



VERWALTUNGSGERICHT DES KANTONS ZUG

ABGABERECHTLICHE KAMMER

Mitwirkende Richter: Dr. iur. Aldo Elsener, Vorsitz
Dr. iur. Matthias Suter und lic. iur. Ivo Klingler
Gerichtsschreiberin: MLaw Jeannine Suter

U R T E I L vom 18. August 2021 *[rechtskräftig]*
gemäss § 29 der Geschäftsordnung

in Sachen

A. _____
Rekurrent
vertreten durch RA lic. iur. B. _____

gegen

Grundstückgewinnsteuer-Kommission der Stadt Zug, Postfach, 6300 Zug
Rekursgegnerin
vertreten durch RA lic. iur. C. _____

betreffend

Grundstückgewinnsteuer
(wertvermehrnde Aufwendungen)

A 2019 19

A. Am 18. August 2016 verkaufte A. _____ (nachfolgend: Rekurrent) die Liegenschaft GS D. _____, E. _____ und F. _____, Miteigentum 100/100 an GS G. _____ (Wohn- und Geschäftshaus G. _____; nachfolgend: LG G. _____) zum Preis von Fr. _____ an H. _____.

Mit Veranlagungsentscheid für die Grundstückgewinnsteuer vom 27. Februar 2018 legte die Grundstückgewinnsteuer-Kommission der Stadt Zug (nachfolgend: Rekursgegnerin) bei einem massgeblichen Verkaufserlös von Fr. _____ und Anlagekosten von Fr. _____ den Grundstückgewinn auf Fr. _____ fest und erhob beim Rekurrenten, bei einem Steuersatz von 10 %, eine Grundstückgewinnsteuer von Fr. _____. Von den vom Rekurrenten als wertvermehrnde Aufwendungen geltend gemachten Kosten von Fr. _____ wurden lediglich Fr. _____ akzeptiert. Sodann wurden die weiteren Leistungen des Rekurrenten nur mit Fr. _____ und die Kosten für Verkaufsbemühungen mit Fr. _____ angerechnet.

B. Gegen diesen Veranlagungsentscheid liess der Rekurrent am 22. März 2018 Einsprache erheben und beantragte anfänglich, der Grundstückgewinn sei neu auf Fr. _____ festzusetzen. Im Verlauf des Einspracheverfahrens wurde dieser Antrag dahingehend geändert, als der Rekurrent mit Schreiben vom 9. November 2018 an die Rekursgegnerin nunmehr weitere Anlagekosten geltend machte und einen Grundstückgewinn von Fr. _____ beantragte.

Mit Einspracheentscheid vom 8. Oktober 2019, versandt am 9. Oktober 2019, hiess die Rekursgegnerin die Einsprache teilweise gut und stellte den Grundstückgewinn neu mit Fr. _____ fest; die Grundstückgewinnsteuer wurde, bei einem Satz von 10 %, mit Fr. _____ veranlagt.

C. Gegen diesen Einspracheentscheid erhob der Rekurrent am 8. November 2019 Rekurs beim Verwaltungsgericht, mit den Anträgen, der Einspracheentscheid der Rekursgegnerin sei aufzuheben, der steuerbare Grundstückgewinn neu mit Fr. _____ festzusetzen und der Steuerbetrag entsprechend anzupassen; alles unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zu Lasten der Rekursgegnerin.

In seiner Begründung folgte der Rekurrent dem Aufbau der Erwägungen, wie sie unter Ziffer II. von der Rekursgegnerin in ihrer "Begründung Einsprache-Entscheid" (nachfolgend: Einsprache-Begründung) dargelegt worden sind. Der Rekurrent anerkannte

die von der Rekursgegnerin unter den Positionen 1. bis 3.7 der Einsprache-Begründung vorgenommenen Aufrechnungen. Ebenfalls anerkannte er die Position 3.8 der Einsprache-Begründung, unter welcher die Rekursgegnerin das Total der vom Rekurrenten in seiner Steuererklärung vom 28. April 2017 (Beilage 9 der Rekursgegnerin) unter Ziffer 2.3 (Aufwendungen für Bauten, Umbauten etc.) behaupteten Anlagekosten mit Fr. _____ festgestellt hatte.

Bestritten wurde vom Rekurrenten hingegen die Rechtmässigkeit, diesem Betrag (Fr. _____) nur im Umfang eines Drittels (Fr. _____) wertvermehrenden Charakter zuzumessen, wie dies von der Rekursgegnerin verfügt wurde. Dieser Betrag gelte vielmehr zu 100 % als wertvermehrend. Zur Begründung wurde im Wesentlichen das folgende angeführt: Nach § 196 Abs. 1 lit. a StG seien bei der Berechnung der Grundstückgewinnsteuer Aufwendungen für Bauten, Umbauten, Meliorationen, Erschliessungskosten sowie Aufwendungen, die zu einer dauernden und wertvermehrenden Verbesserung des Grundstücks führen, anrechenbar. Andererseits werde im Steuerbuch der Kantonalen Steuerverwaltung Zug in Bezug auf die Einkommenssteuern festgehalten, dass Kosten für den Erwerb von Bauten und Einrichtungen sowie für bauliche Veränderungen (Um-, Ein-, Anbauten) Investitionen seien und nicht als Unterhaltskosten abzugsfähig seien.

Die Rekursgegnerin habe ausgeführt, es sei daher zu würdigen, welcher Teil der Kosten von Fr. _____ wertvermehrenden Charakter und welcher Teil davon Unterhalt bzw. Ersatz von erst kurze Zeit vorher eingebrachten Gebäudeteilen darstelle. Diese Ausführungen der Rekursgegnerin zeigten, dass sie offenbar von einem falschen Sachverhalt ausgehe. Es stehe hier kein "Ersatz von erst kurze Zeit vorher eingebrachten Gebäudeteilen" in Frage. Es gehe hier vielmehr um die Fortsetzung und Beendigung des vom Vorbesitzer (I. _____; nachfolgend auch "Vorbesitzer" genannt) begonnenen Bauvorhabens durch den Rekurrenten. Es seien vom Rekurrenten keine "kurz vorher eingebrachten Gebäudeteile" ersetzt worden.

Der Rekurrent habe die LG G. _____ in zwei Etappen von I. _____ im Rohbau erworben (Stockwerkeigentum [nachfolgend: StWE] Nr. 3 am 23. Dezember 2002 und StWE Nr. 1 und 2 am 1. Dezember 2006). Vor dem ersten Kauf sei eine vollständige Änderung der Gebäudestruktur geplant und mit dem Umbau begonnen worden, d.h. die Liegenschaft sei vor und nach dem Kauf inwendig komplett neu gebaut und eingeteilt worden. Auch habe es im ersten Stock einen Anbau gegeben. Einen Teil des Ausbaus

habe der damalige Verkäufer (I. _____) geleistet, der verbleibende Ausbau sei zu Lasten des Rekurrenten gegangen. So werde denn auch in Ziffer 2 der Kauverträge vom 23. Dezember 2002 und vom 1. Dezember 2006 zwischen dem Rekurrenten und I. _____ wörtlich festgehalten, dass der Rekurrent eine zum Teil zukünftige Sache erwerbe, der Kaufgegenstand zum vereinbarten Kaufpreis in teilweise noch nicht vollständig ausgebautem Zustand sei und der gesamte weitere Ausbau im Vergleich zu dem Zustand bei Unterzeichnung der Kaufverträge Sache des Rekurrenten sei. Der Kaufvertrag vom 23. Dezember 2002 erwähne in Ziffer 7 sogar explizit, dass der Rekurrent bis zur Rohbauvollendung nicht berechtigt sei, den am Bau beteiligten Planungsfachleuten, Unternehmern, Handwerkern und Lieferanten Weisungen zu erteilen.

Für die entsprechenden Architekturarbeiten habe der Rekurrent die Firma J. _____ bzw. Herr K. _____ beauftragt, der dafür Fr. _____ in Rechnung gestellt habe. Es werde beantragt, Herrn K. _____ als Zeugen zu befragen, der bestätigen könne, dass die LG G. _____ vor den in Frage stehenden Arbeiten verwahrlost, baufällig und unbewohnbar gewesen sei und weder Küche noch Nasszellen vorhanden gewesen seien. Weiter könne er bestätigen, dass die Aussenwände komplett hätten saniert werden müssen und das Gebäudeinnere unter Erhaltung der zu sanierenden Aussenwände komplett ausgehöhlt wurde, d.h. ein Neuaufbau des Gebäudeinnern unter wesentlicher Änderung der Gebäude-Struktur stattgefunden habe. Sodann könne K. _____ bezeugen, dass ein Anbau vorgenommen worden sei, keine Bauteile im Originalzustand hätten übernommen werden können, das Haus von Grund auf historisch aufzubauen sowie neue Brandmauern gegenüber den Nachbargebäuden zu errichten gewesen seien. Dies sei denn auch alles so von K. _____ in seiner E-Mail vom 7. November 2019 an den Rekurrenten (Beilage 8 des Rekurrenten) bestätigt worden.

Dass dem in Frage stehenden Umbau faktisch ein "Abbruch" vorausgegangen und das Gebäude baufällig gewesen sei, lasse sich den eingereichten Fotos entnehmen. Dem Bild, welches die Hausfassade von Aussen zeige, könne auch entnommen werden, dass die Mauer mit einem grossen Querbalken vor dem Einsturz habe geschützt werden müssen.

Die Pläne der L. _____ AG zeigten die Einteilung und innere Erschliessung des Gebäudes vor dem Umbau. Die Konzeptpläne von J. _____ zeigten, wie das Gebäude schliesslich umgebaut worden sei. Stelle man diese Pläne einander gegenüber, zeige sich, dass die Einteilung im Innern und die innere Erschliessung komplett geändert worden seien.

Die Rekursgegnerin führe sodann aus, dass bereits durch den Vorbesitzer ein grundlegender Umbau der Liegenschaft vorgenommen worden sei, wobei auch berücksichtigt werde, dass der Rekurrent einen Teil dieser Aufwendungen selber getragen bzw. bezahlt habe. Auch diese Ausführungen zeigten, dass die Rekursgegnerin von einem falschen Sachverhalt ausgehe. Sie gehe offenbar davon aus, dass der Vorbesitzer einen vollständigen und abschliessenden Umbau vorgenommen habe. Das sei aber nicht der Fall gewesen. Wie erwähnt, habe der Rekurrent das vom Vorbesitzer begonnene Bauvorhaben fortgesetzt und dieses beendet. Das ergebe sich auch unmissverständlich aus den oben zitierten Kaufverträgen, wo es in Ziffer 2 u.a. wörtlich heisse: "Der Käufer erwirbt den Kaufgegenstand zum vereinbarten Kaufpreis in teilweise noch nicht vollständig ausgebautem Zustand".

Schliesslich führe die Rekursgegnerin aus, dass bei den ordentlichen Steuern 2008 damals alle bekannten Rechnungen vollständig als Unterhalt geltend gemacht worden seien. Dies suggeriere, dass der Rekurrent 2008 Fr. _____ als Unterhaltskosten aufgeführt habe. Tatsächlich seien es lediglich Fr. _____ gewesen, wie Beilage 1 zur Einsprache vom 22. März 2018 entnommen werden könne. So oder anders sei dies aber unerheblich, wie nachfolgend gezeigt werde.

Vorab sei festzuhalten, dass der Steuervertreter des Rekurrenten im Zeitpunkt der Einreichung der ordentlichen Steuererklärung 2008 des Rekurrenten keine Ahnung von der baulichen Situation der Liegenschaft gehabt habe. Die in Frage stehenden Kosten seien ihm von der Treuhänderin des Rekurrenten unter dem Titel "Liegenschaftsunterhaltskosten" zugestellt worden. Vorsorglich seien diese in der Steuererklärung 2008 als "Unterhaltskosten" aufgeführt worden.

Unter diesen Kosten hätten sich u.a. Schreinerarbeiten von Fr. _____ und Gipserarbeiten von Fr. _____, insgesamt Kosten von Fr. _____, befunden. Seitens der Kantonalen Steuerverwaltung Zug seien in dieser Hinsicht keine Rückfragen aufgekommen. Man habe offenbar nicht wissen wollen, welcher Art dieser "Unterhalt" gewesen sei, obwohl nach den einschlägigen Erfahrungen der Steuerbehörden solche Kosten nicht zu 100 % Unterhalt darstellen könnten, wie z.B. ein Blick in den Liegenschaftskatalog ab Steuerperiode 2010 der Kantonalen Steuerverwaltung Zug zeige. Insbesondere sei amtsnotorisch, dass generell Schreiner-, Gipser- und Sanitärarbeiten in der Regel nicht zu 100 % Unterhaltskosten darstellten. Die Kantonale Steuerverwaltung

Zug habe offenbar nicht geprüft, ob diese Kosten tatsächlich Unterhaltskosten oder wertvermehrnde Investitionen gewesen seien, aber nicht etwa weil diese klar Unterhalt darstellten, sondern weil der Rekurrent so oder anders mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 0.– zu veranlagten gewesen sei, d.h. auch bei Aufrechnung sämtlicher zum Abzug geltend gemachter Kosten; was unbestritten sei. Mithin würden die in Frage stehenden Kosten bei der Einkommenssteuerveranlagung 2008 des Rekurrenten, weil unerheblich, keine Berücksichtigung finden.

Als dann die Einkommenssteuerveranlagung am 9. Mai 2012 eröffnet worden und dem Steuervertreter des Rekurrenten aufgrund der Grundstückgewinnsteuerveranlagung I. _____ die bauliche Situation inzwischen bekannt gewesen sei, sei es nicht möglich gewesen, dagegen Einsprache zu erheben, da das steuerbare Einkommen, wie erwähnt, mit Fr. 0.– veranlagt worden sei und auch bei einer Streichung der geltend gemachten "Unterhaltskosten" bei Fr. 0.– geblieben wäre. Auf eine allfällige Einsprache wäre infolge fehlender Beschwer nicht eingetreten worden. Denn am steuerbaren Einkommen von Fr. 0.– hätte sich so oder anders nichts geändert.

Aus dem Gesagten erhelle, dass die Kantonale Steuerverwaltung Zug vorliegendenfalls bei der Einkommensteuerveranlagung 2008 des Rekurrenten in Bezug auf die Qualifikation von Unterhalts- oder Investitionskosten keine Grundlagen im Sinne von § 187 Abs. 3 StG festgelegt habe, wovon die Rekursgegnerin offenbar immer noch ausgehe. Die Kantonale Steuerverwaltung Zug habe, wie erwähnt, keine entsprechende Beurteilung vornehmen müssen, weil das steuerbare Einkommen des Rekurrenten so oder anders mit Fr. 0.– zu veranlagten gewesen sei. Da das steuerbare Einkommen auch ohne die in Frage stehenden Kosten mit Fr. 0.– zu veranlagten gewesen sei, könnten diese Kosten auch nicht Bestandteil des Veranlagungsdispositivs sein, was sich darin zeige, dass auch nicht dagegen Einsprache habe erhoben werden können, mit der Begründung, die Veranlagung sei falsch, weil sämtliche eingereichten Kosten tatsächlich wertvermehrend gewesen seien.

Abgesehen davon habe das Bundesgericht in BGer 2C_156/2015 vom 05. April 2016 E. 3.2.2 ausgeführt, dass § 187 Abs. 3 StG lediglich bezwecke, dass Kanton (Einkommens- bzw. Gewinnsteuer) und Gemeinde (Grundstückgewinnsteuer) die jeweils andere Steuerart wechselweise und gleichwertig in ihre Überlegungen einzubeziehen hätten und dieser Norm bei bundesrechtskonformer Auslegung der kantonalrechtlichen Kollisionsnorm daher (nur) die Funktion einer koordinierenden Verfahrensbestimmung zu-

komme. Weiter werde in E. 3.2.3 ausgeführt, die Gemeinde, d.h. die Grundstückgewinnsteuer-Kommission, müsse von Amtes wegen den sich stellenden Fragen nachgehen und dadurch sicherstellen, dass die Veranlagungsverfügungen von Kanton und Gemeinde widerspruchsfrei ausgestaltet seien. Soweit die Erstbehörde bereits rechtskräftig veranlagt habe und die Zweitbehörde zu einem gegenteiligen Schluss gelangen sollte, hätten die beiden Behörden nach einer bundesrechtskonformen und dadurch widerspruchsfreien Lösung zu suchen (revisionsweise Öffnung der Veranlagung). Die Grundstückgewinnsteuer-Kommission dürfe sich also bei ihrer Beurteilung nicht von der Auffassung des Kantons leiten lassen, sondern müsse die Sache selber beurteilen. Allenfalls wäre dann in concreto die Einkommenssteuerveranlagung 2008 des Rekurrenten in Revision zu ziehen, was sich aber vorliegend erübrige, weil das steuerbare Einkommen 2008 des Rekurrenten auf jeden Fall bei Fr. 0.– geblieben wäre.

Wie dargelegt, sei das in Frage stehende Gebäude vor Beginn der Bauarbeiten baufällig und nicht mehr bewohnbar gewesen. Die Fassade im ersten Geschoss habe mit einem grossen Balken zusammengehalten werden müssen, wie den beiliegenden Fotos entnommen werden könne. Es habe sich um ein Abbruchobjekt gehandelt. Es habe denn auch anfänglich der Plan bestanden, das Gebäude abzureissen und auf der Parzelle ein neues zu erstellen.

Wie den eingereichten Plänen entnommen werden könne, sei die Einteilung der Räume komplett geändert worden. Es habe vor dem Umbau weder eine Küche noch Nasszellen gegeben. Die Küche sei im ersten Geschoss im neu erstellten Anbau untergebracht worden. Weiter sei das Dachgeschoss neu zu Wohnzwecken ausgebaut worden. Auch das Erdgeschoss sei komplett neu für die Unterbringung einer modernen Galerie mit Büro konzipiert worden.

Nicht nur auf den Plänen, sondern auch baulich seien drei Stockwerkeinheiten begründet worden: StWE Nr. 1 26/100 ME an GS G. _____ mit Sonderrecht an den Büro und Ladenräumlichkeiten im Erdgeschoss und mit Sonderrecht am Kellerraum im Untergeschoss, sodann StWE Nr. 2 25/100 ME an GS G. _____ mit Sonderrecht an den Büroräumlichkeiten im 1. Obergeschoss und StWE Nr. 3 49/100 an GS G. _____ mit Sonderrecht an den Wohnräumlichkeiten im 2. Obergeschoss, im 1. Dachgeschoss und im 2. Dachgeschoss und mit Sonderrecht am Kellerraum im Untergeschoss. Diese baulichen Massnahmen hätten unter anderem eine neue innere Erschliessung des Gebäudes bedingt.

Weiter gelte es an dieser Stelle nochmals darauf hinzuweisen, dass die vom damaligen Verkäufer begonnenen Um- und Anbauarbeiten vom Rekurrenten fortgesetzt worden seien und die in Frage stehenden Aufwendungen des Rekurrenten mithin unmittelbar nach der Anschaffung des Grundstücks getätigt worden seien, sodass allein schon deshalb gestützt auf die sogenannte Dumont-Praxis nicht von Unterhaltskosten gesprochen werden könne.

In Anbetracht der Tatsache, dass das in Frage stehende Gebäude inwendig in jeder Hinsicht vollständig neu gebaut worden sei, stellten die vom Rekurrenten anschaffungsnah erbrachten und nun bei der Grundstücksgewinnsteuer geltend gemachten Aufwendungen im Betrag von Fr. _____ zu 100 % wertvermehrnde Aufwendungen dar. Von einem "Ersatz von erst kurze Zeit vorher eingebrachten Gebäudeteilen", wie die Rekursgegnerin ausführe, könne keine Rede sein. Der Rekurrent habe in diesem Sinne nichts ersetzt, sondern lediglich das von seinem Vorgänger angefangene Bauprojekt auf seine eigene Rechnung fortgesetzt.

Sodann sei eine Elektrokontrolle bei der Handänderung einer Liegenschaft gesetzlich vorgeschrieben, wenn die letzte Kontrolle mehr als fünf Jahre zurückliege. Mit der Vornahme der Kontrolle erfahre das Grundstück eine rechtliche Verbesserung im Sinne von § 196 Abs. 1 lit. a StG, indem der neue Eigentümer bei einem allfälligen Verkauf der Liegenschaft innert den nächsten fünf Jahren keine Kontrolle durchführen müsse. Die nachgewiesenen Kosten der Kontrolle von Fr. _____ seien deshalb zum Abzug zuzulassen. Die darauffolgende Mängelbehebung stelle eine tatsächliche Verbesserung des Grundstücks im Sinne von § 196 Abs. 1 lit. a StG dar. Denn es sei nicht etwas repariert worden, das kaputt gegangen sei, was nicht abziehbarer Unterhalt darstellen würde, sondern es sei eine beim Bau erfolgte nicht korrekte Installation korrigiert worden. Der Betrag von Fr. _____ sei deshalb zum Abzug zuzulassen. Abgesehen davon, wären diese Kosten bei der Käuferin angefallen, wenn die Sache nicht vom Rekurrenten vor dem Verkauf in Ordnung gebracht worden wäre. Dies hätte eine Kaufpreisminderung zur Folge gehabt. Allein schon deshalb könne es sich bei diesen Kosten nicht um Unterhaltskosten handeln.

Weiter gelte gemäss § 195 Abs. 1 StG als Erwerbspreis der Kaufpreis mit allen weiteren Leistungen der erwerbenden Person. Der Rekurrent habe einen Kaufpreis gemäss Kaufverträgen vom 23. Dezember 2002 und 1. Dezember 2006 von insgesamt Fr.

_____ bezahlt. Neben der Grundstückgewinnsteuer des damaligen Veräusserers habe er für diesen die Grundstückgewinnsteuererklärung zu erstellen bzw. erstellen zu lassen gehabt. Die entsprechenden Kosten hätten sich auf total Fr. _____ belaufen. Die für den damaligen Veräusserer bezahlten Beratungskosten seien als "weitere Leistungen der erwerbenden Person" im Sinne von § 195 Abs. 1 StG zu qualifizieren. Sie stünden in kausalem Zusammenhang mit der Handänderung. Es gehe in diesem Zusammenhang nicht um die Frage, ob damit Aufwendungen im Sinne von § 196 Abs. 1 StG vorlägen oder nicht. Unter diesem Titel könnten Kosten im Zusammenhang mit dem Erstellen der Grundstückgewinnsteuererklärung nicht abgezogen werden. So wäre es dem vormaligen Eigentümer I. _____ unbestrittenermassen nicht möglich gewesen, diese Kosten in Abzug zu bringen, selbst wenn er sie bezahlt hätte. Es gehe hier demgegenüber um die Frage der "weiteren Leistungen" im Sinne von § 195 Abs. 1 StG. Als solche Leistungen fielen auch Kosten in Betracht, die nach Art. 196 Abs. 1 StG nicht in Abzug gebracht werden könnten. Es könne hierzu auf die in der Fachliteratur aufgeführte Kasuistik verwiesen werden. So sei z.B. auch die Bezahlung von Ferien des Veräusserers durch den Erwerber als Dank dafür, dass der Grundstückkauf zustande gekommen sei, als "weitere Leistung" in diesem Sinne zu qualifizieren; unabhängig davon, ob Ferienaufwendungen im Katalog von § 196 Abs. 1 StG aufgeführt seien oder nicht.

Die Rekursgegnerin wende hier ein, dass diese Kosten keine Leistung an den Vorbesitzer darstellten, sondern der Minimierung der eigenen Haftung gedient hätten. Die Motivation des Rekurrenten, nämlich die eigene Haftung zu minimieren, sei jedoch unerheblich für die Beantwortung der Frage, ob eine weitere Leistung des Erwerbers vorliege. Vielmehr sei entscheidend, dass der Vorbesitzer gemäss § 200 StG gesetzlich verpflichtet gewesen sei, eine Steuererklärung einzureichen. Er hätte für das Nichteinreichen der Steuerklärung auch gebüsst werden können. Dieser Verpflichtung sei er unbestrittenermassen nicht nachgekommen. Der Rekurrent habe diese Verpflichtung übernommen, was ebenfalls unbestritten sei. Er habe damit eine weitere Leistung im Sinne von § 194 [recte: 195] StG erbracht. Dies sei einerseits im Interesse des Vorbesitzers (Abwehr von Busse und reduzierter Rückgriff auf den Vorbesitzer durch den Rekurrenten) und andererseits im Interesse des Rekurrenten (kleinere Haftungssumme bei fehlenden Rückgriffsmöglichkeiten) geschehen. Aber wie bereits erwähnt, sei die Motivation des Rekurrenten für die Übernahme der Kosten unerheblich; entscheidend sei vielmehr, dass er eine Leistung an den Verkäufer erbracht habe, was unbestritten sei. Diese Leistung habe im Zusammenhang mit dem Grundstückkauf gestanden und qualifiziere als weitere Leistung im Sinne von § 194 [recte: 195] StG.

Zusammenfassend lasse sich der steuerbare Grundstücksgewinn neu wie folgt berechnen:

Grundstückgewinnsteuer gem. Einspracheentscheid		Fr.	_____
./.	Differenz Aufwendungen und Bauten	Fr.	_____
		Fr.	- _____
./.	Kosten Steuererklärung Vorbesitzer	Fr.	- _____
./.	Kosten Elektrokontrolle und Mängelbehebung	Fr.	- _____

Grundstücksgewinn neu		Fr.	_____

D. Mit Schreiben vom 11. November 2019 wurde der Rekurrent aufgefordert, einen Kostenvorschuss in der Höhe von Fr. 6'500.– zu bezahlen, welcher fristgerecht geleistet wurde.

E. Mit Schreiben vom 19. November 2019 stellte das Gericht den Rekurs der Rekursgegnerin zu, mit dem Hinweis, sich in der Vernehmlassung auch zur Frage zu äussern, ob und gegebenenfalls inwieweit sich die Dumont-Praxis und die sich hierzu gebildete Rechtsprechung (unter Verweis auf das Urteil des Verwaltungsgerichts A 2009 16 vom 29. März 2010) auf den vorliegenden Fall auswirke.

F. Mit Rekursantwort vom 26. Februar 2020 stellte die Rekursgegnerin die folgenden Anträge:

1. In teilweiser Gutheissung des Rekurses sei der steuerbare Grundstücksgewinn auf Fr. _____ und damit die Grundstücksgewinnsteuer auf Fr. _____ festzusetzen.
2. Unter Kosten- und Entschädigungsfolgen (zuzüglich MWST) zu Lasten des Rekurrenten.

Zur Begründung wurde im Wesentlichen das Folgende angeführt:

Es sei zum Verständnis der vom Rekurrenten geltend gemachten Anlagekosten erforderlich, im Rahmen der Vorgeschichte einerseits den konkreten Bauverlauf und andererseits die vom Rekurrenten unterlassene Mitwirkung in den vorangegangenen Veranlagungs- und Einspracheverfahren aufzuzeigen.

F.1 Zum Bauverlauf wird das Folgende ausgeführt: Bei dem hier zur Beurteilung vorliegenden Grundstück handle es sich um die Liegenschaft G._____, Grundstück GS G._____. Es sei ein schmales Gebäude in der Häuserzeile an der M._____. Zum N._____ hin weise das Gebäude lediglich eine Breite von 5,5 m auf. Der frühere Eigentümer, I._____, habe sich zu Beginn der 2000-er Jahre für eine umfassende Renovation des baufälligen Gebäudes entschieden und die L._____ AG mit der Projektierung beauftragt. Das Projekt der L._____ Architekten habe die Baubewilligung durch den Stadtrat von Zug am 2. Juli 2002 erhalten. Es sei davon auszugehen, dass im Anschluss daran mit den Bauarbeiten begonnen worden sei.

Mit Urkunde vom 13. November 2002 habe I._____ als Alleineigentümer an seinem Grundstück GS O._____ [recte: G._____] Grundbuch Zug drei Miteigentumsanteile begründet und diese zu Stockwerkeigentum im Sinne von Art. 712a ff. ZGB ausgestaltet:

- StWE Nr. 1, GS D._____, Büro- und Ladenfläche im EG (26/100);
- StWE Nr. 2, GS E._____, Büroräumlichkeiten im 1. OG (25/100);
- StWE Nr. 3, GS F._____, Wohnräumlichkeiten im 2. OG und im 1.+2. DG (49/100).

Am 23. Dezember 2002 habe der Rekurrent die Stockwerkeinheit Nr. 3 zum Preis von insgesamt Fr. _____ im Rohbau erworben. Der gesamte Ausbau (inkl. elektrische Installationen, Einbau von Heizkörpern bzw. Einbau Bodenheizung ab den vom Käufer zu erstellenden Bauleitungen etc.) sei Sache des Rekurrenten gewesen und sei auf seinen eigenen Namen und auf seine eigene Rechnung erfolgt. Basis des Umbauprojektes seien die Pläne gemäss Stockwerkeigentumsbegründung vom 13. November 2002 gewesen.

Aufgrund von Projektänderungen habe die Bauherrschaft am 1. Oktober 2003 abgeänderte Pläne zum bewilligten Baugesuch vom 2. Juli 2002 eingereicht, welche am 17. Oktober 2003 und am 27. April 2004 bewilligt worden seien.

Das Baudepartement der Stadt Zug habe am 2. Februar 2006 das bewilligte Bauprojekt offiziell abgenommen. Im Schreiben vom 7. Februar 2006 sei über den Stand der Bauarbeiten bzw. zur Bauabnahme Folgendes festgehalten worden:

"Am 2. Februar 2006 haben wir mit Ihnen die Bauabnahme vorgenommen.
Entgegen den bewilligten Plänen wurde das Bauvorhaben im Innern massiv

geändert. Das Erdgeschoss ist im Grundausbau ausgeführt. Es ist vorgesehen, anstelle eines Ladens ein Café & Restaurant zu erstellen. Dem Baudepartement ist ein entsprechendes Abänderungsgesuch einzureichen. Die beiden Wohnungen wurden im Sinne der denkmalpflegerischen Substanzerhaltung ausgeführt. Das Bauvorhaben erfüllt somit nicht in allen Bereichen die energetischen und lärmtechnischen Anforderungen. [...] Das Bauvorhaben gibt in baupolizeilicher Sicht zu keinen weiteren Beanstandungen Anlass. Der Bezug der beiden Wohnungen wird genehmigt."

Mit öffentlich beurkundetem Kaufvertrag vom 1. Dezember 2006 habe der Rekurrent die StWE Nr. 1 (Büro- und Ladenräumlichkeiten im Erdgeschoss) sowie die StWE Nr. 2 (Büroräumlichkeiten im 1. Obergeschoss) zum Gesamtpreis von Fr. _____ erworben. Für die Berechnung der Grundstückgewinnsteuer im Weiterverkaufsfall wurde der Kaufpreis entsprechend den Wertquoten auf die beiden Liegenschaften aufgeteilt: StWE Nr. 1 Fr. _____ und StWE Nr. 2 Fr. _____. In I./Ziffer 2 des Kaufvertrages hätten die Parteien festgehalten, dass der Rekurrent den Kaufgegenstand zum vereinbarten Kaufpreis in teilweise noch nicht vollständig ausgebautem Zustand erwerbe und der gesamte weitere Ausbau im Vergleich zum Zustand bei Unterzeichnung des Vertrages Sache des Rekurrenten sei und auf eigenen Namen und auf eigene Rechnung erfolge.

Die Büroräumlichkeiten im 1. OG seien vom Bauamt der Stadt Zug am 2. Februar 2006 als bezugsbereit abgenommen worden und man müsse von einem abgeschlossenen Ausbau ausgehen. Als neuer Eigentümer habe sodann der Rekurrent entschieden, die bestehenden Büros im 1. OG zu einer Business-Suite umzubauen. Die entsprechenden Arbeiten seien in den Jahren 2007 und 2008 erfolgt.

Wie im Bauabnahmeprotokoll vom 17. [recte: 7.] Februar 2006 festgehalten sei, seien im Zeitpunkt der Abnahme die Arbeiten für den Ausbau des Ladengeschosses noch nicht abgeschlossen gewesen. In den Jahren 2007 und 2008 habe der Rekurrent den Umbau des Erdgeschosses zu einer Galerie beendet.

Am 18. August 2016 habe der Rekurrent schliesslich alle drei Stockwerkeinheiten der LG G. _____ zum Gesamtpreis von Fr. _____ verkauft.

F.2 Betreffend den bisherigen Verlauf des Steuerveranlagungsverfahrens weist die Rekursgegnerin im Wesentlichen auf die diversen Vorbringen des Rekurrenten hin, mit

welchen dieser zu verschiedenen Zeitpunkten und Verfahrensstadien etappenweise neue Anträge und Beweismittel zu den strittigen Anlagekosten deponierte; eine Vorgehensweise, welche gemäss der Rekursgegnerin eine unterlassene Mitwirkung im Veranlagungs- und Einspracheverfahren aufzeige.

So stellten nach Auffassung der Rekursgegnerin insbesondere die vom Rekurrenten erst im Laufe des Einspracheverfahrens eingereichten Excel-Listen mit rund 120 Positionen keine Bauabrechnung dar, aus welcher ersehen werden könne, welchen Baukostenpositionen die einzelnen Rechnungen zuzuweisen wären. Der Rekurrent habe darauf chronologisch, aber sonst ohne Struktur, Dutzende von Rechnungen aufgelistet, die mehrfach nicht einmal den Stockwerkeinheiten hätten zugewiesen werden können. Die ausgeführten Arbeiten seien zudem nicht detailliert beschrieben worden. Es fänden sich Unternehmerrechnungen darunter, die lediglich einen Pauschalbetrag beinhalteten und die konkrete Leistung nicht umschrieben. Die Rekursgegnerin habe sich nicht in der Lage befunden, aufgrund der Präsentation der Belege durch den Rekurrenten eine detaillierte und differenzierte Würdigung der eingereichten Unterlagen vorzunehmen. Es sei nicht möglich gewesen, genau abzuschätzen, was effektiv wertvermehrenden Charakter gehabt habe und welcher Anteil davon Unterhalt bzw. Ersatz von erst kurze Zeit vorher realisierten Umbauten (sogenannte Lebenshaltungskosten) dargestellt hätten. Die Kommission sei davon ausgegangen, dass der Vorbesitzer einen grundlegenden Umbau der Liegenschaft realisiert habe. Bei der Bauabnahme im Jahre 2006 seien die Wohnungen bezugsbereit gewesen, lediglich das Erdgeschoss habe noch im Rohbau gestanden. Unter Würdigung der gesamten Situation habe die Rekursgegnerin einen Drittel der Kosten als wertvermehrend eingeschätzt und Fr. _____ zum Abzug zugelassen. Mit Einspracheentscheid vom 8. Oktober 2019 habe die Kommission den steuerbaren Gewinn auf Fr. _____ festgesetzt.

F.3 In rechtlicher Hinsicht führte die Rekursgegnerin das Folgende aus: Gemäss § 125 i.V.m. § 127 StG sei die steuerpflichtige Person verpflichtet, im Rahmen des Veranlagungsverfahrens alles zu tun, um eine vollständige und richtige Veranlagung zu ermöglichen. Von der steuerpflichtigen Person müsse erwartet werden können, dass sie bei der Sachverhaltsermittlung wie auch bei der Beweisleistung aktiv mitwirke. Der Steuerpflichtige habe den Sachverhalt übersichtlich und korrekt darzulegen und die entsprechenden Beweismittel für die von ihm geltend gemachten Anträge beizubringen. Es sei nicht Aufgabe der Steuerbehörde, die Unterlagen zu ordnen und den einzelnen Beweisthemen zuzuweisen. Diesen Pflichten sei der Rekurrent nur ungenügend

nachgekommen. Denn ursprünglich habe er die Festsetzung des Grundstückgewinnes auf Fr. _____ verlangt. Mit der Einreichung immer neuer Unterlagen während des Veranlagungs- und des Einspracheverfahrens habe der Rekurrent zunächst einen Grundstücksgewinn von Fr. _____ errechnet und diesen im Verlaufe des Einspracheverfahrens auf Fr. _____ reduziert, um nun im Rekursverfahren die Festsetzung des relevanten Grundstückgewinns auf Fr. _____ zu beantragen.

Der Rekurrent weise selber darauf hin, dass er im Jahre 2008 sehr viele der im vorliegenden Verfahren geltend gemachten Anlagekosten bei der ordentlichen Steuererklärung als Unterhalt angegeben habe. Nachdem der Umbau im Wesentlichen im Februar 2006 abgeschlossen gewesen sei, sei es naheliegend oder zumindest nicht aussergewöhnlich, dass diese Kosten, welche im Jahre 2008 angefallen seien, in der entsprechenden Steuererklärung als Unterhalt aufgeführt worden seien. Die vom Rechtsvertreter des Rekurrenten angegebene Erklärung, wonach er im Jahre 2008 bei Einreichung der Steuererklärung keine Ahnung von der baulichen Situation der in Frage stehenden Liegenschaft gehabt habe, sei nicht relevant. Als Vertreter des Rekurrenten hätte er die von dessen Treuhänderin vorgenommene Qualifizierung als "Liegenschaftsunterhaltskosten" prüfen müssen. Zumindest müsse sich der Rekurrent dieses Verhalten als Indiz entgegenhalten lassen, dass die Treuhänderin wie auch sein Rechtsvertreter der Auffassung gewesen seien, dass es sich um Unterhaltskosten handeln würde. Nachdem die Steuerverwaltung Zug in der Steuerveranlagung 2008 die geltend gemachten Kosten nicht darauf zu beurteilen bzw. qualifizieren gehabt habe, ob diese wertvermehrend oder werterhaltend seien, halte die Rekursgegnerin ihre frühere Argumentation in Nachachtung des Urteils des Bundesgerichts 2C_156/2015 nicht mehr aufrecht, auch wenn sie die Auffassung vertrete, dass auch im Verwaltungsrecht die Dispositionsmaxime gewisse Geltung beanspruche.

Die Rekursgegnerin unternehme daher den erneuten Versuch, die geltend gemachten Kosten unter Einbezug der Argumentation in der Beschwerde im Einzelnen unter dem Aspekt der Wertvermehrung zu beurteilen und zu prüfen.

Der Rekurrent mache geltend, dass er die streitbetroffene Liegenschaft in zwei Etappen in den Jahren 2002 und 2006 erworben habe. Er habe nach dem Erwerb ein vom vorhergehenden Eigentümer begonnenes Bauvorhaben fortgesetzt. Dies sei auch in den Kaufverträgen vom 23. Dezember 2002 und vom 1. Dezember 2006 entsprechend festgehalten. Für die Architekturarbeiten habe der Rekurrent die Firma J. _____

beauftragt, die am 17. Dezember 2008 Fr. _____ in Rechnung gestellt habe. K. _____ von der Firma J. _____ werde zitiert, dass die Architekten L. _____ AG seinerzeit ein Neubauprojekt eingegeben hätten. J. _____ habe auf dieser Basis das Projekt weiterentwickelt und historisch aufgebaut. Im Weiteren weise der Rekurrent die Argumentation der Rekursgegnerin im angefochtenen Entscheid zurück, wonach bereits durch den Vorbesitzer ein grundlegender Umbau der Liegenschaft vorgenommen worden sei; die Rekursgegnerin gehe von einem falschen Sachverhalt aus; der Rekurrent habe das vom Vorbesitzer begonnene Bauvorhaben fortgesetzt und dieses beendet.

Des Weiteren berufe sich der Rekurrent auf die sogenannte Dumont-Praxis, die damals noch Geltung gehabt habe. Die vom damaligen Verkäufer I. _____ begonnenen Um- und Anbauarbeiten seien vom Rekurrenten fortgesetzt worden und die in Frage stehenden Aufwendungen des Rekurrenten seien mithin unmittelbar nach der Anschaffung des Grundstücks getätigt worden. Aus diesem Grund könne in Anwendung der sogenannten Dumont-Praxis nicht von Unterhaltskosten gesprochen werden.

Beim Erwerb der Stockwerkeinheiten in den Jahren 2002 und 2006 habe im Kanton Zug noch die sogenannte Dumont-Praxis gegolten, gemäss welcher die Kosten zur Instandstellung einer neu erworbenen, vom vorangegangenen Eigentümer vernachlässigten Liegenschaft, in den ersten fünf Jahren nach dem Erwerb nicht als Liegenschaftsunterhalt vom steuerbaren Einkommen habe abgezogen werden können. Das Verwaltungsgericht habe mit Urteil vom 29. März 2010 (A 2009 16) entschieden, dass Unterhaltskosten, welche aufgrund der erwähnten Bestimmung nicht zum Abzug bei der Einkommenssteuer zugelassen gewesen seien, auch nach Aufgabe der Dumont Praxis korrekterweise bei der Grundstückgewinnsteuer als Anlagekosten zu berücksichtigen seien. Dem Urteil des Verwaltungsgerichts lasse sich weiter entnehmen, dass alle Aufwendungen im Zusammenhang mit Grundstücken, soweit es sich nicht um Lebenshaltungskosten handle, grundsätzlich einmal zum Abzug zuzulassen seien, sei es als wertvermehrende [recte: werterhaltende] Aufwendungen im Rahmen der Einkommensbesteuerung oder als wertvermehrende Aufwendungen im Rahmen der Grundstückgewinnbesteuerung. Als Lebenshaltungskosten würden in diesem Zusammenhang Aufwendungen bezeichnet, die einzig in den persönlichen Bedürfnissen und Neigungen des Steuerpflichtigen lägen, so zum Beispiel "Farbtonänderungen einer neuwertigen Bemalung, luxuriöse Anlagen, Ersatz von Installationen kurz nach deren Investition".

Wie bereits detailliert dargelegt worden sei, lasse sich das Bauprojekt G. _____ in verschiedene Etappen aufteilen:

- Projekt I. _____ gemäss bewilligter Baueingabe bis zur Bauabnahme;
- Ausbau StWE 3 (Wohnung 2. OG und Dachgeschoss) durch den Rekurrenten bis zur Bauabnahme;
- Ausbau StWE 1 (Laden/Galerie) durch den Rekurrenten nach der Bauabnahme;
- Umbau StWE 2 Büroräumlichkeiten 1. OG zu Business-Suite durch den Rekurrenten nach der Bauabnahme.

Der wesentliche, relevante Ausbau in der LG G. _____ sei in den Jahren 2002 bis zur Bauabnahme am 2. Februar 2006 ausgeführt worden. Dem Bauabnahmeschreiben des Baudepartementes Zug vom 7. Dezember [recte: Februar] 2006 lasse sich entnehmen, dass der Bezug der beiden Wohnungen (1. Stock und 2. Stock inkl. Dachgeschoss) genehmigt worden sei. Daraus sei zu schliessen, dass der Ausbau im damaligen Zeitpunkt beendet gewesen sei. Lediglich das Erdgeschoss sei nur im Grundausbau ausgeführt gewesen. Für die Änderung der Nutzung von einem Laden zu einem Café und Restaurant habe noch ein Abänderungsgesuch eingereicht werden müssen. Der Umbau und Ausbau der LG G. _____ sei also im Februar 2006 mit Ausnahme des Erdgeschosses im Wesentlichen abgeschlossen, das Büro und die Wohnung seien bezugsbereit gewesen. Allgemein könne gesagt werden, dass bis zu diesem Zeitpunkt aufgelaufene Baukosten im Sinne der Dumont-Praxis als wertvermehrend zu beurteilen sind.

Für die nach diesem Zeitpunkt angefallenen Baukosten seien einerseits der Ausbau der Galerie und andererseits die Ausbauarbeiten in den Einheiten im 1. und 2. Obergeschoss zu unterscheiden. Die Rekursgegnerin habe sämtliche vom Rekurrenten geltend gemachten Kosten aufgrund der eingereichten Belege (Rechnungen) untersucht und auch dahingehend geprüft, ob in diesem Zusammenhang Aufwendungen geltend gemacht worden seien, die als Lebenshaltungskosten zu bezeichnen seien und somit nicht berücksichtigt werden könnten. Basis dieser Prüfung hätten wiederum die drei Excel-Listen gebildet, die der Rekurrent am 9. November 2018 zusammen mit den Rechnungen und Zahlungsbelegen eingereicht habe. Bereits im Einspracheentscheid habe die Rekursgegnerin diese Listen mit zwei Spalten ergänzt, nämlich mit einer Spalte "Korrekturen" und einer Spalte "Kommentar Einspracheentscheid". Im Rahmen des vorliegenden Rekursverfahrens seien zu den bestehenden noch elf zusätzliche Spalten angefügt worden, und zwar wie folgt:

- A) Rechnung nicht auf A. _____ ausgestellt;
- B) Rechnungsnachweis nicht vollständig;
- C) Bezahlung über Drittfirma;
- Rohbau;
- 2. OG/DG Ausbau Wohnung 2 (StWE 3);
- 1. OG 2. Ausbau Wohnung 1 (StWE 2);
- EG Ausbau EG (StWE 1);
- 1. OG Ausbau Business-Suite;
- nicht zuordenbar;
- Rep./LHK = Reparaturen und Lebenshaltungskosten;
- Kommentar.

Diese Excel-Listen (4 Seiten, A3 Format) wurden auf den Seiten 15 bis 18 der Rekursantwort integriert. Gemäss Rekursgegnerin lasse sich zusammenfassend Folgendes festhalten:

Von den geltend gemachten Kosten im Gesamtbetrag von Fr. _____ anerkenne die Rekursgegnerin insgesamt Fr. _____ als abzugsfähig. Nicht abzugsfähig seien Kosten von insgesamt Fr. _____. Darin seien Rechnungen, die nicht zuordenbar oder nicht vollständig ausgewiesen seien (Position 25 und 6), Kosten im Zusammenhang mit dem Ausbau der Business-Suite sowie Lebenshaltungskosten, die nicht anschaffungsnah erfolgt seien oder offensichtlich Unterhalt bzw. Ersatz von erst kurze Zeit vorher eingebrachten Gebäudeteilen beinhalteten. All diese Positionen seien in den Excel-Listen detailliert ausgesondert sowie mit den entsprechenden Unterlagen belegt und kommentiert worden.

Der Rekurrent stelle sich auf den Standpunkt, dass die Elektrokontrolle bei der Handänderung einer Liegenschaft gesetzlich vorgeschrieben sei, wenn die letzte Kontrolle mehr als fünf Jahre zurückliege. Mit der Vornahme der Kontrolle erfahre das Grundstück eine rechtliche Verbesserung im Sinne von § 196 Abs. 1 lit. a StG, indem der neue Eigentümer bei einem allfälligen Verkauf der Liegenschaft innert der nächsten fünf Jahre keine Kontrolle durchführen müsse. Daher seien die nachgewiesenen Kosten der Kontrolle von Fr. _____ als Abzug zuzulassen. Diese Argumentation des Rekurrenten sei nicht nachvollziehbar. Bei diesen regelmässig anfallenden Elektrokontrollen handle es sich eindeutig um Unterhaltskosten. Vorgezogener oder im Gegenzug vernachlässigter oder

unterlassener Unterhalt sei bei der Kaufpreisgestaltung zu berücksichtigen, nicht jedoch bei den Anlagekosten.

Die auf die Elektrokontrolle folgende Mängelbehebung ergebe keine effektive Verbesserung des Grundstücks. Es sei lediglich der gesetzlich geforderte Zustand erstellt worden. Soweit es sich um eine beim Bau erfolgte fehlerhafte Installation gehandelt habe, wäre die Behebung des Mangels durch den verantwortlichen Unternehmer angezeigt gewesen. Abgesehen davon lasse sich aus den eingereichten Unterlagen der vom Rekurrenten behauptete Sachverhalt nicht verifizieren. Der Betrag von Fr. _____ könne nicht zum Abzug zugelassen werden.

Der Rekurrent mache unter den weiteren Leistungen des Erwerbs sodann einen Betrag von Fr. _____ geltend, welchen er im Zusammenhang mit der Erstellung der Grundstückgewinnsteuererklärung des Vorbesitzers (I. _____) aufgewendet habe. Die Rekursgegnerin könne sich der Argumentation des Rekurrenten nicht anschliessen, wonach es sich bei diesen Kosten um weitere Leistungen von ihm für den damaligen Verkäufer gehandelt habe. Die Rekursgegnerin halte an ihrer Darstellung im Einspracheentscheid fest, wonach diese Kosten keine Leistungen an den Vorbesitzer darstellten, sondern der Minimierung der eigenen Haftung des Rekurrenten dienten. Gemäss § 195 Abs. 1 StG gelte als Erwerbspreis der Kaufpreis mit allen weiteren Leistungen. Dies bedeute, dass neben dem beurkundeten Kaufpreis nur Leistungen zu berücksichtigen seien, die der Vereinbarung der Parteien (innerhalb oder ausserhalb des eigentlichen Kaufvertrages) unterliegen.

Entscheidend sei, dass die weiteren Leistungen dem Veräusserer des Grundstückes zugutekämen. Die vom Rekurrenten erwähnte Kasuistik im Kommentar zum Zürcher Steuergesetz § 220 N 25 ff. bestätige nachgerade diese von der Rekursgegnerin vertretene Auffassung. Demnach kämen als weitere Kaufpreisleistungen alle mit der Handänderung in kausalem Verhältnis stehenden Leistungen des Erwerbers in Frage, welche der Käufer für den Erwerb des Grundstückes dem Veräusserer persönlich oder auf dessen Rechnung einem Dritten erbracht habe. Daraus folge, dass die vom Rekurrenten in Anspruch genommene Dienstleistung seines Rechtsvertreters, die ihn Fr. _____ gekostet habe, nicht als direkte Leistung für den Veräusserer (I. _____) erbracht worden sei. Damit ergebe sich zusammenfassend folgende Grundstückgewinnberechnung:

Verkaufserlös	Fr. _____
Abzüglich Anlagekosten	
./. Kaufpreis	Fr. - _____
./. Aufwendungen für Bauten und Umbauten	Fr. - _____
./. Kosten für die Errichtung von Dienstbarkeiten etc.	Fr. - _____
./. Maklerprovision	Fr. - _____
./. Handänderungsabgaben beim Erwerb und Verkauf	- _____
./. Weitere Leistungen (Grundstückgewinnsteuer Vorbesitzer)	Fr. - _____
Grundstückgewinn	Fr. _____

Die Rendite liege unter 10 %, sodass der Minimalsteuersatz von 10 % zur Anwendung gelange. Die Grundstückgewinnsteuer belaufe sich somit auf Fr. _____. Die vom Rekurrenten geleistete Sicherstellung sei anzurechnen und der über die Steuerschuld hinausgehende Betrag zurückzuerstatten.

Gemäss § 120 StG würden die Kosten des Rekursverfahrens grundsätzlich der unterliegenden Partei ganz und bei teilweiser Guttheissung im Verhältnis des Unterliegens auferlegt. Gemäss Abs. 2 könnten der obsiegenden steuerpflichtigen Person die Kosten aber ganz auferlegt werden, wenn sie bei pflichtgemäsem Verhalten schon im Veranlagungs- oder Einspracheverfahren zu ihrem Recht hätte kommen können. Aufgrund der Mitwirkungspflichten gemäss § 127 Abs. 1 StG sei der Rekurrent verpflichtet gewesen, den Sachverhalt, der Grundlage der Steuerbemessung bilde, von Beginn weg umfassend und korrekt darzustellen. Es habe sich indessen gezeigt, dass der Rechtsvertreter des Rekurrenten nicht nur im Zeitpunkt der Einreichung der ordentlichen Steuererklärung 2008 über die bauliche Situation der in Frage stehenden Liegenschaft keine Ahnung hatte, sondern auch noch im vorliegenden Steuerverfahren ungenügende Kenntnisse über den Bauverlauf gehabt habe. Erst ein halbes Jahr nach Anhängigmachung der Einsprache, habe der Rekurrent Unterlagen eingereicht, die allenfalls hätten belegen können, welche Investitionen er tatsächlich vorgenommen habe. Nachdem diese Belege aber nur chronologisch geordnet und nicht einzelnen Baukostenpositionen (BKP) zugeordnet gewesen seien, hätten sich die geltend gemachten Anlagekosten praktisch nicht überprüfen lassen. Die Rekursgegnerin habe sodann im Einspracheverfahren eine ermessensweise Anrechnung vorgenommen, die vom Rekurrenten im Rahmen des vorliegenden Rekursverfahrens angefochten worden sei. Im Rahmen des vorliegenden Verfahrens habe nun die Rekursgegnerin mit grossem Aufwand jede einzelne Position geprüft und den verschiedenen Bauetappen zugewiesen. Diese Bemühungen der

Rekursgegnerin, die eigentlich vom Rekurrenten spätestens im Rahmen des Einspracheverfahrens hätten erbracht werden müssen, hätten zu einer zusätzlichen Anrechnung von Bauanlagekosten in Höhe von rund Fr. _____ geführt. Der Rekurs sei in diesem Betrag teilweise gutzuheissen. Angesichts der ungenügenden Mitwirkung des Rekurrenten und der unbrauchbaren Auflistung der Baukosten, die von der Rekursgegnerin hätten geordnet und konkret qualifiziert werden müssen, rechtfertige es sich, die gesamten Verfahrenskosten gestützt auf § 120 Abs. 2 StG dem Rekurrenten aufzuerlegen und von der Zusprechung einer Parteientschädigung abzusehen.

G. Mit Replik vom 26. Juni 2020 nimmt der Rekurrent Stellung und beantragt, der steuerbare Grundstücksgewinn sei neu auf Fr. _____ festzusetzen und der Steuerbetrag entsprechend anzupassen; im Übrigen würden die Rekursanträge unverändert bleiben, unter Verweisung auf die Ausführungen in der Rekurschrift, das Schreiben des Rekurrenten vom 9. November 2018 und die in der Einsprache gemachten Ausführungen. In zusätzlicher Begründung wird das Folgende ausgeführt:

Die Rekursgegnerin lege dar, dass die Büroräumlichkeiten im 1. OG vom Bauamt der Stadt Zug "als bezugsbereit abgenommen worden" seien und verweise indirekt auf ihre Beilage 7 (Brief an P. _____ AG vom 7. Februar 2006). Dieser lasse sich aber nicht entnehmen, dass das 1. OG bezugsbereit gewesen sein soll. In Bezug auf die beiden Wohnungen werde lediglich Folgendes festgehalten: "Die beiden Wohnungen wurden im Sinne der denkmalpflegerischen Substanzerhaltung ausgeführt. Das Bauvorhaben erfüllt somit nicht in allen Bereichen die energetischen und lärmtechnischen Anforderungen." Aus diesem Grund könne man nicht "von einem abgeschlossenen Ausbau ausgehen", wie die Rekursgegnerin behaupte. Das Schreiben an die P. _____ AG stelle in dieser Hinsicht keinen Beweis dar.

Wie bereits mehrmals ausgeführt, habe kein Grund zur Annahme bestanden, dass der Umbau mit der Bauabnahme bereits abgeschlossen gewesen sei. Unbestrittenermassen habe der Rekurrent die Liegenschaft quasi "ab Plan" gekauft, wesentlich am Projekt mitgewirkt und seine Ideen eingebracht. Auch habe er ab 2005 I. _____ diverse Darlehen für den Umbau gewährt und ab 2003 diverse den Umbau betreffende Rechnungen in erheblichem Umfang bezahlt. Es sei keinesfalls so gewesen, dass der Rekurrent ein fertig erstelltes und neuwertiges Haus gekauft habe, das ihm aber dann nicht gepasst habe, wovon offenbar die Rekursgegnerin ausgehe, und er dieses deshalb habe umbauen lassen. Tatsächlich sei es so gewesen, dass der ganze Umbau nach den

Ideen des Rekurrenten erfolgt sei, der Umbau im 2006 noch nicht beendet gewesen sei und daher noch habe fertiggestellt werden müssen. Die Bauabnahme vom 2. Februar 2006 könne man selbstverständlich als "Etappe" bezeichnen, was aber nichts daran ändere, dass das Bauprojekt per diesem Datum noch nicht abgeschlossen gewesen sei.

Dass es sich sodann bei den teilweise aufgerechneten Kosten um "Lebenshaltungskosten" handeln solle, werde bestritten. Wie dargestellt, habe der Rekurrent von Anfang an am Umbauprojekt mitgewirkt und viele Umbaukosten ab 2003 aus der eigenen Tasche bezahlt, wie den Beilagen zum Schreiben des Rekurrenten vom 9. November 2018 entnommen werden könne. Es sei lebensfremd, wenn die Rekursgegnerin annehme, der Rekurrent habe nach der Bauabnahme den fertig erstellten Bau nochmals von neuem (teilweise) umgebaut und faktisch die neuwertigen Installationen entfernt bzw. ersetzt. Der Umbau sei im Zeitpunkt der Bauabnahme schlicht noch nicht fertig gewesen.

Sodann sei auch für den Rekurrenten unbefriedigend, wie das Veranlagungs- und das Einspracheverfahren abgelaufen seien. Der ganze Umbau sei damals administrativ von einem Treuhänder betreut worden, der kurz nach dem Umbau ein Burnout erlitten und in administrativer Hinsicht ein "Chaos" hinterlassen habe. Dieses sei von der neuen Treuhänderin teilweise, d.h. nur soweit notwendig aufgearbeitet worden. Es habe keine Buchführungspflicht bestanden. Für die Deklaration der in Frage stehenden Grundstückgewinnsteuer sei auf diejenigen Belege und Aufzeichnungen des damaligen Treuhänders zurückgegriffen worden, die auf einen ersten Blick greifbar gewesen seien. Für die Feststellung, welche Aufwendungen von I. _____ und welche vom Rekurrenten getragen worden seien, sei auf die Aufzeichnungen des damaligen Treuhänders zurückgegriffen worden. Die Rekursgegnerin habe sich aber im Verlaufe des Veranlagungs- und Einspracheverfahrens nicht mit diesen Aufzeichnungen begnügt und Belege und Zahlungsnachweise verlangt. Die heutige Treuhänderin sei daher gezwungen gewesen, die ganze Sache aufzuarbeiten und insbesondere alle Belege und Zahlungen ausfindig zu machen. Dabei habe sich herausgestellt, dass die Aufzeichnungen des damaligen Treuhänders nicht korrekt oder zumindest unverständlich gewesen und daher bei der erstmaligen Deklaration der Grundstückgewinnsteuer zu wenig Anlagekosten geltend gemacht worden seien.

In diesem Zusammenhang sei festzuhalten, dass nicht nur der Steuerpflichtige Pflichten habe, sondern auch die Veranlagungsbehörde. Gemäss § 130 Abs. 1 StG prüfe diese die

Steuererklärung und nehme die erforderlichen Untersuchungen vor. Sie stelle gemäss § 124 Abs. 1 StG zusammen mit der steuerpflichtigen Person die für eine vollständige und richtige Besteuerung massgebenden tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse fest. Die Behörde habe folglich von sich aus mit allen ihr gesetzlich zu Gebote stehenden Untersuchungsmitteln den materiellen wahren Sachverhalt zu erforschen. Der Rekurrent sei im Übrigen seinen Mitwirkungspflichten vollumfänglich nachgekommen und habe alles geliefert, was von der Rekursgegnerin verlangt worden sei.

Zu den von der Rekursgegnerin in der Rekursantwort beanstandeten Anlagekosten-Positionen führte der Rekurrent das Folgende aus:

Der von der Rekursgegnerin erwähnte Beleg zur Position 6 (Rechnung Q. _____ vom 3. August 2004) sei tatsächlich unvollständig. Der Beleg sei zusammengeheftet gewesen und deshalb nicht vollständig eingescannt worden. Es wäre ein Leichtes gewesen, diesen auf Aufforderung der Rekursgegnerin zu beschaffen. Der vollständige Beleg liege nun der Replik bei. Wie diesem Beleg zu Position 6 entnommen werden könne, sei der alte Parkettboden ausgebaut und gelagert worden, um diesen dann wieder nach den Bauarbeiten einzulegen. Solche Arbeiten könnten nicht als Lebenshaltungskosten bezeichnet werden, seien diese doch notwendig gewesen, um Arbeiten am Rohbau vornehmen zu können.

Sodann könne gemäss Rekursgegnerin die Position 25 nicht akzeptiert werden, weil die Rechnung nicht zuordenbar oder nicht vollständig ausgewiesen sei. Diese Rechnung sei von R. _____ ausgestellt worden und bezeichne klar als Umbauobjekt die G. _____ in Zug. Es sei offensichtlich, dass hier Wasserleitungen an der G. _____ gereinigt worden seien. Das seien Arbeiten, die gegen Ende jedes grösseren Bauvorhabens anfallen würden, müssten doch die infolge der Bauarbeiten verschmutzten Leitungen wieder gründlich gespült werden.

Weshalb weiter die Kosten für den "Ausbau der Business-Suiten" nicht abzugsfähig sein sollten, werde nicht weiter begründet. Es gebe hierzu auch keinen sachlichen Grund. Die Aufrechnungen seien auch in dieser Hinsicht nicht nachvollziehbar und unbegründet.

Im Weiteren nahm der Rekurrent Stellungen zu diversen von der Rekursgegnerin beanstandeten Anlagekosten. Hierbei anerkannte der Rekurrent die von der Rekursgegnerin vorgenommene Streichung der Positionen 14 (Rechnung Grundbuchamt

Kanton Zug über Fr. _____) und 63 (Rechnung Grundbuch- und Vermessungsamt über Fr. _____), da diese Kosten bereits unter Ziffer 2.5 der Steuererklärung für die Grundstückgewinnsteuer deklariert worden seien. Sodann anerkannte der Rekurrent auch die Streichung der Position 87 (Rechnung S. _____ AG über Fr. _____) unter dem Titel "Lebenshaltungskosten sowie den Teilbetrag über Fr. _____ ("Pos. 9", 2 Serviertablare) der unter Position 95 aufgeführten Rechnung der T. _____ GmbH.

Die Rechtmässigkeit der von der Rekursgegnerin in der Rekursantwort vorgenommenen Streichung aller weiteren Positionen wurde vom Rekurrenten bestritten. Auf die diesbezüglichen Ausführungen und die von den Parteien vorgebrachten Begründungen und Beweisanträge wird – soweit notwendig – in den nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

Zusammenfassend ergab sich schliesslich für den Rekurrenten unter dem Titel "Aufwendungen für Bauten" ein Betrag von Fr. _____. Der steuerbare Grundstückgewinn soll sich nach seiner Aufstellung neu wie folgt berechnen:

Verkaufserlös		Fr. _____
Abzüglich Anlagekosten		
Kaufpreis		Fr. - _____
Aufwendungen für Bauten		
gemäss Rekursantrag	Fr. - _____	
Korrektur Position 14	Fr. _____	
Korrektur Position 63	Fr. _____	
Korrektur Position 87	Fr. _____	
Korrektur Position 95	Fr. _____	
	<hr/>	
Aufwendungen für Bauten korrigiert		Fr. - _____
Kosten für die Errichtung von Dienstbarkeiten etc.		Fr. - _____
Mäklerprovisionen etc.		Fr. - _____
Elektrokontrolle		Fr. - _____
Mängelbehebung gemäss Kontrollbericht		Fr. - _____
Handänderungsabgaben		Fr. - _____
Übernahme GGSt Vorbesitzer		Fr. - _____
Kosten Ausfertigung GGSt-Erklärung Vorbesitzer		Fr. - _____
Grundstückgewinn		<hr/> Fr. _____

Was schliesslich die von der Rekursgegnerin behauptete fehlende Mitwirkungspflicht des Rekurrenten betrifft, lässt sich dieser wie folgt vernehmen:

Die Ausführungen der Rekursgegnerin seien nicht nachvollziehbar. Tatsächlich sei es so gewesen, dass die Rekursgegnerin im Verlaufe des Einspracheverfahrens vom Rekurrenten alle Unterlagen erhalten habe, die für die Veranlagung notwendig gewesen seien. Lediglich der Beleg zu Position 6 sei infolge eines Scanproblems unvollständig gewesen. Auch habe die Rekursgegnerin zu jedem Beleg den Zahlungsnachweis erhalten sowie übersichtliche Aufstellungen (Excel-Tabellen) mit Referenzierungen, die der Rekurrent der Rekursgegnerin auch im Excel-Format zur Verfügung gestellt habe. Die in die Rekursantwort integrierten Tabellen basierten auf den vom Rekurrenten zur Verfügung gestellten Dateien. Es gäbe keine Vorschriften, die vom Steuerpflichtigen verlangten, dass er seine Belege und Aufstellungen nach BKP zu ordnen habe. Zu Recht habe denn auch die Rekursgegnerin den Rekurrenten nie dazu aufgefordert, seine Aufstellungen und Belege neu zu ordnen. Mit anderen Worten hätten der Rekursgegnerin schon im Veranlagungs- und Einspracheverfahren alle Unterlagen zur Verfügung gestanden. Der Rekurrent habe sich im Veranlagungs- und Einspracheverfahren somit pflichtgemäss im Sinne von § 120 Abs. 2 StG verhalten.

Der Rekurs sei nur deshalb notwendig, weil die Rekursgegnerin einerseits BGer 2C_156/2015 vom 5. April 2016 nicht akzeptieren und anwenden wolle und sie andererseits offenbar VGer ZG A 2009 16 vom 29. März 2010 nicht gekannt habe. Es gehe beim Rekurs praktisch ausschliesslich um Rechtsfragen. Wenn der Rekurrent eine andere Rechtsauffassung habe als die Rekursgegnerin, dürfe ihm dies nicht mit dem tatsachenwidrigen Hinweis, er habe Mitwirkungspflichten verletzt, zum Vorwurf gemacht werden. Mit anderen Worten sei der Rekurrent im Veranlagungs- und Einspracheverfahren nicht zu seinem Recht gekommen, weil er angeblich nicht mitwirkte, sondern weil die Rekursgegnerin eine andere Rechtsauffassung vertreten habe.

Da der Rekurrent gestützt auf die oben erwähnten Entscheide der Ansicht gewesen und immer noch sei, dass mehr oder weniger alle Aufwendungen zum Abzug zuzulassen seien und daher keine Zuweisung der Kosten zu den angeblichen Bauetappen notwendig gewesen sei, habe auch nie ein Grund bestanden, eine solche Zuweisung vorzunehmen. Abgesehen davon, sei der Rekurrent von der Rekursgegnerin auch nie dazu aufgefordert worden.

Die Rekursgegnerin habe im Übrigen erst im Rahmen des Rekursverfahrens eine solche Zuweisung ersonnen, weil sie erkannt habe, dass ihre bisherige Argumentation auf wackligen Beinen stehe. Dieser Umstand dürfe nun aber nicht dem Rekurrenten zur Last gelegt werden.

Aus all diesen Gründen sei dem Rekurrenten nichts vorzuwerfen. Er habe Anspruch auf eine Parteientschädigung in vollem Umfang. Auch seien die Verfahrenskosten vollumfänglich der Rekursgegnerin aufzuerlegen. Der mit dieser Eingabe geänderte Rekursantrag weiche in relativer Hinsicht nur unwesentlich vom ursprünglichen Antrag ab, weshalb eine Aufteilung der Kosten oder eine Reduktion der Parteientschädigung nicht gerechtfertigt scheine. In diesem Zusammenhang sei mit Blick auf die Festsetzung der Parteientschädigung auch zu berücksichtigen, dass dem Rekurrenten bzw. dem Unterzeichneten durch die neuen erstmals im Rekursverfahren vorgebrachten Argumente der Rekursgegnerin ein sehr hoher zeitlicher Aufwand entstanden sei, indem detailliert auf die Vorbringen der Rekursgegnerin habe eingegangen werden müssen und Abklärungen beim damaligen Architekten (K. _____) zu treffen gewesen seien.

H. In ihrer Duplik vom 31. August 2020 nimmt die Rekursgegnerin erneut Stellung und beantragt, der steuerbare Grundstücksgewinn sei in teilweiser Gutheissung des Rekurses auf Fr. _____ und damit die Grundstückgewinnsteuer auf Fr. _____ festzusetzen, unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zu Lasten des Rekurrenten.

Begründend stellt die Rekursgegnerin einleitend fest, das Verwaltungsgericht könne nur detailliert erhobene und soweit möglich belegte Rügen prüfen. Die Begründung des Rekurses müsse in der Rechtsmitteleingabe selbst enthalten sein. Blosser Verweise auf andere Rechtschriften oder sonstige Dokumente genügten nicht.

H.1 Betreffend Verfahrenspflichten wurde Folgendes ausgeführt: Gemäss § 187 Abs. 1 StG i.V.m. § 124 Abs. 1 StG habe die Veranlagungsbehörde zusammen mit dem Steuerpflichtigen die für eine vollständige und richtige Besteuerung massgebenden tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse festzustellen. Dabei gelte die Grundregel, dass die Veranlagungsbehörde die objektive Beweislast für steuerbegründende, die steuerpflichtige Person dagegen für steuermindernde Tatbestandsmerkmale des Steueranspruchs trage, wenn trotz Untersuchung von Amtes wegen der rechtserhebliche Sachverhalt ungewiss geblieben sei.

H.2 Betreffend Kosten für die Erstellung der Grundstückgewinnerklärung für I. _____ von Fr. _____.– wurde Folgendes ausgeführt: Einigkeit bestehe zwischen den Parteien darin, dass der Rekurrent diese Kosten für die Steuerklärung I. _____ nicht gestützt auf § 196 Abs. 1 StG geltend machen könne. Der Rekurrent wolle diese Kosten als weitere Leistungen der erwerbenden Person (in concreto des Rekurrenten) im Kaufgeschäft vom 1. Dezember 2006 (I. _____/A. _____) angerechnet haben. Die Sach- und Rechtslage verhalte sich mit Bezug auf die weiteren Leistungen des Rekurrenten im Kaufakt I. _____/A. _____ wie folgt: Der Rekurrent habe am 1. Dezember 2006 von I. _____ die StWE Nr. 1 (Laden Erdgeschoss) und die StWE Nr. 2 (Büro im 1. OG) zum Preis von Fr. _____ erworben. I. _____ habe für diese Veräusserung nie eine Steuererklärung eingereicht und die ermessensweise festgesetzte Grundstückgewinnsteuer nicht bezahlt. Daraufhin habe die Rekursgegnerin am 15. Februar 2010 gegen den Rekurrenten als Käufer der Stockwerkeinheiten eine Haftungsverfügung erlassen und gestützt auf § 202 Abs. 1 StG von ihm als solidarisch Haftendem die Bezahlung der Grundstückgewinnsteuer I. _____ verlangt. Der Rekurrent habe gegen die Haftungsverfügung Einsprache erheben lassen und die Gelegenheit erhalten, eine entsprechende Steuererklärung nachzureichen, wovon er Gebrauch gemacht habe. Das Verfahren habe mit dem Einspracheveranlagungsentscheid vom 21. August 2012 geendet. Dieser sei rechtskräftig geworden. Der Rekurrent habe für dieses Verfahren seinem Rechtsvertreter Anwaltskosten in Höhe von Fr. _____ bezahlt.

In der vom Rekurrenten bzw. dessen Rechtsvertreter eingereichten Steuererklärung vom 4. April 2012 sei lediglich der Verkaufspreis für die beiden Stockwerkeinheiten StWE Nr. 1 und StWE Nr. 2 im Betrag von Fr. _____ aufgeführt worden. Die vom Rekurrenten im vorliegenden Steuerverfahren geltend gemachten Kosten für die Erstellung der Grundstückgewinnerklärung seien damals nicht als weitere Leistungen des Erwerbers (in concreto des Rekurrenten) aufgeführt worden. Im ganzen damaligen Veranlagungsverfahren hätten diese angeblichen weiteren Leistungen des Rekurrenten gar nie zur Diskussion gestanden. Nachdem die Kosten für die Erstellung der Grundstückgewinnerklärung I. _____ in den Verfahren GR 2006/Nr. 356 und BR 2009/Nr. 101 nicht als weitere Leistungen in der Veranlagungsverfügung aufgeführt und versteuert worden seien, könnten diese folglich im hier vom Verwaltungsgericht zu beurteilenden Fall auch nicht zu den Anlagekosten gezahlt werden.

H.3 Betreffend wertvermehrnde Investitionen und Lebenshaltungskosten wurde Folgendes vorgebracht: Der Hauptstreitpunkt in der vorliegenden Angelegenheit drehe sich um die Frage, wann die Arbeiten am ursprünglich projektierten Um- und Anbau der LG G. _____ abgeschlossen gewesen seien und ob die danach vorgenommenen Bauarbeiten als ebenfalls wertvermehrend, werterhaltend oder schliesslich als sogenannte reine Lebenshaltungskosten zu qualifizieren seien. Als Lebenshaltungskosten würden in diesem Zusammenhang Aufwendungen bezeichnet, die einzig in den persönlichen Bedürfnissen des Steuerpflichtigen liegen, namentlich bei Ersatz von Einrichtungen und Installationen kurz nach deren Investition.

Zwischen der Erteilung der Baubewilligung am 2. Juli 2002 für einen vollständigen, neuwertigen Umbau und einen Anbau bei der LG G. _____ bis zur letzten vom Rekurrenten geltend gemachten Investition im Jahre 2009 liege eine Zeitspanne von rund sieben Jahren. Dies sei eine ausserordentlich lange Bauzeit.

Das öffentlich-rechtliche Bauverfahren sei im Kanton Zug im Planungs- und Baugesetz sowie in der dazugehörigen Verordnung geregelt. Das Baubewilligungsverfahren beinhalte das Baugesuch (§ 46 V PBG), die Prüfung durch die Baubehörde (§ 49 V PBG), den Entscheid der Baubehörde bzw. die Baubewilligung (§ 54 V PBG) sowie die diversen Baukontrollen (§ 58 V PBG) bis zur Vollendung des bewilligten Bauprojekts.

Die "diversen Baukontrollen" gemäss § 58 V PBG habe die Stadt Zug in einem Meldeformular festgehalten. Die Kontrollen würden den Beginn Abbruch, den Beginn Aushub und namentlich den Baubeginn (Kontrolle Nr. 1) beinhalten. Sodann folgten weitere vier Kontrollen inklusive Rohbaukontrolle bis zur Bauabnahme (Kontrolle Nr. 6). Am Schluss werde noch die Umgebung kontrolliert (Kontrolle Nr. 7). All diese Kontrollen würden von der Bauherrschaft direkt beim zuständigen Baudepartement initiiert. Bei der LG G. _____ in Zug sei auf Veranlassung der Bauherrschaft die Bauabnahme am 2. Februar 2006 erfolgt. Das Ergebnis habe das Baudepartement im Schreiben vom 7. Februar 2006 festgehalten. Das Baudepartement der Stadt Zug habe festgestellt, dass entgegen den bewilligten Plänen das Bauvorhaben im Innern massiv geändert und das Erdgeschoss erst im Grundausbau ausgeführt sei. Für die vorgesehene Nutzungsänderung, anstelle eines Ladens ein Café/Restaurant, habe das Baudepartement ein entsprechendes Abänderungsgesuch verlangt. Zum Büro und zur Wohnung im 1. und 2. OG sei festgehalten worden, dass diese im Sinne der denkmalpflegerischen Substanzerhaltung ausgeführt worden seien. Es fände sich im

Schreiben kein Hinweis darauf, dass die Einheiten im 1. und 2. OG noch nicht fertiggestellt gewesen seien und ebenfalls nur im Grundausbau ausgeführt worden wären. Im Gegenteil: Das Baudepartement habe ausdrücklich den Bezug der beiden Wohnungen genehmigt.

Die Rekursgegnerin gehe gestützt auf die Ausführungen im Schreiben des Baudepartements Zug vom 7. Februar 2006 davon aus, dass im Zeitpunkt der Bauabnahme die Umbau- und Renovationsarbeiten an den Stockwerkeinheiten StWE 2 und StWE 3 im 1. und 2. OG gemäss bewilligtem Baugesuch abgeschlossen gewesen seien. Ein Vorbehalt werde lediglich mit Bezug auf das Erdgeschoss (StWE 1) angebracht. Kein Vorbehalt gebe es mit Bezug auf die Wohn- und Büroeinheiten im 1. und 2. OG.

Wenn der Rekurrent auf Seite 14 der Replik (Ausführungen zu 3.1.7 und zu 5.7 bis 5.9) unter unvollständiger Zitierung des Bauabnahmeprotokolls die Bezugsbereitschaft der beiden Wohnungen bestreite, so erfolge dies bewusst irreführend und faktenwidrig.

Seitens der Rekursgegnerin werde nicht bestritten, dass der Rekurrent einen nicht unwesentlichen Teil der Umbau- und Renovationskosten getragen habe. Rechnungen, welche eindeutig zugeordnet und mit dem bewilligten und abgenommenen Bauprojekt in Zusammenhang stünden, seien denn auch anstandslos akzeptiert worden. Soweit aber in den Jahren 2006 bis 2009 Arbeiten an der LG G._____ ausgeführt worden seien, die nicht eindeutig dem Erdgeschoss zugewiesen werden könnten und der Rekurrent auch sonst nicht den wertvermehrenden Anteil habe nachweisen können, würden diese geltend gemachten Kosten nicht als wertvermehrnde Investitionskosten qualifiziert.

Ursprünglich sei die Stockwerkeinheit im 1. OG als Büro geplant gewesen. Wann der Entscheid gefallen sei, das Büro in eine Wohnung zu überführen, sei aus den Akten und den Ausführungen des Rekurrenten nicht zu erkennen. Tatsache sei indessen, dass die neu erstellte Wohnung im 1. OG nach erfolgter Bauabnahme zu einer Business-Suite umgebaut und umgenutzt worden sei. Viele der nicht anerkannten Kosten stünden im Zusammenhang mit dieser Umnutzung.

Aufgrund der Bauabnahme am 7. Februar 2006 und der Bestätigung des Bauamtes, dass der Bezug der beiden Wohnungen genehmigt worden sei, bestünden gewichtige Hinweise, die die Annahme zuließen, dass der Umbau des 1. und 2. OG im Wesentlichen abgeschlossen gewesen sei und einzig das Erdgeschoss nur im Grundausbau vorgelegen

habe, für welches nochmals eine Abnahme habe verlangt werden müssen. Dem Rekurrenten sei es nicht gelungen, diese Annahme zu widerlegen.

Der Rekurrent lege sodann keine an die Bauabrechnung der ursprünglichen Architekten (L. _____ Architekten, Zug) nachfolgenden Bauabrechnungen vor, welche den Bauablauf hätten belegen können. Stattdessen würden lediglich über 120 Handwerkerrechnungen und Abrechnungen, welche nicht nach BKP-Positionen, sondern lediglich chronologisch in einer Excel-Liste kommentarlos aufgeführt seien, zu den Akten gelegt. Es wäre am Rekurrenten gelegen, die nach der Bauabnahme wertvermehrenden Leistungen den jeweiligen Objekten zuzuweisen. Dies sei aber nur teilweise erfolgt.

Auf Anfrage des gegnerischen Rechtsvertreters habe der vom Rekurrenten beauftragte Architekt K. _____ vom J. _____ erklärt, dass er für das EG Ladenlokal und die Suite im 1. Obergeschoss auf Basis des Rohbaus 1 und Rohbaus 2 geplant und ausgebaut habe. Er habe gleichzeitig aber auch bestätigt, dass WC und Lavabo schon eingebaut gewesen und von ihm neu positioniert und ausgewechselt worden seien. Die Arbeiten seien dann im Zeitfenster von 2007 bis 2008 ausgeführt worden. Diese Aussagen widersprächen dem Bauabnahmeprotokoll des Baudepartementes vom 7. Februar 2006 nicht. Es habe durchaus so gewesen sein mögen, dass die Wohnung bzw. das Büro im 1. OG im Jahre 2005 erst im Rohbau erstellt gewesen sei. Im Februar 2006 sei die Wohnung jedoch – wie das Baudepartement festgestellt habe – bezugsbereit gewesen. Auf die Befragung des vom Rekurrenten beauftragten Architekten, K. _____, als Zeuge könne verzichtet werden. Abgesehen davon komme seiner Aussage angesichts seiner nahen geschäftlichen Beziehung zum Rekurrenten nur beschränkter Beweiswert zu.

H.4 Betreffend das Grundstückgewinnsteuer-Veranlagungsverfahren führte die Rekursgegnerin Folgendes aus: Die Prüfung der Steuererklärung des Rekurrenten und der nachgereichten Unterlagen im Zusammenhang mit dem im Jahre 2016 erfolgten Verkauf der LG G. _____ habe eines erheblichen Aufwandes seitens der Rekursgegnerin bedurft. Der Aufwand sei nicht durch eine aussergewöhnliche Komplexität des Falles bedingt gewesen, sondern durch die vom Rekurrenten zu verantwortende Organisation während der Realisierung des Bauprojekts. Der Rechtsvertreter des Rekurrenten habe selber eingeräumt, dass das Veranlagungs- und Einspracheverfahren für ihn unbefriedigend verlaufen sei. Der Umbau sei damals administrativ von einem Treuhänder betreut worden, der kurz nach dem Umbau ein Burnout erlitten und in administrativer Hinsicht ein "Chaos" hinterlassen habe. Dies habe in den Jahren

2008/2009 gewesen sein müssen. Dass dieses Chaos im Hinblick auf die Erfassung des steuerrechtlichen Sachverhalts bei einem Verkauf der Liegenschaft durch den Rekurrenten in der Folge nicht oder erst viel später, nämlich nach dem Verkauf der Liegenschaft im Jahre 2016, erfolgt sei, sei für die Rekursgegnerin unverständlich und nicht nachvollziehbar. Die Rekursgegnerin habe zu Recht moniert und den Rekurrenten aufgefordert, die von ihm geltend gemachten abzugsfähigen Baukosten zu belegen und die erfolgten Zahlungen nachzuweisen. Die Aufbereitung des vom ursprünglichen Treuhänder verursachten "Chaos" sei somit erst zehn Jahre später erfolgt, nämlich im Jahre 2018. Ergänzende Belege habe der Rekurrent sieben Monate nach Anhängigmachung der Einsprache, nämlich am 9. November 2018, der Rekursgegnerin eingereicht. Nachdem im Einspracheverfahren neue Tatsachen geltend gemacht und neue Anträge gestellt werden könnten, sei die Rekursgegnerin gehalten gewesen, diese nachträglich eingereichten Dokumente, welche nur chronologisch und ohne weiteren Zusammenhang aufgelistet gewesen seien, im Detail zu prüfen.

Aufgrund der vom Rekurrenten nach und nach eingereichten Unterlagen habe sich der vom Rekurrenten beantragte und errechnete Grundstücksgewinn von Fr. _____ bei der ersten Steuererklärung in mehreren Schritten übers Einsprache- und nun Rekursverfahren schliesslich auf Fr. _____ in der Replik verändert.

H.5 Die Rekursgegnerin nahm weiter Stellung zu den einzelnen Kostenpositionen (Nummerierung gemäss Aufstellung in der Excel-Tabelle auf den Seiten 15 bis 18 der Rekursantwort). Neu wurden die folgenden drei Kostenpositionen als Anlagekosten anerkannt:

- Position 6: Q. _____, Schreinerei, 3. August 2004 Fr. _____
- Position 86: T. _____ GmbH, Innenausbau/Küchen, 4. Oktober 2008, Anteil 50 % (für Erdgeschoss) Fr. _____
- Position 47: J. _____, Architekt, 1. März 2006 (Eingangsstempel) Fr. _____

Die Anerkennung der restlichen Positionen als Anlagekosten wurde von der Rekursgegnerin abgelehnt, im Wesentlichen mit den Begründungen, es handle sich dabei um Veränderungen von "Bestehendem" an den Wohneinheiten, nachdem diese mit der Bauabnahme per Februar 2006 bezugsbereit gewesen seien (z.B. Positionen 85, 77, 82 und 90) bzw. es handle sich um Unterhaltsarbeiten (z.B. Position 61 und 95), die Rechnungen seien zu wenig aussagekräftig (z.B. zu Position 93), beinhielten auch Möbel

(z.B. Position 95) oder liessen sich nicht eindeutig den Räumlichkeiten zuordnen (z.B. Position 85). In Berücksichtigung ihrer Ausführungen berechnete die Rekursgegnerin den steuerbaren Grundstücksgewinn wie folgt:

Verkaufserlös	Fr. _____
Abzüglich Anlagekosten	
- Kaufpreis	Fr. - _____
- Aufwendungen für Bauten	Fr. - _____
- Kosten für die Errichtung von Dienstbarkeiten etc.	Fr. - _____
- Maklerprovision	Fr. - _____
- Handänderungsabgaben	Fr. - _____
- Übernahmen Grundstücksgewinnsteuer Vorbesitzer	Fr. - _____
Grundstücksgewinn	Fr. _____

Die Rekursgegnerin machte weiter Ausführungen zur behaupteten fehlenden Mitwirkungspflicht ihrerseits im Veranlagungsverfahren, weshalb die Kostenverteilung gestützt auf § 120 Abs. 2 StG zu Lasten des Rekurrenten zu erfolgen habe.

I. Mit Schreiben vom 30. September 2020 reichte der Rekurrent seine Stellungnahme zur Duplik ein. Was die noch strittigen Positionen der Anlagekosten betrifft, hält er im Wesentlichen an seinen bisherigen Ausführungen fest. Insbesondere sei es tatsachenwidrig zu behaupten, die LG G. _____ sei bereits im 2006 bezugsbereit gewesen; 2006 sei lediglich der Bezug der beiden Wohnungen aus baupolizeilicher Sicht genehmigt worden, was jedoch nicht bedeutet habe, dass die beiden Wohnungen auch bezugsbereit und ausgebaut gewesen seien.

J. Mit Schreiben des Gerichts vom 24. März 2021 wurde die Rekursgegnerin aufgefordert, ihre Beschlussprotokolle betreffend die Veranlagungsverfügung GR Nr. 2016/131 vom 28. Februar 2018 und den Einspracheentscheid vom 8. Oktober 2019 einzureichen. Die einverlangten Protokolle gingen beim Gericht fristgerecht ein.

Es erfolgten keine weiteren Schriftenwechsel.

Das Verwaltungsgericht erwägt:

1.

1.1 Gemäss § 1 Abs. 3 des Steuergesetzes (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 §§ 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/Rohner, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4. Aufl. 2021, § 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 Die Beurteilung erfolgt auf dem Zirkularweg gemäss § 29 der Geschäftsordnung des Verwaltungsgerichtes (GO VG; BGS 162.111).

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 Erlös gilt der Kaufpreis mit allen weiteren Leistungen der erwerbenden Person (§ 194 StG). Als Erwerbspreis gilt der Kaufpreis mit allen weiteren Leistungen der erwerbenden Person (§ 195 Abs. 1 StG). Die anrechenbaren Aufwendungen sind in § 196 StG aufgeführt. Anrechenbar sind dabei in erster Linie diejenigen Aufwendungen, die während der massgebenden Besitzesdauer getätigt wurden und nicht als Unterhaltskosten bei der Einkommenssteuer in Abzug gebracht werden konnten (Richner e.a., Zürcher StG, a.a.O., § 221 N 6).

2.2 In verfahrensrechtlicher Hinsicht haben gemäss § 187 Abs. 1 i.V.m. § 124 Abs. 1 StG im Grundsteuerverfahren die Grundstückgewinnsteuerbehörden zusammen mit der steuerpflichtigen Person die für eine vollständige und richtige Besteuerung massgebenden tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse festzustellen.

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 (BGer 2C_597/2017 vom 27. März 2018 E. 3.2 mit Hinweisen). Der Beweis ist geleistet, wenn das Gericht gestützt auf die freie Beweiswürdigung zur Überzeugung gelangt ist, dass sich der rechtserhebliche Sachverhalt verwirklicht hat (Zweifel/Casanova/Beusch/
Hunziker, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht Direkte Steuern, 2. Auflage, 2018, § 19 Rz. 6). Auch wenn im harmonisierten Steuerrecht an sich das Beweismass der vollen Überzeugung ("Regelbeweismass") herrscht, bedarf es keiner absoluten Gewissheit. Es genügt, dass die Veranlagungs- bzw. Rechtsmittelbehörde nach erfolgter Beweiswürdigung und aufgrund objektiver Gesichtspunkte mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit vom Vorliegen eines rechtserheblichen Sachumstandes überzeugt ist.

Die Auffassung kann auf Indizien beruhen und bedingt keinen direkten Beweis (BGer 2C_1067/2017 vom 11. November 2019 E. 2.2.3).

Im Grundsteuerrecht hat folglich die Steuerbehörde die steuerbegründenden Tatsachen des Vorliegens einer Handänderung (§ 189 StG) und des Erlöses (§ 194 StG) nachzuweisen. Als steuermindernde Tatsache ist der Beweis zum Vorhandensein von Anlagekosten (Erwerbspreis und anrechenbare Aufwendungen) von der steuerpflichtigen Person durch eine substantiierte Sachdarstellung und die Beschaffung oder Bezeichnung von Beweismitteln für die Richtigkeit ihrer Darstellung anzutreten (Richner e.a., Zürcher StG, a.a.O., § 212 N 10 ff).

Diese allgemeine Beweislastregel wird immer dann durchbrochen, wenn für das Vorhandensein einer Tatsache eine (widerlegbare) gesetzliche oder natürliche Vermutung spricht (Richner e.a., Zürcher StG, a.a.O., § 132 N 94 ff.). Unter natürlichen Vermutungen sind Tatsachen zu verstehen, mit deren Verwirklichung nach der Lebenserfahrung gerechnet werden darf, sofern keine Umstände nachgewiesen sind, welche diese Annahme widerlegen (antizipierte Beweiswürdigung). Derart als materiell wahr vermutete Tatsachen dürfen Behörden und Gerichte ohne weitere Abklärungen ihrem Entscheid zugrunde legen. Die Vermutungen bewirken folglich eine Umkehr der Beweislast, mit der Folge, dass die betreffende Partei nicht nur von der strikten Beweisführung entbunden wird, sondern sie – vorläufig oder endgültig – von der sie diesbezüglich treffenden (Haupt-) Beweislast befreit ist (Richner e.a., Zürcher StG, a.a.O., § 132 N 94 ff. und § 138 N 19).

3.

3.1 Vorliegend sind sich die Parteien über die steuerbegründenden Tatsachen i.S. von §§ 189 Abs. 1 und 194 Abs. 1 StG einig, nämlich, dass die LG G. _____ am 18. August 2016 (Datum öffentliche Beurkundung) durch den Rekurrenten veräussert wurde und er dabei einen grundsteuerrechtlich relevanten Erlös von Fr. _____ erzielte.

3.2 Strittig hingegen sind die Anlagekosten i.S.v. § 193 Abs. 1 StG. Dies sowohl betreffend den vom Rekurrenten bezahlten Erwerbspreis i.S.v. § 195 Abs. 1 StG (hier betreffend die Berücksichtigung der Kosten zur Erstellung der Steuererklärung I. _____, vgl. Rekurs "Zu 6" S. 13) als auch betreffend die gemäss § 196 StG anrechenbaren Aufwendungen.

4.

4.1 Was den Erwerbspreis i.S.v. § 195 Abs. 1 StG betrifft, will der Rekurrent die Kosten der Grundstückgewinnsteuererklärung, welche er für den damaligen Verkäufer I. _____ durch einen externen Berater erstellen liess, als weitere, neben dem unbestrittenen Kaufpreis, vom Rekurrenten erbrachte Leistungen berücksichtigt haben. Auslöser dieser Beraterkosten war nach Darstellung der Parteien der Umstand, dass der Rekurrent von der Steuerbehörde als für die Grundstückgewinnsteuerschuld neben I. _____ solidarisch Haftender in Anspruch genommen wurde (Stellungnahme zur Duplik vom 31. August 2020, Ziff. 4).

4.2 Als Erwerbspreis i.S.v. § 195 Abs. 1 StG gelten neben dem Kaufpreis alle weiteren Leistungen der erwerbenden Person. Massgebend sind dabei ausschliesslich diejenigen Leistungen, welche die Vertragsparteien zum Gegenstand des obligatorischen Vertrags als dem Rechtsgrund für die Übereignung des Grundstücks gemacht haben. Der Erwerbspreis wird somit aufgrund der Parteivereinbarung bestimmt und beinhaltet alle Leistungen, welche in diesem Sinne in kausalem Verhältnis zur Handänderung am übertragenen Grundstück stehen (Richner e.a., Zürcher StG, a.a.O., § 220 N 2). Als Erwerbspreis qualifizieren folglich diejenigen (weiteren) Leistungen der erwerbenden Person, welche sie aufgrund obligatorischer Vereinbarung verpflichtet ist, dem Veräusserer zu erbringen, bzw. der Veräusserer berechtigt ist, von der erwerbenden Person zu verlangen. Das Vorliegen einer solchen Parteivereinbarung wird denn auch in der vom Rekurrenten im Rekurs (S. 14 "Zu 6") angeführten Kasuistik ausdrücklich erwähnt (so BGer vom 1. November 1994 in ASA 64 S. 428 lit. c).

4.3 Vorliegend wurde der Rekurrent als Solidarschuldner betreffend die von I. _____ geschuldete Grundstückgewinnsteuer in Anspruch genommen. Diese Solidarhaftung entspringt dem Steuergesetz (§ 202 StG). Sie war auf die Bezahlung der von I. _____ geschuldeten Grundstückgewinnsteuer beschränkt, ohne Verpflichtung für den Rekurrenten, als Solidarhaftender eine Grundstückgewinnsteuererklärung einreichen zu müssen (§ 200 StG e contrario). Eine solche Steuerklärungspflicht bzw. die Verpflichtung, eine solche für I. _____ durch einen externen Berater ausfertigen zu lassen, ergab sich gemäss Darstellung des Rekurrenten insbesondere auch nicht aus den mit I. _____ abgeschlossenen obligatorischen Vereinbarungen zur Handänderung an der LG G. _____ in Zug.

Die Beraterkosten von Fr. _____ zur Erstellung der Grundstückgewinnsteuererklärung "I. _____" erscheinen folglich vom Rekurrenten auf

eigene Initiative getätigt, ohne hierfür gegenüber I. _____ vertraglich verpflichtet gewesen zu sein. Es ist daher der Rekursgegnerin zuzustimmen, dass der Rekurrent diese Auslagen eigenständig und im eigenen Interesse initiiert hatte. Sie qualifizieren daher nicht als dem Kaufpreis zuzurechnende, I. _____ gegenüber erbrachte weitere Leistungen i.S.v. § 195 Abs. 1 StG. Der Antrag des Rekurrenten ist in diesem Punkt abzuweisen.

5. Was die strittigen anrechenbaren Aufwendungen i.S.v. § 196 StG betrifft, referenzieren beide Parteien in ihren Eingaben, Behauptungen und Begründungen im Wesentlichen auf die vierseitige Excel Aufstellung "KAE Baukosten G. _____" mit 132 Kostenpositionen, wie sie durch die Rekursgegnerin der Rekursantwort in den Seiten 15 bis 18 beigelegt wurde (nachfolgend: Excel-Tabelle), und auf welcher die Kostenpositionen durch die Rekursgegnerin in wertvermehrende (anrechenbare) und nicht wertvermehrende (nicht anrechenbare) Aufwendungen aufgeteilt werden.

Im Weiteren will der Rekurrent die Kosten einer Elektrokontrolle (Fr. _____) sowie der darauffolgenden Mängelbehebung (Fr. _____) als wertvermehrende Aufwendungen berücksichtigt haben, wogegen diese die Rekursgegnerin als nicht anrechenbare Unterhaltskosten qualifiziert haben will.

Da es nicht strittig erscheint, dass die vom Rekurrenten behaupteten Ausgaben gemäss Excel-Tabelle auch tatsächlich getätigt wurden, gilt es nachfolgend zu prüfen, inwiefern diesen wertvermehrender Charakter i.S.v. § 196 StG zukommt. Es handelt sich dabei um steuermindernde Tatsachen, für welche die Beweislast beim Rekurrenten liegt (vorstehend E. 2.2). Es gilt daher zu prüfen, ob der Rekurrent hierfür die rechtsgenügenden Beweise vorbringen kann (E. 6 nachfolgend) bzw. inwiefern diese durch die Vorbringen der Rekursgegnerin entkräftet werden (E. 7, 8 und 9 nachfolgend).

6.

6.1 Gemäss unstrittigem Sachverhalt wurden an der LG G. _____ im Zeitraum von 2002 bis 2009 Um- und Ausbaurbeiten vorgenommen. Ebenfalls unstrittig ist, dass es sich bei dieser Liegenschaft bei Beginn der Bauarbeiten de facto um ein Abbruchobjekt handelte, diese komplett ausgehöhlt wurde und die hier zu beurteilenden Kostenpositionen der Excel-Tabelle grundsätzlich im Sinne einer Totalsanierung analog der Erstellung eines Neubaus angefallen sind (Rekurs Ziff. 2.3 S. 6–8; Duplik S. 5 Ziff. 4.1 und S. 10 Ziff. 6.5). So handelt es sich bei diesen Kostenpositionen im Grundsatz denn auch um

handwerkliche Arbeitsgattungen, wie sie typischerweise bei einer Totalsanierung bzw. der Erstellung eines Neubaus anfallen. Allfällige Ausnahmen werden im Nachgang näher zu beleuchten sein.

6.2 Gemäss Rechtsprechung des Bundesgerichts sollen (auch nach Aufhebung der Dumont-Praxis) bei Bauvorhaben keine Unterhaltskosten vorliegen, wenn eine Liegenschaft völlig um- und ausgebaut wurde, d.h. wenn die Renovation umfangmässig eine Totalsanierung darstellt und wirtschaftlich einem Neubau gleichkommt; dann ist auf "Herstellungskosten" zu schliessen, die einkommenssteuerrechtlich nicht als Unterhaltskosten abziehbar sind (BGer 2C_558/2016, 2C_559/2016 vom 24. Oktober 2017 E. 2.4.1, mit Verweis auf weitere Rechtsprechung). In einem kürzlich ergangenen Urteil hat das höchste Gericht seine Praxis zum wirtschaftlichen Neubau zusammengefasst (BGer 2C_425/2020 vom 13. Juli 2020 E. 3.5.3). Demnach ist von einem wirtschaftlichen Neubau auszugehen, wenn eine Aushöhlung des Gebäudes oder von Gebäudeteilen mit Neugestaltung der Innenraumeinteilung vorgenommen wird (bereits in BGer 2C_460/2015 vom 1. Oktober 2015 E. 4.1; 2C_666/2012 vom 18. Dezember 2012 E. 2.2). Diese Kriterien wendet das Bundesgericht selbst dann an, wenn mit einer Renovation keine Nutzungsänderung angestrebt wurde. Wird folglich ein Gebäude umfassend saniert und erneuert, spricht gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung die (natürliche) Vermutung dafür, dass die gesamten Aufwendungen wertvermehrenden Charakter haben (BGer 2A.71/2006 vom 21. Juni 2006 E. 3.2; Richner e.a., Zürcher StG, a.a.O., § 30 N 59 ff. und § 221 N 40, 44a).

6.3 Vorliegend wurden die hier zu beurteilenden Bauarbeiten unstrittig im Rahmen einer Totalsanierung der LG G. _____ vorgenommen. Basierend auf dem Vorstehenden qualifizieren diese Aufwendungen im Zusammenhang mit der Totalsanierung (soweit am Objekt verbaut, d.h. nicht Einrichtungsgegenstände oder Mobiliar betreffend), im Grundsatz als Neubaufwendungen, von welchen gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung zu vermuten ist, dass ihnen nicht Unterhaltscharakter, sondern wertvermehrender Charakter zukommt. In Anlehnung an die unter E. 2.2 vorstehend erwähnten Beweisregeln zur (natürlichen) Vermutung ist folglich der Rekurrent seiner Pflicht zur substantiierten Sachdarstellung, welche hinsichtlich Art, Motiv und Rechtsgrund alle Tatsachenbehauptungen enthält, die eine rechtliche Würdigung der geltend gemachten Steuerminderung erlauben, mithin seiner Beweispflicht für am Objekt verbaute Aufwendungen, grundsätzlich in rechtsgenügender Weise nachgekommen und es ist hier grundsätzlich die Rekursgegnerin mit der Erbringung des

Gegenbeweises belastet. Unter Anwendung dieser Regeln zur Beweislastverteilung gilt es die einzelne Kostenpositionen der Excel-Tabelle im Nachgang auf deren wertvermehrenden Charakter zu überprüfen.

6.4 Diesem Schluss scheint auch die Rekursgegnerin zuzustimmen, sieht sie den Hauptstreitpunkt in der vorliegenden Angelegenheit ebenfalls nicht in der Frage, ob die in der Excel-Tabelle aufgelisteten Bauarbeiten an der LG G. _____ als solche vorgenommen wurden, sondern vielmehr in der Frage, in welchem Zeitpunkt diese Um- und Anbauarbeiten als abgeschlossen galten, und ob nach diesem Zeitpunkt vorgenommenen Arbeiten als ebenfalls noch wertvermehrend oder eben, wie die Rekursgegnerin behauptet, als werterhaltende bzw. als sogenannte reine Lebenshaltungskosten zu qualifizieren seien (Duplik S. 4 Ziff. 4). Dieses zeitliche Element sieht die Rekursgegnerin in der am 2. Februar 2006 erfolgten Bauabnahme. Nach dieser Bauabnahme vorgenommenen Umbauarbeiten soll nach Ansicht der Rekursgegnerin kein wertvermehrender Charakter mehr zukommen können, da es sich bei diesen entweder um "Ersatz von Einrichtungen und Installationen kurz nach deren Investition" oder um reine Unterhaltsarbeiten handle, denen auch nach der sogenannten Dumont-Praxis kein wertvermehrender Charakter zukomme.

Inwiefern hier die Rekursgegnerin durchdringt bzw. rechtsgenügenden Gegenbeweis erbringt, gilt es nachfolgend zu prüfen.

7.

7.1 Betreffend das zeitliche Element macht die Rekursgegnerin zusammengefasst geltend, die Bauabnahme vom 2. Februar 2006 durch das Baudepartement der Stadt Zug gelte als gewichtiger Hinweis zur Annahme, die Umbauarbeiten an der LG G. _____ seien in diesem Zeitpunkt im Wesentlichen abgeschlossen und vollendet gewesen, mit Ausnahme der Arbeiten im Erdgeschoss. Sie stützt sich dabei auf das Schreiben des Baudepartements vom 7. Februar 2006 (Beilage 7 der Rekursgegnerin). So werde darin explizit festgehalten, das Erdgeschoss sei erst im Grundausbau ausgeführt, das Bauvorhaben gebe in baupolizeilicher Sicht zu keinen weiteren Beanstandungen Anlass und der Bezug der beiden Wohnungen werde genehmigt (Duplik S. 5 Ziff. 4.2).

Soweit daher in den Jahren 2006 bis 2009 weitere Arbeiten an der LG G. _____ ausgeführt worden seien (mit Ausnahme des Erdgeschosses), qualifizierten diese als "Ersatz von Einrichtungen und Installationen kurz nach deren Investition", gälten daher als

einzig in den persönlichen Bedürfnissen des Rekurrenten liegende Lebenshaltungskosten, welchen gemäss Praxis des Bundes- und Verwaltungsgerichts kein wertvermehrender Charakter zukomme (Duplik S. 4–7 Ziff. 4) oder als nach der Bauvollendung vorgenommene Unterhalts- bzw. Reparaturarbeiten (beispielhaft in Duplik S. 10 Ziff. 6.4 zu Position 61).

Der Rekurrent hingegen sieht in der Bauabnahme vom 2. Februar 2006 lediglich "eine Etappe". Tatsache sei, dass das Bauprojekt in diesem Zeitpunkt noch nicht abgeschlossen gewesen sei. Es sei daher lebensfremd, wenn die Rekursgegnerin annehme, der Rekurrent habe nach der Bauabnahme vom 2. Februar 2006 den nach ihrer Darstellung fertiggestellten Bau nochmals von neuem (teilweise) umgebaut und faktisch die neuwertigen Installationen entfernt bzw. ersetzt (Replik S. 8 "Zu 5.6" und S. 6 "Zu 4.2.3").

Kernfrage und vorab zu prüfen ist folglich, ob mit der Berufung auf die Bauabnahme vom 2. Februar 2006 der Gegenbeweis als durch die Rekursgegnerin erbracht gilt, der Um- und Ausbau der LG G. _____ habe zu diesem Zeitpunkt vollständig abgeschlossen und vollendet sein müssen, mit der Konsequenz, dass danach vorgenommenen Bauarbeiten kein wertvermehrender Charakter mehr zukommen könne, da diese entweder als "Ersatz von Einrichtungen und Installationen kurz nach deren Investition" (Lebenshaltungskosten) oder als Unterhaltskosten zu gelten hätten.

7.2 Gemäss § 58 der geltenden Verordnung zum Planungs- und Baugesetz des Kantons Zug vom 20. November 2018 (V PBG, BGS 721.111) sind ordentliche Baukontrollen mit der Baubewilligung im Voraus für bestimmte Bauabschnitte festzulegen. Die gleiche Bestimmung war in § 32 der V PBG vom 16. November 1999 (Stand 1. November 2007), enthalten, in Kraft im Zeitpunkt der hier zu beurteilenden Bauabnahme vom 2. Februar 2006.

Bei den Baukontrollen handelt es sich begriffsmässig um Kontrollen während der Ausführung von rechtskräftig bewilligten Bauarbeiten; es geht darum, sicherzustellen, dass die Vorschriften gemäss Baubewilligung eingehalten werden (Fritzsche/Bösch/Wipfli/Kunz, Zürcher Planungs- und Baurecht, Band 1: Planungsrecht, Verfahren und Rechtsschutz, 6. Aufl. 2019, Rz. 8.1.4.3; nachfolgend: Fritzsche e.a., Zürcher Planungs- und Baurecht). Bei der Baubewilligung handelt es sich um die behördliche Erklärung, dass der vorgesehenen Realisierung eines Baugesuchs keine öffentlich-rechtlichen Hindernisse entgegenstehen; ihrer Rechtsnatur nach handelt es sich um eine Polizeierlaubnis

(Fritzsche e.a., Züricher Planungs- und Baurecht, Rz. 7.1.1). Im baurechtlichen Bewilligungsverfahren wird daher geprüft, ob einem Bauvorhaben keine öffentlich-rechtlichen Bestimmungen, namentlich keine solchen aus dem Planungs-, Bau- und Umweltschutzrecht entgegenstehen. Hierauf hat sich die behördliche Prüfung aber auch zu beschränken. Da ausserhalb öffentlich-rechtlicher Vorschriften liegend wird daher nicht geprüft, ob eine bestimmte Baute am vorgesehenen Ort bzw. zum vorgesehenen Zweck brauchbar, sinnvoll und wirtschaftlich tragbar ist oder einem Bedürfnis entspricht. Diese Abklärungen hat die Bauherrschaft selbst vorzunehmen (Fritzsche e.a., Züricher Planungs- und Baurecht, Rz. 6.2.1).

7.3 Um in diesem Sinne allfällige öffentlich-rechtliche Hindernisse prüfen zu können, wird in den §§ 46 und 47 der V PBG vorgeschrieben, mit dem Baugesuch die folgenden Unterlagen einzureichen: Grundbuchplan, Projektpläne zu den Grundrissen aller Geschosse, sämtlichen Fassaden, zur Dachaufsicht, den zum Verständnis notwendigen Schnitten, den Plänen zur Erschliessung, der Ver- und Entsorgung sowie den zugehörigen Strassenplänen. Mit den während den Bauphasen erfolgenden Baukontrollen bzw. der Bauabnahme (§ 58 V PGB) wird folglich geprüft, ob diese relevanten öffentlichen Interessen, d.h. die planungs-, bau- und umweltrechtlichen Vorschriften gemäss erteilter Baubewilligung durch die Bauherrschaft eingehalten wurden.

Wie vorstehend ausgeführt (E. 7.2), sind Baugesuch, Baubewilligung und Baukontrollen auf die Prüfung dieser öffentlich-rechtlichen Interessen beschränkt. Hier nicht beinhaltet sind daher insbesondere sämtliche Details des sogenannten Innenausbau, wie er häufig durch den Bauherrn, Käufer- oder Mieter erst nach der Bauabnahme in den Bereichen Küche, Bäder, Zimmer (Einbauschränke etc.), Bodenbeläge, Einbauleuchten etc. bestimmt, ausgeführt und finanziert wird. So erstaunt es denn auch nicht, dass diese Details zum Innenausbau nicht aus den bei den Akten liegenden Unterlagen und Plänen zum Baugesuch und der Baubewilligung ersichtlich sind. Diese werden vielmehr in Eigenregie des Bauherrn, Käufers oder Mieters bestimmt und realisiert und bilden nicht Gegenstand der behördlichen Baukontrollen und Bauabnahme.

7.4 Bezugnehmend auf die durch das Baudepartement der Stadt Zug am 2. Februar 2006 vorgenommene Baukontrolle, festgehalten in deren Schreiben vom 7. Februar 2006 und betitelt mit "Bauabnahme" (Beilage 7 der Rekursgegnerin) ist daher Folgendes festzustellen:

7.4.1 Die Abnahme der LG G._____ "in baupolizeilicher Sicht" kann nicht anders verstanden werden, als dass die Kontrollbehörde keine den öffentlich-rechtlichen Vorschriften widersprechenden Bauarbeiten festgestellt hat. Mehr lässt sich hieraus nicht ableiten. Insbesondere lässt sie keinen Schluss zu, die Baute sei in diesem Zeitpunkt vollständig um- und ausgebaut bzw. vollendet gewesen, was sich schon daraus ergibt, dass die hier interessierende Bauabnahme erfolgen konnte, obwohl gewisse Gebäudeteile (Erdgeschoss) gar erst im Grundausbau vorhanden waren.

7.4.2 Die Genehmigung des Bezugs "der beiden Wohnungen" ist typischerweise so zu verstehen, dass damit zum Ausdruck gebracht wurde, dass diese den Geboten der Wohnhygiene gerecht wurden. Hier gelten die materiellen Voraussetzungen als erfüllt, wenn hinsichtlich der Austrocknung, der Sanitäreinrichtungen und der Sicherheit keine Beanstandungen gegeben sind. Betreffend Benützbarkeit der Sanitäreinrichtungen wird typischerweise verlangt, dass diese gespült und gereinigt sind und auf einwandfreie Art und Weise benützt werden können. Dies bedingt eine Ausführung entsprechend den massgeblichen abwassertechnischen Normen (Fritzsche e.a., Züricher Planungs- und Baurecht, Rz. 8.1.5.1). Es ist daher auch bezüglich der "Bezugsbewilligung" festzustellen, dass diese auf baupolizeiliche Aspekte der Hygiene und Sicherheit ausgerichtet ist und sich aus den hierfür relevanten Prüfkriterien in keiner Art und Weise schliessen lässt, die Baute sei in diesem Zeitpunkt vollständig um- und ausgebaut oder bezüglich des Innenausbaus vollendet gewesen.

7.4.3 Es ergibt sich daher, dass infolge der Bauabnahme vom 2. Februar 2006, entgegen der Schlussfolgerung der Rekursgegnerin, keine gewichtigen Hinweise bestehen, welche die Annahme zulassen, dass die Um- und Ausbauarbeiten im ersten und zweiten Ober- bzw. Dachgeschoss der LG G._____ vollumfänglich abgeschlossen und inklusive Innenausbau vollendet sein mussten, und daher alleine aufgrund dieses Umstandes, die nach der Bauabnahme vorgenommene Um- und Ausbauarbeiten als nicht mehr wertvermehrend gelten könnten.

7.4.4 Es kommt hinzu, dass auch der von der Rekursgegnerin geltend gemachten Behandlung des, wie sie es nennt, "Ersatzes von Einrichtungen und Installationen kurz nach deren Investition", aus grundsteuerrechtlicher Sicht durch das Gericht nicht gefolgt werden kann. Die Rekursgegnerin vertritt die Auffassung, es handle sich dabei um luxuriöse Ausstattungen, die dem Bereich "Lebenshaltungskosten" zuzuordnen seien. Diese Beurteilung ist im vorliegenden Fall abzulehnen. Zwar trifft es zu, dass es neben

werterhaltenden und wertvermehrenden Aufwendungen auch noch Aufwendungen gibt, die den Lebenshaltungskosten zuzuordnen sind. In diesem Sinne "Lebenshaltungskosten" stellen jene Aufwendungen dar, die einzig in den persönlichen Bedürfnissen und Neigungen der steuerpflichtigen Person liegen. Als solche werden in der Lehre und Praxis in wenig spezifizierter Art etwa Farbtonänderungen einer neuwertigen Bemalung, bestimmte luxuriöse Anlagen wie auch der Ersatz von Installationen kurz nach deren Investition erwähnt (BGE 99 Ib 362/365; Richner e.a., Zürcher StG, a.a.O., § 30 N 88). Die Nichtberücksichtigung solcher Kosten als "Unterhaltskosten" mag im Bereich der Einkommenssteuer vertretbar sein. Hier hat die vorzunehmende Abgrenzung zu den "Lebenshaltungskosten" ihren Ursprung darin, dass "Unterhaltscharakter" im Bereich der Einkommensbesteuerung nur jenen (Betriebs-) Kosten zukommen soll, denen grundbesitzbedingter Gewinnungskostencharakter in Relation zum Miet- bzw. Eigenmietwert zukommt, während nutzungsbedingte "Verbraucherkosten" den nicht abzugsfähigen Lebenshaltungskosten zugeordnet werden (Richner e.a., Zürcher StG, a.a.O., § 30 N 86).

Bei der Grundstückgewinnsteuer ist aber erhebliche Zurückhaltung geboten, Kosten für luxuriöse Anlagen und Ausstattungen bei der Gewinnermittlung ausser Acht zu lassen. Denn in der Regel kommt diesen Anlagen ein objektiver liegenschaftlicher Wert zu, der sich im Verkaufspreis (Erlös) niederschlägt (Steuerrekursgericht ZH 2 GR.2011.26 vom 4. Oktober 2011 E. 4.d). Hiervon darf im vorliegenden Fall ausgegangen werden, den Erwerbspreis von Fr. _____ (2002/2006), die vorgenommenen Investitionen von rund Fr. _____ und den vom Rekurrenten schliesslich realisierten Erlös von Fr. _____ (2016) berücksichtigend.

7.4.5 Betreffend den von der Rekursgegnerin behaupteten werterhaltenden Charakter von Unterhaltsarbeiten, die nach der Bauabnahme vom 2. Februar 2006 vorgenommen wurden (so in der Duplik S.10 Ziff. 6.4 zu Position 61), ist sodann Folgendes festzustellen:

7.4.5.1 Nach der seit dem 1. Januar 2010 abgeschafften sogenannten Dumont-Praxis waren im Bereich der Einkommensbesteuerung nicht als Unterhaltskosten abziehbar die Kosten, die ein Steuerpflichtiger zur Instandstellung einer neuerworbenen, vom bisherigen Eigentümer vernachlässigten Liegenschaft nach der Anschaffung während fünf Jahren aufwenden musste. Damit sollte eine steuerpflichtige Person, die eine im Unterhalt vernachlässigte Liegenschaft erworben hatte, um sie instand zu stellen, einkommenssteuerrechtlich nicht bessergestellt werden als derjenige Steuerpflichtige, der

ein bereits renoviertes Grundstück kaufte. Lag eine in diesem Sinne vernachlässigte Liegenschaft vor, so konnten nur die Instandstellungskosten, d.h. die Auslagen zur Beseitigung von Schäden, die seit dem Erwerb eingetreten waren, als Unterhaltskosten abgezogen werden, im Gegensatz zu den übrigen, nach der Anschaffung angefallenen Instandstellungskosten. Letztere waren als wertvermehrnde Kosten bei der Grundstückgewinnsteuer zum Abzug zuzulassen (BGer 2C_851/2012, 2C_852/2012 vom 19. Dezember 2012 E. 2.1.1 ff. und 2A.71/2006 vom 21. Juni 2006 E. 2.1 f.; Richner e.a., Zürcher StG, a.a.O., §221 N 32).

7.4.5.2 Lässt sich, wie vorstehend ausgeführt (E. 7.4.3), aus der Bauabnahme vom 2. September 2006 nicht ableiten, es seien in diesem Zeitpunkt auch sämtliche Um- und Ausbauarbeiten an der LG G._____ ebenfalls vollständig vollendet gewesen, besteht für die von der Rekursgegnerin getroffene Annahme, danach vorgenommenen Unterhaltsarbeiten müsse per se werterhaltender Charakter zukommen, kein Raum. Da es sich bei der LG G._____ offensichtlich um eine "vernachlässigte" Liegenschaft mit aufgestautem Unterhaltsbedarf handelte, kommt daher auch eigentlichen Unterhaltsarbeiten, die während fünf Jahren seit dem Erwerb durch den Rekurrenten vorgenommen wurden und ihren Grund im vernachlässigten Unterhalt haben, wertvermehrender Charakter im Sinne der Dumont-Praxis zu.

7.4.5.3 Strittig sind vorliegend Um-, Ausbau- und Instandstellungskosten in den ersten und zweiten Obergeschossen sowie in den Dachgeschossen der LG G._____. Das erste Obergeschoss (Stockwerkeinheit Nr. 2) wurde am 1. Dezember 2006 durch den Rekurrenten gekauft (Kaufvertrag in Beilage 8 der Rekursgegnerin); den bis und mit 2009 ausgeführten Renovations- und Instandstellungskosten kommt daher aufgrund der vorstehenden Ausführungen zur Dumont-Praxis grundsätzlich wertvermehrender Charakter zu. Das zweite Obergeschoss und die Dachgeschosse (Stockwerkeinheit Nr. 3) wurden am 23. Dezember 2002 durch den Rekurrenten gekauft (Kaufvertrag in Beilage 4 der Rekursgegnerin); den bis zum 23. Dezember 2007 ausgeführten Renovations- und Instandstellungskosten kommt daher grundsätzlich wertvermehrender Charakter zu. Vorbehalten blieben lediglich Reparaturarbeiten, die sich als Beseitigung von Schäden, die nach dem Erwerb der beiden Stockwerkeinheiten eingetreten sind, erweisen sollten. Diese unter der Dumont-Praxis vorzunehmenden Abgrenzungen sind hingegen rein theoretischer Natur, da gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung im Fall von Totalsanierungen sowieso sämtliche am Objekt verbauten Aufwendungen als wertvermehrend gelten (E. 6.3 vorstehend).

7.5 Zusammengefasst ist unter diesem Punkt daher Folgendes festzustellen: Wenn sich vorliegend die Rekursgegnerin in ihrer Begründung zur Nichtanerkennung von Baukostenpositionen der Excel-Tabelle alleine auf das zeitliche Element beruft – diese seien erst nach der Bauabnahme vom 2. Februar 2006 ausgeführt worden – vermag dies den zu vermutenden wertvermehrenden Charakter der im Rahmen der Totalsanierung angefallenen Baukosten nicht zu entkräften; der Gegenbeweis gilt hier durch die Rekursgegnerin als nicht erbracht.

Zu prüfen bleibt daher pro strittige Position der Excel-Tabelle, ob diesen aus anderen Gründen der wertvermehrende Charakter abzusprechen ist, wobei für an der LG G. _____ verbaute Arbeiten und Kosten die Vermutung von wertvermehrenden Aufwendungen zukommt (E. 8 nachfolgend).

8. Was die in der Excel-Tabelle aufgelisteten Kostenpositionen betrifft, ergibt sich für das Gericht aufgrund der Vorbringen der Parteien unstrittig, dass beide für ihre Berechnungen von einem grundsätzlich vom Rekurrenten in die LG G. _____ hier interessierenden und zu beurteilenden Betrag von (gerundet) Fr. _____ ausgehen (Total der Kolonne "Korrektur" auf Seite 4 der Excel-Tabelle; Rekursantwort S. 20 Ziff. 8; Replik S. 19 "Zu 8").

Hiervon will der Rekurrent schliesslich (gerundet) Fr. _____ als wertvermehrende Aufwendungen angerechnet haben (Replik S. 19 "Zu 8"), nachdem von ihm im Laufe des Verfahrens die Positionen 14 (Fr. _____), 63 (Fr. _____), 87 (Fr. _____) und 95 (im Teilbetrag von Fr. _____) der Excel-Tabelle als nicht wertvermehrende Aufwendungen anerkannt wurden.

Die Rekursgegnerin nimmt für ihre Berechnungen ebenfalls den Betrag von Fr. _____ als Ausgangslage. Hiervon spricht sie (gerundet) Fr. _____ wertvermehrenden Charakter zu (Duplik, S. 14 Ziff. 7), nachdem sie solchen in der Duplik auch den Positionen 6 (Fr. _____; Rechnung "Q. _____"), 86 (Fr. _____; 50 % der Rechnung "T. _____ GmbH") und 47 (Fr. _____; Rechnung "J. _____") zusprach (Ziff. 6.1, 6.14 und 6.29 der Duplik). Keine Anerkennung als wertvermehrende Investitionen finden hingegen die von der Rekursgegnerin den folgenden drei Kolonnen der Excel-Tabelle zugewiesenen Arbeiten bzw. Positionen:

- Kolonne "Ausbau Businesssuite" über total Fr. _____ (Fr. _____ gemäss Excel-Tabelle minus Fr. _____ unter Position 47 als durch die Rekursgegnerin im Laufe des Verfahrens als wertvermehrnde Kosten anerkannt; Duplik S. 14 Ziff. 6.29);
- Kolonne "nicht zuordenbar" über Fr. _____;
- Kolonne "Rep/LHK" über Fr. _____ (Fr. _____ gemäss Excel-Tabelle minus Fr. _____ mit 50 % der Position 86 als im Laufe des Verfahrens durch die Rekursgegnerin als wertvermehrnde Kosten anerkannt; Duplik S. 11 Ziff. 6.14).

Die Berechnung der Rekursgegnerin kann daher wie folgt zusammengefasst werden (Basis Excel-Tabelle):

Total der Kolonne "Korrektur"		Fr. _____
Abzüglich Kolonne "Ausbau Business-Suite"		
Total Betrag Kolonne	Fr. - _____	
Davon als wertvermehrend anerkannt	Fr. _____	Fr. - _____
Abzüglich Kolonne "nicht zuordenbar"		Fr. - _____
Abzüglich Kolonne "Rep/LHK"		
Total Betrag Kolonne	Fr. - _____	
Davon als wertvermehrend anerkannt	Fr. _____	Fr. - _____
Total als wertvermehrend anerkannt		Fr. _____

Die Nichtanerkennung als wertvermehrnde Kosten wird von der Rekursgegnerin im Einzelnen wie folgt begründet:

8.1 Mit der Begründung, sie seien nach der Bauabnahme vom 2. Februar 2006 vorgenommen worden, werden die der Kolonne "Ausbau Business-Suite" zugeordneten Baukosten der Excel-Tabelle im Totalbetrag von Fr. _____ durch die Rekursgegnerin als nicht wertvermehrnde Kosten qualifiziert. Es handelt sich dabei um drei Rechnungen in den Arbeitsgattungen Schlosserarbeiten zu einem Treppendeckel und einer Drehtür (Fr. _____ gemäss Position 71 der Excel-Tabelle), der Ausfertigung einer neuen Treppe aus Schwarzstahl (Fr. _____ gemäss Position 73 der Excel-Tabelle) und um ein Innenarchitektenhonorar (50 % Teilbetrag von Fr. _____ gemäss Position 97 der Excel-Tabelle).

Es ergeben sich bezüglich dieser Arbeiten und Rechnungen aus den Akten keine Anhaltspunkte, aufgrund derer zu schliessen wäre, es handle sich nicht um im Rahmen der Totalsanierung der LG G. _____ angefallene wertvermehrnde Baukosten bzw. es hätten diese nicht auch nach der Bauabnahme vom 2. September 2006 vorgenommen werden können. Wie vorstehend dargelegt (E. 7.4.3 ff.), vermag die hier von der Rekursgegnerin in ihrer Begründung angerufene Bauabnahme vom 2. September 2006 die Vermutung, des wertvermehrnden Charakters dieser Aufwendungen nicht rechtsgenügend zu entkräften. Sie sind daher, dem Antrag des Rekurrenten folgend, bei der Ermittlung des steuerbaren Grundstückgewinns als wertvermehrnde Kosten im Sinne von § 196 StG zu anerkennen.

8.2 Der Kolonne "nicht zuordenbar" wird durch die Rekursgegnerin ein Betrag von Fr. _____ zugewiesen. Es handelt sich um die Position 25 der Excel-Tabelle, einer Rechnung vom 4. September 2005 von R. _____.

Auf der Rechnung werden die ausgeführten Arbeiten nicht spezifiziert, weshalb ihr die Anerkennung durch die Rekursgegnerin infolge fehlender Substantiierung versagt wird (Duplik S. 9 Ziff. 6.2 zu Position 25).

Die bei den Akten liegende Rechnung trägt die Überschrift "Umbauprojekt G. _____ in Zug". Sie wurde vom projektleitenden Innenarchitekten visiert. Gemäss Homepage der R. _____ erbringt dieses Unternehmen ausschliesslich Dienstleistungen im Bereich der Reinigung von Kanälen, Rohren, Schächten etc. (_____, eingesehen am 21. April 2021). Es erscheint daher erstellt, dass es sich bei den Arbeiten um Kanalreinigungsarbeiten im Zusammenhang mit der Totalsanierung der LG G. _____ handelte. Kosten für die Baureinigung im Zusammenhang mit wertvermehrnden Aufwendungen kommt gemäss Praxis ebenfalls wertvermehrnder Charakter zu (Richner e.a., Zürcher StG, a.a.O., § 221 N 40). Sie sind daher, dem Antrag des Rekurrenten folgend, bei der Ermittlung des steuerbaren Grundstückgewinns als wertvermehrnde Kosten i.S.v. § 196 StG zu anerkennen.

8.3 In der Kolonne "Rep/LHK" aberkennt die Rekursgegnerin den wertvermehrnden Charakter in einem Totalbetrag von Fr. _____ (Fr. _____ gemäss Excel-Tabelle minus Fr. _____ mit 50 % der Position 86 als im Laufe des Verfahrens durch die Rekursgegnerin als wertvermehrnde Kosten anerkannt; Duplik S. 11 Ziff. 6.14).

In der Kolonne "Kommentar" werden die nicht anerkannten Baukostenpositionen durch die Rekursgegnerin kommentiert, unter Verwendung der Bezeichnungen "Reparatur", "Unterhalt", "Lampen", "LHK" und "weiterer Umbau nach Bauabgabe". Unter Berücksichtigung dieser Kommentare und dem von der Rekursgegnerin in ihren Eingaben Vorgebrachten ergibt sich dem Gericht das Folgende:

8.3.1 In Anlehnungen an die vorstehenden Ausführungen gilt auch hier, dass die Qualifikation als nicht wertvermehrende Aufwendungen alleine aufgrund des Umstandes, dass entsprechende Um-, Ausbau- und Instandstellungsarbeiten nach der Bauabnahme vom 2. September 2006 vorgenommen worden seien, nicht statthaft ist.

Aufgrund der Darstellung (Kommentaren) auf der Excel-Tabelle und den durch die Rekursgegnerin in ihren Eingaben, insbesondere der Duplik, vorgebrachten Begründungen trifft dies massgeblich auf die folgenden Positionen der Excel-Tabelle zu:

Pos.	Rechnung	Referenz	Arbeitsgattung	Betrag
61	16.08.2006	Duplik, Ziff. 6.4	Reparatur Kamin	Fr. _____
59	24.01.2007	Duplik, Ziff. 6.5	Ausbau Küche	Fr. _____
85	10.03.2008	Duplik, Ziff. 6.7	Ausbau Küche / WC	Fr. _____
78	21.05.2008	Duplik, Ziff. 6.8	Einbauleuchten	Fr. _____
77	07.07.2008	Duplik, Ziff. 6.10	Sanitärarbeiten	Fr. _____
80	07.07.2008	Duplik, Ziff. 6.11	Sanitärarbeiten	Fr. _____
81	09.07.2008	Duplik, Ziff. 6.12	Malerarbeiten	Fr. _____
82	14.08.2008	Duplik, Ziff. 6.13	Spiegelrückwand auf Türe	Fr. _____
86	04.10.2008	Duplik, Ziff. 6.14	Innenausbau Schreiner (50 %)	Fr. _____
83	08.10.2008	Duplik, Ziff. 6.15	Kauf/Montage Briefkasten	Fr. _____
90	20.11.2008	Duplik, Ziff. 6.18	PU Bodenbelagsarbeiten	Fr. _____
91	28.11.2008	Duplik, Ziff. 6.19	Innenausbau Schreiner	Fr. _____
92	06.01.2009	Duplik, Ziff. 6.20	Maler- / Fugarbeiten	Fr. _____
93	23.01.2009	Duplik, Ziff. 6.21	Schlosserarbeiten	Fr. _____
94	03.03.2009	Duplik, Ziff. 6.22	Schlosserarbeiten	Fr. _____
96	22.09.2009	Duplik, Ziff. 6.24	Badumbau	Fr. _____
64	02.07.2007	Duplik, Ziff. 6.26	Verputz- und Maurerarbeiten	Fr. _____
65	02.07.2007	Duplik, Ziff. 6.26	Verputz- und Maurerarbeiten	Fr. _____
66	02.07.2007	Duplik, Ziff. 6.26	Verputz- und Maurerarbeiten	Fr. _____

67	03.07.2007	Duplik, Ziff. 6.26	Verputz- und Maurerarbeiten	Fr. _____

			Total	Fr. _____

Im Betrag von Fr. _____ gilt daher auch für diese Um- und Ausbaurbeiten, dass sie als im Rahmen der Totalsanierung der LG G. _____ erbracht zu betrachten sind. In Anlehnung an die früheren Ausführungen gilt daher auch für sie die Vermutung, dass ihnen wertvermehrender Charakter zukommt; sie sind daher, wie vom Rekurrenten beantragt, bei der Berechnung des steuerbaren Grundstückgewinns als wertvermehrende Kosten i.S.v. §196 StG zu anerkennen.

8.3.2 Der Kolonne "Rep/LHK" der Excel-Tabelle können sodann weiter die folgenden Positionen entnommen werden, welchen von der Rekursgegnerin der wertvermehrende Charakter mit zusätzlicher Begründung abgesprochen wird:

8.3.2.1 Position 76: Hierbei handelt es sich um eine Rechnung der U. _____ GmbH vom 2. Juli 2008 für die Lieferung von 20 Liter Fleckenschutzmittel des Typs Fila W68 über Fr. _____.

Der Rekurrent sieht die Anschaffung im Zusammenhang mit der erfolgten Baureinigung als wertvermehrende Auslage (Replik S.11 zu Position 76). Die Rekursgegnerin sieht die Auslage als im Zusammenhang mit dem künftigen Unterhalt des "Guest House A. _____" getätigt, welcher kein wertvermehrender Charakter zukomme (Duplik S.10 Ziff. 6.9).

Beim Fleckenschutzmittel Fila W68 handelt es sich um ein solches für unpolierte Oberflächen. Die Einsatzgebiete werden wie folgt umschrieben: "Imprägniert und schützt saugfähige Materialien wie unbearbeitete Natursteine, Cotto und Beton", "Beugt der Entstehung gewöhnlicher Öl- und Wasserflecken vor", "Eignet sich für Fussbodenmaterialien in Innen- und Aussenbereichen", "Dient auf Böden in Innenbereichen als Grundschutzmittel vor dem Wachsen", "Anti-Graffiti-Schutzwirkung: schützt die Oberflächen und ermöglicht bei der Reinigung ein einfaches Entfernen der Graffiti" (<https://www.filasolutions.com/deu/produkte/gesamtepalette/schutzmittel/fleckenschutzmittel/filaw68>, eingesehen am 29. April 2021).

Diese Einsatzgebiete lassen darauf schliessen, dass Fila W68 weniger als Reinigungsmittel eingesetzt wird, sondern primär dazu dient, unpolierten Oberflächen anfänglich einen Oberflächenschutz zur Vermeidung künftiger Fleckenbildung oder einen Grundschutz vor der Weiterverarbeitung zu verleihen. Es erscheint daher als ein Schutzmittel, welches typischerweise nach dem Einbau unpolierter Oberflächen zu deren Schutz künftiger Beschädigungen und Verschmutzungen verwendet wird. Es darf vorliegend daher angenommen werden, dass die Anschaffung des Fleckenschutzmittels im Zusammenhang mit der Verbauung solcher Oberflächen in der LG G. _____ gestanden hat, quasi als ein letzter Arbeitsgang zum Schutz dieser Oberflächen. Die Parteien bringen nichts vor, was dieser Auslegung durch das Gericht widersprechen würde. Ergibt sich die Anschaffung von Fila W68 als in kausalem Zusammenhang mit dem Einbau von unpolierten Oberflächen stehend, kommt diesen Auslagen ebenfalls wertvermehrender Charakter zu. Die entsprechenden Kosten (Fr. _____) sind daher, wie vom Rekurrenten beantragt, bei der Berechnung des steuerbaren Grundstückgewinns als wertvermehrnde Kosten i.S.v. §196 StG zu anerkennen.

8.3.2.2 Position 89: Hierbei handelt es sich um eine Rechnung der V. _____ AG für an der Heizung vorgenommene Servicearbeiten über Fr. _____.

Dem Rekurrenten ist nicht bekannt, ob diese Auslagen im Zusammenhang mit der Neuinstallation oder einer Reparatur stehen, spricht diesen aber auch dann, wenn es sich um Unterhalt gehandelt haben sollte, unter Anrufung der Dumont-Praxis wertvermehrenden Charakter zu (Replik S. 13 zu Position 89). Für die Rekursgegnerin handelt es sich um Betriebsunterhalt an der bestehenden Heizung, welchem auch nach der Dumont-Praxis kein wertvermehrender Charakter zukomme (Duplik S. 12 Ziff. 6.17).

Wie vorstehend ausgeführt (E. 7.4.5.1/2), kommt unter der Dumont-Praxis Unterhaltsarbeiten dann wertvermehrender Charakter zu, wenn damit bisher vernachlässigter Unterhalt nachgeholt wird, was nicht zutrifft für Schäden, die nach der Anschaffung der Liegenschaft angefallen sind. Vorliegend vermag der Rekurrent nicht rechtsgenüglich darzutun, inwiefern es sich bei den Servicearbeiten an der Heizung um das Nachholen vernachlässigten Unterhalts handelt oder ob diese Betriebsunterhalt darstellen, welcher bei Heizungen in der Tat in regelmässigen Abständen sowieso anfällt. Da der Rekurrent hier eine steuermindernde Tatsache geltend macht, es sich der Arbeitsgattung nach sodann nicht um Bau-, sondern um Unterhaltarbeiten handelt, obliegt ihm die Beweispflicht, welcher er, wie erwähnt, nicht rechtsgenüglich nachkommt. Der

Antrag des Rekurrenten ist in diesem Punkt daher abzulehnen und die entsprechenden Kosten (Fr. _____) können bei der Berechnung des steuerbaren Grundstückgewinns nicht als wertvermehrnde Kosten i.S.v. §196 StG anerkannt werden.

8.3.2.3 Position 95: Hierbei handelt es sich um eine Rechnung der T. _____ GmbH, vom 3. August 2009 für "Div. Arbeiten in der M. _____" über Fr. _____. Hiervon anerkennt der Rekurrent einen Betrag von Fr. _____ als nicht wertvermehrend (Replik S. 16 zu Position 95 betreffend "2 Stk. Serviertablar anfertigen"). Es verbleibt der strittige Betrag von Fr. _____ (Fr. _____ minus Fr. _____).

Gemäss Rekurrent soll der Grossteil dieser Arbeiten im Erdgeschoss vorgenommen worden sein und auch die Arbeiten an Fensterläden und Fensterdichtungen stünden im Zusammenhang mit der Bauvollendung, weshalb den Kosten im Umfang von Fr. _____ wertvermehrender Charakter zukomme. Für die Rekursgegnerin soll es sich hier um Reparaturen, Anpassungen, Möbel bzw. Betriebsunterhalt handeln, welche den Anlagekosten nicht zuzurechnen seien (Duplik S.13 Ziff. 6.23).

Die strittige Rechnung beinhaltet 11 Positionen. Position 9 (2 Stk. Serviertablar anfertigen über Fr. _____) wurde vom Rekurrenten, wie vorstehen erwähnt, als nicht wertvermehrende Auslage anerkannt. Von den restlichen 10 Positionen betreffen deren zwei Arbeiten im Dachgeschoss (Pos. 5, Fensterladen im DG flicken über Fr. _____ zzgl. MWST und Pos. 10, Fenster im Dachgeschoss neu glasen und Rahmen reparieren über Fr. _____ zzgl. MWST). Die übrigen acht Positionen betreffen Arbeiten, die im Unter- oder Erdgeschoss ausgeführt wurden.

Aus den Beschreibungen zu den das Unter- und Erdgeschoss betreffenden Rechnungs-Positionen ergeben sich keine Anhaltspunkte, dass es sich hierbei um Arbeiten handeln sollte, die nicht im Rahmen der Totalsanierung der LG G. _____ angefallen wären. Zudem betrifft es Arbeiten am Unter- bzw. Erdgeschoss, für welche das zeitliche Element der Bauabnahme vom 2. September 2006 auch gemäss Darstellung der Rekursgegnerin nicht von Relevanz sein soll. Den Kosten zu diesen Positionen kommt daher vermutlich wertvermehrender Charakter zu. Dieselbe Konklusion ergibt sich dem Gericht aufgrund des Beschriebs der ausgeführten Arbeiten auch zu den beiden das Dachgeschoss betreffenden Positionen (5 und 10). Ergeben sich diese Arbeiten als im Rahmen der Totalsanierung der LG G. _____ ausgeführt, spricht, wie erwähnt, die Vermutung dafür, dass diesen wertvermehrender Charakter zukommt. Die

entsprechenden Positionen sind daher im Betrag von Fr. _____, wie vom Rekurrenten beantragt, bei der Berechnung des steuerbaren Grundstückgewinns als wertvermehrnde Kosten i.S.v. §196 StG zu anerkennen.

8.3.2.4 Position 99: Hierbei handelt es sich um eine Rechnung der W. _____ GmbH vom 8. November 2014 betreffend "Neue LED Beleuchtung liefern und installieren" über Fr. _____.

Gemäss Rekurrent soll es sich hier um eine Einbauleuchte handeln, die in der Galerie des Erdgeschosses verbaut worden sei (Replik S. 16 zu Position 99). Für die Rekursgegnerin handelt es sich um den Ersatz einer bestehenden Leuchte, weshalb hier von Lebenshaltungskosten zu sprechen sei (Duplik S. 13 Ziff. 6.25).

Gemäss Darstellung der Rekursgegnerin soll das Erdgeschoss im Jahre 2014 noch im Grundausbau gestanden haben. Sie zieht daraus den Schluss, es hätten sich deshalb darin keine Leuchtkörper befinden können. Da die Rechnung eine Position "Demontage Alte Beleuchtung" enthalte, sei wohl eine im Rahmen des Umbaus erstellte Beleuchtung ersetzt worden, was es rechtfertige, hier von Lebenshaltungskosten zu sprechen. Diese Argumentation vermag nicht zu überzeugen. Zum einen ergeben sich dem Gericht keine Anhaltspunkte, weshalb der "Grundausbau" nicht eine minimale Beleuchtung schon beinhalten könnte. Zum anderen lassen die auf der Rechnung aufgeführten Kostenbeträge zu Material (rund Fr. _____ für den Leuchtkörper) und Arbeiten (Montage, Kittfugen, Gipsdecke von rund Fr. _____) vielmehr darauf schliessen, dass, wie der Rekurrent darlegt, diese LED Installation nicht seiner Laune entsprang, sondern im Rahmen des Ausbaus der Galerie im Erdgeschoss, die sich gemäss Rekursgegnerin in 2014 noch im Grundausbau befand, vorgenommen wurde. Im Sinne der freien richterlichen Beweiswürdigung gelangt das Gericht daher zur Überzeugung, dass die Anschaffung und Montage der LED Beleuchtung im Rahmen der zum Erdgeschoss gehörenden Umbauarbeiten erfolgten, für welche anzunehmen ist, dass ihnen wertvermehrender Charakter zukommt. Die entsprechende Position ist daher im Betrag von Fr. _____, wie vom Rekurrenten beantragt, bei der Berechnung des steuerbaren Grundstückgewinns als wertvermehrnde Investition i.S.v. §196 StG zu anerkennen.

9. Im Weiteren will der Rekurrent sodann die Kosten einer Elektrokontrolle (Fr. _____) sowie der darauffolgenden Mängelbehebung (Fr. _____) als

wertvermehrnde Aufwendungen berücksichtigt haben, wogegen die Rekursgegnerin diese als nicht anrechenbare Unterhaltskosten qualifiziert haben will.

Elektrokontrollen fallen, wie die Parteien richtig erwähnen, in regelmässigen Abständen an. Sie stellen daher im Grundsatz werterhaltenden Unterhalt und nicht wertvermehrnde Investition dar. Dasselbe Schicksal teilen die auf eine Kontrolle erfolgenden Mängelbehebungsarbeiten; auch diese stellen im Grundsatz Unterhaltsarbeiten zur Wiederherstellung des ursprünglichen Zustands der Elektroanlagen, die damit verbundenen Kosten somit Unterhaltskosten dar.

Den Ausführungen des Rekurrenten (Rekurs S. 13 "Zu 5") bzw. den bei den Akten liegenden Unterlagen kann nicht entnommen werden, dass die Elektrokontrolle mit der darauffolgenden Mängelbehebung durch vernachlässigten Unterhalt verursacht worden wäre. Im Gegenteil, soll es sich hier gemäss seinen eigenen Angaben um Aufwendungen zur Korrektur einer beim Bau nicht korrekt vorgenommenen Installation gehandelt haben. Es wurde diese dadurch somit wieder ihrer Zweckbestimmung zugeführt, womit deren Wert erhalten und nicht vermehrt wurde. Der Antrag des Rekurrenten ist in diesem Punkt folglich abzulehnen und die entsprechenden Kosten im Gesamtbetrag von Fr. _____ (Fr. _____ plus Fr. _____) können bei der Berechnung des steuerbaren Grundstückgewinns nicht als wertvermehrnde Kosten i.S.v. §196 StG berücksichtigt werden.

10. Zusammenfassend ergibt sich aufgrund der vorstehenden Ausführungen zu den strittigen Positionen das Folgende:

10.1. Die Beraterkosten von Fr. _____ zur Erstellung der Grundstückgewinnsteuererklärung "I. _____" qualifizieren nicht als dem Kaufpreis zuzurechnende, I. _____ gegenüber erbrachte weitere Leistungen i.S.v. § 195 Abs. 1 StG (vorstehend E. 4). Der Antrag des Rekurrenten ist in diesem Punkt daher abzuweisen. Der für die Berechnung der vom Rekurrenten geschuldeten Grundstückgewinnsteuer relevante Erwerbpreis i.S.v. § 195 StG beträgt folglich Fr. _____.

10.2 Was die strittigen anrechenbaren Aufwendungen i.S.v. § 196 Abs. 1 StG mit Bezug auf die Kostenpositionen der Excel-Tabelle sowie die Elektrokontrolle mit anschliessender Mängelbehebung betrifft, ergibt sich die folgende Berechnung:

Total Kolonne "Korrektur" gem. Excel-Tabelle (Ausgangslage)	Fr. _____
Abzüglich Positionen, die nicht als wertvermehrnde Aufwendungen i.S.v. § 196 StG anerkannt werden:	
./. Position 14, durch Rekurrenten anerkannt (E. 8 vorstehend)	Fr. - _____
./. Position 63, durch Rekurrenten anerkannt (E. 8 vorstehend)	Fr. - _____
./. Position 87, durch Rekurrenten anerkannt (E. 8 vorstehend)	Fr. - _____
./. Position 95, durch Rekurrenten anerkannt (E. 8 vorstehend)	Fr. - _____
./. Position 89, Heizungsservice Buderus (E. 8.3.2.2 vorstehend)	Fr. - _____
./. Elektrokontrolle und Mängelbehebung (E. 9 vorstehend)	Fr. - _____
Total nicht wertvermehrnde Aufwendungen	Fr. - _____
Total wertvermehrnde Aufwendungen gem. § 196 StG	Fr. _____

10.3 Der steuerbare Grundstücksgewinn lässt sich folglich, in Anlehnung an die von den Parteien in ihren Eingaben verwendeten Aufstellungen (Rekursantwort S. 20 Ziff. 8 und Replik S. 19 "Zu 8") wie folgt berechnen:

Verkaufserlös	Fr. _____
Abzüglich Anlagekosten:	
./. Kaufpreis (E. 10.1 vorstehend)	Fr. - _____
./. Aufwendungen für Bauten (E. 10.2 vorstehend)	Fr. - _____
./. Kosten Errichtung Dienstbarkeiten etc. (unbestritten)	Fr. - _____
./. Maklerprovision (unbestritten)	Fr. - _____
./. Handänderungsabgaben (unbestritten)	Fr. - _____
./. Übernahme GGSt Vorbesitzer (unbestritten)	Fr. - _____
Total Anlagekosten	Fr. - _____
Steuerbarer Grundstücksgewinn	Fr. _____

10.4 Der Rekurs ist nach dem Gesagten folglich teilweise gutzuheissen. Die auf dem in diesem Verfahren ermittelten steuerbaren Grundstücksgewinn von Fr. _____ geschuldete Grundstücksgewinnsteuer beträgt beim vorliegend unbestrittenermassen zur Anwendung gelangenden Steuersatz von 10 % (gerundet) Fr. _____.

11.

11.1 Gemäss § 120 Abs. 1 i.V.m. § 187 Abs. 1 StG werden die amtlichen Kosten des Verfahrens der unterliegenden Partei ganz bzw. bei teilweiser Guttheissung im Verhältnis des Unterliegens auferlegt. Das Verwaltungsgericht kann Organen des Kantons keine Kosten auferlegen (§ 121 Abs. 1 StG i.V.m. § 24 Abs. 1 des Gesetzes über den Rechtsschutz in Verwaltungssachen [VRG, BGS 162.1]). 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). 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).

Die Spruchgebühr beträgt Fr. 400.– bis Fr. 15'000.– (§ 1 Abs. 1 der Verordnung über die Kosten im Verfahren vor dem Verwaltungsgericht [KoV VG, BGS 162.12]) und 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). Sie wird vorliegend auf Fr. 6'500.– festgesetzt.

11.2 Der Streitwert im Grundstücksteuerverfahren ergibt sich aus der Differenz zwischen der durch die Rekursgegnerin im Einspracheentscheid veranlagten Grundstückgewinnsteuer (Fr. _____; Beilage 15 der Rekursgegnerin) und der vom Rekurrenten beantragten Grundstückgewinnsteuer. Letztere beträgt für den vom Rekurrenten beantragten Grundstückgewinn von Fr. _____ (Replik S. 19) beim unbestrittenen Steuersatz von 10 % Fr. _____ (gerundet). Dies ergibt einen Streitwert für dieses Verfahren von (gerundet) Fr. _____ (Fr. _____ minus Fr. _____). Die in diesem Verfahren ermittelte Grundstückgewinnsteuer beträgt Fr. _____ (gerundet) und liegt somit (gerundet) Fr. _____ (Fr. _____ minus Fr. _____) unter dem von der Rekursgegnerin veranlagten Betrag. Es obsiegt der Rekurrent bzw. unterliegt die Rekursgegnerin somit zu 96,6 % (Fr. _____ / Fr. _____ x 100).

11.3 Vorliegend ist die unterliegende Rekursgegnerin am Verfahren wirtschaftlich interessiert und unterliegt praktisch vollständig (96,6 %) weshalb es sich rechtfertigt, ihr die gesamten Kosten des Rekursverfahrens zu auferlegen.

Die Rekursgegnerin beantragt jedoch, die gesamten Verfahrenskosten dem Rekurrenten zu auferlegen. Sie begründet dies im Wesentlichen mit der fehlenden Mitwirkung des Rekurrenten im Rahmen des Veranlagungs- und Einspracheverfahrens und der unstrukturierten und unsystematischen Weise, wie dieser die zur Beurteilung der Anlagekosten relevanten Unterlagen und Belege eingereicht hätte (Rekursantwort S. 11 Ziff. 5.1 f. und S. 23 Ziff. 9).

Es mag stimmen, dass vorliegend die Abklärungen zum massgebenden Erwerbspreis und den relevanten Anlagekosten von besonderer Komplexität geprägt waren, auch verursacht durch die lange Umbauzeit der Altliegenschaft G._____. Es mag ferner auch zutreffen, dass diese Abklärungen durch die zeitlich gestaffelte Einreichung von immer wieder neuen Unterlagen und Vorbringen durch den Rekurrenten nicht beschleunigt wurde. Andererseits wurde die Komplexität des Veranlagungs-, Einsprache- wie auch des vorliegenden Verfahrens ebenso durch die von der Rekursgegnerin vorab eingenommenen Positionen mitverursacht. So zum einen durch ihre Berufung auf den Umstand, der Rekurrent hätte Um- und Anbaukosten bereits 2008 im Rahmen der Einkommenssteuerdeklaration geltend gemacht; eine Argumentation, wie sie von der Rekursgegnerin im Lichte des vom Rekurrenten angerufenen Bundesgerichtsentscheids 2C_156/2015 vom 5. April 2016 schliesslich aufgegeben wurde (Rekurs S.10 Ziff. 4.6; Rekursantwort S. 12 Ziff. 5.2). Zum anderen durch die von der Rekursgegnerin undifferenziert getroffene Annahme, es könne den nach der Bauabnahme vom 2. September 2006 vorgenommenen Um- und Ausbauarbeiten an der LG G._____ (mit Ausnahme des Erdgeschosses) per se kein wertvermehrender Charakter mehr zukommen.

Es kann daher vorliegend nicht davon ausgegangen werden, dass der Rekurrent bei pflichtgemäsem Verhalten schon im Veranlagungs- oder Einspracheverfahren zu seinem Recht gekommen wäre. Dies ist jedoch eine notwendige Voraussetzung, um diesem gemäss § 120 Abs. 2 StG trotz Obsiegens die Verfahrenskosten ganz oder teilweise auferlegen zu können.

Nach dem Gesagten sind die Verfahrenskosten in Anwendung von § 120 Abs. 1 StG vollumfänglich von der Rekursgegnerin zu tragen. Der Rekurrent erhält den von ihm bezahlten Kostenvorschuss von Fr. 6'500.– vollständig zurückerstattet.

11.4 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). Der obsiegende Rekurrent war durch einen Rechtsvertreter vertreten, weshalb ihm grundsätzlich eine Entschädigung zu Lasten der Rekursgegnerin zuzusprechen ist.

Das vorstehend Ausgeführte gilt auch für die Parteientschädigung. Der Antrag der Rekursgegnerin, auf die Zusprechung einer Parteientschädigung zu verzichten, ist daher abzulehnen. Unter Berücksichtigung des Ausgangs des Verfahrens, der Komplexität der zu beurteilenden Rechtsfragen und des damit in Zusammenhang stehenden Aufwandes des Rekurrenten wird die Parteientschädigung auf Fr. 6'500.– festgesetzt.

Demnach erkennt das Verwaltungsgericht:

1. Der Rekurs wird teilweise gutgeheissen und die Grundstückgewinnsteuer bei einem steuerbaren Grundstücksgewinn von Fr. _____ und einem Steuersatz von 10 % auf (gerundet) Fr. _____ festgesetzt.
2. Der Rekursgegnerin wird eine Spruchgebühr von Fr. 6'500.– auferlegt.
3. Dem Rekurrenten wird der geleistete Kostenvorschuss von Fr. 6'500.– zu Lasten der Gerichtskasse zurückerstattet.
4. Dem Rekurrenten wird zu Lasten der Rekursgegnerin eine Parteientschädigung von Fr. 6'500.– (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 den Rechtsvertreter des Rekurrenten (im Doppel; die Rückzahlung des Kostenvorschusses erfolgt nach Rechtskraft des Urteils), an die Rekursgegnerin (Rechnungsstellung erfolgt nach Rechtskraft des Urteils), an die Steuerverwaltung des Kantons Zug und zur Kenntnis an die Finanzverwaltung des Kantons Zug.

Zug, 18. August 2021

Im Namen der
ABGABERECHTLICHEN KAMMER
Der Vorsitzende

Die Gerichtsschreiberin

versandt am