


Gericht:	Schleswig-Holsteinisches Verwaltungsgericht 4. Kammer
Entscheidungsdatum:	05.12.2023
Aktenzeichen:	4 A 59/21
ECLI:	ECLI:DE:VGSH:2023:1205.4A59.21.00
Dokumenttyp:	Urteil
Quelle:	
Norm:	§ 1 KAG SH

Tourismusabgabe - Zahnärzte

Tenor

Es wird festgestellt, dass der Tourismusabgaben-Jahresbescheid 2020 vom 2. Oktober 2020 und der Widerspruchsbescheid vom 11. Dezember 2020 sowie der Tourismusabgaben-Jahresbescheid 2021 vom 12. Januar 2021 rechtswidrig gewesen sind.

Die Beklagte trägt die Kosten des Verfahrens.

Das Urteil ist wegen der Kosten vorläufig vollstreckbar.

Die Beklagte darf die Vollstreckung durch Sicherheitsleistung in Höhe von 110 % des aufgrund des Urteils vollstreckbaren Betrages abwenden, wenn nicht die Klägerin vor der Vollstreckung Sicherheit in Höhe von 110 % des jeweils zu vollstreckenden Betrages leistet.

Tatbestand

- 1 Die Klägerin wendet sich gegen die Heranziehung zur Vorauszahlung der Tourismusabgabe für 2020 und 2021.
- 2 Die Klägerin ist Zahnärztin mit Praxissitz im Stadtgebiet der Beklagten.
- 3 Die Beklagte ist als Kurort mit der Artbezeichnung Luftkurort anerkannt. Sie erhebt auf der Grundlage ihrer Satzung über die Erhebung einer Tourismusabgabe (Tourismusabgabebesatzung) vom 10. Dezember 2020 (nachfolgend: TAS) eine Tourismusabgabe. Die Tourismusabgabebesatzung ist gemäß § 9 TAS zum 1. Januar 2020 in Kraft getreten und ersetzt die früheren Satzungen vom 10. Oktober 2006 und vom 16. Dezember 2019.
- 4 Nach der Aufforderung der Beklagten zur Abgabe einer Erklärung zur Festsetzung der Tourismusabgabe für das Jahr 2020 verwies die Klägerin mit Schreiben vom 24. Juni 2019 auf eine vor mehr als zehn Jahren mit der Beklagten getroffene Einigung zur Einrichtung einer Fremdenverkehrsabgabe für die seinerzeit als Doppelpraxis geführte Zahnarztpraxis in Höhe von ...€. Obgleich sie seit neun Jahren allein praktiziere und lediglich noch den halben Umsatz generiere, zahle sie nach wie vor eine Tourismusabgabe in gleicher Höhe. Im Detail wolle sie sich aus Datenschutzgründen nicht zu ihrem zu versteuernden Einkommen äußern. Im Übrigen dürfte aber auch der Umsatz in Zahnarztpraxen nicht für die Ermittlung der Tourismusabgabe herangezogen werden, da dieser zu rund 60 bis 70 % aus Material- und Laborkosten bestehe. Zur Behandlung von Touris-

ten komme es in ihrer Praxis zudem nur im Notdienst einmal im Jahr. Im normalen Alltag würden sich Touristen allenfalls als Schmerzpatienten in ihre Praxis „verirren“. Sie sei bereits mit ihrem vorhandenen Patientenstamm ausgelastet und sich sicher, dass kein Zahnarzt der Umsatzsteigerung wegen Touristen behandeln würde. Lukrative Weiterbehandlungen bedürften der Nähe zum Zahnarzt und einer Beständigkeit, die im Urlaub nicht gegeben sei. Zudem erhalte sie aufgrund ihrer Tätigkeit für die Zahnärztekammer und die Kassenzahnärztliche Vereinigung Aufwandsentschädigungen für Gutachten, Gerichtstermine, Ausschussarbeit usw. Ferner betreue sie ein Altersheim und sei ehrenamtliche Richterin beim Sozialgericht All diese Einnahmen würden ohne jeglichen Bezug zum Tourismus zu ihrem „zahnärztlichen Umsatz“ gezählt. Nach den von ihr eingeholten Erkundigungen erhebe die Stadt... als vergleichbare Kleinstadt mit jedoch mehr touristischen Attraktionen bei den dortigen Kollegen eine Tourismusabgabe in Höhe von lediglich... Euro im Jahr. Material- und Laborkosten würden dort nicht berücksichtigt; abgestellt würde auf den reinen Gewinn aus der Praxis.

- 5 Die Beklagte wies die Klägerin auf die Rechtsprechung des Schleswig-Holsteinischen Obergerichtshofes hin, wonach auch ein nur mittelbarer Vorteil durch den Tourismus für die Abgabepflicht ausreiche. Da ihr Hauptausschuss beschlossen habe, bei der Bemessung der Tourismusabgabe von dem so genannten Realgrößenmaßstab auf den umsatzbezogenen Maßstab umstellen zu wollen, sei sie nach dem Kommunalabgabengesetz befugt, die Umsätze der Klägerin abzufragen und bitte deshalb um deren Mitteilung.
- 6 Die Klägerin entgegnete mit Schreiben vom 30. September 2019, dass die Zahnärzte in der Stadt keine Vorteile durch Touristen hätten. Es sei vielmehr ein großes Ärgernis, wenn Touristen kurzfristig und unangemeldet ihre Praxis aufsuchten und ihren geplanten Terminablauf durcheinanderbrächten. Zahnärztliche Behandlungen seien in der Regel sehr zeitaufwendig und geprägt von einem tiefen Vertrauensverhältnis zwischen Arzt und Patient. Als Tourist begeben sich daher nur im äußersten Notfall zu einem Zahnarzt, den man nicht kenne. Die unmittelbare Schmerzbehandlung von Touristen mache lediglich ca. 0,5 % ihrer gesamten Tätigkeit aus. Eine reguläre Behandlung von Touristen gebe es bei ihr nicht. Zahnärzte seien daher eher als Fachärzte einzustufen. Vor diesem Hintergrund gebe es in Schleswig-Holstein Städte, die Ärzte und Zahnärzte komplett von der Tourismusabgabe befreien. Der Umsatz einer Zahnarztpraxis sage im Übrigen nichts über deren Gewinn oder Verlust aus und sei daher ein falscher Bemessungsgrund, zumal die Laborkosten als bloßer durchlaufender Posten zum Teil mehr als die Hälfte des Umsatzes eines Zahnarztes ausmachten. Da die gleiche Summe als Umsatz des Labors anfalle, sei der Tatbestand der „Doppelbesteuerung“ gegeben.
- 7 Mit Tourismusabgaben-Jahresbescheid 2020 vom 2. Oktober 2020 setzte die Beklagte gegen die Klägerin eine Vorauszahlung der Tourismusabgabe für das Jahr 2020 in Höhe von ... € fest. Sie legte dabei die Betriebsart Zahnärzte (Nr. C 20 der Anlage zur Tourismusabgabebesatzung - Betriebsartenliste), einen geschätzten Netto-Umsatz von... ..€, einen Vorteilssatz von 25 %, einen Gewinnsatz von 35 % und einen Beitragssatz von 0,37 % zugrunde.
- 8 Hiergegen legte die Klägerin mit Schreiben vom 24. Oktober 2020 Widerspruch ein. Zur Begründung führte sie darin und in ihrem weiteren Schreiben vom 7. Dezember 2020 aus, dass die umsatzbezogene Erhebung der Tourismusabgabe für Zahnärzte ungeeignet sei, und wiederholte im Wesentlichen ihr früheres Vorbringen. Sie warf ergänzend die Frage auf, worauf die Schätzung ihres Umsatzes beruhe. Zahnärzte erzielten aufgrund ihres jeweiligen Leistungsspektrums sehr unterschiedliche Gewinne. Ihr sei zudem

„mindestens ein Kollege“ in der Stadt bekannt, der nicht zur Zahlung der Tourismusabgabe herangezogen werde, was dem Gleichbehandlungsgrundsatz widerspreche.

- 9 Mit Widerspruchsbescheid vom 11. Dezember 2020, der Klägerin am 12. Dezember 2020 zugestellt, wies die Beklagte den Widerspruch zurück. Sie führte zur Begründung aus, dass für die Abgabepflicht ein mittelbarer Vorteil durch den Tourismus ausreiche. Bei Allgemeinmedizinerinnen komme es hin und wieder vor, dass ein Urlauber diesen im Urlaub aufsuche. Bei Fachärzten sei dies eher seltener der Fall. Allerdings behandelten Ärzte auch Menschen, die im Tourismus tätig seien bzw. unmittelbare Vorteile aus dem Tourismus zögen. Berechnungsgrundlage sei der Gesamtumsatz der Betriebsstätte. Ein Herausrechnen von individuellen Kosten, wie z.B. Material- und Laborkosten, sei nicht zulässig. Diese würden bereits mit den Gewinnsätzen berücksichtigt. Da die Klägerin keinen Nettoumsatz für das Jahr 2018 mitgeteilt habe, habe sie diesen nach pflichtgemäßem Ermessen anhand der durchschnittlichen Umsätze der Betriebsart geschätzt. Die Daten zur Berechnung der Tourismusabgabe würden gemäß § 8 TAS in Verbindung mit § 17 Abs. 6 LDSG a.F. verarbeitet.
- 10 Die Klägerin hat am 8. Januar 2021 Klage erhoben.
- 11 Sie stellt klar, dass sie einer Heranziehung von Zahnärzten zur Tourismusabgabe nicht grundsätzlich widerspreche. Allerdings verletze die Einordnung der Zahnärzte in die Vorteilsstufe 2 (25 %) das Gebot der Abgabengerechtigkeit. Der weite Ermessensspielraum der Behörde entbinde diese nicht von einer ordnungsgemäßen Ausübung desselben. Mit Blick auf die Betriebsartenliste für die Vorteilsstufe 1 werde ersichtlich, dass die Einordnung der Zahnärzte in diese Stufe den tatsächlichen Vorteilen für Zahnärzte eher entspreche. Zahnärzte würden nur am Rande vom Fremdenverkehr begünstigt, sodass nur ein sehr niedriger Vorteilssatz gerechtfertigt sei. Der Verwaltungsgerichtshof Mannheim habe etwa lediglich einen Vorteilssatz von 8 % als angemessen angesehen. Der geringe Vorteil von Zahnärzten folge aus der allgemeinen Lebenserfahrung, wonach Urlauber lediglich in unaufschiebbaren Notfällen eine Zahnarztpraxis aufsuchen würden. Im Unterschied zu Allgemeinärzten, die ebenfalls der Stufe 2 zugeordnet seien, bestehe zwischen Patienten und Zahnärzten ein gesteigertes Vertrauensverhältnis, weil zahnärztliche Behandlungen ausschließlich die „körpersensible Region im Mund“ betreffen. Anders als im Fall der auch in die Stufe 2 eingeordneten Krankenhäuser sei das Behandlungsspektrum von Zahnärzten stark begrenzt. Die gleichrangige Einstufung führe unter Zugrundelegung der ungleichen Vorteile zu einer ungerechtfertigten Ungleichbehandlung. Bei der Beurteilung der Vorteilsstufen dürfe zudem die zahnärztliche Behandlung von Personen, die im Tourismus tätig sei, nicht als Vorteilsfaktor herangezogen werden. Es komme vielmehr entscheidend darauf an, ob die Leistung des mittelbar Bevorteilten der Bedarfsdeckung des unmittelbar Bevorteilten im Rahmen seiner fremdenverkehrsbezogenen Betätigung diene. Ein solcher Zusammenhang sei aber nicht gegeben. Die ärztliche Behandlung diene nicht der Bedarfsdeckung des Tourismusgewerbes, bei dem die behandelte Person angestellt sei, sondern ausschließlich deren Heilung. Die Annahme eines darüber hinausgehenden Zwecks würde zu einer uferlosen Ausdehnung des Vorteilsbegriffs führen.
- 12 Die Berechnung der Tourismusabgabe sei auch im Konkreten fehlerhaft. So habe die Beklagte nicht berücksichtigt, dass die Aufwandsentschädigungen für die von ihr wahrgenommenen Tätigkeiten in der Kassenzahnärztlichen Vereinigung und der Zahnärztekammer nicht in die Umsatzberechnung aufgenommen werden dürften. Diese würden nicht im Zusammenhang mit dem Fremdenverkehr erwirtschaftet. Mit Blick auf den Gegenleis-

tungscharakter der Tourismusabgabe sei die Einberechnung derjenigen Umsätze unzulässig, die zugleich bei den Fremdlaboren anfielen. Da dieser Teil des angesetzten Umsatzes nicht bei ihr verbleibe, sondern lediglich als Durchlaufposten dem Fremdlabor zugutkomme und dieses selbst wiederum zur Tourismusabgabe herangezogen werde, dürfe er nicht in die Abgabenberechnung einbezogen werden.

- 13 Dessen ungeachtet sei eine Informationspflicht im Hinblick auf den zum Betriebs- und Geschäftsgeheimnis gehörenden Umsatz einer Praxis unverhältnismäßig und verstoße deshalb gegen Art. 6 Abs. 1 Buchst. e DSGVO.
- 14 Nach Klageerhebung setzte die Beklagte mit Tourismusabgaben-Jahresbescheid 2021 vom 12. Januar 2021 eine Vorauszahlung der Zweitwohnungssteuer für das Jahr 2021 auf unveränderter Grundlage in Höhe von... € fest. Die Klägerin erhob hiergegen mit Schreiben von 1. Februar 2021 Widerspruch, der unter Verweis auf das vorliegende Klageverfahren von der Beklagten bislang nicht beschieden wurde. Mit Tourismusabgaben-Bescheid vom 27. September 2022 setzte die Beklagte unter Zugrundelegung eines nunmehr auf... ..€ geschätzten Netto-Umsatzes der Klägerin die Tourismusabgabe für das Jahr 2021 in Höhe von... € endgültig fest.
- 15 Im Laufe des gerichtlichen Verfahrens setzte die Beklagte zudem die Tourismusabgabe für das Jahr 2020 mit Tourismusabgaben-Bescheid vom 10. November 2021 auf gegenüber dem Vorauszahlungsbescheid vom 2. Oktober 2020 unveränderter Grundlage in Höhe von... € endgültig fest. Die Klägerin erhob weder gegen diesen noch gegen den Tourismusabgaben-Bescheid vom 27. September 2022 Widerspruch.
- 16 Nachdem die Klägerin zunächst die Aufhebung des Tourismusabgaben-Jahresbescheids 2020 vom 2. Oktober 2020 und des Widerspruchsbescheids vom 11. Dezember 2020 beantragt hat, beantragt sie nunmehr
- 17 festzustellen, dass der Tourismusabgaben-Jahresbescheid 2020 vom 2. Oktober 2020 und der Widerspruchsbescheid vom 11. Dezember 2020 sowie der Tourismusabgaben-Jahresbescheid 2021 vom 12. Januar 2021 rechtswidrig gewesen sind.
- 18 Die Beklagte beantragt,
- 19 die Klage abzuweisen.
- 20 Sie meint, die Klage sei wegen der bestandskräftig gewordenen endgültigen Festsetzungen der Tourismusabgaben für die Jahre 2020 und 2021 unzulässig. Die Einbeziehung des Tourismusabgaben-Jahresbescheids 2021 vom 12. Januar 2021 sei auch deshalb unzulässig, weil sie über den anhängigen Widerspruch noch nicht entschieden habe. Der Fortsetzungsfeststellungsklage fehle es an der erforderlichen Wiederholungsgefahr, da sich diese durch den Erlass der endgültigen Festsetzungsbescheide bereits verwirklicht habe.
- 21 In der Sache verweist sie im Wesentlichen auf ihre Ausführungen im Widerspruchsbescheid. Die von ihr vorgenommene Schätzung des Umsatzes der Klägerin sei von dieser nicht substantiiert infrage gestellt worden. Sie – die Beklagte – habe mangels entsprechender Belege der Klägerin deren Umsatz auf der Grundlage der Angaben der anderen

abgabepflichtigen Zahnärzte im Erhebungsgebiet geschätzt. Diese hätten Umsätze zwischen ...€ und... .. € angegeben.

- 22 Zur Heranziehung von Zahnärzten zur Tourismusabgabe verweist sie auf die durch die Rechtsprechung geklärte Rechtslage, wonach auch Fachärzte – wie die Klägerin – der Pflicht zur Entrichtung eines Fremdenverkehrsbeitrags unterlägen. Entgegen den Ausführungen der Klägerin komme es für die Annahme eines tourismusbedingten Vorteils nicht nur auf die Personen an, die sich „als Touristen“ von ihr behandeln ließen, sondern wesentlich auf diejenigen Patienten der Klägerin, die im Tourismus tätig seien bzw. diejenigen, die Vorteile aus dem Tourismus zögen. Eine Ungleichbehandlung zu „Allgemeinärzten“ bestehe insoweit weder in tatsächlicher noch in rechtlicher Hinsicht. Die Bildung der Vorteilsstufen in ihrer Satzung entspreche ebenfalls der ständigen Rechtsprechung des Schleswig-Holsteinischen Obergerichts und sei von ihrem weitgehenden Satzungsermessen gedeckt. Einer schriftlichen Dokumentation der verwaltungsseitigen Überlegen zur Einordnung der einzelnen Betriebe/Berufsgruppen bedürfe es dabei nicht. Die Betriebsartenliste mit den Vorteilsstufen sei seinerzeit im Hauptausschuss der Stadtvertretung auf der Basis der von dem externen Beratungsunternehmen vorgelegten Unterlagen ausgiebig vorgestellt und erläutert worden. Die Stadtvertreter hätten sich vor der Beschlussfassung über die Satzung mit den Grundlagen der Vorteilsstufen ausführlich auseinandergesetzt, die Unterlagen zur Kenntnis genommen und sich diese damit zu eigen gemacht.
- 23 Wegen der weiteren Einzelheiten des Sach- und Streitstandes wird auf den Inhalt der von den Beteiligten eingereichten Schriftsätze sowie der beigezogenen Verwaltungsvorgänge der Beklagten verwiesen. ...

Entscheidungsgründe

- 24 Die zulässige Klage ist begründet.
- 25 Die Klage ist als Fortsetzungsfeststellungsklage gemäß § 113 Abs. 1 Satz 4 VwGO zulässig.
- 26 Dies gilt zunächst für die Umstellung der Klage hinsichtlich des Tourismusabgaben-Jahresbescheids 2020 vom 2. Oktober 2020 und des Widerspruchsbescheids vom 11. Dezember 2020. Die darin enthaltene Festsetzung der Vorauszahlung der Tourismusabgabe für das Jahr 2020 hat sich mit der von der Klägerin nicht angefochtenen endgültigen Festsetzung der Tourismusabgabe für das Jahr 2020 mit dem Tourismusabgaben-Bescheid vom 10. November 2021 im Sinne von § 112 Abs. 2 LVwG erledigt, sodass die ursprünglich erhobene Anfechtungsklage gemäß § 42 Abs. 1 Alt. 1 VwGO unzulässig geworden ist. Mit dem Erlass des endgültigen Tourismusabgaben-Bescheids hat die Beklagte zum Ausdruck gebracht, dass sie vom Entstehen der Tourismusabgabe in der im Bescheid bezeichneten Höhe ausgeht und an der im Vorausleistungsbescheid lediglich prognostizierten Abgabenlast nicht länger festhalten will. Durch den endgültigen Bescheid hat sie die Rechtslage mittels der finalen Konkretisierung der Abgabenlast neu gestaltet und einen dauerhaften Behaltensgrund für die entrichteten Zahlungen geschaffen (vgl. VG Schleswig, Urteil vom 27. August 2018 – 4 A 173/17 – juris Rn. 33). Die in der mündlichen Verhandlung vorgenommene Umstellung des Klageantrags auf eine Fortsetzungsfeststellungsklage ist keine Klageänderung im Sinne des § 91 VwGO, sondern eine gemäß § 173 Satz 1 VwGO in Verbindung mit § 264 Nr. 2 ZPO zulässige Beschränkung des Klageantrags (vgl. BVerwG,

Urteil vom 4. Dezember 2014 – 4 C 33.13 – juris Rn. 11). Die Klägerin verfügt auch über das nach § 113 Abs. 1 Satz 4 VwGO erforderliche Interesse an der Feststellung der Rechtswidrigkeit des erledigten Verwaltungsakts. Das Fortsetzungsfeststellungsinteresse ergibt sich hier unter dem Gesichtspunkt der Wiederholungsgefahr. Dieses setzt die hinreichend bestimmte Gefahr voraus, dass unter im Wesentlichen unveränderten tatsächlichen und rechtlichen Umständen erneut ein gleichartiger Verwaltungsakt ergehen wird (BVerwG, Urteil vom 12. Dezember 2006 – 4 C 12.04 – juris Rn. 8). Die Beklagte weist zwar zutreffend darauf hin, dass das Fortsetzungsfeststellungsinteresse wegen einer Wiederholungsgefahr grundsätzlich entfällt, wenn sich diese bereits durch den Erlass eines entsprechenden neuen Bescheids verwirklicht hat (vgl. BVerwG, Urteil vom 31. Januar 2019 – 8 B 10.18 – juris Rn. 9). Allerdings beschränkt sich die Frage einer etwaigen Wiederholungsgefahr nicht auf den von einem erledigten Vorauszahlungsbescheid abgedeckten Veranlagungszeitraum und das Verhältnis zu dem betreffenden endgültigen Heranziehungsbescheid, sondern betrifft auch zukünftige Zeiträume, die Gegenstand weiterer vorläufiger und endgültiger Bescheide sein können. Insoweit steht die Möglichkeit zukünftiger neuer Rechtsbeeinträchtigungen weiter im Raum (BVerwG, Beschluss vom 17. Dezember 2019 – 9 B 52.18 – juris Rn. 16). Ausgehend hiervon ergibt sich eine hinreichend konkrete Wiederholungsgefahr über das hier betroffene Veranlagungsjahr 2020 hinaus aus dem Umstand, dass die Klägerin die nach der Tourismusabgabebesatzung der Beklagten vom 10. Dezember 2020 abgabepflichtige Tätigkeit als Zahnärztin noch immer im Stadtgebiet der Beklagten ausübt und diese in der mündlichen Verhandlung deutlich gemacht hat, die Klägerin auf der Grundlage ihrer unveränderten Satzung auch zukünftig zur Tourismusabgabe heranzuziehen.

- 27 Die Klage ist auch hinsichtlich des in der mündlichen Verhandlung einbezogenen Tourismusabgaben-Jahresbescheids 2021 vom 12. Januar 2021 als Fortsetzungsfeststellungsklage zulässig.
- 28 Die mit der Einbeziehung verbundene Klageänderung gemäß § 91 Abs. 1 VwGO ist zulässig. Zwar hat die Beklagte dieser Klageänderung widersprochen, sie ist aber sachdienlich. Die Erweiterung der Klage um die Festsetzung der Vorauszahlung für das Folgejahr 2021 führt aufgrund der gegenüber dem bereits streitgegenständlichen Bescheid für das Jahr 2020 unveränderten Sach- und Rechtslage zu keiner wesentlichen Änderung des Streitstoffs und dient im Hinblick auf den diesbezüglich noch anhängigen Widerspruch der Klägerin der endgültigen Ausräumung des sachlichen Streits zwischen den Beteiligten (vgl. BVerwG, Urteil vom 22. Februar 1980 – IV C 61.77 – juris Rn. 23).
- 29 Der mit der Klageänderung einbezogene Tourismusabgaben-Jahresbescheids 2021 vom 12. Januar 2021 hat sich durch den Erlass des bestandskräftig gewordenen Tourismusabgaben-Bescheids vom 27. September 2022 und der darin enthaltenen endgültigen Festsetzung der Tourismusabgabe für das Jahr 2021 ebenfalls erledigt. Das berechnete Interesse an der Feststellung der Rechtswidrigkeit des Bescheids vom 12. Januar 2021 folgt – wie bereits ausgeführt – aus der sich aus zukünftigen Veranlagungsjahren ergebenden konkreten Wiederholungsgefahr. Der Zulässigkeit der Klage steht entgegen der Annahme der Beklagten auch nicht entgegen, dass die Beklagte über den mit Schreiben der Klägerin vom 1. Februar 2021 erhobenen Widerspruch bislang nicht entschieden hat. Nach der Rechtsprechung des Bundesverwaltungsgerichts ist über die gesetzlich ausdrücklich geregelten Fälle hinaus ein Vor-

verfahren nach §§ 68 ff. VwGO ausnahmsweise dann entbehrlich, wenn dem Zweck des Vorverfahrens bereits Rechnung getragen ist oder der Zweck des Vorverfahrens ohnehin nicht mehr erreicht werden kann (vgl. BVerwG, Urteil vom 15. September 2010 – 8 C 21.09 – juris Rn. 24 m.w.N.). Beides ist hier der Fall. Zum einen handelt es sich bei dem Tourismusabgaben-Jahresbescheid 2021 vom 12. Januar 2021 lediglich um die Festsetzung der Vorauszahlung für das dem Veranlagungszeitraum des Bescheids vom 2. Oktober 2020 folgende Veranlagungsjahr auf der Grundlage einer unveränderter Sach- und Rechtslage. Insoweit hat die Beklagte bereits mit ihrer Entscheidung über den Widerspruch der Klägerin gegen den Bescheid vom 2. Oktober 2020 mit Widerspruchsbescheid vom 11. Dezember 2020 eine sachliche Prüfung vorgenommen und zu erkennen gegeben, dass der Widerspruch erfolglos bleiben wird. Zum anderen aber kann auch der Zweck des Vorverfahrens nicht mehr erreicht werden, weil sich der Tourismusabgaben-Jahresbescheid 2021 vom 12. Januar 2021 mit der bestandskräftigen endgültigen Festsetzung der Tourismusabgabe für das Jahr 2021 mit dem Tourismusabgaben-Bescheid vom 27. September 2022 erledigt hat. Eine Entscheidung über den Widerspruch der Klägerin vom 1. Februar 2021 in der Sache scheidet damit aus, weil die Rechtsordnung einen Fortsetzungsfeststellungswiderspruch nicht vorsieht (vgl. hierzu BVerwG, Urteil vom 29. Mai 2018 – 7 C 34.15 – juris Rn. 19).

- 30 Die Klage hat auch in der Sache Erfolg.
- 31 Der Tourismusabgaben-Jahresbescheid der Beklagten vom 2. Oktober 2020 und der Widerspruchsbescheid vom 2. Oktober 2020 sowie der Tourismusabgaben-Jahresbescheid 2021 vom 12. Januar 2021 waren rechtswidrig und verletzen die Klägerin in ihren Rechten (§ 113 Abs. 1 Satz 4 in Verbindung mit Satz 1 VwGO).
- 32 Die Rechtsgrundlage der Bescheide folgt aus § 1 Abs. 1, § 2, § 10 Abs. 6 KAG in der bis zum Inkrafttreten des Gesetzes zur Änderung des Kommunalabgabengesetzes des Landes Schleswig-Holstein vom 4. Mai 2022 (GVObI. Schl.-H. S. 564) am 20. Mai 2022 geltenden Fassung (jetzt § 10 Abs. 7 KAG) in Verbindung mit den Bestimmungen Tourismusabgabensatzung der Beklagten vom 10. Dezember 2020.
- 33 Zwar war die Rechtsanwendung durch die Beklagte nicht zu beanstanden (dazu unter 1.). Die zugrundeliegende Tourismusabgabensatzung ist jedoch unwirksam (dazu unter 2.).
- 34 1. Die Beklagte hat die Klägerin zu Recht für die Veranlagungsjahre 2020 und 2021 gemäß § 5 Abs. 4 Satz 1 TAS zur Zahlung von Vorausleistungen in Höhe der voraussichtlich entstehenden Abgabe herangezogen. Da der Klägerin als Zahnärztin – wenn auch nur am Rande – unmittelbare Vorteile durch den Tourismus im Stadtgebiet der Beklagten geboten werden, ist sie gemäß § 2 Abs. 1 TAS dem Grunde nach abgabepflichtig (vgl. zur Abgabepflicht von Zahnärzten ausführlich: VG Schleswig, Urteil vom 27. Januar 2004 – 14 A 210/02 – juris Rn. 43 ff. unter Hinweis auf OVG Schleswig, Urteil vom 4. Oktober 1995 – 2 L 220/95 – juris). Die gegen sie festgesetzte Vorauszahlung der Tourismusabgabe für die Jahre 2020 und 2021 ist auch der Höhe nach nicht zu beanstanden. Sie ergibt sich gemäß § 4 Abs. 2 TAS aus dem nach § 3 TAS in Verbindung mit der Anlage zur Satzung (Betriebsartenliste) ermittelten Vorteil (umsatzsteuerbereinigte Einnahmen x Vorteilssatz x durchschnittlicher Gewinnanteil) multipliziert mit dem Abgabesatz gemäß § 4 Abs. 1 Satz 2 TAS in Höhe von 0,37 % und beläuft sich dementsprechend hier auf jeweils ... € (... € x 25 % x 35 % x 0,37 %). Die Beklagte war dabei gemäß § 6 Abs. 3 TAS

in Verbindung mit § 11 Abs. 1 Satz 2 KAG, § 162 Abs. 1 AO befugt, die betrieblichen Einnahmen der Klägerin im Sinne des § 3 Abs. 4 TAS zu schätzen. Eine Schätzung ist insbesondere dann vorzunehmen, wenn der Abgabepflichtige seinen abgaberechtlichen Mitwirkungspflichten gemäß § 11 Abs. 1 Satz 2 KAG in Verbindung mit § 90 Abs. 1 AO nicht nachkommt, insbesondere über seine Angaben keine ausreichenden Erklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft verweigert (vgl. OVG Schleswig, Beschluss vom 5. Februar 1999 – 2 M 36/98 – juris Rn. 4). So liegt der Fall hier. Trotz mehrfacher Aufforderung durch die Beklagte hat die Klägerin keine Angaben zu den von ihr erzielten Einnahmen aus ihrer abgabepflichtigen Tätigkeit gemacht. Die Klägerin kann sich hinsichtlich ihrer Auskunftsverweigerung auch nicht mit Erfolg auf einen Verstoß gegen Art. 6 Abs. 1 Satz 1 Buchst. e DSGVO berufen. An der Rechtmäßigkeit der Datenverarbeitung bestehen keine Bedenken, weil sie in Ausübung der der Beklagten kraft Gesetzes übertragenen Befugnis zur Abgabenerhebung erfolgt und gemessen an dem mit der Abfrage verfolgten legitimen Zweck – den möglichen Vorteil der Klägerin durch den Tourismus mittels eines Wahrscheinlichkeitsmaßstabs zu ermitteln – auch im Hinblick auf den durch Art. 12 Abs. 1 GG gewährleisteten Schutz von Betriebs- und Geschäftsgeheimnissen verhältnismäßig ist. Die von der Beklagten vorgenommene Schätzung gibt auch hinsichtlich der gewählten Methode (Vergleichsbetriebe) keinen Anlass zur Beanstandung (vgl. hierzu auch OVG Schleswig, Beschluss vom 5. Februar 1999 – 2 M 36/98 – juris Rn. 8). Nach der Erläuterung der Mitarbeiter der Beklagten in der mündlichen Verhandlung beruht die Schätzung auf dem rechnerisch ermittelten Durchschnitt der von den anderen Zahnärzten im Erhebungsgebiet gemeldeten Einnahmen, die zwischen... € und... € gelegen hätten. Dass die Schätzung in Anlehnung an die Einnahmen anderer Zahnärzte im Erhebungsgebiet fehlerhaft erfolgt ist, ist nicht ersichtlich und wird auch von der Klägerin nicht geltend gemacht. Soweit die Klägerin rügt, dass die Aufwandsentschädigungen insbesondere für ihre Tätigkeiten für die Kassenzahnärztliche Vereinigung und die Zahnärztekammer nicht berücksichtigt werden dürften, ist ihr zuzugeben, dass es sich hierbei nicht um „betriebliche Einnahmen“ im Sinne des § 3 Abs. 3 aus der abgabepflichtigen Tätigkeit als Zahnarzt handeln dürfte. Da aber nicht erkennbar ist, dass entsprechende Tätigkeiten der anderen Zahnärzte im Erhebungsgebiet einnahmeerhöhend berücksichtigt wurden, und die Klägerin auch zur Höhe ihrer Aufwandsentschädigungen keine näheren Angaben gemacht hat, konnten diese bei der Schätzung keine Berücksichtigung finden.

- 35 2. Die Heranziehung der Klägerin zur Vorauszahlung der Tourismusabgabe für die Jahre 2020 und 2021 war jedoch deswegen rechtswidrig, weil die Tourismusabgabebesatzung der Beklagten vom 10. Dezember 2020 materiell unwirksam ist und es der Festsetzung der Vorauszahlungen daher an der erforderlichen Rechtsgrundlage fehlte.
- 36 Zwar ist die Tourismusabgabebesatzung grundsätzlich von der Ermächtigung in § 10 Abs. 6 KAG in der bis zum 19. Mai 2022 geltenden Fassung gedeckt (dazu unter a). Der Abgabemaßstab begegnet für sich gesehen ebenfalls keinen Bedenken (b). Gleiches gilt für den in diesem Rahmen gewählten Einnahmegriff (c). Jedoch verstoßen die in der Anlage zur Satzung für in der Richtsatzsammlung des Bundesministeriums der Finanzen nicht aufgeführte Betriebsarten / Personengruppen / Tätigkeiten festgelegten Gewinnsätze (d) und die darin bestimmten Vorteilsätze insgesamt (e) gegen den Grundsatz der Abgabengerechtigkeit und das Vorteilsprinzip.
- 37 a) Nach § 10 Abs. 6 KAG a.F. können Gemeinden laufende Tourismusabgaben für Zwecke der Tourismuswerbung und zur Deckung von Aufwendungen nach § 10 Abs. 2 Satz 1

KAG, d.h. Aufwendungen für die Herstellung, Verwaltung und Unterhaltung der zu Kur- und Erholungszwecken bereitgestellten öffentlichen Einrichtungen, erheben, wenn sie ganz oder teilweise als Kur- oder Erholungsort anerkannt sind. Die Voraussetzungen liegen hier vor. Die Beklagte ist als Kurort mit der Artbezeichnung Luftkurort anerkannt. Sie hat ausweislich der mit den Satzungsunterlagen vorgelegten Kalkulation auch Aufwendungen für die Tourismuswerbung, die nach § 1 Abs. 3 TAS im Umfang von 70 % durch die Tourismusabgabe refinanziert werden und deren Abgabefähigkeit von der Klägerin nicht infrage gestellt wurden.

- 38 b) Der von Beklagten gewählte Abgabemaßstab in § 3 TAS ist im Ausgangspunkt nicht zu beanstanden.
- 39 Die Tourismusabgabe wird gemäß § 10 Abs. 7 KAG a.F. von Personen und Personenvereinigungen erhoben, denen durch den Tourismus wirtschaftliche Vorteile geboten werden. Sie ist ein Vorteilsentgelt. Der zu entgeltende (wirtschaftliche) Vorteil besteht in der Gewinnchance oder aus der erhöhten Verdienstmöglichkeit, die sich aus dem Tourismus ergibt (vgl. OVG Schleswig, Urteil vom 4. Oktober 1995 – 2 L 220/95 – juris Rn. 16 m.w.N.). Nach dem in Schleswig-Holstein geltenden Landesrecht können diese abgabenrechtlichen Vorteile unmittelbar oder auch nur mittelbar vorhanden sein. Unmittelbare Vorteile haben Personen, Personenvereinigungen, Unternehmen und Betriebe, die am Tourismus im Anerkennungsgebiet unmittelbar beteiligt sind; mittelbare Vorteile haben diejenigen, die mit den am Tourismus unmittelbar Beteiligten im Rahmen der für den Tourismus notwendigen Bedarfsdeckung Geschäfte tätigen (vgl. OVG Schleswig, Urteil vom 11. Januar 2018 – 2 LB 24/16 – juris Rn. 40).
- 40 Da die Vorteile für die verschiedenen Abgabepflichtigen unterschiedlich sind, gebietet es der Grundsatz der Abgabengerechtigkeit, die Abgabepflichtigen unterschiedlich zu belasten. Dabei ist zu fordern, dass diejenigen, die in etwa den gleichen Vorteil haben, auch nach Maßstab und Abgabensatz gleichgestellt werden und dass diejenigen, die vom Tourismus größere Vorteile haben, höhere Abgaben zahlen müssen als die Pflichtigen mit wahrscheinlich geringeren Vorteilen (vgl. OVG Schleswig, Urteil vom 17. März 2008 – 2 LB 40/07 – juris Rn. 28). Für die Abgabenerhebung genügt es, dass typischerweise im Gemeindegebiet ein solcher Vorteil besteht. Eine Widerlegung des Vorteils im Einzelfall ist nicht möglich (vgl. VG Schleswig, Urteil vom 27. Januar 2004 – 14 A 210/02 – juris Rn. 45). Weil aber der wirtschaftliche Vorteil der durch den Tourismus ermöglichten Steigerung des Umsatzes nicht genau festgestellt werden kann, kann die Bemessung des zu entgeltenden Vorteils nur nach einem an der Wahrscheinlichkeit orientierten Maßstab vorgenommen werden, wobei eine gewisse Typisierung bei der Festlegung nicht nur zulässig, sondern praktisch unumgänglich ist. Danach ist es nicht erforderlich, dass die auf einen Abgabepflichtigen entfallende Abgabe in einem genauen Verhältnis zu seinem wirklich aus dem Tourismus gezogenen Vorteil steht; es genügt eine angenäherte Verhältnismäßigkeit, die einer sich aus der Lebenserfahrung ergebenden pauschalierten Wahrscheinlichkeit Rechnung trägt. Das Vorteilsprinzip und die sich daraus ergebende Forderung, alle Pflichtigen ihren Vorteilen entsprechend gleichmäßig zu belasten, zwingt die Gemeinde deshalb nicht, die Vorteile eines jeden Abgabepflichtigen genau zu ermitteln. Dieses wäre auch nicht möglich, weil der exakte Vorteil nicht messbar ist. Dem Satzungsgeber steht daher ein weitgehendes Ermessen zu, welche Vorteile den zu Beitragsstufen zusammengefassten Personengruppen bei pauschalierender Betrachtungsweise typischerweise zuzurechnen sind. Dabei braucht er in der Bildung der Beitragsgruppen und hinsichtlich der Differenzierung der Abgabensätze nicht jeder Verschiedenheit in

der wirtschaftlichen Auswirkung des Tourismus auf die einzelnen Berufsgruppen oder Betriebsarten Rechnung zu tragen. Erst wenn die Vorteileinschätzung innerhalb einer Beitragsgruppe oder im Verhältnis von verschiedenen Beitragsgruppen zueinander als willkürlich erscheint, liegt ein Verstoß gegen das Gebot der Beitragsgerechtigkeit vor (OVG Schleswig, Urteil vom 17. März 2008 – 2 LB 40/07 – juris Rn. 28 f.; VG Schleswig, Urteil vom 27. Januar 2004 – 14 A 210/02 – juris Rn. 46 f.).

- 41 Nach § 3 Abs. 1 Satz 1 TAS ist Maßstab für die Bemessung der Abgabe der geldwerte Vorteil, der dem Pflichtigen „aus der städtischen Fremdenverkehrswerbung und dem Bereitstellen der touristischen Infrastruktur erwächst“, wobei Letzteres hier keine Rolle spielt, da die von der Beklagten erhobene Tourismusabgabe gemäß § 1 Abs. 4 TAS nicht der Refinanzierung der städtischen Aufwendungen für die Herstellung, Verwaltung und Unterhaltung der zu Kur- und Erholungszwecken bereitgestellten öffentlichen Einrichtungen und der im Interesse der städtischen Tourismusförderung durchgeführten Veranstaltungen dient. Der Vorteil errechnet sich nach § 3 Abs. 1 Satz 2 TAS aus dem fremdenverkehrsbedingten Teil der umsatzsteuerbereinigten jährlichen Einnahmen des Pflichtigen, multipliziert mit dem durchschnittlichen Gewinnanteil im Sinne des § 3 Abs. 3 TAS an den Einnahmen der einzelnen Unternehmensart. Maßgeblich für die Ermittlung des fremdenverkehrsbezogenen Teils der jährlichen Einnahmen sind die im Geltungsbereich der Satzung erzielten betrieblichen Einnahmen des Erhebungszeitraums. Als fremdenverkehrsbedingter Teil der Leistung gilt der in der Anlage zur Satzung für die einzelne Unternehmensart oder Tätigkeit festgesetzte Teil der Einnahmen (Vorteilssatz) (§ 3 Abs. 2 TAS).
- 42 Dieser so genannte gewinnorientierte Maßstab (tourismusbedingter Teil der umsatzsteuerbereinigten jährlichen Einnahmen des Pflichtigen multipliziert mit dem durchschnittlichen Gewinnanteil an den Einnahmen der einzelnen Unternehmensart) ist nach der ständigen Rechtsprechung des Schleswig-Holsteinischen Oberverwaltungsgerichts grundsätzlich ein für die Bemessung der durch den Tourismus gebotenen wirtschaftlichen Vorteile im Sinne des § 10 Abs. 7 KAG a.F. tauglicher Maßstab (vgl. nur OVG Schleswig, Urteil vom 17. März 2008 – 2 LB 40/07 – juris Rn. 30 m.w.N.).
- 43 c) Unbedenklich ist auch der in § 3 Abs. 1 Satz 2 in Verbindung mit Abs. 4 TAS als Maßstabskomponente gewählte Einnahmebegriff. Maßgeblich sind danach die umsatzsteuerbereinigten jährlichen Betriebseinnahmen des Erhebungszeitraums ohne vorherigen Abzug etwaiger Kosten, wie etwa den von der Klägerin geltend gemachten Material- und Fremdlaborkosten. Dieser Einnahmebegriff führt nicht – wie die Klägerin meint – zu einer unzulässigen „Doppelbesteuerung“, auch wenn er dazu führen kann, dass bestimmte Kostenpositionen als durchlaufende Posten im Ergebnis zweimal in Ansatz gebracht werden: Nämlich zum einen bei der Bemessung der Tourismusabgabe des Abgabepflichtigen, der den Betrag vereinnahmt, und zum anderen bei der Bemessung der Tourismusabgabe des weiteren Abgabepflichtigen, an den Ersterer den Betrag weiterleitet. Diese – bei Bestehen einer Abgabepflicht in derselben Gemeinde mögliche – Doppelerfassung ist im Ergebnis aber nicht zu beanstanden. Das Abstellen auf die „Bruttoeinnahmen“ ohne vorherigen Abzug der dem Abgabepflichtigen entstandenen Kosten ist von der Typisierungs- und Pauschalierungsbefugnis der Beklagten als Satzungsgeberin gedeckt. Insofern ist zu berücksichtigen, dass es sich bei der Tourismusabgabe um ein Entgelt für die gebotenen Vorteile aufgrund der von der Gemeinde betriebenen Tourismusförderung handelt (vgl. auch VG Schleswig, Urteil vom 9. November 2004 – 14 A 154/02 – juris Rn. 26). Die umsatzsteuerbereinigten Einnahmen sind dabei im Rahmen des von der Beklag-

ten für die Bemessung der durch den Tourismus gebotenen wirtschaftlichen Vorteile gewählten Maßstabs ein hinreichender Indikator für die Gewinn- und Verdienstmöglichkeiten im Erhebungszeitraum (vgl. OVG Lüneburg, Urteil vom 18. Juni 2020 – 9 KN 90/18 – juris Rn. 119 f.). Gegenstand der Abgabe sind eben gerade nicht die Einnahmen als solche. Diese stellen neben dem durchschnittlichen Gewinnanteil und dem Vorteilssatz vielmehr lediglich eine Maßstabskomponente dar, die nach den abgaberechtlichen Prinzipien der Typisierung und Pauschalierung insgesamt eine vorteilsgerechte Aufwandsverteilung und Heranziehung zur Tourismusabgabe gewährleisten sollen (vgl. OVG Schleswig, Beschluss vom 15. November 2004 – 2 MB 147/04 – n.v.; Thiem/Böttcher, KAG SH, 27. Lfg., Stand: Juni 2022, § 10 Rn. 256 m.w.N.). Der unterschiedlichen Kostenstruktur der Abgabepflichtigen wird beim gewinnorientierten Maßstab durch die Maßstabskomponente des durchschnittlichen Gewinnanteils Rechnung getragen.

- 44 d) Der hier für die Betriebsart „Zahnärzte“ in Nr. C 20 der Betriebsartenliste von der Beklagten bestimmte Gewinnsatz von 35 % ist jedoch unwirksam, weil er nach dem Vorbringen der Beklagten nicht systemgerecht ermittelt wurde.
- 45 Mit der Maßstabskomponente des durchschnittlichen Gewinnanteils in § 4 Abs. 1 Satz 2 TAS wird dem Umstand Rechnung getragen, dass gleich hohe Einnahmen in den verschiedenen Branchen zu sehr unterschiedlichen Ertragsmöglichkeiten und somit unterschiedlichen wirtschaftlichen Vorteilen führen (vgl. auch Elmenhorst, in: Habermann/Arndt, PdK SH, KAG, Stand: Mai 2020, § 10 Rn. 404). Eine tragfähige Wahrscheinlichkeitsbeziehung für die Bemessung der wirtschaftlichen Vorteile im Sinne des § 10 Abs. 7 KAG a.F. vermitteln daher erst die durch die Einnahmen bewirkten branchenüblichen und durchschnittlichen Gewinnmöglichkeiten (vgl. OVG Schleswig, Urteil vom 23. August 2000 – 2 L 226/98 – juris Rn. 46). Nach der Rechtsprechung des Schleswig-Holsteinischen Obergerichtes ist es für die Ermittlung der Gewinnsätze dabei zulässig, sich zur typisierenden Schätzung des durchschnittlichen Gewinnanteils der unterschiedlichen Unternehmensarten grundsätzlich an den Richtsätzen der Richtsatzsammlung des Bundesministeriums der Finanzen zu orientieren (siehe nur OVG Schleswig, Urteil vom 22. Dezember 1999 – 2 L 134/98 – juris Rn. 17; vgl. auch OVG Lüneburg, Urteil vom 18. Juni 2020 – 9 KN 90/18 – juris Rn. 178 ff.). Ausgehend hiervon ist es zunächst nicht zu beanstanden, dass sich die Beklagte zur Bestimmung des durchschnittlichen Gewinnanteils in ihrer Betriebsartenliste der in der Richtsatzsammlung für das Kalenderjahr 2018 ausgewiesenen so genannten Mittelsätze bedient hat (zum Begriff des Mittelsatzes siehe Vorbemerkung A) Nr. 6 der Richtsatzsammlung). Obgleich die Richtsätze gemäß Vorbemerkung A) Nr. 3 auf die Verhältnisse eines „Normalbetriebs“ in Form eines Einzelunternehmens abstellen, bestehen mit Blick auf die Typisierungs- und Pauschalierungsbefugnis der Gemeinde auch keine durchgreifenden Bedenken, wenn dabei etwaigen Besonderheiten des Körperschaftsteuerrechts nicht Rechnung getragen wird.
- 46 Entscheidet der Satzungsgeber jedoch, sich zur Bemessung der Tourismusabgabe grundsätzlich an den Reingewinnsätzen der Richtsatzsammlung zu orientieren, muss er konsequent diese Grundsatzentscheidung auch dann umsetzen, wenn er für die in der Richtsatzsammlung nicht aufgeführten Betriebsarten auf der Grundlage eigener Erkenntnisse einen Gewinnsatz durch Satzungsregelung festlegt (vgl. OVG Schleswig, Urteil vom 22. Dezember 1999 – 2 L 134/98 – juris Rn. 18; VG Schleswig, Urteil vom 17. April 2015 – 1 A 70/12 – n.v.). Hierbei dürfen ergänzende Ermittlungsquellen in Gestalt von Betriebsvergleichen etwa der DATEV e.G., des Instituts für Freie Berufe an der Friedrich-Alexander-Universität Erlangen-Nürnberg oder des Instituts für Handelsforschung Köln GmbH

herangezogen werden (vgl. auch vgl. Elmenhorst, in: Habermann/Arndt, PdK SH, KAG, Stand: Mai 2020, § 10 Rn. 401).

- 47 Diesen Anforderungen wird die Tourismusabgabebesatzung der Beklagten nicht gerecht. Die Festlegung der Gewinnsätze für die in der Richtsatzsammlung nicht aufgeführten Betriebsarten beruht nicht auf einem systemgerechten Vorgehen, sondern ist ohne erkennbare Datengrundlage letztlich „gegriffen“. So enthalten die erst nach der Ladung zur mündlichen Verhandlung und mehrfacher Aufforderung durch das Gericht von der Beklagten vorgelegten Satzungsunterlagen selbst keine Hinweise dazu, auf welcher Grundlage und auf welcher Methodik die in der Satzung bestimmten Gewinnsätze beruhen. In der mündlichen Verhandlung hat der Prozessbevollmächtigte der Beklagte denn auch lediglich darauf verwiesen, dass sich die Beklagte der Hilfe ihres externen Dienstleisters bedient und auf allgemeine Erfahrungswerte sowie in der Rechtsprechung vermeintlich anerkannte Gewinnsätze rekurriert habe.
- 48 e) Die Tourismusabgabebesatzung der Beklagten verstößt darüber hinaus auch hinsichtlich der Zuordnung der in der Betriebsartenliste aufgeführten Betriebsarten / Personengruppen / Tätigkeiten zu den Vorteilstufen nach § 3 Abs. 2 TAS gegen das Vorteilsprinzip, weil diese auf keiner plausiblen Tatsachengrundlage beruht.
- 49 Zwar ist die Bildung von fünf Vorteilstufen grundsätzlich ausreichend, weil der Satzungsgeber bei der Bildung der Beitragstypen und der Beitragssätze nicht jeder Verschiedenheit in der wirtschaftlichen Auswirkung des Tourismus auf die einzelnen Berufsgruppen oder Betriebsarten Rechnung zu tragen braucht (vgl. OVG Schleswig, Urteil vom 14. September 2017 – 2 KN 3/15 – juris Rn. 72, wonach bereits die Bildung von lediglich vier Vorteilstufen als ausreichend angesehen wird). Da es bei der Erhebung der Tourismusabgabe nicht um die Besteuerung des tourismusbedingten Einnahmезuwachses geht, sondern eine den unterschiedlichen Vorteilen der Personengruppen und Betriebsarten entsprechende Verteilung der Aufwendungen der Gemeinde für den Tourismus erreicht werden soll, ist es auch nicht erforderlich, dass die auf den einzelnen Abgabepflichtigen entfallende Abgabe in einem genauen Verhältnis zu seinen wirklich aus dem Tourismus gezogenen Vorteilen steht. Gewisse Typisierungen und Vereinheitlichungen sind bei der Festlegung der einzelnen Bemessungsmerkmale für die Abgabehöhe nicht nur zulässig, sondern praktisch unumgänglich. Nach der Rechtsprechung des Schleswig-Holsteinischen Oberverwaltungsgerichts ist es deshalb nicht zu beanstanden, etwa eine Frauenärztin – ebenso wie Zahnärzte und Fachärzte – mit einem tourismusbedingten Umsatz von 4,8 % in die Vorteilstufe 1 mit einem Vorteilssatz von 25 % einzuordnen (vgl. OVG Schleswig, Urteil vom 14. September 2017 – 2 KN 3/15 – juris Rn. 72 unter Hinweis auf OVG Schleswig, Beschluss vom 15. November 2004 – 2 MB 147/04 – n.v.).
- 50 Die Gemeinde muss jedoch im Rahmen der Zuordnung der verschiedenen Betriebsarten zu den gebildeten Vorteilstufen zwischen den jeweiligen tourismusbedingten Vorteilen der Abgabepflichtigen differenzieren, diese also vorteilsgerecht in die für sie zutreffende Stufe einordnen. Die Einordnung darf dabei auf einer Schätzung beruhen, weil es praktisch kaum möglich ist, die den betreffenden Betriebsarten durch den Tourismus erwachsenden möglichen Vorteile exakt zu ermitteln und die Geschäfte mit Touristen und Ortsansässigen jeweils gesondert zu erfassen. Diese Schätzung ist jedoch entgegen der Annahme der Beklagten nicht ihrem freien Ermessen überantwortet, sondern der Tatsachenfeststellung zuzurechnen, wobei das Gericht allerdings nur überprüft, ob die Schätzung der Vorteilssätze von einer plausiblen Tatsachengrundlage getragen ist (vgl. Thiem/Böttcher, KAG SH, 27. Lfg., Stand: Juni 2022, § 10 Rn. 253b m.w.N.). Dies ist

hier nicht der Fall. Ausweislich der dem Gericht vorgelegten Satzungsunterlagen und nach den Erläuterungen der Mitarbeiter der Beklagten in der mündlichen Verhandlung beruht die Zuordnung der Betriebsarten zu den Vorteilstufen weder auf eigenen Ermittlungen der örtlichen Verhältnisse (vgl. hierzu VG Schleswig, Urteil vom 17. April 2015 – 1 A 70/12 – n.v.) noch auf sonst verfügbaren Marktanalysen und Statistiken (vgl. etwa OVG Lüneburg, Urteil vom 18. Juni 2020 – 9 KN 90/18 – juris Rn. 123). Es ist danach nicht erkennbar, dass die von der Beklagten vorgenommene Vorteilsschätzung auf einer der in Rechtsprechung und Literatur anerkannten Methoden beruht (vgl. hierzu ausführlich: Elmenhorst, in: Habermann/Arndt, PdK SH, KAG, Stand: Mai 2020, § 10 Rn. 401 f.).

- 51 Die Beklagte vermochte in der Folge auch konkret für die Betriebsart der Klägerin – die Zahnärzte (Nr. C 20 der Betriebsartenliste) – nicht darzulegen, auf welchen Annahmen die Zuordnung der Zahnärzte zu der Vorteilstufe 2 mit einem Vorteilssatz von 25 % beruht, obgleich sie ausweislich der Begründung ihres Widerspruchsbescheids vom 11. Dezember 2020 selbst erkannt hat, dass Fachärzte eher seltener von Touristen aufgesucht werden dürften, als Allgemeinmediziner, die jedoch ebenfalls der Vorteilstufe 2 zugeordnet wurden. Die weiteren Ausführungen der Beklagten im Widerspruchsbescheid und im vorliegenden Klageverfahren deuten dabei darauf hin, dass sie schon im Ansatz von einem falschen Vorteilsbegriff ausgegangen ist, wenn sie von mittelbaren Vorteilen der Zahnärzte durch die Behandlung von im Tourismus tätigen Personen ausgeht. Nach der Rechtsprechung des Schleswig-Holsteinischen Oberverwaltungsgerichts ist insoweit aber von keinem abgabepflichtigen Sondervorteil auszugehen. Die ärztliche Behandlung von Personen, die im Tourismus beschäftigt sind, dient nicht der Deckung eines gerade durch den Tourismus hervorgerufenen Bedarfs, sondern ist vielmehr dem persönlichen Lebensbereich dieser Personen zuzuordnen, die sich hierbei in nichts von sonstigen Gemeindefinwohnern unterscheiden (vgl. OVG Schleswig, Urteil vom 4. Oktober 1995 – 2 L 220/95 – juris Rn. 21).
- 52 Entscheidend ist jedoch, dass die Beklagte über die Abfrage der Umsätze bei den Abgabepflichtigen mit der „Erklärung zur Festsetzung der Tourismusabgabe in der Stadt ... für das Jahr 2020“ hinaus keine tatsächlichen Grundlagen für die Schätzung der Vorteile der verschiedenen örtlichen Betriebsarten ermittelt hat, obwohl sie § 10 Abs. 8 KAG in der bis zum 19. Mai 2022 geltenden Fassung (jetzt § 10 Abs. 9 KAG) hierzu ausdrücklich ermächtigt. Beschließt die Gemeinde die Tourismusabgabe zu erheben, ist sie danach befugt, von allen Personen und Personenvereinigungen, denen durch den Tourismus wirtschaftliche Vorteile geboten werden, diejenigen Auskünfte vor Erlass der Satzung nach § 2 KAG einzuholen, die sie benötigt, um die Bemessungsgrundlagen zu ermitteln. Diese Ermächtigung trägt dem Erfordernis Rechnung, dass die Gemeinden die Vorteilssätze im Hinblick auf Art. 3 Abs. 1 GG nach der Lage der Betriebsstätte und nach der Quantität des touristischen Vorteils differenziert kalkulieren müssen. Die Grundlagen müssen nach den jeweiligen örtlichen Gegebenheiten ermittelt und anschließend im Rahmen des satzungsgeberischen Ermessens in Ortsrecht umgesetzt werden (vgl. LT-Drs. 18/1136, S. 11 f.; Wölfl, in: Driehaus, Kommunalabgabenrecht, 68. Erg. Lfg. März 2023, § 11 Rn. 201). Vorliegend hat die Beklagte zwar den Umsatz als das unerlässliche Minimum einer jeden Vorab-Ermittlung abgefragt, aber keine Tatsachen zur Einschätzung der Quantität des tourismusbedingten Vorteils ermittelt (vgl. hierzu auch Elmenhorst, in: Habermann/Arndt, PdK SH, KAG, Stand: Mai 2020, § 10 Rn. 429b). Entgegen der Annahme ihres Prozessbevollmächtigten ergibt sich eine solche Tatsachenermittlung auch nicht aus der „Anlage 2 Tabelle 2“ der Unterlage „Vorkalkulation und Maßstabswechsel“ (Bl. 96 der Beiakte B). Soweit dort eine Gegenüberstellung der Einwohner und Übernachtungs-

gäste erfolgte, diene lediglich der Prognose der Umlageeinheiten für die Kalkulation der Kurabgabe (vgl. hierzu auch Bl. 78 der Beiakte B), nicht aber der Vorteilsschätzung für die Tourismusabgabe. Die Beklagte kann sich auch nicht mit Erfolg darauf berufen, dass die Abgabepflichtigen ihre Mitwirkung bei der Abfrage ihrer tourismusbedingten Einnahmen verweigern würden. Zum einen erscheint es bereits im Ansatz befremdlich, wenn die Beklagte den eigenen Einwohnern hiermit fehlende Rechtstreue unterstellen will. Zum anderen aber stünden der Beklagten erforderlichenfalls auch die Mittel der Verwaltungsvollstreckung zur Durchsetzung ihres Auskunftsanspruchs zur Verfügung.

- 53 Der sich aus der fehlenden Tatsachenermittlung ergebende Verstoß gegen die Vorteilsgerechtigkeit betrifft mit der Maßstabskomponente Vorteilssatz einen „Eckposten der Vorteilsabwägung“ und begründet damit einen wesentlichen und weitreichenden Fehler bei der Maßstabsbildung, der zur Gesamtnunwirksamkeit der Tourismusabgabebesatzung führt (vgl. auch OVG Schleswig, Urteil vom 4. Oktober 1995 – 2 L 220/95 – juris Rn. 26; OVG Lüneburg, Urteil vom 22. November 2010 – 9 LC 393/08 – juris Rn. 54).
- 54 Die infolge der Unwirksamkeit der Tourismusabgabebesatzung vom 10. Dezember 2020 wiederauflebende Vorgängersatzung vom 16. Dezember 2019 scheidet als Rechtsgrundlage für die angegriffenen Bescheide aus, weil diese Satzung an denselben Mängeln leidet und zudem im Hinblick auf die nicht absatzgenaue Zitierung des § 10 KAG im Einleitungssatz gegen das Zitiergebot des § 66 Abs. 1 Nr. 2 LVwG verstößt (vgl. hierzu OVG Schleswig, Urteil vom 14. September 2017 – 2 KN 3/15 – juris Rn. 59). Ein Rückgriff auf die Vorgängersatzung vom 10. Oktober 2006 in der zuletzt gültigen Fassung kommt aufgrund des von der Beklagten vollzogenen Maßstabswechsel bei der Erhebung der Tourismusabgabe ebenfalls nicht in Betracht.
- 55 Die Kostenentscheidung folgt aus § 154 Abs. 1 VwGO.
- 56 Die Anordnung über die vorläufige Vollstreckbarkeit des Urteils wegen der Kosten ergibt sich aus § 167 VwGO i.V.m. §§ 708 Nr. 11, 711 ZPO.