Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2P.311/2001/zga

Urteil vom 5. April 2002
II. Öffentlichrechtliche Abteilung

Bundesrichter Wurzburger, Präsident,
Bundesrichter Hungerbühler, Müller, Bundesrichterin Yersin,
Bundesrichter Merkli,
Gerichtsschreiber Fux.

X._____, Beschwerdeführer, vertreten durch
Rechtsanwalt Dr. Jürg Dubs, Kasinostrasse 2, Postfach 1221, 8401 Winterthur,

gegen

Kantonales Steueramt Zürich, Abteilung Rechtsdienst, Sumatrastrasse 10, 8090 Zürich,
Verwaltungsgericht des Kantons Zürich, 2. Abteilung, Militärstrasse 36, Postfach, 8021 Zürich.

Art. 8 und Art. 9 BV (Einschätzung 1999; Eigenmietwert)

(Staatsrechtliche Beschwerde gegen den Entscheid des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich, 2. Abteilung, vom 26. September 2001)

Sachverhalt:
A.
X._____ deklarierte in seiner Steuererklärung für die kantonalen Steuern 1999 den Eigenmietwert seiner Eigentumswohnung, der gemäss der Neubewertung 1999 formelmässig auf Fr. 23'900.– berechnet worden war, mit Fr. 14'030.–. Er berief sich dabei auf den Mietvertrag seines Nachbarn, der über eine grundrissgleiche Wohnung verfügt und im Jahr 1999 einen Nettomietzins von Fr. 2'040.– pro Monat oder Fr. 24'480.– pro Jahr zu bezahlen hatte.

Mit Einschätzungsverfügung vom 20. Juli 2000, bestätigt mit Einspracheentscheid vom 18. Oktober 2000, setzte das kantonale Steueramt Zürich den Eigenmietwert auf Fr. 20'800.–fest. Dabei ging es von einer Nettovergleichsmiete von monatlich Fr. 1'928.– aus, weil zur Wohnung des Steuerpflichtigen, im Unterschied zum Vergleichsobjekt, nur eine Garage gehört. Den entsprechenden Jahresmietzins von Fr. 23'136.– betrachtete es als die auch für die Wohnung des Steuerpflichtigen erzielbare Marktmiete. Da der Formelmietwert der Wohnung gemäss Neubewertung 1999 (Fr. 23'900.–) über 90 Prozent der vergleichbaren Marktmiete (von Fr. 23'136.–) lag, setzte es den Eigenmietwert gestützt auf Ziff. 86 der "Weisung des Regierungsrates an die Steuerbehörden über die Bewertung von Liegenschaften und die Festsetzung der Eigenmietwerte ab Steuerperiode 1999" vom 3. März 1999 (Weisung 1999) auf 90 Prozent des Marktmietwertes, d.h. auf Fr. 20'800.–, fest.
B.
Die Steuerrekurskommission II des Kantons Zürich hiess den Rekurs des Steuerpflichtigen teilweise gut und setzte mit Entscheid vom 30. Januar 2001 den Eigenmietwert auf Fr. 16'100.– fest. Sie begründete dies damit, dass der Zielwert der Eigenmietwertbesteuerung im Kanton Zürich bei 70 Prozent der Marktmiete liege; überschreite der Formelmietwert 90 Prozent der Marktmiete, sei der Eigenmietwert - entgegen der Weisung 1999 (Ziff. 86) - nicht bloss auf 90 Prozent, sondern auf die Zielgrösse von 70 Prozent der Marktmiete herabzusetzen.
C.
Das Verwaltungsgericht des Kantons Zürich hiess die Beschwerde des kantonalen Steueramtes mit Urteil vom 26. September 2001 gut und bestätigte den Einspracheentscheid. Eine Minderheit des Gerichts gab eine abwei-

chende Meinung zu Protokoll.
D.
X._____ hat am 29 November 2001 gegen das Urteil des Verwaltungsgerichts "Verwaltungsgerichtsbeschwerde und (eventualiter) staatsrechtliche Beschwerde" beim Bundesgericht erhoben. Er rügt eine rechtsungleiche und willkürliche Rechtsanwendung (Art. 4 aBV bzw. Art. 8 Abs. 1 BV; Art. 9 BV).

Das kantonale Steueramt und das Verwaltungsgericht beantragen die Abweisung der Beschwerde, soweit darauf einzutreten sei.

Das Gesuch um Erteilung der aufschiebenden Wirkung wurde mit Präsidialverfügung vom 11. Januar 2002 abgewiesen.

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:
1.
Gemäss § 154 Abs. 1 des zürcherischen Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) kann gegen den Entscheid des Verwaltungsgerichts im Einschätzungsverfahren beim Bundesgericht Verwaltungsgerichtsbeschwerde erhoben werden. Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde ist jedoch ausgeschlossen gegen Entscheide des Verwaltungsgerichts, denen Steuerjahre oder Handänderungen vor dem 1. Januar 1999 zu Grunde liegen (§ 282 StG). Da sich die Beschwerde im vorliegenden Fall gegen die Einschätzung für das Steuerjahr 1999 richtet, wäre die Verwaltungsgerichtsbeschwerde nach dieser Bestimmung zulässig.

§ 154 Abs. 1 StG entspricht Art. 73 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG; SR 642.14). Danach unterliegen Entscheide der letzten kantonalen Instanz, die eine in den Titeln 2-5 und 6 in Kapitel 1 dieses Gesetzes geregelte Materie betreffen, der Verwaltungsgerichtsbeschwerde an das Bundesgericht. Das Steuerharmonisierungsgesetz ist am 1. Januar 1993 in Kraft getreten. Es gewährt den Kantonen eine Frist von acht Jahren ab Inkrafttreten, um ihre Gesetzgebung den Vorschriften der Titel 2-6 anzupassen (Art. 72 Abs. 1 StHG). Nach Ablauf dieser Frist findet das Bundesrecht direkt Anwendung, wenn ihm das kantonale Steuerrecht widerspricht (Art. 72 Abs. 2 StHG). Wie das Bundesgericht in BGE 123 II 588 E. 2 lit. d und e S. 592 dargelegt hat, sind die Kantone während der achtjährigen Anpassungsfrist in der Ausgestaltung und Anwendung des Steuerrechts frei. Das Steuerharmonisierungsgesetz sieht nicht vor, dass die Bundesbehörden den Harmonisierungsgrundsätzen schon vor Ablauf dieser Frist Nachachtung zu verschaffen haben, auch wenn der kantonale Gesetzgeber sein Steuerrecht vorzeitig angepasst hat. Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde ist deshalb zur
Überprüfung der Anwendung des kantonalen Steuerrechts selbst dann nicht vor dem 1. Januar 2001 zulässig, wenn das kantonale Recht dem Steuerharmonisierungsgesetz bei dessen Inkrafttreten bereits entspricht oder diesem vor dem 1. Januar 2001 angepasst wird.

Inzwischen ist die Anpassungsfrist des Art. 72 Abs. 1 StHG freilich abgelaufen und das Steuerharmonisierungsgesetz direkt anwendbar, wenn ihm das kantonale Steuerrecht widerspricht. Das gilt jedoch nur für die Steuerperioden nach dem 1. Januar 2001. Für die Steuern früherer Perioden ist weiterhin das bisherige kantonale Recht anwendbar, das noch nicht harmonisiert sein musste. Gegen entsprechende kantonale Entscheide steht daher die Verwaltungsgerichtsbeschwerde, die ja der Durchsetzung des Steuerharmonisierungsgesetzes dient, nicht zur Verfügung (Urteil 2A.436/2001 vom 7. März 2002, E. 1.1, mit Hinweisen; Danielle Yersin, Harmonisation fiscale: La dernière ligne droite, ASA 69 S. 305 ff., 309; Markus Reich, Gedanken zur Umsetzung des Steuerharmonisierungsgesetzes, ASA 62 S. 577 ff., 603).

Da die vorliegende Verwaltungsgerichtsbeschwerde das Steuerjahr 1999 betrifft, kann demzufolge darauf nicht eingetreten werden. Dass sie gemäss den eingangs erwähnten kantonalrechtlichen Bestimmungen zulässig wäre, ist unbeachtlich, da es nicht in der Kompetenz des zürcherischen Gesetzgebers liegt, die Verwaltungsgerichtsbeschwerde an das Bundesgericht zu regeln. Die Eingabe des Beschwerdeführers ist aber als staatsrechtliche Beschwerde entgegenzunehmen, zumal sie die formellen Anforderungen, die an dieses Rechtsmittel gestellt werden, erfüllt.
2.

§ 21 StG hat folgenden Wortlaut:

"Steuerbar sind alle Erträge aus unbeweglichem Vermögen, insbesondere:
a) ...
b) der Mietwert von Liegenschaften oder Liegenschaftsteilen, die dem Steuerpflichtigen aufgrund von Eigentum oder eines unentgeltlichen Nutzungsrechts für den Eigengebrauch zur Verfügung stehen;
c) ...
d) ...
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 vorgenommen werden. Es sind jedoch folgende Leitlinien zu beachten:
a) der Eigenmietwert ist unter Berücksichtigung der Förderung von Eigentumsbildung und Selbstvorsorge in der Regel auf 60% des Marktwertes festzulegen;
b) Qualitätsmerkmalen der Liegenschaften oder Liegenschaftsteile, die im Falle der Vermietung auch den Mietzins massgeblich beeinflussen würden, ist im Rahmen einer schematischen, formelmässigen Bewertung der Eigenmietwerte angemessen Rechnung zu tragen;
c) bei am Wohnsitz selbstbewohnten Liegenschaften ist der Eigenmietwert zudem unter Berücksichtigung der tatsächlichen Nutzung festzulegen."

In teilweiser Gutheissung einer gegen diese Gesetzesbestimmungen erhobenen staatsrechtlichen Beschwerde hob das Bundesgericht mit Urteil vom 20. März 1998 unter anderem § 21 Abs. 2 lit. a StG auf. Zur Begründung führte es aus, dass für die Bemessung des Eigenmietwerts 60 Prozent des Marktmietwerts die untere Grenze dessen bilde, was mit dem Rechtsgleichheitsgebot noch vereinbar sei; eine Regelung, wonach der Eigenmietwert "in der Regel" 60 Prozent des Marktwertes betragen solle, lasse nach ihrem klaren Wortlaut Abweichungen sowohl nach oben als auch nach unten zu und sei daher verfassungsrechtlich unzulässig; die angefochtene Bestimmung wäre als zulässig zu betrachten, wenn sie die 60 Prozent nicht als Regelwert, sondern als Mindestwert festlegen würde; indessen könne das Bundesgericht nicht die Formulierung in diesem Sinne ändern; es könne auch nicht bloss die Worte "in der Regel" streichen, da damit nicht nur eine Abweichung nach unten, sondern auch eine Flexibilität nach oben verunmöglicht würde, was zu einer inhaltlichen Änderung des Gesetzes führen würde, die einzig in der Zuständigkeit des zürcherischen Gesetzgebers liege; unter diesen Umständen müsse § 21 Abs. 2 lit. a StG als Ganzes aufgehoben werden (BGE 124 I 145).

In Nachachtung von § 21 Abs. 2 StG erliess der Regierungsrat des Kantons Zürich am 3. März 1999 seine Weisung an die Steuerbehörden über die Bewertung von Liegenschaften und die Festsetzung der Eigenmietwerte ab Steuerperiode 1999 (Weisung 1999). Darin legte er die Methode für die Schätzung der Liegenschaften und die Ermittlung der Eigenmietwerte fest. Die Ziffern 83-86 der Weisung haben folgenden Wortlaut:

"83
Führt die schematische, formelmässige Ermittlung zu einem Eigenmietwert, der über 90 % der Marktmiete oder unter 60 % derselben liegt, so ist eine individuelle Schätzung des Eigenmietwertes vorzunehmen.

84
Bei der individuellen Schätzung des Eigenmietwertes kann insbesondere auf folgende Grundlagen abgestellt werden:
- auf für vergleichbare Objekte an ähnlicher Lage bezahlte Mietpreise,
- auf ein nach anerkannten Bewertungsgrundsätzen erstelltes Privatgutachten über die erzielbare Marktmiete.
85
Zur Ermittlung des Mietwertes kann ein amtliches Gutachten angeordnet werden.

86
Wird der Eigenmietwert auf Grund einer individuellen Schätzung ermittelt, ist er
- auf 60 % des Marktmietwertes festzulegen, wenn der Formelwert weniger als 60 % des Marktmietwertes

beträgt,
- auf 90 % des Marktmietwertes festzusetzen, wenn der Formelwert mehr als 90 % des Marktmietwertes beträgt."
Gegen diese Weisung erhob der Hauseigentümer-Verband Zürich staatsrechtliche Beschwerde, wobei er unter anderem die Aufhebung von Ziff. 86 beantragte. Das Bundesgericht trat auf die Beschwerde nicht ein, im Wesentlichen mit der Begründung, es handle sich bei der angefochtenen Weisung um eine blosse Verwaltungsverordnung. Eine solche Verordnung sei nicht mit staatsrechtlicher Beschwerde anfechtbar, falls in ihrem Anwendungsbereich Verfügungen erlassen würden, gegen die sich der Betroffene ohne Nachteil auf dem üblichen Beschwerdeweg zur Wehr setzen könne, wie dies hier der Fall sei (Urteil 2P.143/1999 vom 22. Juni 2000; vgl. auch ASA 63 S. 587).
3.
3.1 Im vorliegenden Fall hat die Veranlagungsbehörde den Eigenmietwert in Anwendung von Ziff. 86 der Weisung 99 auf 90 Prozent der ermittelten Marktmiete von Fr. 23'136.–, das heisst (gerundet) auf Fr. 20'800.–, festgesetzt, weil der Formelwert (Fr. 23'900.–) über diesem Wert lag. Das Verwaltungsgericht hat dieses Vorgehen geschützt. Der Beschwerdeführer behauptet nicht, die kantonalen Behörden hätten damit die Weisung 99 willkürlich umgesetzt. Er macht jedoch geltend, diese Weisung verstosse in der hier streitigen Frage als solche gegen das Rechtsgleichheitsgebot: Müsse eine individuelle Schätzung des Eigenmietwerts vorgenommen werden, weil der Formelwert über 90 Prozent oder unter 60 Prozent des Marktmietwerts betrage, seien alle betroffenen Steuerpflichtigen gleich zu behandeln; es gehe daher nicht an, den Eigenmietwert in solchen Fällen je nachdem auf 90 oder aber auf 60 Prozent des Marktmietwerts festzulegen; eine Gleichbehandlung lasse sich nur mit der Anwendung eines einheitlichen Verhältnisses des Eigenmietwerts zum Marktmietwert erzielen, wobei richtigerweise von einem Satz von 70 Prozent auszugehen sei.
3.2 Das Bundesgericht hat sich mit dieser Problematik bereits in einem den Kanton Solothurn betreffenden Fall im Rahmen einer abstrakten Normenkontrolle befasst (Urteil 2P.36/1999 vom 3. November 2000). In jenem Verfahren ging es um § 9 Abs. 1bis der solothurnischen Steuerverordnung Nr. 15 vom 28. September betreffend Bemessung des Mietwertes der eigenen Wohnung, der folgendermassen lautet:

"Beträgt der ... ermittelte Mietwert weniger als 60 % des Betrages, der für die Miete einer gleichartigen Wohnung aufgewendet werden müsste (Wohnwert), setzt die Veranlagungsbehörde den Mietwert auf 60 % des Wohnwertes fest. Beträgt der ..... ermittelte Mietwert mehr als 90 % des Wohnwertes, setzt die Veranlagungsbehörde den Mietwert auf 90 % des Wohnwertes fest."

Das Bundesgericht hat diese Regelung geschützt. Es hat dabei nicht übersehen, dass sie zu einer Ungleichbehandlung zwischen den Wohneigentümern unter sich führt, es hat diese aber noch hingenommen. Massgebend war dabei die Überlegung, dass die im Kanton Solothurn angewendete pauschale Methode der Eigenmietwertberechnung zu grossen Streubreiten führt, indem in einer erheblichen Anzahl von Fällen einerseits die von der bundesgerichtlichen Rechtsprechung (vgl. BGE 124 I 145 E. 4d S. 156) vorgegebene Untergrenze von 60 Prozent des Marktmietwerts unterschritten, anderseits aber die Obergrenze von 100 Prozent überschritten wird. Der solothurnische Verordnungsgeber hatte sich um eine Verbesserung der Ermittlung der Katasterwerte, wovon die Eigenmietwerte abgeleitet werden, bemüht, doch war eine entsprechende neue Verordnung in der Volksabstimmung verworfen worden. An diesem unbefriedigenden Zustand der Katasterschätzung konnte kurzfristig nichts geändert werden. Bei dieser Situation erlaubte die streitige Bestimmung der Veranlagungsbehörde wenigstens, die pauschal ermittelten Werte im Rahmen der verfassungsmässig zulässigen Bandbreite zu halten. Eine wirkliche Lösung des Problems hätte nur erreicht werden können, wenn jede Liegenschaft
individuell bewertet worden wäre. Das hätte aber zu einem unverhältnismässigen administrativen Mehraufwand geführt. Ferner war zu beachten, dass auch die individuelle Methode nicht immer präzise Ergebnisse zu gewährleisten vermag, da namentlich für Einfamilienhäuser kein eigentlicher Mietmarkt besteht und die einzelnen Objekte häufig nur schlecht miteinander vergleichbar sind, so dass ebenfalls mit erheblichen Abweichungen vom "richtigen" Mietwert zu rechnen wäre. Schliesslich hat das Bundesgericht berücksichtigt, dass mit der Streichung der angefochtenen Verordnungsbestimmung die beanstandete Rechtsungleichheit noch vergrössert worden wäre: Weil die Pauschalmethode als solche nicht angefochten war, wäre nämlich einzig die Korrekturmöglichkeit dahingefallen.
3.3 Wie das Bundesgericht gerade auch im Zusammenhang mit der Eigenmietwertbesteuerung wiederholt dar-

gelegt hat, ist eine mathematisch exakte Gleichbehandlung jedes einzelnen Steuerpflichtigen aus praktischen Gründen nie völlig erreichbar. Eine gewisse Schematisierung und Pauschalisierung des Abgaberechts ist unausweichlich und deshalb auch zulässig. Eine generelle Regelung kann nicht allein schon deswegen verfassungswidrig sein, weil sie dazu führt, dass in bestimmten Einzelfällen jemand anders belastet wird als andere Steuerpflichtige in vergleichbaren Fällen, wäre doch sonst praktisch kein verfassungskonformes Steuergesetz denkbar. Eine Verfassungswidrigkeit kann nur darin liegen, dass die Anwendung eines Erlasses zwangsläufig in einer erheblichen Zahl von Fällen zu einer verfassungswidrigen Ungleichbehandlung bestimmter Steuerpflichtiger führt oder systematisch bestimmte Gruppen in verfassungswidriger Weise benachteiligt (BGE 125 I 65 E. 3c S. 68, mit Hinweis).

3.4 Eine derartige Verfassungswidrigkeit wird in der Beschwerde nicht geltend gemacht. Der Regierungsrat ist sich aber bewusst, dass die in seiner Weisung vorgeschriebene Methode der Festsetzung der Eigenmietwerte im Einzelfall zu Ergebnissen führen kann, die ausserhalb des noch Zulässigen liegen. Ziff. 86 der Weisung 1999 dient nun - gleich wie die entsprechende Bestimmung der Solothurner Steuerverordnung - einzig dazu, solche unzulässigen Werte in den Rahmen der noch tolerierbaren Streubreite zurückzuführen. Darin liegt keine verfassungswidrige rechtsungleiche Behandlung. Solange die Formelbewertungsmethode als solche als zulässig erachtet wird, muss auch die mit einer solchen Methode unumgänglich verbundene Streubreite der Schätzungsergebnisse hingenommen werden, auch wenn sie dazu führt, dass die Grundeigentümer unter sich nicht absolut gleich behandelt werden. Der Grundeigentümer hat auch keinen Anspruch darauf, dass der Eigenmietwert im Rahmen einer individuellen Bewertung auf einen bestimmten Prozentsatz des Marktmietwerts festgesetzt wird. Nachdem § 21 Abs. 2 lit. a StG, wonach der Eigenmietwert "in der Regel" auf 60 Prozent des Marktwertes festzulegen sei, vom Bundesgericht als verfassungswidrig erklärt worden ist (vgl.
E. 2 hiervor), fehlt es insoweit auch an einer Zielvorgabe des Gesetzgebers. Auf jeden Fall entbehrt der vom Beschwerdeführer - und auch von der Minderheit des Verwaltungsgerichts - geforderte Prozentsatz von 70 Prozent jeglicher gesetzlichen Grundlage, auch wenn der Regierungsrat diese Zielgrösse beim Erlass der Weisung 1999 als statistischen Mittelwert angestrebt haben mag. Im Übrigen weist das Verwaltungsgericht zu Recht darauf hin, dass die vom Beschwerdeführer vorgeschlagene Methode zu neuen Ungleichheiten führen müsste, läuft sie doch darauf hinaus, dass ein Formelwert von 90 Prozent des Marktmietwerts hinzunehmen wäre, ein solcher von 91 Prozent oder mehr hingegen zu einer Herabsetzung auf 70 Prozent berechtigen würde.

4.

Die staatsrechtliche Beschwerde erweist sich somit als unbegründet.

Dem Ausgang des Verfahrens entsprechend sind die Kosten dem Beschwerdeführer aufzuerlegen (Art. 153, 153a und 156 Abs. 1 OG). Es ist keine Parteientschädigung zuzusprechen (Art. 159 Abs. 2 OG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.

Auf die Verwaltungsgerichtsbeschwerde wird nicht eingetreten.

2.

Die staatsrechtliche Beschwerde wird abgewiesen.

3.

Die Gerichtsgebühr von Fr. 2'000.– wird dem Beschwerdeführer auferlegt.

4.

Dieses Urteil wird dem Beschwerdeführer, dem Kantonalen Steueramt Zürich, Abteilung Rechtsdienst, und dem Verwaltungsgericht des Kantons Zürich, 2. Abteilung, schriftlich mitgeteilt.

Lausanne, 5. April 2002

Im Namen der II. öffentlichrechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts

Der Präsident: Der Gerichtsschreiber: