

DVIJAGN.08.57-1/44.02/vA

Verfügung

vom 22. April 2009

in Sachen

A., Notar, in B.; Beschwerde gegen die Abgaben- und Gebührenrechnung TB-/A-Nr. XXX des Grundbuchamtes C. vom 16. Juni 2008; Abweisung

I. Sachverhalt

1.

Im Rahmen einer Unternehmensumstrukturierung wurden durch Sacheinlagevertrag vom XXXX 2008 sämtliche Aktiven und Passiven der X. & Co., Kommanditgesellschaft mit Sitz in Y., in die neu gegründete X. AG in Y. eingebracht. Durch separaten Teilvertrag vom XXXX 2008, beurkundet von A., Notar in B., wurde überdies via Sacheinlage das Grundstück GB Y. Nr. 100 im Halte von XXX Aren zum Buchwert per 31. Dezember 2007 von Fr. XXXX.– auf die neu gegründete X. AG übertragen. Sachenrechtlich stand das Grundstück, bevor es in die X. Aktiengesellschaft eingebracht wurde, im Alleineigentum des Gesellschafters D. X. . Buchhalterisch wurde das Grundstück indes bei der Kommanditgesellschaft geführt und auch seit 2001 jeweils in den Büchern der Gesellschaft unter den Bilanzaktiven aufgelistet.

Am 13. Juni 2008 meldete Notar A. den erwähnten Sacheinlagevertrag vom XXXX 2008 über das Grundstück Nr. 100 dem Grundbuchamt C. zum Vollzug im Grundbuch an.

2.

Am 16. Juni 2008 veranlagte das Grundbuchamt C. für die Handänderung am Grundstück Nr. 100 eine Grundbuchabgabe von Fr. XXXX.–, wobei es seiner Rechnung den Tarif für gewöhnliche Handänderungen zugrunde legte. Die Rechnung wurde am 17. Juni 2008 Notar A. zuhänden der Vertragsparteien zugestellt.

3.

Nach Ablehnung eines Wiedererwägungsgesuches am 30. Juni 2008 erhob Notar A. gegen die Abgabenrechnung des Grundbuchamtes C. am 7. Juli 2008 beim Departement Volkswirtschaft und Inneres (DVI) Beschwerde und stellte die folgenden Anträge:

1. *Die Grundbuchabgabe sei gemäss § 22 Abs. 2 lit. a des Abgabengesetzes zu berechnen und mit Fr. 1'000.– festzulegen.*
2. *Eventuell sei die Grundbuchabgabe mit Fr. 2'000.– festzulegen.*

Unter Kosten- und Entschädigungsfolge.

4.

Am 17. Juli 2008 nahm das Grundbuchamt C. in einem Amtsbericht zur Beschwerde Stellung. Es hielt an seiner Abgabenberechnung fest und beantragte die vollständige Abweisung der Beschwerde.

5.

Zum Amtsbericht äusserte sich Notar A. in einer Replik vom 19. August 2008. Er hielt an seiner bereits in der Beschwerde dargelegten Ansicht fest. Das Grundbuchamt C. verzichtete auf eine anschliessende Duplik (Brief vom 12. September 2008).

Der Rechtsschriftenwechsel war damit abgeschlossen. Auf den Inhalt der einzelnen Rechtsschriften wird – sofern erforderlich – in den Erwägungen noch näher eingegangen.

II. Erwägungen

1.

Gemäss § 30 Abs. 1 des Gesetzes über die Grundbuchabgaben (GBAG) vom 7. Mai 1980 in seiner bis am 31. Dezember 2008 gültigen Fassung kann gegen Grundbuchabgabenrechnungen der Grundbuchämter innert 20 Tagen seit Zustellung beim Regierungsrat Beschwerde geführt werden. Die Befugnis zum Entscheid solcher Beschwerden wurde gemäss § 2 Abs. 1 lit. a der Verordnung über die Delegation von Kompetenzen des Regierungsrates vom 8. November 1982 (SAR 153.111) vom Regierungsrat an das DVI abgetreten. Innerhalb des DVI nimmt die Justizabteilung die Instruktion und Entscheidung von Grundbuchabgaben- und -gebührenbeschwerden wahr. Die Justizabteilung des DVI ist somit zur Beurteilung der vorliegenden Beschwerde zuständig.

Zur Beschwerde legitimiert sind sowohl die Parteien als auch die Urkundsperson, die ein Geschäft angemeldet hat (§ 30 Abs. 1 Satz 2 GBAG).

Im vorliegenden Fall erhebt Notar A. in eigenem Namen als beurkundender und anmeldender Notar gegen die Abgabenrechnung vom 16. Juni 2008 Beschwerde. Die Beschwerde erfolgte frist- und formgerecht. Auf die Beschwerde ist somit einzutreten.

2.

Gemäss § 1 GBAG wird im Kanton Aargau auf allen grundbuchlichen Vorgängen eine Grundbuchabgabe erhoben. Bei Handänderungen an Grundstücken beträgt die Grundbuchabgabe 5 ‰ der Kaufs- oder Übernahmesumme, mindestens jedoch Fr. 100.– (§ 8 Abs. 1 GBAG). Im Falle von Handänderungen bei Umstrukturierung von Unternehmen beträgt die Abgabe Fr. 1'000.– pro betroffenes Grundstück, maximal Fr. 20'000.– für die gesamte Umstrukturierung (§ 22 Abs. 1 GBAG).

3.

Streitig ist im vorliegenden Fall, ob bei der Erhebung der Grundbuchabgabe für die Handänderung am Grundstück GB Y. Nr. 100 der Tarif für gewöhnliche Handänderungen, § 8 GBAG, oder der privilegierte Abgabensatz bei Umstrukturierungen, § 22 GBAG, zur Anwendung gelangt. Notar A. (nachfolgend «der Beschwerdeführer») ist der Ansicht, dass das Grundstück GB Y. Nr. 100 im Rahmen einer Umstrukturierung (Umwandlung der Kommanditgesellschaft X. & Co. in die X. AG) die Hand gewechselt hat und daher § 22 GBAG zur Anwendung gelangt (Buchstabe a von § 22 Abs. 2, allenfalls auch Buchstabe b). Das Grundbuchamt C. ist dagegen der Auffassung, dass die Handänderung unter § 8 GBAG fällt, da das besagte Grundstück, bevor es auf die X. AG übergang, nicht im Eigentum der Kommanditgesellschaft X. & Co. stand, sondern Herrn D. X. als Alleineigentümer gehörte. Mit der Übertragung des sachenrechtlichen Alleineigentums von Herrn D. X. auf die X. AG lag nach Ansicht des Grundbuchamtes keine Umstrukturierung, sondern eine gewöhnliche Handänderung vor.

4.

§ 22 des Grundbuchabgabengesetzes privilegiert abgabemässig gewisse Handänderungen an Grundstücken, die im Zusammenhang mit Umstrukturierungen von Unternehmen erfolgen. Die Handänderungen, die unter den Privilegierungstatbestand fallen, werden im § 22 GBAG in dessen Absatz 2 unter den Buchstaben a bis e **abschliessend** aufgelistet.

Im vorliegenden Fall ist zu prüfen, ob mit der Übertragung des Grundstücks auf die X. AG ein Tatbestand des § 22 Abs. 2 Buchstabe a gegeben ist. § 22 Abs. 2 Buchstabe b GBAG fällt dagegen ausser Betracht, da es vorliegend an einem eigentlichen Unternehmenszusammenschluss (Fusion) fehlt. Weitere Buchstaben des § 22 Abs. 2 GBAG kommen aufgrund ihres Wortlauts von vorne herein nicht in Frage.

5.

§ 22 Abs. 2 Buchstabe a GBAG lautet wörtlich wie folgt:

«Als Handänderungen im Zusammenhang mit Umstrukturierungen gelten:

- a) *Handänderungen infolge Umwandlung einer Einzelfirma oder einer Personengesellschaft in eine juristische Person oder infolge Umwandlung einer juristischen Person in eine andere juristische Person, wenn es sich um einen Geschäftsbetrieb handelt, dieser beibehalten wird und die Beteiligungsverhältnisse wertmässig grundsätzlich gleich bleiben;*>

6.

Vorliegend macht der Beschwerdeführer geltend, dass bezüglich des Grundstücks Nr. 100 eine Handänderung durch Umwandlung der Kommanditgesellschaft X. & Co. in eine Aktiengesellschaft stattgefunden habe.

Die Voraussetzungen zur Anwendung des § 22 Abs. 2 Buchstabe a GBAG bei einer Umwandlung einer Kommanditgesellschaft in eine Aktiengesellschaft sind:

- a) dass ein Grundstück von einer Kommanditgesellschaft auf eine Aktiengesellschaft übergeht und
- b) dieser Übergang im Rahmen einer Umwandlung der Kommanditgesellschaft in eine Aktiengesellschaft geschieht, was bedingt, dass von der Kommanditgesellschaft ein Betrieb mit Aktiven und Passiven steuerneutral auf die Aktiengesellschaft übertragen wird, dieser Betrieb beibehalten wird und die Beteiligungsverhältnisse bei der Aktiengesellschaft weitgehend denjenigen bei der Kommanditgesellschaft entsprechen.

7.

Unbestritten ist im hier zu beurteilenden Fall zunächst einmal, dass das aargauische Steueramt die Überführung der Aktiven und Passiven von der Kommanditgesellschaft X. & Co. auf die X. AG als steuerneutrale Umwandlung im Sinne des § 28 des aargauischen Steuergesetzes vom 15. Dezember 1998 eingestuft hat (Auskunft des aargauischen Steueramtes vom 2. April 2009). Für das Steueramt war wesentlich, dass anlässlich der Übertragung der Aktiven und Passiven auf die X. AG keine stillen Reserven realisiert wurden. Das Grundstück Nr. 100 wurde dabei aufgrund seiner Auflistung in der Bilanz der X. & Co. als dieser Gesellschaft zugehörig betrachtet. Die Betriebseigenschaft sowie die grundsätzlich gleich gebliebenen Beteiligungsverhältnisse wurden vom Steueramt ebenfalls bejaht.

Die soeben dargelegte Einstufung des Steueramtes kann allerdings nicht unbesehen auch für das Grundbuchabgabengesetz übernommen werden, wenn auch grundsätzlich eine gewisse Harmonie in der Anwendung dieser beiden Gesetze anzustreben ist. Es existieren jedoch zwischen dem Steuergesetz und dem GBAG grundlegende Unterschiede: Das Steuergesetz stellt wesentlich auf wirtschaftliche Sachverhalte ab. So war es für das Steueramt offenbar ausreichend, dass das Grundstück Nr. 100 in der Bilanz der Kommanditgesellschaft aufgeführt war. Dass das sachenrechtliche Eigentum am Grundstück, und damit die rechtliche Herrschaftsgewalt über das Grundstück, nicht bei der Kommanditgesellschaft lag, war für das Steueramt ohne Belang. Das GBAG andererseits stützt jeweils wesentlich ab auf die sachenrechtlichen Verhältnisse, so wie sie sich aus dem Grundbuch ergeben. So werden beispielsweise Veräusserungen einer Mehrheitsbeteiligung an einer Immobilien-AG nicht der Grundbuchabgabe unterworfen, obwohl da-

durch – wirtschaftlich gesehen – ein Handwechsel an Grundstücken stattfindet. Grundbuchlich geschieht allerdings durch die Übertragung der Aktien der Gesellschaft nichts, weshalb eine Grundbuchabgabe entfällt.

8.

Die Grundbuchabgabe bzw. generell die Handänderungssteuer ist von ihrem Wesen her eine Rechtsverkehrssteuer. Besteuert wird ein bestimmter Rechtsvorgang, der im Grundbuch seinen Niederschlag findet (Verhältnisse Kanton Aargau). Im vorliegenden Fall wird der Eigentumsübergang am Grundstück Nr. 100 auf die Aktiengesellschaft besteuert. Damit ein privilegierender Tatbestand nach § 22 Abs. 2 Bst. a GBAG angenommen werden kann, ist es erforderlich, dass die Verfügungsgewalt über das in Frage stehende Grundstück von der (im Anschluss zu liquidierenden) Kommanditgesellschaft auf die Aktiengesellschaft übergeht. Solchermassen liesse sich in Bezug auf das Grundstück sagen, dass sich durch die Umwandlung der Gesellschaft grundsätzlich nichts an der Verfügungsgewalt geändert hat, ausser, dass nicht mehr die Kommanditgesellschaft (welche liquidiert wird) über das Grundstück verfügt, sondern deren Nachfolge-Gesellschaft, die Aktiengesellschaft. Eine solch gleich gebliebene Verfügungsmacht, die vorher bei der Kommanditgesellschaft und hernach durch Umwandlung bei der Aktiengesellschaft liegt, würde die Anwendung eines privilegierenden Tatbestandes rechtfertigen.

9.

Bezüglich der Verfügungsmacht über das Grundstück sind nun bei der Ermittlung der Grundbuchabgabe bzw. Handänderungssteuer die **Verhältnisse gemäss Grundbuch massgeblich**. Das Grundbuch ist jenes vom Gesetz vorgesehene Publizitätsmittel, welches zuverlässig über die Eigentums- und Berechtigungsverhältnisse an Grundstücken Auskunft gibt. An den Eintrag im Grundbuch knüpfen denn auch verschiedene Wirkungen und Folgen an. So wird gegen aussen der im Grundbuch eingetragene Eigentümer als Verfügungsberechtigter angesehen (vgl. Art. 965 Abs. 2 ZGB), auch wenn er intern seine Befugnisse auf einen Dritten übertragen hat oder seine Befugnisse mit Dritten teilt. Auch im Konkurs einer Gesellschaft, zum Beispiel einer Kommanditgesellschaft, würde hinsichtlich des Einbezugs von Grundstücken in die Konkursmasse darauf abgestellt, wer als Eigentümer im Grundbuch verzeichnet ist. Grundstücke, welche im Grundbuch nicht auf die Firma der Kommanditgesellschaft lauten, würden – auch wenn sie in der Bilanz der Gesellschaft unter den Aktiven aufgeführt werden – nicht in den Konkurs der Kommanditgesellschaft einbezogen (vgl. auch Auskunft des aargauischen Konkursamtes vom 2. April 2009).

10.

Haben es die Beteiligten – aus welchen Gründen auch immer – versäumt, die internen Berechtigungsverhältnisse an einem Grundstück mit den im Grundbuch eingetragenen Berechtigungsverhältnissen in Einklang zu bringen, können sie sich, jedenfalls in Belangen des Sachen- und Grundbuchrechts sowie in Belangen des Grundbuchabgabenrechts, nicht auf die ausserhalb des Grundbuchs bestehenden Verhältnisse berufen. **Sie müssen sich die im Grundbuch eingetragenen Verhältnisse entgegen halten lassen**. Dies unterscheidet die Veranlagung der Handänderungssteuern von der Veranlagung der allge-

meinen Unternehmenssteuern, wo in einzelnen Belangen auf rein wirtschaftliche Begebenheiten, wie eben etwa auf die Auflistung eines Grundstücks in der Bilanz einer Gesellschaft trotz Fehlens der sachenrechtlichen Verfügungsmacht, abgestellt wird.

11.

Vorliegend ist unbestritten, dass vor der Übertragung des Grundstücks Nr. 100 auf die X. AG D. X. als natürliche Person und Alleineigentümer des Grundstücks Nr. 100 im Grundbuch verzeichnet war und demnach sachenrechtlich über die Eigentumsrechte an diesem Grundstück verfügte. Diese Eigentumsrechte gehen nun mittels des Sacheinlagevertrages vom XXXX 2008 **direkt von der Einzelperson D. X.** auf die X. AG über. Damit nun aber in Bezug auf das Grundstück eine Umwandlung im Sinne des § 22 Abs. 2 Bst. a GBAG hätte angenommen werden können, wäre zwingend notwendig gewesen, dass das sachenrechtliche Eigentum am Grundstück vor der Übertragung auf die Aktiengesellschaft bei der Kommanditgesellschaft lag. Dies war jedoch unbestrittenermassen nicht der Fall. Die Kommanditgesellschaft übertrug damit auf die Aktiengesellschaft **keine sachenrechtlichen Befugnisse**, sondern diese gingen direkt von einer Drittperson auf die Aktiengesellschaft über. Unter diesen Umständen fehlt es an einer wesentlichen Voraussetzung zur Anwendung des § 22 Abs. 2 Bst. a GBAG, weshalb eine Veranlagung gestützt auf diesen Paragraphen nicht in Betracht kommen kann. Der Hauptantrag des Beschwerdeführers ist demgemäss abzuweisen.

Da die Anwendung von § 22 Abs. 2 Bst. a GBAG bereits am genannten Erfordernis der Übertragung der sachenrechtlichen Befugnisse von der Kommanditgesellschaft auf die Aktiengesellschaft scheitert, muss nicht mehr geprüft werden, ob die weiteren Voraussetzungen des § 22 Abs. 2 Bst. a GBAG, insbesondere die wertmässig grundsätzlich gleich gebliebenen Beteiligungsverhältnisse in concreto gegeben waren oder nicht. In der Tat sind die grundsätzlich gleich gebliebenen Beteiligungsverhältnisse im vorliegenden Fall fraglich, da der Kreis der Personen, welcher an der Kommanditgesellschaft X. & Co. beteiligt war, nicht mehr identisch ist mit den Aktionären der neu gegründeten X. AG (zum Beispiel ist E. X., welche vormals Kommanditärin der X. & Co. war, an der X. AG nicht mehr beteiligt; desgleichen war die neue Aktionärin, F. X., vormals an der Kommanditgesellschaft noch nicht beteiligt).

12.

Bleibt noch als Letztes zu prüfen, ob dem Eventualantrag des Beschwerdeführers, es sei maximal eine Grundbuchabgabe von Fr. 2'000.– zu erheben, gefolgt werden kann. Der Beschwerdeführer begründet seinen Eventualantrag damit, dass man mit der direkten Grundstücksübertragung von D. X. auf die X. AG quasi in einem Schritt zwei Handänderungen vorgenommen habe, erstens die Handänderung von D. X. auf die Kommanditgesellschaft X. & Co. und zweitens die Handänderung von der Kommanditgesellschaft auf die X. AG. Da nach Ansicht des Beschwerdeführers im Falle der beiden beschriebenen Handänderungen einzeln je eine Grundbuchabgabe von Fr. 1'000.– angefallen wäre, dürfe nunmehr, wenn die beiden Handänderungen in einem Schritt zusammengefasst würden, keine höhere Abgabe als Fr. 2'000.– resultieren.

Dieser Ansicht des Beschwerdeführers kann nicht gefolgt werden: Im Rahmen der Abgabenerhebung wird stets ein Rechtsvorgang beurteilt, der sich so auch **tatsächlich ereig-**

net hat. Nur dieser konkret erfolgte Rechtsvorgang bildet das Steuerobjekt und den eigentlichen Gegenstand der Betrachtung. Vorliegend ist der zu beurteilende Rechtsvorgang die Handänderung am Grundstück Nr. 100 infolge Direktübertragung des Grundstücks von D. X. auf die X. AG. Andere sachenrechtliche Vorgehensweisen, die auch möglich gewesen wären, um zum gleichen Endresultat (Eigentum der X. AG am Grundstück) zu gelangen, konkret aber nicht gewählt wurden, wie die vom Beschwerdeführer geschilderte mögliche Übertragung des Grundstücks in zwei Schritten auf die X. AG, können für die Bestimmung der Höhe der Grundbuchabgabe eines anderen Sachverhalts nicht massgebend sein. Die Grundbuchabgabe bemisst sich stets nach dem im konkreten Fall gewählten sachenrechtlichen Vorgehen und ist, je nach Weg, den die Parteien zur Erreichung des von ihnen gewünschten Endresultates eingeschlagen haben, unterschiedlich. Die vom Beschwerdeführer vertretene Auffassung würde darauf hinauslaufen, dass die Grundbuchabgaben auch bei unterschiedlich gewählten sachenrechtlichen Vorgehensweisen stets die gleichen wären, was dem Wesen der Handänderungssteuer als Rechtsverkehrssteuer widerspricht. Da die vom Beschwerdeführer aufgezeigte Übertragung in zwei Schritten effektiv nicht erfolgt ist, kann diese auch nicht abgabenbestimmend für die Direktübertragung des Grundstücks sein. Der Eventualantrag des Beschwerdeführers ist somit abzulehnen.

Ganz abgesehen davon wäre es im vorliegenden Fall auch nicht klar gewesen, ob die vom Beschwerdeführer geschilderte Übertragung in zwei Schritten (Übertragung des Grundstücks zunächst von der Einzelperson auf die Kommanditgesellschaft und anschliessend von der Kommanditgesellschaft auf die Aktiengesellschaft) lediglich mit Fr. 2'000.– Grundbuchabgabe veranlagt worden wäre. Ob nämlich die vom Beschwerdeführer gedachte erste Handänderung – die Übertragung des Grundstück von der Einzelperson auf die Kommanditgesellschaft – ohne Weiteres unter den Umstrukturierungstatbestand von § 22 GBAG gefallen wäre, ist äusserst fraglich, da die Einbringung eines Grundstück von einer Einzelperson in eine Kommanditgesellschaft nicht a priori als Umwandlung gilt (vgl. hierzu auch den Wortlaut von § 22 Abs. 2 Bst. a GBAG). Letztlich kann diese Frage aber offen bleiben, da – wie oben aufgezeigt – bereits der Grundgedanke, auf dem der Eventualantrag des Beschwerdeführers basiert, als falsch abzulehnen ist.

13.

Zusammenfassend kann somit festgehalten werden, dass die Übertragung des Grundstücks Nr. 100 von der Einzelperson D. X. auf die X. AG grundbuchlich nicht als Umstrukturierung (Umwandlung) eingestuft werden kann. Damit eine Umwandlung hätte angenommen werden können, wäre zwingend notwendig gewesen, dass das sachenrechtliche Eigentum am Grundstück vor der Übertragung auf die Aktiengesellschaft bei der Kommanditgesellschaft lag. Da dies vorliegend nicht der Fall war, gelangt der privilegierte Abgabensatz von § 22 GBAG nicht zur Anwendung. Die Abgabe berechnet sich vielmehr nach dem Normaltarif von § 8 Abs. 1 GBAG. Die vom Grundbuchamt errechnete Abgabensumme (5 ‰ von Fr. XXXX.– = Fr. XXXX.–) ist nicht zu beanstanden. Die Beschwerde ist demnach **abzuweisen**.

14.

Bei diesem Verfahrensausgang hat der Beschwerdeführer die Verfahrenskosten vollumfänglich zu tragen (§ 31 Abs. 2 des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege [Verwal-

tungsrechtspflegegesetz, VRPG] vom 4. Dezember 2007). Es wird kein Parteikostenersatz zugesprochen (§ 32 Abs. 2 VRPG).

III.

Demgemäss wird

verfügt:

1.

Die Beschwerde wird abgewiesen.

2.

Die Verfahrenskosten, bestehend aus einer Staatsgebühr von Fr. 1'600.– sowie den Kanzleigebühen und Auslagen in der Höhe von Fr. 112.25, gesamthaft Fr. 1'712.25, sind vom Beschwerdeführer zu bezahlen.

3.

Es wird kein Parteikostenersatz zugesprochen.

Oliver Werthmüller
Chef Rechtsdienst Justizabteilung

Zustellung an:

- (2) Herrn A., Notar, in B., gegen Rückschein und unter Beilage der Original-Rechnung des Grundbuchamtes C. vom 16. Juni 2008 (Verfügung für sich und die Parteien des Sacheinlagevertrages vom XXXX 2008)
- Grundbuchamt C., gegen Empfangsbescheinigung, A-Post; Mitteilung nach Rechtskraft
- Rechnungsführerin des Departements Volkswirtschaft und Inneres, Justizabteilung (nach Rechtskraft), zur Ausstellung der entsprechenden Rechnung gemäss Ziffer 2 des Verfügungsdispositivs

Rechtsmittelbelehrung

1. Gegen diesen Entscheid kann innert einer nicht erstreckbaren Frist von **30 Tagen** seit Zustellung beim **Verwaltungsgericht des Kantons Aargau**, Obere Vorstadt 40, 5001 Aarau, Beschwerde geführt werden. Die Frist steht still vom Samstag vor Palmsonntag bis Ostermontag, vom 1. Juli bis 15. August und vom 20. Dezember bis 10. Januar.
2. Die Beschwerdeschrift ist von der Partei selbst oder von einer Anwältin bzw. einem Anwalt zu verfassen, welche(r) gemäss dem Bundesgesetz über die Freizügigkeit der Anwältinnen und Anwälte (Anwaltsgesetz, BGFA) vom 23. Juni 2000 zur Vertretung von Parteien vor Gericht berechtigt ist.

Die Beschwerdeschrift muss einen Antrag und eine Begründung enthalten, d.h., es ist

- a) anzugeben, wie das Verwaltungsgericht entscheiden soll, und
 - b) darzulegen, aus welchen Gründen diese andere Entscheidung verlangt wird.
3. Auf eine Beschwerde, welche den Anforderungen gemäss den Ziffern 1 oder 2 nicht entspricht, wird nicht eingetreten.
 4. Der angefochtene Entscheid ist anzugeben, allfällige Beweismittel sind zu bezeichnen und soweit möglich beizulegen. Die Beschwerdeschrift ist zu unterzeichnen.
 5. Das Beschwerdeverfahren ist mit einem Kostenrisiko verbunden, d.h., die unterliegende Partei hat in der Regel die Verfahrenskosten sowie gegebenenfalls die gegnerischen Anwaltskosten zu bezahlen.