



# VERWALTUNGSGERICHT DES KANTONS ZUG

---

## ABGABERECHTLICHE KAMMER

Mitwirkende Richter: Dr. iur. Aldo Elsener, Vorsitz  
Dr. iur. Matthias Suter und lic. iur. Ivo Klingler  
Gerichtsschreiber: lic. iur. George Kammann

U R T E I L vom 20. Februar 2020 *[rechtskräftig]*

in Sachen

**A.** \_\_\_\_\_  
Rekurrentin  
vertreten durch MLaw B. \_\_\_\_\_  
gegen

**Grundstückgewinnsteuer-Kommission Oberägeri**, Alosenstrasse 2,  
Postfach 159, 6315 Oberägeri  
Rekursgegnerin

betreffend

Grundstückgewinnsteuer (Landwert vor 25 Jahren)

A 2019 12

A. Gemäss Veranlagungsverfügung für die Grundstückgewinnsteuer der Einwohnergemeinde Oberägeri, Grundstückgewinnsteuer-Kommission, vom 25. Juli 2018 (Datum der Sitzung / Beilage Nr. 5 der Rekursgegnerin; im Folgenden: Veranlagungsverfügung) veräusserte A. \_\_\_\_\_ mit öffentlich beurkundetem Kaufvertrag vom 31. Oktober 2017 per 2. November 2017 (Datum der Handänderung) 1/3 Anteil am Grundstück Nr. D. \_\_\_\_\_ mit Einfamilienhaus Assek.-Nr. \_\_, 1'005 m<sup>2</sup>, in 6315 Oberägeri, im Böschli \_\_ (im Folgenden: GS D. \_\_\_\_\_), zum Verkaufspreis von Fr. \_\_ an die Miteigentümer von GS D. \_\_\_\_\_. A. \_\_\_\_\_ hatte GS D. \_\_\_\_\_ am 21. November 1988 als Erbvorbezug von ihrem Vater erhalten.

Weil somit die letzte massgebliche Handänderung (1988) am streitbetroffenen GS D. \_\_\_\_\_ bereits mehr als 25 Jahre zurücklag, beantragte A. \_\_\_\_\_ in der Steuererklärung für die Grundstückgewinnsteuer vom 14. Dezember 2017 (Beilage Nr. 4 der Rekursgegnerin) unter Ziff. 2 "Anlagekosten" die Berücksichtigung des Verkehrswerts von GS D. \_\_\_\_\_ vor 25 Jahren, d.h. per 1992, welchen sie mit Fr. \_\_ deklarierte. Zusammen mit den übrigen deklarierten Anlagekosten von Fr. \_\_ resultierten Anlagekosten von insgesamt Fr. \_\_. Der deklarierte Grundstückgewinn war daher negativ (Verlust) und betrug Fr. -17'484.90.

B. Mit der Veranlagungsverfügung bewertete die Grundstückgewinnsteuer-Kommission Oberägeri den Verkehrswert von GS D. \_\_\_\_\_ per 1992 (vor 25 Jahren) mit Fr. \_\_. Unter Übernahme der übrigen von A. \_\_\_\_\_ deklarierten Positionen unter den Anlagekosten (Fr. \_\_) resultierten so Anlagekosten von insgesamt Fr. \_\_, was zu einem veranlagten Grundstückgewinn von Fr. \_\_ (Fr. \_\_ abzüglich Fr. \_\_) und einer Grundstückgewinnsteuer von Fr. 17'753.- führte.

Den Verkehrswert von GS D. \_\_\_\_\_ per 1992 ermittelte die Grundstückgewinnsteuer-Kommission als Summe von Landwert und Gebäudewert für die ganze Parzelle, und schlug dann 1/3 des so berechneten Werts GS D. \_\_\_\_\_ als Verkehrswert per 1992 zu. Den Landwert ermittelte die Grundstückgewinnsteuer-Kommission mit Fr. 100/m<sup>2</sup>, somit für die ganze Parzelle GS D. \_\_\_\_\_ (1'005 m<sup>2</sup>) mit Fr. 100'500.- und den Gebäudewert mit Fr. \_\_, basierend auf dem mit 90% gewichteten Gebäudeversicherungswert des Einfamilienhauses per 1992 (Index 890) von Fr. \_\_, hochgerechnet auf 100%. Es resultierte folglich für die ganze Parzelle GS D. \_\_\_\_\_ per 1992 ein Verkehrswert für Land und Einfamilienhaus von Fr. \_\_ (Fr. 100'500.- plus Fr. \_\_), und so für den von A. \_\_\_\_\_ veräusserten Anteil von 1/3 ein solcher von Fr. \_\_.

C. Gegen diese Veranlagungsverfügung liess A. \_\_\_\_\_ am 9. August 2018 Einsprache erheben und beantragte im Wesentlichen, den massgebenden Landwert für die Verkehrswertberechnung von GS D. \_\_\_\_\_ per 1992 aufgrund von Vergleichszahlen festzulegen und der Steuerpflichtigen diese zur Wahrung des rechtlichen Gehörs auch offen zu legen.

Zur Begründung wurde auf Baulandtransaktionen des Jahres 1995 verwiesen, bei denen Preisofferten von Fr. 740.–/m<sup>2</sup> geboten worden seien. Es sei daher davon auszugehen, dass der Verkehrswert von GS D. \_\_\_\_\_ vor 25 Jahren vermutlich mehr als Fr. \_\_\_ betragen habe, womit keine Grundstückgewinnsteuer geschuldet sei. Betreffend Pflicht zur Offenlegung der von der Grundstückgewinnsteuer-Kommission herangezogenen Vergleichspreise verwies die Steuerpflichtige auf das Urteil des Verwaltungsgerichts A 2015 6 vom 23. September 2015. Die Veranlagung bezüglich des Gebäudewerts und der übrigen Anlagekosten blieben unbestritten.

D. Mit Einspracheentscheid vom 23. Mai 2019 wies die Veranlagungsbehörde die Einsprache ab und hielt an dem von ihr per 1992 ermittelten Landwert von Fr. 100.–/m<sup>2</sup> fest.

Begründend wurde im Wesentlichen angefügt, dass das von der Steuerpflichtigen referenzierte Landgeschäft von 1995 über Fr. 740.–/m<sup>2</sup> nie zustande gekommen sei. Auch die weitere, von der Steuerpflichtigen anlässlich einer mündlichen Besprechung vom 16. Januar 2019 vorgebrachte Vergleichshandänderung eines überbauten Grundstücks im selben Gebiet (Nachbarliegenschaft C. \_\_\_\_\_) könne nicht als Vergleichspreis herangezogen werden, da entscheidende Berechnungsgrundlagen wie Gebäudeversicherungswert und Substanz des Gebäudes fehlen würden und der Grundstückgewinnsteuer-Kommission nicht zugänglich seien. Auch das rechtliche Gehör sei gewahrt worden, indem die Steuerpflichtige in die von der Veranlagungsbehörde herangezogenen Vergleichspreise habe Einsicht nehmen können.

E. Mit Eingabe vom 7. Juni 2019 (Datum des Poststempels) liess A. \_\_\_\_\_ (in der Folge: Rekurrentin) gegen den Einspracheentscheid der Grundstückgewinnsteuer-Kommission (im Folgenden: Rekursgegnerin) beim Verwaltungsgericht Rekurs erheben und die folgenden Anträge deponieren:

1. Der Entscheid der Rekursgegnerin vom 23. Mai 2019 sei vollumfänglich aufzuheben;
2. die Rekursgegnerin sei zu verpflichten, der Beschwerdeinstanz sämtliche relevanten Unterlagen offenzulegen;
3. der Landwert im Jahr 1992 des betroffenen Grundstückes sei durch die Beschwerdeinstanz korrekt festzustellen;
4. eventualiter sei die Sache zur korrekten Feststellung des Landwertes und Veranlagung der Grundstückgewinnsteuer an die Rekursgegnerin zurückzuweisen;
5. unter Kosten- und Entschädigungsfolgen inkl. MwSt. zulasten der Rekursgegnerin.

Zur Begründung wurde das Folgende ausgeführt: Für die Berechnung des Verkehrswertes vor 25 Jahren gehe die Rekursgegnerin von einem Landwert vor 25 Jahren (1992) von Fr. 100.–/m<sup>2</sup> aus. Als Begründung dazu erwähne sie lediglich, dass dieser gemäss konstanter Praxis für dieses Gebiet so eingesetzt werde. Der Verkehrswert eines Grundstückes sei gemäss § 195 Abs. 2 des Steuergesetzes nach objektiven Grundsätzen zu ermitteln und entspreche dem Preis, der für ein Grundstück oder eine Liegenschaft nach deren rechtlichen Gegebenheiten und deren tatsächlichen Eigenschaften im gewöhnlichen Geschäftsverkehr am Bewertungsstichtag zu erzielen gewesen sei. Ziehe die Rekursgegnerin aus Gründen der Rechtsgleichheit verschiedene Liegenschafts- und Grundstücksverkäufe in der Gemeinde zum Vergleich bei, so müsse sie die Umstände dieser Verkaufsgeschäfte im Detail offenlegen.

Der Verkehrswert könne sodann nach verschiedenen Methoden ermittelt werden, nämlich der Preisvergleichsmethode, der Sachwertmethode und der Ertragswertmethode. Als weitere Modelle kämen die Rückwärtsrechnung, die Lagenklassenmethode und die Struktur–zahlenmethode in Frage. Die Vergleichsmethode werde bei der Schätzung von unüberbauten Grundstücken als Haupt-, die anderen als Hilfsmethoden bezeichnet. Auch bei Wohngrundstücken gelte die Vergleichsmethode als die objektivste aller Bewertungsverfahren. Die Vergleichsmethode basiere darauf, dass aufgrund von vergleichbaren Objekten, welche in der fraglichen Zeit tatsächlich verkauft worden seien, auf den Wert des zu schätzenden Grundstückes geschlossen werde. Die Vergleichsmethode werde in der Gerichts- und Verwaltungspraxis deutlich favorisiert, und zwar unabhängig davon, ob es sich um überbaute oder unüberbaute Grundstücke handle. Bei der Schätzung von unüberbauten Grundstücken solle – soweit möglich – auf die Vergleichspreise abgestellt werden, die im gleichen Zeitraum für ähnliche unüberbaute Grundstücke erzielt worden seien.

Im Urteil des Verwaltungsgerichts Zug vom 23. September 2015, A 2015 6, werde Folgendes festgehalten: Der Verkehrswert eines Grundstücks sei nach objektiven Grundsätzen zu ermitteln und entspreche dem Preis, der für ein Grundstück oder eine Liegenschaft nach deren rechtlichen Gegebenheiten und deren tatsächlichen Eigenschaften im gewöhnlichen Geschäftsverkehr am Bewertungsstichtag zu erzielen gewesen sei. Ziehe die Rekursgegnerin aus Gründen der Rechtsgleichheit verschiedene Liegenschafts- und Grundstücksverkäufe in der Gemeinde zum Vergleich bei, so müsse sie die Umstände dieser Verkaufsgeschäfte im Detail offenlegen.

Wie aus den einzureichenden Unterlagen der Grundstückgewinnsteuer-Kommission ersichtlich sei, sei das Nachbargrundstück der betroffenen Liegenschaft 1993 verkauft worden. Entgegen den Ausführungen der Vorinstanz gehe es nicht um eine subjektive Wahrnehmung, welches Grundstück mehr wert sei, sondern um die Tatsache, dass in den 1990-Jahren mehrere Grundstücke im Böschli verkauft worden seien und sie es unterlassen habe, diese Verkaufspreise als Richtwerte hinzuzuziehen. Weiter lasse die Rekursgegnerin ausser Acht, dass die Immobilienpreise zu Beginn der 1990-Jahre stark angestiegen, während sie ab Mitte der 1990-Jahre tendenziell wieder zurückgegangen seien. Diese Entwicklung sei ebenfalls zu berücksichtigen. Der guten Ordnung halber werde erwähnt, dass es keine subjektive Wahrnehmung sei, dass das Grundstück, welches zuoberst auf einem Hügel liege und die beste Aussicht auf den Ägerisee geniesse, mehr wert sei, als eines ohne Aussicht.

Die Grundstückgewinnsteuer-Kommission stütze sich auf ihre allgemeine Praxis, welche für die gesamte Gemeinde Oberägeri einen Quadratmeterpreis von Fr. 100.– für das Jahr 1992 vorsehe. Dieser Richtwert entbehre jeder Grundlage und es könne nicht angehen, dass der gleiche Preis unabhängig von der Lage des Grundstückes gelten solle. Der Preis sei gemäss den Vorgaben des Gerichts festzustellen und die Kosten seien entsprechend an die Rekurrentin zurückzuerstatten.

F. Am 18. Juni 2019 zahlte die Rekurrentin fristgerecht den von ihr verlangten Kostenvorschuss von Fr. 2'000.–.

G. Mit Eingabe vom 26. August 2019 reichte die Rekursgegnerin innert erstreckter Frist Rekursantwort ein mit dem Antrag, der Rekurs sei vollumfänglich abzuweisen und der veranlagten Grundstücksgewinn bei Fr. \_\_\_ und die Grundstückgewinnsteuer bei Fr. 17'753.– zu belassen.

Begründend hielt sie das Folgende fest: Gemäss konstanter Praxis stelle sie bei der Ermittlung des Verkehrswertes vor 25 Jahren auf die im massgebenden Jahr (hier 1992) erzielten Landpreise und den Gebäudeversicherungswert ab. Diese Praxis habe sich bewährt, werde so doch auf die immer gleichen und objektiv nachvollziehbaren Kriterien abgestellt. Im vorliegenden Fall sei der Gebäudewert aufgrund des Gebäudeversicherungswertes im Jahre 1992 ermittelt worden. Dieser Wert werde von der Rekurrentin nicht bestritten. Der Gebäudewert betrage total Fr. \_\_\_, der anteilige Wert für die Rekurrentin Fr. \_\_\_. Der Landpreis im Jahr 1992 sei aufgrund der ihr vorliegenden Grundstücksgeschäfte ermittelt worden. Der Wert sei entsprechend auf Fr. 100.-/m<sup>2</sup> festgelegt worden. Der totale Landwert betrage Fr. \_\_\_, der anteilige Wert für die Rekurrentin Fr. \_\_\_.

Die Rekurrentin verweise auf den Verkauf des Nachbargrundstückes C. \_\_\_\_\_ im Jahre 1993. Wie bereits in der Begründung zum Einspracheentscheid dargelegt worden sei, fehle es der Rekursgegnerin an den massgeblichen Berechnungsgrundlagen wie Gebäudeversicherungswert und Substanz (Ausbau und Zustand) des Gebäudes. Diese Unterlagen seien der Rekursgegnerin nicht zugänglich.

H. Am 8. Januar 2020 ersuchte das Gericht die Gebäudeversicherung Zug um Bekanntgabe der Versicherungswerte von auf vier Nachbargrundstücken des GS D. \_\_\_\_\_ gelegenen Gebäuden per 1989, 1993 und 1994. Die Angaben der Gebäudeversicherung wurden den Parteien mit Schreiben vom 15. Januar 2020 zur Kenntnis gebracht. Danach erfolgten keine weiteren Stellungnahmen mehr.

Das Verwaltungsgericht erwägt:

1. Gemäss § 187 Abs. 1 in Verbindung mit § 136 Abs. 1 des Steuergesetzes vom 25. Mai 2000 (StG, BGS 632.1) ist gegen Einspracheentscheide der gemeindlichen Kommission für die Grundstückgewinnsteuern innert 30 Tagen der Rekurs an das Verwaltungsgericht zulässig. Der vorliegende Rekurs richtet sich gegen den Einspracheentscheid der Rekursgegnerin vom 23. Mai 2019. Der Einspracheentscheid wurde der Rekurrentin am 24. Mai 2019 zugestellt (Datum Versand) und ging damit

frühestens am 25. September 2019 bei dieser ein. Das Rekurschreiben vom 7. Juni 2019 mit Postaufgabestempel vom gleichen Tag ging am 11. Juni 2019 beim Verwaltungsgericht ein. Es ist damit innert der 30-tägigen Rekursfrist eingereicht worden und entspricht auch den übrigen formellen Anforderungen an einen Steuerrekurs, weshalb er vom Verwaltungsgericht zu prüfen ist.

2. Mit dem Steuerrekurs können gemäss § 136 Abs. 2 StG alle Mängel des angefochtenen Entscheides und des vorangegangenen Verfahrens gerügt werden. Das Verwaltungsgericht ist bei seinem Entscheid nicht an die Anträge der Parteien gebunden. Es kann alle Steuerfaktoren neu festsetzen und, nach Anhörung der steuerpflichtigen Person, die Veranlagung auch zu deren Nachteil abändern (§ 137 Abs. 2 StG). Dementsprechend sind im Rekursverfahren – bis zum Ablauf der Rekursfrist (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. Aufl. 2013, § 147 N. 38 [nachfolgend: Richner e.a., Zürcher StG]; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. Aufl. 2016, Art. 140 N. 38 [nachfolgend: Richner e.a., Kommentar DBG]) – neue tatsächliche Behauptungen und Beweismittel zulässig, wie auch neue Begehren verfahrensrechtlicher Art gestellt werden können. Dabei können vor dem Verwaltungsgericht auch solche Noven vorgebracht werden, welche schon im Einschätzungs- und/ oder Einspracheverfahren in den Prozess hätten eingebracht werden können. Darüber hinaus ist es den Parteien grundsätzlich gestattet, vor dem Gericht gegenüber dem Verfahren vor der Einspracheinstanz neue Rechtsbegehren zu stellen oder ihre Begehren auszuweiten (Richner e.a., Zürcher StG, a.a.O., § 147 N. 37).

3. Gemäss § 187 Abs. 1 StG i.V.m. § 124 Abs. 1 StG haben die Veranlagungsbehörden zusammen mit dem Steuerpflichtigen die für eine vollständige und richtige Besteuerung massgebenden tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse festzustellen. Dabei gilt die Grundregel, dass die Veranlagungsbehörde die objektive Beweislast für steuerbegründende, die steuerpflichtige Person dagegen für steuermindernde Tatbestandsmerkmale des Steueranspruchs trägt, wenn trotz Untersuchung von Amtes wegen der rechtserhebliche Sachverhalt ungewiss geblieben ist. Die Beweislast für steuerbegründende Tatsachen kann indes namentlich dann der steuerpflichtigen Person obliegen, wenn diese die mögliche und zumutbare Mitwirkung bei der Abklärung des steuererheblichen Sachverhalts pflichtwidrig und in schuldhafter Weise unterlassen hat. Wirkte die steuerpflichtige Person pflichtgemäss mit, bleibt es bei der Grundregel, wonach die Veranlagungsbehörde die Beweislast für steuerbegründende Tatsachen zu tragen hat (Richner e.a., Kommentar DBG, a.a.O., Art. 123 N. 78).

4.

4.1 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).

4.2 Der Verkehrswert eines Grundstücks ist nach objektiven Grundsätzen zu ermitteln und entspricht dem Preis, der für das Grundstück nach dessen rechtlichen Gegebenheiten und dessen tatsächlichen Eigenschaften im gewöhnlichen Geschäftsverkehr am fraglichen Bewertungsstichtag (in casu: am 31. Oktober 1992) mutmasslich zu erzielen gewesen wäre. Als gewöhnlicher Geschäftsverkehr wird der Handel am freien Markt bezeichnet, bei dem sich der Preis nach marktwirtschaftlichen Gegebenheiten auf der Grundlage von Angebot und Nachfrage bildet und bei dem jeder Vertragspartner ohne Zwang und ohne Not, sondern freiwillig und in Wahrung seiner Interessen zu handeln in der Lage ist (Richner e.a., Zürcher StG, a.a.O., § 220 N. 123 f.). Der Verkehrswert kann nicht mit dem bezahlten Preis gleichgesetzt werden, denn der Preis eines Grundstücks muss nicht seinem Wert entsprechen. Es ist grundsätzlich untauglich, aus einem erzielten heutigen Verkaufserlös auf einen ebenso hohen Verkehrswert vor 25 Jahren mittels Diskontierung schliessen zu wollen. Der Verkehrswert kann auch nicht durch Rechtsgeschäfte bestimmt werden, die durch ausserordentliche Umstände zustande gekommen sind (wie z.B. Notverkäufe, Zwangsvollstreckung, Spekulationskäufe). Bei Grundstücken bestimmt der Markt am Ort der gelegenen Sache den Verkehrswert. Der Bewertungsstichtag ist massgebend für die Beantwortung aller relevanten Fragen, d.h. auf diesen Zeitpunkt ist eine Momentaufnahme vorzunehmen. So sind der Zustand des Grundstücks in tatsächlicher und rechtlicher Hinsicht wie auch allfällige Indexzahlen (Baukostenindex, Gebäudeversicherungswerte, Mietpreisindex etc.) massgebend. Auch der Hypothekarzinsatz, die bau- und mietrechtlichen Rahmenbedingungen, das allgemeine wirtschaftliche Umfeld sowie die Infrastruktur am Bewertungsstichtag sind festzulegen (Richner e.a., Zürcher StG, a.a.O., § 220 N. 126 ff.).

4.3 Der Verkehrswert in diesem Sinne ist aufgrund von Schätzungen zu ermitteln. Die Verkehrswertschätzung hat dabei nach jenen Überlegungen zu erfolgen, die der Liegenschaftshandel üblicherweise anstellt bzw. vor 25 Jahren angestellt hätte. Dabei sind nicht nur Überlegungen der Immobilienwirtschaft, sondern auch solche des Kreditgewerbes zu berücksichtigen. Da der Verkehrswert auf dem Weg der Schätzung zu ermitteln ist, ergeben sich zwangsläufig Unschärfen. Bei aller Sorgfalt bleibt eine Schätzung eine Schätzung, deren Ergebnis sich nicht mathematisch beweisen lässt. Schätzen mehrere Personen dasselbe Grundstück, so ergeben sich zwingend Abweichungen. Abweichungen bis zu 10% werden dabei als normal erachtet. Der geschätzte Verkehrswert bewegt sich immer in einer gewissen Bandbreite. Diese Einsicht hat zur Folge, dass der schätzungsweise ermittelte Verkehrswert nicht auf Franken und Rappen anzugeben ist, wird doch damit eine nicht vorhandene mathematische Genauigkeit vorgegaukelt (Richner e.a., Zürcher StG, a.a.O., § 220 N. 134 f.) Bei unüberbauten Grundstücken ist einzig der Landwert (Bodenwert) zu ermitteln (Richner e.a., Zürcher StG, a.a.O., § 220 N. 150). Bei der Verkehrswertschätzung von überbauten Grundstücken wird in der Regel sowohl der Realwert, der sich aus dem Landwert, dem Bauwert und den Nebenkosten (Erschliessung, Vorbereitungs- und Umgebungsarbeiten) zusammensetzt, als auch der Ertragswert (kapitalisierte Mieterträge) ermittelt (Richner e.a., Zürcher StG, a.a.O. § 220 N. 176 f.). Bei Wohnliegenschaften, die aufgrund ihrer Gestaltung in erster Linie der Eigennutzung dienen, kommt dem Realwert ausschlaggebende Bedeutung zu, weshalb kein Ertragswert berücksichtigt wird (Richner e.a., Zürcher StG, a.a.O., § 220 N. 179).

5.

5.1 Vorliegend sind sich die Parteien einig, dass – wie in § 195 Abs. 2 StG vorgesehen – für die Ermittlung des steuerbaren Grundstückgewinns aus der Veräusserung von GS D. \_\_\_\_\_ durch die Rekurrentin am 31. Oktober 2017 anstelle des Erwerbspreises dessen "Verkehrswert vor 25 Jahren" bei den Anlagekosten in Anrechnung zu bringen ist, da die massgebende Handänderung mehr als 25 Jahre zurückliegt. Beim in diesem Sinne definierten "Verkehrswert vor 25 Jahren" handelt es sich in zeitlicher Hinsicht daher um den Verkehrswert, welcher dem streitbetroffenen Grundstück im Jahre 1992 zugemessen worden wäre.

Einig scheinen sich die Parteien sodann über den bei den Anlagekosten zu berücksichtigenden Gebäudewert per 1992 (Fr. \_\_ für das ganze Einfamilienhaus) zu sein,

befasst sich die Rekurrentin in der Begründung ihrer Rekurschrift doch ausschliesslich mit dem ihrer Meinung nach von der Rekursgegnerin zu tief angesetzten Landwert. Ebenfalls nicht beanstandet werden die übrigen unter den Anlagekosten zu berücksichtigenden Positionen im Betrag von insgesamt Fr. \_\_ sowie der von der Rekurrentin aus dem Verkauf von GS D. \_\_\_\_\_ erzielte Verkaufserlös von Fr. \_\_. Für das Gericht ergeben sich keine Anhaltspunkte, diese zwischen den Parteien nicht strittigen Punkte zu hinterfragen, weshalb sie als verbindlich betrachtet werden. Dies gilt auch für die von der Rekursgegnerin angewendete Methode der Verkehrswertberechnung als Summe aus Landwert und Gebäudewert (auch "Realwert" genannt), welcher bei Wohnliegenschaften, die aufgrund ihrer Gestaltung in erster Linie der Eigennutzung dienen, ausschlaggebende Bedeutung zukommt (Richner e.a., Zürcher StG, a.a.O., § 220 N. 177-179). Vorliegend dient das streitbetroffene Einfamilienhaus zweifelsohne der Eigennutzung

5.2 Zwischen den Parteien strittig ist hingegen der Landwert per 1992, wie er für die Berechnung des Verkehrswerts von GS D. \_\_\_\_\_ zu berücksichtigen ist. Die Rekursgegnerin betrachtet einen Landwert von Fr. 100.-/m<sup>2</sup> als angemessen, wohingegen die Rekursgegnerin sinngemäss der Meinung ist, dieser müsse soweit angehoben werden, dass dem GS D. \_\_\_\_\_ ein Verkehrswert per 1992 von Fr. \_\_ zukommt, entsprechend ihrer Deklaration in der Grundstückgewinnsteuererklärung.

6.

6.1 Gemäss Schätzerhandbuch der Vereinigung kantonaler Grundstücksbewertungsexperten, Ausgabe August 1990, Kapitel III/3, Ziffer 3.3.6.1, richtet sich der Landwert eines überbauten Grundstückes nach den Bodenpreisen für unüberbaute Grundstücke in ähnlicher Lage unter Berücksichtigung der vorhandenen Überbauung und deren wirtschaftlichen Ausnutzungsmöglichkeiten. Diese Schätzungsmethode, auch Vergleichsmethode genannt, wird durch die vorherrschende Rechtsprechung und die ihr folgende Verwaltungspraxis gedeckt (Richner e.a., Zürcher StG, a.a.O., § 220 N. 185 i.V.m. N. 153). Die Vergleichsmethode wird durch die Parteien vorliegend denn auch explizit angewendet bzw. deren Vornahme beantragt. Die Anwendung der Vergleichsmethode zur Bestimmung des Landwerts von GS D. \_\_\_\_\_ per 1992 ergibt sich daher für das Gericht als eine anerkannte und vorliegend angemessene Bewertungsmethode.

## 6.2

6.2.1 Gemäss der von der Rekursgegnerin zu den Akten gegebenen Übersichtsliste der Grundstückgewinnsteuergeschäfte im Gebiet Böschi/Rämsli (Beilage Nr. 2 der Rekursgegnerin; im Folgenden: Übersichtsliste) kam es von 1988 bis 1995 hier zu keinen Handänderungen an Baulandgrundstücken. Eine erste kann der erwähnten Liste für das Jahr 1996 entnommen werden, wo die beiden Grundstücke Nr. E. \_\_\_\_\_ und Nr. F. \_\_\_\_\_ (im Folgenden: GS E. \_\_\_\_\_ und GS F. \_\_\_\_\_) im Halte von insgesamt 1'145 m<sup>2</sup> zum Preis von Fr. 260.–/m<sup>2</sup> die Hand wechselten. Die Baulandparzelle befand sich in unmittelbarer Nachbarschaft zum hier zu bewertenden GS D. \_\_\_\_\_, ebenfalls an der Quartierstrasse "\_\_\_" gelegen, rund 120 Meter von diesem entfernt, hangabwärts gelegen. Die drei Grundstücke (GS D. \_\_\_\_\_ der Rekurrentin sowie GS E. \_\_\_\_\_ und GS F. \_\_\_\_\_) können lage-, aussichts- und besonnungsmässig durchaus miteinander verglichen werden, wobei GS D. \_\_\_\_\_, da zuoberst am Hang und am Ende der Stichstrasse "\_\_\_" gelegen, verkehrstechnisch und immissionsmässig als noch eher ruhiger gelegen zu werten ist (Lage der erwähnten Grundstücke eingesehen am 3. Februar 2020 unter <https://earth.google.com/web/>).

6.2.2. Eine nächste Handänderung an einem Baulandgrundstück kann der Übersichtsliste für das Jahr 1997 entnommen werden, wo ebenfalls im Gebiet Böschi ein Stück Land von 176 m<sup>2</sup> (GS G. \_\_\_\_\_) zum Preis von Fr. 100.–/m<sup>2</sup> die Hand wechselte. Aufgrund der geringen Grundstücksmasse erscheint diese Handänderung, die zudem fünf Jahre nach dem hier interessierenden Bewertungszeitpunkt (1992) stattfand, dem Gericht vorliegend als kaum repräsentativ.

6.2.3 Für die Jahre 1989 bis 1994, und somit im Bereich des hier interessierenden Bewertungszeitpunkt von 1992 liegend, enthält die Übersichtsliste hingegen vier Handänderungen an drei mit Ferienhäusern bzw. Einfamilienhäusern überbauten Grundstücken im Gebiet Böschi, welche unter Parteien, die nicht als nahestehende Personen erscheinen, zu Preisen zwischen Fr. \_\_\_ bis Fr. \_\_\_ übertragen wurden. Es handelt sich um die Grundstücke Nr. \_\_\_, Nr. \_\_\_ (zwei Handänderungen) und Nr. \_\_\_ (im Folgenden: GS H. \_\_\_\_\_, GS I. \_\_\_\_\_ und GS J. \_\_\_\_\_), welche ebenfalls in unmittelbarer Nachbarschaft zum streitbetroffenen GS D. \_\_\_\_\_ an der Quartierstrasse "\_\_\_" liegen. Sie weisen folgende Flächen auf: GS H. \_\_\_\_\_ = 831 m<sup>2</sup>, GS I. \_\_\_\_\_ = 667 m<sup>2</sup>, GS J. \_\_\_\_\_ = 611 m<sup>2</sup> (Quelle: [www.zugmap.ch](http://www.zugmap.ch)). Auch diese drei Parzellen können daher lage-, aussichts-, besonnungs-, erschliessungs- und verkehrsmässig mit GS D. \_\_\_\_\_ verglichen werden. Die Parteien gehen, wie erwähnt (vorstehend: E. 5.1),

übereinstimmend davon aus, dass das streitbetroffene Grundstück anhand der Realwertmethode zu bewerten sei. Da die GS H.\_\_\_\_\_, GS I.\_\_\_\_\_ und GS J.\_\_\_\_\_ mit darauf errichteten Ferienhäusern soweit ersichtlich vor 25 Jahren ebenfalls der Eigennutzung dienten, liesse sich bei diesen Grundstücken der Landwert vor 25 Jahren in Anlehnung an die Realwertmethode indikativ ermitteln. Dazu wären die dem Gericht von der Gebäudeversicherung Zug bekannt gegebenen Gebäudeversicherungswerte von den gemäss Übersichtsliste bezahlten Grundstückskaufpreisen zu subtrahieren. Bei dieser Vorgehensweise resultierten für die drei überbauten Vergleichsgrundstücke die folgenden Landwerte:

<b>1. GS I._____, __, Assek-Nr.____, Verkauf in 1989:</b>				
Fläche	Verkaufspreis	Gebäude versicherungs-wert	Indikativer Landwert total (Differenz)	Indikativer Landwert pro m2
667 m2	Fr.____	Fr.____	Fr.____	Fr. 385.-/m2

<b>2. GS H._____, __, Assek-Nr.____, Verkauf in 1993:</b>				
Fläche	Verkaufspreis	Gebäude versicherungs-wert	Indikativer Landwert total (Differenz)	Indikativer Landwert pro m2
831 m2	Fr.____	Fr.____	Fr.____	Fr. 265.-/m2

<b>3. GS J._____, __, Assek-Nr.____, Verkauf in 1993:</b>				
Fläche	Verkaufspreis	Gebäude versicherungs-wert	Indikativer Landwert total (Differenz)	Indikativer Landwert pro m2
611 m2	Fr.____	Fr.____	Fr.____	Fr. 152.-/m2

<b>4. GS I._____, __, Assek-Nr.____, Verkauf in 1994:</b>				
Fläche	Verkaufspreis	Gebäude versicherungs-wert	Indikativer Landwert total (Differenz)	Indikativer Landwert pro m2
667 m2	Fr.____	Fr.____	Fr.____	Fr. 403.-/m2

6.2.4 Zusammengefasst ergeben sich aus den erwähnten vier Vergleichshandänderungen der überbauten Grundstücke im Böschli indikativ Landwerte in einer Spannweite zwischen Fr. 152.–/m<sup>2</sup> und Fr. 403.–/m<sup>2</sup>. Der daraus ermittelte Durchschnittspreis beträgt Fr. 301.–/m<sup>2</sup>. Werden der höchste (Fr. 403.–/m<sup>2</sup>) und tiefste (Fr. 152.–/m<sup>2</sup>) Preis/m<sup>2</sup> vernachlässigt, beträgt der Mittelwert Fr. 325.–/m<sup>2</sup> (Mittelwert aus Fr. 385.–/m<sup>2</sup> und Fr. 265.–/m<sup>2</sup>). Die so eruierten Preise/m<sup>2</sup> scheinen nicht fern jeder Realität zu liegen, wenn man zusätzlich den 1996 für die Baulandparzelle GS E. \_\_\_\_\_ realisierten Verkaufspreis von Fr. 260.–/m<sup>2</sup> in Betracht zieht (vgl. vorstehend E. 6.2.1). Weiter ist der Rekurrentin zu folgen, wenn sie argumentiert, das streitbetroffene GS D. \_\_\_\_\_ sei tendenziell an höherwertiger Lage im Böschli gelegen als die Vergleichsgrundstücke, da sich GS D. \_\_\_\_\_ quasi zuoberst auf dem Hügel und am Ende der Quartierstrasse befinde. Zusammenfassend und auf Basis der vorstehenden Ausführungen ergibt sich daher dem Gericht, dass der von der Rekursgegnerin zur Bewertung von GS D. \_\_\_\_\_ per 1992 herangezogene Landwert von Fr. 100.–/m<sup>2</sup> deutlich zu tief angesetzt ist und der vorliegenden Situation nicht gerecht wird.

6.2.5 Es stellt sich die Frage, wie hoch der Landwert des GS D. \_\_\_\_\_ vor 25 Jahren anzusetzen wäre, damit er den Umständen als angemessen gelten kann. Das Bundesgericht hat in regelmässiger Rechtsprechung festgehalten, dass der steuerrechtliche Verkehrswert von Grundstücken keiner mathematisch punktgenau bestimmbar Grösse entsprechen könne. Zu dessen Bestimmung seien regelmässig Schätzungen anzustellen und Vergleiche zu treffen, wobei mit jeder Schätzung zwangsläufig eine Streuung und gewisse Ungenauigkeit verbunden sei. Es müsse daher zulässig sein, den Verkehrswert von Grundstücken aufgrund vorsichtiger, schematischer Annäherungen festzulegen, auch wenn das dazu führe, dass die so ermittelten Werte in einem gewissen Mass von den tatsächlichen Marktwerten abweichen (Urteil BGer 2C\_181/2018 vom 12. März 2018 E. 2.2.3, mit Verweis auf BGE 131 I 291 E. 3.2.2 und BGE 128 I 240 E. 3.2.1). Gestützt auf diese Rechtsprechung erscheint es dem Gericht im vorliegenden Fall deshalb angezeigt, auf den zuvor indikativ berechneten mittleren Landpreis aus den beiden Vergleichshandänderungen GS I. \_\_\_\_\_ (im Jahr 1989) und GS H. \_\_\_\_\_ (im Jahr 1993) abzustellen, das heisst unter Weglassung der beiden Extremwerte (Handänderung GS J. \_\_\_\_\_ im Jahr 1993 sowie GS I. \_\_\_\_\_ im Jahr 1994). Es ist mithin von einem der Situation angemessenen Landpreis vor 25 Jahren von Fr. 325.–/m<sup>2</sup> auszugehen.

7. Zusammenfassend ergibt sich für das Gericht, dass der Rekurs teilweise gutzuheissen ist. Für die Ermittlung des Verkehrswerts von GS D. \_\_\_\_\_ per 1992 im Sinne von § 195 Abs. 2 StG ist der Landwert mit Fr. 325.–/m<sup>2</sup> zu berücksichtigen. Der Gebäudewert (ganzes Gebäude) entspricht dem in der Veranlagungsverfügung festgestellten und nicht bestrittenen Wert von Fr. \_\_\_. Es ergibt sich somit für GS D. \_\_\_\_\_ per 1992 folgende Verkehrswertberechnung:

- Landwert ganze Parzelle GS D. \_\_\_\_\_: Fr. 326'625.– (1'005 m<sup>2</sup> x Fr. 325.–/m<sup>2</sup>)
- Gebäudewert ganzes Gebäude: Fr. \_\_\_
- Total Verkehrswert ganze Parzelle GS D. \_\_\_\_\_: Fr. \_\_\_ (gerundet)
- Total Verkehrswert GS D. \_\_\_\_\_ (1/3 Anteil ganze Parzelle): Fr. \_\_\_ (gerundet)

Für die Berechnung der von der Rekurrentin geschuldeten Grundstückgewinnsteuer ist GS D. \_\_\_\_\_ (1/3 Anteil an der ganzen Parzelle) per 1992 (§ 195 Abs. 2 StG) daher mit Fr. \_\_\_ zu bewerten.

Die übrigen zur Ermittlung des steuerpflichtigen Grundstückgewinns relevanten Positionen sowie der zur Anwendung gebrachte Grundstückgewinnsteuersatz von 10% wurden nicht bestritten und sind gemäss Veranlagungsverfügung zu berücksichtigen. Der steuerpflichtige Grundstückgewinn und die geschuldete Grundstückgewinnsteuer berechnen sich somit wie folgt:

1.	Verkaufserlös GS D. _____:	Fr.	___
2.	Anlagekosten:		
	- Verkehrswert GS D. _____ vor 25 Jahren:	Fr.	___
	- Übrige nicht bestrittene Positionen gemäss Veranlagungsverfügung für die Grundstückgewinnsteuer vom 25. Juli 2018:	Fr.	___
	- Anlagekosten total	Fr.	___
3.	Grundstückgewinn:	Fr.	102'515.–
4.	Grundstückgewinnsteuer (beim Satz von 10%, gerundet):	Fr.	10'251.–

Die von der Rekurrentin aus dem Verkauf von GS D. \_\_\_\_\_ geschuldete Grundstückgewinnsteuer beträgt nach diesen Berechnungen Fr. 10'251.– und ist damit um Fr. 7'502.– (Fr. 17'753.– minus Fr. 10'251.–) geringer als die durch die Rekursgegnerin

veranlagte Grundstückgewinnsteuer (Fr. 17'753.–). Gemessen am Streitwert (Fr. 17'753.–) obsiegt die Rekurrentin bzw. unterliegt die Rekursgegnerin somit mit rund 40% ( $7'502 / 17'753 \times 100$ ).

8.

8.1 Gemäss § 120 Abs. 1 StG werden die amtlichen Kosten des Verfahrens der unterliegenden Partei ganz bzw. bei teilweiser Guttheissung im Verhältnis des Unterliegens auferlegt. Der obsiegenden steuerpflichtigen Person werden die Kosten ganz oder teilweise auferlegt, wenn sie bei pflichtgemäsem Verhalten schon im Veranlagungs- oder Einspracheverfahren zu ihrem Recht gekommen wäre (§ 120 Abs. 2 StG). Dies trifft im vorliegenden Fall nicht zu. Die Spruchgebühr beträgt Fr. 400.– bis Fr. 15'000.– (§ 1 Abs. 1 der Verordnung über die Kosten im Verfahren vor dem Verwaltungsgericht vom 30. August 1977 [KoV VG, BGS 162.12]) und ist in Anbetracht des Umfangs und der Schwierigkeit der Streitsache zu bestimmen (§ 1 Abs. 2 KoV VG). Sie wird vorliegend mit Fr. 2'000.– festgesetzt.

Gestützt auf § 120 StG und §§ 23 Abs. 2 und 24 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 1. April 1976 (VRG, BGS 162.1) werden der Rekurrentin die Gerichtskosten im Betrag von Fr. 1'200.– (60% von Fr. 2'000.–) und der Rekursgegnerin im Betrag von Fr. 800.– (40% von Fr. 2'000.–) auferlegt. Vom geleisteten Kostenvorschuss (Fr. 2'000.–) werden der Rekurrentin Fr. 800.– (Fr. 2'000.– ./ Fr. 1'200.–) zurückerstattet.

8.2 Gemäss § 120 Abs. 3 StG wird der obsiegenden steuerpflichtigen Person für die Vertretung durch eine Fachperson eine angemessene Entschädigung zugesprochen (§ 8 KoV VG). Das Honorar beträgt Fr. 100.– bis Fr. 10'000.– (§ 9 Abs. 1 KoV VG). Die teilweise obsiegenden Rekurrentin war durch eine Rechtsvertreterin vertreten, weshalb ihr eine Entschädigung zulasten der Rekursgegnerin zuzusprechen ist. Unter Berücksichtigung des Ausgangs des Verfahrens, der Komplexität der zu beurteilenden Rechtsfrage und des damit in Zusammenhang stehenden Aufwandes der Rekurrentin wird die Parteientschädigung mit Fr. 800.– festgesetzt.

Demnach erkennt das Verwaltungsgericht:

---

1. Der Rekurs wird teilweise gutgeheissen und der angefochtene Einspracheentscheid im Sinne von Erwägung 7 aufgehoben. Die von der Rekurrentin aus dem Verkauf von GS D. \_\_\_\_\_ geschuldete Grundstücksgewinnsteuer wird von Fr. 17'753.– um Fr. 7'502.– reduziert und auf Fr. 10'251.– festgesetzt.
2. Der Rekurrentin wird eine Spruchgebühr von Fr. 1'200.–, die mit dem geleisteten Kostenvorschuss verrechnet wird, auferlegt. Vom geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 2'000.– wird der Rekurrentin ein Betrag von Fr. 800.– zurückerstattet.
3. Der Rekursgegnerin wird eine Spruchgebühr von Fr. 800.– auferlegt.
4. Der Rekurrentin wird zu Lasten der Rekursgegnerin eine Parteientschädigung von Fr. 800.– (inkl. MwSt und Auslagen) zugesprochen.
5. Gegen diesen Entscheid kann innert 30 Tagen seit der Eröffnung beim Schweizerischen Bundesgericht in Lausanne Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten eingereicht werden.
6. Mitteilung an die Rechtsvertreterin der Rekurrentin (im Doppel, teilweise Rückzahlung des Kostenvorschusses nach Rechtskraft des Urteils), an die Rekursgegnerin (Rechnungsstellung nach Rechtskraft des Urteils) und z.K. an die Steuerverwaltung des Kantons Zug sowie an die Finanzverwaltung des Kantons Zug.

Zug, 20. Februar 2020

Im Namen der  
ABGABERECHTLICHEN KAMMER  
Der Vorsitzende

Der Gerichtsschreiber

versandt am