

# ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2020.00115 vom 20. Januar 2021

ZH Verwaltungsgericht, 2021-01-20, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh\\_verwaltungsgericht\\_\\_SB.2020.00115](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2020.00115)

FR: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2020.00115 du 20 janvier 2021

IT: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2020.00115 del 20 gennaio 2021

## Regeste

Staats- und Gemeindesteuern 2017 | Zulässigkeit einer jährlichen individuellen Schätzung bei Mehrfamilienhäusern. [Die Pflichtige ist 50%-Miteigentümerin eines Mehrfamilienhauses. In der Steuerperiode 2017 erhöhte das kantonale Steueramt den Steuerwert des Mehrfamilienhauses um rund 70%. Als Begründung führte es an, der Formelwert bzw. der deklarierte Vermögenssteuerwert befinde sich nicht in der Bandbreite zwischen 70% und 100% des Verkehrswerts, weshalb er auf 70% des Verkehrswerts anzuheben sei.] Da vor Steuerrekursgericht der Streitgegenstand des vorliegenden Verfahrens auf die Frage beschränkt wurde, ob das steueramtliche Abweichen vom weisungsgemässen Formelwert in der gegebenen Konstellation rechtlich zulässig sei, beschränkt sich auch vor Verwaltungsgericht der Streitgegenstand auf diese Frage (E. 2.1). Die Festsetzung des Vermögenssteuerwerts von Mehrfamilienhäusern ist in § 39 StG sowie in der Weisung des Regierungsrates an die Steuerbehörden über die Bewertung von Liegenschaften und die Festsetzung der Eigenmietwerte ab Steuerperiode 2009 vom 12. August 2009 (Weisung 2009) geregelt (E. 2.4). Eine individuelle Schätzung des Verkehrswerts hat nach der Weisung 2009 immer dann zu erfolgen, wenn der Formelwert neu berechnet wurde. Da der Formelwert bei Mehrfamilienhäusern jährlich neu festgelegt wird, hat auch jährlich eine individuelle Schätzung des Verkehrswerts zur Überprüfung des Formelwerts zu erfolgen (E. 3.2.3). Dass die Bestimmung, wonach ein unter 70 % des Verkehrswerts liegender Formelwert auf 70 % des Verkehrswerts anzuheben ist, nur in der Weisung 2009 und nicht im StG selbst enthalten ist, stellt keine Verletzung des abgaberechtlichen Legalitätsprinzips (Art. 127 Abs. 1 BV) dar (E. 3.3). Abweisung.

## Erwägungen

### E. 2

ergebe einen Steuerwert von Fr. ... Unter Berücksichtigung einer Altersentwertung von Fr. ... und einem Landwert für die gesamte Parzelle von Fr. ... sei von einem Marktwert für die gesamte Liegenschaft von Fr. ... auszugehen. Entsprechend betrage der Vermögenssteuerwert für die gesamte Liegenschaft Fr. ... (70 % des Marktwerts) bzw. Fr. ... für den hälftigen Anteil. Bei Nichteinverständnis sei der Wert mittels anerkannter, nachvollziehbarer Beweismittel zu widerlegen (z.B. durch ein von einem anerkannten Liegenschaftenschätzer erstelltes Verkehrswertgutachten). Mit Eingabe vom 20. März 2019 liess die Pflichtige diesen Vorschlag ablehnen. Der Vermögenssteuerwert sei nach der einschlägigen Weisung korrekt nach der Formel "Miettrug kapitalisiert mit 7,05 %" deklariert worden. Da es sich bei einem höheren Vermögenssteuerwert um eine steuerbegründende Tatsache handle, für welche das Steueramt beweispflichtig sei, sei es auch nicht an ihr, ein Gutachten einzuholen. C. Mit Aktenaufgabe vom 30. April 2019

forderte das kantonale Steueramt die Pflichtige erneut auf, mittels anerkannter, nachvollziehbarer Beweismittel zu belegen, dass sich der deklarierte Vermögenssteuerwert innerhalb der Bandbreite von 70 % bis 100 % des Verkehrswerts befinde. Der Vertreter der Pflichtigen wiederholte mit E-Mail vom 6. Mai 2019 seinen Standpunkt, wonach keine Veranlassung bestehe, von der formelmässigen Bewertung abzuweichen und es beweisrechtlich nicht der Pflichtigen obliege, die steuerbehördliche Annahme eines höheren Verkehrswerts zu entkräften. D. Mit Einschätzungsentscheid vom 20. Juni 2019 schätzte das kantonale Steueramt die Pflichtige mit einem steuerbaren und satzbestimmenden Einkommen von Fr. ... und einem steuerbaren Vermögen von Fr. ... (zum Satz von Fr. ...) ein. Einkommensseitig wurden keine Korrekturen vorgenommen. Vermögensseitig wurde der Steuerwert des Mehrfamilienhauses wie im Einschätzungsvorschlag vorgesehen auf Fr. ... erhöht, wobei bei der Berechnung der Vermerk "1/2 Anteil nach pflichtgemäßem Ermessen geschätzt" angebracht wurde. Dagegen liess die Pflichtige am 26. Juni 2019 Einsprache erheben. Mit Auflage vom 23. Juli 2019 und Mahnung vom 11. September 2019 forderte das kantonale Steueramt die Pflichtige – wie bereits im Einschätzungsverfahren – erneut auf, den Nachweis zu erbringen, dass der deklarierte Vermögenssteuerwert in der Bandbreite von 70 % bis 100 % des Verkehrswerts liege. Mit E-Mails vom 29. Juli bzw. 12. September 2019 führte der Vertreter der Pflichtigen wiederum aus, die Forderung nach einem durch die Pflichtige zu bezahlenden Privatgutachten sei rechtswidrig, weshalb ein solches nicht eingeholt werde. Mit Entscheid vom 26. November 2019 wies das kantonale Steueramt die Einsprache ab. II. Gegen den Einspracheentscheid erhob die Pflichtige am 6. Dezember 2019 Rekurs beim Steuerrekursgericht. Mit Verfügung vom 22. September 2020 fragte der Einzelrichter des Steuerrekursgerichts die Pflichtige an, ob sie die individuelle Verkehrswertschätzung des kantonalen Steueramts rein quantitativ akzeptiere, sodass die Streitsache auf die Grundsatzfrage beschränkt werden könne, ob das steueramtliche Abweichen vom weisungsgemässen Formelwert in der gegebenen Konstellation rechtlich zulässig sei. Mit Eingabe vom 24. September 2020 stimmte die Pflichtige dieser Verfahrensbeschränkung zu. Mit Entscheid vom 29. Oktober 2020 wies das Steuerrekursgericht den Rekurs der Pflichtigen ab. III. Mit Beschwerde vom 8. Dezember 2020 liess die Pflichtige dem Verwaltungsgericht beantragen, der Entscheid des Steuerrekursgerichts des Kantons Zürich vom 29. Oktober 2020 sei vollständig aufzuheben. Der Vermögenssteuerwert des Mehrfamilienhauses an der C-Strasse 01 in Zürich sei für die Staats- und Gemeindesteuern 2017 auf Fr. ... festzusetzen und infolgedessen das satzbestimmende Vermögen auf Fr. ... zu reduzieren. Im Übrigen seien für die Anpassung der definitiven Steuerveranlagung 2017 die Faktoren gemäss dem erstinstanzlichen Einspracheentscheid vom 26. November 2019 einzusetzen; unter Kosten- und Entschädigungsfolge zulasten des Beschwerdegegners. Mit Beschwerdeantwort vom 21. Dezember 2020 nahm das kantonale Steueramt zu den Argumenten der Pflichtigen in der Beschwerde Stellung und beantragte die Abweisung der Beschwerde. Die Pflichtige reichte am 24. Dezember 2020 eine Replik ein. Während das Steuerrekursgericht auf eine Vernehmlassung verzichtete, liess sich das Steueramt der Stadt Zürich nicht vernehmen. Der Einzelrichter 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 Das Verwaltungsgericht hat sich infolgedessen auf die reine Rechtskontrolle zu beschränken; dazu gehört auch die

Prüfung, ob die Vorinstanzen den rechtserheblichen Sachverhalt gesetzmässig festgestellt haben. Dem Gericht ist es daher verwehrt, das vom Steuerrekursgericht in Übereinstimmung mit dem Gesetz ausgeübte Ermessen auf Angemessenheit hin zu überprüfen und so sein Ermessen anstelle desjenigen des Steuerrekursgerichts zu setzen. Die Prüfungsbefugnis des Verwaltungsgerichts erstreckt sich lediglich auf rechtsverletzende Ermessensfehler, d. h. auf Ermessensüberschreitung und auf Ermessensmissbrauch (vgl. RB 1999 Nr. 147). 1.3 Prozessthema kann nur sein, was auch Gegenstand des vorinstanzlichen Entscheids war bzw. nach richtiger Gesetzesauslegung hätte sein sollen. Auf Begehren, über welche die Vorinstanz weder entschieden hat noch hätte entscheiden sollen, ist daher nicht einzutreten (vgl. [anstelle vieler] VGr, 5. April 2018, SB.2018.00004, E. 1.2; Martin Bertschi in: Alain Griffel [Hrsg.], Kommentar zum Verwaltungsrechtspflegegesetz des Kantons Zürich [VRG], 3. A., Zürich etc. 2014, Vorbemerkungen zu §§ 19–28a, N. 45).

### **E. 2.1**

Vor Steuerrekursgericht wurde der Streitgegenstand des vorliegenden Verfahrens auf die Frage beschränkt, ob das steueramtliche Abweichen vom weisungsgemässen Formelwert in der gegebenen Konstellation rechtlich zulässig sei. Da nur diese Frage Gegenstand des vorinstanzlichen Entscheids ist, beschränkt sich auch vor Verwaltungsgericht der Streitgegenstand auf diese Frage (vgl. E. 1.3).

### **E. 2.2**

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 I 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).

### **E. 2.3**

Die aufgrund der bundesgerichtlichen Rechtsprechung angepassten und seit 1. Januar 2003 in Kraft stehenden § 39 Abs. 3 und Abs. 4 StG lauten wie folgt: Der Regierungsrat erlässt die für eine gleichmässige Bewertung von Grundstücken notwendigen Dienstanweisungen (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, angemessen Rechnung

zu tragen ist (Abs. 3 Satz 2). Die Formel ist so zu wählen, dass die am oberen Rand der Bandbreite liegenden Schätzungen nicht über dem effektiven Marktwert liegen (Abs. 3 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 (Abs. 4 StG).

## **E. 2.4**

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

### **E. 2.4.1**

Zum Vermögenssteuerwert von Mehrfamilien- und Geschäftshäusern sieht die Weisung die folgenden Bestimmungen vor: Rz. 36: Mehrfamilien- und Geschäftshäuser sowie Stockwerkeigentum zu Geschäftszwecken sind zum Ertragswert zu bewerten. Rz. 38: Zur Ermittlung des Ertragswerts von Mehrfamilienhäusern ist der Ertrag der Liegenschaft zu kapitalisieren. Rz. 39: Der Ertrag bestimmt sich nach der Gesamtheit der von den Mietern geleisteten Entschädigungen. Ein allfälliger Mietwert der vom Eigentümer und von zu seinem Haushalt gehörenden Personen selbst genutzten Räume ist, ohne Berücksichtigung eines eventuellen Einschlags gemäss Ziff. 67, zum Mietertrag hinzuzuzählen. Wurden Mieter vertraglich zur Übernahme von üblicherweise vom Eigentümer zu tragenden Unterhaltskosten und Abgaben verpflichtet, so ist der Wert dieser Leistungen zum vereinbarten Mietzins hinzuzuzählen. Ausser Betracht fallen Vergütungen der Mieter für Heizung, Warmwasser, Treppenhausreinigung, Empfangsgebühren für Radio und Fernsehen, Gebühren für die Kehrrichtentsorgung sowie Gebühren für Wasser, Abwasser und für die Abwasserreinigung. Rz. 40: Bei nicht-, nur teilweise vermieteten Objekten oder bei offenkundig zu Vorzugsbedingungen vermieteten Objekten ist der erzielbare Ertrag in die Berechnung einzubeziehen. Rz. 41: Der Kapitalisierungssatz wurde durch Sachverständige, die von der Finanzdirektion beauftragt wurden, ermittelt. Er setzt sich aus dem Basiszinssatz und einem Zuschlag zusammen: - Der Basiszinssatz berücksichtigt die aktuelle Zinssituation und die Zinserwartungen der Zukunft. Er beträgt 4,75 %. - Der Zuschlag zur Deckung der Verwaltungs- und Betriebskosten und zur Bildung angemessener Rücklagen für den Unterhalt der Bauten beträgt 2,3 %. Rz. 42: Der Kapitalisierungssatz beträgt somit für alle Mehrfamilienhäuser 7,05 %.

### **E. 2.4.2**

Unter Ziff. D.I sieht die Weisung 2009 sodann eine individuelle Schätzung des Vermögenssteuerwerts vor. Die diesbezüglichen Bestimmungen lauten wie folgt: Rz. 79: 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. Rz. 80: 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. Rz. 81: Ist aufgrund vorstehender Grundlagen keine gesicherte Individualschätzung möglich, so kann das kantonale Steueramt in einem zweiten Schritt für

die individuelle Ermittlung des Verkehrswerts die hedonische Methode anwenden. Für die Ermittlung des Verkehrswerts mittels hedonischer Methode haben die Steuerpflichtigen mitzuwirken, indem sie insbesondere den zugestellten Fragebogen vollständig und wahrheitsgetreu ausfüllen und zusammen mit den verlangten Unterlagen fristgerecht einreichen. Werden der vollständig ausgefüllte Fragebogen oder die verlangten Unterlagen trotz Mahnung nicht eingereicht, so ist der Vermögenssteuerwert nach pflichtgemäßem Ermessen zu schätzen (§§ 139 Abs. 2 und 140 Abs. 2 StG). Führt auch die hedonische Methode zu einem unsicheren Ergebnis, das nicht auf die Verletzung der Mitwirkungspflichten durch den Steuerpflichtigen zurückzuführen ist, so kann das kantonale Steueramt zur Ermittlung des Verkehrswerts in einem dritten Schritt ein amtliches Gutachten anordnen. Rz. 82: 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.

### **E. 2.4.3**

Unter dem Titel Neufestsetzung von Vermögenssteuerwerten und Eigenmietwerten von Mehrfamilien- und Geschäftshäusern hält die Weisung 2009 sodann fest, dass die Vermögenssteuerwerte von Mehrfamilien- und Geschäftshäusern sowie die Mietwerte von durch den Pflichtigen und zu seinem Haushalt gehörenden Personen genutzten Wohnungen in Mehrfamilien- und Geschäftshäusern ab Steuerperiode 2009 in jeder Steuerperiode nach den Bestimmungen dieser Weisung neu festzulegen sind.

### **E. 3.1**

Das Steuerrekursgericht kam in seinem Entscheid zum Schluss, dass es dem kantonalen Steueramt nicht verwehrt gewesen sei, für den Vermögenssteuerwert des Mehrfamilienhauses nicht auf den Formelwert abzustellen, sondern im Sinn von Rz. 79 der Weisung 2009 eine individuelle Schätzung vorzunehmen und den Vermögenssteuerwert auf 70 % des Verkehrswerts anzuheben. Es stützte sich dabei insbesondere auf BGE 128 I 240, in welchem sich das Bundesgericht aufgrund einer staatsrechtlichen Beschwerde des Mieterverbands Zürich mit § 39 StG zu befassen hatte. Das Bundesgericht habe mit diesem Urteil die Verfassungskonformität von § 39 Abs. 3 und 4 StG bestätigt und gleichzeitig festgehalten, die harmonisierungs- und verfassungsmässige Anwendung erheische, im Rahmen der Ausführungsvorschriften (mithin der Weisung) aufgrund der Formelbewertung resultierende verfassungswidrig tiefe Steuerwerte gegebenenfalls durch eine individuelle Schätzung zu vermeiden oder zu korrigieren, wie dies das Gesetz (§ 39 Abs. 4 StG) für zu hohe, d.h. über dem Verkehrswert liegende Steuerwerte ausdrücklich vorsehe. Mit Verweis auf seinen Entscheid 1 ST.2019.121 vom 14. Februar 2020 wies das Steuerrekursgericht darauf hin, dass gemäss Rz. 92 der Weisung 2009 die Vermögenssteuerwerte von Mehrfamilienhäusern in jeder Steuerperiode nach den Bestimmungen der Weisung neu festzulegen seien. Anders als bei Einfamilienhäusern und Stockwerkeigentum, wo sich der Formelwert schwergewichtig auch am Landwert orientiere, stelle sich im vorliegenden Fall die Frage nicht, ob die Verfassungswidrigkeit des Formelwerts darauf beruhe, dass die Bodenpreise seit 2009 (dem Jahr der Weisung) ganz allgemein stark angestiegen seien und deshalb einer individuellen Schätzung das Rechtsgleichheitsgebot entgegenstehen könnte.

### **E. 3.2.1**

Die Pflichtige rügt zum einen, die Auffassung des Steuerrekursgerichts, wonach die jährlich neue Vermögenssteuerwertermittlung für Mehrfamilien- und Geschäftshäuser durch Kapitalisierung der Mieterträge automatisch auch eine jederzeitige Individualschätzung erlaube, treffe nicht zu. Dem stehe das neue Urteil des Verwaltungsgerichts vom 11. November 2020 (SB.2020.00088) entgegen, welches erst während laufender Rechtsmittelfrist ergangen und aufgrund seiner grundsätzlichen Natur auch mittels Medienmitteilung kommuniziert worden sei. Besagtem Urteil sei eine Konstellation mit einem Geschäftshaus zugrunde gelegen, dessen Vermögenssteuerwert – nicht anders wie auch bei Mehrfamilienhäusern – sich ebenso durch die Kapitalisierung mit 7,05 % ergebe. Das Verwaltungsgericht habe in diesem Urteil festgehalten, dass ohne Vorliegen eines ausserordentlichen Neubewertungsgrunds eine einzelfallartige Erhöhung des Vermögenssteuerwerts durch das Steueramt aufgrund der verfassungsrechtlichen Rechtsgleichheit (Art. 8 Abs. 1 der Bundesverfassung vom 18. April 1999 [BV]) rechtswidrig sei. Bereits damit stehe fest, dass das Vorgehen des Beschwerdegegners Art. 8 Abs. 1 BV verletze, da für die ausserordentliche Einzelfallschätzung keine Rechtsgrundlage bestehe. Ferner sei zu berücksichtigen, dass für Mehrfamilien- und Geschäftshäuser in erster Linie die erzielten Mieterträge einschlägig seien. Das Steuerrecht sei vom Grundsatz der zivilrechtsakzessorischen Betrachtungsweise geprägt, weshalb es im Kern widersprüchlich wäre, wenn der Verordnungsgeber bei Mehrfamilienhäusern einerseits bewusst auf die erzielten Mietzinseinnahmen abstelle, die sich aber nicht regelmässig änderten, und zugleich extensive Einzelfallschätzungen nach behördlichem Gutdünken und ohne klar erkennbare Systematik erlauben würde.

### **E. 3.2.2**

Das kantonale Steueramt vertritt hingegen die Position, es sei nach jeder Neufestlegung des Formelwerts eine individuelle Schätzung des Verkehrswerts vorzunehmen, sofern die schematische, formelmässige Ermittlung zu einem Vermögenssteuerwert führe, der nicht innerhalb der Grenzen von 70 % bis 100 % des Verkehrswerts liege. Diese Prüfung sei gemäss der bundesgerichtlichen Rechtsprechung (BGr, 10. Juli 2002, 2P.120/2001) vom Kanton bei jeder Festlegung der Steuerwerte sicherzustellen, sei vom Kantonsrat des Kantons Zürich im seinerzeitigen Verfahren gegenüber dem Bundesgericht explizit zugesichert worden und entspreche auch der Praxis des kantonalen Steueramts.

### **E. 3.2.3.1**

Wie das kantonale Steueramt in seiner Beschwerdeantwort zutreffend ausführt, war Streitobjekt des verwaltungsgerichtlichen Urteils SB.2020.00088 vom 11. November 2020 nicht eine Geschäftsliegenschaft, sondern eine industrielle Liegenschaft. Dies kommt im Urteil sowohl im Sachverhalt (Abschnitt I.A) als auch in den Erwägungen (E. 2) klar zum Ausdruck und war zwischen den Parteien auch nicht strittig. Das kantonale Steueramt hatte für die neue Bewertung der industriellen Liegenschaft die Bewertungsgrundsätze für Mehrfamilien- und Geschäftshäuser analog angewandt, worauf in der von der Pflichtigen angerufenen Stelle im Sachverhalt (Abschnitt I.B) Bezug genommen wird. Die Weisung 2009 sieht für die beiden Typen von Liegenschaften – Mehrfamilien- und Geschäftshäuser zum einen und industrielle oder gewerbliche Liegenschaften zum anderen – unterschiedliche Bewertungsgrundsätze vor. Während Mehrfamilien- und Geschäftshäuser zum Ertragswert bewertet werden (Weisung 2009, Rz. 36), berechnet sich der Wert von industriellen oder gewerblichen Liegenschaften nach der Formel "Landwert + Zeitbauwert" (Weisung 2009, Rz. 46). Sodann behandelt die Weisung 2009 diese beiden Typen auch bei

der Neufestsetzung der Vermögenssteuerwerte unterschiedlich. Die Vermögenssteuerwerte von industriellen oder gewerblichen Liegenschaften bleiben unter Vorbehalt der in Ziff. 89-91 genannten ausserordentlichen Neubewertungsgründe bis zu einer späteren allgemeinen Neubewertung in den nachfolgenden Steuerperioden unverändert (Weisung 2009, Rz. 88). Die Vermögenssteuerwerte von Mehrfamilien- und Geschäftshäusern hingegen sind ab Steuerperiode 2009 in jeder Steuerperiode nach den Bestimmungen dieser Weisung neu festzulegen (Weisung 2009, Rz. 92). Die Feststellung des Verwaltungsgerichts in seinem Urteil vom 11. November 2020, SB.2020.00088, wonach eine einzelfallartige Erhöhung des Vermögenssteuerwerts ohne Vorliegen eines ausserordentlichen Neubewertungsgrunds gegen die Rechtsgleichheit verstosse, bezieht sich auf industrielle oder gewerbliche Liegenschaften und nicht auf Mehrfamilien- und Geschäftshäuser. Da sich das Urteil des Verwaltungsgerichts vom 11. November 2020, SB.2020.00088, nicht zur Bewertung von Mehrfamilien- und Geschäftshäusern äussert, steht es – entgegen der Auffassung der Pflichtigen – einer jederzeitigen Individualschätzung von Mehrfamilien- und Geschäftshäusern nicht entgegen.

#### **E. 3.2.3.2**

Gemäss Rz. 79 der Weisung 2009 ist eine individuelle Schätzung des Verkehrswerts vorzunehmen, sofern die schematische, formelmässige Ermittlung zu einem Vermögenssteuerwert führt, der über 100 % des Verkehrswerts oder unter 70 % desselben liegt. Diese Bestimmung stellt sicher, dass die Formelwerte zu Vermögenssteuerwerten führen, die in der Bandbreite zwischen 70 % bis 100 % des Verkehrswerts liegen. Vor diesem Hintergrund ist die Bestimmung dahingehend zu verstehen, dass eine individuelle Schätzung des Verkehrswerts immer dann zu erfolgen hat, wenn der Formelwert neu berechnet wurde. Während die Formelwerte von Einfamilienhäusern und Stockwerkeigentum (zu Wohnzwecken) sowie industriellen oder gewerblichen Liegenschaften – abgesehen von ausserordentlichen Neubewertungsgründen – einmalig bei Erlass der Weisung im Jahr 2009 berechnet wurden, wird der Formelwert von Mehrfamilien- und Geschäftshäusern, welcher dem Ertragswert entspricht, jährlich neu festgelegt. Aufgrund dieser jährlichen Neufestlegung ist es auch gerechtfertigt, dass bei Mehrfamilien- und Geschäftshäusern jährlich eine individuelle Schätzung des Verkehrswerts zur Überprüfung des neu festgesetzten Formel- bzw. Ertragswerts zu erfolgen hat.

#### **E. 3.2.3.3**

Die Argumentation der Pflichtigen, wonach es widersprüchlich wäre, wenn der Verordnungsgeber bei Mehrfamilienhäusern einerseits bewusst auf die erzielten Mietzinseinnahmen abstelle, die sich aber nicht regelmässig änderten, und zugleich extensive Einzelfallschätzungen nach behördlichem Gutdünken und ohne klar erkennbare Systematik erlauben würde, vermag nicht zu überzeugen. Die individuelle Schätzung erlaubt nur ein Eingreifen bzw. ein Abweichen von der formelmässigen Ertragswertbewertung, wenn der formelmässige Wert nicht in der Bandbreite zwischen 70 % bis 100 % des Verkehrswerts liegt. Innerhalb dieser Bandbreite darf vom Ertragswert nicht abgewichen werden. Zudem gibt die Weisung 2009 in Rz. 80 ff. klare Vorgaben, nach welchen Grundsätzen die individuelle Schätzung zu erfolgen hat, weshalb extensive Einzelfallschätzungen nach behördlichem Gutdünken und ohne klar erkennbare Systematik gegen die Weisung 2009 verstossen würden.

#### **E. 3.2.3.4**

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass das kantonale Steueramt durch die Vornahme der individuellen Schätzung des streitbetroffenen Mehrfamilienhauses nicht gegen die Weisung 2009 verstossen hat. Ob das kantonale Steueramt die individuelle Schätzung korrekt vorgenommen hat, kann an dieser Stelle offenbleiben, da die Pflichtige den ermittelten Verkehrswert von Fr. ... bzw. Fr. ... für den Miteigentumsanteil von 50 % im steuerrekursgerichtlichen Verfahren in quantitativer Hinsicht akzeptiert hat. Es ist an dieser Stelle jedoch darauf hinzuweisen, dass das kantonale Steueramt vor der Vornahme einer individuellen Schätzung die Ertragswertberechnung hätte überprüfen müssen. Der von der Pflichtigen für die Attikawohnung deklarierte hälftige Jahresmietzins von Fr. ... erscheint eher tief, weshalb nicht ausgeschlossen werden kann, dass es sich dabei um eine Vorteilmiete handelt, welche für die Ertragswertberechnung auf einen Drittpreis anzuheben gewesen wäre. Da in der vorliegenden Konstellation aber auch ein deutlich höherer Drittpreis für die Attikawohnung nicht zu einer anderen Bewertung geführt hätte, kann die korrekte Feststellung des Ertragswerts ausnahmsweise unberücksichtigt bleiben. Denn selbst wenn der hälftige Drittpreis für die Attikawohnung doppelt so hoch wäre wie der von der Pflichtigen deklarierte Mietzins (Fr. ... anstatt Fr. ...), würde dies an der vorliegenden Bewertung nichts ändern. Unter Berücksichtigung eines Drittpreises von Fr. ... beliefen sich die zu kapitalisierenden hälftigen Jahresmietzinse auf Fr. ... und der hälftige Ertragswert wäre Fr. ... Da auch dieser Wert deutlich unterhalb der Bandbreite von 70 % bis 100 % des Verkehrswerts liegt, betrüge der Vermögenssteuerwert auch in diesem Fall Fr. ... (70 % des Verkehrswerts).

#### **E. 3.3.1**

Weiter bringt die Pflichtige vor, der in Rz. 79 der Weisung 2009 verankerten individuellen Schätzung des Verkehrswerts, sofern der Formelwert unter 70 % des Verkehrswerts liegt, fehle die gesetzliche Grundlage im kantonalen Steuergesetz, weshalb diese gesetzeswidrig sei und überdies gegen das in Art. 127 Abs. 1 BV verankerte abgaberechtliche Legalitätsprinzip verstosse. § 39 Abs. 4 StG erlaube die Vornahme einer individuellen Schätzung nur, wenn die formelmässige Bewertung zu einem Wert über dem effektiven Marktwert führe. Bereits die systematische Stellung des § 39 Abs. 4 StG verdeutliche, dass es unstrittig der gesetzgeberischen Intention entsprochen habe, Vermögenssteuerwerte durch Individualschätzung nur "nach unten", nicht aber "nach oben" zu korrigieren. Dies werde auch durch die historische Auslegung gestützt, zeige doch die Gesetzgebungsgeschichte, dass der heutige § 39 StG nur aufgrund bundesgerichtlichen Drucks überhaupt existiere.

#### **E. 3.3.2**

Das abgaberechtliche Legalitätsprinzip verlangt, dass die Ausgestaltung der Steuern, namentlich der Kreis der Steuerpflichtigen, der Gegenstand der Steuer und deren Bemessung in den Grundzügen im Gesetz selbst geregelt ist (Art. 127 Abs. 1 BV; Art. 164 Abs. 1 lit. d BV). Es dient einer rechtssicheren (Voraussehbarkeit, Berechenbarkeit), rechtsgleichen und willkürfreien Abgaberehebung (BGE 141 V 509 E. 7.1.1). Zu diesem Zweck wird der Handlungsspielraum der rechtsanwendenden Abgabebehörden auf ein vernünftiges Mass beschränkt (BGE 145 I 52 E. 5.2.1; BGE 143 I 227 E. 4.2; BGE 142 II 182 E. 2.2.1). Delegiert der Gesetzgeber die Zuständigkeit zur Festlegung einer Abgabe an eine nachgeordnete Behörde, muss er den Kreis der Abgabepflichtigen, den Gegenstand und die Bemessungsgrundlage zumindest in den Grundzügen selber festlegen (BGE 143 I

220 E. 5.1.1; vgl. zum Ganzen: BGr, 27. Januar 2020, 2C\_973/2019, E. 2.1).

### **E. 3.3.3**

Der Grundstückseigentümer als Kreis der Steuerpflichtigen und die Grundstücke als Gegenstand der Vermögenssteuer gehen aus dem StG eindeutig hervor. Indem die Pflichtige vorliegend eine Verletzung von Art. 127 Abs. 1 BV rügt, macht sie sinngemäss geltend, die Bemessungsgrundlage der Vermögenssteuer auf Grundstücke sei in § 39 StG nicht ausreichend normiert. Dem kann nicht gefolgt werden. § 39 Abs. 1 StG schreibt in genereller Weise vor, dass das Vermögen – und damit auch ein Grundstück – zum Verkehrswert bewertet wird. In Bezug auf die Bewertung von Grundstücken ermächtigte der Gesetzgeber den Regierungsrat, die Bestimmungen für eine gleichmässige Bewertung von Grundstücken in einer Dienstanweisung zu erlassen (§ 39 Abs. 3 StG), was der Regierungsrat mit der Weisung 2009 getan hat. Als Grundsatz legte der Gesetzgeber fest, eine schematische, formelmässige Bewertung könne vorgesehen werden, die Formel sei aber so zu wählen, dass die am oberen Rand der Bandbreite liegenden Schätzungen nicht über dem effektiven Marktwert liegen. Mit der vorgeschriebenen Verkehrswertbewertung sind die Grundzüge der Bemessungsgrundlage in § 39 StG enthalten. Dass der Gesetzgeber in § 39 Abs. 4 StG darüber hinaus festgelegt hat, dass bei einem den Verkehrswert übersteigenden Formelwert ein Vermögenssteuerwert von 90 % des effektiven Marktwerts anzustreben ist, führt im Umkehrschluss nicht dazu, dass die Anhebung auf 70 % des Verkehrswerts bei einem unter 70 % des Verkehrswerts liegenden Formelwerts zwingend auch im StG hätte geregelt werden müssen. Bereits aufgrund der in § 39 Abs. 1 StG vorgeschriebenen Verkehrswertbewertung muss der Steuerpflichtige damit rechnen bzw. ist es für ihn voraussehbar, dass ein Formelwert, der deutlich unter dem Verkehrswert liegt, auf eine bestimmte Schwelle anzuheben ist. Dass diese Schwelle – welche gemäss Weisung Rz. 79 der Weisung 2009 70 % des Verkehrswerts beträgt – nicht im StG selbst geregelt ist, begründet keine Verletzung des abgaberechtlichen Legalitätsprinzips, da die Grundsätze der Bewertung im StG ausreichend festgehalten sind. Diese Auffassung wird auch – worauf das Steuerrekursgericht bereits hingewiesen hat – durch die bundesgerichtliche Rechtsprechung gestützt. So hat das Bundesgericht in BGE 128 I 240 festgehalten, der mit § 39 StG dem Regierungsrat gewährte Spielraum schliesse die Möglichkeit mit ein, auch verfassungswidrig tiefe Steuerwerte gegebenenfalls durch eine individuelle Schätzung zu vermeiden oder zu korrigieren, wie dies das Gesetz für zu hohe, d.h. über dem Verkehrswert liegende Steuerwerte ausdrücklich vorsehe (BGE 128 I 240 E. 3.3.2). Dies führt zur Abweisung der Beschwerde.

### **E. 4**

Bei diesem Ausgang des Verfahrens sind die Gerichtskosten der Beschwerdeführerin aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 in Verbindung mit § 153 Abs. 4 StG) und es steht ihr keine Parteientschädigung zu (§ 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959 [VRG] in Verbindung mit § 152 und § 153 Abs. 4 StG). Weil die Aufwendungen der Beschwerdegegnerin für das vorliegende Verfahren nicht über das Mass hinausgegangen sind, das von einer Amtsstelle im Rahmen ihrer gewöhnlichen Tätigkeit erwartet werden darf, hat sie keinen Anspruch auf eine Umtriebsentschädigung (§ 152 in Verbindung mit § 153 Abs. 4 StG und § 17 Abs. 2 lit. a VRG).

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