



Handlungsempfehlung

Tourismusfinanzierung über die Erhebung einer Gästetaxe

nach § 34 SächsKAG

Auf Initiative des Tourismusverbandes Erzgebirge e.V. in Zusammenarbeit mit dem Landestourismusverband Sachsen e.V.

vorgelegt von Rechtsanwalt und Fachanwalt für Verwaltungsrecht Prof. Dr. Roman Götze, Rechtsanwältin Andrea Wolter, Rechtsanwalt und Fachanwalt für Verwaltungsrecht Christoph Worch und wissenschaftlicher Mitarbeiterin Hanna Kröner (GÖTZE & MÜLLER-WIESENHAKEN Rechtsanwälte Partnerschaft), Anwaltsbüro im Messehof Leipzig, Petersstraße 15, 04109 Leipzig, www.goetze.net, mail@goetze.net

Handlungsempfehlung

Tourismusfinanzierung über die Erhebung einer Gästetaxe
nach § 34 SächsKAG

- Handlungsleitfaden zur rechtssicheren Kalkulation für die Gemeinden in Sachsen unter Berücksichtigung der Anforderungen des Sächsischen Obergerichts -

vorgelegt von Rechtsanwalt und Fachanwalt für Verwaltungsrecht **Prof. Dr. Roman Götz**, Rechtsanwältin **Andrea Wolter**, Rechtsanwalt und Fachanwalt für Verwaltungsrecht **Christoph Worch** und wissenschaftlicher Mitarbeiterin **Hanna Kröner** (GÖTZE & MÜLLER-WIESENHAKEN Rechtsanwälte Partnerschaft), Anwaltsbüro im Messehof Leipzig, Petersstraße 15, 04109 Leipzig, www.goetze.net, mail@goetze.net

im Auftrag des **Landestourismusverbandes Sachsen e.V.**, vertreten durch die Direktorin, Messerling 8, Haus F, 01067 Dresden

Leipzig, im September 2024

Inhaltsverzeichnis

Vorbemerkung und Auftrag	3
I. Kalkulation der Gästetaxe – Rechtliche Ausgangslage und aktuelle Rechtsprechung.....	5
1. Urteil des Sächsischen Obergerichtes vom 9. Februar 2022 zur Gästetaxensatzung der Stadt Leipzig.....	5
a) Auslegung des Begriffes der „zu touristischen Zwecken bereitgestellten Einrichtungen“	6
b) Rechtmäßigkeit der Ausnahme- und Befreiungstatbestände	7
c) Anforderungen an die der Kalkulation zugrundeliegenden Daten.....	7
aa) Vorgehensweise zur Ermittlung der beitragsfähigen Aufwendungen	8
bb) Voraussetzungen für eine nur überschlägige Ermittlung der beitragsfähigen Aufwendungen	9
d) Kalkulation der Stadt Leipzig	10
2. (Exkurs) Rechtsprechung zu Kalkulationserfordernissen in anderen Bundesländern	11
3. (Exkurs) Datenschutzrechtliche Hinweise	13
II. Kalkulation der Gästetaxe – Hinweise zum Vorgehen in der Praxis	14
1. Einführung und Übersicht	14
2. Festlegung des Kalkulationszeitraums.....	14
3. Ermittlung des gästetaxefähigen Gesamtaufwands.....	15
a) Ermittlung der berücksichtigungsfähigen Einrichtungen	15
b) Ermittlung des gästetaxefähigen Aufwands einzeln je Einrichtung	18
aa) Ermittlung der voraussichtlichen Aufwendungen.....	19
bb) Ermittlung des gästetaxepflichtigen Besucheranteils.....	21
aaa) Ermittlung des gästetaxepflichtigen Anteils gesondert für jede Einrichtung?	23
bbb) Datenerhebung zur Ermittlung des gästetaxepflichtigen Besucheranteils.....	25
(1) Anzahl der gesamten Einrichtungsbesucher.....	25
(2) Anteil der gästetaxepflichtigen Besucher.....	26
ccc) Statistisch notwendiger Umfang der Befragung	28
cc) Berechnung der gästetaxefähigen Aufwendungen.....	30
c) Addition.....	30
4. Ermittlung der voraussichtlichen entgeltlichen Übernachtungen	30
5. Ergebnis Kalkulation und Sicherheitsabschlag	31
III. Checkliste / Fragebögen.....	33

Vorbemerkung und Auftrag

Das Sächsische Kommunalabgabengesetz ermöglicht den Städten und Gemeinden zur Finanzierung touristischer Investitionen oder Angebote auf der Grundlage einer Satzung die Erhebung zweckgebundener touristischer Abgaben. Neben der **Tourismusabgabe** (§ 35 SächsKAG), die von örtlichen Unternehmen erhoben wird, die vom Tourismus profitieren, steht den Gemeinden – kumulativ oder alternativ – die **Gästetaxe** (§ 34 SächsKAG) zur Verfügung, deren Adressat die in der Gemeinde entgeltlich übernachtenden Personen (Übernachtungsgäste) sind. Seit der Novelle des SächsKAG im Jahre 2016 können Tourismusabgabe und/oder Gästetaxe nun ausdrücklich von allen Gemeinden – unabhängig davon, ob sie prädikatisierter Kur- oder Erholungsort oder in sonstiger Weise überwiegend durch den Tourismus geprägt sind – erhoben werden. Grundlage dafür ist die vorherige Erstellung einer Kalkulation. Im Rahmen dieses Handlungsleitfadens geht es ausschließlich um die Gästetaxe (§ 34 SächsKAG). Hinsichtlich der Anforderungen an die Kalkulation und Erhebung einer Tourismusabgabe kann auf die vorliegenden Arbeitshilfen, etwa des Landestourismusverbandes Sachsen verwiesen werden.

In Bezug auf die Erhebung einer Gästetaxe hat das *Sächsische Obergerverwaltungsgericht* im Jahr 2022 den rechtlichen Maßstab konkretisiert und im Ergebnis die Satzung über die Erhebung einer **Gästetaxe für die Stadt Leipzig** aufgrund ihrer Rechtswidrigkeit für unwirksam erklärt. Beanstandet wurde vor allem, dass keine hinreichend validen konkreten Daten zur Kalkulation der Höhe der Abgabe vorgelegen hätten, insbesondere (stichprobenartig erhobene) Realdaten zu den Benutzergruppen der touristischen Einrichtungen fehlten.

Die vorliegende Handlungsempfehlung soll daher den Städten und Gemeinden im Freistaat Sachsen einen Leitfaden an die Hand geben, welcher es ihnen ermöglicht, die aus Sicht des *Sächsischen Obergerverwaltungsgerichts* erforderliche Tatsachenbasis auf dem Weg zu einer rechtssicheren Kalkulation und Satzungserhebung zu erkennen und „abzuarbeiten“. Dabei werden im ersten Teil dieser Handlungsempfehlung die rechtlichen Vorgaben des Obergerverwaltungsgerichts noch einmal im Zusammenhang dargestellt und analytisch für die kommunale Praxis aufbereitet. Darüber hinaus erfolgt unter anderem eine Darstellung der Rechtsprechung zu Kalkulationserfordernissen in anderen Bundesländern. Im zweiten Teil leiten wir aus der durch § 34 SächsKAG in seiner Auslegung durch das Obergerverwaltungsgericht vorgegebenen rechtlichen Matrix konkrete Hinweise für ein (möglichst) rechtssicheres Vorgehen in der Praxis ab. Dies führt im dritten Teil dieses Leitfadens schließlich zu einem Vorschlag für einen Fragebogen bzw. eine Checkliste zum Vorgehen bei der Erstellung einer rechtssicheren Kalkulation, der im Einzelfall vor Ort ggf. an die konkreten Verhältnisse anzupassen ist.

Wir haben uns bei der Erstellung dieses Handlungsleitfadens mit verschiedenen Akteuren ausgetauscht, unter anderem mit Expertinnen und Experten des *Landestourismusverbandes Sachsen e.V.* (LTV Sachsen), des *Tourismusverbandes Erzgebirge e.V.*, verschiedener Gemeinden (Marienberg, Olbernhau), der Kommunalaufsicht der Landkreise Erzgebirgskreis und Sächsische Schweiz-Osterzgebirge sowie des *Sächsischen Städte- und Gemeindetages e.V.* (SSG). Die Erkenntnisse dieser Fachgespräche sind in den Handlungsleitfaden eingeflossen und wir danken den genannten Institutionen und Akteuren für die Zeit und das Engagement. Auch wenn wir uns gemeinsam nach bestem Wissen bemüht haben, die Vorgaben des *Sächsischen Oberverwaltungsgerichts* (praxisgerecht und anwendungsbezogen) umzusetzen, verbleibt – wie stets im kommunalen Rechtssetzungsprozess im kritischen Dialog mit den Gerichten – ein rechtliches „Restrisiko“. Insoweit ist kommunales Handeln vor Ort und unter den Bedingungen angespannter Personalressourcen stets das „Bohren harter Bretter“. Wir sind überzeugt, dass dieser Handlungsleitfaden einen erheblichen Beitrag dazu leisten kann, die Kalkulation und schlussendlich Erhebung der Gästetaxe in Sachsen rechtssicherer zu gestalten.

I. Kalkulation der Gästetaxe Rechtliche Ausgangslage und aktuelle Rechtsprechung

Die **Gästetaxe** ist gesetzlich in **§ 34 SächsKAG** geregelt. Sie ist eine öffentlich-rechtliche Abgabe eigener Art, die neben Steuern, Gebühren und Beiträgen steht. Eine Gästetaxe kann von jeder Gemeinde erhoben werden, die touristische Angebote und Einrichtungen vorhält (§ 34 I 1 SächsKAG). Der Berechnung der Höhe der Gästetaxe ist eine **Kalkulation** zugrundezulegen. Dies folgt aus der **Zweckbindung der Erträge** gemäß § 34 I 3 SächsKAG.¹

Zunächst sollen im Folgenden die rechtliche Ausgangslage und der aktuelle Stand der Rechtsprechung aufgearbeitet werden. Konkret stellt sich die Frage, welche Anforderungen die Rechtsprechung – insb. das SächsOVG – an eine rechtssichere Kalkulation stellt (dazu unter 1.). Anschließend gehen wir auf allgemeine Rechtsfragen im Zusammenhang mit der Thematik Kalkulationserfordernis und -zeitraum ein (anschließend unter 2.). Darüber hinaus ist aber auch die Rechtslage in anderen Bundesländern in den Blick zu nehmen, soweit daraus Rückschlüsse auf die sächsische Rechtslage zu ziehen sind (anschließend unter 3.), bevor dann abschließend noch datenschutzrechtliche Hinweise erfolgen (dazu unter 4.).

1. Urteil des Sächsischen Obergerichtes vom 9. Februar 2022 zur Gästetaxesatzung der Stadt Leipzig

Mit Urteil vom 9. Februar 2022 erklärte das *Sächsische Obergericht* die Gästetaxesatzung der *Stadt Leipzig*², mit Ausnahme des § 9 für unwirksam (§ 47 V 2 VwGO).³ Gegenstand des Verfahrens war ein Normenkontrollantrag, mit dem sich die Antragstellerin, die in der *Stadt Leipzig* eine Beherbergungseinrichtung betreibt, gegen die Gästetaxesatzung (im Folgenden: GTS) der *Stadt Leipzig* wendete.

In seinen Entscheidungsgründen führt das Gericht zunächst zur Auslegung des Begriffes der „zu touristischen Zwecken bereitgestellten Einrichtungen“ aus (siehe dazu unter a)). Anschließend befasst es sich mit der Frage, ob und wenn ja welche Ermäßigungs- und Befreiungstatbestände zulässig sind (dazu unter b)). Besonders ausführlich befasst sich die Entscheidung allerdings mit der Frage der Anforderungen an die der Kalkulation zugrundeliegenden Daten (siehe dazu unter c)), bevor der Senat abschließend prüft, ob die Kalkulation der *Stadt Leipzig* diesen vorstehenden Anforderungen genügt (dazu unter d)).

¹ SächsOVG, Urt. v. 9.2.2022 – 5 C 19/19 –, Rdnr. 40 (zitiert nach juris).

² Beschluss der Ratsversammlung vom 27. September 2018, veröffentlicht im Leipziger Amtsblatt Nr. 18 vom 13. Oktober 2018), zuletzt geändert durch Beschluss der Ratsversammlung vom 9. Juli 2020 (veröffentlicht im Leipziger Amtsblatt Nr. 14 vom 18. Juli 2020).

³ SächsOVG, Urt. v. 9.2.2022 – 5 C 19/19.

a) Auslegung des Begriffes der „zu touristischen Zwecken bereitgestellten Einrichtungen“

§ 34 I 1 SächsKAG ermächtigt die Gemeinden, zur Deckung ihrer besonderen Kosten, die ihnen für die Herstellung, Anschaffung, Erweiterung und Unterhaltung der zu touristischen Zwecken bereitgestellten Einrichtungen und Anlagen und für die zu touristischen Zwecken durchgeführten Veranstaltungen entstehen, eine Gästetaxe zu erheben. Einrichtungen und Anlagen, die typischerweise von Touristen besucht werden, **stehen immer auch den Einwohnern der Gemeinde offen**. Problematisch ist daher, **unter welchen Voraussetzungen** eine Einrichtung oder Anlage **als zu touristischen Zwecken bereitgestellt** gilt. Diese Frage wird im Urteil unter Heranziehung von Wortlaut, Entstehungsgeschichte der Norm und Gesetzesbegründung ausführlich diskutiert⁴. Letztendlich kommt das Gericht zu dem Ergebnis, dass **§ 34 I SächsKAG weit auszulegen ist**. Dies sei mit dem offenen Gesetzeswortlaut zu vereinbaren und vor dem Hintergrund geboten, dass § 34 I SächsKAG als Reaktion auf das Urteil des *Sächsischen Obergerichtes* vom 9. Oktober 2014 - 5 C 1/14 („Kurtaxe Landeshauptstadt Dresden“) geändert wurde. Anders als bei der Kurtaxe muss der Tourismus gerade kein dominierender Wirtschaftszweig in der Gemeinde sein.⁵ Dies gilt letztlich auch in Bezug auf die Einbeziehung der konkreten touristischen Einrichtung in den gästetaxefähigen Aufwand. Hätte der Gesetzgeber gewollt, dass nur solche Einrichtungen berücksichtigt werden, die mindestens zur Hälfte von Touristen besucht werden, wäre nach Auffassung des Obergerichtes eine Änderung des § 34 SächsKAG nicht notwendig gewesen.⁶ Nach dem Willen des Gesetzgebers ist § 34 I SächsKAG daher dahin auszulegen, **dass sich die Einrichtung**

„hinsichtlich ihres Programms sowie des Umfangs und der Qualität des Angebots **vordergründig auch an Touristen wenden** [muss,] unabhängig davon, wie viele Einwohner und Personen aus dem Umland der Antragsgegnerin davon tatsächlich Gebrauch machen“.⁷
[Hervorhebung und Ergänzung durch uns, GÖTZE Rechtsanwälte]

Es kann festgehalten werden, dass das *Sächsische Obergericht* hinsichtlich der Frage, welche Angebote und Einrichtungen aufwandsseitig in die Kalkulation einbezogen werden könnten, einen großzügigen Maßstab zur Anwendung bringt. Es ist nicht notwendig, dass die Einrichtung bzw. das Angebot – empirisch nachweisbar – mehr als zur Hälfte oder gar ausschließlich von Touristen genutzt wird.

⁴ SächsOVG, Urt. v. 9.2.2022 – 5 C 19/19 –, Rdnr. 20 – 29 (zitiert nach juris).

⁵ SächsOVG, Urt. v. 9.2.2022 – 5 C 19/19 –, Rdnr. 22 (zitiert nach juris).

⁶ SächsOVG, Urt. v. 9.2.2022 – 5 C 19/19 –, Rdnr. 24 (zitiert nach juris).

⁷ SächsOVG, Urt. v. 9.2.2022 – 5 C 19/19 –, Rdnr. 25 (zitiert nach juris).

b) Rechtmäßigkeit der Ausnahme- und Befreiungstatbestände

Das Gericht sieht sowohl die **Herausnahme der unentgeltlich im Gebiet der Antragsgegnerin übernachtenden Gäste** aus der Gästetaxepflicht, also auch die **Befreiung von Schülern, Studenten und Auszubildenden** bis zum vollendeten 25. Lebensjahr als rechtmäßig an. Zur Begründung wird angeführt, dass der Gesetzgeber mit der Voraussetzung der „Sozialadäquanz“ in zulässiger Weise an die in § 34 II 4 SächsKAG normierte Befreiungsmöglichkeit **aus sozialen Gründen** anknüpfe. Die Festsetzung der Altersgrenze sei (unabhängig davon) vom gesetzgeberischen Ermessen umfasst.⁸ Bei den **unentgeltlich im Gebiet der Stadt Leipzig Übernachtenden** werde zudem ein **strukturelles Vollzugsdefizit vermieden**, da § 34 SächsKAG den Satzungsgeber nicht dazu ermächtige, Gastgebern, die unentgeltlich Unterkunft gewähren, Melde- und Abführungspflichten aufzuerlegen.⁹ Die Kommunen würden also vor hohe praktische Hürden gestellt, sollten sie die Gästetaxe von – beispielsweise – unentgeltlich bei Freunden oder Verwandten Übernachtenden erheben wollen oder sollen. Mangels Meldepflichten wäre es den Kommunen schlicht nicht möglich, diese Gäste überhaupt zu erfassen.

Dass die Satzung **keine Befreiung für Berufs- und Geschäftsreisende** vorsieht, sei ebenfalls nicht problematisch. Ebenso wie anderen Touristen werde auch Berufs- und Geschäftsreisenden die **Möglichkeit** eröffnet, die entsprechenden Einrichtungen zu besuchen. Auf eine **tatsächliche** Nutzung kommt es nicht an. Zudem sprächen für die Befreiung von Berufs- und Geschäftsreisenden keine sozialen und tourismuspolitischen Gründe, welche für eine Befreiung nach § 34 II 4 SächsKAG jedoch vorliegen müssten.¹⁰

c) Anforderungen an die der Kalkulation zugrundeliegenden Daten

Die GTS der *Stadt Leipzig* sei jedoch deswegen nichtig, weil der notwendigen Kalkulation auch unter Berücksichtigung von § 2 II 1 SächsKAG **keine hinreichend validen Daten** zugrunde lägen.¹¹ Gem. § 34 I 1 SächsKAG könne die Gästetaxe nur zur Deckung der besonderen Kosten erhoben werden, die durch zu touristischen Zwecken vorgehaltene Einrichtungen, Anlagen und Veranstaltungen entstehen. Die Erträge der Gästetaxe unterlägen daher einer **Zweckbindung**. Auch deshalb sei eine Kalkulation erforderlich.¹²

Der Senat behandelt diesbezüglich **zwei grundlegende Fragen** : Welche Schritte sind vorzunehmen, um die beitragsfähigen Aufwendungen zu ermitteln (siehe dazu unter aa))? Unter welchen Voraussetzungen reicht eine nur überschlägige Ermittlung der beitragsfähigen Aufwendungen aus (anschließend unter bb))?

⁸ SächsOVG, Urt. v. 9.2.2022 – 5 C 19/19 –, Rdnr. 34 (zitiert nach juris).

⁹ SächsOVG, Urt. v. 9.2.2022 – 5 C 19/19 –, Rdnr. 32 f. (zitiert nach juris).

¹⁰ SächsOVG, Urt. v. 9.2.2022 – 5 C 19/19 –, Rdnr. 36 f. (zitiert nach juris).

¹¹ SächsOVG, Urt. v. 9.2.2022 – 5 C 19/19 –, Rdnr. 39 (zitiert nach juris).

¹² SächsOVG, Urt. v. 9.2.2022 – 5 C 19/19 –, Rdnr. 40 (zitiert nach juris).

aa) Vorgehensweise zur Ermittlung der beitragsfähigen Aufwendungen

Um die beitragsfähigen Aufwendungen zu ermitteln, seien – im ersten Schritt – zunächst die unter § 34 I SächsKAG fallenden Einrichtungen, Anlagen und Veranstaltungen im Stadtgebiet auszumachen (dazu bereits I.1.a)).

Im Anschluss daran sei – im zweiten Schritt – (ausgehend von der Gesamtzahl der Benutzer¹³) **für jede Einrichtung** gesondert zwischen den berücksichtigungsfähigen gästetaxepflichtigen Besuchern und den sonstigen Besuchern (sog. **kommunaler Anteil**) abzugrenzen. Dafür seien von der Gesamtbesucherzahl zunächst

- die **Einwohner** des Satzungsgebietes

und

- die **Tagestouristen (aus dem zentralörtlichen Einzugsbereich; z.B. „Einpendler“)**

abzuziehen. Damit sei die Anzahl der Besucher, die aus Postleitzahlgebieten außerhalb des zentralörtlichen Einzugsbereichs oder aus dem Ausland stammen, ermittelt. Von dieser Gruppe seien weiterhin

- die **unentgeltlich im Satzungsgebiet übernachtenden Besucher** (z.B. Verwandtenbesuche, „Privatschläfer“)

und

- die zwar von außerhalb stammenden, aber **nicht im Satzungsgebiet übernachtenden Besucher (Tagestouristen „aus der Ferne“)**

abzuziehen.¹⁴

¹³ Das SächsOVG verhält sich zu diesem Zwischenschritt nicht; es scheint davon aber implizit auszugehen.

¹⁴ SächsOVG, Urt. v. 9.2.2022 – 5 C 19/19 –, Rdnr. 43 (zitiert nach juris).

Um Einnahmeausfälle durch Befreiungs- und Ermäßigungstatbestände in der Satzung nicht auf andere Gästetaxeschuldner umzulegen, müssten auch

- von der Gästetaxe befreite Besucher

in Abzug gebracht und die Anzahl der die ermäßigte Gästetaxe zahlenden Besucher berücksichtigt werden.¹⁵ In der Höhe des dadurch ermittelten Anteils an Besuchern seien auf die betreffende Einrichtung gemachte Aufwendungen beitragsfähig.

- bb) Voraussetzungen für eine nur überschlägige Ermittlung der beitragsfähigen Aufwendungen

Die vollständige Ermittlung der beitragsfähigen Aufwendungen kann sich aufgrund der Vielzahl der abzuziehenden Aufwendungen (näher dargestellt unter aa)) als schwer zu erfüllende Aufgabe darstellen. Es besteht daher das Bedürfnis danach, die Kalkulation durch eine – wie das Oberverwaltungsgericht ausdrücklich formuliert – **überschlägige Ermittlung der beitragsfähigen Aufwendungen** zu vereinfachen. Gleichzeitig ist der **Kostendeckungsgrundsatz** (besser: Kostenüberdeckungsverbot) und das **Verbot der Doppelfinanzierung** zu beachten. Nach dem bereits im Wortlaut des § 34 I 1 SächsKAG zum Ausdruck kommenden Kostendeckungsgrundsatz dürfen die Erträge aus der Gästetaxe die Summe der beitragsfähigen Aufwendungen nicht übersteigen.¹⁶ Aufgrund des Verbots der Doppelfinanzierung sind nur solche Aufwendungen beitragsfähig, die nicht bereits anderweitig gedeckt sind.¹⁷

Der Senat löst diesen Konflikt, indem er eine die beitragsfähigen Aufwendungen vollständig erfassende Kalkulation nur fordert, wenn eine volle Deckung dieser Aufwendungen angestrebt wird.¹⁸ Voraussetzung für eine rechtmäßige Kalkulation aufgrund **überschlägiger Ermittlung** sei, dass sich **auf ihrer Grundlage mit Sicherheit feststellen lässt, dass der Kostendeckungsgrundsatz und das Verbot der Doppelfinanzierung beachtet sind**.¹⁹ Der Senat verweist dazu auf ein Urteil des *Verwaltungsgerichtshofes Baden-Württemberg*.²⁰ Je näher also die voraussichtlichen Einnahmen durch die Gästetaxe an einer vollständigen Kostendeckung liegen, desto genauer muss die Ermittlung der beitragsfähigen Aufwendungen erfolgen.

Soll keine vollständige Kostendeckung erreicht werden, sei es ausreichend – je nach **Höhe des Sicherheitsabschlags** – die Besucherzahlen nur **überschlägig und stichprobenhaft** zu ermit-

¹⁵ SächsOVG, Urt. v. 9.2.2022 – 5 C 19/19 –, Rdnr. 44 (zitiert nach juris).

¹⁶ *Wölfl*, in: Driehaus, Kommunalabgabenrecht, § 11, Rdnr. 93.

¹⁷ *Wölfl*, in: Driehaus, Kommunalabgabenrecht, § 11, Rdnr. 94.

¹⁸ SächsOVG, Urt. v. 9.2.2022 – 5 C 19/19 –, Rdnr. 41 (zitiert nach juris).

¹⁹ SächsOVG, Urt. v. 9.2.2022 – 5 C 19/19 –, Rdnr. 41 (zitiert nach juris).

²⁰ VGH Bad.-Württ., Urt. v. 31.7.2020 – 2 S 2777/19 –, Rdnr. 141 (zitiert nach juris).

teln. Dabei könnten die Daten einer Einrichtung auf andere Einrichtungen mit gleicher Besucherstruktur übertragen werden. **Nicht ausreichend sei in jedem Fa II eine Kalkulation ohne Ermittlungen und valide Daten.**²¹ Auch ein deutlicher Sicherheitsabschlag in der Kalkulation könne aber über das gänzliche Fehlen einer Bezugsgröße nicht hinweghelfen.²²

d) Kalkulation der Stadt Leipzig

Sodann prüft der Senat, ob die Kalkulation der *Stadt Leipzig* diesen vorstehenden Anforderungen genügt und kommt zu dem Ergebnis, dass dies nicht der Fall war:

Bei der Erstellung der **Vorkalkulation** sei die **Antragsgegnerin selbst** davon ausgegangen, dass **keine hinreichend belastbaren Daten** für eine rechtssichere Kalkulation vorlägen.²³ So führt die *Stadt Leipzig* aus, dass keine detaillierte Erfassung der Besucher nach Einwohner/Tagestourist/Übernachtungstourist erfolgt sei und es an einer einheitlichen Methodik für die Erstellung der Kalkulation fehle.²⁴ Der Senat stellt für die *Messe der Stadt Leipzig* fest, dass **weder Methodik noch Datengrundlage** der in die Kalkulation eingebrachten Daten **erkennbar** seien.²⁵ Für das *Bachfest* und das *Museum der bildenden Künste* habe das zuständige Dezernat beispielweise bei der Ermittlung des kommunalen Anteils den **touristischen Anteil ohne nähere Begründung geschätzt**.²⁶

Auch die von der Antragsgegnerin vorgelegte **Nachkalkulation** basiere nicht auf hinreichend validen Daten.²⁷ So stelle die Antragsgegnerin in Ziffer 1.3 der Nachkalkulation selbst fest:

„Gesicherte statistische Erhebungen zur Bemessung der Anteile der gästetaxenpflichtigen Übernachtungstouristen in Abgrenzung zu den Tagestouristen und unentgeltlichen Verwandtenbesuchen für die kalkulationserheblichen konkreten Einrichtungen, Anlagen und Veranstaltungen liegen aktuell der Stadt Leipzig nicht vor“²⁸.

²¹ Vgl. SächsOVG, Urt. v. 19.5.2021 – 5 A 1209/18 –, Rdnr. 71 (zitiert nach juris): Bei der Bestimmung des Vorteilssatzes im Bereich der Fremdenverkehrsabgabe ließ das Sächsische Obergericht eine Schätzung zu und billigte den Satzungsgebern einen weiten Schätzungsspielraum zu. Dieser sei aber dann überschritten, wenn die Schätzung „auf falschen oder offenbar unsachlichen Erwägungen beruht, **wenn wesentliche Tatsachen nicht ermittelt** oder außer Acht gelassen werden und es somit an einer plausiblen Tatsachengrundlage fehlt oder wenn der Schätzung unrichtige Maßstäbe zugrunde gelegt werden.“

²² SächsOVG, Urt. v. 9.2.2022 – 5 C 19/19 –, Rdnr. 45 (zitiert nach juris).

²³ SächsOVG, Urt. v. 9.2.2022 – 5 C 19/19 –, Rdnr. 47 (zitiert nach juris).

²⁴ SächsOVG, Urt. v. 9.2.2022 – 5 C 19/19 –, Rdnr. 2 (zitiert nach juris).

²⁵ SächsOVG, Urt. v. 9.2.2022 – 5 C 19/19 –, Rdnr. 48 (1) (zitiert nach juris).

²⁶ SächsOVG, Urt. v. 9.2.2022 – 5 C 19/19 –, Rdnr. 48 (3), (4) (zitiert nach juris).

²⁷ SächsOVG, Urt. v. 9.2.2022 – 5 C 19/19 –, Rdnr. 49 (zitiert nach juris).

²⁸ SächsOVG, Urt. v. 9.2.2022 – 5 C 19/19 –, Rdnr. 50 (zitiert nach juris).

Die Nachkalkulation beruhe allein auf Schätzungen. Es liege keinerlei Bezug zu einrichtungsbezogenen Erhebungen vor. Zudem sei nicht plausibel, warum die Schätzungen teilweise erheblich von den der Vorkalkulation zugrunde gelegten Schätzungen abweichen.²⁹

Somit kommt der Senat zu dem Ergebnis, dass sich **aufgrund der fehlenden validen Zahlen** und der **methodischen Fehler** nicht mit Sicherheit feststellen lasse, dass der **Kostendeckungsgrundsatz** (§ 2 II 1 SächsKAG) beachtet wurde.³⁰ Daraus lässt sich schließen, dass der Senat die Grenze des § 2 II 1 SächsKAG überschritten sieht und die Fehler in der Ermittlung des Abgabensatzes somit nicht nach § 2 II 1 SächsKAG unbeachtlich sind. Es soll an dieser Stelle nicht dazu Stellung bezogen werden, ob diese Rechtsauffassung des *Sächsischen Oberverwaltungsgerichts* überzeugt, da Ziel des vorliegenden Leitfadens ist, *im Lichte dieser Rechtsprechung* eine praktische Arbeitshilfe zu geben.

2. (Exkurs) Rechtsprechung zu Kalkulationserfordernissen in anderen Bundesländern

Im Folgenden wird überblicksartig die derzeitige Rechtsprechung zur **Kalkulation von Kurbeiträgen** skizziert, wobei die Darstellung keinen Anspruch auf Vollständigkeit erhebt. Der Fokus liegt auf der hier vor allem interessierenden Ermittlung des kommunalen Anteils der einzelnen berücksichtigungsfähigen Einrichtungen.

Das *Sächsische Oberverwaltungsgericht* bezieht sich in seinem Urteil zur GTS der *Stadt Leipzig* auf ein Urteil des *Verwaltungsgerichtshofes Baden-Württemberg* vom 31. Juli 2020.³¹ Nahezu wortgleich wird Randnummer 141 übernommen, in der der Verwaltungsgerichtshof ausführt, dass eine **überschlägige Ermittlung** der beitragsfähigen Aufwendungen ausreiche, wenn sich auf ihrer Grundlage mit Sicherheit feststellen lasse, dass der Kostendeckungsgrundsatz und das Verbot der Doppelfinanzierung beachtet sind.

Allerdings sei dafür laut Verwaltungsgerichtshof der **Mitbenutzungsumfang durch nicht kur-taxenpflichtige Personen zu schätzen**. Dabei käme dem Gemeinderat aufgrund der zu treffenden Prognosen und der damit verbundenen Unsicherheiten ein **weiter Spielraum** zu, der nur dann überschritten sei, wenn bei der Schätzung wesentliche Umstände unberücksichtigt geblieben sind oder die Schätzung auf sach- oder wirklichkeitsfremden Überlegungen beruht.³²

Das *Sächsische Oberverwaltungsgericht* geht insoweit über das zitierte Urteil des *Verwaltungsgerichtshofes Baden-Württemberg* deutlich hinaus und folgt diesem insoweit nicht, als es ausschließlich auf Schätzung basierende Kalkulationen für nicht ausreichend erachtet. Dagegen wird vom *Sächsischen Oberverwaltungsgericht* ausgeführt:

²⁹ SächsOVG, Urt. v. 9.2.2022 – 5 C 19/19 –, Rdnr. 51 (zitiert nach juris).

³⁰ SächsOVG, Urt. v. 9.2.2022 – 5 C 19/19 –, Rdnr. 42 (zitiert nach juris).

³¹ VGH Bad.-Württ., Urt. v. 31.7.2020 – S 2777/19 –, Rdnr. 141 (zitiert nach juris).

³² VGH Bad.-Württ., Urt. v. 31.7.2020 – S 2777/19 –, Rdnr. 148 (zitiert nach juris).

„Ganz ohne Ermittlungen und damit ohne valide Daten fehlt es jedoch an einer realen Bezugsgröße, weshalb dann – weil jeglicher Maßstab fehlt – auch ein deutlicher Abschlag unter Berücksichtigung von § 2 Abs. 2 S. 1 SächsKAG die Rechtmäßigkeit des festgelegten Gästetaxensatzes nicht zu begründen vermag“.³³

Das *Oberverwaltungsgericht Rheinland-Pfalz* lässt hingegen ebenso wie der *Verwaltungsgerichtshof Baden-Württemberg* **reine Schätzungen** zur Ermittlung des kommunalen Anteils genügen. Die Erstellung genauer statistischer Erhebungen könne – falls theoretisch überhaupt möglich – im Hinblick auf den damit verbundenen **unverhältnismäßigen Aufwand** nicht verlangt werden.³⁴ Dem Satzungsgeber stehe bei der Schätzung des kommunalen Anteils ein **Spielraum** zu. Gerichtlich kontrollierbar sei dabei insbesondere, ob der geschätzte Anteil auf einer greifbaren Fehleinschätzung beruht, nicht die relevanten tatsächlichen Umstände berücksichtigt oder in sich widersprüchlich ist.³⁵

Auch in *Thüringen* und *Mecklenburg-Vorpommern* gibt es Rechtsprechung dahingehend, dass eine **überschlägige Berechnung** der Abgabe **ausreicht**, wenn eine volle Kostendeckung von vornherein nicht angestrebt wird³⁶, bzw. Kostendeckungsgrundsatz und Verbot der Doppelfinanzierung beachtet sind³⁷. Welche Anforderungen an die überschlägige Berechnung zu stellen sind, wird in diesen Urteilen nicht näher thematisiert.

Nach der obergerichtlichen Rechtsprechung zum Beitragsrecht in *Bayern* führt eine fehlende vorherige **Kalkulation der Beitragssätze nicht zwangsläufig zur Nichtigkeit der Abgabensatzung**. Der Beitragssatz dürfe lediglich nicht so hoch angesetzt werden, dass es zu einer Kostenüberdeckung kommt.³⁸ In Bayern kann daher auch eine – von der Willensbildung des Ortschaftsgebers als gedeckt anzusehende – im verwaltungsgerichtlichen Verfahren nachgeschobene Beitragskalkulation ausreichen³⁹, wobei der Satzungsgeber insoweit das Risiko trägt, dass die „gegriffenen“ Beitragssätze sich im Nachhinein als zu hoch erweisen.

Selbiges gilt für das Gebühren- und Beitragsrecht in *Hessen*. Die gerichtliche Kontrolle von Beitragssätzen ist nach der Rechtsprechung des *Hessischen Verwaltungsgerichtshofes* **Ergebniskontrolle, nicht aber Verfahrenskontrolle**.⁴⁰

³³ SächsOVG, Urt. v. 9.2.2022 – 5 C 19/19 –, Rdnr. 45 (zitiert nach juris).

³⁴ OVG Rh-Pf, Urt. v. 20.4.2021 – 6 C 11131/20 –, Rdnr. 72 (zitiert nach juris).

³⁵ OVG Rh-Pf, Urt. v. 20.4.2021 – 6 C 11131/20 –, Rdnr. 69, 72 (zitiert nach juris).

³⁶ OVG M-V, Urt. v. 26.11.2014 – 1 K 14/11 –, Rdnr. 34 (zitiert nach juris).

³⁷ ThürOVG, Urt. v. 17.1.2019 – 4 N 75/15 –, Rdnr. 78 (zitiert nach juris).

³⁸ Zur Festsetzung von Fremdenverkehrsbeiträgen: BayVGH, Beschl. v. 23.1.2024 – 4 ZB 21.168, Rdnr. 11 (zitiert nach juris).

³⁹ *Wölf*, in: Driehaus, Kommunalabgabenrecht, § 11, Rdnr. 101.

⁴⁰ Zur Festsetzung von Wasser- und Zählergebühren: HessVGH, Beschl. vom 19.9.2013 – 5 A 831/13.Z –, Rdnr. 5 (zitiert nach juris).

Insgesamt zeigt sich, dass das *Sächsische Oberverwaltungsgericht* in seinem Urteil zur Leipziger Gästetaxe vergleichsweise detailliert auf die Anforderungen an die Kalkulation des Gästetaxenbeitrags eingeht. Insbesondere fällt auf, dass **allein in Sachsen ausdrücklich eine valide Datengrundlage für die Kalkulation gefordert** wird. Es sei darauf hingewiesen, dass in anderen Bundesländern – etwa in Schleswig-Holstein – eine Novellierung des dortigen Kommunalabgabenrechts diskutiert wird, die die Beachtlichkeit von Fehlern bei der Kalkulation ausdrücklich einschränkt, insbesondere für die auf Schätzungen beruhenden Einwohneranteile bei touristischen Abgaben.

3. (Exkurs) Datenschutzrechtliche Hinweise

Die Datenabfrage ist, wengleich sie anonym erfolgt, eine Verarbeitung personenbezogener Daten und unterliegt damit besonderer datenschutzrechtlicher Vorschriften. Für die Datenerhebung ist eine gesetzliche Ermächtigungsgrundlage erforderlich. Eine spezielle Ermächtigungsgrundlage besteht nicht. Eine Ermächtigungsgrundlage könnte in Art. 3 Abs. 1 lit. e DSGVO, § 3 Abs. 1 SächsDSDG liegen. § 3 Abs. 1 SächsDSDG ist jedoch sehr allgemein formuliert. Ausweislich der Gesetzesbegründung ist § 3 Abs. 1 SächsDSDG aber dennoch eine Rechtsgrundlage für die Datenverarbeitung auf der Grundlage von Art. 6 Abs. 1 lit. e i. V. m. Art. 6 Abs. 3 S. 1 der Verordnung (EU) 2016/679 (DSGVO).⁴¹ Aufgrund der unbestimmten Formulierung kann dieser jedoch nur Verarbeitungen mit geringer Eingriffsintensität rechtfertigen.⁴² Ob eine Datenabfrage eine Datenverarbeitung mit geringer Eingriffsintensität ist, ist grundsätzlich eine Frage des Einzelfalls und abhängig von der konkreten Fragestellung.⁴³

Ganz aktuell hat das *Bundesverwaltungsgericht* entschieden, dass bei einer auf das Informationsfreiheitsgesetz gestützten Anfrage (sogar) die Verarbeitung der Postanschrift eines Antragstellers nach den Regelungen dieses Gesetzes in Verbindung mit § 3 BDSG zulässig ist.⁴⁴ Die Speicherung der Adresse war erforderlich, um sie für die Dauer der Bearbeitung des Antrags zu sichern.

Unter Berücksichtigung der Tatsache, dass das *Sächsische Oberverwaltungsgericht* dem Satzungsgeber die stichprobenhafte Befragung sogar als Handlungspflicht auferlegt hat um eine Satzung zu erlassen, gehen wir hier grundsätzlich davon aus, dass die datenschutzrechtlichen Vorgaben bei einer – wie von uns im weiteren Verlauf dieser Handlungsempfehlung vorgeschlagenen – Befragung nicht verletzt sind. Dies insbesondere deshalb, weil die Befragung grundsätzlich anonym (Person) und typisierend (Inhalt) erfolgt.

⁴¹ LT-Drs. 6/10918, 55.

⁴² *Hense/Horn*, in: Schiedermaier, Datenschutzdurchführungsgesetz Sachsen, § 3 Rdnr. 4; für die wortgleiche bundesgesetzliche Regelung in § 3 BDSG: *Wolff*, in: Wolff/Brink, Datenschutzrecht, § 3 BDSG Rdnr. 1a.

⁴³ *Hense/Horn*, in: Schiedermaier, Datenschutzdurchführungsgesetz Sachsen, § 3 Rdnr. 4.

⁴⁴ BVerwG, Urt. v. 20.3.24 - 6 C 8/22 -

II. Kalkulation der Gästetaxe Hinweise zum Vorgehen in der Praxis

1. Einführung und Übersicht

Die Höhe der Gästetaxe ist auf Grundlage einer **Kalkulation** zu ermitteln. Diese Kalkulation darf insbesondere weder dem Kostendeckungsgrundsatz noch dem Verbot der Doppelfinanzierung zuwiderlaufen.

Begriffserklärungen:

Kostendeckungsgrundsatz: Die Erträge aus der Gästetaxe dürfen die Summe der beitragsfähigen Aufwendungen nicht übersteigen.

Verbot der Doppelfinanzierung: In die Kalkulation dürfen keine Kosten eingestellt werden, die bereits anderweitig gedeckt sind.

Um die **Höhe** der nach Tagessätzen zu bemessenden Gästetaxe zu ermitteln, ist der innerhalb des Kalkulationszeitraums gästetaxefähige Gesamtaufwand durch die Anzahl an entgeltlichen Übernachtungen im Satzungsgebiet innerhalb des Kalkulationsraums zu teilen.

$$\text{Tagessatz Gästetaxe (in €)} = \frac{\text{gästetaxefähiger Gesamtaufwand (in €)}}{\text{Anzahl der entgeltlichen (berücksichtigungsfähigen) Übernachtungen}}$$

Würde man diesen Betrag tatsächlich als Gästetaxe erheben, würde eine volle Deckung der in die Kalkulation eingestellten Kosten erreicht (unter der Annahme, dass die der Kalkulation zugrunde liegenden Prognosen tatsächlich zutreffen). Eine höhere Abgabe wäre mit dem Kostendeckungsgrundsatz nicht vereinbar.

Nachfolgend werden die einzelnen Schritte zur Berechnung der Gästetaxe – insbesondere auf Basis der aktuellen Rechtsprechung des *Sächsischen Obergerichtes* – näher dargestellt.

2. Festlegung des Kalkulationszeitraums

Bevor mit der Kalkulation begonnen werden kann, ist zunächst der **Kalkulationszeitraum** festzulegen. Das ist der Zeitraum, für den die Höhe der Gästetaxe festgelegt werden soll. Alle für die Vornahme der Kalkulation benötigten Zahlen beziehen sich auf diesen Zeitraum. Beträgt

der Kalkulationszeitraum z.B. zwei Jahre, so sind etwa die Anzahl an Übernachtungen im Stadtgebiet oder die Besucherzahlen einer Einrichtung für diese zwei Jahre zu ermitteln.

Analog § 10 II 1 SächsKAG darf der Kalkulationszeitraum höchstens fünf Jahre umfassen. Gerade wenn die Erhebung einer Gästetaxe neu eingeführt wird, ist jedoch ein kürzerer Zeitraum empfehlenswert. So kann insbesondere auf etwaige Fehlprognosen schneller reagiert werden. Bei einem Kalkulationszeitraum von zwei Jahren besteht im ersten Geltungsjahr ausreichend Zeit um Verbesserungsbedarf zu erkennen. Im zweiten Jahr können dann erneut Erhebungen vorgenommen werden, um so eine neue (verbesserte Kalkulation) für den nächsten Kalkulationszeitraum aufstellen zu können. Ein **Kalkulationszeitraum von zwei Jahren** ist daher empfehlenswert. Unabhängig davon ist aber selbstverständlich ein längerer Zeitraum möglich. Wichtig ist in jeden Fall, **dass** Überlegungen zum Kalkulationszeitraum vorgenommen werden und dass eine entsprechende Dokumentation erfolgt, warum sich im konkreten Einzelfall für den gewählten Kalkulationszeitraum entschieden wurde.

3. Ermittlung des gästetaxefähigen Gesamtaufwands

Zur Ermittlung des gästetaxefähigen Gesamtaufwands einer Kommune ist es notwendig für jede Einrichtung gesondert den jeweils gästetaxefähigen Aufwand zu ermitteln.

gästetaxefähiger Gesamtaufwand

$$\begin{aligned} &= \textit{gästetaxefähiger Aufwand der Einrichtung "A"} \\ &+ \textit{gästetaxefähiger Aufwand der Einrichtung "B"} \\ &+ \textit{gästetaxefähiger Aufwand der weiteren Einrichtungen (...)} \end{aligned}$$

Dafür sind in einem ersten Schritt die **Einrichtungen zu ermitteln**, die berücksichtigungsfähig sind (a)). Sodann ist **für jede dieser Einrichtungen grundsätzlich gesondert der gästetaxefähige Aufwand** zu ermitteln (b)).

a) Ermittlung der berücksichtigungsfähigen Einrichtungen

Gemäß § 34 I 1 SächsKAG können nur die Kosten durch die Erhebung einer Gästetaxe gedeckt werden, die für die Finanzierung

- von zu touristischen Zwecken bereitgestellten Einrichtungen und Anlagen,
- von zu touristischen Zwecken durchgeführten Veranstaltungen und

- der, gegebenenfalls auch im Rahmen eines überregionalen Verbunds, den Abgabepflichtigen eingeräumten Möglichkeit der kostenlosen oder ermäßigten Benutzung des öffentlichen Personennahverkehrs und anderer Angebote

entstehen. In der Kalkulation sind also nur die Einrichtungen, Anlagen und Veranstaltungen berücksichtigungsfähig, die zu touristischen Zwecken bereitgestellt bzw. durchgeführt werden. Der öffentliche Personennahverkehr (ÖPNV) ist - als Teil der allgemeinen Daseinsvorsorge - keine (typische) beitragsfähige Einrichtung.⁴⁵ Wird den Gästetaxepflichtigen die Möglichkeit eingeräumt den ÖPNV kostenlos oder ermäßigt zu nutzen (typischerweise in Form einer sogenannten Gästecard), können diesbezügliche Aufwendungen gem. § 34 Abs. 1 S. 2 Nr. 3 Sächs-KAG dennoch in die Kalkulation eingestellt werden. Das Kriterium der „Bereitstellung zu touristischen Zwecken“ ist dabei nicht maßgeblich.

Öffentliche Einrichtungen, die typischerweise von Touristen besucht werden, stehen immer auch den Einwohnern offen. Zu touristischen Zwecken bereitgestellte Einrichtungen sind nicht nur solche, die tatsächlich gänzlich oder überwiegend von Touristen besucht werden. **Es genügt** vielmehr, dass der **Tourismus ein besonderer Zweck** der Einrichtung ist und dieser Zweck der Einrichtung **eine bestimmte Prägung** gibt. Dies gilt **unabhängig** davon, **wie hoch der Anteil an touristischen Besuchern** der Einrichtung ist.⁴⁶

Um zu ermitteln, welche der im Satzungsgebiet bestehenden Einrichtungen, Anlagen und Veranstaltungen zu touristischen Zwecken bereitgestellt bzw. durchgeführt werden, ist folgende Kontrollfrage zweckdienlich:

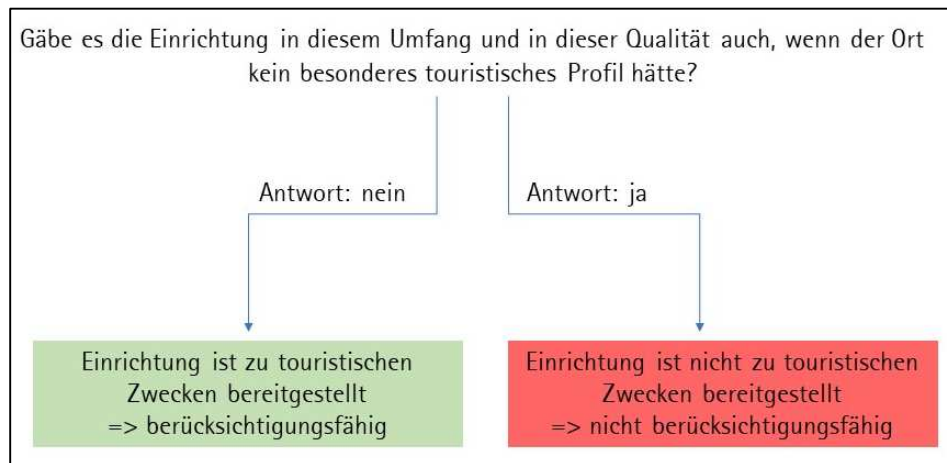
Kontrollfrage: Gäbe es die Einrichtung/Anlage/Veranstaltung in diesem Umfang und in dieser Qualität auch, wenn der Ort kein besonderes touristisches Profil hätte?

Wenn diese Frage mit „nein“ beantwortet werden kann, handelt es sich bei der betreffenden Einrichtung um eine, die zu touristischen Zwecken bereitgestellt und somit berücksichtigungsfähig ist. Umgekehrt ist bei einer positiven Antwort auf die Frage davon auszugehen, dass es sich um keine zu touristischen Zwecken bereitgestellte Einrichtung handelt.⁴⁷

⁴⁵ *Wölf*, in: Driehaus, Kommunalabgabenrecht, § 11, Rdnr. 31.

⁴⁶ SächsOVG, Urt. v. 9.2.2022 – 5 C 19/19 –, Rdnr. 20 (zitiert nach juris).

⁴⁷ SächsOVG, Urt. v. 9.2.2022 – 5 C 19/19 –, Rdnr. 28 (zitiert nach juris).



Bereits hier wird darauf hingewiesen, dass es aus Praktikabilitätsgründen im Hinblick auf die mitunter schwierige Berechnung des kommunalen Anteils im Einzelfall ratsam sein kann, kostenmäßig wenig bedeutsame Einrichtungen nicht zu berücksichtigen, wengleich sie theoretisch berücksichtigungsfähig wären (ausführlicher dazu unter b)).

Die Gemeinde muss nicht zwingend selbst Trägerin der Einrichtung sein. Bedient sich die Gemeinde eines Dritten (z. B. einer Tourismus-GmbH, eines Tourismusvereins, eines Zweckverbandes oder anderer öffentlich-rechtlicher Kooperationsformen), um eine Einrichtung i.S.d. § 34 I 1 Nr. 1 SächsKAG herzustellen, zu erweitern oder zu unterhalten, eine Veranstaltung i.S.d. § 34 I 1 Nr. 2 SächsKAG durchzuführen oder mit Hilfe einer sog. Gästecard bestimmte Leistungen kostenlos oder ermäßigt anzubieten (§ 34 I 1 Nr. 3 SächsKAG), und ist sie vertraglich verpflichtet, die von Dritten erbrachten Leistungen abzugelten, handelt es sich bei dem Leistungsentgelt um gästetaxfähigen Aufwand.⁴⁸ Die entsprechenden Einrichtungen unterfallen somit ebenso dem Begriff der „zu touristischen Zwecken bereitgestellten Einrichtungen“, wengleich die Gemeinde selbst nicht Trägerin der Einrichtung ist.

⁴⁸ Gesetzesentwurf der Staatsregierung, Gesetz zur Änderung des sächsischen Kommunalabgabengesetzes, Drs. 6/4787, S. 17.

Beispiele zur Frage der Berücksichtigungsfähigkeit einer Einrichtung :

Die Gemeinde X denkt über die Einführung einer Gästetaxe nach. Damit soll die Unterhaltung eines stadthistorischen Museums, eines Wanderweges und einer Turnhalle finanziert werden.

- 1) Das Museum wird überwiegend von Touristen besucht, die sich über die Stadtgeschichte informieren wollen. Ohne das touristische Profil der Gemeinde gäbe es das Museum in diesem Umfang und in dieser Qualität nicht. Es handelt sich daher um eine berücksichtigungsfähige Einrichtung.
- 2) Der Wanderweg wird von Einheimischen ebenso wie von Touristen genutzt. Der Ausbau des Wanderweges (z.B. die Ausschilderung) dient vordergründig dazu, Touristen den Weg zugänglich zu machen. Auch in diesem Fall gäbe es die Einrichtung daher ohne touristische Prägung nicht in dieser Qualität. Es handelt sich somit um eine berücksichtigungsfähige Einrichtung.
- 3) Die Turnhalle wird hauptsächlich von Schulen und örtlichen Vereinen genutzt. Touristische Nutzung ist kein Zweck der Einrichtung und auch tatsächlich nutzen Touristen die Turnhalle kaum. Auch ohne das touristische Profil der Gemeinde X würde die Turnhalle in demselben Umfang und derselben Qualität bestehen. Die Turnhalle ist daher nicht berücksichtigungsfähig.

b) Ermittlung des gästetaxefähigen Aufwands einzeln je Einrichtung

Der gästetaxefähige Aufwand ist für jede in der Kalkulation berücksichtigte Einrichtung einzeln („einrichtungsbezogen“) zu ermitteln.

Begriffserklärungen:

Gästetaxefähiger Aufwand (in €) = der Teil der Aufwendungen auf eine Einrichtung, der mithilfe der Gästetaxe finanziert werden darf.

Kommunaler Anteil (in %) = der Anteil an Besuchern, die nicht (oder nicht in vollem Umfang) gästetaxenpflichtig sind (ausgehend von Gesamtbesucherzahl).

Gästetaxepflichtiger Anteil (in %) = Anteil an Besuchern, die gästetaxenpflichtig sind.

Der kommunale Anteil und der gästetaxepflichtige Anteil stellen zusammen die Gesamtheit der Einrichtungsbesucher dar. Nur in Höhe des **gästetaxepflichtigen Anteils** an Besuchern dürfen die auf die Einrichtung gemachten Aufwendungen **über die Gästetaxe finanziert** werden.

Um insoweit ein plastisches Bild zu verwenden: Es geht für die jeweilige Einrichtung um den „Kosten-Schatten“, den diejenigen Nutzergruppen „werfen“, die nach § 34 SächsKAG berücksichtigungsfähig sind. Dies sind – positiv gesprochen – die im Satzungsgebiet entgeltlich übernachtenden Gäste (Touristen und beruflich übernachtenden Gäste) ohne Tagestouristen (Touristen aus dem zentralörtlichen Einzugsbereich und Touristen, die von weiter weg stammen, aber außerhalb des Satzungsgebiets übernachten), ohne „taxebefreite/ermäßigte“ Übernachtungsgäste. Nur diese Gruppe (Teilgesamtheit aus der Gesamtnutzergruppe) wirft einen berücksichtigungsfähigen „Kostenschatten“. Die Gruppe der zu subtrahierenden Personen wirft hingegen – um in dem Bild zu bleiben – keinen gästetaxefähigen „Kosten-Schatten“. Sie muss in der Kalkulation aufwandsseitig aus dem umlagefähigen Kosten/Aufwand ausgesondert werden.

Die Höhe des gästetaxefähigen Aufwands ergibt sich daher durch Abzug des kommunalen Anteils vom Aufwand. Die Höhe des gästetaxepflichtigen Anteils an Besuchern ist absolut und prozentual zugleich die Höhe des Anteils der Aufwendungen, die gästetaxefähig sind.

$$\begin{aligned} & \textit{gästetaxefähiger Aufwand (in €) pro Einrichtung} \\ & = \textit{Aufwand (in €) \times gästetaxepflichtiger Anteil (in \%)} \end{aligned}$$

aa) Ermittlung der voraussichtlichen Aufwendungen

Die voraussichtlichen Aufwendungen sind nach **betriebswirtschaftlichen Grundsätzen** zu ermitteln (§ 11 I SächsKAG analog). Dafür sind die voraussichtlichen Erträge und die anderweitigen Deckungen von den voraussichtlichen Kosten für die Einrichtung abzuziehen.

$$\textit{Aufwendungen = Kosten – Erträge – anderweitige Deckung}$$

In die Kostenrechnung können neben sämtlichen laufenden Betriebs- und Unterhaltungskosten auch Investitionskosten eingestellt werden (vgl. § 34 I 1 Nr. 1 SächsKAG). Diese sind in Form von Abschreibungen und Verzinsung des Anlagekapitals anzusetzen.⁴⁹

Aufgrund des Verbots der Doppelfinanzierung sind von diesen Kosten die beim Betrieb der Einrichtungen oder der Durchführung von Veranstaltungen erzielten **sonstigen Einnahmen**, wie Benutzungsgebühren, Eintrittsgelder und sonstige Zuwendungen Dritter **abzuziehen**. Für

⁴⁹ *Wölfel*, in: Driehaus, Kommunalabgabenrecht, § 11, Rdnr. 33.

den Fall, dass parallel zur Gästetaxe auch eine Tourismusabgabe erhoben werden soll, sind auch die sich daraus ergebenden Einnahmen in Abzug zu bringen⁵⁰ (wenn nicht bei der Kalkulation der Tourismusabgabe bereits die Einnahmen aus der Gästetaxe in Abzug gebracht wurden). Eine Steuer auf Übernachtungsleistungen darf dagegen gemäß § 7 III SächsKAG gar nicht erhoben werden, wenn die Gemeinde Abgaben nach §§ 34 oder 35 SächsKAG erhebt. Im Rahmen dieses Kalkulationsschrittes können – soweit sachbezogen begründbar – auch prognostische Elemente mit einfließen. Hierbei ist allerdings Vorsicht und ein starker Realitätsbezug geboten, da etwa Einnahmen aus Entgelten real anhand von Erträgen vergangener Zeiträume ggf. ermittelbar sind.

bb) Ermittlung des gästetaxepflichtigen Besucheranteils

Mit der Gästetaxe dürfen nur solche Kosten finanziert werden, die gerade aufgrund der gästetaxepflichtigen Besucher der Einrichtung entstehen („Kostenschatten“). Daher ist der voraussichtliche Anteil der Besucher einer Einrichtung, die gästetaxepflichtig sind, im Kalkulationszeitraum zu ermitteln.

Gemäß § 34 II 2 SächsKAG ist grundsätzlich gästetaxepflichtig, wer im Satzungsgebiet **Unterkunft** nimmt, aber **nicht Einwohner der Gemeinde** ist oder, obwohl er Einwohner ist, den Schwerpunkt der Lebensbeziehungen in einer anderen Gemeinde hat und nicht in der die Gästetaxe erhebenden Gemeinde arbeitet oder in Ausbildung steht (v.a. Zweitwohnungsinhaber). Durch Regelung in der Gästetaxesatzung können **Befreiungen und Ermäßigungen** bestimmt werden.

Im Satzungsmuster des *Sächsischen Städte- und Gemeindetages e.V.* für eine Satzung über die Erhebung einer Gästetaxe sind in § 2 IV unentgeltlich im Satzungsgebiet Übernachtende (z.B. aufgrund einer Übernachtung bei Verwandten) von der Gästetaxepflicht ausgenommen.

⁵⁰ Pommer, in: Christ/Oebbecke, Handbuch Kommunalabgabenrecht, S. 573.

Hinweis

Die Herausnahme der unentgeltlich Übernachtenden aus der Gästetaxepflicht ist zwar nicht verpflichtend, aber zur Vermeidung eines strukturellen Vollzugsdefizits und aus sozialen Gründen üblich. In der Mustersatzung erfolgt dies durch eine Herausnahme der unentgeltlich Übernachtenden aus der Pflicht zur Zahlung der Gästetaxe. Befreiungen werden sodann gesondert in § 4 I aufgeführt. Dogmatisch wird also zwischen der Herausnahme der unentgeltlich Übernachtenden und den übrigen Befreiungen unterschieden. Denkbar ist es wohl auch, unentgeltlich Übernachtende ebenso wie beispielsweise Kinder und Studenten von der Gästetaxepflicht zu befreien. Auf die Kalkulation wirken sich diese unterschiedlichen Formen der Darstellung nicht aus. Im Ergebnis zählt lediglich, dass unentgeltlich Übernachtende von der Pflicht zur Zahlung der Gästetaxe ausgenommen sind.

Hinzu kommen üblicherweise Befreiungen und Ermäßigungen (z.B. für Kinder und Jugendliche, Studenten, Schwerbehinderte, vgl. §§ 4, 5 Satzungsmuster des SSG). Letztlich ist es jedoch **Sache des Satzungsgebers** über die **konkreten Befreiungen und Ermäßigungen** der Gästetaxepflicht im Satzungsgebiet **zu entscheiden**. Wichtig ist, dass die Besucher, die keine bzw. nur die ermäßigte Gästetaxe zahlen, nicht bzw. nur anteilig zum gästetaxenpflichtigen Besucheranteil zählen.

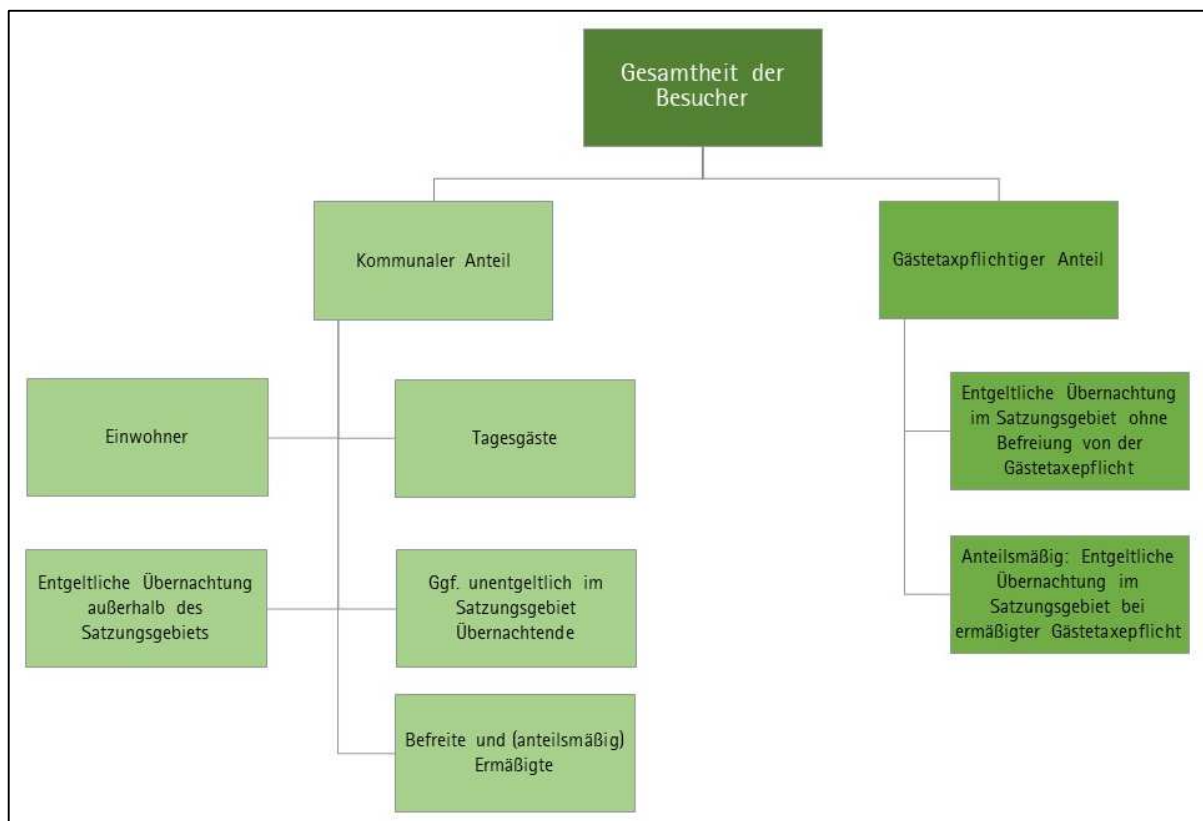
Der gästetaxepflichtige Besucheranteil besteht daher aus den Besuchern, die im Satzungsgebiet übernachten ohne von der Gästetaxepflicht befreit zu sein und anteilsmäßig denen, die im Satzungsgebiet übernachten und ermäßigt gästetaxepflichtig sind. Praktisch läuft das auf diejenigen Gäste hinaus, die **entgeltlich** im Satzungsgebiet übernachten.

Der übrige Anteil, also der Teil der Besucher, der nicht bzw. nur anteilig gästetaxepflichtig ist, stellt den kommunalen Anteil dar. Dazu zählen Einwohner, Tagesgäste, außerhalb des Satzungsgebiets Übernachtende und die von der Gästetaxenpflicht befreiten sowie (anteilsmäßig) ermäßigten Besucher.

Hinweis zu den Zweitwohnungsinhabern:

Zweitwohnungsinhaber

Da diejenigen Besucher, die zwar Einwohner der Gemeinde sind, aber den Schwerpunkt der Lebensbeziehungen in einer anderen Gemeinde haben und nicht in der die Gästetaxe erhebenden Gemeinde arbeiten oder in Ausbildung stehen (insb. Zweitwohnungsinhaber), grundsätzlich ebenso Gästetaxe zahlen (§ 34 II 2 SächsKAG), sind diese streng genommen **kein Teil des kommunalen Besucheranteils**, sondern des gästetaxepflichtigen Anteils. Die Unterscheidung zwischen Einwohnern, die ihren Schwerpunkt der Lebensbeziehung in der Gemeinde haben und den Zweitwohnungsinhabern in der Gemeinde würde die Ermittlung des gästetaxepflichtigen Anteils um einen Schritt erweitern und somit verkomplizieren. In der folgenden Darstellung wird diese Unterscheidung daher aus Gründen der Vereinfachung nicht getroffen. Wir empfehlen aber, in der Kalkulation zumindest darauf hinzuweisen, dass die Zweitwohnungsinhaber bewusst unberücksichtigt geblieben sind.



Im Folgenden werden die möglicherweise auftretenden Problemstellungen bei der Ermittlung des gästetaxepflichtigen Anteils dargelegt und erläutert. Dabei ist zunächst zu klären, ob der gästetaxepflichtige Anteil für eine Mehrheit an Einrichtungen gemeinsam ermittelt werden kann bzw. ob eine Ermittlung für die beitragsmäßig relevantesten Einrichtungen genügt (aaa)). Daraufhin wird beschrieben, wie die Ermittlung des gästetaxepflichtigen Anteils erfolgen könnte (bbb)). Zudem wird auf den statistischen Umfang, der für die Bildung einer validen Datengrundlage notwendig ist (ccc)) eingegangen.

aaa) Ermittlung des gästetaxepflichtigen Anteils gesondert für jede Einrichtung?

Die Ermittlung des gästetaxepflichtigen Anteils einer Einrichtung kann sich mitunter als komplex darstellen. Aufgrund der Entscheidung des *Sächsischen Oberverwaltungsgerichts* ist es möglich, einzelne Einrichtungen zusammenzufassen sowie den für eine Einrichtung ermittelten gästetaxepflichtigen Anteil auf die übrigen Einrichtungen zu übertragen. Voraussetzung dafür ist jedoch, dass die Einrichtungen in etwa dieselbe Besucherstruktur aufweisen.

Das *Sächsische Oberverwaltungsgericht* trifft keine Feststellungen dahingehend, unter welchen Voraussetzungen von einer homogenen Besucherstruktur ausgegangen werden kann. Aus dem Urteil wird auch nicht ersichtlich, inwiefern Schätzungen hinsichtlich der Besucherstruktur zulässig sind. Wäre es zur Feststellung homogener Besucherstrukturen erforderlich, entsprechende statistische Datenerhebungen durchzuführen, wäre das Zusammenfassen einzelner Einrichtungen kein praktikables Instrument, um die der Kalkulation zugrunde zulegende Datenerhebung zu vereinfachen. Es ist daher davon auszugehen, dass es ausreichend ist, anhand des Zielpublikums der jeweiligen Einrichtungen konsequente Überlegungen hinsichtlich der Besucherstruktur anzustellen. Auch hier muss es im Ergebnis – und aus Gründen der Praktikabilität – aber ausreichend sein, dass diese Überlegungen überhaupt angestellt und dokumentiert werden.

Beispiel für Überlegung homogener Besucherstrukturen :

Die Gemeinde X plant die Einführung einer Gästetaxe. Folgende Einrichtungen sind dabei berücksichtigungsfähig:

- 1) Drei Wanderwege: Davon haben zwei denselben (einfachen) Schwierigkeitsgrad, der dritte ist hingegen von gehobenem Schwierigkeitsgrad. Es ist davon auszugehen, dass die ersten beiden Wanderwege dieselbe Besucherstruktur aufweisen (gemischte Besucherstruktur, u.a. Nutzung durch Familien und Senioren). Der dritte Wanderweg hingegen ist für Kinder und Senioren nicht geeignet. Er weist daher eine andere Besucherstruktur auf. Für die ersten beiden Wanderwege kann der gästetaxpflichtige Anteil gemeinsam ermittelt werden, für den dritten ist hingegen eine eigenständige Ermittlung notwendig.
- 2) Drei Museen: darunter ein Technikmuseum für Kinder, ein stadthistorisches Museum und ein Museum für regionale Kunst. Das Technikmuseum für Kinder wird hauptsächlich von Familien mit Kindern besucht, die beiden anderen Museen hauptsächlich von erwachsenen Besuchern. Das Technikmuseum hat somit eine andere Besucherstruktur als die Museen für Stadtgeschichte bzw. regionale Kunst. Der gästetaxpflichtige Anteil muss daher gesondert ermittelt werden. Für die beiden anderen Museen kann er gemeinsam ermittelt werden.

Zudem kann es je nach Art der Einrichtung schwierig sein, überhaupt Daten zur Bestimmung des gästetaxpflichtigen Besucheranteils zu erheben. **Stichprobenartige** Befragungen von Besuchern sind vor allem bei solchen Einrichtungen schwer umsetzbar, die ohne vorherigen Ticketkauf besucht werden können (z.B. Wanderwege). Zumindest wenn diese Einrichtungen betragsmäßig bedeutend sind, ist eine reine Schätzung der Besucherstruktur jedoch nicht zulässig.

Nicht direkt aus dem Urteil des *Sächsischen Obergerichtes* ersichtlich ist, ob der gästetaxpflichtige Anteil der Besucher einzelner, betragsmäßig wenig bedeutsamer Einrichtungen, vollständig geschätzt werden darf. Es muss daher davon ausgegangen werden, dass auch für weniger relevante Einrichtungen eine zumindest grobe Datenerhebung erfolgen muss. Die satzungsgebende Gemeinde sollte aus diesem Grund darüber nachdenken, betragsmäßig wenig ins Gewicht fallende Einrichtungen, bei denen die Ermittlung der Besucherstruktur schwerfällt, nicht über die Gästetaxe zu finanzieren. So könnten aufwendige Datenerhebungen, die letztlich zu keinem nennenswerten finanziellen Vorteil führen, vermieden werden.

bbb) Datenerhebung zur Ermittlung des gäsetaxepflichtigen Besucheranteils

Die Ermittlung des gäsetaxepflichtigen Besucheranteils erfolgt in zwei Schritten: Zunächst ist die voraussichtliche Anzahl der Einrichtungsbesucher insgesamt zu ermitteln (1), woraufhin dann der Anteil an gäsetaxepflichtigen Einrichtungsbesuchern zu ermitteln ist (2).

(1) Anzahl der gesamten Einrichtungsbesucher

Grundlage für die Ermittlung des gäsetaxepflichtigen Besucheranteils ist die Anzahl der gesamten Besucher der Einrichtung im Kalkulationszeitraum. Im Regelfall ist davon auszugehen, dass die Besucheranzahl aus der Vergangenheit der zukünftigen Besucheranzahl entsprechen wird. Liegen Besucherzahlen der vorhergehenden Jahre vor, kann daher auf diese zurückgegriffen werden.

Bei Einrichtungen, für deren Besuch der Kauf eines Tickets erforderlich ist, können die Daten dafür aus dem jeweiligen Ticketsystem entnommen werden.

Schwieriger gestaltet sich die Ermittlung der Gesamtbesucherzahl bei kostenlosen Einrichtungen. Erfolgt vor Betreten der Einrichtung eine Einlasskontrolle (z.B. Durchsuchen der Taschen bei kostenlosen Museen), kann und sollte währenddessen eine Zählung der Besucher stattfinden.

Auch bei Einrichtungen ohne jegliche Einlasskontrolle (z.B. Wanderwege) muss ein Weg gefunden werden, die Besucher zumindest stichprobenartig zu zählen, um anhand dieser Daten auf die gesamte Besucheranzahl während des Kalkulationszeitraums schließen zu können. Dies könnte beispielsweise durch Zählung der Passanten an einer bestimmten Stelle des Wanderweges erfolgen.

Vorgehen zur Ermittlung der Besucherzahl:

Einrichtungen mit Ticketverkauf	Einrichtungen ohne Ticketverkauf
Rückgriff auf die Daten aus dem Ticketsystem	Stichprobenartige Zählung der Besucher

(2) Anteil der gästetaxepflichtigen Besucher

Wenn die gesamte Besucheranzahl feststeht, kann im nächsten Schritt der gästetaxepflichtige Besucheranteil ermittelt werden. Da die von der Gästetaxepflicht Befreiten und Ermäßigten nicht zu den gästetaxepflichtigen Besuchern zählen, ist dafür Voraussetzung, dass bereits feststeht, welche Befreiungen und Ermäßigungen in der konkreten Satzung enthalten sind/sein werden. Wenn bereits eine Satzung besteht und lediglich die Kalkulation neu vorgenommen wird, sind die bereits bestehenden Befreiungs- und Ermäßigungstatbestände der Satzung in die Kalkulation einzubeziehen. Wenn die Kalkulation hingegen für eine erstmalig zu erhebende Gästetaxe erfolgt, für die noch keine Satzung beschlossen ist, muss die Beratung bezüglich des Satzungserlasses wenigstens so weit fortgeschritten sein, dass bekannt ist, welche Befreiungs- und Ermäßigungstatbestände die Satzung künftig enthalten soll.

Die Ermittlung der Besucheranzahl, die gästetaxepflichtig ist, erfordert eine – zumindest **stichprobenartige – Befragung** der Besucher.

Ausgangspunkt könnte dafür zunächst die **Abfrage des Postleitzahlgebiets**, aus dem der Besucher stammt, sein. Stammt er aus dem Satzungsgebiet, so ist er Einwohner und zählt zum kommunalen Anteil. Eine weitere Befragung erübrigt sich in diesem Fall.

Ebenso könnte dadurch die Erhebung der Anzahl an **Tagestouristen** (Gäste, die aus den umliegenden Gebieten stammen) erfolgen. Dann müsste ein bestimmter Bereich um das Satzungsgebiet festgelegt werden, in dem davon auszugehen ist, dass die Einwohner dieses Bereichs nur für einen Tag (ohne Übernachtung) das Satzungsgebiet besuchen.

Nach dem *Sächsischen Obergericht* entspricht der **Kreis der Tagestouristen** typischerweise dem Kreis derer, die Leistungen der **zentralörtlichen Daseinsvorsorge** im Satzungsgebiet wahrnehmen.⁵¹

⁵¹ SächsOVG, Urt. v. 9.2.2022 – 5 C 19/19 –, Rdnr. 43 (zitiert nach juris).

Begriffserklärung:

Zentralörtliche Daseinsvorsorge: überörtlich bedeutsame Einrichtungen der Daseinsvorsorge

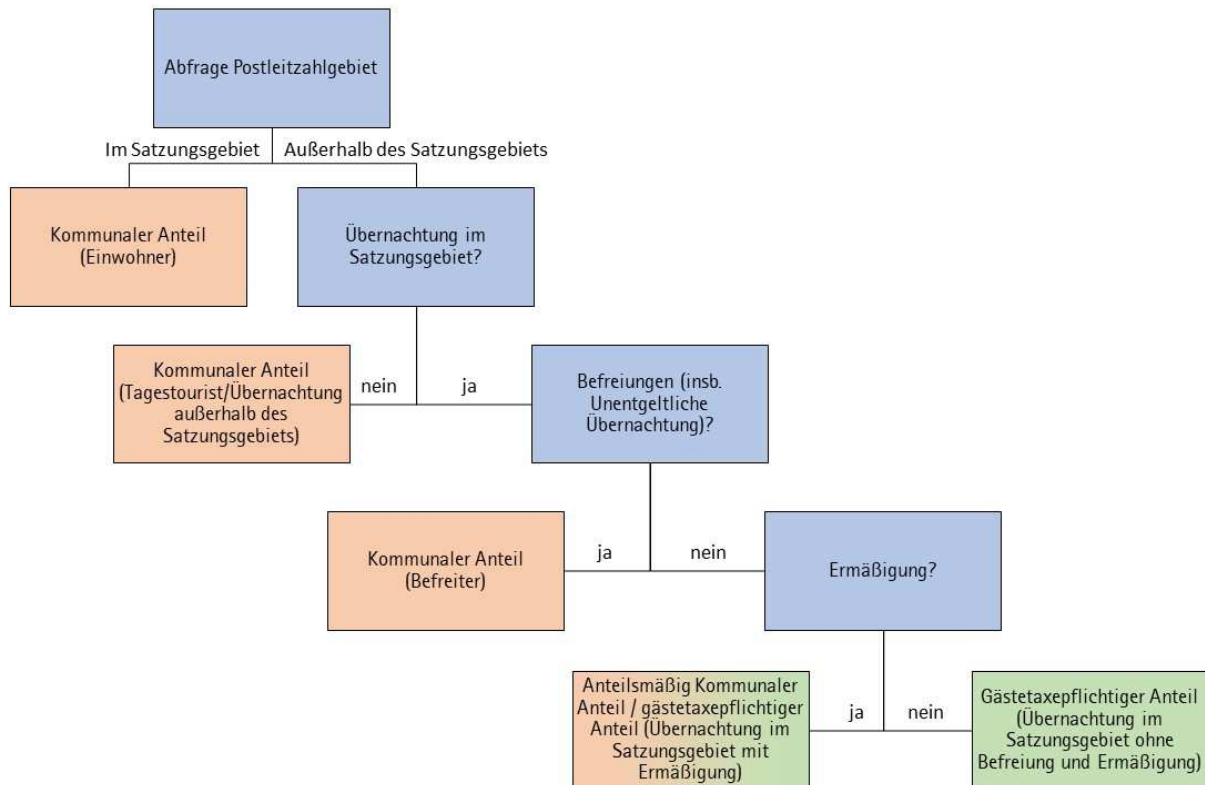
Daseinsvorsorge: Güter und Dienstleistungen, die für den Zusammenhalt der Menschen und für eine wirtschaftliche, kulturelle und politische Entwicklung die Basis bilden und an deren Angebot ein besonderes öffentliches Interesse besteht (vgl. dazu: Begründung 6.1.1 des LEP Sachsen von 2013).

Die Einrichtungen der zentralörtlichen Daseinsvorsorge sind in den sog. zentralen Orten konzentriert. Darunter fallen Oberzentren, Mittelzentren und Grundzentren. Die Festlegung der Ober- und Mittelzentren ergeben sich auch dem Landesentwicklungsplan Sachsen, die Festlegung der Grundzentren (falls im jeweiligen Regionalplangebiet vorhanden) aus den Regionalplänen.

Diese Rechtsprechung ist jedoch auf solche Gemeinden, die keinen höherstufigen zentralörtlichen Status haben, nicht übertragbar. Andere Kriterien zur Bestimmung des Gebiets, aus dem typischerweise Tagestouristen in das Satzungsgebiet kommen, nennt das *Sächsische Oberverwaltungsgericht* nicht.

Gerade für kleinere Gemeinden ist es daher wohl zweckdienlicher, Tagestouristen nicht anhand der Postleitzahl des Herkunftsgebietes zu ermitteln. Gleiches gilt aber auch für größere Gemeinden, da die konkrete Anzahl an Tagestouristen nicht notwendigerweise ermittelt werden muss. Stattdessen könnte die **Frage** gestellt werden, **ob der Besucher im Satzungsgebiet übernachtet** (ohne Einwohner zu sein). Ist dies nicht der Fall, so zählt der Besucher zum kommunalen Anteil (unabhängig davon, ob er Einwohner, Tagestourist oder außerhalb des Satzungsgebiets übernachtender Tourist ist). Weitere Fragen müssten dann nicht gestellt werden oder nur optional zu statistischen Zwecken.

Übernachtet der Besucher im Satzungsgebiet (ohne Einwohner zu sein), so hängt die Ausgestaltung der weiteren Fragen von den jeweiligen Befreiungs- und Ermäßigungstatbeständen in der Satzung ab. Wenn, wie üblich, unentgeltlich Übernachtende von der Gästetaxenpflicht ausgenommen sind, ist die Frage zu stellen, ob die Übernachtung entgeltlich erfolgt. Teilweise lässt sich die Frage nach dem Vorliegen von Befreiungs- und Ermäßigungstatbeständen beim Besucher schon anhand des Eintrittstickets, das er erwirbt, beantworten (z.B. wenn der Besucher ein Studententicket erwirbt und eine Befreiung für Studenten in der Gästetaxesatzung vorgesehen ist). Ist dies nicht der Fall oder wird ein Eintrittsticket für den Besuch der Einrichtung nicht benötigt, ist eine dahingehende Befragung der Besucher notwendig.



Auch hier gestaltet sich die Datenerhebung besonders für die Einrichtungen schwierig, die keinen offiziellen Eingang haben, den jeder Besucher zwangsläufig passiert (z.B. Wanderwege). Für den Fall, dass auf derartige Einrichtungen in der Kalkulation der Gästetaxe nicht verzichtet werden kann, sind dennoch stichprobenartig Besucher zur Gästetaxepflicht zu befragen. Dies kann nur dadurch umgangen werden, dass Gruppen an hinsichtlich der Besucherstruktur homogenen Einrichtungen gebildet werden, innerhalb derer die für eine Einrichtung ermittelten Besucherdaten auf die übrigen Einrichtungen übertragen werden können (siehe aaa).

Nachdem die Anzahl an gästetaxepflichtigen Besuchern (durch zumindest stichprobenhafte Befragung) ermittelt wurde, kann der Anteil der gästetaxepflichtigen Besucher am gesamten Besucheraufkommen errechnet werden:

$$\text{Anteil der gästetaxepflichtigen Besucher (in \%)} = \frac{\text{Anzahl der gästetaxepflichtigen Besucher}}{\text{Gesamtbesucheranzahl}}$$

ccc) Statistisch notwendiger Umfang der Befragung

Zur Ermittlung des gästetaxepflichtigen Anteils der Besucher einer Einrichtung ist es nicht zwingend notwendig jeden Besucher zu befragen. Jedenfalls wenn ein Sicherheitsabschlag

vorgenommen wird, ist es ausreichend, durch **stichprobenhafte** Befragungen der Besucher eine valide Datengrundlage zu schaffen.

Das *Sächsische Obergerverwaltungsgericht* führt dazu aus:

„Diese Zahlen können, je nach Sicherheitsabschlag, nur überschlägig und stichprobenhaft ermittelt werden. Ganz ohne Ermittlungen und damit ohne valide Daten fehlt es jedoch an einer realen Bezugsgröße, weshalb dann – weil jeglicher Maßstab fehlt – auch ein deutlicher Abschlag unter Berücksichtigung von § 2 Abs. 2 S. 1 SächsKAG die Rechtmäßigkeit des festgelegten Gästetaxesatzes nicht zu begründen vermag.“⁵²

Je niedriger also der Sicherheitsabschlag, desto umfangreicher muss die stichprobenhafte Ermittlung ausfallen. Eine vollständige Schätzung ohne jegliche Datengrundlage ist jedoch in keinem Fall möglich !

Da sich das Besucheraufkommen und damit auch die Besucherstruktur je nach Wochentag und Jahreszeit unterscheiden, ist es nicht ausreichend lediglich die Besucher eines Tages zu befragen. Um von den Ergebnissen der Stichprobe auf die gesamte Besucherstruktur schließen zu können, ist es notwendig, Befragungen zeitlich breiter gefächert vorzunehmen. Nur so bildet die Stichprobe einen Querschnitt der tatsächlichen Verhältnisse ab.

Je höher das Besucheraufkommen einer Einrichtung ist, desto weniger Besucher müssen prozentual, nicht tatsächlich(!), befragt werden, um ein statistisch valides Ergebnis zu erhalten. So wäre es beispielsweise denkbar, bei Einrichtungen mit hohem Besucheraufkommen nicht jeden Gast, der die Einrichtung an einem bestimmten Tag besucht, zu befragen, sondern nur jeden x-ten Gast. Je höher das Besucheraufkommen, desto niedriger kann der prozentuale Anteil an befragten Gästen innerhalb eines Tages ausfallen. Durch diese Art der Befragung könnten gerade bei Einrichtungen mit hohem Besucheraufkommen längere Wartezeiten am Einlass zur Einrichtung vermieden werden.

Einrichtungen mit geringerem Besucheraufkommen haben hingegen prozentual eine deutlich höhere Anzahl an Besuchern zu befragen. Hier empfiehlt es sich entweder an bestimmten Tagen im Jahr jeden Besucher oder aber durchgehend jeden x-ten Gast zu befragen.

Entscheidend ist letztlich, **dass** die Gemeinde sich für jede Einrichtung gesondert überlegt, inwiefern eine stichprobenhafte Befragung, die den Querschnitt der tatsächlichen Verhältnisse möglichst genau abbildet, sinnvoll möglich ist und diese Überlegungen sodann im Rahmen ihrer Möglichkeiten konsequent umsetzt. Dass diese Überlegungen überhaupt vorgenommen

⁵² SächsOVG, Urt. v. 9.2.2022 – 5 C 19/19 –, Rdnr. 45 (zitiert nach juris).

worden sind, muss im Rahmen der Kalkulation dokumentiert werden! Dabei ist nochmals darauf hinzuweisen, dass der notwendige Stichprobenumfang auch von der Höhe des Sicherheitsabschlags abhängt. Hat eine Gemeinde überwiegend Einrichtungen, bei denen eine Besucherbefragung schwer möglich ist, kann sich durch einen hohen Sicherheitsabschlag zumindest der notwendige Stichprobenumfang verringern.

cc) Berechnung der gästetaxefähigen Aufwendungen

Nach der Ermittlung der voraussichtlichen Aufwendungen und des gästetaxpflichtigen Besucheranteils lässt sich daraus der gästetaxefähige Anteil der Aufwendungen errechnen (vgl. b)):

$$\text{gästetaxefähiger Aufwand (in €)} = \text{Aufwand (in €)} \times \text{gästetaxepflichtiger Besucheranteil (in \%)}$$

c) Addition

Nachdem so der gästetaxefähige Aufwand der einzelnen Einrichtungen ermittelt wurde, ergibt sich durch Addition aller einrichtungsbezogenen gästetaxefähigen Aufwendungen und ggf. der berücksichtigungsfähigen ÖPNV-Aufwendungen der gästetaxefähige Gesamtaufwand.

4. Ermittlung der voraussichtlichen berücksichtigungsfähigen Übernachtungen

Sodann ist die voraussichtliche Anzahl der berücksichtigungsfähigen Übernachtungen im Kalkulationszeitraum zu ermitteln. Dabei ist auf Daten aus den vergangenen Jahren zurückzugreifen, wobei absehbare Veränderungen innerhalb des Kalkulationszeitraums im Wege einer Prognoseentscheidung einzubeziehen sind.

Berücksichtigungsfähig sind alle Übernachtungen, für die der Übernachtungsgast die Gästetaxe zahlt. Darunter fallen also (zumindest formal) nicht die Übernachtungen von Gästen, die keine Gästetaxe zahlen bzw. nur anteilmäßig die Übernachtungen von Gästen, die die ermäßigte Gästetaxe zahlen.

Die Anzahl an unentgeltlichen Übernachtungen muss daher nicht ermittelt werden (anders nur, wenn in der Satzung unentgeltliche Übernachtungsgäste nicht aus der Gästetaxepflicht ausgenommen sind). Ausreichend ist die Ermittlung der Anzahl an entgeltlichen Übernachtungen im Satzungsgebiet während des Kalkulationszeitraums.

Davon müsste sodann noch die Anzahl der Übernachtungen von Gästen, die von der Gästetaxepflicht befreit sind, abgezogen werden. Anteilig müssten auch die Übernachtungen der nur ermäßigt Gästetaxe zahlenden Besucher herausgerechnet werden. Diese beiden Kalkulationsschritte würden im Ergebnis dazu führen, dass der Gästetaxesatz höher ausfällt. Werden sie

weggelassen und mit der Gesamtanzahl an entgeltlichen Übernachtungen gerechnet, fällt der Gästetaxesatz entsprechend niedriger aus. Der Kostendeckungsgrundsatz wird dadurch folglich nicht berührt. Die Gemeinde kann die Herausrechnung der Übernachtungen von Besuchern, die keine bzw. nur ermäßigte Gästetaxe zahlen, daher im Interesse einer vereinfachten Datenermittlung und Kalkulation übergehen.

Rechenbeispiel (fiktiv):

Gesamtaufwand = 200.000 €

Anzahl an entgeltlichen Übernachtungen im Kalkulationszeitraum = 50.000

$$\Rightarrow 200.000 \text{ €} \div 50.000 = 4 \text{ €}$$

Anzahl an entgeltlichen Übernachtungen abzüglich der Übernachtungen von Befreiten = 40.000

$$\Rightarrow 200.000 \text{ €} \div 40.000 = 5 \text{ €}$$

Anzahl an entgeltlichen Übernachtungen abzüglich der Übernachtungen von Befreiten und unter anteilmäßigem Abzug der Übernachtungen von Ermäßigten:

wenn 10.000 Übernachtungen von Gästen mit 50 % Ermäßigung sind, zählen diese wie 5.000 Übernachtungen => 35.000

$$\Rightarrow 200.000 \text{ €} \div 35.000 = 5,71 \text{ €}$$

5. Ergebnis Kalkulation und Sicherheitsabschlag

Im letzten Kalkulationsschritt sind die Gesamtaufwendungen durch die Anzahl der berücksichtigten Übernachtungen zu teilen:

$$\text{Tagessatz Gästetaxe (in €)} = \frac{\text{gästetaxefähiger Gesamtaufwand (in €)}}{\text{Anzahl der berücksichtigungsfähigen Übernachtungen}}$$

Daraus ergibt sich der höchstmögliche Tagessatz für die Gästetaxe. Ein höherer Abgabesatz würde gegen das Kostendeckungsgebot verstoßen. Da die Kalkulation immer auch auf Prognosen und Hochrechnungen der gesammelten Stichproben beruht, ist es üblich nicht den höchstmöglichen Tagessatz zu erheben, sondern einen Sicherheitsabschlag vorzunehmen. So kann die Einhaltung des Kostendeckungsgrundsatzes auch für den Fall, dass die tatsächlichen

Zahlen von den ermittelten Zahlen abweichen, sichergestellt werden. In welcher Höhe der Sicherheitsabschlag vorgenommen wird, ist der Gemeinde überlassen. In die Entscheidung sollte in jedem Fall der Umfang der Datenermittlung einbezogen werden. Je höher der Sicherheitsabschlag, desto geringer kann die stichprobenhafte Datenermittlung ausfallen. Strebt eine Gemeinde mit der Erhebung der Gästetaxe jedoch nahezu Kostendeckung an und fällt der Sicherheitsabschlag entsprechend gering aus, ist eine hohe Datengrundlage für die Kalkulation erforderlich.

III. Checkliste / Fragebögen

Checkliste: Auflistung aller Schritte, die vorzunehmen sind, um eine rechtssichere Gästetaxe-kalkulation zu erstellen

1. Festlegung des Kalkulationszeitraums : Empfehlung 2 Jahre (insb. bei erstmaliger Kalkulation); möglich bis zu 5 Jahre	<input type="checkbox"/>
2. Ermittlung der berücksichtigungsfähigen Einrichtungen , Anlagen und Veranstaltungen (§ 34 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 und Nr. 2 SächsKAG) Kontrollfrage: Gäbe es die Einrichtung/Anlage/Veranstaltung in diesem Umfang und in dieser Qualität auch, wenn der Ort kein besonderes touristisches Profil hätte?	<input type="checkbox"/>
3. Ermittlung des gästetaxefähigen Gesamtaufwands (in € im Kalkulationszeitraum	
3.1 Ermittlung des gästetaxefähigen Aufwands (in € einzel n je Einrichtung (es sei denn aufgrund homogener Besucherstruktur können einzelne Einrichtungen zusammengefasst werden) ⚠ die nachfolgenden Schritte 3.1.1 bis 3.1.3 sind für jede Einrichtung gesondert durchzuführen	
3.1.1 Ermittlung der voraussichtlichen Aufwendungen (in € im Kalkulationszeitraum (= Bruttokosten – abzugsfähige Erträge – falls vorhanden anderweitige Deckung, z.B. staatliche Zuwendungen)	<input type="checkbox"/>
3.1.2 Ermittlung des gästetaxepflichtigen Besucheranteils (in %) im Kalkulationszeitraum	
3.1.2.1 Ermittlung der Gesamtbesucherzahl im Kalkulationszeitraum	<input type="checkbox"/>
3.1.2.2 Ermittlung der gästetaxepflichtigen Besucherzahl (zur Datenerhebung siehe Musterfragebogen) Zu ermitteln ist zunächst die Anzahl der im Satzungsgebiet übernachtenden Besucher (ohne Einwohner zu sein). Davon sind abzuziehen: 1) Unentgeltliche Übernachtungsgäste (sofern diese in der Satzung von der Gästetaxepflicht ausgenommen werden) 2) Von der Gästetaxepflicht befreite Übernachtungsgäste 3) Anteilmäßig die ermäßigt gästetaxenpflichtigen Übernachtungsgäste	<input type="checkbox"/>

<p>3.1.2.3 Errechnung des gästetaxepflichtigen Besucheranteils (in %): <i>Anzahl der gästetaxepflichtigen Besucher ÷ Gesamtbesucheranzahl</i></p>	<input type="checkbox"/>
<p>3.1.3 Errechnung des gästetaxefähigen Aufwands (in €): <i>Aufwand (in €) × gästetaxepflichtiger Besucheranteil (in %)</i></p>	<input type="checkbox"/>
<p>3.2 Errechnung des gästetaxefähigen Gesamtaufwands (in € durch Addition aller zuvor pro Einrichtung errechneten gästetaxefähigen Aufwendungen)</p>	<input type="checkbox"/>
<p>4. Ermittlung der Anzahl der berücksichtigungsfähigen Übernachtungen im Kalkulationszeitraum</p>	<input type="checkbox"/>
<p>5. Errechnung des höchstmöglichen Gästetaxsatzes (in €): <i>gästetaxefähiger Gesamtaufwand ÷ Anzahl der berücksichtigungsfähigen Übernachtungen</i></p>	<input type="checkbox"/>
<p>6. Vornahme eines Sicherheitsabschlags : in welcher Höhe ein Sicherheitsabschlag vorgenommen wird, obliegt der Entscheidung der Gemeinde</p>	<input type="checkbox"/>

A. (Muster-)Fragebogen (Langversion):

Der folgende Musterfragebogen orientiert sich an der Ausgestaltung der Gästetaxepflicht, wie sie im Satzungsmuster des SSG für eine Satzung über die Erhebung einer Gästetaxe vorgesehen ist.

Die konkrete Ausgestaltung der an die Einrichtungsbesucher zu stellenden Fragen ist abhängig von den in der Satzung enthaltenen Befreiungen und Ermäßigungen. Diese können mit den in der Mustersatzung festgesetzten Befreiungen und Ermäßigungen übereinstimmen, können aber auch davon abweichen.

Dieser Musterfragebogen kann daher nicht ohne weiteres vollständig übernommen werden, sondern bedarf der Anpassung an die jeweilige Satzung.

0) Optionale Einstiegsfrage: Aus welchem Postleitzahlgebiet kommen Sie?

Antwortoptionen:

- Postleitzahl des Satzungsgebiets: Besucher ist Einwohner → keine weiteren Fragen
- Postleitzahl außerhalb des Satzungsgebiets: Besucher ist Tourist → weiter mit Frage 1)

Diese Frage ist deswegen optional, weil die genaue Herkunft der Besucher für die Kalkulation der Gästetaxe nicht relevant ist. Für viele Gemeinden könnte es allerdings (u.a. aus Marketinggründen) interessant sein zu wissen, woher die Besucher einer Einrichtung stammen.

1) Übernachten Sie entgeltlich im Satzungsgebiet?

Antwortoptionen:

- Ja: weiter mit Frage 2)
- Nein: Besucher ist nicht gästetaxepflichtig → keine weiteren Fragen

2) Liegt eine Befreiung von der Gästetaxepflicht vor?

An dieser Stelle sind vor allem die Befreiungstatbestände § 4 Abs. 1 Nr. 1 und Nr. 5 der Mustersatzung relevant, wonach Kinder bis zur Vollendung des 6. Lebensjahres sowie

jede weitere Person einer Familie, wenn für drei Familienmitglieder bereits Gästetaxe entrichtet wird, befreit sind.

Besuchen Familien die Einrichtung, sind daher das Alter der Kinder sowie die Anzahl der Familienmitglieder zu erfragen. Die übrigen in der Mustersatzung aufgeführten Befreiungstatbestände fallen kaum ins Gewicht und müssen daher nicht ausdrücklich abgefragt werden.

- Befreiung liegt vor: der Besucher ist nicht gästetaxepflichtig → keine weiteren Fragen
- Befreiung liegt nicht vor: weiter mit Frage 3)

***Hinweis:** Hinsichtlich einer Einrichtung mit Ticketsystem ergeben sich die Informationen, die unter 2) und 3) abgefragt werden, teilweise bereits durch den Ticketkauf. Sind beispielsweise Kinder unter 6 Jahren kostenlos und Jugendliche sowie Schüler, Studenten und Auszubildende bis 27 Jahre ermäßigt, so ist schon anhand des Ticketkaufs feststellbar, dass der Besucher keine bzw. ermäßigte Gästetaxe zahlt. Eine analoge Erfragung dieser Informationen erübrigt sich in diesem Fall.*

3) Liegt eine Ermäßigung von der Gästetaxepflicht vor?

An dieser Stelle sind vor allem die Ermäßigungstatbestände § 5 Nr. 1 und Nr. 3 der Mustersatzung relevant, wonach die Gästetaxe Kinder und Jugendliche vom 6. bis zum vollendeten 18. Lebensjahr, sowie Schüler, Studenten und Auszubildende vom 18. bis zum vollendeten 27. Lebensjahr um 50% ermäßigt wird. Die übrigen in der Mustersatzung aufgeführten Befreiungstatbestände fallen kaum ins Gewicht und müssen daher nicht ausdrücklich abgefragt werden.

Besucher, die zumindest potentiell unter die relevanten Ermäßigungstatbestände fallen könnten, sind daher nach ihrem Alter und, bei Volljährigkeit, nach ihrem „beruflichen“ Status zu fragen.

3a) Sind Sie minderjährig?

- **Ja:** Ermäßigung liegt vor → keine weitere Fragen, der Besucher zahlt anteilig (mit 0,5) zum gästetaxepflichtigen Besucheranteil
- **Nein:** weiter mit Frage 3b)

3b) Sind Sie unter 27 und Schüler, Student oder Auszubildender?

- **Ja:** Ermäßigung liegt vor → keine weiteren Fragen, der Besucher zählt anteilig (mit 0,5) zum gästetaxepflichtigen Besucheranteil
- **Nein:** der Besucher ist gästetaxepflichtig und zählt somit vollständig zum gästetaxepflichtigen Besucheranteil

***Hinweis:** Im Ergebnis sind zwei Gruppen an Befragten statistisch zu erfassen. Zum einen diejenigen, die vollständig Gästetaxe zahlen, d.h. diejenigen die entgeltlich im Satzungsgebiet übernachten und nicht befreit bzw. ermäßigt sind. Diese Gruppe ist im Fragenkatalog bis Frage 3b) gelangt und hat diese Frage mit „nein“ beantwortet. Zum anderen diejenigen die ermäßigte Gästetaxe zahlen. Darunter fallen diejenigen Befragten, die bis Frage 3) gelangen und hier entweder Frage 3a) oder Frage 3b) mit „Ja“ beantworten. Diese Gruppe ist nur zu 50 % zum gästetaxepflichtigen Besucheranteil zu zählen.*

B. Kurzversion (Muster -)Fragebogen:

Da der vorstehende Fragebogen (A.), der sich eng an der Rechtsprechung des *Sächsischen Obergerichtes* orientiert, als (zu) komplex angesehen werden könnte, haben wir versucht, diesen auf einen unabdingbaren Kern zu reduzieren (nachfolgend B.). Nicht abgefragt wird, ob der Besucher von der Gästetaxepflicht ermäßigt oder befreit ist. Allein anhand dieses Kurzfragebogens können daher keine Daten bezüglich des von der Gästetaxepflicht befreiten bzw. ermäßigten Besucheranteils erhoben werden. **Dennoch ist dieser Besucheranteil zur Ermittlung des gästetaxepflichtigen Besucheranteils von der Gesamtbesucherzahl abzuziehen.** Liegen auch anderweitig (z.B. aus Kassen- und Meldeinformationen) keine verwertbaren Realdaten zu dieser Besuchergruppe vor, muss eine Schätzung erfolgen. Ob es zulässig ist, den Anteil **einzelner Besuchergruppen** zu schätzen, ist aus dem Urteil des SächsOVG nicht ersichtlich. Fest steht, dass einrichtungsbezogen Daten hinsichtlich der Besucherstruktur allgemein erhoben werden müssen. Aus Gründen der Verwaltungspraktikabilität kann dies unter Inkaufnahme von Risiken allerdings vertretbar sein. Die Frage danach, ob Datenerhebungen bezüglich der relevantesten Besuchergruppen ausreichen und der Anteil weniger relevanter Besuchergruppen (z.B. Befreite und Ermäßigte) geschätzt werden darf, ist in der Rechtsprechung des SächsOVG **nicht abschließend geklärt**. Empfohlen wird daher die Verwendung der Langversion des Fragebogens (A.).

0) Aus welchem Postleitzahlgebiet kommen Sie? (optionale Frage, vgl. Langversion)

- Postleitzahl des Satzungsgebiets: Besucher ist Einwohner → kommunaler Besucheranteil; keine weiteren Fragen
- Postleitzahl außerhalb des Satzungsgebiets: Besucher ist Tourist → weiter mit Frage 1)

1) Übernachten Sie entgeltlich im Satzungsgebiet? (wenn Frage 0 nicht gestellt wird, muss die Frage hier lauten: Übernachten Sie entgeltlich im Satzungsgebiet ohne Einwohner zu sein?)

- Ja: Besucher ist grundsätzlich gästetaxepflichtig (vorbehaltlich Befreiungen und Ermäßigungen) → gästetaxepflichtiger Besucheranteil
- Nein: Besucher ist nicht gästetaxepflichtig → kommunaler Besucheranteil

Leipzig, den 12. September 2024



Prof. Dr. Roman Götze
Rechtsanwalt und Fachanwalt
für Verwaltungsrecht



Andrea Wolter
Rechtsanwältin