VG Würzburg, Urteil v. 18.10.2021 – W 8 K 21.175

Titel:

Heranziehung zur Hundesteuer

Normenketten:

VwGO § 42 Abs. 1, §§ 68 ff., § 88, § 102 Abs. 2
AO § 122 Abs. 5, § 124 Abs. 1
BayKAG Art. 13
VwZVG Art. 9

Leitsätze:

1. Da für Mängel im formstrengeren Zustellungsverfahren Heilungsmöglichkeiten normiert sind (zB Art. 9 VwZVG), muss eine Heilung für Mängel bei der mit geringeren Anforderungen verbundenen Bekanntgabe ebenso möglich sein. Für sie dürfen demgemäß auch keine strengeren Voraussetzungen als bei der Zustellung gelten. Eine Heilung liegt daher vor, wenn der Betroffene den Verwaltungsakt erhält und hierdurch der Zweck der Bekanntgabe erfüllt ist. (Rn. 24) (redaktioneller Leitsatz)
2. Ein Sendebericht des Faxes genügt nicht, um den Zeitpunkt der Bekanntgabe zu ermitteln, da die Bekanntgabe eines schriftlichen Verwaltungsakts, wie der streitgegenständliche Hundesteuerbescheid, durch Telefax oder Computerfax erst bewirkt ist, wenn die Datei vom Drucker des Empfängergeräts auch tatsächlich ausgedruckt worden ist. (Rn. 28) (redaktioneller Leitsatz)
3. Die Sachaufklärungspflicht reduziert sich, ebenso wie das erforderliche Beweismaß der Behörde bezüglich der Besteuerungsgrundlage, bei Verstößen des Steuerpflichtigen gegen seine wirksam normierten Mitwirkungspflichten. (Rn. 42) (redaktioneller Leitsatz)

Schlagworte:

Hundesteuersatzung, Bekanntgabe, Heilung von Bekanntgabemängeln, Schätzung der Besteuerungsgrundlage, Verwirkung, Aufrechnung gegen Ansprüche aus Steuerschuldverhältnis, Verfristung, Hundesteuer, Halter, Heilung, Bekanntgabemangel, Schätzung, Besteuerungsgrundlage, Aufrechnung, Anspruch, Steuerschuldverhältnis, Steuerbescheid, Unwirksamkeit, Abwesenheit, Anfechtungsklage, Terminsverlegung, Verhinderungsgründe, Zustellung, Wirksamkeitsvoraussetzung, Vorverfahren, Widerspruchsfrist, Beweislast, Fax, Sendebericht, Rechtsgrundlage, Jahresaufwandsteuer, Zugang, Haftung, Mitwirkungspflicht, Amtsaufklärung

Rechtsmittelinstanz:

VGH München, Beschluss vom 08.03.2022 – 4 ZB 21.3106

Tenor

I. Die Klage wird abgewiesen.

II. Der Kläger hat die Kosten des Verfahrens zu tragen.

III. Das Urteil ist wegen der Kosten vorläufig vollstreckbar. Der Kläger kann die Vollstreckung durch Sicherheitsleistung in Höhe des zu vollstreckenden Betrages abwenden, wenn nicht die Beklagte vorher in gleicher Höhe Sicherheit leistet.

Tatbestand

1
Der Kläger wehrt sich gegen die Heranziehung zur Hundesteuer durch die Beklagte in voller Höhe.

2
1. Mit dreizehn Bescheiden vom 14. Januar 2005 wurde der Kläger von der Beklagten zur Zahlung von Hundesteuer für dreizehn Hunde in Höhe von insgesamt 191,75 EUR für das Jahr 2005 herangezogen.

3

Am 24. Februar 2005 legte der Kläger mit einem auf den 22. Februar 2005 datierten Schreiben per Telefax Widerspruch gegen die Hundesteuerbescheide vom 14. Januar 2005 ein und führte aus, er erkläre hilfsweise Aufrechnung mit Ansprüchen auf Entschädigung im hohen fünfstelligen Bereich. Diese stünden ihm aufgrund jahrelanger illegaler Nutzung seiner Liegenschaften durch gemeindlichen Verkehr zu. Die Gemeinde habe unter anderem eine Straße durch sein Eigentum gebaut und es werde auf einer Strecke von nahezu einem Kilometer Verkehr in seine Grundstücke geleitet.

4
Die Beklagte half dem Widerspruch des Klägers nicht ab und legte ihn dem Landratsamt M… am 21. Dezember 2012 zur Entscheidung vor.

5
Mit Schreiben vom 23. November 2020 teilte das Landratsamt M… dem Kläger mit, es beabsichtige, den Widerspruch zu verwerfen, da dieser bereits unzulässig sei, da er verfristet eingelegt worden sei. Das vom 22. Februar 2005 datierte Faxschreiben habe der Beklagten erst am 24. Februar 2005 und mithin nach Ablauf der Widerspruchsfrist vorgelegen. Der Bescheid vom 14. Januar 2005 habe nach Art. 41 Abs. 2 Satz 1 BayVwVfG am 17. Januar 2005 als zugestellt gegolten. Die Widerspruchfrist habe daher am 17. Februar 2005 geendet. Darüber hinaus sei der Widerspruch auch unbegründet. Hierfür verweise es auf das Urteil des Bayerischen Verwaltungsgerichtshofs vom 12. März 2015 - 4 B 14.2618 - gegen den Kläger. Mit Fristsetzung bis zum 21. Dezember 2020 wies es den Kläger auf seine Möglichkeit, den Widerspruch zurückzunehmen, hin.

6
Da der Kläger hierzu keine Stellung nahm, wies das Landratsamt M… … den Widerspruch mit Widerspruchsbescheid vom 18. Januar 2021 zurück (Nr. 1 des Widerspruchsbescheides). Die Kosten des Widerspruchsverfahrens wurden dem Kläger auferlegt (Nr. 2) und eine Gebühr in Höhe von 35,00 EUR sowie Auslagen in Höhe von 3,68 EUR festgesetzt (Nr. 3). Zur Begründung verwies es auf sein Schreiben vom 23. November 2020. Der Widerspruchsbescheid wurde am 20. Januar 2021 in den Briefkasten des Klägers eingelegt.

7
2. Am 6. Februar 2021 erhob der Kläger mit einem auf den 5. Februar 2020 datierten Schreiben per Telefax Klage und beantragte,

die 13 Hundesteuerbescheide der Gemeinde A… … … vom 14. Januar 2005 hinsichtlich der Erhebung der Hundesteuer für das Jahr 2005 sowie den diesbezüglichen Widerspruchsbescheid des Landratsamts M … vom 18. Januar 2021 aufzuheben.

8
Zur Begründung führte er im Wesentlichen aus: Er habe im Jahr 2005 keine Hunde gehalten, welche eine Hundesteuer hätten auslösen können. Im Übrigen wären die Forderungen der Beklagten verjährt bzw. verwirkt. Er erhebe ausdrücklich die Einrede der Verjährung. Er habe fristgerecht Widerspruch eingelegt. Es habe bereits an einer ordnungsgemäßen Zustellung gemangelt, denn eine solche könne nach dem Gesetz nur durch persönliche Übergabe oder durch Niederlegung erfolgen. Er verfüge seit Jahren über keine Wohnung unter der von der Beklagten verwendeten Anschrift. Es handle sich um eine reine Geschäftsadresse, was sich auch eindeutig aus seinem Briefkopf ergebe. An dieser Adresse existiere momentan nicht einmal ein Büro, da die Räumlichkeiten bis auf das Mauerwerk entkernt und noch nicht fertiggestellt worden seien. Die Beklagte solle zunächst ordnungsgemäß zustellen.

9
Soweit der Kläger am 6. Februar 2021 gleichzeitig Klage gegen Hundesteuerbescheide der Beklagten sowie korrespondierende Widerspruchsbescheide für die Jahre 2007, 2010, 2011, 2012, 2015 und 2016 erhoben hatte, wurden diese Verfahren mit Beschluss vom 8. Februar 2021 vom vorliegenden Verfahren abgetrennt.

10
Die Beklagte ließ mit Schriftsatz vom 27. April 2021 zur Begründung der Klageerwiderung im Wesentlichen ausführen: Die Klage sei bereits unzulässig, da der Widerspruch verfristet eingelegt worden sei. Die Klage sei jedoch auch unbegründet. Der Kläger habe 1995 und 1998 erstmalig sechzehn Hunde bei der Beklagten zur Versteuerung anmelden wollen, was mangels Wohnsitz zunächst abgelehnt worden sei. Im September

1999 sei festgestellt worden, dass sich auf dem Anwesen B… zwölf unangemeldete Hunde aufhielten, und der Kläger dazu aufgefordert worden, diese zur Versteuerung anzumelden. Dies sei auch geschehen. Aufgrund von Nachmeldungen bzw. Feststellungen vor Ort sei dann in den nachfolgenden Jahren die jeweils aus den angefochtenen Bescheiden ersichtliche Anzahl von Hunden versteuert worden. In der Folge sei der Kläger seiner aus § 11 der Hundesteuersatzung der Beklagten resultierenden Meldepflicht nicht nachgekommen. Er habe keinerlei An- oder Abmeldungen vorgenommen, weshalb der Festsetzung der Hundesteuer jeweils der letzte bekannte Stand des Vorjahres zugrunde gelegt worden sei. Nach Feststellungen der Beklagten würde der Kläger aktuell zusammen mit S. … und V. … ca. dreißig Hunde im Weiler D… halten. Dass die in den Steuerbescheiden bezeichnete Anzahl der Hunde tatsächlich gehalten werde, sei bisher, auch im Klageverfahren gegen die Hundesteuerfestsetzung von 2013, völlig unstrittig gewesen. Der Kläger habe sich zuvor lediglich darauf berufen, dass die Beklagte angeblich in unzulässiger Weise die Hundesteuer erhöht habe bzw. die Hunde auf Privatgrund gehalten werden würden und somit auf Gemeindegrund keine Kosten anfallen würden. Nach Verfahren vor dem VG Würzburg, dem VGH München und dem BVerwG seien entsprechende Bescheide der Beklagten für das Kalenderjahr 2013 rechtkräftig. Es seien keine Einwendungen vorgebracht, weshalb zu Gunsten des Klägers bezüglich der Hundesteuer 2005 von den rechtskräftigen Bescheiden aus 2013 abgewichen werden sollte.

11
Mit Schriftsatz vom 25. Mai 2021 machte sich der Kläger den Schriftsatz der S. … vom 7. Mai 2021 aus dem Verfahren S. …/. Gemeinde A… … … - Az.: W 8 K 21.182 - zu eigen. In diesem wurde ausgeführt, es gebe im gesamten Weiler D… nicht mehr als zwanzig Hunde. Die Klage sei begründet, da niemand Steuern für Hunde leisten müsse, die er nicht halte.

12
Mit Schreiben vom 15. August 2021 teilte der Kläger mit, dass alle im letzten Jahrhundert angemeldeten Hunde bereits bei der Aufnahme durch den Kläger zwölf bis fünfzehn Jahre alt gewesen seien und naturgemäß bis zur Jahrhundertwende verstorben seien. Es sei gerichtsbekannt, dass Hunde keine dreißig bis vierzig Jahre alt werden würden. Der Kläger habe in diesem Jahrhundert keine Hunde angemeldet. Entscheidend sei alleine der Zeitraum, in welchem sich Hunde des Klägers auf dem Gebiet der Beklagten aufgehalten hätten. Seine Hunde hätten sich auch auf Grundstücken des Klägers im Taunus und in Frankfurt am Main aufgehalten und es sei fraglich, inwieweit die Beklagte aktivlegitimiert sei. Sei sie aktivlegitimiert, dann allenfalls bezüglich drei bis fünf Hunden.

13
Mit weiterem Schriftsatz vom 31. August 2021 ließ die Beklagte ergänzend vorbringen: Gemäß der zugrundeliegenden Hundesteuersatzung obliege es ausschließlich dem Steuerpflichtigen, zu versteuernde Hunde an- bzw. abzumelden. Die Beklagte sei zur Überprüfung, ob ein zur Versteuerung angemeldeter Hund noch lebe oder nach Ableben durch einen anderen Hund ersetzt worden sei, weder verpflichtet noch in der Lage. Solange eine Abmeldung nicht erfolgt sei, sei die Steuer zu entrichten.

14
3. In der mündlichen Verhandlung am 18. Oktober 2021 ist für den Kläger niemand erschienen.

15
Der Beklagtenbevollmächtigte beantragte,

die Klage abzuweisen.

16
Der Beklagtenvertreter erklärte, der Kläger neige dazu, durchaus von seinem Hausrecht Gebrauch zu machen und Vertreter der Beklagten nicht auf sein Grundstück zu lassen. Es sei der Beklagten daher nicht möglich gewesen, die Hunde zu zählen.

17
4. Hinsichtlich der weiteren Einzelheiten des Sach- und Streitstands wird auf die Gerichtsakte, die beigezogene Behördenakte und das Protokoll über die mündliche Verhandlung am 18. Oktober 2021 Bezug genommen. Die Gerichtsakten W 2 K 13.1213 und W 8 K 21.182 waren zum Verfahren beigezogen.

Entscheidungsgründe

18
Bei verständiger Würdigung des gesamten Vorbringens des Klägers (§ 88 VwGO) ist sein Klagebegehren dahingehend auszulegen, dass er die Aufhebung der dreizehn Hundesteuerbescheide der Beklagten vom 14. Januar 2005 sowie des Widerspruchsbescheids des Landratsamts M… vom 18. Januar 2021 und nicht die Feststellung der Unwirksamkeit der Hundesteuerbescheide begehrt. Zwar hat der anwaltlich nicht vertretene Kläger vorgetragen, es habe keine ordnungsgemäße Zustellung der Bescheide stattgefunden und die Beklagte solle diese zunächst bewirken. Allerdings führte er dies zur vermeintlichen Verfristung seines Widerspruchs aus. Überdies erschöpfte sich seine Klagebegründung nicht im Vortrag bezüglich der Zustellung, sondern richtete sich im Schwerpunkt vielmehr gegen die Rechtmäßigkeit der Bescheide. In Verbindung mit dem Wortlaut seines Klageantrags ist daher von einem Begehren auf Aufhebung der Bescheide auszugehen.

19
Die so verstandene Klage, über die gemäß § 102 Abs. 2 VwGO in Abwesenheit des Klägers verhandelt und entschieden werden konnte, ist als Anfechtungsklage (§ 42 Abs. 1 Alt. 1 VwGO) statthaft und auch im Übrigen zulässig, aber unbegründet.

20
Die Hundesteuerbescheide der Beklagten vom 14. Januar 2005 sowie der Widerspruchsbescheid des Landratsamts M… vom 18. Januar 2021 sind rechtmäßig und verletzen den Kläger nicht in seinen Rechten.

Im Einzelnen:

21
1. Über die Klage konnte verhandelt und entschieden werden, obwohl der Kläger nicht zur mündlichen Verhandlung erschienen ist. Der Kläger hat die Ladung zur mündlichen Verhandlung ausweislich der in der Akte befindlichen Postzustellungsurkunde am 4. September 2021 und damit rechtzeitig (§ 102 Abs. 1 Satz 1 VwGO) erhalten. Die Ladung enthielt den Hinweis, dass beim Ausbleiben eines Beteiligten auch ohne ihn verhandelt und entschieden werden kann.

22
Der Kläger hat weder einen Terminverlegungsantrag gestellt, noch etwaige Verhinderungsgründe mitgeteilt, weshalb keine Verlegung des Termins - auch nicht von Amts wegen - angezeigt war.

23
2. Die Klage ist als Anfechtungsklage gem. § 42 Abs. 1 Alt. 1 VwGO gegen die Hundesteuerbescheide und den Widerspruchsbescheid statthaft, da die Steuerbescheide nicht bereits mangels Zustellung unwirksam sind.

24
Die Steuerbescheide sind gegenüber dem Kläger gem. Art. 13 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. b) KAG, § 124 Abs. 1 AO mit ihrer Bekanntgabe wirksam geworden. Die Zustellung des jeweiligen Bescheids ist keine Wirksamkeitsvoraussetzung, da für die Hundesteuerbescheide keine Zustellungspflicht i. S. d. Art. 13 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. b) KAG, § 122 Abs. 5 AO normiert wurde. Die Bekanntgabe muss nicht auf dem Postweg erfolgen, sondern kann auch durch Fax erfolgen (FG Köln, U. v. 11.3.2009 - 5 K 1396/05 - EFG 2009, 1079). Voraussetzung ist neben dem − hier unzweifelhaft vorliegenden − Bekanntgabewillen der Behörde der Zugang der Bescheide (vgl. Vorbeck in Koenig, AO, 4. Aufl. 2021, § 122 Rn. 13 ff.). Da gegen die Hundesteuerbescheide Widerspruch eingelegt wurde, ist von einer tatsächlichen Kenntnisnahme und mithin vom Zugang sowie der Bekanntgabe der Bescheide auszugehen. Etwaige Mängel der Bekanntgabe - beispielsweise durch Zugang an einer dem Kläger nicht zuzuordnenden Adresse - würden der Wirksamkeit vorliegend auch nicht entgegenstehen, da diese durch die tatsächliche Kenntnisnahme geheilt wären. Eine solche Heilung ist grundsätzlich möglich, obwohl für das Bekanntgabeverfahren keine diesbezüglichen Vorschriften existieren. Da für Mängel im formstrengeren Zustellungsverfahren Heilungsmöglichkeiten normiert sind − vgl. beispielsweise Art. 9 VwZVG −, muss eine Heilung für Mängel bei der mit geringeren Anforderungen verbundenen Bekanntgabe ebenso möglich sein. Für sie dürfen demgemäß auch keine strengeren Voraussetzungen als bei der Zustellung gelten. Eine Heilung liegt daher vor, wenn der Betroffene den Verwaltungsakt erhält und hierdurch der Zweck der Bekanntgabe erfüllt ist (vgl. BFH, U.v. 8.12.1988 − IV R 24/87 - BStBl 89, 346 − juris; BFH, U.v. 29.10.1997 − X R 37/95 − BStBl. 89, 226, 346 −

juris; Ratschow in Klein, AO, 15. Auflage 2020, § 122 Rn. 15; Vorbeck in Koenig, AO, 4. Aufl. 2021, § 122 Rn. 26).

25
Die Klage ist insbesondere nicht schon mangels ordnungsgemäßem Vorverfahren gem. §§ 68 ff. VwGO unzulässig, denn der Widerspruch wurde entgegen dem Vortrag der Beklagten nicht verfristet eingelegt.

26
Zwar muss entgegen der Ansicht des Klägers mangels Normierung einer Zustellungspflicht i. S. d. Art. 13 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. b) KAG, 122 Abs. 5 AO keine Zustellung der Bescheide zur Wohnadresse des Adressaten der Bescheide erfolgen, damit die Widerspruchsfrist in Lauf gesetzt wird (vgl. Dolde/Porsch in Schoch/Schneider, VwGO, 40. EL Februar 2021, § 70 Rn. 17), jedoch sind vorliegend die Zeitpunkte der Bekanntgabe und damit der Beginn der Widerspruchsfristen gem. § 70 Abs. 1 Satz 1 VwGO nicht feststellbar. Da die Beklagte für den Zeitpunkt der Bekanntgabe beweisbelastet ist, Art. 13 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. b) KAG, § 122 Abs. 2 Halbs. 2, Abs. 2a Halbs. 2 AO, ist zu Gunsten des Klägers anzunehmen, dass ihm die Bescheide innerhalb eines Monats vor Widerspruchseinlegung bekanntgegeben wurden.

27
Die Bekanntgabe im Sinne der AO setzt den Zugang des Bescheids voraus, mithin, dass dieser derart in den Machtbereich des Adressaten gelangt ist, dass diesem die Kenntnisnahme seines Inhalts möglich ist und nach den Gepflogenheiten des Rechtsverkehrs auch erwartet werden kann (vgl. Füssenich in BeckOK, AO, 18. Ed. 5.10.2021, § 122 Rn. 46). Die Zeitpunkte des Zugangs sind vorliegend jedoch unbekannt und können auch nicht gem. Art. 13 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. b) KAG, § 122 Abs. 2 oder Abs. 2a AO fingiert werden.

28
Es ist unbekannt, ob und wann dem Kläger die Bescheide per Post zugegangen sind. Ein Sendebericht des Faxes genügt ebenfalls nicht, um den Zeitpunkt der Bekanntgabe zu ermitteln, da die Bekanntgabe eines schriftlichen Verwaltungsakts, wie die streitgegenständlichen Hundesteuerbescheide, durch Telefax oder Computerfax erst bewirkt ist, wenn die Datei vom Drucker des Empfängergeräts auch tatsächlich ausgedruckt worden ist (vgl. BFH, U.v. 18.3. 2014 - VIII R 9/10 - BFHE 245, 484 - BStBl II 2014, 748 − juris; BGH, B.v. 15.7.2008 - X ZB 8/0BGH - NJW 2008, 2649, Rn. 11; Ratschow in Klein, AO, 15. Aufl. 2020, § 122 Rn. 13). Dieser Zeitpunkt ist jedoch ebenfalls unbekannt.

29
Auch eine Fiktion des Zugangszeitpunktes ist nicht möglich.

30
Zwar gilt ein schriftlicher Verwaltungsakt, der durch die Post übermittelt wird, gem. Art. 13 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. b) KAG, § 122 Abs. 2 Nr. 1 AO bei einer Übermittlung im Inland am dritten Tage nach der Aufgabe zur Post als bekannt gegeben. Auf diese Fiktionswirkung kann zur Feststellung des Bekanntgabezeitpunkts vorliegend jedoch nicht zurückgegriffen werden, da die gem. Art. 13 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. b) KAG, § 122 Abs. 2 Halbs. 2 AO beweisbelastete Beklagte den Postversand der Bescheide weder durch Sendevermerk in den Akten noch durch anderweitigen Vortrag nachweisen konnte (vgl. Ratschow in Klein, AO, 15. Aufl. 2020, § 122 Rn. 54). Auf eine Bekanntgabe per Fax ist die Fiktionswirkung des Art. 13 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. b) KAG, § 122 Abs. 2 Nr. 1 AO aufgrund des Wortlautes „durch die Post übermittelt“ nicht anwendbar. Auch die Fiktionswirkung des Art. 13 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. b) KAG, § 122 Abs. 2a AO greift nicht, da die Hundesteuerbescheide schriftliche und keine elektronischen Bescheide im Sinne des § 122 Abs. 2a AO sind (vgl. BFH, U. v. 18.3.2014 - VIII R 9/10 - DStRe 2014, 1136, Rn. 27 ff).

31
Die mögliche Heilung von Bekanntgabemängeln durch die tatsächliche Kenntnisnahme, welche beim Vorliegen solcher zur Wirksamkeit der Bescheide führt, kann für den Beginn der Widerspruchsfrist nicht herangezogen werden, da der Zeitpunkt der jeweiligen tatsächlichen Kenntnisnahme unbekannt ist.

32
Im Übrigen begegnen der Zulässigkeit keinerlei Bedenken.

33

3. Der Kläger kann gem. § 44 VwGO gegen alle 13 Bescheide sowie den Widerspruchsbescheid eine Anfechtungsklage erheben, weil die Begehren sich gegen dieselbe Beklagte richten, im Zusammenhang stehen und dasselbe Gericht zuständig ist.

34
4. Die Klage ist jedoch unbegründet. Die Hundesteuerbescheide der Beklagten vom 14. Januar 2005 und der Widerspruchsbescheid des Landratsamtes M… vom 18. Januar 2021 sind rechtmäßig und verletzen den Kläger nicht in seinen Rechten (§ 113 Abs. 1 Satz 1 VwGO).

35
Die Hundesteuerbescheide finden ihre ausreichende Rechtsgrundlage in § 1 und § 5 der Hundesteuersatzung des Antragsgegners vom 5. Dezember 1980 (in der Folge: Hundesteuersatzung), nach denen der Halter eines Hundes für das Halten eines über vier Monate alten Hundes im Gemeindegebiet eine gemeindliche Jahresaufwandsteuer entrichten muss.

36
Die Hundesteuersatzung der Beklagten ist rechtlich nicht zu beanstanden. Anhaltspunkte für eine formelle oder materielle Rechtswidrigkeit sind nicht vorhanden.

37
Die Hundesteuerbescheide und der Widerspruchsbescheid sind rechtmäßig, da die Beklagte die Hundesteuer für dreizehn Hunde in Höhe von insgesamt 191,75 EUR festsetzen durfte.

38
Zwar hat der Kläger zutreffend vorgetragen, dass die Steuerpflichtigkeit aus der tatsächlichen Haltung eines Hundes folgt. Dies ergibt sich aus § 1 der Hundesteuersatzung der Beklagten, welcher die Haltung eines über vier Monate alten Hundes im Gemeindegebiet als Besteuerungsgrundlage normiert. Aus § 11 der Hundesteuersatzung, nach dessen Absatz 1 Hunde, welche der Steuerpflicht unterfallen, bei der Beklagten angemeldet werden müssen und nach Absatz 2 abgemeldet werden sollen, wenn sie veräußert oder sonst abgeschafft wurden, abhandengekommen oder eingegangen sind, ergibt sich keine abweichende Wertung. § 11 normiert keine Steuerpflicht, sondern Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen im Sinne des Art. 13 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. a) Doppelbuchst. cc) Dreifachbuchst. ccc) KAG, § 90 Abs. 1 AO (vgl. zur identischen Regelung der Mustersatzung für die Erhebung einer Hundesteuer (Hundesteuersatzung), Bekanntmachung des Bayerischen Staatsministeriums des Innern vom 11. Juni 1980, Az. IB4-3024-44/2 (MABl. S. 342), geändert durch Bekanntmachung vom 12. November 2001 (AllMBl S. 676); Oehler in PdK Bayern, Die Hundesteuer in Bayern, Darstellung 12.1), um in Kombination mit den Amtsermittlungspflichten der Beklagten eine möglichst umfassende und effektive Aufklärung des besteuerungserheblichen Sachverhalts zu ermöglichen, damit dem Gebot des § 85 Satz 1 AO, die Steuern nach Maßgabe der Gesetze gleichmäßig festzusetzen und zu erheben, genügt werden kann (Kobor in BeckOK, AO, 17. Aufl. 2021, § 90 Rn. 1). § 11 der Hundesteuersatzung begründet daher selbst weder eine Steuerpflicht noch eine Steuerfreiheit.

39
Allerdings konnte und musste die Beklagte gem. Art. 13 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. b) Doppelbuchst. aa) KAG, § 162 AO auf Grundlage der angemeldeten Hunde eine Schätzung bezüglich der Anzahl der tatsächlich durch den Kläger gehaltenen Hunde, der Besteuerungsgrundlage (vgl. § 1 Hundesteuersatzung), vornehmen und in der Folge die Hundesteuer für dreizehn Hunde erheben.

40
Eine Schätzung gem. Art. 13 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. b) Doppelbuchst. aa) KAG, § 162 AO ist möglich, wenn keine vorrangige Ermittlungspflicht der Besteuerungsgrundlage aus Art. 13 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. a) Doppelbuchst. cc) Dreifachbuchst. ccc) KAG, § 88 AO besteht oder die Besteuerungsgrundlage nicht ermittelt werden kann (vgl. BFH, U.v. 25.10.1985 - VI R 15/81 - BFHE 145, 181; Gercke in Koenig, AO, 4. Aufl. 2021, § 162 Rn. 43).

41
Vorliegend bestand schon keine vorrangige Sachaufklärungspflicht aus Art. 13 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. a) Doppelbuchst. cc) Dreifachbuchst. ccc) KAG, § 88 AO.

42

Die Sachaufklärungspflicht reduziert sich, ebenso wie das erforderliche Beweismaß der Behörde bezüglich der Besteuerungsgrundlage, bei Verstößen des Steuerpflichtigen gegen seine Mitwirkungspflichten aus § 11 Abs. 2 Hundesteuersatzung. Denn der Steuerpflichtige darf nach einem Verstoß gegen seine Mitwirkungspflichten nicht noch belohnt werden (vgl. bzgl. Verstößen gegen die korrespondierenden Mitwirkungspflichten aus § 90 Abs. 1 AO: BFH, U.v. 15.2.1989 - X R 16/86 - BStBl. II 1989, 462- juris; BFH, U.v. 9.6.2005 - IX R 75/03 - juris; BFH, U.v. 21.9.2016 - V R 50/15 - BFHE 255, 216, BStBl II 2017, 1173 - juris, Rn. 36; Rüsken in Klein, AO, 15. Aufl. 2020, § 162 Rn. 4). Ausgehend vom Vortrag des Klägers wäre die Sachaufklärungspflicht bezüglich der vermeintlich nicht mehr gehaltenen Hunde daher bereits von vorneherein reduziert. Vorliegend entfällt der Vorrang der behördlichen Sachaufklärungsplicht jedoch ohnehin vollständig. Denn der Vorrang entfällt, wenn die volle Aufklärung mit einem unzumutbaren Ermittlungsaufwand verbunden wäre (vgl. BFH, U.v. 17.12.2003 - XI R 19/01 - juris). Dies ist unter anderem der Fall, wenn die Kosten der in Betracht kommenden Ermittlungsmaßnahmen in keinem angemessenen Verhältnis zu der betreffenden Steuerforderung stehen (vgl. BayVGH, B.v 4.3.2021 - 4 ZB 20.246 -juris, Rn. 17). Vorliegend stünde der Aufwand einer jährlichen Zählung der Hunde im Gemeindegebiet der Beklagten zur Erfüllung der, in Folge des Vortrags des Klägers ohnehin bereits reduzierten, Sachaufklärungspflicht außer Verhältnis zur Höhe des im Jahr 2005 gegenüber dem Kläger mit maximal 15,34 EUR angesetzten Hundesteuersatzes pro Hund und Jahr.

43
Zudem ist davon auszugehen, dass die Ermittlung der Steuergrundlage wohl auch tatsächlich unmöglich gewesen wäre, da der Kläger laut Vortrag des Beklagtenbevollmächtigten in der mündlichen Verhandlung dazu neige, durchaus von seinem Hausrecht Gebrauch zu machen und Vertreter der Beklagten nicht auf sein Grundstück lasse und mithin die Hunde von der Beklagten nicht hätten gezählt werden können.

44
Die Art und Weise der Ermittlung der Grundlagen der Schätzung ist ebenfalls nicht zu beanstanden. Die Behörde konnte auf die angemeldete Anzahl an Hunden zurückgreifen. Dass aufgrund der bei der Anmeldung angegebenen Wurfjahre der Hunde womöglich einige der Tiere naturgemäß im Jahr 2005 bereits verstorben gewesen sein könnten, vermag keine andere Wertung zu begründen. Zum einem kann gem. § 4 Abs. 2 der Hundesteuersatzung ein verendeter oder getöteter Hund in Bezug auf die Steuer jederzeit durch einen neuen Hund des gleichen Halters ersetzt werden. Zum anderen beruht die Notwendigkeit der Schätzung, zu welcher die Beklagte nach Art. 13 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. b) Doppelbuchst. aa) KAG, § 162 AO verpflichtet war, allein auf der fehlenden Mitwirkung des Klägers, der von vornherein als Einziger zutreffende Aufklärung über die Besteuerungsgrundlagen hätte geben können, dies jedoch ohne Berechtigung verweigert hat. Die Beklagte musste daher derartige Überlegungen nicht in ihre Schätzung miteinbeziehen.

45
Die Hunde werden auch auf dem Gemeindegebiet der Beklagten gehalten. Aus dem klägerischen Vortrag, dass sie sich ebenfalls in Frankfurt am Main bzw. im Taunus aufhielten, ergibt sich nichts anderes, da dieser Vortrag gerade auch den Aufenthalt der Hunde in D… beinhaltet. Diese Haltung genügt zur Erfüllung des Steuertatbestands nach § 1 Hundesteuersatzung. Ob sich die Hunde auch auf anderen Gemeindegebieten aufhalten, ist unerheblich und könnte lediglich zu einer Anrechnung einer bereits in einer anderen Gemeinde der Bundesrepublik Deutschland erhobenen Hundesteuer führen, vgl. § 4 Abs. 3 Hundesteuersatzung. Hundesteuerzahlungen an andere Gemeinden hat der Kläger jedoch nicht vorgetragen.

46
Der Anspruch ist nicht verjährt. Gem. Art. 13 Abs. 1 Nr. 5 Buchst. a) KAG, §§ 228 ff. AO verjähren die Hundesteuerforderungen grundsätzlich innerhalb von fünf Jahren. Nach Art. 13 Abs. 1 Nr. 5 Buchst. a) KAG, § 231 Abs. 1 Nr. 8 AO wird die Verjährung jedoch durch die Geltendmachung des Anspruchs gehemmt, was vorliegend durch die Hundesteuerbescheide vom 14. Januar 2005 geschah. Diese Hemmung der Verjährung wurde auch nicht beendet.

47
Der Anspruch ist auch nicht verwirkt. Das Rechtsinstitut der Verwirkung setzt das Verstreichen eines längeren Zeitraums seit der Möglichkeit der Geltendmachung eines Rechts (sog. Zeitmoment) sowie besondere Umstände voraus, die die verspätete Geltendmachung als Verstoß gegen Treu und Glauben

erscheinen lassen (sog. Umstandsmoment). Ein solcher Verstoß gegen Treu und Glauben liegt insbesondere vor, wenn der Verpflichtete infolge eines bestimmten Verhaltens des Berechtigten darauf vertrauen durfte, dass dieser das Recht nach so langer Zeit nicht mehr geltend machen werde, der Verpflichtete ferner tatsächlich darauf vertraut hat, dass das Recht nicht mehr ausgeübt werde und sich infolge dessen in seinen Vorkehrungen und Maßnahmen so eingerichtet hat, dass ihm durch die verspätete Durchsetzung des Rechts ein unzumutbarer Nachteil entstehen würde (vgl. BVerwG, B.v. 12.1.2004 - 3 B 101/03 - NVwZ-RR 2004, 314; BVerwG, U.v. 9.12.1998 - 3 C 1.98 - BVerwGE 108, 93). Seit dem Erlass der Hundesteuerbescheide am 14. Januar 2005 sind zwar sechzehn Jahre vergangen, wodurch das Zeitmoment der Verwirkung gegeben ist. Allerdings fehlt es am ebenfalls notwendigen Umstandsmoment. Die Beklagte hat auf den Widerspruch des Klägers diesem gegenüber angegeben, sie werde dem Widerspruch nicht abhelfen, und dadurch zu erkennen gegeben, dass sie auf ihren Ansprüchen aus den Bescheiden beharrt. Allein der Umstand, dass bis Januar 2021 kein Widerspruchsbescheid ergangen war und mithin sechzehn Jahre seit der erstmaligen Einforderung vergangen waren, schafft keinen Vertrauenstatbestand dahingehend, dass die Beklagte auf ihren Anspruch verzichte. Für Fälle, in denen die Verwaltung derart lange keine Entscheidung trifft, gibt es das Institut der Untätigkeitsklage (vgl. ständige Rspr: BFH, B.v. 1.07.2003 - II B 84/02 - BFH/NV 2003, 1534; BFH, B.v. 14.5.1998 - VII B 171/97 - BFH/NV 1999, 3; BFH, B.v. 21.2.2006 - I B 32/05 - BFH/NV 2006, 1305; BFH, U.v. 8.10.1986 - II R 167/84 - BFHE 147, 409 m.w.N.; Cöster in Koenig, AO, 4. Aufl. 2021, § 367 Rn. 56).

48
Der Anspruch ist auch nicht durch Aufrechnung mit vermeintlichen Ansprüchen auf Entschädigung erloschen. Denn gem. Art. 13 Abs. 1 Nr. 5 Buchst. a) KAG, § 226 Abs. 3 AO kann gegen Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis nur mit unbestrittenen oder rechtskräftig festgestellten Gegenansprüchen aufgerechnet werden. Vorliegend handelt es sich jedoch nicht um unbestrittene Forderungen, die Beklagte hat diese schon damit, dass mit diesen nicht aufgerechnet werden könne bestritten. Eine rechtskräftige Feststellung der Ansprüche ist nicht ersichtlich und wurde vom Kläger nicht vorgetragen.

49
Nach alledem war die Klage als unbegründet abzuweisen.

50
5. Die Kostenentscheidung folgt aus § 154 Abs. 1 VwGO. Die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit beruht auf § 167 Abs. 1 VwGO i.V.m. § 708 Nr. 11, § 711 ZPO.