

Az.: 5 A 1014/17
2 K 1033/15



SÄCHSISCHES OBERVERWALTUNGSGERICHT

Im Namen des Volkes

Urteil

In der Verwaltungsrechtssache

der

- Klägerin -
- Berufungsbeklagte -

prozessbevollmächtigt:

gegen

die Landeshauptstadt Dresden
vertreten durch den Oberbürgermeister
dieser vertreten durch das Rechtsamt
Dr.-Külz-Ring 19, 01067 Dresden

- Beklagte -
- Berufungsklägerin -

wegen

Kurtaxe, Hotel am Bonhoefferplatz
hier: Berufung

hat der 5. Senat des Sächsischen Obergerverwaltungsgerichts durch den Vorsitzenden Richter am Obergerverwaltungsgericht Munzinger, den Richter am Obergerverwaltungsgericht Tischer und die Richterin am Obergerverwaltungsgericht Dr. Helmert aufgrund der mündlichen Verhandlung vom 29. Juli 2020

am 29. Juli 2020

für Recht erkannt:

Auf die Berufung der Beklagten wird das Urteil des Verwaltungsgerichts Dresden vom 8. September 2017 - 2 K 1033/15 - geändert.

Der Bescheid der Beklagten vom 1. April 2015 in Gestalt des Widerspruchsbescheids vom 3. Juni 2015 wird aufgehoben, soweit darin ein Verspätungszuschlag von 456,80 € erhoben wird. Im Übrigen wird die Klage abgewiesen.

Die Klägerin trägt die Kosten des Verfahrens in beiden Rechtszügen.

Das Urteil ist wegen der Kosten vorläufig vollstreckbar. Die Klägerin kann die Vollstreckung durch Sicherheitsleistung oder Hinterlegung in Höhe von 110 % des vollstreckbaren Betrags abwenden, wenn nicht die Beklagte vorher Sicherheit in Höhe von 110 % des zu vollstreckenden Betrags leistet.

Die Revision wird nicht zugelassen.

Tatbestand

- 1 Die Beklagte verlangt durch Bescheid, dass die Klägerin die von ihren Hotelgästen aufgrund unwirksamer Satzung eingezogene Kurtaxe an die Beklagte auszahlt.
- 2 Am 1. Februar 2014 war für das Stadtgebiet der Beklagten deren Satzung über die Erhebung einer Kurtaxe (Kurtaxsatzung) in Kraft getreten. Kurtaxpflichtig war, wer im Stadtgebiet der Beklagten Unterkunft nahm, ohne Einwohner zu sein (§ 2 Abs. 1 Satz 1). Die Kurtaxe betrug 1,30 € pro Person und Übernachtung (§ 3 Abs. 1), soweit kein Befreiungstatbestand (§ 4) erfüllt war. Die Betreiber der Beherbergungseinrichtungen sollten die Kurtaxe von den bei ihnen beherbergten Personen einziehen (§ 6 Abs. 2 Satz 1), der Beklagten bis zum 15. eines jeden Kalendermonats die Zahl der Übernachtungen des Vormonats auf amtlichem Vordruck melden und die darauf entfallende Kurtaxe an die Stadtkasse entrichten (§ 6 Abs. 3 Satz 1) sowie der Beklagten für den Einzug der Kurtaxe haften (§ 6 Abs. 3 Satz 2). Die Kurtaxsatzung wurde mit Normenkontrollurteil des Senats vom 9. Oktober 2014 -

5 C 1/14 -, rechtskräftig seit 8. April 2015, für unwirksam erklärt. Eine neue Kurtaxsatzung wurde nicht erlassen.

- 3 Die Klägerin, eine seit 21. Januar 2020 im Handelsregister gelöschte GmbH i. L., die ihre Ansprüche aus dem vorliegenden Rechtstreit an ihren Liquidator abgetreten hat, betrieb 2014 im Stadtgebiet der Beklagten das Hotel am Bonhoefferplatz, für das sie der Beklagten gemäß der Kurtaxsatzung die Zahl der Übernachtungen für Februar und März 2014 meldete und die darauf entfallende Kurtaxe an die Beklagte entrichtete. Für April bis Juni 2014 nahm die Beklagte die Klägerin durch bestandskräftige Haftungsbescheide auf die Kurtaxe in Anspruch, weil die Klägerin ihrer Entrichtungspflicht nicht nachgekommen sei. Mit Schreiben vom 14. Oktober 2014 informierte die Beklagte die Klägerin, dass die Kurtaxsatzung am 9. Oktober 2014 für unwirksam erklärt wurde und wies darauf hin, dass ab sofort keine Kurtaxe mehr einzuziehen, aber bereits eingezogene Kurtaxe noch bei ihr anzumelden und an sie abzuführen sei.
- 4 Aufgrund einiger bei der Beklagten eingereichter Rückerstattungsanträge von Hotelgästen der Klägerin wusste die Beklagte, dass die Klägerin aufgrund der unwirksamen Satzung von ihren Gästen Kurtaxe für die Beklagte einbehalten, aber nicht an sie abgeführt hatte. Sie schätzte deshalb die Höhe der von der Klägerin von Juli bis Oktober 2014 von ihren Gästen einbehaltenen Kurtaxe, indem sie den prozentualen Anteil der von der Klägerin für Februar und März 2014 gemeldeten Übernachtungen an allen in diesen beiden Monaten im Stadtgebiet gemeldeten Übernachtungen auf die von Juli bis Oktober 2014 im gesamten Stadtgebiet gemeldeten Übernachtungen übertrug.
- 5 Darauf gestützt setzte die Beklagte mit Bescheid vom 1. April 2015 in Gestalt des Widerspruchsbescheids vom 3. Juni 2015 für Juli bis Oktober 2014 eine von der Klägerin zu entrichtende Kurtaxe von 4.568,20 € nebst Verspätungszuschlag von 456,80 € fest und verlangte Zahlung des Gesamtbetrags, den sie im Januar 2016 vollstreckte.
- 6 Der dagegen am 22. Juni 2015 erhobenen Klage hat das Verwaltungsgericht mit Urteil vom 8. September 2017 stattgegeben und den angefochtenen Bescheid in Gestalt des

Widerspruchsbescheids aufgehoben. Die Beklagte habe weder die Kurtaxe noch den Verspätungszuschlag, der als akzessorische Nebenleistung das Schicksal der Hauptforderung teile, gegenüber der Klägerin festsetzen dürfen, weil es wegen der von Anfang an für unwirksam erklärten Kurtaxsatzung an einer Rechtsgrundlage dafür fehle. Unberührt davon bleibe nur ein unanfechtbarer Bescheid und selbst der dürfe nicht mehr vollstreckt werden. Wegen der Unwirksamkeit von § 6 Abs. 2 und 3 Kurtaxsatzung sei die Klägerin von Anfang an nicht die darin vorgesehene „Zahlstelle“ für die Beklagte gewesen, so dass die Klägerin Empfängerin der Leistung ihrer Gäste sei. Der jeweilige Gast habe somit einen Anspruch aus ungerechtfertigter Bereicherung gegen die Klägerin, aber die Beklagte keinen Anspruch auf Auskehrung der eingezogenen Kurtaxe gegen die Klägerin. Andernfalls würde die Beklagte so gestellt, als entfalte die unwirksame Kurtaxsatzung weiter Wirkung. Deshalb liege auch kein Fall des § 43 Satz 2 AO vor, weil es wegen der unwirksamen Kurtaxsatzung an einem Steuergesetz im Sinne der Norm fehle, das bestimmt, dass ein Dritter (die Klägerin) die Steuer (die Kurtaxe) für Rechnung des Steuerschuldners (des Gastes) entrichten muss. § 42d Abs. 3 EStG könne nicht analog als Rechtsgrundlage herangezogen werden, weil er einen ganz anderen Sachverhalt regle.

- 7 Auf Antrag der Beklagten hat der Senat die Berufung mit Beschluss vom 25. Mai 2020 wegen ernstlicher Zweifel an der Richtigkeit des Urteils zugelassen, die die Beklagte am 4. Juni 2020 begründet hat.
- 8 Sie trägt vor, hinsichtlich der von der Klägerin vereinnahmten Kurtaxe bestehe ein öffentlich-rechtliches Abgabenschuldverhältnis zwischen ihr und der Klägerin, das auf einem Anspruch i. S. v. § 43 Satz 2 AO beruhe. Denn der jeweilige Gast habe ihr gegenüber einen Anspruch i. S. v. § 37 Abs. 2 AO auf Erstattung der Kurtaxe, so dass ihr notwendigerweise gegen die Klägerin ein öffentlich-rechtlicher Anspruch auf Auskehrung der vereinnahmten Kurtaxbeträge zustehen müsse, notfalls in Analogie zu § 42d Abs. 3 EStG. Soweit dieser Anspruch reiche, scheidet der von der Klägerin behauptete subsidiäre Anspruch der Gäste gegen sie aus Amtspflichtverletzung aus. Der Anspruch der Gäste gemäß § 37 Abs. 2 AO ihr gegenüber folge daraus, dass der jeweilige Gast mit der Zahlung an die Klägerin nur seine Abgabenschuld aus der Kurtaxsatzung habe erfüllen wollen, die nicht gegenüber der Klägerin als bloßer „Zahlstelle“ bestanden habe, sondern ihr gegenüber als Kurtaxgläubigerin. Sei in

solchen Fällen die Abgabensatzung (zunächst unerkannt) nichtig, so sei der Einziehungs- und Entrichtungspflichtige (hier die Klägerin) am Erstattungsverhältnis nach § 37 Abs. 2 AO nicht beteiligt. Der in § 37 Abs. 2 AO abschließend geregelte Erstattungsanspruch gehe Bereicherungsansprüchen nach den §§ 812 ff. BGB vor, so dass nicht die Klägerin als bloße Zahlungsempfängerin, sondern sie selbst als die materiell Abgabeberechtigte die Leistungsempfängerin i. S. v. § 37 Abs. 2 AO sei. Selbst nach den Grundsätzen der §§ 812 ff. BGB bestehe in solchen Fällen, in denen der Schuldner nach dessen objektiv erkennbarem Willen nur an eine bloße „Zahlstelle“ des Gläubigers leiste, ein Bereicherungsanspruch des Schuldners nur gegen den Gläubiger und nicht gegen die „Zahlstelle“. Das gemäß § 37 Abs. 2 AO zwischen Schuldner und Gläubiger der Abgabe bestehende Verhältnis bleibe selbst dann öffentlich-rechtlich, wenn der Leistungsgrund später weg falle. Hier sei Leistungsgrund der Kurtaxe die vorläufige Vollziehbarkeit der Satzung gewesen, wie der erkennende Senat im Beschluss vom 28. Januar 2014 - 5 B 5/14 - über die Ablehnung vorläufigen Rechtsschutzes gegen die Kurtaxsatzung bestätigt habe. Falle dieser Grund später rückwirkend von Anfang an weg, wie hier mit dem Normenkontrollurteil, müsse die Rückabwicklung nach öffentlich-rechtlichen Vorschriften erfolgen. Denn die Person, an die der Abgabepflichtige seinen Erstattungsanspruch richten müsse, könne nicht davon abhängen, ob der Entrichtungspflichtige während der vorläufigen Vollziehbarkeit der Satzung seiner Abführungspflicht satzungsgemäß nachgekommen sei oder nicht. Der kurtaxpflichtige Gast habe vielmehr darauf vertrauen dürfen, dass sie als Abgabengläubigerin und Hoheitsträgerin die Entrichtungspflichtigen zur Pflichterfüllung angehalten habe, so dass die Entrichtungspflicht auch nach Wegfall des Leistungsgrundes öffentlich-rechtlich bleibe. Die Beherbergungsbetriebe belaste das nicht unangemessen, weil von ihnen nur zweckgebunden vereinnahmte und deshalb von vornherein nicht eigenwirtschaftlich verwendbare Gelder weiterzureichen seien.

9 Die Beklagte beantragt,

das Urteil des Verwaltungsgerichts Dresden vom 8. September 2017 - 2 K 1033/15 - zu ändern und die Klage abzuweisen.

10 Die Klägerin beantragt,

die Berufung zurückzuweisen.

11 Sie trägt vor, die Beklagte könne keinen Auszahlungsanspruch gegen sie haben, weil andernfalls die Satzung als wirksam behandelt werde, obwohl sie durch Normenkontrollurteil für unwirksam erklärt worden sei. Es widerspreche Treu und Glauben und dem Rechtsstaatsprinzip, wenn die Beklagte die Früchte des Erlasses einer unwirksamen Satzung einstreiche und darauf spekuliere, das Geld wegen verjährter Rückzahlungsansprüche der Gäste behalten zu können. Soweit die Beklagte von einer fortbestehenden öffentlich-rechtlichen Zahlungspflicht wegen der vorläufigen Vollziehbarkeit der Satzung ausgehe, sei das rechtsirrig, weil ihre öffentlich-rechtliche Zahlungspflicht mit dem Normenkontrollurteil von Anfang an entfallen sei. Der Senat habe im Beschluss vom 28. Januar 2014 - 5 B 5/14 - im Rahmen der Folgenabwägung nur einen Erstattungsanspruch der Gäste gegen die Beklagte für den Fall der Auskehrung der vereinnahmten Kurtaxe durch die Beherbergungsbetriebe angenommen, zum hier vorliegenden Fall aber gerade nichts gesagt. Für die von der Beklagten zitierte Rechtsprechung gelte nichts anderes. Auch die Befugnis der Beklagten, ihr gegenüber Zahlung durch Verwaltungsakt zu verlangen, müsse bezweifelt werden. Jedenfalls sei die Spezialvorschrift des § 42d Abs. 3 EStG nicht analogiefähig. Sie regle einen anderen Sachverhalt. Somit sei zu unterscheiden zwischen dem Fall, dass die vereinnahmte Kurtaxe vom Beherbergungsbetrieb freiwillig oder nach bestandskräftiger Festsetzung an die Beklagte entrichtet werde und dann von den Gästen bei der Beklagten herausverlangt werden könne, und dem Fall, dass dies nicht oder - wie hier - nur vorläufig erfolgt sei und die Beklagte dies wegen der unwirksamen Satzung nicht endgültig erzwingen könne. Dann müsse sich der Gast immer an denjenigen halten, der das Geld habe, was interessengerecht sei. Denn ein Ausfallrisiko für den Gast bestehe nicht, weil bei Ausfall des Beherbergungsbetriebs (etwa wegen Insolvenz) die Beklagte wegen des Erlasses der unwirksamen Satzung subsidiär aus Amtspflichtverletzung hafte. Daher gelte nichts anderes als bei einer Vorteilsausgleichung in der Leistungskette bei Werkverträgen, wo der Bauträger wegen Baumängeln aus Treu und Glauben keinen Schadensersatz von seinen Auftragnehmern verlangen könne, wenn er selbst von den Wohnungserwerbern wegen Verjährung nicht mehr wegen der Baumängel in

Anspruch genommen werden könne. Daher könne auch die Beklagte von ihr nicht dasjenige herausverlangen, was sie selbst den Gästen nicht mehr erstatten müsse.

- 12 Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf die vorliegenden Gerichtsakten erster und zweiter Instanz sowie die Verwaltungsvorgänge der Beklagten Bezug genommen, die Gegenstand der mündlichen Verhandlung waren.

Entscheidungsgründe

- 13 Die zulässige Berufung der Beklagten ist im tenorierten Umfang begründet. Der zulässigen Klage ist nur teilweise stattzugeben.

- 14 1. Die Klage ist insbesondere nicht deshalb unzulässig, weil die Klägerin als GmbH i. L. am 21. Januar 2020 im Handelsregister gelöscht wurde und kurz zuvor ihre Ansprüche aus dem vorliegenden Rechtsstreit an ihren Liquidator abgetreten hat.

- 15 a) Die Klägerin ist ungeachtet ihrer Löschung im Handelsregister weiterhin beteiligten- und prozessfähig (§ 61 Nr. 1 Alt. 2, § 62 VwGO).

- 16 Steuerrechtlich besteht eine gelöschte GmbH fort, solange sie die gegen sie ergangenen Steuerbescheide angreift (st. Rspr., vgl. BFH, Urt. v. 13. Juni 2018 - XI R 20/14 -, juris Rn. 32, m. w. N.). Auch zivilrechtlich ist geklärt, dass eine vermögenslose GmbH zwar mit ihrer Löschung grundsätzlich ihre Rechts- und Parteifähigkeit verliert, sie jedoch trotz Löschung rechts- und parteifähig bleibt, wenn im Passivprozess gegen sie Anhaltspunkte bestehen, dass bei ihr noch verwertbares Vermögen vorhanden ist (vgl. BGH, Beschl. v. 20. Mai 2015 - VII ZB 53/13 -, juris Rn. 19; BAG, Urt. v. 4. Juni 2003 - 10 AZR 448/02 -, juris Rn. 25; jeweils m. w. N.). Nichts anderes gilt für ihre Beteiligtenfähigkeit gemäß § 61 Nr. 1 Alt. 2 VwGO (vgl. VGH BW, Urt. v. 7. November 2014 - 2 S 1529/11 -, juris Rn. 25).

- 17 Die Klägerin greift den gegen sie ergangenen Abgabenbescheid an und wehrt sich somit in einem Passivprozess gegen die von der Beklagten im angefochtenen Bescheid geltend gemachte Forderung (vgl. SächsOVG, Urt. v. 6. Mai 2015 - 5 A 439/12 -, juris

Rn. 35). Bei ihr bestehen auch hinreichende Anhaltspunkte, dass noch verwertbares Vermögen vorhanden ist, weil ihr im Erfolgsfalle der bereits vollstreckte Betrag zu erstatten ist, so dass sie weiterhin gemäß § 61 Nr. 1 Alt. 2 VwGO beteiligtenfähig ist.

18 Zwar fehlt der Klägerin infolge ihrer Löschung die Prozessfähigkeit (§ 62 VwGO), weil sie durch die Löschung ihren gesetzlichen Vertreter (den Liquidator) verloren hat. Gleichwohl wird das gerichtliche Verfahren dadurch nicht gemäß § 173 Satz 1 VwGO i. V. m. § 241 Abs. 1 ZPO unterbrochen (etwa bis zur Bestellung eines Nachtragsliquidators gemäß § 66 Abs. 5 GmbHG), weil die Klägerin durch einen Prozessbevollmächtigten vertreten ist (§ 173 Satz 1 VwGO i. V. m. § 246 Abs. 1 ZPO), dessen Prozessvollmacht gemäß § 173 Satz 1 VwGO i. V. m. § 86 ZPO über die Löschung fort dauert (st. Rspr., vgl. u. a. BFH a. a. O. Rn. 33f; BAG a. a. O. Rn. 29 f.; BGH, Urt. v. 18. Januar 1994 - XI ZR 95/93 -, juris Rn. 8; jeweils m. w. N.) und der Prozessbevollmächtigte keinen Aussetzungsantrag gestellt hat (§ 246 Abs. 1 Halbsatz 2 ZPO).

19 b) Auch die Abtretung der Ansprüche der Klägerin aus dem vorliegenden Rechtsstreit an ihren Liquidator hat auf den Prozess keinen Einfluss (§ 173 Satz 1 VwGO i. V. m. § 265 Abs. 2 Satz 1 ZPO), da diese Vorschrift im Verwaltungsprozess entsprechend gilt (vgl. BVerwG, Beschl. v. 7. Februar 2011 - 6 C 11.10 -, juris Rn. 3).

20 2. Die Klage ist jedoch nur teilweise begründet.

21 Der Bescheid vom 1. April 2015 in Gestalt des Widerspruchsbescheids vom 3. Juni 2015 ist insoweit rechtswidrig und verletzt die Klägerin in ihren Rechten, als mit ihm ein Verspätungszuschlag von 456,80 € festgesetzt und dessen Zahlung verlangt wird, so dass er in diesem Umfang aufzuheben und der Klage stattzugeben ist (§ 113 Abs. 1 Satz 1 VwGO). Im Übrigen, soweit mit ihm von der Klägerin die Auszahlung der von ihren Hotelgästen eingezogenen Kurtaxe von 4.568,20 € verlangt wird, ist der Bescheid vom 1. April 2015 in Gestalt des Widerspruchsbescheids vom 3. Juni 2015 hingegen rechtmäßig und verletzt die Klägerin nicht in ihren Rechten, so dass die Klage insoweit unbegründet und daher abzuweisen ist.

- 22 a) Zutreffend hat das Verwaltungsgericht ausgeführt, dass die Beklagte gegen die Klägerin keinen Anspruch i. S. v. § 3 Abs. 1 Nr. 2 lit. b SächsKAG i. V. m. § 43 Satz 2 AO auf Entrichtung der vereinnahmten Kurtaxe hat, weil es an einem wirksamen Steuergesetz im Sinne dieser Norm fehlt, d. h. an einer wirksamen Kurtaxsatzung, die bestimmt, dass ein Dritter (die Klägerin) die Steuer (die Kurtaxe) für Rechnung des Steuerschuldners (des Gastes) an die Beklagte entrichten muss. Denn aufgrund des Normenkontrollurteils des Senats vom 9. Oktober 2014 - 5 C 1/14 - ist die Kurtaxsatzung von Anfang an unwirksam und damit insbesondere auch § 6 Abs. 2 und 3 Kurtaxsatzung, in dem die Einzugs- und Abführungspflicht der Klägerin geregelt war.
- 23 Dass die Kurtaxsatzung bis zum Eintritt der Rechtskraft des Normenkontrollurteils am 8. April 2015 noch vollzogen werden konnte, weil der Senat vorläufigen Rechtsschutz gegen den Vollzug dieser Satzung gemäß § 47 Abs. 6 VwGO mit Beschluss vom 28. Januar 2014 - 5 B 5/14 - abgelehnt hatte, und deshalb bis zur Rechtskraft des Normenkontrollurteils, d. h. auch im hier streitgegenständlichen Zeitraum von Juli bis Oktober 2014, noch die Einzugs- und Abführungspflicht der Klägerin bestand, ändert nichts. Denn mit dem Normenkontrollurteil ist § 6 Abs. 2 und 3 Kurtaxsatzung rückwirkend von Anfang an entfallen, so dass die Beklagte jedenfalls seit Eintritt der Rechtskraft des Normenkontrollurteils am 8. April 2015 darauf den hier angefochtenen Bescheid vom 1. April 2015 nicht mehr stützen konnte, selbst wenn die Klägerin vorher ihren Pflichten aus § 6 Abs. 2 und 3 Kurtaxsatzung nicht nachgekommen ist.
- 24 Seit Eintritt der Rechtskraft des Normenkontrollurteils am 8. April 2015 durfte zudem kein Verspätungszuschlag gemäß § 3 Abs. 1 Nr. 4 lit. b SächsKAG i. V. m. § 152 AO mehr festgesetzt werden. Denn gemäß § 152 Abs. 1 Satz 1 AO kann nur gegen diejenigen ein Verspätungszuschlag festgesetzt werden, der seiner Verpflichtung zur Abgabe einer Steuererklärung nicht oder nicht fristgemäß nachgekommen ist. Steht aber seit Eintritt der Rechtskraft des Normenkontrollurteils fest, dass für die Klägerin die Pflichten aus § 6 Abs. 2 und 3 Kurtaxsatzung von Anfang an nicht bestanden, insbesondere nicht die Pflicht gemäß § 6 Abs. 3 Satz 1 Halbsatz 1 Kurtaxsatzung, der Beklagten jeweils bis zum 15. eines jeden Kalendermonats die Zahl der Übernachtungen des Vormonats auf amtlichem Vordruck zu melden (Steuererklärungs- und -anmeldepflicht gemäß § 3 Abs. 1 Nr. 4 lit. b SächsKAG

- i. V. m. § 149 Abs. 1 Satz 1, § 150 Abs. 1 Satz 3 AO), kann an die Verletzung dieser Pflicht seitdem nicht mehr die Sanktion des Verspätungszuschlags geknüpft werden. Der angefochtene Bescheid ist daher seit Eintritt der Rechtskraft des Normenkontrollurteils rechtswidrig, soweit mit ihm ein Verspätungszuschlag erhoben wird, und deshalb insoweit aufzuheben.
- 25 b) Anders als vom Verwaltungsgericht angenommen fehlt der Beklagten infolge der Unwirksamkeit der Kurtaxsatzung jedoch nicht die Rechtsgrundlage für den Erlass eines Bescheides gegenüber der Klägerin auf Auszahlung der vereinnahmten Kurtaxbeträge. Zwar scheidet eine analoge Anwendung des § 42d Abs. 3 EStG aus, weil diese Spezialvorschrift einen gänzlich anderen Sachverhalt regelt, wie das Verwaltungsgericht richtig ausführt. Seit Eintritt der Rechtskraft des Normenkontrollurteils besteht auch keine Entrichtungspflicht der Klägerin i. S. v. § 43 Satz 2 AO mehr. Jedoch hat die Beklagte gerade wegen der Unwirksamkeit der Kurtaxsatzung einen Erstattungsanspruch gegen die Klägerin in gleicher Höhe gemäß § 3 Abs. 1 Nr. 2 lit. b SächsKAG i. V. m. § 37 Abs. 2 Satz 1 und 2 AO, der gemäß § 3 Abs. 1 Nr. 5 lit. a SächsKAG i. V. m. § 218 Abs. 2 Satz 2 AO durch Bescheid festgesetzt werden kann.
- 26 § 37 Abs. 2 AO allein vermittelt nur einen Erstattungsanspruch. Erst aus § 218 Abs. 2 Satz 2 AO ergibt sich die Befugnis zum Erlass eines Erstattungsbescheids, der den durch die Verwirklichung des gesetzlichen Tatbestandes des § 37 Abs. 2 AO entstandenen Anspruch festsetzt und mit seinem Wirksamwerden die Grundlage für die Verwirklichung des Zahlungsanspruchs dem Grunde und der Höhe nach bildet (BFH, Urt. v. 18. Juni 1986 - II R 38/84 -, juris Rn. 15). Der Erstattungsbescheid kann unabhängig davon erlassen werden, ob Streit i. S. v. § 218 Abs. 2 AO über die Verwirklichung des Erstattungsanspruchs besteht (Rüsken, in: Klein, AO, 15. Aufl. 2020, § 218 Rn. 18; Loose, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, 161. Lfg. 6.2020, § 218 AO Rn. 7 f.).
- 27 Seinem Wortlaut nach gibt § 37 Abs. 2 AO der Beklagten zwar keinen Zahlungsanspruch gegen die Klägerin. Denn gemäß § 37 Abs. 2 Satz 1 AO hat, wenn eine Steuer ohne rechtlichen Grund gezahlt wurde, derjenige, auf dessen Rechnung die Zahlung bewirkt worden ist, an den Leistungsempfänger einen Anspruch auf

Erstattung des gezahlten Betrags, selbst wenn der rechtliche Grund für die Zahlung erst später wegfällt (§ 37 Abs. 2 Satz 2 AO). Diese Voraussetzungen sind hier im Verhältnis der Beklagten zur Klägerin nicht erfüllt, weil die Kurtaxe von den Gästen an die Klägerin gezahlt wurde und nicht von der Beklagten, so dass keine Leistung der Beklagten an die Klägerin vorliegt, die infolge der Unwirksamkeit der Kurtaxsatzung gemäß § 37 Abs. 2 AO rückabzuwickeln wäre.

28 Jedoch findet § 37 Abs. 2 AO im sächsischen Kommunalabgabenrecht gemäß § 3 Abs. 1 Nr. 2 lit. b SächsKAG nur sinngemäße Anwendung, so dass § 37 Abs. 2 AO jedenfalls im Kommunalabgabenrecht auch dann anzuwenden ist, wenn ein Dritter gemäß einer unwirksamen kommunalabgabenrechtlichen Satzung auf Kosten des Abgabengläubigers ohne dessen Leistung (in sonstiger Weise) rechtsgrundlos einen Abgabebetrag erlangt hat und die entsprechende Anwendung des § 37 Abs. 2 AO auf einen solchen Fall der Nichtleistung notwendig ist, um eine dauerhafte ungerechtfertigte Vermögensverschiebung auf den Dritten zu vermeiden (Nichtleistungskondiktion).

29 So liegt der Fall hier. Die Klägerin hat als Dritte auf Grundlage der unwirksamen Kurtaxsatzung die Kurtaxe von ihren Gästen erlangt, ohne dass eine Leistung der Gäste oder der Beklagten an die Klägerin vorliegt. Vielmehr liegt in der Zahlung der Kurtaxe durch die Gäste an die Klägerin ausschließlich eine Leistung der Gäste an die Beklagte, so dass die Gäste gemäß § 3 Abs. 1 Nr. 2 lit. b SächsKAG i. V. m. § 37 Abs. 2 AO von der Beklagten als Leistungsempfängerin Erstattung der von ihnen an die Klägerin gezahlten Kurtaxe verlangen können [unten (1)]. Dieser Erstattungsanspruch der Gäste gegen die Beklagte hat zur Folge, dass die Klägerin auf Kosten der Beklagten in sonstiger Weise (ohne eine Leistung i. S. v. § 37 Abs. 2 AO) in Höhe der vereinnahmten Kurtaxbeträge rechtsgrundlos bereichert ist [unten (2)]. Diese ungerechtfertigte Vermögensverschiebung führt zu einem Erstattungsanspruch der Beklagten gegen die Klägerin analog § 37 Abs. 2 AO, den die Beklagte mit dem angefochtenen Bescheid gegenüber der Klägerin geltend machen konnte [unten (3)].

30 (1) Dass hier ausschließlich eine Leistung der Gäste an die Beklagte und nicht, wie das Verwaltungsgericht und die Klägerin meinen, eine Leistung der Gäste an die Klägerin vorliegt, entspricht der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs zu vergleichbaren

Fällen, der sich der Senat anschließt, weil dies auch allgemeinen bereicherungsrechtlichen Grundsätzen entspricht, wie sie der Bundesgerichtshof zu den §§ 812 ff. BGB vertritt und denen der Erstattungsanspruch gemäß § 37 Abs. 2 AO nachgebildet ist, auch wenn die §§ 812 ff. BGB im Rahmen des § 37 Abs. 2 AO keine unmittelbare Anwendung finden (vgl. BFH, Urt. v. 10. November 2009 - VII R 6/09 -, juris Rn. 15, m. w. N.).

- 31 In der finanzrechtlichen Rechtsprechung und Literatur ist geklärt, dass in den Fällen des § 43 Satz 2 AO, in denen kraft eines Steuergesetzes (hier der Kurtaxsatzung) ein Dritter (hier die Klägerin) für Rechnung des Abgabenschuldners (hier der Gäste) die Abgabe an den Abgabengläubiger (hier an die Beklagte) entrichten muss, grundsätzlich der Abgabenschuldner vom Abgabengläubiger gemäß § 37 Abs. 2 AO Erstattung verlangen kann, wenn die Abgabe vom Dritten rechtsgrundlos an den Abgabengläubiger entrichtet wurde (vgl. BFH, Urt. v. 29. Januar 2015 - I R 11/13 -, juris Rn. 16 ff.; Ratschow, in: Klein, AO, 15. Aufl. 2020, § 37 Rn. 63; Drüen, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, 161. Lfg. 06.2020, § 37 AO Rn. 67 f.; Koenig, in: Koenig AO, 3. Aufl. 2014, § 37 Rn. 19; Schmieszek, in: Gosch, AO/FGO, 152. Lfg., § 37 AO Rn. 43 ff.). Dem ist die von der Beklagten zitierte oberverwaltungsgerichtliche Rechtsprechung gefolgt (ThürOVG, Urt. v. 23. Mai 2017 - 4 N 114/13 -, juris Leitsatz 5 und Rn. 67; HessVGH, Beschl. v. 29. Januar 2015 - 5 C 1162/13.N -, juris Rn. 26 ff.).
- 32 Daran ändert sich nichts dadurch, dass die Klägerin als Dritte hier die von den Gästen eingezogene Kurtaxe nicht an die Beklagte abgeführt hat. Denn die Leistung der Gäste an die Beklagte war bereits mit der Zahlung an die Klägerin bewirkt, so dass die Beklagte gleichwohl Leistungsempfängerin i. S. v. § 37 Abs. 2 AO ist.
- 33 Dies entspricht der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs für den vergleichbaren Fall, dass der Steuergläubiger eine rechtsgrundlos gewährte Steuererstattung vom Steuerschuldner zurückfordert, weil es an einem Rechtsgrund für die gewährte Steuererstattung fehlt. Dann muss der rückgewährpflichtige Leistungsempfänger der Steuererstattung mit dem tatsächlichen Zahlungsempfänger nicht identisch sein. Schuldner eines solchen abgabenrechtlichen Rückforderungsanspruchs ist vielmehr derjenige, zu dessen Gunsten erkennbar die Zahlung geleistet wurde, die

zurückverlangt wird. Das ist in der Regel derjenige, demgegenüber der Steuergläubiger seine (vermeintliche) abgabenrechtliche Steuererstattungspflicht erfüllen wollte. Ein Dritter ist folglich - obgleich tatsächlich Zahlungsempfänger - insbesondere dann nicht Leistungsempfänger i. S. v. § 37 Abs. 2 Satz 1 AO, wenn der Steuergläubiger aufgrund einer Zahlungsanweisung des erstattungsberechtigten Steuerschuldners an den Dritten zahlt, weil der Steuergläubiger dann erkennbar nicht zu dessen Gunsten leisten will, sondern seine Leistung mit dem Willen erbringt, eine Forderung gegenüber dem erstattungsberechtigten Steuerschuldner zu erfüllen (vgl. BFH, Urt. v. 30. August 2005 - VII R 64/04 -, juris Rn. 10, und Beschl. v. 6. Juni 2003 - VII B 262/02 -, juris Rn. 8, m. w. N.).

- 34 So liegt der Fall auch hier. Die Gäste können als Kurtaxschuldner (§ 2 Abs. 1 Satz 1 Kurtaxsatzung) ihre rechtsgrundlos an die Klägerin gezahlte Kurtaxe gemäß § 37 Abs. 2 AO von der Beklagten als Kurtaxgläubigerin erstattet verlangen, weil die Gäste (als Angewiesene) die Leistung auf Anweisung der Beklagten (der Anweisenden) an die Klägerin (als Anweisungsempfängerin) gezahlt haben. Dritter im Sinne der zitierten finanzrechtlichen Rechtsprechung ist somit vorliegend die Klägerin, die jedoch anstatt vom Abgabenschuldner hier vom Abgabengläubiger als „Zahlstelle“ eingesetzt wurde, indem § 6 Abs. 2 Kurtaxsatzung bestimmte, dass die Klägerin von den bei ihr beherbergten Personen die Kurtaxe einzuziehen hat. Aus dieser Einzugspflicht der Klägerin folgt als Kehrseite notwendigerweise die Zahlungspflicht der Gäste an die Klägerin, mithin die Zahlungsanweisung der Beklagten an die Gäste.
- 35 Dass die somit in der Kurtaxsatzung liegende Zahlungsanweisung der Beklagten an die Gäste von Anfang unwirksam war, ändert daran nichts. Diese Zahlungsanweisung ist erst nachträglich mit Eintritt der Rechtskraft des Normenkontrollurteils rückwirkend entfallen (§ 37 Abs. 2 Satz 2 AO). Im Zeitpunkt der Zahlung der Kurtaxe durch die Gäste an die Klägerin war die Zahlungsanweisung der Beklagten (die Kurtaxsatzung) noch nicht für unwirksam erklärt und deshalb von den Gästen und der Klägerin zu beachten, weil selbst eine nichtige Satzung rechtlich existent ist. Denn selbst gegen höherrangiges Recht verstoßende und deshalb nichtige Normen erzeugen infolge ihrer Verkündung in der Öffentlichkeit den Rechtsschein ihrer Gültigkeit, solange sie nicht ausdrücklich aufgehoben sind, sodass ihnen bis zu ihrer Aufhebung grundsätzlich rechtliche Wirkung zukommt (vgl. SächsOVG, Urt. v. 8. Juli 2019 - 5 A

101/16 -, juris Rn. 43), sofern sie nicht schon vorher vorläufig außer Vollzug gesetzt werden. Das ist hier jedoch nicht geschehen, weil der Senat mit Beschluss vom 28. Januar 2014 - 5 B 5/14 - vorläufigen Rechtsschutzes gegen die Kurtaxsatzung abgelehnt hatte.

36 Vor diesem Hintergrund konnten weder die Gäste noch die Klägerin bei der Zahlung der Kurtaxe davon ausgehen, dass eine Leistung erbracht wird, die der Klägerin zugute kommt. Die Klägerin als Zahlungsempfängerin wusste bereits aufgrund ihrer Einzugspflicht gemäß der Kurtaxsatzung, dass die Zahlung der Kurtaxe keine Leistung an sie, sondern an die Beklagte war, die sie weiterleiten musste. Die Gäste konnten allein deshalb, weil die Kurtaxe als solche auf den Rechnungen der Klägerin ausgewiesen war, von nichts anderem ausgehen. Auch bei ihnen kann grundsätzlich als bekannt vorausgesetzt werden, dass die Beherbergungseinrichtung eine als solche auf ihren Rechnungen ausgewiesene Kurtaxe nicht für ihre eigenen (Beherbergungs-)Leistungen erhebt, sondern nur für die jeweilige Gemeinde wegen der örtlichen Kurangebote einzieht, insbesondere auch deshalb, weil die Kurtaxsatzung als gesetzliche Vorschrift verkündet, d. h. allgemein bekannt gemacht wurde. Selbst wenn aber einzelne Gäste darüber im Irrtum gewesen sein sollten, wäre das unbeachtlich.

37 Zwar ist geklärt, dass auch beim Bereicherungsausgleich in Mehrpersonenverhältnissen grundsätzlich der Zweck maßgebend ist, den die Beteiligten im Zeitpunkt der Zahlung nach ihrem zum Ausdruck gekommenen Willen mit dieser Zahlung verfolgt haben. Stimmen aber die Vorstellungen der Beteiligten nicht überein (wie etwa beim Irrtum der Gäste über den Leistungsempfänger der Kurtaxe), so ist eine objektive Betrachtung aus der Sicht des Anweisungsempfängers (Empfängerhorizont) geboten, hier mithin aus der Sicht der Klägerin. Maßgebend ist dann, wie eine vernünftige Person in der Lage des Empfängers die Zahlung nach Treu und Glauben mit Rücksicht auf die Verkehrssitte verstehen musste (vgl. BGH, Urt. v. 31. Januar 2018 - VIII ZR 39/17 -, juris Rn. 17). Aus Sicht der Klägerin konnte aber im Zeitpunkt der Zahlung der Gäste, als die Kurtaxsatzung noch wirksam war, kein Zweifel bestehen, dass die Gäste ausschließlich eine Leistung (ihre Kurtaxschuld) an die Beklagte erbringen, weil die Klägerin dies aufgrund ihrer satzungsmäßigen Einzugspflicht wusste, der sie mit dem Einzug der Kurtaxe von den Gästen tatsächlich nachgekommen ist.

- 38 Auf die Sicht des Zahlungsempfängers stellt auch der Bundesfinanzhof bei der Rückforderung rechtsgrundloser Steuererstattungen, die auf Zahlungsanweisung des Steuerschuldners an Dritte gewährt wurden, ab. Fehlt in diesen Fällen von Anfang an eine Zahlungsanweisung des Steuerschuldners (etwa wegen Täuschung durch den Dritten oder wegen einer versehentlich fehlgeleiteten Zahlung an den Dritten), so bewirkt der Steuergläubiger aus der dann maßgebenden Sicht des Dritten (des Zahlungsempfängers) ausschließlich eine Leistung an den Dritten, weil dieser dann wusste, dass es keine Anweisung und damit keine Leistung an den Steuerschuldner gibt. Dann kann der Steuergläubiger gemäß § 37 Abs. 2 AO direkt vom Dritten zurückfordern, unabhängig davon, ob der Dritte den Betrag an den Steuerschuldner weiterleitet oder nicht (vgl. BFH, Urt. v. 30. August 2005 - VII R 64/04 -, juris Rn. 11, und Beschl. v. 6. Juni 2003 - VII B 262/02 -, juris Rn. 9, jeweils m. w. N.). Im Unterschied dazu fehlte vorliegend jedoch die Zahlungsanweisung nicht von Anfang an, weil im Zeitpunkt der Zahlung der Gäste die Zahlungsanweisung (Kurtaxsatzung) noch Geltung beanspruchte, so dass in diesem Zeitpunkt weder der Gast über das Bestehen einer Zahlungsanweisung irrte noch die Klägerin die Zahlung als Leistung an sich selbst ansehen konnte.
- 39 Dies entspricht auch der Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs zu den §§ 812 ff. BGB. Danach vollzieht sich bei Leistungen kraft Anweisung der Bereicherungsausgleich grundsätzlich innerhalb des jeweils fehlerhaften Leistungsverhältnisses zwischen Anweisendem und Angewiesenem (hier zwischen Beklagter und Gast) im Deckungsverhältnis sowie zwischen Anweisendem und Anweisungsempfänger (hier zwischen Beklagter und Klägerin) im Valutaverhältnis, weil der Angewiesene im Regelfall mit der Zahlung an den Anweisungsempfänger eine eigene Leistung an den Anweisenden (hier an die Beklagte) und zugleich eine Leistung des Anweisenden an den Anweisungsempfänger bewirkt. Letzteres trifft hier zwar nicht zu, weil die Beklagte (Anweisende) durch die Zahlung der Gäste keine Leistung an die Klägerin (Anweisungsempfängerin) erbringt. Jedoch geht der Bundesgerichtshof in diesen Fällen für das Verhältnis des Angewiesenen zum Anweisungsempfänger davon aus, dass der Angewiesene (hier der Gast) nur dann einen Direktanspruch gegen den Anweisungsempfänger (hier die Klägerin) hat, wenn eine Anweisung gänzlich fehlt, weil der Angewiesene dann erfolglos versucht, eine Leistung an den Anweisenden zu erbringen. Der Anweisungsempfänger ist dann in

sonstiger Weise auf Kosten des Angewiesenen bereichert, unabhängig davon, ob der Anweisungsempfänger das Fehlen der Anweisung bei der Zahlung kannte (vgl. BGH, Urt. v. 31. Januar 2018 - VIII ZR 39/17 -, juris Rn. 30 ff.). Denn ohne gültige Anweisung kann die Zahlung trotz guten Glaubens des Anweisungsempfängers dem Anweisenden (hier der Beklagten) nicht als eigene Leistung an den Anweisungsempfänger zugerechnet werden (vgl. BGH, Urteile v. 1. Juni 2010 - XI ZR 389/09 -, juris Rn. 32, v. 26. Januar 2006 - I ZR 89/03 -, juris Rn. 17, v. 5. November 2002 - XI ZR 381/01 -, juris Rn. 16, u. v. 20. März 2001 - XI ZR 157/00 -, juris Rn. 21).

40 Im Unterschied dazu fehlte die Anweisung vorliegend jedoch nicht gänzlich, weil im Zeitpunkt der Zahlung der Gäste die Anweisung (Kurtaxsatzung) noch Geltung beanspruchte, so dass die angewiesenen Gäste in diesem Zeitpunkt mit ihrer Zahlung tatsächlich noch eine Leistung an die Beklagte erbracht haben. Sie sind daher bereicherungsrechtlich mit der nachrangigen Nichtleistungskondition gegen die Klägerin ausgeschlossen (vgl. BGH, Urt. v. 31. Januar 2018 - VIII ZR 39/17 -, juris Rn. 16). Zudem hat die Beklagte als Anweisende hier durch die Zahlung der Gäste von vornherein keine Leistung an die Klägerin als Anweisungsempfängerin erbracht, so dass es auch nicht darum geht, der Beklagten eine Leistung als eigene zuzurechnen. Der Empfängerhorizont der Klägerin als Zahlungsempfängerin bleibt daher vorliegend auch angesichts der Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs maßgebend.

41 Die Gäste haben mit der Zahlung an die Klägerin schließlich das ihrerseits nach der Kurtaxsatzung Erforderliche getan, um die geschuldete Leistung (die Kurtaxe) an die Beklagte zu bewirken. Soweit die Zahlung nicht bei der Beklagten angekommen, sondern bei deren „Zahlstelle“ (der Klägerin) verblieben ist, lag dies nach der Kurtaxsatzung nicht im Verantwortungsbereich der Gäste, so dass sich die Beklagte als Abgabengläubigerin darauf gegenüber den Gästen nicht berufen kann, auch nicht darauf, dass sie durch die Zahlung der Gäste nicht bereichert sei (§ 818 Abs. 3 BGB). Denn die Entreicherungseinrede steht den Erstattungspflichtigen im Rahmen des § 37 Abs. 2 AO nicht zu (Ratschow, in: Klein, AO, 15. Aufl. 2020, § 37 Rn. 18, m. w. N.). Das ist selbst für den Rückforderungsanspruch gegen den Abgabenschuldner oder (etwa bei fehlgeleiteter Zahlung) gegen Dritte geklärt (vgl. BFH, Beschl. v. 16. November 2010 - VII B 120/10 -, juris Rn. 6, m. w. N.).

- 42 (2) Haben somit die Gäste gegen die Beklagte gemäß § 3 Abs. 1 Nr. 2 lit. b SächsKAG i. V. m. § 37 Abs. 2 Satz 1 und 2 AO einen Anspruch auf Erstattung der von ihnen an die Klägerin gezahlten Kurtaxe, ist die Klägerin auf Kosten der Beklagten in sonstiger Weise rechtsgrundlos bereichert, soweit die vereinnahmte Kurtaxe von ihr nicht an die Beklagte entrichtet wurde.
- 43 Die Klägerin hat die vereinnahmte Kurtaxe - wie ausgeführt - weder durch eine Leistung i. S. v. § 37 Abs. 2 AO der Gäste noch durch eine solche der Beklagten erlangt, gleichwohl aber auf Kosten der Beklagten, weil die Klägerin vor Eintritt der Rechtskraft des Normenkontrollurteils ihrer damals noch bestehenden Entrichtungspflicht an die Beklagte nicht nachgekommen ist und die Kurtaxzahlungen der Gäste nicht weitergeleitet hat, obwohl diese von den Gästen zu Gunsten der Beklagten erfolgten und nicht der Klägerin zu Gute kommen sollen. Dadurch hat die Klägerin in eine der Beklagten zugewiesene Rechtsposition eingegriffen, weil die Beklagte infolge dessen die ihr damals dem Rechtsschein nach zustehenden Kurtaxbeträge, die die Gäste bereits wirksam an die Beklagte geleistet hatten, tatsächlich nicht erhalten hat. Diese Beträge stehen ihr nunmehr - nach Eintritt der Rechtskraft des Normenkontrollurteils - nicht zur Verfügung, um den Erstattungsanspruch der Gäste zu erfüllen. Diese unter Geltung der Kurtaxsatzung durch den Eingriff der Klägerin in die Rechtsposition der Beklagten verursachte ungerechtfertigte Vermögensverschiebung hat die Klägerin deshalb nach bereicherungsrechtlichen Grundsätzen auszugleichen (Eingriffskondiktion).
- 44 Dagegen kann die Klägerin nicht einwenden, dass viele Gäste ihre Erstattungsansprüche gegenüber der Beklagten nicht geltend gemacht haben und diese inzwischen verjährt seien. Ein Vorteilsausgleich wie bei Schadensersatzansprüchen in der Leistungskette von Werkverträgen (OLG Frankfurt, Urt. v. 13. Oktober 2016 - 12 U 174/14 -, juris Rn. 89; BGH, Urt. v. 28. Juni 2007 - VII ZR 81/06 -, juris Rn. 17 ff.) findet im Bereicherungsrecht nicht statt (vgl. BGH, Urt. v. 22. Juli 2014 - KZR 27/13 -, juris Rn. 43). Der Bereicherte hat vielmehr das Erlangte herauszugeben, soweit er sich nicht auf einen Wegfall seiner Bereicherung (§ 818 Abs. 3 BGB) berufen kann. Eine Saldierung erfolgt nur bei rechtsgrundlosen Leistungen aufgrund gegenseitiger Verträge (vgl. BGH, Urt. vom 27. Januar 2015 - KZR 90/13 -, juris Rn. 44), was hier nicht zutrifft. Dies widerspricht nicht Treu und Glauben (§ 242 BGB) oder dem

Rechtsstaatsprinzip (Art. 20 Abs. 3 GG, Art. 1, Art. 3 Abs. 3 SächsVerf). Denn die Klägerin hat, wie die Beklagte richtig vorträgt, die Kurtaxe von vornherein nur zweckgebunden für die Beklagte vereinnahmt, so dass es niemals eigenwirtschaftlich verwendbare Gelder der Klägerin waren. Der Vorteil, den die Beklagte dadurch erlangt, dass einige Gäste ihre Erstattungsansprüche nicht geltend machen, betrifft daher ausschließlich das Innenverhältnis der Beklagten zu den Gästen, d. h. die Rückabwicklung des abgabenrechtlichen Leistungsverhältnisses, an dem die Klägerin als Dritte nicht beteiligt ist.

45 Aufgrund dessen wäre es weder interessengerecht noch den Gästen zumutbar, sich immer an denjenigen zu halten, der die vereinnahmte Kurtaxe gerade besitzt. Denn sie haben keine Leistung an die Klägerin erbracht, nur an die Beklagte, und durften, wie die Beklagte weiter zu Recht vorträgt, darauf vertrauen, dass die Beklagte als Hoheitsträgerin die Entrichtungspflicht der Klägerin durchsetzt, solange die Kurtaxsatzung noch Geltung beansprucht. Daher wäre es nicht gerechtfertigt, den Gästen die Pflicht aufzubürden, zunächst zu erforschen, bei wem sich die rechtsgrundlos vereinnahmte Kurtaxe tatsächlich befindet, verbunden mit dem Risiko, diese anschließend mit höheren Kosten auf dem Zivilrechtsweg von der Klägerin zurückfordern zu müssen.

46 (3) Aufgrund der ungerechtfertigten Vermögensverschiebung auf die Klägerin hat die Beklagte schließlich einen Erstattungsanspruch gegen die Klägerin gemäß § 3 Abs. 1 Nr. 2 lit. b SächsKAG i. V. m. § 37 Abs. 2 Satz 1 und 2 AO analog, den sie durch den angefochtenen Bescheid gegenüber der Klägerin in der festgesetzten Höhe geltend machen konnte (§ 3 Abs. 1 Nr. 5 lit. a SächsKAG i. V. m. § 218 Abs. 2 Satz 2 AO).

47 § 37 Abs. 2 AO ist nach ständiger Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs Ausdruck eines übergeordneten und allgemein herrschenden Prinzips, dass derjenige, der vom Staat - also auf Kosten der Allgemeinheit - ohne Rechtsgrund etwas erlangt hat, grundsätzlich verpflichtet ist, das Erlangte zurückzuzahlen. Bezweckt ist der Ausgleich aller ungerechtfertigten Vermögensverschiebungen, die dem materiellen Steuerrecht widersprechen, so dass es im Steuerrecht keines Rückgriffs auf den allgemeinen öffentlich-rechtlichen Erstattungsanspruch bedarf. Maßgebend ist lediglich, dass die rückgängig zu machende Vermögensverschiebung ausschließlich

auf steuerrechtlichen Regelungen beruht, d. h. innerhalb eines wirklichen oder vermeintlichen Steuerschuldverhältnisses erfolgt ist (vgl. u. a. BFH, Beschl. v. 22. Juli 2014 - VII R 38/13 -, juris Rn. 9/10, und Urt. v. 15. März 2005 - VII R 5/03 -, juris Rn. 15, jeweils m. w. N.; Ratschow, in: Klein, AO, 15. Aufl. 2020, § 37 Rn. 12, 14; Drüen, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, 161. Lfg. 6.2020, § 37 AO Rn. 16, 19; Schmieszek, in: Gosch, AO/FGO, 153. Lfg., § 37 AO Rn. 4; Brühl, in: BeckOK, AO, Stand: 15.4.2020, § 37 Rn. 8).

- 48 Letzteres trifft hier zu. Die Klägerin hat aufgrund des im Zeitpunkt der Zahlung der Gäste noch bestehenden Abgabenschuldverhältnisses zwischen der Beklagten und den Gästen die von ihr vereinnahmten Kurtaxbeträge erlangt, weil sie dazu im Rahmen dieses Abgabenschuldverhältnisses als Dritte durch die Kurtaxsatzung verpflichtet worden war. Da die Rechtsgrundlage dafür (die Kurtaxsatzung) nachträglich rückwirkend entfallen ist, liegt eine rechtsgrundlose Vermögensverschiebung zugunsten der Klägerin aufgrund eines vermeintlichen Abgabenschuldverhältnisses vor, deren Rückabwicklung § 37 Abs. 2 AO bezweckt, auch wenn die Klägerin die Kurtaxbeträge nicht durch eine Leistung erlangt hat, wie dies der Normwortlaut verlangt.
- 49 In der finanzrechtlichen Literatur wird angesichts des Normwortlauts zwar eine Anwendung des § 37 Abs. 2 AO auf eine solche Nichtleistungskondition verneint (Koenig, in: Koenig, AO, 3. Aufl. 2014, § 37 Rn. 16) oder zumindest bezweifelt (Ratschow, in: Klein, AO, 15. Aufl. 2020, § 37 Rn. 22). Allerdings sieht der Bundesfinanzhof § 37 Abs. 2 AO wohl auch dann als Erstattungsgrundlage an, wenn ein Steuerbescheid unter Verstoß gegen ein Vollstreckungsverbot vollstreckt wurde und der Vollstreckungsschuldner die unzulässige Vollstreckung erfolgreich angefochten hat, d. h. für den Fall einer Eingriffskondition (BFH, Beschl. v. 11. April 2001 - VII B 304/00 -, juris Rn. 16).
- 50 Jedoch kann dahinstehen, ob § 37 Abs. 2 AO im allgemeinen Steuerrecht eine Regelungslücke für Fälle der Nichtleistungskondition enthält, weil dort Konstellationen wie die vorliegende schwer vorstellbar sind. Im Kommunalabgabenrecht ist dies hingegen - wie der vorliegende Fall zeigt - wegen der Fehleranfälligkeit kommunaler Abgabensatzungen anders und die Schließung dieser

Regelungslücke durch entsprechende Anwendung des § 37 Abs. 2 AO möglich und geboten, da die Vorschrift im Kommunalabgabenrecht gemäß § 3 Abs. 1 Nr. 2 lit. b SächsKAG nur sinngemäß Anwendung findet. Denn es ist kein sachlicher Grund ersichtlich, rechtgrundlose Vermögensverschiebungen im Rahmen eines öffentlich-rechtlichen Abgabenschuldverhältnisses aufgrund einer Nichtleistung anders zu behandeln, als solche aufgrund einer Leistung.

51 Bei der vorliegenden ungerechtfertigten Vermögensverschiebung handelt es sich - wie ausgeführt - um eine solche, die ihre Grundlage in einem vermeintlichen öffentlich-rechtlichen Abgabenschuldverhältnis mit entsprechenden öffentlich-rechtlichen Pflichten der Klägerin als Dritter hat. Auch deren Rückabwicklung richtet sich deshalb nach öffentlichem Recht. Anstelle des § 37 Abs. 2 AO käme daher nur die Anwendung des allgemeinen öffentlich-rechtlichen Erstattungsanspruchs in Betracht, der auch die Nichtleistungskondition erfasst (vgl. OVG NRW, Urteile v. 16. Februar 2016 - 15 A 1035/14 -, juris Rn. 33, und v. 13. Mai 2013 - 13 A 41/11 -, juris Rn. 87). Dies würde jedoch dem dargelegten Zweck des § 37 Abs. 2 AO widersprechen, alle ungerechtfertigten Vermögensverschiebungen, die dem materiellen Steuerrecht widersprechen, auszugleichen und sie somit auch bei der Rückabwicklung gleich zu behandeln. Denn während Ansprüche gemäß § 37 Abs. 2 AO durch Bescheid festgesetzt werden können (§ 218 Abs. 2 Satz 2 AO), sind allgemeine öffentlich-rechtliche Erstattungsansprüche durch allgemeine Leistungsklage zu verfolgen (vgl. OVG NRW, Urt. v. 12. Dezember 1989 - 13 A 735/89 -, juris Rn. 2 ff.). Für eine solche Ungleichbehandlung gibt es keinen sachlichen Grund.

52 Es liegt vielmehr im Interesse wirtschaftlicher und sparsamer Verwendung öffentlicher Mittel, auf Kosten der Allgemeinheit zu Unrecht erlangte Gelder durch Leistungsbescheid zurückzufordern. Dadurch werden erstattungspflichtige Dritte nicht unzumutbar beschwert, weil nur die verfahrensrechtlichen Möglichkeiten der Durchsetzung einer ohnehin bestehenden Erstattungspflicht in Rede stehen. Dem Vorteil der Verwaltung, sich durch Leistungsbescheid (anstelle einer Leistungsklage) selbst einen vollstreckbaren Titel zu verschaffen und so dem Gegner im Streitfall die Prozessrolle des Klägers (statt des Beklagten) zuzuweisen, stehen erhebliche Vorteile des Gegners gegenüber. Denn ein Leistungsbescheid kann nur auf Grundlage eines

Verwaltungsverfahren ergehen, in dem der Betroffene gesetzlich bestimmte Verfahrensrechte genießt, und ist im Regelfall zunächst in einem Widerspruchsverfahren überprüfbar, so dass es der zeitaufwendigen und teuren Inanspruchnahme der Gerichte oft nicht bedarf. Auch verursacht der Leistungsbescheid als solcher weit geringere Kosten als ein Leistungsurteil (so zur Rückforderung zu Unrecht gewährter Subventionen von Dritten: BVerwG, Urt. v. 3. März 2011 - 3 C 19.10 -, juris Rn. 16, m. w. N.).

53 Dies gilt auch vorliegend im Abgabenrecht. Zwar kommt hier für den Betroffenen grundsätzlich der Nachteil hinzu, dass Widerspruch und Anfechtungsklage bei der Anforderung von öffentlichen Abgaben keine aufschiebende Wirkung haben (§ 80 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 VwGO). Das gilt jedoch vorliegend nicht, weil es nicht um die Anforderung öffentlicher Abgaben geht, sondern um einen vom Abgabenspruch zu unterscheidenden Erstattungsanspruch i. S. v. § 37 Abs. 2 AO, der gemäß § 37 Abs. 1 AO ein selbstständiger Anspruch aus dem Steuerschuldverhältnis ist. Dieser Anspruch mag zwar dann, wenn eine zu Unrecht erstattete Abgabe wieder vom Abgabenschuldner zurückgefordert wird, weil sie doch zu zahlen ist, ebenfalls als eine Anforderung öffentlicher Abgaben i. S. v. § 80 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 VwGO anzusehen sein (so OVG Rh.-Pf., Beschl. v. 18. Februar 1987 - 12 B 18.87 - KStZ 87, 216; a. A.: Schoch, in: Schoch/Schneider/Bier, VwGO, 37. EL Juli 2019, § 80 Rn. 137, S. 74 oben; Redeker, in: Redeker/v. Oertzen, VwGO, 16. Aufl. 2014, § 80 Rn. 16). Das gilt jedoch nicht im vorliegenden Fall, in dem wegen der Aufhebung der Kurtaxsatzung durch das Normenkontrollurteil des Senats keine Abgabe (Kurtaxe) mehr angefordert werden kann, sondern nur noch der von der Klägerin ungerechtfertigt auf Kosten der Beklagten erlangte Geldbetrag.

54 Schließlich begegnet die Festsetzung des zu erstattenden Geldbetrags auch der Höhe nach keinen Bedenken. Dass der Anspruch der Beklagten gegen die Klägerin nicht auf dasjenige beschränkt ist, was die Gäste von der Beklagten tatsächlich erstattet verlangen, sondern den gesamten Betrag der von der Klägerin vereinnahmten, aber nicht abgeführten Kurtaxe umfasst, wurde bereits dargelegt. Darüber hinaus erhebt die Klägerin gegen die Festsetzung der Höhe nach keine Einwände, wie sie in der Berufungsverhandlung auf Nachfrage bestätigt hat. Es kann daher dahinstehen, ob die Schätzung der Beklagten zutrifft. Es gibt jedenfalls keine Anhaltspunkte, dass der

Erstattungsanspruch zu hoch festgesetzt wurde. Soweit die Beklagte ihre Schätzung auf § 3 Abs. 1 Nr. 4 lit. c SächsKAG i. V. m. § 162 AO gestützt hat, der nur eine Schätzung von „Besteuerungsgrundlagen“ im Festsetzungsverfahren erlaubt (Seer, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, 161. Lfg. 6.2020, § 162 AO Rn. 14), wäre im Übrigen zu berücksichtigen, dass die Festsetzung eines Erstattungsanspruchs gemäß § 218 Abs. 2 Satz 2 AO dem Festsetzungs- und nicht dem Erhebungsverfahren zuzuordnen ist (Specker, in: BeckOK, AO, Stand: 15.4.2020, § 218 Rn. 202) und die Beklagte auch nicht die Höhe des Erstattungsanspruch geschätzt hat, sondern die Höhe des diesem zugrunde liegenden vermeintlichen Abgabenanspruchs, d. h. dessen „Besteuerungsgrundlagen“ (vgl. in diesem Sinne zum Haftungsverfahren: Seer a. a. O., m. w. N.).

55 Die Kostenentscheidung für beide Rechtszüge beruht auf § 155 Abs. 1 Satz 3 VwGO, weil das Obsiegen der Klägerin in Höhe des Verspätungszuschlags, der als nicht mit eigenständigen Rügen angegriffene Nebenleistung nicht streitwerterhöhend wirkt (§ 43 Abs. 1 GKG), nur geringfügig ist.

56 Die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit folgt aus § 167 Abs. 1 Satz 1, Abs. 2 VwGO i. V. m. § 708 Nr. 10, § 711 ZPO.

57 Die Revision ist nicht zuzulassen, weil kein Fall des § 132 Abs. 2 VwGO vorliegt.

Rechtmittelbelehrung

Die Nichtzulassung der Revision kann durch Beschwerde angefochten werden.

Die Beschwerde ist beim Sächsischen Obergerverwaltungsgericht, Ortenburg 9, 02625 Bautzen, innerhalb eines Monats nach Zustellung dieses Urteils schriftlich oder in elektronischer Form nach Maßgabe des § 55a der Verwaltungsgerichtsordnung und der Verordnung über die technischen Rahmenbedingungen des elektronischen Rechtsverkehrs und über das besondere elektronische Behördenpostfach (Elektronischer-Rechtsverkehr-Verordnung) vom 24. November 2017 (BGBl. I S. 3803) in der jeweils geltenden Fassung einzulegen. Die Beschwerde muss das angefochtene Urteil bezeichnen.

Die Beschwerde ist innerhalb von zwei Monaten nach Zustellung dieses Urteils zu begründen. Die Begründung ist bei dem oben genannten Gericht schriftlich oder in elektronischer Form nach Maßgabe des § 55a der Verwaltungsgerichtsordnung und der Elektronischer-Rechtsverkehr-Verordnung einzureichen.

In der Begründung der Beschwerde muss die grundsätzliche Bedeutung der Rechtssache dargelegt oder die Entscheidung des Bundesverwaltungsgerichts, des Gemeinsamen Senats der Obersten Gerichtshöfe des Bundes oder des Bundesverfassungsgerichts, von der das Urteil abweicht, oder der Verfahrensmangel bezeichnet werden. In Rechtstreitigkeiten aus dem Beamtenverhältnis und Disziplinarrecht kann auch die Abweichung des Urteils von einer Entscheidung eines anderen Obergerichtes vorgetragen werden, wenn es auf diese Abweichung beruht, solange eine Entscheidung des Bundesverwaltungsgerichts in der Rechtsfrage nicht ergangen ist.

Für das Beschwerdeverfahren besteht Vertretungszwang; dies gilt auch für die Einlegung der Beschwerde und für die Begründung. Danach muss sich jeder Beteiligte durch einen Rechtsanwalt oder einen Rechtslehrer an einer staatlichen oder staatlich anerkannten Hochschule eines Mitgliedstaates der Europäischen Union, eines anderen Vertragsstaates des Abkommens über den Europäischen Wirtschaftsraum oder der Schweiz, der die Befähigung zum Richteramt besitzt, als Bevollmächtigten vertreten lassen.

In Angelegenheiten, die ein gegenwärtiges oder früheres Beamten-, Richter-, Wehrpflicht-, Wehrdienst- oder Zivildienstverhältnis oder die Entstehung eines solchen Verhältnisses betreffen, in Personalvertretungsangelegenheiten und in Angelegenheiten, die in einem Zusammenhang mit einem gegenwärtigen oder früheren Arbeitsverhältnis von Arbeitnehmern im Sinne des § 5 des Arbeitsgerichtsgesetzes stehen, einschließlich Prüfungsangelegenheiten, sind auch Gewerkschaften und Vereinigungen von Arbeitgebern sowie Zusammenschlüsse solcher Verbände für ihre Mitglieder oder für andere Verbände oder Zusammenschlüsse mit vergleichbarer Ausrichtung und deren Mitglieder vertretungsbefugt. Vertretungsbefugt sind auch juristische Personen, deren Anteile sämtlich im wirtschaftlichen Eigentum einer dieser Organisationen stehen, wenn die juristische Person ausschließlich die Rechtsberatung und Prozessvertretung dieser Organisation und ihrer Mitglieder oder anderer Verbände oder Zusammenschlüsse mit vergleichbarer Ausrichtung und deren Mitglieder entsprechend deren Satzung durchführt, und wenn die Organisation für die Tätigkeit der Bevollmächtigten haftet. Diese Bevollmächtigten müssen durch Personen mit der Befähigung zum Richteramt handeln.

Behörden und juristische Personen des öffentlichen Rechts einschließlich der von ihnen zur Erfüllung ihrer öffentlichen Aufgaben gebildeten Zusammenschlüsse können sich durch eigene Beschäftigte mit Befähigung zum Richteramt oder durch Beschäftigte mit Befähigung zum Richteramt anderer Behörden oder juristischer Personen des öffentlichen Rechts einschließlich der von ihnen zur Erfüllung ihrer öffentlichen Aufgaben gebildeten Zusammenschlüsse vertreten lassen.

Ein Beteiligter, der zur Vertretung berechtigt ist, kann sich selbst vertreten.

gez.:
Munzinger

Tischer

Helmert

Beschluss

58 Der Streitwert für das Berufungsverfahren wird gemäß § 63 Abs. 2 Satz 1, § 47 Abs. 1 sowie § 43 Abs. 1, § 52 Abs. 3 Satz 1 GKG auf

4.568,20 €

festgesetzt.

59 Dieser Beschluss ist unanfechtbar (§ 68 Abs. 1 Satz 5, § 66 Abs. 3 Satz 3 GKG).

gez.:
Munzinger

Tischer

Helmert