



VERWALTUNGSGERICHT DES KANTONS ZUG

ABGABERECHTLICHE KAMMER

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

U R T E I L vom 30. Oktober 2018

in Sachen

A.B., X.

Rekurrentin
vertreten durch C.D.

gegen

Grundstückgewinnsteuer-Kommission der Einwohnergemeinde X.

Rekursgegnerin

betreffend

Grundstückgewinnsteuer

A 2017 / 8

A. Mit öffentlicher Urkunde unter dem Titel "Kauf- und Schenkungsvertrag (Gemischte Schenkung) mit Nutzniessung" vom 28. Juli 2015 (im Folgenden: öffentliche Urkunde) übertrug A.B. (im Folgenden: Rekurrentin) ihre Liegenschaft GS E in X. ihren beiden Söhnen F.G. und H.I.. In der Urkunde wurde unter Punkt IV. 6. festgehalten, dass gemäss Bestätigung der Grundstückgewinnsteuerabteilung der Einwohnergemeinde X. vom 9. Juli 2015 (im Folgenden: Bestätigung) voraussichtlich keine Grundstückgewinnsteuer anfallt (Steueraufschub zufolge Erbvorbezug). Mit Veranlagungsverfügung für die Grundstückgewinnsteuer vom 17. März 2016 (im Folgenden: Veranlagungsverfügung) berechnete die Grundstückgewinnsteuer-Kommission der Einwohnergemeinde X. (im Folgenden: Rekursgegnerin) für das übertragene Grundstück einen Grundstückgewinn von Fr. 343'634.– und erhob darauf eine Grundstückgewinnsteuer in der Höhe von Fr. 44'741.15 von der Rekurrentin. Unten auf der ersten Seite der Verfügung war eine Rechtsmittelbelehrung angebracht, wonach innert 30 Tagen schriftlich Einsprache erhoben werden könne.

Am 26. April 2016 erhob die Rekurrentin bei der Rekursgegnerin Einsprache gegen die Veranlagungsverfügung. Mit Einspracheentscheid vom 6. Mai 2016 trat die Rekursgegnerin infolge Versäumnis der Frist nicht auf die Einsprache vom 26. April 2016 ein. Mit Rekurs vom 8. Juni 2016 wandte sich die Rekurrentin an das Verwaltungsgericht unter anderem mit dem Begehren, der Einspracheentscheid vom 6. Mai 2016 sei aufzuheben. Mit Urteil vom 29. November 2016 hiess das Verwaltungsgericht den Rekurs gut und wies die Rekursgegnerin an, auf die Einsprache der Rekurrentin einzutreten. Zur Begründung führte das Verwaltungsgericht zusammenfassend aus, dass die Beweislast für die fristauslösende Zustellung bei der Rekursgegnerin liege. Da diese weder wisse, wann der Einspracheentscheid vom 6. Mai 2016 versandt wurde, noch ob dieser mit A- oder B-Post versandt wurde, sei der Zustellbeweis nicht erbracht und die Rekursgegnerin habe die Folgen der Beweislosigkeit zu tragen.

In der Folge trat die Rekursgegnerin auf die Einsprache ein und fällte am 24. März 2017 einen neuen (materiellen) Einspracheentscheid (im Folgenden: Einspracheentscheid). In diesem wurde die Einsprache vollumfänglich abgewiesen. Zur Begründung führte die Rekursgegnerin im Wesentlichen Folgendes an: Es liege eine gemischte Schenkung mit Schuldübernahme und Nutzniessung (und kein Erbvorbezug) vor. Das Wohnrecht sei wie folgt berechnet worden: Jahresertrag brutto Fr. 30'300.– minus Kosten von Fr. 8'175.–, was ein Total von Fr. 22'125.– ergebe; dieses sei dann mit 3.5% kapitalisiert worden. Wenn der Erlös die Anlagekosten übersteige, sei der realisierte Grundstückgewinn zu be-

steuern. Die „Angaben der Veranlagungsverfügung“ seien „zifferngerecht erläutert und nachvollziehbar“.

B. Mit Rekurs vom 11. April 2017 (im Folgenden: Rekurs) gelangte die Rekurrentin an das Verwaltungsgericht und beantragte, die Aufhebung des Einspracheentscheids unter Kosten und Entschädigungsfolgen. Zur Begründung führte die Rekurrentin im Wesentlichen aus, dass die öffentliche Urkunde vom Stellvertreter des Gemeindegewaltigers aus gefertigt worden sei, darin werde unter Grundstückgewinnsteuer festgehalten, dass „gemäss Bestätigung der Grundstückgewinnsteuerabteilung der Einwohnergemeinde X. [...] voraussichtlich keine Grundstückgewinnsteuer“ anfalle. Die diesem Passus zugrundeliegende Mitteilung der Rekursgegnerin sei eindeutig, darin halte die zuständige Person vorbehaltlos fest, dass die Grundstückgewinnsteuer aufgeschoben werde. Die Rekursgegnerin werde auf dieser vor der Beurkundung der öffentlichen Urkunde erteilten schriftlichen Auskunft behaftet. Die Rekurrentin habe sich auf diese vorbehaltlose Bestätigung verlassen dürfen. Hätte die Rekurrentin gewusst, dass eine Grundstückgewinnsteuer anfalle, und wäre sie sich über die Höhe derselben bewusst gewesen, hätte sie dieses Rechtsgeschäft so nicht durchgeführt. Denn sie verfüge nur über ein Barvermögen von rund Fr. 58'000.– und monatliche Einnahmen einer AHV-Rente plus Fr. 1'500.– Mietertrag brutto. Das effektiv zugeflossene (d.h. ohne Eigenmietwert) Gesamteinkommen pro 2014 habe bei Fr. 34'265.– (einschliesslich des Mietertrages von Fr. 1'500.– brutto pro Monat) gelegen. Die Rekursgegnerin bewerte im Einspracheentscheid ein Wohnrecht zugunsten der Rekurrentin, obwohl gemäss der öffentlichen Urkunde der Rekurrentin eine Nutzniessung eingeräumt worden sei. Die Berechnung der Rekursgegnerin sei somit falsch, da ein Wohnrecht gerechnet worden sei, obwohl dies nicht den Tatsachen entspreche.

C. Mit Schreiben vom 12. April 2017 wurde die Rekurrentin aufgefordert, einen Kostenvorschuss in der Höhe von Fr. 3'500.– zu bezahlen. Dieser wurde am 20. April 2017 fristgerecht einbezahlt.

D. Mit Schreiben vom 13. Juli 2017 reichte die Rekursgegnerin ihre Vernehmlassung (im Folgenden: Vernehmlassung) ein und beantragte im Wesentlichen, dass die Anträge der Rekurrentin unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zulasten der Rekurrentin abzuweisen seien. Zur Begründung führte sie unter anderem aus, die öffentliche Urkunde sei als Kauf- und Schenkungsvertrag (gemischte Schenkung) mit Nutzniessung zugunsten der Rekurrentin vereinbart worden. Es sei weder ein Erbvorbezug angerechnet noch die erbrechtliche Ausgleichspflicht angeordnet worden. In der öffentlichen Urkunde sei nur auf

diese Bestimmungen hingewiesen worden. Es handle sich somit um eine gemischte Schenkung, d.h. eine lebzeitige teilweise unentgeltliche Zuwendung eines Vermögenswertes, die im Erbfall nicht berücksichtigt werde. Die Tilgung des Kaufpreises erfolge mittels Übernahme der Grundpfandschulden von Fr. 165'000.– und der Einräumung einer lebenslangen Nutzniessung. Die Bestätigung, welche festhalte, dass die Grundstückgewinnsteuer aufgeschoben werde, sei „aufgrund der bis dato bekannten Unterlagen / Angaben der Verkäuferschaft und Notariat“ ausgestellt worden. Es handle sich dabei um eine Depotbestätigung für den voraussichtlichen mutmasslichen Steuerbetrag gemäss § 202 StG; dies geschehe immer vorbehältlich der definitiven Veranlagungsverfügung, weil im Zeitpunkt der Beurkundung nicht alle Fakten zur Ermittlung des effektiven Grundstückgewinns bekannt seien, so etwa die Ziffern 1.2 bis 1.5 sowie 2.1 bis 2.9 der Steuererklärung. Die Bestätigung halte unter Preis Folgendes fest: „zuzüglich Nutzniessung auf Lebenszeit“, ohne dass ein Wert angegeben sei. Dieser Wert habe aufgrund fehlender Angaben der Vertragsparteien noch nicht berechnet werden können; auch in der öffentlichen Urkunde sei unter Ziffer II kein Kapitalisierungswert für die Nutzniessung bestimmt worden. Die Rekursgegnerin könne auf der vor der Beurkundung erteilten schriftlichen Auskunft nicht behaftet werden, da diese aufgrund fehlender Angaben der Verkäuferschaft weder vollständig noch mit einer Rechtsmittelbelehrung versehen sei. Zudem sei die Rekursgegnerin als Veranlagungsbehörde gemäss dem Pflichtenheft nicht für Beratungen zuständig. Auch ergebe es keinen Sinn, dass die Rekurrentin ein Grundstück im Gegenwert von Fr. 290'000.– (Steuerwert Fr. 455'000.– minus Grundpfand von Fr. 165'000.–) verschenke, wenn sie gemäss eigenen Angaben eine bescheidene AHV-Rente aufbessern müsse. Das rechtliche Gehör sei der Rekurrentin gewährt worden. Es habe weder eine Blankounterzeichnung stattgefunden noch habe sich die Rekursgegnerin etwas Rechtsmissbräuchliches anrechnen zu lassen. Es sei zugunsten der Rekurrentin „ein lebenslängliches und unentgeltliches Wohnrecht“ vereinbart worden. Dieses sei wie folgt berechnet worden: Jahresertrag brutto Fr. 30'300.– minus Kosten von Fr. 8'175.– = Fr. 22'125.– kapitalisiert mit 3.5%. Diese Angaben seien von der Steuerverwaltung Zug mitgeteilt und gemäss allgemeiner Praxis berechnet worden.

E. Mit Replik vom 29. September 2017 (im Folgenden: Replik) hielt die Rekurrentin im Wesentlichen Folgendes fest: Da die beiden Söhne die einzigen Erben der Rekurrentin seien, sei kein Hinweis auf die erbrechtliche Ausgleichs- oder Anrechnungspflicht in der öffentlichen Urkunde notwendig gewesen. Der dritte Sohn der Rekurrentin habe auf seine Erbansprüche ausdrücklich und vollumfänglich verzichtet. Der Gemeindeschreiber Stellvertreter, der die öffentliche Urkunde nach eigenem Gutdünken ausgefertigt habe, ha-

be die Rekursgegnerin nicht über die Bedeutung des Kapitalisierungswerts aufgeklärt. Zudem könne davon ausgegangen werden, dass auch er von der Richtigkeit der Bestätigung ausgegangen sei. Die Bestätigung sei vorbehaltlos ausgestellt worden, weshalb die Rekursgegnerin darauf behaftet werde. Die Rekurrentin habe sich guten Glaubens auf die Auskunft verlassen dürfen. Die zuständige Person, welche die Bestätigung erstellt habe, sei bereits 2003 Sekretär der Rekursgegnerin gewesen. Es handle sich somit um jemanden, der mit den gesetzlichen Grundlagen und der Praxis der Rekursgegnerin bestens vertraut gewesen sei. In der öffentlichen Urkunde werde unter Grundstückgewinnsteuer denn auch erwähnt, dass „voraussichtlich keine Grundstückgewinnsteuer“ anfalle und es werde auf einen „Steueraufschub zufolge Erbvorbezug“ verwiesen. Die Rekursgegnerin habe somit den Gegenstand des Geschäfts (gemischte Schenkung als Erbvorbezug) erkannt. Dass die Urkundsperson den Begriff „voraussichtlich“ in die öffentliche Urkunde aufgenommen habe, entspreche der Standardvorlage für Handänderungsverträge und widerspreche der Bestätigung. Denn diese sei vorbehaltlos erfolgt. Hätte die Rekurrentin gewusst, dass eine Grundstückgewinnsteuer in der Höhe von 80% ihres Barvermögens anfallen könnte, hätte sie von der Übertragung des Grundstücks auf die Söhne abgesehen. Wenn sich die Rekursgegnerin heute darauf berufe, dass für die Bestätigung notwendige Angaben gefehlt hätten, so sei dies unbehelflich. So seien der Übernahmepreis und die Einräumung der Nutzniessung bekannt gewesen. Wären mehr Angaben vonnöten gewesen, so hätte in der Bestätigung ein entsprechender Hinweis angebracht werden müssen. Das Pflichtenheft der Rekursgegnerin sei der Rekurrentin nicht bekannt gewesen. Der Grundsatz von Treu und Glauben schütze die Rekurrentin in ihrem Vertrauen auf korrektes Verhalten der Rekursgegnerin. Eine ausdrückliche Anrechnung einer Zuwendung unter Lebenden im Rahmen eines Erbvorbezuges auf den Erbteil sei gesetzlich weder vorgeschrieben und erübrige sich, wenn die Erben alle gleich behandelt würden oder wie vorliegend als Gesamteigentümer in Form einer einfachen Gesellschaft ein Grundstück übernehmen. Die Rekurrentin berufe sich ausdrücklich auf den Vertrauensschutz. Die Voraussetzungen seien hier klar erfüllt.

F. In ihrer Eingabe vom 27. Dezember 2017 (im Folgenden: Duplik) führte die Rekursgegnerin im Wesentlichen aus, Notare dürften Urkunden nicht nach eigenem Gutdünken ausfertigen. Zudem stehe in der öffentlichen Urkunde ausdrücklich, was folgt: „Die unterzeichneten Parteien erklären, dass diese vorliegende öffentliche Urkunde ihrem Willen entspricht und von ihnen gelesen worden ist.“ Die Rekursgegnerin verhalte sich nicht widersprüchlich und verstosse auch nicht gegen Treu und Glauben oder den Vertrauensgrundsatz.

Das Verwaltungsgericht erwägt:

1. a) Gemäss § 1 Abs. 3 des Steuergesetzes vom 25. Mai 2000 (StG, BGS 632.1) erheben die Einwohnergemeinden Grundstückgewinnsteuern. 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 bezüglich der Grundstückgewinnsteuer nach den Verfahrensbestimmungen der Kantonssteuer. Nach § 136 Abs. 1 StG i.V.m. § 187 Abs. 1 StG kann die steuerpflichtige Person gegen Einspracheentscheide der kantonalen Steuerverwaltung (hier: Rekursgegnerin) innert 30 Tagen schriftlich Rekurs beim Verwaltungsgericht erheben. Mit dem Rekurs können alle Mängel des angefochtenen Entscheides und des vorangegangenen Verfahrens gerügt werden (§ 136 Abs. 2 StG). 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.
- b) Das Verwaltungsgericht kann Einspracheentscheide der kantonalen Steuerverwaltung bezüglich kantonaler Steuern (§ 63 Abs. 3 VRG i.V.m. § 74 Abs. 2 VRG i.V.m. § 121 StG i.V.m. § 136 Abs. 2 StG) in vollem Umfang überprüfen. Das Verwaltungsgericht stellt den Sachverhalt von Amtes wegen fest (§ 74 Abs. 2 VRG i.V.m. § 121 StG i.V.m. § 137 Abs. 1 StG). Es gilt der Grundsatz der Rechtsanwendung von Amtes wegen (§ 74 Abs. 2 VRG i.V.m. § 121 StG i.V.m. § 137 Abs. 2 StG). Das Verwaltungsgericht ist demzufolge verpflichtet, auf den – unter Mitwirkung der Verfahrensbeteiligten – festgestellten Sachverhalt die richtige Rechtsnorm, d.h. jenen Rechtssatz anzuwenden, den es als den zutreffenden erachtet, und ihm jene Auslegung zu geben, von der es überzeugt ist. Aus der Rechtsanwendung von Amtes wegen folgt, dass das Verwaltungsgericht als Rekursinstanz nicht an die rechtliche Begründung der Begehren gebunden ist und einen Rekurs auch aus anderen als den geltend gemachten Gründen (teilweise) gutheissen oder den angefochtenen Entscheid im Ergebnis mit einer von der Vorinstanz abweichenden Begründung bestätigen kann.
- c) Ist der Sachverhalt unklar und daher zu beweisen, endet die Beweiswürdigung mit dem richterlichen Entscheid darüber, ob eine rechtserhebliche Tatsache als erwiesen zu gelten hat oder nicht. Der Beweis ist geleistet, wenn das Gericht gestützt auf die freie Be-

weiswürdigung zur Überzeugung gelangt ist, dass sich der rechtserhebliche Sachverhalt verwirklicht hat. Gelangt das Verwaltungsgericht nicht zum Ergebnis, dass sich der in Frage stehende Sachverhalt verwirklicht hat, so fragt sich, wer die Folgen der Beweislosigkeit zu tragen hat. Nach der objektiven Beweislastregel ist bei Beweislosigkeit zu Ungunsten desjenigen zu urteilen, der die Beweislast trägt (BGE 130 III 321 E. 3.1; Urteil des Bundesgerichts 4C.269/2005 vom 16. November 2006 E. 6.2.2). In beweisrechtlicher Hinsicht gilt im Steuerrecht – als Konkretisierung des allgemeinen Grundsatzes von Art. 8 ZGB – die Normentheorie. Danach trägt die Steuerbehörde die Beweislast für die steuerbegründenden und -erhöhenden Tatsachen, wogegen die steuerpflichtige Person für die steueraufhebenden und -mindernden Tatsachen beweisbelastet ist (vgl. BGE 142 II 488 E. 3.8.2 S. 508; 140 II 248 E. 3.5; Urteile 2C_941 / 2C_942/2012 vom 9. November 2013 E. 2.2; 2C_104 / 2C_105/2013 vom 27. September 2013 E. 2.4; je mit Hinweisen). Insoweit findet der im Verwaltungsverfahren herrschende Untersuchungsgrundsatz seine Grenze an der Mitwirkungspflicht der Parteien (vgl. Art. 124 ff. und Art. 130 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 [DBG, SR 642.11]; Urteile 2C_16/2015 vom 6. August 2015 E. 2.5.1; 2C_104 / 2C_105/2013 vom 27. September 2013 E. 2.4; 2C_597/2017 vom 27. März 2018 E. 3.2). Der Steuerpflichtige hat steuermindernde Tatsachen nicht nur zu behaupten, sondern auch zu belegen (BGE 121 II 257 E. 4c/aa).

d) Gemäss § 137 Abs. 4 StG kann das Verwaltungsgericht zwecks Wahrung des gesetzlichen Instanzenzuges die Sache zur Neuurteilung an die Vorinstanz zurückweisen, namentlich wenn zu Unrecht noch keine materielle Entscheidung getroffen wurde oder dieser an einem schwerwiegenden Verfahrensmangel leidet.

2. Anfechtungsgegenstand des vorliegenden Rekurses bildet der Einspracheentscheid. Streitgegenstand ist die Frage, ob vorliegend Grundstückgewinnsteuer geschuldet ist, und falls ja, wie hoch diese wäre.

3. Die Rekurrentin rügt, die Rekursgegnerin habe ihr rechtliches Gehör verletzt.

a) Das rechtliche Gehör nach Art. 29 Abs. 2 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (BV, SR 101) verlangt, dass die Behörde die Vorbringen des Rechtsunterworfenen auch tatsächlich hört, prüft und in der Entscheidungsfindung berücksichtigt (BGE 124 I 49 E. 3a, BGE 124 I 241 E. 2, je mit Hinweisen). Daraus folgt die Verpflichtung der Behörde, ihren Entscheid zu begründen. Dabei ist es nicht er-

forderlich, dass sie sich mit allen Parteistandpunkten einlässlich auseinandersetzt und jedes einzelne Vorbringen ausdrücklich widerlegt. Vielmehr kann sie sich auf die für den Entscheid wesentlichen Punkte beschränken. Die Begründung muss so abgefasst sein, dass sich der Betroffene über die Tragweite des Entscheids Rechenschaft geben und ihn in voller Kenntnis der Sache an die höhere Instanz weiterziehen kann. In diesem Sinne müssen wenigstens kurz die Überlegungen genannt werden, von denen sich die Behörde hat leiten lassen und auf die sich ihr Entscheid stützt (statt vieler: BGE 136 I 229 E. 5.2). Der Anspruch auf rechtliches Gehör ist formeller Natur. Seine Verletzung führt ungeachtet der Erfolgsaussichten der Beschwerde in der Sache selbst zur Aufhebung des angefochtenen Entscheids (BGE 118 Ia 17 E. 1a, BGE 117 Ia 5 E. 1a, BGE 115 Ia 8 E. 2a mit Hinweisen). Entscheidadressaten haben das Recht, sich vor Erlass von Entscheiden, die in ihre Rechtsstellung eingreifen, zur Sache zu äussern. Dazu gehört insbesondere das Recht, Einsicht in die Akten zu nehmen, mit erheblichen Beweisanträgen gehört zu werden und an der Erhebung wesentlicher Beweise entweder mitzuwirken oder sich zumindest zum Beweisergebnis zu äussern, wenn es geeignet ist, den Entscheid zu beeinflussen (BGE 127 I 54 E. 2b). Nach der Rechtsprechung kann eine – nicht besonders schwerwiegende – Verletzung des rechtlichen Gehörs ausnahmsweise als geheilt gelten, wenn die Betroffenen die Möglichkeit erhalten, sich vor einer Beschwerdeinstanz zu äussern, welche die von der Gehörsverletzung betroffenen Aspekte mit derselben Kognition überprüfen kann wie die Vorinstanz, auch wenn dies zwangsläufig zum Verlust einer Instanz führt (Urteil 1C_478/2008 vom 28. August 2009 E. 3.2 mit Hinweis auf BGE 128 II 378). Ausnahmsweise kann auch bei einer schwerwiegenden Verletzung des rechtlichen Gehörs von einer Rückweisung abgesehen werden, wenn dies zu einem formalistischen Leerlauf und damit zu unnötigen Verzögerungen führen würde, die mit dem Interesse der betroffenen Parteien an einer beförderlichen Beurteilung der Sache nicht zu vereinbaren wären (BGE 137 I 195 E. 2.3.2; 133 I 201 E. 2.2 mit Hinweis; Urteil 1C_58/2010 vom 22. Dezember 2010 E. 2.1.3).

b/aa) Im vorliegenden Fall hat die Rekursgegnerin einen Einspracheentscheid verfasst, welcher in wesentlichen Teilen darauf fusst, dass der Rekurrentin „weitere Leistungen“ gemäss § 195 Abs. 1 StG aufgerechnet worden sind, und zwar wurde der Rekurrentin insbesondere ein „Wohnrecht“ aufgerechnet. Der Begriff Wohnrecht ist sowohl in der Veranlagungsverfügung fett bei Ziffer 1.3 erwähnt als auch im Einspracheentscheid. Auch in den Erläuterungen wird unter Ziffer 1.3 „das lebenslange, unentgeltliche Wohnrecht“ erwähnt (wiederum sowohl in der Veranlagungsverfügung als auch im Einspracheentscheid), wobei gleichzeitig auf Ziffer III der öffentlichen Urkunde verwiesen wird. Unter Ziffer III der Ur-

kunde ist jedoch nicht von einem Wohnrecht die Rede, sondern von der Einräumung einer Nutzniessung. Im Einspracheentscheid wird der Begriff Wohnrecht ein weiteres Mal auf der zweiten Seite unter Ziffer 2.2 erwähnt, wobei eine Ziffer davor der Begriff Nutzniessung verwendet wird. Die Rekurrentin hat in ihrem Rekurs auf diesen Widerspruch ausdrücklich aufmerksam gemacht und sich auf den Standpunkt gestellt, die Bewertung eines Wohnrechts sei nicht dasselbe wie die Bewertung einer Nutzniessung (VG-Act. 1, S. 7). Die Rekursgegnerin übergeht diesen Einwand in der Vernehmlassung jedoch und begnügt sich mit einer Wiederholung der Berechnung, die bereits in Ziffer 1.3 des Einspracheentscheids enthalten war, und fügt an, dass sie diese Angaben von der Steuerverwaltung Zug erhalten habe und die Berechnung allgemeiner Praxis entspreche (VG-Act. 6, S. 9). Es ist festzustellen, dass die Rekursgegnerin sowohl im Einschätzungs- als auch im Einspracheentscheid die Begriffe Wohnrecht und Nutzniessung nicht auseinandergelassen und eine Begründung für die synonyme Begriffsverwendung nicht geliefert hat. Damit war es der Rekurrentin, welcher ein Nutzniessungsrecht eingeräumt worden war, nicht möglich, den Einspracheentscheid sachgerecht anzufechten. Die Rekursgegnerin hat damit das rechtliche Gehör der Rekurrentin verletzt.

b/bb) In den Erläuterungen unter Ziffer 1.3 in der Veranlagungsverfügung und im Einspracheentscheid berechnet die Rekursgegnerin den Wert des "Wohnrechts" von Fr. 325'900.– anhand eines "Totals" von Fr. 22'125.–, welches mit einem Zinssatz von 3.5 % kapitalisiert worden sei. Die Rekursgegnerin begründet nicht nachvollziehbar, weshalb ein Kapitalisierungssatz von 3.5 % gewählt wurde und wie sie vom Totalbetrag von Fr. 22'125.– mittels Kapitalisierung mit 3.5 % zum Wert von Fr. 325'900.– gelangte. Auch diese Erklärung genügt den Anforderungen des rechtlichen Gehörs nicht. Ihre Erklärung vor Gericht, die Berechnung entspreche allgemeiner Praxis, stellt keinen Ersatz für eine Begründung dar.

b/cc) Die Rekursgegnerin berechnet das oben erwähnte "Total" in Ziffer 1.3 der Veranlagungsverfügung und im Einspracheentscheid aus einem Jahresertrag brutto von Fr. 30'300.– minus Kosten von Fr. 8'175.–. In Ziffer 2.2 des Einspracheentscheids steht zur Begründung dieser Zahlen "Basis: marktüblicher Mietzins". Vorliegend handelt es sich um eine Liegenschaft mit zwei Wohnungen, wovon eine durch die Rekurrentin selber bewohnt wird. Der Rekursgegnerin kannte den Eigenmietwert der einen und den Mietertrag der anderen Wohnung. Um ihrer Begründungspflicht nachzukommen, hätte sie erklären müssen, weshalb sie ihrer Berechnung statt den ihr bekannten Zahlen marktübliche Mietzinsen zugrunde legte. Im Übrigen erschliesst sich einem Aussenstehenden auch die Hö-

her der zugebilligten Kosten von Fr. 8'175.– (entsprechend 27 % des Brutto-Jahresertrags) nicht auf Anhieb.

b/dd) Im Einspracheentscheid begründet die Rekursgegnerin die Abweisung der Einsprache mit Erklärungen, wie „es liegt eine gemischte Schenkung vor“ (Ziffer 2.1), "es handelt sich nicht um eine Schenkung nach Art. 239 Abs. 1 und Art. 244 OR, sondern um eine gemischte Schenkung (Vorbehaltsschenkung)" (Ziffer 2.3), „hier handelt es sich nicht um einen Erbvorbezug, sondern um eine gemischte Schenkung“ (Ziffer 2.5), „die Angaben der Veranlagungsverfügung sind zifferngerecht erläutert und nachvollziehbar“ (Ziffer 2.6). Bei diesen Äusserungen handelt es sich jedoch nicht um Begründungen, sondern zunächst um Behauptungen. Um der Begründungspflicht zu genügen, hätten diesen Behauptungen nachvollziehbare Erläuterungen folgen müssen, denen die Rekurrentin mit Argumenten hätte begegnen können.

c) Die Rekursgegnerin hat den Einspracheentscheid mehrmals mangelhaft begründet und somit das rechtliche Gehör der Rekurrentin gleich mehrfach verletzt. Eigentlich hätte dies zur Folge, dass die Sache an die Rekursgegnerin zurückzuweisen wäre (vgl. Erwägungen 1d und 3a). Vorliegend hat die Rekurrentin sich vor Verwaltungsgericht aber zu den verschiedenen Aspekten der Gehörsverletzung äussern können, so dass die Voraussetzungen für eine Heilung der Verletzung erfüllt sind. Im Übrigen könnte durch die Behandlung der Beschwerde durch das Gericht eine unnötige Verzögerung vermieden werden, dies insbesondere da die strittige Grundstücksgewinnsteuerveranlagung bereits zum zweiten Mal vom Verwaltungsgericht zu beurteilen ist und die Einschätzung nunmehr über zweieinhalb Jahre zurückliegt.

4. Die Rekurrentin rügt eine Verletzung ihres berechtigten Vertrauens in eine behördliche Auskunft.

a) Der Grundsatz des Vertrauensschutzes als eine Ausprägung des Gebots von Treu und Glauben (vgl. Art. 5 Abs. 3 und Art. 9 BV) bedeutet, dass Private Anspruch darauf haben, in ihrem berechtigten Vertrauen in behördliche Zusicherungen oder in anderes, bestimmte Erwartungen begründendes Verhalten der Behörden geschützt zu werden (BGE 138 I 49 E. 8.3.1, BGE 131 II 627 E. 6.1; Tschannen/Zimmerli/Müller, Allgemeines Verwaltungsrecht, 3. Aufl., Bern 2009, § 22 Rz. 3).

b) Der Vertrauensschutz bedarf zunächst einer Vertrauensgrundlage, worunter das Verhalten eines staatlichen Organs zu verstehen ist, das beim betroffenen Privaten bzw. bei einer anderen Behörde bestimmte Erwartungen auslöst. Als Vertrauensgrundlage kommen u.a. Verfügungen, Rechtsetzungsakte, Raumpläne sowie die Verwaltungs- oder Gerichtspraxis in Frage. Ein besonders wichtiger Anwendungsfall des Vertrauensschutzes stellen sodann unrichtige behördliche Auskünfte und Zusicherungen dar. Rechtsprechungsgemäss wird dabei vorausgesetzt, dass (a) die Behörde die Auskunft vorbehaltlos in einer konkreten Situation mit Bezug auf bestimmte Personen erteilt hat, (b) sie für die Erteilung der betreffenden Auskunft zuständig war oder die rechtsuchende Person die Behörde aus zureichenden Gründen als zuständig betrachten durfte, (c) die Unrichtigkeit der Auskunft nicht ohne Weiteres zu erkennen war, (d) im Vertrauen auf die Richtigkeit der Auskunft Dispositionen getroffen oder unterlassen wurden, die nicht ohne Nachteil rückgängig gemacht oder nachgeholt werden können, und (e) die relevante Rechts- und Sachlage seit der Auskunftserteilung keine Änderung erfahren hat (BGE 131 II 627 E. 6, BGE 129 I 161 E. 4.1; Tschannen/Zimmerli/Müller, a.a.O., § 22 Rz. 10 ff.; Beatrice Weber-Dürler, Vertrauensschutz im öffentlichen Recht, Basel 1983, S. 79 ff.). Selbst wenn diese Voraussetzungen erfüllt sind, muss das Interesse am Schutz des Vertrauens in die unrichtige Auskunft das Interesse an der richtigen Rechtsanwendung überwiegen, damit die Berufung auf Treu und Glauben durchdringen kann (Urteil des Bundesgerichts 8C_332/2011 vom 11. Oktober 2011 E. 5.2, mit Hinw.; Urteile Bundesverwaltungsgericht A-793/2011 vom 20. Februar 2012 E. 4.2 und C-2335/2009 vom 28. März 2011 E. 2.5, je mit Hinweisen).

Sind die erwähnten Voraussetzungen erfüllt, wirkt sich der Vertrauensschutz dahingehend aus, dass der Vertrauende keinen Nachteil erleiden soll, entweder indem die Behörde an die Vertrauensgrundlage gebunden wird oder indem ein Entschädigungsanspruch entsteht (Urteile Bundesverwaltungsgericht A-6403/2010 vom 7. April 2011 E. 5.1 und A-3109/2011 vom 20. September 2012 E. 5.3).

Äusserungen im Verkehr zwischen Behörden und Privaten sind so zu interpretieren, wie die jeweils andere Seite sie nach Treu und Glauben verstehen durfte (Art. 5 Abs. 3 und Art. 9 BV: BGE 124 II 265 E. 4a; BGE 113 Ia 225 E. 1b/bb; BGE 126 II 97 E. 4b).

c) Die Rekurrentin stützt sich auf die Bestätigung der Rekursgegnerin. Dabei handelt es sich um ein Schreiben von J.K. der Abteilung Grundstückgewinnsteuer der Einwohnergemeinde X. mit Datum vom 9. Juli 2015, welches er an die Urkundsperson der Einwoh-

nergemeinde X. und an die Vertragsparteien richtete. Es enthält folgenden Text: "Für die vorgesehene Handänderung: Veräusserer: A.B., X.; Objekt: GS E; Preis Fr. 165'000.– zuzüglich Nutzniessung auf Lebenszeit, wird gemäss § 187 ff (insbesondere §§ 189, 190 bzw. 202) des Steuergesetzes des Kantons Zug vom 25.05.2000 bestätigt. **Die Grundstückgewinnsteuer wird aufgeschoben.**" Es folgen Unterschrift und Name des Verfassers. Wie den Akten weiter entnommen werden kann, war J.K. Sekretär der Rekursgegnerin (Act.-GGSt X. 4 und 5). Hier hat somit ein Vertreter der Grundstückgewinnsteuer-Kommission gegenüber der Rekurrentin – in fett hervorgehobener Schrift – eine vorbehaltlose Zusicherung mit Blick auf die Steuerfolgen eines von der Rekurrentin beabsichtigen Rechtsgeschäfts abgegeben. Der Behördenvertreter ist als Sekretär der Rekursgegnerin zweifellos auch die Person, die Auskünfte zu den Grundstückgewinnsteuern in der Einwohnergemeinde X. erteilen und Bestätigungen dazu ausstellen kann. Weiter ist die Unrichtigkeit der Bestätigung nicht ohne weiteres zu erkennen. Das ergibt sich nur schon daraus, dass die Zusicherung von einer Fachperson stammte und die Parteien sich auch heute noch nicht einig sind, ob die Auskunft richtig war.

c/aa) Die Rekursgegnerin ist der Meinung, dass die Auskunft nicht vorbehaltlos erteilt worden sei. Es handle sich bei der Bestätigung nämlich nur um eine Depotbestätigung für den voraussichtlichen mutmasslichen Steuerbetrag gemäss § 202 StG. Diese Depotbestätigung gebe sie immer vorbehaltlich der definitiven Veranlagungsverfügung ab. Dieser Einwand ist unbehelflich. Wie wohl jede andere Person auch konnte die Rekurrentin der Bestätigung, so wie sie dargestellt und formuliert wurde, nicht ansehen, dass es sich dabei um eine Depotbestätigung handelte, die unter einem Vorbehalt stand. Auch die Berufung der Rekursgegnerin auf § 202 StG verfängt nicht, denn die Bestätigung wurde „gemäss den §§ 187 ff. (insbesondere §§ 189, 190 bzw. 202)“ des StG ausgestellt. Paragraph 189 handelt von den Steuertatbeständen, § 190 vom Steueraufschub und § 202 Abs. 2 vom Depot. Es könnte somit mit gleichem Recht argumentiert werden, dass die Bestätigung im Hinblick auf den Steueraufschub erstellt wurde.

c/bb) Die Rekursgegnerin bringt weiter mehrfach vor, dass nicht alle Angaben vorgelegen hätten, als die Bestätigung erstellt wurde. Auch dies hilft ihr nicht weiter, denn hätte dieser Einwand den Tatsachen entsprochen, hätte die Bestätigung nicht vorbehaltlos ausgestellt werden dürfen. Zudem verfügte die Rekursgegnerin im Zeitpunkt, als die Bestätigung ausgestellt wurde, über die nötigen Angaben zur Berechnung der strittigen Nutzniessung, nämlich über den Kaufpreis (Angabe der Rekurrentin), Alter der Rekurrentin (aus den Steuerakten), durchschnittliche Restlebenszeit der Rekurrentin (gemäss Lebensdau-

ertabellen, welche bei der Rekursgegnerin zweifellos vorhanden sind). Die weiteren Parameter (Jahresertrag, Kosten) hat die Rekursgegnerin sodann ohne Rückfrage bei der Rekurrentin aufgrund eigener Überlegungen festgelegt, wie aus dem Einspracheentscheid ersichtlich ist.

c/cc) Die Rekursgegnerin wendet ein, sie könne auf diese Bestätigung nicht behaftet werden, da diese nicht mit einer Rechtsmittelbelehrung versehen gewesen sei. Die Rekursgegnerin verkennt, dass dieser Punkt bei der Prüfung der Voraussetzungen zur Geltendmachung des Vertrauensschutzes nicht entscheidend ist. Relevant ist hier einzig der Umstand, dass eine hierfür zuständige Person gegenüber der Rekurrentin eine vorbehaltlose Zusicherung bezüglich der anfallenden Grundstückgewinnsteuern gemacht hat. Dazu kommt Folgendes: Selbst wenn es sich bei dieser Bestätigung um eine Verfügung gehandelt hätte, so können laut Bundesgericht formlose Briefe ohne Rechtsmittelbelehrungen auch Verfügungen darstellen (BGer 2C_244/2007 vom 10. Oktober 2007 E. 3.1). Aus einer fehlerhaften bzw. fehlenden Rechtsmittelbelehrung in einer Verfügung darf einer Partei jedoch grundsätzlich kein Nachteil erwachsen, ausser wenn die Unrichtigkeit der Rechtsmittelbelehrung einfach zu erkennen war (BGE 124 I 255 E. 1). Hier erhielt die Rekurrentin eine sie nicht belastende Zusicherung von einer Steuerbehörde. In so einer Situation erwartet keine steuerpflichtige Person eine Rechtsmittelbelehrung, da sie gar kein Interesse daran hat, diese Zusicherung bei einer nächsten Instanz anzufechten.

c/dd) Die Rekursgegnerin verweist auf das Wort "voraussichtlich" in der öffentlichen Urkunde vom 28. Juli 2015. Aufgrund dieser Wortwahl und in Verbindung mit dem gesetzlichen Kontext hätte die Rekurrentin wissen müssen, dass bei der Berechnung der Grundstückgewinnsteuer nicht nur der Kaufpreis, sondern auch weitere Leistungen einzubeziehen seien, also auch der Wert der Nutzniessung (VG-Act. 6, S. 4). Unter Punkt 6 ist in der öffentlichen Urkunde Folgendes zu lesen: "Gemäss Bestätigung der Grundstückgewinnsteuerabteilung der Einwohnergemeinde X. fällt voraussichtlich keine Grundstückgewinnsteuer an (Steueraufschub zufolge Erbvorzug)" (Rek.-Act. 2, S. 6). Die Rekursgegnerin scheint mit ihrem Vorbringen sagen zu wollen, dass der erwähnte Passus in der öffentlichen Urkunde das Vertrauen in die Richtigkeit ihrer eigenen Zusicherung zerstört habe. Dies wäre aber eine unzulässige Schlussfolgerung. Die Urkundsperson der Einwohnergemeinde X. ist nämlich nicht für die Erteilung von Steuerauskünften zuständig.

c/ee) Die Rekursgegnerin schreibt, ihr Sekretär sei nicht stimmberechtigt. Ausserdem nehme alleine die Kommission die Veranlagung der Grundstückgewinnsteuer vor (VG-

Act. 12, S. 5). Sollte die Rekursgegnerin damit sagen wollen, dass die Bestätigung von einer dafür nicht zuständigen Person abgegeben worden sei, ist sie nicht zu hören. So wie das Schreiben formell daherkam – auf Papier der Abteilung Grundstückgewinnsteuer der Einwohnergemeinde X., unterschrieben vom Sekretär der Kommission, adressiert an die Vertragsparteien und an die Urkundsperson – und so wie die Formulierung darin lautete – ohne Vorbehalt, Zusicherung in Fettdruck – durfte die Rekurrentin aus zureichenden Gründen annehmen, dass der Sekretär für die Abgabe dieser Bestätigung zuständig war.

c/ff) Die Rekursgegnerin meint, dass es keinen Sinn ergebe, dass die Rekurrentin ein Grundstück im Gegenwert von Fr. 290'000.– (Steuerwert Fr. 455'000.– minus Grundpfand von Fr. 165'000.–) verschenke, wenn man eine bescheidene AHV-Rente aufbessern müsse. Die Rekurrentin begründete die Transaktion indessen mit ihrer Befürchtung, dass die Bank nach Ablauf der Festhypothek die Hypothek künden werde, weil bei ihren Vermögens- und Einkommensverhältnissen die Tragbarkeit nicht mehr gegeben sei. Sie habe deshalb eine solche Kündigung durch die Übertragung des Grundstücks inklusive der darauf lastenden Schuld an ihre Söhne verhindern wollen. Ihre Söhne seien ihre künftigen Erben. Die Übertragung sei daher im Sinne eines Erbvorbezugs erfolgt (VG Act. 1, S. 3). Diese Erklärung ist durchaus plausibel und nachvollziehbar. Viele andere Personen mit dem gleichen bescheidenen Einkommen (Fr. 29'278.– tatsächlich fliessendes Einkommen pro Jahr gemäss Steuererklärung, Rek.-Act. 8, S. 2) und einem vergleichbaren Wertschriften- und Barvermögen (rund Fr. 60'000.–, gemäss Steuererklärung, Rek.-Act. 8, S. 4) wie die Rekurrentin hätten in der gleichen Lage wohl ähnlich gehandelt wie sie. Die Transaktion erscheint dem Gericht jedenfalls nicht sinnlos, wie die Rekursgegnerin meint.

c/gg) Die Rekursgegnerin ist mit ihren Einwendungen nach dem Gesagten nicht zu hören. Es ist demnach festzuhalten, dass die Rekurrentin mit der vorbehaltlosen Zusicherung vom 9. Juli 2015 über eine Vertrauensgrundlage im Sinne der bundesgerichtlichen Rechtsprechung verfügte.

d) Die Rekurrentin hat gestützt auf diese Vertrauensgrundlage ihr Grundstück am 28. Juli 2015 auf ihre beiden Söhne übertragen. Die Rekurrentin bringt vor, sie hätte das Grundstück nicht oder anders übertragen, hätte sie um die Grundstückgewinnsteuer gewusst (VG-Act. 1, S. 4). Diese Angaben erscheinen im Lichte der Vermögens- und Einkommensverhältnisse der Rekurrentin ohne weiteres nachvollziehbar und glaubhaft, verbraucht doch die veranlagte Grundstückgewinnsteuer von Fr. 44'741.15 rund drei Viertel ihres Wertschriften- und Barvermögens von rund Fr. 60'000.–. Hinzu kommt, dass wohl

auch ihre beiden Söhne bei Kenntnis der Grundstückgewinnsteuer nicht in dieses Geschäft eingewilligt hätten; denn gemäss § 202 Abs. 1 StG haften sie als Käufer solidarisch für die Bezahlung dieser Steuer. Die Rekurrentin könnte die Übertragung freilich wieder rückgängig machen. Dies bedingt jedoch das Einverständnis ihrer Söhne, ist mit Kosten verbunden, schafft die Steuerforderung der Rekursgegnerin nicht ohne weiteres aus der Welt, setzt unter Umständen sogar einen Grund zur Veranlagung einer weiteren Grundstückgewinnsteuer und löst das Problem der Rekurrentin mit der Hypothekarschuld nicht. Mit anderen Worten hat die Rekurrentin als Folge der Zusicherung eine Disposition getroffen, welche sie nicht mehr einfach rückgängig machen kann. Damit ist eine weitere Voraussetzung zur Anrufung des Vertrauensschutzes erfüllt.

e) Weiter hat auch die relevante Rechts- und Sachlage seit der Ausstellung der Bestätigung keine Änderung erfahren. Insbesondere ist festzustellen, dass die Rekurrentin dem Sekretär der Rekursgegnerin den Entwurf eines Schenkungsvertrags vorgelegt hat und dass die öffentliche Urkunde sämtliche wichtigen Eckwerte dieses Entwurfs enthält. Namentlich war schon dem Entwurf zu entnehmen, dass die Söhne die Hypothekarschuld in der Höhe von Fr. 165'000.– übernehmen würden und dass der Rekurrentin ein Nutzungsrecht eingeräumt werden soll.

f) Im vorliegenden Fall überwiegt schliesslich das Interesse am Schutz des Vertrauens in die unrichtige Auskunft das Interesse an der richtigen Rechtsanwendung. Es wäre der Rekurrentin bei ihren Vermögens- und Einkommensverhältnissen nicht zuzumuten, die Grundstückgewinnsteuer zu bezahlen.

g) Zusammenfassend kann festgehalten werden, dass die Voraussetzungen für den Vertrauensschutz erfüllt sind, womit die Rekursgegnerin an die Auskunft in der Bestätigung gebunden ist. Es fällt folglich keine Grundstückgewinnsteuer an, weil diese „aufgeschoben“ wird.

5. a) Bei diesem Verfahrensausgang erübrigt es sich, auf die weiteren Vorbringen der Parteien einzugehen. Die Beschwerde ist demnach vollständig gutzuheissen. Der Einspracheentscheid und die Veranlagungsverfügung sind aufzuheben, und es ist festzustellen, dass die Grundstückgewinnsteuer aufgeschoben wird.

b) Der Vollständigkeit halber ist an dieser Stelle darauf hinzuweisen, dass eine Prüfung in der Sache durchaus zum Resultat führen könnte, dass die Auskunft des Steuer-

sekretärs gar nicht falsch war. Gemäss § 190 Abs. 1 lit. a StG wird die Grundstückgewinnsteuer nämlich in folgenden Fällen aufgeschoben: bei einem Eigentumswechsel durch Erbgang (Erbfolge, Erbteilung, Vermächtnis), bei einem Erbvorbezug oder einer Schenkung. Der Aufschub bewirkt zunächst, dass der Veräusserer keine Grundstückgewinnsteuer zu zahlen hat. Der bis zur Handänderung entstandene Gewinn ist dabei aber weiterhin latent vorhanden und er wird zurückgestellt, bis es zur nächsten steuerbaren Handänderung kommt (Richner / Frei / Kaufmann / Meuter: Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. Aufl., Zürich 2013, § 216 N 153). Der die Steuer aufschiebende Schenkungsbestand kann auch dann erfüllt sein, wenn die Vermögenszuwendung mit einer deutlich tieferen Gegenleistung verbunden ist, das heisst wenn eine gemischte Schenkung vorliegt (Richner / Frei: Kommentar zum Zürcher Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz, Zürich 1996, § 4 N 51). Nach der Praxis im Kanton Zürich kann bei gemischten Schenkungen von Grundstücken dann ein Aufschub der Grundstückgewinnsteuer eintreten, wenn die Parteien den Kaufpreis bewusst unter dem wahren Wert des Grundstücks ansetzen mit dem Willen, die Differenz dem Erwerber unentgeltlich zukommen zu lassen. Vorausgesetzt wird, dass zwischen der Leistung und Gegenleistung ein offensichtliches Missverhältnis gegeben sein muss (vgl. Richner / Frei / Kaufmann / Meuter, a.a.O., § 216 N 193). Das Verwaltungsgericht des Kantons Zürich nimmt dieses Missverhältnis beispielsweise dann an, wenn zwischen dem Verkehrswert und dem Kaufpreis des Grundstücks eine Differenz von mehr als 25 % besteht. In solchen Fällen wird der Steueraufschub im Kanton Zürich für das ganze Objekt gewährt (StE 2004, B 42.32 Nr. 7 E. 1 c/aa). Das Bundesgericht hat diese im Kanton Zürich angewendete Praxis unter harmonisierungsrechtlichen Gesichtspunkten nicht beanstandet (BGer 2A.9/2004 vom 21. Februar 2005 E. 4.3). Das Zuger Verwaltungsgericht hat sich bisher noch nicht zur Frage des Aufschubs der Grundstückgewinnsteuer bei gemischten Schenkungen geäussert, und wird sich in diesem Fall aufgrund des klaren Verfahrensausgangs auch nicht dazu äussern müssen. Sollte dies jedoch eines Tages der Fall sein, dürfte dabei die Zürcher Praxis einen wichtigen Anhaltspunkt liefern. Den Stellungnahmen der Rekursgegnerin ist demgegenüber zu entnehmen, dass sie es als richtiger erachtet, sich am System der Kantone Luzern und St. Gallen zu orientieren, wonach die Gegenleistung des Beschenkten in Verbindung zum Anlagewert gesetzt wird (VG-Act. 6, S. 5 f.; Act.-GGSt X. 8). Eine Erfahrungsgruppe aus Vertretern der Grundstückgewinnsteuerkommissionen im Kanton Zug habe sich im Jahr 2004 auf dieses Vorgehen verständigt (Act.-GGSt X. 7). Ein Abstellen auf den Anlagewert scheint dem Gericht in einer vorläufigen Einschätzung indessen weniger sachgerecht und den wirtschaftlichen Realitäten weniger angemessen als eine Orientierung am Verkehrswert. Für Schenkerinnen und Schenker steht im Moment der Schenkung in der Regel nämlich der wahre,

aktuelle Wert eines Grundstücks im Vordergrund und nicht der von ihnen in der Vergangenheit entrichtete Kaufpreis. 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 der "gemischt" Beschenkten anfällt. Dies hat der vorliegende Fall exemplarisch gezeigt, wo eine steuerpflichtige Person rund drei Viertel ihres flüssigen Vermögens für die Grundstückgewinnsteuer aufwenden müsste, obwohl der Wert der Gegenleistung der "gemischt" beschenkten Söhne (Schuldübernahme, Einräumung einer Nutzniessung) deutlich tiefer als der Verkehrswert des Grundstücks sein dürfte.

6. a) 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 [KostenV, 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 KostenV). Vorliegend ist die unterliegende Rekursgegnerin am Verfahren wirtschaftlich interessiert. Ausserdem hat sie das rechtliche Gehör der Rekurrentin mehrfach verletzt, was als grober Verfahrensmangel gilt. Aus diesen Gründen werden ihr die gesamten Kosten des Rekursverfahrens auferlegt. Die Kosten werden aufgrund des Zeit- und Arbeitsaufwandes, der Wichtigkeit und Schwierigkeit der Sache sowie dem Streitwert auf Fr. 5'000.– festgesetzt. Die Rekurrentin erhält den von ihr bezahlten Kostenvorschuss in der Höhe von Fr. 3'500.– wieder zurück.

b) Gemäss § 120 Abs. 3 StG wird der obsiegenden steuerpflichtigen Person für die Vertretung durch eine Fachperson eine angemessene Entschädigung zugesprochen. Laut § 121 Abs. 1 StG i.V.m. § 28 Abs. 2 Ziff. 2 VRG ist die Entschädigung nur dann zulasten des Gemeinwesens geschuldet, wenn dessen Behörde als Vorinstanz einen Verfahrensfehler oder eine offenbare Rechtsverletzung begangen hat. Hat die obsiegende Partei einen berufsmässigen Vertreter, so ist ihr für das Honorar und die Barauslagen des Vertreters eine angemessene Entschädigung zuzusprechen (§ 8 Abs. 1 KostenV). Das Honorar

beträgt Fr. 100.– bis 10'000.– (§ 9 Abs. 1 KostenV). Im vorliegenden Fall hat die steuerpflichtige Person obsiegt, und die Rekursgegnerin hat das rechtliche Gehör der Rekurrentin im Einspracheverfahren mehrfach verletzt, was als Verfahrensfehler gilt. Damit sind die Voraussetzungen für eine Entschädigung erfüllt und der Rekurrentin ist zulasten der Rekursgegnerin eine Entschädigung von Fr. 3'500.– zuzusprechen.

Demnach erkennt das Verwaltungsgericht:

1. Der Rekurs wird gutgeheissen. Die Grundstückgewinnsteuer wird aufgeschoben.
2. Die Spruchgebühr beträgt Fr. 5'000.– und wird der Rekursgegnerin auferlegt. Der Rekurrentin wird der Kostenvorschuss von Fr. 3'500.– zurückerstattet.
3. Der Rekurrentin wird zulasten der Rekursgegnerin eine Entschädigung von total Fr. 3'500.– zugesprochen.
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 den Vertreter der Rekurrentin (im Doppel), an die Rekursgegnerin und z.K. an die Steuerverwaltung des Kantons Zug sowie an die Finanzverwaltung des Kantons Zug (zum Vollzug von Ziff. 2 des Dispositivs). Rechnungsstellung an die Rekursgegnerin nach Eintritt der Rechtskraft.

Zug, 30. Oktober 2018

Im Namen der
ABGABERECHTLICHEN KAMMER
Der Vorsitzende

Der Gerichtsschreiber

Das Urteil ist rechtskräftig.

versandt am