

ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2019.00028 vom 17. Oktober 2011

ZH Verwaltungsgericht, 2011-10-17, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2019.00028

FR: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2019.00028 du 17 octobre 2011

IT: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2019.00028 del 17 ottobre 2011

Regeste

Grundstückgewinnsteuer | Kein Steueraufschub bei Ersatzbeschaffung "über Kreuz" bei ehelicher Wohnung. Vorliegend ist strittig, ob bei einer Ersatzbeschaffung für eine von Ehegatten gemeinsam bewohnte Wohnung auch dann ein Steueraufschub zu gewähren ist, wenn das veräusserte Grundstück im Alleineigentum des einen und das Ersatzgrundstück im Alleineigentum des anderen Ehegatten steht (E. 2.2). Es widerspricht dem Erfordernis der Subjektidentität, der grundsteuerlich auch für Ehegatten geltenden Individualbesteuerung und der objektbezogenen Natur der Grundstückgewinnsteuer, die Ehegatten als wirtschaftliche Einheit zu betrachten, weshalb eine Subjektidentität zwischen Veräusserer und Erwerber zumindest insoweit erforderlich ist, als dass das Ersatzobjekt im Eigentum beider Ehegatten stehen muss (E. 3.3). Ausgangsgemässe Regelung der Kosten- und Entschädigungsfolgen (E. 4). Gutheissung der Beschwerde.

Erwägungen

E. 2

Abteilung SB.2019.00028 Urteil der 2. Kammer vom 19. Juni 2019 Mitwirkend: Abteilungspräsident Andreas Frei (Vorsitz), Verwaltungsrichterin Elisabeth Trachsel, Verwaltungsrichterin Silvia Hunziker, Gerichtsschreiber Felix Blocher. In Sachen Stadt A, vertreten durch die Kommission für Grundsteuern, Beschwerdeführerin, gegen B, vertreten durch RA C, Beschwerdegegner, betreffend Grundstückgewinnsteuer, hat sich ergeben: I. Der ausländische Staatsangehörige B (nachfolgend der Pflichtige) war alleiniger Stockwerkeigentümer einer 4½-Zimmerwohnung an der E-Strasse 01 in der Stadt A (Kanton Zürich), welche er zusammen mit seiner Schweizer Ehefrau F bis zum 18. Mai 2010 bewohnte, als er die Schweiz ins Ausland verliess. Am 9. Dezember 2010 veräusserte er die Wohnung zum Preis von Fr. Am 21. Juni 2011 erwarb die Ehefrau des Pflichtigen als Alleineigentümerin an der G-Strasse 02 in H (Kanton Zürich) eine Stockwerkeigentumswohnung zum Preis von Fr. ..., welche sie ab dem 21. August 2011 zusammen mit dem inzwischen wieder in die Schweiz zurückgekehrten Pflichtigen bewohnte. Zuzug der Handänderung vom 9. Dezember 2010 auferlegte die Kommission für Grundsteuern der Stadt A dem Pflichtigen am 30. August 2016 eine Grundstückgewinnsteuer von Fr. ... Dabei verweigerte die Kommission die Gewährung eines Steueraufschubs wegen Ersatzbeschaffung von selbstgenutztem Wohneigentum. Die gegen die Verweigerung eines Steueraufschubs erhobene Einsprache wies die Kommission für Grundsteuern der Stadt A am 2. März 2018 ab. II. Den hiergegen erhobenen Rekurs hiess das Steuerrekursgericht am 26. März 2019 gut, unter Gewährung eines Steueraufschubs für den gesamten Steuerbetrag von Fr. III. Mit Beschwerde vom 24. April 2019 beantragte die Stadt A, vertreten durch die Kommission für Grundsteuern, es

sei der vorinstanzliche Rekursentscheid aufzuheben und der Einsprachebeschluss vom 2. März 2018 zu bestätigen. Demzufolge sei eine Grundstückgewinnsteuer von Fr. ... zu erheben. Weiter wurde um die Zusprechung einer Parteientschädigung ersucht. Während das Steuerrekursgericht auf Vernehmlassung verzichtete, beantragte der Pflichtige die Abweisung der Beschwerde und die Zusprechung einer Parteientschädigung. Die Kammer erwägt: 1. 1.1 Mit der Steuerbeschwerde an das Verwaltungsgericht in Grundsteuersachen können laut § 153 Abs. 3 in Verbindung mit § 213 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) alle Rechtsverletzungen, einschliesslich Überschreitung oder Missbrauch des Ermessens, und die unrichtige oder unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts geltend gemacht werden. Das Verwaltungsgericht hat sich infolgedessen auf die reine Rechtskontrolle zu beschränken; dazu gehört auch die Prüfung, ob die Vorinstanzen den rechtserheblichen Sachverhalt gesetzmässig festgestellt haben. Dem Gericht ist es daher verwehrt, das vom Steuerrekursgericht in Übereinstimmung mit dem Gesetz ausgeübte Ermessen auf Angemessenheit hin zu überprüfen und so sein Ermessen anstelle desjenigen der Rekursinstanz zu setzen. Die Prüfungsbefugnis des Verwaltungsgerichts erstreckt sich lediglich auf rechtsverletzende Ermessensfehler, d. h. auf Ermessenüberschreitung und auf Ermessensmissbrauch (RB 1999 Nr. 147). 1.2 Vorliegend ist eine reine Rechtsfrage strittig, welche das Verwaltungsgericht in voller Kognition prüfen kann.

E. 2.1

Die Grundstückgewinnsteuer wird laut § 216 Abs. 1 StG von den Gewinnen erhoben, die sich bei Handänderungen an Grundstücken oder Anteilen von solchen ergeben. Gemäss § 216 Abs. 3 lit. i StG wird die Steuer aufgeschoben bei vollständiger oder teilweiser Veräusserung einer dauernd und ausschliesslich selbstgenutzten Wohnliegenschaft (Einfamilienhaus oder Eigentumswohnung), soweit der Erlös innert angemessener Frist zum Erwerb oder Bau einer gleichgenutzten Ersatzliegenschaft im Kanton verwendet wird. Diese Vorschrift entspricht fast wörtlich der Regelung von Art. 12 Abs. 3 lit. e des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990 (StHG), wobei die Ersatzbeschaffung allerdings ohnehin in der ganzen Schweiz zum Steueraufschub führt (vgl. § 226a StG). Art. 12 Abs. 3 lit. e StHG regelt die dauernde und ausschliessliche Selbstnutzung von Wohnliegenschaften in Zusammenhang mit dem Steueraufschub bei Ersatzbeschaffungen, abschliessend, ohne den Kantonen einen Spielraum zu belassen (BGE 143 II 233 E. 3).

E. 2.2

Vorliegend ist lediglich umstritten, ob bei einer Ersatzbeschaffung für eine von Ehegatten gemeinsam bewohnte Wohnung der in § 216 Abs. 3 lit. i StG vorgesehene Steueraufschub auch zu gewähren ist, wenn das veräusserte Grundstück im Alleineigentum des einen Ehegatten, das Ersatzgrundstück indes im Alleineigentum des anderen Ehegatten steht, es mithin an der Subjektidentität mangelt (sog. Ersatzbeschaffung "übers Kreuz").

E. 3.1

Mit der Frage, ob ein Ehepaar gesamthaft als Veräusserer bzw. Erwerber zu betrachten ist, hat sich das Bundesgericht in seinem Urteil vom 17. Oktober 2011, 2C_277/2011 (in: RDAF 2011 II 522, StE 2012 B 42.38 Nr. 34, StR 67/2012 S. 351) befasst (siehe auch BGE 141 II 207 E. 2.2.4). Vorweg hielt das Bundesgericht fest, dass Art. 12 StHG in Verbindung mit Art. 3 Abs. 3 StHG zu lesen sei, wonach Grundstückgewinne selbständig besteuert

werden. Eine getrennte Besteuerung der Ehegatten bei der Grundstückgewinnsteuer, wie sie auch der Kanton Zürich kennt, erachtete das Bundesgericht als StHG-konform (vgl. E. 4.1). Damit sei jedoch – so das Bundesgericht weiter – noch nicht gesagt, ob für die Ermittlung des Grundstückgewinns und die Gewährung eines Steueraufschubs die rechtliche Situation (d. h. der Eintrag im Grundbuch) massgebend sei oder ob allenfalls in einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise auf die Gesamtsituation der Ehegatten abgestellt werden soll. In der Folge stellte das Bundesgericht die diesbezügliche unterschiedliche Praxis einiger Kantone dar (E. 4.2.2) und legte Art. 12 Abs. 3 lit. e StHG unter Berücksichtigung der Auslegungselemente aus (E. 4.2.3): - Dem Wortlaut der Bestimmung lasse sich nicht entnehmen, ob die rechtliche Situation oder eine wirtschaftliche Betrachtungsweise massgebend sei. Folglich lasse sich Art. 12 Abs. 3 lit. e StHG durchaus so lesen, dass ein Steueraufschub nur in Betracht komme, wenn der Eigentümer des ersetzten Grundstücks und der Ersatzliegenschaft ein und dieselbe Person sei (Subjektidentität). - Art. 12 Abs. 3 lit. e StHG sei gegen den Willen des Bundesrats vom Parlament aufgenommen worden (vgl. Botschaft über die Steuerharmonisierung vom 25. Mai 1983, BBl 1983 III 50 und 103). Die Frage der Identität von Veräusserer und Erwerber sei im Parlament nicht diskutiert worden. - Verschiedene Autoren würden aus dem Verbot, Ehegatten anders als Konkubinatspartner zu behandeln, eine Verpflichtung ableiten, sich an die rechtliche Situation zu halten. Dabei betonten sie, dass den Ehegatten die Möglichkeiten von Art. 12 Abs. 3 lit. a und lit. b StHG blieben, um den Steueraufschub im Fall eines Verkaufs der gemeinsam bewohnten Liegenschaft zu beeinflussen. Da der betroffene Kanton (Genf) ohnehin eine rechtliche und keine wirtschaftliche Betrachtungsweise angewendet hatte, nahm das Bundesgericht hierzu keine Stellung. - Sodann wies das Bundesgericht darauf hin, dass das StHG nicht definiere, wie die Grundstückgewinnsteuer zu erheben und zu berechnen sei, wenn Miteigentümer eine Liegenschaft verkauften. Dementsprechend unterschiedlich sei auch hier die kantonale Praxis. Ausgehend von dieser Auslegung gelangte das Bundesgericht zum Schluss, dass eine Praxis, die für den Steueraufschub auf die zivilrechtlichen Verhältnisse (Grundbucheintrag) anstatt auf eine wirtschaftliche Betrachtungsweise abstellt, dem Bundesrecht nicht widerspricht. Die konkret zu beurteilende Genfer Lösung, wonach, wenn sich das ersetzte Grundstück gemäss Grundbuch im Alleineigentum des einen Ehegatten, das Ersatzgrundstück indes im Miteigentum beider Ehegatten steht, einzig der dem veräussernden Ehegatten zuzurechnende Anteil für die Bestimmung des Steueraufschubs berücksichtigt wird, stehe nicht im Widerspruch zum StHG. Das Bundesrecht schreibe nicht vor, Ehegatten bei der Grundstückgewinnsteuer als wirtschaftliche Einheit zu betrachten.

E. 3.2.1

Wie das Bundesgericht im Rahmen der Auslegung von Art. 12 Abs. 3 lit. e StHG ausgeführt hat, lässt sich dem Wortlaut der Bestimmung sowie den parlamentarischen Beratungen diesbezüglich nichts entnehmen (vgl. oben E. 3.1). Was die parlamentarischen Beratungen betrifft, kann hinzugefügt werden, dass die Voten darauf hinweisen, dass die Räte das Erfordernis der Subjektidentität wohl stillschweigend vorausgesetzt haben dürften ("Wenn heute jemand ein Haus verkauft und wieder ein genau gleiches Haus kaufen will, [...]"; "Er besitzt dann eine gleichwertige Liegenschaft [...]"; s. Amtl. Bull. NR 1989, 50). Dies zeigt sich im Bericht der Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Nationalrats vom 19. Januar 2010 (BBl 2010, 2585 ff., 2593), wo als Voraussetzung für einen Steueraufschub im Rahmen der Ersatzbeschaffung von selbstbewohntem Wohneigentum ausdrücklich die Subjektidentität aufgezählt wird (Ziff. 2.3.2).

E. 3.2.2

In systematischer bzw. dogmatischer Hinsicht ist ergänzend festzuhalten, dass die Grundstückgewinnsteuer als Spezialeinkommenssteuer ausgestaltet ist, die an die Veräusserung des Grundstücks (Handänderung) anknüpft und den anlässlich der Handänderung erzielte Grundstücksgewinn grundsätzlich ohne Berücksichtigung der gesamten wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit der steuerpflichtigen Person besteuert (vgl. § 225 StG). Deswegen wird sie als Objektsteuer qualifiziert (BGE 143 II 382 E. 2.3; Ernst Höhn/Robert Waldburger, Steuerrecht, Band I, 9. A., Bern 2001, § 22 Rz. 8; Peter Mäusli-Allenspach, Das Schweizerische Steuerrecht, 9. A., Muri bei Bern 2018, S. 280; Markus Reich, Steuerrecht, 2. A., Zürich etc. 2012, § 7 Rz. 74 ff.). Steuersubjekt ist der Veräusserer (§ 217 StG). Wegen der Unteilbarkeit des Steuerobjekts (des Grundstücksgewinns) besteht unter gemeinsam steuerpflichtigen Veräusserern Steuersolidarität (RB 1958 Nr. 88). Da die Gesamtheit der Veräusserer steuerpflichtig ist, müssen alle Steuerpflichtigen gemeinsam in das Veranlagungsverfahren einbezogen werden. Ansonsten ist die Veranlagungsverfügung nichtig (VGr, 10. Februar 2014, SB.2013.00156, E. 5.1 mit weiteren Hinweisen). Nachdem Ehegatten bei der Grundstückgewinnsteuer im Kanton Zürich getrennt besteuert werden (Art. 3 Abs. 3 StHG; § 217 StG; vgl. auch § 7 Abs. 1 StG), kommt nur der veräussernde Alleineigentümer – vorliegend der Ehemann – als Steuersubjekt infrage. Dasselbe gilt, wenn inskünftig der andere Ehegatte das Ersatzgrundstück, das sich in seinem Alleineigentum befindet, veräussert. Die beiden Ehegatten sind somit nicht gemeinsam steuerpflichtig und daher auch nicht zusammen in beide Veranlagungsverfahren einzubeziehen. Zwischen ihnen besteht keine solidarische Haftung, namentlich haftet der das Ersatzgrundstück erwerbende Ehegatte nicht für die aufgeschobene Grundstückgewinnsteuer und umgekehrt der Ehegatte, der Alleineigentümer des ersetzten Grundstücks war, nicht für die Grundstückgewinnsteuer bei Veräusserung des Ersatzgrundstücks. Dennoch wäre die Grundstückgewinnsteuer, sofern kein weiterer Steueraufschub gewährt wird, anlässlich der Handänderung am Ersatzgrundstück zu erheben, und zwar sowohl auf dem aufgeschobenen Gewinn als auch auf dem mit der Ersatzliegenschaft erzielten Gewinn. Zumindest in interkantonalen Sachverhalten steht das Recht zur Besteuerung des latenten Steuersubstrats insgesamt und ausschliesslich dem letzten Zuzugskanton zu (sog. Einheitsmethode; BGE 143 II 694 E. 4.3). Würde im Fall einer Ersatzbeschaffung "übers Kreuz" der Steueraufschub gewährt, würden die mangelnde solidarische Haftung und der fehlende Einbezug in das jeweilige andere Veranlagungsverfahren die Durchsetzung der Steuerforderung erheblich erschweren. Allfällige familienrechtliche Forderungen des einen gegen den anderen Ehegatten vermögen an der steuerrechtlichen Situation nichts zu ändern. Insbesondere verschaffen diese (obligatorischen) Forderungen und Rechte dem Nichteigentümer-Ehegatte kein wirtschaftliches Eigentum an der Familienwohnung, wie die Vorinstanz annahm. Die Bestimmungen zum Schutz der Familienwohnung im Sinn von Art. 169 des Schweizerischen Zivilgesetzbuchs (ZGB) führen zwar zu gewissen Verfügungsbeschränkungen, jedoch nicht zu einer eigentümerähnlichen Stellung des nicht im Grundbuch eingetragenen Ehegatten. Eine wirtschaftliche Betrachtungsweise, wonach die Ehegatten als Einheit behandelt und die Eigentumsverhältnisse dementsprechend beurteilt würden, widerspricht demnach der Natur der zürcherischen Grundstückgewinnsteuer als Objektsteuer (vgl. VGr OW, 2. Oktober 2012, VVGE 2011/2013 Nr. 45, E. 2.2.4). Während sich die Gewährung des Steueraufschubs nach zürcherischer Praxis im Fall des Erwerbs des Ersatzgrundstücks zu Mit- oder

Gesamteigentum der Ehegatten damit vereinbaren lässt, kann im vorliegenden Fall (Ersatzbeschaffung "übers Kreuz") nur die rechtliche Situation massgebend sein und ist daher auf die grundbuchlichen Verhältnisse abzustellen.

E. 3.2.3

Der Steueraufschubstatbestand der Ersatzbeschaffung einer Wohnliegenschaft soll die Mobilität der (bisherigen) Eigenheimbesitzer und individuelles Wohneigentum fördern, indem Wohneigentümern z. B. bei einem Arbeitsplatzwechsel usw. die steuerneutrale Reinvestition der in ihrer ausschliesslich selbstgenutzten Wohnliegenschaft gebundenen Mittel in ein Ersatzobjekt an besser geeigneter Örtlichkeit ermöglicht wird. Hingegen soll der Aufschubstatbestand nicht dem blossen Erhalt von Familienvermögen dienen (Felix Richner et al., Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A., Zürich 2013, § 216 N. 324; RB 1994 Nr. 64; VGr, 16. Mai 2007, SB.2007.00002, E. 3). Für die Gewährleistung der Mobilität des bisherigen Eigentümers (und seines Ehepartners/Familie) genügt es, wenn das Ersatzobjekt mit den durch die Veräusserung freiwerdenden Mittel wieder vom selben Familienmitglied erworben wird, allein oder zusammen mit dem Ehepartner. Dies gilt auch in Bezug auf die vorliegende Konstellation, wo aufgrund der ausländischen Staatsangehörigkeit des Veräusserers administrative Hürden für den Grundstückserwerb bestehen, zumal dem (insbesondere) im Bundesgesetz über den Erwerb von Grundstücken durch Personen im Ausland vom 16. Dezember 1983 (BewG) und nicht in der Steuergesetzgebung Rechnung zu tragen ist. Auch aus teleologischer Sicht erscheint es damit gerechtfertigt, einer Ersatzbeschaffung "übers Kreuz" den Steueraufschub zu verweigern.

E. 3.3

Somit kann zusammenfassend festgehalten werden, dass weder eine grammatikalische noch eine historische Auslegung die vorliegend zu beurteilenden Konstellation eindeutig zu klären vermag und aus teleologischer Sicht eine Ersatzbeschaffung "übers Kreuz" nicht erforderlich ist. Hingegen widerspricht es dem Grundsatz der grundsteuerlich auch für Ehegatten geltenden Individualbesteuerung und der objektbezogenen Natur der Grundstückgewinnsteuer, die Ehegatten als wirtschaftliche Einheit zu betrachten, weshalb eine Subjektidentität zwischen Veräusserer und Erwerber zumindest insoweit erforderlich ist, als dass das Ersatzobjekt im Eigentum beider Ehegatten stehen muss. Dieses Auslegungsergebnis entspricht der herrschenden Lehre (Felix Richner, Ersatzbeschaffung von selbstgenutztem Wohneigentum, ZStP 3/2010 S. 194 f.; Rainer Zigerlig/Mathias Oertli/Hubert Hofmann, Das St. Gallische Steuerrecht, 7. A., Muri bei Bern 2014, V. Teil Rz. 58; Markus Langenegger, Handbuch zur bernischen Grundstückgewinnsteuer, Muri bei Bern 2002, Art. 134 N. 1 f.; Richner et al., § 216 StG N. 336; Bernhard Zwahlen/Natalie Nyffenegger in: Martin Zweifel/Michael Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG], 3. A., Basel 2017, Art. 12 StHG N. 75) und Rechtsprechung (z. B. VGr OW, 2. Oktober 2012, VVGE 2011/2013 Nr. 45; Steuergericht SO, 27. November 2006, KSGE 2006 Nr. 10, E. 10; VGr ZG, 26. März 2014, A 2013/32, GVP 2014 S. 125 ff., E. 2a; VGr BE, 12. August 1996, BVR 1997 S. 212 ff., E. 5; vgl. auch BGr, 17. Oktober 2011, 2C_277/2011, E. 4.2.4). Was den von der Vorinstanz erwähnten Verwaltungsgerichtsentscheid (RB 1995 Nr. 53) angeht, ist festzuhalten, dass es sich bei der zitierten Stelle um eine vom Verwaltungsgericht nicht abschliessend erörterte Auslegungshypothese handelte, die nicht aus dem Zusammenhang gerissen werden darf:

"[...] liesse der Wortlaut dieser Bestimmungen [...] den Schluss zu, dass eine Privilegierung auch dann Platz greifen müsste, wenn der Veräusserer [...] das von einem Dritten zu Eigentum erworbene Ersatzobjekt [...] selbst bewohnt. Sodann erschiene eine solche Auslegungshypothese, welche das Gericht allerdings mit heutigem Urteil nicht abschliessend erörtern muss, auch nicht von vornherein unvereinbar mit dem Sinn und Zweck der gesetzlichen Sonderbehandlung. § ... StG [...] wollen [...] Mobilität [...] fördern [...]." Unter diesem Gesichtswinkel kann es jedenfalls, wie das Verwaltungsgericht in einem unveröffentlichten Entscheid vom 11. Juli 1991 entschieden hat, dem früheren Alleineigentümer eines Eigenheims nicht schaden, wenn seine Ehefrau sich am Ersatzobjekt eigentumsrechtlich beteiligt " (Hervorhebung hinzugefügt). Jener unveröffentlichte Entscheid betraf einen Fall, wo sich beide Ehegatten gemeinsam am Ersatzobjekt beteiligt hatten und folglich aufgrund der Unteilbarkeit des Steuerobjekts gemeinsam steuerpflichtig wurden. Dasselbe gilt für den vorinstanzlich zitierten Entscheid der Steuerrekurskommission III vom 27. Januar 2006 (ZStP 3/2006 Nr. 23), auch hier wurde das Ersatzobjekt von beiden Ehegatten im Miteigentum erworben. Diese Konstellationen sind mit der Ersatzbeschaffung "über Kreuz" nur beschränkt vergleichbar und gerade in Bezug auf den Steueraufschub anders zu behandeln (vgl. E. 3.2.2 vorstehend). Ebenfalls nicht vergleichbar sind Konstellationen, in welchem das Ersatzobjekt zwar nicht direkt durch den Veräusserer erworben wurde, dieser aber durch eine von ihm kontrollierte Immobiliengesellschaft eine eigentümerähnliche Stellung erlangt (vgl. RB 1992 Nr. 50).

E. 3.4.1

Gemäss Ziff. 14 des Rundschreibens der (Zürcher) Finanzdirektion an die Gemeinden über den Aufschub der Grundstückgewinnsteuer bei Ersatzbeschaffung einer dauernd und ausschliesslich selbstgenutzten Wohnliegenschaft (§ 216 Abs. 3 lit. i und § 226a StG) vom 1. Februar 2018 (ZStB 216.3) ist die Ersatzbeschaffung durch den Veräusserer entweder selbst vorzunehmen (Subjektidentität) oder der in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe lebende Ehegatte oder Partner muss sich als Mit- oder Gesamteigentümer eigentumsrechtlich beteiligen. Eine analoge Regelung kannte bereits die vorangegangene Version des Rundschreibens (ZStB Nr. 37/461 vom 31. März 2014).

E. 3.4.2

Es trifft zu, dass es sich beim vorstehend zitierten Rundschreiben des kantonalen Steueramts um eine Verwaltungsverordnung handelt, die für die Verwaltungsbehörden verbindlich sind, wenn sie nicht klarerweise verfassungs- oder gesetzeswidrig sind (vgl. Michael Beusch in: Martin Zweifel/Michael Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 3. A., Basel 2017, Art. 102 DBG N. 15 ff.). Nicht verbindlich sind Verwaltungsverordnungen hingegen für die Justizbehörden, deren Aufgabe es ist, die Einhaltung von Verfassung und Gesetz im Einzelfall zu überprüfen. Die Gerichtsbehörden sollen Verwaltungsverordnungen bei ihrer Entscheidung allerdings mitberücksichtigen, sofern diese eine dem Einzelfall angepasste und gerecht werdende Auslegung der anwendbaren gesetzlichen Bestimmungen zulassen.

E. 3.4.3

Inwieweit Ziff. 14 dieses Rundschreibens verfassungs- oder gesetzeswidrig sein soll, ist angesichts des obigen Auslegungsergebnisses sowie der Lehre und der Rechtsprechung nicht ersichtlich. Ebenso wenig widerspricht die darin festgehaltene Praxis – entgegen der

Auffassung des Pflichtigen – der zürcherischen Rechtsprechung (vgl. E. 3.3). Somit hat die Beschwerdeführerin dem Pflichtigen im Einklang mit diesem Rundschreiben, das eine einheitliche, gleichmässige und sachrichtige Praxis des Gesetzesvollzugs sicherstellen soll, den Steueraufschub zu Recht verweigert. Dies führt zur Gutheissung der Beschwerde.

E. 4

Bei diesem Verfahrensausgang sind die Kosten des Rekurs- und Beschwerdeverfahrens dem Pflichtigen aufzuerlegen (§ 153 Abs. 4 in Verbindung mit § 151 Abs. 1 und § 213 Satz 2 StG) und ist ihm keine Parteientschädigung zuzusprechen (§ 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959 [VRG] in Verbindung mit § 213 Satz 2 StG sowie § 152 und § 153 Abs. 4 StG). Eine Parteientschädigung ist auch der Beschwerdeführerin nicht zuzusprechen, da kein über die übliche Amtstätigkeit hinausgehender Aufwand angefallen ist (vgl. Kaspar Plüss in: Alain Griffel [Hrsg.], Kommentar zum Verwaltungsrechtspflegegesetz des Kantons Zürichs [VRG], 3. A., Zürich etc. 2014, § 17 N. 51).

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.