

# **ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2020.00088 vom 11. November 2020**

ZH Verwaltungsgericht, 2020-11-11, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh\\_verwaltungsgericht\\_\\_SB.2020.00088](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2020.00088)

FR: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2020.00088 du 11 novembre 2020

IT: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2020.00088 del 11 novembre 2020

## **Regeste**

Staats- und Gemeindesteuern 2016 | Neubewertung einer Liegenschaft / Verstoss gegen die Weisung über die Bewertung von Liegenschaften und die Festsetzung der Eigenmietwerte ab Steuerperiode 2009 (Weisung 2009) Da keiner der in Ziff. 89 der Weisung 2009 aufgeführten vier Gründe für eine ausserordentliche Neubewertung gegeben ist, verstösst die durch das kantonale Steueramt vorgenommene Neubewertung der streitbetroffenen Liegenschaft für die Steuerperiode 2016 gegen die Weisung 2009 (E. 3.3.1). Da trotz einer erheblichen Preissteigerung der Immobilien im Kanton Zürich seit 2009 keine allgemeine Neubewertung mehr erfolgt ist, die Weisung 2009 eine ausserordentliche Neubewertung aber nur in den vier vorgesehenen Fällen zulässt, gewährleistet die Weisung 2009 keine regelmässige Verkehrswertbewertung mehr, wie dies das StHG vorschreibt. Das Steuerrekursgericht hat folglich die Weisung 2009 zu Recht nicht angewandt (E. 3.3.2). Die vom Steuerrekursgericht gestützt auf das Verkehrswertgutachten vorgenommene Erhöhung des Vermögenssteuerwerts stellt jedoch eine Ungleichbehandlung des Pflichtigen im Vergleich zu den restlichen Grundeigentümern im Kanton Zürich dar, welche der Pflichtige nicht hinnehmen muss. Aus diesem Grund hat er Anspruch, in der streitbetroffenen Steuerperiode 2016 die Liegenschaft zu dem gemäss der Weisung 2009 festgesetzten Vermögenssteuerwert von Fr. ... zu versteuern (E. 4.2). Gutheissung.

## **Erwägungen**

### **E. 2**

Gebäudegrundfläche und Umschwung), C

#### **E. 2.1**

Den Akten kann folgender Sachverhalt entnommen werden:

##### **E. 2.1.1**

Im Einspracheentscheid erwog das kantonale Steueramt, die Gemeinde E habe die Liegenschaft im Rahmen der allgemeinen Neubewertung im Jahr 2009 nach deren Land- und Zeitbauwert bewertet, wie dies Rz. 46 der Weisung des Regierungsrates an die Steuerbehörden über die Bewertung von Liegenschaften und die Festsetzung der Eigenmietwerte ab Steuerperiode 2009 vom 12. August 2009 (ZStB Nr. 21.1; nachfolgend: Weisung 2009) für industriell oder gewerbliche Liegenschaften vorschreibe. Die betroffene Liegenschaft werde seit über zehn Jahren zu einem jährlichen Mietzins von Fr. 140'000.- fremdvermietet. Da seit über zehn Jahren eine jährliche Marktmiete erzielt werde, müsse davon ausgegangen werden, dass der schematisch, formelmässig ermittelte Steuerwert von Fr. 892'000.- zu einem Vermögenssteuerwert führe, welcher deutlich unter 70 % des Markts- resp. Verkehrswerts liege. Würde man die Liegenschaft – in Anlehnung an die

Bewertung von Geschäftshäusern – zum Ertragswert bewerten, ergäbe dies einen Steuerwert von Fr. 1'985'815.- Daraus folge, dass der schematisch, formelmässig ermittelte Steuerwert von Fr. 892'000.- weit unter 70 % des Ertragswerts liege, weshalb eine individuelle Schätzung des Vermögenssteuerwerts vorzunehmen bzw. eine Abweichung vom formelmässig, schematisch ermittelten Steuerwert gerechtfertigt sei. Angesichts der Tatsache, dass es sich bei der Liegenschaft um eine voll an Dritte vermietete Liegenschaft handle, rechtfertige es sich, die Bewertung wie bei einem Geschäftshaus nach Rz. 43 ff. der Weisung 2009 vorzunehmen. Es seien keine Anhaltspunkte vorhanden, welche darauf hindeuten würden, dass der so ermittelte Steuerwert von Fr. 1'985'815.- nicht innerhalb der vorgegebenen Bandbreite von 70 % bis 100 % des Verkehrswerts liegen würde.

### **E. 2.1.2**

Am 11. Dezember 2019 verfügte der Einzelrichter des Steuerrekursgerichts, dass über die Liegenschaft C ein Gutachten angeordnet werde. Am 16. Juni 2020 fand ein Augenschein mit anschliessender Referentenaudienz statt. Die Gutachterin teilte den Parteien im Rahmen der Referentenaudienz mit, dass sie den Verkehrswert der Liegenschaft C per 31. Dezember 2016 auf Fr. 1'570'000.- schätze. Am 10. Juli 2020 teilte das kantonale Steueramt dem Steuerrekursgericht mit, dass es nicht weiter am veranlagten Vermögenssteuerwert von Fr. 1'985'815.- festhalte, sondern den vom Steuerrekursgericht vorgeschlagenen Wert von Fr. 1'410'000.- (abgerundet 90 % von Fr. 1'570'000.-) akzeptiere. Am 28. Juli 2020 informierte der Vertreter des Pflichtigen das Steuerrekursgericht, dass es den Entscheid auf Basis der Schätzung der Expertin ausfallen könne, eine Ausfertigung eines Gutachtens sei jedoch nicht gewünscht. Des Weiteren teilte er mit, sie würden weiterhin die Auffassung vertreten, dass das kantonale Steueramt keine Neubewertung hätte vornehmen dürfen, weshalb eine Anfechtung beim Verwaltungsgericht ausdrücklich vorbehalten werde.

### **E. 2.2**

Das Steuerrekursgericht kam in seinem Entscheid vom 11. August 2020 zum Schluss, das kantonale Steueramt sei nach dem Grundsatz der Gesetzmässigkeit berechtigt und verpflichtet, die Festsetzung des Vermögenssteuerwerts eines Grundstücks in einer nachfolgenden Steuerperiode neu zu prüfen. Werde vor Steuerrekursgericht gerügt, dass die Weisung 2009 unrichtig angewendet worden sei, so prüfe das Steuerrekursgericht – da es sich bei der Weisung 2009 um eine die Steuerjustizbehörden nicht bindende Verwaltungsweisung handle – nicht die Berechtigung dieses Einwands, sondern es nehme eine individuelle Schätzung des Vermögenssteuerwerts mittels Expertengutachten vor.

### **E. 2.3**

Vor Verwaltungsgericht bringt der Pflichtige vor, die Liegenschaft C sei nach Erlass der Weisung 2009 neu bewertet worden. Betreffend die Einschätzungsperiode 2016 gelte die Weisung 2009 bzw. die darauf gestützte Bewertung unverändert weiter. Es habe weder eine Handänderung noch eine Totalrenovation stattgefunden noch habe sich ein anderer Tatbestand verwirklicht, der gemäss Ziff. 89 ff. der Weisung 2009 eine Neubewertung auslösen würde. Entsprechend habe für den Beschwerdegegner, für welchen die Weisung 2009 verbindlich sei, keine Möglichkeit bestanden, eine neue Bewertung vorzunehmen. Die vorgenommene Neubewertung verstosse gegen die Weisung 2009. Zudem habe der Beschwerdegegner mit der Neubewertung gegen das Rechtsgleichheitsgebot verstossen. Die Weisung 2009 bezwecke, eine gleichmässige Besteuerung der Steuerpflichtigen mit Immobilienbesitz zu bewirken, womit die verfassungsrechtlichen Vorgaben an die

Besteuerung umgesetzt würden. Durch die Neubewertung ohne Vorliegen eines in der Weisung 2009 dafür genannten Grundes habe der Beschwerdegegner als auch die Vorinstanz das Rechtsgleichheitsgebot in eindeutiger Weise verletzt. Zu dem mit dem Erlass der Weisung verfolgten Ziel – die Rechtsgleichheit im Rahmen der Besteuerung von Grundstücken zu verwirklichen – stehe dies in diametralem Gegensatz. Denn die Einschätzung aufgrund des gutachterlichen Werts hätte zur Folge, dass die Liegenschaft C nach der Ertragswertmethode und nicht nach der Formel "Land + Zeitwert" bewertet würde. Dabei käme ein höherer Kapitalisierungszinssatz zur Anwendung als bei der Vermögenssteuerbewertung für wesentlich risikoärmere Mehrfamilienhäuser. Dies zeige die Ungleichbehandlung verglichen mit den übrigen Steuerpflichtigen, bei denen die Weisung wie vorgesehen angewendet werde. Die Missachtung der unmissverständlichen Formulierung der Weisung 2009 habe zudem zu erheblichen Kosten und Aufwänden wie beispielsweise dem Gutachten oder dem Augenschein geführt. Genau um solche Aufwendungen zu vermeiden, bestünden solche Weisungen, deren Ignorierung in der Einschätzungspraxis durch die Gerichte konsequent sanktioniert werden sollte.

### **E. 03**

in E (nachfolgend: Liegenschaft C), welche er 1982 für Fr. ... erwarb. Die damals im Eigentum des Pflichtigen stehende "D AG" verlegte in der Folge ihren Betrieb in die Liegenschaft C. Im Jahr 2010 verkaufte der Pflichtige im Rahmen einer Nachfolgeregelung 100 % der Anteile an der D AG an einen langjährigen Mitarbeiter. Seither wurde die Liegenschaft C von der D AG zu einem jährlichen Bruttomietzins von Fr. 140'000.- gemietet. Im Rahmen der allgemeinen Neubewertung 2009 wurde der Vermögenssteuerwert der Liegenschaft auf Fr. 892'000.- festgesetzt. B. In der Steuererklärung 2016 deklarierte der Pflichtige für diese Liegenschaft einen Mietertrag von Fr. 140'000.- sowie einen Vermögenssteuerwert von Fr. 892'000.-. Mit Einschätzungsentscheid vom 20. September 2018 setzte das kantonale Steueramt den Vermögenssteuerwert der Liegenschaft C auf Fr. 1'985'815.- fest. Als Begründung führte es an, Mehrfamilien- und Geschäftshäuser seien für die Vermögenssteuer durch Kapitalisierung des gesamten Liegenschaftenertrags zu bewerten. Der Kapitalisierungssatz betrage 7,05 %. Gesamthaft schätzte es den Pflichtigen für die Staats- und Gemeindesteuern 2016 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. ... und einem steuerbaren Vermögen von Fr. ... (zum Satz von Fr. ...) ein. C. Mit Einspracheentscheid vom 7. Mai 2019 hiess das kantonale Steueramt die gegen den Einschätzungsentscheid vom 20. September 2018 erhobene Einsprache in einem vorliegend nicht mehr strittigen Punkt gut, in Bezug auf die Reduktion des Vermögenssteuerwerts wies es die Einsprache hingegen ab. Es setzte das bei den Staats- und Gemeindesteuern 2016 steuerbare Einkommen auf Fr. ... und das steuerbare Vermögen auf Fr. ... (zum Satz von Fr. ...) fest. II. Gegen den Einspracheentscheid vom 7. Mai 2019 führte der Pflichtige am 29. Mai 2019 Rekurs beim Steuerrekursgericht. Am 11. Dezember 2019 verfügte der Einzelrichter des Steuerrekursgerichts, dass über den Verkehrswert der Liegenschaft C ein Gutachten angeordnet werde. In der Folge hiess der Einzelrichter des Steuerrekursgerichts den Rekurs teilweise gut und setzte das steuerbare Einkommen mit unbegründetem Entscheid vom 11. August 2020 auf Fr. ... und das steuerbare Vermögen auf Fr. ... (zum Satz von Fr. ...) fest. Der Pflichtige beantragte innert Frist eine Begründung des Entscheids, welche vom Steuerrekursgericht am 31. August 2020 verschickt wurde. III. Gegen die begründete Version des Entscheids des Steuerrekursgerichts vom 11. August 2020 liess der Pflichtige am 21. September 2020 Beschwerde beim Verwaltungsgericht erheben. Er beantragte, der

Entscheid des Steuerrekursgerichts vom 11. August 2020 betreffend die Staats- und Gemeindesteuern 2016 sei aufzuheben. Er sei für die Staats- und Gemeindesteuern 2016 mit einem steuerbaren und satzbestimmenden Einkommen von Fr. ..., einem steuerbaren Vermögen von Fr. ... und einem satzbestimmenden Vermögen von Fr. ... einzuschätzen. Der Verkehrswert der Liegenschaft C 03 in E (Kat.-Nr. 01) sei dabei für die Zwecke der Staats- und Gemeindesteuern auf Fr. 892'000.- festzulegen; alles unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zulasten des Beschwerdegegners. Während das kantonale Steueramt die Abweisung der Beschwerde beantragte und das Steuerrekursgericht auf eine Vernehmlassung verzichtete, liessen sich die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) und das Steueramt der Gemeinde E nicht vernehmen. Die Kammer erwägt:

1. 1.1 Mit der Steuerbeschwerde an das Verwaltungsgericht betreffend die Staats- und Gemeindesteuern können laut § 153 Abs. 3 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) alle Rechtsverletzungen, einschliesslich Überschreitung oder Missbrauch des Ermessens, und die unrichtige oder unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts geltend gemacht werden.
- 1.2 Da ein Fall von grundsätzlicher Bedeutung vorliegt, ist die Kammer zum Entscheid berufen, obwohl der Streitwert weniger als Fr. 20'000.- beträgt (§ 38b Abs. 1 lit. c und Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959 [VRG]).

2. Umstritten ist vorliegend einzig die Höhe des Vermögenssteuerwerts der Liegenschaft C bzw. die damit verbundene Frage, ob die Liegenschaft C in der Steuerperiode 2016 neu bewertet werden durfte. Dass es sich bei der Liegenschaft C um eine industrielle/gewerbliche Liegenschaft handelt, ist zwischen den Parteien nicht strittig.

### **E. 3**

Zu prüfen ist in einem ersten Schritt, ob das kantonale Steueramt die Liegenschaft C gestützt auf die Weisung 2009 neu bewerten durfte.

#### **E. 3.1.1**

Nach Art. 14 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990 (StHG) wird das Vermögen zum Verkehrswert bewertet, wobei der Ertragswert angemessen berücksichtigt werden kann. Die Bewertung zum Verkehrswert ist für die Kantone bindend. Nach welchen Regeln der Verkehrswert zu ermitteln ist, schreibt das StHG indessen nicht vor. Ebenso wenig wird die Kann-Vorschrift betreffend die angemessene Berücksichtigung des Ertragswerts näher geregelt. Den Kantonen steht daher ein weiter Ermessensspielraum offen (BGE 134 II 207 E. 3.6, mit Hinweisen; BGr, 6. Mai 2019, 2C\_277/2018, E. 4.1). Als Verkehrswert gilt der Preis, der hierfür im gewöhnlichen Geschäftsverkehr am fraglichen Bewertungsstichtag mutmasslich zu erzielen gewesen wäre (objektiver Marktwert, vgl. Felix Richner et al., Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A., Zürich 2013, § 39 StG N. 7). Der Kanton Zürich hat Art. 14 Abs. 1 StHG in § 39 Abs. 1 StG umgesetzt. Da Art. 14 Abs. 1 StHG eine Bewertung zum Verkehrswert verlangt, ist es gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung unzulässig, eine generell deutlich unter dem Marktwert liegende Bewertung anzustreben (BGE 124 II 145 E. 6 = ASA 68, 767 = StE 1998 A 23.1 Nr. 1 = StR 1998, 306 = ZStP 1998, 221). Mit diesem Urteil hat das Bundesgericht den ehemaligen § 39 Abs. 3 Satz 3 StG, wonach der Verkehrswert in der Regel 60 % des Marktwerts betragen soll, als harmonisierungs- und verfassungswidrig eingestuft (vgl. Richner et al., § 39 StG N. 46). Am gleichen Tag entschied das Bundesgericht in Bezug auf das Gesetz des Kantons Tessin über die amtliche Schätzung des unbeweglichen Vermögens, dass auch eine Reduktion des steuerrechtlichen Grundstückswerts auf 70 % des Verkehrswerts unzulässig ist (BGE 124 I

159 = Pra 2000 Nr. 160 = ASA 68, 679).

### **E. 3.1.2**

Gemäss Art. 17 Abs. 1 StHG bzw. § 51 Abs. 1 StG bemisst sich das steuerbare Vermögen nach dem Stand am Ende der Steuerperiode oder der Steuerpflicht. Daraus ist zu folgern, dass das StHG den Kantonen nicht gestattet, das Vermögen nur in grösseren zeitlichen Abständen zu bewerten bzw. die ermittelten Vermögenswerte zu aktualisieren (BGE 131 I 291 E. 2.5.3; BGr, 21. April 2005, 2A.384/2004, E. 3.3; BGr, 21. April 2005, 2A.611/2004, E. 3.3).

### **E. 3.1.3**

Der Regierungsrat erlässt die für eine gleichmässige Bewertung von Grundstücken notwendigen Dienstanweisungen (§ 39 Abs. 3 Satz 1 StG). Es kann eine schematische, formelmässige Bewertung vorgesehen werden, wobei jedoch den Qualitätsmerkmalen der Grundstücke, die im Fall der Veräusserung auch den Kaufpreis massgeblich beeinflussen würden, angemessene Rechnung zu tragen ist (Satz 2). Die Formel ist so zu wählen, dass die am oberen Rand der Bandbreite liegenden Schätzungen nicht über dem effektiven Marktwert liegen (Satz 3). Führt in Einzelfällen die formelmässige Bewertung dennoch zu einem höheren Vermögenssteuerwert, ist eine individuelle Schätzung vorzunehmen und dabei ein Wert von 90 % des effektiven Marktwerts anzustreben (§ 39 Abs. 4 StG).

### **E. 3.1.4**

Am 12. August 2009 hat der Regierungsrat gestützt auf §§ 21 Abs. 2, 39 Abs. 3 und 4 sowie 40 StG die Weisung 2009 erlassen, welche ab der Steuerperiode 2009 (1. Januar 2010) gültig ist.

### **E. 3.1.5**

Die Weisung 2009 sieht vor, dass Mehrfamilien- und Geschäftshäuser sowie Stockwerkeigentum zu Geschäftszwecken zum Ertragswert zu bewerten sind, wobei der Kapitalisierungssatz für alle Mehrfamilienhäuser 7,05 % beträgt (Weisung 2009, Rz. 36 ff.). Der Verkehrswert von industriell oder gewerblichen Liegenschaften berechnet sich hingegen aus der Summe von Landwert und Zeitbauwert (Weisung 2009, Rz. 45 ff.).

### **E. 3.1.6**

Führt die schematische, formelmässige Ermittlung zu einem Vermögenssteuerwert, der über 100 % des Verkehrswerts oder unter 70 % desselben liegt, so ist eine individuelle Schätzung des Vermögenssteuerwerts vorzunehmen. Bei der individuellen Schätzung des Verkehrswerts ist in einem ersten Schritt auf folgende Grundlagen abzustellen: auf den zeitnahen Kaufpreis der Liegenschaft, auf den zeitnahen Anlagewert der Liegenschaft, auf ein nach anerkannten Bewertungsgrundsätzen erstelltes Privatgutachten (Weisung 2009, Rz. 79 ff.). Wird der Verkehrswert aufgrund einer individuellen Schätzung ermittelt, ist der Vermögenssteuerwert auf 70 % des ermittelten Verkehrswerts festzusetzen, wenn der Formelwert weniger als 70 % des Verkehrswerts beträgt oder auf 90 % des ermittelten Verkehrswerts festzusetzen, wenn der Formelwert mehr als 100 % des Verkehrswerts beträgt (Weisung 2009, Rz. 82).

### **E. 3.1.7**

Unter dem Titel Neufestsetzung von Vermögenssteuerwerten und Eigenmietwerten von Einfamilienhäusern und Stockwerkeigentum (zu Wohnzwecken) sowie industriellen oder

gewerblichen Liegenschaften hält die Weisung 2009 sodann fest, dass die Vermögenssteuerwerte und Eigenmietwerte für die Steuerperiode 2009 allgemein nach dieser Weisung neu festzusetzen sind. Unter Vorbehalt der Ziff. 89–91 bleiben die Vermögenssteuerwerte und Eigenmietwerte bis zu einer späteren allgemeinen Neubewertung in den nachfolgenden Steuerperioden unverändert (Weisung 2009, Rz. 88). Eine ausserordentliche Neufestsetzung der Vermögenssteuerwerte und Eigenmietwerte von Liegenschaften erfolgt in der laufenden Steuerperiode: für neu erstellte Liegenschaften, nach umfassender Totalrenovation von Gebäuden, nach Abbruch von Gebäuden sowie nach Handänderungen (Weisung 2009, Rz. 89).

### **E. 3.2.1**

Bei der Weisung 2009 handelt es sich um eine Verwaltungsverordnung. Verwaltungsverordnungen richten sich begrifflich an die mit dem Vollzug einer bestimmten öffentlichen Aufgabe betrauten Organe, somit an die Verwaltungsbehörden mit deren Verwaltungspersonal (BGE 141 II 103 E. 3.5; BGE 141 II 199 E. 5.5; BGE 141 III 401 E. 4.2.2; BGE 139 V 122 E. 3.3.4; BGr, 24. Mai 2016, 2C\_76/2015, E. 2.3.2). Die Steuerverwaltung kann zwecks einheitlicher und rechtsgleicher Gesetzesanwendung Verwaltungsverordnungen (Kreisschreiben, Weisungen, Direktiven usw.) erlassen (BGE 141 II 199 E. 5.5). Diese vereinfachen und rationalisieren die Verwaltungspraxis und erhöhen deren Kohärenz, Kontinuität, Vorausssehbarkeit und Kontrolle (Michael Beusch in: Martin Zweifel/Michael Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Direkte Bundessteuer, 3. A., Basel 2017, Art. 102 DBG N. 9).

### **E. 3.2.2**

Verwaltungsverordnungen sind grundsätzlich behördenverbindlich, aber auch dies nur insoweit, als ihr Inhalt nicht in Widerspruch zur Rechtsordnung steht bzw. sie gesetzes- oder verfassungswidrig sind (BGr, 24. Mai 2016, 2C\_76/2015, E. 2.3.2; BGr, 17. August 2015, 2C\_264/2014, E. 2.4.1; Michael Beusch, Was Kreisschreiben dürfen und was nicht, ST 8/2005, S. 615). Der Vollzugsbehörde steht jedoch keine generelle Überprüfungsbefugnis zu, sondern die Unverbindlichkeit beschränkt sich ausschliesslich auf offensichtliche Fälle (Beusch in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Art. 102 DBG N. 16, mit weiteren Hinweisen).

### **E. 3.2.3**

Verwaltungsverordnungen sind grundsätzlich nicht gerichtsverbindlich. Aufgabe der Justiz ist es, die Einhaltung von Verfassung und Gesetz prinzipiell im Einzelfall zu überprüfen. Damit dies effektiv geschehen kann, dürfen Verwaltungsverordnungen für die Gerichtsbehörden gar nicht verbindlich sein, wäre doch sonst etwa eine in wortgetreuer Ausführung eines Kreisschreibens ergangene Verfügung der gerichtlichen Überprüfung entzogen. Den Justizbehörden verbleibt so die uneingeschränkte Möglichkeit der Überprüfung der auf Kreisschreiben basierenden Praxis (Beusch in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Art. 102 DBG N. 17). Gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung darf das Gericht nicht ohne triftigen Grund von einer Verwaltungsverordnung abweichen, solange diese eine überzeugende Konkretisierung der rechtlichen Vorgaben darstellt (BGE 142 II 182 E. 2.3.3; BGE 141 II 199 E. 5.5; BGE 133 V 346 E. 5.4.2; BGr, 23. Mai 2011, 2C\_258/2010, E. 4.2). Dadurch wird dem Bestreben der Verwaltung, durch interne Weisungen eine rechtsgleiche Gesetzesanwendung zu gewährleisten, Rechnung getragen (BGE 133 V 346 E. 5.4.2).

### **E. 3.3.1**

Der Wortlaut von Rz. 88 der Weisung 2009, wonach die erstmals für die Steuerperiode 2009 festgesetzten Vermögenssteuerwerte und Eigenmietwerte – vorbehaltlich der Ziff. 89–91 – bis zu einer späteren allgemeinen Neubewertung in den nachfolgenden Steuerperioden unverändert bleiben, ist klar. Seit der allgemeinen Neubewertung für die Steuerperiode 2009 (Weisung 2009, Rz. 87) wurde keine solche allgemeine – kantonsweite, sämtliche Liegenschaften erfassende – Neubewertung mehr vorgenommen. Aus dem systematischen Zusammenhang der Weisung 2009 ergibt sich somit, dass nur eine ausserordentliche Neubewertung infrage käme. Vorliegend ist indes keiner der in Ziff. 89 aufgeführten vier Gründe für eine ausserordentliche Neubewertung gegeben, was vom kantonalen Steueramt auch nicht bestritten wird. Gestützt auf die Weisung 2009 durfte für die Steuerperiode 2016 keine ausserordentliche Neubewertung erfolgen. Da es sich bei der Weisung 2009 um eine Verwaltungsverordnung handelt, an welche das kantonale Steueramt grundsätzlich gebunden ist (vgl. E. 3.2.2), durfte das kantonale Steueramt die Liegenschaft C mangels ausserordentlichen Neubewertungsgrundes im Sinn der Weisung 2009 nicht gestützt auf die Weisung 2009 neu bewerten.

### **E. 3.3.2**

Anders beurteilt sich die Situation auf Ebene des Steuerrekursgerichts. Als Gericht ist das Steuerrekursgericht nicht an die Weisung 2009 gebunden und kann von dieser abweichen, sofern diese keine überzeugende Konkretisierung der rechtlichen Vorgaben darstellt (vgl. E. 3.2.3). Die rechtlichen Vorgaben zur Liegenschaftsbewertung für Vermögenssteuerzwecke finden sich in Art. 14 Abs. 1 StHG und Art. 17 Abs. 1 StHG. Diese schreiben für die Kantone verbindlich vor, dass das Vermögen zum Verkehrswert am Ende der Steuerperiode zu bewerten ist. Gestützt auf die Weisung 2009 fand im Kanton Zürich im Jahr 2009 die letzte allgemeine Neubewertung von Liegenschaften statt. Die Liegenschaft C wurde ab der Steuerperiode 2009 mit einem Vermögenssteuerwert von Fr. 892'000.- bewertet. Gemäss dem vom Steuerrekursgericht eingeholten Gutachten wurde der Verkehrswert der Liegenschaft C per Ende 2016 auf Fr. 1'570'000.- geschätzt und der Steuerwert vom Steuerrekursgericht auf Fr. 1'410'000.- (abgerundet 90 % von Fr. 1'570'000.-) festgelegt. Der Vermögenssteuerwert ist damit zwischen 2009 und 2016 um 58 % angestiegen. Der vorliegend zu beurteilende Fall zeigt, dass in der Steuerperiode 2016 nicht mehr auf den erstmals für die Steuerperiode 2009 festgelegten Vermögenssteuerwert abgestellt werden kann. Da trotz erheblicher Preissteigerung seit 2009 keine allgemeine Neubewertung mehr erfolgt ist, die Weisung 2009 eine ausserordentliche Neubewertung aber nur in den vier vorgegebenen Fällen zulässt, gewährleistet die Weisung 2009 keine regelmässige Verkehrswertbewertung der Liegenschaften, wie es das StHG vorschreibt. Das Steuerrekursgericht hat folglich die Weisung 2009 grundsätzlich zu Recht nicht angewandt.

## **E. 4**

Es bleibt zu prüfen, ob die vom Steuerrekursgericht gestützt auf § 39 StG angeordnete Verkehrswertschätzung bzw. die gestützt darauf erfolgte Erhöhung des Vermögenssteuerwerts der Liegenschaft C von Fr. 892'000.- auf Fr. 1'410'000.- dem Grundsatz der Gleichbehandlung gemäss Art. 8 Abs. 1 der Bundesverfassung vom 18. April 1999 (BV) standhält.

### **E. 4.1**

Im Bereich der Steuern wird der Grundsatz der Rechtsgleichheit (Art. 8 Abs. 1 BV) durch die Grundsätze der Allgemeinheit und Gleichmässigkeit der Besteuerung sowie den Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit konkretisiert (Art. 127 Abs. 2 BV). Nach dem Grundsatz der Gleichmässigkeit der Besteuerung sind Personen, die sich in gleichen Verhältnissen befinden, in derselben Weise mit Steuern zu belasten. Wesentliche Ungleichheiten in den tatsächlichen Verhältnissen müssen zu entsprechend unterschiedlichen Steuerbelastungen führen (BGE 133 I 206 E. 6.1; BGr, 6. Februar 2018, 2C\_685/2017, E. 4.1; BGr, 8. März 2017, 2C\_550/2016, E. 4.1). Die Steuerbehörden sind verpflichtet, für eine vollständige und richtige Besteuerung zu sorgen. Dabei ist der Grundsatz der Gesetz- oder Rechtmässigkeit (Legalitätsprinzip) von grundlegender Bedeutung, indem die Behörden verpflichtet sind, das materielle Steuerrecht gesetzeskonform und rechtsgleich anzuwenden (Richner et al., VB zu § 119–131 StG N. 9). Der Umstand, dass andere Personen abweichend vom Gesetz behandelt wurden, gibt einer steuerpflichtigen Person grundsätzlich keinen Anspruch darauf, ebenfalls abweichend vom Gesetz behandelt zu werden. Der Grundsatz der Gesetzmässigkeit der Verwaltung (Legalitätsprinzip), der eine Übereinstimmung der Entscheide mit dem Gesetz verlangt, geht der Rücksichtnahme auf gleichmässige Rechtsanwendung vor (Richner et al., VB zu § 119–131 StG N. 111, mit weiteren Hinweisen). Ausnahmsweise wird ein Anspruch auf Gleichbehandlung im Unrecht erkannt, wenn eine ständige rechtswidrige Praxis einer rechtsanwendenden Behörde vorliegt und die Behörde zu erkennen gibt, dass sie auch in Zukunft nicht von dieser Praxis abzuweichen gedenke (BGE 134 V 34 E. 9; BGr, 25. September 2009, 2C\_49/2008, E. 5.6; vgl. auch Ulrich Häfelin/Georg Müller/Felix Uhlmann, Allgemeines Verwaltungsrecht, 8. A., Zürich/St. Gallen 2020, Rz. 599 ).

#### **E. 4.2**

Der Weisung 2009 liegt offensichtlich der Mechanismus einer regelmässigen allgemeinen Neubewertung mit ausserordentlichen Neubewertungen in spezifischen Fallkonstellationen zugrunde. In welchem zeitlichen Abstand eine allgemeine Neubewertung zu erfolgen hat, legt die Weisung 2009 nicht fest. Da trotz erheblich gestiegener Immobilienpreise im Kanton Zürich bis zur streitbetroffenen Steuerperiode 2016 (bzw. bis heute) keine allgemeine Neubewertung stattgefunden hat, gewährleistet die Weisung 2009 – vorbehaltlich eines ausserordentlichen Neubewertungsgrunds – keine mit dem StHG vereinbare Vermögenssteuerbewertung mehr. Vielmehr führt die (seit 2009 unveränderte) Bewertung gemäss Weisung 2009 dazu, dass eine Vielzahl von Liegenschaften im Kanton Zürich einen Vermögenssteuerwert aufweisen, der deutlich unter dem Verkehrswert liegt. Dies widerspricht Art. 14 Abs. 1 und Art. 17 Abs. 1 StHG, welche den Kantonen vorschreiben, das Vermögen zum Verkehrswert am Ende der jeweiligen Steuerperiode zu bewerten (vgl. E. 3.3.2). Dieser Umstand berechtigt die Steuerbehörden indes nicht, nach ihrem Gutdünken und Belieben einzelne Liegenschaften auszuwählen und diese neu zu bewerten, um Art. 14 Abs. 1 und Art. 17 Abs. 1 StHG gerecht zu werden. Vielmehr kann diese (allgemeine) Unterbewertung zwecks Gleichbehandlung aller Grundeigentümer im Kanton Zürich nur mit einer allgemeinen Neubewertung korrigiert werden. Derzeit ist jedoch nicht ersichtlich und wird vom Beschwerdegegner auch nicht geltend gemacht, dass eine allgemeine Neubewertung demnächst vollzogen würde. Die vorliegend strittige Erhöhung des Vermögenssteuerwerts der Liegenschaft C entspräche wohl der in Art. 14 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 17 Abs. 1 StHG normierten und vom Kanton Zürich in § 39 Abs. 1 in Verbindung mit § 51 Abs. 1 StG übernommenen Vermögenssteuerbewertung. Gleichzeitig führte diese jedoch zu einer Ungleichbehandlung des Pflichtigen, weil der

Pflichtige – anders als die anderen Grundeigentümer im Kanton Zürich – nicht von der Unterbewertung profitieren könnte (vgl. dazu auch StRG, 14. Februar 2020, 1 ST.2019.121). Da dem kantonalen Steueramt die Unterbesteuerung bewusst sein muss, es diese aber dennoch in Umsetzung der Weisung 2009 über die letzten Jahre fortführte und derzeit keine Anzeichen für eine allgemeine Neubewertung vorhanden sind, hat der Pflichtige Anspruch auf eine Gleichbehandlung im Unrecht bzw. auf die Einschätzung zum Vermögenssteuerwert gemäss der allgemeinen Neubewertung im Jahr 2009. Abgesehen von den in der Weisung 2009 festgehaltenen ausserordentlichen Neubewertungsgründen ist es dem kantonalen Steueramt aufgrund des Gleichbehandlungsgrundsatzes verwehrt, den Vermögenssteuerwert einer Liegenschaft einzelfallartig zu erhöhen, wie es dies bei der Liegenschaft C gemacht hat.

#### **E. 4.3**

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass das kantonale Steueramt durch die Neubewertung der Liegenschaft C für die Steuerperiode 2016 gegen die Weisung 2009 verstossen hat. Da die Weisung 2009 keine regelmässige Verkehrswertbewertung mehr gewährleistet, wie dies das StHG vorschreibt, hat das Steuerrekursgericht die Weisung 2009 zu Recht nicht angewandt. Die gestützt auf das Verkehrswertgutachten vorgenommene Erhöhung des Vermögenssteuerwerts stellt jedoch eine Ungleichbehandlung des Pflichtigen im Vergleich zu den restlichen Grundeigentümern im Kanton Zürich dar, welche der Pflichtige nicht hinnehmen muss. Aus diesem Grund hat er Anspruch, in der streitbetroffenen Steuerperiode 2016 die Liegenschaft C zu dem gemäss Weisung 2009 festgesetzten Vermögenssteuerwert von Fr. 892'000.- zu versteuern. Dies führt zur Gutheissung der Beschwerde.

#### **E. 5.1**

Bei diesem Verfahrensausgang sind die Kosten des Rekurs- und des Beschwerdeverfahrens dem Beschwerdegegner aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 in Verbindung mit § 153 Abs. 4 StG).

#### **E. 5.2**

Für die Zusprechung einer Parteientschädigung im Beschwerdeverfahren gilt § 17 Abs. 2 VRG sinngemäss (§ 152 StG in Verbindung mit § 153 Abs. 4 StG). Nach § 17 Abs. 2 VRG kann die unterliegende Partei oder Amtsstelle im Verfahren vor Verwaltungsgericht zu einer angemessenen Entschädigung für die Umtriebe ihres Gegners verpflichtet werden, wenn a) die rechtsgenügende Darlegung komplizierter Sachverhalte und schwieriger Rechtsfragen besonderen Aufwand erforderte oder den Beizug eines Rechtsbeistandes rechtfertigte, oder b) ihre Rechtsbegehren oder angefochtene Anordnung offensichtlich unbegründet waren.

#### **E. 5.3**

Die angemessene Entschädigung ist nach pflichtgemäßem Ermessen festzusetzen (vgl. RB 1998 Nr. 8). Zu beachten ist allerdings § 8 der Gebührenverordnung des Verwaltungsgerichts vom 3. Juli 2018 (GebV VGr). Gestützt darauf ist die Parteientschädigung nach der Bedeutung der Streitsache, der Schwierigkeit des Falls, dem Zeitaufwand und den Auslagen zu bemessen. Ein unnötiger oder geringfügiger Aufwand wird nicht ersetzt.

#### **E. 5.4**

Einem bestimmten oder bestimmbaren Streitwert trägt die 2. Kammer des Verwaltungsgerichts in langjähriger Praxis bei einer vertretenen Partei durch Heranziehung

der Verordnung des Obergerichts über die Anwaltsgebühren vom 8. September 2010 (AnwGebV) Rechnung. Die nach dem dort in § 4 Abs. 1 festgelegten Tarif berechnete Grundgebühr wird für das Beschwerdeverfahren in der Regel auf ein Drittel herabgesetzt (VGr, 13. Februar 2019, SB.2018.00027, E. 2.2.3; VGr, 21. Mai 2003, SB.2002.00103 und SB.2002.00104, E. 5b, veröffentlicht in ZStP 2003, 361), wobei die so ermittelte Entschädigung bei Vorliegen besonderer Umstände um höchstens die Hälfte über- oder unterschritten werden kann.

#### **E. 5.5**

Der Streitwert beträgt vorliegend rund Fr. 3'250.-. Gestützt auf die obigen Erwägungen beträgt die ordentliche Prozessentschädigung Fr. 812.50.-. Für das Beschwerdeverfahren vor Verwaltungsgericht wird diese Grundgebühr wiederum auf ein Drittel, somit auf Fr. 271.- herabgesetzt. Aufgrund der Bedeutung der Streitsache und dem Zeitaufwand rechtfertigt es sich jedoch, dem Beschwerdeführer für das Verfahren vor dem Steuerrekursgericht eine Parteientschädigung von Fr. 1'000.- (inkl. MWST) und für das Verfahren vor Verwaltungsgericht eine solche von Fr. 500.- (inkl. MWST) zuzusprechen.

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