

Bundesgericht  
Tribunal fédéral  
Tribunale federale  
Tribunal federal

{T 0/2}

2C\_306/2016

Urteil vom 7. März 2017

II. öffentlich-rechtliche Abteilung

Besetzung  
Bundesrichter Seiler, Präsident,  
Bundesrichter Zünd,  
Bundesrichterin Aubry Girardin,  
Bundesrichter Stadelmann,  
Bundesrichter Haag,  
Gerichtsschreiber Mösching.

Verfahrensbeteiligte  
A. \_\_\_\_\_,  
Beschwerdeführer,  
vertreten durch Rechtsanwalt Robert Desax,

gegen

Gemeinde B. \_\_\_\_\_, vertreten durch die Grundsteuerbehörde,

Kantonales Steueramt Zürich,  
Dienstabteilung Recht, Bändliweg 21, 8090 Zürich.

Gegenstand  
Grundstückgewinnsteuer,

Beschwerde gegen das Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich, 2. Abteilung, vom 17. Februar 2016.

Sachverhalt:

A.  
A. \_\_\_\_\_ veräusserte am 21. Februar 2011 seine Eigentumswohnung an der C. \_\_\_\_\_-Strasse in B. \_\_\_\_\_ (ZH) zu einem Preis von Fr. 1'850'000.--. Per 15. Februar 2011 hatte er seinen Wohnsitz nach D. \_\_\_\_\_ (GR) verlegt, wo er am E. \_\_\_\_\_-Weg eine Liegenschaft für Fr. 5'250'000.-- erworben hatte. Aufgrund der Reinvestition des Erlöses in ein gleichgenutztes Ersatzobjekt wurde die Grundstückgewinnsteuer mit Veranlagungsentscheid der Grundsteuerbehörde B. \_\_\_\_\_ vom 25. Mai 2011 infolge Ersatzbeschaffung aufgeschoben. Am 31. Dezember 2012 verlegten A. \_\_\_\_\_ und seine Ehefrau ihren Hauptwohnsitz nach Grossbritannien. Mit Nachsteuerverfügung vom 17. Dezember 2014 auferlegte die Grundsteuerbehörde B. \_\_\_\_\_ A. \_\_\_\_\_ eine Grundstückgewinnsteuer von Fr. 221'942.-- (zuzüglich Zins von Fr. 11'892.40 seit dem 91. Tag nach der Handänderung), da die Voraussetzungen für die Gewährung des Steueraufschubs mit dem Wegzug nicht mehr erfüllt seien.

B.  
Die Grundsteuerbehörde B. \_\_\_\_\_ bestätigte mit Verfügung vom 7. Mai 2015 die Veranlagung der Grundstückgewinnsteuer. Gegen diesen Entscheid erhob A. \_\_\_\_\_ Rekurs, welcher vom Steuerrekursgericht am 28. Oktober 2015 ebenfalls abgewiesen wurde. In der Folge gelangte A. \_\_\_\_\_ an das Verwaltungsgericht. Dieses wies die Beschwerde mit Urteil vom 17. Februar 2016 ab.

C.

A. \_\_\_\_\_ legt mit Eingabe vom 8. April 2016 Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten an das Bundesgericht ein. Er beantragt, das Urteil des Verwaltungsgerichts sei aufzuheben und von der Erhebung der Grundstückgewinnsteuer sei abzusehen.

Die Gemeinde B. \_\_\_\_\_ beantragt die Abweisung der Beschwerde. Das kantonale Steueramt Zürich sowie das Verwaltungsgericht des Kantons Zürich stellen den Antrag, die Beschwerde sei abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist. A. \_\_\_\_\_ nimmt zum Vernehmlassungsergebnis abschliessend Stellung und hält an seinen Rechtsbegehren fest.

Erwägungen:

1.

1.1. Die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten richtet sich gegen einen Endentscheid (Art. 90 BGG) einer letzten, oberen kantonalen Instanz (Art. 86 Abs. 1 lit. d und 2 BGG) in einer Angelegenheit des öffentlichen Rechts (Art. 82 lit. a BGG). Das Bundesgesetz vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (Steuerharmonisierungsgesetz, StHG; SR 642.14) enthält in Art. 12 Vorschriften zur Grundstückgewinnsteuer, sodass die Beschwerde auch unter dem Gesichtswinkel von Art. 73 StHG zulässig ist. Der Beschwerdeführer ist durch den Entscheid besonders berührt und hat ein schutzwürdiges Interesse an dessen Aufhebung oder Änderung (Art. 89 Abs. 1 BGG). Auf die form- und fristgerechte eingereichte Beschwerde ist einzutreten (Art. 42 und 100 BGG).

1.2. Mit der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten kann eine Rechtsverletzung nach Art. 95 und 96 BGG gerügt werden. Das Bundesgericht wendet das Recht von Amtes wegen an (Art. 106 Abs. 1 BGG), doch prüft es, unter Berücksichtigung der allgemeinen Rüge- und Begründungspflicht (Art. 42 Abs. 1 und 2 BGG), grundsätzlich nur die geltend gemachten Vorbringen, sofern allfällige weitere rechtliche Mängel nicht geradezu offensichtlich sind (BGE 138 I 274 E. 1.6 S. 280 f. mit Hinweis). Die Verletzung von Grundrechten und von kantonalem und interkantonalem Recht untersucht es in jedem Fall nur insoweit, als eine solche Rüge in der Beschwerde vorgebracht und begründet worden ist (Art. 106 Abs. 2 BGG). Das Bundesgericht prüft die Anwendung des harmonisierten kantonalen Steuerrechts durch die kantonalen Instanzen an sich mit freier Kognition, ebenso, wie es dies im Fall von Bundesrecht täte. In den Bereichen, in welchen das Steuerharmonisierungsgesetz den Kantonen einen gewissen Gestaltungsspielraum belässt, beschränkt sich die Kognition des Bundesgerichts indessen im Wesentlichen auf Willkür, und gelten die erhöhten Rügeanforderungen des Art. 106 Abs. 2 BGG (BGE 134 II 207 E. 2 S. 209 f.; 130 II 202 E. 3.1 S. 205 f.; Urteil

2C\_705/2011 vom 26. April 2012 E. 1.5.2 mit Hinweisen).

1.3. Das Bundesgericht legt seinem Urteil den Sachverhalt zugrunde, den die Vorinstanz festgestellt hat (Art. 105 Abs. 1 BGG). Es kann die tatsächlichen Feststellungen der Vorinstanz nur berichtigen oder ergänzen, soweit sie offensichtlich unrichtig, das heisst willkürlich, sind oder auf einer Rechtsverletzung im Sinne von Art. 95 BGG beruhen (Art. 105 Abs. 2 BGG). Zudem hat die beschwerdeführende Partei aufzuzeigen, dass die Behebung des Mangels für den Ausgang des Verfahrens entscheidend sein kann (Art. 97 Abs. 1 BGG; BGE 140 III 16 E. 1.3.1 S. 17 f.; 140 IV 97 E. 1.4.1 S. 100).

2.

Streitig und zu prüfen ist, ob die veranlagende Gemeinde unter den gegebenen Umständen auf den ursprünglich gewährten Steueraufschub zurückkommen durfte. Der Beschwerdeführer rügt die Verletzung von Bundesrecht. Die Vorinstanz habe Art. 12 Abs. 3 lit. e StHG unrichtig angewendet, das Legalitätsprinzip nach Art. 5 Abs. 1 BV sowie Art. 127 Abs. 1 BV verletzt und den Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit (Art. 127 Abs. 2 BV) missachtet.

2.1. Ein Grundstückgewinn im Sinne von Art. 12 StHG ergibt sich, soweit der bei Veräusserung eines Grundstücks erzielte Erlös die Anlagekosten (Erwerbspreis oder Ersatzwert zuzüglich Aufwendungen) übersteigt. Im Kanton Zürich erheben die politischen Gemeinden die Grundstückgewinnsteuer auf den Gewinnen, die sich bei Handänderungen an Grundstücken oder Anteilen von solchen ergeben (§ 205 in Verbindung mit § 216 Abs. 1 des Steuergesetzes des Kantons Zürich vom 8. Juni 1997 [LS 631.1; StG/ZH]). Die Steuer fällt ungeachtet dessen an, ob es sich um Privat- oder Geschäftsvermögen handelt (monistisches System). Harmonisierungsrechtlich wird die Besteuerung eines realisierten Grundstückgewinns insbesondere aufgeschoben bei einer Veräusserung einer dauernd und ausschliesslich selbstgenutzten Wohnliegenschaft (Einfamilienhaus oder Eigentumswohnung), soweit

der dabei erzielte Erlös innert angemessener Frist zum Erwerb oder zum Bau einer gleichgenutzten Ersatzliegenschaft in der Schweiz verwendet wird (Art. 12 Abs. 3 lit. e StHG bzw. § 216 Abs. 3 lit. a i.V.m. § 226a Abs. 1 StG/ZH; vgl. BGE 141 II 207 E. 2.2 S. 209 f. mit weiteren Hinweisen).

2.2. Die Vorinstanz hat verbindlich festgehalten, dass der Beschwerdeführer und seine Ehefrau zuerst ihren Wohnsitz nach D.\_\_\_\_\_ und anschliessend aus beruflichen Gründen nach Grossbritannien verlegt haben. Eine weitere Veränderung der Wohnsitzverhältnisse ist in näherer Zeit nicht beabsichtigt. Es handle sich somit um eine dauerhafte Wohnsitzverlegung ins Ausland und eine nicht bloss vorübergehende Zweckentfremdung der Wohnung, welche nicht zu beanstanden wäre. Mit dem definitiven Wegzug ins Ausland werde die Wohnung in D.\_\_\_\_\_ zu einem Zweitwohnsitz des Beschwerdeführers, ungeachtet des hohen Erwerbspreises. Es sei unerheblich, ob der Beschwerdeführer ursprünglich die Absicht gehabt habe, seinen Lebensmittelpunkt längerfristig in D.\_\_\_\_\_ zu errichten. Rein begrifflich sei eine gewisse Zeitspanne erforderlich, damit es sich um eine dauernde Nutzung der Ersatzliegenschaft handeln könne. Werde die neue Liegenschaft nur 22 Monate als Hauptwohnsitz genutzt, sei diese Anforderung nicht erfüllt.

2.3. Der Begriff des "dauernd und ausschliesslich selbstgenutzten Wohneigentums" ist bundesrechtlich geregelt und unterliegt der vollen bundesrechtlichen Kognition. Unter diesen Begriff ("ayant durablement et exclusivement servi au propre usage de l'aliénateur") fällt einzig der Hauptwohnsitz, während ein sekundäres Domizil (so etwa ein Ferienhaus oder eine Ferienwohnung, ein Objekt für die Dauer auswärtigen Wochenaufenthalts) den Tatbestand nicht erfüllt. Die Kantone sind demgegenüber befugt, die Dauer der "angemessenen Frist" (Art. 12 Abs. 3 lit. e StHG; der Zeitraum zwischen zwei Handänderungen) eigenständig festzulegen. Insoweit beschränkt sich die Kognition des Bundesgerichts auf Willkür (vgl. BGE 141 II 207 E. 2.2.4 f. mit zahlreichen weiteren Beispielen).

2.4. Grundsätzlich muss das Eigenheim im Zeitpunkt der Handänderung bzw. im Zeitpunkt, in dem der Entschluss zur Ersatzbeschaffung gefasst wird, selbstbewohnt sein. Für das dauernde Selbstbewohnen genügt es, dass die steuerpflichtige Person ihr ausschliesslich selbstbewohntes Eigenheim in der Zeit vor der Handänderung ohne erhebliche Unterbrechung bewohnte, mithin am fraglichen Ort ihren zivil- bzw. steuerrechtlichen Wohnsitz gehabt hat. Damit das Kriterium der Dauerhaftigkeit erfüllt ist, muss sich der Wohnsitz am Schluss der Besitzesdauer im veräusserten Grundstück befunden haben. Nicht erforderlich ist hingegen, dass das veräusserte Grundstück während der ganzen Besitzesdauer ununterbrochen ausschliesslich selbstbewohnt wurde. Es darf sich aber nicht bloss um eine gelegentliche oder vorübergehende Bleibe handeln. Mit einer Ersatzbeschaffung ist immer ein Wechsel der Wohnstätte verbunden, wobei normalerweise die neue Wohnstätte im Ersatzobjekt der alten Wohnstätte im veräusserten Grundstück folgt. Ausnahmen im Einzelfall sind so zulässig, z.B. können die beiden Wohnstätten durch eine Drittwohnstätte kurz unterbrochen werden, wenn die steuerpflichtige Person ihr Eigenheim veräussert, ohne das Ersatzobjekt schon erworben zu haben

bzw. dieses zwar schon im Eigentum der steuerpflichtigen Person steht, infolge Bau oder Umbau aber noch nicht bezogen werden kann. Entscheidend ist letztlich, ob die Frist zwischen den Selbstnutzungen angemessen ist (RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. Aufl. 2013, N. 331 f. zu § 216 StG/ZH). Die bisherige Rechtsprechung des Bundesgerichts bezieht sich primär auf die Nutzung des veräusserten Objekts (vgl. BGE 138 II 105 E. 6.3.2 S. 110). Jedoch sind gemäss Gesetzeswortlaut von Art. 12 Abs. 3 lit. e StHG sowie § 216 Abs. 3 lit. i StG/ZH die Begriffe des Selbstbewohnens, der Dauerhaftigkeit und der Ausschliesslichkeit im Zusammenhang mit dem Ersatzobjekt gleich auszulegen wie beim veräusserten Objekt (so auch FELIX RICHNER, Ersatzbeschaffung von selbstgenutztem Wohneigentum [nachfolgend: Ersatzbeschaffung I], in: ZStP 3/2010, S. 202).

2.5. Gemäss Art. 3 Abs. 1 DBG, Art. 3 Abs. 1 StHG sowie § 3 Abs. 1 StG/ZH sind natürliche Personen aufgrund persönlicher Zugehörigkeit steuerpflichtig, wenn sie ihren steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz bzw. im Kanton haben.

2.5.1. Einen solchen Wohnsitz hat eine Person, wenn sie sich hier mit der Absicht dauernden Verbleibens aufhält oder wenn ihr das Bundesrecht hier einen besonderen gesetzlichen Wohnsitz zuweist (Art. 3 Abs. 2 DBG, Art. 3 Abs. 2 StHG, § 3 Abs. 2 StG/ZH). Obschon das Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer - anders als noch Art. 4 Abs. 1 des Bundesratsbeschlusses vom 9. Dezember 1940 über die Erhebung einer direkten Bundessteuer (BdBSt; BS 6 350; in Kraft bis 31. Dezember 1994) - zur Umschreibung des steuerlichen Wohnsitzes nicht mehr (ausdrücklich) auf das Zivilgesetzbuch (Art. 23 bis 26 ZGB) verweist, hat sich der rechtliche Gehalt dieses Begriffs nicht

verändert und lehnt sich weitgehend an den Wohnsitzbegriff des ZGB an (vgl. dazu auch Botschaft vom 25. Mai 1983 über die Steuerharmonisierung, BBl 1983 III 86 und 155, ausführlich zum Ganzen Urteil 2C\_472/2010 vom 18. Januar 2011 E. 2.1). Soweit hier interessierend kann deshalb auch auf die Rechtsprechung zum zivilrechtlichen Wohnsitz zurückgegriffen werden.

2.5.2. Für die Begründung des Wohnsitzes müssen zwei Merkmale erfüllt sein: ein objektives äusseres, der Aufenthalt, sowie ein subjektives inneres, die Absicht dauernden Verbleibens. Nach der Rechtsprechung kommt es nicht auf den inneren Willen, sondern darauf an, welche Absicht objektiv erkennbar ist (BGE 137 II 122 E. 3.6 S. 127). 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. Die Absicht, einen Ort später (aufgrund veränderter nicht mit Bestimmtheit voraussehender Umstände) wieder zu verlassen, schliesst eine Wohnsitzbegründung nicht aus (BGE 127 V 237 E. 2c S. 241). Die Absicht dauernden Verweilens muss nur im Moment der Begründung eines Wohnsitzes bestanden haben (DANIEL STAEHELIN, in: Basler Kommentar, Zivilgesetzbuch I, 5. Aufl. 2014, N. 19b zu Art. 23 ZGB, vgl. auch RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, a.a.O., N. 17 und 18 zu § 3 StG/ZH). Für die Dauerhaftigkeit der Selbstnutzung im Zusammenhang mit der Ersatzbeschaffung ist es somit nicht notwendig,

dass der Eigentümer des neuen Eigenheims dieses während der ganzen Besitzesdauer auch selbst bewohnt hat (a.M. FELIX RICHNER, Ersatzbeschaffung I, a.a.O., S. 205 Fn. 59 sowie S. 207 f.). Dies steht in Einklang mit den Anforderungen der dauernden Selbstnutzung beim veräusserten Objekt, bei welchem eine lückenlose Selbstnutzung ebenfalls nicht gefordert wird (vgl. E. 2.4).

2.6. Die Auffassung der Vorinstanz lässt sich folglich mit der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zum Begriff des "dauernd und ausschliesslich selbstgenutzten Wohneigentums" i.S.v. Art. 12 Abs. 3 lit. e StHG nicht vereinbaren. Aufgrund des verbindlich festgehaltenen Sachverhalts erfüllte der Beschwerdeführer die Anforderungen an die Wohnsitznahme (er hätte seinen Wohnsitz in D. \_\_\_\_\_ sogar begründet, wenn er von Beginn an vorgehabt hätte, dort nur 22 Monate zu verweilen) und hat dementsprechend das neu erworbene Wohneigentum dauernd und ausschliesslich selbstgenutzt. Die Frage eines Rechtsmissbrauchs, bei dem der Steueraufschub zu verweigern wäre, stellt sich nicht, weil der Beschwerdeführer, wie die Vorinstanz verbindlich festgehalten hat, nachträglich aufgrund äusserer Umstände den Wohnsitz erneut verlegte. Er hegte nicht bereits bei der Wohnsitznahme die Absicht, die Ersatzbeschaffung in eine Ferienwohnung umzunutzen oder das erste Ersatzobjekt allein aus spekulativen Motiven zu erwerben, um nach einer kurzen Besitzesdauer ein zweites Ersatzobjekt zu kaufen, um den Zwischengewinn abzuschöpfen.

### 3.

Art. 12 Abs. 3 lit. e StHG regelt die dauernde und ausschliesslich Selbstnutzung von Wohnliegenschaften in Zusammenhang mit dem Steueraufschub bei Ersatzbeschaffungen ohne den Kantonen einen Spielraum zu belassen.

3.1. Hinsichtlich der Mindesthaltedauer besteht ein qualifiziertes Schweigen des Gesetzgebers. Es kann Art. 12 Abs. 3 lit. e StHG keine festgelegte Frist von fünf Jahren als Voraussetzung für eine dauernde und ausschliessliche Selbstnutzung entnommen werden (vgl. FELIX RICHNER, Ersatzbeschaffung von selbstgenutztem Wohneigentum, [nachfolgend: Ersatzbeschaffung III], in: ZStP 1/2011, S. 14; ebenso Urteil [des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich] vom 14. März 2012, SB.2011.00154 E. 2.3.2). Auch aus dem vor wenigen Jahren behandelten Bericht der Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Nationalrates vom 19. Januar 2010 zur Parlamentarischen Initiative "Ersatzbeschaffung von Wohneigentum. Förderung der beruflichen Mobilität" (BBl 2010 2585 ff.) lässt sich keine solche Frist ableiten. Aus der Begründung zur Gesetzesvorlage ergibt sich, dass es beim vorgeschlagenen neuen Art. 12 Abs. 3 bis lit. b StHG (BBl 2010 2616) nur um die Abgrenzung der Besteuerungsbefugnisse im interkantonalen Verhältnis ging, indem dem Wegzugskanton die Möglichkeit eingeräumt werden sollte, unter Umständen den in seinem Hoheitsgebiet entstandenen, hinsichtlich der Besteuerung aber aufgeschobenen Gewinn nachträglich noch nachbesteuern zu können (BBl 2010

2597; vgl. zur Frage der Steuerhoheit bei Veräusserung des Ersatzobjekts im interkantonalen Verhältnis Urteil 2C\_337/2012 vom 19. Dezember 2012). Es ging aber nicht darum, die Anhäufung kurzfristig erzielter, unbesteuerter Gewinne zu verhindern (zum Ganzen ausführlich RICHNER, Ersatzbeschaffung III, a.a.O., S. 15). Auf die Parlamentarische Initiative wurde schliesslich nicht eingetreten (AB 2011 S 520).

3.2. Ebensovienig ist die Annahme möglich, dass die steuerpflichtige Person gar nie die Absicht gehabt habe, eine Ersatzbeschaffung vorzunehmen, wenn sie an der neu erworbenen Liegenschaft innerhalb von fünf Jahren die Selbstnutzung aufgibt. Durch die Wohnsitznahme ist die Anforderung der dauernden und ausschliesslichen Selbstnutzung hinsichtlich des Ersatzobjekts erfüllt (E. 2.5.2). 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 Selbstbewohnens, der Dauerhaftigkeit und der Ausschliesslichkeit im Zusammenhang mit dem veräusserten Objekt gleich auszulegen sind wie beim Ersatzobjekt (E. 2.4).

4.

Zwar stützte sich die Vorinstanz bei ihrem Entscheid ohnehin nicht auf das 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, welches in Ziffer 11 i.V.m. 28 vorsieht, dass eine Veräusserung oder eine definitive Zweckentfremdung des Ersatzobjekts innerhalb von fünf Jahren nach der Handänderung am ursprünglichen Objekt zum Wegfall des Steueraufschubs und zur Nachbesteuerung des aufgeschobenen Gewinns führt (vgl. dazu auch BASTIEN VERREY, L'imposition différée du gain immobilier: harmonisation fédérale et droit cantonal comparé, 2011, S. 194). Aus folgenden Gründen wäre es aber ohnehin nicht zulässig, die nachträgliche Besteuerung der Ersatzbeschaffung alternativ mit den Vorgaben dieses Rundschreibens zu rechtfertigen.

4.1. Einerseits lässt der Grundsatz des Vorrangs von Bundesrecht nach Art. 49 Abs. 1 BV in Sachgebieten, welche die Bundesgesetzgebung abschliessend regelt, wie hier die Frage der dauernden und ausschliesslichen Selbstnutzung des Wohneigentums, keinen Raum für abweichende kantonale Regelungen (vgl. BGE 134 I 125 E. 2.1 S. 129). Die Kantone sind nicht befugt, in dieser Hinsicht zusätzliche Anforderungen an einen Steueraufschub bei einer Ersatzbeschaffung zu stellen.

4.2. Andererseits stünde einer Anwendung des fraglichen Rundschreibens ebenfalls das vom Beschwerdeführer angerufene Legalitätsprinzip entgegen. Gemäss diesem bildet das Recht Grundlage und Schranke jedes staatlichen Handelns (Art. 5 Abs. 1 BV). Im Abgaberecht ist der Gesetzmässigkeitsgrundsatz besonders streng ausgebildet. So verlangt das abgaberechtliche Legalitätsprinzip (auf Bundesebene Art. 164 Abs. 1 lit. d BV; auf Ebene der Kantone oder Gemeinden Art. 127 Abs. 1 BV nebst dem jeweiligen kantonalen Verfassungsrecht) 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 (BGE 142 II 182 E. 2.2.1 S. 186 mit weiteren Hinweisen). Eine Mindestaufenthaltsdauer bei der Ersatzbeschaffung von Eigenheimen definiert ein wesentliches Tatbestandselement der Abgabe und kann nicht in einer Verwaltungsverordnung festgelegt werden. Sie bedarf einer ausdrücklichen Regelung im Gesetz (vgl. RICHNER, Ersatzbeschaffung III, a.a.O., S. 14). 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 als blosser Verwaltungsverordnung stellt, entgegen der Ansicht der Vorinstanz, welche dieses wiederholt als grundsätzlich mit den bundesrechtlichen Vorgaben erachtete (vgl. E. 2.5 des vorinstanzlichen Entscheids), keine ausreichende gesetzliche Grundlage für eine Mindesthaltungsdauer oder die Besteuerung bei nachträglichen Nutzungsänderungen des Ersatzobjekts dar.

5.

Die Frage, ob eine Verletzung des Grundsatzes der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit (Art. 127 Abs. 2 BV) vorliegt, stellt sich unter diesen Umständen nicht mehr.

6.

6.1. Die Beschwerde erweist sich als begründet und der angefochtene Entscheid des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich vom 17. Februar 2016 ist aufzuheben.

6.2. Bei diesem Verfahrensausgang sind die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens der Gemeinde B.\_\_\_\_\_ aufzuerlegen, die in ihrer Eigenschaft als Abgabegläubigerin

Vermögensinteressen im Sinne von Art. 66 Abs. 4 BGG verfolgt (Art. 66 Abs. 4 BGG). Sie hat ausserdem den Beschwerdeführer für das bundesgerichtliche Verfahren angemessen zu entschädigen (Art. 68 Abs. 2 BGG).

6.3. Zur Neuverlegung der Kosten und der Parteientschädigung des vorangegangenen Verfahrens ist die Sache an die Vorinstanz zurückzuweisen (Art. 68 Abs. 5 BGG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.  
Die Beschwerde wird gutgeheissen. Das Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich, 2. Abteilung, vom 17. Februar 2016 wird aufgehoben.
2.  
Die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens von Fr. 6'000.-- werden der Gemeinde B. \_\_\_\_\_ auferlegt.
3.  
Die Gemeinde B. \_\_\_\_\_ hat den Beschwerdeführer für das bundesgerichtliche Verfahren eine Parteientschädigung von Fr. 7'000.-- zu bezahlen.
4.  
Die Sache wird zur Neuverlegung der Kosten und der Parteientschädigung des vorangegangenen Verfahrens an das Verwaltungsgericht des Kantons Zürich zurückgewiesen.
5.  
Dieses Urteil wird den Verfahrensbeteiligten, dem Verwaltungsgericht des Kantons Zürich, 2. Abteilung, und der Eidgenössischen Steuerverwaltung schriftlich mitgeteilt.

Lausanne, 7. März 2017

Im Namen der II. öffentlich-rechtlichen Abteilung  
des Schweizerischen Bundesgerichts

Der Präsident: Seiler

Der Gerichtsschreiber: Mösching