

# ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2021.00001 vom 20. Oktober 2021

ZH Verwaltungsgericht, 2021-10-20, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh\\_verwaltungsgericht\\_\\_SB.2021.00001](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2021.00001)

FR: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2021.00001 du 20 octobre 2021

IT: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2021.00001 del 20 ottobre 2021

## Regeste

Grundstückgewinnsteuer | Grundstückgewinnsteuer. [Umstritten ist, ob der Landabtausch der Beschwerdegegnerschaft als Grenzbereinigung zu qualifizieren und damit, ob ein Steueraufschub zu gewähren ist.] Vereinigung der Verfahren (E. 1.1). Kriterien für die Begründung der Grundstückgewinnsteuer (E. 2.1). Auch Tauschhandel von Grundstücken stellt eine steuerbare zivilrechtliche Handänderung dar (E. 2.2). Definition der Begriffe Landumlegung und Grenzbereinigung (E. 2.3.1 und 2.3.2). Auch der vorliegend private Landabtausch kann eine Grenzbereinigung darstellen, unabhängig davon, ob er erzwingbar wäre. Dies, auch wenn er nicht in einem Verfahren gemäss Planungs- und Baugesetz erfolgt ist (E. 3.2). Für die Gewährung eines Steueraufschubs ist es nicht erforderlich, dass die Landumlegung oder die Grenzbereinigung ausschliesslich im öffentlichen Interesse liegt (E. 3.3). Bei der Grenzbereinigung reicht es, wenn dadurch die Überbaubarkeit wesentlich verbessert wird (E. 3.4). Vorliegend erfüllt der Landabtausch die Voraussetzungen des Steueraufschubs der Grenzbereinigung. Abweisung der Beschwerde.

## Erwägungen

### E. 2

C, beide vertreten durch RA D,

#### E. 2.1

Das Steuerharmonisierungsgesetz verpflichtet die Kantone zur Erhebung einer Grundstückgewinnsteuer (Art. 2 Abs. 1 lit. d StHG). Materiell geregelt ist die Grundstückgewinnsteuer in Art. 12 StHG. Gemäss dessen Absatz 1 unterliegen der Grundstückgewinnsteuer Gewinne, die sich bei der Veräusserung eines Grundstücks des Privatvermögens oder eines land- und forstwirtschaftlichen Grundstückes sowie von Anteilen daran ergeben (vgl. § 216 Abs. 1 StG). Grundstückgewinn ist derjenige Betrag, um den der Erlös aus der Handänderung die Anlagekosten (Erwerbspreis oder Ersatzwert zuzüglich Aufwendungen) übersteigt (§ 219 Abs. 1 StG). Die Steuerpflicht wird gemäss Art. 12 Abs. 2 StHG durch jede Veräusserung eines Grundstücks begründet, soweit nicht ein Grund für einen Steueraufschub gemäss Art. 12 Abs. 3 StHG vorliegt. Nach Art. 12 Abs. 3 lit. c StHG wird die Besteuerung u.a. auch aufgeschoben bei Landumlegungen zwecks Güterzusammenlegung, Quartierplanung, Grenzbereinigung, Abrundung landwirtschaftlicher Heimwesen sowie bei Landumlegungen im Enteignungsverfahren oder drohender Enteignung. Wortgleich sieht auch § 216 Abs. 3 lit. c StG einen Steueraufschub in den genannten Fällen vor.

#### E. 2.2

Wie das Steuerrekursgericht zutreffend festgestellt hat, gehört auch der vorliegende Tausch zu den zivilrechtlichen Handänderungen und liegen zwei zivilrechtliche Handänderungen vor, wenn zwei Grundstücke getauscht werden (vgl. dazu Martin Zweifel/Silvia Hunziker/Olivier Margraf/Stefan Oesterhelt, Schweizerisches Grundstückgewinnsteuerrecht, Zürich 2021, § 6 N. 31). Selbst wenn Tauschgeschäfte ohne Aufgeld erfolgen, stellen sie steuerbare zivilrechtliche Handänderungen dar, die grundsätzlich die Grundstückgewinnsteuer auslösen, sofern kein Steueraufschubsgrund erfüllt ist (Zweifel/Hunziker/Margraf/Oesterhelt, § 7 N. 63).

### **E. 2.3**

Umstritten ist vorliegend, ob der "Landabtausch" zwischen den Beschwerdegegnerschaften als Grenzbereinigung i.S.v. Art. 12 Abs. 3 lit. c StHG bzw. § 216 Abs. 3 lit. c StG zu qualifizieren und damit ob ein Steueraufschub zu gewähren ist oder nicht.

#### **E. 2.3.1**

Die Begriffe der Landumlegung und Grenzbereinigung werden weder im StHG noch im StG definiert. Auch dem Wortlaut der französischen ("remembrement", "r ctification de limites") und der italienischen ("ricomposizione", "rettificazione dei limiti") Fassung ist keine Definition zu entnehmen. Im übrigen Bundesrecht und in den kantonalen Gesetzgebungen werden die Begriffe mit unterschiedlichen Bedeutungen verwendet, so etwa in Art. 20 des Raumplanungsgesetzes vom 22. Juni 1979 (RPG), Art. 31 des Bundesgesetzes über die Nationalstrassen vom 8. März 1960 (NSG), Art. 703 des Zivilgesetzbuchs (ZGB) oder Art. 7 und 10 des Wohnbau- und Eigentumsf rderungsgesetzes vom 4. Oktober 1974 (WEG).

#### **E. 2.3.2**

Der bundesgerichtlichen Rechtsprechung lassen sich, soweit ersichtlich, keine Definitionen der Begriffe in Art. 12 Abs. 3 lit. c StHG entnehmen. Allgemein hat das Bundesgericht Landumlegungen so definiert, dass "den Eigentümern von Land im Zusammenlegungsgebiet anstelle ihrer zerstreuten, kleinen und ungünstig geformten Grundstücke im Interesse einer rationelleren Bodennutzung arrondierte grössere und besser geformte Grundstücke zugewiesen" werden (BGE 95 I 366 E. 4). Die Rechtsprechung des Kantons Zürich ging – wie das Steuerrekursgericht zutreffend ausgeführt hat – grundsätzlich vom baurechtlichen Begriff der Grenzbereinigung, also von § 178 des Planungs- und Baugesetzes vom 7. September 1975 (PBG), aus und definierte die Grenzbereinigung als "ein nicht der Erschliessung dienendes reines Landumlegungsverfahren, das zum Zug kommt, wenn der Grenzverlauf oder Baulinien eine zweckmässige Überbauung einzelner Grundstücke hindern" (VGr, 11. Mai 1993, SR 93/0003, E. 2). Diesen Handänderungen i.S.v. § 216 Abs. 3 lit. c StG sei gemeinsam, dass ein finanzieller Gewinn in der Regel nicht realisiert werde und die Handänderung in der Regel nicht freiwillig erfolge (RB 1964 Nr. 73). Ferner bewirkten sie eine Verbesserung des wirtschaftlichen Grundvermögens des Pflichtigen (VGr, 1. April 1993, SR 93/0007, E. 3a).

#### **E. 2.3.3**

Als Grenzbereinigung grundst ckgewinnsteuerlich privilegiert werden nur Landumlegungen von Grundst ckteilen, nicht aber ganzer Grundstücke (Felix Richner/Walter Frei/Stefan Kaufmann/Tobias F. Rohner, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4. A., Zürich 2021, § 216 N 237).

### E. 3

RA D, Beschwerdegegnerschaft, betreffend Grundstückgewinnsteuer, hat sich ergeben: I. A. B und C planten, auf ihrem Grundstück an der E-Strasse 01 in A (Kat.-Nr. 02) eine Neuüberbauung mit zwei Mehrfamilienhäusern zu realisieren. Hierzu tauschten sie mit D, dem Eigentümer des Nachbargrundstücks E-Strasse 03 (Kat.-Nr. 04), 76 m<sup>2</sup> Land ab. Gemäss Tauschvertrag hatte keine der Parteien der anderen eine Aufzahlung zu leisten. Beurkundet wurde der Landtausch im Rahmen von zwei separaten, spiegelbildlichen Handänderungen. Die Kommission für Grundsteuern der Gemeinde A ging in zwei separaten Veranlagungsentscheiden vom 25. September 2019 davon aus, dass bei beiden Handänderungen aus dem Verkauf von 76 m<sup>2</sup> Land ein steuerpflichtiger Grundstücksgewinn von je Fr. ... entstanden sei und auferlegte beiden Parteien eine Grundstückgewinnsteuer von je Fr. ... B. Die Grundsteuerkommission wies die dagegen erhobenen Einsprachen in zwei separaten Einspracheentscheiden am 25. November 2019 ab. II. Dagegen erhoben B und C sowie D gemeinsam Rekurs. Das Steuerrekursgericht hiess ihren Rekurs mit Entscheid vom 19. November 2020 gut, hob die Einspracheentscheide der Grundsteuerkommission der Gemeinde A vom 25. November 2019 auf und stellte fest, dass die Grundstückgewinnsteuer betreffend die beiden Handänderungen an der E-Strasse 03 und 01 in A aufgeschoben werde. Es erwog im Wesentlichen, der streitbetroffene Landabtausch sei eine privilegierte Grenzbereinigung i.S.v. § 216 Abs. 3 lit. c des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG). Die Kosten auferlegte das Steuerrekursgericht der Gemeinde A. Parteientschädigungen sprach es nicht zu. III. Mit zwei separaten Beschwerden vom 4. Januar 2021 gelangte die Gemeinde A an das Verwaltungsgericht und beantragte die Aufhebung des Entscheids des Steuerrekursgerichts vom 19. November 2020 und die Wiederherstellung der Einspracheentscheide der Grundsteuerkommission der Gemeinde A vom 25. November 2019; alles unter Kostenfolge der Beschwerdegegnerschaft. Mit identischen Beschwerdeantworten vom 8. Februar 2021, verfasst von D, beantragte die Beschwerdegegnerschaft, die Beschwerden abzuweisen, soweit darauf einzutreten sei, unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zulasten der Beschwerdeführerin. Sollten die Beschwerden gutgeheissen werden, müsste die Sache zur Beurteilung des Landwerts an die Vorinstanz zurückgewiesen werden. Das Steuerrekursgericht verzichtete am 14. Januar 2021 auf Vernehmlassung. Die Kammer erwägt: 1. 1.1 Die Beschwerden SB.2021.00001 und SB.2021.00003 betreffen denselben Sachverhalt und dieselbe Rechtslage. Zudem hatten die betroffenen Privatpersonen mit gemeinsamen Eingaben bei der Beschwerdegegnerin Einsprache und anschliessend beim Steuerrekursgericht Rekurs erhoben und vertritt der Beschwerdeführer des Verfahrens SB.2021.00003 als Rechtsanwalt die Beschwerdeführenden im Verfahren SB.2021.00001. Aus diesen Gründen sowie zwecks Vermeidung widersprüchlicher Entscheide rechtfertigt sich die Vereinigung der Verfahren. 1.2 Die Gemeinde A als einschätzende Gemeinde ist in Grundsteuersachen ohne Weiteres zur Beschwerde legitimiert (§ 213 StG). Die Beschwerde wurde nicht von der Grundsteuerkommission im eigenen Namen erhoben, wie die Beschwerdegegnerschaft ausführt, sondern von der Gemeinde A, vertreten durch die Grundsteuerkommission, unterzeichnet von der Kommissionspräsidentin und Gemeinderätin F sowie vom Abteilungsleiter Steuern. Die Grundsteuerkommission behauptet – entgegen der Auffassung der Beschwerdegegnerschaft – nirgends, vom Gemeinderat A zur Erhebung der Beschwerde beauftragt oder bevollmächtigt worden zu sein. Dies ist auch nicht notwendig. Denn die Grundsteuerkommission A ist keine beratende Kommission, sondern besorgt als Kommission mit selbständigen Verwaltungsbefugnissen

selbständig die Aufgaben, die ihr durch die kantonale Steuergesetzgebung übertragen sind (Art. 50 der Gemeindeordnung der Gemeinde A vom 17. Mai 2009). Es handelt sich dabei um eine Kommission i.S.v. § 51 Abs. 1 des Gemeindegesetzes vom 20. April 2015 (GG), die im Rahmen ihrer Aufgaben anstelle des Gemeindevorstands handelt. Ihre Entscheidungen sind für die Gemeinde verbindlich (Felix Richner/Walter Frei/Stefan Kaufmann/Tobias F. Rohner, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4. A., Zürich 2021, § 210 N. 3). Aus der Marginalie zu Art. 50 der Gemeindeordnung sowie aus der Systematik ergibt sich, dass der Grundsteuerkommission keine Geschäfte übertragen sind, in denen sie Antrag an den Gemeinderat stellen müsste (vgl. z. B. für die Baukommission Art. 48 der Gemeindeordnung). Hat eine Gemeinde eine Grundsteuerkommission eingesetzt, ist diese auch zuständig, die Gemeinde in den Rechtsmittelverfahren über Grundstückgewinnsteuerbelange zu vertreten (vgl. RB 1960 Nr. 80; Felix Richner/Walter Frei/Stefan Kaufmann/Tobias F. Rohner, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4. A., Zürich 2021, § 210 N. 3). Auf die Beschwerde ist somit einzutreten. 1.3 Mit der Steuerbeschwerde an das Verwaltungsgericht können laut § 153 Abs. 3 in Verbindung mit § 213 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 Ermessensüberschreitung und auf Ermessensmissbrauch (RB 1999 Nr. 147). 2.

### **E. 3.1**

Unter Berufung auf die Systematik macht die Beschwerdeführerin geltend, bei den in § 216 Abs. 3 lit. c StG aufgezählten Steueraufschubstatbeständen handle es sich ausschliesslich um solche, die im öffentlichen Interesse lägen und gegen den Willen der Parteien durchgesetzt werden könnten, die in einem amtlichen Verfahren und unter Mitwirkung der Behörde durchgeführt würden und klaren Verfahrensregeln unterstünden.

### **E. 3.2**

Fest steht, dass der vorliegende Landabtausch zwischen den Beschwerdegegnerschaften ohne Mitwirkung der Behörden und nicht im für Grenzbereinigungen kraft § 181 ff. PBG vorgeschriebenen Verfahren durchgeführt wurde. Die Privilegierung i.S.v. § 216 Abs. 3 lit. c StG ist zwar auf Güterzusammenlegungen und die Abrundung landwirtschaftlicher Heimwesen gemäss Bundesgesetz über die Landwirtschaft vom 29. April 1998 sowie gemäss Landwirtschaftsgesetz vom 2. September 1979 und auf Quartierplanungen und Grenzbereinigung gemäss PBG zugeschnitten. Dem klaren Wortlaut des Steuergesetzes ist jedoch keine ausdrückliche Beschränkung auf diese Fälle zu entnehmen, sodass grundsätzlich auch rein private Landumlegungen oder Grenzbereinigungen, die nicht erzwungen werden könnten, darunterfallen können (vgl. Marianne Klöti-Weber, in: Marianne Klöti-Weber/Dave Siegrist/Dieter Weber [Hrsg.], Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 4. A., Muri-Bern 2015, § 97 N. 34; Richner et al., Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, § 216 N. 213). Auch die Systematik lässt nicht auf eine derartige Beschränkung schliessen, entspricht der Wortlaut von § 216 Abs. 3 lit. c StG doch der

Vorgabe von Art. 12 Abs. 3 lit. c StHG. Wie ein Blick auf die Praxis anderer Kantone bezüglich der gesetzlichen Bestimmungen identischen Wortlauts und derselben Systematik zeigt, schliesst die Systematik die Gewährung des Steueraufschubs für private, nicht erzwingbare Grenzbereinigungen keineswegs aus (Marianne Klöti-Weber, in: Marianne Klöti-Weber/Dave Siegrist/Dieter Weber [Hrsg.], Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 4. A., Muri-Bern 2015, § 97 N. 34; s. auch Peter B. Nefzger/Madeleine Simonek/Thomas P. Wenk [Hrsg.], Kommentar zum Steuergesetz des Kantons Basel-Landschaft, Basel/Genf/München 2004, § 73 N. 28). Daran vermag auch der Umstand, dass die Rechtsprechung des Kantons Zürich für die Definition des Begriffs der Grenzbereinigung auf § 178 PBG abgestellt und ausgeführt hat, der steuerrechtliche Begriff der Grenzbereinigung sei deckungsgleich mit dem baurechtlichen, nichts zu ändern. Es ging dabei um die inhaltliche Umschreibung des Begriffs und nicht um das Verfahren. Das bedeutet, dass auch der vorliegende private Landabtausch eine Grenzbereinigung i.S.v. § 216 Abs. 3 lit. c StG darstellen kann, obwohl er nicht in einem Verfahren gemäss §§ 181 ff. PBG durchgeführt worden ist, und unabhängig davon, ob er erzwingbar wäre. In diesem Sinn hat die Rechtsprechung festgehalten, dass die Handänderung in der Regel nicht freiwillig erfolge (vgl. E. 2.3.2).

### **E. 3.3**

Betreffend die ins Feld geführte Voraussetzung des öffentlichen Interesses ist festzuhalten, dass für die Gewährung eines Steueraufschubs i.S.v. § 216 Abs. 3 lit. c StG nicht erforderlich ist, dass die Landumlegung oder Grenzbereinigung ausschliesslich im öffentlichen Interesse liegt (vgl. Richner et al., Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, § 216 N. 211). Vielmehr ist – wie bei allen Steueraufschubstatbeständen von § 216 Abs. 3 lit. c StG – durchaus denkbar, dass sie sowohl im öffentlichen als auch im privaten Interesse liegt. Allein daraus, dass die Beschwerdegegner ein privates Interesse an der Grenzbereinigung haben und ihnen diese zum Vorteil gereicht, kann nicht der Umkehrschluss gezogen werden, der Landabtausch bzw. die Grenzbereinigung läge nicht auch im öffentlichen Interesse. Führt die Grenzbereinigung – wie vorliegend – zu einer besseren Ausnützung des betreffenden Gebiets, ist trotz bestehenden privaten Interessen auch der öffentliche Nutzen zu bejahen (RB 1982 Nr. 114; Marianne Klöti-Weber, in: Marianne Klöti-Weber/Dave Siegrist/Dieter Weber [Hrsg.], Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 4. A., Muri-Bern 2015, § 97 N. 34 m.w.H.).

### **E. 3.4**

Die Beschwerdeführerin macht weiter geltend, eine zweckmässige Überbauung wäre schon vor dem Landabtausch möglich gewesen. Die Beschwerdegegnerschaft räumt ein, dass beide Parzellen vor der Grenzbereinigung überbaubar gewesen seien, aber weniger zweckmässig. Das Steuerrekursgericht erachtete es als heikel, den Begriff der Grenzbereinigung im Steuerrecht mit demjenigen im Baurecht gleichzusetzen. Während die Zweckmässigkeit i.S.v. § 178 Abs. 1 PBG die Grenzen der Nachbargrundstücke schützen wolle, trage der Steueraufschubstatbestand der Grenzbereinigung dem Umstand Rechnung, dass ein bei einer Handänderung erzielter Gewinn letztlich gar nicht realisiert werde. Daher sei, wo Nachbarn einvernehmlich eine gemeinsame Grenze mit Blick auf eine bessere Überbaubarkeit ihrer Grundstücke unter Abtausch von wenigen Quadratmetern Land begründen, die bau- und planungsrechtliche "Zweckmässigkeit" i.S.v. § 178 Abs. 1 PBG von den Gemeindesteuerbehörden beim Aufschubstatbestand der Grenzbereinigung nicht zu beurteilen. Das Erfordernis der Zweckmässigkeit ergibt sich nicht aus Art. 12 Abs. 3

lit. c StHG oder § 216 Abs. 3 lit. c StG, weder aus dem Wortlaut noch durch Auslegung. Vielmehr wird es im Kanton Zürich aus § 178 Abs. 1 PBG abgeleitet. Danach genügt es, dass der Grenzverlauf eine zweckmässige Überbauung "hindert". Nach dem Wortlaut ist somit nicht zwingend erforderlich, dass der Grenzverlauf eine Überbauung gänzlich verunmöglicht; es genügt, wenn die zweckmässige Überbauung durch den Grenzverlauf erschwert wird. Folglich ist nicht vorausgesetzt, dass die Grenzbereinigung eine zweckmässige Überbauung erst ermöglicht, sondern reicht es, wenn dadurch die Überbaubarkeit wesentlich verbessert wird (vgl. BGr, 25. Januar 2007, 1A.210/2006, E. 3). Somit ist unerheblich, ob – wie die Beschwerdeführerin geltend macht – eine zweckmässige Überbauung schon vor der Grenzbereinigung möglich gewesen ist. Es leuchtet ein und ergibt sich aus den Akten, dass der geknickte Grenzverlauf die Überbaubarkeit erschwerte und die Begradigung der geknickten Grenze die Überbaubarkeit mit Blick auf die einzuhaltenden Grenzabstände und der Platzierung der Baukörper wesentlich erleichtert. Hinzu kommt, dass damit eine bessere Ausnutzung des knappen Bodens ermöglicht wird, was dem öffentlichen Interesse besser gerecht wird als der vorherige Grenzverlauf (vgl. E. 3.3).

### **E. 3.5**

Sodann macht die Beschwerdeführerin geltend, vorliegend seien nicht nur einige wenige Quadratmeter, sondern Flächen in der Grösse von 76 m<sup>2</sup> bzw. 7 % bzw. 5,76 % der Grundstücksfläche abgetauscht worden. Bei dieser Grössenordnung könne nicht von einem geringfügigen Abtausch gesprochen werden, der steuerrechtlich nicht von Belang wäre. Auch hierzu kann der baurechtliche Begriff der Grenzbereinigung i.S.v. § 178 Abs. 1 PBG herangezogen werden. § 178 Abs. 1 PBG beschränkt die Grösse der abgetauschten Flächen insofern, als er vorschreibt, dass die abgetauschten Grundstückteile selbständig nicht überbaubar sein dürfen (vgl. E. 2.3.3). Dies ist mit Blick auf die Akten der Fall, wurden doch drei- und viereckige Flächen von ca. 3 m Tiefe gegenseitig abgetreten. Diese Teilflächen waren nicht selbständig überbaubar.

### **E. 3.6**

In Bezug auf das Argument, dass vorliegend ein Gewinn realisiert worden sei und die Argumentation des Steuerrekursgerichts in diesem Punkt nicht zutrefte, kann festgehalten werden, dass selbst die Realisierung eines Gewinns den Steueraufschub zufolge Grenzbereinigung nach § 216 Abs. 3 lit. c StG nicht ausschliesse. Die Rechtsprechung hat lediglich festgehalten, dass in der Regel trotz Verbesserung des Grundvermögens kein Gewinn realisiert werde (vgl. E. 2.3.2). Daher kann dahingestellt bleiben, ob das Steuerrekursgericht zu Recht davon ausging, dass vorliegend gewissermassen wie bei der Ersatzbeschaffung im Umfang des reinvestierten Gewinns kein Gewinn realisiert worden sei.

### **E. 3.7**

Zusammenfassend kann festgehalten werden, dass der Landabtausch zwischen der Beschwerdegegnerschaft die Voraussetzungen des Steueraufschubstatbestands der (privaten) Grenzbereinigung i.S.v. § 216 Abs. 3 lit. c StG erfüllt. Der Entscheid des Steuerrekursgerichts ist somit zu bestätigen und die Beschwerden sind vollumfänglich abzuweisen.

## **E. 4**

Bei diesem Verfahrensausgang sind die Gerichtskosten der Beschwerdeführerin aufzuerlegen und steht ihr keine Parteientschädigung zu (§ 213 Satz 2 StG in Verbindung mit § 153 Abs. 4 und § 151 Abs. 1 bzw. § 152 StG und § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959 [VRG]). Der obsiegenden Beschwerdegegnerschaft ist sodann keine Parteientschädigung zuzusprechen. Zwar wurde die Beschwerdeantwort von einem Rechtsanwalt verfasst (Beschwerdegegner im Verfahren SB.2021.00003); dieser stritt jedoch in eigener Sache, die zudem keinen besonderen Aufwand erforderte.

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