



## Entscheid

1. November 2022

Mitwirkend:

Abteilungspräsident Walter Balsiger, Steuerrichter Hans Heinrich Knüsli, Steuerrichter  
Christian Griesser und Gerichtsschreiber Gilles Vogt

In Sachen

**A,**

vertreten durch B,

**Rekurrentin,**

gegen

**C,**

vertreten durch die Kommission für Grundsteuern,

**Rekursgegnerin,**

betreffend

**Grundstückgewinnsteuer**

hat sich ergeben:

A. 1. A (nachfolgend die Pflichtige) erwarb am ... 2007 eine Maisonette-Wohnung in der Gemeinde D zum Preis von Fr. 1'060'000.- zur Eigennutzung. Am ... 2011 verkaufte sie diese wieder zum Preis von Fr. 1'650'000.- und erwarb gleichentags zum selben Preis eine wiederum selbstgenutzte Maisonette-Wohnung in der Gemeinde E.

Mit Veranlagungsbeschluss vom 2. Februar 2012 eröffnete die Kommission für Grundsteuern der Gemeinde D der Pflichtigen einen steuerpflichtigen Grundstücksgewinn aus der Handänderung in der Gemeinde D von Fr. 546'607.-. Die sich daraus ableitende Grundstücksgewinnsteuer von Fr. 208'040.- wurde infolge der Ersatzbeschaffung in der Gemeinde E aufgeschoben.

2. Am ... 2014 veräusserte die Pflichtige auch die Maisonette-Wohnung in der Gemeinde E wieder; dies zum Preis von Fr. 1'990'000.-. Wiederum tätigte sie auch eine Ersatzbeschaffung, indem sie am ... 2014 (als Miteigentümerin 7/10) zusammen mit F (Miteigentümer 3/10) zum Preis von Fr. 3'125'000.- am ... in der Gemeinde C (Grundstück Kat.-Nr. ...) ein Einfamilienhaus erwarb.

Mit Veranlagungsentscheid vom 17. März 2016 eröffnete der Ausschuss für Grundsteuern der Gemeinde E der Pflichtigen aus dieser zweiten Handänderung einen errechneten Grundstücksgewinn von Fr. 59'551.-. Mit Blick auf die Ersatzbeschaffung in der Gemeinde C wurde dieser Gewinn als "für die Besteuerung aufgeschobener Gewinn" bezeichnet und wurde der "realisierte Gewinn" auf Fr. 0.- festgesetzt. Die zuvor in der Gemeinde D aufgeschobene Gewinnbesteuerung wurde in dieser Berechnung nicht aufgeführt.

3. Am ... 2016 veräusserte die Pflichtige zusammen mit F auch die Liegenschaft in der Gemeinde C wieder; dies zum Preis von Fr. 3'580'000.-. Kurz zuvor (am ... 2014) hatte sie allein in der Gemeinde G abermals eine Ersatzliegenschaft gekauft; der Kaufpreis betrug Fr. 2'150'000.-, wobei sie auch noch Investitionen von gegen Fr. 100'000.- tätigte.

Mit Veranlagungsentscheid vom 10. November 2021 eröffnete die Kommission für Grundsteuern der Gemeinde C der Pflichtigen (als Miteigentümerin 70%) aus der Handänderung der Liegenschaft am ... einen Gewinn von Fr. 570'196.-; für F Miteigentümer 30%) wurde in der gleichen Entscheidung ein Gewinn von Fr. 0.- festgesetzt. Der Grund für diese unterschiedlichen Ergebnisse offenbarte die detaillierte Berechnung. Dieser war zu entnehmen, dass die Anlagekosten (Kaufpreis, wertvermehrnde Aufwendungen, Maklerprovision und Gebühren) den Verkaufserlös insgesamt leicht überschritten; entsprechend resultierte bei F (30% Eigentumsquote) ein Nullergebnis. Bei der Pflichtigen berücksichtigte die Veranlagungsbehörde die bisher aufgeschobenen Gewinne aus den früheren Handänderungen in den Gemeinden D und E bei den Anlagekosten als Minuspositionen (Fr. 546'607.- + Fr. 59'551.- = Fr. 606'158.-). Deshalb resultierte bei ihr der vorerwähnte Gewinn von Fr. 570'196.-. Hiervon aufgeschoben zufolge der neuerlichen Ersatzbeschaffung in der Gemeinde G wurde alsdann ein Anteil von Fr. 311'416.06, womit sich für die Pflichtige ein realisierter Gewinn von Fr. 258'700.- und hiervon abgeleitet eine reine Grundstückgewinnsteuer von Fr. 77'090.40 ergab.

B. Am 14. Dezember 2021 liess die Pflichtige gegen den Veranlagungsentscheid der Steuerbehörde der Gemeinde C Einsprache erheben und beantragen, bei den Anlagekosten einzig den aufgeschobenen Grundstücksgewinn der Gemeinde E von Fr. 59'551.- als Minusposition zu berücksichtigen, zudem beim Ersatzobjekt in der Gemeinde G noch die Handänderungsgebühr von Fr. 2'784.- zu den Anlagekosten zu addieren und damit im Ergebnis einen steuerbaren Grundstücksgewinn von Fr. 23'589.- zu veranlagern.

Zur Begründung wurde im Wesentlichen vorgebracht, dass die Steuerbehörde der Gemeinde E im Veranlagungsentscheid 17. März 2016 die Grundstückgewinnsteuer vollständig aufgeschoben und dabei den zuvor von der Steuerbehörde der Gemeinde D aufgeschobenen Gewinn von Fr. 546'607.- aus unbekanntem Gründen nicht aufgeführt habe. Folglich müssten sich sowohl die Gemeinde E wie nun auch C auf diesem Entscheid bzw. dem darin ausgewiesenen Gewinn von Fr. 59'551.- behaften lassen. Demzufolge errechne sich ein Grundstücksgewinn von Fr. 23'588.- bzw. eine zu bezahlende Grundstückgewinnsteuer von Fr. 4'061.-.

Mit Entscheidung vom 19. Januar 2022 hiess die Kommission für Grundsteuern der Gemeinde C diese Einsprache lediglich insoweit teilweise gut, als sie die Handänderungskosten beim Ankauf des Ersatzobjekts in der Gemeinde G noch als Reinvestitionskosten berücksichtigte, wodurch sich der realisierte Grundstücksgewinn geringfügig auf Fr. 255'996.- und die reine Grundstücksgewinnsteuer auf Fr. 76'160.80 reduzierten. Nicht stattgegeben wurde demgegenüber dem ins Gewicht fallenden Antrag auf Nichtberücksichtigung des aufgeschobenen Gewinns aus D in der Höhe von Fr. 546'607.- als Minusposition bei den Anlagekosten. Die Kommission stellte sich auf den Standpunkt, unabhängig von der Veranlagung der Gemeinde E befugt gewesen zu sein, den zuvor von der Gemeinde D aufgeschobenen Gewinn als Minus-Anlagekosten in die Steuerberechnung zu integrieren.

C. Mit Rekurs vom 22. Februar 2022 liess die Pflichtige erneut beantragen, bei den Anlagekosten einzig den aufgeschobenen Grundstücksgewinn der Gemeinde E von Fr. 59'551.- als Minusposition zu berücksichtigen, was mit einem steuerbaren Grundstücksgewinn von Fr. 23'589.- einhergehe. Verlangt wurde zudem die Zusprechung einer Parteientschädigung. Die Begründung entsprach im Wesentlichen derjenigen der Einsprache und ging also dahin, dass aufgrund des Veranlagungsentscheids der Gemeinde E der Gewinn aus der früheren Handänderung in der Gemeinde D, dessen Besteuerung seinerzeit aufgeschoben wurde, bei der Berechnung der Grundstücksgewinnsteuer aus der Handänderung in der Gemeinde C unberücksichtigt bleiben müsse.

Die Steuerbehörde C schloss in ihrer Vernehmlassung vom 15. März 2022 auf Rekursabweisung; dies unter Zusprechung einer Parteientschädigung. Hierzu liess die Pflichtige mit Eingabe vom 11. April 2022 noch eine (ihr freigestellte) Replik einreichen, wozu sich die Vorinstanz nicht mehr vernehmen liess.

Auf die detaillierten Vorbringen der Parteien in den verschiedenen Rechtschriften ist, soweit erforderlich, in den nachstehenden Erwägungen näher einzugehen.

Die Kammer zieht in Erwägung:

1. a) Die Grundstückgewinnsteuer wird laut § 216 Abs. 1 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) von den Gewinnen erhoben, die sich bei Handänderungen an Grundstücken oder Anteilen von solchen ergeben.

b) 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 in der Schweiz verwendet wird.

Der Steueraufschub wird dabei für denjenigen Teil des Gewinns gewährt, der nach Wiederverwendung der Anlagekosten des veräusserten Objekts (und allfälliger Drittleistungen) zusätzlich in den Erwerb des Ersatzobjektes investiert wird; das heisst, der nicht wieder investierte Gewinn gelangt sofort zur Besteuerung. Zur Anwendung kommt in diesem Sinn die sog. "absolute Methode", welche auch Abschöpfungsmethode genannt wird (vgl. BGE 137 II 419, E. 2.1).

c) Kommt es später zu einer Veräusserung der Ersatzliegenschaft, so wird auch der zuvor aufgeschobene Gewinn besteuert; dies freilich nur, soweit eine steuerbare Handänderung vorliegt und es nicht wieder zum Steueraufschub kommt. Letzteres ist insbesondere dann der Fall, wenn erneut eine Ersatzbeschaffung stattfindet, wenn also das erste Ersatzobjekt durch ein zweites ersetzt wird. In solchen Fällen spricht man von einer sog. Kaskadenersatzbeschaffung. Wird indes die Ersatzliegenschaft in der Art veräussert, dass eine steuerbare Handänderung vorliegt (also kein neuerlicher vollständiger Steueraufschub infolge Kaskadenersatzbeschaffung stattfindet), so besteuert die Gemeinde, in welcher sich die Ersatzliegenschaft befindet (die Ersatzbeschaffungsgemeinde), den ursprünglich aufgeschobenen Gewinn und den Gewinn aus der Veräusserung der Ersatzliegenschaft gemeinsam, denn gemäss § 219 Abs. 5 StG findet keine Steuerauscheidung mit der Ursprungsgemeinde statt (vgl. zum Ganzen: Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4. A., 2021, § 216 N 287-289).

Anzumerken ist, dass nach der früheren Praxis der Finanzdirektion das soeben erwähnte vollumfängliche Besteuerungsrecht der Ersatzbeschaffungsgemeinde nur zugestanden wurde, wenn die Ersatzliegenschaft länger als 5 Jahre gehalten wurde; bei kürzerer Haltedauer wurde der Wegzugsgemeinde ein Besteuerungsrecht im Nachsteuerverfahren zugestanden (vgl. Rundschreiben der 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 31. März 2014 = ZStB Nr. 37/461, Ziff. 24). Ausgelöst durch einen Bundesgerichtsentscheid vom 28. September 2017 (2C\_70/2017), in welchem in interkantonalem Zusammenhang die Einheitsmethode (= Besteuerungsrecht Zuzugskanton, nicht Wegzugskanton) vorgegeben wurde, wurde die Praxis der Finanzdirektion aufgegeben und gilt auch innerkantonale Einheitsmethode, d.h. das vollumfängliche Besteuerungsrecht der Ersatzbeschaffungsgemeinde greift auch bei reinvestitionsnaher Veräusserung des Ersatzobjekts (vgl. Rundschreiben in der Version 1. Februar 2018 = ZStB 216., Ziff. 9, 47 und 48).

2. a) Im vorliegenden Fall geht es um eine mehrfache Kaskadenersatzbeschaffung. Es liegt die selten anzutreffende Konstellation vor, dass innerhalb von wenigen Jahren gleich drei Handänderungen mit Ersatzbeschaffungen stattgefunden haben. Hierzu ist vorweg festzuhalten, dass sich naturgemäss mit jeder zusätzlichen Handänderung die Berechnung der Grundstückgewinnsteuer verkompliziert bzw. dass sich – mit den Worten des Bundesgerichts – "die mit der späteren Festlegung des aufgeschobenen Grundstückgewinns verbundenen Probleme potenzieren" (vgl. BGE 137 II 419 (424)).

b) Der Sachverhalt präsentiert sich hier vereinfacht zusammengefasst wie folgt:

aa) Die Pflichtige erwarb per 2007 eine Eigentumswohnung in der Gemeinde D. Per 2011 veräusserte sie diese Wohnung wieder (1. Handänderung) und erwarb sie als Ersatzobjekt eine Eigentumswohnung in der Gemeinde E. Per 2014 verkaufte sie auch diese Wohnung wieder (2. Handänderung) und erwarb als Ersatzobjekt ein Einfamilienhaus in der Gemeinde C (70% Miteigentum). Per 2016 wurde auch dieses Einfamilienhaus wieder verkauft (3. Handänderung); nunmehr erwarb die Pflichtige ein Ersatzobjekt in der Gemeinde G.

bb) Steuerlich hatten diese Handänderungen folgende Konsequenzen:

Die Gemeinde D errechnete aus der 1. Handänderung (in D) einen steuerpflichtigen Grundstücksgewinn von Fr. 546'607.-; die Besteuerung wurde dabei aufgeschoben, weil dieser Gewinn nach der absoluten Methode vollumfänglich in das Ersatzobjekt in der Gemeinde E reinvestiert worden war (vgl. Veranlagungsbeschluss vom 2. Februar 2012). Die Gemeinde E errechnete aus der 2. Handänderung (in E) einen steuerpflichtigen Grundstücksgewinn von Fr. 59'551.-; der aufgeschobene Gewinn aus der Gemeinde D wurde in der Berechnung nicht aufgeführt. Auch sie gewährte alsdann den Steueraufschub mit Blick auf eine vollumfängliche Gewinn-Reinvestition in das Ersatzobjekt in der Gemeinde C (vgl. Veranlagungsentscheid vom 17. März 2016). Die Gemeinde C errechnete aus der 3. Handänderung (in C) auf der hier allein interessierenden 70% Miteigentumsquote der Pflichtigen einen steuerbaren Grundstücksgewinn von Fr. 570'196.-. Der Gewinnberechnung lag dabei zugrunde, dass sie die aufgeschobenen Gewinne aus den früheren Handänderungen in den Gemeinden D und E bei den Anlagekosten als Minuspositionen (Fr. 546'607.- + Fr. 59'551.- = Fr. 606'158.-) einsetzte; ohne diese Minuspositionen hätte allein aus der Handänderung in der Gemeinde C ein geringfügiger Verlust von Fr. 35'962.- resultiert (vgl. Veranlagungsentscheid vom 10. November 2021).

c) Im Streit liegt hier einzig die Frage, ob die Gemeinde C bei der Gewinnberechnung zurecht auch den aufgeschobenen Gewinn aus der Gemeinde D in der Höhe von Fr. 546'607.- als Minusposition bei den Anlagekosten berücksichtigt hat. Die Pflichtige lässt nicht in Abrede stellen, dass die Berechnungsformel als solche (= aufgeschobene Grundstücksgewinne sind als Minuskosten bei den Anlagekosten zu berücksichtigen) korrekt ist (vgl. dazu sogleich). Sie lässt aber dafürhalten, dass der aufgeschobene Gewinn aus der Gemeinde D nicht mehr berücksichtigt werden dürfe, weil er in der Veranlagung der Gemeinde E unerwähnt geblieben sei. Diese letztere Veranlagung sei nicht nur für die Gemeinde E, sondern auch für C verbindlich.

d) Im Detail präsentiert sich die im Streit liegende Steuerberechnung der Gemeinde C vom 10. November 2021 wie folgt:

**Detaillierte Berechnung**

		A	F
		70%	30%
Kauf ... 2014	3'125'000.00	2'187'500.00	937'500.00
wertverm. Aufwendungen	425'620.00	297'934.00	127'686.00
Maklerprovision	71'600.00	50'120.00	21'480.00
Insertionskosten Verkauf	2'191.00	1'533.70	657.30
Handänderungskosten Kauf gem. Nachtrag	3'245.35	2'271.75	973.61
Handänderungskosten Verkauf gem. Nachtrag	3'717.85	2'602.50	1'115.36
Augeschobener Gewinn E Fr. 59'551.- und D Fr. 546'607.-			
A	-606'158.00	-606'158.00	0.00
Anlagekosten	3'025'216.20	1'935'803.94	1'089'412.26
Verkaufserlös	3'580'000.00	2'506'000.00	1'074'000.00
Gewinn	554'783.80	570'196.06	0.00
Ersatzbeschaffung ... G			
A	2'150'000.00		
Weitere Investitionen	97'220.00		
Total Ersatzbeschaffung	2'247'220.00	2'247'220.00	0.00
<b>Aufgeschobener Gewinn</b>		<b>311'416.06</b>	<b>0.00</b>
<b>Realisierter Gewinn</b>		<b>258'780.00</b>	<b>0.00</b>
<b>Realisierter Gewinn abgerundet</b>		<b>258'700.00</b>	
<b>Grundstückgewinnsteuer auf realisiertem Gewinn</b>		<b>92'880.00</b>	<b>0.00</b>
Besitzesdauer 9 Jahre	17% Ermässigung	15'789.60	
Kauf D ... 2007			
<b>Reine Grundstückgewinnsteuer</b>		<b>77'090.40</b>	<b>0.00</b>

Diese Berechnung ist (vorbehältlich der Streitfrage) nicht zu beanstanden, denn bei einer Kaskadenersatzbeschaffung ist es mathematisch korrekt, wenn die Ersatzbeschaffungsgemeinde (welche nach der Einheitsmethode den Gewinn aus der Handänderung in ihrer Gemeinde und zusätzlich die aufgeschobenen Gewinne aus früheren Handänderungen zu besteuern hat) bei der Gewinnberechnung bisher aufgeschobene Gewinne bei den Anlagekosten als Minusposition einsetzt. Dies wird denn auch im Rundschreiben der Finanzdirektion so vorgegeben (vgl. neue Version Ziff. 48) und auch das Bundesgericht scheint dieser Berechnungsweise zugewandt zu sein (vgl. BGE 137 II 419, E. 3.1). Einfacher erklärt erreicht man das gleiche Resultat aber auch,

wenn die Ersatzbeschaffungsgemeinde zu dem aus der Handänderung in ihrer Gemeinde resultierenden Gewinn (hier Verlust Fr. 35'962.-) die bisher aufgeschobenen Gewinne (hier total Fr. 606'158.-) hinzurechnet (= hier Fr. 570'196.-). Letztlich geht es einfach darum, den Gesamtgewinn aus zwei (oder mehreren) Handänderungen zu errechnen, weshalb den gesamten Verkaufserlösen die gesamten Anlagekosten gegenüberzustellen sind; das korrekte Resultat lässt sich dabei rechnerisch über verschiedene Wege erreichen. Probleme im Rahmen der unterschiedlichen Berechnungsweisen können nur entstehen, wenn die Besitzesdauer über die ganze Kaskade hinweg über 20 Jahren liegt (vgl. dazu: Richner/Frei/Kaufmann/ Rohner, § 216 N 292 ff.); darauf ist hier aber nicht weiter einzugehen, nachdem die Pflichtige ihre insgesamt drei Ersatzbeschaffungen in den Gemeinden E, C und G innerhalb von knapp 10 Jahren getätigt hat.

e) Zu beantworten bleibt damit allein noch die Frage, ob die Pflichtige aus dem Umstand, dass die Gemeinde E im Veranlagungsentscheid vom 17. März 2016 betreffend die Handänderung in der Gemeinde E den aufgeschobenen Gewinn aus der Gemeinde D nicht aufführte, etwas zu ihren Gunsten ableiten kann.

aa) Die Pflichtige lässt vertreten, dass dem so ist. Sie stützt sich dabei insbesondere auf das bereits erwähnte Rundschreiben, welches in der im Zeitpunkt der Veranlagung der Gemeinde E noch massgeblichen Version vom 31. März 2014 (= aZStB 37/461) unter Ziff. 38 Folgendes festhalte:

Die Steuerbehörde der Wegzugsgemeinde meldet der ... Zuzugsgemeinde (bei Ersatzbeschaffung im Kanton) [bzw. ... ], dass ein Aufschub der Grundstückgewinnsteuer infolge Ersatzbeschaffung gewährt worden ist. Der Meldung ist eine Kopie der Verfügung beizulegen. Die durch eine rechtskräftige Verfügung festgelegten Faktoren sind auch für die Zuzugsgemeinde verbindlich.

Auch in Ziff. 15 (recte 35) des Rundschreibens werde die Wegzugsgemeinde angehalten, den aufgeschobenen Grundstücksgewinn sowie die massgebende Besitzesdauer in einer anfechtbaren Verfügung verbindlich festzulegen.

bb) Hierzu ist zunächst festzuhalten, dass ein Rundschreiben der Finanzdirektion als administrative Weisung an die Veranlagungsbehörde qualifiziert und keinen Gesetzescharakter hat; es ist deshalb für die Gerichtsbehörden von vornherein nicht

verbindlich. Die Gerichtsbehörden sollen administrative Weisungen bei ihrer Entscheidung allerdings mitberücksichtigen, sofern diese eine dem Einzelfall angepasste und gerecht werdende Auslegung der anwendbaren gesetzlichen Bestimmungen zulassen. (vgl. zum Ganzen: (BGE 140 II 88 E. 5.1.2; RB 2006 Nr. 78 E. 2.5; Michael Beusch in: Martin Zweifel/Peter Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bd. I/2b, 2. A., Basel 2008, Art. 102 DBG N. 9 ff.).

Vorliegend steht der Berücksichtigung des Rundschreibens in diesem letzteren Sinn nichts entgegen. Das Rundschreiben legt nämlich nicht die Gesetzesbestimmungen falsch aus, wohl aber die Pflichtige das Rundschreiben.

aaa) Der Pflichtigen geht es letztlich um die Feststellung im Rundschreiben (alte Version), dass der von der Wegzugsgemeinde rechtskräftig festgelegte Grundstücksgewinn für die Zuzugsgemeinde verbindlich sei. Dieselbe Feststellung findet sich auch im Rundschreiben in der heute gültigen Version (vgl. Ziff. 24). Dabei ist offensichtlich, dass sich die zukunftsbezogene Verbindlichkeit nur auf den konkreten Gewinn aus der Handänderung in der Wegzugsgemeinde bezieht. Nicht ohne Grund verweisen in diesem Zusammenhang das alte Rundschreiben (in Ziff. 4) wie auch das neue Rundschreiben (in Ziff. 12 und 24) auf BGE 137 II 419:

Bei letzterem Entscheid aus dem Jahr 2011 ging es nämlich um die damals noch umstrittene Frage, ob die Gemeinden überhaupt eine genaue und verbindliche Gewinnabrechnung zu erstellen haben (bzw. die Steuerpflichtigen Anspruch auf eine solche haben), wenn aufgrund einer Ersatzbeschaffung klar ist, dass es ohnehin zum Aufschub kommt (Beispiel: Ankauf Ursprungliegenschaft für Fr. 1 Mio.; unklare/umstrittene wertvermehrende Investitionen von Fr. 200'000.- bis Fr. 400'000.-; Verkauf für Fr. 1.5 Mio.; Kauf Ersatzobjekt für Fr. 1.6 Mio. => voller Steueraufschub unabhängig von der Gewinnhöhe, welche zwischen Fr. 100'000.- und 300'000.- liegen muss). Mit dem besagten Entscheid, hat das Bundesgericht die früher bei den Gemeinden oft anzutreffende und vom Verwaltungsgericht geschützte Praxis, in solchen Fällen auf eine genaue (und mitunter sehr aufwändige) Gewinnberechnung zu verzichten, ein Ende bereitet. Das heisst: Der genaue Gewinn ist (seit 2011) unabhängig vom absehbaren Besteuerungsaufschub verbindlich zu ermitteln; entsprechend kann dieser auch angefochten werden und entsprechend ist er für eine mögliche künftige Besteuerung verbindlich, sobald er rechtskräftig feststeht.

Im soeben beschriebenen Sinn haben also die Gemeinde D den Gewinn aus der Handänderung in D (Fr. 546'607.-) und die Gemeinde E denjenigen aus der Handänderung in E (Fr. 59'551.-) gemäss Rundschreiben jeweils korrekt (und unangefochten) berechnet und damit verbindlich festgelegt.

bbb) Mit Bezug auf die hier vorliegende seltene Konstellation der Mehrfach-Kaskadenersatzbeschaffung lässt sich aus dem Rundschreiben und der darin festgestellten Verbindlichkeit der gemeindebezogenen Gewinnermittlung jedoch nichts ableiten. Wieso der Umstand, dass die Gemeinde E den zuvor von der Gemeinde D verbindlich festgestellten aufgeschobenen Gewinn in ihrer Veranlagung nicht erwähnte, dazu führen soll, dass dieser Gewinn untergeht, ist in keiner Weise nachvollziehbar.

Vor Augen zu halten ist dabei, dass bei der Frage, ob bei einer gewöhnlichen Handänderung mit Ersatzbeschaffung letztlich eine steuerbare Handänderung vorliegt, immer zwei Berechnungen erforderlich sind:

Zunächst ist der konkrete Gewinn aus der Handänderung zu berechnen (= Verkaufserlös minus Anlagekosten). In einem zweiten Schritt ist alsdann zu berechnen, ob es nach der Gewinnabschöpfungsmethode zur Besteuerung oder zum Steueraufschub kommt. Diese Aufschubsberechnung ist relativ einfach: Soweit der Verkaufserlös (enthaltend die Anlagekosten und den Gewinn) vollständig in das Ersatzobjekt reinvestiert worden ist, kommt es zum vollen Steueraufschub.

Bei der Kaskadenersatzbeschaffung ändert sich nicht viel: Bei der Gewinnberechnung sind lediglich die bisher aufgeschobenen Gewinne hinzuzurechnen bzw. ist in diesem Sinn der grundsätzlich (= vorbehältlich eines Aufschubtatbestands) steuerbare Gesamtgewinn aus allen Handänderungen zu berechnen. Bei der Aufschubsberechnung ist alsdann wiederum zu prüfen, ob der Verkaufserlös (enthaltend die Anlagekosten plus gesamter bisher erzielter Gewinn) vollständig in ein Ersatzobjekt reinvestiert worden ist, ansonsten Gewinn realisiert worden ist und es nach der Gewinnabschöpfungsmethode zur Besteuerung kommen muss.

ccc) Die Gemeinde E erstellte im Veranlagungsentscheid vom 17. März 2016 die folgende Berechnung:

<b>Anlagekosten</b> (für veräusserte Liegenschaft)		
Erwerbspreis vom ... 2011		1'650'000.00
Wertvermehrnde Aufwendungen gemäss Beilage		143'620.00
Maklerprovision beim Verkauf		42'985.00
Insertionskosten beim Verkauf		1'017.00
Mit der Handänderung verbundene Abgaben beim Erwerb, ohne Errichtungskosten		1'537.00
Schuldbrief		0.00
Mit der Handänderung verbundene Abgaben beim Verkauf, gemäss eingereichten Unterlagen		1'290.00
<b>Total Anlagekosten</b>		<b>1'840'449.00</b>
Verkaufserlös gemäss Verkaufsvertrag	1'900'000.00	
	0.00	1'900'000.00
<b>Grundstückgewinn</b>		<b>59'551.00</b>
<b>Berechnung des aufgeschobenen Grundstückgewinns</b>		
Kaufpreis Ersatzobjekt ... C	3'125'000.00	
	0.00	3'125'000.00
abzüglich Total Anlagekosten		1'840'449.00
<b>Für die Besteuerung aufgeschobener Gewinn</b>		<b>59'551.00</b>
<b>Realisierter Grundstückgewinn</b>		<b>0.00</b>
<b>Grundstückgewinnsteuer auf realisiertem Gewinn</b>		<b>0.00</b>
Besitzdauer 3 Jahre	0.00%	0.00
<b>Reine Grundstückgewinnsteuer</b>		<b>0.00</b>

Wenn sie in dieser Berechnung nur den Gewinn aus der Handänderung in der Gemeinde E selbst aufführte (Fr. 59'551.-) und den aufgeschobenen Gewinn aus der Gemeinde D (Fr. 546'607.-) bzw. den sich daraus ableitenden Gesamtgewinn (Fr. 606'158.-) unerwähnt liess, ist dies nicht zu beanstanden. Zu beachten ist, dass im Zeitpunkt der Veranlagung noch die erwähnte alte Praxis galt, wonach bei (hier gegebener) Veräusserung des Ersatzobjekts innert 5 Jahren die Wegzugsgemeinde (hier D) den aufgeschobenen Gewinn im Nachsteuerverfahren besteuern konnte. Dies aber auch nur insoweit, als nicht eine weitere Ersatzbeschaffung (hier C) einen neuen Aufschub bewirkte. In dieser Ausgangslage konnte mithin die Gemeinde E von vornherein nicht nach der Einheitsmethode einen Gesamtgewinn besteuern (Gewinn der Gemeinde E plus aufgeschobener Gewinn der Gemeinde D) und hatte sie damit auch keinen Grund für eine entsprechende Berechnung des Gesamtgewinns. Im Übrigen ging die Gemeinde E davon aus, dass mit Blick auf den Verkaufserlös in E von Fr. 1'900'000.- bei einer Reinvestition in das Ersatzobjekt in der Gemeinde C in der Höhe von mehr als Fr. 3'125'000.- der Gewinn aus E und der aufgeschobene Gewinn aus der Gemeinde D bei Weitem reinvestiert worden war und mithin weder in E noch in D steuerbare Handänderungen resultieren konnten. Dabei machte die Gemeinde E zwar Fehler, indem sie einerseits von einem Veräusserungserlös von Fr. 1'900'000.-, statt Fr. 1'990'000.- ausging (vgl. Kaufvertrag vom ... 2014 und Deklaration) und andererseits

unberücksichtigt liess, dass die Pflichtige am Ersatzobjekt in der Gemeinde C nur zu 70% beteiligt war, mithin die Ersatzbeschaffungskosten deutlich tiefer, nämlich (wie von der Pflichtigen deklariert) bei Fr. 2'187'500.- anzusetzen gewesen wären. Weil auch letzterer Betrag deutlich über dem Verkaufserlös von Fr. 1'990'000.- liegt, wäre es aber in den Gemeinden E und D auch bei Verwendung der korrekten Zahlen zum vollständigen Aufschub gekommen. Der Fehler beim Verkaufserlös (Fr. 1'900'000.- statt Fr. 1'990'000.-) führte indes in der Gemeinde E zu einem um Fr. 90'000.- zu tiefen Gewinn (Fr. 59'551.- statt Fr. 149'551.-); mit Bezug auf diesen zu tiefen Gewinn ist jedoch die rechtskräftige Veranlagung der Gemeinde E verbindlich. Dementsprechend hat die Gemeinde C den Gewinn von E in ihrer Berechnung korrekt (lediglich) mit Fr. 59'551.- als Minusposition bei den Anlagekosten berücksichtigt.

Die Fehlerhaftigkeit der Veranlagung der Gemeinde E ändert also nichts daran, dass die Pflichtige bei der Ersatzbeschaffung in der Gemeinde C einen steuerbaren, jedoch aufgeschobenen Grundstücksgewinn von total Fr. 606'158.- aus den beiden früheren Handänderung in den Gemeinden D und E mitgenommen hat. Diesen hat die Steuerbehörde C bei der Berechnung des steuerbaren Grundstücksgewinn aus der erneuten Handänderung in der Gemeinde C nach der Einheitsmethode zurecht mit einbezogen; unter Berücksichtigung des Verlusts aus der Handänderung in der Gemeinde C von Fr. 35'962.- ergab sich damit ein steuerbarer Gewinn von Fr. 570'196.-. Von letzterem ausgehend erweist sich die Berechnung des teilweisen Steueraufschubs in der Gemeinde C als korrekt; die Aufschubsberechnung als solche blieb denn auch unbestritten. Der steuerbare Gewinn von Fr. 255'996.- und die sich daraus ableitende reine Grundstücksgewinnsteuer von Fr. 76'160.80 sind damit zu bestätigen.

3. a) Diese Erwägungen führen zur Abweisung des Rekurses.

b) Ausgangsgemäss sind die Verfahrenskosten der Rekurrentin aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 StG).

c) Die Zusprechung der beantragten Parteientschädigung scheitert bei der Rekurrentin an deren Unterliegen und bei der obsiegenden Rekursgegnerin am Umstand, dass ihr im Rahmen ihrer Gemeindeaufgaben kein besonderer Aufwand erwachsen ist (§ 152 StG i.V.m. § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959 [VRG]; RB 1981 Nr. 5; vgl. Kaspar Plüss, in: Kommentar zum Verwaltungsrechtspflegegesetz des Kantons Zürich, 3. A., 2014, § 17 N 53 f.).

Demgemäss erkennt die Kammer:

1. Der Rekurs wird abgewiesen.

[...]