

Az.: 4 A 520/10
2 K 170/08

Ausfertigung



verkündet am: 12.06.2012
gez. Ufer
Urkundsbeamtin

SÄCHSISCHES OBERVERWALTUNGSGERICHT

Im Namen des Volkes

Urteil

In der Verwaltungsrechtssache

der Frau

- Klägerin -
- Berufungsklägerin -

prozessbevollmächtigt:
Rechtsanwälte

gegen

die Gemeinde
vertreten durch den Bürgermeister

- Beklagte -
- Berufungsbeklagte -

prozessbevollmächtigt:
Rechtsanwälte

wegen

Hundesteuer 2006
hier: Berufung

hat der 4. Senat des Sächsischen Oberverwaltungsgerichts durch den Präsidenten des Oberverwaltungsgerichts Künzler, den Richter am Oberverwaltungsgericht Kober und die Richterin am Oberverwaltungsgericht Düvelshaupt aufgrund der mündlichen Verhandlung vom 12. Juni 2012

am 12. Juni 2012

für Recht erkannt:

Die Berufung der Klägerin gegen das Urteil des Verwaltungsgerichts Dresden vom 1. Juni 2010 - 2 K 170/08 - wird zurückgewiesen.

Die Klägerin trägt die Kosten des Berufungsverfahrens.

Die Revision wird nicht zugelassen.

Tatbestand

- 1 Die Klägerin wendet sich gegen die Höhe der Hundesteuer für das Jahr 2006.
- 2 Seit ihrem Zuzug in den Ortsteil U..... im Jahre 2004 hält die Klägerin auf ihrem Grundstück Hunde. Die Zahl der Hunde ist stetig angestiegen. So hatte die Klägerin am 11. August 2004 32 Hunde (Beiakte, S. 1 R) und laut Aktenvermerk der Beklagten vom 8. Juni 2006 in der 21. Kalenderwoche des Jahres 48 Hunde (Beiakte, S. 4). Eine Zählung der Tiere bei einer Begehung des Grundstücks am 21. Juni 2006 ergab eine Anzahl von 51 Hunden. In dem Aktenvermerk der Begehung geht die Beklagte von einer unkontrollierten Vermehrung der Hunde aus.
- 3 Die Klägerin wird seit ihrem Zuzug zur Hundesteuer veranlagt. Die seit dem 20. Januar 1994 geltende Hundesteuersatzung der Beklagten sah in der ab dem 1. Januar 2002 geltenden Fassung u. a. folgende Regelungen vor:

§ 1 Steuertatbestand

Das Halten eines über drei Monate alten Hundes im Gemeindegebiet unterliegt einer gemeindlichen Jahresaufwandsteuer nach Maßgabe dieser Satzung. Maßgebend ist das Kalenderjahr.

§ 3 Steuerschuldner, Haftung

Steuerschuldner ist der Halter des Hundes. (...)

§ 5 Steuersatz

Der Steuersatz für ein Kalenderjahr beträgt für einen Hund 30,00 Euro. Werden von einem Hundehalter im Gebiet der Gemeinde mehrere Hunde gehalten, so beträgt der Steuersatz für den zweiten Hund und jeden weiteren Hund 50,00 Euro.

§ 7 Zwingersteuer

1. Von Hundezüchtern, die mindestens zwei rassereine Hunde der gleichen Rasse in zuchtfähigem Alter, darunter eine Hündin, zu Zuchtzwecke halten, wird die Steuer für Hunde dieser Rasse in Form der Zwingersteuer erhoben.
2. Die Zwingersteuer beträgt für ein Kalenderjahr 160,00 Euro.
3. Die Vergünstigung wird nicht gewährt, wenn in den letzten drei Rechnungsjahren keine Hunde gezüchtet wurden.

- 4 Am 5. Dezember 2005 beschloss der Gemeinderat der Beklagten eine neue Hundesteuersatzung, die am 1. Januar 2006 in Kraft getreten ist. Diese lautet auszugsweise:

§1 Steuererhebung

Die Gemeinde B..... erhebt eine Hundesteuer als örtliche Aufwandsteuer nach den Vorschriften dieser Satzung.

§ 2 Steuergegenstand

(1) Der Besteuerung unterliegt das Halten von mehr als drei Monate alten Hunden im Gebiet der Gemeinde B..... zu nicht gewerblichen Zwecken. Kann das Alter eines Hundes nicht nachgewiesen werden, so ist davon auszugehen, dass er älter als drei Monate ist.

(2) bis (3) ...

§ 3 Steuerschuldner

(1) Steuerschuldner ist der Halter eines Hundes.

(2) Halter eines Hundes ist, wer einen Hund in seinem Haushalt oder Wirtschaftsbetrieb aufgenommen hat, um ihn seinen Zwecken oder denen seines Haushaltes oder seines Betriebes dienstbar zu machen. ...

(3) bis (5) ...

§ 6 Abs. 1 Steuersatz

(1) Der Steuersatz für die Hundehaltung beträgt im Kalenderjahr

- | | |
|----------------------------|---------|
| a) für den ersten Hund | 40 Euro |
| b) für den zweiten Hund | 80 Euro |
| c) für jeden weiteren Hund | 80 Euro |

(2) bis (4) ...

§ 10 Zwingersteuer

(1) Werden mehrere rassereine Hunde zum Zwecke der nicht gewerbsmäßigen Zucht gehalten, wird eine Zwingersteuer unabhängig von der Anzahl der Hunde in Höhe von 250 Euro erhoben, wenn

1. mindestens zwei rassereine Hunde der gleichen Rasse im zuchtfähigen Alter, darunter eine Hündin zu Zuchtzwecken gehalten werden,
2. der Zwinger, die Zuchttiere und selbstgezogenen Hunde nachweislich in ein anerkanntes Zucht- und Stammbuch eingetragen sind,
3. über den Ab- und Zugang ordnungsgemäße Aufzeichnungen geführt werden,
4. alle drei Jahre ein Wurf nachgewiesen wird,
5. jährlich die Beitragszahlung des Rassezuchtvereins vorliegt,

Für selbstgezeugene Hunde, die sich im Zwinger befinden, wird bis zum Alter von sechs Monaten keine Hundesteuer erhoben.

(3) ...

(4) Werden Mischlinge oder Hunde einer anderen Rasse zusätzlich gehalten, sind diese im Sinne von § 6 Abs. 1 und 2 zu versteuern.

§ 12 Abs. 1 Satz 1 Entrichtung der Hundesteuer

(1) Die Hundesteuer wird durch Bescheid für ein Kalenderjahr festgesetzt. ...

(2) bis (3) ...

- 5 Nachdem die Klägerin zunächst zu einer Hundesteuer in Form der pauschalisierten Zwingersteuer in Höhe von 160,00 € und für das Jahr 2006 in Höhe von 250,00 € veranlagt worden war, erfolgte mit Bescheid der Beklagten vom 12. Juli 2007 eine Neuveranlagung für das Jahr 2006. Mit diesem Bescheid setzte die Beklagte die Hundesteuer nunmehr auf 3.800,00 € fest. Veranlagt wurden 48 Hunde, wobei für den ersten Hund 40,00 € und für jeden weiteren Hund 80,00 € angesetzt wurden. Abzüglich der bereits gezahlten Zwingersteuer von 250,00 € waren noch 3.550,00 € zu zahlen. Begründet wurde die Neuveranlagung damit, dass die Klägerin die Voraussetzungen für die Veranlagung zur Zwingersteuer nicht erfülle.

- 6 Den dagegen eingelegten Widerspruch der Klägerin wies der Landkreis Bautzen mit Widerspruchsbescheid vom 7. Januar 2008 zurück. Am 30. Januar 2008 hat die Klägerin dagegen Klage vor dem Verwaltungsgericht Dresden erhoben. Zur Begründung führte sie im Wesentlichen aus, sie sehe in dem Neuerlass der Hundesteuersatzung vom 5. Dezember 2005 nicht nur eine Konkretisierung der Voraussetzungen für die vergünstigte Besteuerung (Zwingersteuer), sondern eine Einzelfallregelung, die es ihr unmöglich mache, weiterhin aus Liebhaberei eine Vielzahl an Hunden zu halten. Der neuen Hundesteuersatzung fehle es an einer Ausnahmeregelung bzw. einer differenzierteren Regelung für das Halten einer größeren Anzahl von Hunden im Hinblick auf die Leistungsfähigkeit des Hundehalters sowie hinsichtlich regionaler Unterschiede. Auch fehle es an einer Übergangsregelung für Fälle, die vor Inkrafttreten der neuen Satzung bereits bekannt und dem Grunde nach beschieden gewesen seien. Zudem müsse sich die Beklagte an die der Klägerin vor ihrem Zuzug erteilte Zusage einer jährlichen Pauschalsteuer in Form der Zwingersteuer halten. Im Übrigen halte sie die Hundesteuer aus verschiedenen Gründen für verfassungswidrig.
- 7 Die Beklagte ist der Klage entgegengetreten und verwies hauptsächlich darauf, dass es keine Vereinbarung zwischen den Beteiligten über die Erhebung der Hundesteuer gegeben habe. Die für die Jahre 2004 und 2005 vorgenommene Besteuerung schaffe keinen Vertrauenstatbestand. Da die Klägerin keine Hundezucht betreibe, unterliege sie nicht der Zwingersteuer. Die Änderung der Hundesteuersatzung sei nicht im Hinblick auf die Klägerin erfolgt.
- 8 Am 10. Juni 2009 erließ das Landratsamt Bautzen, Lebensmittelüberwachungs- und Veterinäramt, gegenüber der Klägerin auf der Grundlage des Tierschutzgesetzes und des Tierseuchengesetzes einen Bescheid mit diversen Regelungen. Danach hat die Klägerin u. a. mit sofortiger Wirkung die gewerbliche Hundezucht einzustellen (Ziffer 1) und die Zahl der gehaltenen Hunde bis zum 15. Oktober 2009 auf maximal 20 Hunde zu reduzieren (Ziffer 2). Am 3. Dezember 2009 sind 122 Hunde auf dem Grundstück der Klägerin festgestellt worden. 101 Hunde wurden beschlagnahmt.

9 Die Klage hat das Verwaltungsgericht Dresden mit Urteil vom 1. Juni 2010, zugestellt
am 21. Juni 2010, abgewiesen. Wegen grundsätzlicher Bedeutung hat es die Berufung
zugelassen. Zur Begründung hat es im Wesentlichen ausgeführt:

10

Die Kammer habe keine Bedenken gegen die Verfassungsmäßigkeit der Hundesteuer als kommunale Aufwandsteuer. Die Beklagte sei verfassungsrechtlich auch im Grundsatz nicht gehindert, mit der Hundesteuer nicht nur im Hinblick auf eine Eindämmung der Hundehaltung lenkend tätig zu werden, sondern daneben, auch zum Hauptzweck, fiskalische Interessen zu verfolgen. Die Besteuerung für das Veranlagungsjahr 2006 sei zutreffend. Der angefochtene Bescheid sei als Änderungsbescheid zu dem vorangegangenen (Dauer-) Verwaltungsakt zur Veranlagung mit Zwingersteuer zu sehen. Im Jahr 2006 habe die Klägerin die Voraussetzungen für die Veranlagung zur Zwingersteuer nicht erfüllt. Die Klägerin habe ihre Hundehaltung offensichtlich nicht zu gewerblichen Zwecken betrieben. Auf den Bescheid des Landratsamtes Bautzen vom 10. Juni 2009 könne sie sich in diesem Zusammenhang nicht berufen. Dieser stütze sich auf das Tierschutzgesetz und die zu dessen Durchführung ergangene Allgemeine Verwaltungsvorschrift für den Fall einer fehlenden behördlichen Erlaubnis für eine gewerbliche Hundehaltung. Die Klägerin habe nicht belegt, dass sie ihre Hunde im Jahre 2006 zu gewerblichen Zwecken gehalten habe. So habe sie noch in der Klageschrift vorgetragen, dass es sich bei ihrer „Hundezucht“ im Veranlagungszeitraum ausschließlich um eine „Liebhaberei“ gehandelt habe. Außerdem fehle es am erwerbswirtschaftlichen Zweck der Haltung der Tiere.

11 Die Klägerin müsse die im Vergleich zur vorhergehenden Satzung modifizierte Regelung der Zwingersteuer auch gegen sich gelten lassen. Sie habe insbesondere nicht darauf vertrauen dürfen, dass ihre bis zum Jahr 2005 erfolgte Einordnung als Steuerschuldnerin für eine im Verhältnis zur allgemeinen Hundesteuer ermäßigte Zwingersteuer auch in den folgenden Jahren erhalten bleibe. Allein der Umstand, dass sie einen Teil ihrer Hunde bereits vor 2006 angeschafft habe, begründe keine schutzwürdige Vertrauensposition. Die bloße Erwartung, ein bisheriger steuerlicher Zustand werde im Großen und Ganzen unverändert bleiben, reiche dafür nicht aus. Vielmehr stehe dem Satzungsgeber ein weitreichender Gestaltungsspielraum zu, bestehende Satzungen zu ändern, neue Pflichten zu begründen oder bisherige

Steuertatbestände zu modifizieren. Dies gelte insbesondere auch für die Geltung eines Steuertarifs. Selbst eine wesentliche Erhöhung von Steuersätzen oder ein ersatzloses Streichen bislang eingeräumter Befreiungs- oder Begünstigungstatbestände sei zulässig, soweit eine erdrosselnde Wirkung der Steuer ausgeschlossen werden könne. Dies sei hier der Fall. Da die Klägerin auf die abgabenrechtlichen Vorschriften zur Stundung (§ 222 AO), zum Zahlungsaufschub (§ 223 AO) und zum Erlass (§ 227 AO) verwiesen werden könne, sei auch keine Übergangsregelung erforderlich gewesen.

- 12 Die Berufung sei wegen grundsätzlicher Bedeutung zuzulassen. Es stelle sich die entscheidungserhebliche, für den Freistaat Sachsen obergerichtlich noch ungeklärte Rechtsfrage, inwieweit die Modifizierung der Voraussetzungen eines Begünstigungstatbestandes, wie er in § 10 HStS vorliege, ohne entsprechende Übergangsregelungen zulässig sei und der hiervon Betroffene auf die allgemeinen Stundungs- und Erlassvorschriften verwiesen werden dürfe.
- 13 Gegen dieses Urteil hat die Klägerin am 14. Juli 2010 Berufung eingelegt. Zur Begründung trägt sie im Wesentlichen vor:
- 14 Sie könne nicht auf die allgemeinen Stundungs- und Erlassvorschriften verwiesen werden. Über den Stundungs- und Erlassantrag hätte dieselbe Körperschaft zu entscheiden, die zuvor als Satzungsgeber tätig geworden sei. Zudem liege kein Fall der sachlichen Unbilligkeit vor. Da die Beklagte mit der HStS 2006 gerade eine Fallgestaltung konstruiert habe, die auf die Klägerin zugeschnitten sei, könne sie im Falle eines Erlassantrages nicht die sachliche Unbilligkeit bejahen. Die Beklagte habe das Abgabenrecht als Ordnungsrecht missbraucht, indem sie eine auf die Klägerin zugeschnittene Regelung geschaffen habe. Mit den neuen Kriterien für die Zwingersteuer in der HStS 2006 verfolge sie das Ziel, die Hundehaltung der Klägerin zu unterbinden. Bei ihrem Zuzug nach U... habe es keine differenzierenden Voraussetzungen für die Zwingersteuer gegeben. Zudem habe die Beklagte mit der beim Zuzug der Klägerin im Jahre 2004 erteilten Zusage der Pauschalversteuerung einen Vertrauenstatbestand geschaffen, der nicht ohne weiteres habe abgeschafft werden können. Die in die HStS 2006 neu aufgenommenen differenzierten Voraussetzungen habe die Klägerin nicht in kürzester Zeit erfüllen können. Es fehle an einer Übergangsregelung. Außerdem gebe es keinen sachlichen Grund für die

Differenzierung zwischen der Zucht von Rassehunden und der Zucht von Mischlingshunden sowie der Zucht zu gewerblichen Zwecken und der Zucht aus Liebhaberei. Die Klägerin züchte rassereine Hunde der Rasse Jack-Russel. Es gebe auch keinen Grund dafür, dass Hunde besteuert würden, andere Tierarten wie Pferde und Katzen aber nicht. Des Weiteren könne es nicht angehen, dass ein und derselbe Lebenssachverhalt vom Landratsamt als gewerbliche Einrichtung betrachtet werde und von der Beklagten als private Angelegenheit.

- 15 Die Klägerin beantragt sachdienlich,

das Urteil des Verwaltungsgerichts Dresden vom 1. Juni 2010 - 2 K 170/08 - zu ändern und den Bescheid der Beklagten vom 12. Juli 2006 und den Widerspruchsbescheid des Landkreises Bautzen vom 7. Januar 2008 aufzuheben.

- 16 Die Beklagte beantragt,

die Berufung zurückzuweisen.

- 17 Sie trägt vor, weder mündlich noch schriftlich sei eine konkrete Art und Weise der Veranlagung sowie eine konkrete Höhe der jährlich zu veranlagenden Hundesteuer für die Zukunft zugesagt worden. Sie habe die Klägerin 2004 und 2005 nur deswegen zu einer Zwingersteuer veranlagt, weil die Klägerin den Aufbau eines Zwingers angekündigt habe und die Beklagte den Aufbau nicht habe gefährden wollen. Dies schaffe jedoch keinen Vertrauenstatbestand. Die Änderung der Hundesteuersatzung sei nicht im Hinblick auf die Klägerin erfolgt. Die Klägerin betreibe schon nach ihrem eigenen Vortrag keine Hundezucht und erst recht keine gewerbliche Hundezucht. Der Steuerpflichtige könne im Übrigen nicht darauf vertrauen, dass Bestimmungsvorschriften unverändert blieben. Er genieße ebenfalls keinen Vertrauensschutz, wenn er gegenüber der Behörde falsche oder unvollständige Angaben mache und deshalb bisher günstiger besteuert worden sei. Hier falle eine Änderung der Besteuerungsgrundlage mit einer konsequenten Anwendung der tatsächlich anzuwendenden Besteuerungsgrundlage zusammen. Des Weiteren habe sich die Klägerin bisher nicht um einen Nachweis der Voraussetzungen für eine Privilegierung bemüht. In Kenntnis der Satzung habe sie der unkontrollierten

Vermehrung nicht Einhalt geboten. Die Voraussetzungen einer gewerblichen Hundezucht erfülle sie nicht, was die Klägerin selbst einräume.

- 18 Wegen der weiteren Einzelheiten des Sach- und Streitstandes sowie des Vorbringens der Beteiligten im Übrigen wird auf die Gerichtsakten und die vorgelegten Verwaltungsvorgänge verwiesen, die sämtlich Gegenstand der mündlichen Verhandlung waren.

Entscheidungsgründe

- 19 Das Gericht konnte auch ohne die in der mündlichen Verhandlung nicht erschienene Prozessbevollmächtigte der Klägerin entscheiden, da sie in der am 22. Mai 2012 gegen Empfangsbekanntnis zugestellten Ladung zur mündlichen Verhandlung darauf hingewiesen worden ist, dass bei ihrem Ausbleiben auch ohne sie verhandelt und entschieden werden kann (§ 102 Abs. 2 VwGO). Daran ändert auch die von ihr mit Schriftsatz vom 30. Mai 2012 mitgeteilte Beendigung des Mandats nichts. Wegen des vor dem Oberverwaltungsgericht bestehenden Anwaltszwangs wird die Niederlegung des Mandats erst mit der Anzeige der Bestellung eines anderen Prozessbevollmächtigten wirksam. Bis dahin können alle Prozesshandlungen, Zustellungen, etc. weiterhin gegenüber dem bisherigen Bevollmächtigten vorgenommen werden (Kopp/Schenke, VwGO, 18. Aufl., § 67 Rn. 46). Darauf ist die Prozessbevollmächtigte des Senats mit Schreiben des Gerichts vom 30. Mai 2012 hingewiesen worden.

- 20 Die zulässige Berufung ist unbegründet. Das Verwaltungsgericht hat die Klage gegen den Hundesteuerbescheid der Beklagten vom 12. Juli 2006 und den Widerspruchsbescheid des Landkreises Bautzen vom 7. Januar 2008 zu Recht abgewiesen. Die Bescheide sind rechtmäßig und verletzen die Klägerin nicht in ihren Rechten (§ 113 Abs. 1 Satz 1 VwGO).

- 21 Die Neuveranlagung im Bescheid vom 12. Juli 2006 ist ein Änderungsbescheid im Sinne von § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2, Abs. 2 AO.

- 22 Nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO ist ein Steuerbescheid u. a. zu ändern, soweit ein Ereignis eintritt, das steuerliche Wirkung für die Vergangenheit hat (rückwirkendes Ereignis). § 175 Abs. 2 AO enthält eine materielle - nicht abschließende - Regelung bestimmter Rückwirkungsfälle. Nach Satz 1 dieser Vorschrift gilt u. a. als rückwirkendes Ereignis auch der Wegfall einer Voraussetzung für eine Steuervergünstigung, wenn gesetzlich bestimmt ist, dass diese Voraussetzung für eine bestimmte Zeit gegeben sein muss. Dies soll den Umstand berücksichtigen, dass die Gewährung von Steuervergünstigungen häufig davon abhängt, dass Voraussetzungen gegeben sein müssen, deren Eintritt oft erst später beurteilt werden kann. Treten die Voraussetzungen nicht ein, fallen sie später weg oder wird der vom Gesetzgeber gewollte Zweck der Steuervergünstigung nicht erfüllt, bestehen in der Praxis vielfach Schwierigkeiten bei der Beurteilung der Frage, welche steuerlichen Konsequenzen dies hat. Um klarzustellen, dass bei Wegfall dieser Voraussetzungen auch die Steuervergünstigung rückwirkend entfällt, ist die Ergänzung des § 175 AO in Absatz 2 aufgenommen worden (Loose, in: Tipke/Kruse, Abgabenordnung, § 175 Tz. 52; vgl. auch Tipke/Kruse, Stand November 1990, Tz. 18, unter Bezugnahme auf die Begründung des Regierungsentwurfs). Dies entspricht dem Zweck des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO, der darin besteht, die Bestandskraft zugunsten der materiellen Rechtsrichtigkeit zu durchbrechen und die Korrektur einer Steuerfestsetzung zu ermöglichen, wenn sich der ursprüngliche Sachverhalt mit Wirkung für die Vergangenheit ändert (Loose, in: Tipke/Kruse, a. a. O., Tz. 23; vgl. auch Tipke/Kruse, Stand November 1990, Tz. 7, m. w. N.).
- 23 Eine solche Situation liegt hier vor. Die Voraussetzungen für die Festsetzung einer vergünstigten Zwingersteuer sind nicht eingetreten. Für die Beklagte hat sich erst im Jahr 2006 herausgestellt, dass die Klägerin entgegen ihrer Ankündigung keine Hundezucht aufgebaut hat. So konnte sie nach § 3 Abs. 1 Nr. 4c) SächsKAG i. V. m. § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2, Abs. 2 und § 169 Abs. 1, Abs. 2 AO den angefochtenen Änderungsbescheid erlassen.
- 24 Rechtsgrundlage der für das Jahr 2006 festgesetzten Hundesteuer sind die Vorschriften des § 2 Abs. 1, § 6 Abs. 1 HStS 2006, die ihrerseits auf § 2 Abs. 1, § 7 Abs. 2 SächsKAG, § 4 SächsGemO beruhen. Danach erhebt die Beklagte für das Halten von Hunden zu nicht gewerblichen Zwecken eine Hundesteuer als örtliche

Aufwandsteuer (§ 2 Abs. 1 HStS 2006), wobei der Steuersatz für die Hundehaltung für den ersten Hund 40,00 € und für jeden weiteren Hund 80,00 € im Kalenderjahr beträgt (§ 6 Abs. 1 HStS 2006). Der Betrag von 3.800,00 € für 48 veranlagte Hunde ist rechnerisch richtig ermittelt.

- 25 Die Voraussetzungen der Rechtsgrundlage sind erfüllt. Insbesondere hat die Klägerin die Hundehaltung im Veranlagungsjahr nicht zu gewerblichen Zwecken betrieben. Für eine Hundehaltung zu gewerblichen Zwecken fehlt es an jedem Beleg. Vielmehr hat die Klägerin im erstinstanzlichen Verfahren selbst ausgeführt, dass sie „aus Liebhaberei eine Vielzahl von Hunden halte“. Gewerbliche Zwecke sind den vorliegenden Unterlagen nicht zu entnehmen und auch sonst nicht erkennbar. Insofern fehlt es an jedem Anhaltspunkt für eine Haltung aus erwerbswirtschaftlichen Zwecken. Die Klägerin kann sich in diesem Zusammenhang auch nicht auf den Bescheid des Landkreises Bautzen, Lebensmittelüberwachungs- und Veterinäramt, vom 10. Juni 2009 berufen, nach dem sie mit sofortiger Wirkung die gewerbliche Hundezucht einzustellen hatte. Die darin vorgenommene Bewertung als gewerbliche Hundezucht beruhte allein auf der hohen Anzahl der Tiere und geht auf § 11 Abs. 1 Nr. 3a TierSchG i. V. m. Ziffer 12.2.1.5.1 der Allgemeinen Verwaltungsvorschrift zur Durchführung des Tierschutzgesetzes vom 9. Februar 2000 zurück. Nach der genannten Verwaltungsvorschrift sind die Voraussetzungen für ein gewerbsmäßiges Züchten in der Regel erfüllt, wenn eine Haltungseinheit von Hunden den Umfang von drei oder mehr fortpflanzungsfähigen Hündinnen oder drei oder mehr Würfen pro Jahr erreicht. Die in dem Bescheid des Landratsamtes vorgenommene - fehlerhafte - Einschätzung hat keine bindende Wirkung für die Beklagte.
- 26 Die HStS 2006 der Beklagten steht auch im Einklang mit höherrangigem Recht.
- 27 Die Hundesteuer stellt eine Aufwandsteuer im Sinne von Art. 105 Abs. 2a GG dar. In der Rechtsprechung des Bundesverwaltungsgerichts ist geklärt, dass die Aufwandsteuern im Sinne des Art. 105 Abs. 2a GG nur den besonderen, über die Befriedigung des allgemeinen Lebensbedarfs hinausgehenden Aufwand für die persönliche Lebensführung erfassen und damit die in der Einkommensverwendung für den persönlichen Lebensbedarf zum Ausdruck kommende wirtschaftliche Leistungsfähigkeit besteuern. Das Halten eines Hundes geht über die Befriedigung des

allgemeinen Lebensbedarfs hinaus und erfordert einen - wenn auch unter Umständen nicht sehr erheblichen - zusätzlichen Vermögensaufwand (BVerwG, Beschl. v. 02. November 2006 - 10 B 4/06 -, Buchholz 401.65 Hundesteuer Nr. 11, juris Rn. 4, m. w. N.). Aufwandsteuern beziehen sich nicht notwendigerweise auf „Luxusgegenstände“ (BVerwG, Beschl. v. 28. November 1997 - 8 B 224/97 -, KStZ 1999, 36, juris Rn. 6, m. w. N.; BVerfG, Beschl. v. 6. Dezember 1983 - 2 BvR 1275/79 -, BVerfGE 65, 325 ff., juris Rn. 69 ff.).

- 28 Für die Annahme des Vorliegens einer Aufwandsteuer ist ohne Belang, welchen Zwecken die Einkommens- und Vermögensverwendung im Einzelfall dient und aus welchen Beweggründen sie vorgenommen wird. Unerheblich ist auch, ob der Aufwand im Einzelfall die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit überschreitet (BVerwG, Beschl. v. 31. Oktober 1990 - 8 B 72/90 -, Buchholz 11 Art. 105 GG Nr. 16, juris Rn. 2). Die Hundesteuer knüpft nicht an einen „Luxus“ an, den sich nur kleine Teile der Bevölkerung leisten können. Vielmehr kann auch ein vergleichsweise unerheblicher Aufwand zum Gegenstand der Steuererhebung gemacht werden. Wer einen Hund hält, tätigt Aufwendungen für Futter, Pflege und gegebenenfalls tierärztliche Versorgung des Hundes. Dieser Aufwand geht über dasjenige hinaus, was der Befriedigung des allgemeinen Lebensbedarfs dient und kann damit Anknüpfungspunkt einer Besteuerung sein (OVG LSA, Urt. v. 22. Juni 2010 - 4 K 452/08 -, juris, Rn. 54 ff.).
- 29 Die Steuer als Abgabe ist bereits ihrem Begriff nach auf Einnahmeerzielung beschränkt, auch wenn andere Zwecke mit verfolgt werden dürfen (vgl. § 3 Abs. 1 AO; BayVGh, Beschl. v. 25. November 2005 - 4 ZB 05.2737 -, juris Rn. 5). Eine nach Art. 105 Abs. 2a GG i. V. m. dem Kommunalabgabengesetz eines Landes erlassene satzungsrechtliche Steuerregelung, die Lenkungswirkungen in einem nichtsteuerlichen Kompetenzbereich entfaltet, bedarf keiner zur Steuergesetzgebungskompetenz hinzutretenden Sachkompetenz. Der Satzungsgeber ist deshalb zur Regelung von Lenkungssteuern in dem genannten Zusammenhang zuständig, mag die Lenkung Haupt- oder Nebenzweck sein (BVerwG, Urt. v. 19. Januar 2000 - 11 C 8/99 -, a. a. O., Rn. 27, m. w. N.). Vor diesem Hintergrund ist es entgegen der Auffassung der Klägerin unbedenklich, wenn die Beklagte auch den Lenkungszweck einer Eindämmung der Hundehaltung und damit ordnungspolitische Ziele verfolgt. Ein Missbrauch des Abgabenrechts als Ordnungsrecht liegt darin nicht.

30 Die Besteuerung der Hunde der Klägerin auf der Grundlage der am 5. Dezember 2005 beschlossenen und zum 1. Januar 2006 in Kraft getretenen Hundesteuersatzung der Beklagten unterliegt den Zulässigkeitsgrenzen einer Rückwirkung. Sowohl mit den erhöhten Steuersätzen für jeden Hund als auch mit der erhöhten Zwingersteuer und den modifizierten Voraussetzungen für das Zwingerprivileg wird - zumindest hinsichtlich der zum Zeitpunkt des Inkrafttretens der neuen Satzung schon auf dem Grundstück der Klägerin lebenden Hunde - rückwirkend in einen noch nicht abgeschlossenen Lebenssachverhalt eingegriffen. Die Anschaffung eines Hundes ist typischerweise eine auf Dauer angelegte Entscheidung des Hundehalters. Damit ist die Hundehaltung ein einheitlicher Lebenssachverhalt, der sich nicht in nach Steuerjahren gegliederte Abschnitte zerlegen lässt. Liegt mithin eine Rückwirkung vor, so ist diese im Sinne der herkömmlichen Terminologie unecht, weil nicht nachträglich ändernd in abgewinkelte, der Vergangenheit angehörende Tatbestände eingegriffen wird. Ebenso wäre es möglich, diese unechte Rückwirkung als eine lediglich tatbestandliche Rückanknüpfung für zukünftig beabsichtigte Rechtsfolgen anzusehen, die identischen Schranken unterliegt (BVerwG, Urt. v. 19. Januar 2000, a. a. O., Rn. 32, m. w. N.).

31 Eine unechte Rückwirkung ist grundsätzlich zulässig. Überwiegende Gesichtspunkte des Vertrauensschutzes können im Einzelfall ihre Unzulässigkeit ergeben. Die daran zu knüpfenden Voraussetzungen sind hier jedoch nicht gegeben. Allein der Umstand, dass die Klägerin ihre Hunde bereits vorher angeschafft hat, vermag für sie keine schutzwürdige Vertrauensposition zu begründen. Die Erwartung, der bisherige steuerliche Zustand werde jedenfalls im Großen und Ganzen unverändert bleiben, reicht dafür nicht aus. Der Gesetzgeber hat einen weitgehenden Gestaltungsspielraum, bestehende Gesetze zu ändern und neue Pflichten zu begründen. Dementsprechend darf der Bürger nur bei besonderen Vertrauenstatbeständen erwarten, dass die Gesetzeslage unverändert bestehen bleibt. Dies gilt auch für die Schaffung einer zusätzlichen Steuer und die Änderung eines Steuertarifs (BVerwG, Urt. v. 19. Januar 2000, a. a. O., Rn. 34, m. w. N.).

32 Derartige besondere Umstände sind hier nicht anzunehmen. Der Steuersatz von 40,00 € für den ersten und von 80,00 € für jeden weiteren Hund erreicht nicht ein solches Ausmaß, dass damit die Abschaffung eines Hundes erzwungen würde. Gleiches gilt für die Zwingersteuer von 250,00 €. Diesen erhöhten Steuersätzen ist

keine erdrosselnde Wirkung beizumessen. In der Rechtsprechung ist selbst bei einem Hundesteuersatz von 96,00 € für den Ersthund und 192,00 € für den Zweithund keine erdrosselnde oder konfiskatorische Wirkung der Steuer angenommen worden (VG Karlsruhe, Urt. v. 15. November 2011 - 4 K 1090/10 -, juris Rn. 33). Die neuen Steuersätze machen die Haltung von Hunden - gerade im Hinblick auf die übrigen mit der Unterhaltung eines Hundes verbundenen Kosten - nicht unmöglich. Es besteht daher auch kein Grund für eine Regelung, die zwischen dem vorhandenen Hundebestand und Neuanschaffungen differenziert. Die außergewöhnlich hohe Steuerbelastung der Klägerin ist allein auf die Vielzahl der Hunde zurückzuführen. Dieser Umstand fällt in die Sphäre der Klägerin und unterfällt nicht dem Verantwortungsbereich und der Regelungsbefugnis der Beklagten. Für die Beklagte bestand kein sachlicher Grund, hierfür eine Sonderregelung zu treffen.

33

Entgegen der Auffassung der Klägerin war die Beklagte bei Erlass der neuen Satzung auch nicht gehalten, eine Übergangsregelung zu treffen. Wie bereits ausgeführt, wird die Erwartung, das bestehende Steuerrecht werde fortbestehen, nicht geschützt. Damit besteht auch kein Schutz vor der Einführung einer neuen oder der Erhöhung einer bestehenden Steuer. Hinzu kommt, dass der Satzungsgeber so lange nicht verpflichtet ist, Übergangsregelungen zu treffen, solange die Erhöhung der Steuern - wie hier - insgesamt keine erdrosselnde Wirkung hat.

34

Im Übrigen ist bereits zweifelhaft, ob die Veranlagung zur Zwingersteuer nach der früheren Satzung überhaupt zutreffend war. Die Zwingersteuer wurde nach § 7 der Vorgängersatzung von Hundezüchtern erhoben, die mindestens zwei rassereine Hunde (...) zu Zuchtzwecken halten. Die Klägerin hat im erstinstanzlichen Verfahren selbst ausgeführt, dass sie „aus Liebhaberei eine Vielzahl von Hunden halte“. Hundehaltung aus Liebhaberei ist jedoch keine Hundehaltung zu Zuchtzwecken. Auch die Beklagte hat im Berufungsverfahren ausgeführt, sie habe die Klägerin 2004 und 2005 nur deswegen zu einer Zwingersteuer veranlagt, weil die Klägerin den Aufbau eines Zwingers angekündigt habe und die Beklagte den Aufbau nicht habe gefährden wollen. Hätte die Hundesteuer aber schon nach der alten Satzung nach der Anzahl der gehaltenen Hunde festgesetzt werden müssen, kann sich eine fehlende Übergangsregelung nicht auf die Klägerin auswirken. Der allgemeine Vertrauensschutzgedanke käme in dieser Situation ebenfalls nicht zum Tragen. Eine

fehlerhaft zu niedrige Steuerveranlagung begründet keinen Vertrauensschutz in der Form, dass auch die zukünftige Veranlagung fehlerhaft erfolgen wird und den Steuerpflichtigen ohne sachlichen Grund begünstigt. Eine den Erfordernissen des § 38 VwVfG entsprechende Zusage der Pauschalversteuerung ist ebenfalls nicht ersichtlich. Die Klägerin hat die von ihr behauptete, ihr bei ihrem Zuzug im Jahre 2004 von der Beklagten erteilten, Zusage der Pauschalversteuerung nicht belegt. Auch den Akten ist eine solche bindende Zusicherung nicht zu entnehmen.

- 35 Eine Übergangsregelung ist hier auch nicht unter dem Gesichtspunkt erforderlich, dass sich die Hundehalter auf die neue Situation einstellen können. Eine Übergangsphase ist im vorliegenden Fall - so auch das Verwaltungsgericht - allenfalls für die Einführung und Erfüllung der in § 10 HStS 2006 nunmehr modifizierten bzw. erschwerten Voraussetzungen für die Gewährung des Zwingerprivilegs in Betracht zu ziehen, sofern es - anders als hier - auf die Wirksamkeit von § 10 HStS 2006 überhaupt ankommt. Die vorgenommene Veränderung des steuerlichen Zustands ist jedoch vom Gestaltungsspielraum des Satzungsgebers gedeckt. Die einschränkenden Voraussetzungen sind sachgerecht und erscheinen nicht willkürlich. Sie sind von Züchtern ohne weiteres zu erfüllen. Wäre hier - wie von der Klägerin gefordert - für ihre Situation eine Übergangsregelung geschaffen worden, läge gerade darin eine auf die Klägerin zugeschnittene Regelung, die sie an anderer Stelle beanstandet. Sollte es zu Unbilligkeiten kommen, bieten die über die Verweisung in § 3 Abs. 1 Nr. 5a SächsKAG anwendbaren Möglichkeiten der Stundung (§ 222 AO), des Zahlungsaufschubes (§ 223 AO) und des Erlasses (§ 227 AO) ausreichende Wege zur Abhilfe. Entgegen der Auffassung der Klägerin stünde der Anwendung dieser Vorschriften auch nicht die - bei Kommunalabgaben regelmäßig bestehende - Identität von Satzungsgeber und Erlassbehörde entgegen.
- 36 Die Rüge der Klägerin, es gebe es keinen sachlichen Grund für die Differenzierung zwischen der Zucht von Rassehunden und der Zucht von Mischlingshunden sowie der Zucht zu gewerblichen Zwecken und der Zucht aus Liebhaberei, ist ebenfalls nicht geeignet, einen Verstoß gegen höherrangiges Recht zu belegen. Ein Verstoß gegen den Gleichheitssatz liegt nicht vor.

- 37 Der Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG bedeutet für den Gesetzgeber die allgemeine Weisung, Gleiches gleich und Ungleiches seiner Eigenart entsprechend verschieden zu behandeln. Dies gilt nicht ausnahmslos, sondern nur, wenn die Gleichheit oder Ungleichheit der Sachverhalte so bedeutsam sind, dass ihre Beachtung unter Gerechtigkeitsgesichtspunkten geboten erscheint. Dabei ist dem Gesetzgeber weitgehende Gestaltungsfreiheit zuzugestehen. Dies gilt auch für die das Steuerrecht beherrschende Ausprägung des Art. 3 Abs. 1 GG als Grundsatz der Steuergerechtigkeit. Durchbrechungen des Gleichheitssatzes durch Typisierungen und Pauschalierungen können - insbesondere bei der Regelung von Massenerscheinungen - durch Erwägungen der Verwaltungsvereinfachung und -praktikabilität gerechtfertigt sein, solange die durch jede typisierende Regelung entstehende Ungerechtigkeit noch in einem angemessenen Verhältnis zu den steuerlichen Vorteilen der Typisierung steht.
- 38 Die mit der Typisierungsbefugnis einhergehende Gestaltungsfreiheit muss der Gesetzgeber allerdings sachgerecht ausüben. Eine vom Gesetz vorgenommene ungleiche Behandlung muss sich im Hinblick auf die Eigenart des zu regelnden Sachbereichs auf einen vernünftigen oder anderweitig einleuchtenden Grund zurückführen lassen. Was dabei in Anwendung des Gleichheitssatzes sachlich vertretbar oder sachfremd ist, lässt sich nicht allgemein und abstrakt feststellen, sondern nur in Bezug auf die Eigenart des konkreten Sachbereichs, der geregelt wird (BVerwG, Urt. v. 19. Januar 2000, a. a. O., Rn. 41 f., m. w. N.).
- 39 Gemessen an diesem Maßstab ist die von der Beklagten vorgenommene Unterscheidung zwischen der Zucht von Rassehunden und der Zucht von Mischlingshunden nicht zu beanstanden. Die Reinheit der Rasse ist ein sachgerechtes Kriterium zur Gewährung des Zwingerprivilegs. So führt der Beklagte aus, die Zucht von Hunden in bestimmten Rassen sei eine spezifische Kulturleistung. Insbesondere in den letzten 200 Jahren seien dafür Zuchtrichtlinien und Zuchtbücher von Bedeutung. Die Züchter sorgten für eine Vielzahl von rund 250 Rassen in Deutschland mit jeweils sehr spezifischen (Gebrauchs-) Eigenschaften. Eine unkontrollierte Vermehrung berge dagegen die Gefahr der Inzucht und der Verwässerung von Rasseeigenschaften.

- 40 Die Unterscheidung zwischen der Zucht zu gewerblichen Zwecken und der Zucht aus Liebhaberei verstößt ebenfalls nicht gegen den Gleichheitssatz. Es ist nicht zu beanstanden, dass die nicht gewerbsmäßige Zucht, die nicht zu erwerbswirtschaftlichen Zwecken erfolgt, durch die Zwingersteuer privilegiert wird.
- 41 Die Kostenentscheidung folgt aus § 154 Abs. 2 VwGO.
- 42 Die Revision ist nicht zuzulassen, da keiner der Gründe des § 132 Abs. 2 VwGO vorliegt.

Rechtsmittelbelehrung

Die Nichtzulassung der Revision kann durch Beschwerde angefochten werden.

Die Beschwerde ist beim Sächsischen Obergerverwaltungsgericht, Ortenburg 9, 02625 Bautzen, innerhalb eines Monats nach Zustellung dieses Urteils einzulegen. Die Beschwerde muss das angefochtene Urteil bezeichnen.

Die Beschwerde ist innerhalb von zwei Monaten nach Zustellung dieses Urteils zu begründen. Die Begründung ist bei dem oben genannten Gericht einzureichen.

In der Begründung der Beschwerde muss die grundsätzliche Bedeutung der Rechtssache dargelegt oder die Entscheidung des Bundesverwaltungsgerichts, des Gemeinsamen Senats der Obersten Gerichtshöfe des Bundes oder des Bundesverfassungsgerichts, von der das Urteil abweicht, oder der Verfahrensmangel bezeichnet werden.

Für das Beschwerdeverfahren besteht Vertretungszwang; dies gilt auch für die Einlegung der Beschwerde und für die Begründung. Danach muss sich jeder Beteiligte durch einen Rechtsanwalt oder einen Rechtslehrer an einer staatlichen oder staatlich anerkannten Hochschule eines Mitgliedstaates der Europäischen Union, eines anderen Vertragsstaates des Abkommens über den Europäischen Wirtschaftsraum oder der Schweiz, der die Befähigung zum Richteramt besitzt, als Bevollmächtigten vertreten lassen.

Behörden und juristische Personen des öffentlichen Rechts einschließlich der von ihnen zur Erfüllung ihrer öffentlichen Aufgaben gebildeten Zusammenschlüsse können sich durch eigene Beschäftigte mit Befähigung zum Richteramt oder durch Beschäftigte mit Befähigung zum Richteramt anderer Behörden oder juristischer

Personen des öffentlichen Rechts einschließlich der von ihnen zur Erfüllung ihrer öffentlichen Aufgaben gebildeten Zusammenschlüsse vertreten lassen.

Ein Beteiligter, der zur Vertretung berechtigt ist, kann sich selbst vertreten.

gez.:
Künzler

Kober

Düvelshaupt

Beschluss

Der Streitwert für das Berufungsverfahren wird auf 3.550,00 € festgesetzt.

Gründe

- 1 Die Festsetzung des Streitwertes beruht auf § 47 Abs. 1 Satz 1, § 63 Abs. 2, § 52 Abs. 3 GKG. Sie orientiert sich an dem Differenzbetrag zwischen der zunächst für das Jahr 2006 festgesetzten Zwingersteuer von 250,00 € und dem in dem angefochtenen Bescheid neu veranlagten Betrag von 3.800,00 €.
- 2 Dieser Beschluss ist unanfechtbar (§ 68 Abs. 1 Satz 5, § 66 Abs. 3 GKG).

gez.:
Künzler

Kober

Düvelshaupt

*Ausgefertigt:
Bautzen, den
Sächsisches Obergerverwaltungsgericht*

Ufer

Urkundsbeamtin der Geschäftsstelle