

EINSCHREIBEN
Verwaltungsgericht Kanton Zürich
Freischützgasse 1
Postfach
8090 Zürich

Zürich, 3. Dezember 2020

Sehr geehrte Damen und Herren Verwaltungsrichter

In Sachen

Niklaus Scherr, Feldstrasse 125, 8004 Zürich

Rekurrent

gegen

Kanton Zürich, vertreten durch den Regierungsrat, Postfach, 8090 Zürich

Rekursgegner

erhebe ich, gestützt auf § 19 lit. b resp. lit. d Verwaltungsrechtspflegegesetz

REKURS

betr. Weisung des Regierungsrates an die Steuerbehörden über die Bewertung von Liegenschaften und die Festsetzung der Eigenmietwerte ab Steuerperiode 2009 (Weisung 2009) vom 12. August 2009 (LS 631.32) sowie Zuschrift von Regierungsrat Ernst Stocker vom 29. Oktober 2020 betr. Steuerliche Bewertung von Liegenschaften (Beilage 1)

mit folgenden Anträgen

1. Es sei festzustellen, dass die Weisung des Regierungsrates an die Steuerbehörden über die Bewertung von Liegenschaften und die Festsetzung der Eigenmietwerte ab Steuerperiode 2009 (Weisung 2009) vom 12. August 2009 (LS 631.32) aufgrund der seit dem Erlass eingetretenen Liegenschaftsteuerung gegen § 39 Abs. 1 und § 21 Abs. 2 Steuergesetz (StG), Art. 14 Abs. 1 und Art. 17 Abs. 1 Steuerharmonisierungsgesetz (StHG), Art. 125 Kantonsverfassung, Art. 127 Abs. 2 Bundesverfassung und die vom Bundesgericht in den Leitentscheiden BGE 124 I 145, 124 I 159 und 124 I 193 formulierten Vorgaben verstösst.
2. Es sei festzustellen, dass mit dem im Antwortschreiben des Regierungsrats vom 29. Oktober 2020 amtlich bekundeten Nicht-Tätigwerden der Tatbestand des unrechtmässigen Verweigerns oder Verzögerns einer anfechtbaren Anordnung im Sinne von § 19 b VRG erfüllt ist.
3. Der Regierungsrat sei anzuweisen, so rasch wie möglich eine neue Weisung an die Steuerbehörden über die Bewertung von Liegenschaften und die Festsetzung der Eigenmietwerte zu erlassen, die den seit 2009 eingetretenen Veränderungen auf dem Liegenschaftsmarkt angemessen Rechnung trägt.
4. Eventualantrag: Sollte das Verwaltungsgericht zum Schluss kommen, das Schreiben von Regierungsrat Ernst Stocker sei nicht als Antwort des Regierungsrats auf die Zuschrift des Rekurrenten vom 7. Oktober 2020 zu qualifizieren, sei der Rekurs in Bezug auf § 19 lit. b VRG (unrechtmässiges Verweigern oder Verzögern einer anfechtbaren Anordnung) gestützt auf § 19b Abs. 2 lit. a VRG an den Regierungsrat zu überweisen.
5. Alles unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zulasten des Rekursgegners.

A. Sachverhalt und Vorgeschichte

1. Die «Weisung 2009»

Gestützt auf § 39 Abs. 1 und § 21 Abs. 2 Steuergesetz (StG) hat der Regierungsrat am 12. August 2009 mit RRB 2009/1243 (Beilage 2) die bis heute gültige «Weisung des Regierungsrates an die Steuerbehörden über die Bewertung von Liegenschaften und die Festsetzung der Eigenmietwerte» (LS 631.32) (nachfolgend: «Weisung 2009») erlassen. Diese sieht sowohl für Vermögenssteuer- wie Eigenmietwerte eine formelmässige Bewertung auf der Grundlage pauschalierter Land- und Zeitbauwerte vor. Führt die Formelberechnung zu einem Vermögenssteuerwert über 100% oder unter 70% des Verkehrswerts, ist eine individuelle Schätzung vorzunehmen. Zu tiefe Werte sind auf 70% des Verkehrswerts zu erhöhen, zu hohe auf 90% des Verkehrswerts zu reduzieren (Ziffern 79-82).

2. Entscheid 1 ST.2019.121 des Steuerrekursgerichts I vom 14. Februar 2020

Am 14. Februar 2020 fällt die 1. Abteilung des Steuerrekursgerichts des Kantons Zürich einen bemerkenswerten Entscheid (<https://www.strgzh.ch/assets/entscheide/1-st.2019.121.pdf>):

Nachdem A. und seine Partnerin B. 2008 in der Stadt Zürich eine Eigentumswohnung für CHF 950'000 erworben hatten, setzte das Steueramt den Steuerwert 2010 auf 70% des Kaufpreises oder CHF 665'000, respektive je hälftig CHF 332'500 für A. und B, fest. Nachdem die beiden

2018 die Wohnung für CHF 1'790'000 verkauft hatten, erhöhte das Steueramt – gestützt auf Ziffer 82 der «Weisung 2009» - den Steuerwert von A. für das Jahr 2017 um 88 Prozent auf CHF 626'000, entsprechend 70% seines hälftigen Verkaufserlöses.

Der Pflichtige A. beantragte die Beibehaltung des bisherigen Steuerwerts und rügte eine Ungleichbehandlung gegenüber den Eigentümern von Liegenschaften, für die wegen fehlender Liegenschaftstransaktionen weiterhin der formelmässig ermittelte Vermögenssteuerwert nach «Weisung 2009» gelte.

Das Steuerrekursgericht gestand dem Rekurrenten eine Gleichbehandlung im Unrecht zu und hiess den Rekurs gut. Angesichts der um 59% gestiegenen Preise lägen die formelmässig ermittelten Steuerwerte Ende 2017 weit unter den zulässigen 70% des Verkehrswertes und seien damit «nicht bundesrechtskonform». Gesetzeskonforme Steuerwerte würden nur im Zusammenhang mit Liegenschaftstransaktionen durchgesetzt, in allen übrigen Fällen unternehme das kantonale Steueramt nichts. Die Behörde sei sich der Rechtswidrigkeit bewusst und habe keine Anstalten getroffen, ihre Praxis zu ändern; eine gesetzeskonforme Neubewertung sei «zurzeit nicht ersichtlich».

3. Korrespondenz des Rekurrenten mit dem Regierungsrat

Am 7. Oktober 2020 wandte sich der Rekurrent mit eingeschriebenem Brief an den Regierungsrat des Kantons Zürich (Beilage 3). Unter Bezug auf den Entscheid des Steuerrekursgerichts und die seit 2009 eingetretenen massiven Veränderungen auf dem Liegenschaftsmarkt ersuchte er ihn darin, möglichst rasch eine neue Dienstanweisung zu erlassen:

*«Als betroffener Mieter und Steuerzahler ersuche ich Sie, möglichst rasch eine neue Dienstanweisung für die Festsetzung der Vermögenssteuer- und Eigenmietwerte zu erlassen, die den Veränderungen auf dem Liegenschaftsmarkt angemessen Rechnung trägt. Unabhängig vom Ausgang der politischen Kontroverse um die Abschaffung des Eigenmietwerts ist eine Anpassung der Vermögenssteuerwerte so oder so unumgänglich. **Ich bitte Sie, mir verbindlich mitzuteilen, ob und bis wann mit einer solchen Neubewertung zu rechnen ist. Falls Sie von einer Neubewertung absehen wollen, bin ich Ihnen dankbar um eine Begründung** (Hervorhebung N.S.).»*

Am 3. November 2020 erhielt der Rekurrent mit normaler B-Post eine vom 29. Oktober datierte Antwort von Regierungsrat Ernst Stocker (Beilage 1). Den «Aussagen des Steuerrekursgerichts, welche sich nicht auf eine fundierte Prüfung des Liegenschaftsmarktes abstützen», könne man sich «in dieser pauschalen Form nicht anschliessen». Die Steuerbehörden seien aber daran, die Aussagen des Gerichts zu den Vermögenssteuerwerten «zu prüfen».

In seinem Schreiben weicht Regierungsrat Stocker einer klaren Antwort auf die konkreten Fragen des Rekurrenten aus. Auch mehr als acht Monate nach dem Gerichtsentscheid vom 14. Februar 2020 sind die Steuerbehörden offenbar immer noch am Prüfen, ob etwas unternommen werden soll. Insgesamt erweckt der Regierungsrat den Eindruck, die allseits bekannten rasanten Entwicklungen auf dem städtischen und kantonalen Liegenschaftsmarkt seien spurlos an ihm vorbeigegangen. Ein fassbarer Wille zu einem Neuerlass der Dienstanweisung, geschweige denn ein konkreter Zeitplan, sind nicht zu erkennen.

4. Entscheid des Verwaltungsgerichts vom 11. November 2020

Am 11. November 2020 hat sich dann auch das Verwaltungsgericht selber im Entscheid SB.2020.00088 für die Gleichbehandlung im Unrecht ausgesprochen und den Rekurs eines Hausbesitzers gegen eine nachträgliche Erhöhung des Vermögenssteuerwertes gutgeheissen. In Erw. 4.2 hält es 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.»

Aufgrund der Stellungnahme des Steueramtes geht damit auch das Verwaltungsgericht davon aus, dass bei der Rekursgegnerin keine Anzeichen zu erkennen sind, die auf eine baldige allgemeine Neubewertung schliessen lassen.

B. Formelles

1. Anfechtungsgegenstand und Zuständigkeit

Anfechtungsgegenstand bildet zunächst – im Rahmen einer abstrakten Normenkontrolle nach § 19 lit. d VRG - die «Weisung 2009» (LS 631.32), die aufgrund der starken Liegenschaftsteuerung seit ihrem Erlass mittlerweile gesetzwidrig geworden ist.

Bei der «Weisung 2009» handelt es sich formal zwar um eine verwaltungsinterne Anweisung der Regierung an die Steuerbehörden, materiell liegt jedoch eine Weisung mit Aussenwirkung auf die Steuerpflichtigen und somit ein Erlass vor, der einer abstrakten Normenkontrolle zugänglich ist. Dass es sich dabei um einen Erlass handelt, der einer Normenkontrolle unterliegt, hat auch das Bundesgericht in dem vom Rekurrenten erwirkten Leitentscheid BGE 124 I 193 gegen den Vorläufer-Erlass «Weisung des Regierungsrates an die Steuerbehörden über die Bewertung von Liegenschaften und die Festsetzung der Eigenmietwerte vom 21. August 1996» höchstrichterlich festgehalten.

Nach der neueren Gerichtspraxis kann vor Bundesgericht nicht nur ein bestehender Erlass, sondern auch die Untätigkeit des kantonalen Gesetz- oder Verordnungsgeber beanstandet respektive die Schaffung eines Erlasses beantragt werden. Dabei ist dazulegen, dass sich aus einer besonderen Norm des höherrangigen Rechts potenziell ein klarer und bestimmter Auftrag an den kantonalen Gesetz- oder Verordnungsgeber ergibt und dass dazu auch inhaltliche Vorgaben gemacht werden (BGE 137 I 305, E 2.4f.). Dies ist vorliegend mit § 39 Abs. 1 und § 21 Abs. 2 StG klarerweise der Fall. Wie JÜRIG BOSSHART/MARTIN BÄRTSCHI im Kommentar VRG, § 19 N 84 festhalten, muss diese Praxis sinngemäss auch im Rahmen der abstrakten Normenkontrolle auf kantonaler Ebene gelten: «Aufgrund von Art. 79 Abs. 2 und 3 KV sowie §19 Abs. 1 lit. d VRG muss demnach unter den erwähnten Voraussetzungen auch **Säumnis der Rechtsetzung** angefochten werden können.»

Eine solche Säumnis der Rechtsetzung ist mit der im Antwortschreiben des Regierungsrats vom 29. Oktober 2020 bekundeten fehlenden Bereitschaft gegeben, eine aktualisierte Dienstanzweisung zur Festsetzung der Vermögenssteuer- und Eigenmietwerte zu erlassen. In Bezug auf

dieses Nicht-Tätigwerden stützt sich der vorliegende Rekurs zugleich auch auf § 19 Abs. 1 lit. b (unrechtmässiges Verweigern oder Verzögern einer anfechtbaren Anordnung).

Nach Art. 87 Abs. 2 in Verbindung mit Art. 86 Abs. 2 und 3 des Bundesgesetzes über das Bundesgericht (BGG) sind die Kantone verpflichtet, die Anfechtung von Erlassen an einem oberen kantonalen Gericht zu ermöglichen, falls das kantonale Recht ein Rechtsmittel gegen Erlasse vorsieht. Eine solche abstrakte Normenkontrolle ist in Art. 79 Abs. 2 Kantonsverfassung vorgesehen. Anlässlich der VRG-Revision von 2010 wurde dafür das Verwaltungsgericht als zuständige Instanz bezeichnet (§19 Abs. 1 lit. d in Verbindung mit § 38a Abs. 1 und § 41 Abs. 1 VRG).

2. Legitimation

Vorbemerkung: Der Rekurrent hat – im Rahmen von abstrakten Normenkontrollen – die Festsetzung der kantonalen Vermögens- und Eigenmietwerte von Liegenschaften mehrfach vor Bundesgericht angefochten: 1998 den Neuerlass des kantonalen Steuergesetzes (BGE 124 I 145) und die Weisung des Regierungsrates an die Steuerbehörden über die Bewertung von Liegenschaften und die Festsetzung der Eigenmietwerte vom 21. August 1996 (BGE I 193) und 2002 die Teilrevision des Steuergesetzes (BGE 128 I 240).

Nach § 21b Abs. 1 VRG ist zur Anfechtung eines Erlasses berechtigt, wer durch eine Norm in schutzwürdigen Interessen berührt werden könnte. Diese Regelung ist bewusst weit gefasst. Der Rekurrent leitet seine Legitimation als betroffener Mieter und Steuerzahler ab aus dem verfassungsrechtlichen Anspruch auf Gleichbehandlung (Art. 8 Bundesverfassung respektive Art. 11 Kantonsverfassung) und zwar in Bezug auf die steuerliche Gleichbehandlung von Mieter*innen und Eigentümer*innen sowie von Eigentümer*innen von Immobilien und von anderen Vermögenswerten sowie aus dem Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit (Art. 127 Abs. 1 Bundesverfassung und Art. 125 Kantonsverfassung).

Unter dem früheren Regime, als Normenkontrollklagen auf kantonaler Ebene noch nicht zugelassen waren, hat das Bundesgericht dem Rekurrenten als Mieter und Steuerzahler in den oben erwähnten Leitentscheiden stets die Legitimation zuerkannt. Da Normenkontroll-Entscheidungen kantonalen Gerichte an das Bundesgericht weitergezogen werden können, darf die Rekurslegitimation auf kantonaler Ebene nicht enger gefasst werden. Auch von daher ist die Legitimation des Rekurrenten gegeben.

3. Rekursfrist

Gemäss § 22 VRG beträgt die Rekursfrist 30 Tage und beginnt am Tag nach der Mitteilung des angefochtenen Aktes, ohne solche am Tag nach seiner amtlichen Veröffentlichung und ohne solche am Tag nach seiner Kenntnisaufnahme zu laufen.

Die «Weisung 2009» wurde vom Regierungsrat am 12. August 2009 erlassen. Damit ist die ursprüngliche Rekursfrist abgelaufen. Insofern der Rekurs, gestützt auf § 19 Abs. 1 lit. d im Rahmen der abstrakten Normenkontrolle Säumnis der Rechtsetzung respektive gestützt auf § 19 Abs. 1 lit. b unrechtmässiges Verweigern oder Verzögern einer anfechtbaren Anordnung geltend macht, knüpft er vom Fristenlauf an das Antwortschreiben von Regierungsrat Ernst Stocker vom 29. Oktober 2020 an. Das nicht eingeschrieben, mit normaler B-Post verschickte Schreiben ist beim Rekurrenten am 3. November 2020 eingetroffen. Die 30-tägige Frist ist damit gewahrt.

Darüber hinaus stellt sich grundsätzlich die Frage, ob der Anspruch auf richterliche Überprüfung eines Erlasses auf seine Rechtmässigkeit mit Ablauf der 30-Tage-Frist ab Zeitpunkt der ursprünglichen Festsetzung definitiv verwirkt ist. Wird er über längere Zeit nicht angepasst, kann ein ursprünglich rechtskonformer Erlass, der seinerzeit keinen Anlass zu richterlicher Überprüfung bot, im Zeitverlauf rechtswidrig werden. Wie die oben erwähnten Entscheide des

Steuerrekurs- und des Verwaltungsgerichts zeigen, ist dies mittlerweile bei der «Weisung 2009» klarerweise der Fall.

Eine akzessorische Normenkontrolle seitens betroffener Hauseigentümer*innen findet in der Praxis nicht statt, da diese ja von der Unterbewertung profitieren. Auch in den beiden erwähnten Fällen haben sich die betroffenen Eigentümer ausdrücklich auf die Einhaltung der «Weisung 2009» berufen. Überdies würden betroffene Hauseigentümer*innen im vorliegenden Fall gar nicht zu einer akzessorischen Normenkontrolle zugelassen, weil sie mit der Unterbewertung ihrer Liegenschaften ja gar keinen rechtlichen oder tatsächlichen Nachteil erleiden. Negativ betroffenen Nicht-Hauseigentümer*innen bleibt eine akzessorische richterliche Überprüfung vorliegend ebenfalls verwehrt, da sie ja nicht Adressat*innen entsprechender Steuerveranlagungen sind.

Damit bleibt nur die abstrakte Normenkontrolle, um zu verhindern, dass mittlerweile rechtswidrig gewordene Erlasse – entgegen Verfassung und Gesetz - während Jahren, ja Jahrzehnten einer richterlichen Überprüfung auf ihre Rechtmässigkeit entzogen werden. Art. 79 Abs. 2 KV postuliert grundsätzlich die abstrakte Normenkontrolle von Erlassen und die Rechtsweggarantie in Art. 29 BV sowie Art. 87 Abs. 2 in Verbindung mit Art. 86 Abs. 2 und 3 BGG öffnen den Zugang zum Bundesgericht. § 22 VRG sieht dafür explizit eine Frist von 30 Tagen ab Erlass vor. Verschiedene Kantone – etwa Aargau oder Schaffhausen - lassen dagegen abstrakte Normenkontrollen jederzeit zu. Soll der von der Bundes- und der Kantonsverfassung garantierte, staatspolitisch wichtige Anspruch auf richterliche Überprüfung von Behördenerlassen nicht inhaltsleer werden, muss nach einer bestimmten Zeit und/oder bei veränderten Verhältnissen eine erneute Überprüfung möglich sein.

C. Materielles

1. Rechtsgrundlagen für die Liegenschaftsbewertung

Nach Art. 14 Abs. 1 Steuerharmonisierungsgesetz (StHG) ist Vermögen zum Verkehrswert zu bewerten; dabei kann der Ertragswert angemessen berücksichtigt werden. Nach Art. 17 Abs. 1 erfolgt die Bemessung nach dem Stand am Ende der Steuerperiode.

Nach § 39 Abs. 1 Steuergesetz (StG) vom 8. Juni 1997 wird das Vermögen bei der Vermögenssteuer zum Verkehrswert bewertet. Das gilt grundsätzlich auch für die Liegenschaften. § 39 Abs. 3 und 4 StG sieht dazu folgende Regelung vor:

«3 Der Regierungsrat erlässt 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 Rand der Bandbreite liegenden Schätzungen nicht über dem effektiven Marktwert liegen.

4 Führt in Einzelfällen die formelmässige Bewertung dennoch zu einem höheren Vermögenssteuerwert, ist eine individuelle Schätzung vorzunehmen und dabei ein Wert von 90% des effektiven Marktwertes anzustreben.»

Für die Festsetzung des Eigenmietwerts sieht § 21 Abs. 2 StG vor:

«Der Regierungsrat erlässt die für die durchschnittlich gleichmässige Bemessung des Eigenmietwertes selbstbewohnter Liegenschaften oder Liegenschaftsteile notwendigen

Dienstanweisungen. Dabei kann eine schematische, formelmässige Bewertung der Eigenmietwerte vorgesehen werden. Es sind jedoch folgende Leitlinien zu beachten:

a. der Eigenmietwert ist unter Berücksichtigung der Förderung der Eigentumbildung und Selbstvorsorge in der Regel auf maximal 70% des Marktwertes festzulegen;»

Das Steuergesetz enthält also zwei Obergrenzen:

- Vermögenssteuerwerte dürfen 100% des Verkehrswerts nicht überschreiten, führt die formelmässige Bewertung in Einzelfällen zu einem höheren Wert, ist eine individuelle Schätzung mit einem Zielwert von 90% des Verkehrswertes vorzunehmen;
- Eigenmietwerte sollen «in der Regel» nicht höher als 70% der Marktmiete sein.

Nach unten ist die Bewertung durch drei Grundsatzurteile des Bundesgerichts aus dem Jahr 1998 begrenzt: durch zwei vom Mieterverband Zürich und Niklaus Scherr erwirkte Entscheide (BGE 124 I 145 und 124 I 193) und den Entscheid Bertoli, Kanton Tessin (BGE 124 I 159):

- Vermögenssteuerwerte dürfen nicht auf durchschnittlich 60% respektive generell auf 70% des Verkehrswerts festgesetzt werden;
- Eigenmietwerte dürfen im Einzelfall nicht tiefer als 60% der Marktmiete liegen;
- Im Übrigen steht einer schematischen, formelmässigen Bewertung grundsätzlich nichts entgegen.

Die Obergrenzen für Vermögenssteuer- und Eigenmietwerte wurden 2001 neu ins Steuergesetz aufgenommen, offenkundig als Reaktion auf die Bundesgerichtsentscheide von 1998. Eine dagegen erhobene Beschwerde (abstrakte Normenkontrolle) von Mieterverband Zürich und Niklaus Scherr wurde vom Bundesgericht trotz Bedenken abgewiesen, weil eine verfassungsmässige Umsetzung nicht ausgeschlossen sei (BGE 128 I 240 = BGE 2P.120/2001).

In einem konkreten Zürcher Anwendungsfall hat das Bundesgericht im Entscheid 2C_823/2008 die Festsetzung von Vermögenssteuerwerten innerhalb einer Bandbreite von 70 – 100% des Verkehrswertes als zulässig erachtet.

2. Die «Weisungen» 1992, 1996, 1999, 2003 und 2009

Gestützt auf die Vorgaben des Steuergesetzes hat der Regierungsrat in regelmässigen Abständen – 1992, 1996, 1999, 2003 und 2009 – eine «Weisung des Regierungsrates an die Steuerbehörden über die Bewertung von Liegenschaften und die Festsetzung der Eigenmietwerte» (LS 631.32) erlassen. Vor Erlass wurden jeweils der Hauseigentümerversand und die Mieterinnen- und Mieterverband Zürich zur Vernehmlassung eingeladen. Strukturell hat sich die Weisung seit 1999 nicht grundlegend verändert, aufgrund der von Wüest & Partner vorgelegten Marktanalysen wurden lediglich die Basisdaten (Landwerte, Bauwerte, Zinssätze für Berechnung des Eigenmietwerts) angepasst.

Die Berechnung läuft wie folgt ab (Daten in Klammern gemäss «Weisung 2009»):

1. Der Vermögenssteuerwert von selbstgenutzten Liegenschaften setzt sich aus dem Landwert und dem Zeitbauwert zusammen. Die «Weisung» enthält im Anhang für alle Gemeinden - je separat für Stockwerkeigentum und Einfamilienhäuser – Landwerte in zwei bis sieben Lageklassen. Bei grösserem Umschwung (über 400 m² resp. 800 m²) wird der Landwert stark gedeckelt (Ziffern 26 – 29). Der Zeitbauwert beruht auf dem Basiswert der Gebäudeversicherung, hochgerechnet auf den aktuellen Neubauwert, abzüglich der Altersentwertung (Neubauwert = 1000% des Basiswerts, Altersentwertung 1% pro Jahr, maximal 30%, Ziffern 30ff.).

2. Der Vermögenssteuerwert für vermietete Liegenschaften wird als Ertragswert auf Grundlage der erzielten Mieteinnahmen berechnet. Der Kapitalisierungsfaktor beträgt 7.05% und setzt sich aus zwei Komponenten zusammen: aus dem Basiszinssatz, der «die aktuelle Zinssituation und die Zinserwartungen der Zukunft» berücksichtigt (4.75%) und dem «Zuschlag zur Deckung der Verwaltungs- und Betriebskosten und zur Bildung angemessener Rücklagen für den Unterhalt der Bauten» (2,3%). (Ziffer 41)
3. Der Eigenmietwert wird in Prozenten des Land- und Zeitbauwertes festgelegt: für Einfamilienhäuser beträgt er 3.50% und für Stockwerkeigentum:4,25%. Übersteigt der Basiswert 40'000 CHF bei Eigentumswohnungen bzw. 120'000 CHF bei Einfamilienhäusern – das entspricht einem Neubauwert von 400'000 resp. 1'200'000 CHF – wird der darüber liegende Teil nur mit 1% berücksichtigt (Ziffern 59 ff.).

Es bestehen folgende Korrekturfaktoren:

1. Führt die Formelberechnung im Einzelfall zu einem Vermögenssteuerwert unter 70% oder über 100% des Verkehrswerts, ist eine individuelle Schätzung vorzunehmen. Liegt der Formelwert tiefer, ist der Steuerwert auf 70% des Schätzwerts zu erhöhen, liegt er höher, auf 90% des Schätzwerts zu reduzieren (Ziffern 79 ff.).
2. Führt die Formelberechnung im Einzelfall zu einem Eigenmietwert unter 60% oder über 70% des Marktwerts, ist eine individuelle Schätzung vorzunehmen. Liegt der Formelwert tiefer, ist der Eigenmietwert auf 60% des Schätzwerts zu erhöhen, liegt er höher, ist der Eigenmietwert auf 70% des Schätzwerts zu reduzieren (Ziffern 83 ff.).

3. Preisentwicklung seit Erlass der «Weisung 2009»

Seit der «Weisung 2009» ist keine Anpassung mehr erfolgt. Dies im klaren Gegensatz zur langjährigen Praxis, wonach Anpassungen im Rhythmus von drei bis sechs Jahren erfolgten (Weisungen 1992, 1996, 1999, 2003 und 2009). Im RRB 2009/1243 vom 12. August 2009 hielt der Regierungsrat ausdrücklich als Grundsatz fest (Beilage 2, Seite 4):

«Im Hinblick auf die Entwicklungen des Liegenschaftsmarkts ist es unerlässlich, dass eine gestützt auf die erwähnten steuergesetzlichen Bestimmungen erlassene Bewertungsweisung des Regierungsrates nach einigen Jahren einer Überprüfung unterzogen wird. Nur so kann sichergestellt werden, dass die Rahmenbedingungen gemäss den steuergesetzlichen Bestimmungen und der Rechtsprechung des Bundesgerichts eingehalten werden.»

Laut Expertenschätzungen lagen bereits beim Erlass der «Weisung 2009» ein Viertel der Vermögenssteuer- und ein Viertel bis ein Drittel der Eigenmietwerte ausserhalb der vom Bundesgericht tolerierten Bewertungskorridore von 70 – 100% resp. 60 – 70% - angesichts der generell zurückhaltenden Bewertungspraxis wohl überwiegend unterhalb der verfassungsmässigen Untergrenzen (vgl. RRB 2009/1243, Beilage 2, Seite 10).

Seither sind die Immobilien- und Mietpreise nicht nur - wie vom Steuerrekursgericht festgestellt - in der Stadt Zürich, sondern im ganzen Kanton deutlich gestiegen. Aktuell dürfte damit ein Grossteil der Vermögenssteuerwerte unter der vom Bundesgericht fixierten Untergrenze von 70 Prozent des Verkehrswerts liegen. Ein einfaches Rechenbeispiel zeigt:

- Sobald die Immobilien-Teuerung 29 Prozent übersteigt, rutschen auch Vermögenssteuerwerte, die 2009 noch 90% des Verkehrswerts ausmachten, unter 70% des aktuellen Verkehrswerts ab.
- Ein Vermögenssteuerwert, der 2009 70% des Verkehrswerts betrug, liegt bei einer Immo-Teuerung von 29 Prozent noch gerade mal bei 54% des Verkehrswerts.

Steuerwert 2009	Immobilienteuerung			
	29%	40%	50%	60%
Steuerwert = 90% Verkehrswert	69.8%	64.3%	60.0%	56.3%
Steuerwert = 70% Verkehrswert	54.3%	50.0%	46.7%	43.8%

Ein paar Zahlen zeigen, dass der Anstieg sowohl bei den Boden- wie den Immobilienpreisen praktisch im ganzen Kantonsgebiet über diesem Prozentsatz lag:

- a) Laut «Zürcher Immobilienhandel» (statistik.info 2019/04, Seite 7) bekam man 2008 auf Kantonsgebiet ein Einfamilienhaus mit vier Zimmern im Median für weniger als 650'000 Franken, 2018 kostete ein vergleichbares Objekt bereits 942'500 Franken. Auch bei Eigentumswohnungen mit vier Zimmern stieg der Medianpreis von 615'000 auf 880'000 Franken. Das ist eine Steigerung um 45% respektive 43%.
(https://www.web.statistik.zh.ch/data/KTZH_270_si_2019_04_Immomarkt.pdf)
- b) Der Preisanstieg war jedoch nicht in jeder Region gleich ausgeprägt. Während die Medianpreise für Einfamilienhäuser in der Stadt Zürich zwischen 2008 und 2018 um 84% stiegen, verteuerten sich die Medianpreise in den Regionen Weinland, Furttal und Winterthur Land um weniger als 35%. Bei den Preisen für Eigentumswohnungen ist das Bild ähnlich. In der Stadt Zürich sind Wohnungen in den vergangenen elf Jahren um 71% teurer geworden, in Winterthur Land und im Weinland dagegen um weniger als 25%. Diese Daten stammen aus der Handänderungsstatistik (statistik.info 2019/4, S. 6ff.).
(https://www.web.statistik.zh.ch/data/KTZH_270_si_2019_04_Immomarkt.pdf)
- c) Gemäss Erhebungen des Statistischen Amtes der Stadt Zürich sind die Verkaufspreise pro m2 Wohnfläche bei Eigentumswohnungen von 7'880 CHF im Jahr 2009 um 60% auf 12'570 CHF im Jahr 2019 gestiegen. Detaildaten finden sich in der Tabelle «Eigentumswohnungen in der Stadt Zürich» im Anhang.
(https://www.stadt-zuerich.ch/prd/de/index/statistik/publikationen-angebote/datenbanken-anwendungen/bodenpreise.html#daten_preis_umgesetztewohnungenimstockwerkeigentum)
- d) Laut Bodenpreiskarte des Statistischen Amtes des Kantons Zürich (https://www.web-statistik.zh.ch/cms_bodenpreise/bom.php) sind die effektiven Transaktionspreise für Wohnbauland kantonsweit zwischen 2008 und 2016 von 600 CHF um 66% auf 994 CHF pro m2 gestiegen (die – noch provisorischen - Daten für 2017-2019 werden hier nicht berücksichtigt, da die generell höheren Preise für Grundstücke mit Abbruchliegenschaften darin noch nicht enthalten sind).
- e) Im gleichen Tool veröffentlicht das kantonale Statistikkamt auch aufgrund einer hedonischen Methode mit zahlreichen Variablen ermittelte Modellpreise für Wohnbauland für jede Gemeinde (Berechnungsgrundlagen vgl. statistik.info 2017/05). Stichprobenerhebungen für ausgewählte Gemeinden zeigen zwischen 2008 und 2016 Preiserhöhungen von 38% bis 51%. Dies gilt gleichermassen für Gemeinden im Hochpreis-Segment (Zürich, Küsnacht, Zumikon, Uitikon: +38 – 51%), im mittleren Preisbereich (Winterthur, Uster: +46 – 51%) und im Tiefpreis-Segment (Andelfingen, Bauma, Wald: +38 – 45%). Einzige Ausreisser sind die Gemeinden Kilchberg und Rüslikon, die schon 2008 rekordhohe Werte aufwiesen. Detaildaten finden sich in der Tabelle «Wohnbauland Gemeinden: m2-Preise» im Anhang.

Damit ist erstellt, dass die gemäss «Weisung 2009» berechneten Vermögenssteuerwerte praktisch flächendeckend unterhalb von 70% der aktuellen Verkehrswerte liegen.

Nach Ziffer 79 der «Weisung 2009» ist an sich eine individuelle Schätzung des Vermögenssteuerwerts vorzunehmen, falls die Formelberechnung zu einem Wert führt, der unter 70% oder über 100% des Verkehrswerts liegt; dabei ist unter anderem auf einen «zeitnahen Kaufpreis der Liegenschaft» abzustellen (Ziffer 80). Diese Korrekturmassnahme greift allerdings nur beschränkt. Gemäss Ziffer 88 bleiben nämlich einmal festgesetzte Vermögenssteuerwerte und Eigenmietwerte bis zu einer späteren allgemeinen Neubewertung in den nachfolgenden Steuerperioden unverändert. Eine ausserordentliche Neubewertung ist nur möglich bei neu erstellten Liegenschaften, Handänderungen oder umfassender Totalrenovation (Ziffer 89). Damit kommen Korrekturen gegenüber dem Formelwert praktisch nur in folgenden Fällen zum Tragen:

- wenn sich ein Hausbesitzer gegen eine von ihm als zu hoch empfundene Bewertung zur Wehr setzt und eine individuelle Schätzung fordert (angestrebte Reduktion auf 90% des Verkehrswerts);
- beim Neuerwerb von bereits bestehenden oder neu erstellten Wohnungen oder Einfamilienhäusern: hier ist der «zeitnahe Kaufpreis» (Ziffer 80) amtlich bekannt und es kann einfach berechnet werden, ob der Formelwert weniger als 70% davon ausmacht (was angesichts der generell eher tiefen Formelwerte in der Regel der Fall ist).

Die immer stärkere Abweichung der Formelwerte von der Marktrealität hat offenbar dazu geführt, dass z.B. in der Stadt Zürich bei neu erworbenen Einfamilienhäusern und Eigentumswohnungen der Vermögenssteuerwert seit Längerem standardmässig auf 70 Prozent des Kaufpreises angesetzt wird. So wurde auch der Käufer der Eigentumswohnung im oben erwähnten Steuerrekursverfahren 1 ST.2019.121 bereits beim Neuerwerb 2010 nicht nach dem Formelwert der «Weisung 2009», sondern auf der Basis von 70% des Kaufpreises veranlagt. Aufgrund der Nichtanpassung der Weisung an die Marktentwicklung und der daraus folgenden Unterbewertung hat sich nicht nur eine klar verfassungswidrige Praxis bei der Mehrheit der Liegenschaftsbesitzer*innen etabliert. Gleichzeitig ist auch eine Zweiklassengesellschaft entstanden, bei der Neuerwerber*innen gegenüber Alteigentümer*innen steuerlich schlechter gestellt werden - was schliesslich zu den beiden angeführten Urteilen des Steuerrekurs- und Verwaltungsgerichts geführt hat.

4. Ertragswert-Berechnung: Überhöhte Kapitalisierungssätze

Vermietete Mehrfamilienhäuser werden zum Ertragswert veranlagt. Seit der «Weisung 1999» beträgt der Kapitalisierungsfaktor unverändert 7.05%: 4.75% entfallen auf den Basiszinssatz, der «die aktuelle Zinssituation und die Zinserwartungen der Zukunft» abbildet und 2.3% auf einen Zuschlag für die Deckung der Verwaltungs- und Betriebskosten und zur Bildung angemessener Rücklagen für den Unterhalt (Ziffer 41).

Dieser Kapitalisierungsfaktor, namentlich der darin enthaltene Basiszinssatz von 4.75%, ist angesichts der dauerhaften Tiefzinslandschaft deutlich überhöht. Als er 1999 zum ersten Mal fixiert wurde, lag der ZKB-Hypozinssatz bei 3.75%, im Juni 2008 lag der erstmals von der Nationalbank ermittelte Durchschnittszinssatz aller Hypotheken bei 3.43% und der daraus abgeleitete mietrechtliche Referenzzinssatz bei 3.50%. Bis im Juni 2020 ist der Durchschnittssatz schrittweise auf 1.33% gesunken, der daraus abgeleitete Referenzzinssatz liegt aktuell bei 1.25%. Gemäss Metaanalyse Immobilien Schweiz/Immo-CH November 2020 von Fahrländer Partner liegen die Netto-Diskontierungssätze der 10 grössten Bewertungsfirmen aktuell bei 1.91% (Beilage 4).

Entsprechend haben auch die beiden grössten Immobilienfonds der Schweiz seit den Nullerjahren ihre Kapitalisierungssätze zur Ermittlung der aktuellen Verkehrswerte laufend gesenkt. Bei

UBS SIMA sind sie von 6.62% (2003) über 6.16% (2008) bis auf 3.78% (2019) gesunken. Bei CS SIAT von 7.08% (2003) über 6.43% (2009) auf 4.69% (2019). Die Detailberechnungen finden sich in der Tabelle «2003 – 2019: Kapitalisierungssätze von Immobilien-Fonds» im Anhang.

Fazit: der Basiszinssatz ist um mindestens 2.0% zu hoch.

5. Drohende Null-Besteuerung

Bei den hier erörterten Vermögenssteuerwerten handelt es sich um Bruttowerte, nicht um das Reinvermögen nach Abzug der Schulden. Laut Komponentenstatistik 2011 machten die selbstgenutzten Liegenschaften – brutto, vor Abzug der Schulden – 20% und die vermieteten Liegenschaften 11% aller deklarierten Vermögenswerte aus. Diese Daten stammen aus der Studie von Peter Moser «Vermögensentwicklung und -mobilität» (statistik.info 2019/02). Netto ist der Liegenschaftsanteil allerdings sehr viel tiefer. Moser schreibt dazu:

*«Bleiben noch die Schulden, die beim fortan analysierten steuerbaren Nettovermögen abgezogen sind. In Grafik 2 ist ein starker Zusammenhang mit dem Eigenheimbesitz erkennbar. Zumal bei grösseren Beträgen (>100 kFr.) dürfte es sich deshalb um Hypothekarschulden handeln: Von jenen, die keine Liegenschaften versteuern, haben nur 12% Schulden über dieser Schwelle, während dies umgekehrt bei 80% der Liegenschaftsbesitzer zutrifft. **Im Schnitt werden etwa 82% des gesamten versteuerten Liegenschaftswerts als Schulden abgezogen** – was die Bedeutung der Liegenschaften für das versteuerte Vermögenstotal relativiert. Interessant ist in diesem Zusammenhang auch, dass **39% der Haushalte, die kein steuerbares Vermögen haben, mehr Schulden als Aktiven ausweisen**, was unter anderem daran liegt, dass **Hauseigentum in der Regel beinahe zum Marktwert belehnt wird, der Steuerwert aber, wie bereits erwähnt, deutlich tiefer angesetzt ist.**» (Hervorhebungen N.S.)
(statistik.info 2019/02, S. 5)*

https://www.web.statistik.zh.ch/data/KTZH_265_si_2019_02_vermoegensmobilitaet.pdf

Moser legt damit den Finger auf den wunden Punkt: Je stärker die steuerliche Bewertung vom Marktwert abweicht, desto wahrscheinlicher ist es, dass die Hypothekarschulden höher ausfallen als der Brutto-Steuerwert und damit eine Null-Besteuerung resultiert.

6. Begründung der Anträge

Wie in den vorangehenden Ziffern 1 – 5 aufgezeigt, bewegen sich die aufgrund der «Weisung 2009» ermittelten Vermögenssteuerwerte sowohl von selbstgenutzten wie von vermieteten Liegenschaften weit unter den Verkehrswerten und verstossen gegen die Vorgaben des übergeordneten Rechts. Die «Weisung 2009» verletzt damit aktuell folgende Gesetzes- und Verfassungsbestimmungen:

- Art. 14 Abs. 1 StHG: Besteuerung des Vermögens zum Verkehrswert
- Art. 17 Abs. 1 StHG: Bemessung des Vermögens nach dem Stand am Ende der Steuerperiode
- § 39 Abs. 1 StG: Besteuerung des Vermögens zum Verkehrswert
- § 39 Abs. 3 und 4 StG: Vorgaben an den Regierungsrat für die Bandbreite der Bewertung von Liegenschaften

- Art. 125 Kantonsverfassung: Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit (Ungleichbehandlung von Mieter*innen und Hauseigentümer*innen sowie Besitzer*innen von Liegenschaften und von anderen Vermögenswerten)
- Art. 8 Bundesverfassung: Rechtsgleichheit (Ungleichbehandlung von Mieter*innen und Hauseigentümer*innen sowie Besitzer*innen von Liegenschaften und von anderen Vermögenswerten)
- Art. 127 Abs. 2 Bundesverfassung: Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit (Ungleichbehandlung von Mieter*innen und Hauseigentümer*innen sowie Besitzer*innen von Liegenschaften und von anderen Vermögenswerten)
- Leitentscheide des Bundesgerichts zur Vermögens- und Eigenmietwertbesteuerung: 124 I 145, 124 I 159 und 124 I 193 (verfassungsmässige Untergrenzen für Vermögenssteuer- und Eigenmietwerte bei 70% und 60% des Marktwerts)

Aufgrund der offenkundigen Widerrechtlichkeit müsste die «Weisung 2009» im Prinzip aufgehoben werden. Der vorliegende Rekurs verlangt jedoch einen Feststellungsentscheid über die Rechts- und Verfassungswidrigkeit der «Weisung 2009» und nicht deren Aufhebung. Eine Aufhebung würde zur reformatio in peius führen, da dann die die mit RRB 2009/1243 aufgehobene Weisung an die Steuerbehörden über die Bewertung von Liegenschaften und die Festsetzung der Eigenmietwerte ab Steuerperiode 2003 (Weisung 2003) vom 19. März 2003 wieder aufleben würde. Damit würde die Widerrechtlichkeit noch erhöht.

Um den festgestellten rechtswidrigen Zustand dennoch zu beseitigen, ist die Regierung gleichzeitig verbindlich anzuweisen, möglichst umgehend eine neue Dienstanweisung zu erlassen.

Zum Eventualantrag 4: Der Rekurrent hat seinen eingeschriebenen Brief vom 7. Oktober 2020 an den Regierungsrat des Kantons Zürich gerichtet. Er geht deshalb davon aus, dass die Antwort von Regierungsrat Ernst Stocker im Auftrag der Gesamtregierung erfolgt ist. Sollte dies wider Erwarten nicht der Fall sein, wird das Verwaltungsgericht ersucht, den Rekurs in Bezug auf § 19 lit. b VRG (unrechtmässiges Verweigern oder Verzögern einer anfechtbaren Anordnung) gestützt auf § 19b Abs. 2 lit. a VRG an den Regierungsrat zu überweisen. Die Frage der abstrakten Normenkontrolle (§ 19 lit. d VRG) wird davon nicht berührt, da dafür auf jeden Fall das Verwaltungsgericht zuständig ist.

Ich ersuche Sie um Genehmigung meines Rekurses und grüsse Sie freundlich

Niklaus Scherr

D. Anhang

Eigentumswohnungen in der Stadt Zürich

Medianpreis in Franken pro Quadratmeter Wohnfläche										
2019	2018	2017	2016	2015	2014	2013	2012	2011	2010	2009
12 570	11 910	12 010	10 930	10 910	11 040	9 620	9 800	8 620	8 030	7 880

https://www.stadt-zuerich.ch/prd/de/index/statistik/publikationen-angebote/datenbanken-anwendungen/bodenpreise.html#daten_preis_umgesetztewohnungenimstockwerkeigentum

Wohnbauland Gemeinden: m2-Preise

	Landwerte "Weisung 2009" (bebaut)				Modellpreise Stat. Amt ZH*		
	Einfamilienhäuser		Stockwerkeigentum		Schätzwerte (Median)		
	Minimum	Maximum	Minimum	Maximum	2008	2016**	Veränderung
Kanton Zürich***					600	994	66%
Zürich	360	990	600	1 650	1 787	2 463	38%
Winterthur	260	460	440	760	705	1 026	46%
Uster	280	450	460	750	788	1 186	51%
Kilchberg	490	880	820	1 460	1 803	2 066	15%
Küsnacht	530	970	880	1 620	1 890	2 727	44%
Rüschlikon	580	780	970	1 290	2 117	2 440	15%
Uitikon	440	830	740	1 380	1 601	2 423	51%
Zumikon	490	990	820	1 650	1 378	1 860	35%
Andelfingen	190	320	320	530	401	581	45%
Bauma	170	250	290	420	299	430	44%
Wald	180	270	290	460	321	442	38%

*Bei den Gemeindedaten handelt es sich um Modellpreise aufgrund einer hedonischen Bewertung des kantonalen Amtes für Statistik (Berechnungsgrundlagen vgl. statistik.info 2017/05)

**Die Daten für 2017-2019 sind noch provisorisch, da die generell höheren Preise für Grundstücke mit Abbruchliegenschaften noch nicht berücksichtigt sind.

***Bei den Daten für den Kanton Zürich handelt es sich nicht um die hedonischen Modellpreise, sondern um effektiv bezahlte Transaktionspreise (unbebaute Grundstücke und Grundstücke mit Abbruchliegenschaften)

https://www.web.statistik.zh.ch/cms_bodenpreise/bom.php

2003 – 2019: Kapitalisierungssätze von Immobilien-Fonds

	UBS SIMA			CS SIAT		
	2003	2008	2019	2003	2009	2019
Soll-Mieten (Mio)	162.241	142.650	181.996	67.369	80.188	92.007
Verkehrswert (Mio)	2 449.572	2 317.503	4 824.531	951.811	1 247.558	1 961.360
Kapitalisierungssatz	6.62%	6.16%	3.77%	7.08%	6.43%	4.69%

Quelle: Geschäftsberichte

E. Beilagen

- 1 Antwortschreiben von Regierungsrat Ernst Stocker vom 29. Oktober 2020
- 2 RRB 2009/1243 vom 12. August 2009
- 3 Brief von Niklaus Scherr an den Regierungsrat des Kantons Zürich vom 7. Oktober 2020
- 4 Fahrländer Partner Metaanalyse Immobilien Schweiz/Immo-CH November 2020 (Auszug)