



# Inhaltsverzeichnis

## I

Staats- und Verwaltungsrecht	5
1  Entscheiddatenbank Verwaltungsgericht	5
2  Verfahrensrecht	5
3  Steuerrecht	14
4  Submission	29
5  Enteignung	35

## B

Stichwortverzeichnis	47
----------------------	----

## I. Staats- und Verwaltungsrecht

### 1. Entschaiddatenbank Verwaltungsgericht

Das Verwaltungsgericht veröffentlicht sämtliche Endentscheide, die nach dem 1. Januar 2020 ergangen sind, in einer öffentlich einsehbaren Datenbank. Abzurufen unter: <https://verwaltungsgericht.zg.ch>. In der GVP erscheinen weiterhin die mit Regesten versehenen Leitentscheide der verwaltungsrechtlichen und abgaberechtlichen Kammer.

### 2. Verfahrensrecht

#### 2.1 Beschwerdeberechtigung der Gemeinde, Gebührenfreiheit in Unterstützungssachen

##### **Regeste:**

§ 62 VRG – Ein Gemeinwesen ist offensichtlich nicht bereits dann wie eine Privatperson berührt, wenn ein Entscheid Auswirkungen auf sein Vermögen hat oder ein abstraktes, allgemeines finanzielles Interesse besteht. Es fehlt somit die Beschwerdeberechtigung gemäss § 62 Abs. 1 VRG. Die Gemeinde ist vorliegend aber auch nicht im Sinne von § 62 Abs. 2 VRG in öffentlichen Interessen, d.h. in spezifischer, schutzwürdiger Weise in der Wahrnehmung einer hoheitlichen Aufgabe betroffen. Dies setzt eine erhebliche Betroffenheit in wichtigen öffentlichen Interessen voraus. Das allgemeine Interesse an der richtigen Rechtsanwendung begründet keine Beschwerdebefugnis im Sinne dieser Regelung (Erw. 1.2).

Ziff. 114 Verwaltungsgebührentarif – Die Gebührenfreiheit in Unterstützungssachen gilt für alle Amtshandlungen von kantonalen und gemeindlichen Verwaltungsbehörden in Verwaltungs- und Zivilsachen, auch für Beschwerdeentscheide (Erw. 3–5).

##### **Aus dem Sachverhalt:**

Mit Beschluss vom 22. Februar 2018 trat der Gemeinderat Unterägeri auf drei Beschwerden von B. gegen die Abteilung Soziales und Gesundheit bzw. den Sozialvorsteher der Einwohnergemeinde Unterägeri betreffend Sozialhilfe nicht ein (Dispositiv Ziff. 2), wies sein Gesuch um unentgeltliche Rechtspflege ab (Dispositiv Ziff. 3) und auferlegte ihm gestützt auf § 23 Abs. 1 Ziff. 3 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes (VRG) die Verfahrenskosten von Fr. 500.– (Dispositiv Ziff. 4). Den Kostenpunkt begründete der Gemeinderat damit, die Kostenbefreiung in Unterstützungssachen gemäss § 13 Abs. 1 Ziff. 114 des Kantonsratsbeschlusses über die Gebühren in Verwaltungs- und Zivilsachen vom 11. März 1974 (Verwaltungsgebührentarif) sei nicht anwendbar. Einerseits derogiere das VRG als höherrangige Norm den Kantonsratsbeschluss, andererseits handle es sich beim VRG um die jüngere Norm (lex posterior derogat legi priori). Eine gegen diesen Entscheid von B. erhobene Verwaltungsbeschwerde hiess der Regierungsrat mit Beschluss vom 21. August 2018 teilweise gut, indem er die Ziff. 3 und 4 des angefochtenen Beschlusses aufhob und neu wie folgt formulierte respektive verfügte

<sup>1</sup><https://verwaltungsgericht.zg.ch>

(Dispositiv Ziff. 1):

«3. Auf das Gesuch um Gewährung der unentgeltlichen Rechtspflege (Verfahrens-kosten) wird nicht eingetreten. Das Gesuch betreffend Beigabe einer unentgeltlichen Rechtsverbeiständung wird abgewiesen.

4. Es werden keine Verfahrenskosten auferlegt.»

Auch für den eigenen Beschluss verzichtete der Regierungsrat gestützt auf § 13 Abs. 1 Ziff. 114 des Verwaltungsgebührentarifs auf die Auferlegung von Verfahrenskosten. Gegen den Regierungsratsbeschluss erhob die Einwohnergemeine Unterägeri, vertreten durch RA A. am 24. September 2018 Verwaltungsgerichtsbeschwerde mit dem Rechtsbegehren, Ziffer 1 des angefochtenen Entscheides sei aufzuheben, und es seien die Ziffern 3 und 4 des Beschlusses der Beschwerdeführerin vom 22. Februar 2018 zu bestätigen; unter Kosten- und Entschädigungsfolge nach Gesetz.

### **Aus den Erwägungen:**

(. . .)

1.2 Was die Beschwerdelegitimation betrifft, so ist festzustellen, dass der Gemeinderat den Beschluss vom 22. Februar 2018 gefasst hat, in welchem er dem damaligen Beschwerdeführer die umstrittenen Verfahrenskosten auferlegte. Der Gemeinderat war der unterliegende Beschwerdegegner im vorinstanzlichen Verfahren. Es stellt sich vorweg die Frage, ob die Gemeinde im Sinne der weiteren Voraussetzungen von § 62 Abs. 1 VRG vom Entscheid des Regierungsrats überhaupt unmittelbar betroffen ist und ein schutzwürdiges Interesse an dessen Aufhebung bzw. Änderung hat, oder ob dem Gemeinderat hier gestützt auf § 62 Abs. 2 VRG zur Wahrung öffentlicher Interessen das Beschwerderecht zusteht. Nur in diesem Fall ist die Gemeinde legitimiert und die Beschwerde zu prüfen.

In Analogie zu Art. 89 Abs. 1 des Bundesgerichtsgesetzes (BGG, SR 173.110) ist auch für die gleichlautende Regelung von § 62 Abs. 1 VRG festzustellen, dass sie in erster Linie auf Privatpersonen zugeschnitten ist. Das Gemeinwesen kann sich demgemäss darauf stützen, falls es durch einen angefochtenen Entscheid gleich oder ähnlich wie ein Privater betroffen ist. Dies ist grundsätzlich nur der Fall, wenn es ausserhalb der Erfüllung staatlicher Aufgaben handelt und nicht mehr als deren Träger betrachtet werden kann, sondern private Aufgaben oder Interessen wahrnimmt. Ein Gemeinwesen ist offensichtlich nicht bereits dann wie eine Privatperson berührt, wenn ein Entscheid Auswirkungen auf sein Vermögen hat oder ein abstraktes, allgemeines finanzielles Interesse besteht.

Die Gemeinde ist vorliegend aber auch nicht im Sinne von § 62 Abs. 2 VRG in öffentlichen Interessen, d.h. in spezifischer, schutzwürdiger Weise in der Wahrnehmung einer hoheitlichen Aufgabe betroffen. Dies setzt eine erhebliche Betroffenheit in wichtigen öffentlichen Interessen voraus. Das allgemeine Interesse an der richtigen Rechtsanwendung begründet keine Beschwerdebefugnis im Sinne dieser Regelung. Demgemäss sind gestützt auf die allgemeine

Legitimationsklausel von Art. 89 Abs. 1 BGG Gemeinwesen nur restriktiv zur Beschwerdeführung zuzulassen und ist die im Rechtsmittelverfahren unterlegene Vorinstanz nicht schon bloss aus diesem Grund berechtigt, gegen den sie desavouierenden Entscheid an das Bundesgericht zu gelangen (BGE 141 II 161 E. 2.1 S. 164, mit Hinweisen). Insbesondere ist das Gemeinwesen nicht beschwerdelegitimiert, wenn ihm in Beschwerdeentscheiden gegen seine Verfügungen Verfahrens- oder Parteikosten auferlegt werden (BGE 134 II 45 E. 2.2.2 S. 47 f.; BGE 133 II 400 E. 2.4.2 S. 407; Urteil 1C\_79/2011 vom 10. März 2011 E. 1.4, in: JdT 2011 I S. 39). Dasselbe muss aber auch dann gelten, wenn vom Gemeinderat einer Partei in einem vorinstanzlichen Beschwerdeverfahren auferlegte Verfahrenskosten durch den Regierungsrat in seiner Eigenschaft als Beschwerdeinstanz und – wie hier – zusätzlich als Aufsichtsbehörde (vgl. § 4 Abs. 1 und § 33 Abs. 1 des Gemeindegesetzes, GG, BGS 171.1) aufgehoben werden. Aufsichtsentscheide des Regierungsrates als solche können vor Verwaltungsgericht ohnehin nicht angefochten werden. Im Weiteren sind überhaupt zur Anfechtung eines Kostenscheids beim Vorliegen der übrigen Voraussetzungen nur jene Parteien legitimiert, denen Verfahrenskosten auferlegt wurden (vgl. Kaspar Plüss, Kommentar VRG, 3. Aufl. 2014, § 13 N. 95). Die Beschwerdelegitimation eines Gemeinwesens kann insbesondere nur dann bejaht werden, wenn sich nebst der finanziellen Betroffenheit eine Grundsatzfrage stellt, die eine präjudizielle Bedeutung aufweist und deren Beantwortung über den Einzelfall hinaus von Bedeutung ist. Hier geht es auch nicht um einen Eingriff, dessen Auswirkungen die Gemeinde in ihrer Gemeindeautonomie betrifft, was voraussetzen würde, dass das kantonale Recht der Gemeinde einen relativ erheblichen Entscheidungsspielraum einräumt, was im Sozialhilferecht gerade nicht der Fall ist (vgl. dazu unter E. 5.7).

Gestützt auf diese einschränkende Rechtsprechung ist die Beschwerdebefugnis des Gemeinderats Unterägeri nach § 62 VRG im vorliegenden Fall zu verneinen, so dass auf die Beschwerde nicht eingetreten werden kann.

Im Folgenden ist im Sinne einer auch aus Sicht des Gerichts gebotenen Klärung der aufgeworfenen Fragen auf die Beschwerde doch kurz einzugehen und zu prüfen, wie die Beschwerde im Falle des Eintretens zu beurteilen wäre.

(...)

3. Beim Beschwerdeverfahren vor dem Gemeinderat ging es um die Zusprechung von Sozialhilfe. Umstritten ist, ob der Regierungsrat die Beschwerde des vormaligen Beschwerdeführers gegen den Entscheid des Gemeinderats, soweit dieser ihm darin Verfahrenskosten auferlegte, zu Recht guthiess oder nicht. Im Streit liegt konkret die Frage des Vorrangs der einander im vorliegenden Sachverhalt zumindest vordergründig widersprechenden Regelungen von § 23 VRG und Ziff. 114 des Kantonsratsbeschlusses über die Gebühren in Verwaltungs- und Zivilsachen (Verwaltungsgebührentarif, BGS 641.1).

3.1 Gemäss § 22 Abs. 1 VRG erhebt die Verwaltungsbehörde für ihre Amtshandlungen Gebühren

nach Tarif. Das Verwaltungsgericht erlässt eine Verordnung über die Gebühren des Verwaltungsgerichts (Abs. 2). Gemäss § 23 VRG trägt die Kosten: 1. im erstinstanzlichen Verwaltungsverfahren: die Partei, welche die Amtshandlung in ihrem eigenen Interesse beantragt oder durch ihr Verhalten veranlasst hat; 2. im Einspracheverfahren: der Einsprecher, wenn er mutwillig Einsprache erhoben hat; 3. im Beschwerdeverfahren vor den Verwaltungsbehörden und im Verfahren vor dem Verwaltungsgericht: die unterliegende Partei.

3.2 Der Verwaltungsgebührentarif wurde vom Kantonsrat am 11. März 1974 erlassen und trat am 1. April 1974 in Kraft. Er regelt die Erhebung von Gebühren für Amtshandlungen von gemeindlichen und kantonalen Verwaltungsstellen in Verwaltungs- und Zivilsachen. In § 1 («A. Entscheide des Regierungsrats») sieht der Verwaltungsgebührentarif vor, dass der Regierungsrat für Entscheide in Beschwerdesachen Gebühren von Fr. 55.- bis Fr. 4'500.- erhebt (Ziff. 1). Gemäss Ziff. 61 (in § 5 «E. Amtshandlungen der Gemeinde- und Bürgerräte») verlangen Gemeinden für «andere Verwaltungsentscheide, Bewilligungen, Genehmigungen, Kontrollen und Dienstleistungen aller Art» Gebühren von Fr. 55.- bis Fr. 2'500.-. Unter «andere Verwaltungsentscheide» fallen mangels einer anderen Erwähnung und in Berücksichtigung der erwähnten, in § 1 für den Regierungsrat explizit verankerten Regelung ohne weiteres auch Beschwerdeentscheide des Gemeinderats. In Abs. 1 von § 13 («N. Allgemeine Bestimmungen») hält der Verwaltungsgebührentarif u.a. fest, dass in Unterstützungssachen keine Gebühren bezogen werden dürfen (Ziff. 114). Dass sich die in Ziff. 114 enthaltene Regelung betreffend die Unterstützungssachen auch auf die gemeindlichen Behörden bezieht, ergibt sich auch aus der Erwähnung der Gemeinden in der vorangehenden Ziff. 112 («Die von den Gemeindebehörden bezogenen Gebühren fallen in die Gemeindekasse; . . .»). Der Verwaltungsgebührentarif gilt einzig nicht für das Verwaltungsgericht bzw. die externe Verwaltungsrechtspflege (§ 22 Abs. 2 VRG). Daran ändert nichts, dass das Verwaltungsgericht schon in einzelnen seiner Urteile den hier umstrittenen § 13 Abs. 1 Ziff. 114 des Verwaltungsgebührentarifs analog angewendet hat und somit wie der Regierungsrat im angefochtenen Entscheid in Unterstützungssachen keine Kosten erhoben hat (vgl. z. B. Entscheid des Verwaltungsgerichts V 2014 9 vom 26. Juni 2014, E. 4).

## 4.

4.1 Jede Rechtsanwendungsbehörde ist zur Beachtung der Prinzipien der Bindung an das Gesetz und der Normenhierarchie verpflichtet (vgl. Urteil BGer 1P.602/1999 vom 11. Juli 2000 E. 3 d/bb). Das Gesetz im materiellen Sinne ist der Erlass der gesetzgebenden Behörde, welcher generell-abstrakte Normen enthält. Unter Gesetz im formellen Sinn dagegen sind alle Erlasse zu verstehen, die in die Zuständigkeit der gesetzgebenden Behörde fallen und im Gesetzgebungsverfahren ergehen (vgl. BGE 98 Ia 642 E. 3b).

4.2 Zunächst ist davon auszugehen, dass es sich beim Verwaltungsrechtspflegegesetz wie dem Verwaltungsgebührentarif um Gesetze im materiellen Sinne bzw. um generell-abstrakte Rechtssetzungserlasse handelt. Sowohl das VRG als auch die Gebührenverordnung sind zudem vom Kantonsrat erlassen worden. Soweit der Erlass des Verwaltungsgebührentar-

ifs im Jahr 1974 nicht dem fakultativen Referendum unterstanden ist, gilt dieser Einwand jedenfalls für die hier anwendbare Ziffer 114 insofern nicht mehr, als diese mit dem per 1. Januar 2013 in Kraft getretenen Gesetz betreffend die Einführung des Schweizerischen Zivilgesetzbuches für den Kanton Zug, Änderung vom 26. Januar 2012 (Kantonsratsvorlage Nr. 2036.7) dem fakultativen Referendum gemäss § 34 KV unterstanden hat, wie die Vorinstanz zu Recht feststellt. Dass dabei in diesem bisherigen Teilgehalt der Ziffer 114 (Unterstützungssachen) im Gegensatz zu den aus dieser Tarifbestimmung entfernten Amtshandlungen zum Schutze von Kindern und den vormundschaftlichen Amtshandlungen an sich gerade keine materielle Änderung erfolgte, ändert an der Qualität als Ergebnis formeller Gesetzgebung nichts. Denn es kann keinem Zweifel unterliegen, dass die Ziff. 114 in ihrer neuen Fassung und damit die Bestätigung der Gebührenfreiheit in Unterstützungssachen im Rahmen der Rechtsänderung ebenfalls dem fakultativen Referendum unterlag. Nach dem allgemeinen verfassungsrechtlichen Prinzip konnte auch diese Rechtsnorm nur im gleichen Verfahren abgeändert werden, in welchem sie ursprünglich erlassen worden ist (vgl. BGE 105 Ib 72 E. 6a S. 80 f. mit Hinweisen), was hier unabhängig davon gelten muss, dass im Jahr 1974 der Verwaltungsgebührentarif noch nicht dem fakultativen Referendum unterstanden hat, die Referendumpflicht aber seit dem Jahr 1991 (vgl. Gesetzessammlung des Kantons Zug, GS 24, 155) in der Verfassung verankert ist. Demzufolge kann das Gericht in der Argumentation des Regierungsrats, dass es sich bei der seit 1. Januar 2013 geltenden Version von § 13 Abs. 1 Ziff. 114 des Verwaltungsgebührentarifs gegenüber § 23 Abs. 1 Ziff. 3 VRG um die jüngere Norm handelt und sich der Gesetzgeber mit der neuen Version von § 13 Abs. 1 Ziff. 114 des Verwaltungsgebührentarifs bewusst dafür ausgesprochen hat, dass in Unterstützungssachen – auch in Verwaltungsbeschwerdeverfahren – keine Gebühren bezogen werden, keine Rechtsverletzung erkennen.

4.3 Keine ausschlaggebende Bedeutung kann auch dem Umstand zukommen, dass sich der Verwaltungsgebührentarif – nebst den §§ 19 (aufgehoben) und 79 des Einführungsgesetzes zum ZGB vom 17. August 1922 – ausdrücklich auf die speziellere Regelung von § 41 Abs. 1 Bst. e KV abstützt, wonach dem Kantonsrat die Festsetzung der Besoldungen und amtlichen Gebühren obliegt, während das VRG gestützt auf die allgemeine Bevollmächtigung zur Gesetzgebung in § 41 Abs. 1 Bst. b KV erging. Während die in der gleichen Kompetenznorm erwähnten Besoldungen ebenfalls in einem Gesetz (Gesetz über das Arbeitsverhältnis des Staatspersonals, PG, BGS 154.21) festgelegt sind, ist aus hier nicht ausschlaggebenden Gründen für die Gebührenregelung bislang kein formelles Gesetz zustande gekommen, sondern lediglich ein Kantonsratsbeschluss erlassen worden (vgl. dazu den Bericht und Antrag des Regierungsrates zu dem vom Volk verworfenen Gebührengesetz vom 9. März 2010, Vorlage Nr. 1918.1, passim). Auch ohne namentliche Erwähnung in dessen Ingress kann sich der Gebührentarif zudem seit dem 1. Januar 1977 zusätzlich auf § 22 Abs. 1 VRG abstützen.

5.

5.1 Das von der Beschwerdeführerin hauptsächlich vorgebrachte Argument, dass die eine Bestimmung in einem formellen Gesetz, die andere jedoch nur in einer Parlamentsverordnung

steht, ist jedoch ohnehin insoweit unbeachtlich, als die Regeln der Normenhierarchie nur zum Tragen kommen, wenn überhaupt eine Kollision zwischen zwei Normen vorliegt. Dies setzt voraus, dass beide Normen die gleiche Rechtsfrage unterschiedlich beantworten (Hansjörg Seiler, Einführung in das Recht, 2. Aufl. 2004, S. 135). Die vom Gemeinderat angerufenen, ungeschriebenen Vorrang- bzw. Kollisionsregeln nach der Hierarchie (*lex superior derogat legi inferiori*) bzw. nach dem zeitlichen Verhältnis (*lex posterior derogat legi priori*) sind somit nur anzuwenden, wenn es sachlich notwendig ist bzw. eine Norm den Geltungsanspruch der anderen verdrängt. So ist zuerst zu prüfen, ob und allenfalls wie die beiden Normen im konkreten Fall, allenfalls koordiniert miteinander, anzuwenden sind.

5.2 Zunächst ist festzustellen, dass mit dem Erlass des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 1. April 1976 im Kanton Zug erstmals allgemeine Vorschriften über das Verfahren und damit – mit weitgehender Ausnahme insbesondere der Steuergesetzgebung – eine einheitliche Verfahrensordnung geschaffen wurde, welche eine Vielzahl von in einzelnen Sachgesetzen und Verordnungen verstreuten verfahrensrechtlichen Bestimmungen ablöste. Auch wenn das kantonale Verwaltungsverfahrensrecht nicht umfassend kodifiziert wurde, so steht aus Sicht des Verwaltungsgerichts ausser Frage, dass im VRG grundsätzlich die allgemeinen verfahrensrechtlichen Aspekte geregelt sind und vom Gesetzgeber gewollte Abweichungen in die Spezialklasse gehören. Abweichende verfahrensrechtliche Aspekte sollen vom Kodifikationsgedanken her also nur noch dort spezialgesetzlich geregelt werden, wo sie sich nicht sinnvoll ins VRG integrieren lassen. Umgekehrt ist es von daher aber naheliegend, dass insbesondere grundsätzliche Ausnahmen von der Kostenpflicht verwaltungsrechtlicher Verfahren in bestimmten Rechtsgebieten entweder in einem bezüglichen Spezialerlass, erst recht aber in einer vom Verwaltungsrechtspflegegesetz in § 22 ausdrücklich vorgesehenen allgemeinen Kostenordnung, die sich grundsätzlich auf mehrere Rechtsgebiete zu erstrecken hat, vorzusehen sind. Tatsächlich stand der Gebührentarif beim Inkrafttreten des VRG bereits in Kraft, so dass sich der Gesetzgeber in § 22 Abs. 1 VRG offensichtlich bewusst auf diesen bezog, was bei der Auslegung zu berücksichtigen ist. Grundsätzliche Kostenbefreiungen in einzelnen Rechtsgebieten gehören schon aus allgemeinen gesetzgeberischen Motiven nicht in das – sozusagen vor die «Klammer» gezogene – allgemeine Verfahrensgesetz.

5.3 Konkret ist diesbezüglich festzustellen, dass in § 23 VRG die Grundsätze der Verlegung der amtlichen Kosten im Verhältnis der Parteien und in Berücksichtigung des Ausgangs der Verfahren im Falle der Kostenpflichtigkeit eines Verfahrens geregelt werden. Dabei erscheint die Kostenauflegung nach Massgabe des Unterliegens (§ 23 Abs. 1 Ziff. 3) als Regel und jene nach dem Verursacherprinzip (§ 23 Abs. 1 Ziff. 1 und 2, Abs. 3) als Ausnahme. Es fehlen im Verwaltungsrechtspflegegesetz jegliche Angaben zur Bemessungsgrundlage der Spruchgebühren und zur Gebührenhöhe, was aber schon von daher mit dem oben erwähnten Legalitätsprinzip nicht in Widerspruch steht, als der Gebührentarif vom Kantonsrat, wenn auch in einem erst seit 1991 referendumspflichtigen Erlass, festgelegt worden ist. Die Bezeichnung einzelner kostenpflichtiger oder kostenbefreiter Verwaltungsakte je nach Rechtsgebiet und ein Katalog der jeweiligen Ansätze würde den Rahmen des VRG als allge-

meinem Verfahrensgesetz offensichtlich sprengen. Dass in der Bestimmung von § 22 Abs. 1 VRG die Erhebung von Gebühren nach «Tarif» vorbehalten wird, ist zumindest im Verhältnis zu einem (referendumpflichtigen) Kantonsratsbeschluss eine genügende Gesetzesdelegation, wobei die Angemessenheit der im Einzelfall auferlegten Gebühren anhand des Kostendeckungs- und des Äquivalenzprinzips zusätzlich bei jedem Anwendungsakt überprüfbar ist. Ein Tarif kann und soll, nur schon aufgrund des Verhältnismässigkeitsprinzips, verschieden hohe Kostensätze und auch Kostenlosigkeit vorsehen. Hinzu kommt im konkreten Fall, dass es um die Rechtmässigkeit der Befreiung von Gebühren im Verhältnis zu den Behörden, auch dem Gemeinderat, geht, d.h. gerade nicht um eine Belastung von Verfahrensbeteiligten bzw. Rechtsuchenden mit Kosten.

5.4 Während also § 23 VRG generell die Aufteilung der Kosten unter den Parteien in Fällen regelt, in denen den Verfahrensbeteiligten Verfahrenskosten aufzuerlegen sind, existieren in Sach- oder Spezialerlassen eigenständige Regeln für die Kostenpflicht und -verlegung, und zwar sowohl im Bundesrecht (vgl. etwa Art. 61 lit. a ATSG) als auch im kantonalen Recht. Was letzteres betrifft, so sieht z. B. § 70 Abs. 4 PG vor, dass Beschwerden bis zu einem Streitwert von 30'000 Franken kostenlos sind. Der Verwaltungsgebührentarif seinerseits stellt eine eigentliche «Lex Generalis» dar (vgl. den Bericht und Antrag des Regierungsrates vom 9. März 2010 betreffend Gebührengesetz, Vorlage Nr. 1918.1, S. 18). Das Sozialhilfegesetz äussert sich nicht zu den Verfahrenskosten, ebenso wenig die in der Sozialhilfeverordnung vom 20. Dezember 1983 (BGS 861.41, § 9) als anwendbar erklärten SKOS-Richtlinien. Der kantonale Gebührentarif nimmt diese Frage aber auf und verzichtet offensichtlich aus sozialpolitischen Gründen von Anfang an darauf, im Zusammenhang mit Sozialhilfeverfahren Verfahrensbeteiligten Kosten aufzuerlegen.

5.5 Nicht gefolgt werden kann der beschwerdeführerischen Argumentation, es handle sich bei § 23 Abs. 1 Ziff. 3 VRG insofern um die speziellere Norm innerhalb des VRG gegenüber dem Grundsatz von § 22 Abs. 1 VRG, als in Unterstützungssachen zwar im erstinstanzlichen Verwaltungsverfahren als Konkretisierung von § 22 Abs. 1 VRG die Kostenfreiheit gemäss § 13 Abs. 1 Ziff. 114 Verwaltungsgebührentarif zur Anwendung kommen sollte, nicht aber im Beschwerdeverfahren. Dem ist an sich nur schon entgegenzuhalten, dass § 23 Abs. 1 Ziff. 1 VRG (nämlich Kostenpflicht der eine Amtshandlung durch ihr Verhalten veranlassenden Partei) als ebenfalls «speziellere Norm» dann ebenfalls vorzugehen hätte, womit die Regelung von § 22 Abs. 1 VRG keinen Spielraum für Kostenbefreiungen im Gebührentarif mehr zuliesse, was aber zu Recht nicht geltend gemacht wird.

Nicht entscheidend ist weiter, dass die Vorinstanz auf Seite 28 ihres Berichts und Antrags vom 5. April 2011 zur Änderung des EG ZGB (Umsetzung der ZGB-Revision vom 19. Dezember 2008 [Erwachsenenschutz, Personenrecht und Kindesrecht] Vorlage Nr. 2036.1) feststellte, dass – nur – im «erstinstanzlichen» Kindesschutzverfahren gestützt auf Ziffer 114 des Verwaltungsgebührentarifs «bereits bisher» explizit auf die Kostenaufgabe verzichtet wurde. Es sind keine Fälle bekannt und es werden keine solchen namhaft gemacht, wo der Regierungsrat als

Beschwerdeinstanz in Kinderschutzz-, aber auch in Unterstützungssachen, in der Vergangenheit Kosten erhoben hätte. Hingegen hat auch schon das Verwaltungsgericht eine Gebührenbefreiung in «analoger» Anwendung des Gebührentarifs vorgenommen (vgl. Entscheid des Verwaltungsgerichts V 2007 64 und 65 vom 30. Oktober 2007, E. 11). Nun ist mit dem neuen § 57 EG ZGB klar festgelegt, dass in Kinderschutzfällen auch vor Verwaltungsgericht keine Kosten zu erheben sind. Entgegen der Darstellung in der Beschwerde (S. 9) unterschied der Regierungsrat nicht «also selber» zwischen der Anwendbarkeit von Ziffer 114 des Verwaltungsgebührentarifs für das erstinstanzliche Verfahren und der Anwendbarkeit des VRG, d.h. von § 23 Abs. 1 Ziff. 3 VRG, für das Beschwerdeverfahren, sondern zwischen der Anwendbarkeit von Ziffer 114 des Tarifs in der verwaltungsinternen Rechtspflege und der Anwendbarkeit von alt § 79e VRG einzig für das Beschwerdeverfahren vor Verwaltungsgericht. Erst recht übersieht nicht die Ziffer 61 des Verwaltungsgebührentarifs («Amtshandlungen der Gemeinde-, Bürger- und Korporationsräte. Andere Verwaltungsentscheide, Bewilligungen, Genehmigungen, Kontrollen und Dienstleistungen aller Art: Fr. 55.- bis 2'500.-») die Ziffer 114 (Kostenlosigkeit in Unterstützungssachen), wie in der Beschwerde angeführt wird.

5.6 Es kann von der Auslegung her keinem Zweifel unterliegen, dass die im Verwaltungsgebührentarif vorgesehene Kostenbefreiung der allgemeinen, generellen Regelung der Kostenverteilung in § 23 VRG vorzugehen hat. Wo keine Gebühren zu erheben sind, ist der Entscheid über deren Aufteilung unter den Verfahrensbeteiligten im Sinne von § 23 VRG hinfällig. Dies gilt nicht zuletzt auch für das Verwaltungsgericht, das z.B. früher gestützt auf alt § 79g VRG und neu gestützt auf die nicht mehr im VRG enthaltene Regelung von § 57 EG ZGB im Bereich der fürsorglichen Unterbringung keine Kosten erheben kann. Im vorliegenden Streitfall entfällt die Anwendung der in der Beschwerde angerufenen, ungeschriebenen Vorrangregeln nach der Hierarchie bzw. nach dem zeitlichen Verhältnis der Rechtsquellen. Die beiden Erlasse können im konkreten Fall koordiniert miteinander angewendet werden, was offensichtlich von Anfang an den Intentionen des Gesetzgebers entsprach.

5.7 Schliesslich kommt hinzu, dass der Regierungsrat gemäss dem Sozialhilfegesetz die Voraussetzungen und den Umfang der Unterstützung regelt (§ 29 i.V.m. § 20 SHG). Weiter kann er als Aufsichtsbehörde (vgl. § 4 Abs. 1 und § 33 Abs. 1 des Gemeindegesetzes, GG, BGS 171.1) von den Gemeinden verlangen, dass sie sich im Rahmen ihrer eigenen (gemeindlichen) verwaltungsinternen Rechtspflege ebenfalls an die Grundsätze des kantonalen Verwaltungsgebührentarifs bzw. an die regierungsrätliche Praxis zu diesem zu halten haben. Denn er ist Beschwerdeinstanz mit voller Kognition und kann vorinstanzliche Entscheide gestützt auf § 30 VRG sogar ausserhalb eines Rechtsmittelverfahrens aufheben. Er kann in einem konkreten Fall auf Beschwerde hin schon gestützt auf § 25 VRG (Kostenbefreiung) die Kostenlosigkeit des vorinstanzlichen Verfahrens anordnen. Erhebt der Regierungsrat bei Beschwerdeentscheiden in ständiger Praxis unter Berufung auf § 13 Abs. 1 Ziff. 114 des Verwaltungsgebührentarifs in Unterstützungssachen keine Verfahrenskosten, muss dies aber erst recht für die Vorinstanzen des Regierungsrats gelten. Das Gericht kann in der Gesetzesauslegung des Regierungsrats keine Willkür erkennen, d.h. der Regierungsrat hat mit seinem Entscheid vom 21. August 2018

keine Rechtsverletzung begangen, was gemäss § 63 Abs. 1 VRG für eine allfällige Gutheissung der Beschwerde erforderlich gewesen wäre. Paragraph 13 Abs. 1 Ziff. 114 des Verwaltungsgebührentarifs gilt somit für alle Amtshandlungen von kantonalen und gemeindlichen Verwaltungsbehörden in Verwaltungs- und Zivilsachen, auch für Beschwerdeentscheide.

5.8 In der Sache ist im Weiteren festzuhalten, dass der Gemeinderat gemäss § 11 Abs. 1 des Gesetzes über die Sozialhilfe im Kanton Zug (BGS 861.4) die Sozialbehörde der Gemeinde ist und allenfalls gemäss Abs. 2 Aufgaben und Kompetenzen der Sozialbehörde einer Kommission übertragen kann. Es führte aber schon von daher zu Ungleichheiten, wenn in einer bestimmten Gemeinde wie in Unterägeri zunächst offenbar eine untergeordnete Amtsstelle, vorliegend die Abteilung Soziales und Gesundheit bzw. der Sozialvorsteher und die Leiterin Sozialdienst (vgl. Erwägung B im Gemeinderatsentscheid vom 22. Februar 2018), verfügt, gegen deren Entscheid der Rechtsuchende gestützt auf § 40 Abs. 1 Satz 1 VRG – nach der Rechtsauffassung der Gemeinde Unterägeri – kostenpflichtig an den Gemeinderat zu rekurrieren hätte, während in einer anderen Gemeinde eventuell der Gemeinderat direkt über die Sozialhilfe verfügen mag und der Rechtsuchende deshalb direkt (§ 40 Abs. 1 Satz 2 VRG) und ohne Kostenfolgen einen Beschwerdeentscheid vor dem Regierungsrat erwirken kann. Auch solche möglichen Ungleichheiten unter den Sozialhilfebezügern verschiedener Gemeinden werden durch die vorliegend angefochtene, sich aber als rechtmässig erweisende Rechtsauffassung des Regierungsrats als Aufsichtsbehörde vermieden.

(...)

6. Demzufolge erweist sich im Rahmen der dem Verwaltungsgericht zustehenden Überprüfungsbefugnis die Beschwerde als unbegründet, weshalb sie abzuweisen wäre, wenn auf sie eingetreten werden könnte. Daran ändert auch nichts, dass der Gemeinderat geltend macht, der Beschwerdegegner 1 verdiene den Rechtsschutz der Kostenlosigkeit des Beschwerdeverfahrens nicht, weil er sich «gelinde gesagt» als «äusserst eingaben-, prozess- und beschwerdefreudig» erweise; der Beschwerdeführer führe wiederholt aussichtslose Prozesse, behellige die Behörden mit einer Flut von Eingaben und komme selber nicht einmal seinen geringsten Mitwirkungspflichten nach. Der Gemeinderat hat die Kostenauflegung in seinem Entscheid vom 22. Februar 2018 nicht mit diesen Umständen begründet, so dass nicht zu prüfen ist, ob eine Kostenpflicht gestützt auf § 23 Abs. 3 («unnötigerweise verursachte Kosten») angebracht und rechtmässig wäre. Im vorliegenden Verfahren ist lediglich die korrekte Anwendung von § 13 Abs. 1 Ziff. 114 des Verwaltungsgebührentarifs zu prüfen.

(...)

Urteil des Verwaltungsgerichts vom 17. Dezember 2019, V 2018 96  
Das Urteil ist rechtskräftig.

### 3. Steuerrecht

#### 3.1 Massgeblichkeitsprinzip: Zulässige steuerrechtliche Korrekturen nach dem Bilanzstichtag

**Regeste:**

Art. 58 DBG, § 58 StG, Massgeblichkeitsprinzip – Gemäss Massgeblichkeitsprinzip bildet die Handelsbilanz Ausgangspunkt und Grundlage der steuerlichen Gewinnermittlung (E. 3.3).

Werterhellende Ereignisse – Nach dem Bilanzstichtag gewonnene Erkenntnisse, die sich im vorgehenden Geschäftsjahr verwirklicht haben (werterhellende Ereignisse), können handels- und steuerrechtlich für die Jahresrechnung berücksichtigt werden, solange die Rechnung von den zuständigen Organen noch nicht verabschiedet wurde (E. 3.5.3).

Bilanzänderungen – Bei Bilanzänderungen wird ein handelsrechtskonformer Wertansatz durch eine ebenfalls handelsrechtskonforme Bewertung ersetzt. Gewinnsteuerrechtlich sind Bilanzänderungen grundsätzlich nur bis zur Einreichung der Steuererklärung zulässig (E. 4.2).

Bilanzberichtigung – Wurden in einer bereits genehmigten Jahresrechnung handelsrechtswidrige Ansätze gewählt, ist gewinnsteuerrechtlich eine Korrektur bis zum Eintritt der Rechtskraft der Veranlagung zulässig (E. 3.4).

**Aus dem Sachverhalt:**

Im Anschluss an eine mehrmals angeordnete Beweisaufgabe setzte die Steuerverwaltung des Kantons Zug mit Veranlagungen vom 14. August 2019 die Kantons- und Gemeindesteuern sowie die direkte Bundessteuer der Steuerperiode 2017 für die A. AG (im Folgenden: Rekurrentin) fest. Dabei veranlagte die Steuerverwaltung anstelle des von der steuerpflichtigen Gesellschaft im Jahresabschluss per 31. Dezember 2017 ausgewiesenen und in der Steuererklärung 2017 deklarierten Reingewinns von Fr. 5'357.– einen Reingewinn von Fr. 129'200.– infolge Aufrechnungen von nicht belegtem Verwaltungsaufwand von Fr. 123'848.–.

Nach erfolgloser Einsprache (Einspracheentscheid vom 14. Oktober 2019) erhob die Rekurrentin am 12. November 2019 Rekurs beim Verwaltungsgericht und beantragte, es sei die mit dem Einspracheentscheid erfolgte definitive Veranlagung der Bundessteuer sowie der Staats- und Gemeindesteuern 2017 aufzuheben resp. zu ergänzen, mit dem Hinweis «Kein Gewinn erzielt, Korrektur des Gewinns wegen Verlust». In ihrer Begründung beantragte die Rekurrentin schliesslich, es sei der steuerbare Gewinn von Fr. 97'800.– auf Fr. 22'200.– herabzusetzen.

Zur Begründung verwies sie auf einen realisierten Verlust aus zwei von insgesamt Fr. 155'000.–, wovon Fr. 35'000.– auf ein Geschäft mit der C. AG und Fr. 120'000.– auf ein solches mit dem D. entfallen würden. Hierfür seien in der Jahresrechnung 2017 Fr. 52'600.– als Delkredere

zurückgestellt worden, wovon Fr. 35'000.– für den Verlust aus dem Geschäft mit der C. AG und Fr. 17'600.– als «Rückstellung im Fall D.».

**Aus den Erwägungen:**

(. . .)

3.

3.1 Vorliegend umstritten und zu prüfen ist, ob die von der Rekurrentin erstmals in diesem Verfahren behaupteten und nicht oder zumindest nicht vollumfänglich in der Jahresrechnung 2017 verbuchten Verluste von Fr. 155'000.– aus den Geschäften mit D. und der C. AG für die Veranlagung der Gewinnsteuern 2017 (Bund und Kanton Zug) zu berücksichtigen sind bzw. der steuerbare Gewinn, wie von der Rekurrentin beantragt, mit Fr. 22'200.– festzustellen ist.

3.2 Der steuerbare Reingewinn der juristischen Personen setzt sich gemäss Art. 58 Abs. 1 DBG bzw. § 59 Abs. 1 StG (vgl. auch Art. 24 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG; SR 642.14]) zusammen aus dem Saldo der Erfolgsrechnung unter Berücksichtigung des Saldo vortrages des Vorjahres, allen vor Berechnung des Saldos der Erfolgsrechnung ausgeschiedenen Teilen des Geschäftsergebnisses, die nicht zur Deckung von geschäftsmässig begründetem Aufwand verwendet werden, wie insbesondere Kosten für die Anschaffung, Herstellung oder Wertvermehrung von Gegenständen des Anlagevermögens, geschäftsmässig nicht begründeten Abschreibungen und Rückstellungen, Einlagen in die Reserven, Einzahlungen auf das Eigenkapital aus Mitteln der juristischen Person, soweit sie nicht aus als Gewinn versteuerten Reserven erfolgen, offene und verdeckte Gewinnausschüttungen und geschäftsmässig nicht begründete Zuwendungen an Dritte sowie den der Erfolgsrechnung nicht gutgeschriebenen Erträgen mit Einschluss der Kapital-, Aufwertungs- und Liquidationsgewinne.

3.3 Der Saldo der Erfolgsrechnung bildet unter Berücksichtigung des Saldovortrags des Vorjahres den Ausgangspunkt für die Bestimmung des Reingewinns. Mit dem Verweis auf den Saldo der Erfolgsrechnung wird im DBG der Bezug zum Handelsrecht ausdrücklich festgehalten und damit implizit auch das Massgeblichkeitsprinzip. Das Massgeblichkeitsprinzip besagt, dass die Handelsbilanz (Bilanz- und Erfolgsrechnung) Ausgangspunkt und Grundlage der steuerlichen Gewinnermittlung bildet. Massgebend sind die nach den zwingenden Vorschriften des Handelsrechts ordnungsgemäss geführten Bücher. Der Grundsatz der materiellen Massgeblichkeit besagt, dass die handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsgemässer Buchführung für die steuerrechtliche Gewinnermittlung massgebend sind, soweit das Steuerrecht keine eigenen Gewinnermittlungsvorschriften enthält, welche entsprechende Abweichungen erlauben oder verbieten. Der Verweis auf die handelsrechtliche Erfolgsrechnung in Art. 58 DBG erschöpft sich nicht in der Anweisung an die Steuerbehörde, die für die Ermittlung des steuerbaren Gewinns notwendigen Fakten aus veranlagungstechnischen Gründen der Handelsbilanz zu entnehmen. Es handelt sich vielmehr um eine gewollte Bindung

der steuerrechtlichen Gewinnberechnung an die handelsrechtlichen Bilanzierungs- und Bewertungsgrundsätze. Diese Bindung wird als Schutzwirkung des Massgeblichkeitsprinzips zugunsten und zulasten des Steuerpflichtigen ausgelegt. Die Schutzwirkung zugunsten des Steuerpflichtigen äussert sich darin, dass die Steuerbehörden verpflichtet sind, für die Bemessung des steuerbaren Gewinns auf das Ergebnis der handelsrechtlichen Erfolgsrechnung abzustellen. Soweit also nicht steuerrechtliche Korrekturvorschriften eingreifen, gelten die handelsrechtlichen Gewinnermittlungsvorschriften und -grundsätze. Die Schutzwirkung zulasten des Steuerpflichtigen äussert sich darin, dass der Steuerpflichtige den in der Handelsbilanz ausgewiesenen Gewinn gegen sich gelten lassen muss. Dem Massgeblichkeitsprinzip kommt daher auch Beweisfunktion zu, d.h. die Steuerbehörden sollen sich auf die Angaben des Steuerpflichtigen verlassen dürfen. Gestützt auf das Verbot widersprüchlichen Verhaltens ist es dem steuerpflichtigen grundsätzlich untersagt, Aufwand wie auch Ertragspositionen geltend zu machen, die er nicht in der ordnungsmässigen Handelsbilanz verbucht hat. Dies betrifft insbesondere jene Bereiche, in welchen ihm nach Handelsrecht ein Ermessenspielraum zur Verfügung steht. Der Steuerpflichtige wird in diesen Fällen grundsätzlich bei seiner Ermessensausübung behaftet (vgl. hierzu Brülisauer/Mühlemann, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], 3. Aufl. 2017, Art. 58 N. 8 ff. und N. 18 mit vielen Verweisen auf Lehre und Praxis; sowie Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. Aufl. 2016, Art. 58 N. 48 ff.; StE 2011 B 23.41 Nr. 5 mit Hinweis).

3.4 Das Massgeblichkeitsprinzip gilt jedoch nur dann, wenn der Erfolgsausweis nicht unter Verletzung zwingender Bestimmungen des Handelsrechts zustande gekommen ist und sofern nicht spezielle steuerrechtliche Vorschriften für die Gewinnermittlung zu beachten sind (Urteil BGer 2C\_29/2012 vom 16. August 2012 E. 2.1, mit vielen Verweisen auf die bundesgerichtliche Praxis).

Eine Ausnahme zu den vorstehend erwähnten Grundsätzen des Massgeblichkeitsprinzips besteht daher dann, wenn in einer bereits verabschiedeten bzw. genehmigten Jahresrechnung handelsrechtswidrige Ansätze gewählt worden sind. Hier ist gewinnsteuerrechtlich eine Korrektur bis zum Eintritt der Rechtskraft der Veranlagung zulässig (sog. Bilanzberichtigung). Demgegenüber sind blosser Bilanzänderungen, bei denen ein handelsrechtskonformer Wertansatz durch eine andere, ebenfalls handelsrechtskonforme Bewertung ersetzt wird (sog. Bilanzänderung), gewinnsteuerrechtlich nur bis zur Einreichung der Steuererklärung zulässig. Eine Bilanzänderung durch die steuerpflichtige Gesellschaft im Laufe des Veranlagungsverfahrens ist grundsätzlich nur noch zulässig, wenn sich zeigt, dass sie in einem entschuldbaren Irrtum über die steuerlichen Folgen gewisse Buchungen vorgenommen hat. In der Regel ausgeschlossen sind hingegen Bilanzänderungen, mit denen Wertänderungen zum Ausgleich von Aufrechnungen im Veranlagungsverfahren erfolgen oder die lediglich aus Gründen der Steuerersparnis vorgenommen werden. Auch Bilanzberichtigungen aus denselben Motiven sind gleichfalls mit äusserster Zurückhaltung anzuerkennen (Urteil BGer 2C\_29/2012 vom

16. August 2012 E. 2.1; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, Art. 58 N. 48-51).

### 3.5

3.5.1 Nach Art. 960 Abs. 2 OR muss die Bewertung von Aktiven vorsichtig erfolgen. Bestehen konkrete Anzeichen für eine Überbewertung von Aktiven oder für zu geringe Rückstellungen, so sind die Werte zu überprüfen und gegebenenfalls anzupassen (Art. 960 Abs. 3 OR). Mit der Rückstellung bzw. vorübergehenden Wertberichtigung wird ein tatsächlich oder zumindest wahrscheinlich verursachter, in seiner Höhe aber noch nicht bekannter Aufwand oder Verlust gewinnmindernd angerechnet, der erst im nächsten oder einem der folgenden Geschäftsjahre geldmässig verwirklicht wird. Steuerrechtlich (nicht handelsrechtlich) können solche Wertberichtigungen nur anerkannt werden, wenn die Ereignisse, welche Ursache des geltend gemachten, betragsmässig noch ungewissen Aufwands sind, im laufenden oder einem früheren Geschäftsjahr auch tatsächlich eingetreten sind. Die Rückstellungen dürfen (steuerrechtlich) den Betrag nicht übersteigen, mit dessen Beanspruchung nach pflichtgemässer Schätzung dereinst tatsächlich gerechnet werden muss. Vorübergehende Wertberichtigungen auf Forderungen, sogenannte «Delkredere-Rückstellungen», sind aus steuerrechtlicher Sicht erst zulässig, wenn sich das Risiko eines Forderungsverlusts dem Grundsatz nach manifestiert hat oder der Steuerpflichtige nach den konkreten Umständen mit einem solchen Risiko zumindest ernsthaft rechnen muss. Da sie eine Schätzung bleiben, wird im Rahmen der periodengerechten Zuordnung dem steuerpflichtigen Unternehmen bei diesen unsicheren Verlustrisikopositionen buchhalterisch ein grosser Ermessens- bzw. Beurteilungsspielraum zugestanden (Brülisauer/Mühlemann, a.a.O., Art. 58 N. 170; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. Aufl. 2013, § 64 N. 35; Urteil BGer 2C\_628/2010 vom 28. Juni 2011 in ASA 82, 2013/2014, S. 33 ff./36).

Vorübergehende Wertberichtigungen weisen – anders als Abschreibungen – nicht definitiven, sondern bloss provisorischen Charakter auf und können in jeder Steuerperiode neu überprüft werden. Bei Wertberichtigungen bleibt die Aktivposition unverändert, und es wird lediglich eine entsprechende Passivposition gebildet (z. B. Delkredere). Steuerrechtlich werden Wertberichtigungen, soweit diese keinen definitiven Charakter haben, unter die Rückstellungen subsumiert, auch wenn dies buchhalterisch nicht ganz korrekt ist. Während also der Begriff «Wertberichtigung» im StG des Kantons Zug verwendet wird (vgl. § 59 Abs. 1 Ziff. 2 Bst. b StG), wird dieser im DBG untechnisch dem Bereich der Rückstellungen zugewiesen (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, Art. 28 N. 3 und Art. 29 N. 13).

3.5.2 Gemäss Art. 959 Abs. 1 OR gilt das Stichtagsprinzip als elementare Bilanzierungsregel für die Jahresrechnung, wonach die Bilanz die Vermögens- und Finanzierungslage des Unternehmens am Bilanzstichtag darstellt. Ebenso nehmen Bewertungsvorschriften wie diejenigen in Art. 960 b und Art. 960 c OR explizit Bezug zum Bilanzstichtag. Massgebender Beurteilungszzeitpunkt für die geschäftsmässige Begründetheit einer (Delkredere-) Rückstellung ist folglich der Bilanzstichtag, wobei auch nachträglich werterhellende Tatsachen berücksichtigt werden kön-

nen, d.h. solche, die Rückschlüsse auf die Verhältnisse am Bilanzstichtag zulassen. Solche steuermindernden Tatsachen sind von der steuerpflichtigen Person mittels substantiierter Sachdarstellung vorzutragen. Wird die Jahresrechnung sehr viel später nach dem Bilanzstichtag erstellt, wird dieser Nachweis schwieriger (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, § 64 N. 122). Denn das sowohl im Handels- als auch Steuerrecht geltende Periodizitätsprinzip verbietet es, Ergebnisse verschiedener Geschäftsperioden untereinander auszugleichen, indem die Ergebnisse einer bestimmten Periode zugunsten oder zulasten einer anderen Periode erhöht oder vermindert werden (Brülisauer/Mühlemann, a.a.O., Art. 58 N. 151 und 167). Die Periodengerechtigkeit gilt dabei als gewahrt, wenn z. B. ein bestimmter Aufwand aufgrund des dem steuerpflichtigen Unternehmen zustehenden Bewertungs- und Ermessensspielraums als periodengerecht verbucht einzustufen ist (Brülisauer/Mühlemann, a.a.O., Art. 58 N. 159).

3.5.3 Was den relevanten Zeitraum betrifft, innert welchem handelsrechtlich werterhellende Ereignisse nach dem Bilanzstichtag noch in der Jahresrechnung zu erfassen sind, wird dieser maximal bis zur Errichtung bzw. Genehmigung der Jahresrechnung durch das zuständige Organ (z. B. Generalversammlung) gesehen (Reich/Züger/Betschart, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], 3. Aufl. 2017, Art. 29 N. 11). Das Swiss GAAP-FER-Rahmenkonzept stellt mit der Verabschiedung der Jahresrechnung durch den Verwaltungsrat bzw. Geschäftsführer auf einen noch früheren Zeitpunkt ab. Als Ereignisse, die nach dem Bilanzstichtag in der Jahresrechnung zu berücksichtigen sind, gelten dabei solche, deren Auslöser bzw. Bedingungen bereits am Bilanzstichtag gegeben waren bzw. die weitere substantielle Hinweise zu Gegebenheiten liefern, die bereits am Abschlussstichtag vorgelegen haben. Somit handelt es sich um Ereignisse, die am Bilanzstichtag bereits begründet waren, aber erst später bekannt werden. Sie werfen «neues Licht auf alte Tatsachen» und werden auch als «wernerhellende Ereignisse» bezeichnet. Hierzu gehören z. B. der nach dem Bilanzstichtag über einen Schuldner einer nicht wertberichtigten Forderung eröffnete Konkurs, wenn der Schuldner schon vor dem Bilanzstichtag in finanziellen Schwierigkeiten steckte (mit dem Resultat, dass die Wertberichtigung noch gebucht werden muss), die nach dem Bilanzstichtag erfolgende vollständige Rückzahlung eines im Wert berichtigten Darlehens (mit dem Resultat, dass die Wertberichtigung aufgelöst werden darf), die Festlegung geschuldeter, erfolgsabhängiger Vergütungen, Entscheide in Gerichts- und Verwaltungsverfahren, die vor dem Bilanzstichtag zu laufen begonnen haben, oder die Entdeckung eines Betrugs oder anderer Fehler, die zeigen, dass der Abschluss per Stichtag fehlerhaft war (Lukas Glanzmann, Ereignisse nach dem Bilanzstichtag, S. 257 ff. in: Aktuelle Herausforderungen des Gesellschafts- und Finanzmarktrechts, Festschrift für Hans Caspar von der Crone zum 60. Geburtstag, 2017; Markus Berger, Probleme der Bilanzberichtigung, in: ASA 70, 2001/2002, S. 539 ff.).

4. Vorliegend beantragt die Rekurrentin sinngemäss, den im Einspracheverfahren gemäss ihrem Antrag veranlagten steuerbaren Gewinn (Fr. 97'800.-) zu reduzieren und zwar um die Verluste, welche sie auf Debitorenforderungen aus gegenüber der C. AG (Fr. 35'000.-) und

gegenüber D. (Fr. 120'000.-) erbrachten Leistungen behauptet erlitten zu haben, welche jedoch nicht oder nicht vollständig in der Jahresrechnung 2017 verbucht worden sind.

Basierend auf den vorstehenden Erläuterungen zum Massgeblichkeits- und Periodizitätsprinzip ist daher zu prüfen, ob die behaupteten Verluste, so sie dann als rechtsgenüglich bewiesen erscheinen, (1) als werterhellende Ereignisse nach dem Bilanzstichtag (31. Dezember 2017) qualifizieren oder (2) diese unter dem Titel der Bilanzanpassung zu berücksichtigen sind oder (3) betreffend diesen eine handelsrechtswidrige (Nicht-)Verbuchung vorliegt (mit der Folge einer Bilanzberichtigung).

4.1 Nach dem Bilanzstichtag gewonnene Erkenntnisse über Ereignisse, die sich im vorgehenden Geschäftsjahr verwirklicht haben (sog. werterhellende Ereignisse), können für die Jahresrechnung solange Berücksichtigung finden, als diese noch nicht abgeschlossen d.h. von den zuständigen Organen verabschiedet bzw. genehmigt worden ist (vgl. E. 3.5.3 vorstehend). Vorliegend datiert die Jahresrechnung 2017 der Rekurrentin (mit Abschlussdatum 31. Dezember 2017) vom 25. Mai 2018 (Beilage Nr. 1 der Rekursgegnerin). Gemäss Art. 699 Abs. 2 OR hat die ordentliche Generalversammlung, welche die Abnahme der Jahresrechnung beschliesst (Art. 698 Abs. 2 Ziff. 4 OR), innert sechs Monaten nach Schluss des Geschäftsjahres über die Jahresrechnung zu befinden bzw. diese zu genehmigen. Weder aus den Akten noch aus den Vorbringen der Parteien lässt sich entnehmen, dass es sich bei der hier interessierenden Jahresrechnung 2017 nicht um eine in diesem Sinne genehmigte bzw. abgeschlossene Jahresrechnung handeln sollte. Sie wurde denn auch von der Rekurrentin selbst im Steuererklärungsverfahren der Steuerbehörde eingereicht. Für das Gericht gilt es daher erstellt, dass es sich bei der Jahresrechnung 2017 der Rekurrentin um eine abgeschlossene bzw. von der Generalversammlung genehmigte Jahresrechnung handelt. Es ist somit der Zeitraum abgelaufen, innert welchem die von der Rekurrentin erst in diesem Verfahren geltend gemachten Debitorenverluste als «wernerhellende Ereignisse» noch in die Jahresrechnung 2017 Einzug finden könnten. Die Berücksichtigung der strittigen Verluste ist daher unter diesem Titel nicht mehr möglich.

4.2 Weiter ist zu prüfen, ob die nicht in der Jahresrechnung 2017 verbuchten Debitorenverluste unter dem Titel einer Bilanzänderung für die Veranlagung der Gewinnsteuern 2017 berücksichtigt werden können.

Wie vorstehend erläutert (E. 3.4) spricht man von einer Bilanzänderung, wenn ein handelsrechtskonformer Wertansatz durch eine andere, ebenfalls handelsrechtskonforme Bewertung ersetzt wird. Bilanzänderungen werden gemäss herrschender Lehre und Praxis gewinnsteuerrechtlich nur bis zur Einreichung der Steuererklärung als zulässig erachtet (Urteil BGER 2C\_29/2012 vom 16. August 2012 E. 2.1; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, Art. 58 N. 48-51). Dieser Zeitpunkt ist vorliegend unzweifelhaft längst überschritten und Ausnahmesituationen zugunsten der Rekurrentin können dem Sachverhalt ebenfalls nicht entnommen werden. Die von der Rekurrentin erst in diesem Verfahren geltend gemachten,

nicht verbuchten Debitorenverluste können daher auch unter dem Titel der Bilanzänderung nicht berücksichtigt werden.

4.3 Zu prüfen bleibt, ob die Nicht-Verbuchung der von der Rekurrentin behaupteten Debitorenverluste in der Jahresrechnung 2017 eine Handelsrechtswidrigkeit darstellt, welche eine sogenannte Bilanzberichtigung erlauben würde (vgl. E. 3.4 vorstehend). Eine Handelsrechtswidrigkeit wäre dann gegeben, wenn durch das Gericht festgestellt würde, dass das Debitorenausfallrisiko im Zeitpunkt des Abschlusses der Jahresrechnung 2017 entgegen handelsrechtlicher Bewertungsvorschriften unzweifelhaft zu tief eingeschätzt worden wäre.

Wie bei der Erstellung der Jahresrechnung (vgl. E. 3.5.2 und 3.5.3 vorstehend) ist das Stichtagsprinzip auch bei der Beurteilung der Fehlerhaftigkeit einer bereits erstellten Bilanz von wesentlicher Bedeutung (Markus Berger, a.a.O., S. 539 ff./542). Zum einen können auch hier Ereignisse nach dem Bilanzstichtag nur dann berücksichtigt werden, wenn sie am Bilanzstichtag (hier 31. Dezember 2017) begründet und vorhersehbar waren (i.S.v. wertaufhellenden Tatsachen). Zum andern ist auf der subjektiven Seite zu verlangen, dass diese Ereignisse bei Anwendung der gebotenen Sorgfalt dem Verwaltungsrat auch hätten bekannt sein müssen; nur wenn dies zu bejahen ist, liegt eine fehlerhafte (und damit zu berichtigende) Bilanz vor. Nicht fehlerhaft ist daher ein Bilanzansatz, wenn er den im Zeitpunkt der Bilanzaufstellung bei pflichtgemässer und gewissenhafter Prüfung objektiv bestehenden Erkenntnismöglichkeiten entspricht und somit subjektiv richtig ist (Markus Berger, a.a.O., S. 539 ff.; Reich/Züger/Betschart, a.a.O., Art. 29 N. 11a).

Die Rekurrentin macht die Debitorenverluste erstmals vor Verwaltungsgericht geltend. Relevant in diesem Zusammenhang ist, dass sich in der Jahresrechnung 2017 dazu zwei Delkredere-Rückstellungen finden lassen, und zwar eine solche im Betrag von Fr. 35'000.- aus Leistungen, die gegenüber der C. AG erbracht wurden, und eine zweite im Betrag von Fr. 17'600.- für gegenüber D. erbrachten Dienstleistungen (Kontoauszug Delkredere in Beilage 1 der Rekurrentin). Weiter lässt sich einem Schreiben der Rekurrentin an die Rekursgegnerin vom 5. Juni 2019 entnehmen, dass diese Delkredereposition im Geschäftsjahr 2017 gerade deshalb um Fr. 32'000.- erhöht wurde, um allfälligen Risiken bei der Einbringung der vorstehend erwähnten Debitorenforderungen gerecht zu werden, insbesondere im Zusammenhang mit einem gegenüber D. entstandenen Rechtsstreit, welcher noch nicht abgeschlossen sei, und ein nächster Verhandlungstermin für den 11. Juni 2019 angesagt sei (Beilage 2 der Rekursgegnerin). Weiter lässt sich den Akten entnehmen, dass es in diesem Zusammenhang (Rechtsstreit D.) am 3. Juli 2017 ein Schlichtungsgesuch und am 11. Januar 2018 eine Zivilklage gab (E-Mail von Rechtsanwalt E. an die Rekurrentin bzw. deren Verwaltungsrätin B. vom 17. Juli 2019 in Beilage 2 der Rekurrentin). Generell lässt sich aus dem von der Rekurrentin Vorgebrachten und den von dieser zu den Akten gelegten Angaben schliessen, dass sich bei dieser die Erkenntnis des heute behaupteten Debitorenverlusts, welcher die in der Jahresrechnung 2017 verbuchten Delkredere-Rückstellungen übersteigen mag, erst im Laufe des Jahres 2019 materialisierte (E-Mail Korrespondenzen zwischen Rechtsanwalt E. und der Rekurrentin in Beilage

2 der Rekurrentin; E-Mail der Rekurrentin an G. vom 30. Januar 2020 in Beilage 4 der Rekurrentin). So lässt die Rekurrentin in der Rekursschrift (S. 2, 4. Abschnitt) selbst ausführen «. . . Herr G. wusste vor der Einsprache an die Steuerbehörde Zug d.h. seit Juni 2019 über den Verlust Bescheid, weil ich ihn persönlich nach der Gerichtsverhandlung vom 11. Juni 2019 in H., darüber informiert hatte. . . ».

Es ist daher für das Gericht in keiner Weise ersichtlich, dass am hier relevanten Bilanzstichtag (31. Dezember 2017) bzw. zum Zeitpunkt der Erstellung der Jahresrechnung 2017 bzw. deren Verabschiedung durch die Verwaltungsrätin B. (Jahresrechnung datiert mit 25. Mai 2018) das Debitorenverlustrisiko (Delkredere) in einer sorgfalts- und handelsrechtswidrigen Weise geschätzt und verbucht worden wäre. Wie vorstehend erwähnt (E. 3.5.1), wird den steuerpflichtigen Unternehmen im Rahmen der periodengerechten Zuordnung von Delkredere-Rückstellungen buchhalterisch ein grosser Ermessens- bzw. Beurteilungsspielraum zugestanden. Der Sachverhalt liefert keine Anhaltspunkte, dass dieser Ermessens- bzw. Beurteilungsspielraum bei der Schätzung und Verbuchung der Delkredere-Rückstellungen im Zeitpunkt der Erstellung der Jahresrechnung 2017 handelsrechtswidrig ausgeübt worden wäre, war doch dem Verwaltungsrat vor Abschluss der Jahresrechnung 2017 bekannt, dass betreffend die Forderung gegenüber D. sowohl ein Schlichtungsbegehren (3. Juli 2017) als auch eine Zivilklage (11. Januar 2018) anhängig gemacht worden war. Im Gegenteil, es führt in diesem Zusammenhang die Rekurrentin in der Rekursschrift selber aus, «. . . Gemäss Folgeanwalt wäre die Forderung von Fr. 170'000.- eintreibbar gewesen, d.h. unsere Rechnungsstellung war korrekt. . . » (Rekursschrift S. 2, 3. Abschnitt am Ende).

Den Prinzipien der Massgeblichkeit der Handelsbilanz und der Periodizität der Gewinnermittlung folgend ist die Rekurrentin daher bei den verbuchten Delkredere-Rückstellungen zu behaften und allenfalls darüber hinaus eingetretene, sich in Folgeperioden materialisierende Verluste sind nachfolgenden Geschäftsjahren zu belasten. Die Vornahme einer Bilanzberichtigung fällt daher aus den dargestellten Gründen ausser Betracht.

5. Zusammengefasst erweist sich der Rekurs in Bezug auf die beantragte Berücksichtigung der von der Rekurrentin erst in diesem Verfahren behaupteten Debitorenverluste als unbegründet. Der Rekurs ist daher vollumfänglich abzuweisen.

(. . .)

Urteil des Verwaltungsgerichts vom 24. April 2020, A 2019 20

Das Urteil ist rechtskräftig.

Vollständiges Urteil auf der Entscheiddatenbank <https://www.verwaltungsgericht.zg.ch/></p>

### 3.2 Grundstücksgewinnsteuer: Steueraufschub bei gemischten Schenkungen

#### Regeste:

§ 168 StG – Die Grundstücksgewinnsteuer wird nach Massgabe des kantonalen Steuergesetzes durch die Gemeinden erhoben. Es verbleibt ihnen kein Raum, wesentliche Elemente wie Steuerpflicht, Steuerobjekt oder Steueraufschubtatbestände eigenständig interpretieren und auslegen zu wollen (E. 4.2).

§ 190 lit. a StG – Im Recht der Grundstücksgewinnsteuer des Kantons Zug wird die Grundstücksgewinnsteuer bei gemischten Schenkungen aufgeschoben. Eine gemischte Schenkung liegt vor, wenn zwischen der Leistung des Grundstückveräusserers und derjenigen des Erwerbers ein offensichtliches Missverhältnis besteht. Dieses ist gegeben, wenn der vom Erwerber geleistete Kaufpreis 75 % oder weniger des Verkehrswerts des veräusserten Grundstücks beträgt (E. 4.5).

§ 189 StG – Übersteigen die Gegenleistungen des Erwerbers 75 % des Verkehrswerts des veräusserten Grundstücks, ist die Steuer zu erheben. Als Erlös gilt der Kaufpreis mit allen weiteren Leistungen der erwerbenden Person, somit ohne den als Schenkung erhaltenen Wertanteil (E. 4.6).

#### Aus dem Sachverhalt:

Mit öffentlich beurkundetem Abtretungsvertrag vom 27. November 2017 übertrug M.A. (im Folgenden: Rekurrentin) die folgenden zwei Grundstücke an ihre Söhne B.A. und C.A.:

1) Grundstück Nr. C. (im Folgenden: GS C.), 3  $\frac{1}{2}$  Zimmer-Wohnung, 169/1000 Miteigentum am Grundstück Nr. D. (im Folgenden: GS D.), 6315 Alosen an B.A. zu Alleineigentum zum Verkehrswert bzw. Übernahmepreis von Fr. 550'000.–, wovon Fr. 224'000.– in Anrechnung als Erbvorbezug durch B.A. geleistet wurden (Ziff. 4 des Abtretungsvertrags),

und

2) Grundstück Nr. E. (im Folgenden: GS E.), Doppelgarage im UG, 34/1000 Miteigentum an GS D. an ihre beiden Söhne B.A. und C.A. zu Gesamteigentum infolge einfacher Gesellschaft zum Verkehrswert bzw. Übernahmepreis von insgesamt Fr. 80'000.–, wovon insgesamt Fr. 46'000.– in Anrechnung als Erbvorbezüge durch B.A. und C.A. geleistet wurden (Ziff. 5 des Abtretungsvertrags).

Mit Steuererklärung für die Grundstücksgewinnsteuer vom 9. Januar 2018 deklarierte die Rekurrentin aus den vorstehend erwähnten Grundstücksabtretungen einen steuerbaren Grundstücksgewinn von Fr. 0.– bzw. einen Verlust von Fr. 46'498.45, bei einem insgesamt vereinbarten Übernahmepreis für beide Grundstücke von Fr. 616'491.30 (Fr. 630'000.– abzüglich Fr. 13'508.70 Wert Mobilier) und insgesamt geltend gemachten Anlagekosten von Fr. 392'989.75. Auf Seite 3 der zu den Akten gegebenen Grundstücksgewinnsteuerklärung erfolgte sodann

unter dem Abschnitt «Bemerkungen» der Hinweis, dass es sich vorliegend gemäss Angaben von Notar Dr. G. um eine gemischte Schenkung handle und daher keine Grundstückgewinnsteuer fällig werde.

Mit definitiver Veranlagung vom 25. Juli 2018 stellte die Grundstückgewinnsteuer-Kommission der Einwohnergemeinde Oberägeri den insgesamt erzielten Grundstückgewinn mit Fr. 31'988.– fest, basierend auf einem durch diese für GS C. und GS E. angenommenen «Verkaufserlös netto» von insgesamt Fr. 346'491.– (Fr. 630'000.– abzüglich Fr. 13'509.– Wert Mobilium und abzüglich Fr. 270'000.– für Erbvorbezug/Schenkungen) und Anlagekosten von insgesamt Fr. 314'503.–, und veranlagte die Grundstückgewinnsteuer mit Fr. 3'199.–.

Nach erfolgloser Einsprache (Einspracheentscheid vom 20. November 2018) erhob die Rekurrentin am 18. Dezember 2018 Rekurs beim Verwaltungsgericht mit den Anträgen, der Einspracheentscheid der Grundstückgewinnsteuer-Kommission Oberägeri sei aufzuheben und es sei festzustellen, dass die Veräusserungen der GS C. und GS E. als gemischte Schenkungen zu qualifizieren seien; unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zulasten der Rekursgegnerin.

#### **Aus den Erwägungen:**

1.

(...)

2.

2.1 Der Grundstückgewinnsteuer unterliegen die Gewinne, die aus der Veräusserung von Grundstücken des Privatvermögens oder von Anteilen an solchen erzielt werden (§ 189 Abs. 1 StG). Grundstücksgewinn ist gemäss § 193 Abs. 1 StG der Betrag, um welchen der Erlös die Anlagekosten (Erwerbspreis und anrechenbare Aufwendungen sowie der bei Überführung ins Privatvermögen besteuerte Gewinn) übersteigt. Als Erwerbspreis gilt der Kaufpreis mit allen weiteren Leistungen der erwerbenden Person (§ 195 Abs. 1 StG). Liegt die massgebende Handänderung mehr als 25 Jahre zurück, kann die steuerpflichtige Person anstelle des Erwerbspreises den Verkehrswert des Grundstückes vor 25 Jahren in Anrechnung bringen. In diesem Fall beträgt die anrechenbare Besitzdauer ebenfalls 25 Jahre (§ 195 Abs. 2 StG).

2.2 Gemäss den §§ 190 ff. StG unterbleibt in bestimmten Fällen von Handänderungen an Liegenschaften die sofortige Grundstückgewinnbesteuerung und diese wird vielmehr aufgeschoben. Dieser Steueraufschub bewirkt, dass zum Zeitpunkt der Handänderung keine steuerlich relevante Realisierung eines Gewinns angenommen wird. Der Aufschub besteht konkret darin, dass bei einer nächsten steuerbaren Realisierung bei der Bemessung der massgebenden Wertgrössen für das Bemessungsobjekt nicht auf den Zeitpunkt des Steueraufschubs, sondern auf denjenigen der letzten steuerbaren Handänderung abgestellt wird (Bernhard Zwahlen/Nathalie

Nyffenegger, Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG], 3. Aufl. 2017, Art. 12 Rz. 61b – im Folgenden: Kommentar StHG). Der so im Zeitpunkt der vom Steueraufschub profitierenden Handänderung vorhandene Gewinn wird jedoch nicht als erledigt abgeschrieben (d.h. als steuerfrei behandelt), sondern nur aufgeschoben, bis es zur nächsten steuerbaren Handänderung kommt (Richner e.a., Zürcher StG, § 216 Rz. 153). Als ein solcher, zum Steueraufschub qualifizierender Tatbestand gilt u.a. die Handänderung einer Liegenschaft durch Schenkung (§ 190 Bst. a StG).

3. Vorliegend sind sich die Parteien einig, dass die mit Abtretungsvertrag vom 27. November 2017 von der Rekurrentin an ihre beiden Söhne abgetretenen Grundstücke (GS C. und GS E.) nicht zum vollen Verkehrswert, sondern unterpreislich übertragen wurden, die Handänderungen an den erwähnten Liegenschaften folglich entsprechend dem Willen der Vertragsparteien sogenannte gemischte Schenkungen darstellten. Gemäss Aktenlage und den nicht bestrittenen Vorbringen der Parteien betragen im Zeitpunkt der Abtretung der Verkehrswert von GS C. Fr. 550'000.– (100 %) und die damit verbundene Schenkung (Erbvorbezug) an B.A. Fr. 224'000.– (rund 41 %) und der Verkehrswert von GS E. Fr. 80'000.– (100 %) und die damit verbundenen Schenkungen (Erbvorbezüge) an B.A. und C.A. Fr. 46'000.– (gut 57 %). Zwischen den Parteien strittig ist hingegen, wie der in § 190 Bst. b StG festgehaltenen Steueraufschub (infolge einer «Schenkungen») auf die vorliegenden gemischten Schenkungen anzuwenden ist. Nicht strittig ist auch hier, dass im Umfang der Schenkungsquoten (insgesamt Fr. 270'000.–) sicherlich keine Grundstückgewinnbesteuerung stattfinden kann.

Die Rekurrentin beantragt einen vollumfänglichen Steueraufschub, unter Berufung auf die in der Fachzeitschrift «Zuger Steuer Praxis» vom Dezember 2001 Nr. 18, S. 9 f. gemachten Ausführungen sowie auf die im Kanton Zürich angewendete Praxis. Die Rekursgegnerin hingegen argumentiert, es erfolge nur ein teilweiser Steueraufschub und die Grundstückgewinnsteuer sei gemäss ihrer bekannten Praxis insoweit geschuldet, als der von der Rekurrentin nach Abzug der Schenkungsquote tatsächlich realisierte Verkaufserlös (insgesamt Fr. 346'491.– gemäss Veranlagungsverfügung der Rekursgegnerin; Beilage 3 der Rekurrentin) die den transferierten Grundstücken zugehörigen Anlagekosten (insgesamt Fr. 314'503.– gemäss Veranlagungsverfügung der Rekursgegnerin; Beilage 3 der Rekurrentin) übersteigt. Die Rekursgegnerin ermittelte so einen steuerbaren Grundstückgewinn von insgesamt Fr. 31'988.– für die beiden veräusserten Grundstücke (Fr. 346'491.– minus Fr. 314'503.–) und veranlagte die Grundstückgewinnsteuer mit Fr. 3'199.– (Beilage 3 der Rekurrentin).

4.

4.1 Die Grundstückgewinnbesteuerung ist Gegenstand steuerharmonisierungsrechtlicher Regelung. Sie findet in Art. 2 StHG ihre Grundlage, wonach die Kantone eine solche zu erheben haben (Abs 1 Bst. d StHG) bzw. es ihnen erlaubt ist, diese von den Gemeinden erheben zu lassen (Abs. 2 StHG). Artikel 12 StHG enthält in Abs. 1 Regelungen zur Ermittlung des eigentlichen Steuerobjekts (Grundstückgewinn) und in Abs. 3. solche zur Gewährung des Steueraufschubs.

Damit wird der Geltungsbereich der Grundstückgewinnsteuer umschrieben und obwohl diese Begriffe im StHG nicht näher definiert werden, verbleibt dem kantonalen Gesetzgeber trotzdem nur ein beschränkter Spielraum bei der Umschreibung dieser Begriffe (Urteil BGer 2A.9/2004 vom 21. Februar 2005 E. 3.1). So wird die im StHG enthaltene Regelung der Steueraufschubstatbestände als abschliessend betrachtet, womit es den Kantonen z. B. untersagt ist, weitere steueraufschiebende Tatbestände zu regeln (Kommentar StHG, a.a.O., Art. 12 Rz. 61).

4.2 Für den Kanton Zug befindet sich die gesetzliche Grundlage zur Erhebung der Grundstückgewinnsteuer durch die Gemeinden im StG, namentlich in den §§ 1 Abs. 3, 168 und 187 bis 202. Paragraph 168 StG hält fest, dass die Gemeinden die Grundstückgewinnsteuer nach den Bestimmungen «dieses Gesetzes», d.h. des StG, erheben und desgleichen wird ergänzend und folgerichtig auch in § 187 Abs. 1 StG in allgemeiner Hinsicht das StG für die Gemeinden zur Veranlagung der Grundstückgewinnsteuer als verbindlich erklärt. Die Entstehung einer Grundstückgewinnsteuerpflicht, das Steuerobjekt (Grundstückgewinn) wie auch die Voraussetzungen zur Gewährung eines Steueraufschubs nach den §§ 190 und 191 StG werden folglich durch das kantonale Recht geregelt. Die Grundstückgewinnsteuer wird somit durch die Gemeinden zwar als eine Gemeindesteuer erhoben, jedoch nach Massgabe und in Anwendung des StG, d.h. in Anwendung kantonalrechtlicher Gesetzesbestimmungen.

Bei dieser rechtlichen Ausgangslage verbleibt den Gemeinden kein Raum, im Grundstückgewinnsteuerrecht wesentliche Elemente wie die Steuerpflicht, das Steuerobjekt oder die Steueraufschubtatbestände eigenständig interpretieren und auslegen zu wollen. Die andernfalls damit einhergehende Konsequenz, dass kantonales Steuerrecht durch zugerische Gemeinden unterschiedlich ausgelegt und angewendet würde, hielte vor den Prinzipien der Legalität, der Rechtsgleichheit und -sicherheit nicht stand. Dem von der Rekursgegnerin in der Rekursantwort vorgebrachten Argument, unterschiedliche Methoden der Gemeinden zur Berechnung und Besteuerung des Grundstückgewinns innerhalb des Kantons Zug seien zulässig, kann daher nicht gefolgt werden. Was den hier interessierenden Steueraufschub beim Vorliegen sogenannter gemischter Schenkungen betrifft, sind folglich die hierfür kantonalrechtlich vom StG verlangten Voraussetzung durch die zugerischen Gemeinden einheitlich anzuwenden.

4.3 Mit Blick auf die vorliegend strittigen Voraussetzungen zum Steueraufschub bei gemischten Schenkungen will die Rekursgegnerin einen Steueraufschub nur auf der ausgewiesenen Schenkungsquote einer Grundstücksübertragung gewähren, nicht aber auf demjenigen Anteil des effektiv realisierten Verkaufserlöses («Verkaufserlös netto» gemäss Terminologie der Rekursgegnerin), welcher die anrechenbaren Anlagekosten übersteigt. Ein solcher differenzierter Ansatz wird offenbar zum Teil in der Praxis angewendet, sowohl in anderen zugerischen Gemeinden als auch in anderen Kantonen.

Demgegenüber steht die Praxis, bei gemischten Grundstücksschenkungen stets vollständigen Steueraufschub zu gewähren, unabhängig davon, ob der von der das Grundstück abtretenden

Person realisierte (netto) Erlös die Anlagekosten übersteigt oder nicht. Letzterem entspricht die im Kanton Zürich angewendete Praxis. Es wird diese damit begründet, dass der Gesetzgeber den Tatbestand des Steueraufschubs bei Handänderungen durch «Schenkung» formal umschrieben hat, mit der Folge, dass hier die Steuer nur entweder vollständig oder überhaupt nicht aufgeschoben werden kann (§ 216 Abs. 3 Bst. a. Steuergesetz Kanton Zürich vom 8. Juni 1997; StG-ZH, 631.1) und die Gewährung eines nur teilweisen Steueraufschubs nur für die Fälle von «Ersatzbeschaffungen» (§ 216 Abs. 3 Bst. g bis i StG-ZH) geschaffen hat, bei welchen ein Steueraufschub insoweit nicht eintreten soll, als ein Gewinn realisiert wird, d.h. soweit der Erlös nicht zum Erwerb einer Ersatzliegenschaft verwendet wird (Richner e.a., Zürcher StG, a.a.O., § 216 Rz. 159). Dieser gesetzgeberisch differenzierten Lösung, bei Schenkungsgeschäften den Steueraufschub nur vollständig und nicht anteilmässig zu gewähren, wird es denn zugeschrieben, vollständigen Steueraufschub auch bei «gemischten Schenkungen», d.h. bei nur teilweise unentgeltlichen Liegenschaftsübertragungen zu gewähren, mit der Folge, dass bei einer gemischten Grundstücksschenkung bei späterer Weiterveräußerung des Grundstücks durch den Erwerber (Beschenkten) der entgeltliche Teil, den dieser dem ursprünglichen Veräusserer geleistet hat, keine Bedeutung mehr hat; vielmehr ist dannzumal zur Bestimmung des Grundstückgewinns auf den Erwerbspreis des ursprünglichen Veräusserers (Schenkers) abzustellen. Bei dieser Betrachtungsweise kann es daher keine Rolle spielen, ob der vom Erwerber (Beschenkten) geleistete entgeltliche Teil die vom Veräusserer geleisteten Anlagekosten übersteigt (oder nicht) und letzterer somit einen Gewinn realisiert; die Besteuerung auch dieses Gewinns ist aufzuschieben und wird als latente Grundstückgewinnsteuerlast vom Erwerber übernommen (Richner e.a., Zürcher StG, § 216 Rz. 153 und 160).

4.4 Dieser gesetzessystematische Ansatz, wie er in der Zürcher Grundstückgewinnsteuerpraxis zur Gewährung des vollständigen Steueraufschubs bei Grundstücksgeschäften, die als gemischte Schenkung qualifizieren, angewendet wird, wurde vom Bundesgericht als steuerharmonisierungskonform beurteilt und nicht beanstandet (Urteil BGER 2A.9/2004 vom 21. Februar 2005 E. 4.3). Er erscheint auch dem Verwaltungsgericht sachlogisch und formrichtig, auch berücksichtigend, dass die Bestimmungen zu den vollständigen Steueraufschubtatbeständen (wie der Schenkung) und zu den einen teilweisen Steueraufschub vorbehaltenen Tatbeständen (Ersatzbeschaffungen) im zugerischen (§§ 190 und 191 StG) und zürcherischen (§ 216 Abs. 3 StG-ZH) Grundstückgewinnsteuerrecht praktisch identisch geregelt und formuliert sind, und auch den im StHG vorgesehenen Regelungen (Art. 12 Abs. 3 StHG) entsprechen.

4.4.1 Die Gewährung des vollständigen Steueraufschubs auch bei gemischten Grundstücksschenkungen deckt sich sodann auch inhaltlich mit dem Begriff „Aufschub“ der Gewinnbesteuerung, denn aufgeschoben kann nur werden, was ohne Gewährung des Steueraufschubs zu einer Besteuerung führen würde, und dies setzt wiederum die Möglichkeit des Vorliegens einer realisierten Grundstückgewinnkomponente voraus. Es wird damit des Weiteren eine Gleichbehandlung zum Eigentumswechsel durch Erbgang (§ 190 Bst. a StG) geschaffen, wo regelmässig auch belastete Grundstücke vererbt werden und ein Steueraufschub unabhängig

davon gewährt wird, ob z.B. die von den Erben übernommenen Hypothekarschulden die Anlagekosten der geerbten Liegenschaft übersteigen oder nicht (Richner e.a., Zürcher StG, a.a.O., § 216 Rz. 185).

4.4.2 Das in diesem Sinn verstandene Konzept des Steueraufschubs wird durch die von der Rekursgegnerin angewendeten Methode ausgehöhlt, indem bei dieser ein vom Veräusserer bei einer gemischten Schenkung realisierter Gewinn immer besteuert wird, es somit gar nie zu einem Aufschub in der Grundstückgewinnbesteuerung kommen kann. Ein Abstellen auf den Anlagewert, wie dies von der Rekursgegnerin propagiert wird, scheint dem Gericht daher nicht sachgerecht und den wirtschaftlichen Realitäten weniger angemessen als eine Orientierung am Verkehrswert des übertragenen Grundstücks. Für Schenkerinnen und Schenker steht im Moment der Schenkung in der Regel nämlich der wahre, aktuelle Wert eines Grundstücks im Vordergrund und nicht die von ihnen in der Vergangenheit aufgebrauchten Anlagekosten. Die Praxis der Rekursgegnerin führt auch dazu, dass in Zeiten stark steigender Grundstückspreise, wie aktuell, eine Grundstückgewinnsteuer bereits bei im Verhältnis zum aktuellen Verkehrswert relativ geringfügigen Gegenleistungen des „gemischt“ Beschenkten anfällt (vgl. GVP 2018 87, S. 93). Eine Nicht-Gewährung des Steueraufschubs wäre umso stossender, wenn dabei der errechnete Grundstückgewinn durch den Schenker gar nicht echt realisiert wird, weil die vom (gemischt) Beschenkten erbrachten Gegenleistungen nicht in Form von Geldzahlungen, sondern in der Übernahme von Hypotheken und/oder der Gewährung eines Wohnrechts oder einer Nutzniessung am übertragenen Grundstück bestehen.

Aus den erwähnten Gründen kann die von der Rekursgegnerin vertretene Praxis zur Gewährung des Steueraufschubs bei gemischten Grundstücksschenkungen vom Gericht nicht gutgeheissen werden und der vorstehend dargestellten «Zürcher Praxis» ist der Vorzug zu geben.

4.5 Auch wenn vorliegend nicht strittig, wird sodann im Sinne einer für die gemeindlichen Grundstückgewinnsteuerbehörden verbindlichen Praxisfestlegung durch das Verwaltungsgericht festgestellt, dass, in Anlehnung an die im Kanton Zürich angewendete Praxis, von einer gemischten Schenkung im grundsteuerrechtlichen Sinn dann gesprochen werden kann, wenn zwischen der Leistung des Grundstücksveräusserers (Verkehrswert des Grundstücks) und derjenigen des Erwerbers (gemischt beschenkte Person) ein offensichtliches, in die Augen springendes Missverhältnis gegeben ist, der Grundstückstransaktion somit deutliche Elemente der Schenkung eigens sind. Somit geht es bei gemischten Schenkungen darum, die Leistung des Schenkers (Verkehrswert des Grundstücks) mit der Leistung des (gemischt) Beschenkten (wie Geldzahlung, Übernahme Hypotheken etc.) zu vergleichen, wobei die Leistung des Schenkers, d.h. der Verkehrswert des Grundstücks, zu schätzen ist. Aufgrund der Bandbreite jeder Verkehrswertschätzung liegt in der Praxis eine gemischte Schenkung nur dann vor, wenn über die Ungleichheit der Leistungen ein eigentliches Missverhältnis besteht. Dazu hat sich in der Praxis die Regel entwickelt, dass die Leistungsdifferenz einen Mindestanteil am Verkehrswert des übertragenen Grundstücks überschreiten muss. Ein solches Missverhältnis wird in der Praxis als gegeben betrachtet, wenn der vom Grundstückserwerber insgesamt

geleistete Kaufpreis lediglich 75 % (oder weniger) des Verkehrswerts des veräusserten Grundstücks beträgt, die Schenkungskomponente somit mit 25 % (oder mehr) auszumachen ist (Richner e.a., Zürcher StG, a.a.O., § 216 Rz. 193 f.; Urteil BGer 2A.9/2004 vom 21. Februar 2005 E. 4.2 und 4.3; Roman Sieber/Markus Oehrli, Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Erbschafts- und Schenkungssteuerrecht, 2020, § 14 Rz. 47-49). Diesen sich in der Grundstückgewinnsteuerpraxis zur gemischten Schenkung gebildeten prozentualen Toleranzbereich von 25 % gilt es auch im Bereich des zugerischen Grundstückgewinnsteuerrechts zu beachten.

4.6 Diese Praxisfestlegung zum Steueraufschub gemäss § 190 Bst. a StG bei gemischten Schenkungen hat sodann nach Ansicht des Gerichts zur Folge, dass eine steuerpflichtige, nicht zum Steueraufschub qualifizierende Grundstücksveräusserung i.S.v. § 189 StG vorliegt, wenn die vom (gemischt) Beschenkten erbrachten Gegenleistungen insgesamt mehr als 75 % des Verkehrswerts des übertragenen Grundstücks ausmachen. Als Erlös gilt dabei der Kaufpreis mit allen weiteren Leistungen, die vom Erwerber (gemischt beschenkte Person) erbracht werden (§ 194 erster Satz StG), somit ohne den als Schenkung (oder Erbvorbezug) erhaltenen Wertanteil.

5. Zusammenfassend und basierend auf den vorstehenden Erwägungen kann somit für den vorliegenden Fall das Folgende festgestellt werden:

5.1 Die mit Abtretungsvertrag vom 27. November 2017 von der Rekurrentin getätigten Grundstücksabtretungen (GS C. und GS E.) an ihre beiden Söhne B.A. und C.A. qualifizieren als gemischte Schenkungen im Sinne des zugerischen Grundstückgewinnsteuerrechts, da die von den Erwerberrn erbrachten Kaufpreisleistungen je (weit) weniger als 75 % des hier nicht beanstandeten Verkehrswerts der abgetretenen Grundstücke betragen und sich zudem ein entsprechender Schenkungswille der Vertragsparteien explizit aus dem Abtretungsvertrag ergibt.

5.2 Als Folge des Vorliegens einer gemischten Grundstückschenkung berechtigen die erwähnten Grundstücksabtretungen zum vollständigen Steueraufschub gemäss § 190 Bst. a StG.

5.3 Der Rekurs ist demnach vollständig gutzuheissen. Der Einspracheentscheid und die Veranlagungsverfügung der Rekursgegnerin sind aufzuheben und es ist festzustellen, dass die Grundstückgewinnsteuer vollständig aufgeschoben wird.

6.

(. . .)

Urteil des Verwaltungsgerichts vom 20. Februar 2020, A 2018 25

Das Urteil ist rechtskräftig.

Vollständiges Urteil auf der Entscheidungsdatenbank <https://www.verwaltungsgericht.zg.ch>

#### 4. Submission

##### 4.1 Ausgestaltung der Preiskurve

###### **Regeste:**

Art. 11 lit. a und Art. 13 lit. f IVöB, § 12 lit. m SubV – Eine Preisspanne von 200 % ist grundsätzlich als unzulässig zu bezeichnen. Sie gewährleistet im vorliegenden Fall nicht, dass der Preis das vorgesehene Gewicht von 50 % erhält (E. 3).

###### **Aus dem Sachverhalt:**

Im Herbst 2019 schrieb die Einwohnergemeinde Baar die Arbeitsgattung BKP 293 Elektroingenieur im Zusammenhang mit der Erweiterung der Schule Sternmatt 1, Baar, in einem offenen Verfahren zur Vergabe aus. Gemäss dem Offertöffnungsprotokoll gingen insgesamt 19 Angebote ein. Das preislich günstigste Angebot war mit Fr. 236'509.20 inkl. MWST jenes der A. GmbH. Der höchste angebotene Preis betrug Fr. 548'462.– inkl. MWST. Mit Verfügung vom 24. März 2020 erteilte der Gemeinderat Baar der B. AG den Zuschlag zum Preis von Fr. 289'166.– inkl. MWST (Rang 6 bezüglich Preis). Die B. AG hatte von maximal 100 Punkten total 83,3 Punkte erhalten, die A. GmbH 81,2 Punkte, womit letztere auf dem zweiten Platz landete.

Gegen diese Verfügung reichte die A. GmbH am 2. April 2020 Verwaltungsgerichtsbeschwerde ein und verlangte u.a. den Einsatz einer praxisüblichen Wertungsskala beim Kriterium Preis für alle Anbieter.

###### **Aus den Erwägungen:**

(. . .)

3. Streitig ist im vorliegenden Verfahren insbesondere die Handhabung des Zuschlagskriteriums Preis bzw. die Ausgestaltung der Preiskurve. Es ist wohl davon auszugehen, dass die Beschwerdeführerin mit der von ihr geltend gemachten fehlenden Transparenz meint, durch die vom Gemeinderat Baar vorgenommene Umrechnung des Preises in Punkte habe ein intransparentes Verfahren stattgefunden, in welchem die Bewerber nicht gleichbehandelt worden seien.

3.1 Der Angebotspreis bildete mit einer Gewichtung von 50 % das Hauptkriterium für den Zuschlag; die übrigen Kriterien «Auftragsanalyse» und «Schlüsselperson Projektleiter Elektroingenieur» wurden mit 30 bzw. 20 % gewichtet. Die Vergabestelle wendete ein lineares

Preisbewertungsmodell an, was grundsätzlich korrekt erscheint (Claudia Schneider Heusi, Vergaberecht in a nutshell, 2. Aufl. 2018, S. 120 f.). Bezüglich der Punkteberechnung des Eingabepreises (Offertsumme) erhielt das preislich günstigste Angebot die maximale Punktzahl und das Doppelte der günstigsten Offerte die halbe Punktzahl. Aufgrund der preislich günstigsten Honorarofferte von Fr. 236'509.20 erhielt die Beschwerdeführerin beim Zuschlagskriterium Preis die volle und damit höchste Punktzahl von 50 Punkten zugesprochen, während die Zuschlagsempfängerin gemäss der linearen Skala mit ihrem um Fr. 52'656.80 teureren, sechstbesten Angebot von Fr. 289'166.– 44 Punkte erhielt (und das teuerste Preisangebot in Höhe von Fr. 548'462.– noch 17 Punkte).

3.2 Die konkrete Ausgestaltung der Preiskurve fällt in das (weite) Ermessen der Vergabebehörde (vgl. Urteile BGER 2P.111/2003 vom 21. Januar 2004 E. 3.3 und 2P.172/2002 vom 10. März 2003 E. 3.2). Zu beachten ist jedoch, dass, je nachdem, wie hoch die Bewertungsabzüge für höhere Angebotspreise im Verhältnis zum billigsten erfolgen, das Zuschlagskriterium «Preis» im Evaluationsprozess eine grössere oder kleinere Rolle spielt, mithin die Gewichtung des Preises durch die Art, wie diese Abzüge vorgenommen werden, u.U. wiederum verändert wird (siehe dazu Galli/Moser/Lang/Steiner, a.a.O., Rz. 884). In diesem Zusammenhang ist auf die folgenden zutreffenden Erwägungen des Kantonsgerichts Basel-Landschaft in seinem Entscheid BLKGE 2006 II Nr. 45 E. 7b und 7c hinzuweisen: «Wie eine Bewertungsskala hinsichtlich der Angebotspreise festzulegen ist, lässt sich nicht in allgemeiner Weise bestimmen, sondern hängt stark von den Umständen des Einzelfalles ab. Immerhin muss die in den Ausschreibungsunterlagen bekannt gegebene Gewichtung des Zuschlagskriteriums «Preis» in der Bewertung derart zum Ausdruck kommen, dass das im Voraus bekannt gegebene Gewicht tatsächlich zum Tragen kommt. Mit anderen Worten muss die für das Preiskriterium gewählte Bandbreite der Bewertung realistisch sein. Die Gewichtung des Preiskriteriums darf eine gewisse Mindestgrenze nicht unterschreiten, wenn der Begriff des wirtschaftlich günstigsten Angebots nicht seines Gehalts entleert werden soll. Das Bundesgericht hat diese Untergrenze in BGE 129 I 313 ff. bei 20% festgelegt. Diese Grenze gilt selbst bei einem komplexen Dienstleistungsvertrag. Die Rechtsprechung hat die Grundsätze zur Bewertung des Preiskriteriums dahingehend konkretisiert, dass die Bewertung oder Benotung des Preiskriteriums die tatsächlich in Frage kommende Bandbreite möglicher Werte zu berücksichtigen hat (sog. «realistische Preiskurve»; vgl. Entscheid des Verwaltungsgerichts Zürich VB 2003.00469 vom 21. April 2004 E. 2.2 und 2.5). Die Bandbreite für das Preiskriterium muss mit anderen Worten realistisch sein (Beat Denzler, Bewertung der Angebotspreise, Baurecht, Sonderheft Vergaberecht 2004, S. 22). Das Bundesgericht hat hierzu ausserdem in BGE 129 I 313 ff. (Pra 2004 Nr. 64) ausgeführt, dass das wirkliche Gewicht des Preiskriteriums beim Zuschlag nicht abgeschwächt werden dürfe (Pra 2004 Nr. 64 E. 9.3). Im vom Bundesgericht zu beurteilenden Fall erhielt das teuerste Angebot im Vergleich zum billigsten immer noch eine beachtliche Punktzahl. Angesichts der Tatsache, dass das Preiskriterium in der Bewertung nur mit 20% gewichtet wurde, bewirke diese Nivellierung, so das Bundesgericht, dass es gegenüber anderen Kriterien noch weiter in den Hintergrund rücke. Das Zusammenwirken zwischen der sehr tiefen Gewichtung (20%) sowie der flachen Preiskurve

bewirke ein unannehmbares Ergebnis (Pra 2004 Nr. 64 E. 9.3). In einem ähnlichen Sinn hat das Verwaltungsgericht Aargau entschieden, dass die Vergabebehörde der tatsächlich entstandenen Preisspanne angemessenen Rechnung tragen müsse. Werde indes die Preiskurve so flach gelegt, dass beim Preis die Vergabe von weniger als der Hälfte der Punkte nur theoretisch in Betracht kommen könne, so werde die Gewichtung des Preises im Verhältnis zu den übrigen Kriterien gegenüber der publizierten Ausschreibung verschoben, was zur Aufhebung des Zuschlags führen müsse (AGVE 2004 S. 232).» Das Kantonsgericht Basel-Landschaft hielt im konkreten Fall fest, dass, nachdem sich vorliegend die Preisofferten im Rahmen von ca. 45% über der billigsten Offerte bewegten, eine Preiskurve, die erst bei 100% über der billigsten Offerte 0 Punkte ergebe, als Verletzung des Transparenzgebotes sowie des Grundsatzes, dass der Zuschlag der wirtschaftlich günstigsten Offerte zu erteilen sei, erscheine. Zu beachten sei ferner, so das Kantonsgericht Basel-Landschaft, dass das wirkliche Gewicht des Preiskriteriums, vorliegend 30%, nicht abgeschwächt werden dürfe. Erhalte nun die teuerste Offerte immer noch mehr als die Hälfte der Punkte, vorliegend 50 von möglichen 90 Punkten für eine Offerte von Fr. 11'877'194.- (preislich tiefste Offerte: Fr. 8'254'979.-), und komme die andere Hälfte der Punkte nur theoretisch in Betracht, werde die Gewichtung des Preises verfälscht; sie betrage tatsächlich noch etwa 14%, was gemäss der bundesgerichtlichen Rechtsprechung nicht mehr zulässig sei (BLKGE 2006 II Nr. 45 E. 7d und 7e).

3.3 Im Urteil 2P.111/2003 vom 21. Januar 2004 E. 3.3 (in diesem Verfahren war das Urteil des Verwaltungsgerichts Zug V 2002 22 vom 12. März 2003 angefochten worden) führte das Bundesgericht aus, es möge sich fragen, ob die verwendete Punkteskala, bei welcher ein Angebot, das eineinhalb Mal so teuer sei wie das billigste [somit 50% teurer als das billigste], immer noch die Hälfte der zu verteilenden Punkte erhalte, zweckmässig sei. Angesichts der Bedeutung, so das Bundesgericht, welche die Vergabebehörde dem Preis als Zuschlagskriterium mit einer Gewichtung von 60% an sich habe geben wollen, wäre wohl eine steilere Preiskurve vorzuziehen gewesen. In einer Ingenieurssubmission, in welcher der Preis mit 30% gewichtet wurde und die zugehörige Preiskurve so flach festgelegt wurde, dass ein Angebot erst dann auf die Minimalnote kam, wenn dessen Preis 200% der preisgünstigsten Offerte betrug, hat das Bundesgericht die Unzulässigkeit dieses Preisbewertungssystems angenommen. Es führte aus, eine Skala, bei welcher die Bewertungsobergrenze beim Doppelten des billigsten Angebots liegt und die für ein um 50% teureres Angebot immer noch die Hälfte der maximalen Punktzahl vorsehe, führe zu einer äusserst flach verlaufenden Preiskurve. Eine relativ geringe Gewichtung des Preises, welche aus der Sicht des Bundesgerichts an und für sich noch nicht zu beanstanden wäre, werde dann unzulässig, wenn sie durch die verwendete Bewertungsskala weiter abgeschwächt werde (und die Bedeutung des Preises damit faktisch unter 20% falle) (Urteil BGer 2P.230/2006 vom 5. März 2007 E. 4.2). Im Urteil 2C.412/2007 vom 4. Dezember 2007 erklärte das Bundesgericht eine vom Verwaltungsgericht des Kantons Schwyz festgelegte Preiskurve, die in Berücksichtigung der konkreten Angebote vorsah, dass ein Angebot, das 53% teurer als das billigste war, die Hälfte der zu verteilenden Punkte erhielt, als nicht verfassungswidrig. Der Angebotspreis hatte mit einer Gewichtung von 50% das Hauptkriterium für den Zuschlag gebildet. Im Urteil 2C\_979/2018 vom 22. Januar

2020 schützte das Bundesgericht einen Entscheid des Kantonsgerichts Basel-Landschaft. Dieses hatte bei einer weitgehend standardisierten Dienstleistung mit tiefem Komplexitäts- und Schwierigkeitsgrad eine Preisspanne von 82 % als unzulässig bezeichnet. Das Kantonsgericht Basel-Landschaft erachtete eine realistische Preiskurve mit einem Nullpunkt bei 30 % über dem tiefsten Preis als sachgerecht, verwendete jedoch im Rahmen seiner Neubewertung eine Preiskurve mit einem Nullpunkt bei 50 % über dem tiefsten Preis, um damit den Ermessensspielraum der Vergabebehörde zu respektieren. Gleichzeitig bezeichnete das Kantonsgericht Basel-Landschaft die von der Vergabebehörde vorgenommene Gewichtung des Preises mit 40 % als klar unterhalb der für derartige Aufträge zu verwendenden Mindestgrenze, korrigierte die Untergewichtung aber nicht mehr, weil die Ausschreibung unangefochten geblieben war.

3.4 Das Verwaltungsgericht des Kantons Zürich erachtete in seinem Entscheid VB. 2003.00188 vom 11. September 2003 eine Berechnungsweise, gemäss der ein Angebot um 400 % teurer sein müsste als das günstigste, um beim Kriterium Preis das Minimum von 0 Punkten zu erhalten, für eine Beschaffung der vorliegenden Art (Baumeisterarbeiten am Neubau eines Klassentrakts eines Schulhauses; Gewichtung des Preises mit 65 %) als nicht vertretbar und ausserhalb jedes begründbaren Ermessensspielraums der Vergabebehörde. Im Entscheid VB.2003.00469 vom 21. April 2004 erwog das Verwaltungsgericht des Kantons Zürich, Ergebnisse, gemäss denen ein Angebot, das doppelt so teuer wie das günstigste wäre, noch immer 30 Punkte, also die Hälfte des Maximalwerts, erhalte und selbst ein fünfmal so teures Angebot (400 % über dem günstigsten) noch 12 Punkte erhalte, machten offensichtlich keinen Sinn und führten nicht zu einer Bewertung, welche die Gewichtung des Kriteriums zutreffend wiedergebe. Im konkreten Fall ging es um die Sanierung von Strassen und Werkleitungen, und der Preis wurde mit 60 % gewichtet. Im Entscheid VB.2005.00582 vom 5. Mai 2006 bezeichnete das Verwaltungsgericht des Kantons Zürich trotz der von der Vergabebehörde glaubhaft gemachten erheblichen Komplexität der Bauaufgabe (Trasseebauarbeiten auf einer Nationalstrasse) eine Preisspanne von 100 % als unrealistisch. (Der Angebotspreis hatte eine Gewichtung von 80 %.) Das Verwaltungsgericht hielt jedoch ausdrücklich fest, eine Preisspanne von 50 % wäre nicht zu beanstanden gewesen. In einem weiteren Fall (Entscheid VB.2005.00227 vom 21. September 2005) stellte das Verwaltungsgericht des Kantons Zürich fest, dass die von der Vergabebehörde vorgenommene Preisbewertung, wonach selbst ein Angebot, das doppelt so teuer wäre wie das günstigste, immer noch 40 Punkte, also die Hälfte des Maximalwerts, und ein dreimal so teures (200 % über dem günstigsten) noch 27 Punkte erhielten, nicht zulässig sei (Baumeisterarbeiten am Neubau einer unterirdischen Trafostation; Gewicht des Zuschlagskriteriums Preis: 80 %). Bei einer Vergabe der vorliegenden Art (anspruchsvolle Arbeiten), so das Verwaltungsgericht des Kantons Zürich, erscheine eher eine Preisspanne von 40 bis 50 % als realistisch, wobei auch eine solche von 60 % noch im Rahmen des der Behörde zustehenden Ermessens liegen könne. Und schliesslich bezeichnete das Verwaltungsgericht des Kantons Zürich im Entscheid VB.2009.00047 vom 26. August 2009 im konkreten Fall den Auftrag, bei dem es um Tiefbauarbeiten im Zusammenhang mit der Sanierung und Umgestaltung einer Strasse inklusive Erneuerung von Kanalisation und Werkleitungen ging,

als Standardauftrag, bei dem Preisspannen von 30 bis 50 % üblich seien. Die Annahme einer Preisspanne von 70 % sei nicht gerechtfertigt. (Der Angebotspreis hatte eine Gewichtung von 70 %.)

3.5 Im vorliegenden Fall basiert die Punkteberechnung des Eingabepreises (Offertsumme) durch den Gemeinderat Baar. auf der Annahme, dass das preislich günstigste Angebot die maximale Punktzahl und das Doppelte der günstigsten Offerte die halbe Punktzahl habe. Dies bedeutet gleichzeitig, dass erst ein Angebot, das dreimal so teuer ist wie das günstigste, 0 Punkte ergibt, die Preisspanne (gemessen am günstigsten Angebot) somit 200 % beträgt. Vor dem Hintergrund der vorangehend dargelegten Rechtsprechung, aus welcher hervorgeht, dass eine Preisspanne über 100 % in der Regel nicht akzeptabel ist, ist die vom Gemeinderat Baar. offenbar seit dem Jahr 2007 angewandte Preisspanne von 200 % im Regelfall grundsätzlich als unzulässig zu bezeichnen. Sie führt zu einer äusserst flach verlaufenden Preiskurve und damit zu einer zu hohen Abwertung des von der Vergabebehörde in ihrer Ausschreibung bekannt gegebenen Gewichts des Kriteriums Preis. Würde hingegen im vorliegenden Fall eine Preisspanne von 100 % zur Anwendung gelangen, erhielte die Zuschlagsempfängerin statt der ihr beim Kriterium Preis zugesprochenen 44 Punkte (genau gerechnet wären es sogar 44,45 Punkte) lediglich 39 Punkte, womit die Beschwerdeführerin im Gesamtergebnis klar an erster Stelle stünde.

Nun zeichnet sich jedoch das in casu im Streit stehende Vergabeverfahren dadurch aus, dass bei einem Tiefstangebot von Fr. 236'509.20 und einem Höchstangebot von Fr. 548'462.– sowie einer grossen Anzahl eingegangener Offerten, die sich preislich ziemlich regelmässig verteilen, eine tatsächliche Preisspanne von knapp 132 % besteht, ohne dass gesagt werden könnte, dass es unter den Angeboten offensichtliche Ausreisser gebe. Diese Preisspanne ist erstaunlich gross und wäre kaum in dieser Grössenordnung festgelegt worden, hätte man dies im Voraus gemacht. Es rechtfertigt sich daher im vorliegenden Fall als maximales Entgegenkommen gegenüber dem Gemeinderat Baar., die (lineare) Preiskurve von 0 bis 50 Punkten innerhalb dieser tatsächlichen Preisspanne zu legen. Dieses Vorgehen entspricht der «Zürcher Methode», wie sie das Verwaltungsgericht des Kantons Zürich in seinem Entscheid VB.2003.00469 vom 21. April 2004 mit folgender Formel entwickelt hat:

$$\frac{\text{Tiefstes Angebot} + \text{Preisspanne} - \text{Beurteiltes Angebot}}{\text{Tiefstes Angebot} + \text{Preisspanne} - \text{Tiefstes Angebot}} \times \text{Gewichtung}$$

Dabei lässt es das Verwaltungsgericht des Kantons Zürich zu, dass die Bandbreite auch erst nach dem Vorliegen der Angebote festgelegt wird. Diesfalls können gemäss Verwaltungsgericht des Kantons Zürich auch die tatsächlich offerierten, ernsthaften Preise als Anhaltspunkte berücksichtigt werden. Der Gemeinderat X. macht geltend, dass selbst bei Anwendung der hier seiner Ansicht nach nicht massgeblichen Zürcher Methode gerundet beim Preis 42 Punkte für die Zuschlagsempfängerin resultierten. Damit wäre, so der Gemeinderat X., die

Zuschlagsempfängerin im Gesamtergebnis noch immer um 0,1 Punkte besser bewertet als die Beschwerdeführerin. Entscheidend ist nun aber, dass – wie der Gemeinderat X. selber darauf hinweist – die Zuschlagsempfängerin beim Kriterium Preis nach der Zürcher Methode nur dann 42 Punkte erhält, wenn aufgerundet wird. Auf die erste Stelle hinter dem Komma gerechnet sind es tatsächlich nicht 42, sondern 41,6 Punkte (exakt 41,56), womit die Beschwerdeführerin im Gesamtergebnis 0,3 Punkte vor der Zuschlagsempfängerin liegt, selbst wenn man im vorliegenden Fall die Zürcher Methode anwendet. Die Ausrechnung auf die erste Stelle hinter dem Komma rechtfertigt sich dabei ohne Weiteres, umso mehr als dies auch beim Kriterium «Referenzen» so gemacht wurde.

3.6 Aus dem Dargelegten lässt sich festhalten, dass die vom Gemeinderat Baar im konkreten Fall angewandte Bewertungsmethode zu einem unannehmbaren Ergebnis führt. Eine Preiskurve, die erst bei 200% über der billigsten Offerte 0 Punkte ergibt, gewährleistet nicht, dass der Preis das vorgesehene Gewicht von 50% erhält. Sie erscheint als Verletzung des Transparenzgebots sowie des Grundsatzes, dass der Zuschlag der wirtschaftlich günstigsten Offerte zu erteilen ist. Eine Preisspanne von 200% führt dazu, dass die Vergabebehörde das Angebot der Zuschlagsempfängerin mit Blick auf den Preis erheblich zu gut bewertet hat. Diese Art der Preisbewertung ist daher nicht zulässig, und der Gemeinderat Baar hat damit das ihm zustehende Ermessen missbraucht. Nichts zu seinen Gunsten kann der Gemeinderat Baar mit seiner Argumentation, dass angesichts des komplexen Vergabegegenstands bei dieser Vergabe der Preis allenfalls auch tiefer, im Bereich zwischen 20 und 30%, hätte gewichtet werden können, ableiten. Tatsächlich hat der Gemeinderat die Gewichtung des Zuschlagskriteriums Preis im Voraus mit 50% bekannt gegeben und mit dem von ihm angewendeten Preisbewertungssystem wie ausgeführt das Transparenzgebot verletzt.

(. . .)

5.

5.1 Zusammenfassend ist der angefochtene Zuschlag demnach in Gutheissung der Beschwerde aufzuheben. Da das Angebot der Beschwerdeführerin damit an erster Stelle steht und keine weiteren Abklärungen erforderlich sind, hat die Vergabe an sie zu erfolgen.

5.2 Das Gericht kann als Beschwerdeinstanz gemäss Art. 18 Abs. 1 IVöB die Zuschlagsverfügung aufheben, in der Sache selber entscheiden oder diese mit oder ohne verbindliche Anweisungen an die Auftraggeberin zurückweisen. Das Beschwerdeverfahren wird vom Untersuchungsgrundsatz beherrscht. Dies bedeutet, dass das Gericht auch Fragen nachzugehen hat, die von der Beschwerdeführerin nicht ausdrücklich aufgeworfen wurden. Eine umfassende Prüfungspflicht ist vor allem dann angebracht, wenn es um die Frage geht, ob das Gericht allenfalls den Zuschlag selber erteilen soll oder nicht.

5.3 Die Rechtsprechung der Kantone zu Art. 18 Abs. 1 IVöB wird dadurch geprägt, dass

die Beschwerdeinstanzen bei Gutheissung einer Beschwerde in der Regel in der Sache nicht selber entscheiden, sondern sie mit oder ohne verbindliche Anordnungen an die Vergabebehörde zurückweisen (Galli/Moser/Lang/Steiner, a.a.O., Rz. 1401). Nur ausnahmsweise spricht die Beschwerdeinstanz den Zuschlag direkt der obsiegenden Beschwerdeführerin zu. Das ist z. B. dann der Fall, wenn der Sachverhalt vollständig abgeklärt ist oder wenn nur noch eine Bewerberin für den Zuschlag in Frage kommt. Steht zum vorneherein fest, dass sich jede Neubewertung zu Gunsten der obsiegenden Beschwerdeführerin auswirken würde, so wäre es ein prozessualer Leerlauf und eine unnötige Verfahrensverzögerung, wenn die Sache erneut an die Vergabebehörde zurückgewiesen würde. Das Verwaltungsgericht des Kantons Zug hat in seiner bisherigen Praxis in mehreren Fällen den Zuschlag direkt an die zweitplatzierte Beschwerdeführerin erteilt (Urteile V 1999 137 vom 3. Februar 2000, V 2001 46 vom 28. August 2001, V 2004 128 vom 29. Oktober 2004, V 2007 70 vom 16. Juli 2007 und V 2015 39 vom 26. Mai 2015).

5.4 Wegen des durch die Neubeurteilung sowohl des Zuschlagskriteriums Preis als auch des Zuschlagskriteriums Auftragsanalyse je entstehenden Vorsprungs der Beschwerdeführerin im Gesamtergebnis und der Tatsache, dass beim dritten Zuschlagskriterium (Schlüsselperson Projektleiter Elektroingenieur) keine Änderungen zu erfolgen haben, muss der Gemeinderat Baar keine Neubewertung vornehmen. Eine weitere Anbieterin kommt für den Zuschlag zudem nicht in Frage. Eine Rückweisung erübrigt sich daher, und das Gericht kann den Zuschlag selber vornehmen, was auch aus prozessökonomischen Gründen sinnvoll ist.

(...)

Urteil des Verwaltungsgerichts vom 1. Juli 2020, V 2020 14

Das Urteil ist rechtskräftig.

Vollständiges Urteil auf der Entscheiddatenbank [https://www.verwaltungsgericht.zg.ch</p>](https://www.verwaltungsgericht.zg.ch/</p>)

## 5. Enteignung

### 5.1 Enteignungsentschädigung

#### **Regeste:**

KRB Landerwerb (BGS 711.9) – Das kantonale Gesetz und der allgemeinverbindliche Kantonsratsbeschluss stehen in formeller Hinsicht auf gleicher Ebene und sind daher gleichwertig (E. 4).

Der KRB Landerwerb lässt im Gegensatz zu den Bestimmungen des PBG betreffend Entschädigung bei Enteignungen für kantonallyrechtlich begründete formelle Enteignungen Enteignungsentschädigungen über die volle Schadloshaltung zu (E. 3 und 5.1.1).

Obwohl der KRB Landerwerb im Falle der Enteignung nicht mit der Zuger Kantonsverfassung konform ist, hat sich die Schätzungskommission aus Gründen der Gleichbehandlung des Enteigneten mit den Nachbarn zu Recht darauf abgestützt (E. 5.2).

**Aus dem Sachverhalt:**

A. Im Zusammenhang mit dem Projekt Tangente Zug/Baar beschloss der Regierungsrat am 23. September 2014 die formelle Enteignung von A. gehörendem Grundeigentum bzw. diesem zustehenden Rechten. A. erhob dagegen keine Beschwerde. Am 19. Januar 2016 ersuchte der Regierungsrat die Schätzungskommission, das Schätzungsverfahren einzuleiten und die Höhe der Entschädigung für den Land- und Rechtserwerb festzulegen. In der Folge leitete die Schätzungskommission das Verfahren ein, orientierte A. brieflich und mittels Publikation im Amtsblatt über die Begehren des Regierungsrates und gab ihm diverse Gelegenheiten zu Stellungnahmen. A. äusserte sich weder schriftlich, noch nahm er an Verhandlungen teil. Während des laufenden Enteignungsverfahrens bot die Baudirektion A. an, einen Vorvertrag zum Abschluss eines Tausch-, Abtretungs- und Dienstbarkeitsvertrages sowie einen Vertrag über die Duldung von ökologischen Pflichtmassnahmen zu unterzeichnen. Als Entschädigung für das abzutretende Mehrmass von 3'125 m<sup>2</sup> bot sie einen Basispreis von Fr. 88.-/m<sup>2</sup> an. Zum Vertragsabschluss kam es nie. Am 2. Mai 2016 teilte die Baudirektion der Schätzungskommission mit, dass das Entschädigungsangebot nur für den Fall einer einvernehmlichen Einigung gegeben worden sei. Da mit A. keine Einigung zustande gekommen sei, habe dieses keine Gültigkeit mehr, weshalb die Entschädigung nach enteignungsrechtlichen Grundsätzen festzulegen sei. Mit Urteil vom 31. Januar 2018 setzte die Schätzungskommission die Entschädigung des Enteigneten für die Abtretung seiner Rechte sowie für die vorzeitige Auflösung des Pachtvertrages auf insgesamt Fr. 539'591.- fest. Weiter wurde der Enteigner verpflichtet, dem Enteigneten die aus der Enteignung entstehenden, dem Enteigneten anderweitig verursachten Nachteile (Minderwerte, Inkonvenienzen) in der Höhe von insgesamt Fr. 193'311.- zu bezahlen.

B. Mit Verwaltungsgerichtsbeschwerde vom 13. März 2018 beantragte der Regierungsrat des Kantons Zug, das Urteil der Schätzungskommission vom 31. Januar 2018 sei insofern aufzuheben, als die Entschädigung für die enteignete Landfläche von 3935 m<sup>2</sup> gestützt auf den Kantonsratsbeschluss betreffend Landerwerb für kantonale Bauvorhaben in der Landwirtschaftszone vom 24. September 2009 mit Fr. 88.-/m<sup>2</sup> festgesetzt worden sei. Die Entschädigung sei aufgrund des im Gutachten von E. vom 31. Oktober 2016 ermittelten Verkehrswerts von Fr. 10.80/m<sup>2</sup> auf total Fr. 42498.- festzusetzen.

C. Mit Vernehmlassung vom 10. April 2018 beantragte die Schätzungskommission die kostenfällige Abweisung der Beschwerde.

**Aus den Erwägungen:**

(. . .)

3.

3.1 In Art. 26 BV ist die Eigentumsgarantie verankert. Enteignungen und Eigentumsbeschränkungen, die einer Enteignung gleichkommen, werden voll entschädigt (Art. 26 Abs. 2 BV). Für

den Kanton Zug ist die Eigentumsgarantie in § 11 der Zuger Kantonsverfassung (KV; BGS 111.1) festgeschrieben. Gemäss § 11 Abs. 3 KV kann die Entäusserung von Grundeigentum für öffentliche Zwecke nur aus Rücksichten der allgemeinen Wohlfahrt des Staates oder der Gemeinden gegen volle Entschädigung verlangt werden. Die Kantonsverfassung räumt dem Betroffenen somit keine weiter gehende Entschädigungsgarantie ein als Art. 26 Abs. 2 BV. Als Wertgarantie gewährleistet die Eigentumsgarantie dem Einzelnen einen vollen Ausgleich für den Wertverlust an Sachen oder Rechten, der durch die Enteignung oder einen besonders schweren Grundrechtseingriff entstanden ist. Die Verfassung verlangt, dass der eingriffsbedingte Schaden in vollem Umfang ausgeglichen wird. Die Entschädigung misst sich am Schaden, den der Betroffene durch den Eingriff in seinem Vermögen erlitten hat. Sie muss so bemessen werden, dass der Betroffene wirtschaftlich gleichgestellt wird, wie wenn die Enteignung bzw. der Eigentumseingriff nicht stattgefunden hätten. Die Grundeigentümerschaft soll durch die Enteignung keinen Verlust erleiden, aber auch keinen Gewinn erzielen, sondern ist wirtschaftlich gleichzustellen, wie wenn die Enteignung nicht eingetreten wäre (vgl. Urteil BGer 1C\_473/2017 vom 3. Oktober 2018 E. 3.1).

Dem Gesetzgeber von Bund und Kantonen steht es im Rahmen ihrer jeweiligen Sachzuständigkeit zu, den Entschädigungsanspruch zu konkretisieren. Als Minimalgarantie schliesst Art. 26 Abs. 2 BV gesetzliche Vorschriften nicht aus, die dem von einer Enteignung oder einer enteignungsähnlichen Eigentumsbeschränkung Betroffenen mehr als eine volle Entschädigung zusprechen. Aus der Eigentumsgarantie selber ergibt sich keine Beschränkung auf die volle Entschädigung. Für die Kantone werden die Regelungsbefugnisse allerdings durch die Bundesgesetzgebung beschränkt. So ist es ihnen untersagt, Vergütungen vorzusehen, die über die volle Schadloshaltung hinausgehen, sofern sie Enteignungsverfahren nach eidgenössischem Recht aufgrund bundesrechtlicher Vorschriften oder eines ihnen eingeräumten Wahlrechts durchführen (vgl. zum Ganzen: Bernhard Waldmann, in: BSK BV, 2015, Art. 26 N. 100 ff., mit Verweis insbesondere auf BGE 127 I 185 E. 4 betreffend «Unfreiwilligkeitszuschlag» für in Wohnzone gelegenes enteignetes Land). In diesem Entscheid hielt das Bundesgericht fest, dass ausschlaggebend ist, «ob und inwieweit der Bund von der (Grundsatz-)Gesetzgebungskompetenz, die ihm mit der Änderung des Bodenrechts eingeräumt wurde, Gebrauch gemacht hat. Soweit er seine Rechtssetzungsbefugnisse nicht ausgeübt hat, bleiben die Kantone nicht nur zum Erlass von die Eigentumsgarantie konkretisierenden Vorschriften zuständig, sondern sind nach Art. 3 und Art. 42 BV auch frei, den Enteigneten Entschädigungsansprüche zugestehen, welche über die Garantie von Art. 22ter Abs. 3 BV (heute: Art. 26 BV) hinausgehen».

3.2 Im Bund wird die formelle Enteignung durch das Bundesgesetz über die Enteignung vom 20. Juni 1930 (EntG; SR 711) geregelt. Gemäss Art. 16 EntG kann die Enteignung nur gegen volle Entschädigung erfolgen. Zu entschädigen sind der volle Verkehrswert des enteigneten Rechts, der Minderwert der verbleibenden Rechte bei einer teilweisen Enteignung und die weiteren Nachteile, die dem Enteigneten aus der Enteignung entstehen (Art. 19 lit. a-c EntG). Der Verkehrswert eines Grundstückes bestimmt sich im Wesentlichen anhand der

mit dem Grundstück verbundenen Nutzungsmöglichkeiten. Keinen Einfluss auf die Höhe der Entschädigung hat, dass das Gemeinwesen das beanspruchte Land für andere (bauliche) Zwecke als die bisher erlaubten nutzt. Entscheidend ist, welche Nutzung dem bisherigen Eigentümer resp. jedem anderen privaten Eigentümer zur Verfügung stünde (vgl. Urteil BGer 1C\_414/2016 vom 27. März 2016 E. 4.2 mit Hinweisen). Eine volle Entschädigung ist auch geschuldet, wenn Planungen zu Eigentumsbeschränkungen führen, die einer Enteignung gleichkommen (Art. 5 Abs. 2 des Bundesgesetzes über die Raumplanung, RPG; SR 700).

3.3 Kanton und Gemeinden besitzen für öffentliche Zwecke das Enteignungsrecht (§ 53 Abs. 1 PBG). Die Entschädigung für die Enteignung ist in der Regel in Geld zu entrichten (§ 58 Abs. 1 Satz 1 PBG). Gemäss § 59 PBG sind alle Nachteile zu entschädigen, die den Enteigneten (und weiteren namentlich aufgeführten Berechtigten) aus dem Entzug oder der Beschränkung der Rechte erwachsen. Über unerledigte Entschädigungsforderungen entscheidet gemäss § 63 Abs. 3 PBG die Schätzungskommission. Die Höhe der Entschädigung ist bei formeller Enteignung nach den Verhältnissen im Zeitpunkt des Entscheides zu bemessen. Bei formeller Enteignung kann die Schätzungskommission den Enteigner nach Anhörung des zu Enteignenden vorzeitig in den Besitz einweisen, sofern durch Zuwarten für das Gemeinwesen bedeutende Nachteile entstünden und zudem sichergestellt ist, dass die Festsetzung der Entschädigung trotz der Besitzergreifung möglich ist (§ 65 Abs. 1 PBG).

3.4 Das Bundesgesetz über das bäuerliche Bodenrecht (BGBB; SR 211.412.11) enthält Regelungen über den Erwerb von landwirtschaftlich genutztem Land. Zielsetzung ist die Stärkung des Selbstbewirtschafters u.a. durch Bekämpfung von Spekulationen mittels Verhinderung übersetzter Preise. Grundsätzlich bedarf der Erwerb eines landwirtschaftlichen Grundstückes deshalb einer Bewilligung (Art. 61 Abs. 1 BGBB). Gemäss Art. 63 Abs. 1 BGBB wird die Bewilligung zum Erwerb eines landwirtschaftlichen Gewerbes oder Grundstückes verweigert, wenn: a. der Erwerber nicht Selbstbewirtschaftler ist; b. ein übersetzter Preis vereinbart wurde; c. . . .; d. das zu erwerbende Grundstück ausserhalb des ortsüblichen Bewirtschaftungsbereichs des Gewerbes des Erwerbers liegt. Artikel 66 BGBB definiert den übersetzten Erwerbspreis: Demnach gilt er als übersetzt, wenn er die Preise für vergleichbare landwirtschaftliche Gewerbe oder Grundstücke in der betreffenden Gegend im Mittel der letzten fünf Jahre um mehr als 5 Prozent übersteigt (Abs. 1). Die Kantone können in ihrer Gesetzgebung diesen Prozentsatz auf maximal 15 Prozent erhöhen (Abs. 2).

Der Erwerb durch das Gemeinwesen oder dessen Anstalten ist zu bewilligen, wenn er zur Erfüllung einer nach Plänen des Raumplanungsrechts öffentlichen Aufgabe benötigt wird (Art. 65 Abs. 1 lit. a BGBB). Für diesen Fall gelten die Verweigerungsgründe von Artikel 63 nicht (Art. 65 Abs. 2 BGBB). Erwirbt das Gemeinwesen landwirtschaftliche Liegenschaften zur unmittelbaren Erfüllung einer raumplanungsrechtlich vorgesehenen Aufgabe, so kommen die Verweigerungsgründe des Art. 63 BGBB – und damit auch die Preisgrenze – nicht zur Anwendung. In allen übrigen Fällen, sei es beim Erwerb von Realersatzland gestützt auf Art. 65 Abs. 1 lit. b BGBB oder bei einem anders motivierten Erwerb, kommt die Preisgrenze zur

Anwendung und führt bei übersetztem Erwerbspreis zur Bewilligungsverweigerung (vgl. Beat Stalder, in: Kommentar BGG, 2. Aufl. 2011, Art. 63 N. 12).

3.5 Am 24. September 2009 fasste der Kantonsrat den Beschluss betreffend Landerwerb für kantonale Bauvorhaben in der Landwirtschaftszone (KRB Landerwerb; BGS 711.9). Gemäss § 1 Abs. 1 KRB Landerwerb regelt dieser Beschluss die Preisgestaltung für den Erwerb von Land in der Landwirtschaftszone, auf dem der Kanton den Bau und Ausbau seiner eigenen Infrastruktur, namentlich für Strassen und Gewässer, realisiert. Laut § 1 Abs. 3 KRB Landerwerb gilt dieser Beschluss nicht für die Bemessung von Entschädigungen des Kantons aus formeller Enteignung zu Zwecken, die bundesrechtlich begründet sind, und aus materieller Enteignung (lit. a), für die Bemessung von Entschädigungen, wenn mit dem Bau und Ausbau der Infrastruktur des Kantons im Einzelfall die landwirtschaftliche Nutzung der beanspruchten Fläche im Wesentlichen uneingeschränkt bleibt (lit. b) und für die Preisgestaltung von Land, das der Kanton gegen Land in der Landwirtschaftszone tauscht und für den Erwerb von Realersatz durch den Kanton (lit. c). In § 2 KRB Landerwerb wurde der Preis bestimmt. Demnach bezahlt der Kanton beim Landerwerb nach § 1 Abs. 1 Fr. 80.– pro Quadratmeter (Abs. 1). Dieser Betrag kann um maximal 10% erhöht bzw. 10% reduziert werden, womit eine Bandbreite von Fr. 72.– bis Fr. 88.– besteht. Innerhalb dieser Bandbreite richtet sich der Preis nach der Lage und Beschaffenheit des Landes, insbesondere nach der Produktivität des Bodens (§ 2 KRB Landerwerb). Gemäss § 3 kann der Kantonsrat den Preis in Berücksichtigung der Entwicklung der Landpreise und der Teuerung mit einfachem Beschluss neu festlegen.

3.6 Zusammenfassend ergibt sich der Schluss, dass im Falle von auf Bundesrecht und auf das kantonale PBG abgestützten Enteignungen volle Entschädigungen zu entrichten sind, welche die Nachteile ausgleichen, aber keine Gewinnerzielung ermöglichen sollen. Die Regeln des EntG und des PBG stimmen inhaltlich überein. Der Wert aus der künftigen Nutzung des enteigneten Landes fliesst nicht in die Entschädigung ein. Das Bundesgericht lässt aber – jedenfalls für Land in Bauzonen, wo keine gesetzlichen Preisbestimmungen vorgeschrieben sind – Enteignungsentschädigungen über die volle Schadloshaltung unter dem Vorbehalt zu, dass kein übergeordnetes Recht verletzt wird. Das BGG definiert den zulässigen Erwerbspreis beim privat motivierten Kauf mit klar bestimmten Prozentpunkten über dem Verkehrswert. Keine Preisbindung gibt es nur in denjenigen Fällen, in welchen das Gemeinwesen eine nach Plänen des Raumplanungsrechts vorgesehene öffentliche Aufgabe wie das Erstellen von Infrastrukturen (Strassen als klassisches Beispiel) erfüllen muss. Im KRB Landerwerb vom 24. September 2009 wurden Erwerbspreise festgelegt, die fraglos weit über den Verkehrswerten für Landwirtschaftsland liegen. Gemäss Wortlaut wurde die Anwendbarkeit dieser Erwerbspreise nur gerade für bundesrechtlich begründete und materielle Enteignungen, nicht aber für kantonale rechtlich begründete formelle Enteignungen ausgeschlossen.

4.

4.1 Der Beschwerdeführer bringt in formeller Hinsicht vor, dass bei formellen kantonalrechtlichen Enteignungen die Entschädigung gemäss den einschlägigen Bestimmungen des PBG berech-

net werden müsse, da der KRB Landerwerb nicht als formelles Gesetz gelte und somit nicht gleichwertig sei, im Übrigen auch nicht in zweimaliger Lesung durchberaten worden sei.

4.2 Gemäss § 41 lit. b KV steht dem Kantonsrat unter dem Vorbehalt der Bestimmungen des Referendums- und Initiativrechts der Stimmberechtigten (§§ 34 und 35 KV) das ausschliessliche Recht der Gesetzgebung zu. Gesetze und allgemeinverbindliche Kantonsratsbeschlüsse unterliegen in gleicher Weise den Mitbestimmungsrechten der Stimmberechtigten (§§ 34 und 35 KV). Um gültig verhandeln zu können, ist die Anwesenheit der absoluten Mehrheit der Mitglieder des Kantonsrates erforderlich. Kein Gesetzesvorschlag kann definitiv angenommen werden, bevor derselbe in zwei Sitzungen, zwischen welchen ein Zeitraum von wenigstens zwei Monaten liegen soll, durchberaten worden ist. Das Nähere bestimmt das Reglement (§ 44 KV). Gemäss § 72 des Kantonsratsbeschlusses über die Geschäftsordnung des Kantonsrats (GO KR; BGS 141.1) werden formelle Gesetze in zwei Lesungen beraten, wobei die zweite Lesung frühestens nach zwei Monaten stattfindet (§ 72 Abs. 2 GO KR). Ebenfalls in zwei Lesungen werden Allgemeinverbindliche Kantonsratsbeschlüsse mit Ausnahme der Festsetzung des Steuerfusses beraten (§ 72 Abs. 3 Ziff. 1 GO KR). Deren Lesung findet in der Regel schon in der nächsten Sitzung statt, sofern der Kantonsrat nichts anderes beschliesst (§ 72 Abs. 4 GO KR). Ausgehend von diesem Wortlaut, wonach sich die im Nebensatz formulierte Bedingung nur auf den vorangehenden Hauptsatz bezieht, aber v.a. in Nachachtung der Formulierung in der KV dürfte dieser in Abs. 4 erwähnte «andere Beschluss» des Kantonsrates wohl bloss den zeitlichen Aspekt einer zweiten Beratung eines Beschlusses betreffen. Diese Frage muss aber an dieser Stelle nicht abschliessend beantwortet werden, wie sich nachfolgend ergibt.

Während in der BV im Grundsatz festgehalten ist, welche Erlasse in Form eines Bundesgesetzes oder Verordnung bzw. eines Beschlusses ergehen (vgl. Art. 163 BV), fehlt eine solche Regelung in der kantonalen Verfassung. Gemäss Art. 164 BV sind alle wichtigen rechtsetzenden Bestimmungen, die für die Rechtsunterworfenen von zentraler Bedeutung sind, in einem Gesetz zu regeln. Dabei handelt es sich häufig, aber nicht immer, um generell-abstrakte Regelungen. Die übrigen Erlasse ergehen in der Form des Bundesbeschlusses, welcher dem Referendum untersteht, bzw. des einfachen Bundesbeschlusses, bei welchem kein Referendum zur Verfügung steht (Art. 163 Abs. 2 BV). Bundesbeschlüsse enthalten nicht rechtsetzende Bestimmungen, sondern betreffen die Rechtsanwendung (vgl. Häfelin/Haller/Keller/Thurnherr, Schweizerisches Bundesstaatsrecht, 2016, N. 1819 ff.). Der Inhalt der Regelungen bestimmt somit die Form des Erlasses. Obwohl im Kanton Zug nicht explizit definiert ist, was in Gesetzesform zu kleiden ist und was in einen Allgemeinverbindlichen Kantonsratsbeschluss gefasst werden kann, dürfte der Gegenstand der Regelungen ebenfalls die Form resp. die Erlassbezeichnung bestimmen. Kompetenz und Verfahren – und insbesondere Mitwirkungsrechte der Stimmberechtigten – sind bei beiden Erlassformen im Grundsatz gleich. Beide ergehen im formellen Gesetzgebungsverfahren. Die getroffene Bezeichnung führt daher entgegen der Meinung des Beschwerdeführers nicht zu einer unterschiedlichen Geltungsstufe im Sinne von Überordnung bzw. Unterordnung.

4.3 Somit ergibt sich, dass das kantonale Gesetz und der allgemeinverbindliche Kantonsratsbeschluss in formeller Hinsicht auf gleicher Ebene stehen und damit gleichwertig sind. Aufgrund des Regelungsgehaltes wurde die konkrete Preisgestaltung für den Landerwerb vom Kantonsrat zu Recht mittels eines Beschlusses geregelt. Auch wenn gemäss KV und den Ausführungsregeln gemäss GO KR grundsätzlich auch für Kantonsratsbeschlüsse eine zweimalige Lesung verlangt wird, kann heute mit der Tatsache der bloss einmaligen Beratung des KRB Landerwerb keine gegenüber einem ordentlichen Gesetz untergeordnete Bedeutung begründet werden, dies nachdem er ordentlich publiziert und gegen ihn kein Referendum ergriffen wurde, sein Inkrafttreten per 1. Dezember 2009 bescheinigt, er in der Folge in die Zuger Gesetzessammlung aufgenommen und er in mehrfachen Fällen angewandt wurde.

5. Soweit und sofern derselbe Sachverhalt von der gesetzlichen Regelung betroffen oder miteingeschlossen ist, kämen vorliegend im Verhältnis zwischen PBG und KRB die letzteren Bestimmungen zur Anwendung, da der KRB der jüngere Erlass ist («lex posterior derogat legi priori»). Zu prüfen ist daher, ob der KRB Landerwerb auch für den Fall der auf kantonalem Recht basierenden formellen Enteignung Anwendung findet und ob er im Bejahungsfall nicht gegen übergeordnetes Recht verstösst.

5.1 Die Ermittlung des Normsinns hat in Anwendung der von Lehre und Rechtsprechung entwickelten Auslegungselemente zu erfolgen. Die Gesetzesbestimmungen sind in erster Linie nach ihrem Wortlaut auszulegen. An einen klaren Gesetzeswortlaut ist die rechtsanwendende Behörde gebunden. Abweichungen vom klaren Wortlaut sind indessen zulässig oder sogar geboten, wenn triftige Gründe zur Annahme bestehen, dass er nicht dem wahren Sinn der Bestimmung entspricht. Solche Gründe können sich aus der Entstehungsgeschichte der Norm, aus ihrem Sinn und Zweck oder aus dem Zusammenhang mit anderen Vorschriften ergeben. Vom klaren Wortlaut kann ferner abgewichen werden, wenn die grammatikalische Auslegung zu einem Ergebnis führt, das der Gesetzgeber nicht gewollt haben kann. Im Übrigen sind bei der Auslegung alle herkömmlichen Auslegungselemente zu berücksichtigen, wobei das Bundesgericht einen pragmatischen Methodenpluralismus befolgt und es ablehnt, die einzelnen Auslegungselemente einer Prioritätsordnung zu unterstellen (BGE 143 II 685 E. 4).

5.1.1 Betreffend den hier interessierenden Fall von formeller Enteignung gilt der KRB Landerwerb gemäss Wortlaut von § 1 Abs. 3 lit. a KRB nicht für Enteignungen, die bundesrechtlich begründet sind. Dieser Wortlaut ist klar und lässt keine Interpretationen zu: auf kantonalem Recht basierende Enteignungen wurden von der Geltung des KRB nicht ausgenommen. Mit Erlass des KRB mit den weit über den üblichen Verkehrswerten für Landwirtschaftsland fixierten Preisen wurde zweifellos beabsichtigt, die Verkäufer zu «ködern», um langwierige Enteignungsverfahren zu vermeiden. Mit der Bereitschaft, das Landwirtschaftsland freiwillig zu veräussern, sollte die Realisierung von grossen Infrastrukturprojekten, namentlich der Tangente Zug/Baar und der Umfahrung Cham-Hünenberg, beschleunigt werden können. Dem Protokoll der Kantonsratssitzung vom 27. August 2009 zum traktandierten KRB Landerwerb, S. 1918 ff., ist zu entnehmen, dass den Kantonsräten bewusst gemacht wurde, dass bun-

desrechtlich begründete Enteignungen massiv tiefer entschädigt werden, dass also je nach Rechtsgrundlage für den Erwerb von (gleichem) Landwirtschaftsland stark unterschiedliche Preise bezahlt werden müssen bzw. dürfen. Insbesondere wurde auf die einschlägigen Vorschriften des BGGB hingewiesen. Ebenso wurde auch sinngemäss erwähnt, dass der Verkauf des Landwirtschaftslandes seitens der Grundeigentümer zwar formell freiwillig, letztlich aber doch unter dem Zwang der rechtskräftigen raumplanerischen Planung erfolgen würde. Mit der Thematisierung der verschiedenen Rechtsgrundlagen für Eigentumserwerb von Landwirtschaftsland darf davon ausgegangen werden, dass der Kantonsrat bewusst alles Land für kantonale Infrastrukturobjekte nach denselben Bemessungsgrundlagen bewertet resp. bezahlt haben wollte, sofern die Preisgestaltung unter kantonaler Hoheit steht. Jedenfalls geben die vorhandenen Unterlagen – soweit ersichtlich – keinen Anlass für die Annahme, dass Enteignungen nach kantonalem Recht vergessen gingen, somit eine Lücke besteht, die richterlich gefüllt werden dürfte (vgl. betreffend zu füllender Lücke versus qualifiziertem Schweigen Urteil BGER 6B\_791/2014 vom 7. Mai 2015 E. 1.3.1 f.). Schliesslich weist auch der Begriff «Erwerb» nicht auf die Art resp. Grundlage der Handänderung (freiwillig/unfreiwillig) hin, sondern hat dieses Wort einzig das Faktum der Eigentumsübertragung als Bedeutung.

Zusammenfassend muss der Schluss gezogen werden, dass der KRB Landerwerb nach Meinung des Gesetzgebers durchaus für alle Erwerbsweisen seitens der öffentlichen Hand gilt, sofern die Erwerbsgrundlage nicht bundesrechtlich begründet ist.

5.1.2 Während beim freihändigen Erwerbsgeschäft die Vertragspartner im Einzelfall die Vertragsbedingungen, so u.a. den Preis, frei vereinbaren können, schreibt die Zuger KV für den Fall der Enteignung klar vor, dass dafür (nur) die volle Entschädigung zu leisten ist. Die Bemessung der Entschädigung, die im PBG geregelt ist, stimmt mit der Verfassung überein. Dies ist im KRB Landerwerb für den Fall der Enteignung offensichtlich nicht der Fall, nachdem der festgesetzte Preis rund das Achtfache über dem im hier massgeblichen Zeitraum geltenden Verkehrswert liegt. Auch wenn das Bundesgericht entschied, dass auch im Enteignungsfall der Enteigner den Enteigneten über den blossen objektiven Nachteil hinaus entschädigen darf, dürfte bei einem Übermass wie hier die Verfassungskonformität grundsätzlich nicht mehr gegeben sein. Der Verstoss gegen übergeordnetes Recht führt im Grundsatz zur Ungültigkeit und damit Nichtanwendbarkeit der Regelung.

5.2 Ist festgestellt, dass der KRB Landerwerb im Falle der Enteignung nicht verfassungskonform ist, stellt sich dennoch die Frage, ob er hier im Einzelfall Anwendung finden darf. Der Beschwerdegegner 1 beruft sich dazu auf seinen Anspruch auf Gleichbehandlung mit den Nachbarn. Nach der Formel des Bundesgerichts ist das allgemeine Rechtsgleichheitsgebot verletzt, wenn «Gleiches nicht nach Massgabe seiner Gleichheit gleich oder Ungleiches nicht nach Massgabe seiner Ungleichheit ungleich behandelt wird» (Waldmann, a.a.O., Art. 8 N. 29, mit vielen Hinweisen). Dieses Gebot zielt auf eine gleiche, sachgerechte Behandlung in allen Bereichen staatlicher Aufgabenerfüllung. Er schützt sowohl vor unsachlichen Differenzierungen (Ungleichbehandlungen im formellen Sinn) als auch vor unsachgerechten Gleich-

behandlungen (Ungleichbehandlungen im materiellen Sinn) (Waldmann, a.a.O., Art. 8 N. 21). Eng verbunden damit ist das Willkürverbot nach Art. 9 BV, wonach jede Person Anspruch darauf hat, von den staatlichen Organen ohne Willkür und nach Treu und Glauben behandelt zu werden. Inhalt dieses Grundrechts sind u.a. das Vertrauensschutzprinzip und das Rechtsmissbrauchsverbot.

5.2.1 Betreffend Sachverhalt ist unbestritten, dass sich der Beschwerdegegner 1 nicht auf Verkaufsverhandlungen einliess und auf Kaufangebote gar nicht erst reagierte. Auch am Enteignungs- resp. Schätzungsverfahren beteiligte er sich aus dem Gericht unbekanntem Gründen nicht. Erst im aktuellen Gerichtsverfahren wurde ihm im Rahmen einer erwachsenenschutzrechtlichen Massnahme ein Vertreter seiner Interessen beigelegt.

Vorab ist dem Beschwerdeführer zuzustimmen, dass seine im Rahmen der Grundstücksübernahme offerierte Entschädigung von Fr. 88.-/m<sup>2</sup> für ihn nicht bindend ist. Es ist grundsätzlich richtig, dass ein Preisangebot im Fall von gescheiterten Vertragsverhandlungen keine Grundlage dafür schafft, dass ein Enteigneter auf denselben Preiszuschlag vertrauen darf (vgl. Urteil BGer 1C\_473/2017 vom 3. Oktober 2018 E. 3.3). Ebenso ist unbestritten, dass der Eigentumsübergang nicht freiwillig wie bei den Nachbarn erfolgte, der hier zu beurteilende Sachverhalt sich daher formalrechtlich grundlegend von den anderen unterscheidet. Insofern lassen sich hier finanzielle Ansprüche des Beschwerdegegners 1 nicht direkt aus dem Anspruch auf rechtsgleiche Behandlung ableiten. Trotzdem kann der Ansicht der Schätzungskommission gefolgt werden. Zum einen traf der Gesetzgeber, wie oben ausgeführt, ganz klar keine Differenzierung zwischen freihändigem Erwerb und kantonaler rechtlicher Enteignung. Dann trifft die Meinung des Beschwerdegegners 1 wohl zu, dass bei rechtskräftigen raumplanerischen Massnahmen von echter Freiwilligkeit wohl nicht gesprochen werden kann, da sonst ohnehin die (erfolgreiche) Enteignung droht. Mit der Schaffung des KRB Landerwerb wurde eine klare Preisbasis geschaffen, was die Vertragsverhandlungen zweifellos vereinfachte und den Landerwerb durch den Kanton beschleunigte. Die Verkaufsverweigerung im Einzelfall mit dem in der Folge zu führenden Enteignungsverfahren führte aber nicht zu einer massgeblichen Verzögerung und damit Kostensteigerung bei der Realisierung des Strassenprojektes, da – wie vorliegend geschehen – die vorzeitige Besitzeinweisung gemäss § 65 PBG möglich war, wogegen sich der Beschwerdegegner 1 notabene auch nicht zur Wehr setzte. Zu guter Letzt hätte dem zu Enteignenden im Laufe des Vorverfahrens – sofern er ohne Rechtsbeistand in jenem Verfahren überhaupt in der Lage gewesen war, seine Interessen zu vertreten, – jederzeit die Möglichkeit offen gestanden, sein Grundstück dennoch freiwillig zu verkaufen. Damit wäre das Enteignungsverfahren gegenstandslos geworden und seine Ansprüche hätten sich nach den Regeln des KRB Landerwerb bemessen.

5.2.2 Zusammenfassend ergibt sich, dass unter Berücksichtigung aller Aspekte die Vorinstanz sich zu Recht bei der Ermittlung des Erwerbspreises auf den KRB Landerwerb abstützte.

5.3 Gemäss § 2 Abs. 2 KRB Landerwerb richtet sich der Preis nach der Lage und Beschaf-

fenheit des Landes, insbesondere der Produktivität des Bodens. Die Schätzungskommission holte bei der E. ein Gutachten ein, worin der Verkehrswert des Grundstückes und die Nachteilsentschädigungen aus der Enteignung berechnet wurden. Gemäss Feststellungen der Vorinstanz (vgl. Urteil vom 31. Januar 2018, E. II 3e ff., S. 16 f.) beruht das Gutachten vom 31. Oktober 2016, ergänzt durch das Ergänzungsgutachten vom 10. Oktober 2017, auf einer umfassenden Sachverhaltsabklärung und berücksichtigt alle betroffenen Rechte des Eigentümers. Die Schätzungskommission erachtete es als schlüssig und nachvollziehbar begründet. Sie wich davon nur ab, soweit es um die Beurteilung von reinen Rechtsfragen ging. Im vorliegenden Verfahren äusserte keine der Parteien Zweifel an der Beweiswürdigung des Gerichtsgutachtens durch die Vorinstanz. Insbesondere monierte keine der Parteien die fehlerhafte Verkehrswertberechnung nach den Grundsätzen des BGG. Auch für das Verwaltungsgericht gibt es keinen Anlass dazu. Der Gutachter setzte als Landpreis für bestes Ackerland (max. 100 Bodenpunkte) im Geltungsbereich des BGG Fr. 12.-/m<sup>2</sup> ein. Bei der Verkehrswertberechnung ging er für die abzutretende Fläche von einer höchsten Bodenpunktezahl von 90 Punkten (Klimazone B5) aus und schloss auf einen Verkehrswert von Fr. 10.80/m<sup>2</sup>. Er reduzierte somit den Höchstpreis um 10%. Die Vorinstanz setzte dagegen bei der Bemessung des Grundstückpreises den Höchstbetrag von Fr. 88.- m<sup>2</sup> ein bei einem Grundpreis von Fr. 80.- und einem möglichen Tiefstpreis von Fr. 72.-. Sie übernahm somit in ihrem Entscheid die vom Gutachter eingesetzte Reduktion nicht. Zur Begründung brachte sie einzig vor, auch der Gutachter habe in seiner Einschätzung von produktivem Land gesprochen. Zudem habe der Enteigner bei der Verhandlung der Schätzungskommission zugestanden, dass es sich offensichtlich um sehr guten Boden handle und bestätigt, dass der Kanton im Einigungsfall Fr. 88.- bezahlt hätte. Aufgrund dieser Tatsache dürfe somit der Zuschlag von 10% auf Fr. 88.- als anerkannt gelten. Diese Begründung überzeugt nicht, womit der Ansicht der Vorinstanz nicht gefolgt werden kann. Zum einen ist wie dargelegt die Offerte im Fall des Scheiterns eines einvernehmlichen Vertragsabschlusses nicht bindend. Zum anderen verweist der KRB Landerwerb in Bezug auf den Preis innerhalb der gesetzlich bestimmten Bandbreite auf die Qualität des Landwirtschaftslandes. Eine im Rahmen eines Fachgutachtens nach den Vorgaben des BGG vorgenommene Landwertbeurteilung darf daher ohne weiteres auf die Berechnung gemäss den Ansätzen des KRB Landerwerb übertragen werden. Ohne triftigen Grund darf ein Gericht resp. hier die Schätzungskommission nicht von den Schlussfolgerungen eines Gerichtsgutachtens abweichen. Nachdem der gerichtlich beauftragte Experte den Wert für unbestrittenermassen produktives Land auf (nur) 90% des bestbewerteten Ackerlandes setzte, muss dieser auch im Enteignungsfall der Bewertung zugrunde gelegt werden. Insbesondere lässt sich der höchste Preis auch nicht damit begründen, dass – wie der Rechtsvertreter des Beschwerdegegners 1 durchaus glaubhaft vorbringt – die unmittelbaren Nachbarn diesen erhalten hätten. Abgesehen davon, dass Qualitätsunterschiede bei der Bodenbeschaffenheit über das gesamte zu übernehmende Land bestehen mögen, steht den Partnern im Rahmen der gesetzlichen Vorgaben ein gewisser Verhandlungs- und Ermessensspielraum zu. Mit der Anwendung verschiedener Preisansätze im gegebenen Rahmen wird das Gleichbehandlungsgebot nicht verletzt, sondern dem Einzelfall angepasst. Der von der Vorinstanz eingesetzte Höchstpreis ist daher nicht rechtens. Anders als nach den

Berechnungen nach BGG, wo zwischen Tief- und Höchstpreis je nach Qualität eine sehr grosse Spannweite liegen kann, ist diese beim KRB Landerwerb mit Fr. 16.– relativ eng gesetzt. Im Übrigen ergibt sich aus den Protokollen nicht, aufgrund welcher Faktoren die Preise genau festgelegt worden sind. Nachdem im Kanton Zug aber überwiegend gutes Kulturland für den Bau von Infrastrukturen eingesetzt werden muss (und weswegen wohl im KRB Landerwerb der Mindestpreis überhaupt so hoch angesetzt wurde), rechtfertigt es sich hier, den Grundpreis von Fr. 80.– als Bemessungsgrundlage einzusetzen. Damit reduziert sich der vom Enteigner für die von ihm übernommene Fläche von 3935 m<sup>2</sup> geschuldete Erwerbspreis von Fr. 346280.– auf neu Fr. 314800.–.

6. Zusammenfassend ergibt sich, dass die Vorinstanz bei der Ermittlung des Erwerbspreises für das enteignete Land des Beschwerdegegners 1 sich korrekt auf den KRB Landerwerb stützte und nicht nach den Regeln des PBG verfuhr. Hingegen unterlegte sie ihrer Berechnung zu Unrecht den Höchstarif. In diesem Umfang ist die Beschwerde begründet, was zu einer teilweisen Gutheissung der Beschwerde führt.

(. . .)

Urteil des Verwaltungsgerichts vom 12. Mai 2020, V 2018 32

Das Urteil ist rechtskräftig.

Vollständiges Urteil auf der Entscheiddatenbank <https://www.verwaltungsgericht.zg.ch/>



# B

Stichwortverzeichnis

## B Stichwortverzeichnis

Bilanzauml;nderung, 14

Bilanzberichtigung , 14

Enteignungsentschauml;digungen , 35

Gemischte Schenkung bei der Grundstuuml;ckgewinnsteuer , 22

Preisspanne, 29

Steueraufschub Grundstuuml;ckgewinnsteuer , 22

Werterhellende Ereignisse, 14