Urteilskopf

124 I 193

24. Auszug aus dem Urteil der II. öffentlichrechtlichen Abteilung vom 29. Mai 1998 i.S. Niklaus Scherr und Mieterinnen- und Mieterverband Zürich gegen Regierungsrat des Kantons Zürich (staatsrechtliche Beschwerde)
Regeste (de):
Rechtsgleichheit bei der Festsetzung des Eigenmietwertes und des Vermögenssteuerwertes; Art. 4 BV; § 34 des zürcherischen Steuergesetzes vom 8. Juli 1951.

Eine Weisung, die dazu führt, dass die Eigenmietwerte im Durchschnitt rund 60% des Marktwertes betragen, verstösst gegen Art. 4 BV (E. 3).

Eine Weisung, die dazu führt, dass die Vermögenssteuerwerte für Einfamilienhäuser und Stockwerkeigentum rund 60% des Marktwertes betragen, stellt eine willkürliche Anwendung von § 34 des kantonalen Steuergesetzes dar (E. 4).

Folgen der Verfassungswidrigkeit der angefochtenen Weisungen (E. 5).

Regeste (fr):
Egalité de traitement en matière de détermination de la valeur locative et d'impôt sur la fortune immobilière; art. 4 Cst.; § 34 de la loi zurichoise sur les contributions publiques du 8 juillet 1951.

Une directive, qui conduit à estimer en moyenne la valeur locative à 60% de la valeur du marché, viole l'art. 4 Cst. (consid. 3).

Une directive, qui a pour résultat, en matière d'impôt sur la fortune immobilière, de fixer la valeur des maisons familiales et des propriétés par étages à environ 60% de la valeur du marché, applique arbitrairement le § 34 de la loi cantonale sur les contributions publiques (consid. 4).

Conséquences de l'inconstitutionnalité des directives attaquées (consid. 5).

Regesto (it):
Parità di trattamento nella determinazione del valore locativo dell'abitazione e del valore imponibile della sostanza; art. 4 Cost.; § 34 della legge tributaria zurighese, dell'8 luglio 1951.

Una direttiva, che conduce a stimare il valore locativo delle abitazioni mediamente al 60% del valore di mercato, è lesiva dell'art. 4 Cost. (consid. 3).

Una direttiva, che conduce a stimare il valore imponibile delle abitazioni monofamiliari e delle proprietà per piani a circa il 60% del loro valore di mercato, dà luogo ad un'arbitraria applicazione del § 34 della legge tributaria zurighese (consid. 4).

Conseguenze derivanti dall'incostituzionalità delle direttive impugnate (consid. 5).

Sachverhalt ab Seite 194

Gestützt auf §§ 20 Abs. 2, 34 Abs. 2 und 35 des kantonalen Steuergesetzes vom 8. Juni 1951 erliess der Regierungsrat des Kantons Zürich am 21. August 1996 eine neue "Weisung ... an die Steuerbehörden über die Bewertung von Liegenschaften und die Festsetzung der Eigenmietwerte". Die Weisung trat am 1. Januar 1997 in Kraft und findet Anwendung auf die Einschätzungen 1997 und die folgenden Steuerjahre. Sie wurde im Amtsblatt des Kantons Zürich vom 20. September 1996 veröffentlicht. Niklaus Scherr sowie der Mieterinnen- und Mieterverband Zürich erhoben im Anschluss an diese Publikation mit gemeinsamer Eingabe staatsrechtliche Beschwerde mit dem Antrag, die Weisung des Regierungsrates vom 21. August 1996 sei "bezüglich der Bestimmungen über die Eigenmiet- und Vermögenssteuerwerte von selbstnutzenden Einfamilienhausbesitzern und Stockwerkeigentümern" aufzuheben. Sie rügen eine Verletzung von Art. 4 BV (Gleichbehandlung von Mietern und Eigentümern bzw. von Immobilien- und andern Vermögensbesitzern) sowie von Art. 19 Abs. 1 der zürcherischen Kantonsverfassung (Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit). Das Bundesgericht weist die Beschwerde ab im Sinne der folgenden

Erwägungen

Erwägungen:

3. Die Beschwerdeführer rügen, die in den Weisungen enthaltenen Bestimmungen über die Festlegung des Eigenmietwertes selbstgenutzten Wohneigentums verstiessen gegen das Gebot der Rechtsgleichheit. 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, zwischen Personen in verschiedenen finanziellen Verhältnissen, geringer als in horizontaler Richtung, 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 124 I 145 E. 4; BGE 123 II 9 E. 3/4). b) Die Beschwerdeführer gehen unter Berufung auf einen Entscheid des zürcherischen Verwaltungsgerichts davon aus, dass der steuerbare Eigenmietwert im Durchschnitt mindestens 70% des Marktwertes betragen müsse. Mit Urteil vom 20. März 1998

hat das Bundesgericht indessen entschieden, dass für die Bemessung des Eigenmietwertes in jedem Fall 60% des effektiven Marktwertes die untere Grenze dessen bilden, was mit Art. 4 BV noch vereinbar ist (BGE 124 I 145 E. 4d, mit Darstellung der bisherigen Praxis). Dementsprechend hat das Bundesgericht am 25. März 1998 eine kantonale Volksinitiative für zulässig erklärt, welche eine Eigenmietwertbesteuerung von maximal 70% verlangte (nicht publiziertes Urteil vom 25. März 1998 i.S. A., E. 6 und 7). Die Ansicht der Beschwerdeführer entspricht insoweit nicht der bundesgerichtlichen Rechtsprechung. c) Bei der Prüfung der Verfassungsmässigkeit eines kantonalen Erlasses im Rahmen der abstrakten Normenkontrolle ist nach der 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 123 I 112 E. 2a S. 116; BGE 122 I 18 E. 2a S. 20, mit Hinweisen). Für die Beurteilung der Rechtmässigkeit einer Vorschrift ist deren Text nach den anerkannten Interpretationsgrundsätzen auszulegen. Grundsätzlich ist vom Wortlaut der Norm auszugehen und nicht in erster Linie auf den subjektiven Willen des Normsetzers abzustellen (BGE 121 I 334 E. 2c S. 338). Auch lässt die Möglichkeit, dass in besonders gelagerten Einzelfällen die Anwendung einer Norm zu einem verfassungswidrigen Ergebnis führt, den Erlass als solchen nicht verfassungswidrig werden (BGE 114 Ia 350 E. 2 S. 354 f.; WALTER KÄLIN, Das Verfahren der staatsrechtlichen Beschwerde, 2. Aufl., Bern 1994, S. 198). Indessen ist mitzuberücksichtigen, unter welchen Umständen die betreffende Bestimmung zur Anwendung gelangen wird. Der Verfassungsrichter hat die Möglichkeit einer verfassungskonformen Auslegung nicht nur abstrakt zu untersuchen, sondern auch die Wahrscheinlichkeit verfassungstreuer Anwendung miteinzubeziehen, um das Risiko einer Verfassungsverletzung möglichst gering zu halten (BGE 123 I 112 E. 2c S. 117; BGE 118 Ia 427 E. 3b S. 433; mit Hinweisen; ANDREAS AUER, Die schweizerische Verfassungsgerichtsbarkeit, Basel 1984, S. 169 f., KÄLIN, a.a.O., S. 199). Dabei dürfen auch die Erklärungen der Behörden über die beabsichtigte künftige Anwendung der Vorschrift berücksichtigt werden (BGE BGE 118 Ia 427 E. 3b S. 433, mit Hinweis). d) Die vorliegend streitigen Weisungen enthalten keine Prozentzahl, die - sei es als Schranke oder als anzustrebende Zielgrösse - die Höhe des steuerbaren Eigenmietwerts direkt festsetzt. Sie legen bloss die Methode und die Kriterien für dessen Bemessung fest. Gemäss Ziff. 50 der Weisungen beträgt der Eigenmietwert für selbstgenutzte Einfamilienhäuser bzw. Stockwerkeigentumseinheiten 4 bzw. 4,5% des Land- und Zeitbauwertes bzw. -anteils. Der Landwert wird auf der Basis der Bauland-Kategorie festgeleg, wobei gegenüber unüberbautem Land ein Einschlag von 20% in Rechnung gestellt wird. Der Zeitbauwert entspricht dem Neubauwert abzüglich einer dem Alter des Gebäudes entsprechenden Altersentwertung (Ziff. 22 der Weisungen). Der Neubauwert wird auf 720% des von der Gebäudeversicherung festgelegten Basiswertes festgesetzt (Ziff. 23), die Altersentwertung beträgt pro Jahr 1% des Neubauwertes, jedoch höchstens 40% (Ziff. 24). Diese Methode

ist als solche nicht bundesrechts- bzw. verfassungswidrig. Ob sie zu verfassungswidrigen Ergebnissen führt, hängt von mehreren Faktoren ab, die nicht im angefochtenen Erlass selber festgelegt sind. Eine allfällige Verfassungswidrigkeit kann sich unter diesen Umständen nicht direkt aus dem Text der Weisungen ergeben, sondern allenfalls daraus, dass ihre praktische Anwendung mit erheblicher Wahrscheinlichkeit zu verfassungswidrigen Ergebnissen führen wird. e) Dabei ist zu beachten, dass eine mathematisch exakte Gleichbehandlung

jedes einzelnen Steuerpflichtigen aus praktischen Gründen nie völlig erreichbar ist. Eine gewisse Schematisierung und Pauschalisierung des Abgaberechts ist unausweichlich und deshalb auch zulässig (BGE 112 Ia 240 E. 4b S. 244). Das führt zwangsläufig dazu, dass bei jeder Regelung gewisse Einzelfälle aufgrund individueller Besonderheiten mehr oder weniger belastet werden, als einer strikten Gleichbehandlung entspräche. Das gilt nicht etwa nur im Verhältnis zwischen Mietern und Eigentümern, sondern ganz generell, namentlich auch im Verhältnis zwischen verschiedenen Mietern oder zwischen verschiedenen Eigentümern. Eine generelle Regelung kann deshalb nicht allein schon deswegen verfassungswidrig sein, weil sie dazu führt, dass in bestimmten Einzelfällen jemand anders belastet wird als andere Steuerpflichtige in vergleichbaren Verhältnissen, wäre doch sonst praktisch überhaupt 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 (vgl. BGE 123 II 9 E. 4c S. 16). Es kommt hinzu, dass ein objektiver Marktwert für einzelne Liegenschaften ohnehin nicht genau feststellbar ist, solange die Liegenschaft nicht verkauft oder vermietet wird. Zudem kann der Marktwert konjunkturbedingt relativ kurzfristig mehr oder weniger erheblich schwanken; er hängt auch sonst von zahlreichen Faktoren ab, die eine objektive Schätzung erschweren (vgl. BGE 123 II 9 E. 4b S. 15). f) Gemäss einer von der Finanzdirektion angeführten Nachberechnung der Gutachter Wüest & Partner aus dem Jahre 1996 entsprechen die aufgrund der angefochtenen Weisungen zu erwartenden durchschnittlichen Eigenmietwerte von Einfamilienhäusern und Stockwerkeigentum 61 bzw. 60% des Marktmietzinses. Diese Werte, die ungefähr dem vom Regierungsrat angestrebten Zielwert von 60% entsprechen, liegen somit im Durchschnitt am unteren Rand

des verfassungsrechtlich Zulässigen. Da angesichts der erheblichen Schwierigkeiten einer exakten Schätzung von Marktwerten in Einzelfällen damit gerechnet werden muss, dass die effektiv veranlagten Steuerwerte mit einer erheblichen Streubreite von einem Durchschnittswert abweichen, kann ein durchschnittlicher Wert von 60 oder 61% nur dadurch entstehen, dass ein beträchtlicher Teil der Einzelwerte unterhalb von 60% liegt. Die angefochtene Weisung führt somit zwangsläufig mit erheblicher Wahrscheinlichkeit zu Ergebnissen, die mit dem vom Bundesgericht als Untergrenze festgelegten Wert von 60% nicht vereinbar sind. Sie erweist sich insoweit als verfassungswidrig. g) Nicht zutreffend ist demgegenüber das Argument der Beschwerdeführer, die Netto-Eigenmietwerte lägen zusätzlich mindestens 20% tiefer, da jeder Selbstnutzer vom Eigenmietwert unabhängig von den effektiven Betriebskosten eine Unterhaltspauschale von 20% abziehen könne. Beim Unterhaltsabzug handelt es sich um einen Abzug für Gewinnungskosten. Dass dieser Abzug auch unabhängig von effektiven Unterhaltskosten in einer gewissen Höhe pauschal geltend gemacht werden kann, entspricht den Erfordernissen der Praktikabilität und ist auch im Bundesrecht so vorgesehen (vgl. Art. 32 Abs. 4 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer, SR 642.11). Die bisherige bundesgerichtliche Rechtsprechung zu den verfassungsrechtlichen Anforderungen an die Höhe des Eigenmietwertes bezog sich denn auch immer auf den Bruttoeigenmietwert vor Abzug der Unterhaltskosten. Dieser Abzug könnte höchstens dann zu einem verfassungswidrigen Resultat führen, wenn er in einer Höhe zugestanden würde, die deutlich über dem effektiven durchschnittlichen Unterhaltsaufwand läge. Solches wird von den Beschwerdeführern indessen nicht dargetan.

4. Die Beschwerdeführer rügen, die aufgrund der Weisungen erfolgte Bemessung des Vermögenssteuerwertes für selbstgenutztes Wohneigentum verletze die Rechtsgleichheit und beruhe auf einer willkürlichen Gesetzesanwendung. a) Das Prinzip der Rechtsgleichheit im Steuerrecht gilt nicht nur für die Bemessung des Eigenmietwertes, sondern auch für die Festlegung der Vermögenssteuerwerte (BGE 124 I 159 E. 2e, mit Hinweisen). Indessen verlangt Art. 4 BV nicht zwingend, dass alle Vermögenswerte nach den gleichen Grundsätzen zu bewerten sind. So hat beispielsweise der Bundesgesetzgeber in für das Bundesgericht verbindlicher Weise (Art. 113 Abs. 3 und Art. 114bis Abs. 3 BV) angeordnet, dass land- und forstwirtschaftliche Grundstücke

zum Ertragswert besteuert werden (Art. 14 Abs. 2 StHG; SR 642.12), während andere Vermögenswerte grundsätzlich zum Verkehrswert besteuert werden, wobei jedoch der Ertragswert angemessen berücksichtigt werden kann (Art. 14 Abs. 1 StHG). Im Hinblick auf Grundstücke ist zudem zu beachten, dass die im Zusammenhang mit der Bemessung des Eigenmietwertes erwähnten Schwierigkeiten der Schätzung (vorne E. 3e) gleichermassen auch für die Festlegung des Vermögenssteuerwertes bestehen. Die damit verbundene Unsicherheit macht es auch bei der Vermögenssteuer zulässig, die Festlegung des Steuerwertes nach schematischen, vorsichtigen Schätzungen vorzunehmen, auch wenn das dazu führt, dass die so festgelegten Werte in einem gewissen Masse von den effektiven Marktwerten abweichen (BGE 124 I 159 E. 2h S. 168). Demgegenüber hat das Bundesgericht entschieden, dass es mit Art. 4 BV nicht vereinbar ist, Grundeigentum in Abweichung von der für Mobilien geltenden Regelung bewusst und generell nur zu 70% des Verkehrswertes zu besteuern. Ausschlaggebend dafür war unter anderem die Überlegung, dass eine solche generelle Regelung nicht bloss das selbstgenutzte Wohneigentum betrifft, sondern sämtliche Liegenschaften, unter Einschluss von Geschäftsliegenschaften und Mietobjekten; sie könne daher nicht mehr mit dem Interesse an einer steuerlichen Förderung des Eigentums begründet werden (a.a.O.). Ob und wieweit im Interesse der Eigentumsförderung ein derartiger Einschlag vom Verkehrswert für ausschliesslich selbstgenutztes Wohneigentum mit der Rechtsgleichheit vereinbar ist, kann vorliegend offen bleiben, da sich die angefochtene Weisung in diesem Punkt aus einem anderen Grund als verfassungswidrig erweist. b) Nach § 34 des kantonalen Steuergesetzes vom 8. Juli 1951 wird das Vermögen zum Verkehrswert besteuert. Der Verkehrswert im Sinne von § 34 StG bedeutet den Preis, der für ein Vermögensrecht bei einer Veräusserung im gewöhnlichen Geschäftsverkehr mutmasslich zu erzielen ist, wobei grundsätzlich auf den objektiven Verkehrswert abzustellen ist (REIMANN/ZUPPINGER/SCHÄRRER, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, Bern 1969, N. 5 zu § 34; RICHNER/FREI/WEBER/BRÜTSCH, Zürcher Steuergesetz, Kurzkommentar, Zürich 1994, N. 2 und 3 zu § 34). Das Gesetz sieht - in der hier massgebenden Fassung - nicht vor, dass vom Verkehrswert ein Abzug zu machen sei. In der Praxis kann der Verkehrswert nicht für jedes einzelne Objekt genau und objektiv bestimmt werden. § 34 Abs. 2 StG

ermächtigt daher den Regierungsrat, die für eine gleichmässige Bewertung von Liegenschaften notwendigen Dienstanweisungen zu erlassen. Damit geht auch das zürcherische Recht davon aus, dass der Steuerwert ein schematisch ermittelter, nach generellen Regeln geschätzter Wert ist (REIMANN/ZUPPINGER/SCHÄRRER, a.a.O., N. 23 zu § 34; RICHNER/FREI/WEBER/BRÜTSCH, a.a.O., N. 9 f. zu § 34). Es ist praktisch unvermeidlich, dass die effektiven Marktwerte in einem gewissen Rahmen über oder unter den so ermittelten Steuerwerten liegen. Würde die generelle Bewertungsregelung so festgelegt, dass der Steuerwert im Durchschnitt 100% des Verkehrswertes beträgt, wäre in einer bestimmten Zahl von Fällen der Steuerwert höher als der Verkehrswert. Damit würde ein Vermögenswert besteuert, der effektiv gar nicht besteht. Das würde ebenfalls dem Gesetz widersprechen und rechtfertigt es, die Steuerwerte eher vorsichtig zu bemessen. Es ist daher nicht von vornherein im Widerspruch zum Gesetz, wenn im Ergebnis ein durchschnittlicher Steuerwert resultiert, der tiefer ist als der Verkehrswert. Hingegen muss sich gleichermassen wie bei der Beurteilung im Lichte der Rechtsgleichheit (vorne E. 4a) dieser tiefere Wert in einem haltbaren Ausmass bewegen, der sich durch die Ungenauigkeiten der Schätzung sachlich rechtfertigen lässt. Wird von vornherein ein Steuerwert angestrebt, der deutlich unterhalb des effektiven Marktwertes liegt, so steht das in einem klaren Widerspruch zum Gesetz, welches für die Vermögenssteuer ausdrücklich vom Grundsatz der Besteuerung zum Verkehrswert ausgeht.

c) Ebenso wie bezüglich der Eigenmietwerte enthalten die angefochtenen Weisungen für den Vermögenssteuerwert keine anzustrebende Prozentzahl, sondern sie legen die massgebenden Werte nur indirekt fest, wobei die gleichen Methoden und Kriterien angewendet werden (Ziff. 16 ff. der Weisungen). Gemäss den Angaben des Regierungsrates betragen die effektiven, aufgrund dieser Weisungen errechneten durchschnittlichen Vermögenssteuerwerte für Einfamilienhäuser und Stockwerkeigentum 61 bzw. 59% des Marktwertes. Diese Werte sprengen den durch § 34 des Steuergesetzes eröffneten Spielraum. Wenn das Bundesgericht schon in Anwendung des Rechtsgleichheitsgebots entschieden hat, dass ein genereller Steuerwert von 70% des Verkehrswertes unzulässig ist (BGE 124 I 159), dann ist es erst recht unzulässig, einen Vermögenssteuerwert von 60% anzustreben, wenn das Gesetz ausdrücklich eine Besteuerung zum Verkehrswert verlangt. Die angefochtene Weisung beruht somit in diesem Punkt auf einer willkürlichen und daher verfassungswidrigen

Anwendung von § 34 StG. Im Übrigen entspricht sie auch nicht den Vorgaben des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG; SR 642.14) (vgl. BGE 124 I 145 E. 6b S. 158).

5. a) Die angefochtenen Bestimmungen erweisen sich somit als verfassungswidrig. Im Verfahren der staatsrechtlichen Beschwerde hebt das Bundesgericht kantonale Hoheitsakte, die sich als verfassungswidrig erweisen, grundsätzlich auf. Jedoch kann das Bundesgericht nicht über die Begehren der Beschwerdeführer hinausgehen; es kann nicht quasi als Aufsichtsbehörde von Amtes wegen kantonale Hoheitsakte aufheben, die gar nicht angefochten worden sind. Vorliegend haben die Beschwerdeführer die Weisungen nur bezüglich der von den Eigentümern genutzten Einfamilienhäuser und Stockwerkeigentumseinheiten angefochten. Die Weisungen sehen jedoch nicht nur dafür eine gesetzwidrige Bewertungsmethode vor, sondern auch für andere Liegenschaften, namentlich Mehrfamilienhäuser. Aus den Akten geht hervor, dass für Mehrfamilienhäuser der Steuerwert im Durchschnitt ebenfalls nur 61% des Verkehrswertes beträgt. Unter diesen Umständen würde die Aufhebung der angefochtenen Weisungen nur - wie beantragt - hinsichtlich der Einfamilienhäuser und Eigentumswohnungen bei der Vermögensbesteuerung zu einer andern Ungleichbehandlung führen, indem die Eigentümer von Mehrfamilienhäusern unterschiedlich besteuert würden als diejenigen von Einfamilienhäusern und Stockwerkeigentum. b) Hinzu kommen Aspekte der Rechtsgleichheit und Rechtssicherheit: Der Kanton Zürich hat am 8. Juni 1997 ein neues Steuergesetz angenommen, welches erstmals auf die im Kalenderjahr 1999 zu Ende gehende Steuerperiode Anwendung findet. Nur noch Einschätzungen bis und mit Steuerjahr 1998 werden nach dem bisherigen Steuergesetz, auf welches sich die angefochtenen Richtlinien stützen, vorgenommen (§ 269 Abs. 1 des revidierten Steuergesetzes vom 8. Juni 1997). Es ist davon auszugehen, dass ein grosser Teil der für die Steuerjahre 1997 und 1998 geltenden Eigenmiet- und Vermögenssteuerwerte bereits rechtskräftig veranlagt ist. Die neue Rechtslage könnte somit nur in jenen Fällen zum Tragen kommen, wo die Veranlagung - sei es durch Verzögerungen seitens der Behörden, sei es weil der Steuerpflichtige Rechtsmittel ergriffen hat - noch nicht rechtskräftig ist. c) Bei dieser Sachlage erscheint es gerechtfertigt, von einer formellen Aufhebung der angefochtenen Weisungen abzusehen. Es ist

jedoch festzustellen, dass sie verfassungswidrig sind, soweit sie dazu führen, dass die Eigenmietwerte in einer erheblichen Zahl von Fällen tiefer als 60% des Marktwertes und die Vermögenssteuerwerte für Liegenschaften massiv unterhalb des Verkehrswerts liegen. Der Regierungsrat wird geeignete Massnahmen zu treffen haben,

um eine verfassungs- und gesetzeskonforme Besteuerung zu erreichen.