Urteilskopf

103 Ia 107

23. Auszug aus dem Urteil vom 29. Juni 1977 i.S. A. K. gegen Kanton Zürich und Verwaltungsgericht des Kantons Zürich
Regeste (de):
Art. 4 BV. Steuerrecht; Schätzung des Mietwertes von Eigentumswohnungen.

Es verstösst nicht gegen Art. 4 BV, gestützt auf das zürcherische Steuerrecht bei der Schätzung des Mietwertes von Eigentumswohnungen abweichend von der für Einfamilienhäuser geltenden Praxis nicht die sog. Basiswert-Methode, sondern die Vergleichsmethode anzuwenden. Tragweite des Vertrauensschutzprinzipes (Bestätigung der Rechtsprechung).

Regeste (fr):
Art. 4 Cst. Droit fiscal; estimation de la valeur locative d'appartements en propriété par étages.

Il n'est pas contraire à l'art. 4 Cst. d'estimer, selon le droit fiscal zurichois, la valeur locative d'appartements en copropriété en utilisant la méthode dite de la comparaison, dérogeant ainsi à la pratique qui fonde cette estimation sur la valeur de base lorsqu'il s'agit de maisons familiales. Portée du principe de la bonne foi (confirmation de la jurisprudence).

Regesto (it):
Art. 4 Cost. Diritto fiscale; stima del valore locativo di appartamenti in proprietà per piani.

Non è contrario all'art. 4 Cost. stimare, in applicazione del diritto fiscale zurighese, il valore locativo di appartamenti in proprietà per piani utilizzando il metodo detto comparativo e derogando così alla prassi che fonda tale stima sul valore di base laddove si tratti di case monofamiliari. Portata del principio della buona fede (conferma della giurisprudenza).

Sachverhalt ab Seite 107

BGE 103 Ia 107 S. 107

A. K. ist Miteigentümer an einem im Jahre 1971 in S. (ZH) erstellten Wohnhaus mit Sonderrecht an einer Fünfzimmerwohnung

BGE 103 Ia 107 S. 108

(Stockwerkeigentum) und an einem Einstellplatz. Die Steuerbehörden und das Verwaltungsgericht des Kantons Zürich erhöhten den von K. in seiner Steuererklärung 1973 für Wohnhaus und Garage deklarierten Mietwert von Fr. 3'663.– auf Fr. 6'146.–. Dagegen hat K. staatsrechtliche Beschwerde eingereicht und verlangt,

dass die Steuerbehörden angewiesen würden, den Nettomietwert seiner Eigentumswohnung auf Grund der sog. Basiswert-Methode zu ermitteln. Das Bundesgericht weist die Beschwerde ab.

Erwägungen

Aus den Erwägungen:

2. Der Rechtsstreit betrifft ausschliesslich die bei der Schätzung des Mietwertes von Eigentumswohnungen anzuwendende Methode. Der Gesetzgebung und den Ausführungsvorschriften des Kantons Zürich ist darüber folgendes zu entnehmen: Gemäss § 20 des Steuergesetzes von 8. Juli 1951 (StG) gehören zu den steuerbaren Einkünften auch Naturaleinkünfte mit Einschluss der Eigennutzung von Liegenschaften. Es erscheint als selbstverständlich und ist denn auch unbestritten, dass als Liegenschaft im Sinne dieser Bestimmung auch Miteigentumsrechte an Grundstücken, das sogenannte Stockwerkeigentum gemäss den Art. 712a ff. ZGB, gelten. Über die Art, wie der Mietwert selbstbenützter Liegenschaften zu bestimmen ist, wird in den Ziffern 81-83 der vom Regierungsrat erlassenen Dienstanleitung zum Steuergesetz vom 3. Juli 1952 (DA) folgendes festgehalten: "81. Der bei eigener Nutzung anzurechnende Mietwert soll dem Mietzins entsprechen, den der Steuerpflichtige bei Vermietung von einem Dritten erhalten würde. (Absatz 2 betrifft subventionierte Häuser).
82. Die Mietwerte selbstbenützter Wohn- und Geschäftsliegenschaften sind durch Vergleich mit Mietzinsen für ähnliche Liegenschaften zu ermitteln. Fehlen solche Vergleichsmöglichkeiten, so ist der Mietwert zu schätzen. Die Finanzdirektion erlässt über die Schätzung der Mietwerte nähere Vorschriften. 83. Bei der Schätzung des Mietwertes sind die Lage und das Alter der Gebäude, die Grösse und Ausstattung der Räume, die Zugehör und die zu den Gebäuden gehörigen Hofräume und Hausgärten angemessen

zu berücksichtigen."
Neben dieser Dienstanleitung fällt die Weisung der Finanzdirektion vom 23. September 1970 über die Neueinschätzung von Liegenschaften in Betracht, die, soweit sie sich auf den Mietwert selbstbenützter Liegenschaften bezieht, als Ausführungsvorschrift im Sinne von Art. 82 DA zu betrachten ist. Nach lit. A 6d Abs. 3 dieser Weisung ist der Mietwert selbstbenützter Liegenschaften durch Vergleich mit Mietzinsen für ähnliche Liegenschaften zu ermitteln. Fehlen solche Vergleichsmöglichkeiten, so ist der Mietwert in der Regel auf Grund des von der kantonalen Gebäudeversicherungsanstalt festgelegten sog. Basiswertes zu schätzen, und zwar beträgt er, je nachdem in welcher Region sich die betreffende Liegenschaft befindet, von 6-14% bis zu 14-22% des Basiswertes (vgl. Tabelle lit. A 6d der Weisung der Finanzdirektion).

3. Der Beschwerdeführer glaubt, Anspruch darauf zu haben, dass der Mietwert seiner Eigentumswohnung auf Grund des Basiswertes und der erwähnten Prozentskala ermittelt werde, während das Verwaltungsgericht die Einschätzung auf Grund vergleichbarer, nicht im Stockwerkeigentum stehender, sondern vermieteter Wohnungen der gleichen Überbauung angeordnet hat. Der Beschwerdeführer betrachtet dies als willkürlich. a) Der Beschwerdeführer geht davon aus, das Steuergesetz selbst lasse die Frage offen, in welcher Weise der Mietwert von Liegenschaften zu bestimmen sei, die der Pflichtige selbst bewohnt. Diese Auffassung erscheint nur bei rein äusserlicher Betrachtungsweise als zutreffend. Prüft man den ganzen Inhalt des zürcherischen Steuergesetzes, so ergibt sich vor allem aus § 19, dass die gesamten Einkünfte der natürlichen Personen der Einkommenssteuer unterworfen sind, wozu gemäss § 20 auch die Naturaleinkünfte mit Einschluss der Eigennutzung von Liegenschaften gehören. Das Gesetz bringt somit dem Sinne nach klar zum Ausdruck, dass sämtliche Einkommensbestandteile, einschliesslich der Eigennutzung von Liegenschaften, zu ihrem wahren Werte zu versteuern sind (vgl. REIMANN/ZUPPINGER/SCHÄRRER, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, Bd. II Vorbemer-

kungen zu den §§ 19-32, N. 1 und 6, S. 2, 4). Dementsprechend schreibt Ziffer 2 der Dienstanleitung zum Steuergesetz vor, dass die Mietwerte selbstbenützter Liegenschaften durch Vergleich mit Mietzinsen für ähnliche Liegenschaften zu ermitteln seien; nur wenn Vergleichsmöglichkeiten

BGE 103 Ia 107 S. 110

fehlen, ist der Mietwert zu schätzen. Die frühere Ziffer 84 DA, wonach der Eigenmietwert von Einfamilienhäusern nicht nach der Vergleichsmethode, sondern nach der Nettomethode zu bestimmen sei, ist übrigens von der Oberrekurskommission sogar als gesetzwidrig erklärt (RB 1958 Nr. 9) und in der Folge aufgehoben worden (REIMANN/ZUPPINGER/SCHÄRRER, a.a.O. N. 21 zu § 20 StG, S. 249). Die heute geltenden Bestimmungen der Dienstanleitung stehen nunmehr mit Sinn und Zweck des Steuergesetzes in Einklang, weshalb es sich auch erübrigt, auf den Einwand einzutreten, die Dienstanweisung binde lediglich die Einschätzungsbehörden. Schliesslich stellt auch das Kreisschreiben der kantonalen Finanzdirektion vom 23. September 1970 unzweideutig die Methode des Vergleichs mit Mietzinsen ähnlicher Liegenschaften in den Vordergrund; die Bildung von Regionen für die Einkommensschätzung auf Grund des Basiswertes hat nur subsidiäre Bedeutung. Die bei der Einschätzung des Beschwerdeführers angewandte Methode entspricht somit klarerweise sowohl dem Steuergesetz wie auch sämtlichen in Betracht fallenden Ausführungserlassen. b) Der Hauptstandpunkt des Beschwerdeführers geht dahin, die Praxis der zürcherischen Steuerbehörden widerspreche dieser Regelung. Er ist der Auffassung, aus einem Urteil des Verwaltungsgerichtes vom 30. Oktober 1975 (RB 1975 Nr. 37 = ZBl 77 S. 315 = ZR 75 Nr. 65) ergebe sich eine Durchbrechung des Grundsatzes, wonach die Vergleichsmethode primär anwendbar sei. Bei dieser Sachlage habe der Beschwerdeführer nach dem Prinzip der sogenannten speziellen Rechtsgleichheit, das demjenigen der Gesetzmässigkeit der Verwaltung vorgehe, Anspruch darauf, ebenfalls abweichend vom geschriebenen Recht auf Grund der Basiswert-Methode eingeschätzt zu werden. Es ist richtig, dass das Verwaltungsgericht bei der Behandlung des vorstehend zitierten Falles einen Amtsbericht der Finanzdirektion eingeholt hat, aus dem sich ergab, dass bei der Steuereinschätzung 1971 der Mietwert selbstbenützter Einfamilienhäuser nur in ganz wenigen Ausnahmefällen, wie bei Reiheneinfamilienhäusern, auf Grund vergleichbarer Mietzinse festgelegt wurde; im übrigen wurde er fast ausschliesslich auf Grund des Basiswertes geschätzt. Das Verwaltungsgericht hat in jenem Falle angenommen, die Einschätzungsbehörden

BGE 103 Ia 107 S. 111

hätten die massgebenden Bestimmungen verletzt. Es räumte jedoch ein, dass dann, wenn die Behörden die Aufgabe einer als gesetzwidrig erkannten Praxis ablehnten, der Bürger nach bundesgerichtlicher Praxis verlangen könne, dass die Begünstigung, die Dritten zuteil wurde, auch ihm gewährt werde (BGE 99 Ib 291 E. 3c; 383 E. 5b; BGE 98 Ia 161 E. 7b). Das Verwaltungsgericht hat daher auf Grund dieser Erwägung die Beschwerde des Eigentümers eines Einfamilienhauses gegen die Einschätzung auf Grund der Vergleichsmethode gutgeheissen. Nun stellt aber das Verwaltungsgericht im hier angefochtenen Urteil vom 16. Dezember 1976 nicht etwa fest, die Einschätzungsbehörden hätten an der offenbar für das Jahr 1971 angewandten, mindestens teilweise gesetzwidrigen Einschätzungsmethode festgehalten; es führt gegenteils aus, bei der Steuereinschätzung 1974 sei der Eigenmietwert von Eigentumswohnungen in der Regel auf Grund vergleichbarer Mietzinse geschätzt worden, was nicht nur § 20 StG und der Dienstanweisung, sondern auch einem Beschluss der Konferenz der Abteilungschefs des kantonalen Steueramtes vom 6. Dezember 1971 entspreche. Der Beschwerdeführer bringt nichts vor, was diese tatsächliche Feststellung des Verwaltungsgerichtes als willkürlich erscheinen liesse. Es kann somit jedenfalls nicht gesagt werden, die zürcherischen Steuerbehörden hielten an einer gesetzwidrigen Praxis fest, womit der allfällige Anspruch des Beschwerdeführers, ebenfalls abweichend vom Gesetz behandelt

zu werden, im vornherein entfällt. Im übrigen ist zu betonen, dass der Entscheid des Verwaltungsgerichtes vom 30. Oktober 1975, auf den sich der Beschwerdeführer beruft, nicht die Einschätzung von Wohnungen im Stockwerkeigentum, sondern diejenige von Einfamilienhäusern betrifft. Der Beschwerdeführer macht geltend, eine Differenzierung zwischen der Bewertung von Einfamilienhäusern und von Wohnungen im Stockwerkeigentum lasse sich mit sachlichen Gründen nicht rechtfertigen und erscheine deshalb als willkürlich. Dem kann nicht beigepflichtet werden. Wohl steht das Stockwerkeigentum rein zivilrechtlich dem Eigentum an einem Einfamilienhaus nahe und ist auch die wirtschaftliche Verwandtschaft zwischen den beiden Eigentumsformen nicht zu verkennen. Anderseits bestehen doch auch wesentliche Unterschiede. Diese zeigen sich vor allem in

baulicher Hinsicht, tritt doch eine Eigentumswohnung nicht als selbständiges Gebäude in Erscheinung, sondern als Teil eines meist grösseren Wohnblocks. Hinzu kommen auch Unterschiede auf rechtlichem und wirtschaftlichem Gebiet, die darin bestehen, dass Stockwerkeigentum ohne gemeinschaftlich benützte Räume und damit ohne eine gewisse Bindung zwischen den einzelnen Eigentümern praktisch nicht denkbar ist (vgl. Art. 712g-712t ZGB). Der Eigentümer einer Stockwerkswohnung nimmt somit eine Zwischenstellung zwischen demjenigen eines Einfamilienhauses und einem Wohnungsmieter ein. Es können daher hinsichtlich der Frage, welcher dieser beiden Gruppen er mangels besonderer Bestimmungen steuerrechtlich gleichzustellen sei, in guten Treuen zweierlei Auffassungen vertreten werden. Jedenfalls kann nicht gesagt werden, für eine steuerliche Angleichung an die Mietwohnungen fehle jeder ernsthafte sachliche Grund. Dies gilt umso mehr, als im Steuerrecht, wie das Verwaltungsgericht zutreffend ausführt, derjenigen Methode der Vorzug zu geben ist, die zuverlässiger als eine andere zum richtigen, d.h. gesetzmässigen Ergebnis führt. Der wahre Mietwert einer Eigentumswohnung lässt sich aber unzweifelhaft am besten bestimmen, wenn von den Mietzinsen ähnlicher, nicht verkaufter, sondern vermieteter Wohnungen der nämlichen Überbauung ausgegangen wird, wie dies hier geschehen ist. Wohl ist es richtig, dass dadurch eine gewisse Benachteiligung der Eigentümer von Stockwerkswohnungen gegenüber denjenigen von Einfamilienhäusern eintritt. Allein diese ist sachlich begründet durch die Tatsache, dass für Einfamilienhäuser häufig keine vergleichbaren Mietobjekte bestehen. Wird aber nur aus diesem rein objektiven Grunde bei der Schätzung des anrechenbaren Mietwertes von Einfamilienhäusern eine andere Methode angewendet als bei derjenigen von Stockwerkeigentum, dann wird nicht Gleiches ungleich, sondern Ungleiches nach Massgabe seiner Ungleichheit ungleich behandelt (BGE 94 I 654). Schliesslich fällt in Betracht, dass gerade bei Reiheneinfamilienhäusern, die sich noch am ehesten mit Wohnungen mit Stockwerkeigentum vergleichen lassen, die Einschätzungsmethode nach dem Basiswert nie die absolute Regel gebildet hat, wie sich dem mehrfach zitierten Urteil des Verwaltungsgerichtes vom 30. Oktober 1975 entnehmen lässt (RB 1975 S. 58). Aus allen diesen Gründen kann nicht davon

die Rede sein, dass die Einschätzung der Wohnung des Beschwerdeführers nach den für vergleichbare Mietwohnungen in der nämlichen Überbauung erzielten Mietzinsen eine Rechtsungleichheit darstellen würde oder willkürlich wäre. Rechtsungleichheit wäre nur dann anzunehmen, wenn der Beschwerdeführer als einziger nach der Vergleichsmethode, die übrigen Wohnungseigentümer der Überbauung dagegen nach der Basiswert-Methode eingeschätzt worden wären; dies behauptet der Beschwerdeführer aber selbst nicht. c) Der Beschwerdeführer beruft sich schliesslich auf den Grundsatz des Vertrauensschutzes. Er macht geltend, von behördlicher Seite dahin informiert worden zu sein, dass der Eigenmietwert seiner im Stockwerkeigentum stehenden Wohnung steuerlich nach der Basiswert-Methode ermittelt werde; diese Auskünfte seien für ihn bei der Entschlussfas-

sung hinsichtlich des Kaufes von Bedeutung gewesen. Nach feststehender Rechtsprechung des Bundesgerichts ist eine unrichtige Auskunft oder Zusicherung, welche eine Behörde dem Bürger erteilt hat, unter gewissen Umständen bindend. Zu diesen Voraussetzungen gehört, dass die Amtsstelle, welche die Auskunft gegeben hat, für die Auskunfterteilung zuständig war, dass der Bürger die Unrichtigkeit des Bescheides nicht ohne weiteres erkennen konnte und dass er im Vertrauen auf die Auskunft eine nicht wieder rückgängig zu machende Disposition getroffen hat (BGE 101 Ia 323 E. 3; BGE 98 Ia 462 E. 2, BGE 96 I 15 E. 2). Der Beschwerdeführer beruft sich in erster Linie darauf, er habe sich im Jahre 1970, also vor dem Kauf der Eigentumswohnung, beim Steuersekretär seiner damaligen Wohngemeinde E. nach dem Steuermodus für Eigentumswohnungen erkundigt, worauf jener ihm die Basiswert-Methode erklärt habe. Er bemerkt weiter, es sei unbestritten, "dass der Steuersekretär in E. im Jahre 1970 grundsätzlich keine verbindliche Auskunft über die Steuereinschätzung 1973 in S. erteilen konnte"; es werde nur geltend gemacht, er, der Beschwerdeführer, habe vor dem Kauf der Wohnung eine Auskunft über die steuerliche Behandlung einer Eigentumswohnung erhalten, die sich auf die im Kanton Zürich übliche Mietwertbemessung für Einfamilienhäuser bezogen habe. Nachdem er sich ausdrücklich wegen der Besteuerung von Eigentumswohnungen erkundigt und keinen Anlass gehabt habe, an der Gleichbehandlung

"sämtlicher Eigenheime" zu zweifeln, habe er geglaubt, sich auf die "verbindliche Auskunft" des Steuersekretärs verlassen zu können. Nach der vorstehend dargelegten Rechtsprechung kann sich nur derjenige auf den Grundsatz des Vertrauensschutzes berufen, der die unrichtige Auskunft von einer zuständigen Amtsstelle erhalten hat (BGE 98 Ia 463; BGE 96 I 15). Es ist unbestritten, dass der Steuersekretär der Gemeinde E. für die Steuereinschätzung des Beschwerdeführers nach der Übersiedlung nach S. nicht zuständig war. Schon aus diesem Grunde findet die Berufung auf den Vertrauensschutz hier keinen Platz. Damit steht in Zusammenhang, dass nach Lehre und Rechtsprechung nur eine Auskunft verbindlich ist, die sich auf eine konkrete, den betreffenden Bürger betreffende eigene Angelegenheit bezieht (IMBODEN/RHINOW, Verwaltungsrechtsprechung, 5. Auflage, N. III/a zu Nr. 75 S. 469). Gerade eine solche konkrete Auskunft in eigener Sache hat jedoch der Beschwerdeführer nach seiner eigenen Darstellung nicht erhalten, sondern lediglich allgemein gehaltene Angaben über die steuerliche Bewertung von Liegenschaften, wobei erst noch unklar ist, ob sich diese Auskunft überhaupt speziell auf Eigentumswohnungen oder nicht vielmehr bloss auf Liegenschaften im allgemeinen bezog. Weitere Ausführungen des Beschwerdeführers betreffen Auskünfte, die er oder andere Personen beim Gemeindesteueramt S. erhalten haben sollen. Das Verwaltungsgericht hat dazu ausgeführt, es sei klar, dass die Formulare, die der Beschwerdeführer dort erhalten habe, in ihm kein Vertrauen auf die Anwendung der Basiswert-Methode hätten schaffen können. Der Beschwerdeführer unterlässt es darzulegen, weshalb diese Erwägung willkürlich sein sollte. Es trifft denn auch offensichtlich zu, dass die mündlichen oder schriftlichen Auskünfte des Gemeindesteueramtes S. dem Beschwerdeführer nach dem Erwerb der Eigentumswohnung erteilt wurden. Auf den Grundsatz von Treu und Glauben könnte er sich jedoch nur berufen, wenn er die fragliche Disposition gestützt auf diese Auskünfte getroffen hätte (BGE 98 Ia 432 E. 3, 636 E. 6; IMBODEN/RHINOW, a.a.O., Bd. I, S. 468, N. II). d) Aus allen diesen Gründen erweist sich die Beschwerde als unbegründet und ist abzuweisen, soweit darauf eingetreten werden kann.