



Entscheid

8. September 2017

Mitwirkend:

Abteilungspräsident Christian Mäder, Steuerrichterin Micheline Roth, Steuerrichterin Barbara Collet und Gerichtsschreiberin Andrea Schmid

In Sachen

Erbin der A,
gestorben am ...,
wohnhaft gewesen in B, nämlich:

C,

vertreten durch RA Dr.iur. D,

Rekurrentin,

gegen

Staat Zürich,

vertreten durch das kant. Steueramt,
Dienstabteilung Inventarkontrolle/Erbschaftssteuer,
Bändliweg 21, Postfach, 8090 Zürich,

Rekursgegner,

betreffend

Staats- und Gemeindesteuern 2009 und 2010

hat sich ergeben:

A. A war zur einen Hälfte Miteigentümerin und zur anderen Hälfte Nutznießerin an einem Stockwerkeigentumsanteil von 571/1000 am Gewerbehau ...strasse 12a in B. Nachdem sie am ... verstorben war, erbte ihre Tochter C (nachfolgend die Pflichtige) das Grundstück. In der Steuererklärung 2008 wurde für diese Liegenschaft ein Vermögenssteuerwert von Fr. 5'107'362.- deklariert. Demgegenüber setzte der Steuerkommissär denselben im Einschätzungsentscheid vom 18. Februar 2011 auf Fr. 6'844'984.- fest. Mit Einspracheentscheid vom 7. Februar 2012 erhöhte das kantonale Steueramt diesen Wert auf Fr. 8'113'000.-. Im anschliessenden Rekursverfahren schätzte der vom Steuerrekursgericht beigezogene Experte Prof. Dr. Donato Scognamiglio den Verkehrswert des streitbetroffenen Grundstücks auf Fr. 9'297'000.-. Am 21. März 2014 wies der Einzelrichter des Steuerrekursgerichts den Rekurs ab. Zur Begründung hielt er im Wesentlichen fest, dass aufgrund der schlüssigen Bewertung durch den Sachverständigen der dem Einspracheentscheid zugrundeliegende Formelwert rund 87% des Verkehrswerts betrage und somit innerhalb der gesetzlichen Bandbreite von 70% und 100% des Verkehrswerts liege. Dieses Urteil erwuchs unangefochten in Rechtskraft.

B. Mit Einschätzungsentscheiden vom 23. Januar 2015 für die Staats- und Gemeindesteuern 2009 und 2010 bemass der Steuerkommissär den Vermögenssteuerwert des Stockwerkeigentumsanteils ...strasse 12a auf Fr. 7'886'000.- (2009) bzw. Fr. 7'782'000.- (2010). Auf Einsprache hin ermässigte das kantonale Steueramt diesen Wert am 19. Februar 2016 auf je Fr. 7'700'000.-.

C. Mit Rekurs vom 20. März 2016 liess die Pflichtige dem Steuerrekursgericht beantragen:

- "1. Für das Steuerjahr 2009 sei der Vermögensbesteuerung unterworfenene Verkehrswert der Liegenschaft ...strasse 12a, B (Stockwerkeigentum) auf Fr. 5'156'284.-, eventuell auf Fr. 6'600'000.- festzusetzen.
2. Für das Steuerjahr 2010 sei der Vermögensbesteuerung unterworfenene Verkehrswert der Liegenschaft ...strasse 12a, B (Stockwerkeigentum) auf Fr. 5'042'241.-, eventuell auf Fr. 6'600'000.- festzusetzen;

unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zu Lasten des Rekursgegners."

In seiner Rekursantwort vom 15. April 2016 schloss das kantonale Steueramt auf Abweisung der Rechtsmittel.

D. Mit Verfügung vom 8. Juni 2016 ordnete das Steuerrekursgericht ein Gutachten über den Verkehrswert des streitbetroffenen Grundstücks per 31. Dezember 2009 bzw. 31. Dezember 2010 an und nahm als Experten wiederum Prof. Dr. Donato Scognamiglio in Aussicht. Daraufhin beantragte die Pflichtige mit Eingabe vom 30. Juni 2016, dass vom Beizug des genannten Sachverständigen abzusehen sei; soweit es ein Gutachten überhaupt brauche, sei ein anderer Experte zu ernennen. Das Steuerrekursgericht gab diesem Begehren nicht statt und ernannte Prof. Dr. Donato Scognamiglio mit Verfügung vom 27. Juli 2016 zum Experten.

Daraufhin stellte die Pflichtige am 7. August 2016 ein Wiedererwägungsgesuch, worin sie beantragte, auf den Beizug von Prof. Dr. Donato Scognamiglio sei wegen dessen Voreingenommenheit zu verzichten. Nachdem der Rekursgegner am 19. August 2016 beantragt hatte, dieses Begehren abzuweisen, und sich die Pflichtige am 3./4. September 2016 zu dieser Stellungnahme geäußert hatte, lehnte das Steuerrekursgericht das Ausstandsbegehren mit Beschluss vom 7. Oktober 2016 ab. Dieser Zwischenentscheid erwuchs unangefochten in Rechtskraft.

Am 19. Juni 2017 erstattete der Sachverständige sein Gutachten. Während der Rekursgegner am 5. Juli 2017 den Verzicht auf eine Stellungnahme erklärte, äusserte sich die Pflichtige am 10. Juli 2017 hierzu. Dabei lehnte sie das Ergebnis der Schätzung ab und hielt sinngemäss an ihren Rekursanträgen fest.

Auf die Erwägungen der Einspracheentscheide, die Parteivorbringen, das Expertengutachten sowie die Stellungnahme der Pflichtigen hierzu wird, soweit wesentlich, in den nachfolgenden Urteilsgründen zurückgekommen.

Die Kammer zieht in Erwägung:

1. Streitgegenstand bildet einzig der – vom Rekursgegner formelmässig ermittelte – Vermögenssteuerwert des Stockwerkeigentumsanteils der Pflichtigen (inkl. Nutzniessung) am Geschäftshaus ...strasse 12a in B. Dabei geht es im Wesentlichen um die Frage, welcher Mietertrag mit der im Jahr 2009 und 2010 teilweise leerstehenden Liegenschaft hätte erzielt werden können.

2. a) Das Vermögen wird gemäss § 39 Abs. 1 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) – von hier nicht interessierenden Ausnahmefällen abgesehen – grundsätzlich zum Verkehrswert bewertet. Der Verkehrswert eines Vermögensrechts entspricht dem Preis, der dafür im gewöhnlichen Geschäftsverkehr am massgebenden Bewertungsstichtag mutmasslich zu erzielen gewesen bzw. den ein Käufer unter normalen Umständen zu zahlen bereit wäre (RB 1984 Nr. 65; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A., 2013, § 39 N 5; Dzamko-Locher/Teuscher, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, 3. A., 2017, Art. 14 N 4 StHG). Der Grundsatz der Bewertung zum Verkehrswert gilt dabei insbesondere auch für das unbewegliche Vermögen. Nachdem das Bundesgericht eine frühere Version von § 39 Abs. 3 StG, wonach unbewegliches Vermögen in der Regel zu lediglich 60% des Marktwerts zu bewerten sei, für verfassungswidrig erklärt hatte (BGE 124 I 145 = ZStP 1998, 221 = StE 1998 A 23.1 Nr. 1), bestimmt die daraufhin am 8. Januar 2001 revidierte Fassung von § 39 StG:

"(Abs. 1 und 2 unverändert)

³Der 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, angemessene 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.

⁴Führt in Einzelfällen die formelmässige Bewertung dennoch zu einem höheren Vermögenssteuerwert, ist eine individuelle Schätzung vorzunehmen und dabei ein Wert von 90 Prozent des effektiven Marktwerts anzustreben."

b) Gestützt auf §§ 21 Abs. 2, 39 Abs. 3 und 4 sowie 40 StG hat der Regierungsrat am 12. August 2009 die Weisung an die Steuerbehörden über die Bewertung von Liegenschaften und die Festsetzung der Eigenmietwerte ab Steuerperiode 2009 (nachfolgend Weisung; LS 631.32; ZStB I Nr. 15/502) erlassen. Der Ertragswert von Geschäftshäusern ist nach Rz 43 der Weisung anhand der (mit 7.05% [Rz 42 Weisung]) kapitalisierten Mietzinsen festzulegen. Sodann bestimmt Rz 40 i.V.m. Rz 44: "Bei nicht-, nur teilweise vermieteten Objekten oder bei offenkundig zu Vorzugsbedingungen vermieteten Objekten ist der erzielbare Ertrag in die Berechnung einzubeziehen." Wird der Verkehrswert aufgrund einer individuellen Schätzung ermittelt, ist der Vermögenssteuerwert auf 70% des ermittelten Verkehrswerts festzusetzen, wenn der Formelwert weniger als 70% des Verkehrswerts beträgt, hingegen ist er auf 90% des ermittelten Verkehrswerts festzusetzen, wenn der Formelwert mehr als 100% des Verkehrswerts beträgt (Rz 82).

3. a) In den Einspracheentscheiden verwies das kantonale Steueramt auf den per Ende 2008 gutachterlich ermittelten Verkehrswert, der grundsätzlich auch für die Jahre 2009 und 2010 berücksichtigt werden könne. Der formelmässig ermittelte Wert liege nach wie vor innerhalb der gesetzlichen Bandbreite. Es rechtfertige sich jedoch, den Vermögenssteuerwert zugunsten der Pflichtigen von Fr. 7'886'000.- (2009) bzw. Fr. 7'782'000.- (2010) auf Fr. 7'700'000.- abzurunden. An diesem Standpunkt hielt die Amtsstelle auch in der Rekursantwort fest.

b) Die Pflichtige bringt zur Rekursbegründung vor, dass das im Jahr 1990 erstellte Gebäude bis im Jahr 2002 vollständig vermietet gewesen sei. Nach dem Zusammenbruch der E sei die Vermietung schwieriger geworden. Per 30. September 2007 habe ein Vertragsverhältnis geendet; einige der leerstehenden Räume im ersten Obergeschoss hätten sich trotz Bemühungen der Pflichtigen erst im Jahr 2011 wieder vermieten lassen. Im gleichen Jahr sei aber das ganze zweite Obergeschoss frei geworden; der Zustand der Nichtvermietbarkeit habe fortbestanden. Der vom Experten ermittelte Verkehrswert per Ende 2008 lasse sich entgegen der Auffassung des Rekursgegners nicht auf die beiden Folgejahre übertragen, weil die künftige Entwicklung viel zu optimistisch dargestellt worden sei. Dem habe das kantonale Steueramt später Rechnung getragen und für die fragliche Liegenschaft in den rechtskräftigen Einschätzungen für 2011, 2012 und 2013 Verkehrswerte von Fr. 4'991'739.- bzw. Fr. 3'834'406.- und Fr. 4'059'688.- zugrunde gelegt. Es bestehe kein Grund, weshalb

das kantonale Steueramt nicht schon für die Jahre 2009 und 2010 den Vermögenssteuerwert anhand der mit 7.05% kapitalisierten Mieterträge ermittelt habe. Die Sichtweise des Rekursgegners führe zum stossenden Ergebnis, dass die Verkehrswerte für 2009 und 2010 um über Fr. 1'100'000.- über jenem für 2014 mit Vollvermietung lägen.

4. a) In beiden Gutachten vom 19. Juni 2017 bezifferte der Experte den Verkehrswert des Stockwerkeigentumsanteils von 571/1000 an der Liegenschaft ...strasse 12a per 31. Dezember 2009 auf Fr. 8'949'000.- und per 31. Dezember 2010 auf Fr. 8'824'000.-. Der Sachverständige beschrieb zunächst das streitbetroffene Grundstück und dessen Standort, stellte danach Überlegungen zum Mietpotential an, nahm eine Mietzinsprognose vor, berücksichtigte Kosten der künftigen Instandstellung und nahm schliesslich eine Verkehrswertschätzung nach der DCF-Methode vor. Abschliessend plausibilisierte er das Ergebnis anhand von Kontrollvergleichen.

In seiner Stellungnahme vom 5. Juli 2017 schliesst sich der Rekursgegner sinngemäss der Auffassung des Experten an. Die Pflichtige führt demgegenüber mit Eingabe vom 10. Juli 2017 aus, dass sie den Experten nach wie vor ablehne. Die beiden Gutachten möchten "akademisch interessant sein, (gingen) aber leider meilenweit an den Fakten vorbei". So würden die Finanzkrise von 2008 ausgeblendet, die lokalen Verhältnisse übergangen und anstelle einer negativen Teuerung für die Jahre ab 2010 eine solche von 1% angenommen. Die im Gutachten angenommenen Sollerträge lägen weit über den tatsächlich erzielten. Der Experte gehe von einer realisierbaren Marktmiete von Fr. 225.-/m² aus, welche sich aus den publizierten Inseraten ergebe; tatsächlich liessen sich solche Erträge jedoch nicht erzielen. Vielmehr liege der durchschnittliche Mietzins für diese Liegenschaft seit 2014 bei Fr. 156.-/m².

b) aa) Mit Beschluss vom 7. Oktober 2016 hat das Steuerrekursgericht das Ausstandsbegehren der Pflichtigen gegen den vorgeschlagenen Experten Prof. Dr. Donato Scognamiglio abgewiesen. In E. 3 hat das Gericht festgehalten, dass der Beschluss einen Zwischenentscheid darstelle, der kraft § 119 Abs. 4 StG selbstständig mit Beschwerde beim Verwaltungsgericht angefochten werden könne. Nachdem die Pflichtige auf einen Weiterzug verzichtet hat, ist die von der Pflichtigen erneuerte Ablehnung des Experten nicht mehr zu hören.

bb) Wie vorne in E. 1 festgehalten, liegen nur die Steuerperioden 2009 und 2010 im Streit. Die Vorbringen der Pflichtigen mit Bezug auf die rechtskräftig beurteilte Steuerperiode 2008 tun daher nichts zur Sache. Ebenso wenig ist auf die Kritik der Pflichtigen an den Einschätzungen ab der Steuerperiode 2011 einzugehen. Hinsichtlich der Entwicklung des Verkehrswerts ab 2011 lässt sich vertreten, dass der Sachverständige bei der Mietzinsprognose eine Teuerung von 1% jährlich annimmt, denn die durchschnittliche Teuerung der den strittigen Steuerperioden vorangehenden 10 Jahre lag bei rund 1% (Statistisches Jahrbuch des Kantons Zürich, 2011, S. 168). Hinzu kommt, dass sowohl der Schweizer Mietpreisindex als auch der Zürcher Städteindex der Mietpreise in diesem Zeitraum einen stetigen, über der allgemeinen Teuerung liegenden Zuwachs verzeichnete (Statistisches Jahrbuch des Kantons Zürich, S. 174). Sodann lässt sich nicht beanstanden, dass der Sachverständige für seine Schätzung auf Daten aus Inseraten zurückgreift. Zum einen wäre die Erhebung von tatsächlich bezahlten Mieten kaum möglich und mit unverhältnismässigem Aufwand verbunden. Zum anderen kann nicht gesagt werden, dass sie den Marktverhältnissen widersprechen; vielmehr kann die vertraglich vereinbarte Miete im Einzelfall höher oder tiefer sein als die in einem Inserat ersichtliche Offerte. Dass ein Vermieter "künftigen Mietern Reservationen zugestehen" müsse, was sich ertragsmindernd auswirken würde, lässt sich nicht allgemein sagen. Schliesslich ist der Vorwurf unbegründet, der Experte habe der Pflichtigen unterstellt, dass diese in den Jahren 2008–2010 die leerstehenden Räumlichkeiten hätte vermieten können, wenn sie dies gewollte hätte. Wie sich aus der DCF-Bewertung per Ende 2009 und 2010 sowie aus dem Kommentar zu den Bewertungen ergibt, hat der Experte den Leerstand berücksichtigt, und zwar als solchen wie auch durch Senkung des erzielbaren Mietertrags.

cc) Angesichts der Funktion des Gutachtens, der Behörde fachspezifische Informationen (über den Verkehrswert eines Grundstücks) zu liefern, darf sie sich bei der Beweiswürdigung auf die Prüfung beschränken, ob die Expertise vollständig, klar, gehörig begründet, frei von Lücken und Widersprüchen ist, auf zutreffenden tatsächlichen Feststellungen beruht sowie ob der Gutachter hinreichende Sachkenntnis und die erforderliche Unabhängigkeit gehabt hat. Diese Voraussetzungen sind vorliegend unbestrittenermassen erfüllt: Das Gutachten beruht auf einer sorgfältigen und umfassenden Sachverhaltsermittlung. Die Bewertung aufgrund der DCF-Methode ist im Grundsatzentscheid BGE 134 II 49 E. 16 höchstrichterlich anerkannt worden.

dd) Die Gerichtspraxis betrachtet die Verkehrswertschätzung einer Liegenschaft als Einheit (RB 2001 Nr. 111 [Leitsatz] = ZStP 2003, 179). Unter diesen Umständen kommt der Kritik der Pflichtigen an einzelnen Bewertungsfaktoren von vornherein ein geringes Gewicht zu. Im Übrigen sind ihre pauschalen und nicht näher belegten Einwände nicht geeignet, das Gutachten zu erschüttern. Dies gilt insbesondere für die Rüge, dass der Experte einer Segmentierung des Markts für Geschäfts- und Büroräume in der Stadt B keine Beachtung geschenkt habe. Zu Recht bezeichnet er das Grundstück ...strasse 12a als mit dem privaten und öffentlichen Verkehr gut erschlossen.

ee) Dementsprechend ist der Verkehrswert des Stockwerkeigentumsanteils von 571/1000 an der Liegenschaft ...strasse 12a mit dem Experten per 31. Dezember 2009 auf Fr. 8'949'000.- und per 31. Dezember 2010 auf Fr. 8'824'000.- zu schätzen. Demgegenüber beziffern die Einspracheentscheide den Vermögenssteuerwert dieses Anteils für beide Stichtage auf Fr. 7'700'000.-. Wie in lit. A der Prozessgeschichte aufgeführt, war A an den Stichtagen des 31. Dezember 2009 und 31. Dezember 2010 zur Hälfte Miteigentümerin und zur Hälfte Nutzniesserin des streitbetreffenen Stockwerkeigentumsanteils. Das Nutzniessungsvermögen ist gemäss § 38 Abs. 2 StG dem Nutzniesser zuzurechnen. Somit hat die individuelle Bewertung durch das Expertengutachten ergeben, dass der den Einspracheentscheiden zugrunde liegende Formelwert rund 86% bzw. 87% des Verkehrswerts beträgt. Weil er daher innerhalb der in E. 2b erwähnten gesetzlichen Bandbreite von 70% und 100% des Verkehrswerts liegt (vgl. auch Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 39 N 53), erweist sich der Formelwert als gesetzmässig und ist der Einspracheentscheid zu bestätigen.

Diese Erwägungen führen zur Abweisung des Rekurses.

5. Bei diesem Prozessausgang sind die Gerichtskosten der Pflichtigen aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 StG) und muss dieser eine Parteientschädigung versagt bleiben (§ 152 StG i.V.m. § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959/6. September 1987).

Demgemäss erkennt die Kammer:

1. Der Rekurs wird abgewiesen.

[...]