Urteilskopf

128 I 240

24. Auszug aus dem Urteil der II. öffentlichrechtlichen Abteilung i.S. Scherr Niklaus, Mieterinnen- und Mieterverband Zürich gegen Kantonsrat des Kantons Zürich (staatsrechtliche Beschwerde) 2P.120/2001 vom 10. Juli 2002

Regeste (de):
Bemessung der Eigenmiet- und der Vermögenssteuerwerte (§ 21 Abs. 2 lit. a und § 39 Abs. 3 und 4 des Zürcher Steuergesetzes in der Fassung vom 8. Januar 2001; Art. 8 und 49 BV; Art. 14 StHG).

Eine kantonale Regelung, wonach der Eigenmietwert auf maximal 70 Prozent des Marktwerts festzulegen ist, ist nicht verfassungswidrig (E. 2).

Eine kantonale Gesetzesbestimmung, die den Regierungsrat verpflichtet, die Bewertungsformel für Grundstücke so zu wählen, dass die am oberen Rand der Bandbreite liegenden Schätzungen nicht über dem effektiven Marktwert liegen, ist mit Art. 14 Abs. 1 StHG vereinbar und verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden. Das Gleiche gilt für eine kantonale Vorschrift, wonach bei einer individuellen Schätzung ein Wert von 90 Prozent des effektiven Marktwerts anzustreben ist (E. 3).

Regeste (fr):
Calcul de la valeur locative et de la valeur pour l'impôt sur la fortune (§ 21 al. 2 let. a et § 39 al. 3 et 4 de la loi fiscale du canton de Zurich dans sa version du 8 janvier 2001; art. 8 et 49 Cst.; art. 14 LHID).

Une réglementation cantonale, selon laquelle la valeur locative doit être fixée au plus à 70% de la valeur du marché, n'est pas anticonstitutionnelle (consid. 2).

Une disposition légale cantonale, qui contraint le Conseil d'Etat à choisir une formule d'estimation des immeubles telle que les évaluations se situant dans la partie supérieure de la fourchette ne dépassent pas la valeur effective du marché, est compatible avec l'art. 14 al. 1 LHID et n'est pas critiquable d'un point de vue constitutionnel. Il en va de même d'une disposition légale qui, en cas d'évaluation individuelle d'un immeuble, fixe la valeur de celui-ci à 90% de la valeur effective du marché (consid. 3).

Regesto (it):
Calcolo del valore locativo e del valore imponibile della sostanza (§ 21 cpv. 2 lett. a e § 39 cpv. 3 e 4 della legge tributaria zurighese, nella sua versione dell'8 gennaio 2001; art. 8 e 49 Cost.; art. 14 LAID).

Una regolamentazione cantonale, la quale prevede che il valore locativo dev'essere stabilito al massimo al 70% del valore venale, non è incostituzionale (consid. 2).

Un disposto legale cantonale, che obbliga il Consiglio di Stato a scegliere un metodo di valutazione degli immobili tale per cui le stime situate nella parte alta della scala dei valori non superino il valore venale effettivo, è conforme all'art. 14 cpv. 1 LAID e compatibile con la Costituzione. Lo stesso vale per una norma cantonale secondo cui, in caso di stima individuale, il valore dell'immobile dev'essere fissato al 90% del valore venale effettivo (consid. 3).

Sachverhalt ab Seite 241

BGE 128 I 240 S. 241

Der Kantonsrat des Kantons Zürich beschloss am 8. Januar 2001 eine Änderung des kantonalen Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) betreffend die Festsetzung der Eigenmiet- und Vermögenssteuerwerte. Im Unterabschnitt über die Einkommenssteuer der natürlichen Personen wurde § 21 StG (Randtitel: "Unbewegliches Vermögen") wie folgt geändert: "§ 21
Abs. 1 unverändert.
(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 vorgesehen werden. Es sind jedoch folgende Leitlinien zu beachten: a) der Eigenmietwert ist unter Berücksichtigung der Förderung von Eigentumsbildung und Selbstvorsorge auf maximal 70 Prozent des Marktwertes festzulegen; lit. b und c unverändert."
Im Unterabschnitt über die Vermögenssteuer der natürlichen Personen wurde § 39 StG (Randtitel: "Bewertung") wie folgt geändert: "§ 39
Abs. 1 und 2 unverändert
(3) Der Regierungsrat erlässt die für eine gleichmässige Bewertung von Grundstücken notwendigen Dienstanweisungen. Es kann eine schematische, formelmässige Bewertung vorgesehen werden, wobei jedoch den Qualitätsmerkmalen der Grundstücke, die im Falle der Veräusserung auch den Kaufpreis massgeblich beeinflussen würden, angemessen Rechnung zu tragen ist. Die Formel ist so zu wählen, dass die am oberen Rand der Bandbreite liegenden Schätzungen nicht über dem effektiven Marktwert liegen. (4) Führt in Einzelfällen die formelmässige Bewertung dennoch zu einem höheren Vermögenssteuerwert, ist eine individuelle Schätzung vorzunehmen und dabei ein Wert von 90 Prozent des effektiven Marktwertes anzustreben." Niklaus Scherr sowie der Mieterinnen- und Mieterverband Zürich haben am 2. Mai 2001 mit gemeinsamer Eingabe

BGE 128 I 240 S. 242

"Verwaltungsgerichtsbeschwerde ev. staatsrechtliche Beschwerde" beim Bundesgericht erhoben. Sie beantragen, § 21 Abs. 2 lit. a und § 39 Abs. 3 Satz 3 und Abs. 4 StG aufzuheben. Die Beschwerdeführer rügen eine Verletzung von Art. 8 Abs. 1 BV. Zudem machen sie eine Verletzung des Grundsatzes der derogatorischen Kraft des Bundesrechts (Art. 49 BV) geltend, namentlich einen Verstoss gegen das Bundesgesetz vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (Steuerharmonisierungsgesetz, StHG; SR 642.14).
Das Bundesgericht weist die Beschwerde ab, soweit es darauf eintritt.

Erwägungen

Aus den Erwägungen:

2.

2.1 Gemäss dem angefochtenen § 21 Abs. 2 lit. a StG ist der Eigenmietwert auf maximal 70 Prozent des Marktwerts festzulegen. Diese gesetzliche Leitlinie, die der Regierungsrat in seinen Dienstanweisungen über die Bemessung des Eigenmietwerts selbstbewohnter Liegenschaften zu beachten hat, verletzt nach Auffassung

der Beschwerdeführer das Gleichbehandlungsgebot gemäss Art. 8 Abs. 1 BV. Sie machen geltend, das zürcherische Einkommenssteuerrecht sehe nach wie vor keine individuelle Schätzung, sondern eine schematische, formelmässige Bewertung der Eigenmietwerte vor. Da gemäss einem Expertenbericht vom 4. September 1998 die möglichen Bewertungsmethoden bei diesem pauschalen Berechnungssystem zu einer Bandbreite zwischen Tiefst- und Höchstbelastungen von mindestens 20 Prozent führten, kämen die Hälfte bis zwei Drittel der Eigenmietwerte unter die verfassungsmässig zulässige Untergrenze von 60 Prozent zu liegen. Die im Gesetz festgesetzte Obergrenze von 70 Prozent sei verfassungskonform nicht zu erreichen.

2.2 Das Steuerharmonisierungsgesetz schreibt den Kantonen die Besteuerung der Eigenmietwerte zwingend vor (Art. 2 Abs. 1 lit. a in Verbindung mit Art. 7 Abs. 1 StHG, "Eigennutzung von Grundstücken"). Das Gesetz enthält selber keine näheren Vorschriften, wie der Eigenmietwert zu bestimmen ist, so dass den Kantonen diesbezüglich ein gewisser Spielraum bleibt. Art. 7 Abs. 1 StHG stellt namentlich für die Frage, wie tief der Eigenmietwert unterhalb des Marktmietwerts festgelegt werden kann, keine weitergehenden Schranken auf als Art. 8 Abs. 1 und Art. 127 Abs. 2 BV (vgl. BGE

125 I 65 E. 2b S. 67; 124 I 145 E. 3 S. 152 ff., je mit Hinweisen; MARKUS REICH, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/1, Basel 1997, N. 42-45 zu Art. 7 StHG).

2.3 Der Grundsatz der Rechtsgleichheit (Art. 8 Abs. 1 BV) wird im Steuerrecht konkretisiert durch die Grundsätze der Allgemeinheit und Gleichmässigkeit der Besteuerung sowie durch das Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit (Art. 127 Abs. 2 BV). Das Bundesgericht hat die Tragweite dieser Grundsätze im Allgemeinen in seiner Rechtsprechung wiederholt umschrieben (vgl. statt vieler BGE 122 I 101 E. 2b/aa S. 103 mit Hinweisen). Dabei hat es erkannt, dass eine mathematisch exakte Gleichbehandlung jedes einzelnen Steuerpflichtigen aus praktischen Gründen nicht erreichbar ist und deshalb eine gewisse Schematisierung und Pauschalisierung des Abgaberechts unausweichlich und zulässig ist (BGE 125 I 65 E. 3c S. 68 mit Hinweisen). Dementsprechend auferlegt sich das Bundesgericht in konstanter Praxis eine gewisse Zurückhaltung, wenn es als Verfassungsgericht eine unvermeidlich nicht vollkommene gesetzliche Regelung zu prüfen hat. Soweit keine absolute Gleichbehandlung erzielt werden kann, genügt es, wenn die gesetzliche Regelung nicht in genereller Weise zu einer wesentlich stärkeren Belastung oder systematischen Benachteiligung bestimmter Gruppen von Steuerpflichtigen führt (BGE 126 I 76 E. 2a S. 78 mit Hinweisen).

2.4 In BGE
124 I 145 hat das Bundesgericht ausgeführt, dass und weshalb der steuerbare Eigenmietwert tiefer festgesetzt werden darf als der Marktmietwert. Dabei hat es entschieden, dass für die Bemessung des Eigenmietwerts in jedem Fall 60 Prozent des effektiven Marktwerts die untere Grenze dessen bildet, was mit dem verfassungsmässigen Rechtsgleichheitsgebot (Art. 4 aBV; Art. 8 Abs. 1 BV) noch vereinbar ist (E. 4d S. 156). Demzufolge hat das Bundesgericht die in jenem Entscheid angefochtene zürcherische Regelung aufgehoben, die vorsah, dass der Eigenmietwert "in der Regel" auf 60 Prozent des Marktwerts festzulegen sei (E. 5b S. 157). Es hat ferner eine Zürcher Schätzungsvorschrift für verfassungswidrig erklärt, die in der praktischen Anwendung dazu führte, dass ein beträchtlicher Teil der Einzelwerte unterhalb von 60 Prozent des Marktmietzinses lag (BGE 124 I 193 E. 3f S. 197). Ausgehend von den gleichen Grundsätzen hat das Bundesgericht demgegenüber eine schaffhausische Volksinitiative für zulässig erklärt, die den Eigenmietwert auf "im Maximum 70 Prozent der Marktmiete" festsetzen wollte; dies mit der auslegenden Präzisierung, dass

gleichzeitig eine untere Grenze von mindestens 60 Prozent vorausgesetzt sei (Urteil 1P.40/1997 vom 25. März 1998, E. 6c und 7a). In BGE 125 I 65 hat es erkannt, dass die Bestimmung des thurgauischen Steuergesetzes, wonach auf dem - individuell ermittelten - Mietwert ein Abzug von 40 Prozent vorzunehmen sei, verfassungskonform angewendet werden kann und jedenfalls nicht zwangsläufig und systemimmanent zu verfassungswidrigen Ergebnissen führt; dabei wurde der Kanton auf seiner Erklärung behaftet, dass das Gesetz den Eigenmietwert auf 60 Prozent der Marktmiete festlege, "in keinem Fall tiefer". Des Weiteren hat das Bundesgericht (ebenfalls im Rahmen einer abstrakten Normenkontrolle) eine solothurnische Regelung geschützt, wonach der Eigenmietwert auf 60 Prozent des Marktmietwerts ("Wohnwerts") angehoben oder auf 90 Prozent herabgesetzt werden sollte, wenn er nach der vorgesehenen pauschalen Ermittlungsmethode im Einzelfall unter oder über diesem Grenzwert lag (Urteil 2P.36/1999 vom 3. November 2000, E. 2f). Schliesslich hat es auch eine entsprechende zürcherische Regelung (Ziff. 86 der sog. Weisung 1999) unter dem Gesichtspunkt der Rechtsgleichheit für zulässig erklärt (Urteil 2P.311/2001 vom 5. April 2002, E. 3.4).

2.5 Die hier angefochtene Neufassung von § 21 Abs. 2 lit. a StG sieht vor, dass der Eigenmietwert auf maximal 70 Prozent des Marktwerts festzulegen ist. Diese Regelung wahrt somit dem Wortlaut nach die verfassungsrechtlich noch zulässige Mindestgrenze von 60 Prozent. Mit der sich ergebenden Bandbreite von 10 Prozent ist sie mit dem zitierten Entscheid aus dem Kanton Schaffhausen vergleichbar (Urteil 1P.40/1997 vom 25. März 1998), und sie geht weniger weit als die im erwähnten BGE 125 I 65 beurteilte thurgauische Regelung, bei der die verfassungsmässige Untergrenze von 60 Prozent gleichzeitig die gesetzliche Obergrenze war. Das Bundesgericht hat jene beiden Regelungen unter verfassungsrechtlichen Gesichtspunkten wie gesagt als zulässig beurteilt. Nach dieser Rechtsprechung schliesst somit die Fixierung einer Obergrenze von 70 Prozent (oder sogar 60 Prozent) des Marktmietwerts die Möglichkeit einer verfassungskonformen Anwendung der betreffenden gesetzlichen Bestimmung nicht aus. Die in den erwähnten Urteilen angestellten grundsätzlichen Überlegungen gelten sinngemäss auch für den vorliegenden Fall. Wenn die angefochtene Vorlage die Bandbreite für die Festsetzung der Eigenmietwerte auf lediglich 10 Prozent beschränkt, sind entsprechend hohe Anforderungen an die Genauigkeit der Schätzung zu stellen, damit die verfassungsmässige

Untergrenze von 60 Prozent nicht unterschritten wird (vgl. BGE 125 I 65 E. 4d S. 70).

2.6 Die Beschwerdeführer gehen an sich auch von dieser bundesgerichtlichen Rechtsprechung aus. Sie machen aber geltend, im Unterschied zur erwähnten thurgauischen Regelung kenne der Kanton Zürich keine individuelle Schätzung. Eine Formelbewertung und gleichzeitig ein "Zielkorridor" von 60-70 Prozent, wie in § 21 Abs. 2 StG vorgesehen, seien unvereinbar, weshalb diese Bestimmung gar nicht verfassungskonform umgesetzt werden könne. Richtig ist, dass mit den zitierten Urteilen betreffend die Kantone Schaffhausen und Thurgau die in BGE 124 I 145 festgesetzte verfassungsrechtliche Untergrenze von 60 Prozent nicht relativiert wurde. Der Kantonsrat erklärt in seiner Vernehmlassung (vom 28. Juni 2001) an das Bundesgericht denn auch ausdrücklich, es sei klar, dass die Zürcher Steuerbehörden die verfassungsmässige Mindestgrenze bei der Bemessung der Eigemietwerte zu beachten hätten. Wohl hat das Bundesgericht festgestellt, dass eine Bewertung von Einzelobjekten, wie sie der thurgauischen Mietwertfestlegung zu Grunde liegt, vermehrt Gewähr biete für eine verfassungskonforme Praxis (BGE 125 I 65 E. 4e S. 70). Entgegen der Auffassung der Beschwerdeführer kann daraus jedoch nicht geschlossen werden, die in jenen Entscheiden geprüfte Regelung sei hauptsächlich wegen der angewandten Bewertungsmethode für verfassungskonform befunden worden. Es ist unbestritten und wurde vom Bundesgericht in jenen Entscheiden mit berücksichtigt, dass auch die individuelle Bewertungsmethode aus verschiedenen Gründen (schematisierende Elemente; subjektive, beim Schätzer liegende Faktoren; fehlen-

der Mietmarkt und fehlende Vergleichbarkeit bei bestimmten Objekten, etwa bei Einfamilienhäusern usw.) bei weitem nicht immer präzise Ergebnisse zu liefern vermag (BGE 125 I 65 E. 4e; Urteil 2P.36/1999 vom 3. November 2000, E. 2e; vgl. auch BGE 123 II 9 E. 4b S. 15). Die Beschwerdeführer nehmen selber an, dass bei jeder Bewertungsmethode von einer minimalen Streubreite von 20 Prozent auszugehen sei. Sie zitieren in diesem Zusammenhang aus dem erwähnten Expertenbericht vom 4. September 1998, wonach ein Vergleich von kantonalen Bewertungssystemen für steuerliche Zwecke sogar gezeigt habe, dass eine formelmässige Bewertung der Liegenschaften nicht etwa schlechtere Resultate ergebe als Individualbewertungen. Unabhängig von der angewandten Bewertungs- oder Schätzungsmethode stellt nicht die Berechnung des Eigenmietwerts als Prozentanteil vom Marktmietwert das eigentliche Problem dar; die

praktischen Schwierigkeiten liegen vielmehr in der Ermittlung des Marktmietwerts als solchen (vgl. dazu die bundesrätliche Botschaft vom 28. Februar 2001 zum Steuerpaket 2001, BBl 2001 S. 3055 Ziff. 4.2.1.3).

2.7 Nach Angaben der Beschwerdeführer hätte die angefochtene Regelung zur Folge, dass die Hälfte bis zwei Drittel der Eigenmietwerte unter die verfassungsrechtlich zulässige Untergrenze von 60 Prozent zu liegen kämen. Ihre Berechnungen stützen sich indessen auf Erhebungen, die auf der Grundlage der geltenden Ausführungsbestimmungen zu § 21 Abs. 2 StG durchgeführt wurden (Weisung vom 3. März 1999 des Regierungsrats an die Steuerbehörden über die Bewertung von Liegenschaften und die Festsetzung der Eigenmietwerte ab Steuerperiode 1999; Weisung 1999). Für diese Erhebungen wird zudem von einem Streubereich der bisherigen Bewertungsmethode von mindestens 20 Prozent ausgegangen. Es mag zutreffen, dass die angefochtene Bestimmung unter den von den Beschwerdeführern angenommenen Voraussetzungen zwangsläufig zu verfassungswidrigen Ergebnissen in der behaupteten Grössenordnung führen würde, was mit Art. 8 Abs. 1 BV in der Tat nicht mehr vereinbar wäre. Für die im Rahmen der abstrakten Normenkontrolle zu beantwortende Frage, ob der angefochtene Erlass in vertretbarer Weise verfassungskonform ausgelegt und angewendet werden kann, darf aber nicht allein auf den bestehenden tatsächlichen Zustand und die bisherigen Ausführungsvorschriften abgestellt werden. Der Zürcher Gesetzgeber hat sich in Kenntnis der Schwierigkeiten, die mit der Ermittlung des Marktmiet- und Eigenmietwerts von Liegenschaften verbunden sind - und auch in Kenntnis der von den Beschwerdeführern berechneten Ergebnisse - dafür entschieden, dass die Eigenmietwerte innerhalb einer Bandbreite von 60 bis maximal 70 Prozent des Marktwerts festzulegen seien. Der Kanton hat sicherzustellen, dass diese Gesetzesbestimmung verfassungskonform umgesetzt wird, nötigenfalls durch Anpassung der bisherigen oder Erlass neuer Ausführungsvorschriften. Es darf nicht im Voraus unterstellt werden, dass die entsprechenden Anwendungsbestimmungen die bundesrechtliche Minimalgrenze missachten werden. Der Kantonsrat weist in seinen Vernehmlassungen (vom 28. Juni und 20. September 2001) an das Bundesgericht auf verschiedene Möglichkeiten hin: So könne der Regierungsrat von der im Gesetz vorgesehenen schematischen, formelmässigen Bewertung der Eigenmietwerte abgehen und eine andere als die bisher verwendete Methode anwenden (§ 21 Abs. 2 zweiter Satz StG ist als

"Kann-Vorschrift" formuliert). Ferner könne die Einhaltung der Bandbreite von zehn Prozent bei formelmässiger Bewertung mittels "Stichproben oder anderen Methoden der Verifizierung" überprüft und könnten nachträgliche Korrekturen im Einzelfall vorgenommen werden. Daneben sind auch andere Korrekturmechanismen denkbar (z.B. periodische Wertanpassung durch jährliche Indexierung der ermittelten Marktmietwerte;

vgl. das den Kanton Thurgau betreffende Urteil 2P.272/1999 vom 22. Juni 2000, E. 2b/bb). Das Zürcher Steuergesetz schreibt nicht vor, nach welcher Methode der Eigenmietwert oder der zu dessen Berechnung dienende Marktmietwert zu bestimmen sei; es verpflichtet lediglich den Regierungsrat, in den zu erlassenden notwendigen Dienstanweisungen bestimmte, zum Teil marktwertrelevante "Leitlinien" zu beachten und den Eigenmietwert auf - verfassungsrechtlich zulässige (oben E. 2.4) - maximal 70 Prozent des Marktwerts festzulegen. Die von den Beschwerdeführern behaupteten verfassungswidrigen Eigenmietwerte von unter 60 Prozent des Marktwerts ergäben sich somit jedenfalls nicht bereits aus der angefochtenen gesetzlichen Regelung als solcher. Soweit sie aus den geltenden Ausführungserlassen resultieren sollten, wäre es am kantonalen Gesetzgeber, diese entsprechend anzupassen. Zu berücksichtigen ist ferner, dass allfälligen verfassungswidrigen Ergebnissen wie aufgezeigt mit verschiedenen Kontroll- und Korrekturmöglichkeiten begegnet werden kann; dass die vom Kantonsrat erwähnten Massnahmen "administrativ nicht praktikabel" seien, wie die Beschwerdeführer einwenden, ändert daran grundsätzlich nichts. Unter diesen Umständen kann nicht gesagt werden, die angefochtene gesetzliche Fixierung des Eigenmietwerts auf maximal 70 Prozent des Marktwerts könne nicht verfassungskonform angewendet werden und führe zwangsläufig dazu, dass die verfassungsrechtliche Untergrenze von 60 Prozent in einer grossen Zahl von Fällen systematisch unterschritten werde. Dass verfassungswidrige Ergebnisse in Einzelfällen, ob aufgrund einer amtlichen Stichprobe oder auf Veranlassung des Steuerpflichtigen festgestellt, generell nicht korrigierbar wären, wird von den Beschwerdeführern nicht behauptet; abgesehen davon liessen verfassungswidrige Ergebnisse in besonders gelagerten Einzelfällen den Erlass als solchen nicht verfassungswidrig werden (BGE 125 I 65 E. 3b S. 67 mit Hinweisen). Die Rüge, § 21 Abs. 2 lit. a StG könne gar nicht verfassungskonform umgesetzt werden und verletze deshalb Art. 8 Abs. 1 BV, vermag also nicht durchzudringen.

BGE 128 I 240 S. 248

3. Die Beschwerdeführer rügen auch die Regelung betreffend die Festsetzung des Vermögenssteuerwerts als verfassungswidrig. Ihrer Auffassung nach verstossen § 39 Abs. 3 Satz 3 und Abs. 4 StG gegen den Grundsatz der derogatorischen Kraft des Bundesrechts (Art. 49 BV), namentlich gegen Art. 14 StHG.

3.1

3.1.1 Der Bund legt Grundsätze fest über die Harmonisierung der direkten Steuern von Bund, Kantonen und Gemeinden, wobei sich die Harmonisierung auf Steuerpflicht, Gegenstand und zeitliche Bemessung der Steuern erstreckt (formale Harmonisierung; Art. 129 Abs. 1 und 2 BV; vgl. Art. 42quinquies aBV). Das Steuerharmonisierungsgesetz schreibt den Kantonen zwingend vor, von den natürlichen Personen eine Vermögenssteuer zu erheben (Art. 2 Abs. 1 lit. a) und das Vermögen, insbesondere die nicht land- oder forstwirtschaftlich genutzten Grundstücke (vgl. Art. 14 Abs. 2), zum Verkehrswert zu bewerten; dabei kann der Ertragswert angemessen berücksichtigt werden (Art. 14 Abs. 1). Abweichungen vom Grundsatz der Verkehrswertbewertung sind in Art. 14 Abs. 2 und 3 StHG abschliessend aufgezählt. Nach welchen Regeln der Verkehrswert zu ermitteln ist, sagt das Gesetz nicht. Den Kantonen verbleibt sowohl bei der Wahl der anzuwendenden Methode als auch in der Frage, ob und in welchem Mass der Ertragswert in die Bewertung einbezogen werden soll ("Kann-Vorschrift"), ein grosser Regelungs- und Anwendungsspielraum, wobei sie eigentumspolitische Aspekte mit berücksichtigen können. Dies kann im Ergebnis dazu führen, dass die so festgelegten Steuerwerte auch unter der Herrschaft des Steuerharmonisierungsgesetzes allgemein mehr oder weniger deutlich unter dem effektiven Verkehrs- oder Marktwert liegen (BGE 124 I 145 E. 6b S. 158 mit Hinweis). Unzulässig wäre immerhin eine reine Ertragswertbewertung bei nicht land- oder forstwirtschaftlich genutzten Grundstücken (vgl. zum Ganzen RAINER ZIGERLIG/GUIDO JUD, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/1, Basel 1997, N. 2 und 4 zu Art. 14 StHG).

3.1.2 Auch das Zürcher Steuergesetz schreibt die Bewertung zum Verkehrswert verbindlich vor (§ 39 Abs. 1 StG). Im Zusammenhang mit der Einkommens- und Vermögensbesteuerung gilt als Verkehrswert der objektive

Marktwert einer Liegenschaft, d.h. jener Wert, der bei einer Veräusserung im gewöhnlichen Geschäftsverkehr mutmasslich zu erzielen ist (ZIGERLIG/JUD, a.a.O., N. 1; BLUMENSTEIN/LOCHER, System des schweizerischen Steuerrechts, 6. Aufl., Zürich 2002, S. 235; FELIX RICHNER/WALTER FREI/STEFAN KAUFMANN,

BGE 128 I 240 S. 249

Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, Zürich 1999, N. 5 zu § 39 StG; vgl. auch BGE 124 I 193 E. 4b S. 199 mit Hinweisen). In § 39 StG werden die Ausdrücke "Verkehrswert" (Abs. 1) und "Marktwert" (Abs. 3) verwendet; dabei handelt es sich jedoch inhaltlich um übereinstimmende Begriffe (BGE 124 I 145 E. 6a S. 158).

3.2

3.2.1 Der Verkehrswert im steuerrechtlichen Sinn ist nicht eine mathematisch exakt bestimmbare Grösse, sondern in der Regel ein Schätz- oder Vergleichswert. Da gemäss § 39 Abs. 1 StG das Vermögen zum Verkehrswert zu bewerten ist, handelt es sich beim Vermögenssteuerwert nach zürcherischem Recht somit ebenfalls um einen schematisch ermittelten, nach generellen Regeln geschätzten Wert (RICHNER/FREI/KAUFMANN, a.a.O., N. 54 zu § 39 StG).

3.2.2 Was die Ermittlungsmethode betrifft, sieht § 39 StG grundsätzlich eine formelmässige Bewertung (Abs. 3) und für Einzelfälle zudem eine individuelle Schätzung vor (Abs. 4). Das Steuerharmonisierungsgesetz schreibt wie gesagt den Kantonen keine Methode vor, gestattet aber eine angemessene Berücksichtigung des Ertragswerts. Da mit jeder Schätzung, unabhängig von der angewendeten Methode, ein Streubereich der Ungenauigkeit verbunden ist (vgl. oben E. 2.6), erachtet es das Bundesgericht als zulässig, den Vermögenssteuerwert von Grundstücken ebenfalls aufgrund vorsichtiger, schematischer Schätzungen festzulegen, auch wenn das dazu führt, dass die so ermittelten Werte in einem gewissen Mass von den effektiven Marktwerten abweichen (BGE 124 I 193 E. 4a S. 199 mit Hinweis). Im Übrigen ist notorisch, dass die auf dem Markt tatsächlich erzielten Preise nicht nur erheblichen Schwankungen unterliegen, sondern vielfach auch ausgesprochen spekulative (z.B. bei Renditeobjekten) oder subjektive (so bei Eigentumswohnungen und Einfamilienhäusern) Preiskomponenten enthalten. Dass diese Elemente bei der Festsetzung der amtlichen Steuerwerte unberücksichtigt bleiben, auch wo das Bundesrecht (Art. 14 StHG) oder das kantonale Recht (wie hier § 39 StG) eine Bewertung zum effektiven Verkehrs- oder Marktwert vorschreibt, ist weder verfassungs- noch bundesrechtlich zu beanstanden.

3.2.3 Wie stark der Vermögenssteuerwert von Grundstücken vom Verkehrswert abweichen darf, damit er mit den verfassungs- und harmonisierungsrechtlichen Vorgaben noch vereinbar ist, hat das Bundesgericht bisher nicht entschieden. Insbesondere hat es für den Vermögenssteuerwert - im Unterschied zum Eigenmietwert

BGE 128 I 240 S. 250

(vgl. BGE 124 I 145 E. 4d S. 156) - keine entsprechende Unter- oder Obergrenze (in Prozentzahlen des Ver-

kehrswerts) festgelegt. Als verfassungswidrig, da mit dem Gebot der Rechtsgleichheit im Steuerrecht nicht mehr vereinbar, beurteilte das Bundesgericht aber eine kantonale Gesetzesbestimmung, die den steuerbaren Wert von Grundstücken in Abweichung von der für Mobilien geltenden Regelung generell auf 70 Prozent des Verkehrswerts festlegen wollte (BGE 124 I 159 E. 2h S. 168). Als Verstoss sowohl gegen die Bundesverfassung (Art. 4 aBV; nunmehr Art. 8 Abs. 1 BV) als auch gegen Art. 14 Abs. 1 StHG qualifizierte es ferner eine Bewertungsvorschrift des Zürcher Steuergesetzgebers, wonach die Steuerwerte für Immobilien unabhängig vom jeweiligen Ertragswert 40 Prozent unter dem Marktwert liegen sollten; mit einer solchen generellen Reduktion werde der Ertragswert nicht "angemessen" berücksichtigt im Sinn von Art. 14 Abs. 1 StHG (BGE 124 I 145 E. 6b und 6c S. 158 f. mit Hinweisen). Als verfassungs-, harmonisierungs- und gesetzeswidrig (§ 34 aStG, der die Vermögensbesteuerung zum Verkehrswert verlangte) erachtete das Bundesgericht schliesslich die vom Zürcher Regierungsrat am 21. August 1996 erlassenen Weisungen, die für den Vermögenssteuerwert zwar keine anzustrebenden Prozentzahlen vorsahen, im Ergebnis aber zu durchschnittlichen Werten für Einfamilienhäuser und Stockwerkeigentum von 61 bzw. 59 Prozent des Marktwerts führten (BGE 124 I 193 E. 4c S. 200).

3.2.4 Allgemein kann festgehalten werden, dass es mit dem Grundsatz von Art. 14 Abs. 1 StHG nicht vereinbar wäre, die Vermögensbesteuerung von Grundstücken auf einen bestimmten Prozentsatz des (geschätzten) Steuerwerts zu beschränken (DANIELLE YERSIN, Steuerharmonisierung und kantonales Recht, in: ASA 64 S. 97 ff., 117) oder einen generellen, z.B. rein eigentumspolitisch begründeten Abschlag auf dem Verkehrswert zu gewähren (BLUMENSTEIN/LOCHER, a.a.O., S. 234, mit Hinweisen) oder mit einer kantonalen Steuernorm von vornherein eine allgemein deutlich unter dem realen Wert liegende Bewertung anzustreben (BGE 124 I 145 E. 6c S. 159 mit Hinweis; vgl. auch BGE 124 I 193 E. 4b S. 200).

3.3 Die Beschwerdeführer halten namentlich § 39 Abs. 3 Satz 3 StG für harmonisierungs- und verfassungswidrig, wonach der Regierungsrat die Bewertungsformel für Grundstücke so zu wählen hat, "dass die am oberen Rand der Bandbreite liegenden Schätzungen nicht über dem effektiven Marktwert liegen".

3.3.1 Die angefochtene Gesetzesbestimmung ist im Licht der oben dargestellten Grundsätze verfassungsrechtlich indessen nicht

zu beanstanden. Dem Wortlaut nach wird einzig vorgeschrieben, dass die Vermögenssteuerwerte aufgrund der Formelbewertung nicht höher sein dürfen als der Verkehrswert. Der Kantonsrat führt in seiner Vernehmlassung vom 28. Juni 2001 aus, bei der angefochtenen Regelung sei es darum gegangen, zu vermeiden, dass eine schematische Bemessung a priori bei einer Vielzahl von Fällen Steuerwerte über dem Marktwert ergebe, was eine entsprechend hohe Zahl von Verfahren auslösen würde. Diese Zielsetzung ist verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden; sie ist auch nicht gesetzeswidrig, sondern ergibt sich im Gegenteil schon aus § 39 Abs. 1 StG selber (vgl. BGE 124 I 193 E. 4b S. 200), und sie ist auch mit Art. 14 Abs. 1 StHG vereinbar. In der Tat würde eine auf den Zielwert von 100 Prozent des Marktwerts ausgerichtete Formelbewertung viele über dem tatsächlichen Marktwert liegende Ergebnisse liefern, was insofern verfassungswidrig wäre und überdies zu dem vom Kantonsrat angedeuteten Vollzugsaufwand führen würde. Es entspricht deshalb auch einer praktischen Notwendigkeit, die Bewertungsformel so vorsichtig zu wählen, dass die Ergebnisse zum grössten Teil zwar möglichst nahe beim Zielwert von 100 Prozent, aber nicht darüber liegen. Dass damit eine Verlagerung der unvermeidlichen Bandbreite nach unten in einem gewissen Ausmass in Kauf genommen werden muss, lässt sich aus veranlagungsökonomischen Gründen rechtfertigen und ist mit Art. 14 StHG vereinbar.

3.3.2 Die Beschwerdeführer machen geltend, mit der angefochtenen Bestimmung werde eine Senkung des Zielkorridors unter die heutige Vorgabe von 70 bis 80 Prozent des Marktwerts beabsichtigt. Das würde zu einer noch grösseren Zahl von verfassungswidrigen Steuerwerten führen, nachdem bereits aufgrund der Weisung 1999 die

Werte bei Einfamilienhäusern zu 32 Prozent und jene bei Eigentumswohnungen zu 26 Prozent unter 60 Prozent des Marktwerts lägen. Die Einwendungen beruhen zunächst auf unzutreffenden Annahmen. Den derzeit für die Bewertung von Liegenschaften im Kanton Zürich geltenden Weisungen liegt eine Bandbreite der Vermögenssteuerwerte von 30 Prozent zu Grunde (vgl. Weisung 1999, Rzn. 79 und 82; RICHNER/FREI/KAUFMANN, a.a.O., N. 55 zu § 39 StG); das heisst, dass die so zu ermittelnden Vermögenssteuerwerte im Normalfall zwischen 70 und 100 Prozent des Verkehrswerts betragen sollen, also nicht, wie die Beschwerdeführer behaupten, zwischen 70 und 80 Prozent. Ein Maximalwert von 80 Prozent des Marktwerts war wohl im ursprünglichen Text der Initiative Egloff für den

Vermögenssteuerwert vorgeschlagen worden, wurde aber schliesslich nicht in den Gesetzestext aufgenommen. Auch beziehen sich die von den Beschwerdeführern angegebenen Zahlen auf die Eigenmietwerte und nicht auf die Vermögenssteuerwerte (vgl. Expertenbericht vom 4. September 1998, S. 28 f.). Weder die geltenden Ausführungsbestimmungen (Weisung 1999) noch die ermittelten tatsächlichen Vermögenssteuerwerte sind indessen vorliegend zu beurteilen. Die Einwendungen dringen aber auch in der Sache nicht durch. Es mag zutreffen, dass die angefochtene Gesetzesbestimmung zusammen mit den geltenden Ausführungsvorschriften zu verfassungswidrigen Ergebnissen bei den Vermögenssteuerwerten führen oder die Zahl der schon heute angeblich zu niedrigen Steuerwerte tendenziell noch erhöhen würde. Ferner lässt sich - unabhängig von den geltenden Bewertungsvorschriften - auch nicht bestreiten, dass die Mehrheit der Grundstücke unter dem Verkehrswert bewertet wird, wenn das Gesetz verlangt, dass die am oberen Rand der Bandbreite liegenden Schätzungen nicht über dem effektiven Marktwert liegen dürfen. Daraus folgt aber nicht, dass die angefochtene Norm zwangsläufig zu verfassungswidrigen Ergebnissen führe und zum Vornherein nicht verfassungskonform angewendet werden könne: Einmal darf der Vermögenssteuerwert in einem gewissen Umfang vom Verkehrswert abweichen (oben E. 3.2.2). Sodann weist der Kantonsrat auch in diesem Zusammenhang darauf hin, dass eine schematische, formelmässige Bemessung vom Gesetzgeber nicht zwingend vorgeschrieben sei ("Kann-Vorschrift") und der Regierungsrat bei der Anwendung der angefochtenen Bewertungsvorgabe auf jeden Fall genügend Spielraum habe, um die Bestimmungen des Steuerharmonisierungsgesetzes einzuhalten (Vernehmlassung vom 28. Juni 2001, S. 4). Das schliesst die Möglichkeit mit ein, auch verfassungswidrig tiefe Steuerwerte gegebenenfalls durch eine individuelle Schätzung zu vermeiden oder zu korrigieren, wie dies das Gesetz für zu hohe, d.h. über dem Verkehrswert liegende Steuerwerte ausdrücklich vorsieht (§ 39 Abs. 4 StG). Unter dem Gesichtspunkt der Wahrscheinlichkeit einer verfassungstreuen Anwendung kann vorliegend schliesslich berücksichtigt werden, dass die Ausführungsvorschriften erst noch zu erlassen oder anzupassen sind (RICHNER/FREI/KAUFMANN, a.a.O., Ergänzungsband, Zürich 2001, N. 52 zu § 39 StG); es darf auch hier nicht von vornherein eine bundesrechtswidrige Umsetzung durch die Anwendungsvorschriften unterstellt werden.

3.4 Für jene Einzelfälle, bei denen die formelmässige Bewertung dennoch zu einem höheren Vermögenssteuerwert führt, bestimmt der geänderte § 39 Abs. 4 StG, dass eine individuelle Schätzung vorzunehmen und dabei ein Wert von 90 Prozent des effektiven Marktwerts anzustreben sei. Entgegen der Auffassung der Beschwerdeführer ist auch diese Bestimmung einer verfassungs- und harmonisierungskonformen Auslegung durchaus zugänglich.

3.4.1 Die "in Einzelfällen" Platz greifende Regelung von § 39 Abs. 4 StG ist im Zusammenhang mit § 39 Abs. 3 StG zu sehen und zu interpretieren: Sie visiert in Wirklichkeit das gleiche Schätzungsziel an wie die - bundesrechtskonforme - grundsätzliche Regel von § 39 Abs. 3 StG, wonach die für schematische Bewertungen

zu verwendende Formel so zu gestalten sei, "dass die am oberen Rand der Bandbreite liegenden Schätzungen nicht über dem effektiven Marktwert liegen". Mit beiden Regelungen geht es dem Gesetzgeber darum, den mit der Verkehrswertermittlung von Immobilien zwangsläufig verbundenen Unsicherheiten und Ungenauigkeiten durch eine vorsichtige Schätzung Rechnung zu tragen. Der Gesetzgeber darf und muss mit berücksichtigen, dass auch eine individuelle Bewertung, wie sie gemäss § 39 Abs. 4 StG vorzunehmen ist, bei weitem nicht immer präzise Ergebnisse zu liefern vermag (vgl. E. 2.6 hiervor). Mit der umstrittenen Zielvorgabe von 90 Prozent soll in erster Linie sichergestellt werden, dass kein Wert von über 100 Prozent des effektiven Marktwerts resultiert; das ist bundesrechtlich nicht zu beanstanden und steht auch im Einklang mit § 39 Abs. 1 StG (Vermögensbewertung zum Verkehrswert). Zudem kann die niedrigere Zielvorgabe als Korrektiv für allfällige spekulative und subjektive Preiselemente aufgefasst werden, die häufig im effektiven Verkehrswert - als dem tatsächlich erzielbaren Verkaufspreis - enthalten, aber steuerrechtlich nicht zu berücksichtigen sind (vgl. oben E. 3.2.2).

3.4.2 In Bezug auf das Steuerharmonisierungsgesetz mag § 39 Abs. 4 StG insofern gewisse Bedenken erwecken, als er explizit einen niedrigeren Zielwert vorschreibt als Art. 14 StHG, nämlich 90 Prozent vom Verkehrswert. Ein genereller Abschlag auf dem Verkehrswert wäre mit Art. 14 Abs. 1 StHG (und übrigens auch mit § 39 Abs. 1 StG) nicht vereinbar. Der niedrigere Zielwert gilt indessen nicht für alle Immobilieneigentümer, sondern nur für jene mutmasslich kleine Minderheit, bei denen die formelmässige Bewertung wegen Besonderheiten des Grundstücks oder der örtlichen Verhältnisse zu einem übersetzten, über dem effektiven Marktwert liegenden

Vermögenssteuerwert führt (was vom betroffenen Eigentümer nachgewiesen werden muss). Es handelt sich insofern nicht um einen "generellen" Abschlag. Sodann verlangt das Gesetz nur, dass bei der vorzunehmenden individuellen Schätzung ein Wert von 90 Prozent des effektiven Marktwerts "anzustreben" sei. Dadurch bringt der Gesetzgeber einerseits zum Ausdruck, dass sich der effektive Marktwert auch durch eine individuelle Schätzung nicht mathematisch genau ermitteln lässt; anderseits legt er damit lediglich einen Richt- oder Annäherungswert fest, der mit der individuellen Schätzung erreicht werden soll, und nicht etwa einen generellen linearen Abschlag von 10 Prozent auf dem individuell geschätzten Verkehrswert. Schliesslich fällt ins Gewicht, dass die anzustrebende Zielvorgabe ein nahe beim effektiven Marktwert liegender Wert ist, nämlich 90 Prozent. Die Differenz zum "Soll-Wert" gemäss Art. 14 Abs. 1 StHG ("Verkehrswert") beträgt 10 Prozent und ist damit weitaus kleiner als die in den erwähnten Fällen (BGE 124 I 145 ff., 159 ff., 193 ff.; vgl. oben E. 3.2.3) als verfassungswidrig beurteilten generellen Abschläge von 30 und 40 Prozent. Die angefochtene Zielvorgabe führt weder im Grundsatz noch in der Höhe zu einer Bewertung, die dem Verkehrswert unter angemessener Berücksichtigung des Ertragswerts im Sinne von Art. 14 StHG zum Vornherein widerspricht.