



## Stellungnahme Nr. 31 November 2019

### Verfassungsbeschwerden

der Frau B. gegen das Urteil des Bundesfinanzhofs vom 15.07.2015  
– II R 31/14 und mittelbar gegen das Hamburgische Kultur- und  
Tourismustaxengesetz vom 04.12.2012 (1 BvR 2868/15),

der E. AG gegen das Urteil des Bundesfinanzhofs vom 15.07.2015  
– II R 33/14 und mittelbar gegen das Hamburgische Kultur- und  
Tourismustaxengesetz vom 04.12.2012 (1 BvR 3886/15),

der H. GmbH gegen das Urteil des Bundesfinanzhofs vom 15.07.2015  
– II R 32/14 und mittelbar gegen das Bremische Gesetz über die Erhebung  
einer Tourismusabgabe vom 31.01.2012 (1 BvR 2887/15) und

der H. GmbH gegen den Beschluss des Bundesverwaltungsgerichts  
vom 11.12.2015 – VerwG 9 BN 7.15 und mittelbar gegen die Satzung  
über die Erhebung einer Übernachtungssteuer in der Stadt Freiburg i.Br.  
vom 15.10.2013 (1 BvR 354/16)

### Mitglieder des Verfassungsrechtsausschusses

RA Prof. Dr. Christian Kirchberg, Vorsitzender  
RA Dr. Christian-Dietrich Bracher  
RAuN Prof. Dr. Wolfgang Kuhla  
RA Prof. Dr. Christofer Lenz (Berichterstatter)  
RA Dr. Michael Moeskes  
RA Prof. Dr. Michael Quaas  
RA Dr. iur. h.c. Gerhard Strate  
RA Prof. Dr. Michael Uechtritz  
RA Frank Johnigk, Bundesrechtsanwaltskammer

Die Bundesrechtsanwaltskammer ist die Dachorganisation der anwaltlichen Selbstverwaltung. Sie vertritt die Interessen der 28 Rechtsanwaltskammern und damit der gesamten Anwaltschaft der Bundesrepublik Deutschland mit etwa 165.000 Rechtsanwältinnen und Rechtsanwälten gegenüber Behörden, Gerichten und Organisationen – auf nationaler, europäischer und internationaler Ebene.

## **Stellungnahme**

### **I. Sachverhalt**

#### **1. Gegenstand der Verfassungsbeschwerden**

Die vier Verfassungsbeschwerden (1 BvR 2868/15, 1 BvR 3886/15, 1 BvR 2887/15 und 1 BvR 354/16) betreffen die verfassungsrechtliche Zulässigkeit örtlicher Steuern in Hamburg, Bremen und Freiburg auf entgeltliche Übernachtungen in Beherbergungsbetrieben. Auslöser und mittelbarer Gegenstand aller vier Beschwerden sind Steuernormen, und zwar in den beiden Hamburger Fällen das dortige Kultur- und Tourismustaxengesetz (KTTG), im Bremer Fall das dortige Tourismusabgabengesetz (TourAbgG) und im Freiburger Fall die städtische Übernachtungssteuersatzung (ÜSS).

Unmittelbarer Gegenstand sind in den beiden Hamburger und dem Bremer Verfahren finanzgerichtliche Entscheidungen, wobei die jeweilige Endentscheidungen vom Bundesfinanzhof mit Urteilen vom 15.07.2015 in den Verfahren II R 31/14, 32/14 und 33/14 getroffen wurden.

Im Freiburger Fall sind unmittelbarer Gegenstand der Verfassungsbeschwerde Entscheidungen der Verwaltungsgerichtsbarkeit, hier abgeschlossen durch das Urteil des Verwaltungsgerichtshofs Baden-Württemberg vom 11.06.2015 – 2 S 255/13 und den Beschluss des Bundesverwaltungsgerichts vom 11.12.2015 – 9 BN 7.15.

#### **2. Steuerliche Normen**

Die mittelbar angegriffenen gesetzlichen Regelungen aus Bremen, Hamburg und Freiburg sind 2012 und 2013 eingeführt worden. Sie verpflichten gewerbliche Beherbergungsbetreiber dazu, Steuern für Übernachtungen ihrer Gäste abzuführen. Alle drei Regelungen nehmen beruflich bedingte Übernachtungen von der Steuerpflicht aus. Die Bremer Regelung nimmt auch Übernachtungen von Minderjährigen aus sowie jede Übernachtung, die nach sieben Übernachtungen folgt.

Umgangssprachlich werden alle Steuern als „Bettensteuer“ bezeichnet.

Das Volumen der Steuern liegt zwischen etwa 2 % und 5 % (auf den Netto-Übernachtungspreis); Bremen arbeitet mit absoluten Euroätzen zwischen 1,00 EUR und 4,00 EUR.

Einige Jahre vor Einführung der drei Regelungen hatte der Bund die Umsatzsteuer für Hotelübernachtungen von 19 % auf 7 % abgesenkt (§ 12 Abs. 2 Nr. 11 UStG in der Fassung von Art. 5 Nr. 1 Wachstumsbeschleunigungsgesetz am 22.09.2009). Damit trug die seinerzeitige Regierungskoalition aus CDU/CSU und FDP einer Forderung Rechnung, die vom Beherbergungsgewerbe mit der Begründung verfolgt worden war, dadurch einen steuerlichen Wettbewerbsnachteil deutscher Beherbergungsbetriebe in der Konkurrenz mit Anbietern aus

angrenzenden ausländischen Regionen zu beseitigen, im Fall von Südbaden etwa im Verhältnis zum Elsass.

### 3. Beurteilung durch die Fachgerichte

Alle fachgerichtlichen Entscheidungen haben die jeweils beurteilten Ausgestaltungen der „Bettensteuern“ für verfassungsmäßig gehalten, insbesondere unter dem Aspekt der Vereinbarkeit mit Art. 105 Abs. 2a Satz 1 GG und der dortigen Schranke der „Gleichartigkeit“.

- a) Das FG Bremen und das FG Hamburg sind im Hinblick auf Art. 105 Abs. 2a Satz 1 GG übereinstimmend davon ausgegangen, dass die jeweiligen Steuern nicht „gleichartig“ mit der Umsatzsteuer sind. Maßgeblicher Gesichtspunkt war die Nichterfassung beruflicher Übernachtungen.
- b) Der Bundesfinanzhof hat die Gleichartigkeit der in Bremen und Hamburg erhobenen Steuern mit der Umsatzsteuer deshalb verneint, weil diese im Vergleich zur Umsatzsteuer, die nur einzelne Ausnahmetatbestände in §§ 4 ff. UStG kenne, einen eindeutig kleineren Anwendungsbereich habe. Außerdem seien die durch die Hamburger und Bremer Normen auferlegten Steuern deutlich geringer als die Umsatzsteuer. Auch der Verwaltungsgerichtshof Baden-Württemberg hat die Gleichartigkeit zur Umsatzsteuer mit dem Argument verneint, der wesentliche Unterschied liege in der Reichweite des steuerlichen Zugriffs.
- c) Im Hinblick auf den Grundsatz der Einheit und der Widerspruchsfreiheit der Rechtsordnung haben die fachgerichtlichen Entscheidungen einen Verstoß mit dem Argument verneint, der Umfang der „Bettensteuern“ sei im Vergleich zu der durch das Wachstumsbeschleunigungsgesetz vorgenommenen Absenkung des Umsatzsteuersatzes um zwölf Prozentpunkte zu geringfügig, um diese Bundesregelung zu konterkarieren.
- d) Alle fachgerichtlichen Entscheidungen sind ohne weitere Erörterung davon ausgegangen, dass die von ihnen jeweils beurteilten „Bettensteuern“ trotz der Nichteinbeziehung beruflich bedingter Übernachtungen dem Typus der Aufwandsteuer im Sinne von Art. 105 Abs. 2a Satz 1 GG entsprechen.
- e) Die Fachgerichte haben sich, auch mangels Vortrags der Beschwerdeführerinnen dazu, nicht mit der Frage beschäftigt, ob die Beschränkung der Steuererhebung auf nicht zwingend beruflich oder betrieblich veranlasste Übernachtungen als solche gegen Art. 3 Abs. 1 GG verstößt.

### 4. Verfassungsbeschwerden

Die Verfassungsbeschwerden haben einen bunten Strauß an Rügen erhoben. Sie haben aber nicht gerügt, die Beschränkung der Steuererhebung auf nicht zwingend beruflich oder betrieblich veranlasste Übernachtung verletze sie in Art. 3 Abs. 1 GG. Deshalb tragen sie auch nicht vor, dies sei schon Gegenstand ihres fachgerichtlichen Vortrags gewesen.

## 5. Fragestellungen des Senatsvorsitzenden in den Zustellungsschreiben

Im Juli 2019 sind die vier Beschwerden einem größeren Kreis von sachkundigen Dritten (§ 27a BVerfGG) übermittelt worden. Im Zustellungsschreiben hat der Vorsitzende des Ersten Senats offengelegt, welche Fragen sich aus Sicht des Senats im Zusammenhang mit den Verfassungsbeschwerden stellen.

- a) Erstens gehe es um die Frage, welche Anforderungen das Gleichartigkeitsgebot des Art. 105 Abs. 2a Satz 1 GG an die Zulässigkeit örtlicher Aufwandsteuern stellt und ob diese Anforderungen im Fall der streitgegenständlichen Steuern gewahrt sind.
- b) Zweitens sei zu klären, ob die Erhebung einer Steuer auf entgeltliche Übernachtungen in Beherbergungsbetrieben auch dann noch dem Typus einer Aufwandsteuer entspricht, wenn Übernachtungen, die für die berufliche oder betriebliche Tätigkeit des Übernachtungsgastes zwingend erforderlich sind, von der Besteuerung ausgenommen werden oder ob eine solche Ausnahme mit Blick auf Art. 105 Abs. 2a Satz 1 GG möglicherweise sogar verfassungsrechtlich geboten ist.
- c) Die dritte Frage des Senats ist tatsächlicher Natur und zielt auf Ausgaben zur zahlenmäßigen Bedeutung der Ausnahmeregelungen.
- d) Viertens soll aus Sicht des Senats vor dem Hintergrund der bestehenden Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts (BVerfGE 65, 325 [357]) auch die Vereinbarkeit der Beschränkung der Steuererhebung auf nicht zwingend beruflich oder betrieblich veranlasste Übernachtungen mit Art. 3 Abs. 1 GG zu prüfen sein.
- e) Und fünftens stellt sich der Senat die Frage, ob mit Blick auf die vom Bundesgesetzgeber durch das Gesetz zur Beschleunigung des Wirtschaftswachstums vom 22.09.2009 vorgenommene Absenkung des Umsatzsteuersatzes für die Vermietung von Wohn- und Schlafräumen, die ein Unternehmer zu kurzfristigen Beherbergungen von Fremden bereit hält (§ 12 Abs. 2 Nr. 11 UStG), die Einführung einer Steuer auf entgeltliche Übernachtungen in Beherbergungsbetrieben durch die drei Rechtssetzer die Grenzen rechts- und bundesstaatlicher Kompetenzausübung überschreitet.

## II. Verfassungsrechtliche Würdigung

Nach Auffassung der Bundesrechtsanwaltskammer sind die Verfassungsbeschwerden unbegründet.

Im Hinblick auf die Berufsfreiheit der Beschwerdeführerin, die hier nur in der Gestalt der Berufsausübungsfreiheit betroffen ist, geht es vor allen Dingen um den Gesetzesvorbehalt aus Art. 12 Abs. 1 Satz 2 GG. Dieser ist hier gewahrt, weil die gesetzlichen und satzungsmäßigen Grundlagen der jeweiligen Steuern sich im Rahmen der Kompetenz des Art. 105 Abs. 2a Satz 1 GG halten. Erstens führt die Nichteinbeziehung beruflich oder betrieblich bedingter Übernachtungen nicht dazu, dass die Steuern ihren Charakter als Aufwandsteuern im Sinne von Art. 105 Abs. 2a Satz 1 GG verlieren (Frage 2 des Senatsvorsitzenden; dazu unter 1.). Zweitens sind die Regelungen bundesrechtlich geregelten Steuern nicht gleichartig (Frage 1 des Senatsvorsitzenden; dazu unter 2.) Und drittens sind die Grenzen rechts- und bundesstaatlicher Kompetenzausübung nicht überschritten (Frage 5 des Senatsvorsitzenden; dazu unter 3.).

Die Verfassungsbeschwerden können auch unter dem Aspekt keinen Erfolg haben, ob die Beschränkung der Steuererhebung auf nicht zwingend beruflich oder betrieblich veranlasste Übernachtungen mit Art. 3 Abs. 1 GG vereinbar ist (Frage 4 des Senatsvorsitzenden; dazu unter 4.).

Im Einzelnen gilt:

### **1. Frage 2 zum Typus einer Aufwandsteuer bei Herausnahme beruflich oder betrieblich bedingter Übernachtungen**

Die Bundesrechtsanwaltskammer ist der Auffassung, dass die hier zu beurteilenden Steuern kompetenzrechtlich Aufwandsteuern im Sinne von Art. 105 Abs. 2a Satz 1 GG sind.

Die Beschwerdeführerinnen bestreiten das mit dem Argument, eine „Bettensteuer“ könne nur dann eine Aufwandsteuer im Sinne von Art. 105 Abs. 2a Satz 1 GG sein, wenn alle mit „Aufwand“ verbundenen Übernachtungen ohne Differenzierung nach dem Übernachtungsanlass der Steuerpflicht unterworfen werden. Die Beschwerdeführerinnen und die Fachgerichte sind sich allerdings darin einig, dass das Entgelt, welches Übernachtungsgäste, die aus anderen als beruflichen oder betrieblichen Gründen in Beherbergungsbetrieben übernachten, bezahlen, ohne Weiteres als „Aufwand“ im Sinne des Begriffs der Aufwandsteuer in Art. 105 Abs. 2a Satz 1 GG zu verstehen ist. Das ist auch zutreffend, weil der Begriff der Aufwandsteuer insoweit klare Konturen hat. Nach der ständigen Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts sind Aufwandsteuern Steuern auf die in der Einkommensverwendung für den persönlichen Lebensbedarf zum Ausdruck kommende wirtschaftliche Leistungsfähigkeit (BVerfGE 65, 325 [343]; vgl. auch BVerfGE 135, 126 [142, Rn. 45]). Geklärt ist auch, dass das Teilelement der „Einkommensverwendung“ nicht auf die Verwendung von Einkommen im steuerrechtlichen oder finanzwissenschaftlichen Sinne zu beschränken ist, sondern die Verwendung jeglicher finanzieller Mittel erfasst. Es dient in erster Linie zur Abgrenzung der Verbrauch- und Aufwandsteuer als Einkommensverwendungsteuer von den Einkommensentstehungssteuern (BVerfGE 65, 325 [347]). Deshalb ist eine Steuer, die an ein Entgelt für Übernachtungen in Beherbergungsbetrieben, die nicht durch eine berufliche oder betriebliche Tätigkeit des Übernachtungsgastes veranlasst sind, anknüpft, eine Steuer, die an die Verwendung finanzieller Mittel anknüpft, nicht an die Entstehung von Einkommen. Von diesem Verständnis geht auch das Zustellungsschreiben des Senatsvorsitzenden aus.

Erst darauf aufbauend stellt sich überhaupt die von den Verfassungsbeschwerden aufgeworfenen Frage, ob es zum Begriff der Aufwandsteuer im Sinne von Art. 105 Abs. 2a Satz 1 GG auch gehört, dass bei einer an entgeltliche Übernachtungen anknüpfenden Steuer sämtliche entgeltlichen Übernachtungsvorgänge erfasst sein müssen. Konsequenz soll aus Sicht der Beschwerdeführerinnen sein, dass die Nichteinbeziehung von aus bestimmten Gründen veranlassten Übernachtungen generell oder wegen der Größe ihres relativen Anteils an allen entgeltlichen Übernachtungen der an sich aufwandsbezogen bleibenden Besteuerung der anderen Übernachtungen die Rechtsnatur als Aufwandsteuer nimmt und damit den Ländern die Kompetenz für den Erlass solcher (beschränkten) Bettensteuern.

Solche Anforderung enthält Art. 105 Abs. 2a Satz 1 GG nicht.

- a) Die zentrale Überlegung dafür ist, dass der Begriff der „Aufwandsteuer“ im Grundgesetz kompetenzabgrenzende Funktion hat. Eine örtliche „Aufwandsteuer“ liegt in der Gesetzgebungsbefugnis der Länder, der Bund hat keine Gesetzgebungskompetenz. Schlösse die Gesetzgebungskompetenz der Länder für örtliche „Verbrauchssteuern“ nach Art. 105 Abs. 2a Satz 1 GG für die hier interessierende Anwendungsform der „Bettensteuer“ auch die Kompetenz ein, entgeltliche Übernachtungen in Beherbergungsbetrieben zu erfassen, die für

eine berufliche oder betriebliche Tätigkeit des Übernachtungsgastes zwingend erforderlich sind, dann griffe ein Land trotzdem nicht in die Gesetzgebungsbefugnis des Bundes über, wenn es von seiner Gesetzgebungskompetenz im Rahmen einer Bettensteuer nur teilweise Gebrauch macht, sie also nicht ganz ausschöpft, indem bestimmte, grundsätzlich erfassbare Steuervorgänge nicht miterfasst werden.

Dies entspricht im Übrigen der Rechtsprechung des Zweiten Senats zur Zweitwohnungsteuer. BVerfGE 65, 325 hat in nach wie vor überzeugender Weise das Vorliegen einer Aufwandsteuer im Sinne von Art. 105 Abs. 2a Satz 1 GG auch bei einer Zweitwohnungssatzung einer Gemeinde angenommen, in der die Steuerpflicht nur auf auswärtige Inhaber von Zweitwohnungen erstreckt worden war (BVerfGE 65, 325 [345 ff.]). Diese lediglich partielle Ausnutzung der eigenen Gesetzgebungskompetenz, die das Land landesgesetzlich auf die Kommunen übertragen hatte, führte nicht zu einem „Typuswechsel“, sondern lediglich zu der vom Zweiten Senat besonders behandelten und im Ergebnis bejahten Frage, ob diese Schlechterstellung des erfassten Steuerpflichtigen gegenüber den von der Aufwandsteuer ausgenommenen einheimischen Inhabern von Zweitwohnungen in dieser Gemeinde gleichheitswidrig ist (BVerfGE 65, 325 [354 ff.]).

Das harmoniert auch mit der neueren Rechtsprechung des Senats zu den Steuerbegriffen in den Art. 105 und Art. 106 GG. Danach sind die dort verwendeten Begriffe für Steuern und Steuerarten „Typusbegriffe“, für ihr Verständnis ist auf den jeweiligen Normal- und Durchschnittsfall abzustellen, bloße Einzelfallerscheinungen sind auszuschließen und es ist vor allen Dingen nicht erforderlich, dass stets sämtliche für den Typus kennzeichnende Merkmale vorliegen müssen. Maßgeblich ist ein durch eine werdende Betrachtung gewonnenes Gesamtbild (vgl. insbesondere BVerfGE 145, 171 [193, Rdnr. 65]).

Für diese Typusbildung kommt es auf die Sicht des traditionellen deutschen Steuerrechts an; es sind diejenigen Maßnahmen zu ermitteln, die eine Steuer nach dem herkömmlichen Verständnis typischerweise aufweist und diese unter Kompetenzabgrenzungsgesichtspunkten von anderen Steuern oder Steuerarten mit anderen Gesetzgebungsbefugnissen unterscheidet (BVerfGE 145, 171 [193, Rn. 66]).

Für die retrospektive Konkretisierung des „herkömmlichen Verständnisses“ darf sich der jeweilige (Landes-)Gesetzgeber im Zeitpunkt eines Gesetzgebungsaktes auf das verlassen, was er durch die Rechtsprechung aller verfassungsgebundenen deutschen Gerichte vorgefunden hat. Bestehen in der Rechtsprechung unterschiedliche Linien, Unschärfen oder sonstige Unsicherheiten, die auch aus dem Bemühen um Einzelfallgerechtigkeit gespeist sein mögen, so ist der durch das „herkömmliche Verständnis“ geprägte „Typusbegriff“ nicht auf ein einziges richtiges Ergebnis konzentriert, sondern deckt das Spektrum desjenigen ab, was in der bisherigen Traditionslinie und in der Rechtsprechung abgedeckt ist oder vertretbar als abgedeckt eingestuft werden darf.

- b) Das war bei den 2012 und 2013 geschaffenen Steuernormen, um die es hier geht, richtigerweise sowohl eine Lösung, die berufliche und betriebliche Übernachtungen einbezieht wie eine solche, die diese ausschließt.

Die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts und die darauf Bezug nehmende und auf ihr aufbauende Rechtsprechung des Bundesverwaltungssenats zur Zweitwohnungsteuer sowie zu anderen örtlichen Steuern ist sehr differenziert (siehe auch die Kritik von Siekmann, in: Sachs, Grundgesetz, 8. Aufl. 2018, Art. 105, Rn. 38: „Schwierigkeiten einer konsistenten Durchführung dieses Ansatzes“).

Durch die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgericht zieht sich wie ein roter Faden der Gesichtspunkt, dass der „Typus“ Aufwandsteuer die in der Einkommensverwendung für den persönlichen Lebensbedarf zum Ausdruck kommende wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Steuerschuldners treffen soll (BVerfGE 65, 325 [345ff.]; 114, 316 [334]; 123, 1 [15]; 135, 126 [142, Rn. 45]). Wenn es aber um „Konsum als Aufwand“ (BVerfGE 135, 126 [142, Rn. 45]) geht, ist damit in der Tat nahegelegt, dass beruflich oder betrieblich vorgegebene Aufwände eher aus- als einzuschließen sind. Dem entspricht der Inhalt aller drei hier streitgegenständlichen Steuervorschriften, die insoweit das Ergebnis von BVerwGE 143, 301 (305, Rn. 17) nachvollziehen.

Im Bereich der Hundesteuer hat das Bundesverwaltungsgericht den Begriff der Aufwandsteuer nach Art. 105 Abs. 2a Satz 1 GG als überschritten angesehen und damit streng genommen die kompetenzrechtliche Grundlage für den Erlass der konkreten kommunalen Hundesteuersatzung (insoweit) verneint, weil der Hund des Klägers ein polizeilicher Diensthund war (NVwZ 2018, 91 [92]).

Bei Zweitwohnungsteuern bleiben zwar Wohnungen, die von ihrem Inhaber als ausschließlich zur Einkommenserzielung gehalten werden, außerhalb des Typusbegriffs der Aufwandsteuer, nicht aber Wohnungen, die der Inhaber neben seiner Hauptwohnung aus beruflichen Gründen an einem anderen Standort nutzt (BVerwGE 111, 122 [126]). In Mischfällen zwischen Kapitalanlagewohnungen und Eigennutzungswohnungen ist auch schon bei einer untergeordneten Eigennutzung der Zweitwohnung das Eingreifen der Kompetenz aus Art. 105 Abs. 2a Satz 1 GG bejaht worden (BVerwGE 115, 165 [168 f.]).

Der Senat hat das im Jahr 2005 um eine weitere Differenzierung bereichert. Danach darf kompetenzrechtlich eine Zweitwohnungsteuer auch von einem Verheirateten gefordert werden darf, der die Zweitwohnung aus beruflichen Gründen begründet und nutzt, die bisherige, mit seinem Ehepartner eingerichtete Erstwohnung aber weiterhin beibehält (BVerfGE 114, 316 [333 ff.]); gelöst hat der Senat diesen Fall seinerzeit auf sachgrundlicher Ebene durch Feststellung einer gegen Art. 6 Abs. 1 GG verstößenden Diskriminierung der Ehe (BVerfGE 114, 316 [335 ff.]). Der Senat hatte nicht die Vorstellung, dass dieser zu weit gezogene Kreis der Steuerpflichtigen Rückwirkungen auf die Einordnung der Steuer als „Aufwandsteuer“ hat.

- c) Die damit angestoßene Tendenz, Fragen der materiellen Verfassungsmäßigkeit von der Kompetenzthematik zu trennen, hat der Senat auch 2009 im Beschluss zur Spielgerätesteuern zum Ausdruck gebracht. Dort heißt es (BVerfGE 123, 1 [17]):

*„Will der Gesetzgeber eine Steuer als Aufwandsteuer ausgestalten, die ihren Merkmalen nach einer solchen entsprechen kann, verliert der Gesetzgeber die Kompetenz zu ihrem Erlass nicht dadurch, dass sich einzelne Regelungselemente als verfassungswidrig erweisen. Fragen der materiellen Verfassungsmäßigkeit der Steuer, insbesondere Vereinbarkeit mit dem Gleichheitssatz oder den Freiheitsgrundrechten, sind ohne Einfluss auf die Beurteilung der Gesetzgebungskompetenz, denn die Kompetenznormen des Grundgesetzes enthalten grundsätzlich keine Aussagen zu diesem materiellen Fragen“*

- d) Dieses Rechtsprechungsensemble, wie es die Steuergesetzgeber in Bremen, Hamburg und Freiburg 2012 und 2013 vorgefunden haben, gab für die Behandlung beruflich oder betrieblich veranlasster Übernachtungen im Rahmen der Bettensteuern kein eindeutiges Lösungsmodell vor. Zwar war es in Anlehnung an die Fälle der reinen „Kapitalanlagezweitwohnungen“ naheliegend, von einem völligen Ausschluss der beruflich oder betrieblich veranlassten

Übernachtungen auszugehen, aber der Umstand der Zugehörigkeit des Übernachtens als solcher zur persönlichen Lebensführung hätte auch eine Parallele zu den Fällen der teils eigengenutzten Zweitwohnung und damit zur Aufwandsteuer ermöglicht. Bezeichnenderweise hat das Bundesverwaltungsgericht bei der Bettensteuer die berufsbedingten Übernachtungen gerade deshalb als nicht von dem Begriff der Aufwandsteuer im Sinne von Art. 105 Abs. 2a Satz 1 GG erfasst angesehen, weil es einen Vergleich mit der vom Senat nur unter Berufung auf ein Sachgrundrecht (Schutz von Ehe und Familie, Art. 6 Abs. 1 GG) aus der Zweitwohnungsteuerpflicht herausgenommen „Verheiratetenfällen“ gezogen hat (BVerwGE 143, 301 [305, Rdnr. 17] unter Bezugnahme auf BVerfGE 114, 316 [335 ff.]).

- e) Richtigerweise ist jedenfalls in der hier gegebenen Konstellation die Entscheidung der jeweiligen Steuernormengesetzgeber, von ihrer Steuer auf entgeltliche Übernachtungen in Beherbergungsbetrieben beruflich oder betrieblich veranlasste Übernachtungen auszunehmen, nicht zu beanstanden, weil sowohl diese Lösung wie die gegenteilige Lösung (Einbeziehung auf der beruflich und betrieblich bedingten Übernachtungen) den jeweiligen Bettensteuern nicht die Eigenschaft als dem Typus der Aufwandsteuer im Sinne von Art. 105 Abs. 2a Satz 1 GG nimmt .

## 2. Frage 1 zum Gleichartigkeitsverbot

### a) Anforderungen

Die verfassungsrechtlichen Anforderungen des Gleichartigkeitsverbots aus Art. 105 Abs. 2a Satz 1 GG sind in der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgericht bislang nicht detailliert erörtert worden, weil sich die bisherigen Fallkonstellationen pragmatisch lösen ließen, sei es unter Rückgriff auf den Gesichtspunkt der traditionellen Erhebung solcher Steuern, sei es unter Heranziehung des Maßstabs aus dem vorangehenden Absatz 2 des Art. 105 GG.

Aus Sicht der Bundesrechtsanwaltskammer lassen sich die verfassungsrechtlichen Anforderungen des Gleichartigkeitsverbots aus Art. 105 Abs. 2a Satz 1 GG dogmatisch in einer Weise auslegen, die eine einfache Anwendung ermöglicht, wie man das bei Kompetenzabgrenzungsregelungen auch erwarten darf (vgl. BVerfGE 145, 171 [191]; 123, (1 [17 f.])). Für den Auslegungsvorschlag der Bundesrechtsanwaltskammer sind folgende Überlegungen maßgeblich:

Nach dem Verfassungstext haben die Länder

*„die Befugnis zur Gesetzgebung über die örtlichen Verbrauch- und Aufwandsteuern, solange und soweit sie nicht bundesgesetzlich geregelten Steuern gleichartig sind.“*

Bezugspunkt der Gleichartigkeit sind auf der einen Seite die „örtlichen Verbrauch- und Aufwandsteuern“, für die die Länder nach dem Kern der Regelung die Befugnis zur Gesetzgebung haben sollen. Der andere Bezugspunkt sind die „bundesgesetzlich geregelten Steuern“.

Es liegt auf der Hand, dass die Verfasser dieser Verfassungsnorm auf der Seite der bundesgesetzlich geregelten Steuern sowohl die (allgemeine) Umsatzsteuer vor Augen hatten als auch spezielle, an Verbrauch oder Aufwand anknüpfende Einzelsteuern, für die die berüchtigte, zur Finanzierung der kaiserlichen Kriegsflotte eingeführte und diese überdauernde „Sektsteuer“ typisch ist (vgl. § 1 Abs. 1 Satz 2 Schaumwein- und Zwischenerzeugnissteuergesetz – SchaumwZwStG). Zu diesen bundesgesetzlich geregelten besonderen Verbrauchsteuern gehören etwa Steuern auf weitere Getränke und Genussmittel (Alkopopsteuer, Biersteuer, Kaffeesteuer

und Tabaksteuer) sowie die Stromsteuer und die Energiesteuer. Die einzige bundesgesetzlich geregelte Aufwandsteuer ist die Kraftfahrzeugsteuer (vgl. Jachmann-Michel/Vogel, in: von Mangoldt/Klein/Starck, Grundgesetz, 7. Aufl. 2018, Art. 105, Rn. 61).

Es gibt somit auf der Seite der von der Norm angesprochenen „bundesgesetzlich geregelten Steuern“ ihrer Art nach solche, die flächendeckend nahezu alle für Verbrauch- und Aufwand erforderlichen Erwerbsvorgänge erfassen (Umsatzsteuer) und solche, die das wie die Schaumweinsteuer nur ganz punktuell tun. Im Kern gibt es also zwei insoweit für den Begriff der Gleichartigkeit relevante Steuerarten. Die flächendeckende Steuer (Umsatzsteuer) und die punktuelle Steuer (Zugriff auf einen spezifischen Verbrauch oder Aufwand wie im Fall der Schaumweinsteuer).

Gleichartig mit bundesgesetzlich geregelten Steuern sind die „örtlichen Verbrauch- und Aufwandsteuern“ deshalb nur dann, wenn sie wie die Umsatzsteuer generell oder weitgehend flächendeckenden Charakter in Bezug auf Verbrauch- und Aufwandvorgänge haben oder wenn sie nur einen punktuellen Verbrauch- oder Aufwandvorgang besteuern, den der Bund schon mit einer auf denselben „Punkt“ zielenden Steuer belegt hat.

Das führt zu einem ebenso einfachen wie einleuchtenden Ergebnis: Das Grundgesetz räumt den Ländern in Art. 105 Abs. 2a Satz 1 GG eine weite Befugnis zur Gesetzgebung über die örtlichen Verbrauch- und Aufwandsteuern ein. Aus der Gleichartigkeitsklausel ergeben sich lediglich zwei Einschränkungen dieser Kompetenz. Sie schließt erstens nicht die Befugnis ein, neben der Umsatzsteuer des Bundes eine zweite flächenartig wirkende Steuer einzuführen, die nahezu alle Verbrauch- und Aufwandvorgänge erfasst. Und zweitens besteht im Bereich der ihrer Art nach punktuellen Steuern, die an einen ganz bestimmten Verbrauch oder Aufwand anknüpfen, dann keine Gesetzgebungskompetenz der Länder, wenn der Bundesgesetzgeber für diesen bestimmten Verbrauch- oder Aufwandvorgang schon eine punktuelle, über die allgemeine Umsatzsteuer hinausgehende Steuer geregelt hat.

Nach dem Verständnis der Bundesrechtsanwaltskammer lautet die Formel also: Flächenartige Steuer des Bundes sperrt flächenartige Steuer der Länder. Punktartige Steuer des Bundes sperrt punktartige Steuer der Länder.

Deshalb haben die Länder nach Art. 105 Abs. 2a Satz 1 GG die Gesetzgebungskompetenz für punktuelle örtliche Verbrauch- und Aufwandsteuern ungeachtet der bundesgesetzlichen Mehrwertsteuer, sofern der Bund nicht genau denselben Verbrauch oder Aufwandvorgang mit einer punktuellen und damit gleichartigen Steuer belegt hat. Hebt der Bund eine die Länderkompetenz sperrende punktuelle Verbrauch- oder Aufwandsteuer auf („solange“) oder schränkt er sie ein („soweit“), dann erweitert sich die durch Art. 105 Abs. 2a Satz 1 GG eröffnete Länderkompetenz in den bislang bundesgesetzlich gesperrten Bereich.

Dieses Abgrenzungskonzept wird aber nicht nur durch den Wortlaut und die Differenzierung der „Artigkeit“ einer Steuer nach ihrer flächenbezogenen oder punktuellen Wirkung nahegelegt, sondern zugleich durch die hier stark verknüpfte Auslegung nach dem Sinn und Zweck der Verfassungsregelung und nach ihrem historischen Hintergrund bestätigt.

Art. 105 Abs. 2a Satz 1 GG stand nicht von Anfang an im Grundgesetz, sondern ist eine erst im Zuge der Finanzreform des Jahres 1969 in das Grundgesetz aufgenommene Verfassungsnorm. Sie geht zurück auf einen Vorschlag des Bundesrates (BT-Drs. V/2861, S. 87), was schon klar darauf hindeutet, dass die Regelung keinen aus Sicht der Länder besonders restriktiven Ansatz verfolgt. Dem die Regelung vorschlagenden Bundesrat war aber klar, dass es schon die 1968

eingeführte Umsatzsteuer als flächenartig greifende Steuer für Verbrauch- und Aufwandvorgänge gab. Deshalb konnten die seinerzeit schon bestehenden örtlichen Verbrauch- und Aufwandsteuern nur dann fortbestehen und weiterentwickelt werden, wenn dem nicht der Umstand entgegensteht, dass die bundesgesetzlich geregelte Umsatzsteuer ohnehin schon nahezu alle Verbrauch- und Aufwandvorgänge erfasst. Umgekehrt hatte der Bund ein Interesse daran, dass die Länder und bei entsprechender Delegation die Gemeinden die ihnen eingeräumte Gesetzgebungskompetenz über die örtlichen Verbrauch- und Aufwandsteuern nicht dazu einsetzen können, um – wenn auch nur für ihren örtlichen Geltungskreis – die Umsatzsteuer durch eine ebenfalls flächenartig wirkende „zweite“ Umsatzsteuer zu überlagern. Aus demselben Grund hatte der Bund ein Interesse daran, dass die Länder die ihnen eingeräumte Gesetzgebungskompetenz über die örtlichen Verbrauch- und Aufwandsteuern nicht dazu einsetzen dürfen, um eine bundesgesetzlich geregelte und punktartig wirkende Steuer auf einen speziellen Verbrauch- oder Aufwandvorgang durch eine an denselben Vorgang anknüpfende örtliche Verbrauch- und Aufwandsteuer zu überlagern.

Zum historisch belegten Sinn und Zweck von der Regelung in Art. 105 Abs. 2a Satz 1 GG gehört auch, dass die Länder im Bereich örtlicher Verbrauch- und Aufwandsteuern nicht nur bestehende Steuerformen aufrechterhalten dürfen, sondern ein gewisses Steuerfindungsrecht haben (so auch Heun, in: Dreier, Grundgesetz, 3. Aufl. 2018, Art. 105, Rn. 41). Im Gesetzgebungsverfahren ist vom Bundesrat zur Begründung des von ihm vorgeschlagenen Art. 105 Abs. 2a GG ausgeführt worden (BT-Drs. V/2861, S. 87).

*„Zugleich wird klargestellt, dass auch weiterhin ein Steuerfindungsrecht der Gemeinden nach Maßgabe der Landesgesetzgebung besteht.“*

An diesem Sinn und Zweck prallen vom Wortlaut der Verfassung gelöste, eher rechtspolitisch/rechtssystematisch angelegte Konzepte ab, die im Sinne einer Versteinerung annehmen, Art. 105 Abs. 2a Satz 1 GG diene nur dazu, die im Jahr 1969 schon bestehenden örtlichen Verbrauch- und Aufwandsteuern im Sinne eines Bestandsschutzes abzusichern (vgl. die Überlegungen bei Seiler, in: Maunz/Dürig, Grundgesetz, Art. 105, Rdnr. 171 f. [Stand Mai 2015]).

Auch systematische Gründe sprechen für die hier vertretene Auffassung. Art. 105 Abs. 2a Satz 1 GG steht im engen systematischen Zusammenhang mit Art. 105 Abs. 2, mit Art. 106 Abs. 6 und – seit Einführung der Schuldenbremse – auch mit Art. 109 Abs. 3 GG. Das Grundgesetz hat in der Norm des Art. 106 Abs. 6 das Aufkommen der örtlichen Verbrauch- und Aufwandsteuern allein den Gemeinden oder nach Maßgabe des Landes der Landesgesetzgebung den Gemeindeverbänden zugewiesen. Örtliche Verbrauch- und Aufwandsteuern sind keine Gemeinschaftssteuern nach Art. 106 Abs. 3 GG, deren Aufkommen teilweise auch dem Bund zusteht und deshalb gilt insoweit die darauf bezogene Kompetenzregelung des Art. 105 Abs. 2 GG nicht. Die örtlichen Verbrauch- und Aufwandsteuern sind in der Finanzverfassung des Grundgesetzes der einzige steuerliche Bereich, in dem die Gemeinden sich eigenständig Einnahmen verschaffen können, um der Zielsetzung der „Schuldenbremse“ (Art. 109, Abs. 3 GG und landesrechtliche Ergänzungsvorschriften) zu entsprechen. Die Zuweisung des Steueraufkommens an die Gemeinden (Art. 106 Abs. 6 Satz 1 GG) spricht schon allein erst recht. in Verbindung mit der bundesverfassungsrechtlich vorgegebenen Schuldenbremse dafür, die Schranke der Landesgesetzgebungskompetenz für diese Steuern, wie sie der „solange“-Satzteil des Art. 105 Abs. 2a Satz 1 GG enthält, möglichst eng zu verstehen.

Dafür spricht auch das Zusammenspiel mit Art. 105 Abs. 2 GG. In dem dort erfassten Bereich konkurrierender Gesetzgebung sperren bundesgesetzliche Regelungen die Gesetzgebungskompetenz der Länder nur, wenn der Bund von der Kompetenz Gebrauch

gemacht hat, wofür mit dem insoweit nicht unmittelbar im Normtext enthaltenen Abgrenzungsmerkmal der „Gleichartigkeit“ operiert wird (vgl. die Nachweise bei Pieroth in: Jarass/Pieroth, GG, 14. Aufl. 2016, Art. 105 Rdnr. 36). Die Sperrwirkung bundesgesetzlicher Steuergesetze für gleichartige Steuergesetze der Länder, wie sie aus Art. 105 Abs. 2 GG folgt, ist aber vor dem Hintergrund zu sehen, dass insoweit für die erfassten Steuern dem Bund der Steuerertrag ganz oder jedenfalls teilweise zusteht. Bei örtlichen Verbrauchs- und Aufwandssteuern ist das aber gerade nicht der Fall (Art. 106 Abs. 6 GG) und deshalb muss die in Art. 105 Abs. 2a Satz 1 GG im Verfassungstext enthaltene Begrenzung durch „gleichartige“ bundesgesetzlich geregelte Steuern signifikant enger verstanden werden als das ungeschriebene Gleichartigkeitskriterium bei Art. 105 Abs. 2 GG (insoweit zutreffend Seiler, in: Maunz/Dürig, Grundgesetz, Art. 105, Rdnr. 173 [Stand: Mai 2015]; ebenso schon BVerfGE 65, 325 [350 f.]).

Auch aus diesen systematischen Zusammenhängen folgt deshalb, dass die allgemeine Umsatzsteuer des Bundes die Länderkompetenz für die Gesetzgebung im Bereich der örtlichen Verbrauch- und Aufwandsteuern, die sich ja als besondere Umsatzsteuern darstellen (vgl. Seiler, in: Maunz/Dürig, Grundgesetz, Art. 106, Rdnr. 181 [Stand: September 2017], nicht beschränkt.

#### b) Anwendung auf die streitgegenständlichen Steuern

Für die drei streitgegenständlichen Steuern aus Bremen, Hamburg und Freiburg bedeutet das, dass der Gesetzgebungskompetenz der Länder aus Art. 105 Abs. 2a Satz 1 GG einschließlich ihrer landesrechtlichen Weiterleitung an die Kommunen (Baden-Württemberg) der „solange“-Satzteil der Verfassungsnorm nicht entgegensteht. Die jeweils an entgeltliche Übernachtungen in Beherbergungsbetrieben anknüpfenden Steuernormen aus Bremen, Hamburg und Freiburg erfassen nicht im Sinne einer zweiten allgemeinen Umsatzsteuer flächendeckend verschiedenartigste Verbrauch- und Aufwandvorgänge. Deshalb sind sie nicht gleichartig mit der allgemeinen bundesgesetzlichen Umsatzsteuer, die auch auf entgeltliche Übernachtungen in Beherbergungsbetrieben erhoben wird. Bundesgesetzlich geregelt sind auch keine punktierten Steuern auf entgeltliche Übernachtungen in Beherbergungsbetrieben, so dass auch unter diesem Aspekt der „solange“-Teilsatz aus Art. 105 Abs. 2a Satz 1 GG nicht eingreift.

Die Antwort auf Frage 1 lautet deshalb, dass die Anforderungen des Gleichartigkeitsverbots aus Art. 105 Abs. 2a Satz 1 GG im Fall aller hier streitgegenständlichen Steuern gewahrt sind.

### 3. Frage 3 zur den rechts- und bundesstaatlichen Grenzen für Kompetenzausübungen

Die Einführung von örtlichen Aufwandsteuern auf entgeltliche Übernachtungen in Beherbergungsbetrieben durch die Rechtsetzung in Bremen, Hamburg und Freiburg hat die aus Rechtsstaats- und Bundesstaatsprinzip folgenden Grenzen für die Ausübung von Gesetzgebungskompetenzen der Länder nicht überschritten.

Die Beschwerdeführerinnen berufen sich zwar auf die Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts zur Verpackungsteuer der Stadt Kassel und zur Landesabfallabgaben (BVerfGE 98, 83 [98]; 98, 106 [118 f.]). Diese Rechtsprechung ist aber dadurch gekennzeichnet, dass der Bundesgesetzgeber Sachgesetzgeber war und das jeweilige Regelungsgebiet einer Gesamtkonzeption zugeführt hatte. In dieser besonderen Konstellation hat es das Bundesverfassungsgericht unter Rückgriff auf das Rechtsstaatsprinzip und den bundesstaatlichen Charakter der Kompetenzordnung für unzulässig gehalten, dass der sachlich nicht zuständige Landesgesetzgeber unter Ausnutzung einer ihm an sich zustehenden

Abgabengesetzgebungskompetenz das vom Bund als Sachgesetzgeber normierte Gesamtkonzept unterläuft.

Das passt für die hier gegebene Konstellation ganz offensichtlich nicht. Es geht weder um einen Widerspruch zwischen einem bundesgesetzlichen Sachgesamtkompetenz und einer korrigierenden Abgabengesetzgebung auf Landesebene noch liegt überhaupt eine einschlägige Konzeption des Bundesgesetzgebers vor.

Anders als beim Zusammentreffen bundesgesetzlicher Sachregelungen im Abfallbereich mit auf Abfallvermeidung zielenden abgabenrechtlichen Regelungen auf Länderebene, für die es keine Auflösung durch spezielle Vorschriften des Grundgesetzes gab, existieren hier spezielle Regelungen im Grundgesetz, die einen Rückgriff auf die allgemeinen Prinzipien des Rechtsstaatsprinzips und der bundesstaatlichen Ordnung sperren.

Die Verfassung hat in Art. 105 Abs. 2a Satz 1 GG ausdrücklich geregelt, ob und in welchem Umfang die Länder bei der Ausübung ihrer Befugnis zur Gesetzgebung über die örtlichen Verbrauch- und Aufwandsteuern auf dasjenige Rücksicht nehmen müssen, was der Bund gesetzlich im Steuerbereich geregelt hat. Diese vom Bundesrat, also von der Länderseite, vorgeschlagene Spezialregelung für die Rücksichtnahme der Länder auf den Bund ist abschließend. Sie ist keiner Korrektur durch Rückgriff auf letztlich unbestimmte, allgemeine Überlegungen aus dem Bereich des Rechtsstaatsprinzips oder der bundesstaatlichen Ordnung zugänglich.

Gesperrt ist die Gesetzgebungsbefugnis der Länder für die örtlichen Verbrauch- und Aufwandsteuern danach nur, solange und soweit diese bundesgesetzlich geregelten Steuern gleichartig sind. Das ist im Verhältnis zur Umsatzsteuer aus den zu Frage 1 dargelegten Gründen ganz eindeutig nicht der Fall. Es war und ist auch umgekehrt nicht so, dass der Bund bei der Frage, welchen Wirtschaftsvorgang er dem regulären und welchen er dem abgesenkten Umsatzsteuersatz zuordnet, darauf Rücksicht nehmen müsste, ob und in welchem Umfang die Länder diese Vorgänge schon mit örtlichen Verbrauch- oder Aufwandsteuern belegt haben.

Es bedarf aber auch aus praktischen Gründen keines Rückgriffs auf die nur extremen Missbrauch ausschließen, abstrakten Prinzipien des Rechtsstaatsprinzips und der bundesstaatlichen Ordnung. Örtlichen Verbrauch- und Aufwandsteuern ist gemein, dass sie zum ganz überwiegenden Teil Vorgänge belasten, die entweder von Bürgern der örtlichen Gebietskörperschaft ausgelöst werden oder bei denen solche Bürger oder örtlich ansässige Unternehmen ein Interesse daran haben, dass diese Vorgänge im jeweiligen Ort erfolgen. Eine Steuer auf Übernachtungen in Hamburg oder in Freiburg macht – allerdings in vergleichsweise überschaubarem Umfang – solche Übernachtungen teurer. Das kann dazu führen, dass die damit mittelbar belasteten Übernachtungsgäste Unterkünfte vorziehen, die zwar in der Nähe, letztlich aber außerhalb des jeweiligen Orts und damit des Geltungsbereichs der örtlichen Aufwandsteuer liegen. Der Gemeinderat der Stadt Freiburg verschlechtert also die wirtschaftlichen Rahmenbedingungen der in seinem Stadtgebiet ansässigen Hoteliers im Wettbewerb mit denjenigen, die kurz außerhalb der Stadtgrenze, etwa in Umkirch oder in sonstigen Umlandgemeinden, ansässig sind. Auch derjenige, der etwa als Tourist die Elbphilharmonie in Hamburg besuchen will, kann in Reaktion auf die Bettensteuer im Hamburger Stadtgebiet auf Unterkünfte in Pinneberg, Quickborn und Norderstedt ausweichen. Ob und in welchem Umfang diese Ausweicherwägungen erfolgen und ob es deshalb wirtschaftspolitisch sinnvoll ist, durch eine örtliche Aufwandsteuer die Wettbewerbssituation der Anbieter im eigenen Ort zu verschlechtern, muss in der örtlichen Gemeinschaft selbst politisch ausgetragen und demokratisch entschieden werden (Art. 28 Abs. 2 Satz 1 GG). Das Grundgesetz nimmt, wie Art. 105 Abs. 2a Satz 1 GG

zeigt, insoweit das vor Ort getroffene demokratische Ergebnis hin, auch wenn die Gesamtsteuerbelastung des einschlägigen Vorgangs dadurch in diesem Ort höher ist.

#### 4. Frage 4 zum Gleichheitssatz

Die Verfassungsbeschwerden können auch unter dem Aspekt keinen Erfolg haben, ob die Beschränkung der Steuererhebung auf nicht zwingend beruflich oder betrieblich veranlasste Übernachtungen mit Art. 3 Abs. 1 GG vereinbar ist.

Insoweit stellt sich schon die Frage, ob überhaupt die Voraussetzungen des Subsidiaritätsprinzips und des Substantiierungsgebots erfüllt worden sind (vgl. Beschluss der 2. Kammer des Ersten Senats vom 18.7.2019 – 1 BvR 807/12 u. a., Rn. 21 ff.). Eine entsprechende Rüge ist in den Verfassungsbeschwerden nicht erhoben worden. Es ist auch nicht dargelegt worden, dass ein solcher Verstoß schon vor den Fachgerichten gerügt worden ist. Die fachgerichtlichen Entscheidungen enthalten keine Aussagen dazu, weder in der Sache noch zu einem entsprechenden Vortrag der Beschwerdeführerin.

Unabhängig davon kann sich die Frage stellen, ob eine Verletzung von Grundrechten der Beschwerdeführerinnen durch eine möglicherweise gleichheitswidrige Nichteinbeziehung von beruflich oder betrieblich veranlassten Übernachtungen von vornherein ausscheidet (siehe auch BVerfGE 138, 136 (172 f., Rn. 97 f.). Im Fall vom BVerfGE 65, 325 (357) waren Gruppen von Zweitwohnungsinhabern und damit potenziell Steuerpflichtigen sachgrundlos ungleichbehandelt worden. Diese Konstellation liegt hier nicht vor. Die Beschwerdeführerinnen werden jeweils im Verhältnis zu anderen Vergleichsgruppen nicht durch denselben Normgeber ungleich behandelt, die Regelungen gelten dem Grunde nach für alle Beherbergungsbetriebe. Ungleich behandelt werden lediglich unter dem Aspekt der Abwälzung der jeweiligen Bettensteuer die übernachtenden Personen. Auf die Beschwerdeführerinnen würde das dann durchschlagen, wenn die jeweiligen Rechtssetzer Übernachtungen in die Steuerpflicht einbezogen hätten, die aus Gleichbehandlungsgründen nicht hätten einbezogen werden dürfen. Das ist nicht der Fall.

Jedenfalls verstößt auch unabhängig von eigenen Grundrechtspositionen der Beschwerdeführerinnen die in den Steuerregelungen aus Bremen, Hamburg und Freiburg getroffene Differenzierung zwischen beruflich oder betrieblich bedingten Übernachtungen und sonstigen Übernachtungen nicht gegen Art. 3 Abs. 1 GG. Die vom Bundesfinanzhof und vom Bundesgerichtshof in den angegriffenen Entscheidungen, aber auch schon in BVerwGE 143, 301 (303 ff., Rn. 13 ff.) genannten Gründe für die Nichteinbeziehung von beruflich und betrieblich veranlassten Übernachtungen sind als sachlicher Differenzierungsgrund ausreichend.

\*\*\*