

<b>Gericht:</b>	Verwaltungsgerichtshof Baden-Württemberg 2. Senat	<b>Quelle:</b>	
<b>Entscheidungsdatum:</b>	31.07.2020	<b>Normen:</b>	Art 3 Abs 1 GG, § 95 AO 1977, § 2 Abs 1 KAG BW, § 2 Abs 2 S 1 KAG BW, § 3 Abs 1 Nr 3a KAG BW, § 44 Abs 1 KAG BW, § 43 Abs 1 S 1 KAG BW vom 04.05.2009, § 43 Abs 2 KAG BW vom 04.05.2009, § 43 Abs 3 Nr 1 KAG BW vom 04.05.2009, § 43 Abs 3 Nr 2 KAG BW vom 04.05.2009
<b>Aktenzeichen:</b>	2 S 2777/19		
<b>Dokumenttyp:</b>	Urteil		

### Kurtaxepflicht ortsfremder Personen - Montagearbeiter

#### Leitsatz

1. Die Kurtaxepflicht ortsfremder Personen, die nicht in der Fremdenverkehrsgemeinde, sondern außerhalb der Gemeinde arbeiten oder in Ausbildung stehen und in der Gemeinde lediglich übernachten, verstößt weder gegen § 43 Abs. 2 Satz 3 KAG 2009 (juris: KAG BW) noch gegen den Grundsatz der Belastungsgleichheit aus Art. 3 Abs. 1 GG. Dies gilt auch, soweit es sich bei diesen Personen um Montagearbeiter handelt. (Rn.115)(Rn.123)
2. § 2 Abs. 2 Satz 1 KAG (juris: KAG BW) ist sachgerecht so auszulegen, dass Mängel bei der Beschlussfassung über Abgabensätze grundsätzlich nur beachtlich sind, wenn sie zu einer mehr als geringfügigen Kostenüberdeckung führen. Haben diese Mängel nur eine geringfügige Kostenüberdeckung zur Folge oder bleibt es trotz dieser Mängel bei einer Kostendeckung oder sogar einer Kostenunterdeckung, sind Mängel bei der Beschlussfassung über Abgabensätze in der Regel unbeachtlich. In diesem Fall soll die einzelne Ermessenserwägung des Rechtssetzungsorgans nach dem Willen des Gesetzgebers grundsätzlich hinter der Gesamtaussage, einen bestimmten Abgabensatz zu wollen, zurücktreten. (Rn.163)
3. Auch soweit ein - für sich genommen beachtlicher und zur Teilnichtigkeit der Satzung führender - Fehler bei der Bestimmung des Kreises der Beitragspflichtigen mittelbar Auswirkungen auf die Kalkulation hat, betreffen diese Auswirkungen unmittelbar den Rechenvorgang über den Abgabensatz und damit den Anwendungsbereich des § 2 Abs. 2 Satz 1 KAG (juris: KAG BW).(Rn.166)

#### Fundstellen

ESVGH 71, 62 (Leitsatz)  
VBIBW 2021, 161-169 (Leitsatz und Gründe)

#### weitere Fundstellen

DÖV 2020, 1039 (Leitsatz)

#### Verfahrensgang

vorgehend VG Karlsruhe, 9. Juli 2019, Az: 8 K 15597/17, Urteil

#### Tenor

Auf die Berufung des Klägers wird das Urteil des Verwaltungsgerichts Karlsruhe vom 9. Juli 2019 - 8 K 15597/17 - geändert. Der Bescheid der Beklagten vom 26. März 2015 und der Wider-

spruchsbescheid des Landratsamtes Calw vom 9. Oktober 2017 werden insoweit aufgehoben, als der Kläger zu einer Fremdenverkehrsabgabe in Höhe von 513,- EUR herangezogen wurde.

Im Übrigen wird die Klage abgewiesen und die Berufung zurückgewiesen.

Die Kosten des Verfahrens in beiden Rechtszügen tragen der Kläger zu 83 % und die Beklagte zu 17 %.

Die Revision wird nicht zugelassen.

## **Tatbestand**

- 1 Der Kläger, der im Gemeindegebiet der Beklagten eine Pension betreibt, wendet sich gegen die Heranziehung zu einer Kurtaxe und einem Fremdenverkehrsbeitrag für das Jahr 2012.
- 2 Die Satzung der Beklagten über die Erhebung einer Kurtaxe vom 21.12.2011, rückwirkend zum 01.01.2012 geändert durch die 1. Änderungssatzung vom 28.03.2012 (im Folgenden: Kurtaxensatzung - KTS), lautet auszugsweise wie folgt:
- 3 **§ 1**  
**Erhebung einer Kurtaxe**
- 4 Die Stadt erhebt zur teilweisen Deckung ihres Aufwands für die Herstellung und Unterhaltung der zur Kur- und Erholungszwecken bereitgestellten Einrichtungen und für die zu diesem Zweck durchgeführten Veranstaltungen eine Kurtaxe.
- 5 **§ 2**  
**Kurtaxepflichtige**
- 6 (1) Kurtaxepflichtig sind alle Personen, die sich in der Stadt und den Stadtteilen aufhalten, aber nicht Einwohner der Stadt sind (ortsfremde Personen) und denen die Möglichkeit zur Benutzung der Einrichtungen und zur Teilnahme an den Veranstaltungen i.S. von § 1 geboten ist.
- 7 (2) Kurtaxepflichtig sind auch die Einwohner der Stadt und der Stadtteile, die den Schwerpunkt der Lebensbeziehung in einer anderen Gemeinde haben und nicht in der Stadt arbeiten oder in Ausbildung stehen.
- 8 (3) Kurtaxepflichtig sind darüber hinaus auch ortsfremde Personen im Sinne von § 43 II S. 2 KAG, die sich aus beruflichen Gründen zur Teilnahme an Tagungen oder sonstigen Veranstaltungen in der Gemeinde aufhalten.
- 9 **§ 3**  
**Maßstab und Satz der Kurtaxe**
- 10 (1) Die Kurtaxe beträgt je Person und Aufenthaltstag in der Stadt mit den Ortsteilen Unteres Gaistal und Kullenmühle
- 11 a) in der Hauptsaison 2,50 Euro  
b) in der Nebensaison 2,00 Euro
- 12 (2) Die Kurtaxe beträgt je Person und Aufenthaltstag in den Stadtteilen Bernbach, Neusatz und Rotensol mit den Gebieten Althof, Oberes Gaistal, Zieflensberg und Aschenhütte
- 13 a) in der Hauptsaison 1,70 Euro  
b) in der Nebensaison 1,20 Euro
- 14 (3) Die Kurtaxe beträgt je Person und Aufenthaltstag auf dem Campingplatz während der Öffnungszeiten vom 01.04.-31.10. 2,50 Euro.

15 (4) Die Hauptsaison umfasst den Zeitraum vom 01.01. bis 15.11. und vom 16.12. bis 31.12.; die Nebensaison den Zeitraum vom 16.11. bis 15.12.

16 (5) Der Tag der Ankunft und der Tag der Abreise werden zusammen als ein Aufenthaltstag gerechnet.

(...)

17 **§ 5**  
**Befreiungen von der Kurtaxe**

18 Von der Entrichtung der Kurtaxe sind befreit:

- 19 a) Ortsfremde Personen, die sich in der Stadt nicht länger als ein Tag aufhalten (Passanten). Für die Berechnung dieser Frist gilt § 3 Abs. 5 entsprechend.  
b) Kinder bis zum vollendeten 14. Lebensjahr.  
c) Familienbesucher von Einwohnern, die in deren Haushalt unentgeltlich aufgenommen werden.  
d) Teilnehmer von Schullandheimen und Schulen.  
e) Kranke und Schwerbehinderte, solange sie nicht in der Lage sind (z.B. bei Bettlägerigkeit), Kureinrichtungen oder Veranstaltungen zu besuchen und dies durch ärztliches Zeugnis nachweisen.

20 **§ 6**  
**Ermäßigung von der Kurtaxe**

21 (1) Die Kurtaxe wird auf Antrag ermäßigt für

- 22 a) Schwerbeschädigte, Blinde und Körperbehinderte mit mindestens 80 v.H. Minderung der Erwerbsfähigkeit um 20 v.H.,  
b) Die in der öffentlichen Krankenpflege tätigen Personen ohne eigenes Einkommen, denen die Kosten des Kuraufenthaltes von einem Mutterhaus oder Orden ersetzt werden um 50 v.H.,  
c) Tagungen auf jeweils 1,00 EUR Kurtaxe pro Übernachtung im Stadtgebiet mit den Stadtteilen,  
d) Geschäftsreisende auf jeweils 1,00 Euro Kurtaxe pro Übernachtung im Stadtgebiet mit den Stadtteilen. Geschäftsreisende sind ortsfremde Personen die in Bad Herrenalb übernachten, aber weder in der Gemeinde arbeiten noch in Ausbildung stehen.

23 (2) Für die Berechnung der Ermäßigungen gilt § 3 Abs. 5 entsprechend, Anträge auf Befreiung von der Kurtaxe oder auf Ermäßigung der Kurtaxe sind spätestens am Tag der Anreise bei der Stadt (Kurtaxeabrechnungsstelle) einzureichen.

(...)

(...)

24 **§ 8**  
**Entstehung und Fälligkeit der Kurtaxe**

25 (1) Die Kurtaxe entsteht am Tag der Ankunft einer kurtaxepflichtigen Person in der Stadt. Die Kurtaxe wird am letzten Aufenthaltstag in der Stadt fällig.  
(...)

26 **§ 9**  
**Meldepflicht**

27 (1) Wer Personen gegen Entgelt beherbergt, einen Campingplatz oder seine Wohnung als Ferienwohnung ortsfremden Personen gegen Entgelt zur Verfügung stellt, ist verpflichtet, bei ihm verweilende Personen innerhalb von einem Tag nach Ankunft bzw. Abreise an- bzw. abzumelden.  
(...)

28 (5) Für die Meldung sind die von der Stadt ausgegebenen Vordrucke zu verwenden.

29 **§ 10**  
**Einzug und Abführung der Kurtaxe**

30 (1) Die nach § 9 Abs. 1 und 2 Meldepflichtigen haben, soweit nicht nach § 8 Abs. 2 ein Kurtaxebescheid ergeht, die Kurtaxe von den kurtaxepflichtigen Personen einzuziehen und an die Stadt abzuführen. Sie haften der Stadt gegenüber für den vollständigen und richtigen Einzug der Kurtaxe.

31 (2) Weigert sich eine kurtaxepflichtige Person, die Kurtaxe zu entrichten, hat dies der Meldepflichtige der Stadt unverzüglich unter Angabe von Name und Adresse des Kurtaxepflichtigen zu melden.

32 (3) Die im Laufe eines Kalendermonats fällig gewordenen Beträge an Kurtaxe sind jeweils bis zum 10. des folgenden Monats an die Stadt abzuführen.

(...)

33 Die Satzung der Beklagten über die Erhebung einer Abgabe zur Förderung des Fremdenverkehrs vom 06.03.1980, zuletzt geändert durch die Satzung zur Anpassung örtlicher Satzungen an den Euro (Euro-Anpassungs-Satzung) vom 24.10.2001 (im Folgenden: Fremdenverkehrsabgabesatzung - FVAS), enthält folgende Bestimmungen:

34 **§ 1**  
**Abgabepflicht**

35 (1) Von allen natürlichen und juristischen Personen, denen in der Stadt Bad Herrenalb aus dem Kurbetrieb oder dem Fremdenverkehr unmittelbar oder mittelbar besondere wirtschaftliche Vorteile erwachsen, wird eine Abgabe (Fremdenverkehrsabgabe) erhoben.

36 (2) Abgabepflichtig sind insbesondere:

37 a) (...)

b) Unternehmer von Hotel-, Gast-, Schankwirtschafts- und Restaurationsbetrieben, Kaffeehäusern, Konditoreien, Bierbrauereien, Bierniederlagen, Milchtrinkhallen und Milchbarbetrieben, Getränkehandlungen jeder Art (einschließlich Wein-, Spirituosen-, Mineralwasserbetrieben usw.), Tabakwarenhandlungen, Nahrungs- und Genußmittelgeschäften, Campingplätzen,  
(...)

(...)

38 **§ 3**  
**Gegenstand der Abgabe**

39 (1) Die Abgabe bemißt sich nach den besonderen wirtschaftlichen Vorteilen, insbesondere den Mehreinnahmen (Reineinnahmen), die dem Abgabepflichtigen aus dem Kurbetrieb oder dem Fremdenverkehr in der Gemeinde erwachsen. Maßgebend sind die Mehreinnahmen des Kalenderjahres, das dem Erhebungszeitraum (§ 5 Abs. 1) vorangegangen ist. Tritt die Abgabepflicht erst im Laufe des Kalenderjahres (Haushaltsjahr) ein, werden für die erstmalige Berechnung der Fremdenverkehrsabgabe die Mehreinnahmen des Erhebungszeitraumes zugrunde gelegt.

40 (2) Die besonderen wirtschaftlichen Vorteile werden in einem Meßbetrag ausgedrückt, den die Stadt durch Schätzung ermittelt (Vorteilschätzung aus dem Kurbetrieb und Fremdenverkehr). Dabei sind insbesondere Art, Umfang und Ertragsfähigkeit des Unternehmens, Lage und Größe der Geschäftsräume, Größe und Verhältnisse der Kundschaft, Betriebsweise sowie die Zahl der anwesenden Fremden und die Zeitspanne zu berücksichtigen, in der das Unternehmen innerhalb des Kalenderjahres betrieben wird.

41 (3) Bei Privatzimmervermietern und anderen Personen, die Wohnungen oder Zimmer vorübergehend an Fremde vermieten, bemißt sich die Abgabe abweichend von Absatz 1 und 2 nach der Zahl der Übernachtungen im Erhebungszeitraum. Besondere wirtschaftliche Vorteile, welche diesen Abgabepflichtigen neben den Einnahmen aus der Fremdenbeherbergung haben, werden zusätzlich nach Abs. 3 ermittelt.

42 **§ 4**  
**Höhe der Abgabe**

43 (1) Die Abgabe beträgt für ein Haushaltsjahr 7,0 v.H. (Hebesatz) des Meßbetrags nach § 3 Abs. 2.

44 (2) Bei Fremdenverkehrsbetrieben, die Einnahmen aus der Unterkunft und Verpflegung von Gästen haben (Hotels, Gasthöfe, Fremdenheime mit und ohne Verpflegung, Kurhäuser, Sanatorien, Erholungs- und Ferien-, Kinder- und Krankenheime, Anstalten und Kliniken) beträgt die Abgabe abweichend von Absatz 1, mindestens den Betrag, der sich bei Zugrundelegung der Übernachtungszahlen im Erhebungszeitraum unter Anwendung der Beträge von Absatz 3 ergeben würde.

45 (3) Für Privatzimmervermieter und andere Personen, die Wohnungen oder Zimmer vorübergehend an Fremde vermieten (vgl. § 3 Abs. 3) beträgt die Abgabe, abweichend von Absatz 1 je Übernachtung, abweichend von Absatz 1 je Übernachtung 0,20 EUR, mindestens jedoch 20,00 EUR, wenn für den Erhebungszeitraum im Durchschnitt weniger als 100 Übernachtungen je Bett nachgewiesen werden.  
(...)

(...)

46 **§ 5**  
**Entstehen der Abgabeschuld und Veranlagung**

47 (1) Die Abgabe wird für das Haushaltsjahr (Kalenderjahr) erhoben, in den die Voraussetzungen des § 1 gegeben sind (Erhebungszeitraum). Die Abgabeschuld entsteht am 1. Januar des Haushaltsjahres. (...)  
(...)

(...)

48 **§ 7**  
**Abgabebescheid**

49 (1) Die Stadt teilt dem nach § 3 Abs. 2 veranlagten Abgabepflichtigen jährlich die für das Haushaltsjahr festgesetzte oder die sich nach § 5 Abs. 2 Satz 1 ergebende Abgabeschuld durch schriftlichen Bescheid (Abgabebescheid) mit.  
(...)

(...)

50 Mit undatiertem Bescheid zog die Beklagte den Kläger für den Zeitraum vom 01.01.2012 bis zum 31.12.2012 für 360 Personen und 2.565 Nächte zu einer Kurtaxe in Höhe von 6.412,50 EUR und zu einer Fremdenverkehrsabgabe in Höhe von 513,- EUR, das heißt insgesamt zu 6.925,50 EUR, heran.

51 Auf den Widerspruch des Klägers, mit dem er geltend machte, bei den für die Kurtaxe berücksichtigten Übernachtungen handele es sich um beruflich veranlasste Übernachtungen von Montagearbeitern, hob die Beklagte diesen Bescheid auf und zog den Kläger mit Bescheid vom 26.03.2015 für den Zeitraum vom 01.01.2012 bis zum 31.12.2012 für 360 Personen und 2.565 Nächte zu einer nach § 6 Abs. 1d KTS ermäßigten Kurtaxe in Höhe von 2.565,- EUR und zu einer Fremdenverkehrsabgabe in Höhe von 513,- EUR, das heißt insgesamt zu 3.078,- EUR, heran.

52 Den vom Kläger gegen den geänderten Bescheid erhobenen Widerspruch wies das Landratsamt Calw mit Widerspruchsbescheid vom 09.10.2017, der am 16.10.2017 zugestellt wurde, zu-

- rück. Die auf den vorliegenden Rechnungen bezeichneten „Monteure“ seien Geschäftsreisende im Sinne des § 6 Abs. 1d KTS. Zwar seien diese nur dann kurtaxepflichtig, wenn sie nicht im Gemeindegebiet der Beklagten arbeiteten. Ob die Montagearbeiter in oder außerhalb der Kurgemeinde gearbeitet hätten, sei jedoch aus den Rechnungen nicht ersichtlich. Der Kläger sei verpflichtet, die für die Abgabenerhebung erheblichen Tatsachen vollständig und wahrheitsgemäß offen zu legen; hierzu habe er im Widerspruchsverfahren nochmals Gelegenheit erhalten. Allein beruflich bedingte Aufenthalte seien nicht generell von der Kurtaxepflicht ausgenommen.
- 53 Der Kläger hat am 16.11.2017 beim Verwaltungsgericht Karlsruhe Klage erhoben, die das Verwaltungsgericht mit angegriffenem Urteil vom 09.07.2019 abgewiesen hat. Zur Begründung hat das Verwaltungsgericht zusammengefasst ausgeführt, sowohl die Heranziehung des Klägers zu einer Kurtaxe in Höhe von 2.565,- EUR als auch die Erhebung einer Fremdenverkehrsabgabe in Höhe von 513,- EUR begegneten keinen Bedenken.
- 54 Rechtsgrundlage für die Heranziehung des Klägers zur Haftung für die von ihm einzuziehende Kurtaxe sei die auf Grundlage des § 43 des Kommunalabgabengesetzes in der Fassung vom 04.05.2009 (im Folgenden: KAG 2009) erlassene Kurtaxesatzung. Zwar verstoße diese wegen einer fehlenden Ausnahmegvorschrift für ortsfremde Personen, die in der Gemeinde arbeiteten oder in Ausbildung stünden, gegen § 43 Abs. 2 Satz 3 KAG 2009. Dies führe jedoch nicht zu ihrer Gesamtnichtigkeit.
- 55 Der Kreis der Kurtaxeschuldner und der Gegenstand der Kurtaxe seien gesetzlich durch § 43 KAG 2009 vorgegeben. Gemeindliche Satzungen könnten sich nur in dem vorgegebenen landesrechtlichen Rahmen bewegen und den Kreis der Beitragspflichtigen darüber hinaus weder erweitern noch beschränken. § 2 KTS sehe entgegen der gesetzlichen Vorgabe in § 43 Abs. 2 Satz 3 KAG 2009 keine Ausnahme für ortsfremde Personen vor, die in der Gemeinde arbeiteten oder dort in Ausbildung stünden. Aus dem Ermäßigungstatbestand in § 6 Abs. 1d KTS für ortsfremde Personen, die im Gemeindegebiet der Beklagten übernachteten, aber weder in der Gemeinde arbeiteten noch in Ausbildung stünden, lasse sich nicht mit hinreichender Bestimmtheit ableiten, dass ortsfremde Personen, die in der Gemeinde arbeiteten oder in Ausbildung stünden, nicht zum Kreis der kurtaxepflichtigen Personen gehörten. Soweit die Beklagte geltend mache, es entspreche der Praxis in der Gemeinde, für ortsfremde Personen, die in der Gemeinde arbeiteten oder in Ausbildung stünden, keine Kurtaxe zu erheben, sei dies für die Wirksamkeit der Regelung in § 2 KTS unerheblich. Denn maßgeblich für die Beurteilung der Wirksamkeit der Satzung sei allein deren Inhalt.
- 56 Der Verstoß gegen § 43 Abs. 2 Satz 3 KAG 2009 führe jedoch nicht zur Gesamtnichtigkeit der Kurtaxesatzung. Einzelne Rechtsfehler hätten nicht die Gesamtnichtigkeit zur Folge, wenn die übrigen Regelungen für sich betrachtet auch ohne den nichtigen Teil noch sinnvoll seien und darüber hinaus mit Sicherheit anzunehmen sei, dass sie auch ohne den zur Unwirksamkeit führenden Teil erlassen worden wären. Vorliegend habe die Beklagte in § 2 Abs. 1 KTS durch die Nichtaufnahme der in § 43 Abs. 2 Satz 3 KAG 2009 vorgesehenen Ausnahme den Kreis der kurtaxepflichtigen Personen zu weit gezogen. Für den Personenkreis der ortsfremden Personen, die in der Gemeinde arbeiteten oder in Ausbildung stünden, stelle sich die Kurtaxesatzung als unwirksam dar. Dieser Personenkreis könne jedoch aus dem von § 2 Abs. 1 KTS erfassten Kreis der Kurtaxepflichtigen hinweggedacht werden, ohne dass dieser Kreis hierdurch zu unbestimmt werde. Die Heranziehung der übrigen ortsfremden Personen, die nicht in der Gemeinde arbeiteten oder in Ausbildung stünden, bleibe weiterhin sinnvoll und entspreche dem Willen des Satzungsgebers.
- 57 Soweit durch die Kurtaxesatzung ortsfremde Personen (z.B. Montagearbeiter), die nicht in der Gemeinde arbeiteten oder in Ausbildung stünden, als kurtaxepflichtig bestimmt würden, stehe dies nicht im Widerspruch zu § 43 Abs. 2 Satz 3 KAG 2009 und Art. 3 Abs. 1 GG. Nach dem eindeutigen Wortlaut des § 43 Abs. 2 Satz 3 KAG 2009 werde die Kurtaxe nicht von solchen ortsfremden Personen erhoben, die in der Gemeinde arbeiteten oder in Ausbildung stünden oder sich aus beruflichen Gründen zur Teilnahme an Tagungen oder sonstigen Veranstaltungen in der Gemeinde aufhielten. Die Formulierung „in der Gemeinde“ mache deutlich, dass nur solche Ortsfremden von der Ausnahme erfasst seien, die in der Kur- oder Fremdenverkehrsgemeinde arbeiteten. Für dieses Verständnis spreche auch § 43 Abs. 2 Satz 3 KAG in der Fassung vom 07.11.2017. In der neugefassten Vorschrift betone der Gesetzgeber durch das Einfügen des Wortes „dort“ den Bezug zu der Kurgemeinde. Nach der Gesetzesbegründung sei hiermit die Klarstellung bezweckt, dass nur solche ortsfremden Personen, die in der Gemeinde arbeiteten

oder dort in Ausbildung stünden, nicht zum Kreis der kurtaxepflichtigen Personen gehörten (LT.-Drs. 16/2657, S. 15).

- 58 Die Vorschrift des § 43 Abs. 2 Satz 3 KAG 2009 sei auch nicht teleologisch dahingehend auszu-legen, dass sie auch ortsfremde Personen erfasse, die nicht in der Gemeinde arbeiteten oder in Ausbildung stünden. Nach § 43 Abs. 2 Satz 1 KAG 2009 werde die Kurtaxe von allen Personen erhoben, die sich in der Gemeinde aufhielten, aber nicht Einwohner der Gemeinde seien (orts-fremde Personen), und denen die Möglichkeit zur Benutzung der Einrichtungen und zur Teilnah-me an den Veranstaltungen geboten sei. Bei ortsfremden Personen, die sich in der Gemeinde aufhielten, werde vermutet, dass sie sich wegen der Benutzungs- und Teilnahmemöglichkeiten dort aufhielten. Nur wenn der anderweitige Aufenthaltszweck bei typisierender Betrachtung die (objektiv bestehende) Möglichkeit zur Inanspruchnahme der Kur- und Erholungseinrichtungen vollständig entwerfe und lediglich als theoretische Möglichkeit ohne praktische Bedeutung be- stehen lasse, wie dies insbesondere bei ortsfremden Personen der Fall sei, die im Kurgemeinde ar-beiteten oder ausgebildet würden, entfalle die Kurtaxepflicht. Die Tatbestandsvoraussetzung des Aufenthalts zu Kur- und Erholungszwecken sei weit zu verstehen und erst dann zu vernei-nen, wenn dieses Motiv völlig in den Hintergrund trete. Dafür komme es nicht auf die unüber-prüfbare innere Absicht ortsfremder Personen an, sondern nur auf die nach außen tretenden, verfestigten und von Dritten nachprüfbareren Umstände des Aufenthalts. Die Gemeinde dürfe bei ortsfremden Personen, bei denen ein offensichtlicher Ausschluss der Nutzungsmöglichkeit nicht gegeben sei, von der widerlegbaren Vermutung ausgehen, dass es ihnen rechtlich und tatsäch-lich möglich sei, die Kur- und Erholungseinrichtungen, zu deren Aufwandsdeckung die Kurtaxe erhoben werde, zu benutzen. Dies ergebe sich daraus, dass die Kurtaxepflicht ortsfremder Über-nachtungsgäste nach der Konzeption des Gesetzes die Regel und eine Freistellung von der Kur-taxepflicht die Ausnahme sei. Auch seien der Kurtaxepflichtige oder der Beherbergungsbetrieb aufgrund ihrer größeren Sachnähe eher als die Gemeinde in der Lage, Umstände vorzutragen, welche die Kurtaxepflicht ausnahmsweise ausschlossen.
- 59 Ortsfremde Personen, die in einer Gemeinde in der Region arbeiteten und sich in ihrer freien Zeit in der Kurgemeinde aufhielten, seien nicht mit ortsfremden Personen, die in der Kurgemeinde arbeiteten, vergleichbar. Da diejenigen, die in der Gemeinde arbeiteten, sich wegen ih-rer Arbeit zwingend im Gemeindegebiet aufhalten müssten, lasse sich bei ihnen nicht verallgemeinerungsfähig vermuten, sie würden sich in der Kurgemeinde aufhalten, um Entspannung zu suchen. Ortsfremde Personen, die in einer anderen Gemeinde arbeiteten, hätten hingegen die Wahl, ob sie sich in der Kurgemeinde oder an einem anderen Ort aufhalten wollten. Diese Wahl-freiheit unterscheide die beiden Gruppen grundlegend. Denn bei der zweiten Gruppe könne für die Wahl des Aufenthaltsortes die Attraktivität der Kurgemeinde wegen ihrer kurtaxefähigen Einrichtungen und Veranstaltungen, die in der Freizeit genutzt werden könnten, eine Rolle spie-len. Es liege daher ungeachtet des ohnehin weiten Gestaltungsspielraums des Satzungsgebers schon mangels Vergleichbarkeit beider Gruppen kein Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG vor.
- 60 Dem stehe auch nicht die Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofs Baden-Württemberg vom 28.02.2002 (Urteil vom 28.02.2002 - 2 S 2283/01 - juris) entgegen. Dort werde ausgeführt, es sei nicht strittig, dass „Einwohner oder z.B. Montagearbeiter“ nicht kurtaxepflichtig seien. Hier-aus könne entgegen der Auffassung des Klägers jedoch nicht abgeleitet werden, dass Montage-arbeiter generell nicht zum Kreis der kurtaxepflichtigen Personen gehören könnten. Auch der für die Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofs Baden-Württemberg maßgebliche § 11 Abs. 1 Satz 5 KAG a.F. habe nur eine Ausnahme von der Kurtaxepflicht für ortsfremde Personen, die in der Kurgemeinde arbeiteten oder in Ausbildung stünden, vorgesehen. Die Nennung der Mon-tagearbeiter sei daher als ein Beispiel für ortsfremde Personen, die in der Gemeinde arbeite-ten, zu verstehen. Gegenstand der Entscheidung sei die Frage gewesen, ob Personen, die an einer Tagung in der Kurgemeinde teilnahmen und sich überwiegend aus diesem Grund im Ge-meindegebiet aufhielten, der Ausnahmebestimmung in § 11 Abs. 1 Satz 5 KAG a.F. unterfielen. Der wesentliche Unterschied zu diesem Personenkreis bestehe darin, dass ortsfremde Personen, die außerhalb der Kurgemeinde arbeiteten, für ihre Freizeit den Aufenthalt in der Gemeinde ge-wählt hätten, ohne aus beruflichen Gründen unmittelbar hierzu gezwungen zu sein.
- 61 Zwar hätten ortsfremde Personen, die außerhalb der Kurgemeinde arbeiteten, typischerweise nicht im gleichen zeitlichen Umfang die Möglichkeit der Nutzung der Kureinrichtungen und -ver-anstaltungen wie Urlaubsgäste. Dies habe die Beklagte in ihrer Kurtaxesatzung jedoch dadurch

berücksichtigt, dass Geschäftsreisende nur einen ermäßigten Kurtaxesatz (§ 6 Abs. 1d KTS) bezahlen müssten.

- 62 Soweit der Kläger in der mündlichen Verhandlung vorgetragen habe, die von ihm beherbergten Montagearbeiter würden sein Hotel aufgrund der günstigen Preise wählen und hätten kein Interesse an den Kureinrichtungen und -veranstaltungen, sei dies für die Auslegung des § 43 Abs. 2 Satz 3 KAG 2009 nicht maßgeblich. Denn für die allgemeine Vermutung komme es nur auf die tatsächliche Möglichkeit an, die Kureinrichtungen der Gemeinde in Anspruch zu nehmen und Kurveranstaltungen zu besuchen. Im Übrigen bleibe es kurtaxepflichtigen Personen im Einzelfall unbenommen, Umstände vorzutragen, welche es ihnen ausnahmsweise tatsächlich unmöglich machten, die Kureinrichtungen und -veranstaltungen zu nutzen und somit die Vermutung zu widerlegen.
- 63 Der von der Beklagten in § 3 KTS festgesetzte Kurtaxesatz verstoße nicht gegen den Kostendeckungsgrundsatz. Zwischen den Beteiligten sei unstreitig, dass es sich bei dem Kurpark, den Schweizerwiese-Parkanlagen, dem Kurhaus Bad Herrenalb und der Minigolfanlage um kurtaxefähige Einrichtungen handele. Auch gegen die Verlustabdeckung für die Therme würden keine Einwendungen erhoben.
- 64 Entgegen der Auffassung des Klägers habe die Beklagte das Waldkurhaus Rotensol und die Bronnenwiesenhalle Neusatz als kurtaxefähige Einrichtungen berücksichtigen dürfen. Zwar würden diese auch für private Veranstaltungen sowie von örtlichen Vereinen und dem Kindergarten genutzt. Sie hätten 2012 daneben aber auch Kur- und Erholungszwecken gedient. Die Tatsache, dass Einrichtungen auch von der örtlichen Bevölkerung in Anspruch genommen würden, lasse ihre Einordnung als Kur- und Erholungseinrichtung nicht entfallen, sondern sei lediglich im Rahmen der Kalkulation durch eine anteilmäßige Aufteilung der Kosten auf die Kur- und Feriengäste einerseits und auf die Einwohner andererseits zu berücksichtigen.
- 65 Der Campingplatz sei ebenfalls eine kurtaxefähige Einrichtung, allerdings nur soweit er nicht nur den Campinggästen, sondern der Nutzung durch alle kurtaxepflichtigen Personen offengestanden habe. Aus der Kalkulation der Beklagten sei bezüglich einzelner Posten betreffend den Campingplatz nicht hinreichend ersichtlich, welchem Zweck sie jeweils gedient hätten. Soweit die Einrichtungen (z.B. Zeltwiesen) nur für die Campinggäste zugänglich gewesen seien, könnten die Aufwendungen nicht als kurtaxefähige Kosten in Ansatz gebracht werden. Denn diese Einrichtungen stellten einen Teil einer Unterkunft dar und dienten nicht der Erholung aller abgabepflichtigen Personen. Dass bezüglich des Campingplatzes auch Posten eingestellt worden seien, die nicht kurtaxefähig seien, stelle damit zwar einen Fehler in der Kalkulation dar. Dieser führe im Ergebnis jedoch nicht zu einem Verstoß gegen den Kostendeckungsgrundsatz. Auch bei einem geringeren Ansatz der kurtaxefähigen Kosten, der sich nur auf den öffentlich nutzbaren Teil des Campingplatzes beziehe, läge bei dem von der Beklagten geschätzten Kurtaxeaufkommen immer noch eine deutliche Unterdeckung vor.
- 66 Es könne hier auch dahinstehen, ob der vom Kläger gerügte „Einheimischenanteil“ von 10 % für die Minigolfanlage zu niedrig festgesetzt worden sei. Denn selbst wenn die Gemeinde im Rahmen ihres Entscheidungsspielraums einen höheren „Einheimischenanteil“ hätte ansetzen müssen, wäre aufgrund des hohen Defizites weiterhin eine deutliche Unterdeckung gegeben.
- 67 Schließlich liege kein Verstoß gegen das Verbot der Doppelfinanzierung vor. Zwar sei aus der Kalkulation nicht ersichtlich, welche Einnahmen die Beklagte für die kurtaxefähigen Einrichtungen durch die Fremdenverkehrsabgabe für 2012 erwartet habe. Jedoch werde in der Aufstellung der kurtaxefähigen Kosten auf den Haushaltsplan der Gemeinde für das Jahr 2012 verwiesen, in dem unter anderem auch die geschätzten Einnahmen durch die Fremdenverkehrsabgabe ausgewiesen seien. Daneben liege dem Gemeinderat nach den nachvollziehbaren Angaben der Stadtkämmerin der Beklagten auch die Jahresrechnung vor, aus der sich die konkreten tatsächlichen Einnahmen und Ausgaben des letzten Jahres ergäben. Nach der von der Beklagten vorgelegten Übersicht ergäben sich hieraus für das Jahr 2012 Einnahmen aus dem Fremdenverkehrsbeitrag in Höhe von 166.673,- EUR. Durch die Gesamteinnahmen von Kurtaxe und Fremdenverkehrsbeitrag in Höhe von 904.401,20 EUR drohe keine Doppelfinanzierung. Zwar würden durch die Fremdenverkehrsabgabe und die Kurtaxe zum größten Teil die gleichen Einrichtungen - mit Ausnahme der Verlustabdeckung für die Therme - abgedeckt. Selbst wenn der Campingplatz mit Kosten und Einkünften vollständig herausgenommen und ein höherer Einheimischen-

anteil von insgesamt 50 % angesetzt würde, fielen kurtaxefähige Kosten an, die durch die Einnahmen von Kurtaxe und Fremdenverkehrsbeitrag nicht vollständig gedeckt würden.

- 68 Der Kläger bestreite nicht, dass er im Jahr 2012 insgesamt 2.565 Übernachtungen von sogenannten Montagearbeitern in seinem Hotel gehabt habe. Die Kurtaxepflichtigkeit der von ihm beherbergten Montagearbeiter folge aus § 2 Abs. 1 KTS i.V.m. § 43 Abs. 2 Satz 1 KAG 2009. Zwar gehörten Montagearbeiter nicht zum kurtaxepflichtigen Kreis nach § 43 Abs. 2 Satz 3 KAG 2009, wenn sie auch in der Kurgemeinde arbeiteten. Für diesen Personenkreis könne nicht aufgrund der Kurtaxesatzung, der diese Ausnahmeregelung fehle, eine Kurtaxe erhoben werden, da diese insoweit unwirksam sei. Jedoch habe der Kläger bis zum Ergehen des Widerspruchsbescheides keine entsprechenden Nachweise vorgelegt, aus denen sich ergebe, wo die von ihm beherbergten Montagearbeiter tätig gewesen seien. In den von ihm angefertigten Rechnungen finde sich lediglich der Vermerk „Monteurzimmer“. Die Mitwirkungspflicht des Klägers ergebe sich aus § 3 Abs. 1 Nr. 3 a KAG 2009 i.V.m. § 90 AO.
- 69 Des Weiteren habe der Kläger nicht nachgewiesen, dass es den beherbergten Montagearbeitern aus tatsächlichen Gründen nicht möglich gewesen sei, die Kureinrichtungen zu nutzen und an Kurveranstaltungen der Beklagten teilzunehmen. Allein der Vortrag, Montagearbeiter hätten hieran kein Interesse, da sie tagsüber und zum Teil auch am Wochenende arbeiteten und ihre Freizeit nach dem Einkauf von Alkohol in seiner Pension verbrächten, reiche hierfür nicht aus.
- 70 Auch die Erhebung einer Fremdenverkehrsabgabe in Höhe von 513,- EUR sei rechtmäßig. Rechtsgrundlage hierfür sei § 1 Abs. 1, Abs. 2 b FVAS i.V.m. § 44 KAG 2009. Die hier allein streitige Höhe des Fremdenverkehrsbeitrags müsse ebenso wie bei der Kurtaxe grundsätzlich auf einer ordnungsgemäßen Kalkulation beruhen. Eine die beitragsfähigen Aufwendungen vollständig erfassende Kalkulation sei jedoch nicht erforderlich, wenn von der Gemeinde - wie im vorliegenden Fall - eine volle Deckung dieser Aufwendungen nicht angestrebt werde.
- 71 Aus der von der Beklagten vorgelegten „Übersicht“ werde deutlich, dass eine Kostendeckung nicht annähernd erreicht werde, denn diese betrage nicht einmal 23 %. Selbst wenn Kosten des Campingplatzes teilweise nicht berücksichtigt werden könnten, da sie diesem in seiner Funktion als Unterkunft zuzuordnen seien, bleibe es bei einer deutlichen Unterdeckung.
- 72 Gegen das ihm am 20.09.2019 zugestellte Urteil hat der Kläger am 17.10.2019 die vom Verwaltungsgericht wegen grundsätzlicher Bedeutung der Rechtssache zugelassene Berufung eingelegt. Zur Begründung trägt er zusammengefasst vor, die Kurtaxesatzung verstoße, wie das Verwaltungsgericht zutreffend erkannt habe, gegen höherrangiges Recht, da sie entgegen der gesetzlichen Vorgabe in § 43 Abs. 2 Satz 3 KAG 2009 keine Befreiung von der Kurtaxepflicht für ortsfremde Personen vorsehe, die in der Gemeinde arbeiteten oder dort in Ausbildung stünden. Dieser Rechtsfehler habe allerdings entgegen der Auffassung des Verwaltungsgerichts die Gesamtnichtigkeit der Kurtaxesatzung zur Folge. Denn es sei anerkannt, dass das Fehlen einer zum Mindestinhalt zählenden Einzelsatzung zur Ungültigkeit der gesamten Satzung führe. Die Benennung des Abgabenschuldners zähle nach § 2 Abs. 1 Satz 2 KAG zum Mindestinhalt einer kommunalen Abgabensatzung. Zwar werde teilweise vertreten, dass ein zu weiter Kreis der Abgabenschuldner in einer Satzung nicht deren Gesamtnichtigkeit zur Folge habe. Vorliegend sei jedoch nicht positiv ein zu weiter Kreis an Abgabenschuldnern festgelegt, sondern eine gesetzlich vorgeschriebene Ausnahme von der Verpflichtung zur Zahlung der Kurtaxe nicht in die Satzung aufgenommen worden.
- 73 Das Verwaltungsgericht habe darüber hinaus rechtsfehlerhaft angenommen, Montagearbeiter seien grundsätzlich kurtaxepflichtig. Dass diese generell nicht zum Kreis der Kurtaxepflichtigen gehörten, sei dem Urteil des Verwaltungsgerichtshofs Baden-Württemberg vom 28.02.2002 - 2 S 2283/01 - zu entnehmen, in dem ausgeführt worden sei, Tagungsteilnehmer hätten zwar in Einzelfällen die Möglichkeit, das kurspezifische Angebot einer Gemeinde zu nutzen; dies gelte aber in gleichem Maße für Einwohner der Gemeinde oder z.B. Montagearbeiter, für die nicht strittig sei, dass sie nicht kurtaxepflichtig seien. Der streitgegenständlichen Passage sei eine Beschränkung auf eine bestimmte Art von Montagearbeitern, insbesondere auf den Ort ihres Tätigwerdens, nicht zu entnehmen.
- 74 Selbst wenn das Urteil des Verwaltungsgerichtshofs Baden-Württemberg nur eine Aussage zu Montagearbeitern, die in der Gemeinde selbst arbeiteten, getroffen hätte, könne nichts Anderes für Montagearbeiter gelten, die außerhalb der die Kurtaxe erhebenden Gemeinde arbeite-

- ten. Denn nach dem Sinn und Zweck der Kurtaxepflicht komme es nur darauf an, ob Montagearbeitern (unabhängig vom Arbeitsort) die Gelegenheit zur Nutzung von Kurtaxeeinrichtungen gegeben sei. Dies sei jedoch aufgrund der besonderen Lebens- bzw. Arbeitsbedingungen von Montagearbeitern nicht der Fall. Nach § 43 Abs. 2 KAG 2009 müsse sich der Ortsfremde zu Kur- und Erholungszwecken in der Gemeinde aufhalten, die Erhebung der Kurtaxe werde somit an den Grund des Aufenthalts angeknüpft. Bei teleologischer Betrachtung seien Montagearbeiter von dem Kreis der Kurtaxeschuldner des § 43 KAG 2009 deshalb nicht erfasst.
- 75 Aus der vom Verwaltungsgericht angeführten Begründung des Gesetzentwurfs zur Neufassung des § 43 Abs. 2 Satz 3 KAG durch Gesetz vom 07.11.2017 könne nicht geschlossen werden, dass jeder Gast, der aus beruflichen Gründen in der Kurgemeinde übernachtete, kurtaxepflichtig sein solle. Ausgeschlossen werden solle lediglich, dass allein der Verweis auf den beruflich bedingten Aufenthalt für die Nichterhebung der Kurtaxe ausreichend sei.
- 76 Die Kurtaxepflicht sei nach objektiver Betrachtung zu bestimmen. Daher komme es hierfür nicht darauf an, ob der Kurtaxepflichtige die entsprechenden Einrichtungen und Veranstaltungen tatsächlich in Anspruch nehme. Ausreichend sei jedoch nicht nur die grundsätzliche Möglichkeit der Nutzung. Die Kurtaxe habe in ihrem beitragsbezogenen Charakter nämlich die Abgeltung von gewährten Vorteilen im Sinn. Dabei beziehe sie sich auf eine homogene Gruppe von Abgabepflichtigen, die durch eine vorgegebene Interessenlage oder durch besondere gemeinsame Gegebenheiten von der Allgemeinheit und anderen Gruppen abgrenzbar sei. Entscheidend sei, ob die in Frage stehende Personengruppe bei einer typisierten Betrachtung generell die durch die Kurtaxe abgedeckten Leistungen in Anspruch nehme. Dies sei bei einem Montagearbeiter, der sich nur vorübergehend in der Gemeinde aufhalte, nicht der Fall. Zwar gehöre er zu dem Personenkreis, der als Nicht-Einwohner von der Kurtaxepflicht grundsätzlich umfasst sein solle. Er halte sich jedoch nur für kurze Dauer in der Kurgemeinde auf, um seiner Arbeit nachzugehen.
- 77 Eine Gleichbehandlung von Geschäftsreisenden und Montagearbeitern verstoße gegen den Gleichheitsgrundsatz aus Art. 3 Abs. 1 GG. Denn eine Wahlfreiheit, die mit der von Geschäftsreisenden vergleichbar sei, liege bei Montagearbeitern gerade nicht vor. Bei ihnen trete das Motiv des Aufenthalts zu Kur- und Erholungszwecken völlig in den Hintergrund. Sie wählten den Standort ihres Hotels allein nach Kostengesichtspunkten aus, da sie nicht über die freie Zeit verfügten, Einrichtungen in der Übernachtungsgemeinde zu nutzen. Die Kosten für eine Unterkunft im Bereich der Beklagten seien aufgrund erheblicher Überkapazitäten an Übernachtungsmöglichkeiten besonders günstig; sie beliefen sich abhängig von der Dauer des Aufenthalts auf zwischen 10,- und 20,- EUR.
- 78 Eine Differenzierung nach dem Ort der Tätigkeit verbiete sich bei Montagearbeitern. Denn ein Montagearbeiter, der in einer Nachbargemeinde arbeite, habe aufgrund der täglichen An- und Abreise noch weniger frei verfügbare Zeit und somit auch objektiv noch weniger Gelegenheit, die Kureinrichtungen und -veranstaltungen in Anspruch zu nehmen.
- 79 Soweit das Verwaltungsgericht Karlsruhe darauf verweise, kurtaxepflichtigen Personen bliebe es im Einzelfall unbenommen, Umstände vorzutragen, welche es ihnen ausnahmsweise tatsächlich unmöglich machten, die Kureinrichtungen und -veranstaltungen zu nutzen und somit die Vermutung zu widerlegen, verkenne es, dass der Verweis auf die individuelle Befreiungsmöglichkeit erst dann ausreichend sei, wenn eine typisierte Betrachtung die Heranziehung zur Kurtaxe rechtfertige. Im Übrigen sei fraglich, wie ein entsprechender Nachweis in der Praxis geführt werden könne.
- 80 Die Kurtaxesatzung sei schließlich auch deshalb nichtig, weil ihr eine fehlerhafte Kalkulation zugrunde liege. Zwar sei es zutreffend, dass nach § 2 Abs. 2 Satz 1 KAG 2009 Mängel bei der Beschlussfassung über Abgabensätze unbeachtlich seien, wenn sie nur zu einer geringen Kostenüberdeckung führten. Dieser kommunale Spielraum hinsichtlich einer geringen Überschreitung der Kostendeckung entbinde die Gemeinde jedoch nicht von der Pflicht, grundsätzlich eine ordnungsgemäße Kalkulation aufzustellen.
- 81 Entgegen der Auffassung des Verwaltungsgerichts sei es hier nicht ausreichend, bei der Aufstellung der kurtaxefähigen Kosten auf den Haushaltsplan für das Jahr 2012 zu verweisen. Auch die Vorlage der Jahresrechnung an den Gemeinderat könne nichts daran ändern, da sie lediglich die

tatsächlichen Einnahmen und Ausgaben des letzten Jahres beinhalte. Es mangle daher an der erforderlichen prognostischen Entscheidung.

- 82 In der Kalkulation sei den kurtaxefähigen Kosten zwingend das Aufkommen gegenüberzustellen, das die Gemeinde voraussichtlich erzielen werde, wobei dies auch die vollständige prognostische Erfassung derjenigen Personen voraussetze, die nach der satzungsrechtlichen Regelung als Abgabenschuldner in Betracht kämen. Andernfalls könnte jede auch schlichtweg falsche Kalkulation dadurch, dass eine Unterdeckung vorliege, geheilt werden. Dies würde dem Gebot einer ordnungsgemäßen Kalkulation nicht gerecht, da der Kurtaxeschuldner ansonsten nicht nachvollziehen könne, ob die geforderte Kurtaxe auf einer rechtmäßigen Grundlage beruhe.
- 83 Das Waldkurhaus Rotensol und die Bronnenwiesenhalle Neusatz seien zu Unrecht als kurtaxefähige Einrichtungen berücksichtigt worden. So habe auch das Verwaltungsgericht festgestellt, dass beide Einrichtungen auch für private Veranstaltungen sowie von örtlichen Vereinen und dem Kindergarten benutzt würden. Der Umstand, dass das Waldkurhaus als Ausgangspunkt für Nordic Walking-Ausflüge sowie für gelegentliche Vorträge genutzt worden sei, ließen dessen Charakter als weit überwiegend der örtlichen Bevölkerung dienend und gerade nicht die Funktion einer Kureinrichtung erfüllend nicht entfallen. Gleiches gelte für die Bronnenwiesenhalle, in der nur gelegentlich Sportveranstaltungen stattgefunden hätten. Damit seien in die Kalkulation fehlerhaft Kosten für die Bronnenwiesenhalle Neusatz in Höhe von 85.180,- EUR und für das Waldkurhaus Rotensol in Höhe von 62.305,- EUR eingestellt worden. Jedenfalls hätte bei der anteilmäßigen Aufteilung der Kosten in der Kalkulation ein erheblicher Prozentsatz auf die Einwohner entfallen müssen.
- 84 Auch die Kosten für den Campingplatz in Höhe von 72.069,- EUR seien zu Unrecht in die Kalkulation einbezogen worden. Den Campingplatz betreffend habe das Verwaltungsgericht selbst ausgeführt, anhand der Kalkulation sei bezüglich einzelner Posten nicht hinreichend ersichtlich, welchem Zweck sie jeweils dienen. Kurtaxefähig seien jedoch nur solche Einrichtungen, die von allen Gemeindebesuchern gleichermaßen zu Kur- und Erholungszwecken genutzt werden könnten. Wenn es verschiedenartige, kostenlose wie kostenpflichtige Angebote gebe, die sich überwiegend an die Nutzer des Campingplatzes und damit gerade nicht an alle Gemeindebesucher gleichermaßen richteten und diese Unterschiede nicht in der Kalkulation ersichtlich würden, könne die Position des Campingplatzes nicht rechtmäßig in die Kalkulation eingestellt werden.
- 85 Auch die Kosten für die Minigolfanlage, bei der es sich um eine nicht kurspezifische allgemeine Sportanlage handle, hätten nicht oder jedenfalls nicht zu 90 % zu Lasten der Kurtaxepflichtigen in die Kalkulation eingestellt werden dürfen. Der in Abzug gebrachte „Einheimischenanteil“ von nur 10 % sei nicht mehr von dem grundsätzlich weiten Ermessen des Ortsgesetzgebers gedeckt. Dieses Ermessen habe sich an den jeweiligen örtlichen Verhältnissen, insbesondere an dem Umfang des Kurgästeanteils und an der Art der einzelnen Kureinrichtung zu orientieren. Da ein erheblicher Anteil der Besucher der Minigolfanlage aus einheimischer Bevölkerung und Tagesgästen bestehe, müsse hier jedenfalls ein überwiegender Prozentsatz der Gesamtkosten des Minigolfplatzes in Abzug gebracht werden. Der umgekehrte Ansatz (nur ein minimaler Abzug für den Einheimischenanteil) sei sachlich nicht zu rechtfertigen und damit vom Ermessen nicht mehr gedeckt.
- 86 Die Fehler der Kalkulation seien entgegen der Auffassung des Verwaltungsgerichts auch erheblich. Das rechtsstaatliche Bestimmtheitsgebot fordere, dass die Abgabenverpflichtung durch eine rechtmäßig zustande gekommene Satzung im Voraus allgemein und ein für alle Mal bis zu ihrer Änderung festgelegt werde, sodass der Abgabepflichtige die ihm erwachsende finanzielle Belastung feststellen und auch die Grundlage dieser Belastung nachvollziehen könne.
- 87 So führten Mängel in der Beschlussfassung, wie etwa eine fehlerhafte Kalkulation, dazu, dass das Beschlussorgan sein Ermessen nicht richtig ausüben könne. Ein für die Abgabenhöhe wesentlicher Mangel liege immer dann vor, wenn die Kalkulation nicht ansatzfähige Kosten enthalte. Dies sei vorliegend, wie gezeigt, der Fall. Die Mängel seien entgegen der Auffassung des Verwaltungsgerichts auch nicht deshalb unbeachtlich, weil auch nach Berücksichtigung der fehlerhaften Posten eine Unterdeckung vorläge. Wäre dies der Fall, wäre die Pflicht der Gemeinde zur (wenn auch nur überschlägigen) Kalkulation der Kurtaxe und somit auch das Recht des Bürgers auf eine transparente und für ihn nachvollziehbare, abgabengerechte Erhebung der Kurtaxe ausgehebelt.

- 88 Um einen Verstoß gegen das Doppelfinanzierungsverbot auszuschließen, müsse auch im Falle der Unterdeckung die Abgrenzung zwischen Fremdenverkehrsbeitrag und Kurtaxe auf einer ordnungsgemäßen Grundlage erfolgen. Zum einen erfordere dies die notwendige Nachprüfbarkeit für den Bürger. Zum anderen würden die Kurtaxe und der Fremdenverkehrsbeitrag in voneinander unabhängigen Satzungen geregelt und seien deshalb auch jeweils selbstständig änderbar.
- 89 Auch die Erhebung der Fremdenverkehrsabgabe erweise sich als rechtswidrig. Der Fremdenverkehrsbeitrag bemesse sich nach den besonderen wirtschaftlichen Vorteilen, die dem Beitragspflichtigen aus dem Fremdenverkehr oder dem Kurbetrieb erwüchsen. Diese Vorteile bestünden nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs Baden-Württemberg in den Verdienst- und Gewinnmöglichkeiten, die dem Beitragspflichtigen aus dem Fremdenverkehr oder dem Kurbetrieb erwüchsen.
- 90 Fremdenverkehr definiere sich als der Reiseverkehr mit vorübergehendem Aufenthalt an einem fremden Ort zur Erholung, Heilung, Bildung und/oder zum Vergnügen, wobei solche Fremden nicht dem Fremdenverkehr zuzuordnen seien, die sich aus beruflichen Gründen in der Gemeinde aufhielten, ohne dass sie mit den am örtlichen Fremdenverkehr beteiligten Betrieben und Unternehmen in geschäftlichen Beziehungen stünden. Ein solcher Fall liege hier jedoch vor. Der Aufenthalt der Montagearbeiter sei allein durch monetäre und berufliche Gründe bedingt, weshalb sie nicht als Fremde im Sinne der Fremdenverkehrssatzung anzusehen seien.
- 91 Der Gemeinderat als zuständiger Ortsgesetzgeber könne die Höhe des Beitrags im Übrigen fehlerfrei nur auf der Grundlage einer ordnungsgemäßen Kalkulation festsetzen. Dies stelle sicher, dass der für den Fremdenverkehrsbeitrag maßgebliche Grundsatz der Kostendeckung beachtet sei. Die dem Gemeinderat vorzulegende Kalkulation sei zugleich Nachweis dafür, dass dieser das ihm bei der Beschlussfassung eingeräumte Ermessen fehlerfrei habe ausüben können. Vorliegend würden dieselben Einrichtungen sowohl durch die Kurtaxe als auch durch die Fremdenverkehrsabgabe finanziert. Um eine Doppelfinanzierung auszuschließen, müsse deshalb in der Kalkulation dargestellt werden, auf welche Weise die beitragsfähigen Kosten im Einzelnen finanziert werden sollten.
- 92 Die Kalkulationsfehler, die hinsichtlich der Kurtaxe vorlägen, schlugen auf die Fremdenverkehrssatzung durch, die sich aus dem gleichen Grund als nichtig erweise. Ebenso wie bei der Kurtaxekalkulation fehle es in Bezug auf die Fremdenverkehrsabgabe an einer (wenn auch nur überschlägigen) Prognose des voraussichtlichen Abgabenabkommens, auch beruhe die nur überschlägige Betrachtung durch die unzulässige Einstellung einzelner Einrichtungen auf einer fehlerhaften Grundlage.
- 93 Der Kläger beantragt,
- 94 das Urteil des Verwaltungsgerichts Karlsruhe vom 09.07.2019 - 8 K 15597/17 - zu ändern und den Bescheid der Beklagten vom 26.03.2015 und den Widerspruchsbescheid des Landratsamtes Calw vom 09.10.2017 aufzuheben.
- 95 Die Beklagte beantragt,
- 96 die Berufung zurückzuweisen.
- 97 Sie verteidigt das angefochtene Urteil und führt im Wesentlichen ergänzend aus, selbst wenn das Verwaltungsgericht zutreffend davon ausgegangen wäre, dass die dem Bescheid zugrundeliegende Kurtaxesatzung gegen § 43 Abs. 2 Satz 3 KAG 2009 verstoße, führe dieser Verstoß jedenfalls nicht zur Gesamtnichtigkeit der Kurtaxesatzung. Zwar bestimme § 2 Abs. 1 Satz 2 KAG 2009 den Mindestinhalt einer kommunalen Abgabensatzung. Dieser Mindestkatalog gelte jedoch dann nicht, wenn bundes- oder landesgesetzlich schon die entsprechenden Regelungen getroffen worden seien. § 43 Abs. 2 KAG 2009 enthalte eine detaillierte Definition des Kreises der kurtaxepflichtigen Personen. Die Regelung in der kommunalen Satzung habe deshalb nur deklaratorische Bedeutung. Hinzu komme, dass die Kurtaxesatzung auch weiterhin - wie vom Verwaltungsgericht zutreffend festgestellt - sinnvoll angewandt werden könne.
- 98 Da es nach dem Wortlaut des § 43 Abs. 2 KAG 2009 für die Kurtaxepflicht genüge, dass die kurtaxepflichtige Person die Möglichkeit zur Benutzung der Einrichtungen und zur Teilnahme an den angebotenen Veranstaltungen habe, und bei ortsfremden Personen, die sich in der Gemein-

de aufhielten, vermutet werde, dass sie sich dieser Benutzung wegen dort aufhielten, sei im Grundsatz davon auszugehen, dass auch Montagearbeiter die Möglichkeit hätten, Kureinrichtungen der Gemeinde in Anspruch zu nehmen. Wenn sie nicht in der Gemeinde arbeiteten, spräche sogar vieles dafür, dass die Wahl des Übernachtungsstandortes, der vom Arbeitsort abweiche, zumindest auch unter Erholungsgesichtspunkten getroffen werde. Für einen generellen Ausschluss der Kurtaxepflicht von Montagearbeitern, die an einem anderen Ort als in der Übernachtungsgemeinde arbeiteten, sei daher kein Raum. Nicht nachvollzogen werden könne die generelle und typisierende Beschreibung des Klägers zum Lebenswandel von Montagearbeitern. Nach Auffassung des Klägers verfügten Montagearbeiter nicht über Freizeit, welche sie für die Nutzung der Kureinrichtungen aufwenden könnten. Auch sei der Aufenthalt von Montagearbeitern in der Übernachtungsgemeinde von kurzer Dauer. Zudem hätten Geschäftsreisende im Vergleich zu Montagearbeitern mehr Freizeit zur Verfügung.

- 99 Diese pauschalen Behauptungen, die für alle Montagearbeiter gelten sollten, seien nicht geeignet, Montagearbeitern generell die Möglichkeit der Inanspruchnahme von Kureinrichtungen abzusprechen. Sollte diese tatsächlich nicht gegeben sein, wäre dies auf der Ebene des Einzelfalls zu lösen. Ein genereller Ausschluss der Kurtaxepflicht von Montagearbeitern wäre aber mit dem Willen des Gesetzgebers, dem Wortlaut der Vorschrift und deren Sinn und Zweck nicht zu vereinbaren.
- 100 Die Kalkulation der Kurtaxe für das hier maßgebliche Jahr 2012 sei ordnungsgemäß. Die Bronnenwiesenhalle Neusatz und das Waldkurhaus Rotensol seien bei der Ermittlung der kurtaxefähigen Kosten rechtmäßig berücksichtigt worden, da beide Einrichtungen für Kurzwecke genutzt worden seien. Nichts Anderes gelte für den Campingplatz.
- 101 Wie das Verwaltungsgericht zutreffend festgestellt habe, sei der Abzug eines Einheimischenanteils von 10 % für den Minigolfplatz von dem der Gemeinde zustehenden Entscheidungsspielraum gedeckt. Bei lebensnaher Betrachtung erscheine es naheliegend, dass eine Minigolfanlage wesentlich häufiger von Besuchern genutzt werde als von Einheimischen.
- 102 Schließlich seien mögliche Mängel in der Kalkulation gemäß § 2 Abs. 2 KAG 2009 unbeachtlich. Wie sich aus der Kalkulation ergebe, sei im Bereich der Kurtaxe ein Kostendeckungsgrad von gerade einmal 60 % beschlossen worden. Selbst wenn die streitigen Kuranlagen insgesamt aus der Kalkulation herausgenommen würden, ergäbe sich nur ein Kostendeckungsgrad von rund 68 %. Fehler der Kalkulation wären daher unbeachtlich.
- 103 Der von der Klägerseite vorgetragene Verstoß gegen das Bestimmtheitsgebot liege nicht vor. Der jeweilige Abgabepflichtige habe die ihm erwachsene finanzielle Belastung im Voraus feststellen können. Die Abgabenhöhe ergebe sich bestimmbar aus der Satzungsregelung. § 2 Abs. 2 KAG 2009 schütze den Bürger zudem nur vor Mängeln in der Beschlussfassung über kommunale Abgabensatzungen, die zu mehr als geringfügigen Kostenüberdeckungen führten. Mängel, die lediglich zu einer geringen Kostenüberdeckung oder gar, wie hier, dazu führten, dass es weiterhin bei einer Kostenunterdeckung bleibe, seien nach dem Willen des Gesetzgebers unbeachtlich.
- 104 Schließlich sei auch die Fremdenverkehrsabgabe beim Kläger rechtmäßig erhoben worden. Wie bereits dargelegt worden sei, hätten die Übernachtungsgäste des Klägers die Möglichkeit, die Kureinrichtungen der Gemeinde zu nutzen. Mithin falle der Betrieb des Klägers in den Regelungsbereich der Fremdenverkehrsabgabensatzung.
- 105 Auch die Höhe der Fremdenverkehrsabgabe sei nicht zu beanstanden. Der Deckungsbetrag liege gerade einmal bei 23 %. Addiere man die Einnahmen aus dem Fremdenverkehrsbeitrag und der Kurtaxe, so bleibe es bei einer Kostenunterdeckung. Eine Doppelfinanzierung sei daher ausgeschlossen.
- 106 Wegen der weiteren Einzelheiten des Sachverhalts wird auf die Akten der Beklagten und des Landratsamtes Calw sowie die Gerichtsakte des Verwaltungsgerichts Karlsruhe, auf die gewechselten Schriftsätze der Beteiligten sowie die Niederschrift über die mündliche Verhandlung vor dem Senat ergänzend Bezug genommen.

## **Entscheidungsgründe**

- 107 Die nach Zulassung durch das Verwaltungsgericht statthafte und auch im Übrigen zulässige Berufung ist nur zum Teil begründet.
- 108 Das Verwaltungsgericht hat die Klage des Klägers zu Recht abgewiesen, soweit er sich gegen die Pflicht zur Zahlung der Kurtaxe wendet (dazu I.). Die Klage ist insoweit zulässig, jedoch nicht begründet. Der Bescheid der Beklagten vom 26.03.2015 und der Widerspruchsbescheid des Landratsamts Calw vom 09.10.2017 sind hinsichtlich der Kurtaxe rechtmäßig und verletzen den Kläger nicht in seinen Rechten (§ 113 Abs. 1 Satz 1 VwGO).
- 109 Soweit sich der Kläger allerdings gegen seine Heranziehung zu einer Fremdenverkehrsabgabe wendet, hätte das Verwaltungsgericht seiner Klage stattgeben müssen. Der angegriffene Bescheid der Beklagten und der Widerspruchsbescheid des Landratsamtes Calw sind insoweit rechtswidrig und verletzen den Kläger in seinen Rechten (dazu II.).
- I.
- 110 Die Klage gegen die Heranziehung des Klägers zur Haftung für eine Kurtaxe Höhe von 2.565,- EUR mit Bescheid der Beklagten vom 26.03.2015 ist zulässig, jedoch nicht begründet. Die Heranziehung des Klägers ist rechtmäßig.
- 111 Rechtsgrundlage hierfür ist die Kurtaxesatzung der Beklagten vom 21.12.2011 in der Fassung der rückwirkenden Änderungssatzung vom 28.03.2012, die sich auf die Ermächtigungsgrundlage des § 43 des Kommunalabgabengesetzes (KAG) vom 17.03.2005 in der für das streitgegenständliche Kalenderjahr 2012 maßgeblichen, bis zum 14.11.2017 geltenden Fassung vom 04.05.2009 (GBl. S. 185; im Folgenden: KAG 2009) stützt.
- 112 Nach § 10 Abs. 1 Satz 2, § 9 Abs. 1 KTS haftet eine Person, die andere gegen Entgelt beherbergt, gegenüber der Beklagten für den vollständigen und richtigen Einzug der Kurtaxe. Voraussetzung für die Haftung ist die Kurtaxepflichtigkeit der beherbergten Personen. Nach § 2 Abs. 1 KTS sind alle Personen kurtaxepflichtig, die sich in der Stadt und den Stadtteilen aufhalten, aber nicht Einwohner der Stadt sind (ortsfremde Personen), und denen die Möglichkeit zur Benutzung der Einrichtungen und zur Teilnahme an den Veranstaltungen im Sinne von § 1 KTS geboten ist. Nach § 6 Abs. 1d Satz 1 KTS wird die Kurtaxe auf Antrag für Geschäftsreisende auf jeweils 1,- EUR pro Übernachtung im Stadtgebiet mit den Stadtteilen ermäßigt. Geschäftsreisende sind nach der Legaldefinition in § 6 Abs. 1d Satz 2 KTS ortsfremde Personen, die im Stadtgebiet der Beklagten übernachten, aber weder in der Gemeinde arbeiten noch in Ausbildung stehen.
- 113 1. Das Verwaltungsgericht hat die Kurtaxesatzung zu Recht als wirksame Rechtsgrundlage für den streitgegenständlichen Bescheid beurteilt.
- 114 Zwar verstößt die Kurtaxesatzung wegen einer fehlenden Ausnahmegesetzgebung für ortsfremde Personen, die in der Gemeinde arbeiten oder in Ausbildung stehen, gegen § 43 Abs. 2 Satz 3 KAG 2009. Dies führt jedoch nur zu einer Teilnichtigkeit, nicht jedoch zur Gesamtnichtigkeit der Kurtaxesatzung (dazu a)). Eine Unwirksamkeit der Kurtaxesatzung ergibt sich auch nicht aus dem Fehlen einer generellen Freistellung von Montagearbeitern von der Kurtaxepflicht (dazu b)). Schließlich folgt die Rechtswidrigkeit der Kurtaxesatzung auch nicht aus Fehlern der zugrundeliegenden Kalkulation (dazu c)).
- 115 a) Nach § 43 Abs. 1 Satz 1 KAG 2009 können Kurorte, Erholungsorte und sonstige Fremdenverkehrsgemeinden eine Kurtaxe erheben, um ihre Kosten für die Herstellung und Unterhaltung der zu Kur- und Erholungszwecken bereitgestellten Einrichtungen und für die zu diesem Zweck durchgeführten Veranstaltungen sowie für die, gegebenenfalls auch im Rahmen eines überregionalen Verbunds, den Kur- und Erholungsgästen eingeräumte Möglichkeit der kostenlosen Benutzung des öffentlichen Personenverkehrs zu decken.
- 116 Die Kurtaxe ist danach eine Kommunalabgabe eigener Art, die in erster Linie beitrags-, daneben aber auch gebührenrechtliche Merkmale aufweist. Sie wird als Gegenleistung dafür erhoben, dass dem kurtaxepflichtigen Personenkreis die Möglichkeit geboten wird, die zu Kur- und Erholungszwecken bereitgestellten Einrichtungen der Gemeinde zu benutzen sowie die für den gleichen Zweck durchgeführten Veranstaltungen zu besuchen, und dient der (teilweisen) Deckung des Aufwands, der der Gemeinde für die Herstellung und Unterhaltung der genannten Einrichtungen bzw. die Durchführung der Veranstaltungen entsteht (vgl. VGH Baden-Württemberg, Ur-

teile vom 08.03.2018 - 2 S 2534/16 - juris Rn. 107, vom 14.09.2017 - 2 S 2439/16 juris Rn. 84 und vom 21.03.2012- 2 S 1418/11 - juris Rn. 54).

- 117 Der Kreis der Kurtaxeschuldner und der Gegenstand der Kurtaxe sind bereits gesetzlich durch § 43 KAG 2009 vorgegeben. Die gesetzliche Regelung bedarf jedoch der satzungsrechtlichen Umsetzung; die Satzungsregelung ist entgegen der Auffassung der Beklagten nicht nur deklaratorisch. Gemeindliche Kurtaxesatzungen können sich nur in dem vorgegebenen landesgesetzlichen Rahmen bewegen und den Kreis der Kurtaxepflichtigen darüber hinaus weder erweitern noch beschränken (vgl. Hessischer VGH, Beschluss vom 25.02.1986 - 5 TH 1207/85 - juris Rn. 16; Lichtenfeld in Driehaus, Kommunalabgabenrecht, § 11 Rn. 19; Faiß, Das Kommunalabgabenrecht in Baden-Württemberg, § 43 Rn. 5; Erläuterungen zum Muster einer Kurtaxesatzung des Gemeindetages, BWGZ 2000, 607, 608).
- 118 Nach § 43 Abs. 2 KAG 2009 wird die Kurtaxe von allen Personen erhoben, die sich in der Gemeinde aufhalten, aber nicht Einwohner der Gemeinde sind (ortsfremde Personen), und denen die Möglichkeit zur Benutzung der Einrichtungen und zur Teilnahme an Veranstaltungen geboten ist (Satz 1). Die Kurtaxe wird auch von Einwohnern erhoben, die den Schwerpunkt der Lebensbeziehungen in einer anderen Gemeinde haben (Satz 2). Die Kurtaxe wird nicht von ortsfremden Personen und von Einwohnern im Sinne von Satz 2 erhoben, die in der Gemeinde arbeiten oder in Ausbildung stehen oder sich aus beruflichen Gründen zur Teilnahme an Tagungen oder sonstigen Veranstaltungen in der Gemeinde aufhalten (Satz 3). Nach § 43 Abs. 3 Nr. 1 KAG 2009 kann allerdings durch Satzung bestimmt werden, dass die Kurtaxe auch von ortsfremden Personen und von Einwohnern im Sinne von Absatz 2 Satz 2 erhoben wird, die sich aus beruflichen Gründen zur Teilnahme an Tagungen oder sonstigen Veranstaltungen in der Gemeinde aufhalten.
- 119 § 2 KTS sieht entgegen der gesetzlichen Vorgabe in § 43 Abs. 2 Satz 3 KAG 2009 keine Ausnahme für ortsfremde Personen vor, die in der Gemeinde arbeiten oder dort in Ausbildung stehen (vgl. zu einer solchen Ausnahmeregelung § 2 Abs. 3 des Satzungsmusters des Gemeindetags, BWGZ 2000, 603, 605). § 2 Abs. 2 KTS regelt lediglich die in § 43 Abs. 2 Satz 3 KAG 2009 vorgesehene Ausnahme von der Kurtaxepflicht für Einwohner im Sinne des § 43 Abs. 2 Satz 2 KAG 2009, die in der Gemeinde arbeiten oder in Ausbildung stehen.
- 120 Aus dem Ermäßigungstatbestand in § 6 Abs. 1d KTS für Geschäftsreisende, d.h. für ortsfremde Personen, die im Stadtgebiet der Beklagten wohnen, aber weder in der Gemeinde arbeiten noch in Ausbildung stehen, lässt sich, wie das Verwaltungsgericht richtig gesehen hat, nicht in einer dem Bestimmtheitsgrundsatz genügenden Weise ableiten, dass ortsfremde Personen, die in der Gemeinde arbeiten oder in Ausbildung stehen, nicht dem Kreis der kurtaxepflichtigen Personen unterfallen. Soweit die Beklagte vor dem Verwaltungsgericht geltend gemacht hat, es entspreche der Praxis in der Gemeinde, für ortsfremde Personen, die in der Gemeinde arbeiten oder in Ausbildung stehen, keine Kurtaxe zu erheben, ist dies für die Frage der Wirksamkeit der Satzungsregelung des § 2 KTS unerheblich.
- 121 Der Mangel der fehlerhaften Bestimmung des Kreises der Abgabepflichtigen ist beachtlich, da er den Mindestinhalt der Satzung nach § 2 Abs. 1 KAG 2009 betrifft. Er führt jedoch, wie das Verwaltungsgericht zu Recht erkannt hat, nicht zur Gesamtnichtigkeit der Kurtaxesatzung. Einzelne Rechtsfehler haben nicht die Gesamtnichtigkeit einer Satzung zur Folge, wenn die ohne den nichtigen Teil bestehende Restregelung sinnvoll bleibt (§ 139 BGB analog) und darüber hinaus mit Sicherheit anzunehmen ist, dass sie auch ohne den zur Unwirksamkeit führenden Teil erlassen worden wäre (vgl. BVerwG, Beschluss vom 30.10.2019 - 4 B 37.18 - juris Rn. 6; Urteil vom 11.07.2012 - 9 CN 1.11 - juris Rn. 30; Beschluss vom 28.08.2008 - 9 B 40.08 - juris Rn. 13; VGH Baden-Württemberg, Urteil vom 16.09.2009 - 2 S 1466/07 - juris Rn. 60).
- 122 Danach ist hier von einer wirksamen Restregelung auszugehen. Die Beklagte hat in § 2 KTS den Kreis der kurtaxepflichtigen Personen zu weit gezogen, da sie die in § 43 Abs. 2 Satz 3 KAG 2009 vorgesehene Ausnahme von der Kurtaxepflicht für ortsfremde Personen, die in der Gemeinde arbeiten oder in Ausbildung stehen, nicht geregelt hat. Dieser Personenkreis kann jedoch aus dem von § 2 KTS erfassten Kreis der Kurtaxepflichtigen hinweggedacht werden, ohne dass dieser Kreis hierdurch zu unbestimmt wird. Die Satzungsregelung bleibt weiterhin sinnvoll. Sie umfasst in ihrem Restbestand den von § 2 Abs. 1 Satz 2 KAG 2009 geforderten Mindestinhalt und es ist anzunehmen, dass der Satzungsgeber sie auch erlassen hätte, wenn er das gesetzliche Erfordernis einer Ausnahmeregelung nach § 43 Abs. 2 Satz 3 KAG 2009 erkannt hät-

te. Insoweit besteht entgegen der Auffassung des Klägers kein Unterschied zwischen dem Fall, dass der Satzungsgeber positiv einen zu weiten Kreis an Abgabenschuldern festgelegt hat, und dem, dass er - wie hier - eine gesetzlich vorgeschriebene Ausnahme von der Kurtaxepflicht nicht in die Satzung aufgenommen hat. Der Mangel führt deshalb nicht zur Gesamtunwirksamkeit der Satzung, sondern in entsprechender Anwendung des § 139 BGB nur zur Unwirksamkeit der Teilregelung, nach der auch ortsfremde Personen, die in der Gemeinde arbeiten oder in Ausbildung stehen, kurtaxepflichtig sind (vgl. zum Ganzen allgemein Driehaus, Abgabensatzungen, 2. Aufl., § 8 Rn. 3).

- 123 b) Die Kurtaxepflicht ortsfremder Personen, die nicht in der Gemeinde, sondern außerhalb der Gemeinde arbeiten oder in Ausbildung stehen und in der Gemeinde lediglich übernachten, verstößt nicht gegen § 43 Abs. 2 Satz 3 KAG 2009 und verletzt auch nicht den Grundsatz der Belastungsgleichheit aus Art. 3 Abs. 1 GG. Auch dies hat das Verwaltungsgericht zutreffend entschieden.
- 124 Nach dem Wortlaut des § 43 Abs. 2 Satz 3 KAG 2009 wird die Kurtaxe nicht von solchen ortsfremden Personen erhoben, die „in der Gemeinde“ arbeiten oder in Ausbildung stehen oder sich aus beruflichen Gründen zur Teilnahme an Tagungen oder sonstigen Veranstaltungen in der Gemeinde aufhalten. Die Formulierung „in der Gemeinde“ bringt hinsichtlich der Berufstätigen eindeutig zum Ausdruck, dass nur solche Ortsfremden von der Ausnahme erfasst sind, die innerhalb des Gebiets der Fremdenverkehrsgemeinde arbeiten. Es genügt also nicht, dass sich eine Person lediglich aus beruflichen Gründen in der Gemeinde aufhält, ohne dort zu arbeiten (vgl. Erläuterungen zum Muster einer Kurtaxesatzung des Gemeindetages, BWGZ 2000, 607, 611).
- 125 Unklarheiten können nach dem Wortlaut des § 43 Abs. 2 Satz 3 KAG 2009 allenfalls in Bezug auf die in Ausbildung befindlichen Personen oder die Teilnehmer an Tagungen oder Veranstaltungen bestehen. Diese Unklarheiten hat der Gesetzgeber durch die Änderung des § 43 Abs. 2 Satz 3 KAG mit Gesetz vom 07.11.2017 (GBl. S. 592) beseitigt. Die geänderte Vorschrift („Die Kurtaxe wird nicht von ortsfremden Personen und von Einwohnern im Sinne von Satz 2 erhoben, die in der Gemeinde arbeiten oder dort in Ausbildung stehen oder sich dort aus beruflichen Gründen zur Teilnahme an Tagungen oder sonstigen Veranstaltungen, die in der Gemeinde stattfinden, aufhalten.“) betont durch die zweimalige Einfügung des Wortes „dort“ den Bezug zu der Fremdenverkehrsgemeinde auch bezüglich der in Ausbildung befindlichen Personen und der Tagungsteilnehmer. Nach der Begründung des Gesetzentwurfs (LT.-Drs. 16/2657, S. 15) sollte hiermit klargestellt werden, dass ortsfremde Personen, die sich zwar in der Gemeinde aufhalten, aber an einem anderen Ort, beispielsweise in einer benachbarten Gemeinde, arbeiten, dort in Ausbildung stehen oder sich dort aus beruflichen Gründen zur Teilnahme an Tagungen oder sonstigen Veranstaltungen aufhalten, zum kurtaxepflichtigen Personenkreis zählen. Allein die berufliche Veranlassung solle nicht zur Freiheit von der Kurtaxe führen. Die Kurtaxe knüpfe vielmehr an die Möglichkeit der Nutzung des Angebots kurtaxefähiger Einrichtungen und Veranstaltungen an. Es sei davon auszugehen, dass diese Möglichkeit bei der Wahl des Aufenthaltsortes auch bei beruflich veranlasstem Aufenthalt in der Region eine Rolle spiele (zum Ganzen LT.-Drs. 16/2657, S. 15).
- 126 Dass die Ausnahmeregelung des § 43 Abs. 2 Satz 3 KAG 2009 nicht auch ortsfremde Personen erfasst, die nicht in der Gemeinde, sondern außerhalb der Gemeinde arbeiten oder in Ausbildung stehen, verstößt nicht gegen den Grundsatz der Belastungsgleichheit aus Art. 3 Abs. 1 GG. Dieser belässt dem Satzungsgeber einen weit reichenden Entscheidungsspielraum bei der Ausgestaltung des Abgabentatbestandes. Nichtsteuerliche Abgaben bedürfen allerdings zur Wahrung der Belastungsgleichheit der Abgabepflichtigen einer über den Zweck der Einnahmeerzielung hinausgehenden besonderen sachlichen Rechtfertigung. Wird eine Kurtaxe erhoben, verlangt Art. 3 Abs. 1 GG, dass die Differenzierung zwischen Kurtaxepflichtigen und Nichtkurtaxepflichtigen nach Maßgabe des Vorteils vorgenommen wird, der mit der Kurtaxe abgegolten werden soll (vgl. zu Straßenbeiträgen BVerwG, Urteil vom 21.06.2018 - 9 C 2.17 - BVerwGE 162, 266, juris Rn. 16). Dabei ist es dem Normgeber gestattet, aus Gründen der Verwaltungsvereinfachung und -praktikabilität zu typisieren und zu pauschalisieren (vgl. BVerfG, Beschluss vom 19.11.2019 - 2 BvL 22/14 - juris Rn. 100 ff. mwN; BVerwG, Beschluss vom 16.05.2013 - 9 B 6.13 - juris Rn. 5; Beschluss vom 30.04.2009 - 9 B 60.08 - juris Rn. 4). Hierbei kann er sich auch auf Erfahrungstatsachen stützen und mit Wahrscheinlichkeitsmaßstäben arbeiten (vgl. BVerwG, Beschluss vom 16.06.2011 - 9 BN 4.10 - juris Rn. 11). Die Gestaltungsfreiheit des Satzungsgebers ist allerdings eingeschränkt, wenn die atypischen Sachverhalte aufgrund ihrer Häufigkeit oder Bedeutung ein solches Ausmaß erreichen, dass der Grundsatz der Gleichbehandlung ihre geson-

derte Berücksichtigung erfordert (vgl. BVerwG, Beschluss vom 30.04.2009, aaO juris Rn. 4, Urteil vom 01.08.1986 - 8 C 112.84 - juris Rn. 21; Beschluss vom 19.09.1983 - 8 N 1.83 - BVerwGE 68, 36, juris Rn. 9; VGH Baden-Württemberg, Urteil vom 19.10.2006 - 2 S 705/04 - juris Rn. 30).

- 127 Hiervon ausgehend ist ein Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG nicht festzustellen. Nach § 43 Abs. 2 Satz 1 KAG 2009 wird die Kurtaxe von allen Personen erhoben, die sich in der Gemeinde aufhalten, aber nicht Einwohner der Gemeinde sind (ortsfremde Personen), und denen der die Abgabenerhebung rechtfertigende Vorteil der Möglichkeit der Benutzung der Einrichtungen und der Teilnahme an den Veranstaltungen geboten ist. Es kommt also nicht auf die tatsächliche Nutzung oder Teilnahme und auch nicht auf die nicht überprüfbare innere Absicht der ortsfremden Personen an, von der Möglichkeit der Benutzung oder Teilnahme Gebrauch zu machen. Entscheidend ist allein die objektiv bestehende Möglichkeit der Benutzung oder Teilnahme (vgl. Faiß, aaO, § 43 Rn. 9; Lichtenfeld, aaO, § 11 Rn. 27b). Diese objektiv - rechtlich und tatsächlich - bestehende Möglichkeit der Benutzung oder Teilnahme darf die Gemeinde bei ortsfremden Personen, bei denen ein offensichtlicher Ausschluss der Nutzungs- und Teilnahmemöglichkeit nicht gegeben ist, grundsätzlich widerlegbar vermuten (vgl. VGH Baden-Württemberg, Urteil vom 28.02.2002 - 2 S 2283/01- juris Rn. 27; Lichtenfeld, aaO, § 11 Rn. 28a). Dies ist zum einen dadurch gerechtfertigt, dass die Kurtaxepflicht ortsfremder Übernachtungsgäste nach der typisierenden Konzeption des Gesetzes der Regelfall und die Freistellung von der Kurtaxepflicht die Ausnahme ist und zum anderen dadurch, dass der Kurtaxepflichtige oder der Beherbergungsbetrieb aufgrund seiner größeren Sachnähe eher als die Gemeinde in der Lage ist, Umstände vorzutragen, welche die Kurtaxepflicht (ausnahmsweise) ausschließen. Daher ist es nicht Sache der Gemeinde, für jeden einzelnen Übernachtungsgast nachzuweisen, dass diesem die Benutzung ihrer Kureinrichtungen möglich war; vielmehr obliegt es den Kurtaxepflichtigen oder - wie hier im Falle eines Haftungsbescheides - den Beherbergungsbetrieben, die Vermutung einer bestehenden Nutzungsmöglichkeit und damit die Kurtaxepflicht einzelner Personen zu widerlegen. Dazu ist es in aller Regel geboten, schon bei der Meldung der Übernachtungsgäste hinreichend substantiiert vorzutragen, aus welchem Grund eine Kurtaxepflicht ausscheidet (vgl. zum Ganzen VGH Baden-Württemberg, Urteil vom 28.02.2002, aaO juris Rn. 27 im Zusammenhang mit der Ausnahme von Tagungsteilnehmern von der Kurtaxepflicht; Beschluss vom 25.02.2002 - 2 S 277/02 - juris Rn. 4 ff. im Zusammenhang mit der grundsätzlichen Kurtaxepflicht von Patienten eines Krankenhauses; vgl. auch Niedersächsisches OVG, Urteil vom 28.10.1992 - 9 L 355/92 - juris Rn. 5; Lichtenfeld, aaO, § 11 Rn. 28a).
- 128 Bei ortsfremden Personen, die im Gebiet der Fremdenverkehrsgemeinde arbeiten oder ausgebildet werden, hat der Gesetzgeber eine Ausnahme von der Kurtaxepflicht ausdrücklich geregelt, weil bei diesen Personen der Aufenthalt in der Fremdenverkehrsgemeinde typischerweise ausschließlich berufliche Gründe hat. Kur- und Erholungszwecke treten deshalb bei typisierender Betrachtung derart in den Hintergrund, dass die auch bei diesen Personen objektiv bestehende Möglichkeit der Inanspruchnahme der Kur- und Erholungseinrichtungen die Erhebung der Kurtaxe nicht mehr gerechtfertigt erscheinen lässt (vgl. Lichtenfeld, aaO, § 11 Rn. 27b, 31; Faiß, aaO, § 43 Rn. 9).
- 129 Die Wahl des Übernachtungsortes ist dagegen bei ortsfremden Personen, die in einer anderen Gemeinde arbeiten, bei typisierender Betrachtungsweise nicht gleichermaßen ausschließlich durch den Arbeitsort bedingt. Ortsfremde Personen, die außerhalb der Fremdenverkehrsgemeinde arbeiten, sich aber in ihrer freien Zeit dort aufhalten, sind nicht mit ortsfremden Personen, die in der Fremdenverkehrsgemeinde arbeiten, vergleichbar. Denn bei ihnen entfällt nicht in gleicher Weise die Vermutung, sie würden sich (zumindest auch) zu Fremdenverkehrszwecken in der Gemeinde aufhalten. Die Gründe für die Wahl des Übernachtungsortes können in ihrem Fall vielmehr vielfältig sein. Zwar kann die Wahl des Übernachtungsortes im Einzelfall auch bei ihnen rein berufliche bzw. hiermit im Zusammenhang stehende finanzielle Gründe haben. Im Allgemeinen ist jedoch entgegen der Behauptung des Klägers nicht davon auszugehen, dass Übernachtungen in Fremdenverkehrsgemeinden, die für Kur- und Urlaubsgäste typischerweise besonders attraktiv sind, finanziell besonders günstig sind. Auch erscheint es bei typisierender Betrachtung durchaus naheliegend, dass ortsfremde Personen, die in einer anderen Gemeinde arbeiten, ihren Unterkunftsart auch mit Rücksicht auf die Attraktivität einer Fremdenverkehrsgemeinde aufgrund ihrer kurtaxefähigen Einrichtungen und Veranstaltungen, die in der Freizeit genutzt werden können, auswählen (vgl. Gössl in Gössl/Reif, KAG, § 43 Anmerkung 3). Es erscheint daher sachlich gerechtfertigt, bei ortsfremden Personen, die außerhalb der Fremdenver-

- kehrsgemeinde arbeiten, bezüglich ihres Aufenthalts in der Fremdenverkehrsgemeinde von der allgemeinen Vermutung der Benutzungsmöglichkeit auszugehen.
- 130 Dem Umstand, dass ortsfremde Personen, die in einer anderen Gemeinde arbeiten, aufgrund der Arbeitstätigkeit nur in zeitlich geringerem Umfang die Möglichkeit haben, Einrichtungen und Veranstaltungen der Fremdenverkehrsgemeinde zu nutzen, trägt die Kurtaxesatzung dadurch Rechnung, dass für diese Kurtaxepflichtigen der Kurtaxesatz gemäß § 6 Abs. 1d KTS ermäßigt wird.
- 131 Auch bei Montagearbeitern ist nicht in gleicher Weise wie bei den ortsfremden Personen, die in der Gemeinde arbeiten, allgemein davon auszugehen, dass sie keine oder eine nur völlig untergeordnete Möglichkeit haben, Kur- und Erholungseinrichtungen zu nutzen. Die vorstehenden Erwägungen bezüglich der ortsfremden Personen, die in einer anderen Gemeinde arbeiten, gelten für sie vielmehr entsprechend. Der Einwand des Klägers, Montagearbeiter hätten generell keine Freizeit, in der sie die Einrichtungen nutzen und die Veranstaltungen besuchen könnten, was durch die tägliche zeitliche Inanspruchnahme für die Fahrten zum Arbeitsort noch verschärft werde, ist durch nichts belegt und wird auch vom Kläger nicht weiter konkretisiert. Nach Auffassung des Senats kann hiervon jedenfalls nicht allgemein ausgegangen werden. Dies gilt bereits deshalb, weil es einen „allgemeinen Typus“ des Montagearbeiters nicht gibt, sondern insoweit, wie bei sonstigen Geschäftsreisenden, Unterschiede hinsichtlich der beruflichen Stellung und des Tätigkeitsbereichs und damit auch hinsichtlich der zeitlichen Inanspruchnahme durch die Berufstätigkeit bestehen. Im Übrigen ist auch bei Montagearbeitern grundsätzlich davon auszugehen, dass sie gesetzliche Vorgaben über die höchstzulässige Arbeitszeit einhalten. Die Zeiten für Fahrten zum Arbeitsort sind im Übrigen abhängig vom jeweiligen Einsatzort und können bei einem etwaigen Einsatz z.B. in der Nachbargemeinde zu vernachlässigen sein.
- 132 Selbst wenn anzunehmen wäre, dass Montagearbeiter ihre Unterkunft typischerweise nicht selbst auswählen, sondern diese Auswahl durch ihre Arbeitgeber getroffen wird, erscheint es - auch vor dem Hintergrund der jeweils unterschiedlichen beruflichen Stellung und des jeweiligen Tätigkeitsfeldes von Montagearbeitern - nicht von vornherein ausgeschlossen, dass auch Arbeitgeber neben finanziellen Erwägungen bei der Auswahl des Aufenthaltsortes zugunsten der Montagearbeiter die Attraktivität einer Fremdenverkehrsgemeinde in den Blick nehmen.
- 133 Ungeachtet dessen wäre der Satzungsgeber, auch wenn es bestimmte Berufsgruppen von ortsfremden Personen gäbe, die in einer anderen Gemeinde arbeiten, aber tatsächlich keine oder nur eine rein theoretische Möglichkeit haben, Einrichtungen und Veranstaltungen der Fremdenverkehrsgemeinde in Anspruch zu nehmen, nicht verpflichtet, für diese Gruppen in der Satzung eine Ausnahme von der Kurtaxepflicht ausdrücklich zu regeln. Denn, wie bereits dargelegt wurde, ist in der ober- und höchstrichterlichen Rechtsprechung anerkannt, dass der Satzungsgeber bei der Erhebung von Abgaben typisieren darf, zumal die Abgabe hier insgesamt keine Höhe erreicht, die auch nur entfernt als unzumutbar bezeichnet werden könnte (vgl. BVerwG, Beschluss vom 21.06.1976 - VII B 124.75 - juris Rn. 5). Es steht den betreffenden Personen jedenfalls offen, im Einzelfall den Nachweis zu erbringen, dass die Möglichkeit einer Inanspruchnahme der Kur- und Erholungseinrichtungen nicht besteht oder auf Grund des zeitlichen Umfangs der beruflichen Inanspruchnahme nur theoretisch erscheint. Dies gilt auch dann, wenn die Satzung keine entsprechende Befreiungsregelung enthält (vgl. VGH Baden-Württemberg, Urteil vom 28.02.2002, aaO juris Rn. 27; Beschluss vom 25.02.2002, aaO juris Rn. 4; Urteil vom 19.03.1998 - 2 S 669/94 - n.v; Erläuterungen zum Muster einer Kurtaxesatzung des Gemeindetages, BWGZ 2000, 607, 609). Für den Nachweis erforderlich sind jedenfalls konkrete Angaben zum Arbeitsort und zu Art und Dauer der jeweiligen beruflichen Tätigkeit, die ggf. durch die Vorlage von Dienstplänen oder Arbeitszeitbelegen, notfalls auch durch eine Versicherung an Eides statt (vgl. § 3 Abs. 1 Nr. 3a KAG 2009 i.V.m. § 95 AO), zu belegen sind. Fehlt es an entsprechenden Angaben, darf die Gemeinde in aller Regel davon ausgehen, dass Übernachtungsgäste tatsächlich und rechtlich in der Lage sind, ihre Fremdenverkehrseinrichtungen und -veranstaltungen zu nutzen, ohne weitergehende Feststellungen treffen zu müssen (VGH Baden-Württemberg, Urteil vom 28.02.2002, aaO juris Rn. 27; Lichtenfeld, aaO, § 11 Rn. 28a).
- 134 Den vorstehenden Erwägungen steht entgegen dem Vorbringen des Klägers nicht die Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofs Baden-Württemberg vom 28.02.2002 (aaO) entgegen, zumal dieser keine Bindungswirkung für das vorliegende Verfahren zukommt. Dort wird ausgeführt, es sei „nicht strittig“, dass „Einwohner oder z.B. Montagearbeiter“ nicht kurtaxepflichtig seien (VGH Baden-Württemberg, Urteil vom 28.02.2002, aaO juris Rn. 25). Hieraus kann entgegen der

Auffassung des Klägers jedoch nicht abgeleitet werden, dass Montagearbeiter generell nicht zum Kreis der Kurtaxepflichtigen Personen gehören können. Auch der für die Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofs Baden-Württemberg maßgebliche § 11 Abs. 1 Satz 5 KAG a.F. sah nur eine Ausnahme von der Kurtaxepflicht für ortsfremde Personen vor, die in der Fremdenverkehrsgemeinde arbeiten oder in Ausbildung stehen. Die Nennung der Montagearbeiter ist daher als Beispiel für ortsfremde Personen, die in der Gemeinde arbeiten, zu verstehen. Gegenstand der Entscheidung war die Frage, ob Personen, die an einer Tagung in der Fremdenverkehrsgemeinde teilnehmen und sich überwiegend aus diesem Grund im Gemeindegebiet aufhalten, der Ausnahmebestimmung in § 11 Abs. 1 Satz 5 KAG a.F. unterfallen. Der wesentliche Unterschied zu diesem Personenkreis besteht darin, dass ortsfremde Personen, die außerhalb der Fremdenverkehrsgemeinde arbeiten, den Aufenthalt in der Gemeinde gewählt haben, ohne dass dies allein beruflich bedingt ist.

- 135 c) Es bestehen keine Bedenken gegen die Wirksamkeit des in § 3 KTS geregelten Kurtaxesatzes. Die Rechtswidrigkeit des Kurtaxesatzes folgt nicht aus Fehlern der zugrundeliegenden Kalkulation.
- 136 aa) Soweit sich der Kläger in diesem Zusammenhang auf eine Verletzung des Bestimmtheitsgebots beruft, vermag er hiermit bereits deshalb nicht durchzudringen, weil Mängel der Kalkulation nicht die Unbestimmtheit der satzungsrechtlichen Regelung über den Abgabensatz zur Folge haben. Insofern kommt es nur auf die satzungsrechtliche Regelung selbst an. Diese muss aus sich heraus verständlich sein und es dem Betroffenen ermöglichen, die auf ihn entfallende Abgabenlast in gewissem Umfang vorauszuberechnen (vgl. BVerfG, Kammerbeschluss vom 30.05.2018 - 1 BvR 45/15 - jurisRn. 16 f., Beschluss vom 17.07.2003 - 2 BvL 1/99 u.a. - BVerfGE 108, 186, juris Rn. 174, Beschluss vom 12.10.1978 - 2 BvR 154/74 - BVerfGE 49, 343, juris Rn. 71; BVerwG, Urteil vom 29.03.2019 - 9 C 4.18 - juris Rn. 42; VGH Baden-Württemberg, Urteil vom 11.06.2015 - 2 S 2555/13 - juris Rn. 147; jeweils mwN). Dass die hier maßgebliche Regelung des § 3 KTS in diesem Sinne unbestimmt wäre, hat der Kläger nicht behauptet. Da § 3 KTS feststehende Abgabensätze regelt, ist ein Verstoß gegen das Bestimmtheitsgebot auch nicht ersichtlich.
- 137 bb) Über die Höhe des Kurtaxesatzes hat der Gemeinderat als zuständiges Rechtssetzungsorgan innerhalb der gesetzlichen Schranken nach pflichtgemäßem Ermessen zu beschließen. Nach ständiger Rechtsprechung des Senats setzt eine sachgerechte Ermessensentscheidung über den Kurtaxesatz voraus, dass dem Gemeinderat vor oder bei der maßgeblichen Beschlussfassung über den Kurtaxesatz eine Kalkulation unterbreitet wird, die sich dieser zu eigen macht (vgl. VGH Baden-Württemberg, Urteile vom 08.03.2018, aaO juris Rn. 108, vom 14.09.2017, aaO juris Rn. 85, vom 21.03.2012, aaO juris Rn. 54 und vom 28.02.2002, aaO juris Rn. 19; für die Kurtaxe grundlegend Urteil vom 19.03.1998, aaO).
- 138 Die Höhe der Kurtaxe ist durch den der Gemeinde entstehenden Aufwand begrenzt (VGH Baden-Württemberg, Urteile vom 08.03.2018, aaO juris Rn. 108; Kostendeckungsgrundsatz als Veranschlagungsmaxime). Aus der Kurtaxekalkulation muss daher der kostendeckende, höchstzulässige Kurtaxesatz hervorgehen. In die Kalkulation sind deshalb die kurtaxefähigen Kosten einzustellen, die der Gemeinde während des Kalkulationszeitraums voraussichtlich entstehen und die sie auf den Kreis der Abgabenschuldner umlegen möchte (VGH Baden-Württemberg, Urteile vom 08.03.2018, aaO juris Rn. 108). Den kurtaxefähigen Kosten ist in der Kalkulation das Aufkommen gegenüberzustellen, das die Gemeinde unter Anwendung der satzungsrechtlichen Regelungen voraussichtlich erzielen wird. Dies setzt die vollständige Erfassung derjenigen natürlichen und juristischen Personen voraus, die nach der satzungsrechtlichen Regelung als Abgabenschuldner in Betracht kommen (VGH Baden-Württemberg, Urteil vom 08.03.2018, aaO juris Rn. 108; Urteil vom 14.09.2017, aaO Rn. 85; Urteil vom 21.03.2012, aaO juris Rn. 56). Soweit die Ermittlung der Kosten und des Abgabenaufkommens Prognosen und Schätzungen erfordert, hat die Gemeinde einen Beurteilungsspielraum, der gerichtlich nur eingeschränkt überprüfbar ist (vgl. VGH Baden-Württemberg, Urteil vom 08.03.2018, aaO juris Rn. 102).
- 139 Die kurtaxefähigen Maßnahmen werden in § 43 Abs. 1 Satz 1 KAG 2009 nur allgemein beschrieben. Es muss daher in der Kalkulation dargestellt werden, welche kurtaxefähigen Kosten der Gemeinde im Kalkulationszeitraum im Einzelnen voraussichtlich entstehen werden. Hinzu kommt, dass kurtaxefähige Maßnahmen, etwa die Bereitstellung von Infrastruktureinrichtungen für den Fremdenverkehr oder die Durchführung von Veranstaltungen für ortsfremde Gäste, sowohl aus dem Kurtaxeaufkommen als auch über sonstige Abgaben (Fremdenverkehrsbeiträge, Benut-

zungsgebühren, privatrechtliche Entgelte) finanziert werden können. Um eine Doppelfinanzierung auszuschließen, muss deshalb in der Kalkulation dargestellt werden, auf welche Weise die kurtaxefähigen Kosten im Einzelnen finanziert werden sollen (vgl. VGH Baden-Württemberg, Urteil vom 08.03.2018, aaO juris Rn. 108).

- 140 Der Kreis der kurtaxefähigen Einrichtungen und Veranstaltungen darf nicht zu eng gezogen werden. Zwar fallen nicht alle öffentlichen Einrichtungen nach § 10 Abs. 2 GemO darunter, sondern nur solche, die Kur- und/oder Erholungszwecken gewidmet und dafür geeignet sind. Der Begriff der Widmung ist dabei nicht förmlich zu verstehen, vielmehr genügt es, wenn die öffentlichen Einrichtungen faktisch zu Kur- und Erholungszwecken zur Verfügung gestellt werden. Der besondere Bezug zu diesen Kur- und Erholungszwecken muss nicht unmittelbar gegeben sein, es genügt vielmehr, wenn diese Einrichtungen und Veranstaltungen diese Zwecke fördern, also der Erhaltung, Förderung oder Wiederherstellung der körperlichen, geistigen oder seelischen Gesundheit dienen. Andererseits geht der kurtaxerechtliche Begriff der Einrichtungen und Veranstaltungen über den gemeinderechtlichen Einrichtungsbegriff nach § 10 Abs. 2 GemO insofern hinaus, als er auch Veranstaltungen außerhalb öffentlicher Einrichtungen umfasst, soweit sie Kur- und Erholungszwecken dienen (vgl. zum Ganzen VGH Baden-Württemberg, Urteil vom 08.03.2018, aaO juris Rn. 109; zu den herkömmlicherweise von § 43 Abs. 1 KAG erfassten Einrichtungen und Veranstaltungen im Einzelnen ausführlich VGH Baden-Württemberg, Urteil vom 14.09.2017, aaO juris Rn. 86 sowie Faiß, aaO, § 43 Rn. 3).
- 141 Eine die beitragsfähigen Aufwendungen vollständig erfassende Kurtaxekalkulation ist nach der Rechtsprechung des Senats nicht erforderlich, wenn von der Gemeinde - wie im Regelfall - eine volle Deckung dieser Aufwendungen nicht angestrebt wird. Eine nur überschlägige Ermittlung der beitragsfähigen Aufwendungen reicht vielmehr aus, wenn sich auch auf ihrer Grundlage mit Sicherheit feststellen lässt, dass der Kostendeckungsgrundsatz und das Verbot der Doppelfinanzierung beachtet sind (vgl. VGH Baden-Württemberg, Urteil vom 08.03.2018, aaO juris Rn. 108; Urteil vom 14.09.2017, aaO juris Rn. 85; Urteil vom 21.03.2012, aaO juris Rn. 55; Faiß, aaO, § 43 Rn. 7).
- 142 Ist dem Gemeinderat vor oder bei der Beschlussfassung über den Kurtaxesatz eine Kalkulation oder, wenn eine volle Kostendeckung nicht angestrebt wird, zumindest eine den oben genannten Anforderungen genügende überschlägige Ermittlung der beitragsfähigen Aufwendungen nicht zur Billigung unterbreitet worden oder ist die unterbreitete Kalkulation in einem für die Höhe des Kurtaxesatzes wesentlichen Punkt mangelhaft, hat dies dessen Unwirksamkeit zur Folge, weil der Gemeinderat das ihm bei der Festsetzung des Kurtaxesatzes eingeräumte Ermessen nicht fehlerfrei ausüben konnte. Das gilt allerdings nur vorbehaltlich des § 2 Abs. 2 Satz 1 KAG 2009, der Mängel bei der Beschlussfassung über die Abgabensätze für unbeachtlich erklärt, wenn sie nur zu einer geringfügigen Kostenüberdeckung führen.
- 143 cc) Nach diesen Maßgaben leidet die Kalkulation, die dem Beschluss des Gemeinderates der Beklagten über den Kurtaxesatz zugrunde lag, nicht an Rechtsfehlern, die die Unwirksamkeit des Kurtaxesatzes zur Folge haben. Die Kalkulation entspricht hinsichtlich ihrer Methodik den oben dargestellten Anforderungen (dazu (1)). Zwar ist der Ansatz von Kosten in der Kalkulation fehlerhaft erfolgt (dazu (2)). Aufgrund der in der Kurtaxesatzung fehlenden Regelung der Kurtaxefreiheit von ortsfremden Personen, die in der Gemeinde arbeiten oder in Ausbildung stehen (dazu die Ausführungen unter I. 1. a)), ist die Kalkulation auch fehlerhaft von zu hohen Übernachtungszahlen kurtaxepflichtiger Personen ausgegangen (dazu (3)). Aus diesen Fehlern der Kalkulation ergibt sich jedoch weder ein Verstoß gegen den Kostendeckungsgrundsatz (dazu (4)) noch ein Verstoß gegen das Verbot der Doppelfinanzierung (dazu (5)). Die Kalkulationsfehler haben nach § 2 Abs. 2 Satz 1 KAG 2009 nicht die Rechtswidrigkeit des Kurtaxesatzes zur Folge (dazu (6)).
- 144 (1) Zutreffend hat das Verwaltungsgericht festgestellt, dass die Kalkulation für das Jahr 2012 hinsichtlich ihrer Methodik den oben dargestellten Anforderungen entspricht. Die von der Beklagten angesetzten Kosten, die sie auf die Kurtaxepflichtigen umlegen will, können im Einzelnen aus der Kalkulation in Verbindung mit dem darin in Bezug genommenen Haushaltsplan für das Jahr 2012, der auf der Internetseite der Beklagten veröffentlicht ist, nachvollzogen werden. Für den Kurpark hat sie Kosten in Höhe von 86.710,- EUR, für die Schweizerwiese-Parkanlagen 76.578,- EUR, für das Waldkurhaus Rotensol 62.305,- EUR, für die Bronnenwiesenhalle Neusatz 85.180,- EUR, für den Campingplatz 72.069,- EUR, für die Minigolfanlage 27.150,- EUR und für das Kurhaus Bad Herrenalb 390.617,- EUR eingestellt. Damit hat die Beklagte in der Kalkulation

Kosten in Höhe von insgesamt 800.610,- EUR berücksichtigt. Hiervon hat sie geschätzte Einnahmen für die Schweizerwiese-Parkanlagen in Höhe von 500,- EUR, für das Waldkurhaus Rotensol in Höhe von 6.000,- EUR, für die Bronnenwiesenhalle Neusatz in Höhe von 1.602,- EUR, für den Campingplatz in Höhe von 18.000,- EUR, für die Minigolfanlage in Höhe von 3.700,- EUR und für das Kurhaus Bad Herrenalb in Höhe von 43.060,- EUR abgezogen. Von der Zwischensumme in Höhe von 727.748,- EUR hat sie einen „Einheimischenanteil“ in Höhe von 10 % (72.775,- EUR) abgezogen sowie auf der Kostenseite eine Verlustabdeckung der Therme in Höhe von 689.324,- EUR berücksichtigt. Daraus errechnen sich in die Kalkulation eingestellte Gesamtkosten in Höhe von 1.344.297,- EUR. Bei der getroffenen Annahme von insgesamt 382.682 Übernachtungen pro Jahr ergibt sich hieraus ein höchstzulässiger durchschnittlicher Kurtaxesatz von 3,51 EUR pro Übernachtung.

- 145 (2) Die von der Beklagten eingestellten Kosten sind allerdings teilweise nicht ansatzfähig.
- 146 (a) Zwischen den Beteiligten ist unstreitig, dass es sich bei dem Kurpark, den Schweizerwiese-Parkanlagen, dem Kurhaus Bad Herrenalb und der Minigolfanlage um kurtaxefähige Einrichtungen handelt. Auch gegen die Berücksichtigung der Verlustabdeckung für die Therme hat der Kläger keine Einwendungen erhoben.
- 147 (b) Hinsichtlich der Minigolfanlage wendet der Kläger allerdings zu Recht ein, der „Einheimischenanteil“ von 10 % sei zu niedrig festgesetzt worden.
- 148 Werden Kur- und Erholungseinrichtungen in nicht unerheblichem Umfang auch von der örtlichen Bevölkerung oder sonstigen nicht kurtaxepflichtigen Personen, wie etwa von der Kurtaxepflicht befreiten Tagesgästen („Passanten“, vgl. § 5 Buchstabe a KTS), in Anspruch genommen, ist dies im Rahmen der Kalkulation zu berücksichtigen. Der Mitbenutzungsumfang durch die nicht kurtaxepflichtigen Personen ist zu schätzen, um dann die ansatzfähigen Kosten der jeweiligen Einrichtung oder Veranstaltung entsprechend anteilig zu kürzen (vgl. Faiß, aaO, § 43 Rn. 7; Lichtenfeld, aaO, § 11 Rn. 18a; Erläuterungen des Gemeindetags zur Kalkulation des Kurtaxesatzes, BWGZ 2000, 618, 621). Bei der Schätzung kommt dem Gemeinderat aufgrund der zu treffenden Prognose und der damit verbundenen Unsicherheiten ein weiter Spielraum zu, der nur dann überschritten ist, wenn bei der Schätzung wesentliche Umstände unberücksichtigt geblieben sind oder die Schätzung auf sach- oder wirklichkeitsfremden Überlegungen beruht (vgl. VGH Baden-Württemberg, Urteil vom 18.02.2020 - 2 S 1504/18 - juris Rn. 139).
- 149 In Bezug auf die Minigolfanlage hat der Gemeinderat seinen Einschätzungsspielraum überschritten, da er bei der Schätzung, wie die Beklagte in ihrem Schriftsatz vom 09.07.2020 bestätigt hat, nur die Einwohner, nicht aber die von der Kurtaxe befreiten Personen (insbesondere Tagesgäste) berücksichtigt hat. Diese stellen allerdings, wie die Beklagte in der mündlichen Verhandlung eingeräumt hat, einen wesentlichen Teil der Benutzer der Anlage dar; dieser hätte somit auch bei der Schätzung berücksichtigt werden müssen.
- 150 (c) Der Campingplatz ist, wie das Verwaltungsgericht zutreffend festgestellt hat, nur insoweit als kurtaxefähige Einrichtung einzustufen, als er der Nutzung durch alle kurtaxepflichtigen Personen offenstand. Die damalige Stadtkämmerin der Beklagten hat hierzu in der mündlichen Verhandlung vor dem Verwaltungsgericht angegeben, der Campingplatz sei in zwei Bereiche unterteilt gewesen, die voneinander abgegrenzt gewesen seien. Auf dem für alle zugänglichen Teil des Campingplatzes habe sich eine Boccia-Bahn befunden, die von allen Gästen der Gemeinde kostenlos habe genutzt werden können. Auch sei der Campingplatz im Jahr 2012 Ausgangs- und Zielpunkt für geführte Wanderungen gewesen. Es hätten dort unter anderem Sanitäreinrichtungen für die Wandergäste zur Verfügung gestanden. Die Instandhaltung des öffentlichen Teils des Campingplatzes sei vom Betriebshof übernommen worden. Um den für die Campinggäste reservierten Teil habe sich hingegen ein Pächter gekümmert.
- 151 Damit ergibt sich ein Fehler der Kalkulation daraus, dass bezüglich des Campingplatzes Kostenpositionen eingestellt wurden, die nur oder - in nicht abgrenzbarer Weise - zumindest auch den Teil des Campingplatzes betreffen, der lediglich den Campinggästen, nicht aber den übrigen Kurtaxepflichtigen offenstand. Allein die Erstattung an den Bauhof/Gärtnerei (23.052,- EUR) dürfte unter Berücksichtigung der Ausführungen der Stadtkämmerin eindeutig dem öffentlichen Bereich des Campingplatzes zugeordnet werden können; bei den anderen Kostenpositionen ist dies nicht möglich. Insbesondere bei den Abschreibungen und der Verzinsung des Anlagevermögens wurden Positionen berücksichtigt, die eindeutig den Teil des Campingplatzes betreffen,

der nur den Campinggästen zur Verfügung stand (z.B. betreffend Zeltwiese, Sanitärgebäude, Waschmaschine, Trockner).

- 152 (d) Entgegen der Auffassung des Klägers ist es im Ansatz nicht zu beanstanden, dass die Beklagte das Waldkurhaus Rotensol und die Bronnenwiesenhalle Neusatz als kurtaxefähige Einrichtungen berücksichtigt hat. Denn diese dienten im Jahr 2012 zumindest auch Kur- und Erholungszwecken. Die damalige Stadtkämmerin der Beklagten hat in der mündlichen Verhandlung vor dem Verwaltungsgericht ausgeführt, das Waldkurhaus habe als Ausgangspunkt für Nordic Walking-Ausflüge gedient und die Einrichtung sei vor und nach der Wanderung genutzt worden. Auch seien dort Vorträge gehalten worden, die vorrangig für die Kurgäste beworben worden seien. Auch die Bronnenwiesenhalle Neusatz sei zu touristischen Zwecken genutzt worden. So hätten dort Sportveranstaltungen (z.B. Rückenschule, Yogakurse) stattgefunden, die auch im Veranstaltungskalender der Beklagten beworben worden seien.
- 153 Die Tatsache, dass Einrichtungen auch oder sogar in weit größerem Umfang von der örtlichen Bevölkerung in Anspruch genommen werden, lässt ihre Einordnung als Kur- und Erholungseinrichtung nicht entfallen, sondern ist im Rahmen der Kalkulation durch eine anteilmäßige Aufteilung der Kosten auf die Kurtaxepflichtigen einerseits und die nicht kurtaxepflichtigen Nutzer andererseits zu berücksichtigen.
- 154 Die Beklagte hat hier bei der anteilmäßigen Aufteilung der Kosten des Waldkurhauses Rotensol und der Bronnenwiesenhalle Neusatz ihren Einschätzungsspielraum verletzt, indem sie einen „Einheimischenanteil“ von lediglich 10 % angesetzt hat. Denn auch auf der Grundlage des Vortrags der damaligen Kämmerin in der mündlichen Verhandlung vor dem Verwaltungsgericht ist davon auszugehen, dass die Einrichtungen nicht überwiegend durch Kurtaxepflichtige, sondern vielmehr hauptsächlich durch Einheimische und sonstige nicht kurtaxepflichtige Personen genutzt wurden.
- 155 (e) Zusammenfassend ergibt sich, dass die Kosten der Minigolfanlage, des Campingplatzes, des Waldkurhauses Rotensol und der Bronnenwiesenhalle Neusatz jedenfalls nicht in vollem Umfang ansatzfähig sind.
- 156 (3) Die in der Kurtaxesatzung fehlende - und zur Teilnichtigkeit der Satzung führende - Regelung der Kurtaxefreiheit von ortsfremden Personen, die in der Gemeinde arbeiten oder in Ausbildung stehen (dazu die Ausführungen unter I. 1. a)), wirkt sich mittelbar auch auf die Kalkulation aus, die hierdurch fehlerhaft von zu hohen Übernachtungszahlen kurtaxepflichtiger Personen ausgeht.
- 157 (4) Weder dieser Fehler noch die fehlerhaft eingestellten Kosten für die Minigolfanlage, den Campingplatz, das Waldkurhaus Rotensol und die Bronnenwiesenhalle Neusatz führen allerdings zu einem Verstoß gegen den Kostendeckungsgrundsatz. Denn aus der von der Beklagten mit Schriftsatz vom 09.07.2020 vorgelegten Vergleichskalkulation, in der die fehlerhaft eingestellten Kostenpositionen unberücksichtigt bleiben, ergibt sich immer noch eine Kostenunterdeckung in Höhe von 410.906,90 EUR.
- 158 Die fehlerhafte Einstellung zu hoher Übernachtungszahlen von Kurtaxepflichtigen führt zu einer Reduzierung und nicht zu einer Erhöhung des Kurtaxesatzes und kann deshalb von vornherein keine Verletzung des Kostendeckungsgrundsatzes zur Folge haben.
- 159 (5) Im Ergebnis richtig hat das Verwaltungsgericht auch gesehen, dass der kalkulierte Kurtaxesatz nicht gegen das Verbot der Doppelfinanzierung verstößt.
- 160 Es liegt im Ermessen der Gemeinde, zu welchem Anteil die einrichtungsbezogenen Kosten der Gemeinde durch die Kurtaxe, den Fremdenverkehrsbeitrag oder in sonstiger Weise gedeckt werden sollen. Um eine Doppelfinanzierung auszuschließen, muss in der Kalkulation dargestellt werden, auf welche Weise die kurtaxefähigen Einrichtungen finanziert werden (Faiß, aaO, § 43 Rn. 7).
- 161 Zwar ist im vorliegenden Fall aus der Kalkulation nicht unmittelbar ersichtlich, welche Einnahmen aus der Fremdenverkehrsabgabe der Gemeinderat dem Beschluss über den Kurtaxesatz für das Jahr 2012 zugrunde gelegt hat. Die aus der von der Beklagten im verwaltungsgerichtlichen Verfahren vorgelegten „Übersicht“ ersichtlichen Einnahmen aus dem Fremdenverkehrsbeitrag in Höhe von 166.673,- EUR können dem Gemeinderat bei der Beschlussfassung über den

Kurtaxesatz noch nicht bekannt gewesen sein, da diese Zahl, wie sich aus den von der Beklagten mit Schriftsatz vom 09.07.2020 vorgelegten Unterlagen ergibt, die tatsächlichen Einnahmen aus der Fremdenverkehrsabgabe im Jahr 2012 wiedergibt, die erst mit Ablauf des Jahres 2012 und damit erst nach dem Beschluss über den Kurtaxesatz ermittelt werden konnten. Dies hat die Beklagte in der mündlichen Verhandlung vor dem Senat auch bestätigt. Allerdings wird in der Kalkulation der Kurtaxe auf den Haushaltsplan für das Jahr 2012 Bezug genommen. Auf S. 50 dieses Haushaltsplans werden im Haushalt für das Jahr 2012 Einnahmen aus „Fremdenverkehr/Fremdenverkehrsförderung“ in Höhe von 151.500,- EUR angesetzt. Angesichts dessen, dass eine Kostendeckung durch die Kurtaxe nicht angestrebt wurde und an die Kalkulation deshalb geringere Anforderungen zu stellen sind, erscheint diese Bezugnahme auf den Haushaltsplan ausreichend, um insoweit von einer hinreichenden Ermessensentscheidung des Gemeinderats auszugehen.

- 162 Selbst wenn die Kosten für die Minigolfanlage, den Campingplatz, das Waldkurhaus Rotensol und die Bronnenwiesenhalle Neusatz unberücksichtigt blieben und zusätzlich der - im Vergleich zu dem im Haushaltsplan 2012 prognostizierten - höhere Betrag der tatsächlichen Einnahmen aus dem Fremdenverkehrsbeitrag gemäß der „Übersicht“ in Höhe von 166.673,- EUR angesetzt würde, bliebe es bei einer Kostenunterdeckung in Höhe von 244.233,90 EUR.
- 163 (6) Die unter (2) und (3) dargelegten Kalkulationsfehler haben nicht die Rechtswidrigkeit des Kurtaxesatzes zur Folge. Zwar führen sie zu einer fehlerhaften Ermessenentscheidung des Gemeinderates. Dieser Fehler ist indes nach § 2 Abs. 2 Satz 1 KAG 2009 unbeachtlich. Danach sind Mängel bei der Beschlussfassung über Abgabensätze unbeachtlich, wenn sie nur zu einer geringfügigen Kostenüberdeckung führen. Sachgerecht ausgelegt ist diese Vorschrift so zu verstehen, dass Mängel bei der Beschlussfassung über Abgabensätze grundsätzlich nur beachtlich sind, wenn sie zu einer mehr als geringfügigen Kostenüberdeckung führen (vgl. Birk in Driehaus, Kommunalabgabenrecht, § 8 Rn. 678a; ders., VBIBW 2006, 138). Dies ergibt sich zwar nicht unmittelbar aus dem Wortlaut der Vorschrift, entspricht jedoch dem Willen des Gesetzgebers und dem Sinn und Zweck des § 2 Abs. 2 Satz 1 KAG 2009. Diese Regelung beschränkt die Überprüfung von Mängeln bei der Beschlussfassung über Abgabensätze grundsätzlich auf eine Ergebniskontrolle in dem Sinne, dass zu fragen ist, ob der Gemeinderat denselben Abgabensatz hätte beschließen können, wenn unrichtige Vorgaben durch richtige ersetzt worden wären. Dabei unterstellt die Vorschrift, dass der Wille des beschließenden Gremiums sich in dem in der Satzung festgesetzten Betrag manifestiert und das Gremium deshalb im Fall einer fehlerfreien Entscheidung die für dieses Ergebnis notwendigen Ermessenserwägungen getroffen hätte. Die einzelne Ermessenserwägung des Rechtssetzungsorgans soll hinter der Gesamtaussage, einen bestimmten Abgabensatz zu wollen, zurücktreten (vgl. Birk in Driehaus, Kommunalabgabenrecht, § 8 Rn. 678b; ders., VBIBW 2006, 138; ders., KommJur 2007, 121,124). Diese Zielsetzung ergibt sich auch aus der Begründung des Gesetzentwurfs (LT-Drs. 13/3966). Danach soll § 2 Abs. 2 Satz 1 KAG zu einer sachlich gebotenen Vereinfachung der gerichtlichen Kontrolle von Abgabensätzen führen (LT-Drs. 13/3966, S. 38, 40). In ihrer Zielsetzung entspreche die Vorschrift der Mahnung des Bundesverwaltungsgerichts im Urteil vom 17.04.2002 (- 9 CN 1.01 - juris Rn. 35), wonach es - im Hinblick auf die Gewährleistung der kommunalen Selbstverwaltung (Art. 28 Abs. 2 GG) - nicht angehe, die rechtlichen Anforderungen an die Kalkulation so zu verschärfen, dass der Versuch, eine gültige Satzung zu erlassen, für jede Kommune zu einem unkalkulierbaren Wagnis werde (LT-Drs. 13/3966, S. 38 f.). Ein anderes Verständnis des § 2 Abs. 2 Satz 1 KAG 2009, wonach Fehler nur dann unbeachtlich sind, wenn sie zu einer geringfügigen Kostenüberdeckung führen, hätte das widersinnige Ergebnis zur Folge, dass Fehler dann keine Auswirkungen auf die Wirksamkeit der Satzung hätten, wenn zwar der Kostendeckungsgrundsatz nicht beachtet ist, aber nur eine geringfügige Kostenüberdeckung festzustellen ist. Fehler wären aber dann beachtlich, wenn der Satzungsgeber - wie im vorliegenden Fall - eine Kostendeckung zugunsten der Abgabepflichtigen von vornherein gar nicht beabsichtigt hat und eine solche auch nicht gegeben ist.
- 164 Stets erforderlich ist allerdings, wie sich auch aus dem Wortlaut des § 2 Abs. 2 Satz 1 KAG 2009 ergibt, ein Beschluss des Satzungsgebers über den Abgabensatz (vgl. VGH Baden-Württemberg, Urteil vom 23.03.2006- 2 S 2842/04 - juris Rn. 19). Diesem muss eine Kalkulation oder - unter den oben genannten Voraussetzungen - zumindest eine überschlägige Ermittlung der kurtaxefähigen Aufwendungen zugrundeliegen. Fehlt es hieran, ist die Satzung unwirksam.
- 165 Dies zugrunde gelegt, ist im vorliegenden Fall, in dem der Gemeinderat einen Beschluss über den Abgabensatz getroffen hat, dem eine Kalkulation zugrunde lag, der Fehler zu Unrecht ein-

gestellter Kostenpositionen unbeachtlich, da sich auch dann, wenn die fehlerhaft eingestellten Posten unberücksichtigt bleiben, immer noch eine Kostenunterdeckung ergibt.

- 166 Unbeachtlich ist auch der Mangel, dass aufgrund der - zur Teilnichtigkeit der Satzung führenden - fehlenden Ausnahmevorschrift für ortsfremde Personen, die in der Gemeinde arbeiten oder in Ausbildung stehen, in der Kalkulation eine zu hohe Zahl an Übernachtungen berücksichtigt wurde. Denn auch soweit ein - für sich genommen beachtlicher und zur Teilnichtigkeit der Satzung führender - Fehler bei der Bestimmung des Kreises der Beitragspflichtigen mittelbar Auswirkungen auf die Kalkulation hat, betreffen diese Auswirkungen unmittelbar den Rechenvorgang über den Abgabensatz und damit den Anwendungsbereich des § 2 Abs. 2 Satz 1 KAG 2009 (vgl. VGH Baden-Württemberg, Urteil vom 23.03.2006, aaO juris Rn. 47, der die Frage offengelassen hat, ob § 2 Abs. 2 Satz 1 KAG 2009 zur Anwendung gelangt, wenn fehlerhafte satzungsrechtliche Bestimmungen mittelbar Auswirkungen auf die Kalkulation haben). In Bezug auf die Feststellung der Einhaltung des Kostendeckungsgrundsatzes besteht insoweit kein Unterschied zur fehlerhaften Einstellung von Kosten, zumal auch die Ermittlung der Abgabenschuldner und des daraus resultierenden Abgabenaufkommens auf Prognosen und Schätzungen beruht (vgl. VGH Baden-Württemberg, Urteil vom 04.12.2003 - 2 S 2669/02 - juris Rn. 39). Eine andere Auffassung (vgl. Driehaus, Abgabensatzungen, 2. Aufl., § 8 Rn. 39) hätte zur Folge, dass ein Fehler bei der Bestimmung des Kreises der Abgabenschuldner, der für sich genommen nur zur Teilnichtigkeit der Satzung führt, aufgrund seiner mittelbaren Auswirkungen auf die Kalkulation und damit den Abgabensatz letztlich doch die Gesamtnichtigkeit der Satzung zur Folge hätte. Im vorliegenden Fall wirkt sich die Berücksichtigung eines größeren Kreises von Abgabenschuldnern für die Kurtaxepflichtigen, anders als die unzulässige Einstellung von Kosten, sogar günstig aus, da sich in der Folge der Kurtaxesatz reduziert.
- 167 2. Der Kläger haftet für die von den bei ihm beherbergten Montagearbeitern nicht entrichtete Kurtaxe nach den auf der Grundlage des § 43 Abs. 3 Nr. 2 KAG 2009 erlassenen § 10 Abs. 1 Satz 1 und 2 i.V.m. § 9 Abs. 1 KTS.
- 168 Er ist als Inhaber einer Pension, in der er gegen Entgelt Personen beherbergt, verpflichtet, die Kurtaxe von kurtaxepflichtigen Gästen einzuziehen und an die Beklagte abzuführen (§ 10 Abs. 1 Satz 1 KTS). Da er dieser Verpflichtung in Bezug auf 2.565 Übernachtungen im Jahr 2012 nicht nachgekommen ist, haftet er gemäß § 10 Abs. 1 Satz 1 KTS der Beklagten gegenüber für die nicht eingezogene Kurtaxe seiner kurtaxepflichtigen Gäste.
- 169 Die Kurtaxepflichtigkeit der von ihm beherbergten Montagearbeiter folgt aus § 2 Abs. 1 KTS. Zwar gehören Montagearbeiter, wie oben darlegt worden ist, nicht zum kurtaxepflichtigen Kreis nach § 43 Abs. 2 Satz 3 KAG 2009, wenn sie in der Fremdenverkehrsgemeinde arbeiten. Für diesen Personenkreis kann nicht aufgrund der Kurtaxesatzung, der diese Ausnahmeregelung fehlt, eine Kurtaxe erhoben werden, da die Kurtaxesatzung insoweit unwirksam ist. Jedoch hat der Kläger entgegen seiner aus § 3 Abs. 1 Nr. 3a KAG 2009 i.V.m. § 90 AO folgenden Mitwirkungspflicht trotz einer entsprechenden Aufforderung der Widerspruchsbehörde mit Schreiben vom 07.04.2017 bis zum Zeitpunkt des Ergehens des Widerspruchsbescheides (vgl. zur Frage des für die Erfüllung der Mitwirkungspflicht maßgeblichen Zeitpunktes VGH Baden-Württemberg Beschluss vom 19.06.2020 - 2 S 928/20 - n.v.; Urteil vom 23.01.2003 - 2 S 1311/02 - juris Rn. 30; Urteil vom 13.05.1987 - 14 S 1539/85 - BWVPr 1987, 231 - Leitsatz; Hessischer VGH, Urteil vom 28.07.2010 - 5 A 1865/08 - juris Rn. 38) und auch im nachfolgenden gerichtlichen Verfahren keine Nachweise vorgelegt, aus denen sich ergibt, wo die von ihm beherbergten Montagearbeiter tätig waren. Anlass zu einem entsprechenden Vortag bestand für den Kläger auch bereits auf Grund der Regelung des § 6 Abs. 1d KTS, wonach sich der Kurtaxesatz für Geschäftsreisende, also für ortsfremde Personen, die in Bad Herrenalb übernachten, aber weder in der Gemeinde arbeiten noch in Ausbildung stehen, auf jeweils 1,- Euro Kurtaxe pro Übernachtung ermäßigt. Der Kläger hat auch keine Gründe vorgetragen, die es ihm unmöglich machten, den erforderlichen Nachweis zu erbringen. Es bestehen deshalb keine Bedenken dagegen, dass sämtliche Montagearbeiter als kurtaxepflichtig eingestuft wurden und für sie eine ermäßigte Kurtaxe von 1,- EUR je Übernachtung festgesetzt wurde.
- 170 Des Weiteren hat der Kläger nicht nachgewiesen, dass es den bei ihm im Jahr 2012 beherbergten Montagearbeitern aus tatsächlichen Gründen nicht möglich war, Fremdenverkehrseinrichtungen der Beklagten zu nutzen und an -veranstaltungen teilzunehmen. Der Kläger hat weder zum Einsatzort noch zu Art und Dauer der Tätigkeit der Monteure konkret vorgetragen. Allein der pauschale Einwand, Montagearbeiter würden sein Hotel allein aufgrund der günstigen Prei-

se auswählen und hätten an den Fremdenverkehrseinrichtungen und -veranstaltungen kein Interesse, da sie tagsüber und zum Teil auch am Wochenende arbeiteten und ihre Freizeit nach dem Einkauf von Alkohol in seiner Pension verbrachten, reicht hierfür nicht aus. Auch sein allgemeiner Einwand, Ortsfremde, die außerhalb des Gebiets der Beklagten arbeiteten, würden stets nur aus finanziellen Gründen im Gebiet der Beklagten übernachten, ist durch nichts belegt. So hat der Kläger insbesondere auch nicht substantiiert dargelegt, dass die Kosten der Unterkunft im Bereich der Beklagten im Vergleich zu denen in anderen Gemeinden besonders günstig sind. Soweit er behauptet, diese beliefen sich abhängig von der Dauer des Aufenthalts auf zwischen 10,- und 20,- EUR, ist dieser Vortrag bereits durch die vorliegenden Rechnungen des Klägers widerlegt, aus denen höhere Preise ersichtlich sind. Abgesehen davon finden sich auch im Bereich der Beklagten Unterkünfte im hochpreisigen Segment.

II.

- 171 Die Heranziehung des Klägers zu einer Fremdenverkehrsabgabe in Höhe von 513,- EUR ist rechtswidrig und verletzt den Kläger in seinen Rechten, weil es an einer wirksamen satzungsrechtlichen Rechtsgrundlage fehlt.
- 172 Nach § 44 Abs. 1 KAG 2009 können Kurorte, Erholungsorte und sonstige Fremdenverkehrsgemeinden zur Förderung des Fremdenverkehrs und des Erholungs- und Kurbetriebs für jedes Haushaltsjahr von allen natürlichen Personen, die eine selbstständige Tätigkeit ausüben, und von allen juristischen Personen Fremdenverkehrsbeiträge erheben, soweit ihnen in der Gemeinde aus dem Fremdenverkehr oder dem Kurbetrieb unmittelbar oder mittelbar besondere wirtschaftliche Vorteile erwachsen. Nach diesen Vorteilen bemisst sich der Fremdenverkehrsbeitrag (§ 44 Abs. 2 Satz 1 KAG 2009). Diese Vorteile bestehen nach der ständigen Rechtsprechung des Senats in den Verdienst- und Gewinnmöglichkeiten, die dem Beitragspflichtigen aus dem Fremdenverkehr oder dem Kurbetrieb erwachsen (vgl. VGH Baden-Württemberg, Urteil vom 08.03.2018, aaO juris Rn. 81; Urteil vom 29.04.2010 - 2 S 2160/09 - juris Rn. 26).
- 173 Die der Erhebung der Fremdenverkehrsabgabe zugrundeliegende Fremdenverkehrsabgabebesatzung der Beklagten vom 06.03.1980, zuletzt geändert durch die Euro-Anpassungs-Satzung vom 24.10.2001, ist nichtig.
- 174 Entsprechend den Ausführungen zur Kurtaxe kann der Gemeinderat auch den Fremdenverkehrsbeitragsatz fehlerfrei nur auf der Grundlage einer ordnungsgemäßen Kalkulation festsetzen (vgl. VGH Baden-Württemberg, Urteile vom 08.03.2018, aaO juris Rn. 101 und vom 04.12.2003 - 2 S 2669/02 - juris Rn. 32; grundlegend Urteil vom 11.12.1997 - 2 S 3247/96 - juris Rn. 41). Dies folgt aus dem Beitragscharakter der Fremdenverkehrsabgabe. Das Erfordernis einer Kalkulation stellt sicher, dass der für die Beitragserhebung maßgebliche Grundsatz der Kostendeckung beachtet ist. Die dem Gemeinderat zu unterbreitende Kalkulation des Fremdenverkehrsbeitrags ist ferner zugleich Nachweis dafür, dass dieser das ihm bei der Beschlussfassung eingeräumte Ermessen fehlerfrei ausüben konnte. Es ist damit auch beim Fremdenverkehrsbeitrag nicht möglich, durch die nachträgliche Vorlage einer - erstmalig erstellten - Kalkulation den Nachweis zu erbringen, dass der Kostendeckungsgrundsatz und das Verbot der Doppelfinanzierung beachtet sind (vgl. Erläuterungen des Gemeindetags zur Kalkulation des Fremdenverkehrsbeitrags, BWGZ 1998, 702, 704).
- 175 Auch in Bezug auf den Fremdenverkehrsbeitrag gilt, dass eine die beitragsfähigen Aufwendungen vollständig erfassende Kalkulation nicht erforderlich ist, wenn von der Gemeinde eine volle Deckung dieser Aufwendungen nicht angestrebt wird. In diesem Fall genügt eine nur überschlägige Ermittlung der beitragsfähigen Aufwendungen, wenn sich auch auf ihrer Grundlage mit Sicherheit feststellen lässt, dass der Kostendeckungsgrundsatz und das Verbot der Doppelfinanzierung beachtet sind (vgl. VGH Baden-Württemberg, Urteile vom 08.03.2018, aaO juris Rn. 101, vom 04.12.2003, aaO juris Rn. 37 f., und vom 11.12.1997, aaO).
- 176 Nach diesen Maßgaben fehlt es hier an einer dem Beschluss des Gemeinderats über den Fremdenverkehrsbeitragsatz zugrundeliegenden Kalkulation oder zumindest überschlägigen Ermittlung der beitragsfähigen Aufwendungen mit der Folge, dass die Fremdenverkehrsbeitragsatzung unwirksam ist. Die vom Verwaltungsgericht in Bezug genommene „Übersicht“ konnte dem Gemeinderat der Beklagten bei der Beschlussfassung über den Fremdenverkehrsabgabesatz nicht zugrunde gelegen haben, da diese die tatsächlichen Zahlen des Jahres 2012 wiedergibt, die erst mit Ablauf des Jahres 2012 und damit erst lange Zeit nach der Beschlussfas-

sung über den Fremdenverkehrsabgabebesatz bekannt gewesen sein konnten. Auf einen entsprechenden gerichtlichen Hinweis hat die Beklagte in der mündlichen Verhandlung vor dem Senat auch eingeräumt, dass dem Gemeinderat bei der Beschlussfassung über den Fremdenverkehrsabgabebesatz keine Kalkulation oder zumindest überschlägige Ermittlung der Aufwendungen vorlag. Hintergrund hierfür dürfte sein, dass die letzte Änderung der Fremdenverkehrsabgabesatzung durch die Euro-Anpassungs-Satzung vom 24.10.2001 nur eine Anpassung der Satzung an den Euro bezweckte und die zuvor am 26.08.1987 beschlossene Änderung noch vor der grundlegenden Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs Baden-Württemberg mit Urteil vom 11.12.1997 (aaO) erfolgt ist, nach der der Gemeinderat auch den Fremdenverkehrsbeitragssatz fehlerfrei nur auf der Grundlage einer ordnungsgemäßen Kalkulation bzw. überschlägigen Ermittlung der Kosten festsetzen kann. Zuvor ging die Rechtsprechung davon aus, dass eine Kalkulation der Fremdenverkehrsabgabe nicht erforderlich ist, da diese nicht kostendeckend erhoben wird. Die Beklagte hat es nach dem Ergehen des Urteils vom 11.12.1997 (aaO) versäumt, diese Rechtsprechungsänderung im gemeindlichen Satzungsrecht umzusetzen.

- 177 Lediglich vorsorglich für den Fall, dass der Gemeinderat der Beklagten eine neue Fremdenverkehrsbeitragssatzung beschließen sollte, weist der Senat darauf hin, dass in diesem Fall die Maßgaben aus dem Senatsurteil vom 08.03.2018 (aaO juris Rn. 81 ff.) zu beachten sind, die die Frage der Vereinbarkeit des sogenannten Bettengeldes mit Art. 3 Abs. 1 GG betreffen. Danach erfordert es das Gebot der Beitragsgerechtigkeit, dass dann, wenn nach der Satzung der Fremdenverkehrsbeitrag für unterschiedliche Gruppen von Beitragspflichtigen nach unterschiedlichen Maßstäben - etwa (wie hier) nach den Reineinnahmen einerseits und der Zahl der Übernachtungen andererseits - erhoben wird, sicherzustellen ist, dass eine Vergleichbarkeit dieser Maßstäbe gegeben ist.
- 178 Hinsichtlich der streitgegenständlichen Fremdenverkehrsabgabesatzung bestehen zudem Bedenken, ob die getroffene Regelung zur Bemessung der Abgabe (§ 3 Abs. 1 und 2 FVAS) dem Bestimmtheitsgrundsatz genügt. Denn die Satzung trifft keine eindeutige Regelung, wie der Messbetrag nach § 3 Abs. 2 FVAS im Zusammenhang mit den Reineinnahmen nach § 3 Abs. 1 FVAS steht. In dem Muster der Fremdenverkehrsbeitragssatzung des Gemeindetags (BWGZ 1998, 690, 692) heißt es hierzu in § 4 Abs. 1: „Die Mehreinnahmen (§ 3 Abs. 1) werden in einem Messbetrag ausgedrückt. Dieser ergibt sich, indem die Reineinnahmen (Abs. 2) mit dem Vorteilssatz (§ 5) multipliziert werden.“ Eine entsprechende Regelung fehlt in der Fremdenverkehrsabgabesatzung der Beklagten.
- 179 Diese enthält darüber hinaus auch keine Regelung dazu, wie die Reineinnahmen gemäß § 3 Abs. 1 FVAS zu bestimmen sind. Der Begriff der Reineinnahmen ist nicht eindeutig definiert. Zur Ermittlung der Reineinnahmen gibt es vielmehr verschiedene Möglichkeiten, wie sich im Einzelnen etwa aus den Erläuterungen des Gemeindetags zum Satzungsmuster (vgl. BWGZ 1998, 694, 698 f.) ergibt. Um dem Bestimmtheitsgrundsatz zu genügen, muss die Fremdenverkehrsbeitragssatzung eine entsprechende Definition festlegen.
- 180 Die Kostenentscheidung beruht auf § 155 Abs. 1 Satz 1 VwGO.
- 181 Die in § 132 Abs. 2 VwGO genannten Voraussetzungen für eine Zulassung der Revision liegen nicht vor.
- 182 **Beschluss vom 31.07.2020**
- 183 Der Streitwert des Berufungsverfahrens wird auf 3.078,- EUR festgesetzt (§ 47 Abs. 1, § 52 Abs. 3 Satz 1 GKG).
- 184 Der Beschluss ist unanfechtbar.