BVerfGE 123, 1). Diese Voraussetzungen sind zumindest solange gegeben, wie das Entgelt für die sexuellen Vergnügungen den Steuerbetrag und die sonstigen notwendigen Unkosten für den Betrieb der Einrichtung deckt und in der Regel noch Gewinn abwirft.

Anhaltspunkte dafür, dass für die von § 1 Abs. 1 Nr. 4 der Satzung erfassten Einrichtungen eine Abwälzung der Vergnügungssteuer faktisch unmöglich wäre, sind vor diesem rechtlichen Hintergrund nicht ersichtlich. Auch die Klägerin hat nicht behauptet, dass ihr Bordell/Laufhaus überhaupt keinen Gewinn mehr abwerfe. Allein der sinngemäße Vortrag, im Hinblick auf die Höhe der Vergnügungssteuer sei sie an der Eröffnung eines weiteren Abschnitts und damit an der Vergrößerung ihres Bordell gehindert, stellt die Abwälzbarkeit der Steuer nicht in Frage, weil sich diese auf den konkreten Betriebsumfang bezieht. Im Übrigen hat die Klägerin ihre Behauptung weder erläutert noch gar belegt; die von ihr geltend gemachte fehlende Rentabilität einer Betriebserweiterung kann auf vielfältigen Gründen - insbesondere einer mangelnden Nachfrage für einen Bordellbetrieb in einer Größe, wie ihn die Klägerin plant - beruhen.

2. Gegen die Steuer auf sexuelle Vergnügungen bestehen auch nicht deshalb verfassungsrechtliche Bedenken, weil die Beklagte sich bei ihrer Einführung davon leiten hat lassen, dass ordnungs- und baurechtlich nicht verhinderbare Veranstaltungen zumindest einer Besteuerung unterzogen werden sollten. Eine nach Artikel 105 Abs. 2 a GG in Verbindung mit dem Kommunalabgabengesetz eines Landes erlassene satzungsrechtliche Steuerregelung, die Lenkungswirkungen in einem nicht steuerlichen Kompetenzbereich entfaltet, bedarf keiner zur Steuergesetzgebung hinzutretenden Sachkompetenz. Der Steuergesetzgeber ist deshalb zur Regelung von Lenkungssteuern in dem genannten Zusammenhang zuständig, mag die Lenkung Haupt- oder Nebenzweck sein (vgl. BVerfG, Urteil vom 07.05.1998 - 2 BvR 1991/95, 2 BvR 1991/95, 2 BvR 2004/95 - BVerfGE 98, 106; BVerwG, Urteil vom 22.12.1999 - 11 C 9.99 - BVerwGE 110, 248). Danach ist es ein zulässiges Lenkungsziel, wenn die Beklagte als Satzungsgeber mit der Einführung einer Steuer auf sexuelle Vergnügungen beabsichtigt, Bordelle und ähnliche Einrichtungen in ihrem Satzungsgebiet - in gewissem Umfang - einzudämmen. Die in § 1 Abs. 1 Nr. 4 der Satzung geregelten sexuellen Vergnügungen - und insbesondere die Prostitution - spielen sich in einer gesellschaftlichen „Grauzone“ ab mit der Folge, dass dieser Bereich zwar nicht durchgehend, aber häufig mit Begleitkriminalität verbunden ist. Dies ist allgemeinkundig und bedarf keiner vertieften Erörterung. Deshalb verfolgt die Beklagte mit der hier zu beurteilenden Regelung zulässige ordnungsrechtliche Nebenzwecke, die die ordnungsrechtlichen Eingriffsgrundlagen sowie die einschlägigen Strafrechtsnormen ergänzen und dementsprechend auch dem Grundsatz der Widerspruchsfreiheit der Rechtsordnung gerecht werden.

3. Der in der Satzung der Beklagten vorgesehene Flächenmaßstab verstößt ebenfalls nicht gegen höherrangiges Recht. Gemäß § 4 Abs. 3 i.V.m. § 5 Abs. 3 der Satzung wird die Steuer für Vergnügungen nach § 1 Abs. 1 Nr. 4 der Satzung nach der Veranstaltungsfläche erhoben. Dieser Maßstab kann auch im Hinblick auf den allgemeinen Gleichheitssatz (Artikel 3 Abs. 1 GG) nicht beanstandet werden.

a) Die hier zu beurteilende Art der Vergnügungssteuer knüpft an die gezielte Einräumung der Gelegenheit zu sexuellen Vergnügungen in Bars, Sauna-, FKK- und Swingerclubs, Bordellen sowie ähnlichen Einrichtungen gegen Entgelt an. Steuerschuldner ist der Unternehmer der Veranstaltung bzw. der Inhaber der für die Veranstaltung genutzten Räume, Grundstücke oder Einrichtungen bzw. der, der die Räumlichkeiten zur Verfügung stellt (§ 3 der Satzung). Eigentliches Steuergut ist gleichwohl der Vergnügungsaufwand des einzelnen Besuchers einer der genannten Einrichtungen, weil die Vergnügungssteuer darauf abzielt, die mit der Einkommensverwendung für das Vergnügen zum Ausdruck kommende wirtschaftliche Leistungsfähigkeit zu belasten. Damit ist aber der individuelle, wirkliche Vergnügungsaufwand der sachgerechteste Maßstab für eine derartige Steuer (vgl. BVerfG, Beschluss vom 04.02.2009, aaO).

Der Gesetzgeber ist indes von Verfassungs wegen nicht auf einen derartigen Wirklichkeitsmaßstab beschränkt. Der weitgehenden Gestaltungsfreiheit, die der Gesetzgeber bei der Erschließung einer Steuerquelle in Form des Vergnügungsaufwands des Einzelnen gerade auch bei der Wahl des Besteuerungsmaßstabs hat, wird durch Artikel 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 nachzuprüfen, nicht aber, ob der Gesetzgeber im Einzelfall die jeweils zweckmäßigste, vernünftigste oder gerechteste Lösung gefunden hat (vgl. BVerfG, Beschluss vom 04.02.2009, aaO).

Wählt der Satzungsgeber 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 Vergnügungssteuer 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. Der Ersatzmaßstab muss jedenfalls einen zumindest lockeren Bezug zu dem Vergnügungsaufwand des einzelnen Besuchers der Einrichtung aufweisen, der die Erfassung seines Vergnügungsaufwands wenigstens wahrscheinlich macht (BVerfG, Beschluss vom 04.02.2009, aaO zu einer Spielgerätesteuer). Der Ersatzmaßstab muss darüber hinaus auch sachlich gerechtfertigt sein, d.h. dem Satzungsgeber darf kein evident sachnäherer Wahrscheinlichkeitsmaßstab zur Verfügung stehen.

b) Diesen Voraussetzungen genügt der hier zu beurteilende Flächenmaßstab. Dieser weist den erforderlichen „lockeren Bezug“ auf, weil es wahrscheinlich ist, dass der Umfang des Vergnügungsaufwands mit der Größe eines Betriebs wächst. Bereits das Bundesverfassungsgericht hat in seinem Urteil vom 10.05.1962 (aaO) im Zusammenhang mit der Vergnügungssteuer die Größe des benutzten Raumes als pauschale Bemessungsgrundlage bezeichnet, die seit langem üblich geworden sei. Im Übrigen sah auch das frühere Vergnügungssteuergesetz für Baden-Württemberg im Einzelfall eine Pauschalsteuer nach der Größe des benutzten Raumes vor (vgl. § 22 Vergnügungssteuergesetz i.d.F. vom 01.04.1964, GBl. S. 205). Zwar steht die Größe der Veranstaltungsfläche ersichtlich in keinem direkten Zusammenhang mit dem Aufwand des einzelnen Besuchers der Veranstaltung, wohl aber zur Umsatzerwartung des Veranstalters. Mit der Größe der Veranstaltungsfläche werden typischerweise auch die Einnahmen steigen, weil mehr Gäste aufgenommen, mehr Waren und Leistungen angeboten werden können und so im Regelfall auch mehr konsumiert werden wird. Der bei einer Veranstaltung erzielte Umsatz seinerseits steht in Relation zu dem durchschnittlichen Aufwand der Veranstaltungsbesucher und stellt so den geforderten Bezug zwischen der Veranstaltungsfläche und dem im Ergebnis zu steuernden Benutzungsaufwand her (BVerwG, Urteil vom 03.03.2004 - 9 C 3.03 - BVerwGE 120, 175 zur Vergnügungssteuer für eine Diskothek mit integriertem Kino).

Der von der Beklagten verwendete Wahrscheinlichkeitsmaßstab ist auch sachlich gerechtfertigt, weil wirklichkeitsnähere Maßstäbe für die Erhebung der Vergnügungssteuer entweder nicht handhabbar oder für die Beklagte mit einem wesentlich höheren Kontrollaufwand verbunden wären. Eine Besteuerung des tatsächlichen individuellen Vergnügungsaufwands bei den Besuchern der Einrichtungen i.S.d. § 1 Abs. 1 Nr. 4 der Satzung ist

praktisch nicht möglich. Der Besuch eines Bordells ist auch unter den heutigen sozialen Gegebenheiten häufig auf Heimlichkeit angelegt, so dass eine Erhebung unmittelbar bei den sich Vergnügenden ausscheidet. Gleiches gilt für eine Steuererhebung bei den einzelnen Prostituierten, die in der Einrichtung der Klägerin tätig sind. Die Besonderheiten des hier zu beurteilenden Gewerbes schließen es aus, den Umsatz der in der Einrichtung jeweils tätigen Prostituierten zuverlässig zu ermitteln. Die Beklagte war schließlich auch nicht gehalten, einen Wahrscheinlichkeitsmaßstab zu wählen, der sich am Umsatz der Klägerin ausrichtet. Nach den Angaben der Klägerin stellt sie den bei ihr tätigen Prostituierten die Zimmer gegen eine Tagespauschale in Höhe von 105,- EUR zur Verfügung. Vor diesem Hintergrund wäre es der Beklagten nur mit einem unzumutbaren Kontrollaufwand möglich, die Angaben der Klägerin über die Höhe ihrer Einnahmen zu verifizieren; dies gilt sowohl für die Frage, in welchen Zeiträumen die Zimmer überhaupt belegt sind, als auch für die Frage, in welcher Höhe die einzelnen Prostituierten tatsächlich ein Entgelt an die Klägerin leisten. Eine andere Sichtweise rechtfertigt auch nicht der Vortrag der Klägerin, die Finanzbehörden nähmen eine Pauschalbesteuerung der bei ihr tätigen Prostituierten vor und in diesem Zusammenhang müsse sie eine Zimmerbelegungsliste führen, die Grundlage für die Pauschalsteuer in Höhe von 25,- EUR täglich pro anwesender Prostituiertes bzw. belegtem Zimmer sei. Ein solch ungenauer und auch nicht näher kontrollierbarer Maßstab mag - mangels Alternativen - für die Erhebung der Einkommensteuer für die im Bereich der Prostitution Tätigen gerechtfertigt sein, er ist jedoch keine Alternative zu dem ohne weiteres zu kontrollierenden Flächenmaßstab, zumal dieser nicht mit der Gefahr der Abgabenhinterziehung (vgl. § 7 KAG) verbunden ist.

Soweit die Klägerin fordert, eine Besteuerung der Veranstaltungsfläche ihres Betriebs dürfe nur für diejenigen Zeiten erfolgen, in denen die Zimmer auch tatsächlich von einer Prostituierten belegt seien, kann ihr ebenfalls nicht gefolgt werden. Eine solche „Einschränkung“ des Flächenmaßstabs würde im Gegenteil einer gleichmäßigen Besteuerung der in § 1 Abs. 1 Nr. 4 der Satzung genannten Betriebe zuwiderlaufen. Die darin genannten Bars, Sauna-, FKK- und Swingerclubs, Bordelle sowie die vergleichbaren Einrichtungen weisen verschiedene Organisationsformen auf und lassen sich insbesondere die Teilnahme an den sexuellen Vergnügungen unterschiedlich entgelten; teilweise haben die Besucher das Entgelt gegenüber der Prostituierten zu entrichten, teilweise ist ein Eintrittsgeld bzw. sind erhöhte Getränke- und Verzehrpreise zu bezahlen. Vor diesem tatsächlichen Hintergrund wird ein Maßstab, der darauf abstellt, in welchem Umfang die Veranstaltungsfläche des jeweiligen Betriebs tatsächlich in Anspruch genommen wird, den Gegebenheiten der jeweiligen Betriebe von vornherein nicht gerecht. Im Übrigen gilt auch in diesem Zusammenhang, dass die Klärung der Frage, in welchen Zeiträumen die Zimmer im Betrieb der Klägerin von Prostituierten belegt sind, verwaltungsaufwändig ist und insbesondere die Nachprüfung der von diesen als Steuerschuldner abgegebenen Erklärungen auf schwer überwindliche Schwierigkeiten stieße. Soweit die Klägerin in diesem Zusammenhang insbesondere geltend macht, sie müsse Vergnügungssteuer für Zeiten leisten, in denen sie keinen entsprechenden Umsatz mit den Prostituierten und damit mit den sich Vergnügenden habe, verfängt dies gleichfalls nicht. Es reicht aus, wenn - wie dargelegt - die Steuer auf eine Überwälzung der Steuerlast vom Steuerschuldner auf den Steuerträger angelegt ist,

auch wenn die Überwälzung nicht in jedem Einzelfall gelingt. Im Übrigen ist die Frage, ob die Steuer generell oder im Einzelfall überhöht ist, nicht im Rahmen des Steuermaßstabs, sondern im Rahmen des Steuersatzes zu überprüfen (vgl. dazu unten 4.).

4. Das Verwaltungsgericht ist ferner zu Recht davon ausgegangen, dass der in § 8 Abs. 2 der Satzung für Vergnügen nach § 1 Abs. 1 Nr. 4 der Satzung festgesetzte Steuersatz von 8,- EUR/m² der Veranstaltungsfläche für jeden angefangenen Kalendermonat rechtlich nicht zu beanstanden ist.

a) Die Steuersätze dürfen nicht so hoch festgesetzt werden, dass die Steuer den Charakter einer unzulässigen „Erdrosselungssteuer“ erhält. Unter Erdrosselungs- oder Prohibitivsteuern werden Steuern verstanden, die dem Bürger den sinnvollen Gebrauch seiner verfassungsrechtlich geschützten Freiheitsrechte unmöglich machen. Dies ist z.B. der Fall, wenn eine steuergesetzliche Regelung derart in die freie wirtschaftliche Betätigung eingreift, dass es den Betroffenen unmöglich gemacht wird, einen gewählten Beruf zur Grundlage ihrer Lebensführung zu machen (vgl. BVerwG, Urteil vom 13.04.2005 - 10 C 5.04 - BVerwGE 123, 218). Danach kann ausgeschlossen werden, dass der hier zu beurteilenden Regelung in der Vergnügungssteuersatzung der Beklagten generell eine erdrosselnde Wirkung zukommt. Eine solche wurde auch von der Klägerin im Berufungsverfahren weder substantiiert behauptet noch gar belegt. Das Verwaltungsgericht hat des Weiteren unter Auswertung zahlreicher Zeitungsartikel darauf abgestellt, dass es im Stadtgebiet der Beklagten noch einen weiteren Großbetrieb dieser Art gebe, der nach eigenen Angaben wirtschaftlich und kostendeckend arbeiten könne. Auch diese Feststellung hat die Klägerin nicht in Zweifel gezogen.

b) Ohne Erfolg beruft sich die Klägerin ferner darauf, dass die Beklagte die Höhe des Steuersatzes nach den unterschiedlichen Betriebsarten hätte differenzieren müssen und Artikel 3 Abs. 1 GG insbesondere einen höheren Steuersatz für besonders gehobene Einrichtungen - wie etwa den FKK-/Saunaclub „XXX“ - fordere. Einrichtungen wie der Club „XXX“ zeichnen sich im Regelfall nicht nur durch ein gehobeneres Ambiente, sondern darüber hinaus auch durch ein größeres Raumangebot aus, das den Besuchern zur Verfügung steht. Dies gilt gerade auch für den von der Klägerin angesprochenen Betrieb, bei dem es sich ausweislich des Internetauftritts um den größten Saunaclub Europas handeln soll. Dementsprechend bildet der in § 5 Abs. 3 der Satzung vorgesehene Flächenmaßstab gerade auch den größeren Umsatz solcher Einrichtungen und damit gleichzeitig den größeren Aufwand der sich Vergnügenden ab. Eine darüber hinausgehende Differenzierung auch bei der Festsetzung des Steuersatzes verlangt dagegen Artikel 3 Abs. 1 GG nicht, zumal eine solche mit einem nicht unerheblichen Verwaltungsaufwand verbunden wäre und schwierige Abgrenzungsfragen aufwerfen würde.

II.

Auf der Grundlage der - wie dargelegt - wirksamen Satzung der Beklagten begegnet die Heranziehung der Klägerin zur Vergnügungssteuer für das Jahr 2008 keinen rechtlichen Bedenken; dies gilt sowohl für die Festsetzung der Steuer dem Grunde nach als auch hinsichtlich der Höhe der Steuer.

1. Ohne Erfolg beruft sich die Klägerin zunächst darauf, sie sei überhaupt nicht Steuerschuldner der Vergnügungssteuer. Sie trägt in diesem Zusammenhang vor, nach der Konzeption des Laufhauses räume nicht sie den Besuchern die Gelegenheit zu sexuellen Vergnügungen i.S.v. § 1 Abs. 1 Nr. 4 der Satzung ein; dies geschehe vielmehr durch die jeweiligen Prostituierten, die bei ihr die Zimmer angemietet hätten und selbständig tätig seien. Dem kann nicht gefolgt werden.

a) Der Steuertatbestand des § 1 Abs. 1 Nr. 4 der Satzung ist im vorliegenden Fall erfüllt. In dem von der Klägerin im Stadtgebiet der Beklagten betriebenen „Laufhaus“ wird den Besuchern gezielt die Gelegenheit zu sexuellen Vergnügungen gegen Entgelt eingeräumt. Es handelt sich damit um ein Bordell i.S.d. § 1 Abs. 1 Nr. 4 der Satzung. Die Klägerin ist auch - entgegen der Auffassung des Verwaltungsgerichts - Unternehmer der steuerpflichtigen Veranstaltung und damit Steuerschuldner nach § 3 Abs. 1 der Satzung.

Der Begriff der „Veranstaltung“ i.S.v. § 3 Abs. 1 der Satzung ist weit zu fassen und mit demjenigen des „Vergnügens“ weitgehend identisch (so auch Birk in: Driehaus, aaO, § 3 Rdnr. 192); danach stellt die gezielte Einräumung der Gelegenheit zu sexuellen Vergnügungen im „Laufhaus“/Bordell die Veranstaltung in diesem Sinne dar. Davon ausgehend ist die Klägerin - und nicht die einzelne Prostituierte - der Unternehmer dieser Veranstaltung. Sie stellt nicht lediglich den Prostituierten die Räumlichkeiten, in denen diese ihre sexuellen Dienste anbieten, zur Verfügung. Vielmehr liegt die Gesamtkonzeption des „Laufhauses“ ausschließlich in ihren Händen. Die Klägerin ist verantwortlich für die Koordination, die Werbung einschließlich des Internetauftritts und die Vermarktung des gesamten „Laufhaus“-Komplexes; dazu gehört nicht nur die Vergabe der Zimmer an die einzelnen Prostituierten, sondern auch der Betrieb des sog. Kontakthofes, in dem sich nach Angaben der Klägerin Geldspielautomaten und sonstige Unterhaltungsmöglichkeiten wie Flipper, Tischfußball und Fernsehgeräte befinden, sowie der Betrieb eines Cafés. Auch für den Reinigungsservice des Gesamtkomplexes einschließlich der Zimmer sowie für den Sicherheitsdienst trägt die Klägerin die Sorge. Aufgrund dieser Strukturen ist der Bestand des hier zu beurteilenden Bordells allein vom unternehmerischen Handeln der Klägerin abhängig.

Darauf, dass den Kunden die Gelegenheit zu sexuellen Vergnügungen nicht unmittelbar von der Klägerin, sondern letztlich von den in dem Bordell tätigen Prostituierten eingeräumt wird, und die Besucher das Entgelt nicht an die Klägerin, sondern unmittelbar an die Prostituierten bezahlen, kommt es - entgegen der Auffassung des Verwaltungsgerichts - nicht an. Neben der Sache liegt insbesondere die in diesem Zusammenhang von der Klägerin geäußerte Behauptung, „sie partizipiere in keiner Weise am Entgelt, das zwischen der Prostituierten und dem Gast vereinbart werde“. Bereits nach eigenen Angaben erhält die Klägerin von den in ihrem Hause tätigen Prostituierten jeweils eine Tagespauschale von 105,-- EUR. Die Höhe dieser Pauschale macht ohne jeden vernünftigen Zweifel deutlich, dass die Klägerin - auch im Hinblick auf ihre unternehmerische Leistung bei der Organisation und dem Betrieb des Laufhauses - aus der Leistung des Gastes - wenn auch mittelbar - ihre Vorteile zieht. Die Höhe der Tagespauschale geht weit über das hinaus, was bei einem „normalen“ Mietverhältnis zu entrichten wäre. Vor diesem Hintergrund ist es für die

Beurteilung der Frage, ob die Klägerin Unternehmer und damit Steuerschuldner ist, unerheblich, ob die bei ihr tätigen Prostituierten selbständig tätig oder angestellt sind bzw. ob diese der Klägerin eine Tagespauschale bezahlen oder einen prozentualen Anteil ihrer Einnahmen überlassen; nicht maßgeblich ist gleichermaßen, wie die Klägerin ihre privatrechtliche Beziehung zu den Prostituierten gestaltet und damit die Frage, ob diese Rechtsgestaltung im Einzelfall dazu dient, die Steuerpflicht zu umgehen. Entscheidende Bedeutung kommt allein dem Umstand zu, dass die Klägerin die Gesamtorganisatorin des „Laufhaus“-Komplexes ist und ihr im Hinblick auf diese unternehmerische Tätigkeit die entsprechenden Einnahmen zufließen.

b) Die Klägerin ist darüber hinaus auch auf der Grundlage von § 3 Abs. 2 der Satzung als Steuerschuldner anzusehen. Als Unternehmer (Mitunternehmer) der Veranstaltung gilt danach auch der Inhaber genutzter Räume, Grundstücke oder Einrichtungen bzw. der, der die Räumlichkeiten zur Verfügung stellt.

Das Verwaltungsgericht meint in diesem Zusammenhang, die Beklagte sei berechtigt, in ihrer Satzung neben dem Kreis der „eigentlichen“ Abgabenschuldner (vgl. § 2 Abs. 1 Satz 2 KAG) auch einen Haftungstatbestand festzulegen (vgl. § 3 Abs. 1 Nr. 1a) KAG i.V.m. § 33 Abs. 1 AO). Es versteht § 3 Abs. 2 der Satzung somit als Haftungstatbestand. Dies stellt ein Missverständnis der Regelung dar. Regelungen, nach denen ein Dritter für die Schuld des Abgabenschuldners haftet, haben den Zweck, die Erfüllung der Abgabenschuld zusätzlich zu sichern (Tipke/Lang, Steuerrecht, 17. Aufl., § 7 Rdnr. 49) Diese Haftung ist jedoch zu der des Abgabenschuldners subsidiär, da ein Haftungsschuldner nach § 3 Abs. 1 Nr. 5a) KAG i.V.m. § 219 Satz 1 AO grundsätzlich nur auf Zahlung in Anspruch genommen werden darf, soweit die Vollstreckung in das bewegliche Vermögen des Steuerschuldners ohne Erfolg geblieben ist oder anzunehmen ist, dass die Vollstreckung aussichtslos sein würde. Um eine solche Haftung geht es der Beklagten mit der Regelung des § 3 Abs. 2 der Satzung jedoch nicht (vgl. VGH Bad.-Württ., Urteil vom 15.03.2010 - 2 S 2725/09 - VBIBW 2010, 402). Dafür, dass die Haftung der in § 3 Abs. 2 der Satzung genannten Personen gegenüber der von § 3 Abs. 1 der Satzung begründeten Haftung subsidiär sein soll, kann der Regelung nichts entnommen werden.

§ 3 Abs. 2 der Satzung ist daher nicht als Haftungstatbestand, sondern als eine die Regelung in § 3 Abs. 1 der Satzung ergänzende Bestimmung des Steuerschuldners zu verstehen. Gegen die in dieser Weise verstandene Regelung bestehen keine Bedenken. Die Befugnis, den Kreis der Steuerschuldner zu bestimmen, besteht allerdings nicht unbegrenzt. Zum Steuerschuldner kann vielmehr nur derjenige erklärt werden, der in einer hinreichend deutlichen Beziehung zum Abgabentatbestand steht. Letzteres folgt aus dem verfassungsrechtlichen Willkürverbot. Willkürlich ist eine Schuldnerbestimmung dann nicht, wenn die betreffende Person in einer besonderen rechtlichen oder wirtschaftlichen Beziehung zum Steuergegenstand steht oder sie einen maßgebenden Beitrag zur Verwirklichung des steuerbegründenden Tatbestands leistet (vgl. VGH Bad.-Württ., Urteil vom 10.10.1995 - 2 S 262/95 - juris zur Begründung eines Haftungstatbestands). § 3 Abs. 2 der Satzung ist danach bei verfassungskonformer Auslegung nur dann einschlägig, wenn der Inhaber der genutzten Räume, Grundstücke oder Einrichtungen bzw. der, der die Räumlichkeiten zur

Verfügung stellt, in einer besonderen rechtlichen oder wirtschaftlichen Beziehung zum Steuergegenstand steht oder einen maßgeblichen Beitrag zur Verwirklichung des steuerbegründenden Tatbestands leistet. Allein die Vermietung von Räumlichkeiten begründet danach die Eigenschaft als Steuerschuldner nicht. Dass die Klägerin bei der gebotenen verfassungskonformer Auslegung die Voraussetzungen des § 3 Abs. 2 der Satzung erfüllt, kann jedoch nach den obigen Ausführungen nicht ernsthaft zweifelhaft sein.

2. Auch die Höhe der festgesetzten Vergnügungssteuer kann nicht beanstandet werden. Die Beklagte hat insbesondere die Veranstaltungsfläche zutreffend ermittelt.

Als Veranstaltungsfläche gelten nach § 5 Abs. 3 Satz 2 der Satzung alle für das Publikum zugänglichen Flächen mit Ausnahme der Toiletten- und Garderobenräume. Das Verwaltungsgericht meint, dies seien im Falle des Laufhauses ausschließlich die Flächen der an die Prostituierten vermieteten Zimmer (= 346,87 m²), nicht jedoch die von der Beklagten ebenfalls der Berechnung zugrunde gelegten Flächen des Kontakthofs (= 209,10 m²) und der Cafeteria (= 52,91 m²). Dieser Auffassung kann nicht gefolgt werden. Die Beklagte hat die maßgebliche Veranstaltungsfläche i.S.d. § 5 Abs. 3 der Satzung unter Einbeziehung der Flächen des Kontakthofs und der Cafeteria zu Recht auf 608 m² festgesetzt.

Der unmittelbare sexuelle Kontakt zwischen Prostituierten und Kunden findet zwar nur in den einzelnen Zimmern statt. Bei einer sinnorientierten Gesamtschau gehören zur Veranstaltungsfläche jedoch auch die Bereiche des Kontakthofs und der Cafeteria. Gerade diese Flächen machen den besonderen Charakter des hier zu beurteilenden Bordells aus und tragen damit zur Attraktivität der vergnügungssteuerpflichtigen Veranstaltung bei. Die Kombination verschiedener Servicebereiche und Aufenthaltsmöglichkeiten soll die Kunden anziehen und ist deshalb untrennbar mit den (verbesserten) Geschäftschancen der Prostituierten verbunden. Typischerweise kann erwartet werden, dass das hier zu beurteilende Bordell wegen seiner besonderen Attraktivität mehr Besucher aufweist bzw. höhere Preise von den Besuchern verlangen kann als eine Einrichtung, die diese Servicebereiche nicht anbietet. Die höhere Umsatzerwartung der Klägerin und dementsprechend der höhere Aufwand der Veranstaltungsbesucher lässt sich danach bei typisierender Betrachtung auch auf die Flächen des Kontakthofs und der Cafeteria zurückführen, weshalb sich die vom Verwaltungsgericht vorgenommene Aufspaltung der Einrichtungsflächen verbietet. Würde man den Ansatz des Verwaltungsgerichts konsequent zu Ende denken, müsste man auch innerhalb der Zimmer zwischen Bett und den übrigen Flächen differenzieren; eine solche Vorgehensweise kann nicht ernstlich in Betracht kommen.

Unerheblich ist schließlich der Einwand der Klägerin, nach den derzeitigen Verhältnissen würden sich die Prostituierten fast überwiegend in ihren Zimmern und kaum im Kontakthof aufhalten. Wie sich aus der Bezeichnung Kontakthof ergibt, soll dieser jedenfalls nach der Konzeption der Klägerin der „Geschäftsanbahnung“ zwischen Besucher und Prostituierten dienen. Es entspricht zudem allgemeiner Lebenserfahrung, dass eine „Kontaktanbahnung“ in einem solchen „Großraum“ für die Besucher leichter und unverfänglicher als in den eher „privaten“ Zimmern der Prostituierten möglich ist. Das von der Klägerin be-

hauptete Verhalten der Prostituierten kann im Übrigen jederzeit wieder geändert werden, d.h. die ursprüngliche Konzeption ist jederzeit wieder verwirklichtbar.

3. Auch soweit sich die Klägerin schließlich darauf beruft, die Beklagte habe den Konkurrenzbetrieb „XXX“ in Widerspruch zu ihrer Satzung mit einer zu geringen Veranstaltungsfläche veranlagt, führt dies nicht zur Rechtswidrigkeit des gegenüber der Klägerin ergangenen Vergnügungssteuerbescheids. Der Vertreter der Beklagten hat in der mündlichen Verhandlung in diesem Zusammenhang vorgetragen, dass die Größe der Veranstaltungsfläche des Clubs „XXX“ durch die Polizei überprüft und ausgehend von dieser Überprüfung zutreffend festgesetzt worden sei. Die Klägerin hat diesen Ausführungen in der mündlichen Verhandlung nicht widersprochen. Im Übrigen kann sich die Klägerin - auch bei einer unterstellten fehlerhaft zu niedrig festgesetzten Veranstaltungsfläche im Fall des Club „XXX“ - nicht durchgreifend auf den Gleichheitssatz (Artikel 3 Abs. 1 GG) berufen. Denn Artikel 3 Abs. 1 GG gewährt nach der ständigen Rechtsprechung des Bundesverwaltungsgerichts keinen Anspruch auf Gleichheit im Unrecht (vgl. etwa Urteil vom 26. Februar 1993 - 8 C 20.92 - BVerwGE 92, 153).

Die Kostenentscheidung beruht auf § 154 Abs. 1 und Abs. 2 VwGO.

Die in § 132 Abs. 2 VwGO genannten Voraussetzungen für eine Zulassung der Revision liegen nicht vor.