Urteilskopf

124 I 145

19. Urteil der II. öffentlichrechtlichen Abteilung vom 20. März 1998 i.S. Niklaus Scherr und Mieterinnen- und Mieterverband Zürich gegen Kanton Zürich (staatsrechtliche Beschwerde)
Regeste (de):
Rechtsgleichheit bei der Festsetzung des Eigenmietwertes und des Vermögenssteuerwerts; Art. 4 BV; Steuerharmonisierungsgesetz; § 21 und 39 des zürcherischen Steuergesetzes vom 8. Juni 1997.

Wirkung des Steuerharmonisierungsgesetzes während der achtjährigen Anpassungsfrist gemäss Art. 72 StHG? Frage offengelassen, da das Steuerharmonisierungsgesetz bezüglich der Eigenmietwertbesteuerung den Kantonen keine engeren Grenzen setzt, als sie schon in Art. 4 BV enthalten sind (E. 2 u. 3).

Verfassungsrechtliche Anforderungen an die Besteuerung des Eigenmietwertes; dieser muss mindestens 60% des Marktmietwertes betragen (E. 4).

Ein Gesetz, welches den Eigenmietwert "in der Regel" auf 60% des Marktwertes festlegt, ist verfassungswidrig (E. 5).

Es verstösst gegen das Steuerharmonisierungsgesetz und gegen Art. 4 BV, den Vermögenssteuerwert für Grundstücke in der Regel auf 60% des Marktwertes festzulegen (E. 6).

Regeste (fr):
Egalité de traitement lors de la fixation de la valeur locative du logement et de la valeur de la fortune imposable; art. 4 Cst.; loi d'harmonisation fiscale; § 21 et 39 de la loi d'impôt zurichoise du 8 juin 1997.

Effet de la loi d'harmonisation fiscale durant le délai d'adaptation de huit ans fixé à l'art. 72 LHID? Question laissée ouverte, du fait qu'en ce qui concerne l'imposition de la valeur locative du logement, la loi d'harmonisation fiscale n'impose pas aux cantons des limites plus étroites que celles que prévoit déjà l'art. 4 Cst. (consid. 2 et 3).

Exigences constitutionnelles quant à l'imposition de la valeur locative du logement; celle-ci doit se monter au moins à 60% de la valeur du marché (consid. 4).

Une loi qui fixe la valeur locative du logement à "en principe" 60% de la valeur du marché est inconstitutionnelle (consid. 5).

Il est contraire à la loi d'harmonisation fiscale et à l'art. 4 Cst. de fixer la valeur de la fortune imposable des immeubles à "en principe" 60% de la valeur du marché (consid. 6).

Regesto (it):
Parità di trattamento nella determinazione del valore locativo delle abitazioni e del valore imponibile della sostanza; art. 4 Cost.; legge sull'armonizzazione delle imposte dirette; § 21 e 39 della legge tributaria zurighese del 8 giugno 1997.

Effetti della legge sull'armonizzazione delle imposte dirette durante il periodo di adattamento di otto anni previsto dall'art. 72 LAID? Questione lasciata aperta poiché, in merito all'imposizione del valore locativo delle abitazioni, la legge sull'armonizzazione delle imposte dirette non fissa ai Cantoni dei limiti più ristretti di quelli che già prevede l'art. 4 Cost. (consid. 2 e 3).

Requisiti costituzionali per quanto attiene all'imposizione del valore locativo delle abitazioni; questo deve ammontare almeno al 60% del valore di mercato (consid. 4).

Una legge, la quale prevede che il valore locativo delle abitazioni sia stabilito "di regola" al 60% del valore di mercato, è incostituzionale (consid. 5).

E contrario alla legge sull'armonizzazione delle imposte dirette ed all'art. 4 Cost. stabilire che il valore imponibile della sostanza immobiliare corrisponda, di principio, al 60% del suo valore di mercato (consid. 6).

Sachverhalt ab Seite 146

BGE 124 I 145 S. 146

Der Kantonsrat des Kantons Zürich verabschiedete am 3. Februar 1997 ein neues (totalrevidiertes) Steuergesetz (StG), das in der kantonalen Volksabstimmung vom 8. Juni 1997 angenommen wurde. Im Unterabschnitt über die Einkommenssteuer der natürlichen Personen enthält das Gesetz folgende Bestimmung: " § 21 Unbewegliches Vermögen
(1) 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) ...
(2) 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;

BGE 124 I 145 S. 147

c) bei am Wohnsitz selbstbewohnten Liegenschaften ist der Eigenmietwert zudem unter Berücksichtigung der tatsächlichen Nutzung festzulegen." Im Unterabschnitt über die Vermögenssteuer der natürlichen Personen wird bestimmt: "§ 39 Bewertung
(1) Das Vermögen wird zum Verkehrswert bewertet.
(2) Immaterielle Güter und bewegliches Vermögen (ausgenommen Wertschriften), die zum Geschäftsvermögen des Steuerpflichtigen gehören, werden zum Einkommenssteuerwert bewertet.
(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. Der Verkehrswert soll in der Regel 60% des Marktwertes betragen." Der Kantonsrat erwahrte mit Beschluss vom 18. August 1997 das Ergebnis der Volksabstimmung vom 8. Juni 1997. Dieser Beschluss wurde im Amtsblatt des Kantons Zürich vom 22. August 1997 veröffentlicht. Im Anschluss an die Publikation dieses Erwahrungsbeschlusses führen Niklaus Scherr sowie der Mieterinnen-

und Mieterverband Zürich mit gemeinsamer Eingabe staatsrechtliche Beschwerde (”ev. Verwaltungsgerichtsbeschwerde”) mit dem Hauptantrag, das Steuergesetz vom 8. Juni 1997 gesamthaft aufzuheben; eventuell seien nur § 21 Abs. 2 und § 39 Abs. 3 des Steuergesetzes aufzuheben. Die Beschwerdeführer rügen eine Verletzung von Art. 4 BV (Ungleichbehandlung von Wohnungseigentümern und Mietern) sowie einen Verstoss gegen den Grundsatz der derogatorischen Kraft des Bundesrechts (Art. 2 ÜbBest. BV; Missachtung der Vorgaben des Steuerharmonisierungsgesetzes). Die Finanzdirektion des Kantons Zürich beantragt, die Beschwerde abzuweisen, soweit darauf einzutreten sei. In ihrer gestützt auf Art. 93 Abs. 2 OG eingereichten Beschwerdeergänzung halten die Beschwerdeführer an ihrem Standpunkt fest, ebenso die Finanzdirektion in ihren Gegenbemerkungen zur Beschwerdeergänzung. Die II. öffentlichrechtliche Abteilung führte vorgängig der öffentlichen Sitzung einen vorsorglichen Meinungsaustausch mit der I. öffentlichrechtlichen Abteilung des Bundesgerichts durch, bei welcher gleichzeitig Stimmrechtsbeschwerden im Zusammenhang mit der Besteuerung von Eigenmietwerten hängig waren.

BGE 124 I 145 S. 148

Das Bundesgericht heisst die staatsrechtliche Beschwerde teilweise gut und hebt § 21 Abs. 2 lit. a sowie § 39 Abs. 3 Satz 3 des kantonalen Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 auf aus folgenden

Erwägungen

Erwägungen:

1. a) Beim angefochtenen Gesetz handelt es sich, da der Kanton Zürich die Möglichkeit einer abstrakten Normenkontrolle nicht kennt, um einen letztinstanzlichen kantonalen Hoheitsakt (Art. 86 OG). Ein anderes eidgenössisches Rechtsmittel als die staatsrechtliche Beschwerde steht nicht zur Verfügung (Art. 84 Abs. 2 OG). Das gilt auch insoweit, als eine Verletzung des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990 (Steuerharmonisierungsgesetz, StHG; SR 642.14) gerügt wird. Das in Art. 73 StHG vorgesehene Rechtsmittel der eidgenössischen Verwaltungsgerichtsbeschwerde kann während der achtjährigen Übergangsfrist gemäss Art. 72 Abs. 1 StHG noch nicht ergriffen werden (BGE 123 II 588 E. 2d S. 592 f.). Dazu kommt, dass sich die vorliegende Beschwerde nicht gegen einen ”Entscheid” im Sinne von Art. 73 StHG, sondern unmittelbar gegen einen kantonalen (rechtsetzenden) Erlass richtet, der als solcher nicht Anfechtungsobjekt einer Verwaltungsgerichtsbeschwerde bilden kann (BGE 112 Ia 180 E. 2c S. 185 f., mit Hinweisen; FRITZ GYGI, Bundesverwaltungsrechtspflege, 2. Aufl. Bern 1983, S. 133 f.). Das in Art. 73 StHG vorgesehene Rechtsmittelverfahren dient nicht der abstrakten Normenkontrolle. Die gegen die beiden angefochtenen Gesetzesbestimmungen erhobene staatsrechtliche Beschwerde ist somit zulässig. b) Die dreissigtägige Beschwerdefrist gemäss Art. 89 Abs. 1 OG zur Anfechtung des Gesetzes begann mit der Publikation des kantonsrätlichen Erwahrungsbeschlusses im Amtsblatt des Kantons Zürich zu laufen (BGE 108 Ia 140 E. 1; BGE 120 Ia 126, nicht publ. E. 2b). Die vorliegende Beschwerde wurde rechtzeitig erhoben. c) Zur staatsrechtlichen Beschwerde gegen einen kantonalen Erlass ist legitimiert, wer durch die angefochtenen Bestimmungen unmittelbar oder virtuell (das heisst mit einer minimalen Wahrscheinlichkeit früher oder später einmal) in seinen rechtlich geschützten Interessen betroffen ist (BGE 123 I 221 E. I/2 S. 224 f.; BGE 122 I 222 E. 1a S. 224, mit Hinweisen). Der Beschwerdeführer Niklaus Scherr beruft sich auf seine Eigenschaft als im Kanton Zürich wohnhafter und dort steuerpflichtiger Mieter. Als solcher ist er durch die beanstandete

BGE 124 I 145 S. 149

Bestimmung über die Festsetzung des Eigenmietwertes, die sich allein auf die Steuerpflicht der Eigentümer selbstbewohnter Liegenschaften bezieht, an sich nicht direkt betroffen. Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts steht jedoch die Legitimation zur Anfechtung eines Erlasses wegen rechtsungleicher Begünstigung Dritter auch Bürgern zu, welche nicht Adressaten der beanstandeten Bestimmungen sind, sofern sie sich in einer vergleichbaren Lage befinden und der Dritten gewährte Vorteil sich für sie als Nachteil auswirkt, das heisst sofern zwischen der beanstandeten Drittprivilegierung und ihrer eigenen Situation ein relevanter Zusammenhang besteht (sogenannte AVLOCA-Praxis, BGE BGE 109 Ia 252 E. 4; BGE 110 Ia 7 E. 1a S. 10 f.; BGE 114 Ia 221 E. 1b S. 223; ASA 64 S. 666, E. 1c). Nach diesen Grundsätzen sind Mieter legitimiert, Bestimmungen über die Festsetzung des Eigenmietwertes oder des Vermögenssteuerwerts, welche die Hauseigentümer steuerlich begünstigen können, mittels staatsrechtlicher Beschwerde anzufechten (BGE 109 Ia 252, nicht publizierte E. 4e/f; ASA 63 587 E. 1b/cc S. 591; BGE 124 I 161 E. 1c). Die Befugnis des Mieters Niklaus Scherr zur Anfechtung der Bestimmungen in § 21 Abs. 2 und § 39 Abs. 3 des neuen kantonalen Steuergesetzes über die Bemessung des Eigenmietwertes bzw. des Verkehrswertes von Grundstücken ist daher zu bejahen. Dasselbe gilt für den beschwerdeführenden Mieterverband, der als juristische Person konstituiert ist, nach seinen Statuten die hier in Frage stehenden Mitgliederinteressen zu wahren hat und dessen Mitglieder jedenfalls zu einem grossen Teil als im Kanton Zürich wohnhafte und steuerpflichtige Mieter grundsätzlich zur staatsrechtlichen Beschwerde legitimiert wären (BGE 123 I 221 E. I/2 S. 225, mit Hinweisen). d) Seitens der Finanzdirektion des Kantons Zürich wird die Legitimation der Beschwerdeführer mit dem Einwand bestritten, die beiden angefochtenen Gesetzesbestimmungen über die Festlegung der Eigenmietwerte und der Grundstücks- Verkehrswerte richteten sich nicht unmittelbar an die Steuerpflichtigen, sondern sie enthielten lediglich eine Anweisung an den Regierungsrat für die Abfassung der notwendigen Dienstanweisungen; der einzelne Steuerpflichtige könne aus den betreffenden Gesetzesbestimmungen keine durchsetzbaren Ansprüche ableiten. Es stehe heute zudem noch nicht fest, in welcher Höhe sich die Eigenmiet- und Vermögenssteuerwerte unter der Herrschaft des neuen Steuergesetzes dannzumal tatsächlich bewegen würden. Diese Einwendungen sind unbehelflich. Das Gesetz enthält, auch wenn es sich formell um eine Anweisung an den Regierungsrat handelt,

verbindliche Anordnungen über die Bemessung der Eigenmiet- und Vermögenssteuerwerte, durch deren Auswirkungen die Beschwerdeführer in ihrem Gleichbehandlungsanspruch berührt werden. e) Die Beschwerdeführer beantragen nicht nur die Aufhebung der konkret beanstandeten beiden Gesetzesbestimmungen, sondern die Aufhebung des gesamten neuen Steuergesetzes; dies mit der Begründung, die streitigen beiden Bestimmungen hätten Teil eines politischen Tauschhandels gebildet, indem zur Kompensation des Verzichtes auf eine Senkung des Höchststeuersatzes für natürliche Personen um 1% die beiden 60%-Klauseln ins Gesetz aufgenommen worden seien. Damit sei den unzufriedenen Hauseigentümerkreisen, welche in der Folge zur Annahme der Vorlage in der Volksabstimmung aktiv beigetragen hätten, die Zustimmung zum Gesetz schmackhaft gemacht worden. Bei einer blossen Aufhebung der streitigen beiden Bestimmungen werde unter Umständen der Wille jener Stimmberechtigten verfälscht, die dem Gesetz trotz kritischer Haltung bloss wegen der 60%-Klauseln zugestimmt hätten. Für eine solche Betrachtungsweise besteht im vorliegenden Verfahren kein Raum. Das Bundesgericht kann ein formell gültig zustandegekommenes kantonales Gesetz auf eine staatsrechtliche Beschwerde hin nur aufheben, wenn und soweit es Bestimmungen enthält, die inhaltlich gegen übergeordnetes Recht verstossen und ordnungsgemäss mit entsprechenden Rügen angefochten worden sind. Daran fehlt es hier bezüglich des Gesetzes als ganzen. Der blosse Umstand, dass das Gesetz ohne die im nachträglichen Verfahren der abstrakten Normenkontrolle allenfalls aufzuhebenden Bestimmungen vom Volk (oder vom Parlament) möglicherweise gar nicht angenommen worden wäre, kann nicht dazu führen, mehr als die als verfassungswidrig erkannten Teile des Gesetzes aufzuheben. Auf den Antrag, das Steuergesetz insgesamt zu annullieren, ist mangels einer tauglichen materiellen Begründung nicht einzutreten. Einzutreten ist hingegen auf den Eventualantrag, § 21 Abs. 2 und § 39 Abs. 3 des Gesetzes aufzuheben. f) Die Beschwerdeführer rügen im Rubrum

ihrer Beschwerdeschrift auch eine Verletzung von Art. 19 Abs. 1 der zürcherischen Kantonsverfassung. Sie legen jedoch nicht dar, inwiefern diese Bestimmung verletzt sein soll, so dass darauf nicht einzutreten ist (Art. 90 Abs. 1 lit. b OG). g) Bei der Prüfung der Verfassungsmässigkeit eines kantonalen Erlasses im Rahmen der abstrakten Normenkontrolle ist nach der

BGE 124 I 145 S. 151

Rechtsprechung des Bundesgerichts massgebend, ob der betreffenden Norm nach anerkannten Auslegungsregeln ein Sinn beigemessen werden kann, der sie mit den angerufenen Verfassungsgarantien vereinbar erscheinen lässt. Das Bundesgericht hebt eine kantonale Norm nur auf, wenn sie sich jeder verfassungskonformen Auslegung entzieht, nicht jedoch, wenn sie einer solchen in vertretbarer Weise zugänglich ist (BGE 122 I 18 E. 2a S. 20, mit Hinweisen).

2. Die Beschwerdeführer erblicken in der in § 21 Abs. 2 des totalrevidierten Steuergesetzes enthaltenen Anweisung, wonach der Eigenmietwert in der Regel 60% des Marktwertes betragen solle, eine Verletzung des in Art. 4 BV enthaltenen Gleichbehandlungsgebotes wie auch einen Verstoss gegen die derogatorische Kraft des Bundesrechts (Art. 2 ÜbBest. BV) durch Missachtung der Regelung von Art. 7 Abs. 1 StHG. Soweit sich die Beschwerdeführer gegenüber den angefochtenen Gesetzesbestimmungen auf die Vorgaben des Steuerharmonisierungsgesetzes berufen und eine Verletzung der derogatorischen Kraft des Bundesrechtes rügen, stellt sich vorab die Frage, wieweit dieses Bundesgesetz während der achtjährigen Anpassungsfrist gemäss Art. 72 StHG bereits Wirkungen entfaltet. Das Steuerharmonisierungsgesetz ist vom Bundesrat (gestützt auf Art. 79 Abs. 2 StHG) auf den 1. Januar 1993 in Kraft gesetzt worden. Es gewährt den Kantonen für die Anpassung ihrer Gesetzgebung eine Frist von acht Jahren seit Inkrafttreten des Steuerharmonisierungsgesetzes, d.h. bis zum 1. Januar 2001 (Art. 72 Abs. 1 StHG). Nach Ablauf dieser Frist findet das Bundesrecht direkt Anwendung, wenn ihm das kantonale Steuerrecht widerspricht (Abs. 2); die Kantonsregierung erlässt die erforderlichen vorläufigen Vorschriften (Abs. 3).
Aus dieser Regelung ergibt sich, dass harmonisierungswidriges kantonales Recht bis zum Ablauf der achtjährigen Übergangsfrist in Kraft bleibt. Wohl sind die Kantone gehalten, ihr Steuerrecht innert der gesetzten Frist den Vorgaben des Steuerharmonisierungsgesetzes anzupassen. Die in Art. 72 Abs. 1 StHG vorgesehene Sanktion - Verdrängung der harmonisierungswidrigen kantonalen Vorschriften durch das direkt anwendbare Bundesrecht - greift jedoch nach dem klaren Wortlaut erst nach Ablauf der Übergangsfrist Platz; auch die in Art. 72 Abs. 3 StHG statuierte Regelungskompetenz der Kantonsregierung kann erst ab diesem Zeitpunkt zum Zuge kommen, wenn es darum geht, die zum Teil bloss rahmenhaften Vorgaben des Steuerharmonisierungsgesetzes durch die notwendigen näheren

BGE 124 I 145 S. 152

Vorschriften zu ergänzen. Unsicherheit besteht in der Frage, wieweit die Kantone während dieser Übergangsfrist harmonisierungswidriges oder entharmonisierendes Recht neu setzen dürfen. Zum Teil wird die Auffassung vertreten, aus Art. 72 StHG ergebe sich für den kantonalen Gesetzgeber ein "Entharmonisierungsverbot" (so namentlich ein Gutachten von PETER BÖCKLI, zitiert bei Bernhard Greminger, in: Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht I/1, Basel 1997, Art. 72 StHG N. 4). Nach anderen Autoren behalten die Kantone ihre bisherige gesetzgeberische Freiheit bis zum Ablauf der gesetzten Übergangsfrist (so DANIELLE YERSIN, Steuerharmonisierung und kantonales Recht, ASA 64 [1995]97-121, 106 f.), oder sie dürfen zumindest noch so lange frei legiferieren, als durch ihr Vorgehen die Harmonisierungskonformität der Steuerordnung per

1. Januar 2001 nicht gefährdet wird (so MARKUS REICH, Gedanken zur Umsetzung des Steuerharmonisierungsgesetzes, ASA 62 [1994]577-618, 598 f.; im gleichen Sinn GREMINGER, a.a.O., Art. 72 StHG N. 9 ff.). Die Frage kann vorliegend offenbleiben, wenn sich ergibt, dass das Steuerharmonisierungsgesetz, selbst wenn seine Vorgaben bereits zu beachten wären, dem kantonalen Gesetzgeber keine engeren Schranken setzt, als sie schon in Art. 4 BV enthalten sind.

3. a) Gemäss Art. 21 Abs. 1 lit. b des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG; SR 642.11) ist unter anderem steuerbar "der Mietwert (la valeur locative, il valore locativo) von Liegenschaften oder Liegenschaftsteilen, die dem Steuerpflichtigen aufgrund von Eigentum oder eines unentgeltlichen Nutzungsrechts für den Eigengebrauch zur Verfügung stehen". Das Bundesrecht geht damit bei der direkten Bundessteuer für die Bemessung des Eigenmietwertes vom Marktwert aus (BGE 123 II 9 E. 4b S. 15; AGNER/JUNG/STEINMANN, Kommentar zum Gesetz über die direkte Bundessteuer, 1995, N. 6 zu Art. 21). Die Eidgenössische Steuerverwaltung interveniert - durch Auferlegung von Zuschlägen -, wenn der Durchschnittswert der in einem Kanton geltenden Eigenmietwerte die Limite von 70% der Marktmiete unterschreitet (vgl. BGE 123 II 9 E. 4b S. 15 f.); mit der neuen Regelung in Art. 21 DBG war keine Verschärfung der bisherigen Praxis beabsichtigt.
b) Nach Art. 7 Abs. 1 StHG unterliegen der Einkommenssteuer alle wiederkehrenden und einmaligen Einkünfte, unter anderem diejenigen aus Vermögensertrag, "eingeschlossen die Eigennutzung von Grundstücken" ("y compris la valeur locative de l'habitation du contribuable dans son propre immeuble", "compresa l'utilizzazione a scopo personale di fondi").

BGE 124 I 145 S. 153

Das Steuerharmonisierungsgesetz unterscheidet sich somit in seiner deutschen und italienischen Fassung vom Gesetz über die direkte Bundessteuer. Dieser Unterschied in der Formulierung ist nicht zufällig, wie sich namentlich aus der Entstehungsgeschichte ergibt: Die entsprechenden Fassungen finden sich schon im Entwurf des Bundesrates (BBl 1983 III 290 [Art. 8 Abs. 1 E-StHG]und 323 [Art. 21 lit. b E-DBG]). In der Botschaft wurde zum Steuerharmonisierungsgesetz ausgeführt: "Lediglich der Klarstellung dient dabei der Hinweis auf die Besteuerung der Eigennutzung von Liegenschaften als Vermögensertrag, entspricht doch eine solche Besteuerung schon heute allgemein geltender Regelung" (BBl 1983 III 90). Demgegenüber wurde zur direkten Bundessteuer ausgeführt: "Dazu gehört vorab auch die in Buchstabe b vorgesehene Besteuerung des sog. Eigenmietwertes zum Marktwert" (BBl 1983 III 164). Im Ständerat als Erstrat wurde die Bestimmung im Steuerharmonisierungsgesetz kommentarlos angenommen (AB 1986 S 108, 133 f.). Demgegenüber wurde für die Bemessung des Eigenmietwerts im Rahmen der direkten Bundessteuer zunächst ein (in der Differenzbereinigung später wieder gestrichener) Vorschlag angenommen, den marktgerechten Eigenmietwert um 30% zu ermässigen (AB 1986 S 175 ff.), wobei Bundesrat Stich klarstellte, dass diese Harmonisierung der Bewertungsmethode nicht für kantonale Steuern, sondern für die Bundessteuer gelte (a.a.O., 178). Auch im Nationalrat wurden Anträge hinsichtlich der Bemessung des Eigenmietwerts ausschliesslich im Zusammenhang mit der Bundessteuer gestellt (AB 1987 N 1744 ff.), während die Bestimmung des Steuerharmonisierungsgesetzes kommentarlos angenommen wurde (AB 1989 N 32). Dies lässt darauf schliessen, dass der Gesetzgeber den Kantonen im Rahmen des Steuerharmonisierungsgesetzes bewusst einen grösseren Spielraum belassen wollte als bei der direkten Bundessteuer. c) Auch die Lehre ist mehrheitlich der Auffassung, dass das Steuerharmonisierungsgesetz für die Bemessung des Eigenmietwerts im Rahmen der kantonalen Steuern keine weitergehenden Schranken enthält, als sie sich schon bisher aus dem Gleichbehandlungsgebot von Art. 4 BV ergeben; die Kantone sind insbesondere nicht verpflichtet, die Eigenmietwerte nach den für die direkte Bundessteuer geltenden Grundsätzen festzulegen. Das Steuerharmonisierungsgesetz schreibt den Kantonen zwar zwingend die Besteuerung des Eigenmietwertes vor, enthält jedoch keine näheren Vorgaben darüber, wie dieser zu bestimmen ist, sondern belässt den Kantonen einen

Spielraum (MARKUS REICH, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht 1/I, Basel 1997, Art. 7 StHG N. 43 f.; KLAUS A. VALLENDER, Mittelbare Rechtsetzung im Bereich der Steuerharmonisierung, in Cagianut/Vallender [Hrsg.], Steuerrecht, Festschrift Ernst Höhn, 1995, S. 421-460, 444 f.; YERSIN, a.a.O., S. 115; dies., L'impôt sur le revenu, étendue et limites d'harmonisation, ASA 61 [1992]297-308, 305; BERNHARD ZWAHLEN, in: Höhn/Athanas, Das neue Bundesrecht über die direkten Steuern, Bern 1993, S. 84 f. Fn. 117). Im gleichen Sinne äusserte sich auch der Bundesrat in seiner Stellungnahme vom 23. September 1996 zur Motion der Ständeratskommission für Wirtschaft und Abgaben betreffend massvolle Eigenmietwerte im Steuerharmonisierungsgesetz (AB 1996 S 691). Wie weit der Eigenmietwert unterhalb des Marktwertes festgelegt werden kann, richtet sich somit auch unter der Herrschaft des Steuerharmonisierungsgesetzes nach wie vor nach den Grundsätzen von Art. 4 BV. Da Art. 9 StHG die möglichen Abzüge abschliessend aufzählt und für einen Mietkostenabzug, welcher allzu niedrige Eigenmietwerte allenfalls ausgleichen könnte (vgl. ASA 59 733 E. 3), keinen Raum lässt, müssen die für die kantonalen Steuern geltenden Eigenmietwerte mindestens so hoch sein, dass das Gleichbehandlungsgebot von Art. 4 BV keine derartige Ausgleichsregelung verlangt.

4. a) Nach konstanter Rechtsprechung des Bundesgerichts ergibt sich aus Art. 4 BV, dass Steuerpflichtige in gleichen wirtschaftlichen Verhältnissen gleich zu besteuern sind. Bezüglich der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit ist die Vergleichbarkeit in vertikaler Richtung, das heisst zwischen Personen in verschiedenen finanziellen Verhältnissen, geringer als in horizontaler Richtung, das heisst bei Personen gleicher wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit. Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts würde die vollständige und undifferenzierte Abschaffung der Besteuerung des Eigenmietwertes ohne ausgleichende Massnahmen den Wohnungseigentümer gegenüber anderen Steuerpflichtigen mit gleicher finanzieller Leistungsfähigkeit in einer Weise begünstigen, welche vor Art. 4 BV nicht standhält (BGE 123 II 9 E. 3 S. 12; BGE 116 Ia 321 E. 3d S. 324; BGE 112 Ia 240 E. 5a S. 244 f.). Indessen hat das Bundesgericht zugelassen, dass der Eigenmietwert tiefer festgesetzt werden kann als der Marktmietwert (BGE 116 Ia 321 E. 3f/g S. 324 f.). Das wird unter anderem mit der geringeren Disponibilität in der Nutzung des Eigentums begründet sowie

damit, dass die Selbstnutzung anderer Vermögenswerte auch nicht besteuert wird (BGE 116 Ia 321 E. 3f/g S. 324 f.). Zulässig ist auch das Anliegen, die Selbstvorsorge durch Eigentumsbildung fiskalisch zu fördern (BGE 112 Ia 240 E. 6 S. 246 f.; ASA 53 383 E. 5d S. 394; vgl. Art. 34quater Abs. 6 sowie Art. 34sexies BV). Solche Abzüge haben sich allerdings an die durch Art. 4 BV gesetzten Schranken zu halten (BGE 112 Ia 240 E. 7; ASA 64 662 E. 3c/aa S. 670). Bei zu niedrigen Eigenmietwerten kommt ein entsprechend grosser Teil der Hauseigentümer, je nach Höhe der Hypothekarzinsen und Unterhaltskosten, zu steuerlich abziehbaren negativen Liegenschaftserträgen, was zu einer entsprechenden Benachteiligung der Mieter führen kann, denen die Möglichkeit des Abzuges der Mietkosten verwehrt bleibt (vgl. zum ganzen Problemkreis auch BGE 123 II 9 E. 3/4). b) Der vorliegende Fall unterscheidet sich von den bisher beurteilten Beschwerden vorab dadurch, dass für die Bemessung des Eigenmietwertes auf Gesetzesstufe eine Abweichung vom Marktmietwert festgelegt wird. In den bisherigen Entscheidungen beruhten die beanstandeten Abweichungen vom Marktwertprinzip nicht auf einer expliziten gesetzlichen Anordnung (vgl. immerhin BGE 116 Ia 321 betreffend die Zulässigkeit einer entsprechenden generellen Dienstanweisung), sondern sie ergaben sich aus Eigenheiten der jeweiligen Schätzungsverfahren und Anpassungsmechanismen; allfällige Mängel derselben können nicht nur zu fragwürdigen oder nicht mehr zeitgerechten Bewertungen, sondern auch zu grossen Ungleichheiten unter den Grundeigentümern führen. Die Festsetzung der Eigenmietwerte bleibt insoweit, wenn nicht politisch, so doch formell häufig dem Verordnungsgeber oder sonstigen nachgeordneten Organen überlassen. Weder Art. 7 Abs. 1 StHG noch Art. 4 BV schliessen aus, dass der kantonale Gesetzgeber sich dieser Frage annimmt

und die für die Bewertung massgebenden Grundsätze selber verbindlich festlegt, zum Beispiel dadurch, dass er für das Ergebnis der vorzunehmenden Schätzungen Vorgaben in Form von Prozenten des Marktmietwertes setzt. Wenn der Gesetzgeber vorschreibt, dass der Eigenmietwert in einem bestimmten Masse unterhalb des Marktmietwertes liegen müsse, so liegt darin nicht die Einführung eines in Art. 9 StHG nicht vorgesehenen und damit unerlaubten anorganischen Abzuges. Abgesehen davon, dass eine solche Schätzungs- oder Bewertungsvorschrift formell gar nicht als Gewährung einer Abzugsmöglichkeit ausgestaltet ist, lässt Art. 7 Abs. 1 StHG den Kantonen, wie oben ausgeführt, bei der Bestimmung

der Eigenmietwerte einen gewissen Spielraum. Wenn es zulässig ist, dass die besteuerten Eigenmietwerte bis zu einem bestimmten Mass unterhalb der Marktmietwerte liegen, dann muss es dem kantonalen Gesetzgeber gestattet sein, diesen Zustand, sei es als Ziel oder als Schranke, auch rechtssatzmässig zu normieren; sowohl Art. 4 BV als auch das Steuerharmonisierungsgesetz als Rahmengesetz lassen für solche Konkretisierungen Raum.
c) Wie weit der Eigenmietwert vom Marktmietwert abweichen darf, ohne dass das in Art. 4 BV enthaltene Gleichbehandlungsgebot verletzt wird, wurde vom Bundesgericht in seiner bisherigen Rechtsprechung noch nie in Form eines minimalen Prozentsatzes definiert; es wurde jeweils lediglich entschieden, ob bei den konkret zur Diskussion stehenden Werten die Grenze des Zulässigen noch eingehalten oder bereits überschritten sei. So betrachtete das Bundesgericht eine im Kanton Zürich bestehende Regelung, wonach bei der Festsetzung des Eigenmietwertes von Eigentumswohnungen gegenüber dem Marktmietwert ein Abzug von 30% gemacht wird, als mit Art. 4 BV vereinbar (BGE 116 Ia 321). Andererseits hiess es die staatsrechtliche Beschwerde eines Mieters aus dem Kanton Bern gut, der für das von ihm gemietete Einfamilienhaus, dessen Eigenmietwert nur rund 27% des von ihm effektiv bezahlten Mietzinses betrug, vergeblich einen entsprechenden Abzug geltend gemacht hatte, obwohl das damalige kantonale Steuergesetz die Eigenmietwertbesteuerung zum Marktwert vorschrieb (ASA 59 733). Schliesslich erachtete das Bundesgericht eine solothurnische Verordnung, die zu steuerbaren Eigenmietwerten von durchschnittlich 54,25% (Einfamilienhäuser) bzw. 58,26% (Eigentumswohnungen) des Marktmietwertes führte, aufgrund der besonderen Umstände als mit Art. 4 BV vorläufig noch knapp vereinbar (ASA 64 662; Übersicht über die bundesgerichtliche Rechtsprechung in BGE 123 II 9 E. 4 sowie bei YERSIN, a.a.O. [1992], S. 303 ff.).
d) Im Interesse der Rechtsklarheit und Rechtssicherheit drängt sich auf, die untere Grenze des verfassungsrechtlich Zulässigen in genereller Weise festzulegen. Aus den ergangenen Urteilen lässt sich schliessen, dass diese Limite bei 60-70% der Marktmiete liegen muss. Nachdem die Eidgenössische Steuerverwaltung im Rahmen der direkten Bundessteuer eine Limite von 70% bei den Durchschnittswerten toleriert und der Spielraum der Kantone bei den kantonalen Steuern grösser ist (vorne E. 3b), erscheint es richtig, die verfassungsrechtliche Limite bei 60% anzunehmen. Es ist somit

festzuhalten, dass für die Bemessung der Eigenmietwerte 60% des effektiven Marktwertes in jedem Fall die untere Grenze dessen bilden, was mit Art. 4 BV noch vereinbar ist.

5. a) Nach der vorliegend angefochtenen Regelung des zürcherischen Gesetzgebers (§ 21 Abs. 2 lit. a StG) soll der Eigenmietwert "in der Regel" 60% des Marktwertes betragen. Diese Formulierung lässt nach ihrem klaren Wortlaut Abweichungen sowohl nach oben als auch nach unten zu. Wie aus dem Bisherigen hervorgeht, ist jedoch eine Abweichung nach unten verfassungsrechtlich unzulässig, da die 60% in jedem Fall eine Untergrenze darstellen. Insoweit die angefochtene Gesetzesbestimmung dazu führt, dass die Eigenmietwerte weniger

als 60% des effektiven Marktwertes betragen können, ist sie somit unzulässig. b) Fragen kann sich einzig, ob eine verfassungskonforme Auslegung der angefochtenen Bestimmung möglich ist. Die Formulierung "in der Regel" ging auf einen Antrag im Kantonsrat zurück, der damit begründet wurde, die vom Regierungsrat vorgeschlagene Fassung lasse einen Spielraum offen, der von 60-90% reiche; das müsse geändert werden (Protokoll Kantonsrat, Sitzung vom 20. Januar 1997, S. 6593 f., Votum Rietiker). Mit der Aufnahme des Wertes von 60% wollte somit der Kantonsrat tiefer gehen als nach bisheriger Praxis. Dabei war er sich bewusst, dass eine fixe Prozentzahl in der Praxis nie ganz genau erreicht werden kann. Die Festlegung eines Regelwertes von 60% bedeutet unter diesen Umständen, dass auch Eigenmietwerte von weniger als 60% resultieren können (Votum Regierungsrat Honegger, a.a.O., S. 6605). Der Gesetzgeber hat somit zumindest in Kauf genommen, dass die Eigenmietwerte auch mehr oder weniger deutlich unterhalb dieser verfassungsrechtlichen Untergrenze liegen können. c) Das Bundesgericht kann im Verfahren der staatsrechtlichen Beschwerde Gesetzesbestimmungen, die sich als verfassungswidrig erweisen, bloss aufheben, nicht aber sie anders formulieren. Die angefochtene Bestimmung wäre als zulässig zu betrachten, wenn sie die 60% nicht als Regelwert, sondern als Mindestwert festlegte. Indessen kann das Bundesgericht nicht die Formulierung in diesem Sinne ändern. Es kann 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 führte, die einzig in der Zuständigkeit des zürcherischen Gesetzgebers liegt. Unter diesen Umständen muss § 21 Abs. 2 lit. a StG aufgehoben werden.

BGE 124 I 145 S. 158

6. a) Nach § 39 Abs. 1 StG wird das Vermögen zum Verkehrswert bewertet. § 39 Abs. 3 schränkt diese Regel - als Vorgabe für die Weisungen über die Grundstücksschätzungen - aber dahin ein, dass der Verkehrswert von Grundstücken in der Regel 60% des Marktwertes betragen soll. Diese Regelung erscheint insoweit widersprüchlich, als der Begriff des Verkehrswertes gemeinhin mit jenem des Marktwertes übereinstimmt. Der Sinn der Vorschrift ist jedoch klar: Grundstücke sollen, vorbehältlich der Sonderregelung in § 40 StG für land- und forstwirtschaftlich genutzte Grundstücke, "in der Regel" nur zu 60% ihres Marktwertes der Vermögenssteuer unterliegen. b) Eine solche Regelung ist mit Art. 14 Abs. 1 des Steuerharmonisierungsgesetzes nicht vereinbar und verletzt damit den Grundsatz der derogatorischen Kraft des Bundesrechts (Art. 2 ÜbBest. BV). Danach wird das Vermögen, unter Vorbehalt der nachfolgenden, hier nicht interessierenden Ausnahmen in Art. 14 Abs. 2 und 3 StHG, für die Vermögenssteuer zum Verkehrswert bewertet, wobei jedoch der Ertragswert angemessen berücksichtigt werden kann. Der zürcherische Gesetzgeber statuiert in § 39 Abs. 1 StG zwar das Prinzip der Vermögensbewertung zum Verkehrswert, will aber bei Grundstücken lediglich 60% dieses Wertes der Vermögenssteuer unterwerfen. Eine solche generelle Reduktion dient nicht einer "angemessenen Berücksichtigung" des Ertragswertes, wie sie nach Art. 14 Abs. 1 StHG gestattet bleibt. Das liegt zum vornherein auf der Hand, soweit es sich um vermietete Liegenschaften handelt. Insbesondere bei Mehrfamilienhäusern bestimmt sich der Verkehrswert weitgehend nach dem Ertragswert, weshalb die Gewährung eines Einschlages von 40% in solchen Fällen über eine blosse "angemessene Berücksichtigung" des Ertragswertes offensichtlich hinausgeht. Zwar soll die streitige 60%-Klausel nach der angefochtenen Bestimmung nur "in der Regel" gelten. Bei der Bewertung von vermieteten Liegenschaften handelt es sich aber nicht um Ausnahmetatbestände, für welche die Einhaltung der "Regel" nicht verlangt werden könnte. Wohl verbleibt den Kantonen auch unter der Herrschaft des Steuerharmonisierungsgesetzes bei der Bestimmung der Steuerwerte von Grundstücken nach wie vor ein erheblicher Spielraum, der die Berücksichtigung eigentumspolitischer Aspekte nicht ausschliesst und im Ergebnis dazu führen kann, dass die Steuerwerte allgemein mehr oder weniger deutlich unter dem eigentlichen Verkehrswert liegen. Eine gesetzliche Anweisung, wonach die Steuerwerte für Immobilien generell, d.h. grundsätzlich

BGE 124 I 145 S. 159

unabhängig vom jeweiligen Ertragswert, 40% unter dem Marktwert liegen sollen, lässt sich mit Art. 14 Abs. 1 StHG aber nicht vereinbaren (YERSIN, a.a.O. [1995], S. 117; RAINER ZIGERLIG/GUIDO JUD, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht 1/I, Basel 1997, Art. 14 StHG N. 4). c) Eine solche Regelung verstösst aber auch gegen Art. 4 BV. Wie das Bundesgericht an seiner Sitzung vom heutigen Tag entschieden hat, ist es mit dem Gebot der Rechtsgleichheit im Steuerrecht nicht vereinbar, den steuerbaren Wert von Grundstücken generell auf 70% des Verkehrswertes festzulegen. Zwar ist es zulässig, den Steuerwert aufgrund vorsichtiger Schätzungen zu bemessen, die der notwendigen Schematisierung und der zwangsläufigen Unsicherheit der Bewertung Rechnung tragen. Wenn daraus Steuerwerte resultieren, welche unterhalb des effektiv realisierbaren Verkehrswertes liegen, so ist das in einem gewissen Rahmen verfassungsrechtlich haltbar. Unzulässig ist es hingegen, eine generell deutlich unter dem realen Wert liegende Bewertung anzustreben (BGE 124 I 167 E. 2h). Dieselben Überlegungen führen a fortiori dazu, dass die angefochtene zürcherische Regelung, welche den Steuerwert nicht bloss auf 70%, sondern sogar auf in der Regel nur 60% des Verkehrswertes festlegt, ebenfalls aufzuheben ist. Unter diesen Umständen braucht nicht entschieden zu werden, in welchem Ausmass das Steuerharmonisierungsgesetz überhaupt heute bereits Wirkung entfaltet (vgl. vorne E. 2).