

## Leitsätze

### zum Beschluss des Ersten Senats vom 22. März 2022

1 BvR 2868/15

1 BvR 2886/15

1 BvR 2887/15

1 BvR 354/16

(Übernachtungsteuer)

**1. Gegenstand der Aufwandsteuer (Art. 105 Abs. 2a Satz 1 GG) ist die Verwendung von Einkommen für den persönlichen Lebensbedarf. Als Aufwand gilt dabei ein äußerlich erkennbarer Konsum, für den finanzielle Mittel verwendet werden und der typischerweise Ausdruck und Indikator wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit ist, ohne dass es darauf ankäme, von wem und mit welchen Mitteln dieser Konsum finanziert wird und welchen Zwecken er des Näheren dient (Bestätigung von BVerfGE 65, 325 <347>; 114, 316 <334>). Eine verfassungsrechtliche Pflicht, von der Aufwandbesteuerung abzusehen, kann sich nicht aus der Zuständigkeitsnorm des Art. 105 Abs. 2a Satz 1 GG, sondern allenfalls aus den Grundrechten ergeben. Daher kann auch eine beruflich veranlasste Übernachtung Gegenstand der Aufwandsteuer sein.**

**2. a) Das Gleichartigkeitsverbot des Art. 105 Abs. 2a Satz 1 GG schränkt das Steuererfindungsrecht der Länder über die örtlichen Verbrauch- und Aufwandsteuern ein. Für die Beurteilung der Gleichartigkeit kommt es auf eine Gesamtbetrachtung der konkreten Ausgestaltung einer Aufwandsteuer einerseits, eventuell gleichartiger Bundessteuern andererseits an. Eine weitreichende Sperrwirkung für das Besteuerungsrecht von Ländern und Kommunen ist damit nicht verbunden.**

**b) Eine Steuer auf entgeltliche Übernachtungen in Beherbergungsbetrieben ist bundesgesetzlich geregelten Steuern nicht gleichartig, weil sie weder – wie die Umsatzsteuer – auf alle Aufwendungen gleichermaßen erhoben wird, noch aus einer Steuerquelle schöpft, die der Bund bereits einer besonderen Besteuerung unterzogen hat.**

**3. Der Gesetzgeber kann beruflich veranlasste Übernachtungen von der Aufwandbesteuerung ausnehmen, muss dies aber nicht.**

### BUNDESVERFASSUNGSGERICHT

- 1 BvR 2868/15 -

- 1 BvR 2886/15 -

- 1 BvR 2887/15 -

- 1 BvR 354/16 -



**IM NAMEN DES VOLKES**

**In den Verfahren  
über  
die Verfassungsbeschwerden**

I. der Frau (...),

- Bevollmächtigte: (...) -

1. unmittelbar gegen

a) das Urteil des Bundesfinanzhofs  
vom 15. Juli 2015 - II R 31/14 -,

b) das Urteil des Finanzgerichts Hamburg  
vom 9. April 2014 - 2 K 252/13 -,

2. mittelbar gegen

das Hamburgische Kultur- und Tourismustaxengesetz (HmbKTTG)  
vom 4. Dezember 2012 (Hamburgisches Gesetzes- und Verordnungsblatt Seite 503)

- **1 BvR 2868/15** -,

II. der (...) -AG,  
vertreten durch: (...),

- Bevollmächtigte: 1. (...) -

2. (...) -

1. unmittelbar gegen

a) das Urteil des Bundesfinanzhofs  
vom 15. Juli 2015 - II R 33/14 -,

b) das Urteil des Finanzgerichts Hamburg  
vom 9. April 2014 - 2 K 169/13 -,

c) die Einspruchsentscheidung der Freien und Hansestadt Hamburg  
- Finanzamt für Verkehrsteuern und Grundbesitz in Hamburg -  
vom 6. Juni 2013 - (...) -,

d) die Steueranmeldung der Kultur- und Tourismustaxe  
vom 15. April 2013 für das erste Quartal 2013 bei der Freien und  
Hansestadt Hamburg - Finanzamt für Verkehrsteuern und  
Grundbesitz in Hamburg -,

2. mittelbar gegen

das Hamburgische Kultur- und Tourismustaxengesetz (HmbKTTG)  
vom 4. Dezember 2012 (Hamburgisches Gesetzes- und Verordnungsblatt  
Seite 503)

- **1 BvR 2886/15** -,

III. der (...) -GmbH,  
vertreten durch: (...),

- Bevollmächtigte: 1. (...) -

2. (...) -

Beigetreter: (...),

- Bevollmächtigter: (...) -

1.unmittelbar gegen

a) das Urteil des Bundesfinanzhofs  
vom 15. Juli 2015 - II R 32/14 -,

b) das Urteil des Finanzgerichts Bremen  
vom 16. April 2014 - 2 K 85/13 (1) -,

c) die Einspruchsentscheidung des Magistrats der Seestadt Bremerhaven  
vom 29. September 2013 - (...) -,

d) die Steueranmeldung zur Tourismusabgabe - Citytax  
vom 3. April 2013 für das erste Quartal 2013 beim  
Magistrat der Seestadt Bremerhaven,

2.mittelbar gegen

das Bremische Gesetz über die Erhebung einer Tourismusabgabe  
(BremTourAbgG) vom 31. Januar 2012 (Bremisches Gesetzblatt Seite 9), zuletzt geändert durch das  
Gesetz zur Änderung des Bremischen  
Gesetzes über die Erhebung einer Tourismusabgabe  
vom 12. Dezember 2017 (Bremisches Gesetzblatt Seite 782)

- **1 BvR 2887/15** -,

IV. der (...) - GmbH,  
vertreten durch: (...),

- Bevollmächtigte: 1. (...) -

2. (...) -

1. unmittelbar gegen

a) den Beschluss des Bundesverwaltungsgerichts  
vom 11. Dezember 2015 - BVerwG 9 BN 7.15 -,

b) das Urteil des Verwaltungsgerichtshofs Baden-Württemberg  
vom 11. Juni 2015 - 2 S 2555/13 -,

2. mittelbar gegen

die Satzung über die Erhebung einer Übernachtungsteuer  
in der Stadt Freiburg i. Br. (Übernachtungsteuersatzung)  
vom 15. Oktober 2013

- **1 BvR 354/16** -

hat das Bundesverfassungsgericht - Erster Senat -

unter Mitwirkung der Richterinnen und Richter

Präsident Harbarth,

Paulus,

Baer,

Britz,

Ott,

Christ,

Radtke,

am 22. März 2022 beschlossen:

**Die Verfassungsbeschwerden werden zurückgewiesen.**

**G r ü n d e :**

**A.**

Die Verfassungsbeschwerden betreffen die Erhebung einer Steuer auf entgeltliche Übernachtungen in Beherbergungsbetrieben in der Freien und Hansestadt Hamburg, in der Freien Hansestadt Bremen sowie in der Stadt Freiburg im Breisgau. 1

**I.**

Beginnend mit der Stadt Weimar hat seit dem Jahr 2005 eine Vielzahl von Städten und Gemeinden unter Berufung auf Art. 105 Abs. 2a Satz 1 GG eine Steuer auf entgeltliche Übernachtungen in Beherbergungsbetrieben im Gemeindegebiet eingeführt. Diese so genannte „Übernachtungsteuer“, „Hotelsteuer“ oder „Bettensteuer“ (im Folgenden: Übernachtungsteuer) beläuft sich zumeist auf einen niedrigen Prozentsatz des Übernachtungspreises (Nettoentgelt) und wird in der Regel vom Übernachtungsgast bei der Buchung oder der Anmeldung im Beherbergungsbetrieb bezahlt. 2

Seitdem der Bundesgesetzgeber zur Entlastung des Beherbergungsgewerbes mit dem Gesetz zur Beschleunigung des Wirtschaftswachstums (Wachstumsbeschleunigungsgesetz) vom 22. Dezember 2009 (BGBl I S. 3950) zum 1. Januar 2010 den Umsatzsteuersatz für die unternehmerische Vermietung von Wohn- und Schlafräumen auf sieben Prozent ermäßigt hat (§ 12 Abs. 2 Nr. 11 Umsatzsteuergesetz – UStG), wird nunmehr eine Übernachtungsteuer von den Ländern Berlin, Bremen, Hamburg sowie mehreren Städten und Gemeinden im Bundesgebiet erhoben, darunter von der Stadt Freiburg im Breisgau. 3

Die Übernachtungsteuern galten, soweit ersichtlich, zunächst ausnahmslos für alle entgeltlichen Übernachtungen in Beherbergungsbetrieben. Mit Urteil vom 11. Juli 2012 entschied das Bundesverwaltungsgericht, dass beruflich veranlasste Übernachtungen von der Kultur- und Tourismusförderabgabe für Übernachtungen der Stadt Trier aus verfassungsrechtlichen Gründen auszunehmen seien (vgl. BVerwGE 143, 301 <302 ff. Rn. 11 ff.>). 4

1. a) In der Freien und Hansestadt Hamburg passte die Bürgerschaft im laufenden Gesetzgebungsverfahren den Entwurf eines Hamburgischen Kultur- und Tourismustaxengesetzes (HmbGVBl 2012 S. 503) vom 5. Juni 2012, der noch keinen Ausnahmetatbestand für beruflich veranlasste Übernachtungen vorsah (vgl. Hamburgische Bürgerschaft, Drucks 20/4386, S. 3), an die Rechtsprechung des Bundesverwaltungsgerichts an (vgl. Hamburgische Bürgerschaft, Drucks 20/5840, S. 7). Die Bürgerschaft beschloss das Hamburgische Kultur- und Tourismustaxengesetz vom 4. Dezember 2012 (HmbKTTG) mit dem Ausnahmetatbestand des § 1 Abs. 1 Satz 4 HmbKTTG. 5

Die hier maßgeblichen Vorschriften des zum 1. Januar 2013 in Kraft getretenen Hamburgischen Kultur- und Tourismustaxengesetzes lauten wie folgt: 6

**§ 1 Steuergegenstand**

(1) <sup>1</sup> Der Steuer unterliegt der Aufwand für die entgeltliche Übernachtung einer Person in der Freien und Hansestadt Hamburg in einem Beherbergungsbetrieb. <sup>2</sup> Als Übernachtung gilt bereits die entgeltliche Erlangung der Beherbergungsmöglichkeit unabhängig von der tatsächlichen Inanspruchnahme. <sup>3</sup> Der Übernachtung steht die Nutzung der Beherbergungsmöglichkeit, ohne dass eine Übernachtung erfolgt, gleich, sofern hierfür ein gesonderter Aufwand betrieben wird. <sup>4</sup> Ausgenommen von der Steuer sind Übernachtungen, die für eine berufliche oder betriebliche Tätigkeit des Übernachtungsgastes zwingend

erforderlich sind.<sup>5</sup> Der Betreiber des Beherbergungsbetriebes hat die zwingende Erforderlichkeit einer Übernachtung für eine berufliche oder betriebliche Tätigkeit des Übernachtungsgastes durch geeignete Belege nachzuweisen.

(2)<sup>1</sup> Als Beherbergungsbetrieb gilt jeder Betrieb, bei dem Tätigkeiten zur Bereitstellung von kurzzeitigen Beherbergungsmöglichkeiten ausgeübt werden.<sup>2</sup> Nicht als Übernachtung im Sinne dieses Gesetzes gilt das Unterkommen in Krankenhäusern, Rehabilitationskliniken, Alten- und Pflegeheimen, Hospizen und vergleichbaren Einrichtungen, die dem Unterkommen von Personen in besonderen sozialen Situationen dienen.

## § 2 Bemessungsgrundlage

(1)<sup>1</sup> Die Steuer bemisst sich nach dem für die Übernachtung geschuldeten Entgelt ohne Umsatzsteuer (Nettoentgelt).<sup>2</sup> Unerheblich ist, ob das Nettoentgelt vom Gast oder von einem Dritten für den Gast geschuldet wird.<sup>3</sup> Im Falle der Belegung eines Zimmers durch mehrere Personen gilt vorbehaltlich einer anderweitigen Abrechnung das nach Köpfen verteilte Gesamtentgelt des Zimmers als geschuldetes Entgelt des Übernachtungsgastes.

(2) Sofern die Aufteilung einer Gesamtrechnung in Übernachtungsentgelt und Entgelt für sonstige Dienstleistungen ausnahmsweise nicht möglich ist, gilt als Bemessungsgrundlage bei einem Beherbergungsbetrieb mit Pauschalpreis (Übernachtung/Frühstück beziehungsweise Halb- oder Vollpension) der Betrag der Gesamtrechnung abzüglich einer Pauschale von 7 Euro für Frühstück und je 10 Euro für Mittagessen und Abendessen je Gast und Mahlzeit.

(3)<sup>1</sup> Stellt der Betreiber oder die Betreiberin des Beherbergungsbetriebes dem Gast die Übernachtung nicht unmittelbar in Rechnung, so ist der aus dem Verzeichnis nach § 7 Absatz 3 der Preisangabenverordnung in der Fassung vom 18. Oktober 2002 (BGBl. I S. 4198), zuletzt geändert am 24. Juli 2010 (BGBl. I S. 977, 979), in der jeweiligen Fassung ersichtliche Preis der im Wesentlichen angebotenen Zimmer abzüglich der Umsatzsteuer als Bemessungsgrundlage je Übernachtung anzusetzen.<sup>2</sup> Hat ein Beherbergungsbetrieb keine Pflicht zur Auslegung beziehungsweise Aushängung der Preise für die im Wesentlichen angebotenen Zimmer nach § 7 Absatz 3 der Preisangabenverordnung, so ist für Beherbergungsbetriebe der Klassifizierung

von 5 Sternen 150 Euro,

von 4 Sternen 100 Euro,

von 3 Sternen 75 Euro und

von 2 und weniger Sternen 50 Euro

als Bemessungsgrundlage je Übernachtung anzusetzen.<sup>3</sup> Ist ein Beherbergungsbetrieb nicht klassifiziert, so ist einheitlich ein Betrag von 75 Euro als Bemessungsgrundlage je Nacht anzusetzen.<sup>4</sup> Dem Betreiber oder der Betreiberin des Beherbergungsbetriebes ist es unbenommen, soweit die Berechnung nach den Sätzen 1 bis 3 aus seiner oder ihrer Sicht zu einem unsachgemäßen Ergebnis führt, eine sachgerechte Bemessungsgrundlage nachzuweisen.<sup>5</sup> Steuern, die nach den Sätzen 1 bis 3 berechnet werden, sind gesondert in der Steueranmeldung aufzuführen.

## § 3 Steuerpauschalsätze

<sup>1</sup> Die Steuer beträgt je Gast und Übernachtung bei einem Nettoentgelt von bis zu 10 Euro 0 Euro,

25 Euro 0,50 Euro,  
50 Euro 1 Euro,  
100 Euro 2 Euro,  
150 Euro 3 Euro,  
200 Euro 4 Euro.

<sup>2</sup> Je weitere angefangene 50 Euro Nettoentgelt erhöht sich die Steuer um jeweils einen Euro.

#### § 4 Steuerschuldner, Haftungsschuldner

(1) Steuerschuldner ist der Betreiber oder die Betreiberin des Beherbergungsbetriebes.

(2) <sup>1</sup> Hat der Gast hinsichtlich der zwingenden beruflichen oder betrieblichen Veranlassung seiner Übernachtung falsche Belege vorgelegt oder falsche Angaben gemacht, haftet er für die entgangene Steuer. <sup>2</sup> § 219 der Abgabenordnung gilt in diesen Fällen nicht.

#### § 5 Entstehung, Fälligkeit der Steuer

(1) Die Steuer entsteht mit der Beendigung der Beherbergungsleistung.

(2) Die Steuer ist am fünfzehnten Tag nach Ablauf des Anmeldezeitraumes fällig und an das Finanzamt abzuführen.

#### § 6 Anzeigepflicht, Steueranmeldung

(1) <sup>1</sup> Der Betreiber oder die Betreiberin eines Beherbergungsbetriebes ist verpflichtet, der für Zwecke der Steueraufsicht zuständigen Behörde den Beginn und das Ende seiner Tätigkeit, den Wechsel des Betreibers oder der Betreiberin des Beherbergungsbetriebes und die Verlegung des Beherbergungsbetriebes anzuzeigen. <sup>2</sup> Die Anzeige ist vor Eintritt des anzeigepflichtigen Ereignisses zu erstatten.

(2) Der Anmeldezeitraum ist das Kalendervierteljahr.

(3) <sup>1</sup> Der Betreiber oder die Betreiberin des Beherbergungsbetriebes hat bis zum fünfzehnten Tag nach Ablauf des Anmeldezeitraumes eine Steueranmeldung nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck unter Angabe der Gesamtzahl der Übernachtungen, der Anzahl der steuerpflichtigen Übernachtungen sowie der Anzahl der Übernachtungen mit zwingender beruflicher oder betrieblicher Veranlassung bei der zuständigen Behörde abzugeben, in der die abzuführende Steuer selbst zu berechnen ist. <sup>2</sup> Die Anmeldung im Sinne dieser Vorschrift ist eine Steueranmeldung gemäß § 150 der Abgabenordnung.

(4) <sup>1</sup> Gibt der Betreiber oder die Betreiberin des Beherbergungsbetriebes eine Anmeldung nicht ab, obwohl er hierzu verpflichtet ist, oder hat er die Steuer fehlerhaft berechnet, so kann das Finanzamt die Steuer durch Bescheid festsetzen. <sup>2</sup> Steuerbeträge aufgrund von Festsetzungen nach Satz 1 sind innerhalb eines Monats nach Bekanntgabe des Bescheides zu entrichten.

#### § 7 Aufzeichnungs- und Aufbewahrungspflichten

<sup>1</sup> Der Betreiber oder die Betreiberin des Beherbergungsbetriebes hat die Namen und die Dauer des Aufenthalts aller Übernachtungsgäste in geeigneter Form aufzuzeichnen. <sup>2</sup> Minderjährige Kinder in Begleitung eines Elternteils oder beider Elternteile sind nur der Zahl nach anzugeben. <sup>3</sup> Diese Aufzeichnungen und die Belege zum Nachweis der zwingenden Erforderlichkeit einer Übernachtung für

eine berufliche oder betriebliche Tätigkeit des Übernachtungsgastes gemäß § 1 Absatz 1 Satz 4 sind für einen Zeitraum von vier Jahren beginnend mit Ablauf des Jahres der Steuerentstehung aufzubewahren.

#### § 8 Steuernachschau

(1) <sup>1</sup> Zur Sicherstellung einer gleichmäßigen und vollständigen Festsetzung und Erhebung der Steuer können die Bediensteten der zuständigen Behörde ohne vorherige Ankündigung und außerhalb einer Außenprüfung nach § 193 der Abgabenordnung Grundstücke und Räume von Personen, die Betreiber oder die Betreiberin eines Beherbergungsbetriebes sind, während der Geschäfts- und Arbeitszeiten betreten, um Sachverhalte festzustellen, die für die Besteuerung erheblich sein können. <sup>2</sup> Das Grundrecht der Unverletzlichkeit der Wohnung (Artikel 13 des Grundgesetzes) wird hierdurch insoweit eingeschränkt.

(2) Die von der Nachschau betroffenen Personen haben auf Verlangen den mit der Nachschau betrauten Amtsträgern oder Amtsträgerinnen Aufzeichnungen, Bücher, Geschäftspapiere und andere Unterlagen vorzulegen und Auskünfte zu erteilen, damit die steuerlichen Feststellungen ermöglicht werden.

(3) Werden anlässlich der Steuernachschau Verhältnisse festgestellt, die für die Festsetzung anderer Steuern erheblich sein können, so ist die Auswertung der Feststellungen insoweit zulässig, als ihre Kenntnis für die Besteuerung des Beherbergungsbetriebes oder des Betreibers beziehungsweise der Betreiberin des Beherbergungsbetriebes und des Übernachtungsgastes von Bedeutung sein kann.

#### § 9 Auskunfts- und Mitwirkungspflichten

(1) <sup>1</sup> Hotel- und Zimmervermittlungsagenturen sowie Dienstleistungsunternehmen ähnlicher Art sind verpflichtet, der zuständigen Behörde Auskünfte zu den Beherbergungsbetrieben zu erteilen, die für die Durchführung des Besteuerungsverfahrens erforderlich sind. <sup>2</sup> Die Auskunftspflicht entsteht, wenn der Betreiber oder die Betreiberin des Beherbergungsbetriebes seinen oder ihren Pflichten aus diesem Gesetz nicht oder nicht ausreichend nachkommt.

(2) Der Gast hat auf Aufforderung der zuständigen Behörde Auskünfte zum zwingenden beruflichen oder betrieblichen Hintergrund einer Übernachtung zu erteilen.

#### § 10 Bußgeldvorschriften

(1) Ordnungswidrig handelt, wer vorsätzlich oder fahrlässig

1. Belege im Sinne des § 1 Absatz 1 Satz 4 ausstellt, die in tatsächlicher Hinsicht unrichtig sind,

2. entgegen § 6 Absatz 1 Satz 1 Anzeigen unterlässt,

3. entgegen § 7 Satz 1 Aufzeichnungen nicht, nicht richtig oder nicht vollständig erstellt,

4. Unterlagen nach § 7 Satz 3 nicht aufbewahrt.

(2) Die Ordnungswidrigkeit kann mit einer Geldbuße geahndet werden.

#### § 11 Schlussbestimmungen

(...)

b) Die Beschwerdeführerin zu I. betreibt als Einzelunternehmerin in Hamburg ein Hotel. Nach Inkrafttreten des Gesetzes gab sie im April 2013 beim Finanzamt eine Anmeldung der Kultur- und Tourismustaxe für das erste Kalendervierteljahr 2013 ab. Dabei erklärte sie die Gesamtzahl der Übernachtungen (841), die Anzahl der steuerpflichtigen Übernachtungen (192) und die Anzahl der von der Besteuerung ausgenommenen Übernachtungen mit zwingender beruflicher oder betrieblicher

Veranlassung (649). Auf Grundlage dieser Angaben führte die Beschwerdeführerin zu I. für das erste Kalendervierteljahr 2013 zu entrichtende Kultur- und Tourismustaxen in Höhe von insgesamt 280 Euro an das Finanzamt ab.

c) Die Beschwerdeführerin zu II. betreibt in Hamburg ebenfalls ein Hotel. Im April 2013 gab sie beim Finanzamt eine Anmeldung der Kultur- und Tourismustaxe für das erste Kalendervierteljahr 2013 ab. Dabei gab sie die Gesamtzahl der Übernachtungen mit 26.941 an, davon 12.226 steuerpflichtig. Für das erste Kalendervierteljahr 2013 entrichtete sie Kultur- und Tourismustaxen in Höhe von insgesamt 26.450 Euro. Ihren Einspruch gegen die Steueranmeldung wies das Finanzamt zurück. 8

d) Das Finanzgericht Hamburg wies die Klagen der Beschwerdeführerinnen zu I. und zu II. gegen die als Steuerfestsetzung geltenden Steueranmeldungen ab; der Bundesfinanzhof wies ihre Revisionen mit inhaltlich weitgehend gleichlautenden Urteilen als unbegründet zurück. 9

Die Gesetzgebungskompetenz des Landes folge aus Art. 105 Abs. 2a Satz 1 GG. Bei der Hamburgischen Kultur- und Tourismustaxe handele es sich um eine örtliche Aufwandsteuer, weil sie Übernachtungen, die mit der Berufs- oder Gewerbeausübung oder einer freiberuflichen Tätigkeit des Übernachtungsgastes zwangsläufig verbunden seien, nicht erfasse. In der Gesamtbetrachtung sei die Hamburgische Kultur- und Tourismustaxe nicht im Sinne des Art. 105 Abs. 2a Satz 1 GG der Umsatzsteuer gleichartig. Der entscheidende Unterschied bestehe darin, dass die Umsatzsteuer bei einem sehr weiten Anwendungsbereich nur bestimmte Umsätze steuerfrei stelle, während die Kultur- und Tourismustaxe einen sehr engen Anwendungsbereich habe. Ein Verstoß gegen die Einheit und Widerspruchsfreiheit der Rechtsordnung liege ebenfalls nicht vor. Dass der Bundesgesetzgeber durch Art. 5 Nr. 1 des Wachstumsbeschleunigungsgesetzes vom 22. Dezember 2009 den Steuersatz für die Umsatzsteuer für die in § 12 Abs. 2 Nr. 11 UStG genannten Beherbergungsleistungen von 19 auf sieben Prozent herabgesetzt habe, stehe dem nicht entgegen. 10

Die Erhebung der Hamburgischen Kultur- und Tourismustaxe verstoße auch nicht gegen Art. 3 Abs. 1 GG, weil Steuerschuldner der Betreiber des Beherbergungsbetriebes und nicht der Übernachtungsgast sei. Die Steuerlast sei voraussehbar, das Gesetz hinreichend bestimmt und ein strukturelles Vollzugsdefizit nicht erkennbar. Das Gesetz enthalte keine Erhebungsregelungen, die der Durchsetzung des Steueranspruchs entgegenstünden, sehe hinreichende Überprüfungsmöglichkeiten vor und gewährleiste ein angemessenes Entdeckungsrisiko bei unzutreffenden Angaben zu den Voraussetzungen für eine Ausnahme nach § 1 Abs. 1 Satz 4 HmbKTTG. Ebenso wenig verstoße es gegen das Gleichheitsgrundrecht, dass das Gesetz nur den Aufwand für entgeltliche Übernachtungen in einem Beherbergungsbetrieb, nicht aber sonstigen dem Tourismus dienenden Aufwand der Steuer unterwerfe. Das Gesetz schränke das Recht der Übernachtungsgäste und deren Arbeitgeber auf informationelle Selbstbestimmung nur in dem Umfang ein, in dem es im überwiegenden Allgemeininteresse geboten sei. Unverhältnismäßige Mitwirkungsbeiträge, die die Beschwerdeführerinnen in ihrer Berufsfreiheit (Art. 12 Abs. 1 GG) verletzen könnten, würden nicht gefordert. 11

2. a) In der Freien Hansestadt Bremen hatte die Bürgerschaft mit dem Bremischen Gesetz über die Erhebung einer Tourismusabgabe (Bremisches Tourismusabgabengesetz – BremTourAbgG) vom 31. Januar 2012 (Brem.GBl. S. 9) eine Übernachtungsteuer eingeführt, die nicht zwischen privat und beruflich veranlassten Übernachtungen unterschied. Aufgrund des zum 1. April 2012 in Kraft getretenen Gesetzes wurde nach Verkündung der Leitentscheidung des Bundesverwaltungsgerichts für 2012 hingegen noch keine Übernachtungsteuer erhoben (vgl. Bremische Bürgerschaft, Drucks 18/691, S. 1 f.; § 11 BremTourAbgG in der Fassung vom 18. Dezember 2012). Mit dem Gesetz zur Änderung des Gesetzes über die Erhebung einer Tourismusabgabe vom 18. Dezember 2012 (Brem.GBl. S. 554), das zum 1. Januar 2013 in Kraft trat, nahm der Landesgesetzgeber in § 1 Abs. 4 Satz 1 BremTourAbgG aufgrund dieser Rechtsprechung (vgl. Bremische Bürgerschaft, Drucks 18/595, S. 1, 3) Übernachtungsaufwendungen von der Besteuerung aus, wenn die Übernachtung beruflich veranlasst war. Die maßgeblichen Regelungen des Bremischen Tourismusabgabengesetzes aus dem Jahre 2013 lauten: 12

#### § 1 Gegenstand

(1) Die Stadtgemeinden Bremen und Bremerhaven erheben eine Tourismusabgabe als örtliche Aufwandsteuer.

(2) <sup>1</sup> Gegenstand der Tourismusabgabe ist der Aufwand für die Möglichkeit einer entgeltlichen Übernachtung in einem Beherbergungsbetrieb. <sup>2</sup> Der Übernachtung steht es gleich, wenn eine Beherbergungsmöglichkeit ohne Übernachtung genutzt wird und hierfür ein gesonderter Aufwand betrieben wird.

(3) Beherbergungsbetriebe sind Betriebe, die gegen Entgelt kurzzeitige Übernachtungsmöglichkeiten bereitstellen.

(4) <sup>1</sup> Von der Besteuerung sind Aufwendungen für Übernachtungen ausgenommen, wenn die Übernachtung mit der Berufs- oder Gewerbeausübung oder einer freiberuflichen Tätigkeit zwangsläufig verbunden ist (berufliche Veranlassung). <sup>2</sup> Der Übernachtungsgast muss die berufliche Veranlassung gegenüber dem Beherbergungsbetrieb glaubhaft machen. <sup>3</sup> Die berufliche Veranlassung ist glaubhaft gemacht, wenn der Übernachtungsgast diese dem Beherbergungsbetrieb bis zur Beendigung der Beherbergungsleistung eindeutig durch eine an den Arbeitgeber oder Unternehmer ausgestellte Rechnung für die Übernachtungsleistung oder durch eine Bestätigung des Arbeitgebers oder Unternehmers nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck belegt. <sup>4</sup> Bei einem selbstständigen Beherbergungsgast ist die berufliche Veranlassung durch eine Eigenbestätigung nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck glaubhaft zu machen. <sup>5</sup> Soweit mehrere Personen die Übernachtungsleistung in Anspruch genommen haben, ist die berufliche Veranlassung für jede Person gesondert glaubhaft zu machen.

(5) Die Tourismusabgabe wird nicht erhoben, soweit nachweislich die Übernachtung in einem Beherbergungsbetrieb nach Absatz 3 zur Vermeidung der Obdachlosigkeit erfolgt.

## § 2 Bemessungsgrundlage

Bemessungsgrundlage ist die Anzahl der Übernachtungen je Gast.

## § 3 Steuersatz

(1) <sup>1</sup> Der Steuersatz beträgt pro Übernachtung

1. in einem Hotel mit einer Klassifizierung von mindestens vier Sternen 3 Euro,
2. in anderen Hotels 2 Euro,
3. in Gästehäusern, Gasthöfen, Pensionen, Ferienhäusern und -wohnungen, Campingplätzen, Reisemobilhäfen und ähnlichen Betrieben 1 Euro.

<sup>2</sup> Maßgebend für die Klassifizierung sind die in der Beherbergungsbranche für Hotels im Inland marktüblichen Kriterien.

(2) Sollte ein Übernachtungsgast mehr als sieben zusammenhängende Übernachtungen in demselben Beherbergungsbetrieb verbringen, unterfällt der weitere Übernachtungsaufwand nicht der Besteuerung.

(3) Ausgenommen von der Steuer ist die Beherbergung Minderjähriger.

## § 4 Steuerschuldner

Steuerschuldner ist der Betreiber des Beherbergungsbetriebes.

## § 5 Entstehung des Steueranspruches

Der Steueranspruch entsteht mit Beginn der Beherbergungsleistung.

## § 6 Anzeigepflicht, Festsetzung und Fälligkeit

(1) Der Betreiber eines Beherbergungsbetriebes zeigt dem Magistrat der Stadt Bremerhaven im Voraus seine Tätigkeit, ihre Aufnahme und ihr Ende, Betreiberwechsel und Betriebsverlegungen an.

(2) Der Betreiber des Beherbergungsbetriebs hat bei dem Magistrat der Stadt Bremerhaven bis zum 15. Tag nach Ablauf eines Kalendervierteljahres eine Steueranmeldung nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck einzureichen und die Steuer selbst zu berechnen (Steueranmeldung nach § 150 der Abgabenordnung).

(3) <sup>1</sup> Anmeldezeitraum ist das Kalendervierteljahr. <sup>2</sup> Die Tourismusabgabe ist am 15. Tag nach Ablauf des Anmeldezeitraumes fällig und an den Magistrat der Stadt Bremerhaven abzuführen.

(4) <sup>1</sup> Gibt der Steuerpflichtige keine Anmeldung ab, obgleich er hierzu verpflichtet ist, oder hat er die Steuer falsch berechnet, so setzt der Magistrat der Stadt Bremerhaven die Steuer fest. <sup>2</sup> Steuerbeträge sind innerhalb eines Monats nach Bekanntgabe des Bescheides zu entrichten.

#### § 7 Aufzeichnungs- und Aufbewahrungspflichten

(1) <sup>1</sup> Der Betreiber des Beherbergungsbetriebes zeichnet die Namen der Übernachtungsgäste und die Aufenthaltsdauer auf. <sup>2</sup> Diese Aufzeichnungen und die Nachweise nach § 1 Absatz 4 und 5 und § 3 Absatz 2 und 3 sind für einen Zeitraum von vier Jahren beginnend mit Ablauf des Jahres der Steuerentstehung aufzubewahren.

(2) <sup>1</sup> Zur Prüfung der Steueranmeldung sind dem Magistrat der Stadt Bremerhaven auf Anforderung für einen Steuererhebungszeitraum sämtliche oder ausgewählte Nachweise über die Beherbergungsleistungen im Original vorzulegen. <sup>2</sup> Die Nachweise können nach vorheriger Zustimmung des Magistrats der Stadt Bremerhaven auch auf elektronischem Wege oder auf Datenträgern übermittelt werden.

#### § 8 Prüfungsrecht

Der Steuerschuldner oder sein Beauftragter ist verpflichtet, während der üblichen Geschäfts- und Arbeitszeiten mit Dienstausweis oder besonderer Vollmacht ausgestatteten Vertretern des Magistrats der Stadt Bremerhaven zur Nachprüfung der Steueranmeldungen, zur Feststellung von Steuertatbeständen sowie zur Einsicht in die entsprechenden Geschäftsunterlagen Einlass zu gewähren.

#### § 9 Mitwirkungs- und Auskunftspflichten

(1) Hotel- und Zimmervermittlungsgesellschaften und ähnliche Dienstleistungsunternehmen teilen auf Anfrage dem Magistrat der Stadt Bremerhaven die Beherbergungsbetriebe mit, an die sie Gäste vermitteln.

(2) Hat der Steuerschuldner seine Verpflichtung zur Einreichung der Steuererklärung sowie zur Einreichung von Unterlagen nicht erfüllt oder ist er nicht zu ermitteln, sind die in Absatz 1 genannten Unternehmen auf Verlangen des Magistrats der Stadt Bremerhaven verpflichtet, die Person des Steuerpflichtigen und die zur Steuererhebung erforderlichen Tatsachen mitzuteilen.

#### § 10 Erstattungsverfahren

(1) Konnte der Übernachtungsgast die berufliche Veranlassung nach § 1 Absatz 4 nicht vor Beendigung der Übernachtungsleistung glaubhaft machen, wird die Tourismusabgabe dem Übernachtungsgast auf Antrag erstattet, wenn der Beherbergungsbetrieb den Betrag auf ihn abgewälzt hat.

#### § 11 Erhebung der Tourismusabgabe für das Jahr 2012

(...)

machen. Im Jahre 2018 passte der Landesgesetzgeber zudem die Bemessungsgrundlage und den Steuersatz der Tourismusabgabe an und fügte eine Ordnungswidrigkeitenregelung ein. Die durch das zum 1. Juli 2018 in Kraft getretene Gesetz zur Änderung des Bremischen Gesetzes über die Erhebung einer Tourismusabgabe vom 12. Dezember 2017 (Brem.GBl. S. 782) geänderten Regelungen lauten nunmehr:

### § 2 Bemessungsgrundlage

(1) Bemessungsgrundlage ist der Betrag, der vom Gast für den Aufwand der Übernachtung ohne Umsatzsteuer und ohne den Aufwand für andere Dienstleistungen geleistet wird (Übernachtungsentgelt).

(2) <sup>1</sup> Wird dem Beherbergungsbetrieb der vom Gast nach Absatz 1 geleistete Aufwand nicht bekannt, so ist bei der Berechnung des Übernachtungsentgelts nach Absatz 1 der sich aus dem Verzeichnis nach § 7 Absatz 3 der Preisangabenverordnung ersichtliche Preis für ein vergleichbares Zimmer zu Grunde zu legen. <sup>2</sup> Besteht keine Pflicht zur Auslegung oder Aushängung der Preise nach § 7 Absatz 3 der Preisangabenverordnung, so ist bei der Berechnung der in dem Beherbergungsbetrieb für ein vergleichbares Zimmer übliche Preis zu Grunde zu legen.

### § 3 Steuersatz

(1) Die Steuer beträgt 5 Prozent der Bemessungsgrundlage.

(2) Sollte ein Übernachtungsgast mehr als sieben zusammenhängende Übernachtungen in demselben Beherbergungsbetrieb verbringen, unterfällt der weitere Übernachtungsaufwand nicht der Besteuerung.

(3) Ausgenommen von der Steuer ist die Beherbergung Minderjähriger.

### § 12 Ordnungswidrigkeiten

(1) Ordnungswidrig handelt, wer vorsätzlich oder fahrlässig

1. Belege im Sinne des § 1 Absatz 4 Satz 4 ausstellt, die in tatsächlicher Hinsicht unrichtig sind,

2. entgegen § 6 Absatz 1 Anzeigen unterlässt,

3. entgegen § 7 Absatz 1 Satz 1 Aufzeichnungen nicht, nicht richtig oder nicht vollständig erstellt,

4. Unterlagen nach § 7 Absatz 1 Satz 2 nicht aufbewahrt.

(2) Die Ordnungswidrigkeit kann mit einer Geldbuße geahndet werden.

(3) Verwaltungsbehörde im Sinne des § 36 Absatz 1 Nummer 1 des Gesetzes über Ordnungswidrigkeiten ist der Magistrat der Stadt Bremerhaven.

b) Die Beschwerdeführerin zu III. betreibt ein Hotel in der Stadt Bremen mit der Hotelklassifizierung „3 Sterne Superior“. Nach Inkrafttreten der Steuerpflicht gab sie im April 2013 beim Magistrat der Stadt Bremerhaven die Anmeldung der Tourismusabgabe für das erste Kalendervierteljahr 2013 ab. Dabei erklärte sie die Gesamtzahl der Übernachtungen (2.403), die Anzahl der steuerpflichtigen Übernachtungen (544) und die Anzahl glaubhaft gemachter berufsbedingter Übernachtungen mit Nachweis (1.841) sowie die Anzahl an Übernachtungen minderjähriger Gäste (18). Auf Grundlage dieser Angaben entrichtete die Beschwerdeführerin zu III. für das erste Kalendervierteljahr 2013 Tourismusabgaben in Höhe von insgesamt 1.088 Euro und führte diesen Betrag ab. Den gegen die Steueranmeldung erhobenen Einspruch wies der Magistrat zurück. 14

Die von der Beschwerdeführerin zu III. daraufhin erhobene Klage wies das Finanzgericht ab; der Bundesfinanzhof wies die Revision zurück. Ergänzend zu den Parallelentscheidungen vom selben Tag zum Hamburgischen Kultur- und Tourismustaxengesetz führte er aus, dass aus Art. 3 Abs. 1 GG folgende Gebote der Belastungsgleichheit auch nicht dadurch verletzt sind, dass die Steuer nach § 3 15

Abs. 1 BremTourAbgG alter Fassung (a.F.) nicht proportional zum Übernachtungspreis, sondern nach der Art und Kategorie der Beherbergung gestaffelt erhoben werde. Der gewählte Ersatzmaßstab habe einen hinreichenden Bezug zum Aufwand des Übernachtungsgastes.

3. a) Die Satzung über die Erhebung einer Übernachtungssteuer in der Stadt Freiburg im Breisgau (Übernachtungssteuersatzung – ÜStS) vom 15. Oktober 2013 enthielt mit § 2 Abs. 4 Satz 1 ÜStS von Beginn an eine Besteuerungsausnahme für Übernachtungen, die ausschließlich beruflichen Zwecken dienen (ABl. vom 25. Oktober 2013, Nr. 610, S. 11). Der Gemeinderat ging dabei davon aus, keinen Gestaltungsspielraum zu haben (Drucks G-13/166 vom 27. September 2013, S. 3 f.). Die für die Bewertung der Verfassungsbeschwerde der Beschwerdeführerin zu IV. maßgeblichen Vorschriften der Übernachtungssteuersatzung lauten:

#### § 1 Steuererhebung

Die Stadt Freiburg i. Br. erhebt eine Übernachtungssteuer als örtliche Aufwandsteuer nach den Vorschriften dieser Satzung.

#### § 2 Steuergegenstand

(1) Gegenstand der Übernachtungssteuer ist der Aufwand des Beherbergungsgastes für die Möglichkeit einer entgeltlichen privaten Übernachtung in einem Beherbergungsbetrieb (Hotel, Gasthof, Pension, Privatzimmer, Jugendherberge, Ferienwohnung, Motel, Camping- und Reisemobilplatz und ähnliche Einrichtungen), der gegen Entgelt eine Beherbergungsmöglichkeit zur Verfügung stellt; dies gilt unabhängig davon, ob die Beherbergungsleistung tatsächlich in Anspruch genommen wird.

(2) Der Übernachtung steht die Nutzung der Beherbergungsmöglichkeit, ohne dass eine Übernachtung erfolgt, gleich, sofern hierfür ein gesonderter Aufwand betrieben wird.

(3) <sup>1</sup> Als Beherbergungsbetrieb im Sinne dieser Satzung gilt jeder Betrieb, bei dem Tätigkeiten zur Bereitstellung von kurzzeitigen Beherbergungsmöglichkeiten ausgeübt werden. <sup>2</sup> Als Beherbergung im Sinne dieser Satzung gilt nicht das Unterkommen in Krankenhäusern, Rehabilitationskliniken, Alten- und Pflegeheimen, Hospizen sowie vergleichbaren Einrichtungen, die dem Unterkommen von Personen in besonderen sozialen Situationen dienen.

(4) <sup>1</sup> Ausgenommen von der Besteuerung sind entgeltliche Aufwendungen für eine Übernachtung in einem Beherbergungsbetrieb, wenn diese ausschließlich beruflichen Zwecken dienen. <sup>2</sup> Eine berufliche Veranlassung liegt vor, wenn ohne die entgeltliche Beherbergung die Berufsausübung, gewerbliche oder freiberufliche Tätigkeit nicht ausgeübt und deshalb Einkommen nicht erwirtschaftet werden könnte. <sup>3</sup> ...

(5) <sup>1</sup> Der Beherbergungsgast kann gegenüber dem Beherbergungsbetrieb erklären, dass seine Beherbergung ausschließlich beruflichen Zwecken dient. <sup>2</sup> Diese Erklärung ist zu belegen, z. B. durch die Vorlage einer Arbeitgeber- oder Dienstherrnbescheinigung oder bei einer selbständigen gewerblichen oder freiberuflichen Tätigkeit durch die Vorlage einer amtlich vorgeschriebenen Eigenbescheinigung. <sup>3</sup> Die berufliche Veranlassung ist für jeden Beherbergungsgast gesondert zu belegen.

(6) <sup>1</sup> Der Beherbergungsbetrieb kann davon absehen, sich eine gesonderte Arbeitgeber- oder Dienstherrnbescheinigung vorlegen zu lassen, wenn die Buchung der Beherbergungsleistung vom Arbeitgeber bzw. Dienstherrn erfolgt ist und/oder die Rechnung auf diesen ausgestellt ist, soweit keine Anhaltspunkte dafür bestehen, dass die Beherbergung privaten Zwecken dient. <sup>2</sup> Der

Beherbergungsbetrieb muss die Fälle, in denen er von der Vorlage einer gesonderten Arbeitgeber- oder Dienstherrnbescheinigung absieht, dokumentieren.

(7) (...)

### § 3 Bemessungsgrundlage

(1) <sup>1</sup> Bemessungsgrundlage ist der vom Gast für die Beherbergung aufgewendete Betrag (ohne Mehrwertsteuer). <sup>2</sup> Es ist unerheblich, ob dieser Betrag vom Gast selbst oder von einem Dritten für den Gast geschuldet wird.

(2) (...)

### § 4 Steuersatz

Die Übernachtungsteuer beträgt 5 vom Hundert der Bemessungsgrundlage.

### § 5 Steuerschuldner/in, Haftungsschuldner/in

(1) Steuerschuldner ist der/die Betreiber/in des Beherbergungsbetriebes.

(2) Schulden mehrere die Übernachtungsteuer nebeneinander, so haften diese als Gesamtschuldner.

(3) Hat der Beherbergungsgast oder der Arbeitgeber oder Dienstherr hinsichtlich einer beruflichen Veranlassung seiner Beherbergung falsche Belege vorgelegt oder falsche Angaben gemacht, so haftet er neben dem Steuerschuldner für die entgangene Steuer.

### § 6 Entstehung der Steuerschuld

Die Steuer entsteht mit dem Beginn der entgeltpflichtigen Beherbergungsleistung.

### § 7 Steueranmeldung/Festsetzung, Anmeldezeitraum, Anzeige- und Nachweispflichten

(1) <sup>1</sup> Der/die Betreiber/in eines Beherbergungsbetriebes hat für jedes Kalendervierteljahr (Anmeldezeitraum) der Stadt Freiburg i. Br. - Stadtkämmerei, Abteilung Steuern - eine von diesem/dieser oder seinem/seiner Vertreter/in unterschriebene Steueranmeldung abzugeben, in der die Steuer für den Steueranmeldezeitraum selbst zu berechnen ist (Steueranmeldung nach § 150 Abs. 1 Satz 3 Abgabenordnung). <sup>2</sup> Die Steueranmeldung ist bis zum fünfzehnten Tag nach Ablauf des Anmeldezeitraums auf amtlich vorgeschriebenem Vordruck, unter Angabe der Gesamtzahl der Übernachtungen, der Anzahl der steuerpflichtigen Übernachtungen sowie der Anzahl der Übernachtungen, für die keine Übernachtungsteuer erhoben wurde und der jeweils hierauf entfallenden Bemessungsgrundlage, einzureichen. <sup>3</sup> Die Steueranmeldung hat die Wirkung einer Steuerfestsetzung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung. <sup>4</sup> Eine Steuerfestsetzung durch Steuerbescheid erfolgt nur, wenn die Steueranmeldung durch den/die Steuerschuldner/in nicht, nicht rechtzeitig, unrichtig oder unvollständig erfolgt ist.

(2) (...)

(3) <sup>1</sup> Zur Prüfung der in der Steueranmeldung gemachten Angaben sind der Stadt Freiburg i. Br. - Stadtkämmerei, Abteilung Steuern - auf Anforderung sämtliche bzw. ausgewählte Nachweise (z. B. Rechnungen, Quittungsbelege, Auszüge des Buchungsverfahrens) der Beherbergungsleistungen für den jeweiligen Abgabenerhebungszeitraum im Original vorzulegen. <sup>2</sup> Der/die Betreiber/in ist verpflichtet diese Nachweise für einen Zeitraum von vier Kalenderjahren, beginnend mit Ablauf des Jahres der Steuerentstehung, aufzubewahren. <sup>3</sup> Die vorgenannten Nachweise können nach vorheriger

Zustimmung der Stadt auch auf Datenträgern übermittelt werden.<sup>4</sup> Dies gilt auch für eine Übermittlung auf elektronischem Wege, soweit bei dieser die Datensicherheit gewährleistet ist.

(4) Nachweise über Übernachtungen zu beruflichen Zwecken i. S. d. § 2 Absatz 5 sind auf Anforderung der Stadt vollständig im Original vorzulegen.

(5) Der/die Betreiber/in des Beherbergungsbetriebes ist dazu verpflichtet die Namen und die Dauer des Aufenthalts aller Beherbergungsgäste in geeigneter Form aufzuzeichnen.

(6) Der/die Betreiber/in eines Beherbergungsbetriebes ist verpflichtet, der Stadt Freiburg i. Br. - Stadtkämmerei, Abteilung Steuern - den Beginn und das Ende der Tätigkeit, den Wechsel des/der Betreibers/in sowie eine Verlegung des Beherbergungsbetriebes, vor Eintritt des anzeigepflichtigen Ereignisses anzuzeigen.

## § 8 Fälligkeit

(...)

## § 9 Verspätungszuschlag

Die Festsetzung eines Verspätungszuschlages bei Nicht- oder nicht fristgerechter Einreichung einer Steueranmeldung erfolgt nach § 3 Abs. 1 Kommunalabgabengesetz i.V.m. § 152 Abgabenordnung in der jeweils geltenden Fassung.

## § 10 Steueraufsicht und Außenprüfung

Der Beherbergungsbetrieb ist verpflichtet, beauftragten Mitarbeitern/Mitarbeiterinnen der Stadt Freiburg i. Br. während der üblichen Geschäftszeiten zur Feststellung von Steuertatbeständen sowie der Nachprüfung von Anmeldungen, Einlass in die Geschäftsräume des Beherbergungsbetriebes, sowie Einsicht in Geschäftsunterlagen zu gewähren und entsprechende Auskünfte zu erteilen.

## § 11 Mitwirkungspflichten

(1) Hotel- und Zimmervermittlungsagenturen sowie Dienstleistungsunternehmen ähnlicher Art sind verpflichtet, der zuständigen Behörde der Stadt Freiburg i. Br. Auskünfte zu den Beherbergungsbetrieben zu erteilen, die für die Durchführung des Besteuerungsverfahrens erforderlich sind.

(2)<sup>1</sup> Hat der/die Steuerpflichtige seine Verpflichtung gemäß § 7 dieser Satzung zur Einreichung der Steueranmeldung sowie zur Einreichung von Unterlagen nicht erfüllt oder ist er nicht zu ermitteln, sind die in Abs. 1 genannten Agenturen und Unternehmen über die Verpflichtung nach Abs. 1 hinaus auf Verlangen der Stadt Freiburg i. Br. zur Mitteilung über die Person des Steuerpflichtigen und alle zur Steuererhebung erforderlichen Tatsachen verpflichtet (§ 3 Abs. 1 Kommunalabgabengesetz in Verbindung mit § 93 Abs. 1 Abgabenordnung).<sup>2</sup> Unter die diesbezügliche Verpflichtung fällt insbesondere die Auskunft darüber, ob und in welchem Umfang in dem Beherbergungsbetrieb entgeltliche Beherbergungsleistungen erfolgt sind und welche Beherbergungspreise dafür zu entrichten waren.

(3)<sup>1</sup> Im Fall der Geltendmachung einer beruflichen Veranlassung sind Beherbergungsgäste und deren Arbeitgeber nach Maßgabe der §§ 92 und 93 Abgabenordnung verpflichtet, Auskunft über die berufliche Notwendigkeit der Beherbergung zu geben.<sup>2</sup> Entsprechendes gilt für Geschäftspartner und ähnliche Personen im Fall der Beherbergung von Selbständigen und Freiberuflern sowie gesetzlichen Vertretern von juristischen Personen.

(4) Alle am 1. Januar 2014 bestehenden Beherbergungsbetriebe im Sinne von § 2 Abs. 1 sind bis spätestens 15. Februar 2014 bei der Stadt Freiburg i. Br. - Stadtkämmerei - vom Betreiber/von der Betreiberin anzuzeigen.

### § 12 Ordnungswidrigkeiten

(1) Ordnungswidrig im Sinne des § 8 Abs. 2 Kommunalabgabengesetz handelt insbesondere, wer vorsätzlich oder leichtfertig

1. entgegen § 7 Abs.1 die Steueranmeldung nicht, nicht vollständig oder nicht wahrheitsgemäß oder nicht innerhalb der dort bestimmten Frist abgibt;

2. seiner/ihrer Verpflichtung nach § 7 Abs. 2 zur Einreichung einer geänderten und berichtigten Steueranmeldung nicht nachkommt;

3. entgegen § 7 Abs. 3 der Anforderung zur Vorlage von Nachweisen nicht nachkommt oder diese Nachweise nicht für die dort bestimmte Frist aufbewahrt;

4. seiner/ihrer Vorlagepflicht nach § 7 Abs. 4 betreffend zu beruflichen Zwecken zwingend erforderlicher Beherbergungen nicht nachkommt;

5. seiner/ihrer Aufzeichnungspflicht nach § 7 Abs. 5 verletzt, sowie anzeigepflichtige Ereignisse nach § 7 Abs. 6 nicht fristgerecht anzeigt;

6. Belege ausstellt, die in tatsächlicher Hinsicht unrichtig sind und es dadurch ermöglicht, eine Steuer zu verkürzen oder nicht gerechtfertigte Steuervorteile für sich oder einen anderen zu erlangen;

7. seiner/ihrer Mitwirkungs- und Auskunftspflichten nach §§ 10 und 11 nicht nachkommt;

8. seiner/ihrer Anzeigepflicht nach § 11 Abs. 4 nicht nachkommt.

(2) <sup>1</sup> Ordnungswidrig handelt auch, wer als Steuerpflichtiger oder in der Wahrnehmung der Angelegenheiten eines Steuerpflichtigen leichtfertig

1. gegenüber der Stadt Freiburg i. Br. über steuerrechtlich erhebliche Tatsachen unrichtige oder unvollständige Angaben macht;

2. die Stadt Freiburg i. Br. pflichtwidrig über steuerrechtlich erhebliche Tatsachen in Unkenntnis lässt

und dadurch Steuern verkürzt oder nicht gerechtfertigte Steuervorteile für sich oder einen anderen erlangt. <sup>2</sup> Die Strafbestimmungen des § 7 Kommunalabgabengesetz bleiben unberührt.

(3) Ordnungswidrigkeiten können nach § 8 Abs. 3 Kommunalabgabengesetz in Verbindung mit § 17 Abs. 1 und 2 des Gesetzes über Ordnungswidrigkeiten (OWiG) mit einer Geldbuße (§§ 56 und 65 ff. OWiG) geahndet werden.

### § 13 Übergangsregelung

(...)

### § 14 Inkrafttreten

Diese Satzung tritt am 1. Januar 2014 in Kraft.

b) Die Beschwerdeführerin zu IV. betreibt ein Hotel in der Stadt Freiburg im Breisgau. Sie wendet sich 17  
gegen die Übernachtungsteuersatzung, der nach Angaben der Stadt in den Jahren 2017 und 2018 64  
beziehungsweise 65 Prozent der Übernachtungen in den Beherbergungsbetrieben unterfielen.

c) Ihren nach § 47 Abs. 1 Nr. 2 Verwaltungsgerichtsordnung (VwGO) in Verbindung mit § 4 des 18  
Gesetzes zur Ausführung der Verwaltungsgerichtsordnung Baden-Württemberg (AGVwGO BW)  
erhobenen Normenkontrollantrag wies der Verwaltungsgerichtshof ab.

Nach § 9 Abs. 4 des Kommunalabgabengesetzes Baden-Württemberg (KAG BW) habe der 19  
Landesgesetzgeber einen Teil der ihm gemäß Art. 105 Abs. 2a Satz 1 GG zustehenden  
Gesetzgebungskompetenz für die örtlichen Verbrauch- und Aufwandsteuern, die nicht bundesgesetzlich

geregelten Steuern gleichartig sind, an die Gemeinden weitergegeben und den Gemeinden insoweit ein Steuererfindungsrecht eingeräumt. Bei der Übernachtungsteuer handele es sich um eine örtliche Aufwandsteuer im Sinne von Art. 105 Abs. 2a Satz 1 GG. Sie sei in der Gesamtschau nicht mit einer bundesgesetzlichen Steuer gleichartig und konterkariere nicht den Zweck der Herabsetzung der Umsatzsteuer für Beherbergungsleistungen durch den Bundesgesetzgeber.

Der steuerbegründende Tatbestand in der Übernachtungssteuersatzung sei so bestimmt, dass Steuerpflichtige die auf sie entfallende Steuerlast in hinreichendem Umfang vorausberechnen könnten. Insbesondere sei die indirekt erhobene Steuer auf die Gäste abwälzbar. Die Übernachtungsaufwendungen seien dem Beherbergungsunternehmen auch zurechenbar. Die Übernachtungsteuer sei normativ nicht auf Ineffizienz angelegt, ihre Erhebung führe nicht zu einem mit Art. 3 Abs. 1 GG unvereinbaren Begünstigungsüberhang, und den Beherbergungsbetrieben würden keine unverhältnismäßigen Mitwirkungsbeiträge oder überflüssiger Organisationsaufwand auferlegt.

d) Die von der Beschwerdeführerin zu IV. gegen die Nichtzulassung der Revision erhobene Beschwerde wies das Bundesverwaltungsgericht zurück, weil ihr nach § 132 Abs. 2 Nr. 1 VwGO keine grundsätzliche Bedeutung zukomme.

## II.

Die Beschwerdeführerinnen rügen – größtenteils übereinstimmend – eine Verletzung ihrer Berufsfreiheit aus Art. 12 Abs. 1 GG, ihrer Eigentumsfreiheit aus Art. 14 Abs. 1 GG, ihrer vermögensrechtlichen Handlungsfreiheit aus Art. 2 Abs. 1 GG und ihres Gleichheitsgrundrechts aus Art. 3 Abs. 1 GG, jeweils in Verbindung mit Art. 19 Abs. 3 GG, sowie Verstöße gegen das Grundrecht auf informationelle Selbstbestimmung aus Art. 2 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 1 Abs. 1 GG und gegen die Gesetzgebungskompetenz nach Art. 105 Abs. 2a Satz 1 GG.

1. Alle Beschwerdeführerinnen rügen eine Verletzung ihrer Grundrechte aus Art. 3 Abs. 1 und Art. 12 Abs. 1 GG, jedenfalls aber aus Art. 2 Abs. 1 GG.

Den Ländern fehle die Kompetenz zum Erlass der Übernachtungsteuergesetze. Der baden-württembergische Landesgesetzgeber könne deswegen die Stadt Freiburg auch nicht zur Erhebung einer solchen Steuer ermächtigen. Sie könnten sich nicht auf Art. 105 Abs. 2a Satz 1 GG stützen, weil die Übernachtungsteuern mit der Umsatzsteuer gleichartig seien, die in die Bundeskompetenz falle. Sie schöpften aus der gleichen Quelle wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit; Steuergegenstand, Bemessungsgrundlage, Steuersatz und Erhebungstechnik seien gleichartig. Das bewusste und zielgerichtete Konterkarieren der durch das Wachstumsbeschleunigungsgesetz bezweckten Entlastung des Hotelgewerbes verstoße zudem gegen den Grundsatz der Bundestreue und sei mit dem Grundsatz der Widerspruchsfreiheit der Rechtsordnung unvereinbar.

Die angegriffenen Regelungen verstießen zudem gegen das rechtsstaatliche Bestimmtheitsgebot (Art. 20 Abs. 3 GG), weil für die Normadressaten nicht hinreichend erkennbar sei, was die Tatbestandsmerkmale in § 1 Abs. 1 Satz 4 HmbKTTG („zwingend erforderlich“), § 1 Abs. 1 Satz 5 HmbKTTG („geeignete Belege“) und § 1 Abs. 2 Satz 1 HmbKTTG („kurzzeitig“), in § 1 Abs. 4 Satz 1 BremTourAbgG („zwangsläufig verbunden“) sowie in § 2 Abs. 3 Satz 1 ÜStS („kurzzeitig“), § 2 Abs. 4 Satz 1 ÜStS („ausschließlich beruflichen Zwecken dient“) und § 2 Abs. 6 Satz 1 ÜStS („Anhaltspunkte“) bedeuteten.

Die Bestimmung der Beschwerdeführerinnen zu Steuerschuldnerinnen durch § 4 Abs. 1 HmbKTTG, § 4 Abs. 1 BremTourAbgG und § 5 Abs. 1 ÜStS verletze sie in ihrem Grundrecht aus Art. 12 Abs. 1 GG. Die Regelungen seien ein verfassungswidriger Formenmissbrauch und wie die weiteren Pflichten im Besteuerungsverfahren unverhältnismäßig. Mit der Möglichkeit, die Beschwerdeführerinnen zu Steuerentrichtungspflichtigen zu bestimmen, stehe jedenfalls ein gleich geeignetes und weniger belastendes Mittel zur Verfügung.

Die Übernachtungsteuerregelungen verletzten die Beschwerdeführerinnen darüber hinaus in ihrem Gleichheitsgrundrecht aus Art. 3 Abs. 1 GG. Sie würden durch die indirekte Besteuerung in § 4 Abs. 1 HmbKTTG, § 4 Abs. 1 BremTourAbgG und § 5 Abs. 1 ÜStS gleichheitswidrig zu Steuerschuldnerinnen erhoben. Ihnen seien nicht sämtliche steuerbegründenden Tatbestandsmerkmale zuzurechnen; auf den privaten Charakter einer Übernachtung hätten sie keinen Einfluss. Den Übernachtungsteuergesetzen

liege zudem ein strukturelles Erhebungsdefizit zugrunde, das Art. 3 Abs. 1 GG in seiner Ausprägung als Gebot der Besteuerungs- und Rechtsanwendungsgleichheit verletze. Es gebe für die Gäste erhebliche Anreize zur Steuervermeidung ohne hinreichende Kontroll- und Sanktionsmechanismen.

Schließlich verletzten die Vorschriften über die Verarbeitung der Daten zur beruflichen Veranlassung des Aufenthalts der Übernachtungsgäste ihr Grundrecht auf informationelle Selbstbestimmung (Art. 2 Abs. 1 i.V.m. Art. 1 Abs. 1 GG). 28

2. a) Die Beschwerdeführerin zu I. rügt darüber hinaus eine Verletzung ihrer Eigentumsfreiheit (Art. 14 Abs. 1 GG). Zudem sei Art. 3 Abs. 1 GG insbesondere verletzt, weil die Kultur- und Tourismussteuer zur Erlangung finanzieller Mittel für die Förderung der kulturellen und touristischen Infrastruktur alle privaten Übernachtungen besteuere und nicht nur solche, die tatsächlich auf kulturelle, sportliche und touristische Aktivitäten in der Stadt zielten, andere Aufwendungen für Tourismus aber nicht erfasse. 29

b) Die Beschwerdeführerin zu III. begründet die Verletzung von Art. 3 Abs. 1 GG zusätzlich damit, dass die gestufte Anknüpfung des Steuersatzes an die Hotelklassifizierung in § 3 Abs. 1 Satz 1 BremTourAbgG a.F. gegen das Gebot der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit verstoße. Der Ersatzmaßstab orientiere sich nicht realitätsgerecht am typischen Aufwand des Übernachtungsgastes. Auch die Zusammenfassung verschiedener Beherbergungsbetriebe in einer Steuergruppe und die Ungleichbehandlung der Betriebe in unterschiedlichen Steuergruppen verstießen gegen das Gleichheitsgrundrecht. 30

c) Die Beschwerdeführerin zu IV. trägt zusätzlich vor, dass sich die Stadt Freiburg für den Erlass der Übernachtungssteuersatzung nicht auf eine über das Kommunalabgabengesetz Baden-Württemberg an die Gemeinden weitergegebene Gesetzgebungskompetenz aus Art. 105 Abs. 2a Satz 1 GG stützen könne. Die Regelungen in § 4 Abs. 1 Gemeindeordnung Baden-Württemberg (GemO BW) sowie in den §§ 2, 9 KAG BW genügten wegen der Grundrechtsrelevanz der Steuererhebung nicht dem Grundsatz des Vorbehalts des Gesetzes. 31

### III.

Zu den Verfassungsbeschwerden Stellung genommen haben die Bundesregierung, der Senat der Freien und Hansestadt Hamburg, der Senat der Freien Hansestadt Bremen, die Stadt Freiburg sowie die Niedersächsische Landesregierung, das Bundesverwaltungsgericht, der Verwaltungsgerichtshof Baden-Württemberg, der Bayerische Verwaltungsgerichtshof, der Hessische Verwaltungsgerichtshof, das Niedersächsische Oberverwaltungsgericht, das Sächsische Oberverwaltungsgericht, das Schleswig-Holsteinische Oberverwaltungsgericht, das Thüringer Oberverwaltungsgericht, die Oberverwaltungsgerichte Berlin-Brandenburg, Mecklenburg-Vorpommern, Rheinland-Pfalz, das Oberverwaltungsgericht für das Land Nordrhein-Westfalen, das Finanzgericht Berlin-Brandenburg, das Finanzgericht Bremen sowie die Bundesrechtsanwaltskammer, der Deutsche Hotel- und Gaststättenverband e.V., der Deutsche Industrie- und Handelskammertag, der Bund der Steuerzahler Deutschland e.V., die Bundessteuerberaterkammer und der Deutsche Städtetag gemeinsam mit dem Deutschen Städte- und Gemeindebund. 32

1. Die Bundesregierung hält die Verfassungsbeschwerden für unbegründet. Die Streitgegenständlichen Gesetze seien formell wie materiell verfassungsgemäß. Eine Besteuerung beruflich oder betrieblich bedingter vorübergehender Übernachtungen stünde dem Wesen einer Aufwandsteuer entgegen, weil sie nicht der Einkommensverwendung, sondern der Einkommenserzielung diene. 33

Die Übernachtungssteuergesetze verstießen weder gegen das Gleichartigkeitsverbot des Art. 105 Abs. 2a Satz 1 GG noch gegen den Grundsatz bundesfreundlichen Verhaltens. Den Ländern müsse ein eigenständiges Steuererhebungsrecht für örtliche Verbrauch- und Aufwandsteuern bleiben. Das Gleichartigkeitsverbot sei hier weniger streng als im Bereich der konkurrierenden Gesetzgebung. Die Länder und Gemeinden verstießen auch nicht gegen den Grundsatz des bundesfreundlichen Verhaltens. Sachgesetzgebungskompetenz des Bundes und Steuergesetzgebungskompetenz der Länder stünden nicht im Konflikt zueinander, weil die Frage der Ausübung von Steuergesetzgebungskompetenzen vorrangig durch Art. 105 Abs. 2a Satz 1 GG entschieden sei. 34

Die Übernachtungsteuergesetze seien materiell verfassungsgemäß und insbesondere mit den 35 Anforderungen des allgemeinen Gleichheitssatzes aus Art. 3 Abs. 1 GG vereinbar. Eine Unterscheidung zwischen beruflichen oder betrieblichen Beherbergungsanlässen und privaten Beherbergungsanlässen sei rechtlich sogar erforderlich. Auch eine Aufwandsteuer könne als indirekte Steuer erhoben werden. Den Beherbergungsbetrieben sei die Erfüllung der Pflichten als Steuerschuldner praktisch möglich und zumutbar, im Einzelfall festzustellen, ob eine nicht steuerbare berufliche Übernachtung vorliege. Sie seien ständig schon melderechtlich mit der Erfassung von Kundendaten befasst. Vollzugsmängel lägen wegen der zahlreichen Kontroll- und Sanktionsmöglichkeiten nicht vor.

2. Hamburg, Bremen und Freiburg im Breisgau erachten die Verfassungsbeschwerden für 36 unbegründet.

a) Die angegriffenen Regelungen seien auf Grundlage von Art. 105 Abs. 2a Satz 1 GG 37 kompetenzgemäß erlassen.

Der Typusbegriff der örtlichen Aufwandsteuer sei weit auszulegen, weil andernfalls die Gefahr einer 38 Erstarrung der finanzverfassungsrechtlichen Kompetenzverteilung drohe. Die Übernachtungsteuern seien gerade deshalb Aufwandsteuern, weil sie zwingend beruflich veranlasste Übernachtungen nicht erfassten. Das Ausmaß des nach Art. 105 Abs. 2a Satz 1 GG bestehenden Steuererfindungsrechts werde durch § 9 Abs. 4 KAG BW konkretisiert. § 4 Abs. 1 GemO BW sei in Verbindung mit §§ 2, 9 KAG BW für die Übernachtungsteuersatzung eine hinreichende Ermächtigungsgrundlage, deren Inhalt sich aus § 2 Abs. 1 Satz 1 und § 9 Abs. 1 Satz 1 KAG BW ergebe.

Die Übernachtungsteuern seien der Bundesumsatzsteuer nicht gleichartig im Sinne von Art. 105 39 Abs. 2a Satz 1 GG. Den Gemeinden sollte mit Art. 105 Abs. 2a Satz 1 GG ihr durch Art. 28 Abs. 2 GG garantiertes Steuererfindungsrecht grundsätzlich erhalten bleiben. Davon seien nur solche Steuern ausgeschlossen, die auf örtlicher Ebene einer Bundessteuer gleichkämen. Auch unionsrechtlich verstoße die Steuer nicht gegen die Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 (Mehrwertsteuersystemrichtlinie – MwStSystRL; ABI EU Nr. L 347 S. 1, ber. 2007 Nr. L 335 S. 60, 2017 Nr. L 336 S. 60), denn ihr fehlten die für eine Mehrwertsteuer konstitutiven Merkmalen der Proportionalität, der Erhebung auf jeder Produktions- und Vertriebsstufe und der Vorsteuerabzugsfähigkeit.

Die Länder und Kommunen hätten weder das Gebot der Einheit und Widerspruchsfreiheit der 40 Rechtsordnung noch den Grundsatz der Bundestreue verletzt. Ein Rückgriff auf den Grundsatz der Bundestreue komme nur im Falle einer missbräuchlichen Inanspruchnahme von Gesetzgebungskompetenzen in Betracht. Eine Verletzung des Gebots der Einheit und Widerspruchsfreiheit der Rechtsordnung sei schon deshalb ausgeschlossen, weil die Übernachtungsteuergesetze keine Lenkungswirkung entfalteten. Ausweislich Art. 105 Abs. 2a Satz 1 GG habe der Bundesgesetzgeber zudem schon keine abschließende Kompetenz, die steuerliche Gesamtbelastung von Beherbergungsunternehmen zu bestimmen.

b) Die Bestimmung der Beschwerdeführerinnen zu Steuerschuldnerinnen und der mit der 41 Steuererhebung verbundene Mehraufwand seien mit der Berufsfreiheit aus Art. 12 Abs. 1 GG vereinbar. Dem Beherbergungsbetrieb könne die Verwirklichung des Steuertatbestands ohne weiteres zugerechnet werden, weil er die Möglichkeit zur steuerpflichtigen Übernachtung überhaupt erst eröffne. Die Bestimmung der Beherbergungsbetriebe zu bloßen Steuerentrichtungspflichtigen stelle gegenüber der Bestimmung zum Steuerschuldner kein gleich geeignetes Mittel dar. Die mit der Steuererhebung verbundenen Pflichten seien zumutbar, denn die Beherbergungsbetriebe müssten ohnehin in Kontakt mit den Gästen treten und Dokumentationen für eigene Zwecke anlegen.

Die unterschiedliche Behandlung der Beherbergungsanlässe stelle keine verfassungswidrige 42 Ungleichbehandlung im Sinne des Art. 3 Abs. 1 GG dar. Die besondere wirtschaftliche Leistungsfähigkeit der Steuerpflichtigen komme nur bei einer privaten Übernachtung zum Ausdruck.

Es gebe auch kein strukturelles Erhebungs- und Vollzugsdefizit. Die sowieso schon geringe 43 Übernachtungsteuer sei in ein normatives Umfeld eingebettet, das mit Sanktionsmitteln und Kontrollmechanismen die Gleichheit im Vollzug gewährleiste. Die Gesetze und die Satzung sähen hinreichende Überprüfungsmechanismen vor und gewährleisteten ein angemessenes Entdeckungsrisiko bei unzutreffenden Steueranmeldungen. Dies gelte insbesondere auch für die Freistellung beruflich veranlasster Übernachtungen von der Steuer, die ein Gast nach den Vorgaben

des Gesetzes glaubhaft machen müsse. Falsche Angaben über die berufliche Veranlassung ihrer Übernachtung begründeten für die Gäste ein Strafbarkeitsrisiko. Im Übrigen sei eine lückenlose Kontrolle im Steuerrecht nicht erforderlich und auch bei keiner Steuerart realisierbar.

Die Beschwerdeführerinnen seien auch nicht in ihrem Grundrecht aus Art. 3 Abs. 1 GG verletzt, weil die indirekte Besteuerung gegen den Grundsatz der gerechten Lastenverteilung verstoße. Die Steuer sei auf die Gäste abwälzbar und entweder direkt beim Ein- oder Auschecken zu verlangen oder von vornherein in die Übernachtungspreise einzukalkulieren. Auch die Verlagerung der materiellen Feststellungslast für die nicht steuerbaren Übernachtungen sei rechtmäßig. 44

Schließlich lägen keine Verstöße gegen das informationelle Selbstbestimmungsrecht vor, zumal die Beschwerdeführerinnen insoweit gar nicht selbst betroffen seien. Die Übernachtungsteuerregelungen enthielten für die Verarbeitung der Daten der Übernachtungsgäste hinreichende und verhältnismäßige Rechtfertigungstatbestände. 45

3. Nach Auffassung der Niedersächsischen Landesregierung verstoßen die Übernachtungsteuern weder gegen das Gleichartigkeitsverbot des Art. 105 Abs. 2a Satz 1 GG noch gegen den Gleichheitssatz aus Art. 3 Abs. 1 GG. Übernachtungssteuer und Umsatzsteuer schöpften zwar aus derselben Quelle wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit, doch könne dem keine größere Bedeutung zukommen, denn sonst liefe die Gesetzgebungskompetenz der Länder praktisch leer. Die Übernachtungssteuer verletze auch nicht den Grundsatz der Widerspruchsfreiheit der Rechtsordnung; verfassungsrechtlich entscheidend sei die Kompetenz für eine Landessteuer. Eine Absenkung der Umsatzsteuer für Übernachtungen in Beherbergungsbetrieben (§ 12 Abs. 2 Nr. 11 UStG) ändere nichts an der Besteuerung und sei damit für die Steuerkompetenz unbeachtlich. 46

Die Übernachtungsteuern verstießen schließlich nicht gegen Art. 3 Abs. 1 GG. Bei der Erschließung von Steuerquellen habe der Gesetzgeber weitgehende Gestaltungsfreiheit, die erst beim Willkürverbot ende. 47

4. Die Fachgerichte halten die auf Art. 105 Abs. 2a Satz 1 GG gestützten Übernachtungsteuern als örtliche Aufwandsteuern, die mit bundesgesetzlich geregelten Steuern nicht gleichartig seien, allesamt für mit höherrangigem Recht vereinbar. Nach der Rechtsprechung des Bundesverwaltungsgerichts (BVerwGE 143, 301) dürfe sich eine Übernachtungssteuer von Verfassungen wegen nicht auf beruflich veranlasste Übernachtungen beziehen. Auf das zahlenmäßige Verhältnis zwischen steuerbaren privat veranlassten Übernachtungen und nicht steuerbaren beruflich veranlassten Übernachtungen komme es nicht an. 48

5. a) Der Verfassungsrechtsausschuss der Bundesrechtsanwaltskammer hält die Verfassungsbeschwerden für unbegründet. Die Rechtsgrundlagen der jeweiligen Steuern hielten sich im Rahmen des Art. 105 Abs. 2a Satz 1 GG. Weder die Herausnahme der Besteuerung beruflich und betrieblich bedingter Übernachtungen noch ihre Einbeziehung nehme den Übernachtungsteuern die Eigenschaft als Aufwandsteuer. 49

Die Anforderungen des Gleichartigkeitsverbots des Art. 105 Abs. 2a Satz 1 GG ließen sich nach der Formel auslegen: „Flächenartige Steuer des Bundes sperrt flächenartige Steuer der Länder und punktarartige Steuer des Bundes sperrt punktarartige Steuer der Länder.“ Gleichartig mit bundesgesetzlich geregelten Steuern seien die örtlichen Verbrauch- und Aufwandsteuern danach nur, wenn sie wie die Umsatzsteuer flächendeckenden Charakter hätten oder nur einen punktuellen Verbrauch- oder Aufwandvorgang besteuerten, den der Bund schon mit einer auf denselben „Punkt“ zielenden Steuer belegt habe. 50

b) Der Deutsche Industrie- und Handelskammertag ist der Auffassung, dass Übernachtungsteuern und Umsatzsteuer nicht gleichartig im Sinne des Art. 105 Abs. 2a Satz 1 GG seien. Durch Übernachtungsteuern werde die Zielsetzung des Wachstumsbeschleunigungsgesetzes auch nicht völlig entwertet. Die zwingende Ausnahme für beruflich und betrieblich bedingte Übernachtungen entspreche dem Charakter einer örtlichen Aufwandsteuer als Einkommensverwendungsteuer, gerade weil sie eine Belastung der Arbeitgeber und Unternehmer verhindere. Die Ausnahmeregelung führe auch nicht zu einem Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG. Allerdings sei ein strukturelles Vollzugsdefizit nicht auszuschließen, weil die über Online-Plattformen vermittelten Übernachtungen der Besteuerung häufig entwichen und die Angaben der Geschäftsreisenden nicht wirksam kontrolliert werden könnten. 51

c) In einer gemeinsamen Stellungnahme halten der Deutsche Städtetag und der Deutsche Städte- und Gemeindebund die Übernachtungsteuergesetze für verfassungsgemäß. Bei wertender Gesamtbetrachtung schöpften Umsatz- und Übernachtungsteuer unterschiedliche Quellen wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit aus. Es gebe keinerlei Ansatzpunkt für die Vermutung, dass die Ertragskraft der Umsatzsteuer durch die Übernachtungsteuer gefährdet werden könnte. Außerdem hätten es die Länder jederzeit in der Hand, die Erhebung von örtlichen Aufwand- und Verbrauchsteuern zu beenden oder einzuschränken, um das Umsatzsteuer-Substrat zu schonen. Auch die beruflich bedingten Beherbergungsleistungen könnten einer Übernachtungsteuer unterworfen werden. 52

d) Der Deutsche Hotel- und Gaststättenverband e.V. hält die Übernachtungssteuern hingegen für verfassungswidrig. Übernachtungssteuern stellten sich rechtlich und faktisch als nach Art. 105 Abs. 2a Satz 1 GG unzulässige kommunale Umsatzsteuern dar. Die Länder, Städte und Gemeinden verstießen mit dem Erlass der Steuergesetze auch gegen den Grundsatz der Widerspruchsfreiheit der Rechtsordnung. Sie hätten im Ergebnis die steuerliche Entlastung aufgehoben, die der Bundesgesetzgeber für die Beherbergungsbetriebe beschlossen habe. Die kommunalen Einnahmen aus den Übernachtungssteuern überstiegen die Mindereinnahmen der Städte und Gemeinden durch die Absenkung der Umsatzsteuer auch um ein Vielfaches. Die Besteuerungsausnahme für Übernachtungen allein aus beruflichen Gründen sei verfassungsrechtlich geboten. 53

e) Nach Auffassung des Bundes der Steuerzahler Deutschland e.V. kommt eine Gleichartigkeit der Übernachtungsteuer mit der Umsatzsteuer in Betracht. Beide wiesen in der Gesamtbetrachtung ein hohes Maß an Übereinstimmungen auf; Steuergegenstand, Steuermaßstab, Erhebungstechnik und wirtschaftliche Auswirkungen seien gleichartig. Bei den Übernachtungssteuern lägen zudem strukturelle Vollzugsdefizite vor, die Art. 3 Abs. 1 GG verletzen. Zunächst sei die Abgrenzung von geschäftlichen und privaten Übernachtungen in der Praxis nicht zuverlässig sichergestellt. Darüber hinaus sei die Gleichmäßigkeit der Steuererhebung nicht bei allen Beherbergungsbetrieben gegeben. Online-Plattformen gäben vielfach keine Auskünfte über die Vermieter und deren Gäste. 54

f) Nach Auffassung der Bundessteuerberaterkammer verstoßen die Übernachtungssteuern gegen das Gebot bundestreuen Verhaltens, da sie die Ziele des Wachstumsbeschleunigungsgesetzes jedenfalls zum Teil außer Kraft setzten. Die Besteuerungsausnahme für beruflich bedingte Übernachtungen sei dem deutschen Steuerrecht hingegen inhärent und als Ausdruck des verfassungsrechtlich geschützten Leistungsfähigkeitsprinzips geboten. 55

#### IV.

Der Senat der Freien Hansestadt Bremen ist dem Verfahren 1 BvR 2887/15 wirksam beigetreten (vgl. BVerfGE 7, 282 <288 f.>; 102, 370 <383 f.>). Er hat auf eine mündliche Verhandlung gemäß § 94 Abs. 5 Satz 2 BVerfGG verzichtet. 56

#### B.

Die Verfassungsbeschwerden sind überwiegend zulässig. 57

#### I.

1. Soweit die Beschwerdeführerinnen eine Verletzung des Grundrechts auf informationelle Selbstbestimmung aus Art. 2 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 1 Abs. 1 GG durch die Vorgaben über die Datenverarbeitung in den Übernachtungsteuergesetzen geltend machen, sind die Verfassungsbeschwerden allerdings unzulässig. Sie legen insoweit eine Betroffenheit in eigenen Rechtspositionen nicht dar (vgl. BVerfGE 78, 320 <329>; 99, 84 <87>; 115, 166 <180>; stRspr). 58

2. Überdies ist die Verfassungsbeschwerde der Beschwerdeführerin zu I. unzulässig, soweit sie ohne Nennung einzelner Bestimmungen des Hamburgischen Kultur- und Tourismustaxengesetzes eine Verletzung von Art. 14 Abs. 1 GG und Art. 3 Abs. 1 GG wegen gleichheitswidriger Bestimmung der Steuerträger rügt. 59

Für eine Verletzung des Eigentumsgrundrechts aus Art. 14 Abs. 1 GG fehlt es schon an substantiierten Ausführungen zum Schutzgegenstand. Die Beschwerdeführerin legt insbesondere nicht dar, inwiefern die Erhebung der Steuer auf entgeltliche Übernachtungen in ihrem Betrieb unter Zugrundelegung der vom Bundesverfassungsgericht zur staatlichen Auferlegung von 60

Geldleistungspflichten entwickelten Maßstäbe (vgl. BVerfGE 91, 207 <220>; 95, 267 <300>; 105, 17 <32>; 115, 97 <112 f.>) überhaupt vom Schutz des Art. 14 Abs. 1 GG erfasst ist und die Begründung einer Steuerpflicht bei einer Bagatellsteuer zu einer Beeinträchtigung des Eigentums führen kann.

Bei der Rüge einer Verletzung des Gleichheitsgrundrechts aus Art. 3 Abs. 1 GG durch Beschränkung der Übernachtungsteuer auf Beherbergungsbetriebe setzt sich die Beschwerdeführerin nicht mit dem Charakter der Übernachtungsteuer auseinander. Sie verkennt bereits, dass eine Steuer in der Regel nicht in einem Gegenleistungsverhältnis zu bestimmten Staatsausgaben steht und die Aufwandsteuer anders als nicht-steuerliche Abgaben (vgl. BVerfGE 149, 222 <248 ff. Rn. 53, 55> m.w.N. – Rundfunkbeitrag) keine wie auch immer geartete Gegenleistung für einen Aufwand des Staates darstellt (vgl. BVerfGE 135, 126 <153 f. Rn. 89 f.> m.w.N. – Zweitwohnungsteuertarif). 61

3. Die Verfassungsbeschwerde der Beschwerdeführerin zu IV. ist außerdem unzulässig, soweit sie einen Verstoß gegen den Grundsatz des Vorbehalts des Gesetzes geltend macht, weil eine landesgesetzliche Ermächtigungsgrundlage zum Erlass der Übernachtungsteuersatzung fehle. Sie setzt sich mit § 9 Abs. 4 KAG BW und der einschlägigen Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts nicht auseinander (vgl. BVerfGE 99, 84 <87>; 101, 331 <346>; 123, 186 <234>; 130, 1 <21>; 142, 234 <251 Rn. 28>; stRspr), wonach die im Wesentlichen inhaltsgleichen Regelungen des § 6 Abs. 2 KAG BW 1964 und des § 6 Abs. 3 KAG BW 1982 eine taugliche Ermächtigung für die Erhebung örtlicher Verbrauch- und Aufwandsteuern durch die Gemeinden waren (vgl. BVerfGE 65, 325 <326 f. und 343> – Zweitwohnungsteuer Überlingen; BVerfG, Beschluss der 3. Kammer des Zweiten Senats vom 1. März 1997 - 2 BvR 1599/89 u.a. -, Rn. 41 ff.). 62

4. Die Verfassungsbeschwerden sind ferner unzulässig, soweit die Beschwerdeführerinnen Verstöße gegen das Bestimmtheitsgebot nach Art. 20 Abs. 3 GG durch Bestimmungen des Tourismustaxengesetzes, des Tourismusabgabengesetzes und der Freiburger Übernachtungsteuersatzung rügen. Angesichts der geringen Höhe der Übernachtungsteuern als „Bagatellsteuern“ und der damit einhergehenden geringfügigen Belastung sind an die Regelungsdichte der Rechtsgrundlagen keine überzogenen Anforderungen zu stellen (vgl. BVerfGE 48, 210 <222>; 56, 1 <13>). Die Beschwerdeführerinnen legen nicht den Anforderungen von § 23 Abs. 1 Satz 2 Halbsatz 1, § 92 BVerfGG entsprechend dar (vgl. BVerfGE 78, 320 <329>; 89, 155 <171>; 99, 84 <87>; 108, 370 <386 f.>; 115, 166 <179 f.>; 130, 1 <21>), dass die Tatbestandsmerkmale mithilfe der gängigen Auslegungsmethoden und der zwischenzeitlich ergangenen Fachrechtsprechung nicht rechtssicher zu handhaben oder das Handeln der Verwaltung für sie unvorhersehbar und unberechenbar seien (vgl. BVerfGE 56, 1 <12 f.>; 134, 141 <184 f. Rn. 126 f.> m.w.N.). Das gilt insbesondere für das Tatbestandsmerkmal „kurzzeitig“, das der Abgrenzung zu (Dauer-)Aufenthalten dient, die dem Melderecht unterfallen (vgl. nur Hamburgische Bürgerschaft, Drucks 20/4386, S. 7). 63

## II.

Soweit sich schließlich die Beschwerdeführerin zu III. mittelbar gegen den außer Kraft getretenen § 3 BremTourAbgG a.F. richtet, ist ihre Verfassungsbeschwerde unzulässig, da ihr das Rechtsschutzbedürfnis fehlt (vgl. BVerfG, Beschlüsse der 2. Kammer des Ersten Senats vom 19. Juli 2016 - 1 BvR 2584/14 -, Rn. 10 m.w.N. und vom 27. Mai 2020 - 1 BvR 273/16 -, Rn. 2 ff.). Zwar wurden von ihr bis zum Inkrafttreten der Neuregelung zum 1. Juli 2018 nach Maßgabe des gerügten Steuermaßstabs Übernachtungsteuern erhoben. Zu der Erhebungsform als indirekte Steuer hat sie aber nicht vorgetragen, wie schwer dies noch ins Gewicht fällt, insbesondere ob und inwieweit ausgeschlossen war, die gezahlte Übernachtungsteuer im Rahmen ihrer unternehmerischen Möglichkeiten auf die Übernachtungsgäste abzuwälzen (vgl. BVerfGE 123, 1 <38 f.> – Spielgerätesteuern). 64

## C.

Die in diesem Umfang zulässigen Verfassungsbeschwerden sind unbegründet. Zwar greifen die Erhebung von Übernachtungsteuern als Auferlegung einer Geldleistungspflicht in die persönlichen Freiheitsrechte der Beschwerdeführerinnen und ihre Entfaltung im vermögensrechtlichen Bereich sowie ihre Indienstnahme als Zahlstelle für Übernachtungsteuern in die Berufsfreiheit ein (dazu I). Die Eingriffe sind jedoch gerechtfertigt, weil das Hamburgische Kultur- und Tourismus-taxengesetz, das 65

Bremische Tourismusabgabengesetz und die Freiburger Übernachtungssteuersatzung formell (dazu II) wie materiell (dazu III) verfassungsgemäß sind. Die darauf beruhenden Verwaltungs- und Gerichtsentscheidungen lassen keine verfassungsrechtlich relevanten Anwendungsfehler erkennen.

## I.

Die Beschwerdeführerinnen zu II. und zu III. wenden sich gegen die Steueranmeldung, die gemäß § 168 Abgabenordnung (AO) einer Steuerfestsetzung unter Vorbehalt der Nachprüfung gleichkommt, sowie gegen die Entscheidungen über die dagegen gerichteten Einsprüche. Ebenso wie die Beschwerdeführerin zu I. wenden sie sich darüber hinaus gegen Gerichtsentscheidungen über Steueranmeldungen, die auf von ihnen für verfassungswidrig gehaltenen Landesgesetzen beruhen. Die Beschwerdeführerin zu IV. wendet sich gegen eine kommunale Steuersatzung, welche die Erhebung einer Übernachtungssteuer erlaubt. Die Gerichtsurteile und die zugrundeliegenden Normen greifen in ihre allgemeine Handlungsfreiheit im vermögensrechtlichen Bereich aus Art. 2 Abs. 1 GG sowie durch die auferlegten Pflichten im Besteuerungsverfahren auch in die Berufsausübungsfreiheit aus Art. 12 Abs. 1 GG ein.

1. Die Erhebung einer Steuer auf entgeltliche Übernachtungen in Beherbergungsbetrieben stellt als Auferlegung einer Geldleistungspflicht einen Eingriff in die allgemeine Handlungsfreiheit der Beschwerdeführerinnen und ihre persönliche Freiheitsentfaltung im vermögensrechtlichen Bereich dar (vgl. BVerfGE 87, 153 <169>; 93, 121 <137>; 95, 267 <300, 303 f.>; 105, 17 <32>; 115, 97 <114 f.>; 135, 126 <141 Rn. 42>). Das gilt auch, wenn die Beschwerdeführerinnen durch ein Landesgesetz oder aufgrund eines Landesgesetzes als Schuldnerinnen indirekter Steuern in Anspruch genommen werden, die Steuer aber letztlich von anderen getragen wird, weil sie auf Abwälzbarkeit angelegt ist (vgl. BVerfGE 40, 56 <60> – Vergnügungsteuergesetz).

Eine gerichtliche Entscheidung, die eine vom Gesetzgeber vorgesehene Geldleistungspflicht – wie hier – ohne Subsumtionsfehler bestätigt, verletzt Art. 2 Abs.1 GG nur dann, wenn die gesetzliche Grundlage ihrerseits nicht mehr verfassungsmäßig ist, etwa weil sie die Kompetenzordnung des Grundgesetzes missachtet (vgl. BVerfGE 34, 139 <146>; 58, 137 <145>; 135, 126 <141 f. Rn. 43>; dazu II) oder die Steuerpflichtigen unverhältnismäßig belastet (vgl. BVerfGE 95, 267 <306>; 105, 17 <32 f.>; 135, 126 <141 f. Rn. 43>; dazu III).

2. Neben der finanziellen Belastung durch die Übernachtungssteuer sind die Beschwerdeführerinnen auch in ihrer von Art. 12 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 19 Abs. 3 GG geschützten Berufsfreiheit betroffen, da sie in ihrer Berufstätigkeit als Steuerschuldnerinnen für die Steuererhebung als Zahlstelle in Dienst genommen werden.

a) Art. 12 GG schützt das Recht, eine Tätigkeit als Beruf zu ergreifen und frei auszuüben. Unter Beruf ist dabei jede auf Dauer angelegte Tätigkeit zur Schaffung und Erhaltung einer Lebensgrundlage zu verstehen (BVerfGE 141, 121 <130 f. Rn. 34>; 155, 238 <276 Rn. 92> m.w.N. – WindSeeG). Die Tätigkeit als Beherbergungsunternehmen ist demnach von Art. 12 Abs. 1 GG geschützt.

b) Die Heranziehung als Zahlstelle für die Übernachtungssteuer beeinträchtigt die Berufsfreiheit der Beschwerdeführerinnen, indem sie diese in ihrer beruflichen Funktion zum Steuerschuldner bestimmt (§ 4 Abs. 1 HmbKTTG, § 4 Abs. 1 BremTourAbgG, § 5 Abs. 1 ÜStS) und ihnen die Pflicht auferlegt, die Steuer zu berechnen, anzumelden und abzuführen (Pflichten im Besteuerungsverfahren).

aa) Art. 12 Abs. 1 GG schützt vor solchen Beeinträchtigungen, die gerade auf die berufliche Betätigung bezogen sind, indem sie eine Berufstätigkeit unmittelbar unterbinden oder beschränken. Als Eingriffe in die Berufsfreiheit sind danach etwa Vorschriften anzusehen, die eine berufliche Tätigkeit grundsätzlich verbieten und nur unter dem Vorbehalt behördlicher Einzelzulassung erlauben (BVerfGE 155, 238 <277 Rn. 95> m.w.N.). Hingegen schützt die Berufsfreiheit nicht gegen jede Regelung, die Rahmenbedingungen der unternehmerischen Tätigkeit beeinflusst. Der Schutz des Art. 12 Abs. 1 GG richtet sich nicht gegen jedwede auch nur mittelbar wirkende Beeinträchtigung des Berufs. Es genügt nicht, dass eine Rechtsnorm oder ihre Anwendung unter bestimmten Umständen Rückwirkungen auf die Berufstätigkeit entfalten. Weil nahezu jede Norm oder deren Anwendung unter bestimmten Voraussetzungen Rückwirkungen auf die Berufstätigkeit haben kann, drohte das Grundrecht sonst, konturlos zu werden (BVerfGE 155, 238 <277 Rn. 96> m.w.N.; stRspr).

Die hier angegriffenen Regelungen der Übernachtungsteuer belasten die Beschwerdeführerinnen als Betreiberinnen von Hotels durch den Verwaltungsaufwand, der mit der Steuererhebung verbunden ist. Die Übernachtungsteuer und die damit verbundenen Pflichten knüpfen tatbestandlich an eine entgeltliche Übernachtung in einem Beherbergungsbetrieb und damit an den Kern ihrer Geschäftstätigkeit an. Aufgrund ihrer indirekten Ausgestaltung gehen mit der Aufwandbesteuerung administrative Belastungen für die Beherbergungsbetriebe einher, die ihre Geschäftstätigkeit unmittelbar betreffen. Die Regelungen erlegen ihnen insbesondere die in der Besteuerungsausnahme angelegte Unterscheidung zwischen privaten und zwingend beruflich veranlassten Übernachtungen auf. 73

bb) Ein gezielter Eingriff in die Berufsfreiheit ist damit indes nicht verbunden. Die Regelungen zielen weder unmittelbar auf die Berufstätigkeit der Beschwerdeführerinnen ab, noch haben sie für Beherbergungsbetreiber objektiv berufsregelnde Tendenz, was einen unmittelbaren Eingriff in das Grundrecht der Berufsfreiheit aus Art. 12 Abs. 1 GG darstellte (vgl. BVerfGE 95, 267 <302>; 97, 228 <253 f.>; 113, 29 <48>; 129, 208 <266 f.>). Anders als etwa bei der Verpackungsteuer (vgl. BVerfGE 98, 106 <117> – Verpackungsteuer) soll hier keine Lenkungswirkung auf die Art der Berufsausübung ausgeübt werden. Vielmehr werden den Beschwerdeführerinnen administrative Lasten für die Steuererhebung auferlegt, obwohl sie wegen der Möglichkeit, die Steuer auf die Übernachtungsgäste abzuwälzen, nicht Steuerträgerinnen sind. 74

In der Auferlegung administrativer Lasten liegt aber eine eingriffsgleiche Belastung. Den Belasteten ist es in der Regel auch gleichgültig, ob sie gezielt oder nur mittelbar belastet werden. Da die Regelungen an ihre berufliche Tätigkeit anknüpfen und für sie unausweichlich sind, beeinträchtigen sie die freie Berufsausübung eingriffsgleich, vergleichbar mit der Verpflichtung der Banken zur Einbehaltung der Kapitalertragsteuer, mit dem Lohnsteuerabzug und der Abführung von Sozialversicherungsbeiträgen durch den Arbeitgeber oder der Einbehaltung der Versicherungssteuer durch ein Versicherungsunternehmen. Die Verfassungsmäßigkeit einer solchen Indienstrafe Privater für öffentliche Aufgaben ist stets an Art. 12 Abs. 1 GG zu messen (vgl. BVerfGE 22, 380 <383>; 30, 292 <312>; 44, 103 <104>; 57, 139 <158>; 68, 155 <170>; 125, 260 <358 f.>). 75

## II.

Die Länder haben die der Besteuerung der Beschwerdeführerinnen zugrundeliegenden Gesetze kompetenzgemäß erlassen (1). Sie hatten für das Hamburgische Kultur- und Tourismustaxengesetz, das Bremische Tourismusabgabengesetz und § 9 Abs. 4 KAG BW, auf dem die Freiburger Übernachtungsteuersatzung fußt, als örtliche (b) Aufwandsteuern (a), die bundesgesetzlich geregelten Steuern nicht gleichartig sind (c), nach Art. 105 Abs. 2a Satz 1 GG die Gesetzgebungskompetenz. Mit deren bloßer Wahrnehmung haben sie auch nicht Grenzen rechts- und bundesstaatlicher Kompetenzausübung verletzt (2). 76

1. Die hier streitige Steuer auf entgeltliche Übernachtungen in Beherbergungsbetrieben ist eine örtliche, bundesgesetzlich geregelten Steuern nicht gleichartige Aufwandsteuer im Sinne des Art. 105 Abs. 2a Satz 1 GG (vgl. dazu BVerfGE 65, 325 <346 ff.>; 114, 316 <334> – Zweitwohnungsteuer; 123, 1 <15>; 135, 126 <142 Rn. 45>; 145, 171 <213 Rn. 118> – Kernbrennstoffsteuer). 77

a) aa) Für den Begriff „Steuer“ knüpft das Grundgesetz an die Definition in § 3 Abs. 1 AO an (vgl. BVerfGE 67, 256 <282>; 93, 319 <346>; 149, 222 <248 f. Rn. 53>). Danach sind Steuern Geldleistungen, die keine Gegenleistung für eine besondere Leistung darstellen und von einem öffentlich-rechtlichen Gemeinwesen zur Erzielung von Einnahmen allen auferlegt werden, bei denen der Tatbestand zutrifft, an den das Gesetz die Leistungspflicht knüpft. Kennzeichnend für eine Steuer ist somit, dass sie – wie die verfahrensgegenständlichen Übernachtungsteuern – ohne individuelle Gegenleistung und unabhängig von einem bestimmten Zweck zur Deckung des allgemeinen Finanzbedarfs eines öffentlichen Gemeinwesens erhoben wird (vgl. BVerfGE 108, 186 <215 f.>; 110, 370 <384>; 124, 235 <243>; 124, 348 <364>; 137, 1 <17 Rn. 41> – Straßenausbaubeiträge; 149, 222 <249 f. Rn. 53>). 78

bb) Die verfahrensgegenständlichen Übernachtungsteuern sind Aufwandsteuern. 79

(1) Der Begriff der Aufwandsteuer wird im Grundgesetz nicht bestimmt, sondern vorausgesetzt (vgl. BVerfGE 65, 325 <345>; 114, 316 <334>). Bei ihm handelt es sich wie bei den anderen in der Finanzverfassung genannten Steuerarten um einen weit zu interpretierenden Typusbegriff, der durch das traditionelle deutsche Steuerrecht mitbestimmt wird (vgl. nur BVerfGE 145, 171 <193 Rn. 66, 212 Rn. 114>). Der Begriff der Aufwandsteuer hat durch die Finanzreform 1969 keine Veränderung erfahren (vgl. BVerfGE 40, 56 <60 f.>; 65, 325 <343, 346 f.>; 123, 1 <15>), sodass auch neue Aufwandsteuern durch den Steuertypus der herkömmlichen kommunalen Aufwandsteuer geprägt werden.

Gegenstand der Aufwandsteuer im Sinne des Art. 105 Abs. 2a Satz 1 GG ist die Verwendung von Einkommen für den persönlichen Lebensbedarf, in der die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit zum Ausdruck kommt (vgl. BVerfGE 65, 325 <347 f.>; 114, 316 <334>; 145, 171 <213 Rn. 118>; siehe auch BVerfGE 143, 301 <303 Rn. 13>; BFHE 229, 572 <574 f. Rn. 14>). Das Merkmal der Einkommensverwendung umfasst die Verwendung jeglicher finanzieller Mittel. Es dient in erster Linie zur Abgrenzung der Aufwandsteuer von den Steuern, die an die Entstehung von Einkommen anknüpfen (vgl. BVerfGE 65, 325 <347>; 145, 171 <212 f. Rn. 116, 118>).

Als Aufwand gilt ein äußerlich erkennbarer Zustand, für den finanzielle Mittel verwendet werden und der typischerweise Ausdruck und Indikator wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit ist, ohne dass es darauf ankäme, von wem und mit welchen Mitteln dieser Konsum finanziert wird und welchen Zwecken er des Näheren dient (vgl. BVerfGE 65, 325 <347>; 114, 316 <334>). Angesichts der Vielfalt der wirtschaftlichen Vorgänge und rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten wäre die Erhebung einer Steuer, die nicht an die Entstehung des Einkommens, sondern an dessen Verwendung anknüpft, nicht praktikabel, wenn in jedem Fall die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen (vgl. BVerfGE 65, 325 <347 f.>; 114, 316 <334>) oder der dem Aufwand zugrundeliegende Grund festgestellt werden müsste. Die Vereinfachung sichert gerade bei den Bagatellsteuern, dass der Aufwand der Steuererhebung nicht außer Verhältnis zum Steuerertrag gerät, zumal bei solchen, die wie die Übernachtungsteuer indirekt erhoben werden. Der Verzicht auf die Ermittlung individueller Absichten dient der Praktikabilität der Steuererhebung (vgl. BVerfGE 17, 44 <52> mit Verweis auf BVerfGE 65, 325 <347 f.>; 114, 316 <334>). Für die Annahme einer Einkommensverwendung „für den persönlichen Lebensbedarf“ reicht es dementsprechend aus, dass der Steuerträger den Aufwand selbst betreibt. Das gilt auch dann, wenn die Verwendung von Einkommen beruflich veranlasst ist und insoweit nach Maßgabe des Einkommensteuerrechts Werbungskosten bei der Einkünfteermittlung abziehbar sind (vgl. BVerfGE 114, 316 <334>; dazu auch BVerfGE 17, 44 <48>).

Maßgeblich ist auch insoweit allein der isolierte Vorgang des Konsums als Ausdruck und Indikator wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit (vgl. BVerfGE 65, 325 <357>; 114, 316 <334>; a.A. BVerfGE 143, 301 <304 ff. Rn. 16 ff.> für ausschließlich beruflich bedingten Aufwand; unten Rn. 141). Dem Steuergesetzgeber bleibt es indessen unbenommen, von einer Besteuerung beruflich veranlassten Konsums unter Beachtung des Gleichheitssatzes abzusehen (vgl. BVerfGE 65, 325 <357>). Ihm steht bei der Auswahl der Aufwendungen, die er einer Steuer unterwerfen möchte, ein weitreichender, nur der Willkürgrenze unterliegender Entscheidungsspielraum zu (vgl. BVerfGE 120, 1 <30 f.>; 137, 350 <369 f. Rn. 51> – Luftverkehrsteuer).

(2) Bei der Hamburgischen Kultur- und Tourismussteuer, der Bremischen Tourismusabgabe und der Freiburger Übernachtungsteuer handelt es sich demnach um Aufwandsteuern.

Der Umstand, dass die Übernachtungsteuer die Betreiber von Beherbergungsbetrieben als Steuerschuldner in Anspruch nimmt, führt nicht dazu, dass diese als Unternehmensteuer einzuordnen wäre, die dem Regelungsbereich von Art. 105 Abs. 2a Satz 1 GG von vornherein nicht zugeordnet werden könnte (vgl. BVerfGE 145, 171 <212 f. Rn. 116> zur Verbrauchsteuer). Denn die Übernachtungsteuer greift nicht auf einen typisierend vermuteten Gewinn von Beherbergungsbetrieben zu. Steuergegenstand ist vielmehr der Aufwand des Beherbergungsgastes für die Möglichkeit einer entgeltlichen Übernachtung in einem Beherbergungsbetrieb. Die von den Betreibern erhobene Steuer soll daher als indirekte Steuer den von den Übernachtungsgästen betriebenen Aufwand für die entgeltliche Übernachtung treffen. Sie ist damit auf Abwälzung auf die Konsumenten angelegt (vgl. BVerfGE 123, 1 <16 f.>; 145, 171 <215 ff. Rn. 122 ff.>).

Mit diesem Steuergegenstand unterfällt die Übernachtungsteuer der Aufwandbesteuerung nach Art. 105 Abs. 2a Satz 1 GG. Der äußere Vorgang einer entgeltlichen Übernachtung in einem Beherbergungsbetrieb lässt darauf schließen, dass finanzielle Mittel für ein persönliches Lebensbedürfnis verwendet werden, was eine wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Übernachtungsgastes indiziert. Auch bei primär beruflich veranlassten Übernachtungen spiegelt die Höhe der Übernachtungsaufwendungen die Leistungsfähigkeit des Aufwendenden nach außen wider, unabhängig davon, wer die Ausgabe im Innenverhältnis in welcher Höhe trägt oder ob die Übernachtungen die finanziellen Möglichkeiten des Beherbergungsgastes übersteigen (oben Rn. 82). Anders als etwa beim Halten einer Zweitwohnung als reine Kapitalanlage (vgl. dazu BVerfG, Beschluss der 1. Kammer des Ersten Senats vom 29. Juni 1995 - 1 BvR 1800/94 u.a. -) erfolgt jede Übernachtung in einem Beherbergungsbetrieb für den persönlichen Lebensbedarf und ist damit aufwandsteuerbar (vgl. auch BVerfGE 114, 316 <334>). 86

Auch bei primär beruflich veranlassten Übernachtungen spiegelt die Höhe der Übernachtungsaufwendungen die Leistungsfähigkeit des Aufwendenden nach außen wider, unabhängig davon, wer die Ausgabe im Innenverhältnis in welcher Höhe trägt oder ob die Übernachtungen die finanziellen Möglichkeiten des Beherbergungsgastes übersteigen (oben Rn. 82). Für die Annahme, es werde Einkommen „für den persönlichen Lebensbedarf“ verwendet, reicht es aus, dass der Steuerträger (Übernachtungsgast) dort selbst übernachtet (vgl. auch BVerfGE 114, 316 <334>). 87

cc) Dieser Einordnung als Aufwandsteuern steht nicht entgegen, dass die Normgeber im vorliegenden Fall mit § 1 Abs. 1 Satz 4 HmbKTTG, § 1 Abs. 4 Satz 1 BremTourAbgG und § 2 Abs. 4 Satz 1 ÜStS die für eine berufliche oder betriebliche Tätigkeit des Übernachtungsgastes zwingend erforderlichen Übernachtungen von der Besteuerung ausgenommen haben, obwohl es sich auch insoweit um steuerbaren Aufwand handelt. Ob diese Besteuerungsausnahmen mit dem Gleichheitssatz vereinbar sind, ist eine grundrechtliche Frage, zu der die Kompetenznormen des Grundgesetzes grundsätzlich keine Aussage enthalten (vgl. BVerfGE 123, 1 <17>; 135, 126 <142 Rn. 46>; 145, 171 <217 Rn. 127>). Ob sich der Normgeber mit dem Erlass einer Aufwandsteuerregelung im Rahmen der Kompetenzgrundlage aus Art. 105 Abs. 2a Satz 1 GG hält, hängt allein vom Charakter der geschaffenen Steuer ab. Der Gesetzgeber verliert die Kompetenz zum Erlass einer Aufwandsteuer nicht dadurch, dass sich einzelne Regelungselemente – wie etwa Ausnahme- oder Ermäßigungstatbestände – wegen eines Verstoßes gegen Grundrechte als verfassungswidrig erweisen (vgl. BVerfGE 123, 1 <17>; 135, 126 <142 Rn. 46>). Von Einfluss auf die kompetenzielle Einordnung einer Steuer sind nur Ausgestaltungen, die ihren Typus prägen (vgl. BVerfGE 123, 1 <17>; 135, 126 <142 Rn. 46>). 88

Typusprägend ist bei der Aufwandsteuer die Verwendung finanzieller Mittel für einen persönlichen Lebensbedarf als äußerer Vorgang oder Zustand, der wirtschaftliche Leistungsfähigkeit indiziert, nicht jedoch der Zweck dieses privaten Konsums (oben Rn. 82). Bei beruflich bedingten entgeltlichen Übernachtungen in einem Beherbergungsbetrieb handelt es sich nach außen um denselben nach Art. 105 Abs. 2a Satz 1 GG steuerbaren Aufwand wie bei privaten Übernachtungen. Daher verlieren die Übernachtungsteuern durch eine an der (beruflichen) Zwecksetzung der Übernachtung orientierte Ausnahme von der Besteuerung nicht ihren typischen Charakter als Aufwandsteuern im Sinne des Art. 105 Abs. 2a Satz 1 GG. 89

b) Die Steuern erstrecken sich lediglich auf entgeltliche Übernachtungen in im Gebiet des jeweiligen Landes beziehungsweise der jeweiligen Gemeinde belegenen Beherbergungsbetrieben. Damit genügen sie dem Kriterium der Örtlichkeit in Art. 105 Abs. 2a Satz 1 GG. 90

c) Die hier streitigen Steuern auf entgeltliche Übernachtungen in Beherbergungsbetrieben sind nicht im Sinne von Art. 105 Abs. 2a Satz 1 GG bundesgesetzlich geregelten Steuern wie der Umsatzsteuer oder einer anderen bundesrechtlich geregelten Steuer gleichartig. 91

Nach Art. 105 Abs. 2a Satz 1 GG darf eine örtliche Aufwandsteuer nicht mit bundesgesetzlich geregelten Steuern gleichartig sein. Dieses Gleichartigkeitsverbot schränkt die Befugnis der Länder zur ausschließlichen Gesetzgebung über die örtlichen Verbrauch- und Aufwandsteuern ein (vgl. BVerfGE 92

40, 56 <61>). Sein Umfang und seine Voraussetzungen sind bisher ausdrücklich offengeblieben (vgl. BVerfGE 40, 52 <55>; 40, 56 <64>; 42, 38 <41>; 69, 174 <183>; vgl. auch BVerfGE 145, 171 <202 Rn. 89>).

Für die nicht herkömmlichen örtlichen Steuern verlangt Art.105 Abs. 2a Satz 1 GG zunächst im Einklang mit der überkommenen Begrifflichkeit, dass der steuerbegründende Tatbestand nicht denselben Belastungsgrund erfasst wie eine Bundessteuer, sich also in Gegenstand, Bemessungsgrundlage, Erhebungstechnik und wirtschaftlicher Auswirkung von der Bundessteuer unterscheidet (vgl. BVerfGE 65, 325 <351>; 98, 106 <125>). Im Kontext des Art. 105 Abs. 2a GG kommt dem Gleichartigkeitsverbot aber eine auf die Besonderheiten dieser Norm zugeschnittene eigenständige Bedeutung zu (vgl. BVerfGE 40, 52 <55>; 40, 56 <56 Leitsatz 2, 63 f.>; 65, 325 <350>). Die zur Zeit des Einundzwanzigsten Gesetzes zur Änderung des Grundgesetzes vom 12. Mai 1969 (BGBl I S. 359 – Finanzreformgesetz –) herkömmlichen Verbrauch- und Aufwandsteuern bezieht er allerdings aus historischen Gründen von vornherein nicht ein, selbst wenn sie dieselbe Quelle wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit ausschöpfen wie Bundessteuern (vgl. BVerfGE 40, 52 <55>; 40, 56 <63 f.>; 42, 38 <41>, 44, 216 <226>; 69, 174 <183>).

Zwar steht der Begriff der Gleichartigkeit in der Tradition des deutschen Steuerrechts (aa). Er hat im Kontext des Art. 105 Abs. 2a Satz 1 GG aber eine eigenständige Bedeutung (bb). Auch Systematik (cc) und Zielsetzung (dd) sprechen dafür, ihn im Sinne der Eigenständigkeit des Steuererfindungsrechts der Länder und Kommunen auszulegen. Demnach schöpft die Übernachtungsteuer zwar mit den Aufwendungen für Übernachtungen aus derselben Quelle wie die allgemeine Umsatzsteuer, nämlich der Ausgabe für eine Übernachtung, weist aber im Übrigen völlig unterschiedliche Merkmale auf. Im Ergebnis kommt es auf eine Gesamtbetrachtung der Übernachtungsteuer einerseits, eventuell gleichartiger Bundessteuern andererseits an (ee).

aa) Der Begriff der Gleichartigkeit von Steuern wird vom Grundgesetz erstmalig und nur in Art. 105 Abs. 2a Satz 1 GG verwandt (vgl. schon BVerfGE 40, 56 <61>). Nach dem Wortlaut geht es bei der „Gleichartigkeit“ nicht bloß darum, „gleiche“ Steuern, sondern weitergehend schon der Art nach Gleiches auszuscheiden, wobei sich die „Art“ ausweislich des Wortlautes der Kompetenznorm auf „bundesgesetzlich geregelte Steuern“, das heißt insbesondere auf bestehende Aufwand- und Verbrauchsteuern auf Bundesebene bezieht.

bb) Gleichwohl ist das Gleichartigkeitsverbot ein traditioneller Rechtsbegriff des deutschen Steuerrechts, der schon unter der Geltung der Weimarer Reichsverfassung eindeutig verfassungsrechtlichen Bezug hatte (vgl. BVerfGE 7, 244 <259>; 40, 56 <62 ff.>). Es wird vom Bundesverfassungsgericht im Zusammenhang mit der Frage herangezogen, wann und in welchem Umfang der Bund im Bereich der konkurrierenden Gesetzgebung auf dem Gebiet des Steuerrechts (Art. 105 Abs. 2 GG) die Länder von der Befugnis zur Gesetzgebung ausgeschlossen hat, indem er von seinem Gesetzgebungsrecht Gebrauch gemacht hat (Art. 72 Abs. 1 GG; dazu vgl. BVerfGE 40, 56 <62>).

Die Geschichte der Einführung des Art. 105 Abs. 2a GG spricht dafür, durch das Gleichartigkeitsverbot das eigenständige Steuererfindungsrecht der Länder oder Kommunen auch für die Zukunft nicht übermäßig durch die vorhandenen Bundessteuern, insbesondere die Umsatzsteuer, zu beschränken.

In der ursprünglichen Fassung des Grundgesetzes war die ausschließliche Gesetzgebungsbefugnis der Länder für Verbrauch- und Verkehrsteuern mit örtlich bedingtem Wirkungskreis in Art. 105 Abs. 2 Nr. 1 GG geregelt. Demnach hatte der Bund die konkurrierende Gesetzgebungskompetenz über die Verbrauch- und Verkehrsteuern mit Ausnahme der Steuern mit örtlich bedingtem Wirkungskreis, wenn er die Steuern ganz oder zum Teil zur Deckung der Bundesausgaben in Anspruch nahm oder die Voraussetzungen des Art. 72 Abs. 2 GG vorlagen. Ein Verbot der Gleichartigkeit dieser in die ausschließliche Landeskompetenz fallenden Steuern mit örtlich bedingtem Wirkungskreis war in Art. 105 Abs. 2 Nr. 1 GG nicht enthalten. Eine Landes- oder Gemeindesteuer konnte somit damals mit einer Bundessteuer gleichartig im Sinne des traditionellen Steuerrechts sein, solange ihr Wirkungskreis nur örtlich bedingt war.

Mit Wirkung zum 1. Januar 1970 wurde mit dem Einundzwanzigsten Gesetz zur Änderung des Grundgesetzes (Finanzreformgesetz) vom 12. Mai 1969 (BGBl I S. 359) die ausschließliche Gesetzgebungskompetenz der Länder für die „örtlichen Verbrauch- und Aufwandsteuern“ eigenständig

in dem – bis heute insoweit unveränderten – Art. 105 Abs. 2a GG (heute: Art. 105 Abs. 2a Satz 1 GG) verankert. Dabei wurde die Gesetzgebungsbefugnis der Länder ausdrücklich unter den Vorbehalt gestellt, dass die von ihnen geregelten Steuern nicht bundesgesetzlich geregelten Steuern gleichartig sein dürfen. Das Gleichartigkeitsverbot ist danach als selbständig neben das Element der Örtlichkeit tretende Voraussetzung für die Steuerschöpfung durch die Länder zu begreifen (vgl. BVerfGE 40, 56 <61>; 65, 325 <350>).

Die Formulierung des heutigen Art. 105 Abs. 2a Satz 1 GG ist ein Produkt des 100 Vermittlungsausschusses, das auf einen Vorschlag des Bundesrats zurückgeht (vgl. BTDrucks 5/3896, S. 4). Dadurch sollte klargestellt werden, dass für die Gemeinden auch weiterhin ein Steuererfindungsrecht nach Maßgabe der Landesgesetzgebung bestehe, die Länder aber keine einer bundesgesetzlich geregelten Steuer gleichartige Steuer einführen dürften, was insbesondere für eine Gemeindeumsatzsteuer gelte (vgl. zu den Beratungen des Vermittlungsausschusses Abgeordneter Dr. Reischl (SPD), Bundestag, StenBer. V/222. Sitzung, S. 12058 B/C; Senator Dr. Heinsen (SPD), Bundesrat, StenBer. 338. Sitzung, S. 109 B/C).

Es war die im Gesetzgebungsverfahren wiederholt deutlich zutage getretene Absicht des 101 Gesetzgebers, mit der Einfügung des Art. 105 Abs. 2a GG, insbesondere auch mit der darin enthaltenen Beschränkung der Gesetzgebungskompetenz der Länder durch das Gleichartigkeitsverbot, die Befugnis der Länder zur Regelung der herkömmlichen, bei Inkrafttreten des Finanzreformgesetzes am 1. Januar 1970 bestehenden örtlichen Verbrauch- und Aufwandsteuern nicht anzutasten (Bundestag, StenBer. V/204. Sitzung, S. 11060 A; V/222. Sitzung, S. 12058 B/C). Danach ist davon auszugehen, dass der Verfassungsgeber dem Begriff der Gleichartigkeit in Art. 105 Abs. 2a GG einen eigenständigen Inhalt gegeben hat, der von dem Inhalt des Begriffes abweicht, den das Bundesverfassungsgericht zur Abgrenzung der Zuständigkeiten im Bereich der konkurrierenden Gesetzgebung verwendet (vgl. BVerfGE 40, 56 <64>).

cc) Das Gleichartigkeitsverbot im Kontext des Art. 105 Abs. 2a Satz 1 GG ist auch aus 102 systematischen Gründen anders zu verstehen als das ungeschriebene Gleichartigkeitsverbot bei Art. 105 Abs. 2 in Verbindung mit Art. 72 Abs. 1 GG, weil sonst für Art. 105 Abs. 2a Satz 1 GG kein eigenständiger Anwendungsbereich verbliebe und die ausschließliche Gesetzgebungsbefugnis der Länder leerliefe (vgl. BVerfGE 40, 56 <63 f.>; 65, 325 <350 f.>). Dies widerspräche jedoch der ausdrücklichen Intention des verfassungsändernden Gesetzgebers (vgl. Bundestag, StenBer. V/222. Sitzung, S. 12058 B/C; BTDrucks 5/2861, S. 95; BTDrucks 5/3826, S. 5), der das Steuererfindungsrecht der Länder durch das Finanzreformgesetz nicht beeinträchtigen, das heißt es auch jenseits der vom Bundesverfassungsgericht gebilligten herkömmlichen Verbrauch- und Aufwandsteuern (vgl. BVerfGE 40, 56 <64>; 69, 174 <183>) für die Zukunft erhalten wollte (vgl. oben Rn. 100 f.).

Hinzu kommt, dass Art. 105 Abs. 2a Satz 1 GG im systematischen Zusammenhang mit Art. 105 Abs. 103 2, mit Art. 106 Abs. 6 und seit der Einführung der Schuldenbremse auch mit Art. 109 Abs. 3 GG zu betrachten ist (so auch die Stellungnahme der Bundesrechtsanwaltskammer). Anders als bei den Gemeinschaftssteuern nach Art. 106 Abs. 3 GG, für die die Kompetenzregelung des Art. 105 Abs. 2 GG gilt, weist das Grundgesetz mit Art. 106 Abs. 6 Satz 1 GG das Aufkommen der örtlichen Verbrauch- und Aufwandsteuern allein den Gemeinden und Gemeindeverbänden zu. In der Finanzverfassung ist das der einzige steuerliche Bereich, in dem sich die Gemeinden nach Maßgabe des Landesrechts eigenständig Einnahmen verschaffen können. Auch deshalb ist die Gleichartigkeitsschranke der Landesgesetzgebungskompetenz in Art. 105 Abs. 2a Satz 1 GG signifikant enger zu verstehen als das ungeschriebene Gleichartigkeitskriterium bei Art. 105 Abs. 2 in Verbindung mit Art. 72 Abs. 1 GG. Denn die dort strengere Sperrwirkung bundesgesetzlicher Steuergesetze für gleichartige Steuergesetze der Länder ist vor dem Hintergrund zu sehen, dass der Steuerertrag daraus dem Bund ganz oder jedenfalls teilweise zusteht, während die örtlichen Verbrauch- und Aufwandsteuern allein bei den Kommunen bleiben, also Kompetenz zur Steuererhebung und Nutznießung des Steuerertrags bei einem Hoheitsträger zusammenfallen.

dd) Ein Steuererfindungsrecht der Länder oder Kommunen, welches unabhängig von der 104 bundesrechtlichen Umsatzsteuer an Aufwand für und Verbrauch von spezifischen lokalen Gütern anknüpft, entspricht auch dem Zweck des Art. 105 Abs. 2a Satz 1 GG. Den Ausgangspunkt bildet der Charakter von Art. 105 Abs. 2a Satz 1 GG als Kompetenzabgrenzungsregelung (vgl. BVerfGE 123, 1

<17 f.>; 145, 171 <191>). Bezugspunkte der Gleichartigkeit sind auf der einen Seite die „örtlichen Verbrauch- und Aufwandsteuern“, für die die Länder nach dem Kern der Regelung die Befugnis zur Gesetzgebung haben sollen, und auf der anderen Seite die „bundesgesetzlich geregelten Steuern“. Art. 105 Abs. 2a Satz 1 GG muss ein sinnvoller Anwendungsbereich verbleiben, der über das hinausgeht, was Art. 105 Abs. 2 in Verbindung mit Art. 72 Abs. 1 GG den Ländern an Kompetenz zur Steuergesetzgebung einräumt. Sonst hätte die ausschließliche Gesetzgebungsbefugnis der Länder über die örtlichen Verbrauch- und Aufwandsteuern keinen eigenständigen Anwendungsbereich.

Für diese Eigenständigkeit spricht auch die Bedeutung der kommunalen Finanzautonomie (Art. 28 Abs. 2 GG). Ihrer Verwirklichung dient die Kompetenzgrundlage des Art. 105 Abs. 2a Satz 1 GG. Den Kommunen ist neben der zum Zeitpunkt des Inkrafttretens des Finanzreformgesetzes am 1. Januar 1970 existierenden Umsatzsteuer ein eigenständiges Besteuerungsrecht zu belassen. Deswegen sind an die Gleichartigkeit im Sinne des Art. 105 Abs. 2a Satz 1 GG keine überspannten Anforderungen zu stellen, wo es nicht um eine allgemeine Gemeindeumsatzsteuer geht, sondern um die Anknüpfung an den lokalen Konsum einzelner Güter und Dienstleistungen. Die Gegen Ausnahme für gleichartige Bundessteuern dient demgegenüber dem Schutz vom Bundesgesetzgeber bereits eingeführter Steuern für bestimmte Gegenstände, nicht aber einer weitreichenden Sperrwirkung für lokale Aufwand- und Verbrauchsteuern, die Art. 105 Abs. 2a Satz 1 GG weitgehend leerlaufen ließe.

ee) Die Hamburgische Kultur- und Tourismussteuer, die Bremische Tourismusabgabe und die Freiburger Übernachtungsteuer (§ 1 Abs. 1 Satz 1 HmbKTTG, § 1 Abs. 1 i.V.m. § 1 Abs. 2 Satz 1 BremTourAbgG und § 1 i.V.m. § 2 Abs. 1 ÜStS) sind mit der Bundesumsatzsteuer oder einer anderen bundesgesetzlich geregelten Steuer nicht gleichartig im Sinne des Art. 105 Abs. 2a Satz 1 GG. Bei ihnen handelt es sich weder um flächenartige Umsatzsteuern auf Landes- oder Kommunalebene noch ist der Aufwand einer entgeltlichen Übernachtung in einem Beherbergungsbetrieb bisher durch eine spezielle Steuer des Bundes belegt. Demnach besteht keine Sperrwirkung für die Gesetzgebungsbefugnis der Länder.

(1) Die Übernachtungsteuer knüpft in den verfahrensgegenständlichen Normen zwar mit dem Aufwand für entgeltliche Übernachtungen an dieselbe Quelle steuerlicher Leistungsfähigkeit an wie die allgemeine Umsatzsteuer, nämlich die Einkommensverwendung für eine entgeltliche Übernachtung. Der Beherbergungsbetreiber als Steuerschuldner muss zum Zwecke der Steuererhebung im Fall der Übernachtungsteuer wie im Fall der Umsatzsteuer Steueranmeldungen abgeben. Auch in ihrer wirtschaftlichen Auswirkung sind die Steuern deshalb vergleichbar, weil die Übernachtungsteuer auf Abwälzbarkeit angelegt ist.

Im Übrigen weisen die Übernachtungsteuer in den verfahrensgegenständlichen Normen und die Umsatzsteuer aber unterschiedliche Merkmale auf. Der Steuergegenstand der Übernachtungsteuer ist beschränkt auf den Aufwand für die entgeltliche Übernachtung in einem Beherbergungsbetrieb. Demgegenüber hat die Umsatzsteuer einen weitergehenden Anwendungsbereich (§ 1 UStG), wobei nur bestimmte Umsätze steuerfrei (§ 4 UStG) sind.

Der Übernachtungsteuer kommt mit einem Steuersatz von maximal fünf Prozent des Aufwands gegenüber dem ermäßigten Steuersatz für die kurzfristige Vermietung von Wohn- und Schlafräumen in Höhe von sieben Prozent (§ 12 Abs. 2 Nr. 11 UStG) zudem Bagatelldarstellung zu. Dazu kommt, dass die Übernachtungsteuer nur einphasig ausgestaltet ist und – anders als die Umsatzsteuer – keinen Vorsteuerabzug (§ 15 UStG) kennt. Ferner enthält die Übernachtungsteuer keine Sonderregelung für Kleinunternehmer wie die Umsatzsteuer (§ 19 UStG). Schließlich wird bei der Übernachtungsteuer auch nicht wie bei der Umsatzsteuer zwischen Voranmeldungen und den eigentlichen Steuererklärungen (§ 18 Abs. 1 und 3 UStG) unterschieden. Damit ist sie in ihrem Charakter nicht der Umsatzsteuer „gleichartig“.

(2) Die Hamburgische Kultur- und Tourismussteuer, die Bremische Tourismusabgabe und die Freiburger Übernachtungsteuer sind als Aufwandsteuern der unionsrechtlich durch die Mehrwertsteuersystemrichtlinie harmonisierten Umsatzsteuer auch nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union nicht gleichartig. Nach seiner Rechtsprechung zur binnenmarktrelevanten Mehrwertsteuer besteht gemäß Art. 401 MwStSystRL ein Charakteridentitätsverbot (vgl. EuGH, Urteil vom 24. Oktober 2013, Metropal Spielstätten, C-440/12, ECLI:EU:C:2013:687, Rn. 28 ff.), das der Mehrwertsteuer ähnliche Steuern der Mitgliedstaaten ausschließt, nicht aber lokale Aufwandsteuern wie die Übernachtungsteuer.

Die Umsatz- oder Mehrwertsteuer hat insbesondere vier Charaktermerkmale, wenngleich sich der 111  
Gerichtshof vorbehält, mitgliedstaatliche Abgaben auch ohne die Erfüllung sämtlicher Merkmale für  
unionsrechtswidrig zu erachten, wenn sie das Funktionieren des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems  
beeinträchtigen. Dies sind die allgemeine Geltung für alle sich auf Gegenstände und Dienstleistungen  
beziehenden Geschäfte, die proportionale Erhebung zum Preis dieser Gegenstände und  
Dienstleistungen, die Erhebung auf jeder Erzeugungs- und Vertriebsstufe und der Vorsteuerabzug (vgl.  
EuGH, Urteil vom 7. August 2018, Viking Motors u.a., C-475/17, ECLI:EU:C:2018:636, Rn. 36 ff.  
m.w.N.).

Die hier angegriffenen Übernachtungsteuern werden zwar im Wesentlichen proportional zum 112  
Nettoübernachtungsentgelt erhoben. Sie unterscheiden sich von der Mehrwertsteuer im  
unionsrechtlichen Sinne aber in weiteren Merkmalen, insbesondere im Fehlen einer allgemeinen  
Geltung für alle sich auf Gegenstände und Dienstleistungen beziehenden Geschäfte, der mangelnden  
Erhebung auf jeder Erzeugungs- und Vertriebsstufe und dem nicht vorhandenen Vorsteuerabzug.

(3) Die Übernachtungsteuer ist auch sonst mit keiner anderen Steuer des Bundes gleichartig im Sinne 113  
von Art. 105 Abs. 2a Satz 1 GG. Denn die Gleichartigkeit setzt auch am Besteuerungsgegenstand an  
und schließt aus, dass derselbe Gegenstand sowohl mit einer Bundes- als auch mit einer Landes- oder  
Kommunalaufwandsteuer belegt werden kann; es sei denn, es handelt sich um eine herkömmliche  
Aufwandsteuer. Die Übernachtungsteuer ist nicht gleichartig mit einer Bundessteuer, weil sie weder –  
wie die Umsatzsteuer – auf alle Aufwendungen gleichermaßen, sondern nur auf Übernachtungen in  
Beherbergungsbetrieben erhoben wird, noch aus einer speziellen Steuerquelle schöpft, die der Bund  
bereits einer besonderen Besteuerung unterzogen hat – wie zum Beispiel die Kraftfahrzeugsteuer  
(Art. 106 Abs. 1 Nr. 3 GG in Verbindung mit § 1 Kraftfahrzeugsteuergesetz – KraftStG; zur sog.  
Einwohnersteuer als Aufwandsteuer nach früherem Recht vgl. BVerfGE 16, 64 <74>) oder die  
Sektsteuer (Art. 106 Abs. 1 Nr. 2 GG in Verbindung mit § 1 Abs. 1 Satz 2 Schaumwein- und  
Zwischenerzeugnissteuergesetz – SchaumwZwStG; vgl. dazu BVerfGE 27, 375 <383>).

2. Die Wahrnehmung der Steuergesetzgebungskompetenz des Art. 105 Abs. 2a Satz 1 GG verletzt im 114  
konkreten Fall nicht die Grenzen rechts- und bundesstaatlicher Kompetenzausübung. Das gilt für den  
Grundsatz der Widerspruchsfreiheit der Rechtsordnung (a) wie für den Grundsatz der Bundestreue (b).

a) Die Hamburgische Kultur- und Tourismustaxe, die Bremische Tourismusabgabe und die Freiburger 115  
Übernachtungsteuer verstoßen nicht gegen den in der Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts  
zur Kasseler Verpackungsteuer (BVerfGE 98, 106 <117 ff.>) aufgestellten Grundsatz der  
Widerspruchsfreiheit der Rechtsordnung. Sie haben keine Lenkungswirkung und greifen daher von  
vornherein nicht in die Sachgesetzgebungskompetenz des Bundesgesetzgebers ein (vgl. BVerfGE 98,  
106 <117 ff.>). Ein Lenkungszweck folgt insbesondere auch nicht aus der Bezeichnung der Steuer als  
Kultur- und Tourismustaxe in Hamburg oder als Tourismusabgabe in Bremen (vgl. dazu BVerwGE 143,  
301 <302 Rn. 12>). Sie ändert nichts daran, dass die Erhebung nicht von einer konkreten  
Gegenleistung abhängt. Die Abgaben dienen schon von ihrer geringen Höhe her der allgemeinen  
Finanzierung der jeweiligen Kommunen und nicht etwa dem Zweck, die Inanspruchnahme von  
Beherbergungsleistungen zu vermindern (vgl. dagegen für die Zweitwohnungsteuer BVerfGE 135, 126  
<142 f. Rn. 48, 151 f. Rn. 78 ff.> m.w.N.). Vielmehr verfolgen die Übernachtungsteuern hier über die  
Einkommenserzielung hinaus keine bestimmten Sach- oder Lenkungszwecke, die zu konfligierenden  
Verhaltenserwartungen an die Steuerleistenden führen könnten.

b) Die angegriffenen Regelungen verstoßen nicht gegen den Grundsatz der Bundestreue. Ein Verstoß 116  
liegt nicht schon darin, dass der Bund oder ein Land von einer ihm durch das Grundgesetz  
zugewiesenen Kompetenz Gebrauch macht. Ein Landesgesetz kann wegen Verstoßes gegen den  
Grundsatz der Bundestreue daher nur verworfen werden, wenn der Landesgesetzgeber seine  
Rechtsetzungskompetenz missbraucht (vgl. BVerfG, Beschluss des Zweiten Senats vom 7. Dezember  
2021 - 2 BvL 2/15 -, Rn. 73 m.w.N.). Hier haben die Länder aber nur von ihrer  
Gesetzgebungskompetenz für die Aufwandsteuer nach Art. 105 Abs. 2a Satz 1 GG Gebrauch gemacht.  
Darin liegt nicht deswegen ein Missbrauch, weil der Bundesgesetzgeber zuvor in Wahrnehmung seiner  
Gesetzgebungskompetenz gemäß Art. 106 Abs. 2 Nr. 3 GG (vgl. BVerfGE 7, 244 <260>; Drüen, in:  
Bonner Kommentar, Art. 106 Rn. 219 (Sept. 2021)) den Umsatzsteuersatz für Hotelübernachtungen in  
§ 12 Abs. 2 Nr. 11 UStG auf sieben Prozent herabgesetzt hat. Die ausdrückliche Entscheidung des  
Grundgesetzes für eine eigenständige Steuerkompetenz der Länder für örtliche Aufwandsteuern in

Art. 105 Abs. 2a Satz 1 GG wird durch den akzessorischen Grundsatz der Bundestreue nicht konterkariert (vgl. BVerfG, Beschluss des Zweiten Senats vom 7. Dezember 2021 - 2 BvL 2/15 -, Rn. 72). Für einen Missbrauch etwa durch eine erdrosselnde Wirkung der Übernachtungsteuer ist nichts ersichtlich. Der kumulierte Steuersatz von Umsatz- und Übernachtungsteuer bleibt deutlich hinter dem vollen Umsatzsteuersatz vor der Reform zurück und konterkariert damit den Förderungszweck des Bundesgesetzes nicht in erheblichem Umfang. Eine spürbare Minderung der Ertragsquelle Umsatzsteuer durch eine abschreckende Wirkung der Übernachtungsteuer ist demnach ebenfalls nicht zu besorgen.

### III.

Die Übernachtungsteuer ist auch materiell verfassungsgemäß. Die Besteuerung beruht in Hamburg 117 und Bremen auf einer landesgesetzlichen Grundlage (§ 1 HmbKTTG, § 1 BremTourAbgG), in Freiburg auf einer Satzung (§ 1 i.V.m. § 2 ÜStS), die selbst auf landesgesetzlicher Grundlage steht (§ 9 Abs. 4 KAG BW).

Die Eingriffe in das Recht auf Freiheitsentfaltung im persönlichen Bereich der Beschwerdeführerinnen 118 als Steuerschuldnerinnen aus Art. 2 Abs. 1 GG sind ebenso gerechtfertigt (1) wie die mit der Steuererhebung verbundenen Pflichten im Besteuerungsverfahren, welche die Beschwerdeführerinnen in ihrer Freiheit auf Berufsausübung aus Art. 12 Abs. 1 GG betreffen (2; oben I 2, Rn. 69 ff.). Ihre Bestimmung zu Steuerschuldnerinnen ist wegen der Abwälzbarkeit auf die Übernachtungsgäste ebensowenig gleichheitswidrig (Art. 3 Abs. 1 GG) wie die Ausnahmen von der Besteuerung sowie die Erhebungsregeln, die kein verfassungsrechtlich unzulässiges Erhebungs- und Vollzugsdefizit aufweisen.

1. Die allgemeine Handlungsfreiheit findet gemäß Art. 2 Abs. 1 GG ihre Schranken unter anderem in 119 der verfassungsmäßigen Ordnung, worunter alle Rechtsnormen zu verstehen sind, die formell und materiell mit der Verfassung übereinstimmen (vgl. BVerfGE 6, 32 <38>; stRspr). Nur ein Gesetz, das selbst verfassungsgemäß ist, kann eine Einschränkung der Handlungsfreiheit durch den grundrechtsgebundenen Staat rechtfertigen (vgl. auch BVerfGE 128, 226 <245>). Die gesetzlichen Grundlagen der Übernachtungsteuern sind verfassungsgemäß.

Entgegen der Rüge der Beschwerdeführerinnen wahrt die Ausgestaltung der angegriffenen 120 Übernachtungsteuerregelungen insbesondere die Anforderungen des allgemeinen Gleichheitssatzes (Art. 3 Abs. 1 GG). Das gilt für die Bestimmung der Beherbergungsbetriebe, einschließlich der Beschwerdeführerinnen, als Steuerschuldner (a) wie auch für die – in der Sache ebenfalls gerügte – Ausnahme für zwingend beruflich veranlasste Übernachtungen in Beherbergungsbetrieben (b) und das geltend gemachte strukturelle Erhebungs- und Vollzugsdefizit (c). Schließlich erscheinen die gesetzlichen Belastungen der Beschwerdeführerinnen insgesamt als verhältnismäßig (d).

a) Die mittelbar angegriffenen Übernachtungsteuerregelungen, die am allgemeinen 121 Gleichheitsgrundrecht (Art. 3 Abs. 1 GG) zu messen sind (aa), verletzen den Grundsatz der gerechten Lastenverteilung nicht, weil sie die Beschwerdeführerinnen jeweils zu Steuerschuldnerinnen bestimmen (bb).

aa) Art. 3 Abs. 1 GG gebietet, alle Menschen vor dem Gesetz gleich zu behandeln. Das hieraus 122 folgende Gebot, wesentlich Gleiches gleich und wesentlich Ungleiches ungleich zu behandeln, gilt für ungleiche Belastungen und ungleiche Begünstigungen. Dabei verwehrt Art. 3 Abs. 1 GG dem Gesetzgeber nicht jede Differenzierung. Differenzierungen bedürfen jedoch stets der Rechtfertigung durch Sachgründe, die dem Ziel und dem Ausmaß der Ungleichbehandlung angemessen sind. Dabei gilt ein stufenloser am Grundsatz der Verhältnismäßigkeit orientierter verfassungsrechtlicher Prüfungsmaßstab, dessen Inhalt und Grenzen sich nicht abstrakt, sondern nur nach den jeweils betroffenen unterschiedlichen Sach- und Regelungsbereichen bestimmen lassen (BVerfG, Beschluss des Ersten Senats vom 8. Juli 2021 - 1 BvR 2237/14 u.a. -, Rn. 110 m.w.N. – Vollverzinsung; stRspr).

Hinsichtlich der verfassungsrechtlichen Anforderungen an den die Ungleichbehandlung tragenden 123 Sachgrund ergeben sich aus dem allgemeinen Gleichheitssatz je nach Regelungsgegenstand und Differenzierungsmerkmalen unterschiedliche Grenzen für den Gesetzgeber, die von gelockerten auf das Willkürverbot beschränkten Bindungen bis hin zu strengen Verhältnismäßigkeitserfordernissen reichen können. Eine strengere Bindung des Gesetzgebers kann sich aus den jeweils betroffenen

Freiheitsrechten ergeben. Zudem verschärfen sich die verfassungsrechtlichen Anforderungen, je weniger die Merkmale, an die die gesetzliche Differenzierung anknüpft, für den Einzelnen verfügbar sind oder je mehr sie sich denen des Art. 3 Abs. 3 GG annähern (BVerfG, Beschluss des Ersten Senats vom 8. Juli 2021 - 1 BvR 2237/14 u.a. -, Rn. 111 m.w.N.; stRspr).

Gleichheitsrechtlicher Ausgangspunkt im Steuerrecht ist der Grundsatz der Lastengleichheit. Die Steuerpflichtigen müssen dem Grundsatz nach durch ein Steuergesetz rechtlich und tatsächlich gleichmäßig belastet werden. Der Gleichheitssatz belässt dem Gesetzgeber einen weit reichenden Entscheidungsspielraum sowohl bei der Auswahl des Steuergegenstandes als auch bei der Bestimmung des Steuersatzes. Abweichungen von der mit der Wahl des Steuergegenstandes einmal getroffenen Belastungsentscheidung müssen sich indessen ihrerseits am Gleichheitssatz messen lassen (Gebot der folgerichtigen Ausgestaltung des steuerrechtlichen Ausgangstatbestands). Demgemäß bedürfen sie eines besonderen sachlichen Grundes, der die Ungleichbehandlung zu rechtfertigen vermag. Dabei steigen die Anforderungen an den Rechtfertigungsgrund mit dem Ausmaß der Abweichung und ihrer Bedeutung für die Verteilung der Steuerlast insgesamt (BVerfGE 148, 217 <243 Rn. 105> m.w.N. – Mitunternehmeranteilsveräußerung; stRspr).

Darüber hinaus gilt nach dem Grundsatz der gerechten Lastenverteilung bei auf Überwälzung angelegten, indirekten örtlichen Aufwand- und Verbrauchsteuern, dass sie jedenfalls im Ergebnis von demjenigen zu tragen sind, dessen Aufwand oder Verbrauch mit der Steuer belastet werden soll (vgl. BVerfGE 31, 8 <20>; 110, 274 <295>; 123, 1 <22>).

Das Leistungsfähigkeitsprinzip konkretisiert den allgemeinen Gleichheitssatz für das Steuerrecht, indem es dem Gesetzgeber ein auf die Leistungsfähigkeit bezogenes Differenzierungsgebot als materielles Gleichheitsmaß vorgibt (vgl. für die Aufwandsteuer BVerfGE 123, 1 <20>; 135, 126 <148 Rn. 68>). Für eine am Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG ausgerichtete Ausgestaltung indirekter Steuern genügt insoweit die Möglichkeit, dass sie kalkulatorisch abgewälzt werden, der Steuerschuldner mithin den von ihm gezahlten Betrag in die Kalkulation seiner Selbstkosten einsetzen und hiernach die zur Aufrechterhaltung der Wirtschaftlichkeit seines Unternehmens geeigneten Maßnahmen – Preiserhöhung, Umsatzsteigerung oder Senkung der sonstigen Kosten – treffen kann (vgl. BVerfGE 31, 8 <20>; 110, 274 <295>; 123, 1 <22 f.>; 145, 171 <215 f. Rn. 124>). Die rechtliche Gewähr, dass er den von ihm entrichteten Betrag immer von demjenigen erhält, der nach der Konzeption des Gesetzgebers letztlich die Steuer tragen soll, muss dem Steuerschuldner hingegen nicht geboten werden. Es reicht aus, wenn die Steuer auf eine Überwälzung der Steuerlast vom Steuerschuldner auf den Steuerträger angelegt ist, auch wenn die Überwälzung nicht in jedem Einzelfall gelingt (BVerfGE 123, 1 <23> m.w.N.; stRspr).

Die Möglichkeit der Überwälzung setzt voraus, dass es zwischen dem besteuerten Aufwand und dem durch indirekte Besteuerung bestimmten Steuerschuldner eine Verbindung gibt, die die Abwälzung nicht völlig ausschließt (vgl. BVerfGE 14, 76 <96>; 31, 8 <20>; 123, 1 <22 f.>). Mithin muss die Auswahl des Steuerschuldners für die rechtlich und tatsächlich gleichheitsgerechte Steuererhebung nachvollziehbar erscheinen, darf also jedenfalls nicht willkürlich sein. Darüber hinaus reicht es für die notwendige Verbindung zwischen Steuergegenstand und Steuerschuldner aus, dass der besteuerte Aufwand ohne den Steuerschuldner nicht getätigt werden könnte. Nicht erforderlich ist es hingegen, dass einem Steuerschuldner sämtliche Tatbestandsmerkmale der Aufwandsteuer zurechenbar sind, er mithin auf jedes einzelne davon Einfluss hat.

bb) Diesen verfassungsrechtlichen Anforderungen werden die Hamburgische Kultur- und Tourismustaxe, die Bremische Tourismusabgabe und die Freiburger Übernachtungsteuer gerecht. Die Höhe der Übernachtungsaufwendungen ist Ausdruck der Leistungsfähigkeit der Aufwendenden nach außen.

Zwar wird die Übernachtungsteuer bei den Beherbergungsbetreiberinnen als denjenigen Personen oder Unternehmen erhoben, die die Übernachtung für die allgemeine Nachfrage und damit auch für die Aufwendenden anbieten. Sie sind Schuldner der Steuern. Dies ist im Sinne einer gleichheitsgerechten Steuererhebung aber nachvollziehbar und nicht willkürlich. Die Beschwerdeführerinnen als Beherbergungsbetreiberinnen ermöglichen den Übernachtungsaufwand überhaupt erst. Sie stehen in einer besonderen rechtlichen und wirtschaftlichen Beziehung zum Steuergegenstand, denn sie leisten als Beherbergungsbetriebe einen maßgebenden Beitrag zur Verwirklichung des steuerbegründenden Tatbestands der Übernachtung.

Die Übernachtungsteuer ist auch auf Überwälzung auf die Verbraucher angelegt, die den Aufwand tätigen (vgl. BVerfGE 98, 106 <124>; 123, 1 <16, 35>; 145, 171 <213 ff. Rn. 119 ff.> m.w.N.). Die Beschwerdeführerinnen können die Übernachtungsteuer ohne weiteres von den Übernachtungsgästen, die aus nicht-beruflichem Anlass übernachten, vereinnahmen. Alternativ steht es ihnen offen, die Übernachtungsteuern auf alle Übernachtungsgäste umzulegen und den Übernachtungspreis auch für beruflich veranlasste Übernachtungen entsprechend zu erhöhen. Es verstößt nicht gegen die von Art. 3 Abs. 1 GG geforderte gerechte Lastenverteilung, wenn die Beschwerdeführerinnen auf die bei indirekten Steuern verfassungsrechtlich verbürgte und von den Übernachtungsteuerregelungen eröffnete Möglichkeit der Abwälzung verzichten.

b) Auch die Ausnahmen von der Besteuerung für beruflich veranlasste Übernachtungen in § 1 Abs. 1 Satz 4 HmbKTTG, § 1 Abs. 4 Satz 1 BremTourAbgG und § 2 Abs. 4 Satz 1 ÜStS sind mit dem Gleichheitsgrundrecht (Art. 3 Abs. 1 GG) vereinbar. Die Ausnahmen sind bei der Prüfung zu beachten (aa), verletzen den Gleichheitssatz aber nicht (bb).

aa) (1) Die Beschwerdeführerinnen stellen die Privilegierung der zwingend beruflich bedingten Übernachtungen jedenfalls in der Sache zur Disposition. Zwar rügen sie die Gleichheitswidrigkeit der Privilegierung der beruflich bedingten Übernachtungen ihrer Gäste nicht ausdrücklich. Sie beklagen aber – im Rahmen der geltend gemachten Verletzung ihrer Berufsfreiheit aus Art. 12 Abs. 1 GG – die Unzumutbarkeit der ihnen bei der Steuererhebung auferlegten Pflichten im Besteuerungsverfahren. Die Intensität dieser Belastung hängt jedoch maßgeblich von der Ausnahmeregelung ab, da die Beschwerdeführerinnen zunächst zwischen den beruflich bedingten und den sonstigen Übernachtungen unterscheiden müssen. Entfielen die Unterscheidung, verminderte sich auch die Belastung durch die Pflichten im Besteuerungsverfahren erheblich.

(2) Der allgemeine Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG) ist allerdings grundsätzlich kein Instrument, das es Steuerpflichtigen erlaubt, die anderen eingeräumte, die eigene Steuerpflicht nicht betreffende Steuervergünstigung zu bekämpfen und so auf ihre Verfassungsmäßigkeit überprüfen zu lassen. Art. 3 Abs. 1 GG verleiht einzelnen Steuerpflichtigen keinen Anspruch auf die verfassungsrechtliche Kontrolle eines Steuergesetzes im Hinblick auf solche Regelungen, die das eigene Steuerverhältnis nicht betreffen (vgl. BVerfGE 138, 136 <172 f. Rn. 97> – Erbschaftsteuer). Anderes gilt jedoch dann, wenn die Dritten gewährten Steuervergünstigungen für eine gleichheitsgerechte Belastung durch die betreffende Steuer insgesamt übergreifende Bedeutung haben. Dies ist der Fall, wenn die nur einer Gruppe gewährten Vergünstigungen nach Zahl oder Umfang ein solches Ausmaß erreichen oder nach ihrer strukturellen Bedeutung für die Steuer solches Gewicht haben, dass im Falle der Verfassungswidrigkeit der Privilegierungsnorm die lastengleiche Besteuerung auch derjenigen in Frage gestellt ist, die von dieser Privilegierungsnorm an sich nicht erfasst werden (BVerfGE 138, 136 <173 Rn. 98>).

Entsprechend sind die Ausnahmetatbestände auch hier rügefähig. Denn ihnen kommt jedenfalls tatsächliche übergreifende Bedeutung zu, so dass im Falle ihrer Gleichheitswidrigkeit die Verfassungsmäßigkeit der gesamten Besteuerungsgrundlage in Frage stünde. Die zwingend beruflich bedingten Übernachtungen machen bei den Beschwerdeführerinnen zwischen 55 und 77 Prozent der Übernachtungen aus (oben Rn. 7 f., 14). In Freiburg waren mindestens 35 Prozent aller Übernachtungen von der Besteuerung ausgenommen (oben Rn. 17 für die Jahre 2017 und 2018). Die Ausnahmetatbestände sind für die Besteuerungsgrundlagen insofern prägend. Entfielen die Ausnahmen, hätten die Normgeber Anlass, erneut zu prüfen, ob und wie sie Übernachtungen in Zukunft besteuern wollen. Dies könnte die Beschwerdeführerinnen auch von ihren Pflichten im Besteuerungsverfahren befreien.

bb) Die Maßstäbe des Gleichheitssatzes im Steuerrecht (oben Rn. 124) gelten auch für Befreiungen und Ermäßigungen. Hier konnten die jeweiligen Normgeber in Wahrnehmung ihres weitreichenden Entscheidungsspielraums die zwingend beruflich veranlassten Übernachtungen von der Besteuerung ausnehmen, ohne dadurch gegen Art. 3 Abs. 1 GG zu verstoßen. Sie mussten es von Verfassungs wegen aber nicht. Befreiungen und Ermäßigungen, die den Gleichheitssatz beachten, stehen mit dem „Wesen“ der Aufwandsteuer im Einklang (vgl. BVerfGE 65, 325 <357>).

(1) Die verfahrensgegenständlichen Steuerregelungen sehen jeweils Ausnahmetatbestände von der 136  
Übernachtungssteuer vor für „Übernachtungen, die für eine berufliche oder betriebliche Tätigkeit des  
Übernachtungsgastes zwingend erforderlich sind“ (§ 1 Abs. 1 Satz 4 HmbKTTG), „wenn die  
Übernachtung mit der Berufs- oder Gewerbeausübung oder einer freiberuflichen Tätigkeit zwangsläufig  
verbunden ist (berufliche Veranlassung)“ (§ 1 Abs. 4 Satz 1 BremTourAbgG) oder für „entgeltliche  
Aufwendungen für eine Übernachtung in einem Beherbergungsbetrieb, wenn diese ausschließlich  
beruflichen Zwecken dienen“ (§ 2 Abs. 4 Satz 1 ÜStS). Bei diesen Ausnahmetatbeständen handelt es  
sich um Abweichungen von der – mit der Wahl des Steuergegenstandes „entgeltliche Übernachtungen  
in Beherbergungsbetrieben“ – einmal getroffenen Belastungsentscheidung, die ihrerseits am  
Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG) zu messen sind.

(2) Die Ausnahmeregelungen verfolgen einen legitimen Zweck. Mit der Privilegierung beruflich und 137  
betrieblich bedingter Übernachtungen wollten die Normgeber zwar der Rechtsprechung des  
Bundesverwaltungsgerichts (vgl. BVerwGE 143, 301) genügen (oben Rn. 5, 12). Ein darüber  
hinausgehender legitimer Zweck oder Sachgrund für die Ausnahme beruflich bedingter  
Übernachtungen von der Aufwandbesteuerung, den die Normgeber aus eigenem Willen und  
Überzeugung verfolgt hätten, ist den Materialien nicht zu entnehmen. Im Gegenteil: Der Hamburgische  
und der Bremische Gesetzgeber hatten zunächst den erkennbaren Willen, die  
Übernachtungssteuergesetze ohne Ausnahmetatbestand für beruflich veranlasste Übernachtungen zu  
beschließen. Der Gemeinderat der Stadt Freiburg sah diesbezüglich von vornherein keinen  
Gestaltungsspielraum (oben Rn. 16).

Für die objektive Verfassungsmäßigkeit der Ausnahme von der Übernachtungssteuer kommt es jedoch 138  
nicht auf ihre Begründung, sondern auf ihre Begründbarkeit an (vgl. BVerfGE 137, 1 <20 Rn. 47>; 138,  
136 <180 Rn. 121, 182 Rn. 125>; 145, 106 <141 f. Rn. 98>; 149, 222 <253 Rn. 64, 257 Rn. 71>;  
stRspr). Diese ist gegeben. Der Normgeber kann die berufliche Veranlassung als Anknüpfungspunkt für  
eine Differenzierung bei der Aufwandbesteuerung wählen und für die Berufsausübung zwingend  
erforderliche Übernachtungen von der Besteuerung ausnehmen, um etwa der (lokalen)  
Wirtschaftsförderung zu dienen. Dieser Sachgrund erlaubt eine unter Art. 3 Abs. 1 GG zulässige  
Differenzierung bei der Aufwandbesteuerung (vgl. BVerfGE 138, 136 <181 Rn. 123>).

(3) Gemessen an Regelungsgegenstand und Differenzierungsmerkmalen ergeben sich für die 139  
Normgeber hier keine strengen Bindungen an den Gleichheitssatz, weder aus den betroffenen  
Freiheitsrechten noch aus der Nähe zu den Differenzierungsverboten des Art. 3 Abs. 3 GG oder weil  
das Differenzierungsmerkmal – die nicht-berufliche Veranlassung – für den Einzelnen nicht verfügbar  
wäre (vgl. BVerfGE 138, 136 <180 f. Rn. 122>; 139, 1 <13 Rn. 39>; 141, 1 <38 f. Rn. 93 f.>; 145, 20  
<86 f. Rn. 171> – Spielhallen; 148, 147 <183 f. Rn. 94 f.>; 148, 217 <242 f. Rn. 103 f.>; stRspr).  
Demnach gilt der allgemeine Gleichheitsmaßstab (oben Rn. 122 f.).

Die Privilegierung beruflich veranlasster Übernachtungen kann jedenfalls dem legitimen Zweck der 140  
(lokalen) Wirtschaftsförderung dienen. Sie ist geeignet, diesen Zweck zu befördern. Auch an ihrer  
Erforderlichkeit und Angemessenheit bestehen keine Zweifel, weil sie nicht erdrosselnd wirkt.  
Angesichts der geringen Höhe der Übernachtungssteuer (oben Rn. 6, 13, 16) steht die Benachteiligung  
der privat veranlassten gegenüber den beruflich bedingten Übernachtungen auch nicht außer Verhältnis  
zu einer damit etwa bezweckten Wirtschaftsförderung (vgl. BVerfG, Beschluss des Ersten Senats vom  
8. Juli 2021 - 1 BvR 2237/14 u.a. -, Rn. 122; ausführlich zur begrenzten Überprüfbarkeit der  
Verhältnismäßigkeit von Steuern BVerfGE 115, 97 <115 ff.> m.w.N.; zur Aufwandsteuer BVerfGE 135,  
126 <143 Rn. 49>).

(4) Die Normgeber eines Übernachtungssteuergesetzes sind indes von Verfassungs wegen nicht dazu 141  
gezwungen, von einer Besteuerung beruflich veranlasster Übernachtungen abzusehen. Entgegen der  
Auffassung des Bundesverwaltungsgerichts (vgl. BVerwGE 143, 301 <302 ff. Rn. 11 ff.>) kann sich eine  
solche Pflicht nicht aus der Zuständigkeitsnorm des Art. 105 Abs. 2a Satz 1 GG, sondern allenfalls aus  
den Grundrechten ergeben (oben Rn. 83; vgl. BVerfGE 114, 316 <335>; BVerfG, Beschluss der 1.  
Kammer des Ersten Senats vom 17. Februar 2010 - 1 BvR 2664/09 -, Rn. 54; Beschluss der 2.  
Kammer des Ersten Senats vom 31. Oktober 2016 - 1 BvR 871/13 u.a. -, Rn. 41 ff.). Das ist hier nicht  
ersichtlich.

c) Die Hamburgische Kultur- und Tourismustaxe, die Bremische Tourismusabgabe und die Freiburger 142  
Übernachtungsteuer leiden auch nicht an einem mit Art. 3 Abs. 1 GG unvereinbaren strukturellen  
Erhebungs- und Vollzugsdefizit.

aa) Neben der Verfassungsmäßigkeit der materiellen Steuerpflicht verlangt der Gleichheitssatz des 143  
Art. 3 Abs. 1 GG für das Steuerrecht, dass die Steuerpflichtigen durch ein Steuergesetz nicht nur  
rechtlich, sondern auch tatsächlich gleich belastet werden (oben Rn. 124; vgl. BVerfGE 84, 239 <268>;  
110, 94 <112> – Spekulationsteuer). Steuerrechtliche Regelungen sind so auszugestalten, dass  
Gleichheit im Belastungserfolg für alle Steuerpflichtigen hergestellt werden kann (BVerfGE 96, 1 <6>).  
Wird das verfassungsrechtliche Gebot tatsächlich gleicher Steuerbelastung durch gleichen  
Gesetzesvollzug verletzt, kann das dazu führen, dass die materielle Steuernorm selbst  
verfassungswidrig wird. Das ist der Fall, wenn dem Gesetzgeber die mangelhafte Durchsetzung der  
Steuerpflicht zuzurechnen ist (vgl. BVerfGE 110, 94 <111 f.>).

Wird die Gleichheit im Belastungserfolg durch die rechtliche Gestaltung des Erhebungsverfahrens 144  
prinzipiell verfehlt, kann dies die Verfassungswidrigkeit der gesetzlichen Besteuerungsgrundlage nach  
sich ziehen. Nach dem Gebot tatsächlich gleicher Steuerbelastung durch gleichen Gesetzesvollzug  
begründet die in den Verantwortungsbereich des Gesetzgebers fallende strukturell gegenläufige  
Erhebungsregel im Zusammenwirken mit der zu vollziehenden materiellen Steuernorm deren  
Verfassungswidrigkeit. Strukturell gegenläufig wirken sich Erhebungsregelungen gegenüber einem  
Besteuerungstatbestand aus, wenn sie dazu führen, dass der Besteuerungsanspruch weitgehend nicht  
durchgesetzt werden kann (BVerfGE 110, 94 <112 f.>). Vollzugsmängel, wie sie immer wieder  
vorkommen können und sich tatsächlich ereignen, führen allein noch nicht zur Verfassungswidrigkeit  
der materiellen Steuernorm (vgl. BVerfGE 84, 239 <272>).

bb) Bei den bestehenden Nachweis-, Haftungs- und Sanktionsregelungen ist nicht ersichtlich, dass 145  
die von den Beschwerdeführerinnen angeführten – aus der Steuerausnahme für zwingend beruflich  
veranlasste Übernachtungen resultierenden – faktischen Erhebungsschwierigkeiten tatsächlich derart in  
den angegriffenen Regelungen angelegt sind, dass nicht nur von einer Ineffizienz der Regelungen  
ausgegangen werden kann, sondern das Recht widersprüchlich auf Ineffektivität angelegt ist. Zunächst  
ist bereits der Anreiz zur Steuervermeidung in Anbetracht von Steuerpauschalsätzen in Höhe von  
höchstens einem Euro pro 50 Euro Nettoübernachtungsentgelt (§ 3 HmbKTTG) beziehungsweise in  
Höhe von fünf Prozent des Nettoübernachtungsentgelts (§ 3 Abs. 1 BremTourAbgG, § 4 ÜStS) äußerst  
gering, was sich auf die zur Steuerdurchsetzung notwendigen Begleitvorschriften auswirkt.  
Insbesondere haben die Normgeber der Übernachtungsteuer mit der Haftung des  
Beherbergungsgastes und von dessen Arbeitgeber für die Richtigkeit der Angaben und Belege über  
eine beruflich veranlasste Übernachtung (§ 4 Abs. 2 HmbKTTG, § 4 Abs. 2 BremTourAbgG, § 5 Abs. 3  
ÜStS), der Steuernachschau, dem Prüfungsrecht beziehungsweise der Steueraufsicht (§ 8 HmbKTTG,  
§ 8 BremTourAbgG, § 10 ÜStS) und den Bußgeldvorschriften für spezielle Ordnungswidrigkeiten (§ 10  
HmbKTTG, § 12 BremTourAbgG, § 12 ÜStS) dafür gesorgt, dass die tatsächliche Lastengleichheit der  
Steuerpflichtigen bei der Übernachtungsbesteuerung gewährleistet ist.

d) Die Geldleistungspflicht, die den Beschwerdeführerinnen durch die Übernachtungsteuerregelungen 146  
im Rahmen der indirekten Besteuerung als Steuerschuldnern anstelle der steuerpflichtigen  
Beherbergungsgäste auferlegt ist, belastet sie auch insgesamt nicht unverhältnismäßig (vgl. BVerfGE  
95, 267 <306>; 105, 17 <32 f.>; 135, 126 <141 f. Rn. 43>). Die Übernachtungsteuern dienen mit der  
Finanzierung der Landeshaushalte und des Gemeindehaushalts einem legitimen Zweck. Sie sind für  
diesen Finanzierungszweck geeignet und belasten die Beschwerdeführerinnen schon deshalb finanziell  
nicht übermäßig, weil sie auf Überwälzung auf die Beherbergungsgäste angelegt sind (oben Rn. 130).  
Soweit Beherbergungsbetreiber von einer Überwälzung der Steuer auf die Beherbergungsgäste  
absehen und die Belastung selbst tragen, beruht dies auf einer eigenen Entscheidung und wirkt sich  
daher nicht eingriffsverschärfend aus. Die Beschwerdeführerinnen haben auch nicht geltend gemacht,  
dass die Übernachtungsteuern mittelbar einen starken Rückgang der Anzahl der Übernachtungen in  
ihren Betrieben bewirkten oder gar ihr Geschäftsmodell gefährdeten. Damit ist angesichts der geringen,  
auf die Beherbergungsgäste nicht erdrosselnd wirkenden Höhe der Steuern auch nicht zu rechnen (vgl.  
BVerfGE 135, 126 <143 Rn. 49>).

2. Der Eingriff in die Berufsfreiheit der Beschwerdeführerinnen durch deren Indienstnahme als 147  
Zahlstelle für die Übernachtungsteuer (oben Rn. 69) ist ebenfalls gerechtfertigt.

a) In das durch Art. 12 Abs. 1 GG garantierte einheitliche Grundrecht der Berufsfreiheit darf nur auf 148 gesetzlicher Grundlage und unter Beachtung des Grundsatzes der Verhältnismäßigkeit eingegriffen werden. Der Eingriff muss zur Erreichung eines legitimen Eingriffsziels geeignet sein und darf nicht weiter gehen, als es die Gemeinwohlbelange erfordern; ferner müssen Eingriffszweck und Eingriffsintensität in einem angemessenen Verhältnis stehen (vgl. nur BVerfGE 145, 20 <67 Rn. 121> m.w.N.; stRspr). Die Berufsfreiheit kann nach Art. 12 Abs. 1 Satz 2 GG durch Gesetz oder aufgrund eines Gesetzes geregelt werden (vgl. BVerfGE 76, 171 <184>; 82, 208 <224>; 98, 106 <117>). Solche Regelungen können grundsätzlich auch durch Satzungen getroffen werden (BVerfGE 98, 106 <117> m.w.N.). Dabei kann eine Berufsausübungsregelung durch jede vernünftige Gemeinwohlerwägung gerechtfertigt werden (vgl. BVerfGE 7, 377 <405 f.>; 70, 1 <28>; 111, 10 <32>; stRspr), die im vorliegenden Fall in einer der Verwaltungspraktikabilität gerecht werdenden Steuererhebung liegt. An objektive Berufszugangsregelungen sind dabei grundsätzlich gesteigerte Anforderungen zu stellen (vgl. BVerfGE 115, 276 <304 ff.>; 145, 20 <67 Rn. 121>; stRspr), die hier aber mit der Übernachtungsteuer nicht vorliegen.

b) Die Indienstrafnahme der Beschwerdeführerinnen als Zahlstelle für die Übernachtungsteuer steht in 149 Einklang mit Art. 12 Abs. 1 GG. Für die verwaltungspraktikable Erhebung der indirekten Übernachtungsteuer ist sie ein geeignetes und erforderliches Mittel, das sich zudem als zumutbar erweist.

aa) Soweit die Beschwerdeführerinnen darauf verweisen, dass ihre Bestimmung zu Steuerschuldern 150 nicht erforderlich sei, da auch eine für sie weniger belastende Bestimmung zu Steuerentrichtungspflichtigen in Betracht komme, stellt diese kein gleich geeignetes Mittel dar, da die Haftung als Steuerschuldner für die Durchsetzung der Steuerpflicht offensichtlich effektiver ist. Nicht praktikabel und damit ebenfalls kein gleich geeignetes Mittel wäre es, die Übernachtungsteuer ohne Indienstrafnahme der Beherbergungsbetriebe direkt bei den Übernachtungsgästen zu erheben.

bb) Den Beschwerdeführerinnen ist es auch zumutbar, die Steuererhebung durch ihre Mitwirkung zu 151 ermöglichen. Durch die Pflichten insbesondere zur Steueranmeldung sowie zur Abführung der Steuer entsteht ihnen zwar ein zusätzlicher, allein der Übernachtungsteuer geschuldeter Aufwand. Die Zumutbarkeitsschwelle ist jedoch nicht überschritten. Die Beschwerdeführerinnen werden durch die Pflichten im Besteuerungsverfahren nicht erheblich belastet, denn die für die Besteuerung erforderlichen Informationen können bei der Buchung beziehungsweise beim Ein- oder Auschecken miterhoben werden; die zusätzlichen Pflichten im Besteuerungsverfahren gehen über ähnliche Belastungen des Melderechts und des Umsatzsteuerrechts nicht hinaus (oben Rn. 6, 12, 16). Es handelt sich insofern auch um eine unternehmenstypische Tätigkeit (vgl. BVerfGE 22, 380 <386>; 30, 292 <324>).

Harbarth  
Britz

Radtke

Paulus  
Ott

Baer  
Christ  
Härtel