



## Entscheid

28. Juni 2017

Mitwirkend:

Abteilungspräsident Christian Mäder, Steuerrichterin Micheline Roth, Steuerrichter  
Alexander Widl und Gerichtsschreiberin Andrea Schmid

In Sachen

**A,**

vertreten durch RA lic.iur. B,

**Rekurrentin,**

gegen

**Staat Zürich,**

vertreten durch das kant. Steueramt,  
Division Stadt Zürich,  
Bändliweg 21, Postfach, 8090 Zürich,

**Rekursgegner,**

betreffend

**Staats- und Gemeindesteuern 2013 (1.1. – 18.12.)**

hat sich ergeben:

A. A (nachfolgend die Pflichtige) ist verheiratet und wohnt zusammen mit ihrem Ehemann C in D. Am ... 2006 erwarb sie zusammen mit ihrer ebenfalls in Österreich lebenden Schwester E die Liegenschaft Kat.Nr. ..., ein Wohn- und Geschäftshaus an ... in F, zum Preis von Fr. 8'100'000.-. Seither ist sie wegen des Grundeigentums in der Schweiz und im Kanton Zürich beschränkt steuerpflichtig. Nach einer umfassenden Sanierung in den Jahren 2011 bis 2013 veräusserten die beiden Schwestern am 18. Dezember 2013 diese Liegenschaft für Fr. 18'600'000.- an die G mit Sitz in H.

Mit Einschätzungsentscheid vom 24. September 2015 schätzte das kantonale Steueramt C und die Pflichtige für die Staats- und Gemeindesteuern 2013 (1.1. - 18.12) mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 0.- und einem steuerbaren Vermögen von Fr. 1'570'000.- (zum Satz von Fr. 6'723'000.-) ein. Beim Vermögen per 18. Dezember 2013 berücksichtigte es den Steuerwert der Liegenschaft von Fr. 2'468'000.-, das um den Steuerwert der verkauften Liegenschaft reduzierte bewegliche Vermögen (inkl. Verkaufserlös) per 31. Dezember 2013 von Fr. 8'817'507.- (= Fr. 11'285'507.- - Fr. 2'468'000.-) sowie Schulden von Fr. 4'561'852.-. In der internationalen Steuerauscheidung wies es den Steuerwert der Liegenschaft und einen quotalen Schuldenanteil von Fr. 897'772.- dem Kanton Zürich zur Besteuerung zu. Die übrigen Aktiven und Passiven schied es ins Ausland aus.

B. Eine dagegen erhobene Einsprache, womit C und die Pflichtige beantragten, anstelle des deklarierten Saldos des Kontokorrents Nr. ... bei der I-Bank von Fr. 7'923'072.- (½-Anteil) per 31. Dezember 2013 den per 18. Dezember 2013 massgebenden Saldo von Fr. 17'600.- (½-Anteil) zu berücksichtigen, wies das kantonale Steueramt mit Entscheid vom 29. Februar 2016 ab und erhöhte das steuerbare Vermögen auf Fr. 4'142'000.- (zum Satz von Fr. 6'727'000.-). Die Änderung zu Ungunsten der Pflichtigen ist hauptsächlich auf eine Erhöhung des Steuerwerts der Liegenschaft auf Fr. 6'510'000.- zurückzuführen.

C. Mit Rekurs vom 30. März 2016 liess die Pflichtige dem Steuerrekursgericht beantragen, den angefochtenen Einspracheentscheid betreffend Staats- und Gemeindesteuern aufzuheben. Steuerpflichtig sei im vorliegenden Fall einzig die Pflichtige, da ihr Ehemann C weder die Voraussetzungen für eine persönliche noch eine wirtschaftliche Zugehörigkeit in der Schweiz erfüllte. Der Pflichtigen sei der Verheiratetentarif gemäss § 47 Abs. 2 des Steuergesetzes des Kantons Zürich vom 8. Juni 1997 (StG) zu gewähren. Das steuerbare Vermögen sei auf Fr. 0.- festzusetzen. Eventualiter sei das steuerbare Vermögen auf Fr. 1'453'000.- zum Satz von Fr. 6'891'000.- festzusetzen. Ferner beantragte sie eine angemessene Parteientschädigung.

In der Rekursantwort vom 4. Mai 2016 beantragte das kantonale Steueramt, den Rekurs unter Kostenfolge zu Lasten der Pflichtigen und von C teilweise gutzuheissen. Den Steuerpflichtigen, zu denen auch C gehöre, sei der Verheiratetentarif gemäss § 47 Abs. 2 StG zu gewähren.

In der Replik vom 1./2. Juni 2016 hielt die Pflichtige an ihren Anträgen fest. Die Duplik des Rekursgegners, datiert vom 20. Juni 2016, ging erst am 29. Juni 2016, somit nach Ablauf der bis zum 27. Juni 2016 gesetzten Frist, beim Steuerrekursgericht ein, weshalb androhungsgemäss Verzicht auf Duplik anzunehmen und die Duplik aus dem Recht zu weisen ist.

Auf die Parteivorbringen wird, soweit rechtserheblich, in den nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

Die Kammer zieht in Erwägung:

1. a) Natürliche Personen sind aufgrund persönlicher Zugehörigkeit steuerpflichtig, wenn sie ihren steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt im Kanton haben (§ 3 Abs. 1 StG). Ohne steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt im Kanton sind sie aufgrund wirtschaftlicher Zugehörigkeit steuerpflichtig, wenn sie u.a. an Grundstücken im Kanton Eigentum, dingliche Rechte oder diesen wirtschaftlich gleichkommende persönliche Nutzungsrechte haben (§ 4 Abs. 1 lit. b StG). Bei wirtschaftlicher Zugehörigkeit beschränkt sich die Steuerpflicht auf die Teile des Einkommens und Vermögens,

für die gemäss § 4 StG eine Steuerpflicht im Kanton besteht (§ 5 Abs. 2 StG). Die Steuerauscheidung für Geschäftsbetriebe, Betriebsstätten und Grundstücke erfolgt im Verhältnis zu anderen Kantonen und zum Ausland nach den Grundsätzen des Bundesrechts über das Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung (§ 5 Abs. 3 StG).

b) Leben Ehegatten in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe, sind sie gemeinsam steuerpflichtig. Einkommen und Vermögen der Ehegatten werden ohne Rücksicht auf den Güterstand zusammengerechnet (§ 7 Abs. 1 StG). Dies gilt aber nur, wenn beide Ehegatten ihren steuerrechtlichen Wohnsitz im Kanton haben oder beide Ehegatten eine wirtschaftliche Zugehörigkeit zum Kanton aufweisen. Ist nur einer von beiden Ehegatten wirtschaftlich zugehörig, ist nur dieser Ehegatte im Kanton steuerpflichtig (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A., 2013, § 7 N 26). Für den Steuersatz ist, unter Anwendung des Verheiratetentarifs und der Sozialabzüge für Verheiratete, auf das gesamte eheliche Einkommen und Vermögen abzustellen (§ 7 Abs. 2 StG, letzter Satz).

c) Im vorliegenden Fall weist einzig die im Ausland wohnhafte Pflichtige eine wirtschaftliche Zugehörigkeit zum Kanton Zürich auf, weil sie in der strittigen Steuerperiode zusammen mit ihrer Schwester E Gesamteigentümerin des Grundstücks ... in F war. Ihr ebenfalls im Ausland wohnhafter Ehegatte C, mit dem sie in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe zusammenlebt, war an dieser Liegenschaft nicht beteiligt. Andere wirtschaftliche Anknüpfungspunkte zum Kanton Zürich sind bei C aus den Steuerakten nicht ersichtlich und wurden vom kantonalen Steueramt auch nie behauptet. Somit ist einzig die Pflichtige im Kanton Zürich beschränkt steuerpflichtig. Soweit der angefochtene Einspracheentscheid auch C als steuerpflichtige Person erfasst, ist dieser aufzuheben. Dagegen erweist sich die Faktorenaddition der Einkommens- und Vermögensverhältnisse beider Ehegatten auf der Steuersatzebene für die Einschätzung der Pflichtigen als gesetzmässig.

2. Die Steuerpflicht beginnt mit dem Zeitpunkt, in welchem der Steuerpflichtige im Kanton steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt nimmt oder im Kanton steuerbare Werte erwirbt (§ 10 Abs. 1 StG). Sie endet mit dem Tod oder dem Wegzug des Steuerpflichtigen aus dem Kanton oder mit dem Wegfall der im Kanton steuerbaren Werte (§ 10 Abs. 2 StG).

Begründet eine im Ausland wohnhafte natürliche Person während der Steuerperiode im Kanton Zürich eine beschränkte Steuerpflicht, z.B. infolge Erwerb einer Liegenschaft, liegt eine unterjährige Steuerperiode vor. Das Gleiche gilt, wenn eine im Ausland wohnhafte natürliche Person die beschränkte Steuerpflicht infolge Verkaufs der Liegenschaft aufgibt und im Kanton keine anderen wirtschaftlichen Anknüpfungspunkte mehr bestehen (Merkblatt des kantonalen Steueramts über die zeitliche Bemessung bei Änderung der Steuerpflicht natürlicher Personen während der Steuerperiode im internationalen Verhältnis vom 21. September 2011, Rz 15 [ZStB I Nr. 24/300, nachfolgend Merkblatt]).

In diesen Fällen richtet sich die Berechnung des steuerbaren Einkommens nach den effektiv erzielten Einkünften und Abzügen in der unterjährigen Steuerperiode (Merkblatt, Rz 11). Das ausländische Einkommen ist für die Satzbestimmung entsprechend zu berücksichtigen (Merkblatt, Rz 17 und 22). Für die Berechnung des satzbestimmenden Einkommens gilt die Weisung des kantonalen Steueramts über die Umrechnung der Einkünfte und der Abzüge bei unterjähriger Steuerpflicht vom 6. Dezember 2002 (ZStB I Nr. 24/101, nachfolgend Weisung Umrechnung).

Das Vermögen richtet sich nach dem Stand am Ende der (unterjährigen) Steuerperiode oder der Steuerpflicht (§ 51 Abs. 1 StG; Merkblatt, Rz 12). Das ausländische Vermögen ist für die Satzbestimmung entsprechend zu berücksichtigen (Merkblatt, Rz 17). Anders als bei der ganzjährigen Steuerperiode findet hinsichtlich des Vermögens keine Korrektur bzw. Umrechnung des Vermögens zu Gunsten oder zu Lasten des ausländischen Wohnorts statt. Der unterjährigen Steuerpflicht wird Rechnung getragen, indem der Steuerbetrag für die Vermögenssteuer auf die Dauer der Steuerpflicht umgerechnet wird (Merkblatt, Rz 16). Vermögenszuflüsse nach Beendigung der Steuerpflicht sind für die Besteuerung nicht mehr von Bedeutung.

3. Die Rekursparteien wenden sich seit dem Einspracheverfahren nicht in grundlegender Weise gegen diese Grundsätze. Sie sind sich darin einig, dass die beschränkte Steuerpflicht der Pflichtigen mit dem Verkauf der Liegenschaft ... per 18. Dezember 2013 endet und das steuerbare Vermögen somit per 18. Dezember 2013 und nicht, wie ursprünglich deklariert und entsprechend veranlagt, per 31. Dezember 2013 zu bewerten ist. Uneinigkeit besteht einzig über die Bemessung

resp. Bewertung des steuerbaren und satzbestimmenden Vermögens per 18. Dezember 2013. Das steuerbare Reineinkommen ist nicht streitig.

a) Diesbezüglich stellt sich das kantonale Steueramt im Einspracheentscheid auf den Standpunkt, dass das Guthaben aus dem Verkauf der Liegenschaft in Höhe von Fr. 7'909'751.- ( $\frac{1}{2}$ -Anteil), welches der Pflichtigen erst nach dem 18. Dezember 2013 ausbezahlt wurde, zur Satzbestimmung zu berücksichtigen sei. Denn gemäss öffentlich beurkundetem Kaufvertrag vom 18. Dezember 2013 habe die Käuferschaft den Verkäufern im Vorfeld der Beurkundung ein unwiderrufliches Zahlungsverprechen der J-Bank über den Gesamtbetrag von Fr. 18'600'000.- übergeben. Dieses Zahlungsverprechen stelle aus steuerrechtlicher Sicht ein Guthaben der Pflichtigen dar. Dieses sei per 18. Dezember 2013 mit dem vollen Forderungsbetrag zu berücksichtigen. Von einem bestrittenen oder unsicheren Guthaben könne bei einem Zahlungsverprechen der Bank nicht ausgegangen werden.

Andererseits nahm das kantonale Steueramt eine Korrektur des Steuerwerts dieser Liegenschaft vor und erhöhte den hälftigen Anteil desselben von Fr. 2'468'000.- auf Fr. 6'510'000.-, entsprechend 70% des hälftigen Verkehrswerts, da der formelmässig ermittelte Vermögenssteuerwert weit unter dem Marktwert lag.

b) Entgegen der Auffassung der Rekursgegnerin kommt dem unwiderruflichen Zahlungsverprechen der J-Bank für die Festsetzung des steuerbaren (satzbestimmenden) Vermögens keine Bedeutung zu. Diesbezüglich handelt es sich um eine reine Sicherungsmassnahme, die regelmässig vor der öffentlichen Beurkundung erfolgt und sowohl im Interesse des Verkäufers als auch des Käufers liegt. Das Interesse des Käufers besteht darin, dass er mit der Finanzierung des geplanten Kaufs durch seine Bank rechnen kann und bei der Eigentumsübertragung nicht mit einem Geldkoffer anreisen muss. Das Interesse des Verkäufers liegt darin, dass er eine Garantie erhält, die Zahlung des Kaufpreises zum vereinbarten Zeitpunkt zu erhalten. Ein vor der öffentlichen Beurkundung resp. Eigentumsübertragung abgegebenes Zahlungsverprechen beeinflusst die Entstehung der Kaufpreisforderung in keiner Weise. Einkünfte, die zu einer entsprechenden Vermögenszunahme führen, sind nach steuerrechtlichen Grundsätzen erst dann als zugeflossen und damit als erzielt zu betrachten, wenn die steuerpflichtige Person Leistungen vereinnahmt oder einen festen Rechtsanspruch darauf erwirbt, über den sie tatsächlich verfügen kann (BGr, 11. Oktober 2006, 2A.250/2006, E. 2.1 = ZStP 2006, 355; VGr, 1. März 2006, SB.2005.00074 = ZStP 2006, 178, je auch zum Folgen-

den). Voraussetzung des Zufließens ist ein abgeschlossener Rechtserwerb, der Forderungs- oder Eigentumserwerb sein kann. Der Forderungserwerb ist in der Regel die Vorstufe der Geldleistung. Bei diesem zweistufigen Erwerb erfolgt der Zufluss – namentlich bei buchführenden Steuerpflichtigen – beim Forderungserwerb. Dieser erfolgt bei Grundstückstransaktionen mit dem Abschluss des öffentlich beurkundeten Kaufvertrags und der dabei getroffenen Zahlungsvereinbarung und nicht erst mit der Eigentumsübertragung oder im Zeitpunkt der Bezahlung des Kaufpreises. Von diesem Grundsatz wird in der Steuerpraxis nur ausnahmsweise abgewichen, namentlich dann, wenn die Erfüllung der Forderung als unsicher betrachtet werden muss.

c) Im vorliegenden Fall wurde im öffentlich beurkundeten Kaufvertrag vom 18. Dezember 2013 vereinbart, dass der Kaufpreis entsprechend der Regelung von Art. 184 Abs. 2 OR – Zug um Zug – mit der gleichentags stattfindenden Eigentumsübertragung zu bezahlen sei. Eine Anzahlung vor diesem Datum war nicht zu leisten und wurde effektiv auch nicht geleistet. Die Vergütung des Kaufpreises wurde der Pflichtigen am 19. Dezember 2013 gutgeschrieben. Da die Kaufpreisforderung allein schon aufgrund des unwiderruflichen Zahlungsverprechens der J-Bank nicht als unsicher betrachtet werden kann, entstand der Vermögenszufluss bei der Pflichtigen bereits mit dem Vertragsabschluss, nämlich am letzten Tag der bis 18. Dezember 2013 bestehenden Steuerpflicht im Kanton.

d) Daraus kann jedoch nicht abgeleitet werden, dass die Pflichtige für die Dauer der Steuerpflicht im Kanton Zürich sowohl den Vermögenssteuerwert der Liegenschaft als auch – satzbestimmend – den um den Steuerwert reduzierten Verkaufserlös zu versteuern hat. Eine Korrektur dieser Art ist gemäss Rz 12 des Merkblatts am Ende einer unterjährigen Steuerperiode im internationalen Verhältnis nicht vorgesehen. Die satzbestimmende Mitberücksichtigung des Verkaufserlöses für die Zeit vom 1. Januar 2013 bis 18. Dezember 2013 wird ausserdem dem vorliegenden Sachverhalt nicht gerecht, weil es im vorliegenden Fall um die Veranlagung der Vermögenssteuer für die Dauer der Steuerpflicht im Kanton Zürich zufolge Grundeigentums geht und sich die Steuerpflicht bei wirtschaftlicher Zugehörigkeit auf die Teile des Einkommens und Vermögens zu beschränken hat, für die eine Steuerpflicht im Kanton Zürich besteht (§ 5 Abs. 2 StG). Der Verkaufserlös, der ein Surrogat für die verkaufte Liegenschaft darstellt und i.d.R. dem Grundeigentum nachfolgt, gehört nicht dazu. Tatsächlich hat die Pflichtige denn auch den Verkaufserlös erst am 19. Dezember 2013 erhalten.

e) Das Vermögen ist nach dem Stand am Ende der Steuerpflicht festzusetzen. Der Steuerwert dieser Liegenschaft ist bis und mit Ende der Steuerpflicht auf jeden Fall zu berücksichtigen, da die Pflichtige bis zum 18. Dezember 2013 Gesamteigentümerin des streitbetroffenen Grundstücks war. Die gegenteiligen Behauptungen der Pflichtigen und des kantonalen Steueramts im Einspracheentscheid, dass die Liegenschaft per Ende der Steuerperiode, d.h. am 18. Dezember 2013 einen Steuerwert von Fr. 0.- aufweise, was jedoch im Einspracheentscheid zahlenmässig nicht umgesetzt wurde, treffen nicht zu und ergeben ausserdem für die am Ende der Steuerpflicht vorzunehmende Veranlagung auch keinen Sinn. Verhielte es sich so, könnte das im Kanton Zürich bis zum 18. Dezember 2013 gelegene Vermögen ungeachtet der Höhe des satzbestimmenden Vermögens gar nicht mehr besteuert werden. Anzumerken ist, dass auch im Falle von Änderungen der Besteuerungsgrundlagen im interkantonalen Verhältnis der Steuerwert einer verkauften Liegenschaft sowohl bei natürlichen als auch juristischen Personen stets bis und mit dem Datum des Verkaufs bei der Steuerauscheidung berücksichtigt wird (Weisung des kantonalen Steueramts betreffend Änderung der Besteuerungsgrundlagen von juristischen Personen während der Steuerperiode im interkantonalen Verhältnis vom 8. April 2002, Rz 50; Weisung des kantonalen Steueramts betreffend Änderung der Besteuerungsgrundlagen von natürlichen Personen während der Steuerperiode im interkantonalen Verhältnis vom 8. April 2002, Rz 48).

f) Da der Verkaufserlös ein Surrogat für die verkaufte Liegenschaft darstellt, das ausscheidungsrechtlich dem Ausland zuzuordnen ist, ohne dass im Falle einer unterjährigen Steuerperiode eine Korrektur zu Gunsten oder zu Ungunsten des konkurrierenden Steuerhoheitsträgers erfolgen darf, macht es ausscheidungsrechtlich Sinn, den gesamten Verkaufserlös ins Ausland zu verlegen und diesen beim Steuersatz nicht mehr zu berücksichtigen. Das (beim Steuersatz zu berücksichtigende) bewegliche Vermögen per 18. Dezember 2013 beträgt somit Fr. 3'380'035.- (Fr. 11'289'786.- gemäss Einspracheentscheid abzüglich aufgerechnete Kaufpreiszahlung vom 18. Dezember 2013 von Fr. 7'909'751.-). In diesem Punkt ist der Rekurs teilweise gutzuheissen.

4. Weiter ist zu prüfen, ob das kantonale Steueramt berechtigt war, vom weisungsgemäss ermittelten Vermögenssteuerwert abzuweichen.

a) Gemäss § 39 Abs. 1 StG wird das Vermögen zum Verkehrswert bewertet. Der Verkehrswert eines Vermögensrechts entspricht dem Preis, der dafür im gewöhnlichen Geschäftsverkehr am massgebenden Bewertungsstichtag mutmasslich zu erzielen gewesen wäre (RB 1984 Nr. 65; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 39 N 7). Grundsätzlich wird der Verkehrswert gemäss einer vom Regierungsrat erlassenen schematischen und formelmässigen Bewertung ermittelt. Massgebend ist vorliegend die Weisung über die Bewertung von Liegenschaften und die Festsetzung der Eigenmietwerte vom 12. August 2009 (ZStB I Nr. 15/502; Weisung 2009). Die Formel ist dabei so zu wählen, dass die am oberen Rand der Bandbreite liegenden Schätzungen nicht über dem effektiven Marktwert liegen (§ 39 Abs. 3 StG). Andererseits darf der Formelwert gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung auch nicht allzu weit unter dem effektiven Marktwert liegen. In einem Entscheid vom 20. März 1998 (BGE 124 I 145 E. 6 a-c, S. 158 f.) hielt es fest, dass ein Vermögenssteuerwert von in der Regel 60% des Marktwertes mit dem Steuerharmonisierungsgesetz nicht vereinbar sei und das Gebot der Rechtsgleichheit im Steuerrecht (Art. 8 der Bundesverfassung vom 18. April 1999; BV) verletzte. Aufgrund dieser bundesgerichtlichen Vorgaben passte der Regierungsrat seine Weisung über die Liegenschaftsbewertung an und strebte Formelwerte in einer Bandbreite von 70% bis 100% des Verkehrswerts an. Diese Bandbreitenregelung liegt auch der vorliegend anwendbaren Weisung 2009 zugrunde (Weisung 2009, Rz 79). Das Bundesgericht hat diese Regelung als zulässig betrachtet (BGr, 21. Juli 2009, 2C\_823/2008, E. 4.3).

b) Führt die schematische, formelmässige Ermittlung zu einem Vermögenssteuerwert, der über 100% des Verkehrswerts oder unter 70% desselben liegt, so ist eine individuelle Schätzung des Vermögenssteuerwerts vorzunehmen (Weisung 2009, Rz 79). Bei der individuellen Schätzung des Verkehrswerts ist in erster Linie auf den zeitnahen Kaufpreis der Liegenschaft, auf den zeitnahen Anlagewert der Liegenschaft oder auf ein nach anerkannten Bewertungsgrundsätzen erstelltes Privatgutachten abzustellen (Weisung 2009, Rz 80). 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 (Weisung 2009, Rz 82).

c) Im vorliegenden Fall beläuft sich der Formelwert nach der Weisung 2009 per 18. Dezember 2013 auf Fr. 2'468'000.- (½-Anteil). Dieser Wert liegt weit unter dem Verkaufspreis von Fr. 9'300'000.- (½-Anteil), welchen die Pflichtige genau am massge-

benden Bewertungsstichtag erzielte. Der deklarierte Formelwert von Fr. 2'468'000.- basiert ausserdem auf den kapitalisierten Mietzinserträgen aus dem Vorjahr. Diese stimmen mit den Verhältnissen am Ende der Steuerpflicht nicht mehr überein, weil die Pflichtige die Liegenschaft mit Kosten von über vier Mio. Franken komplett umbaute. Dieser vollendete Umbau hatte entsprechende Mietzinserhöhungen zur Folge, die den Mietern gemäss Kaufvertrag vom 18. Dezember 2013, Ziffer 8 der weiteren Bestimmungen, per 18. Dezember 2013 erst angekündigt worden sind. Im bisher deklarierten Mietzinsertrag sind sie noch nicht enthalten. Da gemäss Rz 40 der Weisung 2009 bei nicht-, nur teilweise vermieteten Objekten oder bei offenkundig zu Vorzugsbedingungen vermieteten Objekten, welchem Sachverhalt der vorliegende Fall ähnlich ist, der erzielbare Ertrag in die Berechnung einzubeziehen ist, war das kantonale Steueramt berechtigt, den deklarierten Formelwert auszublenden und stattdessen den massgebenden Steuerwert des hälftigen Liegenschaftenteils auf 70% des zeitnah erzielten Verkaufspreises (= Fr. 6'510'000.-) festzusetzen. Entgegen der Auffassung der Pflichtigen gilt die Regel gemäss Rz 80 der Weisung 2009, dass bei der individuellen Schätzung des Verkehrswerts auf den zeitnahen Kaufpreis der Liegenschaft abzustellen sei, nicht nur für den Erwerber, sondern gleichermassen auch für den Verkäufer. Entgegen der Ansicht der Pflichtigen kann nicht von einem (nicht dem Verkehrswert entsprechenden) "Liebhaberpreis" ausgegangen werden, wenn die Käuferin der Liegenschaft in Kenntnis aller Parameter, insbesondere Mieterspiegel (der aber die angekündigten Mietzinsaufschläge noch nicht enthält), einen Preis zahlt, der ihr weniger als 2% Bruttoertrag ermöglicht.

d) Der Umstand, dass bei der Schwester der Pflichtigen der deklarierte Vermögenssteuerwert nicht korrigiert wurde und offenbar auch die geltend gemachten werterhaltenden Aufwendungen keiner näheren Prüfung unterzogen wurden, verletzt die Rechtsgleichheit gemäss Art. 8 Abs. 1 BV nicht. Denn eine steuerpflichtige Person hat grundsätzlich keinen Anspruch darauf, ebenfalls abweichend vom Gesetz behandelt zu werden. Der Grundsatz der Gesetzmässigkeit der Verwaltung, der eine Übereinstimmung der Entscheidung mit dem Gesetz verlangt, geht der Rücksichtnahme auf gleichmässige Rechtsanwendung grundsätzlich vor (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, VB zu § 119-131 N 111). Im Massenverfahren kann es vorkommen, dass die Steuerbehörde etwas übersieht oder auf eine Untersuchung aus Zeit- oder aus anderen Gründen (z.B. Geringfügigkeit, korrektes Deklarationsverhalten in der Vergangenheit etc.) verzichtet, die sie unter anderen Umständen für geboten hält. Ein Anspruch auf Gleichbehandlung im Unrecht besteht einzig dann, wenn die Behörde eine in an-

dem Fällen bewusst ausgeübte gesetzwidrige Praxis gegenüber einem bestimmten Steuerpflichtigen ablehnt und keine gewichtigen öffentlichen Interessen einer gesetzwidrigen Rechtsanwendung entgegenstehen (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, VB zu § 119-113 N 112). Davon kann jedoch im vorliegenden Fall keine Rede sein, weil das kantonale Steueramt die Weisung 2009 grundsätzlich befolgt und sich vorliegend erst im Verlaufe des Einschätzungs- und Einspracheverfahrens zeigte, dass der deklarierte Vermögenssteuerwert nach fertiggestelltem Umbau augenscheinlich weit unter dem Verkehrswert lag.

5. Da der Verkaufserlös im vorliegenden Fall nicht in die internationale Steuerausscheidung einbezogen werden muss, erübrigen sich weitere Ausführungen zu den eventualiter geltend gemachten Passiven (Notariatskosten und Grundstückgewinnsteuer).

6. Aufgrund der vorstehenden Erwägungen ist der Rekurs teilweise gutzuheissen. Das steuerbare Vermögen für die Steuerperiode vom 1. Januar 2013 bis ... 2013 ist wie folgt festzusetzen:

	Kanton Zürich	Österreich	Total Satz
Bewegliches Vermögen		3'380'035	3'380'035
Liegenschaft F	6'510'000		
Repartitionswert	5'859'000		5'859'000
Total der Aktiven	5'859'000	3'380'035	9'239'035
Quote der Aktiven	63.42%	36.58%	100.00%
Schulden	-2'893'127	-1'668'725	-4'561'852
Repartitionsdifferenz ZH	651'000		651'000
steuerbares Vermögen	3'616'873	1'711'310	5'328'183
steuerbares Vermögen gerundet	<b>3'616'000</b>		5'328'000.

Auf das steuerbare Einkommen haben die geänderten Quoten der Aktiven keine Auswirkungen, weil das zürcherische wie das gesamte Einkommen negativ ist.

7. Bei diesem Verfahrensausgang sind die Gerichtskosten zu 3/4 der Pflichtigen, unter Verrechnung mit dem geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 2'200.-, und zu 1/4 dem Rekursgegner aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 StG). Da die Pflichtige weitgehend unterliegt, steht ihr die beantragte Parteientschädigung nicht zu (§ 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 teilweise gutgeheissen.
  - a) Der Einspracheentscheid vom 29. Februar 2016 wird aufgehoben, soweit er sich an C richtet. Es wird festgestellt, dass C keiner Steuerpflicht im Kanton Zürich unterliegt.
  - b) Die Rekurrentin wird wie folgt eingeschätzt (Tarif gemäss § 35 Abs. 2 bzw. § 47 Abs 2 StG; Verheiratetentarif):

<b>Steuerperiode</b>		<b>Einkommen</b>	<b>Vermögen</b>
		Fr.	Fr.
2013 (1.1. - ...2013)	steuerbar	0.-	3'616'000.-
	satzbestimmend	0.-	5'328'000.-.

[...]