

<b>Gericht:</b>	Verwaltungsgerichtshof Baden-Württemberg 2. Senat	<b>Quelle:</b>	
<b>Entscheidungsdatum:</b>	11.06.2015	<b>Normen:</b>	Art 3 Abs 1 GG, Art 105 Abs 2a GG, § 9 Abs 4 KAG BW, § 47 VwGO
<b>Aktenzeichen:</b>	2 S 2555/13		
<b>Dokumenttyp:</b>	Urteil		

### Vereinbarkeit einer kommunalen Übernachtungssteuersatzung mit höherrangigem Recht

#### Leitsatz

1. Eine auf private Übernachtungen erhobene kommunale Steuer ist als örtliche Aufwandsteuer bei wertender Betrachtung nicht gleichartig mit der Umsatzsteuer, selbst wenn sie - wie die Umsatzsteuer - einen proportionalen Steuermaßstab enthält.(Rn.119)
2. Eine Übernachtungsteuer kann nach dem Kommunalabgabengesetz für Baden-Württemberg als indirekte Steuer erhoben werden, die den Beherbergungsbetrieb als Steuerschuldner bestimmt (a. A. für das nordrhein-westfälische Landesrecht: OVG Nordrh.-Westf., Urteil vom 23.10.2013 - 14 K 316/13 - juris). Es reicht aus, wenn der Beherbergungsbetrieb die Steuer auf den Übernachtungsgast als den eigentlichen Steuerträger abwälzen kann.(Rn.130)
3. Eine kalkulatorische Abwälzungsmöglichkeit ist gegeben, wenn der Steuerpflichtige den von ihm gezahlten Betrag in die Kalkulation seiner Selbstkosten einsetzt und hiernach die zur Aufrechterhaltung der Wirtschaftlichkeit seines Unternehmens geeigneten Maßnahmen Preiserhöhung, Umsatzsteigerung oder Senkung der sonstigen Kosten - treffen kann.(Rn.130)
4. Einem Beherbergungsbetrieb werden mit den durch die Übernachtungsteuer verbundenen Hauptlasten, die darin bestehen, die freiwilligen Angaben der Übernachtungsgäste sowie ggf. Bescheinigungen entgegenzunehmen, höchstens auf Plausibilität zu kontrollieren und anschließend an die Kommune als Steuergläubigerin weiterzuleiten, keine unverhältnismäßigen Mitwirkungsbeiträge auferlegt.(Rn.143)
5. Eine Übernachtungssteuersatzung, die bei nicht ausreichend belegten Angaben zu einer beruflich bedingten - und damit steuerfreien - Übernachtung eine besteuerbare private Übernachtung zugrunde legt sowie Sanktionsmöglichkeiten für Falschangaben vorsieht und grundsätzlich Kontrollmöglichkeiten eröffnet, enthält kein strukturelles Vollzugsdefizit und verstößt damit nicht gegen den Grundsatz der Belastungsgleichheit (Art. 3 Abs. 1 GG).(Rn.151)(Rn.153)

#### Fundstellen

KommJur 2015, 419-429 (Leitsatz und Gründe)  
 ZKF 2015, 258-262 (Leitsatz und Gründe)  
 KStZ 2015, 235-239 (Leitsatz und Gründe)

#### weitere Fundstellen

Gemeindehaushalt 2015, 191 (Leitsatz)  
 NVwZ 2015, 1237 (Leitsatz)  
 ZAP EN-Nr 801/2015 (red. Leitsatz)  
 DÖV 2015, 849 (Leitsatz)  
 VBIBW 2016, 40 (Leitsatz)

#### Verfahrensgang

**Tenor**

Der Antrag wird abgewiesen.

Die Antragstellerin trägt die Kosten des Verfahrens.

Die Revision wird nicht zugelassen.

**Tatbestand**

1 Die Antragstellerin ist Betreiberin eines Hotels im Stadtgebiet der Antragsgegnerin. Sie wendet sich im Rahmen eines Normenkontrollverfahrens gegen die Gültigkeit der Satzung über die Erhebung einer Übernachtungsteuer - ÜSS - im Stadtgebiet der Antragsgegnerin mit Ausnahme des in § 12 ÜSS enthaltenen Ordnungswidrigkeitentatbestandes. Der Gemeinderat der Antragsgegnerin hat die Satzung in seiner Sitzung vom 15.10.2013 beschlossen; sie wurde am selben Tag vom Oberbürgermeister ausgefertigt und am 25.10.2013 im Amtsblatt amtlich bekanntgemacht.

2 Der Satzungstext lautet wie folgt:

3 **„§ 1  
Steuererhebung**

4 Die Stadt Freiburg erhebt eine Übernachtungsteuer als örtliche Aufwandsteuer nach den Vorschriften dieser Satzung.

5 **§ 2  
Steuergegenstand**

6 (1) Gegenstand der Übernachtungsteuer 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.

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

8 (3) Als Beherbergungsbetrieb im Sinne dieser Satzung gilt jeder Betrieb, bei dem Tätigkeiten zur Bereitstellung von kurzzeitigen Beherbergungsmöglichkeiten ausgeübt werden.

9 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.

- 10 (4) Ausgenommen von der Besteuerung sind entgeltliche Aufwendungen für eine Übernachtung in einem Beherbergungsbetrieb, wenn diese ausschließlich beruflichen Zwecken dienen.
- 11 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.
- 12 Im Fall einer gemeinsamen Beherbergung von mehreren Beherbergungsgästen ist lediglich der Mehraufwand für den Beherbergungsgast steuerpflichtig, für dessen Beherbergung keine berufliche Veranlassung besteht.
- 13 (5) Der Beherbergungsgast kann gegenüber dem Beherbergungsbetrieb erklären, dass seine Beherbergung ausschließlich beruflichen Zwecken dient.
- 14 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. Die berufliche Veranlassung ist für jeden Beherbergungsgast gesondert zu belegen.
- 15 (6) 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. Der Beherbergungsbetrieb muss die Fälle, in denen er von der Vorlage einer gesonderten Arbeitgeber- oder Dienstherrnbescheinigung absieht, dokumentieren.
- 16 (7) Ausgenommen von der Steuer ist die Beherbergung Minderjähriger.

17 **§ 3**  
**Bemessungsgrundlage**

- 18 (1) Bemessungsgrundlage ist der vom Gast für die Beherbergung aufgewendete Betrag (ohne Mehrwertsteuer). Es ist unerheblich, ob dieser Betrag vom Gast selbst oder von einem Dritten für den Gast geschuldet wird.
- 19 (2) Im Falle der Benutzung einer Beherbergungsmöglichkeit durch mehrere Personen gemeinsam gilt vorbehaltlich einer anderweitigen Abrechnung das nach Personen verteilte Gesamtentgelt als geschuldetes Entgelt des einzelnen Beherbergungsgastes.
- 20 (3) Sofern im Einzelfall die Aufteilung einer Gesamtrechnung in ein Übernachtungsentgelt und ein gesondertes Entgelt für sonstige Dienstleistungen 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 10,00 Euro für Frühstück und je 25,00 Euro für Mittagessen und Abendessen je Gast und Mahlzeit.

21 **§ 4**  
**Steuersatz**

22 Die Übernachtungsteuer beträgt 5 vom Hundert der Bemessungsgrundlage.

23 **§ 5**  
**Steuerschuldner/in**  
**Haftungsschuldner/in**

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

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

26 (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.

27 **§ 6**  
**Entstehung der Steuerschuld**

28 Die Steuer entsteht mit dem Beginn der entgeltpflichtigen Beherbergungsleistung.

29 **§ 7**  
**Steueranmeldung/Festsetzung**  
**Anmeldezeitraum**  
**Anzeige- und Nachweispflichten**

30 (1) 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).

31 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.

32 Die Steueranmeldung hat die Wirkung einer Steuerfestsetzung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung.

33 Eine Steuerfestsetzung durch Steuerbescheid erfolgt nur, wenn die Steueranmeldung durch den/die Steuerschuldner/in nicht, nicht rechtzeitig, unrichtig oder unvollständig erfolgt ist.

34 (2) Ergeben sich nachträglich Änderungen für einen Anmeldezeitraum, so hat der/die Steuerpflichtige innerhalb eines Monats eine geänderte Anmeldung einzureichen.

35 (3) 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 Be-

herbergungsleistungen für den jeweiligen Abgabenerhebungszeitraum im Original vorzulegen.

- 36 Der/die Betreiber/in ist verpflichtet, diese Nachweise für einen Zeitraum von vier Kalenderjahren, beginnend mit Ablauf des Jahres der Steuerentstehung, aufzubewahren.
- 37 Die vorgenannten Nachweise können nach vorheriger Zustimmung der Stadt auch auf Datenträgern übermittelt werden. Dies gilt auch für eine Übermittlung auf elektronischem Wege, soweit bei dieser die Datensicherheit gewährleistet ist.
- 38 (4) Nachweise über Übernachtungen zu beruflichen Zwecken i.S.d. § 2 Absatz 5 sind auf Anforderung der Stadt vollständig im Original vorzulegen.
- 39 (5) Der/die Betreiber/in des Beherbergungsbetriebes ist dazu verpflichtet, die Namen und die Dauer des Aufenthalts aller Beherbergungsgäste in geeigneter Form aufzuzeichnen.
- 40 (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.

41 **§ 8**  
**Fälligkeit**

- 42 (1) Die Übernachtungsteuer ist bei erfolgter Steueranmeldung am fünfzehnten Tag nach Ablauf des Anmeldezeitraums fällig und an die Stadt Freiburg i. Br. zu entrichten.
- 43 (2) Bei erfolgter Festsetzung der Übernachtungsteuer durch Steuerbescheid ist diese innerhalb eines Monats nach Bekanntgabe des Steuerbescheids fällig und an die Stadt Freiburg i. Br. zu entrichten.

44 **§ 9**  
**Verspätungszuschlag**

- 45 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.

46 **§ 10**  
**Steueraufsicht und Außenprüfung**

- 47 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.

48 **§ 11**  
**Mitwirkungspflichten**

- 49 (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.
- 50 (2) 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). 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.
- 51 (3) 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. Entsprechendes gilt für Geschäftspartner und ähnliche Personen im Fall der Beherbergung von Selbständigen und Freiberuflern sowie gesetzlichen Vertretern von juristischen Personen.
- 52 (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.

53 **§ 12**  
**Ordnungswidrigkeiten**

- 54 (1) Ordnungswidrig im Sinne des § 8 Abs. 2 Kommunalabgabengesetz handelt insbesondere, wer vorsätzlich oder leichtfertig
- 55
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.
- 56 (2) Ordnungswidrig handelt auch, wer als Steuerpflichtiger oder in der Wahrnehmung der Angelegenheiten eines Steuerpflichtigen leichtfertig
- 57
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

58 und dadurch Steuern verkürzt oder nicht gerechtfertigte Steuervorteile für sich oder einen anderen erlangt. Die Strafbestimmungen des § 7 Kommunalabgabengesetz bleiben unberührt.

59 (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.

60 **§ 13**  
**Übergangsregelung**

61 Die Übernachtungsteuer wird nicht für Beherbergungsleistungen erhoben, die bereits  
62 bis zum 15.10.2013 vertraglich vereinbart worden sind.

63 **§ 14**  
**In-Kraft-Treten**

64 Diese Satzung tritt am 1. Januar 2014 in Kraft.“

65 Zur Begründung ihres Normenkontrollantrags führt die Antragstellerin im Wesentlichen aus: Ihr Antrag sei zulässig, da sie durch die Anwendung der Übernachtungsteuersatzung bzw. deren Vollzug in ihren Rechten verletzt werde (§ 47 Abs. 2 Satz 1 VwGO).

66 Der Normenkontrollantrag sei auch begründet. Die Satzung sei mit höherrangigem Recht nicht vereinbar. Wenngleich die Antragsgegnerin grundsätzlich der vom Bundesverwaltungsgericht geforderten Differenzierung zwischen beruflich bedingten Übernachtungen und privat veranlassten Hotelbuchungen Rechnung trage, biete letztlich auch die eine solche Differenzierung beabsichtigende Satzung keine taugliche Grundlage für eine zulässige Abgabenerhebung. Insbesondere werde der vom Bundesverwaltungsgericht zitierte Grundsatz des Bundesverfassungsgerichts zu der zwingend zu beachtenden Grenze eines „unverhältnismäßigen Mitwirkungsbeitrags des Steuerpflichtigen“ von der Antragsgegnerin nicht beachtet.

67 Dies vorausgeschickt enthalte die Übernachtungsteuersatzung bereits die vom Bundesverwaltungsgericht geforderten Differenzierungskriterien erkennbar nicht. Die Regelungen von § 2 Abs. 4 bis 6 ÜSS zeigten, dass der Abgabenschuldner, mithin der Beherbergungsbetrieb nach § 5 Abs. 1 ÜSS, zunächst einmal nach dem Regel-/Ausnahmeprinzip undifferenziert dazu verpflichtet sein dürfte, bezüglich sämtlicher entgeltlicher Übernachtungen die Übernachtungsteuer zu erheben bzw. die Abgabe einzupreisen und einzuziehen. Dies sei so nicht zulässig. Die konkrete Art der „Nachweisführung“ widerspreche dem vom Bundesverwaltungsgericht aufgestellten Kriterium zur Differenzierung zwischen beruflicher und privater Veranlassung. Der Tatbestand der Besteuerung (entgeltliche private Übernachtung) müsse vielmehr von vornherein feststehen und dürfe nicht von einer nachträglichen Prüfung bzw. Ermittlung etwaiger Anhaltspunkte dafür abhängig sein, ob gleichwohl eine private (Mit-)Veranlassung vorliege.

68 Aus den Ausführungen des Bundesverwaltungsgerichts könne geschlossen werden, dass die Abgabenerhebung als solche nur privat veranlasste Übernachtungen erfassen könne und dürfe. Beruflich veranlasste Übernachtungen könnten von vornherein keiner Besteuerung unterworfen werden. Eine nachträgliche Korrekturmöglichkeit nach Kontrolle reiche nicht aus. Da unter den Steuertatbestand der Übernachtungsteuer nur private Übernachtungen gefasst werden dürf-

ten, reiche eine Satzung, die wie hier erst auf der Rechtsfolgenseite allein private Übernachtungen erfasse, nicht aus; vielmehr müsse bereits tatbestandlich eine klare Trennung von beruflichen und privaten Übernachtungen auf Satzungsebene vorgenommen werden. Hinzu komme Folgendes: Im Sinn von § 90 Abs. 1 Satz 2 AO erfülle der Steuerpflichtige grundsätzlich seine Mitwirkungspflichten dadurch, dass er die für die Besteuerung relevanten Tatsachen vollständig wahrheitsgemäß offenlege. Unabhängig von der grundsätzlichen Unzulässigkeit der Erhebung einer Steuer auf „Verdacht“ bedeute es allerdings einen unverhältnismäßigen Mitwirkungsbeitrag, dem Steuerschuldner die Pflicht aufzubürden, die erforderlichen Angaben und Auskünfte, die seine Steuerpflicht begründeten, bei Dritten, hier den eigentlichen Steuerträgern, also den Übernachtungsgästen „einzuholen“. Der Steuerpflichtige könne selbst die Privatheit einer Übernachtung nicht aus eigener Kenntnis beurteilen, sondern sei hierzu auf wahrheitsgemäße Angaben des Übernachtungsgastes angewiesen. Aber auch für die Übernachtungsgäste begründe es einen unverhältnismäßigen Mitwirkungsaufwand, bereits bei Buchung des Zimmers darauf achten zu müssen, dass ihnen die entsprechenden Vordrucke überhaupt zur Verfügung stünden und dass diese ausgefüllt und unterzeichnet bei Anreise vorgelegt werden könnten. Insoweit bestünden Unklarheiten der Satzungsregelung, was den Vorgaben des Bundesverwaltungsgerichts widerspreche.

- 69 Entscheidend falle aber ins Gewicht, dass die von der Antragsgegnerin praktizierte Besteuerung ausschließlich privat veranlasster Übernachtungen ohnehin gegen den Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG verstoße. Danach sei im Steuerrecht als besondere Ausprägung des Gleichheitssatzes geboten, dass eine gleichmäßige Belastung der Steuerpflichtigen erfolge. Die in § 2 Abs. 4 bis 6 ÜSS enthaltene „Steuervergünstigung“ zugunsten beruflich veranlasster Übernachtungen führe dazu, dass - bezogen auf das Stadtgebiet der Antragsgegnerin - nur ein prozentualer Anteil der an sich besteuerbaren Sachverhalte einer „entgeltlichen Übernachtung“ innerhalb des Gemeindegebiets tatsächlich mit einer Steuer belastet werden könne. Verfassungsrechtlich unzulässig sei es jedoch, wenn die Steuerbefreiung - wie hier - den Regel- und die tatsächliche Besteuerung lediglich den Ausnahmefall bilde. Dieser sogenannte „Begünstigungsüberhang“ begründe einen Verstoß gegen den Gleichheitssatz mit der Folge, dass die so von der Antragsgegnerin vorgenommene Typisierung keinen Bestand haben könne.
- 70 Die Übernachtungsteuer bereite überdies auch den Beherbergungsbetreibern im operativen Ablauf gerade bei den einschlägigen Reservierungsportalen im Internet (hrs.de, hotel.de, booking.com) große Schwierigkeiten. Dort werde nicht unterschieden zwischen verschiedenen Motivationen der Übernachtenden, insbesondere nicht zwischen privat und geschäftlich Reisenden. Dies führe zur Frage der Überwälzbarkeit der Steuer. Die vom Bundesverfassungsgericht für eine Überwälzbarkeit formulierten Grundsätze könnten auf die Übernachtungsteuer nicht übertragen werden, sondern seien hinsichtlich der Vergnügungssteuer entwickelt worden und nur dort gültig. Denn nur dann, wenn jedenfalls im Ergebnis ausschließlich der den Aufwand tatsächlich Betreibende getroffen werde - wie dies bei der Vergnügungssteuer der Fall sei - sei den Erfordernissen der gerechten Zuteilung der Aufwandsteuer hinreichend Genüge getan. Im Gegensatz dazu könne bei der Übernachtungsteuer eine unmittelbare Überwälzung nur hinsichtlich privater Übernachtungen in Betracht kommen, was bedeute, dass der Beherbergungsbetreiber letzten Endes zwei Preise anbieten müsse, nämlich einen ohne Aufwandsteuer und einen anderen, der die Aufwandsteuer beinhalte. Dies scheitere aber zumindest teilweise in der Praxis bereits daran, dass auf wichtigen Vertriebswegen der Hoteliers, insbesondere bei den Onlinebuchungsportalen, nur ein gleichlautender Preis sowohl für geschäftliche als auch für private Übernachtungen angegeben werden könne. Eine kalkulatorische Überwälzung der Steuerpflicht auf alle Zimmer-Gäste - also letzten Endes versteckt, da nur kalkulatorisch - auch auf die Gruppe der in diesem Zusammenhang keinen Aufwand für die persönliche Lebensführung betreibenden Geschäftsreisenden wäre mit den Vorgaben des Bundesverfassungsgerichts nicht mehr vereinbar. Damit würde nicht lediglich im „Einzelfall“, sondern im Ergebnis sogar strukturell Ungleiches gleich behandelt. Soweit in der Rechtsprechung zu Internetportalen auf die Möglichkeit verwiesen werde, individuelle Preisnachlässe bei berufsbedingter Übernachtung vorzusehen, verkenne das die übliche Praxis bei Buchungen über ein Reservierungsportal: Es finde regelmäßig eine Auswahl zunächst ausschließlich über den Preis statt. Der Beherbergungsbetreiber sei jedoch aufgrund des faktischen Zwangs, grundsätzlich höhere Preise anbieten zu müssen, hier bereits weniger attraktiv als die Mitbewerber außerhalb der eine solche Aufwandsteuer erhebenden Kommune. Die sich so ergebende Notwendigkeit, bei einer Vielzahl von Zimmern ein Angebot entsprechend der Übernachtungsteuersatzung über den tatsächlichen Preis

erstellen zu müssen, stelle so einen unzulässigen Eingriff in die Berufsfreiheit der Antragstellerin dar. Zu beachten sei auch, dass in einer Vielzahl von Fällen (Kontingengeschäfte mit Reiseveranstaltern) die Preisbildung nicht in der Hand des Beherbergungsbetriebs liege. Darüber hinaus bedeute die Verarbeitung der online getätigten Reservierungen einen hohen zeitlichen Verwaltungsaufwand durch die notwendigen Korrekturen in der Hotel-EDV. Teilweise sei der Beherbergungsbetreiber bei den Buchungsportalen booking.com und hotel.de aber sogar gezwungen, eine Mischkalkulation anzubieten. Dies widerspreche zum einen den Vorgaben des Bundesverfassungsgerichts, wonach eine Überwälzung ausschließlich auf den eigentlichen Steuerträger zulässig sein solle, da über eine solche kalkulatorische Überwälzung unter Verstoß gegen den Gleichheitssatz auch jeder Geschäftsreisende in Teilen die Übernachtungsabgabe mittragen müsse. Zum anderen könne eine kalkulatorische Überwälzung auch rechnerisch immer nur unzureichend sein, weil eine seriöse Prognose über das Verhältnis des Verteilungsschlüssels privater zu geschäftlichen Übernachtungen nicht möglich sei. Die notwendig werdende Mehrpreisigkeit habe wiederum zur Folge, dass die Kontingentpflege nicht mehr automatisiert, sondern ausschließlich manuell betrieben werden müsse, was einen deutlich erhöhten administrativen Aufwand darstelle, der auf die Vielzahl von Buchungsvorgängen bezogen unverhältnismäßig sei. Bei der Antragstellerin werde durch diese Tätigkeiten auf Dauer eine 3/4-Vollzeitstelle gebunden.

- 71 Auch ohne das Erfordernis von Personalneueinstellungen müsse von einem unzumutbaren Aufwand des Hotelbetriebs im Zusammenhang mit der Steuererhebung ausgegangen werden. Die in der Rechtsprechung vorzufindende Einschätzung, ein Hotel könne bei Schwierigkeiten der elektronischen Datenverarbeitung ohne weiteres eine Software über das Internet erstehen, welche die Probleme leicht löse, sei abwegig. Die Einführung einer neuen Hotelsoftware gehöre zum Komplexesten, was in einem Hotelbetrieb anstehen könne, und verursache einen immens hohen Kostenaufwand, der bei einem Hotelbetrieb der Größe der Antragstellerin schnell mit mehreren zehntausend Euro Anschaffungs- und Schulungskosten zu Buch schlagen könne. Insbesondere kleine Hotelbetriebe würden auf Dauer sämtliche diesbezüglichen Geschäftsvorfälle mit entsprechend hohem zeitlichen Aufwand damit manuell verarbeiten müssen.
- 72 Es bestünden zudem erhebliche Bedenken hinsichtlich der Verfassungsmäßigkeit der Besteuerung. Die erforderliche gleiche Belastung der Steuerpflichtigen werde verfehlt durch die rechtliche Gestaltung des Erhebungsverfahrens, in dem keine Richtigkeitsüberprüfung der geforderten Erklärungen zum Aufenthaltzweck möglich sei.
- 73 Die Satzung sei auch unbestimmt, weil es an einer Vorhersehbarkeit des Abgabentatbestands fehle, da die Privatheit der Übernachtung nicht selbständig ermittelbar sei.
- 74 Weiter verstoße die Satzung gegen die rechtsstaatlichen Grundsätze der Tatbestandmäßigkeit der Besteuerung, da eine Umkehr der Feststellungslast nur bei hinreichendem sachlichen Grund zulässig sei, an dem es hier fehle.
- 75 Die Übernachtungssteuersatzung sei auch wegen eines strukturellen Vollzugsdefizits nichtig. Der Gesetzgeber müsse bei einer indirekten Steuer wie hier die Steuerehrlichkeit durch hinreichende, die steuerliche Belastungsgleichheit gewährleistende Kontrollmöglichkeiten abstützen. Das sei nicht der Fall. Die Vorschriften des Kommunalabgabengesetzes sanktionierten zwar ein straf- oder ordnungswidriges Verhalten des Steuerpflichtigen selbst, zögen dabei aber den hier am Steuerschuldverhältnis allenfalls mittelbar beteiligten Dritten, also den Übernachtungsgast, der letztlich alleine und ausschließlich von etwaig falschen Angaben profitiere, gerade nicht zur Verantwortung.
- 76 Der Beherbergungsbetreiber dürfe zudem nicht als Steuerpflichtiger mit einer indirekten Steuer belegt werden, auf deren Tatbestandmäßigkeit er - zumindest in weiten Teilen - keinen Einfluss habe, weil er hinsichtlich der Privatheit nicht in ausreichender Sachnähe zu dem Tatbestand stehe. Zu Recht habe das OVG Nordrhein-Westfalen (Urteil vom 23.10.2013 - 14 A 316/13 -) in diesem Zusammenhang die Möglichkeit angesprochen, die Steuersatzung als direkte Steuer aus-

zugestalten, bei der der Beherbergungsbetreiber - ohne selbst Steuerpflichtiger zu sein - sogenannter „Steuerentrichtungspflichtiger“ werde.

- 77 Schließlic h sei die Übernachtungsteuer mit der bundesgesetzlic hen Umsatzsteuer gleichartig. Im Erhebungsverfahren werde bei beiden Steuern der Betreiber des Beherbergungsbetriebs als Steuerpflichtiger im Sinn von § 33 AO in Anspruch genommen: bei der Umsatzsteuer als Steuerschuldner nach § 18 Abs. 1 und Abs. 2 UStG, bei der Übernachtungsteuer nach § 5 Abs. 1 ÜSS als Betreiber des Beherbergungsbetriebs. Schließlic h wirke sich auch die Umsatzsteuer aufgrund der Vorsteuerabzugsfähigkeit letztlich stets erst auf der Endstufe beim Endverbraucher aus. Auf unterschiedlic he Steuertechniken komme es demgegenüber nicht an.
- 78 Die Antragstellerin beantragt,
- 79 die Satzung der Antragsgegnerin über die Erhebung einer Übernachtungsteuer in der Stadt Freiburg im Breisgau vom 15.10.2013 mit Ausnahme von § 12 für unwirksam zu erklären.
- 80 Die Antragsgegnerin beantragt,
- 81 den Antrag abzuweisen.
- 82 Sie trägt vor, der zulässige Normenkontrollantrag sei unbegründet. Die Übernachtungsteuersatzung verstoße nicht gegen höherrangiges Recht.
- 83 Nach § 9 Abs. 4 KAG, mit dem das Land von seiner Gesetzgebungskompetenz nach Art. 105 Abs. 2a GG Gebrauch gemacht habe, könnten die Gemeinden örtlic he Verbrauchs- und Aufwandsteuern erheben, solange und soweit sie nicht bundesgesetzlic h geregelten Steuern gleichartig seien. Die Übernachtungsteuer sei eine solche zulässige Aufwandsteuer, weil in einer entgeltlic hen Übernachtung für andere als beruflic he Zwecke ein besteuerebarer Aufwand liege und dessen Besteuerung einen örtlic hen Bezug aufweise und nicht mit der bundesgesetzlic hen Umsatzsteuer gleichartig sei. Anknüpfungspunkt für eine Aufwandsteuer sei die in einer Vermögens- und Einkommensverwendung für den persönlichen Lebensbedarf zum Ausdruck kommende besondere wirtschaftlic he Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen, welche durch den Gebrauch von Gütern oder die Inanspruchnahme von Dienstleistungen vermutet werde. Der Aufwand für eine entgeltlic he Übernachtung sei ein solcher Aufwand und stelle damit einen ausreichenden Anknüpfungspunkt für eine Aufwandsbesteuerung dar. Etwas anderes gelte nur dann, wenn die Übernachtung mit der Berufs- oder Gewerbeausübung oder auch einer freiberuflic hen Tätigkeit zwangsläufig verbunden sei, da nach einer wertenden Gesamtbetrachtung dieser Aufwand nicht zur persönlichen Lebensführung gehöre, sondern der Einkommenserzielung diene. Dieser erforderlic hen Differenzierung der Besteuerung werde die Satzung gerecht, indem sie in § 2 Abs. 4 beruflic h bedingte Übernachtungen von der Besteuerung ausschließe. Offensichtlich liege auch ein ausreichender örtlic her Bezug im Sinne von § 9 Abs. 4 KAG vor; schließlic h sei die Übernachtungsteuer auch nicht mit bundesgesetzlic h geregelten Steuern gleichartig. Insofern käme allenfalls die Umsatzsteuer in Betracht. Allerdings führe im Rahmen einer wertenden Gesamtbetrachtung eine signifikante Anzahl von Merkmalen der Steuer dazu, einen ausreichenden strukturellen Unterschied hierzu zu bejahen. Dies zeige sich insbesondere an der Befreiung nicht nur beruflic h bedingter Übernachtungen, sondern auch der Übernachtung Minderjähriger. Zudem handele es sich im Gegensatz zur Allphasen-Netto-Umsatzsteuer mit Vorsteuerabzug bei der Übernachtungsteuer um eine lediglich einphasige Aufwandsteuer. Eine Beeinträchtigung der Steuerkompetenz des Bundes liege nicht vor. Somit habe die Antragsgegnerin von dem weiten Gestaltungsspielraum des Normgebers Gebrauch gemacht, indem sie eine entsprechende Satzung erlassen habe. Sie habe dabei in zulässiger Weise eine Ausgestaltung als indirekte Steuer vorgenommen. § 5 Abs. 1 ÜSS bestimme den Betreiber des Beherbergungsbetriebs als Steuerschuldner und werde damit den Vorgaben von § 3 Abs. 1 Nr. 2b KAG i.V.m. § 43 Satz 1 AO gerecht und gestalte aufgrund der Möglichkeit zur Abwälzung der Steuerlast auf den Gast als Steuerträger die Steuer in zulässiger Weise als indirekte Steuer aus. Aus Vereinfachungsgründen sei die Umsatzsteuer als indirekte Steuer aus. Aus Vereinfachungsgründen sei die Umsatzsteuer als indirekte Steuer aus.

chungsgründen werde die Steuer bei den Beherbergungsbetrieben erhoben; im Ergebnis solle sie die Übernachtungsgäste treffen, die den steuerbaren Aufwand betreiben. Die Steuer sei damit in rechtlich zulässiger Weise auf Abwälzbarkeit angelegt, da die Übernachtungssteuersatzung den in der Rechtsprechung entwickelten Grundsätzen gerecht werde.

- 84 Eine am Gleichheitssatz ausgerichtete gerechte Zuteilung der Steuerlast erfordere, dass die Steuer jedenfalls im Ergebnis von demjenigen aufgebracht werde, der den von der Steuer erfassten Aufwand betreibe. Nur wenn sie die hier zum Ausdruck kommende Leistungsfähigkeit als den eigentlichen Gegenstand der Besteuerung zu erreichen vermöge, könne die indirekte Erhebung der Steuer beim Beherbergungsbetrieb vor dem Grundsatz der gerechten Lastenverteilung bestehen. Die Steuer müsse daher auf denjenigen abwälzbar sein, der die Möglichkeit zu einer entgeltlichen privaten Übernachtung buche bzw. die Dienstleistung in Anspruch nehme. Dabei genüge die Möglichkeit einer kalkulatorischen Abwälzung. Die rechtliche Gewähr, dass er den von ihm entrichteten Betrag immer von demjenigen erhalte, der nach der Konzeption des Gesetzgebers die Steuer letztlich tragen solle, müsse dem Steuerschuldner nicht geboten werden. Diesen Anforderungen werde die Übernachtungssteuersatzung gerecht, denn es sei den Beherbergungsbetrieben ohne weiteres möglich, die auf die Übernachtung zu entrichtende Steuer in ihre Kalkulation einzubeziehen und beispielsweise dementsprechend die Preise für die Übernachtung anzuheben. Dass der Betrieb hierbei aufgrund bestimmter Marktsituationen im Einzelfall auf Schwierigkeiten stoßen könne, sei unerheblich. Da für den Beherbergungsbetrieb lediglich die Möglichkeit bestehen müsse, die Steuerschuld in seine Selbstkosten einzubeziehen und hierauf aufbauend die für ihn geeigneten Maßnahmen zur Aufrechterhaltung der Wirtschaftlichkeit seines Unternehmens zu treffen, sei es ihm auch nicht verwehrt, die Steuer im Rahmen einer Mischkalkulation in seine Preisfindung einzubeziehen. Die Übernachtungssteuersatzung erfasse als Steuertatbestand zwar lediglich die privat veranlassten Übernachtungen, schränke hierdurch die Unternehmen in ihren Preisgestaltungen allerdings nicht ein. Der Einwand der Antragstellerin, die dargestellten Grundsätze seien anhand der Vergnügungssteuer entwickelt worden und auf den vorliegenden Fall nicht übertragbar, sei unzutreffend. Die Antragstellerin verkenne, dass für das Gewerbe der Spielhallenbetreiber durch die Spielverordnung (SpielV) erhebliche Restriktionen auferlegt würden, die es beispielsweise gerade in Bezug auf rechtlich besonders umstrittene Geldspielgeräte nicht ermöglichten, den Preis für den Spieleinsatz beliebig zu erhöhen (vgl. § 13 SpielV). Die Rechtsprechung betone daher gegenüber Spielhallenbetreibern, dass die Abwälzbarkeit solange gegeben sei, wie kalkulatorisch die Steuer in die Selbstkosten des Betriebs eingestellt und wirtschaftlich beispielsweise (bzw. insbesondere) durch Senkung der Kosten oder Umsatzerhöhung ausgeglichen werden könne. Wenn daher im Rahmen der Vergnügungssteuer eine Abwälzbarkeit der Steuer erst dann nicht mehr anzunehmen sei, wenn diese eine erdrosselnde Wirkung entfalte, so bestehe die Abwälzbarkeit erst recht bei der Übernachtungssteuer, bei der die Beherbergungsbetriebe als Steuerschuldner keinen der Spielverordnung entsprechenden Restriktionen unterworfen seien.
- 85 Es könne auch nicht überzeugen, wenn die Antragstellerin vorbringe, sie könne bei Buchungsportalen lediglich Einheitspreise auf Grundlage einer Mischkalkulation anbieten und die Steuer daher gerade nicht nur auf die eigentlichen Steuerträger abwälzen. Stehe es zum einen bereits den Beherbergungsbetrieben rechtlich frei, darüber zu entscheiden, wie sie die zu entrichtende Steuer wieder erwirtschafteten, bestehe zum anderen im Verhältnis der Beherbergungsbetriebe zu Buchungsportalen kein Rechtsverhältnis, das es unmöglich machen würde, für die Übernachtung je nach Übernachtungszweck unterschiedliche Preise anzugeben. Es sei für die Beherbergungsbetriebe rechtlich ohne weiteres möglich, hier Bedingungen auszuhandeln, bei denen die Übernachtungssteuer durch unterschiedliche Preisgestaltungen berücksichtigt werde. Aber nicht nur rechtlich, sondern auch faktisch sei eine differenzierte Preisgestaltung selbst dann möglich, wenn Verträge mit Buchungsportalen abzuschließen seien. So belege gerade die Übernachtungsplattform hrs.de, bei der mit speziellen Tarifen für Geschäftsreisende geworben werde, dass auch über Buchungsplattformen differenzierte Preisgestaltungen möglich seien. Die Antragstellerin verweise selbst darauf, dass bei hrs.de „aufgrund der dortigen Vorgaben die Übernachtungssteuer immer und in jedem Einzelfall vollständig“ aufgeschlagen werden müsse. Ob bei Zwischenschaltung von Buchungsportalen eine Überwälzung auf den Steuerträger im Ergebnis tatsächlich gelinge, hänge folglich allein von den Marktkräften ab.

- 86 Es sei auch kein Grund ersichtlich, weshalb eine Abwälzung auf die Übernachtungsgäste zwingend auch zu Lasten nicht beststeuerbarer Tatbestände gehen müsse. Für Beherbergungsbetriebe sei es ohne weiteres möglich und zumutbar, im Rahmen ihres Vertragsverhältnisses zu den Gästen von diesen Auskunft über den Zweck ihres Aufenthalts zu erfragen und die notwendigen Bescheinigungen einzufordern. Es stehe in der eigenen Verantwortung des Beherbergungsbetriebs, die Auskunft durch eine differenzierte Preisgestaltung, eine vertragliche Auskunftspflicht oder sonstwie einzufordern oder gänzlich hierauf zu verzichten. Jedenfalls stünden ihm ausreichend Mittel zur Verfügung, mit den Gästen als Steuerträgern zu klären und gegenüber der Antragsgegnerin als Steuergläubigerin zu belegen, ob ein steuerpflichtiger Tatbestand erfüllt sei oder nicht. Dabei sei es auch nicht unzulässig, die Mitwirkung auf Gäste zu erstrecken, die beruflich veranlasst übernachteten, obwohl diese nicht Steuerträger seien. Die Auskunftspflicht des § 93 AO gegenüber der Steuerbehörde erstrecke sich ebenfalls gerade auch auf Personen, die nicht selbst einer Steuerpflicht unterworfen seien. Im Übrigen habe das Bundesverwaltungsgericht auf die Möglichkeit zur Abgabe einer Arbeitgeberbescheinigung verwiesen und damit die Mitwirkung der Übernachtungsgäste ausdrücklich als Möglichkeit zur Ermittlung der steuerpflichtigen Übernachtungen anerkannt.
- 87 Wenn der Beherbergungsbetrieb von der Möglichkeit Gebrauch mache, die Steuer im Rahmen einer Mischkalkulation zu erwirtschaften und einen einheitlichen Preis unabhängig von der Besteuerbarkeit der Übernachtung von den Gästen verlange, verstoße das nicht gegen den Gleichheitssatz. Zwar lägen hier im Verhältnis der Gäste zum Beherbergungsbetrieb ungleiche Sachverhalte vor, die dieser durch eine einheitliche Preisgestaltung gleich behandle; das sei allerdings zulässig, da der Beherbergungsbetrieb nicht Adressat der Grundrechte und deshalb insoweit auch nicht gegenüber seinen Gästen verpflichtet sei.
- 88 Es sei auch eine ausreichende Zurechnung zum Steuertatbestand gegeben, was die Heranziehung der Beherbergungsbetriebe als Steuerschuldner im Rahmen einer indirekten Steuer zulässig mache. Eine Verletzung des Willkürverbots komme im Rahmen der streitgegenständlichen Übernachtungsteuersatzung nicht in Betracht. Die Heranziehung des Beherbergungsbetriebs erfolge aus Praktikabilitätserwägungen und sei bereits vor diesem Hintergrund nicht willkürlich. Darüber hinaus bestehe eine besondere wirtschaftliche Beziehung des Beherbergungsbetriebs zur steuerpflichtigen Übernachtung, da er sie in kausaler Weise verursache und in finaler Weise darauf hinwirke. Für diesen Zurechnungszusammenhang sei unerheblich, dass der Beherbergungsbetrieb auch in einer engen finalen Beziehung zu beruflich bedingten Übernachtungen stehe, denn die enge Beziehung zu einem nicht beststeuerbaren Tatbestand lasse die enge Beziehung zu einem beststeuerbaren Tatbestand nicht entfallen. Es bestehe kein allgemeiner Rechtsatz, der - über das Willkürverbot hinaus - dem Steuernormgeber vorschreibe, auf welche möglichen Steuerschuldner er sich zu beschränken habe.
- 89 Schließlich sei die Heranziehung von Betreibern von Beherbergungsbetrieben als Steuerschuldner auch verhältnismäßig. Insbesondere würden den Steuerpflichtigen keine unverhältnismäßigen Mitwirkungsbeiträge auferlegt. Das gelte zunächst für die Unterscheidung zwischen privaten und beruflich bedingten Übernachtungen. Der Nachweis sei in § 2 Abs. 5 und 6 ÜSS umfassend geregelt und könne regelmäßig durch Vorlage einer entsprechenden Arbeitgeber- oder Dienstherrnbescheinigung geführt werden. Die Einholung entsprechender Erklärungen der Übernachtungsgäste sei dem Beherbergungsunternehmer zuzumuten, da dieser zusätzliche Aufwand im Vergleich zu der ohnehin erforderlichen Anmeldung an der Rezeption nur gering sei und darüber hinaus die allermeisten Beherbergungsbetriebe ohnehin den besonderen Meldepflichten der §§ 23, 24 Meldegesetz BW unterworfen seien. Auch wenn zahlreiche Buchungen online erfolgten, ändere sich an dieser Bewertung nichts. Im Rahmen eines Beherbergungsvertrags seien stets beide Seiten darauf angewiesen, sich auf die rechtsgeschäftlich relevanten Willens- und Wissenserklärungen der anderen Seite verlassen zu können. Dies werde schuld- bzw. vertragsrechtlich abgesichert. Den Beherbergungsbetrieben sei zuzugeben, dass ihnen - gerade in der Anfangszeit der neuen Steuer - neue organisatorische Aufgaben zuwüchsen. Dies gelte auch, wenn sich diese Schwierigkeiten im Bereich der elektronischen Erfassung bewegten. Dabei sei die Heranziehung des Beherbergungsbetriebs als Steuerschuldner unabhängig davon zumutbar, ob bei diesem durch den Zusatzaufwand auch zusätzliches Personal erforderlich werde. Auch eine fehlende normative Befugnis der Betriebe gegenüber den Gästen schade der Zu-

mutbarkeit nicht; es bleibe bei einem ausschließlich privatrechtlichen Rahmenbedingungen unterfallenden Beherbergungsverhältnis, in dessen Rahmen auch keine datenschutzrechtlichen Bedenken gegen entsprechende Fragen erhoben werden könnten. Der Beherbergungsbetrieb sei berechtigt, die von seinen Gästen erlangten Informationen zu Besteuerungszwecken an die Steuerbehörden zu übermitteln. Darüber hinaus sei es keineswegs unüblich, für die eigene Besteuerung relevante Umstände über Dritte zu ermitteln.

- 90 Dass im Fall der Ausgestaltung als Mischkalkulation der Beherbergungsbetrieb auf beruflich übernachtende Gäste treffen könne, die versuchten, einen Nachlass zu erhalten, berühre die Verhältnismäßigkeit der Heranziehung des Beherbergungsbetriebs als Steuerschuldner nicht, sondern sei Ausfluss der Privatautonomie. Rechtlich zwingende Vorgaben bestünden hier nicht, sondern der Steuerschuldner sei lediglich Marktkräften unterworfen, die auf die Zulässigkeit einer indirekten Besteuerung keinen Einfluss hätten. Die Verhältnismäßigkeit sei auch nicht deshalb in Frage gestellt, weil es sich um ein Massengeschäft handle und sich dementsprechend aus der Gesamtzahl der Buchungen ein nicht unerheblicher Aufwand ergeben könne.
- 91 Die Übernachtungssteuersatzung verstoße nicht gegen den Grundsatz der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung, weil der Bestimmtheitsgrundsatz gewahrt sei und in zulässiger Weise die materielle Beweislast geregelt werde. Dem Bestimmtheitsgrundsatz sei regelmäßig genügt, wenn der Gegenstand, die Bemessungsgrundlage, der Steuersatz sowie die Erhebung und Fälligkeit der Steuer geregelt seien. Diese Voraussetzung erfülle die Übernachtungssteuersatzung mit ihren §§ 2, 3, 4, 7 und 8. Nicht erforderlich sei die Möglichkeit der exakten arithmetischen Vorausberechnung. Es genüge, dass der Beherbergungsunternehmer auf der Grundlage der Erklärung seiner Gäste feststellen könne, ob eine steuerpflichtige private Übernachtung oder eine steuerfreie berufsbedingte Übernachtung vorliege.
- 92 Der Grundsatz der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung sei durch die satzungsmäßige Beweislastregelung nicht verletzt. Es seien nur Regelungen zur materiellen Beweislast getroffen, wozu die Antragsgegnerin berechtigt sei. Selbst wenn in Einzelfällen Steuerschuldner mangels ausreichender Nachweise zur Steuer herangezogen würden, obwohl abstrakt der Steuertatbestand nicht verwirklicht sei, so streite für die Zulässigkeit einer auf Pauschalierung angelegten Beweisregelung der Grundsatz der Typengerechtigkeit. Die Satzung sehe in § 2 Abs. 4 bis 6 eine materielle Beweislastregelung vor, denn danach sei ohne Nachweis der beruflichen Veranlassung ein privater Charakter der Übernachtung und damit ihre Besteuerung anzunehmen, wenn weder positive Kenntnis der Antragsgegnerin vom beruflich bedingten Charakter der Übernachtung vorliege noch weitere Aufklärungsmaßnahmen sich aufdrängten. Zur Regelung von Beweislastfragen sei die Antragsgegnerin befugt, solange die konkret vorgenommene Beweislastverteilung zumutbar sei. Eine Beweislastregelung dahin, dass die Nichterweislichkeit einer beruflichen Veranlassung der Übernachtung zu Lasten des Beherbergungsbetriebs als Steuerschuldner gehe, sei zumutbar, da dieser in einem engeren Verhältnis zum Beherbergungsgast stehe, als es bei der Steuergläubigerin der Fall sei. Ihm stünden mit nur geringfügigem Aufwand Möglichkeiten zur Verfügung, den Übernachtungszweck und damit die Besteuerbarkeit des Tatbestands zu klären. Mit einer von der Antragstellerin behaupteten „Besteuerung auf Verdacht“ habe die Beweislastregelung nichts zu tun.
- 93 Soweit die Antragstellerin meine, sie könne nicht darauf verwiesen werden, eine gegebenenfalls unberechtigt erhobene Abgabe, da z.B. die satzungsgemäß zu prüfenden Anhaltspunkte falsch gewürdigt worden seien, zunächst einmal entrichten zu müssen, um diese anschließend nach § 37 AO zurückerstattet zu erhalten und diese dann an den Gast unter dem Aspekt der ungerechtfertigten Bereicherung weiterleiten zu müssen, sei dies unrichtig.
- 94 Auch § 2 Abs. 6 ÜSS stelle die Zulässigkeit der Beweislastregelung nicht in Frage. Danach könne der Beherbergungsbetrieb davon absehen, sich gesonderte Bescheinigungen vorlegen zu lassen, wenn die Buchung der Beherbergungsleistung vom Arbeitgeber bzw. Dienstherrn erfolgt sei und/oder die Rechnung auf diesen ausgestellt sei, soweit keine Anhaltspunkte dafür bestünden, dass die Beherbergung privaten Zwecken diene. Durch diese Regelung würden lediglich die Möglichkeiten für den Beherbergungsbetrieb, gegenüber der Antragsgegnerin zu dokumentieren, dass kein steuerpflichtiger Tatbestand vorliege, gegenüber den ansonsten allein üblichen

Arbeitgeberbescheinigungen erweitert. Sie bezwecke somit gerade eine Erleichterung zugunsten des Beherbergungsbetriebs.

- 95 Selbst wenn aufgrund von Vorgaben der Satzung in Einzelfällen ein grundsätzlich nicht steuerbarer Tatbestand der Steuerpflicht unterworfen werden würde, wäre dies für die Wirksamkeit der Satzung unerheblich, da diese insoweit jedenfalls dem Grundsatz der Typengerechtigkeit gerecht werde. Dieser diene der Erhaltung der dem Normgeber im Abgaberecht in Bezug auf das Gleichbehandlungsgebot eingeräumten Gestaltungsfreiheit. Danach sei dem Normgeber gestattet, bei der Gestaltung abgabenrechtlicher Regelungen in der Weise zu verallgemeinern und zu pauschalieren, dass an den Regelfall eines Sachbereichs angeknüpft werde und dabei die Besonderheiten von Einzelfällen außer Betracht blieben.
- 96 Die Übernachtungssteuersatzung entspreche auch dem Grundsatz der Steuergerechtigkeit, weil sie weder ein strukturelles Vollzugsdefizit noch einen unzulässigen Begünstigungsüberhang enthalte. Nach dem Gleichheitssatz sei gefordert, dass die Gleichheit der Belastung auch hinsichtlich des tatsächlichen Belastungserfolgs prinzipiell gewährleistet sei, dass mithin das materielle Steuergesetz die Gewähr seiner regelmäßigen Durchsetzbarkeit soweit wie möglich in sich selbst trage. In Fällen indirekter Besteuerung wie hier müsse der Normgeber die Steuerehrlichkeit durch hinreichende, die steuerliche Belastungsgleichheit gewährleistende Kontrollmöglichkeiten abstützen. Verfassungsrechtlich unzulässig wäre ein Widerspruch zwischen dem normativen Befehl der die materielle Pflicht begründenden Steuernorm und einer nicht auf Durchsetzung angelegten Erhebungsregelung. Dagegen führe nicht ohne weiteres bereits eine empirische Ineffizienz von Rechtsnormen, sondern erst das normative Defizit des widersprüchlich auf Ineffektivität angelegten Rechts zur Gleichheitswidrigkeit. Die Übernachtungssteuersatzung sei in keiner Weise auf normative Ineffizienz angelegt. Eine beachtliche Gewähr für den gleichheitsgerechten Erfolg biete bereits der Umstand, dass die Steuerfreiheit für beruflich bedingte Übernachtungen nur durch Handeln des Beherbergungsgastes unter Vorlage entsprechender Nachweise zu erreichen sei und damit gerade keine Konstellation vorliege, in der das bloße Unterlassen einer Handlung eine faktische Steuerfreiheit nach sich ziehe. Mit Blick auf die Gefahr wahrheitswidriger Erklärungen durch Gefälligkeitsbescheinigungen oder Eigenbescheinigungen von Selbständigen sei das Risiko eines ungleichen Belastungserfolgs im Einzelfall zwar höher. Darin könne aber kein strukturelles Vollzugsdefizit gesehen werden, da für die Richtigkeit der ausgestellten Bescheinigungen bereits die Strafbewehrtheit der Ausstellung einer unrichtigen oder unvollständigen Bescheinigung spreche, deren Risiko sich die Steuerträger angesichts nur geringfügiger Ersparnisse im Einzelfall wohl kaum aussetzen würden. Die Antragsgegnerin habe durch die in § 11 ÜSS angelegte Kontrollmöglichkeit auch die Voraussetzungen geschaffen, dass für den Ausstellenden eine entsprechendes Entdeckungsrisiko bestehe. In Vollzug der Satzung würden Erklärungen stichprobenartig kontrolliert. Hierdurch werde der gleichmäßige Normvollzug sichergestellt.
- 97 Die Behauptung der Antragstellerin, eine Sanktionsgefahr bestehe nicht, weil die Sanktionsnormen des Kommunalabgabengesetzes den Gast nicht zur Verantwortung ziehen würden, sei unzutreffend. Zunächst seien nach § 5 Abs. 3 ÜSS sowohl der Beherbergungsgast als auch der Arbeitgeber bzw. Dienstherr Haftungsschuldner, wenn falsche Belege vorgelegt oder Angaben gemacht würden und diese daher ebenfalls unter den Begriff des Steuerpflichtigen fielen (§ 3 Abs. 1 Nr. 2a KAG i.V.m. § 33 AO). Darüber hinaus handle es sich bei § 7 KAG ebenso wie bei der Parallelnorm des § 370 AO um ein Jedermannsdelikt, das auch von anderen Personen als dem Steuerschuldner als Täter begangen werden könne. § 8 Abs. 1 KAG erfasse zwar in der Tat nur Steuerpflichtige als möglichen Täterkreis, allerdings falle hierunter auch der Haftungsschuldner. Bezüglich der im Rahmen der Übernachtungssteuersatzung praktisch besonders wichtigen Sanktionsnorm des § 8 Abs. 2 KAG bestehe allerdings wiederum keine derartige Einschränkung.
- 98 Entgegen der Auffassung der Antragstellerin liege auch kein verfassungsrechtlich unzulässiger Begünstigungsüberhang vor. Die Antragstellerin gehe vom Gegenteil aus mit der Begründung, dass im Verhältnis der zu steuernden privaten Übernachtungen zu den steuerbefreiten beruflichen Übernachtungen erstere einen Ausnahmefall darstellten. Das sei weder rechtlich noch tatsächlich zutreffend. Insbesondere sei im Hinblick auf den Tourismus in Freiburg nicht ersichtlich, dass die Besteuerung nur in Ausnahmefällen greife. Die Antragstellerin verweise selbst darauf, dass im Jahr 2010 57,9% der Übernachtungen privat bedingt gewesen seien. Bei der Aus-

nahme für beruflich bedingte Übernachtungen handle es sich im Übrigen lediglich um eine die Beweislast aufgreifende Regelungstechnik, die in keinem Zusammenhang zum Gleichbehandlungsgrundsatz stehe.

- 99 Die dem Beherbergungsgast auferlegten Mitwirkungsbeiträge seien nicht unverhältnismäßig. Das Ausfüllen einer Arbeitgeberbescheinigung oder einer Selbsterklärung sei lediglich ein Aufwand von allenfalls wenigen Minuten; die Übernachtungsteuer sei mittlerweile in einigen größeren Städten im ganzen Bundesgebiet verbreitet. Es sei auch nicht erforderlich, dass der Nachweis der beruflichen Übernachtung bereits im Vorfeld erbracht werde, sondern es reiche aus, wenn dieser zum Zeitpunkt der Steueranmeldung erbracht werde. Es bleibe damit den Beherbergungsbetrieben als Steuerschuldnern unbenommen, entsprechende Nachweise auch nachträglich, d.h. nach Beendigung der Beherbergung entgegenzunehmen und der Antragsgegnerin vorzulegen. Es spreche auch nichts dagegen, auch nach erfolgter Steueranmeldung vorzulegende Nachweise in einer Folgeanmeldung einzureichen und insoweit eine Korrektur der Steuer vorzunehmen.
- 100 Für das Jahr 2014 ergibt sich aus der von der Antragsgegnerin vorgelegten Statistik, dass der Anteil steuerpflichtiger Beherbergungen 58,66% der gesamten Beherbergungen betrug; die Höhe der Übernachtungsteuer belief sich danach auf ca. 2,1 Millionen Euro.
- 101 Die Akten der Antragsgegnerin waren Gegenstand des Verfahrens. Wegen der weiteren Einzelheiten des Sach- und Streitstands wird hierauf und die gewechselten Schriftsätze verwiesen.

### **Entscheidungsgründe**

A.

- 102 Der Normenkontrollantrag ist zulässig.
- 103 Er ist gemäß § 47 Abs. 1 Nr. 2 VwGO i.V.m. § 4 AGVwGO statthaft, denn er ist auf die Überprüfung der Übernachtungsteuersatzung (ÜSS) der Antragsgegnerin und damit einer unter dem Landesgesetz stehenden Rechtsvorschrift gerichtet.
- 104 § 47 Abs. 3 VwGO steht der Überprüfung nicht entgegen, weil das Landesrecht keine ausschließliche landesverfassungsgerichtliche Zuständigkeit normiert hat. Vielmehr geht § 49 Abs. 1 StGHG von der Konkurrenz von landesverfassungsgerichtlicher (Art. 68 Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 LV) und verwaltungsgerichtlicher Normenkontrolle aus (Ziekow in NKVwGO, 4. Aufl., § 47 Rn. 316).
- 105 Die Antragstellerin ist nach § 47 Abs. 2 Satz 1 VwGO antragsbefugt, denn sie macht geltend, durch die für nichtig gehaltene Übernachtungsteuersatzung bzw. deren Anwendung in absehbarer Zeit in ihren Rechten (u.a. Art. 3 Abs. 1 GG) verletzt zu sein bzw. zu werden; so werde sie als Steuerschuldnerin (§ 5 ÜSS) herangezogen und habe gem. § 7 ÜSS Steueranmeldungen abzugeben.
- 106 Die in § 47 Abs. 2 Satz 1 VwGO genannte Frist von einem Jahr nach Bekanntmachung der Rechtsvorschrift ist gewahrt. Die Übernachtungsteuersatzung wurde am 25.10.2013 amtlich bekannt gemacht, der Normenkontrollantrag datiert vom 11.12.2013. Da insoweit auf die Bekanntmachung und nicht auf das In-Kraft-Treten der Norm abgestellt wird, kann der Antragstellerin auch nicht eine verfrühte Rechtsmitteleinlegung mit Hinweis darauf, dass die Übernachtungsteuersatzung erst zum 01.01.2014 in Kraft getreten ist, entgegengehalten werden.

B.

- 107 Der Normenkontrollantrag ist aber nicht begründet.
- 108 Die in formeller Hinsicht nicht zu beanstandende Satzung ist auch in materieller Hinsicht rechtmäßig, weil sie den Vorgaben des Kommunalabgabengesetzes genügt und mit höherrangigem Recht in Übereinstimmung steht.
- I.
- 109 Nach § 9 Abs. 4 KAG können die Gemeinden örtliche Verbrauch- und Aufwandsteuern erheben, solange und soweit sie nicht bundesgesetzlich geregelten Steuern gleichartig sind, nicht jedoch Steuern, die vom Land erhoben werden oder den Stadt- und Landkreisen vorbehalten sind. Der Landesgesetzgeber hat damit einen Teil der ihm gemäß Art. 105 Abs. 2a 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 prinzipielles Steuerfindungsrecht eingeräumt. Mit diesem Recht ist die Befugnis der Gemeinden verbunden, sich selbst eigene Steuerquellen zu erschließen. Die Befugnis steht unter den sich aus § 9 Abs. 4 KAG ergebenden Vorbehalten. Bei ihrer Ausübung haben die Gemeinden ferner die aus verfassungsrechtlichen und anderen höherrangigen Vorschriften folgenden Grenzen für die Erhebung von Steuern und anderen Abgaben zu beachten. Innerhalb des so gezogenen Rahmens ist es aber der einzelnen Gemeinde überlassen, ob und gegebenenfalls welche örtliche Verbrauch- oder Aufwandsteuern sie zur Deckung ihres Finanzbedarfs erheben möchte sowie den jeweiligen Steuersatz und damit die Höhe der Steuer nach ihrem Ermessen zu bestimmen.
- 110 1. Bei der von der Antragsgegnerin erhobenen Steuer auf privat veranlasste entgeltliche Übernachtungen bzw. Übernachtungsmöglichkeiten in Beherbergungsbetrieben im Gemeindegebiet der Antragsgegnerin handelt es sich um eine örtliche Aufwandsteuer im Sinne von Art. 105 Abs. 2a GG i.V.m. § 9 Abs. 4 KAG. Sie zielt auf die in der Einkommensverwendung für den persönlichen Lebensbedarf zum Ausdruck kommende wirtschaftliche Leistungsfähigkeit, die an das Halten eines Gegenstandes oder an einen tatsächlichen oder rechtlichen Zustand anknüpft (vgl. BVerfG, Beschluss vom 06.12.1983 - 2 BvR 1275/79 - BVerfGE 65, 325). Dementsprechend wird sie nicht für Gegenstände oder Dienstleistungen erhoben, die nicht der Einkommensverwendung (privatem Aufwand), sondern der Einkommenserzielung dienen. Dies hat das Bundesverwaltungsgericht in seinem Urteil vom 11.07.2012 (- 9 CN 1/11 - BVerwGE 143, 301 = NVwZ 2012, 1407) ausführlich dargestellt; diese Ausführungen macht sich der Senat zu Eigen.
- 111 Der in der Satzung nicht ausdrücklich genannte Fall von Daueraufenthalt (länger als 2 Monate) im Beherbergungsbetrieb fällt nach der von der Antragsgegnerin im Internet offengelegten und rechtlich plausiblen Auslegung nicht unter die Steuerpflicht, weil dann von „Wohnen“ und nicht mehr von „kurzzeitigen Beherbergungsmöglichkeiten“ i. S. von § 2 Abs. 3 ÜSS auszugehen sei (Abgrenzung nach melderechtlichen Kriterien, vgl. § 23 Abs. 1 i.V.m. § 15 MeldeG; vgl. auch FG Hamburg, Urteil vom 09.04.2014 - 2 K 169/13 - juris). Damit wird dem Umstand Rechnung getragen, dass dem Wesen der Aufwandsteuer entsprechend nur solche Übernachtungen in Beherbergungsbetrieben von der Steuer erfasst werden, aus denen sich eine besondere Leistungsfähigkeit ableiten lässt und die nicht dem Grundbedürfnis nach Wohnen dienen (vgl. BVerwG, Urteil vom 11.07.2012, aaO).
- 112 Es handelt sich auch um eine örtliche Aufwandsteuer, da sie nur auf dem Gebiet der Antragsgegnerin erhoben wird.
- 113 Dass es sich um eine indirekte Steuer handelt, steht dem Begriff der Aufwandsteuer nicht entgegen (s. dazu unten IV).

- 114 2. Die Übernachtungsteuer ist nicht mit einer bundesgesetzlichen Steuer i. S. von Art. 105 Abs. 2a GG gleichartig. In Betracht kommt hier nur die Umsatzsteuer.
- 115 2.1 Hierzu ist das Bundesverwaltungsgericht - ebenfalls eine Übernachtungsteuer betreffend (BVerwG, Urteil vom 11.07.2012, aaO) - von folgenden Grundsätzen ausgegangen:
- 116 „Das Gleichartigkeitsverbot des Art. 105 Abs. 2a GG verbietet eine Doppelbelastung derselben Steuerquelle (BVerfG, Urteil vom 7. Mai 1998 - 2 BvR 1991, 2004/95 - BVerfGE 98,106 <124 f.>). Damit ist die Regelung finanzausgleichsrechtlicher Natur und kommt nicht ursprünglich aus dem Gedanken einer Begrenzung der Besteuerungsgewalt des Staates gegenüber den Abgabenschuldnern durch ein Verbot der Doppelbesteuerung (Jakob, BayVBl 1971, 249 <253>), wengleich das Gleichartigkeitsverbot auch den Steuerschuldner vor übermäßiger Belastung desselben Steuerobjekts durch unterschiedliche Steuergläubiger schützt (vgl. Starck, Verfassungsmäßigkeit der Vergnügungssteuer?, 1973, S. 20). Demzufolge hat das Bundesverfassungsgericht zunächst auf die Definition der Gleichartigkeit, wie sie aus der grundgesetzlichen Verteilung der Steuerkompetenzen in Art. 72 Abs. 1 GG folgt, zurückgegriffen und auf die steuerbegründenden Merkmale abgestellt. Es ist davon ausgegangen, dass eine kommunale Aufwand- oder Verbrauchsteuer jedenfalls dann einer Bundessteuer nicht gleichartig ist, wenn sie die Merkmale einer bundesrechtlich geregelten Steuer nicht erfüllt. Danach sind der Steuergegenstand, Steuermaßstab, Art der Erhebungstechnik und die wirtschaftlichen Auswirkungen zu vergleichen. Insbesondere ist darauf abzustellen, ob die eine Steuer dieselbe Quelle wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit ausschöpft wie die andere. Dabei hat es der Gesetzgeber nicht in der Hand, durch verschiedene Formulierungen der Steuertatbestände oder durch eine Schaffung geringfügiger Unterschiede bei den einzelnen Merkmalen der Steuer, wie insbesondere beim Kreis der Steuerpflichtigen, beim Steuermaßstab und bei der Erhebungstechnik die Gleichartigkeit zu vermeiden (BVerfG, Beschlüsse vom 12. Oktober 1978 - 2 BvR 154/74 - BVerfGE 49, 343 <355> und vom 6. Dezember 1983 - 2 BvR 1275/79 - BVerfGE 65, 325 <351>; BVerwG, Urteil vom 28. Juni 1974 - BVerwG 7 C 97.72 - BVerwGE 45, 264 <267 f.>). Genauso wenig genügt es zur Vermeidung der Gleichartigkeit in dem vorgenannten traditionellen Sinne, wenn nur ein Teilbereich mit einer Bundessteuer deckungsgleich ist (BVerfG, Beschluss vom 4. Februar 1958 - 2 BvL 31, 33/56 - BVerfGE 7, 244 <260>) (...)
- 117 Der eigenständige Inhalt des Gleichartigkeitsbegriffs nach Art. 105 Abs. 2a GG ist danach mit Blick auf die besondere Funktion der Norm zu bestimmen, die den Gemeinden das Steuerfindungsrecht erhalten sollte, aber gleichzeitig eine Steuer, die auf örtlicher Ebene Bundessteuern gleichkommt, ausschließt. Insbesondere soll nicht eine Gemeindeumsatzsteuer oder Ähnliches geschaffen werden dürfen (vgl. dazu Protokoll 222. Sitzung des Deutschen Bundestages, 5. WP, Sitzung vom 20. März 1969, S. 12058; Stadler, Die neue Finanzverfassung, BayVBl 1969, 341). Das bedeutet, dass die Merkmale der jeweiligen Aufwandsteuer mit der in Betracht kommenden Bundessteuer zu vergleichen sind. Erfüllt sie von vornherein schon nicht die Kriterien des herkömmlichen Gleichartigkeitsbegriffs, wie er für die Abgrenzung der Gesetzgebungskompetenzen nach Art. 72 Abs. 1 GG verwendet wird, kann sie auch nicht gleichartig im Sinne von Art. 105 Abs. 2a GG sein. Erfüllt sie dagegen die Kriterien des herkömmlichen Gleichartigkeitsbegriffs, bedarf es einer umfassenden Bewertung aller Merkmale der jeweiligen Steuer. Dabei ist das kommunale Steuerfindungsrecht in den Blick zu nehmen, das nicht derart beschnitten werden darf, dass Gemeinden neue Steuern nicht erheben könnten. Die Umsatzsteuer als eine bundesrechtlich geregelte große Verbrauchsteuer würde jegliche auch noch so unbedeutende Besteuerung von Gütern und Dienstleistungen in Gemeinden von vornherein ausschließen, wenn eine solche konkrete auf die jeweilige Steuer bezogene Bewertung unterbliebe (in diesem Sinne auch Heun, in: Dreier, GG, Band III, 2. Aufl. 2008, Art. 105 Rn. 41), wenn nur einzelne Merkmale des herkömmlichen Gleichartigkeitsbegriffs erfüllt sind, diese aber in der Gewichtung hinter die anderen nicht erfüllten Merkmale zurücktreten.“
- 118 Der Senat schließt sich dem in vollem Umfang an.

- 119 2.2 In Anwendung dieser Grundsätze ergibt sich entgegen der Auffassung der Antragstellerin, dass die Übernachtungsteuer der Antragsgegnerin nicht mit der Umsatzsteuer gleichartig ist. Dies folgt aus einer wertenden Gesamtschau der Kriterien Steuergegenstand (2.2.1), Steuermaßstab (2.2.2), Erhebungstechnik (2.2.3) und wirtschaftliche Auswirkungen (2.2.4), auch wenn die Übernachtungsteuer in vielen Merkmalen eine Nähe zur Umsatzsteuer aufweist: So knüpft sie etwa ebenfalls an einen entgeltlichen Leistungsaustausch an (§ 2 Abs. 1 ÜSS), hat als Steuermaßstab das Netto-Übernachtungsentgelt, nach dem sich die Höhe der Abgabe proportional richtet (§§ 3, 4 ÜSS), wird im Steueranmeldeverfahren erhoben (§ 7 ÜSS) und wirkt sich - wie die Umsatzsteuer - tendenziell preiserhöhend für den Übernachtungsgast aus.
- 120 2.2.1 Beim Steuergegenstand gibt es gewichtige Unterschiede. Die Umsatzsteuer ist als allgemeine indirekte Verbrauchsteuer prinzipiell auf jedweden Leistungsaustausch in Form einer Lieferung oder sonstigen Leistung gerichtet (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 des Umsatzsteuergesetzes - UStG -). Davon gibt es zwar Ausnahmen in Form von Steuerbefreiungen für bestimmte Tatbestände (§ 4 UStG). Der hier betroffene Bereich der entgeltlichen Übernachtung in Beherbergungsbetrieben ist aber ohne personenbezogene oder zeitliche Begrenzung ein umsatzsteuerpflichtiger Vorgang. Er wird unter den Voraussetzungen des § 12 Abs. 2 Nr. 11 Satz 1 UStG mit einem ermäßigten Satz von 7 % besteuert. Im Gegensatz dazu erfasst die Übernachtungsteuersatzung von vornherein nur privat veranlasste entgeltliche Übernachtungen. Die nach der allgemeinen Lebenserfahrung typischerweise erhebliche Anzahl von beruflich veranlassten Übernachtungen wird - anders als bei der Umsatzsteuer - nicht besteuert. Hinzu kommt, dass die Übernachtungsteuersatzung die Übernachtung von Minderjährigen nicht erfasst (§ 2 Abs. 7 ÜSS). Ferner ist die Erhebung der Übernachtungsteuer auf kurzzeitige Beherbergungsmöglichkeiten beschränkt (vgl. dazu 1), auch insoweit besteht ein deutlicher Unterschied zur Umsatzsteuer.
- 121 2.2.2 Der Steuermaßstab ist ebenfalls ein Kriterium des herkömmlichen Gleichartigkeitsbegriffs. Im Rahmen der Prüfung der Gleichartigkeit einer Aufwandsteuer mit der Umsatzsteuer im Sinne von Art. 105 Abs. 2a GG kann diesem Kriterium im Rahmen der Gesamtbetrachtung jedoch nur eine untergeordnete Bedeutung beigemessen werden. Dies ergibt sich aus folgenden Überlegungen: Ist der zu besteuerte Aufwand ausgabengleich, d.h. besteht er in der Entrichtung eines Geldbetrages, was bei Anknüpfung einer Aufwandsteuer an den Gebrauch - wie bei der Übernachtungsteuer und der Spielgerätesteuer - regelmäßig der Fall ist, schlägt sich der Aufwand unmittelbar anderenorts als Umsatz nieder. Die Bemessung der Steuer auf der Grundlage des Entgelteinsatzes ist dann der sich aufdrängende an der Wirklichkeit orientierte Maßstab, der mit dem Grundsatz der Besteuerungsgleichheit am ehesten vereinbar ist (siehe BVerwG, Urteil vom 11.07.2012, aaO, zur Übernachtungsteuer und BVerfG, Beschluss v. 04.02.2009 - 1 BvL 8/05 - BVerfGE 123, 1, BStBl II 2009, 1035 zur Spielgerätesteuer). Ob der Landesgesetzgeber (hier der Ortsgesetzgeber, dem gemäß § 9 Abs. 4 KAG die Besteuerungskompetenz übertragen wurde) sich mit dem Erlass eines Steuergesetzes (hier Satzung) im Rahmen der Kompetenzgrundlage des Art. 105 Abs. 2a Satz 1 GG hält, hängt allein vom Charakter der geschaffenen Steuer ab. Dies wird zwar auch durch den vom Ortsgesetzgeber gewählten Maßstab mitbestimmt; von Einfluss auf die kompetenzielle Einordnung der Steuer ist der Besteuerungsmaßstab indessen nur, soweit er dessen Typus prägt (BVerfG, Beschluss v. 04.02.2009, aaO). Wollte man dem proportionalen Maßstab bei der Übernachtungsteuer eine solche prägende Wirkung beimessen, mit der Folge der Gleichartigkeit mit der Umsatzsteuer, wäre der Ortsgesetzgeber zur Vermeidung des Gleichartigkeitsverbots gehalten, einen weniger geeigneten, typisierenden und generalisierenden Ersatzmaßstab zu wählen. Ein solcher Maßstab ist grundsätzlich zulässig, solange die steuerlichen Vorteile der Typisierung in einem angemessenen Verhältnis zu dem mit ihr notwendig verbundenen Nachteil stehen (BVerfG, Beschluss v. 04.02.2009, aaO). Die Vermeidung des Verstoßes gegen das Gleichartigkeitsverbot ist aber kein steuerlicher Vorteil im vorgenannten Sinn. Angesprochen sind damit vielmehr Praktikabilitätsvorteile bei Massenverfahren. Zudem hat es der Gesetzgeber, wie bereits ausgeführt, auch im Rahmen des weniger strengen Gleichartigkeitsverbots des Art. 105 Abs. 2a GG nicht in der Hand, durch Schaffung von relativ geringen Unterschieden beim Steuermaßstab die Gleichartigkeit zu vermeiden. Folge der Annahme einer prägenden Wirkung des Steuermaßstabes bei Aufwandsteuern wäre deshalb, dass in weiten Teilbereichen eine Aufwandsbesteuerung von vornherein ausgeschlossen wäre, obwohl dies der erkennbaren Intention des Verfassungsgebers, auch nach dem 01. Januar 1970 die Schaffung neuer Verbrauch- und Aufwandsteuern zu ermöglichen, zuwiderlaufen würde. Der Steuermaßstab ist mithin beim Gleichartigkeitsvergleich nur eines von mehre-

ren Merkmalen, das zudem, insbesondere gegenüber dem Merkmal des Steuergegenstandes, nachrangig ist, sodass ihm bei der anzustellenden Gesamtbetrachtung keine ausschlaggebende Bedeutung zukommt (vgl. OVG Schleswig-Holstein, Urteil vom 07.02. 2013 - 4 KN 1/12 - juris; in diesem Sinn auch OVG Nordrh.-Westf., Urteil vom 23.10.2013 - 14 A 316/13 - juris).

- 122 Wird - wie in §§ 3 und 4 ÜSS - auch bei der Übernachtungsteuer ein proportionaler Ansatz gewählt (5% des vom Gast für die Beherbergung aufgewendeten Betrags ohne MwSt.), ist gleichwohl zu beachten, dass bei der Gesamtschau ein hinreichend großer Abstand zur Umsatzsteuer verbleiben muss (BVerwG, Urteil vom 11.07.2012, aaO). Hiervon ist im Hinblick auf die Unterschiede beim Steuergegenstand (s. o. 2.2.1) und bei der Erhebungstechnik (s. sogleich 2.2.3) auszugehen, sodass es nicht mehr darauf ankommt, was für die Frage der wirtschaftlichen Auswirkungen (2.2.4) gilt.
- 123 2.2.3 Auch in Bezug auf die Erhebungstechnik bestehen deutliche Unterschiede zur Umsatzsteuer. So ist die Übernachtungsteuer ausschließlich vierteljährlich anzumelden (§ 7 Abs. 1 ÜSS). Eine Jahreserklärung und monatliche (Vor-) Anmeldungen sind - anders als bei der Umsatzsteuer (§ 18 UStG) - nicht vorgesehen. Die Umsatzsteuer wird zudem auf jeder Leistungsstufe "allphasig" erhoben und ist mit einem Vorsteuerabzugsrecht des Unternehmers für seine Eingangsleistungen verbunden (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG). Sie soll letztlich nur den Endverbraucher wirtschaftlich belasten. Im Unterschied dazu greift die Übernachtungsteuer nur "einphasig" auf der letzten Leistungsstufe. Die Eingangsleistungen des Beherbergungsunternehmers sind nicht entsprechend vorbelastet und abzugsfähig (vgl. dazu auch FG Hamburg, Urteil vom 09.04.2014, aaO).
- 124 2.2.4 Die wirtschaftlichen Auswirkungen beider Abgabearten sind bereits als Kriterium eher unscharf. Soweit dieses Kriterium von Rechtsprechung und Literatur im Zusammenhang mit der Übernachtungsteuer explizit erwähnt wird, werden die wirtschaftlichen Auswirkungen soweit ersichtlich als gleich angesehen (vgl. BVerwG, Urteil vom 11.07.2012, aaO, mit Hinweis auf Zugriff auf die Leistungsfähigkeit des Übernachtungsgastes und tendenzielle Erhöhung der Übernachtungspreise; FG Bremen, Urteil vom 16.04.2014 - 2 K 85/13 - DStRE 2014, 1008, 1010 unter Gleichsetzung mit Gleichheit der belasteten Quelle wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit; Petry, BB 2010, 2860, 2864). Allerdings werden die Übernachtungspreise durch die Übernachtungsteuer nicht zwingend erhöht, sondern nur nach Maßgabe einer kalkulatorischen Überwälzung auf die Übernachtungsgäste als Steuerträger (s. dazu u. IV); ob dies die wirtschaftlichen Auswirkungen letztlich doch als nicht gleich erscheinen lässt, kann aber offen bleiben, weil auch bei insoweit unterstellter Gleichheit bei einer Gesamtschau ein hinreichender Abstand zur Umsatzsteuer verbleibt (s. o. 2.2.2).
- II.
- 125 Die Übernachtungsteuer verstößt auch nicht gegen das unionsrechtliche Gleichartigkeitsverbot. Nach Art. 401 der Mehrwertsteuersystemrichtlinie (Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem) hindert diese Richtlinie einen Mitgliedstaat nicht daran, Abgaben auf Versicherungsverträge, Spiele und Wetten, Verbrauchsteuern, Grunderwerbsteuern sowie ganz allgemein alle Steuern, Abgaben und Gebühren, die nicht den Charakter von Umsatzsteuern haben, beizubehalten oder einzuführen, sofern die Erhebung dieser Steuern, Abgaben und Gebühren im Verkehr zwischen den Mitgliedstaaten nicht mit Formalitäten beim Grenzübertritt verbunden ist. Die Übernachtungsteuer hat in diesem Sinne nicht den Charakter einer Umsatzsteuer.
- 126 Nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union soll mit der Vorschrift verhindert werden, dass das Funktionieren des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems durch steuerliche Maßnahmen eines Mitgliedstaats beeinträchtigt wird, die den Waren- und Dienstleistungsverkehr in einer mit der Mehrwertsteuer vergleichbaren Weise belastet. Als solche Maßnahmen sind Steuern, Abgaben und Gebühren anzusehen, die die wesentlichen Merkmale der Mehrwertsteuer aufweisen, selbst wenn sie ihr nicht in allen Einzelheiten gleichen. Dabei handelt es sich um folgende Merkmale: Die Mehrwertsteuer gilt ganz allgemein für alle sich auf Gegenstände und Dienstleistungen beziehenden Geschäfte, sie ist, unabhängig von der Anzahl der

getätigten Geschäfte, proportional zum Preis dieser Gegenstände und Dienstleistungen, sie wird auf jeder Stufe der Erzeugung und des Vertriebes erhoben, und sie bezieht sich schließlich auf den Mehrwert der Gegenstände und Dienstleistungen, d. h., die bei einem Geschäft fällige Steuer wird unter Abzug der Steuer berechnet, die bei dem vorhergehenden Geschäft schon entrichtet worden ist (vgl. etwa EuGH, Urteil vom 29.04.2004 - C-308/01 - Slg. 2004, I-4802, Rn. 33; Urteil vom 09.03.2000 - C-437/97 - Slg. 2000, I-1189, Rn. 22).

- 127 Ebenso wie beim verfassungsrechtlichen Gleichartigkeitsverbot des Art. 105 Abs. 2a GG ist also auch unionsrechtlich die Allgemeinheit ein Wesensmerkmal der Umsatzsteuer, so dass die Übernachtungsteuer hiermit nicht gleichartig ist (so auch OVG Nordrh.-Westf., Urteil vom 23.10.2013, aaO; FG Hamburg, Urteil vom 09.04.2014, aaO).

### III.

- 128 Die Erhebung einer Aufwandsteuer auf entgeltliche Übernachtungen für private Zwecke verstößt auch nicht gegen den Grundsatz der Widerspruchsfreiheit der Rechtsordnung. Dieser verlangt die Beachtung der bundesstaatlichen Grenzen und bei der Ausübung der jeweiligen Gesetzgebungskompetenz wechselseitig bundesstaatliche Rücksichtnahme. Konzeptionelle Entscheidungen des zuständigen Bundesgesetzgebers dürfen durch Entscheidungen eines Landesgesetzgebers nicht verfälscht werden. Insbesondere dürfen den Normadressaten nicht gegenläufige Regelungen erreichen, die die Rechtsordnung widersprüchlich machen (BVerfG, Urteile vom 07.05.1998 - 2 BvR 1991, 2004/95 - BVerfGE 98, 106, 119 und vom 27.10.1998 - 1 BvR 2306/96 u.a. - BVerfGE 98, 265, 301). Das ist hier nicht der Fall. Zwar verfolgen beide Steuern gleichermaßen einen Ertragszweck, sind einander jedoch - wie oben ausgeführt - nicht gleichartig. Die Übernachtungsteuer konterkariert schon angesichts ihres geringen Umfangs nicht den Zweck des Art. 5 Nr. 1 des Gesetzes zur Beschleunigung des Wirtschaftswachstums (vom 22.12.2009, BGBl I S. 3950), das mit der Reduzierung der Umsatzsteuer für Beherbergungsbetriebe (§ 12 Nr. 11 UStG) die Wirtschaft fördern will (vgl. BVerwG, Urteil vom 11.07.2012, aaO; OVG Schleswig-Holstein, Urteil vom 07.02.2013, aaO).

### IV.

- 129 Auch die Bestimmung des Betreibers des Beherbergungsbetriebs zum Steuerschuldner (§ 5 Abs. 1 ÜSS) ist nicht zu beanstanden.
- 130 1. Die Satzung der Antragsgegnerin knüpft die Übernachtungsteuer an den Aufwand für die Möglichkeit einer privat veranlassten entgeltlichen Übernachtung, sie soll also im Ergebnis von demjenigen aufgebracht werden, der den von der Steuer erfassten Aufwand betreibt. Dem steht nicht entgegen, dass nach § 5 ÜSS Steuerpflichtiger der Betreiber des Beherbergungsbetriebes ist. Denn eine örtliche Aufwandsteuer kann auch als indirekte Steuer ausgestaltet werden. Eine solche indirekte Erhebung der Steuer bei dem Beherbergungsunternehmer kann vor dem Grundsatz der gerechten Lastenverteilung jedoch nur Bestand haben, wenn dieser die Steuer auf den Aufwandtreibenden als Steuerträger abwälzen kann (BVerfG, Beschluss vom 04.02.2009, aaO). Eine solche tatsächliche Abwälzbarkeit der Steuer vom Beherbergungsunternehmer auf den den Aufwand treibenden Übernachtungsgast ist problemlos möglich, da der Beherbergungsunternehmer die von ihm abzuführende Steuer unmittelbar im Wege der Preiserhöhung in das - gesetzlich nicht beschränkte - Entgelt einpreisen kann. Insofern bedarf es - anders als etwa bei der Spielapparatsteuer, bei der die Spieleinsätze der Höhe nach festgelegt sind, - nicht der Figur der nur „kalkulatorischen Abwälzbarkeit“ (vgl. dazu OVG Schleswig-Holstein, Urteil vom 19.03.2015 - 2 KN 1/15 - juris m.w.N.; Grenze erst bei erdrosselnder Wirkung der Steuer, vgl. OVG Nordrh.-Westf., Beschluss vom 24.09.2013 - 14 A 1782/13 - juris). Dem Beherbergungsunternehmer - also dem Steuerschuldner - steht es darüber hinaus jedoch frei, die Abwälzung lediglich kalkulatorisch vorzunehmen, also den von ihm zu zahlenden Betrag in die Kalkulation seiner Selbstkosten einzusetzen und in der Folge die zur Aufrechterhaltung der Wirtschaftlichkeit seines Unternehmens geeigneten Maßnahmen - etwa Umsatzsteigerung oder Senkung der sonstigen Kosten - zu treffen. Da die Übernachtungsteuer auf Abwälzbarkeit angelegt ist, besteht letztlich kein Zwang zur Abwälzung, vielmehr bleibt es dem Beherbergungsunternehmer auch unbenommen, etwa aus Wettbewerbsgründen auf die Abwälzung ganz zu verzichten (FG Hamburg, Urteil vom 09.04.2014, aaO; FG Bremen, Urteil vom 16.04.2014, aaO).

- 131 2. Entgegen der Auffassung der Antragstellerin besteht kein Anlass, die Grundsätze zur kalkulatorischen Abwälzbarkeit auf Fälle wie die Vergnügungssteuer zu beschränken und sie nicht auch auf eine Übernachtungsteuer zu erstrecken. Dem von der Antragstellerin hervorgehobenen Unterschied, dass bei der Vergnügungssteuer im Falle einer Überwälzung stets der Aufwandtreibende getroffen werde, bei der Übernachtungsteuer aufgrund des erhebungstechnischen Ablaufs zunächst aber auch solche Übernachtungen erfasst würden, die erst in einem zweiten Schritt durch einen später gelingenden Nachweis einer beruflichen Veranlassung herausgenommen würden, ist nicht geeignet, die Übertragbarkeit der Grundsätze zur kalkulatorischen Abwälzbarkeit in Zweifel zu ziehen. Die Antragsgegnerin weist zu Recht darauf hin, dass gerade im Bereich der Vergnügungssteuer wegen der Restriktionen der Spielverordnung eine reale Abwälzung auf den Aufwandtreibenden nicht möglich ist und daher die Figur der bloß kalkulatorischen Abwälzung besondere Bedeutung erhalten hat; es ist nicht ersichtlich, dass dann etwas anderes gelten sollte, wenn - wie bei der Übernachtungsteuer - solche Restriktionen nicht bestehen, somit eine reale Abwälzung grundsätzlich möglich ist und lediglich erhebungstechnisch bedingt auch zunächst fehlerhafte, später aber korrigierbare Belastungen erfolgen können.
- 132 3. Anders als die Antragstellerin meint, wird die Abwälzungsmöglichkeit im konkreten Fall auch weder durch rechtliche noch tatsächliche Hindernisse blockiert. Denn sie hat mehrere zulässige Handlungsoptionen:
- 133 3.1 Will die Antragstellerin von der konkreten Abwälzungsmöglichkeit auf die Steuerträger Gebrauch machen, muss sie von unterschiedlichen Preisen für private und geschäftliche Übernachtungen ausgehen.
- 134 Die Vorgaben der Preisangabenverordnung - PAngV - stehen dem nicht entgegen, auch soweit der Betreiber des Beherbergungsunternehmens für Buchungsvermittlungen Onlineportale nutzt. Der Einwand des Bevollmächtigten der Antragstellerin, diese Portale akzeptierten keine unterschiedlichen Preise für private und berufsbedingte Übernachtungen, zieht die Abwälzbarkeit der Übernachtungsteuer vor dem Hintergrund der oben dargestellten Möglichkeiten der tatsächlichen oder kalkulatorischen Abwälzbarkeit nicht durchgreifend in Zweifel (so auch OVG Schleswig-Holstein, Urteil vom 07.02.2013,aaO).
- 135 Soweit Internetportale unterschiedliche Preisangaben nicht akzeptieren, verbleibt die Möglichkeit des Hinweises auf einen individuellen Preisnachlass bei berufsbedingter Übernachtung gemäß § 9 Abs. 2 PAngV. Welche Gründe der Einhaltung des § 7 Abs. 3 PAngV entgegenstehen könnten, unterschiedliche Preise für private und berufsbedingte Übernachtungen in sichtbaren Preisverzeichnissen vor Ort anzugeben, ist für den Senat nicht ersichtlich. Im Übrigen wäre auch insoweit der Hinweis auf einen Preisnachlass bei berufsbedingter Übernachtung ausreichend.
- 136 3.2 Die Antragstellerin ist aber rechtlich nicht verpflichtet, eine getrennte Kalkulation mit unterschiedlichen Preisen vorzunehmen, sondern darf im Rahmen ihrer jeweiligen Marktentscheidung - in der alle hierfür maßgeblichen Faktoren berücksichtigt werden können - auch eine Mischkalkulation vornehmen, bei der für alle Übernachtungen ein einheitlicher Preis ausgewiesen wird (s. o. 1). Dass dann auch berufliche Übernachtungen verteuert und damit auch Nicht-Steuerträger faktisch belastet werden, steht dem nicht entgegen. Zu Recht weist die Antragsgegnerin darauf hin, dass die Antragstellerin in einer solchen Konstellation zwar ungleiche Sachverhalte - Übernachtungen von Steuerträgern und Nicht-Steuerträgern - wirtschaftlich gleich behandeln würde, was ihr aber als jedenfalls insoweit nicht durch Art. 3 GG gebundenem Privatunternehmen nicht verboten ist.
- 137 3.3 Die Antragstellerin ist im Rahmen ihrer Marktentscheidung schließlich auch frei, auf eine reale Überwälzung der Steuer ganz zu verzichten (s. o. 1).

- 138 4. Es besteht auch eine ausreichende Zurechenbarkeit der Übernachtungsaufwendungen zum Beherbergungsunternehmen. Der Antragstellerin ist darin zuzustimmen, dass es bei der indirekten Besteuerung eines Zurechnungskriteriums bedarf. Die rechtliche Möglichkeit, den Kreis der Steuerschuldner zu bestimmen, besteht nämlich nicht unbegrenzt. Zum Steuerschuldner kann vielmehr nur derjenige erklärt werden, der in einer hinreichend deutlichen Beziehung zum Abgabentatbestand steht. Letzteres folgt aus dem verfassungsrechtlichen Willkürverbot. Willkürlich ist eine Schuldnerbestimmung dann nicht, wenn die betreffende Person in einer besonderen rechtlichen oder wirtschaftlichen Beziehung zum Steuergegenstand steht oder sie einen maßgebenden Beitrag zur Verwirklichung des steuerbegründenden Tatbestands leistet (vgl. Urteile des Senats vom 10.10.1995 - 2 S 262/95 - juris (zur Begründung eines Haftungstatbestands) und vom 23.02.2011 - 2 S 196/10 - juris). Ein solcher Bezug ist aber entgegen der Auffassung der Antragstellerin hier vorhanden.
- 139 4.1 Zunächst verweist die Antragsgegnerin zu Recht darauf, dass die Grundentscheidung der Ausgestaltung als indirekte - und nicht als die privaten Übernachtungsgäste treffende direkte - Steuer aus Gründen der Verwaltungspraktikabilität und damit willkürfrei erfolgte. Die Bestimmung von Beherbergungsbetrieben zum Steuerschuldner rechtfertigt sich aus ihrer besonderen wirtschaftlichen Beziehung zur steuerpflichtigen Übernachtung. Diese kann - mit den Ausführungen der Antragsgegnerin - als sowohl kausal wie final bezeichnet werden. Kausal ist sie, weil der Beherbergungsbetrieb erst die Möglichkeit zur Übernachtung schafft und damit eine notwendige Bedingung für die Erfüllung des Steuertatbestands setzt. Final ist sie, weil die Nutzung dieser Möglichkeit zu den Geschäftszielen eines Beherbergungsbetriebs zählt. Soweit die Antragstellerin dieser Finalitätsbeziehung entgegenzuhalten versucht, dem Beherbergungsunternehmen sei es einerlei, ob es um private oder beruflich bedingte Übernachtungen gehe, richtet sich dieses Argument grundsätzlich nicht gegen die Finalität, sondern zeigt nur, dass sowohl private wie berufliche Übernachtungen von ihr erfasst sind. Anderes käme allenfalls dann in Betracht, wenn von vornherein klar wäre, dass die privaten Übernachtungen nur einen irrelevant geringen Teil der gesamten Übernachtungen darstellen würden; das behauptet indessen auch die Antragstellerin nicht und wird zudem durch das vorgelegte Zahlenmaterial widerlegt.
- 140 4.2 Der Senat folgt für den Bereich des Kommunalabgabengesetzes für Baden-Württemberg nicht der Rechtsprechung des Oberverwaltungsgerichts für das Land Nordrhein-Westfalen (Urteil vom 23.10.2013, aaO), wonach Satzungenormen unwirksam sind, die den Betreiber des Beherbergungsbetriebs zum Steuerschuldner bestimmen. Das Oberverwaltungsgericht für das Land Nordrhein-Westfalen meint, die besondere Beziehung des Beherbergungsbetriebs fehle deshalb, weil ihm der gesamte Steuertatbestand zurechenbar sein müsse, das steuerbegründende Tatbestandselement der Privatheit einer Übernachtung aber nicht zugerechnet werden könne. Das Bundesverwaltungsgericht hat mit seinem Beschluss vom 20.08.2014 (- 9 B 8/14 - juris) zwar die Beschwerde gegen die Nichtzulassung der Revision in dem Urteil des Oberverwaltungsgerichts für das Land Nordrhein-Westfalen vom 23.10.2013 (aaO) zurückgewiesen. Inhaltlich hat es die in jenem Verfahren aufgeworfene Frage, „ob Steuerschuldner einer kommunalen sog. Bettensteuer auch der sein kann, der nicht sämtliche (subjektiven und objektiven) Tatbestandsmerkmale (hier: privater Charakter des Besuchs), an deren Vorliegen das Gesetz die Steuerpflicht knüpft, in seiner Person selbst verwirklicht“, jedoch nicht beantwortet. Vielmehr hat das Bundesverwaltungsgericht festgestellt, dass diese Frage ausschließlich die Auslegung einer Norm des Landesrechts betreffe und daher nicht in einem Revisionsverfahren geklärt werden könne (so auch NdsOVG, Urteil vom 01.12.2014 - 9 KN 85/13 - juris). Nach Auffassung des Senats muss der Steuerschuldner nicht zu sämtlichen Tatbestandsmerkmalen des Steuertatbestandes die gleiche Nähe aufweisen (so auch HessVGH, Beschluss vom 29.01.2015, aaO; FG Hamburg, Urteil vom 09.04.2014, aaO; so i. Erg. auch OVG Schleswig-Holstein, Urteil vom 04.12.2014 - 4 KN 3/13 - juris). Dass er keine sichere Kenntnis über das Element der „Privatheit“ besitzt, betrifft nicht die Frage der Zurechenbarkeit als Voraussetzung für eine zulässige indirekte Steuer, sondern kann allenfalls Bedeutung im Rahmen der Frage nach einem hinreichend bestimmten Steuertatbestand gewinnen (vgl. dazu unten VI).
- 141 4.3 Schließlich kann sich die Antragstellerin entgegen ihrem Vortrag für die Verneinung einer Zurechnungsmöglichkeit auch nicht auf die Rechtsprechung des Senats berufen. Sie zitiert zwar vom Wortlaut her korrekt eine Passage des Senatsurteils vom 23.02.2011 (- 2 S 196/10 - VBIBW

2011, 400) wonach für eine Zurechenbarkeit allein die Vermietung von Räumlichkeiten die Eigenschaft als Steuerschuldner nicht begründe, blendet allerdings zu Unrecht den Kontext aus. Aus diesem ergibt sich jedoch, dass hieraus für den vorliegenden Zusammenhang nichts zu entnehmen ist. In der dortigen Entscheidung ging es nämlich um die Zurechenbarkeit einer Vergnügungssteuer für die gezielte Einräumung der Gelegenheit zu sexuellen Vergnügungen in verschiedenen Einrichtungen und bei der von der Antragstellerin zitierten Passage konkret um die Bestimmung der Satzung, nach der neben dem Unternehmer der Veranstaltung auch derjenige Steuerschuldner sei, der die Räumlichkeiten zur Verfügung stelle. Demgegenüber geht es im vorliegenden Fall um die Besteuerung von privaten Übernachtungen; hierfür schafft ein Beherbergungsbetrieb bereits durch die vertragliche Einräumung der Übernachtungsmöglichkeit eine hinreichende Zurechnungsmöglichkeit.

V.

- 142 Die Satzung verletzt die Antragstellerin auch nicht in ihrer durch Art. 12 Abs. 1, 19 Abs. 3 GG geschützten Berufsausübungsfreiheit, insbesondere nicht durch die Auferlegung von unverhältnismäßigen Mitwirkungsbeiträgen oder unverhältnismäßigem Organisationsaufwand.
- 143 1. Der Antragstellerin wird in tatsächlicher Hinsicht nichts Unzumutbares auferlegt (ebenso i. Erg.OVG Schleswig-Holstein, Urteil vom 07.02.2013, aaO; NdsOVG, Urteil vom 01.12.2014, aaO). Reine Berufsausübungsbeschränkungen, die - wie hier - noch keinen einer gesetzlichen Ermächtigung bedürfenden Eingriff in das Grundrecht der Berufsfreiheit nach Art. 12 Abs. 1 Satz 2 GG beinhalten, können grundsätzlich durch jede vernünftige Erwägung des Gemeinwohls legitimiert werden, allerdings müssen Eingriffszweck und Eingriffsintensität in einem angemessenen Verhältnis stehen (vgl. BVerfG, Beschluss vom 03.07.2003 - 1 BvR 238/01-BVerfGE 108, 150, 169). Die Einführung der Übernachtungssteuer durch die Antragsgegnerin bezweckt die Erzielung von Steuern, um Einnahmen für den Haushalt der Antragsgegnerin zu erhalten. Die Satzung dient damit einem vernünftigen, gemeinwohlbezogenen Zweck (vgl. FG Bremen, Urteil vom 16.04.2014, aaO; FG Hamburg, Beschluss vom 03.04.2013 - 2 V 26/13 - juris). Der vom Steuerschuldner zu betreibende Aufwand liegt - bei der Nutzung zumutbarer technischer Hilfsmittel - nicht außer Verhältnis zu der Bedeutung, die das Gesamtaufkommen der Steuer für die Antragsgegnerin hat. Die Hauptlast besteht für den Steuerschuldner darin, die freiwilligen Angaben des Übernachtungsgastes sowie ggf. Bescheinigungen entgegenzunehmen, höchstens auf Plausibilität zu überprüfen und anschließend an die Steuerbehörde weiterzuleiten. Nur diese ist rechtlich zu weitergehenden Überprüfungen befugt. Die in diesem Rahmen gebotene Feststellung, ob Übernachtungen privat oder beruflich bedingt sind, lässt sich vom Beherbergungsbetrieb ohne übermäßigen Gesamtaufwand treffen. Denn bereits im Rahmen der Anmeldung des Übernachtungsgastes und der Erfüllung der damit verbundenen melderechtlichen Verpflichtungen (vgl. §§ 23, 24 MeldeG BW) ist die Erfassung von Gästedaten erforderlich. Dabei spielt keine Rolle, dass - worauf die Antragstellerin hingewiesen hat - bei Inländern eine Ausweiskontrolle nicht vorgeschrieben und die Frage nach der Privatheit oder beruflichen Veranlassung der Übernachtung bislang nicht erfasst wurde. Die Steigerung des Erfassungsumfangs erscheint nicht unverhältnismäßig. Teilweise erfolgt die Abfrage bereits bei einigen größeren Reiseportalen wie z.B. booking.com. Der durch § 7 Abs. 1 ÜSS (Pflicht zur Einreichung einer Abgabenerklärung) entstehende zusätzliche Organisationsaufwand mag zwar lästig sein, fällt aber letztlich über das Jahr gesehen nicht entscheidend ins Gewicht, da er nur kalendervierteljährlich anfällt. Die Antragstellerin ist den Ausführungen des OVG Schleswig-Holstein vom 07.02.2013 (aaO), ein Hotel könne sich zur Problemlösung leicht mit angepasster Software behelfen, mit dem Vortrag entgegengetreten, ein ggf. nötiger Austausch der Hotelsoftware sei ein technisch und wirtschaftlich sehr anspruchsvoller Vorgang, der bei einem Betrieb wie ihrem leicht mit mehreren zehntausend Euro Anschaffungs- und Schulungskosten zu Buche schlagen könne. Hierauf kommt es aber nicht an, da zur entsprechenden Aufrüstung kein Zwang besteht. Vielmehr bleibt es dem Beherbergungsbetrieb unbenommen, die entsprechenden Belege ohne EDV-Unterstützung manuell zu produzieren, falls ihm dies wirtschaftlich sinnvoller erscheint. Der Antragstellerin ist zuzugeben, dass die Umstellung jedenfalls in der Anfangszeit gewisse Mühen verlangt, die jedoch bei einer Gesamtschau, auch mit Blick auf die formularmäßige Vorstrukturierung durch die Antragsgegnerin, nicht als unverhältnismäßig qualifiziert werden können. Die Antragstellerin räumt selbst ein, dass der einzelne Erfassungsvorgang nicht besonders ins Gewicht falle; aber auch die Vielzahl der Erfassungsvorgänge genügt nach Auffassung des Senats nicht, eine Unzu-

mutbarkeit zu begründen. Das gilt auch dann, wenn - wie die Antragstellerin vorträgt - in ihrem Betrieb hierfür auf Dauer eine 3/4-Vollzeitstelle in Anspruch genommen werden sollte.

- 144 2. Der Antragstellerin wird mit den notwendigen Anpassungen an die Anforderungen der Übernachtungssteuersatzung auch nichts rechtlich Unmögliches auferlegt. Soweit sie hervorhebt, dass ihr - anders als dem Steuergläubiger - eine normative Befugnis zur entsprechenden Nachfrage bei ihren Gästen fehle, ist das zwar richtig, doch bedarf sie keiner hoheitlichen Eingriffsgrundlage hierfür. Vielmehr kann die Antragstellerin ihre privatrechtlichen Beziehungen zum jeweiligen Übernachtungsgast ohne weiteres so ausgestalten, dass sie entsprechende Auskünfte verlangen darf. Im Übrigen weist die Antragsgegnerin zutreffend darauf hin, dass die Antragstellerin im Rahmen ihrer Betriebsorganisation frei ist, auf eine Mitwirkung der Übernachtungsgäste zu verzichten. Soweit die Antragstellerin entsprechende Daten von ihren Gästen erhält, ist die durch die Übernachtungssteuersatzung verlangte Weitergabe an die Antragsgegnerin datenschutzrechtlich unbedenklich.
- 145 Wenn der Gast eine entsprechende Erklärung mit persönlichen Daten abgibt, um einen rechtsgeschäftlichen Vorteil zu erlangen, sieht er darin und auch in der Weitergabe der Daten an die Antragsgegnerin keinen schweren Nachteil. Dieser ist auch nicht gegeben, da einerseits dem Beherbergungsbetrieb seine persönlichen Daten ohnehin bekannt sind und andererseits die Angabe der berufsbedingten Übernachtung dem Steuergeheimnis unterfällt. Zum anderen liegt auch kein Verstoß gegen das Landesdatenschutzgesetz vor. Das Landesdatenschutzgesetz gilt gem. § 2 LDSG nur für öffentliche Stellen. Die Antragstellerin ist keine öffentliche Stelle, deshalb bedurfte es auch keiner entsprechenden Regelungen über ihre Befugnis zur Weitergabe persönlicher Daten an die Antragsgegnerin in der Satzung. Als nichtöffentliche Stelle sind für die Antragstellerin aber die Regelungen des Bundesdatenschutzgesetzes (BDSG) maßgeblich (§ 1 Abs. 2 Nr. 3 BDSG). Einer entsprechenden Regelung in der Satzung bedarf es insoweit nicht. Nach § 4 Abs. 1 BDSG dürfen auch nichtöffentliche Stellen personenbezogene Daten nur erheben, verarbeiten und nutzen, soweit das Bundesdatenschutzgesetz oder eine andere Rechtsvorschrift dies erlaubt oder anordnet oder der Betroffene eingewilligt hat. Andere Rechtsvorschriften sind unter anderem Landesrecht und kommunales Recht. Die Satzung verpflichtet den Beherbergungsunternehmer in § 7 Abs. 4, in den Fällen einer durch den Gast geltend gemachten beruflichen Veranlassung der Übernachtung nach § 2 Abs. 5 die entsprechenden Belege auf Anforderung der Antragsgegnerin im Original vorzulegen. Rechtsgrundlage ist § 3 Abs. 1 Nr. 3a KAG i.V.m. § 90 Abs. 1 AO. Auch sind die Beteiligten (hier der Beherbergungsunternehmer gem. § 78 Nr. 2 AO) zur Mitwirkung bei der Ermittlung des steuerlichen Sachverhalts verpflichtet. Datenschutzrechtlich ist der Beherbergungsunternehmer daher zur Einholung einer Erklärung des Gastes, ob der Aufenthalt berufsbedingt ist, berechtigt. Die Zulässigkeit der Weitergabe der Erklärung ergibt sich aus § 15 Abs. 1 BDSG. Der Berechtigung zur Einholung der Erklärung steht allerdings keine Verpflichtung des Gastes gegenüber, eine Erklärung über den Grund seines Aufenthaltes abzugeben. Der Gast ist auch nicht Beteiligter im Sinne des § 78 AO. Die Abgabe einer solchen Erklärung gegenüber dem Beherbergungsunternehmer ist daher freiwillig. Auskunftspflichtig als andere Person ist der Gast gem. § 93 AO nur gegenüber der Antragsgegnerin.

VI.

- 146 Ein Verstoß gegen den Grundsatz der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung liegt ebenfalls nicht vor.
- 147 1. Nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts folgt aus dem Grundsatz der Tatbestandsmäßigkeit als Ausdruck des Rechtsstaatsprinzips im Bereich des Abgabenrechts, dass steuerbegründende Tatbestände so bestimmt sein müssen, dass der Steuerpflichtige die auf ihn entfallende Steuerlast in gewissem Umfang vorausberechnen kann (BVerfG, Beschluss vom 17.07.2003 - 2 BvL 1/99 u.a. -, BVerfGE 108, 186; OVG Schleswig-Holstein, Urteil vom 07.02.2013, aaO). Diese Voraussetzungen erfüllt die Übernachtungssteuersatzung der Antragsgegnerin. Denn dem Bestimmtheitsgrundsatz ist regelmäßig genügt, wenn - wie hier - der Gegenstand (§ 2), die Bemessungsgrundlage (§ 3), der Steuersatz (§ 4) sowie die Erhebung (§ 7) und Fälligkeit (§ 8) der Steuer geregelt sind (BVerfG, Beschl. v. 12.10.1978 - 2 BvR 154/74 -, BVerfGE 49, 343). Nicht erforderlich ist die Möglichkeit der exakten Vorausberechnung. Vielmehr geht es dabei um die hinreichende Bestimmtheit einer Abgabennorm, um ein Mindest-

maß an Orientierungssicherheit, nicht aber um arithmetische Berechenbarkeit (OVG Nordrh.-Westf., Urteil vom 23.10.2013, aaO). Im Übrigen kann der Beherbergungsunternehmer auf der Grundlage der Erklärungen seiner Gäste feststellen, ob eine steuerpflichtige (private) Übernachtung oder eine steuerfreie (berufsbedingte) Übernachtung vorliegt. Dass Gäste unter Umständen in Einzelfällen unzutreffende Erklärungen abgeben und der Beherbergungsunternehmer dies nicht überprüfen kann, ist im Hinblick auf die Bestimmtheit des steuerlichen Tatbestandes nicht von Bedeutung, sondern nur im Hinblick auf die Tatbestandserfüllung. Die damit verbundene Unsicherheit der Vorausberechnung der Steuer ändert nichts daran, dass der Steuerpflichtige die Steuerlast - in gewissem Umfang - vorausberechnen kann (OVG Schleswig-Holstein, Urteil vom 07.02.2013, aaO). Anders als die Antragstellerin annimmt, schadet es daher nicht, dass sie zu Jahresbeginn die konkreten Zahlenverhältnisse beruflicher zu privater Übernachtungen nicht kennen kann und es nicht in ihren Einflussbereich fällt, ob der Zweck der Übernachtung die Steuer auslöst oder nicht.

- 148 2. Der Grundsatz der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung ist aber auch nicht durch die in § 2 Abs. 4 bis 6 ÜSS getroffenen Regelungen zu Erklärungen und Nachweisen hinsichtlich beruflich bedingter Übernachtungen verletzt. Insoweit werden keine - unter der Geltung des Untersuchungsgrundsatzes unzulässigen (OVG Nordrh.-Westf., vom 23.10.2013, aaO, m.w.N.) - Regelungen über eine Beweisführungslast des Steuerschuldners, sondern lediglich Regelungen zur materiellen Beweislast getroffen, wozu der Satzungsgeber berechtigt ist, solange dies zumutbar ist (vgl. OVG Nordrh.-Westf., Urteil vom 23.10.2013, aaO). Hier ist es sachgerecht, dem Betreiber des Beherbergungsbetriebes als Steuerschuldner (§ 5 ÜSS) die Feststellungslast für das Vorliegen einer zwingenden beruflichen oder betrieblichen Veranlassung der Übernachtung zuzuweisen. Dies liegt aus Gründen der Effektivität der Steuerhebung nahe, weil der Betreiber des Beherbergungsbetriebes eine größere Beweisnähe aufweist als die Antragsgegnerin. Letztere hat bei der Erfüllung des Besteuerungstatbestandes (der Übernachtung) keinen Kontakt zum Übernachtungsgast (FG Hamburg, Beschluss vom 03.04.2013, aaO). Eine Unzumutbarkeit ergibt sich auch nicht aus dem Vortrag der Antragstellerin, sie könne nicht darauf verwiesen werden, eine ggf. unberechtigt erhobene Abgabe zunächst einmal entrichten zu müssen, um diese anschließend zurückerstattet zu erhalten und dann unter dem Gesichtspunkt ungerechtfertigter Bereicherung an den Gast weiterleiten zu müssen. Zu Recht weist die Antragsgegnerin darauf hin, dass im Abgabenrecht die nachträgliche Korrektur von Bescheiden wegen später vorliegender Beweismittel nicht unüblich und daher im Steuerrecht durch § 173 AO für Steuerbescheide normativ zwingend ausgestaltet ist. Damit sind Rückabwicklungen (vgl. § 37 AO) im Verhältnis zwischen Steuergläubiger und Steuerschuldner ohne weiteres zumutbar; die Frage einer Weiterleitung einer eventuellen Erstattung an den Gast betrifft dagegen diesen Komplex nicht mehr, sondern richtet sich allein nach der Ausgestaltung des zivilrechtlichen Beherbergungsverhältnisses.
- 149 Anders als die Antragstellerin meint, stellt auch § 2 Abs. 6 ÜSS die Zulässigkeit der getroffenen Beweislastregelung nicht in Frage. Danach kann der Beherbergungsbetrieb 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. Damit werden die Nachweismöglichkeiten gegenüber den ansonsten allein üblichen Arbeitgeberbescheinigungen erweitert und sonach eine Erleichterung für die Beherbergungsbetriebe geschaffen. Soweit streitig werden sollte, ob (ausnahmsweise) Anhaltspunkte dafür bestehen, dass gleichwohl die Beherbergung privaten Zwecken dient, trägt für dieses Element der Steuergläubiger als Normbegünstigter die Beweislast, was die Antragsgegnerin auch einräumt; „detektivische Akribie“ der Antragstellerin ist in diesem Zusammenhang nicht erforderlich.
- 150 Schließlich ist eine materielle Beweislastregelung derart, dass bei fehlendem Nachweis der beruflichen Veranlassung von der Privatheit der Übernachtung auszugehen ist, auch unter dem Aspekt der Typengerechtigkeit unbedenklich, da nicht ersichtlich ist, dass es über Einzelfälle hinaus Fehlqualifikationen geben wird. Sofern der Übernachtungsgast keine Auskünfte und Erklärungen zum Anlass seiner Übernachtung abgibt, muss der Betreiber nach der gesetzlichen Systematik davon ausgehen, dass die Übernachtung privat veranlasst und damit steuerpflichtig ist. Die Satzung stellt in diesen Fällen im Wege einer Typisierung die widerlegbare Vermutung

auf, dass die Übernachtung des Gastes privat veranlasst ist. Der Normgeber darf bei Massengeschäften wie der Erhebung von Steuern im Interesse der Verwaltungsvereinfachung typisierende und generalisierende Vorschriften erlassen, soweit für möglichst viele Tatbestände eine angemessene Regelung geschaffen wird. Außerdem muss sich die typisierende Regelung realitätsgerecht am typischen Fall orientieren und darf keinen atypischen Fall als Leitbild wählen (vgl. etwa BVerfG, Beschluss vom 04.02.2009, aaO). Hier ist die Vermutung, dass ein Gast aus privaten Gründen übernachtet, wenn er auf Frage eines Beherbergungsunternehmers zum Anlass der Übernachtung keine Angaben macht, lebensnah und deshalb eine zulässige Typisierung. Es ist davon auszugehen, dass ein Gast bei Kenntnis der Steuerbefreiung für beruflich veranlasste Übernachtungen diesbezügliche Angaben machen würde, um selbst in den Genuss der Steuerbefreiung zu kommen oder jedenfalls den Hotelbetreiber nicht mit der Steuer zu belasten (vgl. FG Hamburg, Urteil vom 09.04.2014, aaO). Dass es - wie von der Antragstellerin in der mündlichen Verhandlung hervorgehoben - auch Konstellationen geben kann, in denen beruflich bedingt Übernachtende bewusst darauf verzichten, entsprechende Angaben zu machen und ihre Steuerbefreiung zu realisieren, ist kein Grund, die Legitimität der Beweislastregel in Frage zu stellen.

## VII.

- 151 Die Satzung verstößt nicht gegen den in Art. 3 GG verankerten Grundsatz der Steuergerechtigkeit, und zwar weder unter dem Aspekt eines strukturellen Vollzugsdefizits (1) noch unter dem eines unzulässigen Begünstigungsüberhangs (2).
- 152 1. Ein strukturelles Vollzugsdefizit kann nicht festgestellt werden.
- 153 1.1 Der Gleichheitssatz verlangt für das Steuerrecht, dass die Steuerpflichtigen durch ein Steuergesetz rechtlich und tatsächlich gleich belastet werden. Die Besteuerungsgleichheit hat mithin als ihre Komponenten zum einen die Gleichheit der normativen Steuerpflicht, aber andererseits ebenso die Gleichheit bei deren Durchsetzung in der Steuererhebung. Daraus folgt, dass das materielle Steuergesetz - und damit auch die hier in Rede stehende Übernachtungsteuersatzung - in ein normatives Umfeld eingebettet sein muss, welches die Gleichheit der Belastung auch hinsichtlich des tatsächlichen Erfolges prinzipiell gewährleistet (vgl. BVerfG, Urteil vom 27.06.1991 - 2 BvR 1493/89 - BVerfGE 84, 239 Ls 1). Die steuerliche Lastengleichheit fordert mithin, dass das materielle Steuergesetz die Gewähr seiner regelmäßigen Durchsetzbarkeit soweit wie möglich in sich selbst trägt. Der Normgeber hat demgemäß die Besteuerungstatbestände und die ihnen entsprechenden Erhebungsregelungen aufeinander abzustimmen. Führen Erhebungsregelungen dazu, dass ein gleichmäßiger Belastungserfolg prinzipiell verfehlt wird, kann die materielle Steuernorm nicht mehr gewährleisten, dass die Steuerpflichtigen nach Maßgabe gleicher Lastenzuteilung belastet wären; sie wäre dann gerade umgekehrt Anknüpfungspunkt für eine gleichheitswidrige Lastenverteilung (vgl. BVerfG, Urteil vom 27.06.1991, aaO S. 271 f.; BVerwG, Urteil vom 23.02.2011 - 6 C 22.10 -, BVerwGE 139, 42). Regelungen, die die Durchsetzung des Steueranspruchs sichern und Steuerverkürzungen verhindern sollen, müssen auf die Eigenart des konkreten Lebensbereichs und des jeweiligen Steuertatbestands ausgerichtet werden. Wird eine Steuer nicht an der Quelle erhoben, hängt ihre Festsetzung vielmehr von der Erklärung des Steuerschuldners ab, werden erhöhte Anforderungen an die Steuerehrlichkeit des Steuerpflichtigen gestellt. Der Gesetzgeber muss die Steuerehrlichkeit deshalb durch hinreichende, die steuerliche Belastungsgleichheit gewährleistende Kontrollmöglichkeiten abstützen. Im Veranlagungsverfahren bedarf das Deklarationsprinzip der Ergänzung durch das Verifikationsprinzip (vgl. BVerfG, Urteil vom 27.06.1991, aaO S. 273). Verfassungsrechtlich verboten ist der Widerspruch zwischen dem normativen Befehl der materiell pflichtbegründenden Steuernorm und der nicht auf Durchsetzung angelegten Erhebungsregelung. Zur Gleichheitswidrigkeit führt nicht ohne weiteres die empirische Ineffizienz von Rechtsnormen, wohl aber das normative Defizit des widersprüchlich auf Ineffektivität angelegten Rechts (vgl. BVerfG, Urteil vom 09.03.2004 - 2 BvL 1702 - BVerfGE 110, 94 Ls 2; zum Ganzen auch OVG Nordrh.-Westf., Urteil vom 23.10.2013, aaO).
- 154 1.2 Die Satzung ist nicht normativ auf Ineffizienz angelegt. Vorliegend hängt die Steuerbelastung des Steuerschuldners - und damit infolge der Möglichkeit einer Abwälzung mittelbar auch des Steuerträgers - allein von freiwillig offenbarten Informationen ab, da die Antragsgegnerin

über den steuerbegründenden privaten Charakter der jeweiligen Übernachtung in aller Regel keine eigenen Erkenntnisse hat. Daraus folgt zwar, dass es eines normativen Umfelds bedarf, das die Gleichheit der Belastung hinsichtlich des tatsächlichen Erfolges sichert. Das ist aber der Fall. Wie bereits in anderem Zusammenhang ausgeführt (s. oben VI 2), ist in der Satzung eine Typisierung derart erfolgt, dass die Steuerfreiheit für beruflich bedingte Übernachtungen nur durch ein Handeln des Beherbergungsgastes unter Vorlage entsprechender Nachweise zu erreichen ist. Also liegt hier gerade keine Konstellation vor, in der das bloße Unterlassen eine faktische Steuerbefreiung nach sich zieht (vgl. auch OVG Nordrh.-Westf., Urteil vom 23.10.2013, aaO).

- 155 Damit bleibt im Hinblick auf die Frage nach einem strukturellen Vollzugsdefizit vor allem die Gefahr wahrheitswidriger Erklärungen durch Gefälligkeitsbescheinigungen oder Eigenbescheinigungen Selbständiger. Diese durchaus nicht auszuschließende Gefahr führt jedoch nicht zu einem strukturellen Vollzugsdefizit. Für die Richtigkeit ausgestellter Bescheinigungen spricht schon die Strafbewehrtheit der Ausstellung einer unrichtigen oder unvollständigen Bescheinigung (§ 7 KAG - Abgabenhinterziehung -) und die Bußgeldbewehrtheit bloßer Abgabengefährdung (§ 8 KAG, § 12 ÜSS) angesichts nur geringfügiger Ersparnis durch unberechtigte Steuerfreiheit (vgl. OVG Nordrh.-Westf., Urteil vom 23.10.2013, aaO).
- 156 Soweit die Antragstellerin meint, eine Sanktionsgefahr bestehe nicht, weil die Sanktionsnormen des Kommunalabgabengesetzes den Gast als nur mittelbar beteiligten Dritten nicht zur Verantwortung ziehen würden, ist das nicht richtig. In diesem Zusammenhang sind mehrere Aspekte zu beachten, auf die die Antragsgegnerin zutreffend hinweist. So sind nach § 5 Abs. 3 ÜSS sowohl der Beherbergungsgast als auch der Arbeitgeber bzw. Dienstherr Haftungsschuldner, wenn falsche Belege vorgelegt oder falsche Angaben gemacht werden; sie fallen nach § 3 Abs. 1 Nr. 2a KAG i.V.m. § 33 AO damit ebenfalls unter den Begriff des Steuerpflichtigen. Außerdem handelt es sich bei § 7 KAG - ebenso wie bei der Parallelnorm des § 370 AO - um ein Jedermannsdelikt, das damit auch von anderen Personen als dem Steuerschuldner begangen werden kann (Faiß in Kommunalabgabenrecht in Baden-Württemberg, § 7 Rn. 3; Jäger in Klein, AO, § 370 Rn. 25). Schließlich bedarf es bei § 8 KAG der Differenzierung. § 8 Abs. 1 KAG erfasst nur Steuerpflichtige als möglichen Täterkreis; allerdings fällt hierunter auch der Haftungsschuldner (vgl. zur Parallelnorm des § 378 AO Jäger, in Klein, AO, § 378 Rn. 6 f.). Hinsichtlich der im Rahmen der Übernachtungsteuersatzung besonders wichtigen Sanktionsnorm des § 8 Abs. 2 KAG, die insbesondere die Ausstellung unrichtiger Belege oder Verstöße gegen satzungsrechtliche Nachweispflichten betrifft (entspricht § 379 AO), bestehen keine Einschränkungen hinsichtlich des möglichen Täterkreises (Faiß in Kommunalabgabenrecht in Baden-Württemberg, § 8 Rn. 3 f.; Jäger in Klein, AO, § 379 Rn. 5).
- 157 Schließlich bleibt die Antragstellerin auch erfolglos, soweit sie ein strukturelles Vollzugsdefizit wegen aus ihrer Sicht unzureichender Kontrollmöglichkeiten bzw. unzureichend praktizierter Kontrolle der Antragsgegnerin annimmt. Auf der im Rahmen der Normenkontrolle maßgeblichen Ebene der Satzung selbst ist zunächst ohnehin nur der Einwand grundsätzlich fehlender ausreichender Kontrollmöglichkeiten von Bedeutung. Für einen solchen Mangel ist aber nichts ersichtlich. Das ergibt sich bereits aus den obigen Ausführungen zur Sanktionsbewehrtheit von Falschangaben; zudem hat die Antragsgegnerin in der mündlichen Verhandlung detailliert erläutert, dass sie Stichproben und Plausibilitätskontrollen durchgeführt habe und durchführe. Die Frage, ob der tatsächlich praktizierte Kontrollumfang ausreichend ist oder nicht, betrifft dagegen nicht die Satzungsebene selbst, sondern deren Vollzug und ist daher im vorliegenden Zusammenhang unerheblich.
- 158 2. Schließlich enthält die Satzung der Antragstellerin auch keinen verfassungsrechtlich unzulässigen Begünstigungsüberhang.
- 159 Die Antragstellerin stützt sich für ihre gegenteilige Behauptung darauf, dass im Verhältnis der zu steuernden privaten Übernachtungen zu den steuerbefreiten beruflichen Übernachtungen erstere einen Ausnahmefall darstellen würden. Hiervon kann bereits nach der Tatsachenlage nicht die Rede sein. Vielmehr machen gemäß den von der Antragsgegnerin vorgelegten Zahlen die privaten Übernachtungen sogar deutlich mehr als die Hälfte aller Übernachtungen im Stadt-

gebiet der Antragsgegnerin aus. Aber selbst dann, wenn man mit der Antragstellerin die Repräsentativität dieser Zahlen für zweifelhaft halten und ihre eigene Behauptung eines Überwiegens von beruflich bedingten Übernachtungen zugrunde legen wollte, wäre weder dargetan noch ersichtlich, dass die privaten Übernachtungen nur Ausnahmefälle wären. Auf das Zahlenverhältnis zwischen privaten und beruflich bedingten Übernachtungen kommt es allerdings nicht entscheidend an. Denn ein Begünstigungsüberhang liegt jedenfalls aus rechtlichen Gründen nicht vor.

- 160 2.1 Für den Sachbereich des Steuerrechts verbürgt der allgemeine Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG den Grundsatz der gleichen Zuteilung steuerlicher Lasten. Der Gesetzgeber hat dabei einen weitreichenden Entscheidungsspielraum sowohl bei der Auswahl des Steuergegenstandes als auch bei der Bestimmung des Steuersatzes und des Steuermaßstabs. Dabei ist zu berücksichtigen, dass Steuergesetze in der Regel Massenvorgänge des Wirtschaftslebens betreffen. Sie müssen, um praktikabel zu sein, Sachverhalte, an die sie dieselben steuerrechtlichen Folgen knüpfen, typisieren und dabei die Besonderheiten des einzelnen Falles vernachlässigen. Die wirtschaftlich ungleiche Wirkung auf die Steuerzahler darf allerdings ein gewisses Maß nicht übersteigen. Vielmehr müssen die steuerlichen Vorteile der Typisierung im angemessenen Verhältnis zu der mit der Typisierung notwendig verbundenen Ungleichheit der steuerlichen Belastung stehen. Außerdem darf eine gesetzliche Typisierung keinen atypischen Fall als Leitbild wählen, sondern muss sich realitätsgerecht am typischen Fall orientieren. Art. 3 Abs. 1 GG ist dann verletzt, wenn für die gleiche Behandlung verschiedener Sachverhalte - bezogen auf den in Rede stehenden Sachverhalt und seine Eigenart - ein vernünftiger einleuchtender Grund fehlt (BVerfG, Beschluss vom 04.02.2009, aaO). Von einem den allgemeinen Gleichheitssatz verletzenden verfassungswidrigen Begünstigungsüberhang wird dann gesprochen, wenn Steuernormen Steuervergünstigungen aufweisen, die nicht durch ausreichende Sach- und Gemeinwohlgründe gerechtfertigt sind, und durch die Steuerpflichtige, die die Vergünstigungen nicht beanspruchen können, in ihrem Recht auf eine gleichmäßige, ihrer Leistungsfähigkeit entsprechende und folgerichtige Besteuerung verletzt werden (BFH, Vorlagebeschluss vom 27.09.2009 - II R 9/11 - BFHE 238, 241, BStBl II 2012, 899; vgl. auch BVerfG, Urteil vom 17.12.2014 - 1 BvL 21/12 - BGBl I 2015, 4).
- 161 2.2 Die Übernachtungsteuer der Antragsgegnerin weist einen derartigen unzulässigen Begünstigungsüberhang in dem zuvor dargestellten Sinne nicht auf. Der Grundsatz der gleichen Zuteilung steuerlicher Lasten verlangt eine gesetzliche Ausgestaltung der Steuer, die den Steuergegenstand in den Blick nimmt und mit Rücksicht darauf eine gleichheitsgerechte Besteuerung des Steuerschuldners sicherstellt (BVerfG, Beschluss vom 04.02.2009, aaO). Steuergegenstand der Übernachtungssteuersatzung der Antragsgegnerin ist gemäß § 2 Abs. 1 der Aufwand für die Möglichkeit einer privat veranlassten entgeltlichen Übernachtung im Gemeindegebiet, also - im Sinne einer örtlichen Aufwandsteuer - die in der Vermögensverwendung zum Ausdruck kommende Leistungsfähigkeit. Soweit der Bevollmächtigte der Antragstellerin im Zusammenhang mit § 2 Abs. 4 ÜSS von einer Steuerbefreiung zu Gunsten beruflich veranlasster Übernachtungen spricht, geht dies bereits im Ansatz fehl. Denn der Aufwand für beruflich veranlasste Übernachtungen ist als Aufwand zur Einkommenserzielung durch eine örtliche Aufwandsteuer nicht besteuert, und deshalb - als Reaktion auf die oben dargestellte Entscheidung des Bundesverwaltungsgerichts vom 11.07.2012 (aaO) - nicht Steuergegenstand im Sinne von § 2 Abs. 1 ÜSS. § 2 Abs. 4 ÜSS ist deshalb bereits seinem Wortlaut nach kein Befreiungstatbestand, sondern konkretisiert die Ausnahme von der Besteuerung (in diesem Sinn auch zutreffend HessVGH, Beschluss vom 29.01.2015, aaO).
- 162 Damit war der Normenkontrollantrag der Antragstellerin abzuweisen.
- 163 Die Kostenentscheidung folgt aus § 154 Abs. 1 VwGO.
- 164 Die in § 132 Abs. 2 VwGO genannten Voraussetzungen für eine Zulassung der Revision liegen nicht vor.

