

# ZH\_VERWALTUNGSGERICHT AN.2024.00006 vom 3. Juni 2025

ZH Verwaltungsgericht, 2025-06-03, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh\\_verwaltungsgericht\\_\\_AN.2024.00006](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__AN.2024.00006)

FR: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT AN.2024.00006 du 3 juin 2025

IT: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT AN.2024.00006 del 3 giugno 2025

## Regeste

Weisung des Regierungsrates an die Steuerbehörden über die Bewertung von Liegenschaften und die Festsetzung der Eigenmietwerte ab Steuerperiode 2026 (Weisung 2026) | Qualifikation der Weisung des Regierungsrates an die Steuerbehörden über die Bewertung von Liegenschaften und die Festsetzung der Eigenmietwerte ab Steuerperiode 2026 vom 28. August 2024 ("Weisung 2026") als Verwaltungsverordnung, welche nicht der abstrakten Normenkontrolle unterliegt. Kantonale Erlasse mit Ausnahme der Verfassung und der Gesetze können gemäss Art. 79 Abs. 2 KV beim Verwaltungsgericht angefochten werden, wenn geltend gemacht wird, dass sie gegen übergeordnetes Recht verstossen (E. 1). Verwaltungsverordnungen unterliegen nur ausnahmsweise der abstrakten Normenkontrolle, wenn ihnen Aussenwirkung zukommt und gestützt auf sie keine Verfügung ergeht, deren Anfechtung zumutbar wäre (E. 2.1). An dieser Rechtsprechung hat das Bundesgericht trotz der in der Lehre geübten Kritik ausdrücklich festgehalten (E. 2.2). Für die Qualifikation als Rechts- oder Verwaltungsverordnung kommt es nicht auf die Bezeichnung der Verordnung an. Ebenso wenig kann deren Qualifikation vom gewählten Erlassverfahren abgeleitet werden (E. 2.5). Die gesetzliche Grundlage für die angefochtene "Weisung 2026" findet sich in § 21 Abs. 2 und § 39 Abs. 3 StG. Diese Bestimmungen räumen dem Regierungsrat die Kompetenz ein, eine entsprechende Dienstanweisung zu erlassen. Das Bundesgericht hielt bereits in einem Entscheid betreffend die Vorgängerweisung fest, dass der Gesetzgeber mit der Bezeichnung als Dienstanweisung zum Ausdruck bringen wollte, dass sich die betreffende Vorschrift nicht unmittelbar an den Bürger, sondern an die vollziehenden Steuerorgane richte. Daran hat sich nichts geändert, weshalb auch bei der "Weisung 2026" von einer Anleitung an die Steuerämter, wie die Liegenschaften im Kanton Zürich formelmässig zu bewerten sind, auszugehen ist (E. 2.6). Gestützt auf den durch die Weisung festgelegten Formelwert ergehen im Einschätzungsverfahren Verfügungen, die individuell-konkret den Vermögenssteuerwert von Grundstücken und damit verbunden den steuerbaren Eigenmietwertfestlegen. Diese Entscheide sind im ordentlichen Rechtsmittelverfahren anfechtbar und können jährlich überprüft werden (E. 2.8). Den Steuerpflichtigen ist es möglich und zumutbar, die gestützt auf die "Weisung 2026" bestimmten Vermögenssteuer- und Eigenmietwerte im Rahmen des Einschätzungsverfahrens bzw. im Rahmen der Anfechtung des Einschätzungsentscheids überprüfen zu lassen (E. 3). Nichteintreten auf die Beschwerde. Abweichende Meinung einer Minderheit der Kammer und der Gerichtsschreiberin.

## Erwägungen

### E. 2

Abteilung AN.2024.00006 Beschluss der 2. Kammer vom 3. Juni 2025 Mitwirkend: Verwaltungsrichterin Viviane Sobotich (Vorsitz), Verwaltungsrichterin Tamara Nüssle, Verwaltungsrichter André Moser, Verwaltungsrichterin Silvia Hunziker, Verwaltungsrichterin Sandra Wintsch, Gerichtsschreiberin Jsabelle Mayer. In Sachen 1. A, 2. B, 3. Verband E, alle vertreten durch RA C und/oder RA D, Beschwerdeführende, gegen Regierungsrat des Kantons Zürich, Beschwerdegegner, betreffend Weisung des Regierungsrates an die Steuerbehörden über die Bewertung von Liegenschaften und die Festsetzung der Eigenmietwerte ab Steuerperiode 2026 vom 28. August 2024 (Weisung 2026), hat sich ergeben: I. Mit Beschluss vom 28. August 2024 erliess der Regierungsrat des Kantons Zürich eine Weisung an die Steuerbehörden über die Bewertung von Liegenschaften und die Festsetzung der Eigenmietwerte ab Steuerperiode 2026 (nachfolgend "Weisung 2026"). Sie publizierte den Beschluss mit Begründung am 20. September 2024 im Amtsblatt des Kantons Zürich (ABl Nr. 182/20.09.2024, S. 53). Der Regierungsrat beschloss das Inkrafttreten der Weisung auf den 1. Januar 2026 unter Aufhebung der gleichlautenden Weisung vom 12. August 2009 ("Weisung 2009"). II. Mit Beschwerde vom 21. Oktober 2024 beantragten zwei Privatpersonen und Grundstückeigentümer, A und B, sowie der Verband E die Aufhebung des Beschlusses des Regierungsrats unter Kosten- und Entschädigungsfolgen. Namens des Regierungsrats beantragte die Finanzdirektion des Kantons Zürich am 18. November 2024 das Nichteintreten auf die Beschwerde unter Kostenfolge. Die Beschwerdeführenden replizierten am 10. Januar 2025. Es folgten keine weiteren Eingaben. Die Kammer erwägt: 1. Gemäss Art. 79 Abs. 2 in Verbindung mit Art. 74 Abs. 2 der Verfassung des Kantons Zürich vom 27. Februar 2005 (KV) können kantonale Erlasse mit Ausnahme der Verfassung und der Gesetze direkt beim Verwaltungsgericht angefochten werden, wenn geltend gemacht wird, dass sie gegen übergeordnetes Recht verstossen. Das Verwaltungsgericht ist gemäss § 41 in Verbindung mit § 19 Abs. 1 lit. d und Abs. 2 lit. a des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959 (VRG) zuständige Instanz für die Beurteilung von Beschwerden gegen regierungsrätliche Verordnungen. Über Rechtsmittel gegen Erlasse entscheidet das Gericht in Fünferbesetzung (§ 38a Abs. 1 VRG). Da der angefochtene Beschluss öffentliches Recht betrifft, setzt sich der Spruchkörper vollumfänglich aus Mitgliedern des Verwaltungsgerichts zusammen. Die Besetzung erfolgt gemäss Plenarbeschluss des Verwaltungsgerichts vom 5. Dezember 2023.

### **E. 2.1**

Anfechtungsgegenstand im Rahmen der abstrakten Normenkontrolle sind kantonale Erlasse auf Verordnungsstufe (Isabelle Häner in: dieselbe/Markus Rüssli/Evi Schwarzenbach [Hrsg.], Kommentar zur Zürcher Kantonsverfassung, Zürich etc. 2007, Art. 79 N. 21). Verwaltungsverordnungen zählen grundsätzlich nicht zu den Erlassen, die in generell-abstrakter Form Rechte und Pflichten der Bürger festlegen. Kommt ihnen jedoch Aussenwirkung zu und ergeht gestützt auf sie keine Verfügung, deren Anfechtung zumutbar wäre, unterliegen sie ausnahmsweise der abstrakten Normenkontrolle.

### **E. 2.2**

Das Bundesgericht verneinte ursprünglich die Anfechtbarkeit von Verwaltungsverordnungen allgemein (BGE 105 Ib 136 E. 1). Da Verwaltungsverordnungen auf die Rechtsstellung der Bürger zurückwirken und somit die Rechtsstellung der Bürger indirekt umschreiben können, erachtete es das Bundesgericht später als möglich, dass ein rechtlich geschütztes Interesse an der Anfechtung gegeben sein kann. Nach seiner

Rechtsprechung entfällt indessen die Anfechtbarkeit, wenn in dem durch die Verwaltungsverordnung geregelten Bereich Verfügungen ergehen, gegen die sich der Betroffene auf dem üblichen Beschwerdeweg zur Wehr setzen kann und eine Anfechtung zumutbar erscheint (BGE 128 I 167 E. 4.3; Regina Kiener in: Alain Griffel [Hrsg.], Kommentar zum Verwaltungsrechtspflegegesetz des Kantons Zürich [VRG], 3. A., Zürich etc. 2014 [Kommentar VRG], § 41 N. 19). An dieser Rechtsprechung hat das Bundesgericht bislang trotz der in der Lehre geübten Kritik (vgl. etwa Giovanni Biaggini, Die vollzugslenkende Verwaltungsverordnung: Rechtsnorm oder Faktum? in: ZBl 98/1997 S. 1 ff.; Ulrich Häfelin/Georg Müller/Felix Uhlmann, Allgemeines Verwaltungsrecht, 8. A., Zürich/St. Gallen 2020, Rz. 91 f.; Pierre Tschannen/Markus Müller/Markus Kern, Allgemeines Verwaltungsrecht, 5. A., Bern 2022, N. 1119 und N. 1129 ff. mit zahlreichen Hinweisen) ausdrücklich festgehalten (BGE 128 I 167 E. 4.3).

### **E. 2.3**

Die Beschwerdeführenden machen im Wesentlichen geltend, dass es sich bei der "Weisung 2026" inhaltlich um eine Vollziehungsverordnung handle, die unmittelbare Wirkung auf die spätere Veranlagungsverfügung und damit Aussenwirkung habe. Die Bezeichnung als "Dienstanweisung an die Behörden" spiele dabei keine Rolle, denn auch Rechtsverordnungen könnten sich an die Behörden richten. Zudem sei sie im Verordnungsgebungsverfahren ergangen, indem eine Vernehmlassung – notabene durch den Regierungsrat statt durch die zuständige Direktion – stattgefunden habe und der Beschluss amtlich publiziert worden sei. Der Entscheid des Verwaltungsgerichts vom 11. November 2020 (SB.2020.00088), mit welchem das Gericht die einzelfallartige Erhöhung des Vermögenssteuerwerts einer Liegenschaft aufgrund des Gleichbehandlungsgrundsatzes verwehrt habe, zeige eindrücklich auf, dass die Qualifikation als Verwaltungsverordnung zu unhaltbaren Ergebnissen führen würde. Überdies sei die Anfechtung für die Steuerpflichtigen unzumutbar, weshalb auf die Beschwerde auch einzutreten wäre, wenn das Verwaltungsgericht sie dennoch als Verwaltungs- und nicht als Rechtsverordnung ansehen würde.

### **E. 2.4**

Der Beschwerdegegner hielt dagegen fest, dass das Bundesgericht bereits zweimal in Bezug auf Weisungen des Regierungsrats an die Steuerbehörden zur steuerlichen Bewertung der Liegenschaften nicht von einer Rechts-, sondern von einer Verwaltungsverordnung ausgegangen sei. Das Bundesgericht habe auch festgehalten, dass die Publikation in der Offiziellen Gesetzessammlung und der Erlass durch den Regierungsrat daran nichts ändere (BGr, 22. Juni 2000, 2P.143/1999, E. 1). Bereits im Urteil vom 20. Juli 1994 (publ. in ASA 63 S. 587) zur Vorgängerweisung von 1992 habe das Bundesgericht festgehalten, dass der Gesetzeswortlaut klar von einer Dienstanweisung und damit einer Anleitung an die Steuerämter ausgehe, wie die Liegenschaften im Kanton formelmässig zu bewerten seien, wobei der Formelwert im Einschätzungsverfahren jährlich neu und frei überprüft werden könne. Hinzu komme, dass bereits die Weisung selbst den Verwaltungsbehörden die Möglichkeit einräume, eine von den allgemeinen Vorgaben abweichende Behandlung gewisser Einzelfälle vorzunehmen. Die Erwägungen des Bundesgerichts würden unverändert gelten und demgemäss handle es sich auch bei der "Weisung 2026" um eine Verwaltungsverordnung. Überdies sei die Anfechtung durch die Steuerpflichtigen im ordentlichen Rechtsmittelverfahren möglich und zumutbar, weshalb auf die Beschwerde nicht einzutreten sei.

## **E. 2.5**

Mit den Beschwerdeführenden ist festzuhalten, dass es für die Qualifikation als Rechts- oder Verwaltungsverordnung nicht auf die Bezeichnung der Verordnung ankommt. Ebenso wenig kann deren Qualifikation vom gewählten Erlassverfahren abgeleitet werden: Bereits § 12 Abs. 2 lit. d der Rechtsetzungsverordnung vom 29. November 2000 (RSV) hält fest, dass eine Vernehmlassung angezeigt ist, wenn ein Erlass in erheblichem Mass ausserhalb der kantonalen Verwaltung vollzogen wird. Vorliegend ist dies zweifellos der Fall, da insbesondere die Gemeinden des Kantons Zürich den Vollzug der Weisung vorzunehmen haben. Im Weiteren hält § 6 Abs. 3 des Publikationsgesetzes vom 30. November 2015 (PublG) fest, dass auch "weitere Beschlüsse" in der Offiziellen Gesetzessammlung publiziert werden können, wenn ein hinreichendes öffentliches Interesse besteht, weshalb aus der Publikation in der Offiziellen Gesetzessammlung ebenfalls nicht abgeleitet werden kann, dass es sich bei der Weisung um eine Rechtsverordnung handeln muss.

Entsprechendes hielt auch bereits das Bundesgericht fest (BGr, 20. Juli 1994, 2P.299/1992, E. 1 b) aa), publ. in ASA 63 S. 587), obwohl damals die heute geltenden Erlasse mit den erwähnten ausdrücklichen Normen noch nicht in Kraft waren. An dieser Einschätzung hat sich somit auch vor erneuerter gesetzlicher Grundlage nichts geändert; die neuen Normen stützen vielmehr die bisherige Auslegung.

## **E. 2.6**

Die gesetzliche Grundlage für die angefochtene "Weisung 2026" findet sich in § 21 Abs. 2 und § 39 Abs. 3 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG). Diese Bestimmungen räumen dem Regierungsrat ausdrücklich die Kompetenz ein, eine entsprechende Dienstanweisung zu erlassen. Auch wenn der Erlass einer solchen Dienstanweisung grundsätzlich keiner gesetzlichen Grundlage bedarf, wäre der Umkehrschluss, dass es sich, weil der Gesetzgeber eine solche Grundlage schuf, um eine Rechtsverordnung handeln müsse, zu kurz gegriffen. Das Bundesgericht hielt schon in seiner Entscheid betreffend die "Weisung 1992" fest, dass der zürcherische Gesetzgeber durch die Verankerung dieser Grundlage im Steuergesetz einen verbindlichen Auftrag erteilen wollte und so bestimmte Parameter für die Weisung festschreiben konnte. Das Bundesgericht hielt zudem fest, dass der Gesetzgeber mit der Bezeichnung als "Dienstanweisung" zugleich zum Ausdruck bringen wollte, dass sich die betreffende Vorschrift nicht unmittelbar an den Bürger, sondern an die vollziehenden Steuerorgane richte (BGr, 20. Juli 1994, 2P.299/1992, E. 1 b) aa), publ. in ASA 63 S. 587). Daran hat sich nichts geändert, weshalb auch bei der "Weisung 2026" von einer Anleitung an die Steuerämter, wie die Liegenschaften im Kanton Zürich formelmässig zu bewerten sind, auszugehen ist (vgl. zur "Weisung 2009": BGr, 24. Juni 2022, 2C\_767/2021, E. 4.3; BGr, 23. Dezember 2021, 2C\_194/2021, E. 3.2.1).

## **E. 2.7**

§ 13 Abs. 1 RSV ordnet die Zuständigkeit für die Eröffnung einer Vernehmlassung dem Regierungsrat dann zu, wenn die Rechtsänderungen von besonderer Tragweite sind. Dabei ist es gemäss § 9 Abs. 1 RSV in der Kompetenz der federführenden Verwaltungsstelle zu bestimmen, ob ein Erlass von besonderer Tragweite vorliegt (vgl. hierzu auch Christian Schuhmacher, Das Rechtsetzungsverfahren im Kanton Zürich, LeGes 2004/1, S. 87 ff., S. 96). Neben der Tatsache, dass der Gesetzgeber in § 21 Abs. 2 und § 39 Abs. 3 StG explizit den Regierungsrat als zuständig für den Erlass der Dienstanweisung bezeichnete – und nicht etwa die Finanzdirektion wie in § 26 Abs. 2 StG –, kann aus dem Verzicht der Subdelegation des Regierungsrats an die zuständige Direktion zur Eröffnung des

Vernehmlassungsverfahrens nur geschlossen werden, dass die Finanzdirektion die Rechtsänderungen als von besonderer Tragweite erachtete. Dies führt jedoch wiederum nicht zur Qualifikation der "Weisung 2026" als Rechtsverordnung.

### **E. 2.8**

Gestützt auf den durch die Weisung festgelegten Formelwert ergehen im Einschätzungsverfahren Verfügungen, die individuell-konkret den Vermögenssteuerwert von Grundstücken und damit verbunden den steuerbaren Eigenmietwert festlegen. Diese Entscheide sind im ordentlichen Rechtsmittelverfahren anfechtbar und können jährlich überprüft werden. Hinzu kommt, dass bereits die "Weisung 2026" selbst den Verwaltungsbehörden die Möglichkeit einräumt, von den allgemeinen Vorgaben abzuweichen und gewisse Einzelfälle anders zu behandeln. Dies wird in der "Weisung 2026" bei Vorliegen besonderer Verhältnisse ermöglicht (vgl. Rz. 18, 35, 58, 61) und bei individuellen Schätzungen des Verkehrs- und des Eigenmietwerts gemäss lit. D der Weisung.

### **E. 2.9**

Zusammenfassend kann festgehalten werden, dass es sich bei der "Weisung 2026" um eine Verwaltungsverordnung mit Aussenwirkung handelt, gestützt auf welche Verfügungen ergehen, die im individuell-konkreten Einzelfall den Vermögenssteuerwert der Liegenschaften im Kanton Zürich und den damit verbundenen steuerbaren Eigenmietwert festlegen.

### **E. 3**

Zu prüfen bleibt, ob es den Steuerpflichtigen zumutbar ist, die Bewertung ihrer Liegenschaft und die Festlegung des Eigenmietwerts nach Festsetzung durch die Steuerbehörden im Einschätzungsverfahren überprüfen zu lassen und anzufechten.

#### **E. 3.1**

Die Beschwerdeführenden sind der Ansicht, dass die Anfechtung für die Steuerpflichtigen nicht zumutbar sei, auch wenn theoretisch die Möglichkeit zur Anfechtung gegeben wäre. Sie führen aus, dass nur begründete Vorbringen zu einer Überprüfung des Formelwerts bzw. der Einzelbewertung führen würden und hierfür der Steuerpflichtige, falls er nicht gerade Immobilienexperte sei, zuerst ein kostenintensives Gutachten erstellen lassen müsste, um überhaupt beurteilen zu können, ob eine Anfechtung chancenreich wäre. Auch wenn das Einschätzungs- und das Einspracheverfahren kostenlos seien, ändere dies nichts an der Tatsache, dass sich "nahezu alle betroffenen Liegenschaftseigentümer" gegen das Einholen eines kostenintensiven Gutachtens entscheiden würden.

#### **E. 3.2**

Der Beschwerdegegner weist hingegen darauf hin, dass die Anfechtung durch die Steuerpflichtigen möglich und zumutbar sei. Es sei ohne Weiteres möglich, Einwendungen gegen die Formelbewertung im Rahmen des Einschätzungsverfahrens vorzubringen oder dann gegen den Einschätzungsentscheid Einsprache bzw. gegen den Einspracheentscheid Rekurs zu erheben. Begründete Vorbringen würden von den Steuerbehörden überprüft und der Formelwert werde gegebenenfalls angepasst oder es werde eine Einzelbewertung vorgenommen.

#### **E. 3.3**

In der bisherigen bundesgerichtlichen Rechtsprechung (BGr, 20. Juli 1994, 2P.299/1992, E. 1 a) bb)) wurde diese Frage ausdrücklich geprüft und die Zumutbarkeit einer individuellen Anfechtung der entsprechenden Steuereinschätzung durch den einzelnen Steuerpflichtigen klar bejaht. Nicht zu hören sind die Beschwerdeführenden mit dem Argument, dass nur "begründete Vorbringen" zu einer Überprüfung des Formelwerts durch die Steuerbehörden führen würden. In jeder Beschwerde gegen einen Entscheid der öffentlichen Hand ist darzulegen, weshalb dieser fehlerhaft sei, und muss damit dargelegt werden können, weshalb und wie dieser abzuändern wäre. Unbegründete Beschwerden sind nie erfolgreich, weil damit indirekt aufgezeigt wird, dass der Entscheid der öffentlichen Hand korrekt ist. Zum Vorbringen, dass die Steuerpflichtigen erst ein kostenintensives Gutachten einholen müssten, ist anzumerken, dass ein solches im Verfahren (lediglich) als Parteigutachten zu gelten hätte. Im Rahmen des Einschätzungs- und Einspracheverfahrens gilt jedoch die Untersuchungspflicht des Steueramts und im Rekursverfahren diejenige des Steuerrekursgerichts. Bei hinreichenden Hinweisen auf eine fehlerhafte Bewertung hätte dann das Steueramt oder das Steuerrekursgericht ein entsprechendes Gutachten in Auftrag zu geben, weshalb das Kostenrisiko ebenso aufseiten des Staats eintritt. Nicht von der Hand zu weisen ist, dass zum Zweck der Abschätzung des Prozessrisikos allenfalls ein solches Parteigutachten im Sinn einer sorgfältigen Prozessführung einzuholen wäre. Gemessen an der Bedeutung des im Streit liegenden Werts, der wohl eine grössere Summe umfasst, ist es einem Steuerpflichtigen jedoch umso mehr zuzumuten, diese Kosten zu tragen. Dem Beschwerdegegner ist somit beizupflichten, dass sich an der Einschätzung des Bundesgerichts (BGr, 22. Juni 2000, 2P.143/1999, E. 1) insoweit nichts geändert hat und es den Steuerpflichtigen möglich und zumutbar ist, die gestützt auf die "Weisung 2026" bestimmten Vermögenssteuer- und Eigenmietwerte im Rahmen des Einschätzungsverfahrens bzw. im Rahmen der Anfechtung des Einschätzungsentscheids überprüfen zu lassen. Dies führt zum Nichteintreten auf die Beschwerde.

#### **E. 4**

Bei diesem Ausgang des Verfahrens sind die nach § 4 Abs. 2 der Gebührenverordnung des Verwaltungsgerichts vom 3. Juli 2018 (GebV VGr) zu reduzierenden Gerichtskosten den Beschwerdeführenden aufzuerlegen (§ 65a Abs. 2 in Verbindung mit § 13 Abs. 2 Satz 1 VRG) und steht ihnen keine Parteientschädigung zu (§ 17 Abs. 2 VRG).

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