



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

in Sachen

M.A._____

Rekurrentin

gegen

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

betreffend

Grundstückgewinnsteuer (gemischte Schenkung / Steueraufschub)

A 2018 25

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

- 1) Grundstück Nr. C._____ (im Folgenden: GS C._____), 3 ½ 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).

B. Mit Steuererklärung für die Grundstückgewinnsteuer 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 Grundstücksgewinnsteuererklärung 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.

C. Mit definitiver Veranlagung vom 25. Juli 2018 stellte die Grundstückgewinnsteuer-Kommission der Einwohnergemeinde Oberägeri den insgesamt erzielten Grundstücksgewinn 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 Mobilier und abzüglich Fr. 270'000.– für Erbvorbezug/Schenkungen) und Anlagekosten von insgesamt Fr. 314'503.–, und veranlagte die Grundstückgewinnsteuer mit Fr. 3'199.–.

D. Gegen diese Veranlagungsverfügung erhob M.A._____ am 5. September 2018 Einsprache mit dem Antrag, es sei auf die veranlagte Grundstückgewinnsteuer zu verzichten, da die Handänderungen als gemischte Schenkungen zu betrachten und daher Steueraufschub gemäss § 190 StG zu gewähren sei.

E. Mit Einspracheentscheid vom 20. November 2018 (Datum der Sitzung), versandt am 23. November 2018, wurde die Einsprache durch die Grundstückgewinnsteuer-Kommission Oberägeri abgewiesen. Begründend hielt die Kommission fest, das Steuergesetz des Kantons Zug schreibe den Gemeinden nicht vor, wie die gemischte Schenkung zu behandeln sei. Gemäss ständiger und bewährter Praxis werde in Oberägeri nicht auf die 25 %-Regelung abgestellt. Eine gemischte Schenkung werde nur bei einem Verlust gewährt, was der Fall sei, wenn der Verkaufserlös kleiner sei als die anrechenbaren Anlagekosten. Im vorliegenden Fall entstehe ein Grundstückgewinn, welcher besteuert werde.

F. Gegen diesen Einspracheentscheid erhob M.A._____ (nachfolgend: Rekurrentin) am 18. Dezember 2018 Rekurs beim Verwaltungsgericht, mit den Anträgen, der Einspracheentscheid der Grundstückgewinnsteuer-Kommission Oberägeri vom 20. November 2018 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.

Begründend wurde ausgeführt, dass Veräusserungen, die mehr als 25 % unter dem Verkehrswert lägen und überdies eine Schenkungsabsicht beinhalteten, als gemischte Schenkungen gälten. Bei gemischter Schenkung werde gemäss § 190 Bst. a StG die Grundstückgewinnsteuer aufgeschoben. Der Steueraufschub werde diesfalls also selbst dann gewährt, wenn aus dem Vergleich der Anlagekosten und des Veräusserungserlöses ein Gewinn resultiere. Diese Praxis basiere auf dem Auszug aus der Zuger Steuer Praxis 18/2001 und sei somit auch bei der vorliegenden Veräusserung in der Gemeinde Oberägeri anzuwenden. Aus Gründen der Rechtssicherheit und Rechtsgleichheit könne es nicht sein, dass innerhalb des Kantons Zug zwei verschiedene Methoden zur Ermittlung des Grundstückgewinns angewendet würden. Auch das Zürcher Verwaltungsgericht anerkenne die gemischte Schenkung basierend auf dem Verkehrswert, und das Zürcher Steuergesetz kenne dieselbe Systematik wie das Zuger Steuergesetz. Überdies sei aus der innerfamiliären Übertragung von der Mutter auf den Sohn resp. die Söhne unweigerlich ersichtlich, dass es sich bei der Übertragung zum reduzierten Preis um eine Schenkung

gehandelt habe. Der Schenkungswille der veräussernden Partei sei aus den Vertragsdokumenten ohne weiteres erkennbar.

Es sei zudem die Begründung im Einspracheentscheid ungenügend und die Grundstücksgewinnsteuer-Kommission gehe nicht ausreichend auf die Einsprache ein, was es der Rekurrentin verunmöglicht habe, eine im Detail ausformulierte Verwaltungsgerichtsbeschwerde einzureichen. Mit der mangelhaften Begründung verletze die Einsprachebehörde das rechtliche Gehör. Dies könne zwar im Rahmen des Verwaltungsgerichtsverfahren geheilt werden, sei jedoch bei der Kostenverlegung zu berücksichtigen, indem die Gerichtskosten unabhängig vom Ausgang des Verfahrens der Gegenpartei aufzuerlegen und der Rekurrentin eine Parteientschädigung zuzusprechen sei.

G. Mit Schreiben vom 20. Dezember 2018 wurde die Rekurrentin aufgefordert, einen Kostenvorschuss in der Höhe von Fr. 2'500.– zu bezahlen, welcher fristgerecht geleistet wurde.

H. Mit Schreiben des Gerichts vom 18. Januar 2019 wurde der Rekursgegnerin das Verwaltungsgerichtsurteil A 2017 8 vom 30. Oktober 2018 zur Kenntnis zugestellt, in welchem das Gericht in Ziff. 5b) im Sinne eines "obiter dictum" festhielt, sich bisher noch nie zur Frage des Steueraufschubs bei gemischten Grundstücksschenkungen geäußert zu haben, doch sollte dies einmal der Fall sein, die im Kanton Zürich angewendete Praxis einen wichtigen Anhaltspunkt zur Beurteilung dieser Frage liefern dürfte.

I. Mit Rekursantwort vom 29. April 2019 beantragte die Grundstücksgewinnsteuer-Kommission Oberägeri (nachfolgend: Rekursgegnerin) die Abweisung des Rekurses, unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zulasten der Rekurrentin. Zur Begründung wurde das Folgende angeführt: Mit Beschluss vom 31.08.2004 habe die Grundstücksgewinnsteuer-Kommission der Gemeinde Oberägeri festgehalten, wie die Veranlagung bei gemischten Schenkungen zu erfolgen habe. Danach würden vom Veräusserungserlös (Preis gemäss Vertrag) Schenkungen und Erbvorbezüge in Abzug gebracht. Dies ergebe den für die Grundstücksgewinnsteuer massgebenden Verkaufserlös. Diesem massgebenden Verkaufserlös würden die anrechenbaren Anlagekosten gegenübergestellt. Sofern der massgebende Verkaufserlös tiefer sei als die anrechenbaren Anlagekosten, entstehe kein Gewinn. Das Geschäft werde dann als gemischte Schenkung qualifiziert und die Grundstücksgewinnsteuer werde gemäss § 190 Bst. a StG aufgeschoben. Die Besitzesdauer werde dabei nicht unterbrochen. Sofern der anrechenbare Verkaufserlös höher sei als die

anrechenbaren Anlagekosten, entstehe ein Gewinn, welcher besteuert würde. Es erfolge eine Veranlagung, und die Besitzesdauer beginne neu zu laufen.

Sodann sei die von der Rekurrentin angestrebte Berechnung der Schenkung mit "25 % des Verkehrswertes" gesetzlich nicht bindend und die Festlegung des Verkehrswertes unterliege subjektiven Einschätzungen. Hingegen sei die Berechnung der Rekursgegnerin objektiv klar nachvollziehbar. Unterschiedliche Berechnungsmethoden innerhalb des Kantons seien zulässig. Die Rechtssicherheit und Rechtsgleichheit sei damit nicht tangiert. Zudem sei die Praxis der Rekursgegnerin beim Abschluss des vorliegend zu beurteilenden Rechtsgeschäfts hinlänglich bekannt gewesen.

Weiter sei der Schenkungswille der Rekurrentin gegenüber ihren Söhnen klar ersichtlich gewesen. Dem werde bei der Berechnung des massgebenden Verkaufserlöses klar Rechnung getragen. Der Schenkungswille der Rekurrentin werde nicht verletzt, und die Schenkung im Umfang von Fr. 270'000.– werde im vorliegenden Fall auch nicht besteuert. Zur mangelnden Begründung im Einspracheentscheid und der Verletzung des rechtlichen Gehörs würden keine weiteren Ausführungen gemacht. Es werde aber nochmals festgehalten, dass die Veranlagungspraxis der Rekurrentin beim Abschluss des Vertrages bekannt gewesen sei.

J. Mit Schreiben vom 13. Januar 2020 wurde die Rekurrentin aufgefordert, den öffentlich beurkundeten Kaufvertrag vom 27. November 2017 betreffend den Verkauf von GS C. _____ und GS E. _____ dem Gericht einzureichen. Es erfolgten keine weiteren Schriftenwechsel.

Das Verwaltungsgericht erwägt:

1.

1.1 Gemäss § 1 Abs. 3 des Steuergesetzes vom 25. Mai 2000 (StG, BGS 632.1) erheben die Einwohnergemeinden Grundstückgewinnsteuern nach den Bestimmungen des StG (§ 168 und §§ 187 ff.). Nach § 187 Abs. 1 StG sind die Bestimmungen über die Kantonssteuer unter Vorbehalt der Abweichungen in §§ 187 ff. StG sinngemäss anwendbar. Da die §§ 187 ff. StG keine Rechtssätze über das Verfahren enthalten, richtet sich das

Verfahren, inklusive Rechtsmittelverfahren, bezüglich der Grundstückgewinnsteuer nach den Verfahrensbestimmungen der Kantonssteuer. Nach § 187 Abs. 1 i.V.m. § 136 Abs. 1 StG kann danach die steuerpflichtige Person gegen Einspracheentscheide der gemeindlichen Kommission für die Grundstückgewinnsteuer innert 30 Tagen schriftlich Rekurs beim Verwaltungsgericht erheben. Der Rekurs muss einen Antrag und eine Begründung enthalten. Die notwendigen Beweisunterlagen sind beizulegen oder zu bezeichnen (§ 136 Abs. 3 StG). Der vorliegende Rekurs wurde fristgerecht eingereicht und entspricht den übrigen formellen Anforderungen, weshalb er zu prüfen ist.

1.2 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, im Folgenden: Richner e.a., Zürcher StG; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. Aufl. 2016, Art. 140 N. 38, im Folgenden: Richner e.a., 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).

1.3 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

plichtgemäss mit, bleibt es bei der Grundregel, wonach die Veranlagungsbehörde die Beweislast für steuerbegründende Tatsachen zu tragen hat (Richner e.a., DBG, a.a.O., Art. 123 N. 78).

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 Grundstücksgewinnbesteuerung 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 Grundstücksgewinnsteuer 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 Grundstücksgewinn von insgesamt Fr. 31'988.– für die beiden veräusserten Grundstücke (Fr. 346'491.– minus Fr. 314'503.–) und veranlagte die Grundstücksgewinnsteuer mit Fr. 3'199.– (Beilage 3 der Rekurrentin).

4.

4.1 Die Grundstücksgewinnbesteuerung 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 eigentliche Steuerobjekts (Grundstücksgewinn) und in Abs. 3. solche zur Gewährung des Steueraufschubs. Damit wird der Geltungsbereich der Grundstücksgewinnsteuer 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 Grundstückerwerber 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 Erwerbern 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.

6.1 Die unterliegende Partei trägt die Kosten des Rekursverfahrens (§ 120 Abs. 1 StG i.V.m. § 187 Abs. 1 StG). Das Verwaltungsgericht kann Organen des Kantons keine Kosten auferlegen (§ 121 Abs. 1 StG i.V.m. § 24 Abs. 1 VRG). Den übrigen Gemeinwesen sowie deren Behörden werden Kosten auferlegt, wenn sie am Verfahren wirtschaftlich interessiert sind oder zum Verfahren durch einen groben Verfahrensmangel oder durch eine offenbare Rechtsverletzung Anlass gegeben haben (§ 24 Abs. 2 VRG). Die Höhe der Spruchgebühr beträgt Fr. 400.– bis 15'000.– (§ 1 Abs. 1 der Verordnung über die Kosten vor dem Verwaltungsgericht vom 30. August 1977 [KoV VG, BGS 162.12]). Die Spruchgebühr ist nach dem Zeit- und Arbeitsaufwand des Gerichtes, der Wichtigkeit und Schwierigkeit der Sache sowie nach dem Streitwert oder den sonstigen Interessen der Parteien an der Beurteilung der Angelegenheit festzusetzen (§ 1 Abs. 2 KoV VG) und wird vorliegend mit Fr. 2'000.– bemessen. Vorliegend ist die unterliegende Rekursgegnerin am Verfahren

wirtschaftlich interessiert. Aus diesen Gründen werden ihr die gesamten Kosten des Rekursverfahrens auferlegt. Die Rekurrentin erhält den von ihr bezahlten Kostenvorschuss von Fr. 2'500.– vollständig rückerstattet.

6.2 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 obsiegende Rekurrentin war nicht durch einen Rechtsvertreter vertreten, weshalb ihr keine Entschädigung zulasten der Rekursgegnerin zuzusprechen ist.

Demnach erkennt das Verwaltungsgericht:

1. Der Rekurs wird gutgeheissen. Die Grundstückgewinnsteuer wird aufgeschoben.
2. Die Spruchgebühr beträgt Fr. 2'000.– und wird der Rekursgegnerin auferlegt.
3. Der Rekurrentin wird der Kostenvorschuss von Fr. 2'500.– zurückerstattet.
4. Gegen diesen Entscheid kann innert 30 Tagen seit der Eröffnung beim Schweizerischen Bundesgericht in Lausanne Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten eingereicht werden.
5. Mitteilung an die Rekurrentin, an die Rekursgegnerin und z.K. an die Steuerverwaltung des Kantons Zug, an die Finanzverwaltung des Kantons Zug (zum Vollzug von Ziff. 2 und 3 des Dispositivs) sowie nach Eintritt der Rechtskraft (anonymisiert) an alle gemeindlichen Grundstückgewinnsteuer-Kommissionen im Kanton Zug. Rückerstattung des Kostenvorschusses an die Rekurrentin und Rechnungsstellung an die Rekursgegnerin nach Eintritt der Rechtskraft.

Zug, 20. Februar 2020

Im Namen der
ABGABERECHTLICHEN KAMMER
Der Vorsitzende

Der Gerichtsschreiber

Das Urteil ist rechtskräftig.

versandt am