Urteil vom 15. Juli 2015, II R 33/14

Verfassungsmäßigkeit des HmbKTTG

BFH II. Senat

GG Art 1 Abs 1, GG Art 2 Abs 1, GG Art 3 Abs 1, GG Art 12 Abs 1 S 2, GG Art 14 Abs 1, GG Art 105 Abs 2a, Kult/TourTaxG HA § 1, Kult/TourTaxG HA § 2, Kult/TourTaxG HA § 3, Kult/TourTaxG HA § 4, Kult/TourTaxG HA § 5, Kult/TourTaxG HA § 6, Kult/TourTaxG HA § 7, Kult/TourTaxG HA § 8, Kult/TourTaxG HA § 9, Kult/TourTaxG HA § 10, Kult/TourTaxG HA § 11, AO § 30, BDSG § 1, BDSG § 2, BDSG § 3, BDSG § 5, BDSG § 7, BDSG § 43, EGRL 112/2006 Art 401

vorgehend FG Hamburg, 08. April 2014, Az: 2 K 169/13

Leitsätze

Das hamburgische Kultur- und Tourismustaxengesetz ist verfassungsgemäß.

Tenor

Die Revision der Klägerin gegen das Urteil des Finanzgerichts Hamburg vom 9. April 2014 2 K 169/13 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Tatbestand

I.

1 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) betreibt in Hamburg ein Hotel. Sie meldete beim Beklagten und Revisionsbeklagten (Finanzamt --FA--) am 15. April 2013 gemäß § 6 Abs. 3 des am 1. Januar 2013 in Kraft getretenen Hamburgischen Kultur- und Tourismustaxengesetzes (HmbKTTG) vom 4. Dezember 2012 (Hamburgisches Gesetz- und Verordnungsblatt 2012, 503) die in diesem Gesetz vorgesehene Steuer in Höhe von 26.450 € für das erste Kalendervierteljahr 2013 an. Wie in § 6 Abs. 3 Satz 1 HmbKTTG vorgeschrieben, erklärte sie dabei die Gesamtzahl der Übernachtungen, die Anzahl der steuerpflichtigen Übernachtungen und die Anzahl der nicht der Steuer unterliegenden Übernachtungen. Ausgenommen von der Steuer sind nach § 1 Abs. 1 Satz 4 HmbKTTG Übernachtungen, die für eine berufliche oder betriebliche Tätigkeit des Übernachtungsgastes zwingend erforderlich sind. Nicht der Steuer unterliegen auch die Beherbergungsleistungen, die vor Inkrafttreten des HmbKTTG vertraglich vereinbart worden waren und deshalb unter die Übergangsregelung des § 11 Abs. 2 HmbKTTG fallen. Der Einspruch gegen die Steueranmeldung blieb erfolglos.

2 Das Finanzgericht (FG) wies die Klage mit der Begründung ab, die Steueranmeldung sei weder einfachrechtlich noch aus verfassungs- oder unionsrechtlicher Sicht zu beanstanden. Das Urteil des FG ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2014, 1233 veröffentlicht.

3 Mit der Revision macht die Klägerin geltend, das HmbKTTG sei in mehrfacher Hinsicht verfassungswidrig. Die Steuer sei der Umsatzsteuer gleichartig und verstoße daher gegen Art. 105 Abs. 2a des Grundgesetzes (GG). Die Steuer konterkariere die vom Bundesgesetzgeber gewollte Entlastung der Betreiber von Beherbergungsbetrieben. Das HmbKTTG sei nicht hinreichend bestimmt formuliert. Die Betreiber der Beherbergungsbetriebe dürften nicht als Steuerschuldner bestimmt werden und würden insbesondere aufgrund des für sie entstehenden Verwaltungsaufwands in ihrem Grundrecht aus Art. 12 Abs. 1 GG verletzt. Darüber hinaus liege ein strukturelles Vollzugsdefizit vor. Zudem verstoße das HmbKTTG gegen das Recht der Übernachtungsgäste auf informationelle Selbstbestimmung und Datenschutz.

4 Die Klägerin beantragt, die Vorentscheidung und die als Steuerfestsetzung geltende Steueranmeldung vom 15. April 2013 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 6. Juni 2013 aufzuheben.

5 Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

6 Die Revision ist unbegründet und war daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Die gemäß § 1 Nr. 1 des Hamburgischen Abgabengesetzes i.V.m. § 168 Satz 1 der Abgabenordnung (AO) als Steuerfestsetzung unter Vorbehalt der Nachprüfung geltende Steueranmeldung vom 15. April 2013 ist rechtmäßig.

7 1. Die Steueranmeldung entspricht nach der zutreffenden übereinstimmenden Meinung der Beteiligten und des FG den Regelungen im HmbKTTG.

8 a) Der Steuer unterliegt nach § 1 Abs. 1 HmbKTTG der Aufwand für die entgeltliche Übernachtung einer Person in der Freien und Hansestadt Hamburg in einem Beherbergungsbetrieb. Als Übernachtung gilt bereits die entgeltliche Erlangung der Beherbergungsmöglichkeit unabhängig von der tatsächlichen Inanspruchnahme. Der Übernachtung steht die Nutzung der Beherbergungsmöglichkeit, ohne dass eine Übernachtung erfolgt, gleich, sofern hierfür ein gesonderter Aufwand betrieben wird. Ausgenommen von der Steuer sind Übernachtungen, die für eine berufliche oder betriebliche Tätigkeit des Übernachtungsgastes zwingend erforderlich sind. Der Betreiber des Beherbergungsbetriebes hat die zwingende Erforderlichkeit einer Übernachtung für eine berufliche oder betriebliche Tätigkeit des Übernachtungsgastes durch geeignete Belege nachzuweisen.

9 Als Beherbergungsbetrieb gilt gemäß § 1 Abs. 2 HmbKTTG jeder Betrieb, bei dem Tätigkeiten zur Bereitstellung von kurzzeitigen Beherbergungsmöglichkeiten ausgeübt werden. Nicht als Übernachtung im Sinne des Gesetzes gilt das Unterkommen in Krankenhäusern, Rehabilitationskliniken, Alten- und Pflegeheimen, Hospizen und vergleichbaren Einrichtungen, die dem Unterkommen von Personen in besonderen sozialen Situationen dienen.

10 Die Steuer bemisst sich gemäß § 2 Abs. 1 Satz 1 HmbKTTG nach dem für die Übernachtung geschuldeten Entgelt ohne Umsatzsteuer (Nettoentgelt). Weitere Einzelheiten und Sonderfälle sind in § 2 Abs. 1 Sätze 2 und 3, Abs. 2 und 3 HmbKTTG geregelt.

11 Die Steuer beträgt nach § 3 HmbKTTG je Gast und Übernachtung bei einem Nettoentgelt von bis zu

10 €	0 €
25 €	0,50 €
50 €	1 €
100 €	2 €
150 €	3 €
200 €	4 €.

Je weitere angefangene 50 € Nettoentgelt erhöht sich die Steuer um jeweils 1 €.

12 Steuerschuldner ist gemäß § 4 Abs. 1 HmbKTTG der Betreiber oder die Betreiberin des Beherbergungsbetriebes. Hat der Gast hinsichtlich der zwingenden beruflichen oder betrieblichen Veranlassung seiner Übernachtung falsche Belege vorgelegt oder falsche Angaben gemacht, haftet er nach § 4 Abs. 2 Satz 1 HmbKTTG für die entgangene Steuer. § 219 AO gilt in diesen Fällen nicht (§ 4 Abs. 2 Satz 2 HmbKTTG).

13 Die Steuer entsteht gemäß § 5 Abs. 1 HmbKTTG mit der Beendigung der Beherbergungsleistung. Sie ist am 15. Tag nach Ablauf des Anmeldungszeitraums fällig und an das Finanzamt abzuführen (§ 5 Abs. 2 HmbKTTG). Der Anmeldungszeitraum ist nach § 6 Abs. 2 HmbKTTG das Kalendervierteljahr. Der Betreiber oder die Betreiberin des

Beherbergungsbetriebes hat gemäß § 6 Abs. 3 HmbKTTG bis zum 15. Tag nach Ablauf des Anmeldungszeitraums eine Steueranmeldung nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck unter Angabe der Gesamtzahl der Übernachtungen, der Anzahl der steuerpflichtigen Übernachtungen sowie der Anzahl der Übernachtungen mit zwingender beruflicher oder betrieblicher Veranlassung bei der zuständigen Behörde abzugeben, in der die abzuführende Steuer selbst zu berechnen ist. Die Anmeldung im Sinne dieser Vorschrift ist nach § 6 Abs. 3 Satz 2 HmbKTTG eine Steueranmeldung gemäß § 150 AO.

14 b) Mit diesen Vorschriften ist die angefochtene Steueranmeldung vereinbar.

15 2. Das HmbKTTG ist verfassungsgemäß.

16 a) Die Gesetzgebungskompetenz ergibt sich aus Art. 105 Abs. 2a Satz 1 GG. Danach haben die Länder die Befugnis zur Gesetzgebung über die örtlichen Verbrauch- und Aufwandsteuern, solange und soweit sie nicht bundesgesetzlich geregelten Steuern gleichartig sind. Diese Anforderungen erfüllt die im HmbKTTG geregelte Steuer. Es handelt sich um eine Aufwandsteuer, die einer bundesgesetzlich geregelten Steuer nicht gleichartig ist und auch im Übrigen den Anforderungen des Art. 105 Abs. 2a Satz 1 GG entspricht.

17 aa) Aufwandsteuern zielen auf die in der Vermögens- und Einkommensverwendung für den persönlichen Lebensbedarf zum Ausdruck kommende besondere wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen, welche aufgrund des Gebrauchs von Gütern, des Haltens eines Gegenstandes oder der Inanspruchnahme von Dienstleistungen vermutet wird. Belastet werden soll lediglich der über die Befriedigung der allgemeinen Lebensführung hinausgehende Aufwand, der Teil des persönlichen Lebensbedarfs und der persönlichen Lebensführung ist, und nur die in diesem Konsum zum Ausdruck kommende besondere Leistungsfähigkeit. Wird ein Aufwand in diesem Sinne betrieben, kommt es nicht darauf an, von wem und mit welchen Mitteln der Konsum finanziert wird und welchen Zwecken er des Näheren dient (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts --BVerwG-- vom 11. Juli 2012 9 CN 1.11, BVerwGE 143, 301, Rz 13, und 9 CN 2.11, Kommunaljurist --KommJur-- 2012, 387, Rz 13, je m.w.N.).

18 bb) Der privat veranlasste Aufwand für die entgeltliche Übernachtung in einem Beherbergungsbetrieb ist ein Aufwand, der nach Art. 105 Abs. 2a Satz 1 GG einer Aufwandsteuer unterworfen werden kann, sofern sie nicht bundesgesetzlich geregelten Steuern gleichartig ist. Er geht über die Befriedigung des Grundbedürfnisses nach Wohnraum hinaus (BVerwG-Urteile in BVerwGE 143, 301, Rz 15, und in KommJur 2012, 387, Rz 15). Das Grundbedürfnis Wohnen wird in der Regel durch die Nutzung eigenen oder gemieteten Wohnraums gedeckt. Die entgeltliche Übernachtung tritt zu dieser Nutzung hinzu, die ihrerseits nicht aufgegeben wird bzw. nicht aufgegeben werden kann. Entrichtet ein Steuerpflichtiger Entgelt für eine aus privatem Interesse veranlasste Übernachtung, ist dies Ausdruck der Gestaltung der persönlichen Lebensführung, die Leistungsfähigkeit indiziert. Sie ist deshalb der Einkommensverwendung zuzurechnen. Dass das Übernachten in Hotels heutzutage eine Massenerscheinung ist, steht dem nicht entgegen. Denn für die Leistungsfähigkeit ist lediglich ein über den Grundbedarf hinausgehender Konsum erforderlich. Dieser muss weder besonders kostspielig noch in irgendeiner Form luxuriös sein. Eine entgeltliche Übernachtung gehört --von den Sonderfällen des dauerhaften Wohnens im Hotel abgesehen-- nicht zum Grundbedarf des Wohnens und indiziert deshalb Leistungsfähigkeit. Nichts anderes gilt, wenn die Übernachtung zwar im Zusammenhang mit der Berufsausübung erfolgt, sie jedoch nicht zwangsläufige Folge der beruflichen Betätigung ist, sondern Ausdruck privaten Interesses. In diesen Fällen könnte das Einkommen auch ohne diesen speziellen Aufwand erzielt werden (BVerwG-Urteile in BVerwGE 143, 301, Rz 15, und in KommJur 2012, 387, Rz 15).

19 cc) Davon zu unterscheiden ist ein Aufwand, der nicht der persönlichen Lebensführung in diesem Sinne, sondern der Einkommenserzielung dient. Aufwandsteuern sollen die als mehr oder weniger aufwändig angesehene Einkommensverwendung erfassen. In dieser Absicht des Gesetzgebers liegt das wesentliche Merkmal des Begriffs der Aufwandsteuer. Eine Aufwandsteuer kann nicht für Gegenstände oder Dienstleistungen erhoben werden, die nicht der Einkommensverwendung (privatem Aufwand), sondern allein der Einkommenserzielung dienen (BVerwG-Urteile in BVerwGE 143, 301, Rz 14, und in KommJur 2012, 387, Rz 14, je m.w.N.).

20 Ist die Übernachtung in einem Beherbergungsbetrieb mit der Berufs- oder Gewerbeausübung oder einer freiberuflichen Tätigkeit des Gastes zwangsläufig verbunden, ist der Aufwand dafür der Einkommenserzielung zuzuordnen und unterfällt somit nicht der Aufwandsteuer. Das ist etwa anzunehmen, wenn die Wohnung des Gastes in einer Entfernung vom Arbeitsort liegt, die eine tägliche Rückkehr nicht zumutbar erscheinen lässt, oder wenn die Anwesenheit des Gastes an dem vom Wohnort verschiedenen Arbeitsort aus anderen Gründen für seine Tätigkeit unabdingbar ist. Erforderlich, aber auch ausreichend ist, dass ohne die entgeltliche Übernachtung die

Berufsausübung, gewerbliche Tätigkeit oder freiberufliche Tätigkeit nicht ausgeübt und deshalb Einkommen nicht erwirtschaftet werden könnte (BVerwG-Urteile in BVerwGE 143, 301, Rz 16, und in KommJur 2012, 387, Rz 16).

21 Wird der Aufwand für die Übernachtung nur deswegen betrieben, weil er beruflich veranlasst worden ist, ist er nicht dem privaten Konsum, sondern der Einkommenserzielung zuzurechnen, auch wenn mit ihm nicht unmittelbar Einkommen erzielt wird (BVerwG-Urteile in BVerwGE 143, 301, Rz 18, und in KommJur 2012, 387, Rz 18). Die Möglichkeit, während des Aufenthalts in einem Beherbergungsbetrieb neben den beruflichen und geschäftlichen Aktivitäten und privaten Grundbedürfnissen auch sonstigen privaten Interessen nachzugehen, also etwa kulturelle, sportliche, gastronomische oder sonstige Freizeitangebote zu nutzen, führt nicht dazu, dass eine aus zwingenden beruflichen Gründen veranlasste entgeltliche Übernachtung nicht ausschließlich der Einkommenserzielung zuzuordnen wäre. Die bloße objektive Möglichkeit eines privaten Konsums im Zusammenhang mit einem ausschließlich berufsbedingten Aufwand genügt nicht, um die Zuordnung des berufsbedingten Aufwandes zur Einkommenserzielung auszuschließen (BVerwG-Urteile in BVerwGE 143, 301, Rz 19, und in KommJur 2012, 387, Rz 19).

22 Die im Begriff der Aufwandsteuer angelegte Abgrenzung der Einkommensverwendung zur Einkommenserzielung erfordert von Verfassungs wegen eine umfassende Würdigung der Umstände des Einzelfalls (BVerwG-Urteile in BVerwGE 143, 301, Rz 14, und in KommJur 2012, 387, Rz 14, je m.w.N.). Ob der Aufwand für die Übernachtung der Einkommenserzielung dient, ist demgemäß anhand der konkreten Fallumstände zu beurteilen (BVerwG-Urteile in BVerwGE 143, 301, Rz 18, und in KommJur 2012, 387, Rz 18).

23 dd) Wird der Aufwand für privat veranlasste Übernachtungen in Beherbergungsbetrieben einer Aufwandsteuer unterworfen, ist es mit Art. 105 Abs. 2a Satz 1 GG vereinbar, dass nicht die Übernachtungsgäste, sondern die Betreiber der Beherbergungsbetriebe als Steuerschuldner bestimmt werden. Die Heranziehung desjenigen, der den Aufwand betreibt, als Steuerschuldner ist nicht Wesensmerkmal einer Aufwandsteuer. So kann beispielsweise der Betreiber von Spielgeräten oder Veranstalter eines anderen Vergnügens als Steuerschuldner der Vergnügungsteuer bestimmt werden. Materielle Verfassungsfragen spielen bei der Prüfung der Kompetenzgrundlage des Landesgesetzgebers keine Rolle, da die Finanzverfassung auf Formenklarheit und Formenbindung angelegt und angewiesen ist (Beschluss des Bundesverfassungsgerichts --BVerfG-- vom 4. Februar 2009 1 BvL 8/05, BVerfGE 123, 1, BStBl II 2009, 1035, unter C.I.2.a und b).

24 ee) Der Gleichartigkeitsbegriff des Art. 105 Abs. 2a GG hat einen eigenständigen Inhalt, der mit Blick auf die besondere Funktion der Norm zu bestimmen ist, die den Gemeinden das Steuerfindungsrecht erhalten soll, aber gleichzeitig eine Steuer, die auf örtlicher Ebene Bundessteuern gleichkommt, ausschließt. Insbesondere soll nicht eine Gemeindeumsatzsteuer oder Ähnliches geschaffen werden dürfen (BVerwG-Urteile in BVerwGE 143, 301, Rz 22 bis 25, und in KommJur 2012, 387, Rz 22 bis 25, je m.w.N.). 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 i.S. 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. Das schließt es aus, dass eine Gleichartigkeit schon dann anzunehmen ist, wenn nur einzelne Merkmale des herkömmlichen Gleichartigkeitsbegriffs erfüllt sind, diese aber in der Gewichtung hinter die anderen nicht erfüllten Merkmale zurücktreten (BVerwG-Urteile in BVerwGE 143, 301, Rz 25, und in KommJur 2012, 387, Rz 25, je m.w.N.).

25 Ob eine auf den Aufwand für entgeltliche Übernachtungen in Beherbergungsbetrieben erhobene Steuer bundesgesetzlich geregelten Steuern gleichartig ist, wobei nur die Umsatzsteuer in Betracht kommt, ist aufgrund einer Gesamtbewertung zu entscheiden (ebenso BVerwG-Urteile in BVerwGE 143, 301, Rz 26, zu der von der Stadt Trier erhobenen, als Steuer ausgestalteten Kultur- und Tourismusförderabgabe für Übernachtungen, und in KommJur 2012, 387, Rz 26, zu der von der Stadt Bingen am Rhein erhobenen, ebenfalls als Steuer ausgestalteten Kulturförderabgabe für Übernachtungen).

26 ff) Die im HmbKTTG geregelte Steuer erfüllt diese Anforderungen des Art. 105 Abs. 2a Satz 1 GG an eine Aufwandsteuer. Sie erfasst nur Übernachtungen, die der persönlichen Lebensführung zuzurechnen sind, nicht aber

Übernachtungen, die mit der Berufs- oder Gewerbeausübung oder einer freiberuflichen Tätigkeit des Gastes zwangsläufig verbunden und daher der Einkommenserzielung zuzuordnen sind (§ 1 Abs. 1 Satz 4 HmbKTTG).

27 Die erforderliche Gesamtbewertung ergibt, dass die Steuer nicht i.S. des Art. 105 Abs. 2a GG der Umsatzsteuer gleichartig ist. Beide Steuern weisen zwar gewisse Gemeinsamkeiten auf, unterscheiden sich aber in den im Ergebnis maßgebenden Merkmalen.

28 Gemeinsam haben die Steuern, dass sie letztlich auf die Leistungsfähigkeit des Übernachtungsgastes zugreifen, die sich in der Verwendung des Einkommens für die entgeltliche Übernachtung zeigt, und im Kern an den entgeltlichen Leistungsaustausch anknüpfen. Auch wirtschaftlich wirken sie sich im Anwendungsbereich des HmbKTTG in vergleichbarer Weise aus, da sie auf Abwälzbarkeit angelegt sind und deshalb im Regelfall in die Preiskalkulation des Beherbergungsunternehmens eingestellt werden.

29 Der entscheidende Unterschied zur Umsatzsteuer besteht aber darin, dass diese einen sehr weiten Anwendungsbereich hat (§ 1 Abs. 1 des Umsatzsteuergesetzes --UStG--) und nur bestimmte Umsätze steuerfrei sind (§§ 4 ff. UStG), während die im HmbKTTG geregelte Steuer einen sehr engen Anwendungsbereich hat, nämlich in Beherbergungsbetrieben in Hamburg erfolgende Übernachtungen, die nicht i.S. des § 1 Abs. 1 Satz 4 HmbKTTG für eine berufliche oder betriebliche Tätigkeit des Übernachtungsgastes zwingend erforderlich sind. Bereits dies schließt die Annahme einer Gleichartigkeit der Steuern aus.

30 Weitere Unterschiede zur Umsatzsteuer ergeben sich daraus, dass die im HmbKTTG geregelte Steuer erst ab einem Nettoentgelt von mehr als 10 € anfällt, während die Umsatzsteuer eine solche Beschränkung nicht kennt, dass sie anders als die Umsatzsteuer (§ 12 UStG) nicht mit einem bestimmten Prozentsatz von der Bemessungsgrundlage, sondern mit gestaffelten Beträgen erhoben wird und dass sie deutlich niedriger als die Umsatzsteuer ist, bei der der regelmäßige Steuersatz 19 % und der ermäßigte Steuersatz 7 % beträgt (§ 12 Abs. 1 und 2 UStG). Im Gegensatz zur Allphasen-Netto-Umsatzsteuer mit Vorsteuerabzug (§ 15 UStG) handelt es sich bei der Steuer nach dem HmbKTTG darüber hinaus um eine lediglich einphasige Aufwandsteuer. Ferner sieht das HmbKTTG anders als § 19 UStG nicht vor, dass bei Kleinunternehmern die Steuer nicht erhoben wird. Wesentliche Unterschiede zwischen der Steuer nach dem HmbKTTG und der Umsatzsteuer gibt es auch bei der Erhebungstechnik. Anmeldungszeitraum für die Steuer nach dem HmbKTTG ist nach § 6 Abs. 2 dieses Gesetzes das Kalendervierteljahr. Bei der Umsatzsteuer wird demgegenüber zwischen Voranmeldungen (§ 18 Abs. 1 UStG) und den eigentlichen Steuererklärungen, die sich regelmäßig auf das Kalenderjahr beziehen (§ 18 Abs. 3 UStG), unterschieden. Voranmeldungszeitraum kann dabei das Kalendervierteljahr oder der Kalendermonat sein (§ 18 Abs. 2 UStG).

31 b) Das HmbKTTG ist mit den Anforderungen des allgemeinen Gleichheitssatzes (Art. 3 Abs. 1 GG) vereinbar.

32 aa) Es verstößt nicht gegen Art. 3 Abs. 1 GG, dass nach § 4 Abs. 1 HmbKTTG Steuerschuldner der Betreiber des Beherbergungsbetriebes und nicht der Übernachtungsgast ist.

33 aaa) Eine am Gleichheitssatz ausgerichtete, gerechte Zuteilung der Steuerlast bei indirekten Aufwandsteuern erfordert, dass die Steuer jedenfalls im Ergebnis von demjenigen aufgebracht wird, der den von der Steuer erfassten Aufwand betreibt. Nur wenn sie dessen hierin zum Ausdruck kommende Leistungsfähigkeit als den eigentlichen Gegenstand der Besteuerung zu erreichen vermag, kann die indirekte Erhebung der Steuer bei einem Dritten wie etwa dem Betreiber eines Beherbergungsbetriebes vor dem Grundsatz der gerechten Lastenverteilung Bestand haben. Hierfür genügt die Möglichkeit einer kalkulatorischen Überwälzung in dem Sinne, dass der Steuerpflichtige den von ihm gezahlten Betrag in die Kalkulation seiner Selbstkosten einsetzen und hiernach die zur Aufrechterhaltung der Wirtschaftlichkeit seines Unternehmens geeigneten Maßnahmen --Preiserhöhung, Umsatzsteigerung oder Senkung der sonstigen Kosten-- treffen kann. Die rechtliche Gewähr, dass er den von ihm entrichteten Betrag immer von demjenigen erhält, der nach der Konzeption des Gesetzgebers letztlich die Steuer tragen soll, muss dem Steuerschuldner nicht geboten werden. Es reicht aus, wenn die Steuer auf eine Überwälzung der Steuerlast vom Steuerschuldner auf den Steuerträger angelegt ist, auch wenn die Überwälzung nicht in jedem Einzelfall gelingt (BVerfG-Beschluss in BVerfGE 123, 1, BStBl II 2009, 1035, unter C.II.1.c; BVerwG-Beschluss vom 30. August 2013 9 BN 2.13, Neue Zeitschrift für Verwaltungsrecht - Rechtsprechungs-Report --NVwZ-RR-- 2013, 1014, Rz 6; die dagegen erhobene Verfassungsbeschwerde hat das BVerfG mit Beschluss vom 9. Februar 2015 1 BvR 2852/13 nicht zur Entscheidung angenommen).

34 bbb) Diese verfassungsrechtlichen Voraussetzungen für eine indirekte Aufwandsteuer sind bei der Steuer nach dem HmbKTTG erfüllt (ebenso Urteile des Oberverwaltungsgerichts --OVG-- für das Land Schleswig-Holstein vom 7. Februar 2013 4 KN 1/12, NVwZ-RR 2013, 816, zur Übernachtungsteuer der Stadt Lübeck, und vom 4. Dezember

2014 4 KN 3/13, Landesrechtsprechungsdatenbank Schleswig-Holstein, Rz 36 bis 44, zu der als indirekte Aufwandsteuer ausgestalteten Beherbergungsabgabe der Stadt Flensburg; Urteile des OVG Lüneburg vom 1. Dezember 2014 9 KN 85/13, www.justizportal.niedersachsen.de, Rz 39, zu der als indirekte Aufwandsteuer ausgestalteten Kultur- und Tourismusförderabgabe der Stadt Goslar; vom 26. Januar 2015 9 KN 309/13, NVwZ-RR 2015, 593, Rz 35, zur Übernachtungsteuer der Gemeinde Schulenberg, und vom 26. Januar 2015 9 KN 59/14, www.justizportal.niedersachsen.de, Rz 77, zur Beherbergungsteuer der Stadt Lüneburg). Die Betreiber der Beherbergungsbetriebe können die Steuer unmittelbar auf die Übernachtungsgäste abwälzen, für deren Übernachtungen die Steuer entsteht, indem sie unter Berücksichtigung der Anforderungen des § 1 Abs. 1 Satz 1 der Preisangabenverordnung (vgl. Urteil des Oberlandesgerichts Köln vom 14. März 2014 I-6 U 172/13, Neue Juristische Wochenschrift - Rechtsprechungs-Report Zivilrecht 2014, 932) einen um die Steuer erhöhten Preis berechnen. Sie können darauf aber auch verzichten und die Preise für alle Übernachtungsgäste so kalkulieren, dass sie die entstehende Steuer aus den Einnahmen entrichten können (vgl. BVerwG-Beschluss in NVwZ-RR 2013, 1014, Rz 6).

35 Der hiervon abweichenden Auffassung des OVG für das Land Nordrhein-Westfalen (Urteil vom 23. Oktober 2013 14 A 316/13, Deutsches Verwaltungsblatt 2014, 249), nach der der Betreiber des Beherbergungsbetriebes nicht zum Steuerschuldner einer Beherbergungsabgabe als örtliche Aufwandsteuer bestimmt werden darf, kommt für die Beurteilung des HmbKTTG keine Bedeutung zu. Sie beruht auf den Regelungen des Kommunalabgabengesetzes des Landes Nordrhein-Westfalen und nicht auf verfassungsrechtlichen Vorgaben (BVerwG-Beschluss vom 20. August 2014 9 B 8.14, Zeitschrift für Kommunalfinanzen 2014, 236).

36 Ein Verfassungsverstoß ergibt sich in diesem Zusammenhang nicht daraus, dass die Steuer auch in Fällen entstehen kann, in denen der Betreiber des Beherbergungsbetriebes nach der Zielsetzung des Gesetzgebers nicht mit der Steuer belastet werden soll. Hat der Gast hinsichtlich der zwingenden beruflichen oder betrieblichen Veranlassung seiner Übernachtung falsche Belege vorgelegt oder falsche Angaben gemacht, haftet er nach § 4 Abs. 2 Satz 1 HmbKTTG für die entgangene Steuer. § 219 AO gilt gemäß § 4 Abs. 2 Satz 2 HmbKTTG in diesem Fall nicht. Der Gast darf also abweichend von § 219 Satz 1 AO auf Zahlung der Steuer in Anspruch genommen werden, ohne dass es erforderlich ist, dass die Vollstreckung in das bewegliche Vermögen des Steuerschuldners (Betreiber des Beherbergungsbetriebes) ohne Erfolg geblieben oder anzunehmen ist, dass die Vollstreckung aussichtslos sein würde. Dieser Regelung lässt sich entnehmen, dass in derartigen Fällen vorrangig der Gast als Haftungsschuldner in Anspruch zu nehmen ist. Eine Nacherhebung der Steuer gegenüber dem Betreiber des Beherbergungsbetriebes ist nach dem Willen des Gesetzgebers in der Regel nicht ermessensgerecht, wenn der Gast willentlich falsche Angaben hinsichtlich der zwingenden beruflichen oder betrieblichen Veranlassung der Übernachtung gemacht hat und dies für den Betreiber bei gebotener Sorgfalt nicht erkennbar war (Bericht des Haushaltsausschusses, Bürgerschafts-Drucks. 20/5840, S. 10).

37 Dass es für die Betreiber der Beherbergungsbetriebe wesentlich vorteilhafter wäre, wenn sie nicht Steuerschuldner wären, sondern die Steuer lediglich wie ein Arbeitgeber bei der Lohnsteuer (§§ 41a, 42d des Einkommensteuergesetzes) oder wie ein Versicherer bei der Versicherungsteuer (§ 7 Abs. 2, Abs. 7 Nr. 1, § 8 des Versicherungsteuergesetzes) anmelden und an das Finanzamt abführen müssten und für die Steuer haften würden, ist nicht erkennbar und wird von der Klägerin auch nicht vorgetragen. An den Mitwirkungspflichten der Betreiber würde sich bei einer solchen Ausgestaltung der Steuer nichts ändern. Eine Regelung, nach der die Betreiber der Beherbergungsbetriebe weder Steuerschuldner noch Steuerentrichtungs- und Haftungsschuldner wären, sondern das Finanzamt die Steuer gegenüber den einzelnen Übernachtungsgästen durch Bescheid festsetzen müsste, wäre nicht praktikabel und scheidet daher aus.

38 bb) Ein Verstoß gegen den allgemeinen Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG) ist auch nicht unter dem Gesichtspunkt eines strukturellen Vollzugsdefizits gegeben.

39 aaa) Gleichheitsrechtlicher Ausgangspunkt im Steuerrecht ist der Grundsatz der Lastengleichheit. Die Steuerpflichtigen müssen dem Grundsatz nach durch ein Steuergesetz rechtlich und tatsächlich gleichmäßig belastet werden (BVerfG-Entscheidungen vom 17. Dezember 2014 1 BvL 21/12, BStBl II 2015, 50, Rz 123, und vom 24. März 2015 1 BvR 2880/11, BStBl II 2015, 622 Rz 40, je m.w.N.). Wird die Gleichheit im Belastungserfolg durch die rechtliche Gestaltung des Erhebungsverfahrens prinzipiell verfehlt, kann dies die Verfassungswidrigkeit der gesetzlichen Besteuerungsgrundlage nach sich ziehen (BVerfG-Urteil vom 9. März 2004 2 BvL 17/02, BVerfGE 110, 94, BStBl II 2005, 56, unter C.II.1.).

40 Nach dem Gebot tatsächlich gleicher Steuerbelastung durch gleichen Gesetzesvollzug begründet eine in den Verantwortungsbereich des Gesetzgebers fallende strukturell gegenläufige Erhebungsregel im Zusammenwirken

mit der zu vollziehenden materiellen Steuernorm deren Verfassungswidrigkeit. Strukturell gegenläufig wirken sich Erhebungsregelungen gegenüber einem Besteuerungstatbestand aus, wenn sie dazu führen, dass der Besteuerungsanspruch weitgehend nicht durchgesetzt werden kann. Die Frage, ob der Gesetzgeber von ihm erstrebte Ziele --im Steuerrecht die Erzielung von Einnahmen, ggf. auch Lenkung-- faktisch erreicht, ist rechtsstaatlich allein noch nicht entscheidend. Vollzugsmängel, wie sie immer wieder vorkommen können und sich tatsächlich ereignen, führen allein noch nicht zur Verfassungswidrigkeit der materiellen Steuernorm. Zur Gleichheitswidrigkeit führt nicht ohne weiteres die empirische Ineffizienz von Rechtsnormen, wohl aber das normative Defizit des widersprüchlich auf Ineffektivität angelegten Rechts. Verfassungsrechtlich verboten ist der Widerspruch zwischen dem normativen Befehl der materiell pflichtbegründenden Steuernorm und der nicht auf Durchsetzung dieses Befehls angelegten Erhebungsregel (BVerfG-Urteil in BVerfGE 110, 94, BStBl II 2005, 56, unter C.II.1., m.w.N.).

41 Der Gesetzgeber ist verpflichtet, zur Vermeidung der Verfassungswidrigkeit des materiellen Steuergesetzes dieses in ein normatives Umfeld einzubetten, das die tatsächliche Lastengleichheit der Steuerpflichtigen gewährleistet - mit dem Instrument des Quellenabzugs oder im Veranlagungsverfahren mit der Ergänzung des Deklarationsprinzips durch das Verifikationsprinzip (BVerfG-Urteil in BVerfGE 110, 94, BStBl II 2005, 56, unter C.II.1., m.w.N.). Dabei ist auch der allgemeine Grundsatz zu beachten, wonach Zweifel an der Vollständigkeit und Richtigkeit des Mitwirkungsbeitrags der Steuerpflichtigen durch hinreichende ("greifbare") Anhaltspunkte begründet sein müssen. Dieser Grundsatz der Beschränkung der Sachverhaltsermittlung im Steuerrecht erfüllt nicht nur wichtige Schutz- und Sicherungsfunktionen zu Gunsten der Steuerpflichtigen, sondern entspricht auch einer realitätsgerechten Ausgestaltung des Besteuerungsverfahrens als Massenverfahren, das durch sachgerechte Konzentration behördlicher Ermittlungsmaßnahmen praktikabel bleiben muss. Der Gesetzgeber darf daher im Hinblick auf die Verwirklichung des Steueranspruchs die Grenzen der dem Staat verfügbaren personellen und finanziellen Mittel berücksichtigen (BVerfG-Urteil in BVerfGE 110, 94, BStBl II 2005, 56, unter C.II.2.b, m.w.N.). Unzulängliche Erklärungen der Steuerpflichtigen müssen allerdings mit einem angemessenen Entdeckungsrisiko verbunden sein (BVerfG-Urteil in BVerfGE 110, 94, BStBl II 2005, 56, unter C.II.2.a, m.w.N.).

42 bbb) Diesen Anforderungen entspricht das HmbKTTG. Es enthält keine Erhebungsregelungen, die der Durchsetzung des Steueranspruchs entgegenstehen, sieht hinreichende Überprüfungsmöglichkeiten vor und gewährleistet ein angemessenes Entdeckungsrisiko bei unzutreffenden Angaben zum Vorliegen der Voraussetzungen, unter denen gemäß § 1 Abs. 1 Satz 4 des Gesetzes Übernachtungen von der Steuer ausgenommen sind.

43 Nach § 1 Abs. 1 Satz 5 des Gesetzes hat der Betreiber des Beherbergungsbetriebes die zwingende Erforderlichkeit einer Übernachtung für eine berufliche oder betriebliche Tätigkeit des Übernachtungsgastes durch geeignete Belege nachzuweisen. Dafür stehen insbesondere die amtlichen Formulare für die Bestätigung für eigenberufliche Tätigkeiten und für beruflich bedingte Weiterbildungen, Fortbildungen und Fachmessen sowie für die Arbeitgeberbestätigung zur Verfügung, die es auch in englischer Sprache gibt (www.hamburg.de/steuern).

44 Der Betreiber des Beherbergungsbetriebes hat zudem gemäß § 7 Satz 1 HmbKTTG den Namen und die Dauer des Aufenthalts aller Übernachtungsgäste in geeigneter Form aufzuzeichnen. Minderjährige Kinder in Begleitung eines Elternteils oder beider Elternteile sind nach § 7 Satz 2 HmbKTTG nur der Zahl nach anzugeben. Diese Aufzeichnungen und die Belege zum Nachweis der zwingenden Erforderlichkeit einer Übernachtung für eine berufliche oder betriebliche Tätigkeit des Übernachtungsgastes gemäß § 1 Abs. 1 Satz 4 HmbKTTG sind nach § 7 Satz 3 HmbKTTG für einen Zeitraum von vier Jahren beginnend mit Ablauf des Jahres der Steuerentstehung aufzubewahren. Darüber hinaus hat der Gast gemäß § 9 Abs. 2 HmbKTTG auf Aufforderung der zuständigen Behörde Auskünfte zum zwingenden beruflichen oder betrieblichen Hintergrund einer Übernachtung zu erteilen. Auch von Dritten, insbesondere den Arbeitgebern der Übernachtungsgäste, kann das FA nach § 1 Nr. 1 des Hamburgischen Abgabengesetzes i.V.m. § 93 Abs. 1 bis 6 AO Auskünfte einholen.

45 Der Betreiber des Beherbergungsbetriebes hat nach § 6 Abs. 3 Satz 1 HmbKTTG bis zum 15. Tag nach Ablauf des Anmeldungszeitraums eine Steueranmeldung nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck unter Angabe der Gesamtzahl der Übernachtungen, der Anzahl der steuerpflichtigen Übernachtungen sowie der Anzahl der Übernachtungen mit zwingender beruflicher oder betrieblicher Veranlassung bei der zuständigen Behörde abzugeben, in der die abzuführende Steuer selbst zu berechnen ist. Die differenzierten Angaben zu den Übernachtungen ermöglichen sowohl einen Vergleich mit den für mehrere Anmeldungszeiträume für den jeweiligen Beherbergungsbetrieb gemachten Angaben als auch einen Vergleich mit den Angaben anderer Beherbergungsbetriebe und können bei deutlichen Abweichungen Anlass zu Nachfragen und ggf. weiteren Sachverhaltsermittlungen geben.

46 Der Sicherstellung einer gleichmäßigen und vollständigen Festsetzung und Erhebung der Steuer dient auch die in § 8 HmbKTTG vorgesehene Steuernachschau, die ohne vorherige Ankündigung und außerhalb einer Außenprüfung nach § 193 AO zulässig ist. Die Bediensteten der zuständigen Behörde sind nach § 8 Abs. 1 Satz 1 HmbKTTG im Rahmen der Steuernachschau berechtigt, Grundstücke und Räume von Personen, die Betreiber eines Beherbergungsbetriebes sind, während der Geschäfts- und Arbeitszeiten zu betreten, um Sachverhalte festzustellen, die für die Besteuerung erheblich sein können. Die von der Nachschau betroffenen Personen haben nach § 8 Abs. 2 HmbKTTG auf Verlangen den mit der Nachschau betrauten Amtsträgern oder Amtsträgerinnen Aufzeichnungen, Bücher, Geschäftspapiere und andere Unterlagen vorzulegen und Auskünfte zu erteilen, damit die steuerlichen Feststellungen ermöglicht werden. Die Zulässigkeit der Auswertung der bei der Steuernachschau festgestellten Verhältnisse ist in § 8 Abs. 3 HmbKTTG geregelt. Nach den vom FG getroffenen Feststellungen (§ 118 Abs. 2 FGO) finden solche Nachschauen auch tatsächlich statt.

47 Wer vorsätzlich oder fahrlässig entgegen § 7 Satz 1 HmbKTTG Aufzeichnungen nicht, nicht richtig oder nicht vollständig erstellt oder Unterlagen nach § 7 Satz 3 HmbKTTG nicht aufbewahrt, handelt gemäß § 10 Abs. 1 Nr. 3 und 4 HmbKTTG ordnungswidrig. Ordnungswidrig handelt gemäß § 10 Abs. 1 Nr. 1 HmbKTTG auch, wer vorsätzlich oder fahrlässig Belege i.S. des § 1 Abs. 1 Satz 4 HmbKTTG ausstellt, die in tatsächlicher Hinsicht unrichtig sind. Die Ordnungswidrigkeiten können nach § 10 Abs. 2 HmbKTTG mit einer Geldbuße geahndet werden. Die Bußgeldvorschrift des § 10 Abs. 1 Nr. 1 HmbKTTG betrifft insbesondere die Übernachtungsgäste selbst, aber auch deren Arbeitgeber, wenn sie in tatsächlicher Hinsicht unrichtige Belege über die zwingende Erforderlichkeit der Übernachtung für eine berufliche oder betriebliche Tätigkeit des Übernachtungsgastes ausstellen.

48 Der Gast haftet darüber hinaus nach § 4 Abs. 2 Satz 1 HmbKTTG für die entgangene Steuer, wenn er hinsichtlich der zwingenden beruflichen oder betrieblichen Veranlassung seiner Übernachtung falsche Belege vorgelegt oder falsche Angaben gemacht hat.

49 Der Durchsetzung des Steueranspruchs dienen schließlich auch die in § 9 Abs. 1 HmbKTTG geregelten Auskunfts- und Mitwirkungspflichten der Hotel- und Zimmervermittlungsagenturen sowie Dienstleistungsunternehmen ähnlicher Art.

50 Diese vielfältigen Regelungen sind dazu bestimmt und geeignet, den Steueranspruch auf verfassungsrechtlich hinreichende Weise tatsächlich durchzusetzen. Weitere Regelungen sind insbesondere im Hinblick auf die geringen Steuerbeträge, die je Übernachtung anfallen, nicht erforderlich. Eine vollständige Erfassung aller steuerpflichtigen Übernachtungen kann zwar nicht gewährleistet werden, ist aber auch nicht Voraussetzung für die Verfassungsmäßigkeit der Steuer. Vielmehr ist die Begrenztheit der dem Staat verfügbaren personellen und finanziellen Mittel zu berücksichtigen. Für die Steuer nach dem HmbKTTG gilt insoweit nichts anderes wie für andere Steuern, bei denen vielfach die tatsächliche Durchsetzung des Steueranspruchs ebenfalls von Erklärungen der Steuerpflichtigen abhängt, deren Richtigkeit vielfach nicht im Einzelnen überprüft werden kann oder wegen der großen Anzahl der Steuerfälle nicht überprüft wird, ohne dass dies zur Verfassungswidrigkeit des jeweiligen Steuergesetzes führt.

51 c) Das HmbKTTG ist mit dem Rechtsstaatsprinzip (Art. 20 Abs. 3 GG) vereinbar.

52 aa) Es ist hinreichend bestimmt und ermöglicht es den Betreibern der Beherbergungsbetriebe, wie verfassungsrechtlich geboten (BVerfG-Beschluss vom 17. Juli 2003 2 BvL 1/99 u.a., BVerfGE 108, 186, unter C.II.3.b bb, m.w.N.), die jeweils anfallende Steuer in gewissem Umfang vorauszuberechnen. Das Gesetz bestimmt den Gegenstand der Steuer hinreichend konkret und legt deren Bemessungsgrundlage und den Steuersatz fest. Die Betreiber müssen nach den getroffenen Regelungen die Steuer für alle Übernachtungen anmelden, in denen sie die zwingende Erforderlichkeit einer Übernachtung für eine berufliche oder betriebliche Tätigkeit des Übernachtungsgastes nicht durch geeignete Belege nachweisen können. Macht der Gast keine Angaben zum Zweck der Übernachtung, muss der Betreiber des Beherbergungsbetriebes davon ausgehen, dass die Übernachtung privat veranlasst ist und deshalb die Steuer anfällt.

53 Zu den Voraussetzungen, unter denen die zwingende Erforderlichkeit einer Übernachtung für eine berufliche oder betriebliche Tätigkeit des Übernachtungsgastes gegeben ist, kann auf die Rechtsprechung des BVerwG in den Urteilen in BVerwGE 143, 301, Rz 16, 18 und in KommJur 2012, 387, Rz 16, 18 zurückgegriffen werden. Die Heranziehung dieser Urteile für die Abgrenzung der steuerpflichtigen von den steuerfreien Übernachtungen in Hamburg entspricht dem Willen des Gesetzgebers (Bericht des Haushaltsausschusses, Bürgerschafts-Drucks. 20/5840, S. 9).

54 Mit einer Steuerbelastung in Fällen, in denen sich die Erforderlichkeit zwar aus den vom Übernachtungsgast vorgelegten Belegen ergibt, die Belege aber in tatsächlicher Hinsicht unrichtig sind, müssen die Betreiber der Beherbergungsbetriebe im Regelfall nicht rechnen, wenn die Unrichtigkeit für sie bei gebotener Sorgfalt nicht erkennbar war. Dabei handelt es sich um Fälle, die im Vergleich zur Gesamtzahl der Übernachtungen nicht von einer solch hohen Bedeutung sind, dass angenommen werden müsste, die Betreiber könnten die Steuerbelastung nicht in gewissem Umfang vorausberechnen. Abgrenzungsschwierigkeiten im Einzelfall gibt es bei jedem Steuergesetz.

55 Der Annahme, das HmbKTTG sei hinreichend bestimmt, steht auch nicht entgegen, dass sich dem Gesetz nicht entnehmen lässt, ob die Besteuerung auf eine bestimmte Dauer des Aufenthalts beschränkt ist. Wie sich aus der Gesetzesbegründung (Bericht des Haushaltsausschusses, Bürgerschafts-Drucks. 20/5840, S. 10) ergibt, werden von der Steuer nur solche Beherbergungsleistungen erfasst, die einen kurzzeitigen Aufenthalt bezwecken. Nicht kurzfristig ist nach dem in der Gesetzesbegründung in Bezug genommenen Melderecht ein Aufenthalt von mindestens zwei Monaten. Durch diese Auslegung des HmbKTTG will der Gesetzgeber ausdrücklich eine Doppelbesteuerung einerseits mit der Steuer nach diesem Gesetz und andererseits nach dem Hamburgischen Zweitwohnungsteuergesetz vermeiden. Von dieser Auslegung des HmbKTTG können auch die Betreiber der Beherbergungsbetriebe ausgehen.

56 bb) Ein Verstoß gegen die Einheit und Widerspruchsfreiheit der Rechtsordnung liegt nicht vor.

57 aaa) Der Grundsatz der Widerspruchsfreiheit der Rechtsordnung 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 (BVerwG-Urteile in BVerwGE 143, 301, Rz 29, und in KommJur 2012, 387, Rz 29, je m.w.N.).

58 bbb) Das HmbKTTG ist mit diesen Grundsätzen vereinbar. Dass der Bundesgesetzgeber durch Art. 5 Nr. 1 des Wachstumsbeschleunigungsgesetzes vom 22. Dezember 2009 (BGBl I 2009, 3950) den Steuersatz für die Umsatzsteuer für die in § 12 Abs. 2 Nr. 11 UStG genannten Beherbergungsleistungen von 19 % auf 7 % herabgesetzt hat, steht dem nicht entgegen. Zwar verfolgen sowohl die Umsatzsteuer als auch die Steuer nach dem HmbKTTG gleichermaßen einen Ertragszweck. Die Steuer nach dem HmbKTTG konterkariert aber schon angesichts ihres geringen Umfangs nicht den Zweck, den der Bundesgesetzgeber mit der Herabsetzung des Umsatzsteuersatzes erreichen wollte, nämlich die Förderung der Wirtschaft (vgl. BVerwG-Urteile in BVerwGE 143, 301, Rz 29, und in KommJur 2012, 387, Rz 29). Dabei ist auch zu berücksichtigen, dass Übernachtungen, die für eine berufliche oder betriebliche Tätigkeit des Übernachtungsgastes zwingend erforderlich sind, nach § 1 Abs. 1 Satz 4 HmbKTTG nicht der Steuer unterliegen. Dass der Vollzug des HmbKTTG für die Betreiber der Beherbergungsbetriebe mit einem gewissen Aufwand verbunden ist, führt zu keinem anderen Ergebnis. Dieser Aufwand beruht auf der verfassungsrechtlichen Pflicht, die aus beruflichen oder betrieblichen Gründen zwingend erforderlichen Übernachtungen von der Besteuerung auszunehmen, und ist daher von den Betreibern hinzunehmen. Unverhältnismäßige Mitwirkungsbeiträge der Steuerpflichtigen werden nicht gefordert (so zutreffend Bericht des Haushaltsausschusses, Bürgerschafts-Drucks. 20/5840, S. 10).

59 Das Urteil des Bayerischen Verwaltungsgerichtshofs (BayVGH) vom 22. März 2012 4 BV 11.1909 (Sammlung von Entscheidungen des BayVGH mit Entscheidungen des Bayerischen Verfassungsgerichtshofs, Teil 1: Entscheidungen des BayVGH 65, 62) betrifft die Frage, ob eine kommunale Satzung, die eine an den Aufwand des Gastes für entgeltliche Übernachtungen anknüpfende gemeindliche Steuer einführt, deshalb nach Art. 2 Abs. 3 Satz 3 des Bayerischen Kommunalabgabengesetzes nicht genehmigungsfähig ist, weil sie steuerliche Interessen des Staates beeinträchtigt. Der BayVGH hat diese Frage mit der Begründung bejaht, eine solche Steuer lasse die mit Art. 5 Nr. 1 des Wachstumsbeschleunigungsgesetzes bezweckte steuerliche Entlastung der Beherbergungsunternehmen zumindest teilweise wieder entfallen. Dieses Urteil beruht somit auf landesrechtlichen Vorgaben. Mit der Vereinbarkeit einer solchen Steuer, die durch Landesgesetz eingeführt wird, mit den verfassungsrechtlichen Anforderungen an die Besteuerung hatte sich der BayVGH nicht zu befassen. Insoweit folgt der erkennende Senat vielmehr der oben angeführten Rechtsprechung des BVerwG (Urteile in BVerwGE 143, 301, Rz 29, und in KommJur 2012, 387, Rz 29).

60 d) Das HmbKTTG ist auch nicht wegen eines Verstoßes gegen das Recht der Übernachtungsgäste und von deren Arbeitgebern sowie der Betreiber der Beherbergungsbetriebe auf informationelle Selbstbestimmung verfassungswidrig.

61 aa) Das auf dem allgemeinen Persönlichkeitsrecht des Art. 2 Abs. 1 i.V.m. Art. 1 Abs. 1 GG beruhende Recht auf informationelle Selbstbestimmung trägt Gefährdungen und Verletzungen der Persönlichkeit Rechnung, die sich für den Einzelnen, insbesondere unter den Bedingungen moderner Datenverarbeitung, aus informationsbezogenen Maßnahmen ergeben (BVerfG-Entscheidungen vom 13. Juni 2007 1 BvR 1550/03 u.a., BVerfGE 118, 168, BStBl II 2007, 896, unter C.I.1.a, und vom 11. März 2008 1 BvR 2074/05 u.a., BVerfGE 120, 378, unter C.I.1., je m.w.N.). Dieses Recht flankiert und erweitert den grundrechtlichen Schutz von Verhaltensfreiheit und Privatheit; es lässt ihn schon auf der Stufe der Persönlichkeitsgefährdung beginnen (BVerfG-Entscheidungen in BVerfGE 118, 168, BStBl II 2007, 896, unter C.I.1.a, und in BVerfGE 120, 378, unter C.I.1., je m.w.N.).

62 Der Schutzumfang des Rechts auf informationelle Selbstbestimmung beschränkt sich nicht auf Informationen, die bereits ihrer Art nach sensibel sind und schon deshalb grundrechtlich geschützt werden. Auch der Umgang mit personenbezogenen Daten, die für sich genommen nur geringen Informationsgehalt haben, kann, je nach seinem Ziel und den bestehenden Verarbeitungs- und Verknüpfungsmöglichkeiten, grundrechtserhebliche Auswirkungen auf die Privatheit und Verhaltensfreiheit des Betroffenen haben. Insofern gibt es unter den Bedingungen der elektronischen Datenverarbeitung kein schlechthin, also ungeachtet des Verwendungskontextes, belangloses personenbezogenes Datum mehr (BVerfG-Entscheidungen in BVerfGE 118, 168, BStBl II 2007, 896, unter C.I.1.a, und in BVerfGE 120, 378, unter C.I.1., je m.w.N.).

63 Auch entfällt der grundrechtliche Schutz nicht schon deshalb, weil die betroffene Information öffentlich zugänglich ist. Auch wenn der Einzelne sich in die Öffentlichkeit begibt, schützt das Recht auf informationelle Selbstbestimmung dessen Interesse, dass die damit verbundenen personenbezogenen Informationen nicht im Zuge automatisierter Informationserhebung zur Speicherung mit der Möglichkeit der Weiterverwertung erfasst werden (BVerfG-Urteil in BVerfGE 120, 378, unter C.I.1., m.w.N.).

64 Das Recht auf informationelle Selbstbestimmung ist allerdings nicht schrankenlos gewährleistet. Der Einzelne hat nicht ein Recht im Sinne einer absoluten, uneingeschränkten Herrschaft über "seine" Daten; er ist vielmehr eine sich innerhalb der sozialen Gemeinschaft entfaltende, auf Kommunikation angewiesene Persönlichkeit. Information, auch soweit sie personenbezogen ist, stellt ein Abbild sozialer Realität dar, das nicht ausschließlich dem Betroffenen allein zugeordnet werden kann (BVerfG-Urteil vom 15. Dezember 1983 1 BvR 209/83 u.a., BVerfGE 65, 1, unter C.II.1.b). Das GG hat die Spannung zwischen dem Individuum und der Gemeinschaft im Sinne der Gemeinschaftsbezogenheit und Gemeinschaftsgebundenheit der Person entschieden, ohne dabei deren Eigenwert anzutasten (BVerfG-Entscheidungen in BVerfGE 65, 1, unter C.II.1.b, m.w.N.; vom 5. Februar 2004 2 BvR 2029/01, BVerfGE 109, 133, unter C.I.2.a, und vom 8. November 2006 2 BvR 578/02 u.a., BVerfGE 117, 71, unter C.I.1.). Der Einzelne muss daher grundsätzlich Einschränkungen seines Rechts auf informationelle Selbstbestimmung im überwiegenden Allgemeininteresse hinnehmen (BVerfG-Urteil in BVerfGE 65, 1, unter C.II.1.b).

65 Solche Einschränkungen müssen auf einer verfassungsmäßigen gesetzlichen Grundlage beruhen. Die verfassungsrechtlichen Anforderungen an die Ermächtigungsgrundlage betreffen zum einen die gebotene Normenbestimmtheit und Normenklarheit und zum anderen den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit. Sie richten sich nach der Art und Intensität des Grundrechtseingriffs. Das Gewicht des Eingriffs wird insbesondere von der Art der erfassten Informationen, dem Anlass und den Umständen ihrer Erhebung, dem betroffenen Personenkreis und der Art der möglichen Verwertung der Daten beeinflusst (BVerfG-Urteil in BVerfGE 120, 378, unter C.II.1.). Von maßgebender Bedeutung für das Gewicht des Grundrechtseingriffs ist dabei, welche Persönlichkeitsrelevanz die Informationen aufweisen, die von der informationsbezogenen Maßnahme erfasst werden. Mit in den Blick zu nehmen ist auch die Persönlichkeitsrelevanz der Informationen, die durch eine weitergehende Verarbeitung und Verknüpfung der erfassten Informationen gewonnen werden sollen (BVerfG-Urteil in BVerfGE 120, 378, unter C.II.1.a, m.w.N.).

66 Eine informationsbezogene Maßnahme kann sich bereits deshalb als schwerwiegend darstellen, weil die erhobenen Informationen für die Persönlichkeit des Betroffenen hohe Relevanz haben oder weil sie auf eine Weise erlangt werden sollen, die die Persönlichkeit erheblich berührt, oder weil Möglichkeiten für eine weitergehende Verarbeitung und Verknüpfung dieser Informationen und zur Nutzung zu einer Vielzahl von Zwecken bestehen. Demgegenüber wiegt ein Eingriff geringer, wenn eine gesetzliche Ermächtigung lediglich die Nutzung bestimmter, im Gesetz ausdrücklich aufgezählter Informationen, die für sich genommen keine gesteigerte Persönlichkeitsrelevanz aufweisen, zu einem näher bestimmten Zweck zulässt (BVerfG-Beschluss in BVerfGE 118, 168, BStBl II 2007, 896, unter C.I.3.d cc (1), m.w.N.).

67 bb) Diesen verfassungsrechtlichen Anforderungen entspricht das HmbKTTG. Das HmbKTTG schränkt das Recht der

Übernachtungsgäste auf informationelle Selbstbestimmung nur in dem Umfang ein, in dem es im überwiegenden Allgemeininteresse geboten ist.

68 Wer in Einrichtungen, die der geschäftsmäßigen Aufnahme von fremden Personen dienen (Beherbergungsstätten), für nicht länger als zwei Monate als Gast aufgenommen wird, hat gemäß § 26 Abs. 1 Satz 1 i.V.m. Abs. 2 Satz 1 Halbsatz 1 des Hamburgischen Meldegesetzes (HmbMG) unabhängig vom HmbKTTG am Tage der Ankunft einen besonderen Meldeschein handschriftlich auszufüllen und zu unterschreiben, soweit es sich nicht um eine Einrichtung i.S. des § 26 Abs. 4 HmbMG handelt. Die Meldescheine müssen gemäß § 27 Abs. 2 HmbMG Angaben enthalten über den Tag der Ankunft und den der voraussichtlichen Abreise, den Familiennamen, den gebräuchlichen Vornamen (Rufnamen), den Tag der Geburt, die Wohnung und das Herkunftsland. Der Leiter der Beherbergungsstätte oder sein Beauftragter hat nach § 27 Abs. 1 Satz 1 HmbMG besondere Meldescheine bereitzuhalten und darauf hinzuwirken, dass der Gast seine Verpflichtung aus § 26 Abs. 2 HmbMG erfüllt. Er hat ferner nach § 27 Abs. 2 Satz 2 HmbMG bei ausländischen Gästen die im Meldeschein gemachten Angaben mit denen des Identitätsdokuments zu vergleichen, das der ausländische Gast gemäß § 26 Abs. 2 Satz 1 Halbsatz 2 HmbMG vorzulegen hat.

69 Auf der Grundlage des HmbKTTG kommt als zusätzliche Information lediglich der Nachweis der zwingenden Erforderlichkeit der Übernachtung für eine berufliche oder betriebliche Tätigkeit des Übernachtungsgastes hinzu, wenn diese geltend gemacht wird. Dabei handelt es sich um eine Information, die für die Persönlichkeit des Betroffenen oder von dessen Arbeitgeber keine besonders hohe Relevanz hat und bei der keine weitergehende Verarbeitung und Verknüpfung mit anderen Informationen und auch keine Nutzung zu einer Vielzahl von Zwecken vorgeschrieben ist. Aufzeichnen muss der Betreiber des Beherbergungsbetriebes nach § 7 Satz 1 HmbKTTG lediglich die Namen und die Dauer des Aufenthalts aller Übernachtungsgäste, nicht aber weitere Angaben wie etwa die Anschrift, den Beruf oder den Arbeitgeber der Gäste. Die Aufzeichnung hat "in geeigneter Form" zu erfolgen. Eine Aufzeichnung in elektronischer Form, die wegen der bei elektronischer Datenverarbeitung gegebenen besonderen Verarbeitungs- und Verknüpfungsmöglichkeiten im Hinblick auf das Recht auf informationelle Selbstbestimmung von besonderer Relevanz wäre (vgl. z.B. BVerfG-Beschluss in BVerfGE 118, 168, BStBl II 2007, 896, unter C.I.1.a, m.w.N.), ist nicht vorgeschrieben.

70 Eine nähere Erläuterung der beruflichen oder betrieblichen Tätigkeit und der zwingenden Erforderlichkeit der Übernachtung für diese Tätigkeit gegenüber dem Betreiber des Beherbergungsbetriebes schreibt das HmbKTTG nicht vor. Davon gehen auch die amtlichen Formulare für die Bestätigung für eigenberufliche Tätigkeiten und für beruflich bedingte Weiterbildungen, Fortbildungen und Fachmessen sowie für die Arbeitgeberbestätigung (www.hamburg.de/steuern) aus. In diesen Formularen wird insoweit keine Erläuterung gefordert. Der Arbeitgeber braucht in seiner Bestätigung nur seinen Namen und seine Anschrift, den Namen des Mitarbeiters oder der Mitarbeiterin und die Dauer des Aufenthalts in Hamburg anzugeben und zu bestätigen, dass der Aufenthalt beruflich oder betrieblich zwingend erforderlich ist. In der Eigenbestätigung muss der Gast lediglich seinen Namen und Vornamen, das Geburtsdatum, die Geschäftsanschrift, die Art seiner Tätigkeit, die Aufenthaltsdauer in Hamburg und soweit vorhanden die Umsatzsteueridentifikationsnummer angeben und bestätigen, dass die Übernachtung in Hamburg beruflich oder betrieblich zwingend erforderlich ist.

71 Die Arbeitgeberbestätigung ist darüber hinaus entbehrlich, wenn die Rechnung auf den Arbeitgeber ausgestellt und unmittelbar durch diesen bezahlt wird oder wenn die Buchung unmittelbar durch den Arbeitgeber erfolgt (Bericht des Haushaltsausschusses, Bürgerschafts-Drucks. 20/5840, S. 10).

72 Weitere Erläuterungen kann lediglich das Finanzamt aufgrund des § 9 Abs. 2 HmbKTTG vom Gast fordern. Insoweit ist das Recht auf informationelle Selbstbestimmung durch das Steuergeheimnis gemäß § 1 Nr. 1 des Hamburgischen Abgabengesetzes i.V.m. § 30 AO geschützt, dessen Beachtung durch die Strafvorschrift des § 355 des Strafgesetzbuchs sowie die Vorschriften des Disziplinarrechts gesichert wird. Dem Steuergeheimnis unterliegen auch die bei einer Steuernachschau nach § 8 HmbKTTG erlangten Kenntnisse.

73 Davon abgesehen zwingt das HmbKTTG den Gast nicht dazu, die berufliche oder betriebliche Veranlassung der Übernachtung gegenüber dem Betreiber des Beherbergungsbetriebes offenzulegen. Er braucht vielmehr keine Angaben zum Zweck der Übernachtung zu machen. Dies ist wegen der im Vergleich zum Übernachtungspreis niedrigen Höhe der dann anfallenden Steuer ein nur geringfügiger Nachteil.

74 Die in § 7 HmbKTTG getroffenen Regelungen über die Aufzeichnungs- und Aufbewahrungspflichten sind Rechtsvorschriften i.S. des Bundesdatenschutzgesetzes (BDSG), die die Erhebung, Verarbeitung und Nutzung personenbezogener Daten erlauben oder anordnen. Das BDSG gilt nach seinem § 1 Abs. 2 Nr. 3 auch für nicht-

öffentliche Stellen, soweit sie die Daten unter Einsatz von Datenverarbeitungsanlagen verarbeiten, nutzen oder dafür erheben oder die Daten in oder aus nicht automatisierten Dateien verarbeiten, nutzen oder dafür erheben, es sei denn, die Erhebung, Verarbeitung oder Nutzung der Daten erfolgt ausschließlich für persönliche oder familiäre Tätigkeiten. Zu den nicht-öffentlichen Stellen (§ 2 Abs. 4 BDSG) gehören regelmäßig die Betreiber von Beherbergungsbetrieben.

75 Das BDSG schützt die von den Betreibern der Beherbergungsbetriebe für Zwecke des HmbKTTG erhobenen Daten der Übernachtungsgäste und ggf. von deren Arbeitgebern in mehrfacher Hinsicht gegen eine unbefugte Verarbeitung (§ 3 Abs. 4 BDSG) oder Nutzung (§ 3 Abs. 5 BDSG) außerhalb des Besteuerungsverfahrens. Unter Verarbeitung ist gemäß § 3 Abs. 4 Satz 1 und Satz 2 Nr. 3 BDSG auch die Datenübermittlung an Dritte zu verstehen. Nach § 5 Satz 1 BDSG ist es den bei der Datenverarbeitung beschäftigten Personen untersagt, personenbezogene Daten unbefugt zu erheben, zu verarbeiten oder zu nutzen (Datengeheimnis). Diese Personen sind, soweit sie bei nicht-öffentlichen Stellen beschäftigt werden, bei der Aufnahme ihrer Tätigkeit auf das Datengeheimnis zu verpflichten (§ 5 Satz 2 BDSG). Einen weiteren Schutz bietet § 43 Abs. 2 Nr. 1 BDSG. Danach handelt ordnungswidrig, wer vorsätzlich oder fahrlässig unbefugt personenbezogene Daten, die nicht allgemein zugänglich sind, erhebt oder verarbeitet. Geschieht dies vorsätzlich gegen Entgelt oder in der Absicht, sich oder einen anderen zu bereichern oder einen anderen zu schädigen, handelt es sich nach § 44 Abs. 1 BDSG um eine Straftat. Außerdem kann sich aus § 7 BDSG ein Schadensersatzanspruch ergeben. Setzt der Betreiber des Beherbergungsbetriebes bei der Datenverarbeitung, zu der gemäß § 3 Abs. 4 Satz 1 und Satz 2 Nr. 1 BDSG auch die Speicherung zählt, eine Datenverarbeitungsanlage (§ 3 Abs. 2 Satz 1 BDSG) ein, finden nach § 27 Abs. 1 Satz 1 und Abs. 2 BDSG auch die Vorschriften des Dritten Abschnitts des BDSG Anwendung, insbesondere über die Rechte des Betroffenen (§§ 33 bis 35 BDSG).

76 e) Die Betreiber der Beherbergungsbetriebe werden durch das HmbKTTG auch nicht in ihrem Grundrecht aus Art. 12 Abs. 1 GG verletzt. Die ihnen durch das Gesetz auferlegten Pflichten stellen eine zulässige Regelung der Berufsausübung i.S. des Art. 12 Abs. 1 Satz 2 GG dar. Die Pflichten sind für die Durchführung des Gesetzes erforderlich und nicht unverhältnismäßig. Dass der Vollzug des HmbKTTG für die Betreiber der Beherbergungsbetriebe mit einem gewissen Aufwand verbunden ist, ist auch Folge der verfassungsrechtlichen Pflicht, die aus beruflichen oder betrieblichen Gründen zwingend erforderlichen Übernachtungen von der Besteuerung auszunehmen, und ist daher von den Betreibern hinzunehmen. Unverhältnismäßige Mitwirkungsbeiträge der Betreiber werden nicht gefordert (vgl. oben II.2.c bb bbb). Den Betreibern ist es insbesondere möglich, die Frage nach der aus beruflichen oder betrieblichen Gründen zwingenden Erforderlichkeit der Übernachtung bereits anlässlich der ohnehin erforderlichen Ausfüllung des Meldescheins zu klären.

77 3. Das HmbKTTG verstößt auch nicht gegen Art. 401 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (MwStSystRL).

78 a) Nach dieser Vorschrift hindert die MwStSystRL unbeschadet anderer gemeinschaftsrechtlicher Vorschriften 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.

79 Der Gerichtshof der Europäischen Union (EuGH) hat im Einzelnen ausgeführt, welches die wesentlichen Merkmale der Mehrwertsteuer sind. Aus seiner Rechtsprechung ergeben sich vier solche Merkmale, nämlich die allgemeine Geltung der Mehrwertsteuer für alle sich auf Gegenstände oder Dienstleistungen beziehenden Geschäfte, die Festsetzung ihrer Höhe proportional zum Preis, den der Steuerpflichtige als Gegenleistung für die Gegenstände und Dienstleistungen erhält, die Erhebung dieser Steuer auf jeder Produktions- und Vertriebsstufe einschließlich der Einzelhandelsstufe, ungeachtet der Zahl der vorher bewirkten Umsätze, und der Abzug der auf den vorhergehenden Produktions- und Vertriebsstufen bereits entrichteten Beträge von der vom Steuerpflichtigen geschuldeten Steuer, so dass sich diese Steuer auf einer bestimmten Stufe nur auf den auf dieser Stufe vorhandenen Mehrwert bezieht und die Belastung letztlich vom Verbraucher getragen wird (EuGH-Beschluss Vollkommer vom 27. November 2008 C-156/08, EU:C:2008:663, m.w.N.).

80 Der erkennende Senat folgt dieser Rechtsprechung des EuGH. In dem von der Klägerin angeführten Verfahren C-185/12 hat der EuGH wegen offensichtlicher Unzulässigkeit des ihm vorgelegten Vorabentscheidungsersuchens keine Sachentscheidung getroffen (Beschluss vom 3. Mai 2012, EU:C:2012:273).

81 b) Die Steuer nach dem HmbKTTG hat somit nicht den Charakter von Umsatzsteuern. Sie beschränkt sich auf die

Besteuerung des Aufwands für Übernachtungen in Hamburg, die nicht für eine berufliche oder betriebliche Tätigkeit des Übernachtungsgastes zwingend erforderlich sind, und zielt somit nicht darauf ab, die Gesamtheit der wirtschaftlichen Vorgänge zu erfassen. Außerdem wird die Steuer nicht im Rahmen eines Produktions- und Vertriebsprozesses erhoben, bei dem vorgesehen ist, dass auf jeder Stufe die auf den vorhergehenden Stufen dieses Prozesses bereits entrichteten Beträge abgezogen werden können. Sie wird vielmehr nur auf einer Stufe erhoben.

82 4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de