

ROBERT DESAX

# BUNDESGERICHTSENTSCHEID ZUR ERSATZBESCHAFFUNG BEI GRUNDSTÜCKGEWINNSTEUER

## Präzisierung der harmonisierten Voraussetzungen für den Steueraufschub beim Verkauf von Wohneigentum

Das Bundesgericht präzisiert die Voraussetzungen für den Steueraufschub beim Verkauf von dauernd und ausschliesslich selbstgenutztem Wohneigentum gemäss Steuerharmonisierungsgesetz (StHG) und hebt die Zürcher Praxis auf, wonach der Wohnsitz am neuen Ort während mindestens fünf Jahren beibehalten werden muss<sup>[1]</sup>.

### 1. AUSGANGSLAGE

**1.1 Sachverhalt.** Herr X (der Steuerpflichtige) wohnte in einer Zürcher Gemeinde. Im Februar 2011 verkaufte er seine dort gelegene Eigentumswohnung zum Preis von CHF 1.8 Mio. Danach verlegte er seinen Wohnsitz in den Kanton Graubünden, wo er eine neue Eigentumswohnung für CHF 5.25 Mio. erwarb, welche er und seine Frau selber bewohnten. Aufgrund der Reinvestition des ursprünglichen Verkaufserlöses in selbstgenutztes Wohneigentum gewährte die Zürcher Wegzugsgemeinde einen Aufschub der Grundstückgewinnsteuer (Ersatzbeschaffung bei *dauernd und ausschliesslich selbstgenutztem Wohneigentum* gemäss Art. 12 Abs. 3 lit. e StHG und § 216 Abs. 3 lit. i *Steuergesetz des Kantons Zürich [StG-ZH]*). Im Dezember 2012 (nach 22 Monaten) verlegten der Steuerpflichtige und seine Ehefrau aus beruflichen Gründen ihren Wohnsitz ins Vereinigte Königreich. Die Bündner Wohnung behielten sie als Zweitwohnsitz.

**1.2 Verfahrensgeschichte.** Aufgrund des Wegzugs ins Ausland im Jahr 2012 erachtete die Zürcher Wegzugsgemeinde die Voraussetzungen für den ursprünglich gewährten Steueraufschub als nachträglich nicht mehr erfüllt. Sie widerrief den Steueraufschub und auferlegte für den Verkauf im Jahr 2011 eine Grundstückgewinnsteuer von rund CHF 220 000 zuzüglich Zins. Die dagegen eingereichten Rechtsmittel blieben erfolglos. Das Verwaltungsgericht des Kantons Zürich erkannte, rein begrifflich sei eine gewisse Zeitspanne

erforderlich, damit es sich um eine dauernde Nutzung der Ersatzliegenschaft handeln könne. Bei 22 Monaten Wohnsitz am neuen Ort könne jedenfalls noch nicht von einer gesetzlich erforderlichen *dauernden* Nutzung des Ersatzobjekts gesprochen werden, weshalb kein Steueraufschub zu gewähren sei<sup>[2]</sup>.

### 2. URTEIL DES BUNDESGERICHTS

In seinem in Fünferbesetzung ergangenen Leitentscheid<sup>[3]</sup> vom 7. März 2017 (2C\_306/2016) hiess das Bundesgericht die Beschwerde des Steuerpflichtigen gut und bezeichnete den Widerruf des Steueraufschubs durch die Wegzugsgemeinde als bundesrechtswidrig.

#### 2.1 Ersatzbeschaffung bei dauernd und ausschliesslich selbstgenutztem Wohneigentum.

**2.1.1 Gesetzliche Grundlage.** Gemäss Art. 12 Abs. 3 lit. e StHG ist die Grundstückgewinnsteuer bei Veräusserung einer dauernd und ausschliesslich selbstgenutzten Wohnliegenschaft aufzuschieben, soweit der Erlös innert angemessener Frist zum Erwerb (oder Bau) einer gleichgenutzten Ersatzliegenschaft in der Schweiz verwendet wird. Streitig war die Auslegung des Begriffs der dauernd und ausschliesslich selbstgenutzten Wohnliegenschaft (*habitation ayant durablement et exclusivement servi au propre usage, abitazione che ha servito durvolmente e esclusivamente all'uso personale*).

**2.1.2 Kein Spielraum der Kantone und Gemeinden.** Gemäss Bundesgericht ist der Begriff des «dauernd und ausschliesslich selbstgenutzten Wohneigentums» bundesrechtlicher Natur und unterliegt der vollen Kognition des Bundesgerichts. Unter diesen Begriff fällt einzig der Hauptwohnsitz, nicht hingegen ein Sekundärwohnsitz (etwa eine Ferienwohnung)<sup>[4]</sup>. Das Gesetz verlangt allerdings nicht einen Mindestaufenthalt am neuen Ort (keine «Stillhaltefrist»). Da dieser Begriff bundesrechtlich abschliessend geregelt ist, verbleibt den Kantonen und Gemeinden auch grundsätzlich kein Ermessensspielraum. Anders verhält es sich bei der Festlegung der



ROBERT DESAX,  
RECHTSANWALT, LL.M. (TAX),  
DIPL. STEUEREXPERTE,  
WALDER WYSS AG,  
ZÜRICH, ROBERT.DESAX@  
WALDERWYSS.COM

«angemessenen» Frist, innert welcher die Reinvestition nach Art. 12 Abs. 3 lit. e StHG erfolgen muss. Hier verfügen die Kantone über Ermessensspielraum und können daher diesen Zeitraum eigenständig festlegen [5].

**2.1.3 Der Wohnsitzbegriff richtet sich nach dem Zivilgesetzbuch (ZGB) und ist grundsätzlich nicht vom Einhalten einer Stillhaltefrist abhängig.** Ein (Haupt-)Wohnsitz im Sinne von Art. 12 Abs. 3 lit. e StHG liegt gemäss Bundesgericht vor, wenn sich eine Person an einem Ort mit der Absicht des dauernden Verbleibens aufhält oder wenn ihr das Bundesrecht da einen besonderen gesetzlichen Wohnsitz zuweist (Art. 3 Abs. 2 Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], Art. 3 Abs. 2 StHG, § 3 Abs. 2 StG-ZH). Zwar verweisen die Steuergesetze in diesem Zusammenhang nicht (mehr) ausdrücklich auf das ZGB, trotzdem lehnt sich der steuerliche Wohnsitzbegriff weitgehend an den Wohnsitzbegriff nach Art. 23 ff. ZGB an [6]. Für die Begründung des Wohnsitzes am Ort der Ersatzliegenschaft bei Inanspruchnahme einer Ersatzbeschaffung müssen demnach nach Bundesgericht zwei Merkmale erfüllt sein [7]:

«[E]in objektives äusseres, der Aufenthalt, sowie ein subjektives inneres, die Absicht dauernden Verbleibens. Nach der Rechtsprechung kommt es allerdings nicht auf den inneren Willen, sondern darauf an, welche Absicht objektiv erkennbar ist (...). Die nach aussen erkennbare Absicht muss auf einen dauernden Aufenthalt gerichtet sein. Auch ein von vornherein bloss vorübergehender Aufenthalt kann einen Wohnsitz begründen, wenn er auf eine bestimmte Dauer angelegt ist und der Lebensmittelpunkt dorthin verlegt wird. Als Mindestdauer wird üblicherweise ein Jahr postuliert.»

**2.1.4 Qualifiziertes Schweigen des Gesetzes hinsichtlich Mindesthaltedauer.** Das Bundesgericht erlaubt den Kantonen nicht, über die Bedingungen des StHG hinaus zusätzliche Voraussetzungen für die Gewährung und den Weiterbestand des Steueraufschubs festzulegen. Der Steueraufschub darf deshalb nicht wegen späteren Wegzugs rückwirkend widerrufen werden. Hinsichtlich einer Mindesthaltedauer besteht somit gemäss Bundesgericht ein qualifiziertes Schweigen des Gesetzes [8].

Gemäss Bundesgericht ist daher die Annahme, wonach aufgrund einer späteren Nutzungsänderung auf eine im Zeitpunkt der Handänderung fehlende Ersatzbeschaffungsabsicht geschlossen wird, verfehlt [9]. Das Bundesgericht führte dazu aus:

«Durch die Wohnsitznahme ist die Anforderung der dauernden und ausschliesslichen Selbstnutzung hinsichtlich des Ersatzobjekts erfüllt. Zudem würde durch diese Annahme der Begriff der Dauerhaftigkeit beim ursprünglichen Objekt anders als beim Ersatzobjekt behandelt. Solches steht in Widerspruch zur bundesrechtlichen Vorgabe, dass die Begriffe des Selbstwohnens, der Dauerhaftigkeit und der Ausschliesslichkeit im Zusammenhang mit dem veräusserten Objekt gleich auszulegen sind wie beim Ersatzobjekt [10].»

Aus dem Gebrauch des Wortes «gleichgenutzt» im Gesetzestext folgt, dass die Begriffe des veräusserten Objekts und des Ersatzobjekts symmetrisch und gleichartig auszulegen

sind [11]. Beim veräusserten Objekt wird im Grundsatz auch nicht verlangt, dass man es für eine gewisse Mindestdauer selber bewohnt hat [12]. Durch das Einfordern zusätzlicher Bedingungen in Bezug auf die Nutzung der Ersatzliegenschaft überschritten der Kanton Zürich bzw. die Wegzugsgemeinde die ihnen vom StHG gesteckten Grenzen.

**2.1.5 Schlussfolgerung des Gerichts.** Das Bundesgericht erkennt, dass die Auslegung des Begriffes «dauernd» durch das Zürcher Verwaltungsgericht (oben Abschnitt 1.2) nicht mit dem StHG vereinbar sei [13]. Ausschlaggebend (und genügend) ist, dass der Steuerpflichtige nach Verkauf der Zürcher Liegenschaft am neuen Ort in Graubünden einen echten Wohnsitz begründete. Daran ändert auch der spätere Wegzug nach 22 Monaten nichts. Der Wohnsitz muss demnach nicht für alle Ewigkeiten bestehen bleiben. Die Absicht, einen Ort später (aufgrund veränderter nicht mit Bestimmtheit voraussehender Umstände) wieder zu verlassen, schliesst eine Wohnsitzbegründung nicht aus [14]. Wie für die Vorinstanzen stellt sich auch für das Bundesgericht die Frage des Rechtsmissbrauchs oder der nicht schützenswerten Immobilienspekulation vorliegend nicht [15].

**2.2 Aufhebung der Fünfjahresregel gemäss Zürcher Behördenpraxis.** Das Bundesgericht verwirft auch eine etablierte Zürcher Verwaltungspraxis. Diese verlangt ein Verbleiben am neuen Ort während mindestens fünf Jahren, wobei während dieser Zeit keine definitive Zweckentfremdung vorgenommen werden darf [16]. Das Bundesgericht erkennt diese Fünfjahresregel als bundesrechts- und verfassungswidrig. Zwar haben die Zürcher Behörden das diese Praxis festlegende Rundschreiben der Zürcher Finanzdirektion [17] im vorliegenden Verfahren nicht zur Begründung herangezogen. Das Verwaltungsgericht des Kantons Zürich hat dieses Rundschreiben in der Vergangenheit regelmässig als bundesrechtskonform bezeichnet. Es wiederholte diesen Standpunkt auch *en passant* in seinem Urteil [18].

Das Bundesgericht stellt diese Praxis nebst den bereits erwähnten harmonisierungsrechtlichen Gründen [19] auch aus verfassungsrechtlichen Überlegungen als unzulässig dar [20]: «Einer Anwendung des fraglichen Rundschreibens stünde das vom Beschwerdeführer angerufene verfassungsmässige Legalitätsprinzip entgegen. (...) So verlangt das abgaberechtliche Legalitätsprinzip (...) zum einen, dass der Abgabetatbestand rechtssatzmässig und formellgesetzlich gefasst ist (Erfordernis der Normstufe bzw. Gesetzesvorbehalt). Zum andern ruft es nach einer minimalen Ausgestaltung des Rechtssatzes (Erfordernis der Normdichte bzw. Tatbestandsvorbehalt). Ihm zufolge sind (zumindest) die in Art. 164 Abs. 1 lit. d BV bzw. allgemein in Art. 127 Abs. 1 BV genannten Tatbestandselemente (Abgabesubjekt, Abgabeobjekt, Abgabebemessungsgrundlage, Abgabetarif) rechtssatzmässig zu fassen (...). Eine Mindestaufenthaltsdauer bei der Ersatzbeschaffung von Eigenheimen definiert ein wesentliches Tatbestandselement der Abgabe und kann nicht in einer Verwaltungsverordnung [wie dem Zürcher Rundschreiben] festgelegt werden. (...) Dasselbe gilt, wenn die Aufgabe der Selbstnutzung, ohne dass das Ersatzobjekt veräussert wird (Nutzungsänderung, Zweckentfremdung), einen steuerauslösenden Tatbestand darstellen soll. Das

fragliche Rundschreiben der Finanzdirektion des Kantons Zürich stellt (...) keine ausreichende gesetzliche Grundlage für eine Mindesthaltedauer oder die Besteuerung bei nachträglichen Nutzungsänderungen des Ersatzobjekts dar.»

Wie oben (vgl. Abschnitte 2.1.2 und 2.1.4) festgestellt, besteht von Bundesrechts wegen keine Grundlage, welche es den Kantonen erlauben würde, den Steueraufschub vom Einhalten einer fünfjährigen Stillhaltefrist abhängig zu machen. Deswegen verletzt das Rundschreiben das verfassungsmässige Legalitätsprinzip.

### 3. KOMMENTAR

**3.1 Verfassungs- und harmonisierungsrechtliche Aspekte des Urteils.** Einmal mehr bestätigt das Bundesgericht seine strenge Haltung bei der Prüfung der Einhaltung der harmonisierungsrechtlichen Vorgaben durch die Kantone und Gemeinden:

Einerseits lässt das Bundesgericht erkennen, dass seine Toleranzgrenze im harmonisierten Bereich tief ist. Mit voller Kognition prüft das Bundesgericht die Beachtung der Vorgaben der Steuerharmonisierung durch die Kantone und insbesondere, ob die kantonale Lösung die Anwendung des StHG in seiner horizontalen oder vertikalen Harmonisierungsfunktion beeinträchtigt [21]. Gerade im Bereich der Grundstückgewinnsteuer liegen nunmehr zahlreiche Bundesgerichtsurteile vor, welche aus harmonisierungsrechtlichen Gründen zulasten der Kantone oder Gemeinden ergangen sind.

Andererseits kommt mit dem vorliegenden Urteil auch dem verfassungsmässigen Legalitätsprinzip seine volle Be-

deutung zu (sowohl in harmonisierungs- als auch in verfassungsmässiger Hinsicht). Dem Legalitätsprinzip kommt im Steuerrecht Grundrechtscharakter zu, dessen Verletzung unmittelbar gestützt auf Art. 127 Abs. 1 der *Bundesverfassung* (BV) geltend gemacht werden kann (vgl. auch Art. 164 Abs. 1 lit. d BV für den Bund) [22]. Das Legalitätsprinzip verbietet es den Behörden der Kantone (und selbstredend auch jenen des Bundes), sich vom jeweiligen Gesetzestext loszulösen. Leider hört man aber behördenseitig allzu oft, dass eine bestimmte steuerliche Behandlung «eben jahrelange Praxis» sei. Das Gegenargument, diese Praxis sei zwar möglicherweise theoretisch nachvollziehbar, aber eben nicht gesetzeskonform und daher unzulässig, hat oft wenig Erfolg, es sei denn, der Fall wird bis vor Bundesgericht gebracht.

**3.2 Folgen für den Kanton Zürich.** Für den Bereich der Grundstückgewinnsteuer heisst dies konkret, dass eine «definitive Zweckentfremdung» (etwa Umwandlung in einen Sekundär- oder Ferienwohnsitz), welche nach gültiger Wohnsitzbegründung eintritt, nicht zu einem Widerruf des Steueraufschubes führen darf, es sei denn, die Steuerbehörde könne eine rechtsmissbräuchliche Gestaltung seitens des Steuerpflichtigen nachweisen [23].

Die Zürcher Finanzdirektion muss nun über die Bücher gehen und die Ziff. 11 und 28 des Rundschreibens an das Bundesgerichtsurteil anpassen. Das StHG ist aber selbstredend auch auf innerkantonale Ersatzbeschaffungen anwendbar. Somit ist wohl Ziff. 22 des Rundschreibens, welche innerkantonale Wohnsitzwechsel erfasst, ebenso anzupassen. Mit dem Bundesgerichtsentscheid wird diese kantonale Praxis

aber schon per sofort hinfällig und kann auch auf andere noch offene Verfahren nicht mehr angewandt werden. Sollten andere Kantone vergleichbare zusätzliche Bedingungen für den Steueraufschub bei einer Ersatzbeschaffung aufgestellt haben, ist dieser Entscheid auch auf sie anwendbar.

Die Aussage des Bundesgerichts, wonach für die Wohnsitzbegründung als Mindestdauer üblicherweise ein Jahr postuliert werde [24], stellt nach Ansicht des Autors ein blosses *obiter dictum* (beiläufige Bemerkung) dar, da dieser Frage vorlie-

*«Bei Begründung eines neuen Wohnsitzes am Ort der Ersatzliegenschaft innert angemessener Frist sind die Voraussetzungen der Ersatzbeschaffung nach StHG <ein für allemal> erfüllt.»*

gend keine entscheidtragende Bedeutung zukommt [25]. Sie wird interessanterweise auch nicht weiter belegt oder begründet. Damit kann diese Aussage auch nicht unbesehen oder schematisch auf andere Fälle angewandt werden, in denen eine Ersatzbeschaffung gemäss Art. 12 Abs. 3 lit. e StHG verlangt wird. Insbesondere wäre es nach hier vertretener Ansicht nicht zulässig, statt der Fünfjahresregel nun einfach eine «Einjahresregel» einzuführen. Ein solcher Pauschalansatz stellte eine unzulässige unwiderlegbare Vermutung gegen eine Wohnsitzbegründung dar, wenn der Aufenthalt weniger als ein Jahr dauert. Sie würde damit die Ausführungen des Bundesgerichts zur Tragweite und den Anforderungen von Art. 12 Abs. 3 lit. e StHG sowie zum Gehalt des Wohnsitzbegriffs ihres Sinnes entleeren.

**3.3 Exkurs: Zerlegungsmethode vs. Einheitsmethode im interkantonalen Verhältnis.** Schliesslich sei angemerkt, dass mit § 226a Abs. 2 StG-ZH eine weitere Zürcher Gesetzesbestimmung gewisse Fragen aufwirft. Diese Bestimmung sieht bei interkantonalen Ersatzbeschaffungen vor, dass der Kanton Zürich eine aufgeschobene Grundstückgewinnsteuer nachveranlagt, wenn das ausserkantonale Ersatz-

grundstück innert 20 Jahren seit der Handänderung am ersten Grundstück veräussert wird.

Diese gesetzliche Bestimmung steht m. E. im Widerspruch zu einem Urteil des Bundesgerichts aus dem Jahre 2012 [26]. In diesem Urteil hat das Bundesgericht die Steuerhoheit grundsätzlich demjenigen Kanton zugesprochen, in welchem sich die Ersatzliegenschaft befindet. Das Bundesgericht hat damit der «Einheitsmethode» gegenüber der «Zerlegungsmethode» den Vorzug gegeben:

«Bei gesamtheitlicher Betrachtung steht freilich heute ausser Zweifel, dass das Recht zur Besteuerung des latenten Steuersubstrats auch in den Fällen von Art. 12 Abs. 3 lit. e StHG (dauernd und ausschliesslich selbstgenutztes Wohneigentum) insgesamt und ausschliesslich dem Zuzugskanton bzw. dem letzten Zuzugskanton zukommt [27].»

Das Bundesgericht lässt zwar ausdrücklich offen, wie es sich mit einer reinvestitionsnahen Handänderung verhält, die zu keinem weiteren Steueraufschub Anlass gibt. Das Verwaltungsgericht des Kantons Bern hat in einem kürzlich ergangenen Entscheid daraus geschlossen, dass die Zerlegungsmethode bei einer Handänderung innerhalb von fünf Jahren weiterhin zulässig sei [28]. Eine solche Ausnahme vom Grundsatz der Einheitsmethode vermag nicht zu überzeugen, zumal das Institut der Ersatzbeschaffung nach Art. 12 Abs. 3 lit. e StHG ausschliesslich an die Errichtung eines echten neuen steuerlichen Wohnsitzes anknüpft und – wie das vorliegend besprochene Urteil 2C\_306/2016 zeigt – gerade nicht an das Einhalten einer zusätzlichen «Haltedauer». Eine solche Stillhaltedauer ist dem Konzept der Ersatzbeschaffung nach Art. 12 Abs. 3 lit. e StHG völlig fremd. Bei Begründung eines neuen Wohnsitzes am Ort der Ersatzliegenschaft innert angemessener Frist sind die Voraussetzungen der Ersatzbeschaffung nach StHG vielmehr «ein für allemal» erfüllt und die stillen Reserven gehen vollständig auf das Ersatzgrundstück über. Daraus folgt systematisch ein ausschliessliches Besteuerungsrecht des Zuzugskantons. So schliesst das Bundesgericht denn auch, dass die Einheitsmethode «harmonisierungsrechtlich geboten» sei. Es ist daher namentlich für den Kanton Zürich zu fordern, dass er § 226a Abs. 2 StG-ZH anpasst bzw. aufhebt. ■

**Anmerkungen:** 1) Urteil vom 7. März 2017, 2C\_306/2016, zur BGE-Publikation vorgesehen (der Autor vertrat den Beschwerdeführer vor den kantonalen Behörden und vor Bundesgericht). 2) Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich vom 17. Februar 2016, E. 2.6. 3) Vgl. Art. 20 Abs. 2 Bundesgesetz über das Bundesgericht (BGG). 4) E. 2.3 des Urteils, a.a.O. (Anm. 1). 5) Vgl. etwa Urteil des Bundesgerichts vom 9. Februar 2015, 2C\_583/2014, E. 2.2.5; vgl. auch das vorliegend besprochene Urteil, E. 2.3, a.a.O. (Anm. 1). 6) E. 2.5.1 des Urteils, a.a.O. (Anm. 1). 7) E. 2.5.2 des Urteils, a.a.O. (Anm. 1), m.w.H. 8) E. 3.1 des Urteils, a.a.O. (Anm. 1). Ein qualifiziertes Schweigen des Gesetzes liegt vor, wenn der Gesetzgeber eine Rechtsfrage nicht übersehen hat, sondern diese stillschweigend – im negativen Sinn – mitentschieden hat. In diesem Fall besteht kein Raum für eine richterliche (oder behördliche) Lückenfüllung; vgl. BGE 138 II 1, E. 4.2. 9) E. 3.2 des Urteils, a.a.O. (Anm. 1). Vgl. dazu Richner/Frei/

Kaufmann/Meuter, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A., 2013, § 216 N 290. 10) E. 3.2 des Urteils, a.a.O. (Anm. 1). 11) Vgl. dazu auch Richner, Ersatzbeschaffung von selbstgenutztem Wohneigentum, Teil I, in: ZStP 3/2010, S. 202 und 208. 12) Vgl. E. 2.5 in fine des Urteils, a.a.O. (Anm. 1). 13) E. 2.6 des Urteils, a.a.O. (Anm. 1). 14) E. 2.5 des Urteils, a.a.O. (Anm. 1). 15) E. 2.6 des Urteils, a.a.O. (Anm. 1). 16) Von einer definitiven Zweckentfremdung wird in diesem Zusammenhang namentlich gesprochen, wenn die steuerpflichtige Person ihren steuerrechtlichen Wohnsitz vom Ersatzgrundstück wegverlegt (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A., 2013, § 216 N 343). 17) Rundschreiben der Finanzdirektion des Kantons Zürich 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, Ziff. 11 und 28. 18) Urteil des Verwaltungsgerichts, a.a.O. (Anm. 2), E. 2.5. 19) E. 4.1 des Urteils, a.a.O. (Anm. 1). 20) E. 4.2 des Urteils, a.a.O. (Anm. 1), m.w.H., auch zum Folgenden. 21) Anstelle vieler vgl. das Urteil des Bundesgerichts vom 3. April 2017, 2C\_1148/2015, E. 4.1.3. 22) Urteil des Bundesgerichts vom 27. August 2015, 9C\_225/2015, E. 1.1, m.w.H. 23) So auch schon Verrey, Report de l'imposition du gain immobilier en cas de emploi: ses fins et sa fin, in Der Schweizer Treuhänder (heute Expert Focus), 2015/6–7, Abschnitt 4.2, S. 521. 24) E. 2.5.2 des Urteils, a.a.O. (Anm. 1) und oben Abschnitt 2.1.3. 25) Vgl. etwa dazu BSK BGG-Biagini/Haag, Art. 23 N 6 m.w.H. 26) Urteil des Bundesgerichts vom 19. Dezember 2012, 2C\_337/2012. 27) Urteil 2C\_337/2012, E. 3.5. 28) Urteil des Verwaltungsgerichts Bern vom 21. Dezember 2016 = StE 2017 B 42.38 Nr. 43. Gegen dieses Urteil wurde Beschwerde beim Bundesgericht erhoben (2C\_70/2017).