



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 21. Februar 2022 *[rechtskräftig]*
gemäss § 29 der Geschäftsordnung

in Sachen

Erbengemeinschaft A. _____ vertreten durch B. _____
Rekurrenten
vertreten durch RA C. _____

gegen

Grundstückgewinnsteuer-Kommission der Gemeinde Unterägeri, Postfach 79,
6314 Unterägeri
Rekursgegnerin
vertreten durch RA D. _____

betreffend

Grundstückgewinnsteuer
(Verkehrswert vor 25 Jahren)

A. Mit Kaufvertrag vom 12. Februar 2020 verkaufte die Erbengemeinschaft A. _____ die Scheune/Magazin und Hühnerhaus, GS Nr. E. _____ (nachfolgend GS E. _____) zum Preis von Fr. _____ an die F. _____ AG (Kaufvertrag in GGSt-act. 10.2). Mit Steuererklärung für die Grundstückgewinnsteuer deklarierte B. _____ im Namen der Erbengemeinschaft A. _____ am 15. April 2020 aus der Veräusserung des GS E. _____ einen Grundstücksgewinn von Fr. _____, bei geltend gemachten Anlagekosten von Fr. _____, wobei der Verkehrswert vor 25 Jahren (1995) mit Fr. 1'696'000.– beziffert wurde (GGSt-act. 10.1). Die Grundstückgewinnsteuer-Kommission der Gemeinde Unterägeri setzte den Grundstücksgewinn mit Veranlagungsentscheid vom 29. Juni 2020 auf Fr. _____ und den Grundstückgewinnsteuerbetrag auf Fr. _____ fest (Minimalsteuersatz von 10 %). Die Kommission anerkannte dabei Anlagekosten von gesamthaft Fr. _____, wobei sie den Verkehrswert vor 25 Jahren mit Fr. 1'280'940.– bezifferte (GGSt-act. 10.3). Gemäss den aufgelegten Einschätzungsakten ging die Grundstückgewinnsteuer-Kommission bei der Bezifferung des Verkehrswertes von einem reinen Landwert von Fr. 1'017'600.– (Fr. 800.–/m²) und einem totalen Gebäudewert von Fr. _____ aus (GGSt-act. 10.2).

Dagegen erhob die Erbenvertreterin B. _____ am 3. August 2020 Einsprache und verlangte die Aufhebung des Veranlagungsentscheids, es sei der Verkehrswert des Landes vor 25 Jahren basierend auf einem Quadratmeterpreis von Fr. 1'333.– zu berechnen, was bei 1'272 Quadratmetern einen Landwert von Fr. 1'696'000.– ergebe. Die Mäklergebühren von Fr. 1'687.50 seien vollumfänglich zu berücksichtigen (GGSt-act. 10.4).

Mit Einspracheentscheid vom 29. September 2020 wies die Grundstückgewinnsteuer-Kommission die Einsprache vollumfänglich ab. Sie führte dabei insbesondere aus, praxisgemäss lege die Veranlagungsbehörde aufgrund ihrer Erfahrung jeweils zu Beginn eines Jahres im Sinne eines Ausgangswerts einen durchschnittlichen Landpreis pro Zone vor 25 Jahren fest. Allfällige Abweichungen von diesen Durchschnittswerten würden einzelfallbezogen aufgrund von effektiven Landpreisen innerhalb der gleichen Zone des zu veranlagenden Grundstücks – soweit vorhanden – vorgenommen. Die Veranlagungsbehörde habe im angefochtenen Entscheid einen Verkehrswert vor 25 Jahren gestützt auf effektive Verkäufe unüberbauter Grundstücke in der gleichen Zone W2a in den Jahren 1995 und 1996 sowie unter Berücksichtigung der Lage und Grösse des GS E. _____ von Fr. 800.–/m² ermittelt. Sie habe dabei die Preise der vier Vergleichsgrundstücke in der nachfolgenden Tabelle berücksichtigt:

Grundstück	Fläche	Verkaufsjahr	indikativer Landwert total	indikativer Landwert pro m ²	Bemerkungen
GS 1	970 m ²	1995	Fr. 850'000.–	Fr. 876.–	Land mit bewilligtem Bauprojekt für drei EFH
GS 2	646 m ²	1996	Fr. 400'000.–	Fr. 619.–	
GS 3	635 m ²	1996	Fr. 600'000.–	Fr. 945.–	
GS 4	625 m ²	1996	Fr. 650'000.–	Fr. 1'040.–	Land mit bewilligtem Bauprojekt verkauft

Das arithmetische Mittel der aufgeführten Verkäufe ergebe einen Verkehrswert von Fr. 870.–/m². Berücksichtige man den Umstand, dass zwei der Vergleichsgrundstücke mit einem bewilligten Bauprojekt verkauft worden seien, was sicherlich im bezahlten Preis seinen Niederschlag gefunden habe, so sei ein Verkehrswert von Fr. 800.–/m² als sachgerecht zu erachten. Das GS E. _____ liege im Quartier G. _____ in Seenähe und damit sicher an guter Lage. Eine ausserordentlich gute Lage, welche eine Erhöhung des Verkehrswerts rechtfertigen würde, liege hingegen nicht vor. Das Grundstück habe keinen Seeanstoss, keine Seesicht und liege direkt an der vielbefahrenen H. _____ - Strasse (GGSt-act. 10.6).

B. Gegen diesen Einspracheentscheid liess die Erbengemeinschaft A. _____ (nachfolgend die Rekurrenten) nunmehr anwaltlich vertreten am 2. November 2020 Rekurs erheben und folgende Rechtsbegehren stellen (act. 1):

1. Der Einspracheentscheid der Grundstückgewinnsteuer-Kommission vom 29. September 2020 sei aufzuheben;
2. Es sei basierend auf einem Landwert vor 25 Jahren von Fr. 1'300.– die Grundstückgewinnsteuer zu berechnen;
3. Eventualiter sei die Angelegenheit an die Vorinstanz zur Neuberechnung der Grundstückgewinnsteuer zurückzuweisen;
4. Kosten- und Entschädigungsfolgen zuzüglich 7,7 % MWST zulasten der Grundstückgewinnsteuer-Kommission.

In prozessualer Hinsicht seien bei der Vorinstanz sämtliche Veranlagungsunterlagen einzufordern. Diese seien den Rekurrenten zur kurzfristigen Akteneinsicht mit Fristansetzung zur Stellungnahme zukommen zu lassen (act. 1 S. 3).

Zur Begründung liessen die Rekurrenten insbesondere ausführen, die Vorinstanz äussere sich zu den Ausführungen der Rekurrenten in der Einsprache nur teilweise und halte an ihrer bisherigen Ansicht von einem Landwert von Fr. 800.–/m² fest. Die Begründung der Vorinstanz sei nicht überzeugend und widersprüchlich. Überdies verletze sie das rechtliche Gehör der Rekurrenten in mehrfacher Hinsicht. Die Grundstückgewinnsteuer-Kommission führe aus, dass sie den Verkehrswert im Rahmen der Vergleichsmethode ermittelt habe. Dieses Vorgehen sei nicht zu beanstanden. Für die Rekurrenten sei es jedoch nicht von Relevanz, ob die Veranlagungsbehörde praxismässig zu Beginn eines Jahres im Sinne eines Ausgangswertes den durchschnittlichen Landpreis für jede Zone festlege. Überdies werde infolge fehlender Vorlage dieser Liste deren Bestand, resp. die Festlegung des genannten Betrages bestritten. Des Weiteren schlage ein standardisierter Betrag für eine Zone über die ganze Gemeinde fehl, weil die Attraktivität der einzelnen Bauparzellen (wie Seesicht, Zugang zu den öffentlichen Verkehrsmitteln, Hanglage, Grösse usw.) nicht abgebildet würde. Die Unterschiede innerhalb der Gemeinde, insbesondere vor 25 Jahren, seien immens. Im vorliegenden Verfahren habe die Grundstückgewinnsteuer-Kommission die Lage des zu beurteilenden Grundstücks schlichtweg nicht berücksichtigt. Sofern und soweit die Vorinstanz jedoch die Vergleichsmethode anwende, müsse sie auch offenlegen, welche Objekte sie zum Vergleich beiziehe, wo diese gelegen seien und ob die damalige Veräusserung unter bestimmten Voraussetzungen erfolgt sei, die auf die Preisbildung Einfluss gehabt hätten. Die Vorinstanz versuche im Rahmen einer Tabelle exemplarisch darzulegen, dass der von ihr angewendete Wert von Fr. 800.–/m² korrekt sei. Diese Tabelle sei jedoch nicht stichhaltig und vorliegend nicht ausreichend (act. 1 S. 4). Die Tabelle gebe nicht an, wo die jeweiligen Grundstücke liegen würden, nicht einmal in welcher Gegend von Unterägeri. Die Flächen der Vergleichsobjekte seien allesamt deutlich kleiner als das zur Diskussion stehende Grundstück. Ein grösseres Grundstück bringe logischerweise auch einen höheren Quadratmeterpreis mit sich. Dieser Umstand sei von der Grundstückgewinnsteuer-Kommission schlichtweg nicht berücksichtigt worden. Folglich habe sie auch nicht erkennen können, dass die von ihr vorgebrachten Vergleichsobjekte nicht zur Beurteilung gemäss der Vergleichsmethode tauglich seien. Des Weiteren gebe die Vorinstanz einen "indikativen Landwert total" an. Damit führe sie gleichzeitig aus, dass der Landwert in der Tabelle eine mögliche Schätzung des Landwertes aufgrund des

Kaufvertrages sei. Gleichzeitig werde damit erklärt, dass der in der Tabelle aufgeführte Landwert nicht derjenige Wert sei, welcher im Kaufvertrag effektiv vereinbart worden sei. Selbst wenn man den (nicht anwendbaren) indikativen Landwert pro m² nehme, falle auf, dass drei der vier Werte deutlich über dem angenommenen Landwert liegen würden. Es falle auch weiter auf, dass einer der Landwerte auffällig tief liege, womit dieser tiefe Preis mit Sicherheit nicht anzuwenden sei, da möglicherweise eine Veräusserung als gemischte Schenkung vorliege. Dass die Grundstückgewinnsteuer-Kommission hieraus den Mittelwert berechne, widerspreche der Vergleichsmethode. Bei zwei Objekten der Vergleichsmenge füge die Vorinstanz an, dass jeweils das Land mit einem bewilligten Bauprojekt verkauft worden sei (act. 1 S. 5). In den ergänzenden Ausführungen werde erwähnt, dass das bewilligte Bauprojekt "sicherlich im bezahlten Preis seinen Niederschlag" gefunden habe. Die Vorinstanz erkläre damit, dass sie Entsprechendes nicht wisse und dies auch aus dem Kaufvertrag nicht hervorgehe. Es werde auch nicht gesagt, inwiefern dieses angeblich vorliegende Bauprojekt bei der Wertberechnung berücksichtigt worden sei (act. 1 S. 6).

Im Rahmen des Steuereinschätzungsverfahrens und auch mit Bezug auf die Sachverhaltsermittlung werde durch den Rechtsanspruch des rechtlichen Gehörs auch ein Recht auf Einsicht in die für die Veranlagung relevanten Akten begründet. Dieses Akteneinsichtsrecht sei aus folgenden Gründen verletzt worden: Die Vorinstanz habe den Rekurrenten keine Einsichtnahme eingeräumt; selbst im Einspracheentscheid seien die Vergleichsobjekte nicht im Geringsten beschrieben oder offengelegt worden; es sei auch nicht offengelegt worden, wie der "indikative Landwert" bestimmt und berechnet worden sei (act. 1 S. 6). Überdies habe sich die Vorinstanz im Einspracheentscheid nicht mit dem vorgebrachten Vergleichsobjekt auseinandergesetzt. Die Rekurrenten hätten im Detail auf das Grundstück Nr. I. _____ (nachfolgend GS I. _____) in Unterägeri verwiesen, welches im Jahr 1989 zu einem Quadratmeterpreis von Fr. 837.14 veräussert worden sei. Unter Berücksichtigung der Entwicklung der Baulandpreise bis ins Jahr 1995 ergebe dies folgerichtig einen Verkehrswert von Fr. 1'333.– pro m². Die Grundstückgewinnsteuer-Kommission habe hierzu lediglich lapidar ausgeführt, dass der geforderte Verkehrswert nicht sachgerecht sei und verletze damit ihre Begründungspflicht. Hinzu komme, dass die Grundstückgewinnsteuer-Kommission weder die attraktive Lage noch die Grösse des Grundstücks bei der Wertbestimmung berücksichtigt habe (act. 1 S. 7 f.).

C. Am 6. November 2020 bezahlten die Rekurrenten den von ihnen verlangten Kostenvorschuss von Fr. 4'500.– fristgerecht (act. 3).

D. Mit Vernehmlassung vom 29. Januar 2021 liess die Grundstückgewinnsteuer-Kommission (fortan auch Rekursgegnerin) die Abweisung des Rekurses, unter Kostenfolge zulasten der Rekurrenten, beantragen (act. 6). Begründend liess sie im Wesentlichen darlegen, der Rekurs richte sich ausschliesslich gegen die Festsetzung des Landwertes vor 25 Jahren im Sinne von § 195 Abs. 2 StG. Nicht gerügt und damit nicht Gegenstand dieses Verfahrens sei die Berechnung des Gebäudewerts der auf dem Grundstück GS E. _____ befindlichen Scheune. Ebenfalls nicht Gegenstand dieses Verfahrens seien die übrigen Bemessungsfaktoren des Veranlagungsentscheids, namentlich die anrechenbaren Aufwendungen gemäss § 196 StG. Entgegen der Ansicht der Rekurrenten sei nicht schematisch auf einen durchschnittlichen Landwert in der hier massgebenden Zone W2a abgestellt worden. Wie in Ziff. 8 des angefochtenen Entscheids dargelegt, diene der durchschnittliche Landwert pro Zone lediglich als Ausgangswert. Der Landwert vor 25 Jahren werde letztlich unter Anwendung der Vergleichsmethode anhand von effektiven Landpreisen sowie unter Berücksichtigung der individuellen Begebenheiten des Grundstücks (Lage, Grösse etc.) festgelegt. Dieses Vorgehen entspreche der verwaltungsgerichtlichen Rechtsprechung. Es sei eine einzelfallbezogene Berechnung des Landwerts von GS E. _____ vorgenommen worden (act. 6 S. 3). Die Lage des Grundstücks sei erörtert und beim Entscheid berücksichtigt worden. In Ziff. 13 des angefochtenen Entscheids werde ausgeführt, dass GS E. _____ im Quartier G. _____ in Seenähe und damit an guter Lage liege. Nach Auffassung der Rekursgegnerin liege aber keine ausserordentlich gute Lage vor, die eine weitere Erhöhung des Landwerts zugunsten der Rekurrenten rechtfertigen würde. Das Grundstück habe weder Seeanstoss noch Seesicht und liege direkt an der H. _____-Strasse (act. 6 S. 4).

Nach Lehre und Rechtsprechung habe die Geltung des Steuergeheimnisses zur Folge, dass die Einsicht in die Liste der Preise und Parteien von Vergleichshandänderungen von der steuerpflichtigen Person ausdrücklich verlangt werden müsse. In der Einsprache vom 3. August 2020 ersuchten die Rekurrenten um einen "detaillierten Nachweis" von Übertragungen im Sinne von Vergleichsobjekten. Die beigezogenen Vergleichshandänderungen seien im angefochtenen Entscheid in anonymisierter Form offengelegt worden. Aufgrund derer sei ein arithmetischer Mittelwert von Fr. 870.-/m² errechnet und anschliessend begründet worden, weshalb sich eine leichte Reduktion dieses Mittelwerts auf Fr. 800.-/m² rechtfertige. Im Rahmen des Einspracheverfahrens sei von den Rekurrenten zu keinem Zeitpunkt Einsicht in die Kaufverträge der

Vergleichshandänderungen verlangt worden, weshalb diese auch nicht vorzulegen gewesen seien. Bei einer Akteneinsicht wären ohnehin bloss anonymisierte Kaufverträge vorzulegen gewesen, welche nicht mehr Informationen enthalten würden, als in der Tabelle in Ziff. 12 des angefochtenen Entscheids aufgeführt würden. Nach dem Gesagten liege keine Verletzung des rechtlichen Gehörs vor. Der Rechtsvertreter der Rekurrenten verlange auch im Rekurs vom 2. November 2020 keine Einsicht in die Kaufverträge. Er stelle lediglich die Relevanz bzw. die Vergleichbarkeit der Handänderungen in Frage und wolle aufgrund einer eigenen Berechnung einen Landwert von Fr. 1'300.– berücksichtigt haben. Unter Berücksichtigung des Umstands, dass das Steuergeheimnis jedenfalls gegenüber dem Verwaltungsgericht nicht zu berücksichtigen sei, würden dem Gericht zusammen mit den Vorakten Kopien der Kaufverträge der Vergleichshandänderungen eingereicht. Es werde dem Ermessen des Gerichts überlassen, ob den Rekurrenten im Rahmen dieses Verfahrens gestützt auf § 16 VRG Einsicht in die Kaufverträge gewährt werde und wenn ja, welche Angaben zu anonymisieren seien (act. 6 S. 4 f.).

Die in den Jahren 1995 und 1996 erfolgten Vergleichshandänderungen hätten allesamt Grundstücke in der gleichen Zone W2a an ähnlicher oder gar besserer Lage als das von den Rekurrenten verkaufte Grundstück betroffen. Die bei der Anwendung der Vergleichsmethode herangezogenen Grundstücke müssten überdies nicht gleich sein, was ohnehin kaum je möglich sei. Es genüge, wenn sie ähnlich seien. Das heisse, dass Vergleichsobjekte an gleicher Lage gar nicht erforderlich seien. Unterschiede würden die Vergleichstauglichkeit nicht beeinträchtigen, allenfalls sei ihnen aber durch Preiszuschläge oder Preisabzüge Rechnung zu tragen. Die in der Tabelle in Ziff. 12 des angefochtenen Entscheids angegebenen "indikativen Landwerte" pro m² würden exakt den vereinbarten Kaufpreisen in den beurkundeten Kaufverträgen entsprechen. Die gewählte Bezeichnung sei in Anlehnung an die vom Verwaltungsgericht verwendete Terminologie im Entscheid VGer ZG A 2019 12 vom 20. Februar 2020 erfolgt. Es handle sich deshalb um effektive Preise und nicht um Schätzungen (act. 6 S. 5 f.). Wie sich den eingereichten Kaufverträgen entnehmen lasse, handle es sich bei allen Vergleichshandänderungen um Verkäufe unter Drittparteien. Somit sei die Befürchtung der Rekurrenten, es läge möglicherweise eine gemischte Schenkung oder eine Veräusserung unter nahestehenden Personen vor, unbegründet. Die Berücksichtigung des GS 2 bei der Berechnung des arithmetischen Mittels sei deshalb nicht zu beanstanden. Würde man gleich vorgehen wie das Verwaltungsgericht im Entscheid VGer ZG A 2019 12 vom 20. Februar 2020 und den tiefsten und höchsten Preis ausklammern, so ergäbe sich ein arithmetisches Mittel von Fr. 910.–/m², was nicht wesentlich vom Mittel von Fr. 870.–/m² abweiche. Die Berechnung

des arithmetischen Mittelwertes anhand von lediglich zwei Vergleichshandänderungen sei der Rekursgegnerin indes als problematisch erschienen, weshalb sie von einem solchen Vorgehen Abstand genommen habe. Bei der Vergleichsmethode sei dem Umstand einer vorhandenen Baubewilligung stets mit einem Preisabzug Rechnung zu tragen, weshalb bei den zwei mit bewilligten Bauprojekten verkauften GS 1 und GS 4 eine entsprechende Preisreduktion erfolgt sei. Nachdem in den beiden Kaufverträgen der jeweilige Wert der bewilligten Bauprojekte nicht separat ausgewiesen worden sei, sei eine exakte Bezifferung des Abzugs nicht möglich. Da die Festlegung des Verkehrswerts vor 25 Jahren auch unter Anwendung der Vergleichsmethode immer eine Schätzung bleibe, welche zwangsläufig Unschärfen aufweise, sei eine exakte Bezifferung des Abzugs auch nicht notwendig (act. 6 S. 6 f.).

Dass sich die Rekursgegnerin im angefochtenen Entscheid nicht mit dem Vergleichsobjekt GS I. _____ (Verkauf im Jahr 1989) auseinandergesetzt habe, sei nicht zutreffend. Um Wiederholungen zu vermeiden werde auf Ziff. 11 des angefochtenen Entscheids verwiesen. Wenn die Rekursgegnerin den Verkaufspreis von GS I. _____ unter Verweis auf die von ihr angewandte Vergleichsmethode als nicht relevant erachte, liege darin keine Verletzung des rechtlichen Gehörs (act. 6 S. 7 f.).

E. Mit Schreiben vom 2. Februar 2021 liess das Verwaltungsgericht den Rekurrenten die von der Rekursgegnerin eingereichten Originalakten (GGSt-act. 10.1–10.11) zukommen. Diese enthielten auch das Veranlagungsdossier, um dessen Zustellung die Rekurrenten im Rekurs gebeten hätten. Die Rekursgegnerin habe in ihrer Vernehmlassung ebenfalls Kopien der Kaufverträge der von ihr im Einspracheentscheid angeführten vier Vergleichshandänderungen beigelegt (GGSt-act. 1–9). Gemäss der im Verfahren A 2018 26 in Erwägung 4.7 festgelegten Praxis seien die Rekurrenten berechtigt, in diese Kaufverträge "in der Amtsstelle" Einsicht zu nehmen (act. 7).

F. Nachdem der Rechtsvertreter der Rekurrenten beim Verwaltungsgericht in die nicht zugestellten Akten (GGSt-act. 1–9) Einsicht genommen hatte, liessen diese mit Replik vom 10. März 2021 (act. 9) an ihren bisherigen Ausführungen und Anträgen festhalten.

In formeller Hinsicht sei nicht nachvollziehbar, weshalb in die Beilagen GGSt-act. 8 und 9 keine ordentliche Einsichtnahme genommen werden dürfe, da es sich dabei um allgemein bekannte Berichte handle. Betreffend die Beilagen GGSt-act. 2–7 könne das

schützenswerte Interesse anerkannt werden. Betreffend die nachfolgenden Schilderungen zu den örtlichen Begebenheiten würden die Rekurrenten den Augenschein anerbieten. Es sei bedenklich, dass die Steuerpflichtigen bis vor Verwaltungsgericht gehen müssten, um den Entscheid der Veranlagungsbehörde nachvollziehen zu können, unabhängig davon, ob dieser korrekt oder falsch sei. Bis anhin habe die Rekursgegnerin die Einsichtnahme in sämtliche Unterlagen verweigert, die sie selbst sowohl dem Veranlagungs- wie auch dem Einspracheentscheid zugrunde gelegt habe. Somit seien selbst im Falle eines (nicht erwarteten) Unterliegens der Rekurrenten an diese zulasten der Rekursgegnerin eine Parteientschädigung zuzusprechen und keine Gerichtskosten aufzuerlegen (act. 9 S. 1 ff.).

In materieller Hinsicht hielten sie im Wesentlichen daran fest, dass GS E. _____ eine weit vorteilhaftere und attraktivere Lage als sämtliche beigezogenen Vergleichsobjekte habe (act. 9 S. 1 ff.). Nach Einsicht in die "geheimen Akten" könne im Allgemeinen festgehalten werden, dass die sogenannten Vergleichsgrundstücke zum Vergleich wenig bis nichts taugten (act. 9 S. 4 ff.). Die Behauptung der Rekursgegnerin, dass es sich bei den Vergleichshandänderungen um Verkäufe unter Drittparteien handle, sei mit Bezug auf GGSt-act. 4 (GS 3) schlichtweg falsch. Berücksichtige man die angeblichen Vergleichsobjekte angemessen, werde der von den Rekurrenten geltend gemachte Landpreis vielmehr bestätigt. Erstaunlich sei, dass sich die Rekursgegnerin weiterhin weigere, den Verkaufspreis des GS I. _____ als Vergleichsobjekt beizuziehen. Dieses Verhalten sei einerseits falsch, da es nicht angehen könne, dass bei der Vergleichsmethode willkürlich einzelne Objekte ausgewählt werden dürften. Vielmehr gebe dieses Verhalten den Anschein, dass die Rekursgegnerin nur Verkaufsobjekte beiziehe, welche einen sehr tiefen Wert auswiesen. Dies schüre weiter die Vermutung, dass weitere Vergleichsobjekte bestünden, welche einen deutlich höheren Landpreis bestätigen würden, die Rekursgegnerin die entsprechenden Verträge jedoch nicht offenlege. Den Rekurrenten sei es aus bekannten Gründen nicht möglich, die Verträge zu kennen und auf diese zu verweisen. Umso mehr müsse das von den Rekurrenten vorgebrachte Grundstück berücksichtigt sein (act. 9 S. 7).

G. Die Rekursgegnerin liess mit Duplik vom 10. Mai 2021 (act. 12) an der Abweisung des Rekurses festhalten. Soweit die Rekurrenten erneut eine Verletzung des rechtlichen Gehörs rügten und auch für den Fall des Unterliegens eine Parteientschädigung verlangten, werde auf Ziff. 8 der Vernehmlassung verwiesen. Abgesehen davon, dass das rechtliche Gehör nicht verletzt worden sei, enthalte die revidierte Bestimmung von § 28 Abs. 2 VRG keine Grundlage für eine Zusprechung einer Parteientschädigung zulasten

des Gemeinwesens im Falle des Unterliegens der Rekurrenten. Dies sei sachgerecht, denn das Gemeinwesen erhalte bekanntlich im Falle des Obsiegens selbst bei anwaltlicher Vertretung keine Parteientschädigung zugesprochen (vgl. § 28 Abs. 2a VRG). Die Rekursgegnerin äusserte sich im Weiteren zu den Vergleichsobjekten GS 1–4 und hielt zusammenfassend an ihrer Ansicht fest, dass der ermittelte Verkehrswert von Fr. 800.–/m² für das Grundstück der Rekurrenten noch immer sachgerecht und GS I. _____ für die Errechnung des Verkehrswerts vor 25 Jahren unter Anwendung der Vergleichsmethode nicht relevant sei.

H. In der Folge gingen beim Gericht keine Eingaben mehr ein. Auf die weiteren Ausführungen in den jeweiligen Rechtsschriften – insbesondere die einzelnen Vorbringen zu den Vergleichsgrundstücken – wird in den nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

Das Verwaltungsgericht erwägt:

1. Gemäss § 187 Abs. 1 i.V.m. § 136 Abs. 1 des Steuergesetzes (StG; BGS 632.1) ist gegen Einspracheentscheide der gemeindlichen Kommission für die Grundstückgewinnsteuern innert 30 Tagen der Rekurs an das Verwaltungsgericht zulässig. Der vorliegende Rekurs richtet sich gegen den Einspracheentscheid der Rekursgegnerin vom 29. September 2020. Der Einspracheentscheid wurde am selben Tag an die Erbenvertreterin versandt und ging damit frühestens am 30. September 2020 bei dieser ein. Mit Rekurschreiben vom 2. November 2020 (gleichentags der Post übergeben) wurde die 30-tägige Rekursfrist gewahrt. Der Rekurs entspricht denn auch den übrigen formellen Anforderungen, weshalb er zu prüfen ist.

Die Beurteilung erfolgt auf dem Zirkulationsweg gemäss § 29 der Geschäftsordnung des Verwaltungsgerichtes (GO VG; BGS 162.11).

2. Mit dem Steuerrekurs können gemäss § 136 Abs. 2 StG alle Mängel des angefochtenen Entscheids und des vorangegangenen Verfahrens gerügt werden. Das Verwaltungsgericht ist bei seinem Entscheid nicht an die Anträge der Parteien gebunden und kann den Einspracheentscheid der veranlagenden Behörde in vollem Umfang prüfen

(§ 63 Abs. 3 i.V.m. § 74 Abs. 2 des Gesetzes über den Rechtsschutz in Verwaltungssachen [VRG; BGS 162.1] i.V.m. § 121 StG i.V.m. § 136 Abs. 2 StG). Das Gericht stellt den Sachverhalt von Amtes wegen fest (§ 74 Abs. 2 VRG i.V.m. § 121 StG i.V.m. § 137 Abs. 1 StG). Es gilt der Grundsatz der Rechtsanwendung von Amtes wegen (§ 74 Abs. 2 VRG i.V.m. § 121 StG i.V.m. § 137 Abs. 2 StG). Das Verwaltungsgericht ist demzufolge verpflichtet, auf den – unter Mitwirkung der Verfahrensbeteiligten – festgestellten Sachverhalt die richtige Rechtsnorm, d.h. denjenigen Rechtssatz anzuwenden, den es als den zutreffenden erachtet, und ihm diejenige Auslegung zu geben, von der es überzeugt ist. Aus der Rechtsanwendung von Amtes wegen folgt, dass das Verwaltungsgericht als Rekursinstanz nicht an die rechtliche Begründung der Begehren gebunden ist und einen Rekurs auch aus anderen als den geltend gemachten Gründen – ganz oder teilweise – gutheissen oder den angefochtenen Entscheid im Ergebnis mit einer von der Vorinstanz abweichenden Begründung bestätigen kann.

3. Vorab ist auf die formelle Rüge der geltend gemachten Verletzung des rechtlichen Gehörs einzugehen.

3.1 In allen Fällen, in denen durch die Veranlagungsbehörden für die Grundstückgewinnsteuer Vergleichspreise beigezogen werden, muss das rechtliche Gehör der steuerpflichtigen Person beachtet werden. Der Anspruch auf rechtliches Gehör im Sinne von Art. 29 Abs. 2 BV umfasst die Rechte und Pflichten der Parteien auf Teilnahme am Verfahren und auf Einflussnahme auf den Prozess der Entscheidungsfindung. Im Rahmen der Sachverhaltsermittlung im Steuereinschätzungsverfahren verleiht der Gehörsanspruch der steuerpflichtigen Person insbesondere auch das Recht auf Einsicht in die für die Veranlagung relevanten Akten (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4. Aufl. 2021, § 124 N 1 ff. [nachfolgend zitiert: Richner et al., Zürcher StG]). Dieses Akteneinsichtsrecht wird auf kantonaler Ebene durch § 112 StG konkretisiert.

3.2 Vorliegend folgt aus dem Anspruch auf rechtliches Gehör und dem davon abgeleiteten Akteneinsichtsrecht, dass die Rekurrenten sich vor der Veranlagungsbehörde zu den erhobenen Vergleichspreisen und deren Vergleichstauglichkeit äussern können. Hierfür ist den Steuerpflichtigen regelmässig eine Liste der Vergleichshandänderungen mit den bezahlten Preisen zusammen mit einem Ortsplan und der damals gültigen Bauordnung mit Zonenplan vorzulegen. Um die Vergleichstauglichkeit prüfen zu können, müssen richtig betrachtet auch die Parteien der

Vergleichshandänderungen genannt werden, damit überprüft werden kann, ob aussergewöhnliche oder persönliche Verhältnisse den Preis beeinflusst haben könnten. Dies ist angesichts des das Steuerverfahren beherrschenden Steuergeheimnisses nicht unproblematisch, d.h. die Veranlagungsbehörde hat eine Güterabwägung zwischen dem Steuergeheimnis auf der einen und dem rechtlichen Gehör auf der anderen Seite vorzunehmen. In der Regel hat dabei der Anspruch auf rechtliches Gehör zu überwiegen, v.a. wenn es um Vergleichshandänderungen geht, die bereits 20 und mehr Jahre zurückliegen. Gemäss einschlägiger Literatur hat aber auch hier die Geltung des Steuergeheimnisses zur Folge, dass die Einsicht in die Liste der Preise und der Parteien der Vergleichshandänderungen von der steuerpflichtigen Person verlangt werden muss (Darlegung der Praxis des Verwaltungsgerichts in: GVP 2015 272 ff.; Richner et al., Zürcher StG, § 220 N 225).

Wie das Verwaltungsgericht in seinem Urteil A 2018 26 vom 19. November 2019 – welches im Übrigen ebenfalls die Rekursgegnerin betraf – ausführlich dargelegt hat, sind die zum Vergleich beigezogenen Liegenschafts- und Grundstücksverkäufe im Detail offenzulegen. Namentlich die Lage bzw. der Standort innerhalb der Gemeinde, die Zonenzugehörigkeit, Grösse und Form der Vergleichsgrundstücke sowie die Beziehung von Käufer und Verkäufer zueinander (VGer ZG A 2018 26 vom 19. November 2019 E. 4.5). In Berücksichtigung des Steuergeheimnisses ist es gerechtfertigt, der steuerpflichtigen Person ein lediglich eingeschränktes Akteneinsichtsrecht zu gewähren. Das volle Einsichtsrecht in die Originalakten der Vergleichshandänderungen bleibt auf die Einsichtnahme "in der Amtsstelle" beschränkt, das heisst in den Räumlichkeiten der Grundstückgewinnsteuer-Kommission, ohne die Möglichkeit der Erstellung von Fotokopien oder Fotografien der Originaldokumente. Dies bedeutet im Gegenzug, dass von der Rekursgegnerin den Rekurrenten allenfalls ausgehändigte Angaben zu den Vergleichsgrundstücken derart zu anonymisieren sind, dass Rückschlüsse auf die Eigentümer der Vergleichsgrundstücke nicht mehr möglich sind. Solche Angaben dürfen daher das Datum der Handänderung, die Gebietsangabe, die Zonenzugehörigkeit, die Art des Rechtsgeschäfts (wie Kauf, Schenkung etc.) und den Preis/m² beinhalten, jedoch keine Informationen zu Namen und Adressen der Eigentümer, Adressen der Vergleichsparzellen, deren Grundbuchnummern und Grundstücksgrössen sowie zum Verkaufspreis. Die Gewährung eines derart eingeschränkten Akteneinsichtsrechts ist im Lichte der verfassungsmässigen Garantien wie auch § 112 Abs. 1 und 2 StG angemessen (VGer ZG A 2018 26 vom 19. November 2019 E. 4.7 mit Hinweisen).

3.3 Aus dem Anspruch auf rechtliches Gehör gemäss Art. 29 Abs. 2 BV fliesst – nebst dem Akteneinsichtsrecht – insbesondere auch ein Anspruch auf Orientierung und vorgängiger Anhörung sowie der Anspruch auf Begründung der Verfügung durch die Behörde (Häfelin/Müller/Uhlmann, Allgemeines Verwaltungsrecht, 8. Aufl. 2020, Rz. 1010 ff.). Die Begründung muss so abgefasst sein, dass die Betroffenen den Entscheid nachvollziehen und ihn in voller Kenntnis der Sache an die höhere Instanz weiterziehen können. Demzufolge sind die Überlegungen, von denen sich die Behörde hat leiten lassen und auf die sich der Entscheid stützt, zumindest kurz zu nennen. Dabei ist es nicht erforderlich, dass sie sich mit allen Parteistandpunkten einlässlich auseinandersetzt und jedes einzelne Vorbringen ausdrücklich widerlegt (BGE 143 III 65 E. 5.2; 134 I 83 E. 4.1).

3.4

3.4.1 Die Rekurrenten bringen in diesem Zusammenhang im Wesentlichen vor, ihr rechtliches Gehör sei in mehrfacher Hinsicht verletzt worden. Die Rekursgegnerin habe keine Einsichtnahme in die relevanten Akten eingeräumt, selbst im Einspracheentscheid seien die Vergleichsobjekte nicht im Geringsten beschrieben oder offengelegt worden. Es sei auch nicht beschrieben worden, wie der "indikative Landwert" bestimmt und berechnet worden sei. Zudem habe keine einzelfallbezogene Beurteilung stattgefunden, namentlich gehe ein standardisierter Betrag für eine Zone über die ganze Gemeinde fehl und auf das Vergleichsobjekt GS I. _____ sei überhaupt nicht eingegangen worden (vgl. vorne Sachverhalt lit. B).

3.4.2 Die Rekursgegnerin führt demgegenüber aus, die beigezogenen Vergleichshandänderungen seien im angefochtenen Entscheid in anonymisierter Form offengelegt und im Rahmen des Einspracheverfahrens sei von den Rekurrenten zu keinem Zeitpunkt Einsicht in die Kaufverträge der Vergleichshandänderungen verlangt worden, weshalb diese auch nicht vorzulegen gewesen seien. Bei einer Akteneinsicht wären ohnehin bloss anonymisierte Kaufverträge vorzulegen gewesen, welche nicht mehr Informationen enthalten würden, als in der Tabelle in Ziff. 12 des angefochtenen Entscheids aufgeführt worden seien. Im Weiteren sei eine einzelfallbezogene Berechnung des Landwerts von GS E. _____ vorgenommen worden. Mit dem von den Rekurrenten vorgebrachten Vergleichsobjekt habe man sich hinreichend befasst und dieses als nicht relevant erachtet, darin liege keine Gehörsverletzung. Der "indikative" Wert entspreche den effektiven Verkaufspreisen und der durchschnittliche Landwert pro Zone diene lediglich als Ausgangswert (vgl. vorne Sachverhalt lit. D).

3.5

3.5.1 Zum Teilgehalt des Akteneinsichtsrechts bzw. zur Offenlegung der zum Vergleich beigezogenen Liegenschafts- und Grundstückverkäufe kann nach dem soeben Dargelegten das Folgende festgehalten werden:

Bereits in der Einsprache vom 3. August 2020 erklärte die (damals noch nicht anwaltlich vertretene) Erbenvertreterin, an der nun zugegangenen Veranlagung irritiere, dass sie keinerlei Hinweise oder eine Begründung enthalte, wie der nun festgesetzte Quadratmeterpreis berechnet worden sei. Es bestehe bedauerlicherweise für die Erbengemeinschaft der Eindruck, dass die bereits im Begleitschreiben ausführlich dargelegten Argumente von der Grundstückgewinnsteuer-Kommission scheinbar nicht berücksichtigt worden seien. Sollte die Kommission entsprechende Übertragungen im Sinne von Vergleichsobjekten haben, die ihren Wert von Fr. 800.– rechtfertigten, werde um detaillierten Nachweis gebeten und die Gelegenheit, hierzu ergänzend Stellung beziehen zu können (GGSt-act. 10.4 S. 2). Die Rekursgegnerin legte in der Folge im Einspracheentscheid eine Tabelle mit den verwendeten vier Vergleichsobjekten vor, welche Angaben über die Fläche, das Verkaufsjahr, den "indikativen Landwert" sowie bei zwei Grundstücken eine Anmerkung bezüglich eines bereits bewilligten Bauprojekts umfasste (vgl. vorne Sachverhalt lit. A).

Mit der Einsprache hatten die Rekurrenten folglich unmissverständlich um die detaillierte Offenlegung der herangezogenen Vergleichsgrundstücke verlangt. Die im Einspracheentscheid aufgeführte Tabelle entspricht den vom Verwaltungsgericht festgelegten Anforderungen dabei offensichtlich nicht. So sind daraus etwa weder Gebietsangaben noch die Beziehung von Käufer und Verkäufer zueinander ersichtlich. In diesem Zusammenhang sei mit den Rekurrenten bemerkt, dass der Rekursgegnerin offenbar entgangen war, dass GS 3 an eine nahestehende Person verkauft worden war, hatte sie in ihrer Vernehmlassung doch noch ausdrücklich festgehalten, es handle sich bei allen Vergleichshandänderungen um Verkäufe unter Drittparteien (vgl. vorne Sachverhalt lit. D und F). Daneben blieben auch weitere Auflagen und Nebenbestimmungen der beurkundeten Grundstückkaufverträge – welchen potentiellen Einfluss auf die Preisgestaltung haben könnten – von der Rekursgegnerin unerwähnt (vgl. nachfolgende E. 6.2 und 6.3).

Im Weiteren verkennt die Rekursgegnerin, dass bei einer Akteneinsicht "in der Amtsstelle" (also in den Räumen der Grundstückgewinnsteuer-Kommission) gemäss den Vorgaben

des Verwaltungsgerichtsurteils A 2018 26 vom 19. November 2019 gerade nicht bloss anonymisierte Verträge hätten vorgelegt werden müssen; auf der Amtsstelle ist die volle Einsicht in die Originalakten zu gewähren. Bloss bei ausgehändigten Angaben zu den Vergleichsgrundstücken ist eine Anonymisierung dergestalt vorzunehmen, dass Rückschlüsse auf die Eigentümer der Vergleichsgrundstücke nicht mehr möglich sind (vgl. E. 4.7 des genannten Urteils). Ferner baten die Rekurrenten ausdrücklich darum, zu den geforderten Detailangaben Stellung nehmen zu können, sich also vor dem Erlass eines Einspracheentscheids dazu zu äussern. Soweit ersichtlich, wurden ihnen die rudimentären Angaben der im Einspracheentscheid verwendeten Tabelle allerdings erst mit der Entscheideröffnung bekannt gegeben. Ohnehin hätte sich bei den (damals) nicht anwaltlich vertretenen Rekurrenten der Hinweis aufgedrängt, unter welchen Bedingungen (in der Amtsstelle, ohne die Möglichkeit Fotografien oder Kopien zu erstellen) die volle Einsicht in die Originalakten und damit die vollständige und detaillierte Offenlegung der herangezogenen Vergleichsgrundstücke – wie implizit in der Einsprache verlangt – gewährt werden könne. Wenn sich die Rekursgegnerin auf den Standpunkt stellt, es habe im Rahmen des Einspracheverfahrens nie ein (ausdrückliches) Akteneinsichtsgesuch gegeben, stellt sie gar hohe bzw. formalistische Ansprüche an rechtsunkundige Laien.

Die Rekursgegnerin hat durch ihr Vorgehen folglich den Anspruch auf rechtliches Gehör der Rekurrenten verletzt.

3.5.2 Hinsichtlich der vom Anspruch auf rechtliches Gehör mitumfassten Begründungspflicht ist ebenfalls darauf hinzuweisen, dass die Erbenvertreterin bereits in der Einsprache bemängelte, es sei nicht nachvollziehbar, wie der Wert von Fr. 800.–/m² hergeleitet würde.

Das grundsätzliche Vorgehen der Rekursgegnerin ist dabei an sich nicht zu beanstanden. Es ist sachgerecht, dass man für die Schaffung eines Richtwertes aus Gründen der Rechtsgleichheit verschiedene Grundstücksverkäufe, die in der Gemeinde zum Bewertungszeitpunkt stattgefunden haben, zum Vergleich heranzieht. Tatsächlich ist jedoch die Formulierung "indikativer Landwert" im Einspracheentscheid missverständlich; gerade auch, weil den Rekurrenten keine Einsicht in die Akten der Vergleichshandänderungen gewährt wurde und sie damit nicht nachvollziehen konnten, dass es sich dabei um die beurkundeten Landpreise handelte (vgl. GGSt-act. 2–5). Das Verwaltungsgericht sprach in seinem Urteil A 2019 12 vom 20. Februar 2020 deshalb von "indikativen Landwerten", weil diese mittels Subtrahierens der

Gebäudeversicherungswerte von den Grundstückverkaufspreisen hergeleitet wurden. Da es sich vorliegend allerdings bei sämtlichen Vergleichsgrundstücken um (im Verkaufszeitpunkt) unüberbaute Parzellen handelt, bedarf es keiner solchen rechnerischen Herleitung.

Da jedoch nach dem vorstehend Ausgeführten ohnehin von einer Verletzung des rechtlichen Gehörs auszugehen ist, kann vorliegend offen bleiben, wie weit die Begründungspflicht der Rekursgegnerin – namentlich in Bezug auf die Herleitung des verwendeten Quadratmeterpreises und dabei insbesondere die Bezifferung der vorgenommenen Abzüge sowie die Nichtberücksichtigung von GS I. _____ – zu gehen hat.

3.6 Aufgrund der formellen Natur des rechtlichen Gehörs ist die Folge eines derartigen Verfahrensmangels grundsätzlich die Aufhebung des angefochtenen Hoheitsaktes unabhängig von dessen inhaltlicher Rechtmässigkeit (BGE 140 I 99 E. 3.8). Eine nicht besonders schwerwiegende Verletzung des rechtlichen Gehörs kann gemäss der bundesgerichtlichen Praxis ausnahmsweise als geheilt gelten, wenn die betroffene Person die Möglichkeit erhält, sich vor einer Rechtsmittelinstanz zu äussern, die sowohl den Sachverhalt wie auch die Rechtslage frei überprüfen kann. Unter dieser Voraussetzung ist darüber hinaus – im Sinne einer Heilung des Mangels – selbst bei einer schwerwiegenden Verletzung des Anspruchs auf rechtliches Gehör von einer Rückweisung der Sache an die Vorinstanz abzusehen, wenn und soweit die Rückweisung zu einem formalistischen Leerlauf und damit zu unnötigen Verzögerungen führen würde, die mit dem Interesse der betroffenen Partei an einer beförderlichen Beurteilung der Sache nicht zu vereinbaren wären (BGE 137 I 195 E. 2.3.2; Häfelin/Müller/Uhlmann, a.a.O., Rz. 1174 ff. mit zahlreichen Hinweisen).

Im vorliegenden Fall kann die Gehörsverletzung ausnahmsweise vor dem Verwaltungsgericht geheilt werden, dieses hat in Steuersachen eine umfassende Prüfungsbefugnis. Zudem würde die Rückweisung der Sache an die Rekursgegnerin zu einem formalistischen Leerlauf führen. Die Rekursgegnerin hatte mit Duplik vom 10. Mai 2021 – nachdem die Rekurrenten beim Verwaltungsgericht vollständige Akteneinsicht erhalten und ihre Ansicht der Sachlage dargelegt hatten – an der Abweisung des Rekurses festgehalten. Sie erachtete dabei insbesondere den ermittelten Verkehrswert von Fr. 800.–/m² nach wie vor als sachgerecht (vgl. vorne Sachverhalt lit. G).

Die Verletzung des rechtlichen Gehörs wird jedoch bei den Kosten- und Entschädigungsfolgen zu berücksichtigen sein. Wenn die Rekursgegnerin in diesem Zusammenhang geltend macht, § 28 Abs. 2 VRG enthalte keine Grundlage für die Zusprechung einer Parteientschädigung zulasten des Gemeinwesens "im Falle des Unterliegens der Rekurrenten", kann sie daraus nichts zu ihren Gunsten ableiten, führt die Bejahung einer Gehörsverletzung doch grundsätzlich aus formellen Gründen zur Aufhebung des Hoheitsaktes bzw. zur Rückweisung an die Vorinstanz, was aus verfahrensrechtlicher Sicht einem vollen Obsiegen (mit entsprechenden Kosten- und Entschädigungsfolgen) entspricht. Im Falle einer (ausnahmsweisen) Heilung des Verfahrensfehlers im Rechtsmittelverfahren ist dieser Tatsache, selbst bei einem nachfolgenden allfälligen Unterliegen der von der Gehörsverletzung betroffenen Person, entsprechend Rechnung zu tragen.

4.

4.1 Der Grundstückgewinnsteuer unterliegen die Gewinne, die aus der Veräusserung von Grundstücken des Privatvermögens oder von Anteilen an solchen erzielt werden (§ 189 Abs. 1 StG). Grundstücksgewinn ist gemäss § 193 Abs. 1 StG der Betrag, um welchen der Erlös die Anlagekosten (Erwerbspreis und anrechenbare Aufwendungen sowie der bei Überführung ins Privatvermögen besteuerte Gewinn) übersteigt. Als Erwerbspreis gilt der Kaufpreis mit allen weiteren Leistungen der erwerbenden Person (§ 195 Abs. 1 StG). Liegt die massgebende Handänderung mehr als 25 Jahre zurück, kann die steuerpflichtige Person anstelle des Erwerbspreises den Verkehrswert des Grundstücks vor 25 Jahren in Anrechnung bringen. In diesem Fall beträgt die anrechenbare Besitzdauer ebenfalls 25 Jahre (§ 195 Abs. 2 StG).

4.2 Der Verkehrswert eines Grundstücks ist nach objektiven Grundsätzen zu ermitteln und entspricht dem Preis, der für das Grundstück nach dessen rechtlichen Gegebenheiten und dessen tatsächlichen Eigenschaften im gewöhnlichen Geschäftsverkehr am fraglichen Bewertungsstichtag mutmasslich zu erzielen gewesen wäre. Als gewöhnlicher Geschäftsverkehr wird der Handel am freien Markt bezeichnet, bei dem sich der Preis nach marktwirtschaftlichen Gegebenheiten auf der Grundlage von Angebot und Nachfrage bildet und bei dem jeder Vertragspartner ohne Zwang und ohne Not, sondern freiwillig und in Wahrung seiner Interessen zu handeln in der Lage ist (Richner et al., Zürcher StG, § 220 N 123 f.). Der Verkehrswert kann nicht mit dem bezahlten Preis gleichgesetzt werden, denn der Preis eines Grundstücks muss nicht seinem Wert entsprechen. Es ist grundsätzlich untauglich, aus einem erzielten heutigen Verkaufserlös auf einen ebenso

hohen Verkehrswert vor 25 Jahren mittels Diskontierung schliessen zu wollen. Der Verkehrswert kann auch nicht durch Rechtsgeschäfte bestimmt werden, die durch ausserordentliche Umstände zustande gekommen sind (wie z.B. Notverkäufe, Zwangsvollstreckung, Spekulationskäufe). Bei Grundstücken bestimmt der Markt am Ort der gelegenen Sache den Verkehrswert. Der Bewertungsstichtag ist massgebend für die Beantwortung aller relevanten Fragen, d.h. auf diesen Zeitpunkt ist eine Momentaufnahme vorzunehmen. So sind der Zustand des Grundstücks in tatsächlicher und rechtlicher Hinsicht wie auch allfällige Indexzahlen (Baukostenindex, Gebäudeversicherungswerte, Mietpreisindex etc.) massgebend. Auch der Hypothekarzinssatz, die bau- und mietrechtlichen Rahmenbedingungen, das allgemeine wirtschaftliche Umfeld sowie die Infrastruktur am Bewertungsstichtag sind festzulegen (Richner et al., Zürcher StG, § 220 N 126 ff.).

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

einzelnen Teilen des Betriebs ein kaum schätzbarer Ertragswert ausser Acht gelassen werden (Richner et al., Zürcher StG, § 220 N 181).

4.4 Der Landwert von überbauten Grundstücken (als Teil des Verkehrswerts) ist nach der vorherrschenden Rechtsprechung in der Regel wie bei unüberbauten Grundstücken aufgrund der Vergleichsmethode zu ermitteln (Richner et al., Zürcher StG, § 220 N 153 und 185). Die Vergleichsmethode basiert darauf, dass aufgrund von vergleichbaren Objekten (i.d.R. unüberbautes Land), welche tatsächlich verkauft wurden, auf den Wert des zu schätzenden Grundstücks geschlossen wird (Richner et al., Zürcher StG, § 220 N 139 mit Hinweisen). Gemäss Schätzerhandbuch der Schweizerischen Vereinigung kantonaler Grundstückbewertungsexperten basiert die Vergleichsmethode auf dem Prinzip, den Marktwert eines Wertermittlungsobjekts aus möglichst zeitnahen Kaufpreisen von getätigten Immobilientransaktionen vergleichbarer Grundstücke festzustellen, wobei für richtige Resultate Vergleichspreise in genügender Anzahl (zwei bis fünf) für Objekte ähnlicher Beschaffenheit zur Verfügung stehen müssen (Schweizerische Vereinigung kantonaler Grundstückbewertungsexperten [SVKG], Das Schweizerische Schätzerhandbuch, 5. Aufl. 2019, S. 100 f.).

4.5 Gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung dürfen an diese Vergleichsobjekte bzw. deren "ähnliche Beschaffenheit" nicht allzu hohe Anforderungen gestellt werden. So erfordert die Vergleichbarkeit nicht, dass in Bezug auf Lage, Grösse, Erschliessungsgrad und Ausnutzungsmöglichkeit praktisch Identität besteht. Unterschieden der Vergleichsgrundstücke kann durch Preiszuschläge oder -abzüge Rechnung getragen werden. Auch braucht das Vergleichsgrundstück nicht im selben Quartier zu liegen, sofern es hinsichtlich Lage, Umgebung, Ausnutzungsmöglichkeit usw. dem Schätzungsobjekt ähnlich ist. In der Regel lässt sich selbst aus vereinzelt Vergleichspreisen auf das allgemeine Preisniveau schliessen. Sind nur wenige Kaufpreise bekannt, müssen diese besonders sorgfältig untersucht und können sie nur zur Entschädigungsbestimmung verwendet werden, wenn dem Vertragsabschluss nicht – wie etwa bei Verkäufen unter Verwandten sowie bei Arrondierungs- und ausgesprochenen Spekulationskäufen – unübliche Verhältnisse zugrunde liegen (BGE 122 I 168 E. 3a; BGer 2C_321/2019 vom 1. Oktober 2019 E. 3.2.2 mit Hinweisen).

5. Vorliegend sind sich die Parteien einig darüber, dass – wie in § 195 Abs. 2 StG vorgesehen – für die Ermittlung des steuerbaren Grundstückgewinns aus der Veräusserung von GS E. _____ durch die Rekurrenten am 12. Februar 2020 anstelle

des Erwerbspreises dessen "Verkehrswert vor 25 Jahren" bei den Anlagekosten in Anrechnung zu bringen ist, da die massgebende Handänderung mehr als 25 Jahre zurückliegt (vgl. GGSt-act. 10.2 S. 2: Kauf 11. November 1940, Erbgang 2001, Erbgang 2003, Erbgang 2019; wobei der Eigentumswechsel durch Erbgang nach § 190 Abs. 1 lit. a StG ein Tatbestand des Steueraufschubs darstellt; vgl. hierzu auch § 195 Abs. 3 StG). Beim in diesem Sinne definierten "Verkehrswert vor 25 Jahren" handelt es sich in zeitlicher Hinsicht daher um den Verkehrswert, welcher dem streitbetroffenen Grundstück im Jahr 1995 zugemessen worden wäre.

Einig sind sich die Parteien sodann über den bei den Anlagekosten zu berücksichtigenden Gebäudewert (Scheune/Magazin/Hühnerstall) per 1995 (Total Gebäudewert: Fr. _____; vgl. GGSt-act. 10.2), befassen sich die Rekurrenten in der Begründung ihrer Rekurschrift doch ausschliesslich mit dem ihrer Meinung nach von der Rekursgegnerin zu tief angesetzten Landwert. Ebenfalls vor Verwaltungsgericht nicht mehr beanstandet werden die übrigen unter Anlagekosten zu berücksichtigenden Positionen im Betrag von insgesamt Fr. _____ (Fr. _____ + Fr. _____ + Fr. _____). Unstreitig ist im Weiteren der erzielte Verkaufserlös von Fr. _____.

Es ergeben sich vorliegend keine Anhaltspunkte, diese zwischen den Parteien nicht strittigen Punkte zu hinterfragen, weshalb sie als verbindlich betrachtet werden. Dies gilt auch für die von der Rekursgegnerin angewendete Methode der Verkehrswertberechnung als Summe aus Landwert und Gebäudewert (auch "Realwert" genannt; vgl. vorne E. 4.3). Gleiches gilt auch für die angewendete Vergleichsmethode zur Bestimmung des Landwertes von GS E. _____ per 1995. Diese kann als anerkannte und vorliegend grundsätzlich angemessene Bewertungs- bzw. Schätzungsmethode eingestuft werden (vgl. vorne E. 4.4).

6. Zwischen den Parteien strittig ist hingegen die Vergleichbarkeit der beigezogenen Vergleichshandänderungen bzw. welche Grundstücke in die Vergleichsrechnung miteinzubeziehen sind. Dabei ist insbesondere auch zu beurteilen, ob bei den beurkundeten Landpreisen der Vergleichsobjekte allenfalls Hinzurechnungen oder Abzüge vorzunehmen sind und ob die Grösse und Lage des zu veranlagenden GS E. _____ zusätzlich in einer Erhöhung des ermittelten Vergleichspreises zu berücksichtigen ist.

6.1 Sämtliche von der Rekursgegnerin beigezogenen Vergleichsgrundstücke liegen gemäss übereinstimmender Sachverhaltsdarstellung in der Wohnzone W2a in Unterägeri.

Vor dem Hintergrund der bundesgerichtlichen Rechtsprechung, wonach an die Vergleichbarkeit der beigezogenen Vergleichsobjekte nicht allzu grosse Anforderungen zu stellen sind, ist vorab festzuhalten, dass sich GS 1, 2, 3 und 4 grundsätzlich aufgrund ihrer Lage und Beschaffenheit als Vergleichsgrundstücke eignen. So ist nämlich nicht erforderlich, dass die Vergleichsparzellen im selben Quartier liegen oder ihre wertbestimmenden Parameter (wie Aussicht, Verkehrsanbindung usw.) identisch sein müssten; es genügt, wenn diese hinsichtlich Lage, Umgebung, Ausnutzungsmöglichkeit usw. dem Schätzungsobjekt ähnlich sind (vgl. vorne E. 4.5). Nachfolgend gilt es deshalb zu prüfen, ob vorliegend bei den Vergleichsgrundstücken GS 1–4 Preiszuschläge oder -abzüge vorzunehmen und allenfalls Grundstücke ganz von der Vergleichsrechnung auszuschliessen sind. Da im vorliegenden Fall nur wenige Kaufpreise bekannt sind, bedarf es diesbezüglich einer besonders sorgfältigen Prüfung (vgl. vorne E. 4.5).

6.2

6.2.1 Zum Vergleichsgrundstück GS 1 (Kaufvertrag vom 29. März 1995; GGSt-act. 2) liessen die Rekurrenten ausführen, die Liegenschaft befinde sich an der J. _____ - Strasse, in sehr steilem Gelände und abgelegen. Zu Fuss könne die Liegenschaft kaum vom Dorfzentrum erreicht werden, wolle man nicht einen erheblichen Aufstieg absolvieren. Überdies sei der Verkauf mit der Auflage verbunden, die Verkäuferin K. _____ AG für sämtliche von ihr angebotenen Arbeiten beizuziehen, was ansonsten mit einer Konventionalstrafe von Fr. 30'000.– bestraft werde. Die Auflage zu Gunsten der Verkäuferin bestehe nur darin, die Arbeiten "zu fairen Konkurrenzpreisen" zu verrichten, was nicht heisse, dass sie die günstigsten Anbieter sein müssten. Eine solche Auflage sei wenig fair und öffne Tür und Tor der Willkür durch die Verkäuferin. Da die Verkäuferin folglich aus Handwerksarbeit zusätzlich profitieren könne, habe sie den Verkaufspreis logischerweise tiefer ansetzen können. Überdies sei das bestehende Bauprojekt, welches mitverkauft worden sei, nicht wesentlich zu berücksichtigen, da noch keine Ausführungspläne bestanden hätten. Im Sinne eines Fazits werde mit dem entsprechenden Verkaufsobjekt lediglich nachgewiesen, dass der Verkaufspreis des streitgegenständlichen Grundstücks deutlich über den berechneten Fr. 876.–/m² liegen müsse (act. 9 S. 4).

6.2.2 Die Rekursgegnerin hielt diesbezüglich fest, GS 1 liege am Südhang von Unterägeri. Grundstücke am Südhang würden aufgrund der erhöhten Lage, der Besonnung, dem geringen Verkehrsaufkommen und der Seesicht regelmässig höhere Verkaufspreise als jene in der gleichen Zone in der Ebene erzielen. Die weitere Distanz zu

den öffentlichen Einrichtungen spiele demgegenüber eine untergeordnete Rolle. Dem sei bereits vor 25 Jahren so gewesen (act. 6 S. 5). Es sei nicht ersichtlich, weshalb aufgrund der erwähnten Auflage im Kaufvertrag von einem höheren Verkaufspreis auszugehen sein solle. Da die Arbeiten zu fairen Konkurrenzpreisen der Verkäuferin zu vergeben gewesen seien, stelle die Bestimmung keinen Nachteil für die Käuferschaft dar. Alleine schon aus der Relation zwischen Konventionalstrafe und Kaufpreis (Fr. 30'000.– gegenüber Fr. 850'000.–) ergebe sich, dass der Abschluss eines nachfolgenden Werkvertrages für die Verkäuferin bei der Bestimmung des Kaufpreises keine massgebliche Bedeutung gehabt haben könne. Die Rekursgegnerin müsse bei Anwendung der Vergleichsmethode von den beurkundeten Kaufpreisen ausgehen und dürfe – unter Vorbehalt klarer abweichender Vereinbarungen im Kaufvertrag – über das Zustandekommen des Kaufpreises und dessen Angemessenheit keine Spekulationen anstellen. Auf der anderen Seite sei ein entsprechender Preisabzug vorzunehmen, da das Grundstück mit bewilligtem Bauprojekt verkauft worden sei. Dass beim Verkauf noch keine Ausführungspläne bestanden hätten, sei zutreffend, ändere aber nichts daran, dass der Wert des bewilligten Projekts im Kaufpreis enthalten gewesen sei und sich deshalb ein ermessensweiser Abzug für die Bestimmung des reinen Landwerts rechtfertige (act. 12 S. 3). Der Guten Ordnung halber sei erwähnt, dass bei GS 4 der Wert des bewilligten Bauprojekts im nachfolgenden Veranlagungsentscheid vom 24. Juni 1997 mit Fr. 75'962.– berücksichtigt worden sei. Gehe man bei GS 1 vom gleichen Wert für das bewilligte Bauprojekt aus, so resultiere ein reiner Landwert von Fr. 799.–/m² (act. 6 S. 6 f.).

6.2.3 Dem Kaufvertrag vom 29. März 1995 ist unter Ziff. 8 der Kaufbedingungen (II.) zu entnehmen, dass der Käufer bei der erstmaligen Überbauung des Grundstücks alle in den Geschäftsbereich der Verkäuferin fallenden Arbeiten (Ofenbau, Plattenarbeiten, Cheminéebau etc.) zu fairen Konkurrenzpreisen der Verkäuferin zu vergeben habe. Bei Verletzung dieser Vertragsbestimmung sei der Verkäuferin bedingungslos eine Konventionalstrafe von Fr. 30'000.– geschuldet (GGSt-act. 2 S. 4). Wie die Rekurrenten zu Recht geltend machen, legt dies die Vermutung nahe, dass die damalige Verkäuferin die künftigen Aufträge in ihre Preisgestaltung miteinbezogen hatte. Wie sich ebenfalls aus dem Vertrag ergibt, handelte es sich beim genehmigten Bauprojekt um drei 5 ½-Zimmer-Häuser, was auf ein nicht unwesentliches künftiges Auftragsvolumen schliessen lässt. Wie gross die Gewinnerwartung der Verkäuferin aus den sich daraus ergebenden Aufträgen gewesen war und in welchem Ausmass diese den angebotenen Landpreis beeinflusst hat, lässt sich aus den vorliegenden Akten nicht direkt herleiten. Nicht von Relevanz ist dabei jedoch, dass die Aufträge zu fairen Konkurrenzpreisen zu erfolgen hatten und damit –

nach Ansicht der Rekursgegnerin – für die Käuferin keinen Nachteil darstellten. Für die vorliegende Betrachtung ist allein ausschlaggebend, dass dem beurkundeten Kaufpreis eine den Kaufpreis beeinflussende Mischrechnung zugrunde lag.

Diese Umstände gilt es bei der Prüfung der Vergleichstauglichkeit zu berücksichtigen (vgl. Richner et al., Zürcher StG, § 220 N 127 ff.). Der beurkundete Kaufpreis von Fr. 850'000.– kann infolgedessen nicht unbesehen übernommen werden. Der vereinbarten künftigen Auftragsvergabe ist im Rahmen eines ermessenweise festzulegenden Preisaufschlags Rechnung zu tragen. Zwar wäre die Verkäuferin im Falle der nicht richtigen Erfüllung des Vertrages (also der Vergabe von Arbeiten an Dritte) berechtigt gewesen, statt der vereinbarten Konventionalstrafe die Erfüllung des Vertrages (also die effektive Auftragsvergabe an sie selbst) zu fordern (vgl. zum Verhältnis der Konventionalstrafe zur Vertragserfüllung Art. 160 Abs. 1 OR [unverändert seit der Fassung vom 30. März 1911; vgl. BBl 1911 II 355, 401]). Zudem dürfte die Konventionalstrafe eher dazu gedient haben, einer Nichterfüllung dieser Nebenabrede überhaupt erst vorzubeugen, da die Durchsetzung solcher Klauseln im Streitfall in der Regel relativ mühselig ist. Nichtsdestotrotz erscheint es – insbesondere in Ermangelung anderer Vergleichswerte – als sachgerecht, vorliegend zum beurkundeten Kaufpreis die vereinbarte Konventionalstrafe von Fr. 30'000.– hinzuzurechnen. Die Käuferin hätte mindestens die Bezahlung dieser Strafe in Kauf nehmen müssen, um die Überbauung des erworbenen GS 1 frei und in diesem Sinne "unbelastet" vornehmen zu können.

Weiter wird im Kaufvertrag vom 29. März 1995 ausdrücklich festgehalten, dass der Kaufpreis auch das bestehende von der örtlichen Baubehörde genehmigte Bauprojekt beinhalte (Aufnahme Rissprotokoll bei den Nachbargrundstücken, Vorprojektierung/Bauprojektierung, Profilerstellung und Baubewilligungsgebühr, Verkaufsdokumentation; GGSt-act. 2 S. 4). Es ist folglich davon auszugehen, dass dieses sowie die bisher getätigten Ausgaben Einfluss auf die Höhe des Kaufpreises gehabt haben, was es bei der Ermittlung des "reinen Landwertes" ebenso zu berücksichtigen gilt. Die Rekurrenten stellen sich denn auch nicht prinzipiell gegen einen Abzug aufgrund des mitverkauften Bauprojekts; da noch keine Ausführungspläne bestanden hätten, sei dieses jedoch nicht wesentlich zu berücksichtigen. Bei GS 4 wurde das ebenfalls bereits bewilligte Bauprojekt im nachfolgenden Veranlagungsentscheid vom 24. Juni 1997 mit Fr. 75'962.– (Kosten für Planung, Bauermittlung, Vorprojekt) berücksichtigt (GGSt-act. 7). Einen entsprechenden Veranlagungsentscheid betreffend GS 1 reichte die Rekursgegnerin nicht zu den Akten. Da das Bauprojekt auf GS 4 im Verkaufszeitpunkt – soweit ersichtlich – bereits weiter

fortgeschritten war als jenes auf GS 1 (insbesondere inkl. provisorischer Ausführungspläne und Kostenvoranschlag; vgl. zu GS 4 auch nachfolgende E. 6.5), ist bei GS 1 im Zuge einer schätzungsweisen Annäherung ein ermessenweiser Abzug von Fr. 40'000.– vorzunehmen.

Daraus resultiert ein Landpreis für GS 1 von Fr. 840'000.– (Fr. 850'000.– + Fr. 30'000.– - Fr. 40'000.–), was bei 970 m² einem Preis pro Quadratmeter von (gerundet) Fr. 866.– entspricht.

6.3

6.3.1 Zu GS 2 (Kaufvertrag vom 12. April 1996; GGSt-act. 3) liessen die Rekurrenten darlegen, dass auch dieser Vertrag nicht als Vergleichsobjekt beigezogen werden könne, ohne die genauen Umstände zu berücksichtigen. Auch diese Liegenschaft liege weit oben am Hang und könne nur über die äusserst steile L. _____-Strasse oder über einen grösseren Umweg erreicht werden. Die Attraktivität der Lage sei mit dem streitgegenständlichen Grundstück nicht zu vergleichen. Auch dieses Grundstück sei zu Fuss vom Dorf aus ohne die Bereitschaft, viele Höhenmeter auf sich zu nehmen, nicht erreichbar. Weiter verschweige die Rekursgegnerin, dass der Landpreis lediglich im Vertrag mit Fr. 400'000.– erwähnt sei. Der Anteil von Fr. 800'000.– sei für die Erstellung des Landhauses vorgesehen. Diese Abgrenzung sei willkürlich zwischen den Parteien erfolgt und gebe auf den effektiv damals üblichen Landwert keinerlei Rückschlüsse her. Vielmehr sei davon auszugehen, dass der Landwert massiv reduziert worden sei und im Gegenzug dafür die Erstellungskosten höher gelegt worden seien, was sich auch aus dem Missverhältnis zwischen Landwert und Erstellungskosten ergebe. Auch in diesem Zusammenhang verschweige die Rekursgegnerin, dass der Verkauf zusätzlich damit belastet sei, dass die Käuferin gleichzeitig einen Werkvertrag mit der Verkäuferin abschliesse und dahingehend gebunden sei, mit dieser die Liegenschaft zu bauen. Folglich sei auch dieses Vergleichsobjekt wenig tauglich. Insbesondere der unanständig tiefe Landwert taue zu keinerlei Vergleichszwecken (act. 9 S. 5).

6.3.2 Die Rekursgegnerin führte zu GS 2 im Wesentlichen aus, die von den Rekurrenten in der Rekurschrift geäusserte Befürchtung, es läge möglicherweise eine gemischte Schenkung oder eine Veräusserung unter nahestehenden Personen vor, sei unbegründet. Die Berücksichtigung des GS 2 bei der Berechnung des arithmetischen Mittels sei deshalb nicht zu beanstanden (act. 6 S. 6). Es müsse von den beurkundeten Kaufpreisen ausgegangen werden. Die Ausführungen der Rekurrenten zum Verhältnis zwischen

Landteil und Baukosten seien rein spekulativ. Dass es sich bei der Verkäuferin um eine juristische Person handle, gebe es jedenfalls aus steuerlicher Sicht keinen Anreiz, den Preis für das Land künstlich tief zu halten. Hinsichtlich des zusätzlichen Werkvertrages würden sich aus dem Kaufvertrag keine Hinweise darauf ergeben, dass der gleichzeitige Abschluss eines Werkvertrages für die Überbauung der Parzelle mit einem Landhaus irgendeinen Einfluss auf die Höhe des Preises für das Land gehabt habe (act. 12 S. 4).

6.3.3 Aus dem Kaufvertrag vom 12. April 1996 (GGSt-act. 3) ergeben sich keine Hinweise darauf, wie die Abgrenzung zwischen Landpreis (Fr. 400'000.–) und Erstellungskosten für ein 6 ½-Zimmer-Landhaus (Fr. 800'000.–) zwischen den Parteien vorgenommen wurde. Aus Ziff. 2 der Kaufpreis und Zahlungsbedingungen (II.) wird ersichtlich, dass gleichzeitig mit der Unterzeichnung des Kaufvertrages ein Werkvertrag mit der Verkäuferin abgeschlossen wurde. Ziffer 1 der Kaufbedingungen (III.) erklärt den Baubeschrieb und den Werkvertrag als integrierenden Bestandteil des Kaufvertrages. Diese Verträge sind jedoch nicht als Anhang erfasst und liegen nicht bei den Akten. Aus dem Kaufvertrag vom 12. April 1996 wird nicht klar, welche Leistungen bzw. Erstellungskosten mit der Zahlung von Fr. 800'000.– abgegolten wurden und ob der zeitgleich abgeschlossene Werkvertrag eine weitere Gegenleistung vorsieht. Letzteres führt zu ähnlichen Überlegungen wie bei GS 1.

Im Vergleich zu den übrigen von der Rekursgegnerin herangezogenen Quadratmeterpreisen fällt der Wert von Fr. 619.–/m² zudem deutlich aus dem Rahmen, was ferner mit der Argumentation der Rekursgegnerin im Widerspruch steht, wonach für Grundstücke am Südhang regelmässig höhere Verkaufspreise als jene in der gleichen Zone in der Ebene erzielt würden. Insbesondere auch in Relation zum Verkaufspreis für das Nachbargrundstück GS 3 (vgl. den Lageplan in GGSt-act. 6), welches am 10. Juli 1996 mit einem Quadratmeterpreis von Fr. 945.– verkauft wurde (vgl. hierzu auch nachfolgende E. 6.4.3), muss der beurkundete Landpreis von GS 2 als auffallend tief bezeichnet werden.

Vor diesem Hintergrund rechtfertigt es sich, GS 2 bei der Entschädigungsbestimmung aussen vor zu lassen. Der Quadratmeterpreis von Fr. 619.– ist als eindeutiger Ausreisser bei der Berechnung des arithmetischen Mittels zu vernachlässigen (vgl. in diesem Sinne auch VGer ZG A 2019 12 vom 20. Februar 2020 E. 6.2.4 und 6.2.5).

6.4

6.4.1 Hinsichtlich GS 3 (Kaufvertrag vom 10. Juli 1996; GGSt-act. 4) verweisen die Rekurrenten betreffend Lage auf die Ausführungen zu GS 2, da es sich hierbei um das Nachbargrundstück handle. Wie wenig sensibel die Rekursgegnerin in der Anwendung der Vergleichsmethode vorgehe, zeige sich auch bei diesem Grundstück. Die Rekursgegnerin kümmere sich nicht darum, dass ein praktisch identisches Grundstück zu Fr. 600'000.– (mithin 50 % teurer) als das direkte Nachbargrundstück veräussert werde. Sie verschweige auch, dass sich auf dem Grundstück bereits ein Einfamilienhaus im Bau befunden habe. Der Kaufvertrag sei unüblich kurz – ohne irgendwelche Zahlungsverprechen und ohne irgendwelche Gewährleistungen – ausgestaltet. Auch überrasche, dass das Einfamilienhaus bereits im Bau gewesen sei, jedoch keinerlei Werkverträge übernommen werden mussten. Die Rekursgegnerin habe auch nicht bemerkt, dass der Käufer der Verwaltungsrat der Verkäuferin gewesen sei und somit diese sogar noch selber anlässlich der Vertragsunterzeichnung vertreten habe. Aus den obenstehenden Gründen könne auch dieses Vergleichsobjekt schlichtweg nicht zur Anwendung der Vergleichsmethode dienen, obwohl der Verkaufspreis immerhin in die Nähe von Fr. 1'000.–/m² komme und somit den von den Rekurrenten geltend gemachten Landpreis indirekt bestätige (act. 9 S. 5 f.).

6.4.2 Die Rekursgegnerin hielt fest, es sei nochmals zu betonen, dass von den beurkundeten Kaufpreisen ausgegangen werden müsse. Es sei eine gerichtsnotorische Tatsache, dass die auf dem Markt bezahlten Kaufpreise für Grundstücke erheblich von den Verkehrswerten abweichen könnten, wie sie eine neutrale Drittpartei (z.B. Banken, Liegenschaftsschätzer etc.) ermitteln würden. Ferner sei zu berücksichtigen, dass sich das Einfamilienhaus auf dem Grundstück zum Zeitpunkt des Kaufvertragsabschlusses bereits im Bau befunden habe. Es liege deshalb nahe, dass ein Teil der Differenz zum Landpreis für das Nachbargrundstück auf die von der Verkäuferin bereits aufgewendeten Baukosten zurückzuführen sei. Das hätte durchaus zu einem entsprechenden Abzug beim Kaufpreis berechtigt, wovon die Rekursgegnerin zugunsten der Rekurrenten abgesehen habe. Schliesslich mache die Tatsache, dass es sich beim Käufer um den Verwaltungsrat der Verkäuferin handle, den Kaufpreis nicht automatisch zum untauglichen Objekt für die Anwendung der Vergleichsmethode. Verkäufe von Vermögenswerten einer Gesellschaft an nahestehende Personen, welche einem Drittvergleich nicht standhielten, würden das Risiko der Qualifikation als verdeckte Gewinnausschüttung bergen. Im Übrigen liege der Landwert von GS 3 deutlich höher als derjenige beim Nachbargrundstück GS 2, weshalb unklar bleibe, was die Rekurrenten mit ihrem Hinweis auf die Person des Käufers zu ihren Gunsten ableiten wollten (act. 12 S. 4).

6.4.3 Zwar handelt es sich beim Verkauf von GS 3 (letztlich) unbestrittenermassen um eine Veräusserung an eine nahestehende Person der verkaufenden Aktiengesellschaft. Diese Tatsache allein lässt solche Handänderungen jedoch nicht per se ausser Betracht fallen, sondern bedeutet einzig, dass solche aussergewöhnlichen oder persönlichen Verhältnisse bei der Prüfung der Vergleichstauglichkeit genau zu prüfen sind (Richner et al., Zürcher StG, § 220 N 157). Sodann gehen auch die Rekurrenten implizit davon aus, dass der beurkundete Kaufpreis von Fr. 600'000.– einem Drittvergleich standhält, sehen sie den von ihnen geforderte Quadratmeterpreis durch den Vergleich mit GS 3 doch immerhin bestätigt. Damit spricht nichts dagegen den Verkaufspreis von GS 3 in die Vergleichsrechnung miteinzubeziehen. Der Hinweis auf die von der Rekursgegnerin offenbar übersehene Tatsache, dass es sich beim Käufer um den Verwaltungsrat der Verkäuferin gehandelt hatte, war im Zusammenhang mit der geltend gemachten Verletzung des rechtlichen aber durchaus angebracht, um aufzuzeigen, dass die Rekursgegnerin potentiell wichtige Informationen nicht offengelegt hatte.

Wie bei GS 1 und GS 4 stellt sich aufgrund des offenbar im Verkaufszeitpunkt bereits im Bau befindlichen Einfamilienhauses (vgl. GGSt-act. 4 S. 2) grundsätzlich die Frage nach einem allfälligen Preisabzug. Allerdings hatte auch die Rekursgegnerin im Einspracheentscheid vom 29. September 2020 keinen solchen vorgenommen. An diesem Vorgehen ist insofern nichts auszusetzen, als mit dem Verzicht auf einen Abzug im Sinne einer Gesamtbetrachtung den persönlichen Verhältnissen beim Verkauf von GS 3 (Verkauf an nahestehende Person) Rechnung getragen wird.

Anderweitige Preiszuschläge oder -abzüge aufgrund der unterschiedlichen Lage der beiden Grundstücke drängen sich sodann ebenfalls nicht auf. So ist davon auszugehen, dass sich die bestehenden Unterschiede bezüglich Aussicht (GS 3: Hanglage; GS E. _____: Lage in der Ebene) und Zentrumsnähe sowie Erreichbarkeit zu Fuss in etwa die Waage halten (bezüglich Grundstücksgrösse vgl. nachfolgende E. 6.7). Jedenfalls lässt auch der Vergleich der Quadratmeterpreise von GS 3 (Fr. 945.–/m²) und GS 4 (Fr. 1'040.–/m² bzw. Fr. 1'000.–/m² [vgl. hierzu nachfolgende E. 6.5]) – wobei Letzteres in unmittelbarer Nähe des zu veranlagenden GS E. _____ liegt – nicht darauf schliessen, dass die Lage von GS 3 gegenüber jener des streitgegenständlichen Grundstücks derart besser oder schlechter wäre, als dass sich ein Preiszuschlag oder -abzug rechtfertigen würde. Bei der Schätzung des Verkehrswerts ergeben sich zwangsläufig gewisse Unschärfen, welche es hinzunehmen gilt (vgl. vorne E. 4.3). Im Übrigen hatte auch die

Rekursgegnerin im Einspracheentscheid vom 29. September 2020 auf einen Preisabzug wegen der "schlechteren Lage des streitbetroffenen Grundstücks" verzichtet (GGSt-act. 10.6; vgl. auch act. 6 S. 5).

Zusammenfassend ist GS 3 mit einem Verkaufspreis von total Fr. 600'000.– bzw. (gerundet) Fr. 945.–/m² (Fr. 600'000.–/635 m²) bei der Berechnung des arithmetischen Mittelwertes miteinzubeziehen.

6.5

6.5.1 Schliesslich lassen die Rekurrenten betreffend GS 4 (Kaufvertrag vom 30. Juli 1996; GGSt-act. 5) festhalten, dieses Objekt sei am ehesten als Vergleichsobjekt beizuziehen, wobei auch in diesem Zusammenhang zu berücksichtigen sei, dass das Grundstück nur halb so gross wie dasjenige der Rekurrenten sei. Von der Lage her sei das Grundstück weniger attraktiv, da dieses zwischen zwei Grundstücken eingeklemmt sei und nicht die attraktive Lage des Grundstücks der Rekurrenten direkt an der H. _____ - Strasse habe. Überdies unterdrücke die Rekursgegnerin, dass für das Grundstück zusätzlich Fr. 50'000.– für das Zufahrtsrecht im Sinne einer einmaligen Entschädigung habe geleistet werden müssen, was somit einen gesamthaften Grundstückspreis von Fr. 700'000.– und wiederum einen Landwert von Fr. 1'120.–/m² ergebe. Werde nun zusätzlich berücksichtigt, dass dieses Grundstück nicht einmal halb so gross wie dasjenige der Rekurrenten sei, werde der geforderte Verkehrswert von Fr. 1'333.–/m² mehr als bestätigt. Schliesslich werde der Rekursgegnerin widersprochen, wonach das sogenannte Vergleichsobjekt besser gelegen sei als das streitgegenständliche Grundstück, weil es näher am See liege. Sie übersehe dabei insbesondere, dass beide Grundstücke bezüglich ihrer Seesicht vergleichbar seien. Das Vergleichsgrundstück liege lediglich in Luftlinie näher am See, was ihm jedoch nichts bringe. Vom streitgegenständlichen Grundstück aus sei der See zu Fuss deutlich schneller und näher zu erreichen. Die Lage des streitgegenständlichen Grundstücks bei der H. _____ - Strasse sei vorteilhaft, da die Hauptwohnrichtung von der H. _____ - Strasse abgewandt nach Süden ausgerichtet sei. Beim Vergleichsobjekt sei die Hauptwohnrichtung möglicherweise gegen Süden, dort befinde sich jedoch die H. _____ - Strasse. Das Grundstück der Rekurrenten liege näher beim Dorf, somit auch bei den Einkaufsmöglichkeiten und bei der Anbindung an den ÖV (act. 9 S. 6 f.).

6.5.2 Die Rekursgegnerin führt hinsichtlich GS 4 aus, das Vergleichsgrundstück liege in unmittelbarer Nähe des streitbetroffenen GS E. _____ ebenfalls an der H. _____ -

Strasse, jedoch auf der gegenüberliegenden seeseitigen Strassenseite, daher näher zum See gelegen (act. 6 S. 5). Die gemäss Kaufvertrag vereinbarte Entschädigung von Fr. 50'000.– sei die Gegenleistung für die Einräumung des Fuss- und Fahrwegrechts, nicht die Gegenleistung für die Übertragung des Grundstücks. Aus diesem Grund habe die Rekursgegnerin die Dienstbarkeitsentschädigung nicht zum Kaufpreis hinzuzurechnen. Selbst wenn man zugunsten der Rekurrenten eine Hinzurechnung vornehmen wollte, ergäbe sich für GS 4 ein Landwert von Fr. 1'120.–/m² und ein arithmetisches Mittel aller Vergleichsgrundstücke von Fr. 890.–/m². Die Differenz zum arithmetischen Mittel von Fr. 870.–/m² im angefochtenen Entscheid sei mit ca. 2 % marginal. Unter Berücksichtigung der Abzüge für die bewilligten Bauprojekte wäre der von der Rekursgegnerin ermittelte Verkehrswert von Fr. 800.–/m² für das Grundstück der Rekurrenten noch immer sachgerecht. Im Übrigen halte die Rekursgegnerin an ihrer Ansicht fest, dass GS 4 besser gelegen sei als das Grundstück der Rekurrenten (act. 12 S. 5). Der guten Ordnung halber sei erwähnt, dass bei GS 4 der Wert des bewilligten Bauprojekts im nachfolgenden Veranlagungsentscheid vom 24. Juni 1997 mit Fr. 75'962.– berücksichtigt worden sei. Ziehe man diesen Betrag vom Kaufpreis von Fr. 650'000.– ab, so resultiere ein reiner Landwert von Fr. 918.–/m² (Fr. 574'038.–/625m²) und ein arithmetisches Mittel der Grundstücke 1–4 in Höhe von Fr. 839.–/m² (act. 6 S. 6 f.).

6.5.3 Das Vergleichsgrundstück GS 4 liegt in unmittelbarer Nähe (ca. 100 m gemäss Lageplan) zum streitgegenständlichen GS E. _____ und ist mit diesem betreffend Lage absolut vergleichbar. Beide Grundstücke haben insbesondere keinen direkten Seeanstoss und unterscheiden sich auch in den übrigen geltend gemachten Aspekten bloss marginal. So ist gestützt auf den eingereichten Ortsplan (GGSt-act. 6) ersichtlich, dass aufgrund der Liegenschaften auf den Nachbargrundstücken auch bei GS 4 der See nicht vom ganzen Grundstück aus uneingeschränkt einsehbar ist. Wenn auch die Seesicht leicht besser sein mag als von GS E. _____ aus, so ist doch festzuhalten, dass auf dem Ortsplan auch vom streitgegenständlichen Grundstück aus in Richtung See Luftlinien ohne dazwischenliegende Bauten gezogen werden können. Die Distanz zu Einkaufsmöglichkeiten und ÖV ist ebenfalls nahezu identisch. Ferner vermag auch die direkte Lage von GS E. _____ an der H. _____-Strasse keinen Preisabschlag zu begründen. Die Strasse endet beim Strandbad M. _____. Von deutlich erhöhtem Verkehrsaufkommen und damit einhergehenden störenden Emissionen – insbesondere im Vergleich zum ebenfalls nur wenige Meter von der Strasse entfernten GS 4 – ist jedenfalls nicht auszugehen. An dieser Einschätzung würde im Übrigen auch der anerbundene Augenschein nichts zu ändern vermögen.

Nutzungsbeschränkungen auf einem Grundstück, die nach Inhalt und Entstehung mit der Beschaffenheit des Grundstücks zusammenhängen, die also dinglich wirken, sind bei der Wertermittlung zu berücksichtigen. So führen Belastungen eines Grundstücks mit Grund- oder Personaldienstbarkeiten zu einer Wertminderung. Grunddienstbarkeiten ziehen dagegen beim herrschenden Grundstück eine Werterhöhung nach sich (Richner et al., Zürcher StG, § 220 N 128).

Mit dem Kaufvertrag wurde der Käuferschaft zulasten des (angrenzenden) Grundstücks der Verkäuferschaft ein Fuss- und Fahrwegrecht (Breite 3 m) auf der neu zu erstellenden Zufahrtsstrasse gewährt, durch welche GS 4 gemäss beigelegtem Situationsplan in der Folge erschlossen wurde. Hierfür wurde eine einmalige Zahlung von Fr. 50'000.– vereinbart. Die Gebühr für das Fuss- und Fahrwegrecht wurde dem Verkaufspreis sodann bei der nachfolgenden Veranlagung im Umfang von Fr. 50'000.– hinzugerechnet, sodass damals auch die Grundstückgewinnsteuer-Kommission von einem netto Verkaufserlös von Fr. 700'000.– ausgegangen war (GGSt-act. 7). Es sind keine Gründe ersichtlich, weshalb bei der vorliegenden Vergleichsbetrachtung von dieser Vorgehensweise abgewichen werden sollte.

Demgegenüber rechtfertigt sich – wie bei GS 1 (vgl. vorne E. 6.2) – in Berücksichtigung des mitverkauften bewilligten Bauprojektes ein Abzug von Fr. 75'000.– (vgl. GGSt-act. 7). Gemäss Ziff. 13 der Kaufbedingungen (IV.) war das Bauprojekt (inkl. Planungsunterlagen für die Baueingabe, prov. Ausführungspläne und Kostenvoranschlag) explizit im Kaufpreis enthalten (GGSt-act. 5 S. 6).

Daraus folgt ein für die Vergleichsberechnung massgeblicher Verkaufspreis für GS 4 von Fr. 625'000.– (Fr. 650'000.– + Fr. 50'000.– - Fr. 75'000.–), was einem Quadratmeterpreis von Fr. 1'000.– (Fr. 625'000.– / 625 m²) entspricht. Es handelt sich dabei um den Höchstwert der drei Vergleichsobjekte (GS 1: Fr. 866.–/m²; GS 3: Fr. 945.–/m²), von einem zu vernachlässigenden Ausreisser ist – insbesondere auch aufgrund der nahezu identischen Lage von GS 4 und GS E. _____ – jedoch nicht auszugehen.

6.6 Die Rekurrenten fordern im Weiteren die Berücksichtigung des Verkaufs von GS I. _____ in Unterägeri, welches im Jahr 1989 zu einem Quadratmeterpreis von Fr. 837.14 veräussert worden sei (vgl. die Ausführungen in act. 1 S. 7 f. sowie act. 9 S. 7). Diesbezüglich gilt es festzuhalten, dass bei der Vergleichsmethode der Verkehrswert

mittels möglichst zeitnaher Kaufpreise zu schätzen ist (vgl. vorne E. 4.2 sowie E. 4.4). Schon deshalb erscheint diese Handänderung, welche sechs Jahre vor dem hier interessierenden Bewertungszeitpunkt (1995) stattfand, wenig repräsentativ (vgl. hierzu auch VGer ZG A 2019 12 vom 20. Februar 2020 E. 6.2.2). Aus denselben Überlegungen kann auch der Landwertplan der GIS-Fachstelle des Kantons Zug vom 5. November 2002, welchem zu entnehmen ist, dass Grundstücke, die vor 1987 erworben worden seien, mit einem Anrechnungswert von Fr. 1'000.– pro m² zu versteuern seien (vgl. Rek-act. 4; act. 1 S. 9 f.), nicht ausschlaggebend sein. Die Wertermittlung mittels der Vergleichsmethode steht ferner vorliegend ausser Frage.

Die Rekursgegnerin führt sodann aus, sie habe sämtliche Verkäufe unbebauten Lands innerhalb der gleichen Zone W2a im massgeblichen Zeitraum 1995/1996 beigezogen. Weitere reine Landverkäufe in diesem Zeitraum habe es nicht gegeben (act. 12 S. 5). Trotz der festgestellten Verletzung des rechtlichen Gehörs ergeben sich keine Anhaltspunkte, die diese Aussage als unwahr erscheinen lassen würden, womit es diesbezüglich – auch mit Blick auf den Ausgang dieses Verfahrens – sein Bewenden haben kann.

6.7 Schliesslich stellt sich die Frage einer Preisanpassung aufgrund der Grösse des zu veranlagenden Grundstücks.

6.7.1 Die Rekurrenten halten hierzu fest, das Grundstück umfasse eine Fläche von 1'272 m² und sei bisweilen sogar doppelt so gross wie die Vergleichsobjekte. Grössere Grundstücke liessen deutlich mehr Freiheiten in der baulichen Gestaltung zu und seien insbesondere im höheren Preissegment sehr gesucht. Ein grösseres Grundstück bringe logischerweise auch einen höheren Quadratmeterpreis mit sich. Dieser Umstand sei von der Grundstückgewinnsteuer-Kommission schlichtweg nicht berücksichtigt worden (act. 1 S. 5).

6.7.2 Die Rekursgegnerin erklärte diesbezüglich, die Fläche des von den Rekurrenten verkauften Grundstücks umfasse 1'272 m². Die Vergleichsgrundstücke seien mit 970 m², 646 m², 635 m² und 625 m² unstreitig kleiner. Die Rekurrenten würden aber übersehen, dass die Grösse nur einer unter vielen Faktoren sei, der für den Wert eines Grundstücks massgebend sei. Die von den Rekurrenten implizit gezogene Schlussfolgerung, dass "grosse" Grundstücke umgerechnet pro m² automatisch einen höheren Preis erzielen würden als "kleine" Grundstücke, sei deshalb unzutreffend. Ab wann von einem "grossen

Grundstück" gesprochen werden müsse, wäre zudem kaum justiziabel. Schliesslich argumentierten die Rekurrenten widersprüchlich, wenn sie ihrer Berechnung des geforderten Landwertes von Fr. 1'300.–/m² den effektiven Kaufpreis für GS I. _____ zugrunde legten, welches mit 657 m² ebenfalls deutlich kleiner als das streitbetroffenen GS E. _____ sei (act. 6 S. 5 f.).

6.7.3 Die Grösse eines Grundstücks stellt klarerweise ein wertbeeinflussendes Kriterium dar (vgl. Richner et al., Zürcher StG, § 220 N 161). In dieser Hinsicht unterscheiden sich die Vergleichsgrundstücke und GS E. _____ unbestrittenermassen in wesentlichem Ausmass. Dem ist vorliegend Rechnung zu tragen. Dabei verkennt die Rekursgegnerin, dass es nicht um eine Definition geht, wann ein Grundstück als "gross" oder "klein" zu gelten hat. Vielmehr geht es um die Berücksichtigung der Tatsache, dass sämtliche Vergleichsgrundstücke um ein Vielfaches kleiner sind als das zu veranlagende Grundstück. Daraus ergibt sich bei Letzterem deutlich mehr baulicher Spielraum, was es vorliegend mit einer ermessensweisen Hinzurechnung von Fr. 50.– pro m² (bei 1'272 m² gesamthaft rund Fr. 63'000.–) zu berücksichtigen gilt.

7. Zusammenfassend ist festzuhalten, dass GS 1, GS 3 und GS 4 in die Vergleichsrechnung miteinzubeziehen sind. Dies mit den vorstehend vorgenommenen Anpassungen, woraus sich folgende Übersicht ergibt:

Grundstück	Fläche	Verkaufsjahr	Anzurechnender Verkaufspreis	Preis/m ² (gerundet)
GS 1	970 m ²	1995	Fr. 840'000.–	Fr. 866.–
GS 3	635 m ²	1996	Fr. 600'000.–	Fr. 945.–
GS 4	625 m ²	1996	Fr. 625'000.–	Fr. 1'000.–

Auf Grundlage dieser angepassten Landpreise der drei Vergleichsgrundstücke resultiert ein arithmetischer Mittelwert von (gerundet) Fr. 926.– ($[\text{Fr. } 840'000.– + \text{Fr. } 600'000.– + \text{Fr. } 625'000.–] / [970 \text{ m}^2 + 635 \text{ m}^2 + 625 \text{ m}^2]$). Auf diesen Quadratmeterpreis hat aufgrund der Grösse des streitgegenständlichen GS E. _____ ein Preiszuschlag von Fr. 50.– zu erfolgen, was zu einem anzurechnenden Landpreis von Fr. 976.–/m² bzw. gesamthaft Fr. 1'241'472.– ($\text{Fr. } 976.– * 1'272 \text{ m}^2$) führt. Der von der Rekursgegnerin herangezogene Landpreis von Fr. 800.–/m² erweist sich damit als deutlich zu tief angesetzt (Unterschied von 22 %).

Der Verkehrswert von GS E. _____ vor 25 Jahren ist nach dem Gesagten auf Fr. _____ festzulegen (unbestrittener Gebäudewert von Fr. _____ [vgl. GGSt-act. 10.2] zuzüglich ermittelter Landwert von total Fr. 1'241'472.-).

Die übrigen zur Ermittlung des steuerpflichtigen Grundstückgewinns relevanten Positionen sowie der zur Anwendung gebrachte Grundstückgewinnsteuersatz von 10 % wurden nicht bestritten und sind gemäss Veranlagungsverfügung vom 29. Juni 2020 (GGSt-act. 10.3) zu berücksichtigen. Der steuerpflichtige Grundstückgewinn berechnet sich somit wie folgt:

1. Verkaufserlös GS E. _____	Fr. _____
2. Anlagekosten:	
- Verkehrswert GS E. _____ vor 25 Jahren	Fr. _____
- Übrige unbestrittene Positionen gemäss GGSt-act. 10.3	Fr. _____ _____
- Anlagekosten total	Fr. _____
3. Grundstückgewinn	Fr. _____
4. Grundstückgewinnsteuer (Steuersatz 10 %)	Fr. _____

Die von den Rekurrenten aus dem Verkauf von GS E. _____ geschuldete Grundstückgewinnsteuer beträgt gemäss dieser Berechnung Fr. _____ und ist damit um Fr. _____ geringer als die durch die Rekursgegnerin veranlagte Grundstückgewinnsteuer von Fr. _____.

8. Der vorliegende Rekurs ist folglich in diesem Sinne teilweise gutzuheissen. Der angefochtene Einspracheentscheid ist aufzuheben und die geschuldete Grundstückgewinnsteuer aus dem Verkauf von GS E. _____ um Fr. _____ zu reduzieren und auf Fr. _____ festzusetzen.

9.

9.1 Gemäss § 120 Abs. 1 StG werden die amtlichen Kosten des Verfahrens der unterliegenden Partei ganz bzw. bei teilweiser Gutheissung im Verhältnis des Unterliegens auferlegt. 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

in Anbetracht des Umfangs und der Schwierigkeit der Streitsache sowie des Streitwerts zu bestimmen (§ 1 Abs. 2 KoV VG). Sie wird vorliegend auf Fr. 4'500.– festgesetzt.

Unter Berücksichtigung der Verletzung des rechtlichen Gehörs durch die Rekursgegnerin und des vorstehend in E. 3.6 Ausgeführten rechtfertigt es sich, die Spruchgebühr vollumfänglich der Rekursgegnerin aufzuerlegen.

9.2 Gemäss § 120 Abs. 3 StG wird der obsiegenden steuerpflichtigen Person für die Vertretung durch eine Fachperson eine angemessene Entschädigung zugesprochen. Das Honorar beträgt Fr. 100.– bis Fr. 10'000.– (§ 9 Abs. 1 KoV VG).

Die teilweise obsiegenden Rekurrenten waren durch einen Rechtsvertreter vertreten, weshalb ihnen eine Entschädigung zulasten der Rekursgegnerin zuzusprechen ist. Aufgrund der Verletzung des rechtlichen Gehörs haben sie Anspruch auf eine ungekürzte Parteientschädigung. In Anbetracht dessen sowie unter Berücksichtigung der Komplexität der zu beurteilenden Rechtsfrage und des damit in Zusammenhang stehenden Aufwandes wird die Parteientschädigung auf Fr. 4'000.– (inkl. Auslagen und MWST) festgesetzt.

Demnach erkennt das Verwaltungsgericht:

1. Der Rekurs wird teilweise gutgeheissen und der angefochtene Einspracheentscheid vom 29. September 2020 im Sinne der Erwägungen aufgehoben. Die von den Rekurrenten aus dem Verkauf von GS E. _____ geschuldete Grundstückgewinnsteuer wird von Fr. _____ um Fr. _____ reduziert und auf Fr. _____ festgesetzt.
2. Die Spruchgebühr im Betrag von Fr. 4'500.– wird vollumfänglich der Rekursgegnerin auferlegt. Der geleistete Kostenvorschuss von Fr. 4'500.– wird den Rekurrenten zurückerstattet.
3. Den Rekurrenten wird zulasten der Rekursgegnerin eine Parteientschädigung von Fr. 4'000.– (inkl. Auslagen und MWST) zugesprochen.
4. Gegen diesen Entscheid kann innert 30 Tagen seit der Eröffnung beim Schweizerischen Bundesgericht in Lausanne Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten eingereicht werden.
5. Mitteilung an den Rechtsvertreter der Rekurrenten (im Doppel; Rückzahlung des Kostenvorschusses nach Rechtskraft des Urteils), an den Rechtsvertreter der Grundstückgewinnsteuer-Kommission Unterägeri (im Doppel; Rechnungsstellung nach Rechtskraft des Urteils), z.K. an die Steuerverwaltung des Kantons Zug sowie zum Vollzug von Ziff. 2 im Dispositiv an die Finanzverwaltung des Kantons Zug.

Zug, 21. Februar 2022

Im Namen der
ABGABERECHTLICHEN KAMMER
Der Vorsitzende

Die Gerichtsschreiberin

versandt am