

Kurzgutachten:  
**Aktualisierung des Tourismusbeitrags  
in der Gemeinde Wangerland**

von  
Richard Elmenhorst  
Fachanwalt für Verwaltungsrecht

Inhalt:

	<u>Seite:</u>
A. Aufgabenstellung	1
B. Vorbemerkung zu den vorgeschlagenen Satzungsanpassungen	2
C. Zur Kalkulation des Beitragssatzes sowie zu Artikel 1 der Änderungssatzung	6
1. Zur Frage des ermessensgerechten Kalkulationszeitraumes	6
2. Veranschlagung des umlagefähigen Aufwands	9
3. Veranschlagung der Summe aller Verteilungseinheiten (Vorteilseinheiten)	11
D. Zu Artikel 2 – Sonder-Maßstab wegen Corona-Krise	13
1. Maßstabskomponente Umsatz	14
2. Maßstabskomponente Vorteilssatz	15
3. Maßstabskomponente Gewinnsatz	16
E. Zu Artikel 3 – Änderung des Heranziehungsverfahrens	16
1. Zu Ziffer 1.: Entstehung der Vorausleistungsschuld	16
2. Zu Ziffer 2.: Beitragsfestsetzung 2020; Vorausleistungsmaßstab 2021	17

**A. Aufgabenstellung:**

Die Gemeinde Wangerland hat den Unterzeichner beauftragt, die geltende Tourismusbeitragsatzung für die Erhebungszeiträume 2021-2032 auf aktuelle Angemessenheit des Vorteilsmaßstabes hin zu überprüfen und diesen erforderlichenfalls anzupassen sowie – schließlich – die Messbeträge-Summe zu ermitteln, um damit die Kalkulation des Beitragssatzes zu komplettieren.

Zu diesem Zweck wurden dem Unterzeichner seitens der Gemeinde als Ermittlungsgrundlagen vorgelegt:

- die von der Verwaltung im Rahmen der Veranlagung zuletzt ermittelten Umsätze aus dem Wirtschaftsjahr 2017 (für Beitragsveranlagung 2019), teilsummiert nach Vorteilszonen sowie nach Betriebsarten (sog. Betriebsart-Umsätze),
- die von der Wangerland Touristik GmbH ermittelten jährlichen Übernachtungs- und Tagesgäste-Summen der letzten 5 Jahre (2015-2019), aufgeschlüsselt nach Beitragszonen und Betriebsarten,

- die von der Wangerland Touristik GmbH ermittelten monatlichen Übernachtungs- und Tagesgast-Summen der bisherigen Monate des Jahres 2020 bis einschließlich Oktober sowie zum Vergleich der entsprechenden Monate des Jahres 2019,
- die von der Kommuna Treuhand GmbH für einen Kalkulationszeitraum 2021 – 2023 erstellte „Beitragssatzkalkulation für die Erhebung von Tourismusbeiträgen“ der Kommuna Treuhand GmbH vom 29.07.2020.

Für das laufende Beitragserhebungsjahr hat die Gemeinde 2020 Vorausleistungen auf Basis der Vorjahresfestsetzung vereinnahmt, die endgültige Festsetzung für 2020 hätte satzungsgemäß im Jahre 2021 zusammen mit der Vorausleistungserhebung für 2021 zu erfolgen.

## **B. Vorbemerkung zu den vorgeschlagenen Satzungsanpassungen**

Die dem Unterzeichner in Auftrag gegebene Aktualisierung der in § 3 TBS geregelten Vorteilsmaßstäbe für die „vom Tourismus gebotenen wirtschaftlichen Vorteile“ (i.S.v. § 9 Abs. 2 Satz 1 NKAG), d.h. der lt. Rechtsprechung maßgeblichen „Gewinn- bzw. Verdienstmöglichkeiten“ der örtlichen Unternehmen, hat dem beitragsrechtlichen Vorteilsgerechtigkeitsprinzip und – dabei – dem Wahrscheinlichkeitsgebot Rechnung zu tragen.

Die Erfüllung dieser Aufgabe bedarf lt. tourismusbeitragsrechtlicher Rechtsprechung objektiver und allgemein im Wirtschaftsleben anerkannter, somit statistischer oder quasi-statistischer, auf die einzelnen beitragspflichtigen Branchen bezogener Parameter für ...

- die wirtschaftliche Betriebsgröße (→ Jahresumsatz),
- den Grad der Tourismusbeteiligung (→ Vorteilssatz) und
- die Gewinnchancen (→ Gewinnsatz).

Dabei begegnet aber für den vorliegenden Fall, dass die Tourismuswirtschaft gegenwärtig unter dem verlustreichen Einfluss der im Jahre 2020 grassierenden CoViD19-Pandemie, namentlich der wiederholten zeitweiligen Betriebsverbote (Lockdown) und sonstigen Einschränkungen und Auflagen steht, ein Problem:

Die o. g. Parameter für die tourismusbedingten wirtschaftlichen Vorteile haben ihre Datenbasis sämtlich in Wirtschaftsjahren, in denen im Tourismus generell reguläre („ungestörte“) Wirtschaftsbedingungen herrschten. So knüpft der in § 3 TBS geregelte Beitragsmaßstab an den im Vorvorjahr erwirtschafteten Umsatz (Abs. 2), an den anhand des Tourismusaufkommens der Jahre 2010-2014 ermittelten Vorteilssatz (Abs. 3) sowie an den anhand der Richtsatzsammlung 2017 des Bundesfinanzministeriums ermittelten Gewinnsatz (Abs. 4) an. Diese Vorteilsbemessung nach Wirtschaftsdaten aus bereits vergangenen Jahren ist lt. bisheriger – auch aktueller – Rechtsprechung aus Gründen verhältnismäßiger Abwägung

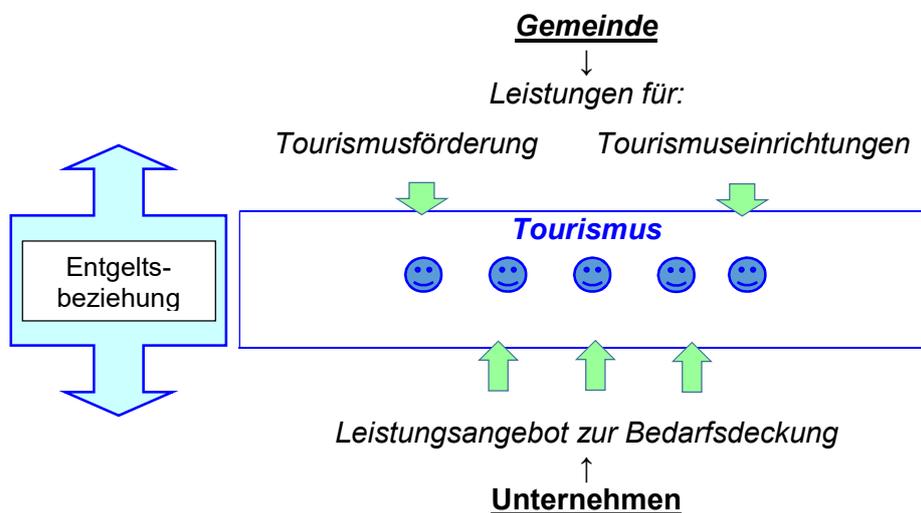
zwischen dem Beitragsgerechtigkeitsprinzip (hier in dessen Ausprägung als Wahrscheinlichkeitsgebot) mit dem öffentlichen Belang der Verwaltungspraktikabilität rechtlich unbedenklich<sup>1</sup>.

Allerdings bezog sich diese rechtliche Beurteilung bisher stets nur auf „reguläre“ Wirtschaftsbedingungen, die über die Jahre hinweg dermaßen stabil waren, dass es keinen wesentlichen Unterschied machte, ob die Vorteilsmaßstäbe ihre Datengrundlage zeitlich im Erhebungsjahr selbst, in dessen Vorjahr oder aber im Vorvorjahr hatten. Lediglich für den (Ausnahme-)Fall des Betriebsbeginns oder -endes im laufenden Beitragserhebungsjahr wurde bei der Maßstabskomponente „Umsatz“ die Datengrundlage auf das laufende Erhebungsjahr aktualisiert (§ 3 Abs. 2 letzter Satz TBS).

Diese reguläre Vorgehensweise bei der Vorteilsbemessung und der sich daraus ableitenden Beitragssatz-Kalkulation ist durch die im Jahre 2020 eingetretene Corona-Pandemie mit ihren zeitweiligen Betriebsverböten und/oder -einschränkungen insbesondere für das – besonders tourismusabhängige – Gastgewerbe (z.B. Abstandsregeln mit umsatzverringender Wirkung) unmöglich geworden. Im Einzelnen:

Der rechtfertigende Grund für die kommunale Befugnis zur Tourismusbeitragshebung liegt darin, dass die Gemeinde Leistungen für den örtlichen Tourismus erbringt, die letztlich den örtlichen Unternehmen zugutekommen<sup>2</sup> in Gestalt von sog. „besonderen“ wirtschaftlichen Vorteilen i.S.v. § 9 Abs. 2 Satz 1 NKAG. Diese Vorteile werden vom Gesetz typisierend unterstellt, indem es den Tourismus selber als das Bindeglied zwischen den Leistungen der Gemeinde und der Unternehmenstätigkeit der Beitragspflichtigen behandelt.

Schaubild: Die Entgeltbeziehung zwischen tourismusfördernder Gemeinde und den örtl. Unternehmen:



Dieses vorteilsvermittelnde Bindeglied „Tourismus“ ist jedoch im Beitragserhebungsjahr 2020 durch staatlich verordneten sog. Lockdown zur Eindämmung der Corona-Pandemie zeitweilig entfallen. Dadurch ist den Unternehmen zeitweilig der vom Gesetz unterstellte

<sup>1</sup> OVG Lüneburg, Urt. v. 26.5.2020 - 9 KN 128/18 -, juris RandNr. 171 u. 213; Urt. v. 23.3.2009 - 9 LC 257/08 -, juris RandNr. 36.

<sup>2</sup> Vgl. BVerfG, Beschl. v. 26.5.1976 - 2 BvR 995/75 -, juris Rn. 15.

Nutzen aus den kommunalen Tourismusförderungsleistungen verloren gegangen, d.h.: die o.g. Entgeltsbeziehung ist für den betreffenden Zeitraum unterbrochen.

Da diese Unterbrechung allerdings nur *Teilzeiträume* des Jahres 2020 betrifft, der Tourismusbeitrag aber eine Jahresabgabe ist, bleibt der o.g. Beitragserhebungsgrund als solcher unberührt, vielmehr kommt nur eine *Minderung* der wirtschaftlichen Vorteile in Betracht. Diese Sonder-Situation wird in der Abgabenrechtswissenschaft als sog. Äquivalenzstörung bezeichnet<sup>3</sup>; sie hat zur Folge, dass die in 2020 erbrachten tourismusfördernden Leistungen der Gemeinde für die tourismusbeitragspflichtigen Unternehmen nicht den sonst üblichen Vorteilswert erreichen können. Folglich kann die Gemeinde nicht die volle Abgeltung verlangen, andernfalls das abgabenrechtliche Äquivalenzprinzip verletzt würde.

Die somit erforderliche Rücksichtnahme der Beitragsbemessung auf die offenkundige Minderung der wirtschaftlichen Vorteile der Beitragspflichtigen aus dem Tourismus hat – jedenfalls theoretisch – auf beiden Seiten des Beitragstatbestandes anzusetzen: zum einen auf der Leistungsseite, zum anderen aber auch zusätzlich auf der *Entgeltsseite* (bzw. Vorteilsseite) des Beitragstatbestandes (vgl. nochmals obiges Schaubild). Denn:

Zur *Leistungsseite*: Soweit bereits die Leistungen der Gemeinde (i.S.v. § 9 Abs. 1 NKAG) einen Tourismus in ihrem Gebiet – weil dieser durch Lockdown unterbunden ist – zeitweilig gar nicht zu fördern imstande sind, können die gemeindlichen Aufwendungen sich schon im Ansatz nicht bei den beitragspflichtigen Unternehmen wirtschaftlich vorteilhaft auswirken. Sie sind vielmehr „nutzlos“ und somit nicht entgeltsfähig, können folglich gar nicht erst zur Umlage kommen. Dem ist im Rahmen der Beitragskalkulation bei der Ermittlung des sog. *umlagefähigen Aufwands* durch entsprechenden Abzug Rechnung zu tragen. (Ob dieser Abzug letztlich auch *tatsächlich* den Beitragspflichtigen zugutekommt oder aber sich – wegen ohnehin schon von vornherein geübten Umlage(-teil-)verzichts der Gemeinde – letztlich nicht mehr auswirkt, ist eine andere, des Näheren unten zu C. zu klärende Frage.)

Zur *Entgeltsseite* (Vorteilsseite): Hier muss der Vorteilsmaßstab, d.h. der Messbetrag für die sog. „tourismusbedingten Gewinn- und Verdienstmöglichkeiten“ (§ 3 Abs. TBS), an die besonderen, sich vom „Normaljahr“ deutlich unterscheidenden Verhältnisse zumindest des Corona-Krisenjahres 2020 satzungsrechtlich angepasst werden, denn:

Der Umstand, dass im Beitragsjahr 2020 dem Gastgewerbe ein Leistungsangebot für nicht unerhebliche Zeiträume gesetzlich untersagt war bzw. derzeit wieder ist („Lockdown“), lässt mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit erwarten, dass die Beitragspflichtigen des Gastgewerbes erhebliche Umsatzeinbußen haben und – daraus resultierend – auch in ihrer „Gewinnmöglichkeit“, bedingt durch die fixen Kosten wie z.B. Raumkosten, deutlich geschwächt sind. Demgegenüber sind die Gewinnmöglichkeiten in anderen Branchen, wie z.B. im Baugewerbe oder bei diversen Dienstleistungen für Unternehmen, vom Tourismus-Lockdown aller Voraussicht nach weitgehend unbeeinträchtigt. Aus dieser Unterschiedlichkeit der wirtschaftlichen Auswirkungen der Corona-Krise auf die verschiedenen Branchen folgt, dass der Beitragsmaßstab aus Gründen der Vorteilsgerechtigkeit im Verhältnis der

---

<sup>3</sup> Vgl. Anlage „Maßnahmen zur Anpassung der Tourismusbeitragserhebung 2020 an die Corona-Krise“, dort GldPkt. A.I. „Rechtsgrundsätze: Äquivalenzstörung, Wegfall der ‚großen Geschäftsgrundlage‘“.

Beitragspflichtigen untereinander (Art. 3 Abs. 1 GG) nicht so beibehalten werden kann, wie er derzeit, anknüpfend an die Wirtschaftsdaten früherer Jahre, in § 3 TBS bestimmt ist. Er bedarf deshalb der Anpassung an die konkreten wirtschaftlichen Verhältnisse (zumindest) des Jahres 2020.

Diese Anpassung in Form einer Satzungsänderung muss, in Wahrung der Vorteilsgerechtigkeit im Verhältnis der Beitragspflichtigen untereinander, bei sämtlichen drei Maßstabskomponenten vorgenommen werden: beim Umsatz, beim Vorteilssatz und beim Gewinnsatz.

Die Einzelheiten hierzu werden unten zu D. („Sonder-Maßstab wegen Corona-Krise“) behandelt, hier jedoch sei bereits darauf hingewiesen, dass zumindest die branchenspezifischen Gewinnsätze keinesfalls mehr – wie bei regulären Beitragserhebungsjahren – im Vorhinein, d.h. vor Ende des Erhebungsjahres 2020, in der Anlage zur Satzung (Betriebsartentabelle) bestimmt werden können, weil ...

- der Messzeitraum, aus dem die Gewinnsätze ermittelt sind, bislang niemals mit dem Erhebungsjahr identisch ist, sondern in vergangenen Jahren liegt, weil Ergebnisse des Erhebungsjahres ja naturgemäß im Zeitpunkt des Satzungsbeschlusses (hier: in Bezug auf die Betriebsartentabelle) noch gar nicht vorhanden sind, und ...
- die hier stattdessen in Betracht zu ziehende *Vorausveranschlagung* einer „angemessenen“ Gewinnsatz-Anpassung nicht realitätsgerecht möglich ist, weil die Gewinnsatz-Ermittlung de facto, aufgrund der bislang seit jeher praktizierten Art und Weise, nicht in der Einschätzungskompetenz der Gemeinde liegt; denn die Gewinnsätze werden seit jeher der Richtsatzsammlung des Bundesfinanzministeriums sowie ergänzend bundesweit ermittelten quasi-statistischen Datenquellen entlehnt.

Es besteht auch keine Möglichkeit, auf „entsprechende“ Richtsätze aus Zeiten, in denen die Gewinnmöglichkeiten der tourismusbeteiligten Branchen durch ein vergleichbar einschneidendes äußeres Ereignis beeinträchtigt waren, zurückzugreifen, weil es derartige Präzedenzfälle seit Existenz der Richtsätze der Finanzverwaltung oder vergleichbarer öffentlich-rechtlicher Datenquellen schlechthin nicht gibt.

Diese Ermittlungsprobleme werfen die Frage auf, ob womöglich der öffentliche Belang der „Verwaltungspraktikabilität“ es rechtfertigen könnte, die bisherige Lösung beizubehalten, den Vorteil des Beitragsjahres anhand vorjähriger Wirtschaftsdaten zu messen. Verwaltungspraktikabilität kommt als Korrektiv zum Beitragsgerechtigkeitsprinzip nur in Betracht, solange der Praktikabilitätsvorrang nicht erkennbar gesetzlich getroffenen Wertungen zuwiderläuft. Beim Tourismusbeitrag geht allerdings die gesetzliche Konzeption des Heranziehungsverfahrens mit der Vorausleistungserhebungsermächtigung durch § 9 Abs. 5 NKAG gerade davon aus, dass während des Beitragsjahres noch generelle Unsicherheiten hinsichtlich des Maßes der wirtschaftlichen Vorteile bestehen können, die erst nach Ablauf des Beitragsjahres beseitigt sind. Allein in dieser Erwägung einer *regelmäßigen* Vorläufigkeitssituation liegt der Sinn und Zweck der gesetzlichen Ermächtigung zu einer nur vorläufigen Heranziehung in Gestalt eines Vorausleistungsverfahrens. Darin aber zeigt sich, dass

der Belang der Verwaltungspraktikabilität keinen hinreichend gewichtigen Rechtfertigungsgrund dafür zu liefern vermag, den Tourismusbeitrag nach bereits feststehenden Daten aus Vorjahren auch dann bemessen zu dürfen, wenn diese für das jeweilige Erhebungsjahr offenkundig nicht mehr geeignet sind, die zwischen den beitragspflichtigen Branchen wahrscheinlich bestehenden Vorteilsunterschiede angemessen widerzuspiegeln.

Nach alledem kann nicht damit gerechnet werden, dass in den Fällen, in denen für das Jahr 2020 ergehende (endgültige) Beitragsfestsetzungsbescheide angefochten werden, die derzeit geltende Maßstabsregelung in § 3 TBS gerichtlicher Überprüfung standhalten könnte. Daher muss der Beitragsmaßstab für das Erhebungsjahr 2020 im Wege der Satzungsänderung den aktuellen Verhältnissen angepasst werden, soweit das derzeit möglich ist. Soweit es wegen derzeitigen Fehlens der erforderlichen, aber erst künftig verfügbaren Datengrundlage noch nicht möglich ist, hat die Änderung späterhin rückwirkend – im Rahmen der gesetzlichen und verfassungsrechtlichen Grenzen (§ 2 Abs. 2 NKAG) – zu erfolgen.

Ob auch für das *Folgejahr 2021* noch eine solche Anpassung erforderlich werden wird, lässt sich derzeit noch nicht einschätzen; eine von vornherein schon jetzt weiter in die Zukunft ausgreifende Maßstabsänderung könnte sich evtl. später als unverhältnismäßig erweisen. Dann würde sie, weil sie ein grundlegend verändertes Beitragsermittlungsverfahren nach sich zöge, ausschließlich erhöhten Verwaltungsaufwand zu Lasten der Gemeinde wie auch der Beitragspflichtigen bewirken, ohne die Beitragsgerechtigkeit zu verbessern. Aufgrund dieser Verhältnismäßigkeitserwägung wird die o. g. Maßstabsänderung erst einmal nur für das Beitragserhebungsjahr 2020 empfohlen. Sollte sich im Laufe des Jahres 2021 herausstellen, dass die Wirtschaftsbedingungen im Tourismus weiterhin irregulär bleiben, so könnte (und müsste) dies mit einer zeitlichen Verlängerung durch die ohnehin nach Obigem vor Ende des Jahres 2021 erforderliche Änderungsatzung geregelt werden.

Die Anpassung des Maßstabes hat, soweit sie bereits jetzt, vor Jahresende 2020, per Satzungsänderung vorgenommen werden kann, Auswirkungen auf die Beitrags(-satz-)kalkulation, und zwar dort auf die Veranschlagung der Summe aller Verteilungseinheiten, d.h. Vorteileinheiten (vgl. dazu unten C.2.). Ferner hat sie Auswirkungen auf das Heranziehungsverfahren (siehe dazu unten E.2.).

## **C. Zur Kalkulation des Beitragssatzes sowie zu Artikel 1 der Änderungsatzung**

### **1. Zur Frage des ermessensgerechten Kalkulationszeitraums**

Die Kalkulation des Aufwandes und seiner Deckungsmittel und deren Anteile (Deckungsgrade) sowie des Beitragssatzes war seitens der Gemeinde ursprünglich – bei Auftragserteilung am 30.07.2020 – für den dreijährigen Zeitraum 2021-2023 beabsichtigt und ist hinsichtlich der Aufwand-Seite durch die bereits vorliegende Expertise der Kommuna Treuhand GmbH vom 29.07.2020 auch vorbereitet. Letztere hatte sich bereits mit der Frage der corona-pandemie-bedingten Unsicherheiten für den Tourismus in der Gemeinde Wangerland auseinandergesetzt und aus damaliger Sicht – d.h. vor Beginn der sog. „Zweiten

Corona-Welle“ – die Vorhersehbarkeit der kommunalen *Aufwendungen* und ihrer Deckung für die Jahre 2021-2023 bejaht.

Demgegenüber wird aus *heutiger* und zudem auch die Verteilungsseite der Kalkulation in den Blick nehmender Perspektive von einer (Voraus-)Kalkulation für einen Zeitraum, der das jeweils bevorstehende einzelne Beitragsjahr überschreitet, für die Zeit bis zum definitiven Ende der CoViD19-Pandemie *entschieden abgeraten*, denn:

Wesentliche Voraussetzung für die Berechenbarkeit des Beitragssatzes für einen mehrjährigen Kalkulationszeitraum sind stabile oder jedenfalls klar vorhersehbare Größenverhältnisse sowohl auf *Aufwand-* als auch auf *Verteilungsseite* der Beitragssatzberechnung.

Die Rechtsprechung verlangt, dass die erforderlichen Prognosen und Schätzungen, auf denen die Ermittlung des voraussichtlichen Abgabenaufkommens beruht, vertretbar und sachgerecht sein müssen<sup>4</sup>. Weichen bei der Beitragskalkulation die veranschlagende Prognose über den umlagefähigen Aufwand (Aufwand-Seite der Kalkulation) oder über die Summe aller beitragspflichtigen Vorteilseinheiten – oder über beide Seiten der Kalkulation – und das tatsächliche Ergebnis dieser beiden Rechengrößen erheblich voneinander ab, so ist die Gemeinde zu einer berichtigenden Nachkalkulation verpflichtet, andernfalls die Satzung insgesamt rechtsunwirksam ist<sup>5</sup>.

Zieht man aus diesen beiden Anforderungen die logische Konsequenz, so wäre eine Beitragsatz-Kalkulation, die ungeachtet der beträchtlichen corona-krise-bedingten wirtschaftlichen Unsicherheiten gleich für mehrere Jahre im Voraus erfolgt, als ermessensfehlerhaft zu beurteilen. Denn die Voraussehbarkeit der Höhe wirtschaftlicher Vorteile aus dem Tourismus ist nun, nachdem sich inzwischen die Auswirkungen der CoVid19-Pandemie als noch schwerwiegender erwiesen haben, als es Ende Juli 2020, im Zeitpunkt der Einschätzung durch die Kommuna Treuhand zu vermuten war<sup>6</sup>, für die ersten auf das Corona-Krisenjahr 2020 folgenden Jahre aller Voraussicht nach nicht mehr über die Grenzen des jeweils einzelnen Jahres hinweg gegeben.

So steht insbesondere auf der *Verteilungsseite*, die die „wirtschaftlichen Vorteile“ (§ 9 Abs. 2 Satz 1 NKAG) aller örtlichen Beitragspflichtigen zu veranschlagen hat, aus heutiger Sicht die Einschätzung der wirtschaftlichen Parameter für die branchenspezifischen *Gewinnmöglichkeiten* vor einem Hindernis: Der erneute Lockdown für das Gastgewerbe hat dessen seit dem Frühsommer eingetretene wirtschaftliche Aufwärtsentwicklung jäh unterbrochen und insbesondere die Gewinnerwartung aller Voraussicht nach mittelfristig mit hohen Unsicherheitsfaktoren belastet. Selbst wenn man – wie im Folgenden – als am wahrscheinlichsten

---

<sup>4</sup> OVG Lüneburg, Urt. v. 18.6.2020 - 9 KN 90/18 -, juris RandNr. 196; Urt. v. 26.5.2020 - 9 KN 128/18 -, juris RandNr. 228.

<sup>5</sup> OVG Schleswig, Urt. v. 20.3.2002 - 2 K 10/99 -, juris RandNr. 52-56.

<sup>6</sup> Die Auftragserteilung einerseits und die Auftragsdurchführung andererseits liegen zeitlich in sehr verschiedenen Pandemie-Phasen des Jahres 2020: Während die Auftragserteilung am 30. Juli in eine Zeit fällt, als die erste Lockdown-Phase überstanden war und das Tourismusaufkommen im Gemeindegebiet sich für zwei Monate den Vorjahreswerten angenähert hatte (im Juli sogar mit leichtem Plus und der Hoffnung, die Tourismusausfälle annähernd wieder ausgleichen zu können), liegt der Zeitpunkt der Prognose-Ablieferung durch den Unterzeichner in der zweiten Neuinfektionswelle der Pandemie mit zweiter Lockdown-Phase, deren Ende regierungsseitig nur vorläufig (auf 30.11.2020) terminiert ist.

davon ausgeht, dass der örtliche Tourismus in den Folgejahren gar nicht oder weitaus geringer beeinträchtigt werden wird als in 2020 und somit keine nennenswerten Auswirkungen auf die Maßstabskomponenten „Umsatz“ und „Vorteilssatz“ hat, so besteht dennoch weiterhin die Wahrscheinlichkeit, dass die „Gewinnsätze“, insbesondere diejenigen im Gastgewerbe, sich erst allmählich, über mehrere Jahre hinweg wieder zum bisherigen Niveau hin entwickeln.

Um hier nicht entgegen dem beitragsrechtlichen Wahrscheinlichkeitsgebot die für die kommenden Jahre zu erwartenden Gewinnmöglichkeiten der Beitragspflichtigen rein spekulativ ins Blaue hinein zu veranschlagen, muss abgewartet werden, wie sich die bisherige und die noch evtl. kommenden Auswirkungen der staatlichen Betriebsverbote und -beschränkungen bzw. -auflagen in der maßgeblichen offiziellen Datenquelle für die Gewinnsatz-Ermittlung, die Richtsatzsammlung des Bundesfinanzministeriums, niederschlagen werden.

Daher ist die Verteilungsmenge für die Aufwand-Umlegung und somit der Divisor für die Beitragssatz-Berechnung dermaßen unsicher, dass eine mehrjährige Kalkulation mit untragbaren Risiken zu Lasten des Beitragsaufkommens einerseits und zu Lasten der Rechtssicherheit der Tourismusbeitragssatzung andererseits behaftet wäre.

Infolgedessen kann für den bei Auftragserteilung vorgesehenen *Mehrjahreszeitraum* 2021-2023 eine auch nur annähernd verlässliche Einschätzung der Verteilungseinheiten-Summe nicht mehr geliefert werden; jeder Versuch wäre rein spekulativ und läge somit außerhalb des beitragsrechtlichen Wahrscheinlichkeitsgebotes (Wirklichkeitsnähe).

Zwingende rechtliche Folge daraus ist, dass die für einen ordnungsgemäß bestimmten Tourismusbeitragssatz zwingend erforderliche Vorkalkulation – nach dem Verhältnis zwischen veranschlagtem umlagefähigem Aufwand und der veranschlagten Summe aller tourismusbedingten Vorteile – sich auf das Beitragsjahr 2021 zu beschränken hat.

Allerdings macht der Umstand, dass die zweimalige Unterbrechung des Tourismus im Gemeindegebiet durch die staatlichen Betriebsverbote (Lockdown) höchstwahrscheinlich nicht ohne Folgen sowohl für den umlagefähigen Aufwand als auch für die Verteilungseinheiten-Summe geblieben sein kann, vor dem Hintergrund der oben zitierten Rechtsprechung (OVG-Schleswig) auch eine Zwischen-Nachkalkulation für das Erhebungsjahr 2020 erforderlich. Ohne diese kann die Gemeinde – hier insbesondere der Rat als das rechtssetzende Organ – nicht sicher sein, ob der bisher bestimmte Beitragssatz (4,45%) für das Erhebungsjahr 2020 noch rechtlich zulässig ist oder nicht. – Die Sicherheit *muss* aber wiederhergestellt werden, andernfalls der Rat das ihm obliegende Ermessen nicht ausgeübt hätte (= Rechtsfehler durch Ermessensnichtgebrauch).

Nach alledem wird hiermit der Entwurf einer Beitragssatz-Kalkulation für 2020 (als Zwischen-Nachkalkulation) und 2021 (als Vorkalkulation) vorgelegt (→Anlage: „Tourismusbeitrag-Kalkulation für die Erhebungsjahre 2020 u. 2021“).

## 2. Die Veranschlagung des umlagefähigen Aufwands

Der für den Tourismusbeitrag umlagefähige Aufwand für 2021 ergibt sich im Wesentlichen, abgesehen von einem diesseitigen Änderungsvorschlag, aus der bereits vorhandenen „Beitragssatzkalkulation für die Erhebung von Tourismusbeiträgen“ der Kommuna Treuhand GmbH vom 29.07.2020:

Diese ermittelt auf Seite 7 für das Erhebungsjahr 2021 für die Leistungssparte „Tourismusförderung“ (§ 9 Abs. 1 S. 1 erste Alt. NKAG) auf Basis eines Gesamtaufwands i.H.v. 740,6 T€ unter Abzug anderweitiger zweckbezogener „Deckungsmittel (sonstige Entgelte)“ i.H.v. 126,7 T€ einen tourismusbeitragsfähigen Aufwand („Zwischensumme“) i.H.v. 613,9 T€. Hiervon noch die Position „Öffentlicher Anteil (Einwohnernutzungsgrad 11%)“ i.H.v. 67,5 T€ abziehend, kommt sie zu dem Ergebnis „umlagefähiger Aufwand für Tourismusförderung“ i.H.v. 532,5 T€.

Ob in jener Ausarbeitung der Kommuna Treuhand der „Öffentliche Anteil“ (= Gemeindeanteil) zu Recht mit dem Begriff „Einwohnernutzung...“ umschrieben ist oder ob „Nutzung“ vielmehr nur bei der Leistungssparte Tourismuseinrichtungen (vgl. auch § 10 Abs. 2 S. 1 NKAG „Benutzung“ von Einrichtungen) ihren Platz hat, kann hier offenbleiben, da jedenfalls durch aktuelle Rechtsprechung des Niedersächsischem Obergerichtes, Urte. vom 18.6.2020 – 9 KN 90/18 –, juris RandNr. 223-226) geklärt ist:

Bei der Leistungssparte „Förderung des Tourismus“ darf der Gemeindeanteil auf den gesetzlich durch § 9 Abs. 6 Satz 3 NKAG auf 10% bestimmten Soll-Wert beschränkt werden. Es müssen also nicht noch weitere Prozentpunkte – zumal ohne jedwede sachliche Begründung – hinzugesetzt werden.

Dieser aktuellen Rechtsprechung Rechnung tragend sollte der Gemeindeanteil, zutreffend bezogen auf den tourismusbeitragsfähigen Aufwand i.H.v. 613,9 T€, mit 10% = 61,4 T€ bemessen werden, so dass als umlagefähiger Aufwand für den Tourismusbeitrag verbleiben: 552,5 T€.

Bereits dieser, allein auf die Leistungssparte „Tourismusförderung“ i.S.v. § 9 Abs. 1 Satz 1 erste Alt. NKAG entfallende zulässige Umlagebetrag liegt weit oberhalb des bisher vom Rat bestimmten Umlagebetrages i.H.v. 400,0 T€.

Deshalb kann der Verwendungszweck des Tourismusbeitrages der Gemeinde Wangerland auf die Tourismusförderung beschränkt werden. Ihn auch noch auf die Tourismuseinrichtungen zu erstrecken, wäre gemessen an dem vom Rat bestimmten Ziel der Erzielung von 400 T€ Einnahmen nicht nur überflüssig, sondern auch rechnerisch unverständlich.

Hinzu kommt, dass nach den diesseitigen jahrzehntelangen Erfahrungen mit der niedersächsischen Verwaltungsrechtsprechung jede Tourismusbeitragsatzung, die den Verwendungszweck über die Tourismusförderung hinaus auf die Tourismuseinrichtungen erstreckt, gerade hierdurch erhöhten Risiken für die Rechtssicherheit ausgesetzt wird, denn:

Es hängt dann nämlich die Rechtswirksamkeit des Beitragssatzes (§ 4 TBS) – und folglich der kompletten *Satzung* – zusätzlich noch davon ab, ob der auf *Einwohner* entfallende Vorteil aus der Möglichkeit und Wahrscheinlichkeit (!) der Nutzung der Tourismuseinrichtungen (hier in der Tat zutreffend bezeichnet als sog. „Einwohner-Nutzungsgrad“<sup>7</sup>) richtig bemessen ist. Für diese Bemessung gibt es aber keine gesetzlich bestimmten Maßstäbe, so dass im Streitfalle jedes Gericht nach völlig freiem Beurteilungsermessen (d.h.: nach eigenem Gutdünken) die von der Gemeinde jeweils getroffene Einschätzung des Einwohnernutzungsgrades ebenso gut *akzeptieren* kann, wie es sie als falsch – und damit als rechtswidrig – *verwerfen* kann.

Aus diesem Grund wird angeraten, von der ebenso überflüssigen wie rechnerisch fragwürdigen und rechtlich riskanten Widmung des Tourismusbeitrages für die „Tourismuseinrichtungen“, wie sie bisher in § 1 Abs. 3 TBS in Höhe eines einzigen (!) Prozentpunkts zu finden ist, Abstand zu nehmen.

Bewerkstelligt werden kann dies nicht allein in Form der Streichung des bisherigen Teilsatzes „b“, sondern auch – allerdings vorteilhafter – dadurch, dass der Deckungsgrad insoweit auf null („0,0%“) gesetzt wird. Durch diese Form der Regelung – die auch bereits in anderen niedersächsischen Gemeinden praktiziert wird – bleibt die grundsätzliche Möglichkeit erhalten, bei künftigen Änderungen der Aufwands- und Deckungsverhältnisse in Folgejahren erforderlichenfalls den Tourismusbeitrag auch für die Tourismuseinrichtungen zu verwenden, ohne wiederum die Satzung erheblich ändern zu müssen.

Für das demnächst ablaufende Erhebungsjahr 2020 hat der Unterzeichner in den Unterlagen der Gemeinde eine Aufwand- und Deckungskalkulation nicht vorgefunden, hat daher die Mittelwerte aus den betreffenden Zahlen für 2019 und für 2021 gebildet. In der Leistungssparte „Tourismusförderung“ ergibt sich sonach aus einem Gesamtaufwand von 739,6 T€ nach Abzug von anderweitigen zweckgebundenen Deckungsmitteln (105,6 T€) ein tourismusbeitragsfähiger Aufwand i.H.v. 634,0 T€ sowie nach Abzug von (wiederum) 10% Gemeindeanteil ein umlagefähiger Aufwand i.H.v. 570,6 T€.

Dieser Betrag muss allerdings, mit Rücksicht auf die beiden zeitweiligen Unterbrechungen des Tourismus durch die staatlichen Gastgewerbe-Betriebsverbote (Lockdown-Verfügungen), *vermindert* werden um denjenigen Anteil, um den die gemeindliche Tourismusförderung *einen Vorteil für die tourismusbeitragspflichtigen Unternehmen* nicht bewirken kann, also sozusagen „entwertet“ ist (sog. Äquivalenzstörung durch höhere Gewalt<sup>8</sup>).

Dieser Tourismus-Minderungsgrad errechnet sich zumindest vorläufig, solange die *wirtschaftlichen* Auswirkungen noch nicht anhand der Jahresergebnisse sämtlicher Unternehmen feststellbar sind, mangels besserer Alternativmethoden nach dem Kriterium, um wieviel das örtliche Tourismusaufkommen, gemessen an der Übernachtungssumme und der erfassten Tagesausflügler, im Jahr 2020 geringer war als im Jahr 2019. Die diesbezügliche Statistik der Wangerland Tourismus GmbH (WTG) weist im Vergleich der Monate Januar

---

<sup>7</sup> - wie in der Kalkulation der Kommuna Treuhand irrig in Bezug auf die *Tourismusförderung* angeführt -

<sup>8</sup> Vgl. oben Seite 3 sowie → **Anlage** „Maßnahmen zur Anpassung der Tourismusbeitragserhebung 2020 an die Corona-Krise“, Seiten 2-4.

bis Oktober für 2020 gegenüber 2019 für das gesamte Gemeindegebiet und sämtliche Unterkünfte-Kategorien hinweg ein Minus von 14,5% aus (wobei allerdings die Unterkünfte-Kategorien und Ortsteile je für sich sehr unterschiedliche Werte aufweisen). Für den im Begutachtungszeitpunkt bevorstehenden bzw. laufenden Monat November steht lockdownbedingt die Summe touristischer Übernachtungen mit 0 fest, was gemessen an dem „normalen“ November-Anteil im Gemeindegebiet i.H.v. 2,5% der Jahresübernachtungssumme einen zusätzlichen Ausfall von 2,5%, somit letztlich insgesamt 17% bedeutet.

Dieser Tourismusaufkommensschwund i.H.v. 17% ist, da er sich derzeit – mangels hinreichender Einschätzbarkeit der Gewinnmöglichkeiten in 2020 – noch nicht etwa gewichtend in „wirtschaftliche Vorteile“ umrechnen lässt, vom umlagefähigen Aufwand in Abzug zu bringen. Folglich beträgt der umlagefähige Aufwand des Beitragserhebungsjahres 2020 für die Leistungssparte „Tourismusförderung“ (570,6 T€ x 83% =) 473,6 T€.

Auch dieser Wert liegt noch weit über dem vom Rat bisher zur Umlage bestimmten Betrag von 400,0 T€. Ein sachlicher Grund für eine rechtliche Verpflichtung, den letztgenannten Umlagebetrag auch noch mindern zu müssen, ist nicht ersichtlich, da ja die Gemeinde zu keiner Zeit verpflichtet gewesen ist, vom o.g. umlagefähigen Aufwand auf eine tatsächliche Umlagesumme von 400,0 T€ herunterzugehen. Zudem ist zu berücksichtigen, dass infolge des unten zu 3. aufgezeigten nachträglichen Schwundes beim Vorteilsmaßstab die Verteilungseinheiten-Summe sich ganz beträchtlich vermindern wird, dies aber nicht mehr rückwirkend durch Beitragssatzerhöhung ausgeglichen werden darf und hierdurch letztlich auch das mit dem Beitragssatz von 4,45% erzielbare Beitragsaufkommen i.H.v. rd. 400,0 T€ im Zuge der endgültigen Beitragsfestsetzung für 2020 ganz erheblich unterschritten werden wird.

### 3. Veranschlagung der Summe aller Verteilungseinheiten (Vorteilseinheiten)

Bei der Veranschlagung des Divisors der Beitragssatz-Berechnung, d.h. der Summe der Verteilungseinheiten (= Vorteilseinheiten), sind folgende Erwägungen zu berücksichtigen:

Die Vorteilseinheiten sind nach herkömmlichem Verständnis der Rechtsprechung anhand des *satzungsmäßig bestimmten Beitragsmaßstabes* zu veranschlagen. Eine Abweichung hiervon, etwa mit Blick auf ein sich abzeichnendes Erfordernis künftiger *rückwirkender Maßstabsänderung* (vgl. dazu unten zu Artikel 2), ist zwar nicht kraft Gesetzes untersagt, hätte aber ein hohes Risiko gegen sich, dass die Rechtsprechung sich auf den Standpunkt stellt, eine Kalkulation auf Basis satzungsabweichender Beitragsmaßstäbe, die nur vorläufig ohne Datengrundlage geschätzt sind, garantiere nicht die Einhaltung des Schlechterstellungsverbotens gemäß § 2 Abs. 2 Satz 4 NKAG und sei somit rechtswidrig<sup>9</sup>.

Hinzu kommt: Wenn die Kalkulation andere Daten berücksichtigen würde als die lt. Satzung maßgeblichen, verstieße dies zumindest potenziell gegen die rechtsstaatlichen Grundsätze der Widerspruchsfreiheit der Rechtsordnung (hier: Widerspruch zwischen geltenden Maß-

---

<sup>9</sup> entsprechend bereits – für eine kommunale Steuer – beurteilt von OVG Lüneburg, Urt. v. 26.1.2015 - 9 KN 309/13 -, juris RandNr. 25-26 u. Leitsatz1.

stabsvorschriften und dem Beitragssatz) und der Normenklarheit. Wenn nämlich der niedersächsische Gesetzgeber in § 2 Abs. 1 Satz 2 NKAG verlangt, dass als Grundelemente einer jeden kommunalen Abgabensatzung u.a. der Maßstab und der Satz der Abgabe in der Satzung bestimmt sein müssen, so ist es vom Sinn her ausgeschlossen, dass Maßstab und Satz letztlich voneinander getrennt werden können, indem der Satz nach einem anderen Maßstab berechnet wird als demjenigen, der satzungsmäßig tatsächlich bestimmt ist. Dann nämlich hätte die Kalkulation des Beitragssatzes die begründete Vermutung der Beliebigkeit und der Willkür, abseits der gesetzlich durch § 2 Abs. 1 NKAG vorgeschriebenen Abgaben-Legitimationsgrundlage in Form der Satzung, gegen sich.

Infolgedessen besteht zumindest für das von der Corona-Krise mit seinen tourismuswirtschaftlichen Folgen betroffene Erhebungsjahr 2020 die Situation, dass die Beitragssatz-Kalkulation aus Rechtsgründen zwingend den derzeit satzungsmäßig bestimmten Maßstab zugrunde legen muss, obwohl klar vorauszusehen ist, dass dieser zur Wiederherstellung der Vorteilsgerechtigkeit rückwirkend wird geändert werden müssen, sobald die einschlägigen wirtschaftlichen Parameter ermittelbar sind.

Für das Beitragsaufkommen hat diese Rechtslage zur Folge, dass das Aufkommen – letztendlich – unvermeidbar in dem Maße *shrumpfen* wird, in dem die drei Maßstabskomponenten – Umsatz, Vorteilssatz und Gewinnsatz – sich verringern *und* soweit diese Verringerung erst künftig, nach Ende Erhebungsjahres 2020, fundiert feststellbar und durch rückwirkende Satzungsänderung rechtlich berücksichtigungsfähig wird.

Umgekehrt folgt daraus aber auch, dass die derzeitige Kalkulation immerhin *denjenigen* „Schwund“ der Vorteilseinheiten-Summe berücksichtigen darf (und muss), der bereits *jetzt* anhand realer Datengrundlage plausibel *feststellbar ist*. Das ist das anhand der WTG-Übernachtungs- und Tagesgäste-Statistik aus Januar bis Oktober 2020 prognostizierbare *Minus an Tourismusaufkommen* in den einzelnen Ortsteilen und Übernachtungskategorien sowie die hieraus ableitbare Prognose dazu, in welchem Maße dies zu einer Verringerung des Umsatzes für das Erhebungsjahr 2020 im Vergleich zum bisher zuletzt ermittelten Umsatz (für 2019, ermittelt aus dem Wirtschaftsjahr 2017) führen wird. Dabei ist der Tourismus-Minderungsfaktor nicht etwa in vollem Maße umsatzmindernd zu berücksichtigen, sondern nur in dem Maße, in dem der Vorteilssatz der jeweiligen beitragspflichtigen Branche dies auch gestattet, d.h. der Tourismusminderungsfaktor wird *zunächst* mit dem jeweiligen Vorteilssatz multipliziert und erst anschließend der daraus gebildete Faktor (!) sodann mit dem Umsatz. Ferner ist der Umsatz, da aus dem Wirtschaftsjahr 2017 gemessen, auf den Stand des Verbraucherpreisindex des Jahres 2020 hochzurechnen.

Auf diese Weise errechnen sich, im Rahmen der Vorausveranschlagungsmöglichkeit anhand der in der vorgeschlagenen Änderungssatzung enthaltenen Maßstabsregelung, für das Beitragserhebungsjahr 2020, alle Einzel-Betriebsarten und Vorteilszonen zusammenfassend, folgende Messbeträge:

Aktualisierung des Tourismusbeitrags  
in der Gemeinde Wangerland

	<u>2019 (in T€)</u>	<u>2020 (in T€)</u>
A Unterkunft:	4.681,2	4.336,2
B Gastronomie:	996,3	965,5
C Einzelhandel mit überwiegend unmittelbarem Vorteil:		
CA Schwerpunkt Nahrungs-/Genussmittel:	397,9	389,6
CB sonst. Einzelhandel mit überwiegender unmittelbarer Vorteil:	287,9	279,3
D Freizeit/Unterhaltung	350,6	319,7
E sonstige Dienstleistung mit unmittelbarem Vorteil:		
EA Gesundheitswesen, Körperpflege	55,1	55,6
EB sonstige Dienstleistung mit überwiegender unmittelbarer Vorteil	380,1	360,7
F Zulieferung im weiteren Sinne:		
FA Waren, Stoffe, Infrastruktur	491,2	489,5
FB Bauwirtschaft	320,3	344,3
FC Dienstleistung mit überwiegender mittelbarer Vorteil	612,2	585,7
Summe:	8.572,8	8.126,2

Soweit also dieser veranschlagungsfähige Schwund an Verteilungseinheiten den Divisor für die Berechnung des Beitragssatzes – wie oben am Ende Tabelle i. Vgl. zum Vorjahr zu sehen – *verringert*, gleicht dies (im Rahmen der innerhalb 2020 noch zulässigen unechten Rückwirkung) die nach obigem Punkt 2. („Veranschlagung des umlagefähigen Aufwands“) zu erwartende Minderung des höchst zulässigen Beitragssatzes teilweise wieder aus. Infolgedessen bleibt im Ergebnis das bisher beabsichtigte Beitragsaufkommen (400,0 T€) immerhin noch zum Teil (vgl. folgenden Absatz) aufrechterhalten.

Sofern hingegen in Zukunft (frühestens Ende 2021) noch per *rückwirkender* Änderungssatzung die Maßstabskomponenten *Vorteilssatz* und *Gewinnsatz* angepasst werden und sich dadurch deren %-Sätze vermindern, vermindert sich letztlich auch das Beitragsaufkommen, ohne dass dies dann noch durch Beitragssatz-Erhöhung korrigierbar sein wird. Denn rückwirkende Beitragssatz-Erhöhlungen sind, vor dem Hintergrund der bislang vorliegenden Rechtsprechung<sup>10</sup>, rechtlich schlechthin unzulässig. Insoweit teilt also die Gemeinde das Schicksal der Beitragspflichtigen hinsichtlich der Minderung der wirtschaftlichen Vorteile.

Fazit: Zwar verringert sich der Beitragssatz nicht, jedoch schwindet das Beitragsaufkommen – voraussichtlich sehr beträchtlich – in dem Maße, in dem nach Ende des Erhebungsjahres 2020 rückwirkend der Beitragsmaßstab nach unten korrigiert werden muss.

#### **D. Zu Artikel 2 – Sonder-Maßstab wegen Corona-Krise**

Aus der oben in den Vorbemerkungen dargelegten Gründen hat die jetzt zu beschließende 3. Änderungssatzung zur TBS speziell für das Corona-Krisen-Jahr 2020 Regelungen zu treffen, wonach der Beitragsmaßstab teils unmittelbar jetzt geändert wird, teils eine künftige

<sup>10</sup> Vgl. Rosenzweig/Freese/v.Waldthausen, NKAG-Kommentar, § 2 RandNr. 95 m.w.N. .

Änderung zwecks Vorbeugung gegen massenhafte Rechtsbehelfsverfahren angekündigt wird.

Weil es sich hier um eine Vorschrift handelt, deren Geltung sich voraussichtlich – sofern sie nicht noch für das Jahr 2021 verlängert werden muss – mit Beendigung der Beitragsfestsetzung für das Jahr 2020 erschöpft, wird es für eine künftig vorzunehmende Streichung dieser Sondervorschrift aus der Satzung von Vorteil sein, die Regelungen nicht über die einzelnen Absätze des § 3 TBS in Form dort jeweils zusätzlich angefügter Sätze zu verteilen, sondern sie „im Paket“ in einem speziellen Sonder-Paragrafen unterzubringen.

Auf diesen Sonderregelungscharakter und die begrenzte, auf 2020 beschränkte Geltungsdauer sollte in einem einführenden Absatz 1 hingewiesen werden wie folgt:

**§ 3a Sonder-Maßstab wegen Corona-Krise**

**(1) Für das Erhebungsjahr 2020 wird der Messbetrag für den besonderen wirtschaftlichen Vorteil im Sinne des § 3 Abs. 1 dieser Satzung abweichend bestimmt durch die folgenden Absätze.**

**1. Maßstabskomponente Umsatz**

Bei der Maßstabskomponente Umsatz stellt die derzeit geltende Satzungsbestimmung § 3 Abs. 2 TBS grundsätzlich auf das im Vorvorjahr erzielte Umsatzergebnis ab, so dass für das Erhebungsjahr 2020 bislang der Umsatz des Jahres 2018 maßgeblich ist. Diese Regelung lässt sich aus Gründen des höherrangigen Rechts, nämlich des Gleichheitssatzes (Art. 3 Abs. 1 GG), nicht aufrechterhalten, da es nicht vorteilsgerecht ist, ...

- diejenigen Unternehmen, die typischerweise, nämlich aufgrund der Zugehörigkeit zu einer von staatlichen Betriebsverboten (Lockdown) betroffenen Branche, in 2020 erheblich geringeren Umsatz erwirtschaften konnten als im Jahre 2018, desungeachtet mit dem Umsatz aus 2018 zu bemessen, ...
- während die nicht vom Lockdown betroffenen Unternehmen in etwa den gleichen Umsatz wie 2018 erwirtschaften konnten.

Für die satzungsmäßige Regelung des Tourismusbeitragsmaßstabes für das bevorstehende Beitragserhebungsjahr 2020 folgt daraus:

Der Messzeitraum für den Umsatz muss per Änderungssatzung in Abweichung von § 3 Abs. 2 FVBS auf eine aktuellere Umsatz-Messung dahingehend umgestellt werden, dass der im Erhebungsjahr 2020 erzielte Umsatz maßgeblich für den für 2020 zu messenden wirtschaftlichen Vorteil ist. Dies darf, weil es sich nicht auf seltene Ausnahmefälle beschränkt, nicht durch Einzelfallentscheidung der Verwaltung im Wege abweichender Festsetzung aus Billigkeitsgründen bewerkstelligt werden, sondern bedarf genereller Regelung, die den „Maßstab“ der Abgabe betrifft und somit gemäß § 2 Abs. 1 Satz 2 NKAG in der Satzung bestimmt werden muss.

Hiernach wird für Artikel 2 der Änderungssatzung folgender § 3a Abs. 2 TBS vorgeschlagen:

**(2) Für die Maßstabskomponente Umsatz gilt § 3 Abs. 2 dieser Satzung mit der abweichenden Maßgabe, dass anstelle des im vorvergangenen Jahr erzielten Umsatzes der im Erhebungsjahr selbst erzielte Umsatz die Bemessungsgrundlage bildet.**

## 2. Maßstabskomponente Vorteilssatz

Die Maßstabskomponente „Vorteilssatz“, wie sie durch § 3 Abs. 3 TBS in Verbindung mit der Betriebsartentabelle der Satzung geregelt ist, beruht auf einer Ermittlung des Verhältnisses der geschätzten tourismusbedingten Branchenumsätze zu den örtlich in den betreffenden Branchen erzielten Gesamtumsätzen.

Beide Zahlen in dieser Verhältnisrechnung beruhen auf Daten, die erst nach Ende des Jahres 2020 feststellbar sind. Vor Beschluss der hiermit vorgeschlagenen Änderungssatzung lassen sie sich nicht hinreichend realitätsnah vorausveranschlagen, weil der Unsicherheitsfaktor zu groß ist. Daraus, dass im Rahmen der Beitragssatz-Kalkulation, dort bei der Summierung der Vorteilseinheiten, anhand der bisher festgestellten Übernachtungs- und Tagesgästepersonen hochrechnend mittelbar die Umsätze veranschlagt werden konnten, lässt sich nicht mit hinreichender Wahrscheinlichkeit auf die Tagesausgaben der Gäste für die verschiedenen touristischen Bedarfssparten schließen; von diesen Tagesausgaben hängen aber die Vorteilssätze wesentlich ab.

Infolgedessen kann die satzungsmäßige Änderung der Vorteilssätze für das Erhebungsjahr 2020 erst dann erfolgen, wenn belastbare Daten über das in 2020 geänderte Ausgabeverhalten der Touristen vom DWIF oder vergleichbaren Tourismusforschungsinstituten veröffentlicht sind (womit erst in 2021 zu rechnen ist), die endgültigen Übernachtungs- und Tagesgästepersonen von der WTG sowie die von den Beitragspflichtigen erzielten Umsätze von der Verwaltung abschließend festgestellt sind.

Der somit erst rückwirkend mögliche Satzungsbeschluss über die Änderung der Vorteilssätze kann daher verwaltungsseitig frühestens im vierten Quartal 2021 vorbereitet werden.

Es sollte aber zur Vermeidung allzu vieler Rechtsbehelfsverfahren gegen jene weitere künftige Änderungssatzung und/oder gegen die auf deren Grundlage vorzunehmende endgültige Beitragsfestsetzung schon in der jetzt anstehenden 3. Änderungssatzung darauf hingewiesen werden, dass die Vorteilssätze später noch rückwirkend geändert werden. Dies dient auch der rechtlichen Absicherung des erforderlichen längeren Aufschubs der endgültigen Festsetzung bis voraussichtlich in das Jahr 2022 hinein, um einer allzu großen Häufung von Untätigkeitsklagen beim Verwaltungsgericht Oldenburg vorzubeugen.

Hiernach wird für Artikel 2 der Änderungssatzung folgender § 3a Abs. 3 TBS vorgeschlagen:

**(3) Für die Maßstabskomponente Vorteilssatz gilt § 3 Abs. 3 dieser Satzung mit der Maßgabe, dass die Vorteilssätze in der Anlage zu dieser Satzung nach Ablauf des Erhebungsjahres rückwirkend neu bestimmt werden.**

### 3. Maßstabskomponente Gewinnsatz

Wie bereits in obigen Vorbemerkungen (oben zu B., Seite 5) dargelegt, werden voraussichtlich die Gewinnsätze (§ 3 Abs. 4 TBS) gerade für die besonders tourismusrelevanten Branchen (Gastgewerbe) im Wirtschaftsjahr 2020 bei weitem nicht mehr das Niveau derjenigen Zeiträume erreichen, aus denen sie zuletzt („Richtsatzsammlung 2018“) vom Bundesfinanzministerium ermittelt worden waren. Daher wird es für eine vorteilsgerechte Beitragsbemessung von besonderer Wichtigkeit sein, die Gewinnsätze an die Verhältnisse des Corona-Krisenjahres 2020 anzupassen.

Auch diese werden auf abschließenden bundesweiten Feststellungen der Betriebsergebnisse des Wirtschaftsjahres 2020 beruhen; solche Feststellungen werden voraussichtlich der "Richtsatzsammlung 2020" des Bundesfinanzministeriums zugrunde liegen. Da diese erfahrungsgemäß nicht vor dem Sommer des Folgejahres veröffentlicht wird, ist auch die rückwirkende Anpassung der Gewinnsätze nicht vor dem letzten Quartal 2021 möglich.

Daher können auch die Gewinnsätze nicht bereits mit der jetzt zu beschließenden 3. Änderungssatzung neu in der Betriebsartentabelle beziffert werden, vielmehr kann dies ebenfalls erst mit der künftigen Änderungssatzung, zusammen mit der Neubestimmung der Vorteilsätze für das Krisenjahr 2020, geschehen.

Auch hierzu (vgl. bereits oben zu 2. am Ende) ist anzuraten, schon in der jetzt anstehenden 3. Änderungssatzung zu regeln, dass die Vorteilsätze nur vorläufig bestimmt sind und später noch rückwirkend geändert werden.

Hiernach wird für Artikel 2 der Änderungssatzung folgender § 3a Abs. 4 TBS vorgeschlagen:

(4) Für die Maßstabskomponente Gewinnsatz gilt § 3 Abs. 4 dieser Satzung mit der Maßgabe, dass die Gewinnsätze in der Anlage zu dieser Satzung nach Ablauf des Erhebungsjahres rückwirkend neu bestimmt werden.

### E. Zu Artikel 3 – Änderung des Heranziehungsverfahrens

#### 1. Zu Ziffer 1.: Entstehung der Vorausleistungsschuld

Neben dem oben dargelegten corona-bedingten Anlass für eine Satzungsänderung besteht außerdem noch das Erfordernis, das Vorausleistungsverfahren um eine Detailregelung zu ergänzen:

Das Niedersächsische OVG hat mit Urteil vom 26.5.2020<sup>11</sup> festgestellt, die Satzungsvorschriften über die Vorausleistung seien rechtsunwirksam, wenn der *Zeitpunkt der Entste-*

<sup>11</sup> - 9 KN 128/18 -, juris RandNr. 302-303.

hung des Vorausleistungsanspruches der Gemeinde nicht in der Satzung bestimmt ist. Gestützt wird diese Ansicht auf die Gesetzesvorschrift, wonach die Satzung u.a. die „Entstehung der Schuld“ bestimmen muss (§ 2 Abs. 1 S. 2 NKAG).

( Diese Gesetzesvorschrift war bislang allgemein stets dahin verstanden worden, sie betreffe nur den kraft Satzung entstehenden Abgabensanspruch als solchen, während man die Vorausleistung als für eine unselbständige Nebenforderung ansah. In dem mit o.g. Urteil entschiedenen Fall fiel jedoch auf, dass die Satzung es völlig unregelt und somit dem Ermessen der Verwaltung überlassen hatte, wann nun eigentlich im Erhebungsjahr die faktische Zahlungspflicht anfallen soll. Insofern ist ja die Vorausleistung aus wirtschaftlich-liquiditätsmäßiger Sicht des Beitragspflichtigen die Hauptsache, während die endgültige Festsetzung ihm zumeist keinen Geldabfluss mehr abverlangt. )

Deswegen wird hiermit zwecks Sicherung des Rechtsanspruches der Gemeinde auf Vorausleistungen empfohlen, die Satzung in § 5 in seinem der Vorausleistung gewidmeten Absatz 3 zu ergänzen um einen neuen Satz 4, lautend wie folgt:

... Die Vorausleistungsschuld entsteht mit der Bekanntgabe des Bescheides über die Heranziehung zur Vorausleistung.

## 2. Zu Ziffer 2.: Beitragsfestsetzung 2020; Vorausleistungsmaßstab 2021

Die Neueinfügung der Sondervorschrift § 3a TBS zum Beitragsmaßstab zwecks Wiederherstellung der Vorteilsgerechtigkeit im Corona-Krisenjahr 2020, bleibt nicht ohne Auswirkungen auf das Heranziehungsverfahren, und zwar sowohl für das Erhebungsjahr 2020 als auch auf das Folgejahr 2021, wie folgt:

Zum einen muss dem überflüssigen Verwaltungsaufwand und den Prozesskostenlast-Risiken vorgebeugt werden, die daraus erwachsen, dass die Beitragspflichtigen aufgrund ihrer erfolgten Heranziehung zu Vorausleistungen auf die Beitragsschuld 2020 einen Rechtsanspruch auf die endgültige Festsetzung – evtl. gerichtlich mit Verpflichtungsklage – geltend machen können, bevor die Gemeinde überhaupt in der Lage ist, per Änderungssatzung den endgültigen Maßstab zu § 3 Abs. 3 und 4 TBS zu regeln. Denn dies wird hinsichtlich der Gewinnsätze (§ 3a Abs. 4 TBS) frühestens mit Veröffentlichung der „Richtsatzsammlung 2020“ durch das Bundesfinanzministerium der Fall sein, was nicht vor 4. Quartal 2021 zu erwarten ist. Mindestens ebenso lange Zeit wird es in Anspruch nehmen, die in 2020 erzielten Umsätze aller Beitragspflichtigen komplett zu ermitteln und den Betriebsarten zuzuordnen, um erst auf dieser Basis die Vorteilssätze (§ 3a Abs. 3 TBS) an die besonderen touristischen Verhältnisse des Jahres 2020 anpassen zu können.

Aufgrund dieser zeitlichen Hindernisse vor der rückwirkenden Maßstabsänderung nach § 3a TBS wird die endgültige Festsetzung für das Erhebungsjahr 2020 sich in einem Umfang verzögern, der mit den Zulässigkeitsvoraussetzungen für eine Verpflichtungsklage nicht abgestimmt ist, d.h. eine Klage auf Verpflichtung zur endgültigen Festsetzung kann aufgrund des § 75 VwGO je nach Rechtsmeinung des Verwaltungsgerichts durchaus für zulässig

befunden werden, bevor die Gemeinde den endgültigen Vorteilsmaßstab für eine rechtssichere endgültige Beitragsfestsetzung ermittelt und satzungsmäßig bestimmt hat.

Um dem vorzubeugen, sollte eine extra für die Bewältigung der Corona-Krise in § 5 TBS einzufügende Vorschrift regeln, dass kein Festsetzungsanspruch bestehen kann, bevor die Maßstabsanpassung im Sinne von § 3a TBS umgesetzt ist. Um den Zusammenhang dieser Verfahrensvorschrift mit der Sonder-Maßstabsvorschrift § 3a deutlich zu machen – auch im Hinblick auf eine künftige Streichung der Corona-Sondervorschriften aus der Satzung – wird hiermit vorgeschlagen, die Bezifferung in § 5 TBS auf „Abs. 3a“ lauten zu lassen.

Außerdem anzupassen ist die Bemessung der Vorausleistung für 2021, denn diese kann nicht mehr sinnvoll nach der „Vorjahresfestsetzung“ erfolgen, weil diese (die Festsetzung für 2020) zum einen im Vorausleistungsjahr 2021 noch gar nicht möglich sein wird, zum anderen wahrscheinlich die Vorteilsverhältnisse des Jahres 2021 nicht angemessen widerspiegelt. Wahrscheinlicher ist es, dass der Umsatz des Jahres 2019, da frei von lockdownbedingten Tourismusausfällen, dem Umsatz des Jahres 2021 eher vergleichbar ist, dies in der Annahme, dass es in 2021 nicht mehr zu Lockdown-Maßnahmen kommen wird. Daher sollte die Vorausleistungs-Bemessungsgrundlage von „Vorjahresfestsetzung“ geändert werden in: „Vorvorjahresfestsetzung“. Der Nachteil der Aktualitätseinbuße des zugrunde zu legenden Umsatzes um ein weiteres Jahr (aus dem Wirtschaftsjahr 2017 anstatt sonst, nach bisherigem Maßstab, aus dem Wirtschaftsjahr 2018) fällt nach Abwägung mit dem Belang der Verwaltungspraktikabilität nicht dermaßen ins Gewicht, dass stattdessen eine Schätzung des 2021er Umsatzes rechtlich als zwingend vorzugswürdig und geboten erscheint.

Nach alledem (zu Ziffer 1. und 2.) wird für die Sonderregelung zum Heranziehungsverfahren der folgende Abs. 3a vorgeschlagen:

**(3a) Die Beitragsfestsetzung für das Erhebungsjahr 2020 erfolgt nach der rückwirkenden Änderung der Vorteils- und Gewinnsätze gemäß § 3a dieser Satzung. Für die Vorausleistung für das Erhebungsjahr 2021 wird im Falle der Bemessung nach Absatz 3 Satz 3 der für die Vorvorjahresfestsetzung erklärte Umsatz zugrunde gelegt.**

Bochum, den 10.11.2020

gez. Elmenhorst  
Fachanwalt für Verwaltungsrecht