

Titel:

Zum Ablauf der Festsetzungsfrist von IHK-Beiträgen

Normenketten:

AO § 169, § 170, § 171

IHKG § 3 Abs. 8

Leitsätze:

1. Zwar rechtfertigt eine Nacherklärung steuerlich erheblicher Sachverhalte nicht notwendig den Schluss, dass die zunächst unterbliebene Offenlegung des diesbezüglichen Sachverhalts als Steuerhinterziehung im Sinne von § 169 Abs. 2 S. 2 AO zu werten ist. Es spricht aber dann alles dafür, dass einer Nachmeldung erzielter Einnahmen aus Gewerbebetrieb ein Akt der Steuerhinterziehung vorausging, wenn sich ein Steuerpflichtiger durch seine anwaltlichen Bevollmächtigten selbst einer solchen Handlungsweise bezichtigt. (Rn. 37) (redaktioneller Leitsatz)

2. Bei der Festsetzung von IHK-Beiträgen ist § 170 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 AO nicht anwendbar, weil eine Rechtsnorm, die den Beitragspflichtigen verpflichtet, unaufgefordert eine beitragsbezogene Erklärung, Anmeldung oder Anzeige im Sinne dieser Vorschrift abzugeben, nicht ersichtlich ist. (Rn. 43) (redaktioneller Leitsatz)

Schlagworte:

Heranziehung zu IHK-Beiträgen, zunächst unterbliebene Übermittlung von Gewerbesteuermessbescheiden durch das Finanzamt an die Industrie- und Handelskammer, teilweiser Eintritt von Festsetzungsverjährung, Nacherklärung von Gewerbebeiträgen durch den Kammerzugehörigen, daraufhin erfolgte Übermittlung geänderter Gewerbesteuermessbescheide an die Industrie- und Handelskammer, erstmalige Heranziehung des Kammerzugehörigen zu Beiträgen ohne Beschränkung auf den änderungsbedingten Mehrbetrag, Unzulässigkeit einer Bescheidsberichtigung analog § 129 Satz 1 AO bei Verletzung der Amtsermittlungspflicht, Unzulässigkeit einer Bescheidsberichtigung analog § 129 Satz 1 AO im Hinblick auf der Behörde zunächst nicht zur Kenntnis gelangte Informationen, Umfang des im Jahr 2014 zulässigen Absehens von einer Heranziehung zu Kammer-beiträgen aus Gründen des Verwaltungsaufwands., Festsetzungsfrist, Ablaufhemmung

Vorinstanz:

VG Ansbach, Urteil vom 24.09.2015 – AN 4 K 14.1257

Fundstellen:

LSK 2019, 3854

BeckRS 2019, 3854

GewA 2019, 240

Tenor

I. Das Urteil des Verwaltungsgerichts Ansbach vom 24. September 2015 wird in der Nummer 1 abgeändert.

II. Der Bescheid der Beklagten vom 30. Juni 2014 wird insoweit aufgehoben, als darin

- für das Jahr 2002 ein höherer Beitrag als 4,48 €,

- für das Jahr 2003 ein höherer Beitrag als 3,52 €,

- für das Jahr 2004 ein höherer Beitrag als 1,92 €,

- für das Jahr 2005 ein höherer Beitrag als 3,52 €,

- für das Jahr 2006 ein höherer Beitrag als 1,92 €

festgesetzt wurde.

III. Im Übrigen werden die Klage ab- und die Berufung zurückgewiesen.

IV. Die Beklagte hat die Kosten des Berufungsverfahrens zu tragen.

V. Der Kostenausspruch ist vorläufig vollstreckbar. Die Beklagte kann die Vollstreckung durch Sicherheitsleistung oder Hinterlegung in Höhe von 110% des zu vollstreckenden Betrags abwenden, wenn nicht der Kläger vor Vollstreckungsbeginn Sicherheit in gleicher Höhe leistet.

VI. Die Revision wird nicht zugelassen.

Tatbestand

1

Der Kläger erstrebt im vorliegenden Rechtsstreit die Aufhebung eines Bescheids der Beklagten vom 30. Juni 2014, durch den er - bezogen auf die Jahre 2002 bis 2006 erstmals und für das Jahr 2007 unter Abänderung früherer dieses Jahr betreffender Bescheide - zu IHK-Beiträgen herangezogen wurde.

2

1. Die Höhe der von den Kammerzugehörigen zu entrichtenden Beiträge war im Bereich der Beklagten von 2002 bis 2006 in den für diese Jahre jeweils erlassenen Haushaltssatzungen, für 2007 in einer insoweit erlassenen Nachtragswirtschaftssatzung geregelt. Der Grundbeitrag betrug danach bei Kammerzugehörigen, die nicht in das Handelsregister eingetragen waren und deren Gewerbe keinen in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetrieb erforderte, im Jahr 2002 63,91 €, von 2003 bis 2007 jeweils 64 €, sofern der Gewerbeertrag (hilfsweise der Gewinn aus Gewerbebetrieb) solcher Kammermitglieder in den Jahren 2002 und 2003 den Betrag von 7.669,89 €, ab 2004 den Betrag von 8.000 € überstieg. Die Umlage belief sich nach all diesen Satzungen auf 0,32% des (bei natürlichen Personen und Personengesellschaften um den in § 3 Abs. 3 Satz 7 IHKG bezeichneten Freibetrag zu kürzenden) Gewerbeertrags bzw. des Gewinns aus Gewerbebetrieb.

3

2. Nach Aktenlage erfuhr die Beklagte durch ein Schreiben des Finanzamtes A. vom 15. Juni 2011 davon, dass der Kläger das bereits vor dem Jahr 1992 aufgenommene Gewerbe „Verpachtung von Grundstücken und Betriebsvermögen“ ausübe. Den Merker „Austausch mit der Industrie- und Handelskammer“ habe das Finanzamt zum 1. Januar 2008 gelöscht. Im Kleingewerbespiegel der Beklagten - einer ausschließlich für deren internen Gebrauch bestimmten Datei - wurde der Kläger mit dem Zugangsdatum „21. Juni 2011“ geführt.

4

3. Das Finanzamt A. hat gegenüber dem Kläger u. a. folgende Gewerbesteuermessbescheide erlassen:

5

Bscheidsdatum	Bezugsjahr	festgestellter Gewerbeertrag (in €)
22.09.2003	2002	77.000
30.11.2004	2003	76.700
07.09.2005	2004	66.400
28.02.2008	2006	134.100
07.07.2009	2007	131.900

6

Die Gewerbesteuermessbescheide für die Jahre von 2002 bis 2004 ergingen jeweils unter dem Vorbehalt der Nachprüfung (§ 164 Abs. 1 AO). Die Gewerbesteuermessbescheide für 2003, 2004 und 2006 enthielten (hinsichtlich der beiden erstgenannten Jahre zusätzlich zu dem Vorbehalt der Nachprüfung) jeweils den Vermerk: „Der Bescheid ist nach § 165 Abs. 1 Satz 2 AO vorläufig“; der Gewerbesteuermessbescheid für 2007 wurde unter Bezugnahme auf die gleiche Bestimmung für „teilweise vorläufig“ erklärt.

7

Hinsichtlich des Jahres 2005 findet sich in den dem Verwaltungsgerichtshof vorliegenden Akten ein am 28. Februar 2008 erlassener Bescheid des Finanzamtes, durch den der in einem Bescheid vom 7. September 2006 enthaltene Vorbehalt der Nachprüfung gemäß § 164 Abs. 3 AO aufgehoben wurde. Gleichzeitig wurde auch der Bescheid vom 28. Februar 2008 nach § 165 Abs. 1 Satz 2 AO für vorläufig erklärt. Nach den im Tatbestand des angefochtenen Urteils festgehaltenen Feststellungen des Verwaltungsgerichts, deren Richtigkeit kein Verfahrensbeteiligter in Zweifel gezogen hat, belief sich der Gewerbeertrag des Klägers im Jahr 2005 ursprünglich auf 73.000 €.

8

Nach den gleichfalls unwidersprochen gebliebenen Feststellungen im zweiten Absatz des Tatbestands des angegriffenen Urteils hat das Finanzamt den Gewerbesteuermessbetrag für die Jahre von 2002 bis 2004 am 26. Juli 2006 nach einer Betriebsprüfung endgültig festgesetzt; für die Jahre 2005 und 2006 fand die endgültige Festsetzung danach am 28. Februar 2008 statt.

9

4. Zu einem IHK-Beitrag zog die Beklagte den Kläger erstmals durch Bescheid vom 28. Oktober 2011 für das Jahr 2007 heran. Auf der Grundlage eines Gewerbeertrags in Höhe von 131.900 € setzte sie die Beitragsschuld des Klägers für 2007 darin auf 436,99 € fest. Durch Bescheid vom 4. Mai 2012 hob sie die Beitragsschuld des Klägers für 2007 um 5,12 € auf 442,11 € an; dieser Festsetzung lag ein Gewerbeertrag für 2007 in Höhe von 133.500 € zugrunde. Gegen diese beiden Bescheide hat der Kläger nach Aktenlage keinen Rechtsbehelf eingelegt.

10

5. Durch sechs Bescheide vom 30. Dezember 2013, den Bevollmächtigten des Klägers jeweils zugegangen am 2. Januar 2014, änderte das Finanzamt die Gewerbesteuermessbescheide für die Jahre von 2002 bis 2007 gemäß § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO wie folgt ab, wobei diese Bescheide zugleich als endgültig (§ 165 Abs. 2 Satz 2 AO) gekennzeichnet wurden:

11

Bezugsjahr	festgestellter Gewerbeertrag (in €)
2002	78.400
2003	77.800
2004	67.000
2005	74.100
2006	134.700
2007	134.100

12

Von diesen Änderungen erhielt die Beklagte nach Aktenlage im Januar 2014 Kenntnis.

13

6. Mit streitgegenständlichem Bescheid vom 30. Juni 2014 setzte sie gegenüber dem Kläger, gestützt auf die in den Änderungsbescheiden vom 30. Dezember 2013 festgestellten Gewerbeerträge, die Beiträge für die Jahre von 2002 bis 2006 erstmals und für 2007 in erneut geändertem Umfang in folgender Höhe fest:

14

Bezugsjahr	festgesetzter IHK-Beitrag (in €)
2002	265,70
2003	263,87
2004	229,31
2005	252,03
2006	445,95
2007	444,03

15

Auf die für 2007 neu festgesetzte Beitragsschuld von 444,03 € rechnete die Beklagte die für jenes Jahr bereits erbrachten Zahlungen des Klägers in Höhe von 442,11 € an, so dass sich insoweit nur ein noch offener Saldo von 1,92 € ergebe.

16

7. Zur Begründung seiner am 4. August 2014 gegen den Bescheid vom 30. Juni 2014 erhobenen Anfechtungsklage machte der Kläger im ersten Rechtszug im Wesentlichen geltend, die Beklagte hätte am 30. Juni 2014 die Beiträge des Klägers nur noch in Höhe der jeweiligen Differenzbeträge festsetzen dürfen, die sich auf der Grundlage der Gewerbesteuermessbescheide vom 30. Dezember 2013 ergäben; insoweit sei eine Beitragsnachforderung auch durch § 15 Abs. 4 der Beitragsordnung der Beklagten in der Neufassung vom 10. Februar 2004 (Mittelfränkische Wirtschaft 6/04 S. 72), bei Erlass des streitgegenständlichen Bescheids zuletzt geändert durch Satzung vom 3. September 2013 (Mittelfränkische Wirtschaft 10/13 S. 136; nachfolgend als „BeitrO“ zitiert) gedeckt. Im Übrigen sei hinsichtlich der Beitragsforderungen für die Jahre 2002 bis 2006 Festsetzungsverjährung eingetreten. Von einer Nachforderung des für das Jahr 2007 zusätzlich verlangten Beitrags in Höhe von 1,92 € hätte die Beklagte

gemäß § 15 Abs. 4 Satz 3 BeitrO absehen können; wie in solchen Fällen üblich, hätte sie ihr Ermessen dahingehend ausüben müssen, dass eine bescheidsmäßige Nachforderung unterbleibe.

17

Die Beklagte trat der Klage im ersten Rechtszug im Wesentlichen mit dem Vorbringen entgegen, bei Erlass des Bescheids vom 30. Juni 2014 sei die Festsetzungsfrist noch nicht verstrichen gewesen, da sie gemäß § 171 Abs. 10 Satz 1 AO i.V.m. § 3 Abs. 8 IHKG und § 20 BeitrO nicht vor dem Ablauf von zwei Jahren nach der Bekanntgabe eines Grundlagenbescheids ende; Gewerbesteuermessbescheide stellten Grundlagenbescheide im Sinn von § 171 Abs. 10 AO dar. Gewerbliche Erträge des Klägers für die Jahre 2002 bis 2006 habe das Finanzamt der Beklagten erstmals im Januar 2014 übermittelt. Dass die Beiträge für die Jahre 2002 bis 2006 noch hätten nachgefordert werden können, ergebe sich zudem aus dem Urteil des Verwaltungsgerichts Berlin vom 17. April 2014 (4 K 505.13 - juris).

18

Der Auffassung des Klägers, das in § 171 Abs. 10 Satz 1 AO enthaltene Wort „soweit“ begrenze die in dieser Vorschrift angeordnete Rechtsfolge nicht nur inhaltlich, sondern auch hinsichtlich der zulässigen Höhe der in einem Folgebescheid vorgenommenen Festsetzung, sei nicht zu folgen. Nach dem Urteil des Bundesfinanzhofs vom 17. Februar 1993 (II R 15/91 - juris) komme einem Grundlagenbescheid die Aufgabe zu, dem Folgebescheid bestimmte Besteuerungsgrundlagen in verbindlicher Weise zuzuführen. Aus dieser Bindungswirkung resultiere deshalb die Verpflichtung des für den Erlass eines Folgebescheids zuständigen Finanzamtes, die Konsequenzen aus dem Grundlagenbescheid zu ziehen; solange das nicht geschehen sei, habe letzterer die ihm zugedachte Aufgabe nicht erfüllt. Die Verpflichtung zur Anpassung des Folgebescheids werde deshalb nicht dadurch beseitigt, dass das für den Erlass eines Folgebescheids zuständige Finanzamt einen Grundlagenbescheid übersehen oder dessen Inhalt nicht oder nicht in der richtigen Weise in den Folgebescheid übernommen habe. Angesichts der in § 3 Abs. 3 IHKG normierten Akzessorietät der IHK-Beiträge zu den Gewerbesteuermessbeträgen könne insoweit nichts anderes gelten. Dies sei vorliegend umso mehr der Fall, als die Beklagte nicht etwa Grundlagenbescheide übersehen oder sie unzutreffend umgesetzt habe, sondern ihr nicht einmal Mitteilungen des Finanzamtes über die Gewerbesteuerpflicht des Klägers und über die einschlägigen Besteuerungsgrundlagen vorgelegen hätten. Da ein Steuerpflichtiger nur gegenüber den Finanzbehörden, nicht aber gegenüber der Beklagten zur Abgabe von Steuererklärungen verpflichtet sei, sei sie darauf angewiesen, die für die Beitragserhebung notwendigen Informationen gemäß § 9 Abs. 2 IHKG bei den Finanzbehörden zu erheben. Eine solche Datenerhebung sei dann nicht möglich, wenn eine Industrie- und Handelskammer von einer bestehenden Gewerbesteuerpflicht keinerlei Kenntnis besitze.

19

Der Kläger erwiderte hierauf u. a., vorliegend sei die in § 171 Abs. 10 Satz 1 AO bezeichnete Frist hinsichtlich der Beitragsjahre von 2002 bis 2004 am 26. Juli 2008, hinsichtlich der Jahre 2005 und 2006 am 28. Februar 2010 abgelaufen. Die Bescheide vom 30. Dezember 2013 hätten hieran nichts geändert. Denn durch sie seien die Bescheide vom 26. Juli 2006 und vom 28. Februar 2008 insoweit gemäß § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO geändert worden, als der Kläger Gewinne für die Jahre von 2002 bis 2007 nachgemeldet habe. Den Bescheiden vom 30. Dezember 2013 komme deshalb nur insoweit die Wirkung von Grundlagenbescheiden zu, als der Gewerbesteuermessbetrag für das jeweilige Jahr in dem Umfang angehoben worden sei, der sich aus den nachgemeldeten Gewinnen ergebe. Ausschließlich in Höhe dieser Differenz sei die Festsetzungsfrist für die Beitragsjahre 2002 bis 2006 noch nicht abgelaufen gewesen. Die Nachmeldung von Gewinnen habe lediglich zur Folge, dass sich die Verjährungsfrist für die nachgemeldeten Beträge gemäß § 169 Abs. 2 Satz 2 AO auf zehn Jahre belaufe.

20

8. Durch Urteil vom 24. September 2015 hob das Verwaltungsgericht den Bescheid vom 30. Juni 2014 auf. Soweit die Beklagte - auch wegen fehlender Information über den Erlass von Gewerbesteuermessbescheiden durch das Finanzamt - bis zum Ablauf der Festsetzungsfrist (einschließlich der Auswertungsfrist nach § 171 Abs. 10 AO) keine Beiträge erhoben habe, stehe einer Beitragserhebung die eingetretene Verjährung entgegen. Ergehe später wegen nachgemeldeter Gewinne ein geänderter Gewerbesteuermessbescheid, könnten IHK-Beiträge allenfalls noch in dem von den Änderungen erfassten Umfang erhoben werden. Insoweit fehle es jedoch an der gemäß § 15 Abs. 4 BeitrO erforderlichen Ermessensbetätigung der Beklagten.

21

9. Mit ihrer vom Verwaltungsgerichtshof zugelassenen Berufung beantragt die Beklagte,

22

unter Abänderung des angefochtenen Urteils die Klage in vollem Umfang abzuweisen.

23

Entgegen der Auffassung des Verwaltungsgerichts fehle es an einer Bestimmung, kraft derer sie die Beiträge für die Jahre von 2002 bis 2006 nicht mehr in vollem, sondern nur noch in dem Umfang geltend machen dürfe, in dem sich aus den vom Kläger nachgemeldeten Gewinnen höhere Beiträge ergäben. § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO sei auf IHK-Beiträge unanwendbar, da diese Vorschrift keine verjährungsrechtliche Bestimmung darstelle und sie deshalb nicht von den in § 3 Abs. 8 IHKG und in § 20 BeitrO enthaltenen Verweisungen umfasst werde. Aus dem in § 171 Abs. 10 Satz 1 AO enthaltenen Wort „soweit“ lasse sich die vom Verwaltungsgericht postulierte Rechtsfolge ebenfalls nicht herleiten. Denn diese Vorschrift besage lediglich, dass sich die Festsetzungsfrist nach dem Ergehen eines Grundlagenbescheids um eine Auswertungsfrist von zwei Jahren verlängere. § 15 Abs. 4 BeitrO befasse sich nur mit der Änderung erlassener Beitragsbescheide, nicht aber mit der Fallgestaltung, dass ein solcher Bescheid bisher nicht ergangen sei. Der Hinweis des Verwaltungsgerichts auf die sich aus § 15 Abs. 3 BeitrO ergebende Möglichkeit, Beiträge zu schätzen, und das in § 15 Abs. 5 BeitrO verankerte Auskunftsrecht der Beklagten gehe dann ins Leere, wenn die Beklagte - wie das hier der Fall gewesen sei - über das Bestehen einer Mitgliedschaft keine Kenntnis besessen habe.

24

Im Übrigen habe die Beklagte die streitgegenständlichen Beiträge auch auf der Grundlage des Rechtsgedankens, der dem Urteil des Bundesfinanzhofs vom 16. Juli 2003 (X R 37/99 - NVwZ-RR 2004, 529) zugrunde liege, in der geschehenen Weise festsetzen können. Dürfe nämlich ein Folgebescheid gemäß § 171 Abs. 2 AO selbst dann noch angepasst werden, wenn das Finanzamt einen Grundlagenbescheid übersehen habe, so müsse das erst recht gelten, wenn die für den Erlass des Folgebescheids zuständige Behörde von der Existenz eines solchen Verwaltungsakts nichts erfahren habe.

25

In Erledigung der in der Zulassungsentscheidung des Verwaltungsgerichtshofs enthaltenen Aufforderung, zu den Auswirkungen des Nichtannahmebeschlusses des Bundesverfassungsgerichts vom 21. Juli 2016 (1 BvR 3092/15 - NVwZ-RR 2016, 889) auf den vorliegenden Rechtsstreit Stellung zu nehmen, vertritt die Beklagte die Auffassung, die Aussagen des Bundesverfassungsgerichts stünden einer Heranziehung des Klägers in dem im Bescheid vom 30. Juni 2014 erfolgten Ausmaß nicht entgegen. Denn der Kläger habe durch das Nachmelden von Gewinnen selbst Umstände geschaffen, die der Zubilligung von Vertrauensschutz entgegenstünden. Anders als das in der dem Nichtannahmebeschlusses des Bundesverfassungsgerichts vom 21. Juli 2016 (1 BvR 3092/15 - NVwZ-RR 2016, 889) zugrunde liegenden Sachverhaltsgestaltung der Fall gewesen sei, habe es die Beklagte zudem nicht in der Hand gehabt, den Ablauf der Verjährung hinauszuschieben. Der Grundsatz der „materiellen Rechtsrichtigkeit“ überwiege Gesichtspunkte des Vertrauensschutzes schließlich auch deshalb, weil die IHK-Beiträge der Finanzierung der Beklagten dienten.

26

Die Beklagte regt an, das „Finanzamt A.“ zum Rechtsstreit beizuladen, da diese Behörde die für die Beitragserhebung durch die Beklagte erforderlichen Daten entgegen § 31 AO nicht an diese weitergeleitet habe und deswegen Schadensersatzansprüche im Raum stünden.

27

Der Kläger beantragt,

28

die Berufung zurückzuweisen.

29

In tatsächlicher Hinsicht verweist er darauf, dass der Beklagten, wie der ihm gegenüber am 28. Oktober 2011 erlassene Beitragsbescheid zeige, seine Kammermitgliedschaft bereits damals bekannt gewesen sei. Aufgrund der Höhe der von ihm im Jahr 2007 erzielten Gewerbeerträge hätte es der Beklagten bewusst sein müssen, dass er seine gewerbliche Betätigung nicht erst im Jahr 2007 aufgenommen haben könne.

Gleichwohl habe sie weder von ihrer Schätzungsbefugnis nach § 15 Abs. 3 BeitrO Gebrauch gemacht noch gemäß § 15 Abs. 5 BeitrO Auskünfte eingeholt.

30

Ob § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO auf IHK-Beiträge anzuwenden sei, könne dahinstehen. Entscheidend sei vielmehr, dass das in den Vorschriften über die Festsetzungsverjährung enthaltene Wort „soweit“ die Akzessorietät zwischen Grundlagen- und Folgebescheid betone. In Fällen, in denen eine Durchbrechung der Bestandskraft erforderlich sei, habe dieses Tatbestandsmerkmal zur Folge, dass ein Folgebescheid nicht mehr uneingeschränkt geändert werden könne.

31

Einer Heranziehung des Rechtsgedankens des § 129 AO stehe u. a. entgegen, dass diese Vorschrift nur die Berichtigung erlassener, offensichtlich unrichtiger Bescheide ermögliche. Die Beklagte habe demgegenüber überhaupt keinen Bescheid erlassen.

32

Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf den Inhalt der Gerichtsakten verwiesen.

Entscheidungsgründe

33

Die zulässige Berufung, über die mit Zustimmung beider Beteiligten gemäß § 101 Abs. 2 VwGO ohne mündliche Verhandlung entschieden werden konnte, ist nur insofern begründet, als die Beklagte vom Kläger Beiträge in Höhe von 0,32% der Differenz zwischen den in den Bescheiden vom 30. Dezember 2013 festgestellten, auf volle 100 € abgerundeten Gewerbeerträgen und den in gleicher Weise abgerundeten Gewerbeerträgen verlangt, die in den diesen Bescheiden jeweils vorangegangenen Gewerbesteuerermessbescheiden festgestellt wurden.

34

1. Für die Jahre von 2002 bis 2006 stellt sich die beitragsrechtliche Lage wie folgt dar:

35

1.1 Da der Kläger während dieser Zeitspanne unstrittig die sich aus § 2 Abs. 1 IHKG ergebenden Voraussetzungen für die Kammerzugehörigkeit erfüllte, entstand der für das jeweilige Kalenderjahr geschuldete Beitrag gemäß § 3 Abs. 1 BeitrO am 1. Januar eines jeden dieser Jahre.

36

1.2 Die Länge der Festsetzungsfrist, nach deren Ablauf die Heranziehung zu einem Kammerbeitrag gemäß § 169 Abs. 1 Satz 1 AO i.V.m. § 3 Abs. 8 IHKG und § 20 BeitrO nicht mehr zulässig ist, belief sich vorliegend teils gemäß § 169 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 AO auf vier, teils nach § 169 Abs. 2 Satz 2 AO auf zehn Jahre.

37

Von der Maßgeblichkeit auch der Zehnjahresfrist muss hier deshalb ausgegangen werden, weil der Kläger auf Seite 3 des Schriftsatzes seiner Bevollmächtigten vom 16. September 2015 das Vorliegen der Tatbestandsvoraussetzungen dieser Norm hinsichtlich der von ihm nacherklärten Einnahmen aus gewerblicher Tätigkeit selbst eingeräumt hat und keine Zweifel an der Richtigkeit dieses Vorbringens bestehen. Bereits im Schriftsatz seiner Bevollmächtigten vom 19. November 2014 hatte er angegeben, er habe für die Jahre von 2002 bis 2007 Gewinne nachgemeldet, weswegen der Gewerbesteuermessbetrag für jedes dieser Jahre im Umfang der nachgemeldeten Gewinne erhöht worden sei. Zwar rechtfertigt eine Nacherklärung steuerlich erheblicher Sachverhalte nicht notwendig den Schluss, dass die zunächst unterbliebene Offenlegung des diesbezüglichen Sachverhalts als Steuerhinterziehung zu werten ist. Da die Tathandlung einer Steuerhinterziehung - abgesehen von der praktisch wenig bedeutsamen, in § 370 Abs. 1 Nr. 3 AO geregelten Fallgestaltung - gemäß § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO in der Vornahme unrichtiger oder unvollständiger Angaben oder gemäß § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO im Unterlassen rechtlich gebotener Erklärungen besteht, spricht jedenfalls dann alles dafür, dass einer Nachmeldung erzielter Einnahmen aus Gewerbebetrieb ein Akt der Steuerhinterziehung vorausging, wenn sich ein Steuerpflichtiger durch seine anwaltlichen Bevollmächtigten selbst einer solchen Handlungsweise bezichtigt. Da die Bevollmächtigten des Klägers im Schriftsatz vom 16. September 2015 eingeräumt haben, dass für die erst aufgrund der Nacherklärung ihres Mandanten bescheidsmäßig festgestellten Gewerbeerträge die zehnjährige

Festsetzungsfrist gelte, so haben sie damit der Sache nach zugleich das bloße Vorliegen einer leichtfertigen Steuerverkürzung verneint, da eine solche Verhaltensweise gemäß § 169 Abs. 2 Satz 2 AO eine fünfjährige Festsetzungsfrist nach sich zieht.

38

Zu Recht haben sie zudem darauf verwiesen, dass die Zehnjahresfrist nur hinsichtlich des hinterzogenen Teils der geschuldeten Abgaben eingreift, so dass die reguläre und die verlängerte Festsetzungsfrist in derartigen Fällen nebeneinander laufen (Banniza in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, Stand Dezember 2018, § 169 AO Rn. 66; Rüsken in Klein, AO, 14. Aufl. 2018, § 169 Rn. 25). Ein zehnjähriger Zeitraum stand der Beklagten für den Erlass von Beitragsbescheiden deshalb nur hinsichtlich desjenigen Betrags zur Verfügung, um den die Beitragsschuld des Klägers als Folge des erhöhten Gewerbeertrags gegenüber der Situation zunahm, die ohne die Nacherklärung bestanden hätte.

39

Rechtliche Auswirkungen zeitigte die Nacherklärung ferner nur hinsichtlich der Höhe der Umlage. Denn unmittelbar aus der in den Abschnitt 3 des Tatbestands dieses Urteils aufgenommenen Tabelle geht hervor, dass bereits die Gewerbeerträge, die in den vor der Nacherklärung erlassenen Gewerbesteuerermessbescheiden festgestellt worden waren, die in den jeweiligen Abschnitten III.1.b der Haushaltssatzungen der Beklagten für die Jahre von 2002 bis 2006 festgesetzten Beträge überstiegen, jenseits derer Kammerzugehörige im Sinn der Abschnitte III.1 dieser Satzungen einen Grundbeitrag von 63,91 € bzw. 64 € zu entrichten hatten.

40

Hinsichtlich der Umlage stellen sich die Auswirkungen der Nacherklärung und der daraufhin am 30. Dezember 2013 erlassenen geänderten Gewerbesteuerermessbescheide wie folgt dar:

41

Geschäftsjahr(e)	ursprünglicher Gewerbeertrag	0,32% aus dem um 15.340 € verringerten ursprünglichen Gewerbeertrag	erhöhter Gewerbeertrag nach dem einschlägigen Bescheid vom 30. Dezember 2013	0,32% aus dem um 15.340 € verringerten erhöhten Gewerbeertrag	Beitragsanhebung
2002	77.000	197,31	78.400	201,79	4,48
2003	76.700	196,35	77.800	199,87	3,52
2004	66.400	163,39	67.000	165,31	1,92
2005	73.000	184,51	74.100	188,03	3,52
2006	134.100	380,03	134.700	381,95	1,92
Summe der Jahre 2002 bis 2006					15,36

42

1.3 Sowohl die Vier- als auch die Zehnjahresfristen begannen gemäß § 170 Abs. 1 AO am Ende des Geschäftsjahrs, in dem der jeweilige Beitrag entstanden war, zu laufen.

43

Nicht anwendbar ist im vorliegenden Fall § 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO. Unter einer „Steuererklärung“ ist eine formalisierte, innerhalb einer bestimmten Frist abzugebende Auskunft des Steuerpflichtigen oder seines Vertreters zu verstehen, die dem Finanzamt die Festsetzung der Steuer oder die Feststellung von Besteuerungsgrundlagen ermöglichen soll und die in der Regel zum Erlass eines Steuerbescheids führt (BFH, U.v. 2.7.1986 - I R 70/83 - juris Rn. 10; U.v. 14.1.1998 - X R 84/95 - juris Rn. 16). Der Bedeutungsgehalt des Begriffs der „Steueranmeldung“ ergibt sich unmittelbar aus der in § 150 Abs. 1 Satz 3 AO enthaltenen Legaldefinition. Eine „Anzeige“ im Sinn von § 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO ist die Mitteilungen des Steuerpflichtigen über steuerlich erhebliche Vorgänge (z.B. nach § 30 Abs. 1 ErbStG oder § 19 Abs. 1 GrEStG), die es der Behörde ermöglicht, eine Steuer festzusetzen (BFH, U.v. 18.5.2006 - III R 80/04 - juris Rn. 27). Ist § 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO nur kraft der in § 3 Abs. 8 IHKG und § 20 BeitrO enthaltenen Verweisungen anwendbar, muss diese Vorschrift so gelesen werden, dass an die Stelle des Wortes bzw. Wortbestandteils „Steuer“ der Begriff „Beitrag“ tritt. Eine Rechtsnorm, die den Kläger verpflichtete, in Bezug auf die hier inmitten stehenden Jahre unaufgefordert eine beitragsbezogene Erklärung, Anmeldung oder Anzeige im Sinn von § 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO abzugeben, ist nicht

ersichtlich. § 3 Abs. 3 Satz 8 Halbs. 1 IHKG und § 15 Abs. 5 Satz 1 Halbs. 1 BeitrO verpflichten die Kammerzugehörigen zwar, der Kammer „Auskunft“ über die für die Festsetzung der Beiträge erforderlichen Grundlagen zu geben. Auskünfte werden von der in § 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO enthaltenen Aufzählung jedoch nicht erfasst, da sie ein eigenständiges, in § 93 AO geregeltes Institut des Abgabenrechts darstellen (vgl. zur gebotenen Unterscheidung zwischen Steuererklärungen und Auskünften Heuermann in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, Stand Dezember 2018, Vor §§ 149 - 153 AO Rn. 5).

44

1.4 Bezogen auf die Jahre von 2002 bis 2006 ergeben sich hieraus grundsätzlich (d.h. noch unter Ausklammerung der aus einer ggf. eingetretenen Ablaufhemmung resultierenden Rechtsfolgen) folgende Endzeitpunkte der für eine Festsetzung der IHK-Beiträge zur Verfügung stehenden Fristen:

45

Geschäftsjahr	Ablauf der vierjährigen Festsetzungsfrist am 31. Dezember	Ablauf der zehnjährigen Festsetzungsfrist am 31. Dezember
2002	2006	2012
2003	2007	2013
2004	2008	2014
2005	2009	2015
2006	2010	2016

46

Unmittelbar hieraus folgt, dass dem Erlass des Bescheids vom 30. Juni 2014 der Gesichtspunkt der Festsetzungsverjährung unabhängig von einer etwaigen Ablaufhemmung insoweit nicht entgegenstand, als die darin geltend gemachten Beitragsforderungen, bezogen auf 2004, den Betrag von 1,92 €, bezogen auf 2005 den Betrag von 3,52 € und - bezogen auf 2006 - den Betrag von ebenfalls 1,92 € nicht übersteigen.

47

1.5 Die Ablaufhemmung, die die am 22. September 2003, am 30. November 2004 und am 7. September 2005 erlassenen Gewerbesteuermessbescheide gemäß § 171 Abs. 10 Satz 1 AO i.V.m. § 3 Abs. 8 IHKG und § 20 BeitrO bewirkten, entfaltete keine praktischen Auswirkungen, da die durch diese Grundlagenbescheide (vgl. zu dieser Gewerbesteuermessbescheiden mit Blickrichtung auf die Festsetzung von IHK-Beiträgen zukommenden Eigenschaft OVG NW, B.v. 8.8.2001 - 4 A 4074/00 - NVwZ-RR 2002, 574; VGH BW, B.v. 11.3.2008 - 6 S 2368/06 - GewArch 2008, 211; OVG SA, B.v. 18.8.2009 - 2 M 114/09 - NVwZ-RR 2010, 53) in Lauf gesetzten Zweijahresfristen nicht über das Ende der nach § 169 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 und § 169 Abs. 2 Satz 2 AO jeweils einschlägigen Zeiträume nicht hinausreichten.

48

1.6 Gleichfalls ohne praktische Konsequenzen blieb die weitere Ablaufhemmung, die sich daraus ergab, dass das Finanzamt durch Bescheid vom 26. Juli 2006 den Vorbehalt der Nachprüfung, der den Gewerbesteuermessbescheiden vom 22. September 2003, 30. November 2004 und 7. September 2005 beigefügt war, aufgehoben hat. Eine solche Maßnahme hat gemäß § 164 Abs. 3 Satz 2 Halbs. 1 AO zur Folge, dass die Bemessungsgrundlagen als erstmalig (und endgültig) festgestellt anzusehen sind (BFH, B.v. 11.4.1995 - III B 74/92 - juris Rn. 4; U.v. 13.12.2000 - X R 42/96 - NVwZ 2002, 636/637; Heuermann in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, Stand Dezember 2018, § 164 AO Rn. 31). Die Rechtswirkungen des § 171 Abs. 10 Satz 1 AO wurden hierdurch deshalb in vollem Umfang neu ausgelöst. Innerhalb des sich an die Bekanntgabe des Bescheids vom 26. Juli 2006 an den Kläger anschließenden Zweijahreszeitraums (vgl. zur Maßgeblichkeit des Zugangs beim Adressaten des Grundlagenbescheids als des den Lauf der Frist nach § 171 Abs. 10 Satz 1 AO auslösenden Ereignisses Banniza in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, Stand Dezember 2018, § 171 AO Rn. 219) hat die Beklagte jedoch keine Beitragsfestsetzung gegenüber dem Kläger vorgenommen.

49

Nichts anderes gilt für die Zweijahresfristen, die sich an die Bescheide vom 28. Februar 2008 anschlossen, durch die der Vorbehalt der Nachprüfung hinsichtlich des für 2005 ursprünglich erlassenen Gewerbesteuermessbescheids aufgehoben bzw. der Gewerbesteuermessbetrag für 2006 ohne Vorbehalt der Nachprüfung festgesetzt wurde.

50

1.7 Die am 30. Dezember 2013 erlassenen Gewerbesteuerermessbescheide setzten die Zweijahresfrist nach § 171 Abs. 10 Satz 1 AO nur insofern erneut in Lauf, als die darin vorgenommene Anhebung der Gewerbesteuerermessbeträge eine erhöhte Beitragsschuld des Klägers nach sich zog. „§ 171 Abs. 10 AO bewirkt, dass - unbeschadet des Ablaufs der Festsetzungsfrist für die Folgesteuer im Übrigen - der Ablauf der Festsetzungsfrist insoweit gehemmt ist, als die Folgesteuer auf einem Grundlagenbescheid beruht oder beruhen kann“ (BFH, U.v. 12.8.1987 - II R 202/84 - juris Rn. 8; Hervorhebungen nicht im Original). Diese Begrenzung der Ablaufhemmung folgt aus der in § 171 Abs. 10 Satz 1 AO durch das Wort „soweit“ zum Ausdruck gelangenden Einschränkung (BFH, U.v. 12.8.1987 - II R 202/84 - juris Rn. 9). Soweit ein Grundlagenbescheid - bezogen auf seinen verbindlichen Inhalt - für einen Folgebescheid nur als Wiederholung früherer bescheidsmäßig getroffener Aussagen zu werten ist, bietet er für dessen Korrektur keine Rechtsgrundlage (BFH, U.v. 13.12.2000 - X R 42/96 - NVwZ 2002, 636/638). Dies gilt vor allem in den Fällen, in denen es - wie hier - um die konkrete Bestimmung der für die Auswertung eines Grundlagenbescheids in § 171 Abs. 10 AO festgelegten zeitlichen Höchstgrenze geht (BFH, U.v. 13.12.2000 - X R 42/96 - NVwZ 2002, 636/638).

51

Neue „Regelungen“ im Sinn von § 118 Satz 1 AO haben die Bescheide vom 30. Dezember 2013 insoweit getroffen, als die Gewerbeerträge des Klägers darin höher festgestellt wurden, als sie sich für die Jahre von 2002 bis 2004 zuletzt aus dem Bescheid vom 26. Juli 2006 sowie für 2005 und 2006 aus den Bescheiden vom 28. Februar 2008 ergaben. Was die bereits festgestellten Beträge anbetrifft, kommt den Bescheiden vom 30. Dezember 2013 demgegenüber lediglich wiederholender Charakter im Sinn der vorerwähnten Entscheidungen des Bundesfinanzhofes zu. Anders verhielte es sich nur, wenn das Finanzamt die Nacherklärungen des Klägers zum Anlass genommen hätte, die Richtigkeit auch der am 26. Juli 2006 bzw. am 28. Februar 2008 bereits bestandskräftig festgestellten Gewerbeerträge von Grund auf nachzuprüfen und hierüber erneut sachlich zu befinden (die Bescheide vom 30.12.2013 mithin hinsichtlich der schon bestandskräftig festgestellten Beträge als Zweitbescheide anzusehen wären, die dem Kläger unter Durchbrechung des in § 351 Abs. 1 AO zum Ausdruck kommenden Grundsatzes die Möglichkeit der vollumfänglichen Anfechtung dieser Grundlagenbescheide eröffnet hätten). Das kann zum einen deshalb ausgeschlossen werden, weil das Finanzamt eingangs der mit „Erläuterungen“ überschriebenen Abschnitte dieser Bescheide jeweils ausgeführt hat, die Bescheide vom 26. Juli 2006 bzw. vom 28. Februar 2008 würden hierdurch „geändert“ (nicht aber „ersetzt“). Zum anderen hat das Finanzamt die Bescheide vom 30. Dezember 2013 auf die Befugnisnorm des § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO gestützt. Diese Bestimmung aber gestattet, wie bereits aus dem einleitenden Wort „soweit“ folgt, nur die punktuelle Durchbrechung der Bestandskraft von Steuerbescheiden und ihnen gleichgestellten Verwaltungsakten dergestalt, dass eine Korrektur lediglich insoweit stattfinden darf, als der jeweilige Korrekturgrund (hier: die neu bekannt gewordenen Tatsachen) reicht; eine Gesamtaufrollung des Steuerfalles erlaubt § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO nicht (von Groll in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, Stand Dezember 2018, § 173 AO Rn. 11).

52

„Regelnde“ Wirkung im Sinn von § 118 Satz 1 AO haben die Änderungsbescheide vom 30. Dezember 2013 ferner insoweit entfaltet, als darin gemäß § 165 Abs. 2 Satz 2 AO der vorläufige Charakter der ihnen jeweils vorangegangenen Bescheide aufgehoben wurde. Da § 165 AO keine der Vorschrift des § 164 Abs. 3 Satz 2 Halbs. 1 AO vergleichbare Bestimmung enthält, hat der am 30. Dezember 2013 verfügte Wegfall der Vorläufigkeitsvermerke - anders als das bei einer Aufhebung des Vorbehalts der Nachprüfung der Fall ist (vgl. BFH, B.v. 11.4.1995 - III B 74/92 - juris Rn. 4; U.v. 13.12.2000 - X R 42/96 - NVwZ 2002, 636/637; Heuermann in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, Stand Dezember 2018, § 164 AO Rn. 31) - nicht zur Folge, dass damit von einer erstmaligen Regelung des Steuerfalles auszugehen ist, die es der für den Erlass eines Folgebescheids zuständigen Behörde ermöglichen würde, innerhalb der Frist des § 171 Abs. 10 Satz 1 AO ebenfalls eine „Vollregelung“ zu treffen.

53

Hemmten die Bescheide vom 30. Dezember 2013 den Ablauf der Festsetzungsfristen für die auf die Jahre von 2002 bis 2006 entfallenden Kammerbeiträge nach alledem nur hinsichtlich jener Teilbeträge, um die der Beitragsanspruch der Beklagten als Folge der angehobenen Gewerbeerträge anstieg, so folgt hieraus, dass der Bescheid vom 30. Juni 2014 auch insoweit rechtens ist, als darin gegenüber dem Kläger für das Jahr 2002 ein Beitrag in Höhe von 4,48 € und für das Jahr 2003 ein Beitrag in Höhe von 3,52 € festgesetzt

wurden (vgl. wegen der Rechtslage hinsichtlich der Jahre 2004 bis 2005 die Ausführungen im vorstehenden Abschnitt 1.4).

54

Für die insoweit eingetretene Ablaufhemmung kommt es nicht darauf an, ob die am 30. Dezember 2013 vorgenommenen Änderungen der Gewerbesteuermessbescheide vom 26. Juli 2006 und vom 28. Februar 2008 ihrerseits rechtmäßig waren, da auch rechtswidrige Grundlagenbescheide, solange sie nicht nichtig sind, die sich aus § 171 Abs. 10 Satz 1 AO ergebende Rechtfolge nach sich ziehen (Banniza in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, Stand Dezember 2018, § 171 AO Rn. 197).

55

1.8 Die Gesichtspunkte, auf die sich die Beklagte zur Begründung ihrer abweichenden Auffassung gestützt hat, rechtfertigen kein ihr günstigeres Ergebnis.

56

1.8.1 Grundsätzlich zu Recht weist sie zwar darauf hin, dass § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO von den in § 3 Abs. 8 IHKG und § 20 BeitrO ausgesprochenen Verweisungen nicht erfasst wird; die Entscheidungserheblichkeit dieses Vorbringens erschließt sich indes nicht.

57

§ 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO verpflichtet die öffentliche Verwaltung zum Erlass, zur Aufhebung oder zur Änderung von Steuerbescheiden, „soweit“ ein Bindungswirkung entfaltender Grundlagenbescheid erlassen, aufgehoben oder geändert wird. § 15 Abs. 4 Satz 1 BeitrO enthält eine damit teilweise übereinstimmende, ihrem Wortlaut nach allerdings auf die Fälle beschränkte Regelung, dass zum einen hinsichtlich der Bemessungsgrundlage nur ein Änderungsbescheid ergeht und dass die Beklagte zum anderen bereits einen Beitragsbescheid erlassen hat. Der vorliegende Rechtsstreit erfordert keine Entscheidung der Frage, ob hinsichtlich der von § 15 Abs. 4 Satz 1 BeitrO nicht erfassten Konstellationen eine Regelungslücke vorliegt, die durch Rückgriff auf § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO zu schließen ist. Sollte diese Frage zu bejahen sein, so würde die analoge Heranziehung dieser Bestimmung nichts daran ändern, dass die sich daraus ergebende Verpflichtung zur Anpassung von Folgean Grundlagenbescheide nur in dem Umfang besteht, in dem der Grundlagenbescheid Bindungswirkung entfaltet. Dies aber ist nach dem ausdrücklichen Wortlaut des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO nur der Fall, „soweit“ die in einem Änderungsbescheid vorgenommene Neufestsetzung bzw. Neufeststellung reicht. Das limitierende Tatbestandsmerkmal „soweit“ findet sich darüber hinaus auch in § 182 Abs. 1 Satz 1 AO; diese (auf Messbescheide gemäß § 184 Abs. 1 Satz 4 AO anzuwendende) Vorschrift regelt ihrerseits die Reichweite der in § 171 Abs. 10 Satz 1 AO vorausgesetzten Bindungswirkung. Werden Grundlagenbescheide - wie am 30. Dezember 2013 geschehen - lediglich geändert, so zielt § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO deshalb allein darauf ab, die im geänderten Grundlagenbescheid getroffenen Regelungen in dem darin vorgegebenen Umfang im Folgebescheid zu verwirklichen (VGH BW, B.v. 11.3.2008 - 6 S 2368/06 - GewArch 2008, 211/212; Rüsken in Klein, AO, 14. Aufl. 2018, § 175 Rn. 25; von Groll in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, Stand Dezember 2018, § 175 AO Rn. 185); ein „Gesamtaufrollen“ des Steuer- (bzw. hier: des Beitrags-)Falles wird hierdurch nicht ermöglicht (Tipke/Kruse, AO/FGO, Stand Oktober 2018, § 175 Rn. 11).

58

Nicht anders würde sich die Rechtslage darstellen, sollte davon auszugehen sein, dass im Beitragsrecht der Beklagten zum Zweck der Lückenschließung nicht auf § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO zurückgegriffen werden darf. Nimmt eine Industrie- und Handelskammer nämlich die Änderung von Grundlagenbescheiden hinsichtlich der darin festgestellten Gewerbeerträge zum Anlass, um einen Gewerbetreibenden erstmals zum Kammerbeitrag heranzuziehen, obwohl hinsichtlich des Beitragsanspruchs, soweit er nicht auf den angehobenen Gewerbeerträgen beruht, bereits Festsetzungsverjährung eingetreten ist, so steht einem solchen Vorgehen jedenfalls das sich aus § 169 Abs. 1 Satz 1 AO i.V.m. § 3 Abs. 8 IHKG und § 20 BeitrO ergebende Verbot einer Beitragsfestsetzung nach dem Ablauf der Festsetzungsfrist entgegen.

59

1.8.2 Im Urteil vom 17. Februar 1993 (II R 15/91 - juris) hat der Bundesfinanzhof die vorliegend einschlägigen Vorschriften über die Festsetzungsverjährung entgegen der Auffassung der Beklagten nicht in einer Weise ausgelegt, die in Widerspruch zu dem vom Bayerischen Verwaltungsgerichtshof vertretenen Verständnis dieser Bestimmungen steht. Mit den in jeder Hinsicht unproblematischen verjährungsrechtlichen Aspekten des seinerzeit zu beurteilenden Falles hat sich der Bundesfinanzhof nur

kurz in Abschnitt II.3 der Entscheidungsgründe des Urteils vom 17. Februar 1993 (II R 15/91 - juris Rn. 18) befasst und im Wege schlichter Rechtsanwendung festgehalten, dass die vierjährige Festsetzungsfrist für die in jener Streitsache verfahrensgegenständliche Vermögenssteuer nach § 170 Abs. 2 Nr. 1 AO damaliger Fassung mit Ablauf des Jahres 1978 begonnen habe, ihr mithin grundsätzlich am 31. Dezember 1982 zu erwartendes Ende jedoch gemäß § 171 Abs. 10 AO damaliger Fassung bis zum Ablauf eines Jahres nach der Bekanntgabe des am 12. Juni 1985 erlassenen geänderten Grundlagenbescheids gehemmt sei. Mit der sich daran anschließenden Feststellung, dass der seinerzeit verfahrensgegenständliche geänderte Vermögensteuerbescheid vom 9. Juni 1986 deshalb noch innerhalb der Einjahresfrist des § 171 Abs. 10 AO damaliger Fassung ergangen sei, konnte der Bundesfinanzhof seine Ausführungen zum Thema „Festsetzungsverjährung“ beenden.

60

Der juristische Gehalt des Urteils vom 17. Februar 1993 (II R 15/91 - juris) liegt vielmehr in den Ausführungen in Abschnitt II.2 der Entscheidungsgründe. Sie befassen sich mit der Frage, ob es dem Recht und der Pflicht der Steuerverwaltung, einen Folgebescheid dann nach § 175 Abs. 1 Nr. 1 AO damaliger Fassung zu ändern, entgegensteht, wenn der hierfür zuständigen Behörde bereits vor dem geänderten Grundlagenbescheid, der zum Anlass für die vom Betroffenen bekämpfte Änderung des Folgebescheids genommen wurde, eine Mitteilung darüber zugegangen ist, dass eine für den Folgebescheid maßgebliche Bemessungsgrundlage mit einem höheren Betrag angesetzt werden muss, als das im ursprünglichen Grundlagenbescheid festgestellt worden war, die für die Anpassung des Folgebescheids zuständige Behörde aus dieser Mitteilung jedoch keine Konsequenzen gezogen hat. Der vom Revisionskläger des Verfahrens II R 15/91 der Sache nach aufgestellten Behauptung, die öffentliche Verwaltung „verwirke“ gleichsam ihre Befugnis, einen Folgebescheid an bindende Feststellungen in einem Grundlagenbescheid anzupassen, wenn sie eine frühere Information über Veränderungen, die sich hinsichtlich einer für den Folgebescheid bedeutsamen Bemessungsgrundlage ergeben haben, unbeachtet lasse, trat der Bundesfinanzhof in Abschnitt II.2 der Entscheidungsgründe des Urteils vom 17. Februar 1993 (II R 15/91 - juris Rn. 14 - 17) unter Bekräftigung seiner bisherigen Rechtsprechung entgegen. Eine vergleichbare Problematik stellt sich im vorliegenden Verfahren nicht, da die Beklagte unwiderlegbar geltend gemacht hat, sie habe nicht etwa ihr zugeleitete Grundlagenbescheide übersehen, sondern solche Bescheide zunächst überhaupt nicht erhalten.

61

1.8.3 Auch aus dem Urteil des Bundesfinanzhofs vom 16. Juli 2003 (X R 37/99 - NVwZ-RR 2004, 529) kann die Beklagte nichts zu ihren Gunsten herleiten.

62

Dieser Entscheidung zufolge ist die öffentliche Verwaltung selbst dann noch befugt, einen Folgebescheid, gestützt auf § 129 AO, an die verbindlichen Vorgaben eines Grundlagenbescheids anzupassen, wenn die für den Erlass des Folgebescheids zuständige Behörde einen Grundlagenbescheid übersehen hat und die Auswertungsfrist nach § 171 Abs. 10 AO bereits verstrichen ist. Zur Begründung hat der Bundesfinanzhof u. a. festgehalten, das Übersehen eines Grundlagenbescheids stelle ein „mechanisches Versehen“ und damit eine offenbare Unrichtigkeit im Sinn von § 129 AO dar (BFH, U.v. 16.7.2003 - X R 37/99 - NVwZ-RR 2004, 529/530).

63

Dieser rechtliche Ansatz ist auf die vorliegend inmitten stehende Fallgestaltung aus doppeltem Grund nicht übertragbar:

64

1.8.3.1 Die Annahme eines „mechanischen Versehens“ - und damit ein Rückgriff auf § 129 AO - ist stets dann ausgeschlossen, wenn eine aus rechtlichen oder tatsächlichen Gründen erforderliche Sachverhaltsermittlung unterblieben ist (vgl. z.B. BFH, U.v. 27.5.2009 - X R 47/08 - NVwZ 2010, 207/208 mit umfangreichen Nachweisen aus der älteren Rechtsprechung des gleichen Gerichts; Wernsmann in Hübschmann/ Hepp/Spitaler, AO/FGO, Stand Dezember 2018, § 129 AO Rn. 61 ebenfalls mit umfangreichen Nachweisen aus der finanzgerichtlichen Rechtsprechung); um den Anwendungsraum des § 129 AO als eröffnet ansehen zu können, muss jede Möglichkeit einer unvollständigen Sachaufklärung ausgeschlossen sein (BFH, U.v. 16.7.2003 - X R 37/99 - NVwZ-RR 2004, 529/530; vgl. zum Ausschluss

einer Berichtigungsmöglichkeit nach § 129 AO bei einem Verstoß gegen die Amtsermittlungspflicht ferner Ratschow in Klein, AO, 14. Aufl. 2018, § 129 Rn. 9 und Rn. 17).

65

Gegen die Pflicht, von Amts wegen zu ermitteln, ob der Kläger auch vor dem Jahr 2007 in ihrem Kammerbezirk eine Betriebsstätte im Sinn von § 2 Abs. 1 IHKG unterhalten hat und er bereits seinerzeit zur Gewerbesteuer veranlagt wurde, so dass er u. U. auch während jener Jahre Kammerbeiträge schuldet, hat die Beklagte verstoßen. Denn aus dem an sie gerichteten Schreiben des Finanzamtes vom 15. Juni 2011 ging hervor, dass der Kläger das Gewerbe „Verpachtung von Grundstücken und Betriebsvermögen“ bereits vor dem Jahr 1992 aufgenommen habe. Allein schon angesichts dieser Information durfte die Beklagte nicht von weiteren Erkundigungen darüber absehen, ob in Bezug auf den Kläger während der für eine Heranziehung zu Kammerbeiträgen ggf. noch in Betracht kommenden Zeitspanne ihm gegenüber Gewerbesteuermessbescheide ergangen waren, ohne sich dem Vorwurf einer Verletzung des Amtsermittlungsgrundsatzes (Art. 24 Abs. 1 und 2 BayVwVfG) auszusetzen. Gesteigerte Veranlassung zu einer diesbezüglichen Nachfrage beim Finanzamt oder beim Kläger selbst bestand im Hinblick darauf, dass im Schreiben vom 15. Juni 2011 von einer bis zum Ende des Jahres 2007 innerhalb der Steuerverwaltung bestehenden Vorkehrung für einen Datentransfer an die Beklagte die Rede war (Merker „Austausch mit der Industrie- und Handelskammer“); wenn der Beklagten keine Gewerbesteuermessbescheide für jene Jahre zugegangen waren, musste sich ihr angesichts dieser Erklärung der Verdacht geradezu aufdrängen, dass es insofern zu einem Fehler im Bereich der Datenübermittlung gekommen sein könnte. Die Annahme, die unterbliebene Übermittlung von Gewerbesteuermessbescheiden erkläre sich daraus, dass der Kläger in den Jahren vor 2007 nicht zur Gewerbesteuer veranlagt worden sei, lag angesichts der Höhe des Gewerbeertrags, den die Beklagte aus dem ihr im Juli 2011 zugegangenen ursprünglichen Gewerbesteuermessbescheid für 2007 ersehen konnte, derart fern, dass eine solche Unterstellung den Verzicht auf Erkundigungen nicht zu rechtfertigen vermochte.

66

1.8.3.2 Nur hilfsweise ist vor diesem Hintergrund festzuhalten, dass sich ein Fall offensichtlicher Unrichtigkeit im Sinn von § 129 AO auch dann nicht bejahen ließe, wenn der Beklagten kein Verstoß gegen die Pflicht zur Aufklärung des für die Beitragserhebung relevanten Sachverhalts zur Last fallen sollte. Denn ein Rückgriff auf diese Vorschrift scheidet selbst bei fehlender Verletzung des Amtsermittlungsgrundsatzes immer dann aus, wenn die für die Festsetzung einer Abgabe zuständige Behörde von den hierfür nötigen Informationen keine Kenntnis erlangt hat (so zu Recht Wernsmann in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, Stand Dezember 2018, § 129 AO Rn. 67).

67

Dieser Auffassung ist namentlich aus verfassungsrechtlichen Gründen zu folgen. Zwar kann angesichts der Tatsache, dass § 3 Abs. 8 IHKG und § 20 BeitrO u. a. auf § 171 Abs. 2 und 3 AO verweisen und diese beiden Bestimmungen an das Institut der offensichtlichen Unrichtigkeit von Steuer- (bzw. Beitrags-)bescheiden anknüpfen, davon ausgegangen werden, dass § 129 AO grundsätzlich auch im Beitragsrecht der Beklagten anwendbar ist. Sowohl § 171 Abs. 2 und 3 AO als auch § 129 AO selbst setzen jedoch voraus, dass bereits ein Bescheid erlassen wurde, dem eine offenbare Unrichtigkeit anhaftet. Diese Voraussetzung ist im vorliegenden Fall, in dem der Erlass von Beitragsbescheiden für die Jahre 2002 bis 2006 unterblieben ist und die für diese Jahre ergangenen Gewerbesteuermessbescheide nicht „offensichtlich“ unrichtig im Sinn von § 129 Satz 1 AO waren, nicht erfüllt. Um diese Bestimmung gleichwohl als anwendbar anzusehen, bedürfte es mithin einer über ihren Wortlaut hinausgehenden Ausdehnung ihres Anwendungsbereichs. Da dies jedoch auf eine Korrektur der Entscheidung des Gesetzgebers hinausliefe, der den abgaberechtlichen Festsetzungsfristen und dem in § 169 Abs. 1 Satz 1 AO statuierten Verbot zugrunde liegt, wäre eine solche Extension mit rechtsstaatlichen Erfordernissen (Art. 20 Abs. 3 GG, Art. 3 Abs. 1 Satz 1 der Verfassung des Freistaates Bayern) nicht vereinbar.

68

Das Rechtsstaatsprinzip schützt in seiner Ausprägung als Gebot der Belastungsklarheit und - vorhersehbarkeit davor, dass lange zurückliegende, in tatsächlicher Hinsicht abgeschlossene Vorgänge unbegrenzt zur Anknüpfung neuer Lasten herangezogen werden können (BVerfG, B.v. 5.3.2013 - 1 BvR 2457/08 - BVerfGE 133, 143 Rn. 41; B.v. 21.7.2016 - 1 BvR 3092/15 - NVwZ-RR 2016, 889 Rn. 6). Es gewährleistet unter bestimmten Umständen Rechtssicherheit auch dann, wenn keine Regelungen bestehen, die Anlass zu spezifischem Vertrauen geben, oder wenn Umstände einem solchen Vertrauen sogar

entgegenstehen (BVerfG, B.v. 5.3.2013 a.a.O. Rn. 41; B.v. 21.7.2016 a.a.O. Rn. 6). Für die Auferlegung einer Beitragspflicht zum Vorteilsausgleich in Anknüpfung an zurückliegende Tatbestände ist die Regelung einer Verjährung als abschließende Zeitgrenze, bis zu der Beiträge geltend gemacht werden können, verfassungsrechtlich geboten (BVerfG, B.v. 5.3.2013 a.a.O. Rn. 42: vgl. zur Rechtsnatur von IHK-Beiträgen als „Vorzugslast“, die dem Ausgleich möglicher Vorteile dient, die die Kammerzugehörigen aus der Tätigkeit dieser öffentlich-rechtlichen Körperschaften ziehen können, Junge/Hinz/Möllering, IHKG, 6. Aufl. 1999, § 3 Rn. 44 f.). Hierbei obliegt es dem Gesetzgeber, einen Ausgleich zwischen dem Interesse der Allgemeinheit an Beiträgen für solche Vorteile einerseits und dem Interesse des Beitragsschuldners andererseits zu schaffen, irgendwann Klarheit darüber zu erlangen, ob und in welchem Umfang er zu einem Beitrag herangezogen werden kann (BVerfG, B.v. 5.3.2013 a.a.O. Rn. 42). Ausdruck der Gewährleistung von Rechtssicherheit sind auch Verjährungsregelungen (BVerfG, B.v. 5.3.2013 a.a.O. Rn. 43; B.v. 21.7.2016 a.a.O. Rn. 7). Je länger der Zeitpunkt zurückliegt, in dem einem potenziell Beitragspflichtigen die Existenz bzw. die Tätigkeit einer öffentlichen Einrichtung als möglicher Vorteil zugutegekommen ist, desto mehr verflüchtigt sich die Legitimation zur Erhebung derartiger öffentlicher Abgaben (BVerfG, B.v. 5.3.2013 a.a.O. Rn. 45). Der Einzelne darf gegenüber der öffentlichen Gewalt die Erwartung hegen, irgendwann nicht mehr mit einer Geldforderung überzogen zu werden, wenn ein Hoheitsträger seine diesbezügliche Befugnis über einen längeren Zeitraum hinweg nicht wahrgenommen hat (BVerfG, B.v. 21.7.2016 a.a.O. Rn. 7).

69

Im Licht dieser verfassungsrechtlichen Vorgaben verbietet sich eine Ausdehnung des Anwendungsbereichs des § 129 Satz 1 AO auf die Fallgestaltung, dass der Erlass eines Beitragsbescheids vor dem Eintritt der Festsetzungsverjährung deshalb unterblieben ist, weil die hierfür zuständige Behörde von der Existenz eines Beitragspflichtigen wegen eines Fehlers im Datenaustausch zwischen verschiedenen Trägern öffentlicher Gewalt keine Kenntnis erlangt hat. Gerade in einer solchen Fallgestaltung fehlt es an einer ausreichenden sachlichen Rechtfertigung dafür, die Erwartung des Betroffenen, er werde nach dem Ablauf der Festsetzungsfrist nicht mehr zu einem Kammerbeitrag herangezogen werden, hinter den Grundsatz der vollständigen Realisierung öffentlich-rechtlicher Abgaben zurücktreten zu lassen. Anders kann es sich demgegenüber verhalten, wenn - aber auch nur soweit - er durch die Nacherklärung von Gewerbebeiträgen selbst die ausschlaggebende Ursache dafür gesetzt hat, dass er in dem darauf zurückzuführenden Umfang noch zu Beiträgen herangezogen wird.

70

1.8.4 Zu Unrecht beruft sich die Beklagte schließlich auf die Urteile des Oberverwaltungsgerichts Berlin-Brandenburg vom 13. Januar 2017 (OVG 1 B 38.14 - juris) und des Verwaltungsgerichts Berlin vom 17. April 2014 (4 K 505.13 - juris).

71

1.8.4.1 Dem Oberverwaltungsgericht Berlin-Brandenburg ist darin zu folgen, dass die in jenem Rechtsstreit beklagte Industrie- und Handelskammer zu Berlin den im geänderten Gewerbesteuermessbescheid vom 29. Februar 2008 festgestellten Gewerbebeitrag der dortigen Klägerin ihrer Beitragsfestsetzung nicht nur in voller Höhe zugrunde legen durfte, sondern dass sie wegen der bindenden Wirkung dieses Grundlagenbescheids hierzu auch verpflichtet war (OVG Berlin-Bbg, U.v. 13.1.2017 - 1 B 38.14 - juris Rn. 23). Denn das Finanzamt hatte in dem geänderten Gewerbesteuermessbescheid vom 29. Februar 2008 den Vorbehalt der Nachprüfung, mit dem der ursprüngliche Gewerbesteuermessbescheid vom 24. Juni 2004 versehen worden war, aufgehoben. Dies hatte gemäß § 164 Abs. 3 Satz 2 Halbs. 1 AO zur Folge, dass die Bemessungsgrundlagen als durch den Bescheid vom 29. Februar 2008 erstmalig festgestellt anzusehen waren (vgl. Abschnitt 1.6 der Entscheidungsgründe dieses Urteils). Bindungswirkung nach § 182 Abs. 1 Satz 1 AO i.V.m. § 184 Abs. 1 Satz 4 AO kam jenem Grundlagenbescheid deshalb nicht nur hinsichtlich der Differenz zwischen dem im Gewerbesteuermessbescheid vom 24. Juni 2004 festgestellten Gewerbebeitrag von 1.791.500 € und dem am 29. Februar 2008 festgestellten Gewerbebeitrag in Höhe von 2.015.200 € zu; vielmehr war von einer erstmaligen Feststellung des letztgenannten Betrages auszugehen. Der Ablauf der Festsetzungsfrist wurde in jenem Fall deshalb nicht nur im Umfang des Unterschiedsbetrags zwischen dem ursprünglichen und dem neuen Gewerbebeitrag, sondern in voller Höhe gemäß § 171 Abs. 10 Satz 1 AO gehemmt. Die Industrie- und Handelskammer zu Berlin hat die ihr bis dahin nicht bekannte Klägerin innerhalb der durch die letztgenannte Vorschrift eröffneten Zweijahresfrist deshalb zutreffend in voller Höhe zum Kammerbeitrag für 2002 herangezogen.

72

Da demgegenüber die vorliegend geänderten Gewerbesteuermessbescheide vom 30. Dezember 2013 keinen Ausspruch nach § 164 Abs. 3 AO enthalten und die darin gemäß § 165 Abs. 2 Satz 2 AO jeweils erfolgte Aufhebung von Vorläufigkeitsvermerken dem nicht gleichsteht, ist der vom Oberverwaltungsgericht Berlin-Brandenburg am 13. Januar 2017 (OVG 1 B 38.14 - juris) entschiedene Rechtsfall mit der hier inmitten stehenden Streitsache in maßgeblicher Hinsicht nicht vergleichbar.

73

1.8.4.2 Dem Urteil des Verwaltungsgerichts Berlin vom 17. April 2014 (4 K 505.13 - juris) lag die Sachverhaltsgestaltung zugrunde, dass gegenüber dem dortigen Kläger für das seinerzeit streitgegenständliche Jahr 2007 am 28. Oktober 2009 ein Grundlagenbescheid erlassen worden war, der unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stand (VG Berlin, U.v. 17.4.2014 - 4 K 505.13 - juris Rn. 2) und der eine Beitragsschuld des Klägers in Höhe von 261,62 € nach sich zog (VG Berlin a.a.O. Rn. 3). Ein über diesen Betrag lautender Beitragsbescheid vom 19. Dezember 2011 erlangte wegen seines nicht nachweisbaren Zugangs an den Kläger keine Wirksamkeit. Nachdem der Grundlagenbescheid vom 28. Oktober 2009 am 10. September 2012 geändert worden war, zog die Industrie- und Handelskammer zu Berlin den Kläger durch Bescheid vom 26. November 2012 - d.h. nach Ablauf der vierjährigen Verjährungsfrist des § 169 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 AO, aber innerhalb der durch den Änderungsbescheid vom 10. September 2012 in Gang gesetzten Auswertungsfrist des § 171 Abs. 10 Satz 1 AO - zu einem Kammerbeitrag nicht nur in der Höhe heran, der sich aus der Anwendung des einschlägigen Hebesatzes auf den Unterschiedsbetrag zwischen dem am 28. Oktober 2009 und dem am 10. September 2012 festgestellten Gewerbeertrag ergeben hätte; vielmehr veranlagte die dortige Beklagte den Kläger auf der Grundlage des sich aus dem letztgenannten Bescheid ergebenden Gewerbeertrags.

74

Die hiergegen erhobene Anfechtungsklage hat das Verwaltungsgericht Berlin dann zu Recht abgewiesen, falls - wozu sich das Urteil vom 17. April 2014 (4 K 505.13 - juris) allerdings nicht verhält - der dem Grundlagenbescheid vom 28. Oktober 2009 beigefügte Vorbehalt der Nachprüfung am 10. September 2012 aufgehoben wurde. Sollte es sich anders verhalten haben, müsste diese Entscheidung als unzutreffend angesehen werden, ohne dass es auf die vom Verwaltungsgericht Berlin verneinte Frage der Anwendbarkeit des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO auf Beiträge zu den Industrie- und Handelskammern ankommt. Denn eine „Soweit“-Regelung (d.h. eine Begrenzung der Befugnis der für den Erlass eines Folgebescheids zuständigen Behörde zu seiner Anpassung an einen geänderten oder neu erlassenen Grundlagenbescheid) enthält nicht nur § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO, sondern auch die von der Verweisungsnorm des § 3 Abs. 8 IHKG ausdrücklich erfasste Vorschrift des § 171 Abs. 10 Satz 1 AO. Gleiches gilt für die Bestimmung des § 182 Abs. 1 Satz 1 AO, aus der sich in Verbindung mit § 184 Abs. 1 Satz 4 AO die Reichweite der Bindungswirkung eines Gewerbesteuermessbescheids ergibt.

75

2. Nichts zu erinnern ist gegen den im Bescheid vom 30. Juni 2014 vorgenommenen Ansatz einer zusätzlichen Beitragsforderung der Beklagten für das Jahr 2007 in Höhe von 1,92 €. Denn insofern handelt es sich um den innerhalb der Frist des § 171 Abs. 10 Satz 1 AO rechnerisch korrekt festgesetzten Mehrbetrag, der sich aus der Anwendung des Hebesatzes von 0,32% auf die Differenz zwischen dem im geänderten Gewerbesteuermessbescheid für 2007 vom 30. Dezember 2013 festgestellten Gewerbeertrag von (abgerundet) 134.100 € und dem davor zuletzt festgestellten Gewerbeertrag in Höhe von 133.500 € ergibt.

76

3. Zu Unrecht hat das Verwaltungsgericht den Bescheid vom 30. Juni 2014 auch insoweit aufgehoben, als darin vom Kläger Beiträge in der Höhe verlangt wurden, in der nach dem Vorgesagten keine Verjährung eingetreten ist. Der insoweit in Frage stehende Betrag von 17,28 € setzt sich aus der in den Jahren von 2002 bis 2006 angefallenen Summe von 15,36 € (vgl. die Tabelle in Abschnitt 1.2 der Entscheidungsgründe dieses Urteils) und den für 2007 zu Recht nachgeforderten 1,92 € zusammen.

77

Zwar ermächtigte die im maßgeblichen Beurteilungszeitpunkt (d.h. bei Erlass des Bescheids vom 30.6.2014) noch geltende, inzwischen aufgehobene Vorschrift des § 15 Abs. 4 Satz 3 BeitrO die Beklagte, von einer Nachforderung von Beiträgen dann abzusehen, wenn die Kosten einer solchen Maßnahme in einem Missverhältnis zu dem offenen Betrag stehen. Entgegen der Auffassung des Verwaltungsgerichts

liegt kein Ermessensausfall darin, dass die Beklagte keine Erwägungen darüber angestellt hat, ob von dieser Bestimmung im vorliegenden Fall Gebrauch gemacht werden soll.

78

Ein solcher Ermessensausfall wäre von vornherein zu verneinen, falls das in § 15 Abs. 4 Satz 3 BeitrO enthaltene Wort „kann“ so zu verstehen sein sollte, dass der Satzungsgeber damit lediglich die Befugnis der Beklagten zum Ausdruck bringen wollte, unter den in dieser Bestimmung genannten Voraussetzungen von einer Beitragsnacherhebung abzusehen, ohne dass es zusätzlich darauf ankommen sollte, ob der jeweils handelnde Amtsträger - wie es dem Wesen einer Ermessensentscheidung entspräche - einen Verzicht auf den Erlass eines Beitragsbescheids auch als zweckmäßig ansieht. Für ein solches Verständnis des § 15 Abs. 4 Satz 3 BeitrO könnte sprechen, dass der Satzungsgeber mit dem Tatbestandsmerkmal des „Missverhältnisses zwischen nachzufordernder Beitragshöhe und Kosten der Beitragserhebung“ die aus solchem Anlass anzustellenden Zweckmäßigkeitserwägungen bereits selbst (abschließend) vorgenommen hat.

79

Eine Aufhebung des Bescheids vom 30. Juni 2014 in Höhe des Betrags von 17,28 € käme aber auch dann nicht in Betracht, wenn § 15 Abs. 4 Satz 3 BeitrO als Ermessensvorschrift anzusehen sein sollte. Da der angefochtene Bescheid allen erkennbaren Umständen nach ausschließlich auf EDVtechnischem Weg erstellt wurde, muss zwar davon ausgegangen werden, dass Ermessenserwägungen tatsächlich nicht angestellt wurden. Dieser Ermessensausfall bliebe jedoch deshalb ohne rechtliche Folgen, weil bereits die Tatbestandsvoraussetzungen des § 15 Abs. 4 Satz 3 BeitrO nicht vorlagen. Diese Vorschrift regelt - wie namentlich ihre Gegenüberstellung mit der für das Beitreibungsverfahren geltenden Vorschrift des § 18 Abs. 4 BeitrO zeigt - das Absehen von einer Beitragserhebung als solcher (d.h. das Unterbleiben des Erlasses eines Beitragsbescheids). Die Kosten, die mit dem reinen Erstellen eines einzelnen Beitragsbescheids einhergehen, der - wie hier der Fall - auf der Grundlage von elektronisch übermittelten Daten der staatlichen Steuerverwaltung durch eine behördeneigene Datenverarbeitungsanlage erstellt werden kann, sind jedoch nicht derart hoch, dass sie im „Missverhältnis“ zu einer Beitragshöhe von 17,28 € stehen.

80

Bei der Auslegung des § 15 Abs. 4 Satz 3 BeitrO muss berücksichtigt werden, dass diese Bestimmung eine Durchbrechung des Gebots der Gesetzmäßigkeit der Abgabenerhebung und der Gleichmäßigkeit der Heranziehung aller Beitragsschuldner zu den Kammerlasten darstellte; sie bedurfte deshalb einer restriktiven Handhabung. Ein „Missverhältnis“ im Sinn dieser Vorschrift dürfte vor diesem Hintergrund selbst dann nicht angenommen werden, falls der Aufwand, der mit der Erstellung des Bescheids vom 30. Juni 2014 einherging, maßvoll höher als 17,28 € gewesen sein sollte.

81

Ausschlaggebend gegen eine im Jahr 2014 bestehende Befugnis der Beklagten, bei Beitragsnachforderungen in Höhe von insgesamt 17,28 € dann vom Erlass eines dahingehenden Bescheids absehen zu dürfen, wenn diese Ansprüche - wie hier der Fall - in ein und demselben Dokument geltend gemacht werden können, spricht aber vor allem die normative Wertung, die sich § 18 Abs. 4 BeitrO entnehmen lässt. Obgleich die Beitreibung von Beiträgen unverhältnismäßig aufwändiger sein kann als der Erlass eines EDVtechnisch zu erstellenden Beitragsbescheids (die Bandbreite der im Beitreibungsverfahren ggf. anfallenden Maßnahmen reicht von der Versendung standardisierter Mahnschreiben über die Führung einer ggf. umfangreichen Korrespondenz mit dem Beitragsschuldner und die Entscheidung über Billigkeitsmaßnahmen wie Stundung, Niederschlagung und Erlass bis hin zur Einleitung und Durchführung von Vollstreckungshandlungen), bestimmt § 18 Abs. 4 BeitrO, dass die Beklagte von Beitreibungsmaßnahmen lediglich bei Beitragsforderungen absehen darf, die 5 € nicht übersteigen. Diese Entscheidung des Satzungsgebers würde unterlaufen, sähe man die Verwaltung der Beklagten als befugt an, bei Beitragsnachforderungen, die sich auf mehr als das Dreifache dieses Betrages belaufen, bereits von der erheblich weniger kostenaufwändigen bescheidsmäßigen Veranlagung des Schuldners abzusehen.

82

Nur ergänzend ist in diesem Zusammenhang darauf hinzuweisen, dass § 156 Abs. 1 Satz 1 Halbs. 2 AO in der bis zum 31. Dezember 2016 geltenden Fassung die Grenze, bis zu der die Steuerverwaltung vom Erlass von Festsetzungsbescheiden absehen durfte, bei 10 € zog; erst durch Art. 1 Nr. 28 des Gesetzes zur

Modernisierung des Besteuerungsverfahrens vom 18. Juli 2016 (BGBl I S. 1679) wurde dieser Betrag mit Wirkung ab dem 1. Januar 2017 auf 25 € angehoben.

83

4. Nicht geboten war es, die im Schriftsatz der damaligen Bevollmächtigten der Beklagten vom 21. Dezember 2015 der Sache nach enthaltene Anregung aufzugreifen, den Freistaat Bayern als den Rechtsträger des Finanzamtes A. zum Verfahren beizuladen. Da durch den Ausgang dieser Streitsache Rechtspositionen des Freistaates Bayern nicht unmittelbar begründet oder verändert werden, liegen die Voraussetzungen einer notwendigen Beiladung (§ 65 Abs. 2 VwGO) nicht vor. Eine Beiladung nach § 65 Abs. 1 VwGO war in pflichtgemäßer Ausübung des dem Gericht insoweit zustehenden Ermessens nicht veranlasst, da weder schutzwürdige Interessen eines der Verfahrensbeteiligten noch des Freistaates Bayern eine derartige Maßnahme angezeigt erscheinen lassen. Die Beklagte hat ihre diesbezügliche Anregung damit begründet, ihr stünden für den Fall einer Niederlage im vorliegenden Rechtsstreit Schadenersatzansprüche gegen den Freistaat Bayern zu, da das Finanzamt A. für die Beitragserhebung erforderliche Daten entgegen § 31 Abs. 1 AO nicht rechtzeitig an sie übermittelt habe. Über das Bestehen eines solchen Anspruchs hat das mit einer diesbezüglichen Klage befasste Gericht eigenständig zu befinden. Mit dem Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils stünde zwar nach erfolgter Beiladung des Freistaates Bayern gemäß § 121 Nr. 1 VwGO auch ihm gegenüber fest, dass der Bescheid vom 30. Juni 2014 insoweit keinen Bestand haben konnte, als die Beklagte darin gegenüber dem Kläger Beiträge festgesetzt hat, die in ihrer Summe 17,28 € übersteigen. Um diese Rechtsfolge im Verhältnis zum Freistaat Bayern eintreten zu lassen, bedarf es indes keiner durch eine Beiladung nach § 65 Abs. 1 VwGO zu bewirkenden Rechtskrafterstreckung gemäß § 121 Nr. 1 VwGO auf ihn. Sie ergibt sich nämlich bereits aus der Tatsache, dass eine verwaltungsgerichtliche Entscheidung, durch die ein Verwaltungsakt (teilweise) aufgehoben wird, Gestaltungswirkung entfaltet: Der streitgegenständliche Hoheitsakt ist ab dem Eintritt der Rechtskraft eines kassatorischen Urteils im Umfang seiner Aufhebung nicht mehr existent. Diese Gestaltungswirkung einer derartigen Gerichtsentscheidung wirkt gegenüber jedermann (Rennert in Eyermann, VwGO, 15. Aufl. 2019, § 121 Rn. 16).

84

5. Da der Kläger nur in geringem Maß unterlegen ist, waren die Kosten des Berufungsverfahrens gemäß § 155 Abs. 1 Satz 3 VwGO zur Gänze der Beklagten aufzuerlegen. Da die Kostenentscheidung des Verwaltungsgerichts damit in Einklang steht, konnte sie aufrechterhalten bleiben.

85

6. Der Ausspruch über die vorläufige Vollstreckbarkeit beruht auf § 167 VwGO i.V.m. § 708 Nr. 10, § 711 ZPO.

86

7. Die Revision war nicht zuzulassen, da Zulassungsgründe im Sinn von § 132 Abs. 2 VwGO nicht vorliegen. Da der Bayerische Verwaltungsgerichtshof unter anderen tatsächlichen Voraussetzungen entscheidet, als sie dem Urteil des Oberverwaltungsgerichts Berlin-Brandenburg vom 13. Januar 2017 (OVG 1 B 38.14 - juris) zugrunde lagen, greift insbesondere der Zulassungsgrund der grundsätzlichen Bedeutung (§ 132 Abs. 2 Nr. 1 VwGO) nicht ein, wie das dann der Fall sein kann, wenn Oberverwaltungsgerichte ein und dieselbe Rechtsfrage in verschiedenem Sinn beantworten.