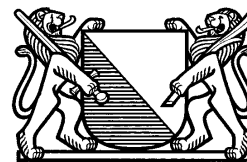


Steuerrekursgericht
des Kantons Zürich

1. Abteilung



1 ST.2019.121

Entscheid

14. Februar 2020

Mitwirkend:

Abteilungsvicepräsident Michael Ochsner, Steuerrichterinnen Christina Hefti, Steuerrichterin Barbara Collet und Gerichtsschreiber Gürkan Gültekin

In Sachen

A,

Rekurrent,

gegen

Staat Zürich,

vertreten durch das kant. Steueramt,
Bändliweg 21, Postfach, 8090 Zürich,

Rekursgegner,

betreffend

Staats- und Gemeindesteuern 2017

hat sich ergeben:

A. A (nachfolgend der Pflichtige) und seine Partnerin sind je zur Hälfte Miteigentümer einer Stockwerkeigentums-Wohnung an der ...strasse in Zürich, die sie am ... 2008 für Fr. 950'000.- erworben hatten. Am ...2010 setzte das kantonale Steueramt den Vermögenssteuerwert 2009 auf 70% dieses Betrags, somit Fr. 665'000.- fest, wovon der Pflichtige jeweils die Hälfte, somit Fr. 332'500.-, im Vermögen deklarierte. Diesen Wert setzte er auch in der Steuererklärung 2017 ein. 2018 verkauften der Pflichtige und seine Partnerin ihre Anteile für Fr. 1'790'000.-, somit Fr. 895'000.- pro Anteil.

Das kantonale Steueramt korrigierte den Vermögenssteuerwert in der Einschätzung für die Staats- und Gemeindesteuern 2017 vom 9. April 2019 auf Fr. 626'000.-, entsprechend 70% des Verkaufserlöses. Zur Begründung führte es aus, dass gemäss einschlägiger Weisung dann, wenn der formelmässige Vermögenssteuerwert unter 70% des Verkehrswerts liege, eine individuelle Bewertung vorzunehmen sei. Dies sei hier ausgehend vom Verkaufserlös der Fall, weshalb entsprechend der Weisung auf 70% des Verkaufserlöses abzustellen sei.

B. Hiergegen erhob der Pflichtige am 24. April 2019 (Poststempel) Einsprache mit dem Antrag, die Einschätzung gemäss Steuererklärung vorzunehmen. Eventualiter sei ein Amtsbericht zur Praxis des kantonalen Steueramts bezüglich des Vermögenssteuerwerts bei Verkauf einer Liegenschaft einzuholen.

Mit Einschätzungsvorschlag vom 3. Mai 2019 hielt das kantonale Steueramt an seiner Auffassung fest, ebenso der Pflichtige am 13. Mai 2019. Eventualiter beantragte er, dass der Vermögenssteuerwert auf Fr. 525'000.- festzusetzen sei.

Das kantonale Steueramt wies die Einsprache am 14. Juni 2019 ab.

C. Mit Rekurs vom 1. Juli 2019 wiederholte der Pflichtige die Einspracheanträge, unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zulasten des Rekursgegners, selbst bei eigenem Unterliegen. Eventualiter sei die Sache zur Untersuchung an das kantonale Steueramt zurückzuweisen, subeventualiter sei der Vermögenssteuerwert auf

Fr. 457'000.- festzusetzen. In verfahrensrechtlicher Hinsicht stellte er erneut den Antrag, einen Amtsbericht einzuholen. Er rügte, dass der Verkaufserlös im Oktober 2018 nicht zur Bewertung per 31. Dezember 2017 herangezogen werden könne. Zudem sei im Kanton Zürich seit 2009 keine Neubewertung mehr vorgenommen worden, sodass per Ende 2017 Liegenschaften allgemein viel zu tief bewertet gewesen seien. Eine Anpassung nur bei Verkauf führe zu einer offensichtlichen Ungleichbehandlung. Die Preisentwicklung sei aufgrund vorgelegter Studien ausgewiesen. Die Auswirkung der vorliegenden Korrektur liege zudem unterhalb der steueramtlichen Toleranzgrenze, weshalb das Vorgehen des kantonalen Steueramts zusätzlich rechtsungleich sei.

Das kantonale Steueramt schloss am 18. Juli 2019 auf Abweisung des Rekurses. Der Pflichtige hielt in der Replik vom 28. August 2019 an seiner Beurteilung fest.

Die Kammer zieht in Erwägung:

1. Der vorliegende Entscheid ist von grundsätzlicher Bedeutung, weshalb trotz des geringen Streitwerts in Dreierbesetzung zu entscheiden ist (§ 114 Abs. 3 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997, StG).

2. a) aa) Gemäss § 39 Abs. 1 StG wird das Vermögen zum Verkehrswert bewertet. Der Verkehrswert eines Vermögensrechts entspricht dem Preis, der dafür im gewöhnlichen Geschäftsverkehr am massgebenden Bewertungsstichtag mutmasslich zu erzielen gewesen wäre (RB 1984 Nr. 65; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A., 2013, § 39 N 7 StG).

Gemäss § 39 Abs. 3 StG erlässt der Regierungsrat die für eine gleichmässige Bewertung von Grundstücken notwendigen Dienstanweisungen. Es kann eine schematische, formelmässige Bewertung vorgesehen werden, wobei jedoch den Qualitätsmerkmalen der Grundstücke, die im Falle der Veräusserung auch den Kaufpreis massgeblich beeinflussen würden, angemessen Rechnung zu tragen ist. Die Formel ist so zu wählen, dass die am oberen Rand der Bandbreite liegenden Schätzungen nicht über dem effektiven Marktwert liegen. Führt in Einzelfällen die formelmässige Bewer-

tion dennoch zu einem höheren Vermögenssteuerwert, ist laut § 39 Abs. 4 StG eine individuelle Schätzung vorzunehmen und dabei ein Wert von 90 Prozent des effektiven Marktwerts anzustreben (Fassung vom 8. Januar 2001, in Kraft seit 1. Januar 2003).

Das Bundesgericht hatte in einem Urteil vom 20. März 1998 eine frühere Version von § 39 Abs. 3 StG, wonach unbewegliches Vermögen in der Regel zu lediglich 60% des Marktwerts zu bewerten sei, für verfassungswidrig erklärt (BGE 124 I 145 = ZStP 1998, 221 = StE 1998 A 23.1 Nr. 1).

bb) Der Verkehrswert von Liegenschaften wird demnach gemäss einer vom Regierungsrat erlassenen schematischen und formelmässigen Bewertung ermittelt. Massgebend ist vorliegend die Weisung über die Bewertung von Liegenschaften und die Festsetzung der Eigenmietwerte vom 12. August 2009 (ZStB I Nr. 15/502; nachfolgend Weisung 2009). Aufgrund dieser bundesgerichtlichen Vorgaben passte der Regierungsrat seine Weisung über die Liegenschaftsbewertung an und strebte Formelwerte in einer Bandbreite von 70% bis 100% des Verkehrswerts an. Diese Bandbreitenregelung liegt auch der vorliegend anwendbaren Weisung 2009 zugrunde (Rz 79 der Weisung 2009). Das Bundesgericht hat diese Regelung als zulässig betrachtet (BGr, 21. Juli 2009, 2C_823/2008, E. 4.3).

cc) 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 79 der Weisung 2009).

Bei der individuellen Schätzung des Verkehrswerts ist in einem ersten Schritt auf folgende Grundlagen abzustellen (Rz 80 der Weisung 2009):

- auf den zeitnahen Kaufpreis der Liegenschaft,
- auf den zeitnahen Anlagewert der Liegenschaft,
- auf ein nach anerkannten Bewertungsgrundsätzen erstelltes Privatgutachten.

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,

- auf 90% des ermittelten Verkehrswerts festzusetzen, wenn der Formelwert mehr als 100% des Verkehrswerts beträgt (Rz 82 der Weisung 2009).

b) Der bei Verkauf der Liegenschaft im Oktober 2018 erzielte Erlös von Fr. 895'000.- stellt einen tauglichen zeitnahen Kaufpreis im Sinn von Rz 80 der Weisung 2009 dar. Die zeitliche Differenz von acht Monaten zum Bewertungsstichtag per 31. Dezember 2017 ist noch im Rahmen eines solchen Preisvergleichs. Es würde denn auch niemanden in den Sinn kommen, dem Kaufpreis bei einem Kauf acht Monate vor Stichtag, somit per April 2017, die Relevanz für die Bewertung per Ende Jahr abzuspüren. Auch gemäss dem vom Pflichtigen vorgelegten Liniendiagramm über die Preisentwicklung ist der Anstieg 2018 nicht derart drastisch, dass der Verkaufspreis im Oktober 2018 für den Wert per Ende Vorjahr nicht mehr relevant wäre. In diesem Zusammenhang ist zudem darauf hinzuweisen, dass auch der Kaufpreis per Februar 2008 für die Bestimmung des Vermögenssteuerwerts in den folgenden Jahren verwendet wurde, ohne dass der Pflichtige daran Anstoss genommen hätte.

Ebenfalls keine Rolle kann es spielen, dass es sich um den Verkaufspreis (statt Kaufpreis gemäss dem Wortlaut der Weisung 2009) und um eine Transaktion nach dem Stichtag handelte. Für den mit dem Vergleich angestrebten Zweck, einen möglichst präzisen Wert per Stichtag zu erhalten, sind diese Umstände irrelevant. Der vereinbarte Preis ist auf dem freien Markt zustande gekommen. Er ist deshalb für den Käufer wie auch den Verkäufer massgebend.

Der Verkaufserlös per Oktober 2018 war damit als individuelle Schätzung des Verkehrswerts gemäss Rz 80 der Weisung 2009 tauglich. Mit Übernahme von 70% dieses Werts in die Einschätzung ist die Vorinstanz demnach den Vorgaben der Weisung 2009 gefolgt.

3. Der Pflichtige rügt an diesem Ergebnis, dass daraus eine Ungleichbehandlung gegenüber den Eigentümern von Liegenschaften resultiere, bei denen aufgrund fehlender Liegenschaftentransaktionen weiterhin der formelmässig ermittelte Vermögenssteuerwert gemäss Bewertung 2009 gelte. Dieser Einwand trifft zu:

a) aa) Die Vermögenssteuerwerte und Eigenmietwerte sind für die Steuerperiode 2009 allgemein nach dieser Weisung festzulegen (Rz 87 der Weisung 2009). Un-

ter Vorbehalt der Ziff. 89 – 91 bleiben die Vermögenssteuerwerte und Eigenmietwerte bis zu einer späteren allgemeinen Neubewertung in den nachfolgenden Steuerperioden unverändert (Rz 88 Weisung). Rz 89 – 91 der Weisung sieht eine ausserordentliche Neubewertung als Folge von baulichen Massnahmen und Handänderungen vor.

Eine Neubewertung hat seit 2009 nicht mehr stattgefunden. Insbesondere gelten die damals im Anhang der Weisung 2009 für die einzelnen Lageklassen festgesetzten steuerlich massgebenden Landpreise weiterhin. Mithin haben Liegenschaften per 31. Dezember 2017 noch dieselben formelmässigen Vermögenssteuerwerte wie 2009.

bb) Gemäss den vom Pflichtigen vorgelegten statistischen Angaben (Angebotspreise Comparis) lagen die Liegenschaftenpreise (unspezifiziert) in der Stadt Zürich per Ende 2017 etwa auf 145% der Preise per Ende 2009. Die Daten des statistischen Amtes des Kantons Zürich bezüglich der Freihandverkäufe von Stockwerkeigentum zeigen einen Anstieg des Medianpreises von Fr. 765'000.- (2009) auf Fr. 1'215'000.- (2017), was rund 159% entspricht. Eine Suche mit Filter Neubau / 4 bis 5 Zimmer zeigt einen Anstieg des Medianwerts von Fr. 620'000.- auf Fr. 1'850'000.-, was fast eine Verdreifachung darstellt (298%). Die auf der Internetseite des statistischen Amtes abrufbaren Angaben zeigen dasselbe Bild (https://statistik.zh.ch/internet/justiz_inneres/statistik/de/daten/daten_immobilien_raum/immomarkt.html#aktuelles). Nach Ansicht des Gerichts ist damit die vom Pflichtigen behauptete Wertentwicklung nachgewiesen.

Daraus ist der Schluss zu ziehen, dass die Verkehrswerte für Stockwerkeinheiten zwischen 2009 und 2017 massiv angestiegen sind, die formelmässige Bewertung diese Marktentwicklung indessen nicht nachvollzogen hat. Rein rechnerisch entspricht eine Bandbreite von 70% bis 90% des Verkehrswerts per 2009 bei einem Wertzuwachs der Liegenschaft auf 160% per Ende 2017 neu einer Bandbreite zwischen 43,75% bis 56,25%. Es ist damit offenkundig, dass die formelmässigen Vermögenssteuerwerte per Ende 2017 in der Stadt Zürich erheblich unter der bundesrechtlich zulässigen Untergrenze von 70% lagen. Sie waren demnach per Ende 2017 nicht bundesrechtskonform (BGE 124 I 145 = ZStP 1998, 221 = StE 1998 A 23.1 Nr. 1).

cc) Bei diesen Verhältnissen führte das Instrument der individuellen Schätzung aufgrund eines zeitnahe Kaufpreis letztlich einzig dazu, dass die Vermögens-

steuerwerte nur gerade in diesen Fällen an die seit 2009 eingetretene Preisentwicklung angepasst wurden. Mit anderen Worten werden die gesetzeskonformen Vermögenssteuerwerte nur gerade im Zusammenhang mit Liegenschaftentransaktionen durchgesetzt. In all den übrigen Fällen unternimmt das kantonale Steueramt nichts.

Das Gesetz enthält keine Grundlage für eine solche ungleiche Behandlung von Liegenschaftseigentümern. Eine Rechtfertigung dafür ist auch aus der Natur der Materie nicht ersichtlich.

b) Der Grundsatz der Gesetzmässigkeit der Verwaltung (Legalitätsprinzip) verlangt eine Übereinstimmung der Entscheidung mit dem Gesetz; er geht der Rücksichtnahme auf eine gleichmässige Rechtsanwendung vor (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, VB zu §§ 119 – 131 N 111 StG). Dies gilt allerdings nur dann, wenn die abweichende Behandlung lediglich in einem einzigen oder in einigen wenigen Fällen erfolgt ist. Besteht hingegen eine eigentliche ständige gesetzeswidrige Praxis und lehnt es die Behörde ab, diese aufzugeben, kann der Private verlangen, dass die gesetzeswidrige Begünstigung, die dem Dritten zuteil wird, auch ihm gewährt wird (Gleichbehandlung im Unrecht, spezielle Rechtsgleichheit; vgl. hierzu Häfelin/Müller/Uhlmann, Allgemeines Verwaltungsrecht, 7. A., 2016, Rz 599). Dabei dürfen keine gewichtigen öffentlichen Interessen oder das berechtigte Interesse eines privaten Dritten der gesetzmässigen Rechtsanwendung entgegenstehen. In einem solchen Interessenkonflikt sind die einander widersprechenden Rechte und Interessen im Einzelfall gegeneinander abzuwägen (Häfelin/Müller/Uhlmann, Rz 603). Vorausgesetzt wird im Weiteren, dass sich die Behörde der Rechtswidrigkeit bewusst war und keine Anstalten getroffen hat, ihre Praxis zu ändern.

Die Bewertung gemäss Stand 2009 auch im Jahr 2017 umfasst nach den vorliegenden Daten ganz B und wirkt sich damit auf einen grossen Personenkreis aus. Die daraus resultierende bundesrechtswidrige Unterbewertung war dem kantonalen Steueramt zweifellos bewusst. Überwiegende öffentliche Interessen, die dagegen sprechen, dem Pflichtigen denselben Vorteil zukommen zu lassen, sind nicht ersichtlich, dürfte doch der Steuerausfall im Vergleich zu den Ausfällen, die aus der generellen Unterbewertung resultieren, minim sein. Eine gesetzeskonforme Neubewertung ist zurzeit ebenfalls nicht ersichtlich; gemäss den auf der Internetseite des kantonalen Steueramts aufgeschalteten Informationen ist seither lediglich 2019 eine Anpassung der Einteilung in die Lageklassen vorgenommen worden.

Damit hat der Pflichtige Anspruch auf eine Gleichbehandlung mit den übrigen Liegenschaftseigentümern. Aus diesem Grund ist auch bei ihm der Vermögenssteuerwert 2009 einzusetzen. Dieser beträgt gemäss der Bewertung vom 11. Januar 2010 für seinen hälftigen Liegenschaftsanteil Fr. 332'500.-. Dies ergibt neu ein steuerbares Vermögen des Pflichtigen von Fr. 208'000.-.

4. Bei diesem Ausgang erübrigt es sich, auf die Frage der Einholung eines Amtsberichts zur Praxis des kantonalen Steueramts bezüglich der Ermittlung des Vermögenssteuerwerts bei zeitnahe Verkauf einer Liegenschaft einzugehen.

5. Gestützt auf diese Erwägungen ist der Rekurs materiell gutzuheissen. Ausgangsgemäss sind die Kosten des Verfahrens dem Rekursgegner aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 StG). Dem Pflichtigen ist keine Prozessentschädigung zuzusprechen, da kein besonderer Aufwand ersichtlich ist (§ 152 StG i. V. m. § 17 Abs. 2 des Verwaltungspfleugesetzes vom 24. Mai 1959/6. September 1987, VRG).

Demgemäss erkennt die Kammer:

1. Der Rekurs wird gutgeheissen. Der Rekurrent wird für die Steuerperiode 2017 ...

[...]