

Steuerrekursgericht
des Kantons Zürich

1. Abteilung



1 ST.2022.197

Entscheid

1. März 2023

Mitwirkend:

Einzelrichter Marc Gerber und Gerichtsschreiber Fabian Steiner

In Sachen

1. **A,**
2. **B,**

vertreten durch C AG,

Rekurrenten,

gegen

Kanton Zürich,

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

Rekursgegner,

betreffend

Staats- und Gemeindesteuern 2020

hat sich ergeben:

A. A und B (nachfolgend die Pflichtigen) sind Eigentümer verschiedener Grundstücke in D, E und F. Der Pflichtige ist im Weiteren seit einer Erbschaft zu 1/3 auch Eigentümer mehrerer im Kanton Thurgau gelegener Parzellen. Diese sind teilweise verpachtet und werden landwirtschaftlich beworben bzw. forstwirtschaftlich genutzt:

a) Parzelle ...	...	15'441 m ²	Arbeitszone Aa
b) Parzelle ...	...	2'934 m ²	Wohnzone W2
c) Parzelle ...	...	691 m ²	Wohnzone W2
d) Parzelle ...	...	400 m ²	Bachbord Freihaltezone
e) Parzelle ...	...	20'697 m ²	Landschaftsschutzzone
f) Parzelle ...	...	17'236 m ²	Wald

Mit Entscheid vom 28. April 2022 wurden die Pflichtigen für die Steuerperiode 2020 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 165'100.- (satzbestimmend Fr. 165'300.-) und einem steuerbaren Vermögen von Fr. 3'290'000.- (satzbestimmend Fr. 4'126'000.-) eingeschätzt. Die Parzellen im Kanton Thurgau wurden dabei abweichend vom deklarierten Ertragswert von Fr. 14'733.- gesamthaft – ausgehend von einem Verkehrswert von Fr. 856'265.- und unter Berücksichtigung der Repartitionsdifferenz – mit einem (Zürcher) Vermögenssteuerwert von Fr. 893'494.- erfasst. Im Zusammenhang mit den Liegenschaften in E und F kam es ebenfalls zu Anpassungen beim Eigenmietwert, bei den Unterhaltskosten und beim Vermögenssteuerwert.

B. Hiergegen erhoben die Pflichtigen am 27. Mai 2022 Einsprache mit dem Antrag, die im Kanton Thurgau gelegenen Parzellen für Vermögenssteuerzwecke mit dem anteiligen Ertragswert von (neu) Fr. 15'101.- zu berücksichtigen und ein steuerbares Einkommen von Fr. 164'700.- (satzbestimmend Fr. 165'300.-) und ein steuerbares Vermögen von Fr. 3'234'000.- (satzbestimmend Fr. 3'248'000.-) festzusetzen. Die Anpassungen im Zusammenhang mit den Liegenschaften in E und F wurden dagegen akzeptiert. Dem Schreiben lag eine entsprechend angepasste Steuerausscheidung bei.

Am 8. Juni 2022 erging ein erster Einschätzungsvorschlag, mit welchem die Abweichungen begründet wurden, welcher aber – trotz leicht höherem (Zürcher) Vermögenssteuerwert von Fr. 893'657.- für die Parzellen im Kanton Thurgau (neu ausgehend von einem Verkehrswert von Fr. 851'333.- [Parzellen a - c] bzw. Landwert von Fr. 5'088.- [Parzellen d - f] und unter Berücksichtigung der Repartitionsdifferenz) – unverändert die Steuerfaktoren gemäss Einschätzungsentscheid vorsah. Die Pflichtigen lehnten diesen mit Schreiben vom 9. Juli 2022 ab. Am 19. Juli 2022 erging mit denselben Steuerfaktoren ein weiterer Einschätzungsvorschlag inkl. Auseinandersetzung mit den Vorbringen der Pflichtigen. Das kantonale Steueramt vertrat dabei den Standpunkt, dass die Festsetzung des Vermögenssteuerwerts durch den jeweiligen Belegenheitskanton erfolge und dieser Wert durch den Wohnsitzkanton übernommen werde. Dabei handle es sich um eine Ausnahme des Grundsatzes, wonach jeder Kanton die Einschätzung nach seinem kantonalen Steuerrecht vornehme. Ein von dieser Handhabe abweichendes Vorgehen sei nicht mit dem Veranlagungsverfahren als Massenverfahren vereinbar und könnte zudem zum Teil zu einer doppelten Berücksichtigung von Schulden und Schuldzinsen führen.

Die Pflichtigen nahmen hierzu am 22. August 2022 erneut Stellung, ehe am 15. September 2022 unter Erneuerung der Begründung gemäss Einschätzungsvorschlag vom 19. Juli 2022 der abschlägige Einspracheentscheid erging. Ergänzend wurde ausgeführt, dass eine vermeintliche Schlechterstellung im Liegenschaftskanton gerügt werden müsste. Es sei nicht so, dass der Kanton Thurgau die Bewertung zum Ertragswert nicht kenne. Das kantonale Steueramt gehe auch nicht davon aus, dass im Kanton Thurgau die Bewertung der Zürcher Liegenschaften nach den lokalen Bestimmungen verlangt worden sei.

C. Am 17. Oktober 2022 erhoben die Pflichtigen Rekurs gegen den Einspracheentscheid vom 15. September 2022 mit dem Antrag, den Entscheid vollumfänglich aufzuheben, den Vermögenssteuerwert der Parzellen im Kanton Thurgau auf Fr. 15'120.- festzusetzen und die Pflichtigen mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 164'700.- (satzbestimmend Fr. 165'300.-) und einem steuerbaren Vermögen von Fr. 3'234'000.- (satzbestimmend Fr. 3'251'000.-) einzuschätzen. Unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zu Lasten des Rekursgegners.

Das kantonale Steueramt schloss mit Rekursantwort vom 28. Oktober 2022 unter Verweis auf die Ausführungen im Einspracheentscheid vom 15. September 2022 auf Abweisung des Rekurses. Die Gemeinde liess sich nicht vernehmen.

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

Der Einzelrichter zieht in Erwägung:

1. Streitig ist vorliegend, ob das kantonale Steueramt im Rahmen der Einschätzung von im Kanton Zürich ansässigen Personen, die ausserkantonale Liegenschaften halten, auf die Bewertung des jeweiligen Liegenschaftenkantons abstellen darf, oder ob (bzw. unter welchen Umständen) die Bewertung nach der lokalen Steuergesetzgebung vorzunehmen ist.

a) Unbewegliches Privatvermögen begründet ein Spezialsteuerdomizil am Ort der gelegenen Sache. Das in den Liegenschaften verkörperte Vermögen wird dabei objektmässig auf die Kantone verlegt, in denen das unbewegliche Vermögen liegt (Roman Sieber, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Interkantonales Steuerrecht, 2. A., 2021, § 25 N 2).

Das Vermögen wird an jedem Steuerdomizil nach den entsprechenden kantonalen Vorschriften besteuert. Das Bundesgericht schreibt dabei für die interkantonale Vermögensausscheidung keinen alle Aktiven umfassenden, einheitlichen Bewertungsmassstab vor; es lässt insofern Unterschiede zwischen verschiedenen Kategorien von Vermögenswerten zu, verlangt dabei aber, dass jeder Kanton die inner- und ausserkantonalen Aktiven nach gleichen Grundsätzen bewertet (BGr, 23. September 2003, 2P.314/2001, E. 4.2; BGE 120 Ia 349 E. 3b, mit weiteren Hinweisen; Roman Sieber, § 25 N 5 und 7). Bewerten die Kantone somit beispielsweise die eigenen Liegenschaften zu Steuerwerten, Wertschriften zu den Verkehrswerten (Börsenkursen) und Geschäftsvermögen zu den Buchwerten, so müssen sie ausserkantonale Aktiven

nach den gleichen Grundsätzen bewerten (BGr, 15. Oktober 1996, StE 1998 A 24.42.4 Nr. 1).

Mit einer gleichmässigen Bewertung inner- und ausserkantonaler Aktiven wird dem in Art. 127 Abs. 3 BV enthaltenen Schlechterstellungsverbot Nachachtung verschafft. Demgemäss darf ein Kanton eine steuerpflichtige Person grundsätzlich nicht deshalb stärker belasten, weil sie nicht in vollem Umfang seiner Steuerhoheit untersteht, sondern zufolge ihrer territorialen Beziehungen auch noch in einem anderen Kanton steuerpflichtig ist (BGE 2C_401/2020, E. 3.1.; Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4. A., 2021, § 5 N 19 StG). Es gilt zu beurteilen, wie der Steuerpflichtige gestellt wäre, wenn er unter den gegebenen Umständen vollständig der Steuerhoheit jedes einzelnen der betroffenen Kantone unterstände (Felber/Duss, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, 4. A., 2022, Art. 28 N 53 StHG). Der Kanton Zürich muss somit Art. 127 Abs. 3 BV insoweit Rechnung tragen, als er kantonale und ausserkantonale Liegenschaften nach den gleichen sachlichen und zeitlichen Kriterien bewerten und so eine Gleichbehandlung der hier wohnhaften Eigentümer von ausserkantonalen Liegenschaften mit den ausschliesslich im Kanton Steuerpflichtigen gewährleisten muss (VGr, 1. November 1988, StE 1989 B 25.6 Nr. 14).

b) Das kantonale Steueramt stellt sich auf den Standpunkt, dass die §§ 39 und 40 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) ausschliesslich auf im Kanton Zürich gelegene Liegenschaften anwendbar seien. Eine abweichende Handhabe sei im Veranlagungsverfahren als Massenverfahren gar nicht möglich, würde dies doch ansonsten bedeuten, dass jeder Kanton – unabhängig davon, ob Haupt- oder Nebensteuerdomizil – für jede ausserkantonale Liegenschaft den Eigenmiet- und Vermögenssteuerwert nach seinem Steuergesetz vornehmen müsste. Ausserdem würde eine unterschiedliche Ermittlung des Vermögenssteuerwerts bei der interkantonalen Steuerausscheidung (aufgrund der proportionalen Ausscheidung nach Lage der Aktiven) dazu führen, dass Schuldzinsen bzw. Schulden teilweise doppelt abgezogen werden könnten.

Die Pflichtigen vertreten demgegenüber die Auffassung, dass es vorliegend nicht bloss um eine unterschiedliche kantonale Bewertungspraxis gehe, welche durch Anwendung der Repartitionswerte neutralisiert werde. Vielmehr liege der Problematik eine unterschiedliche Qualifikation der streitbetroffenen Parzellen zugrunde. Während der Kanton Thurgau eine Bewertung zum Ertragswert auf Grundstücke beschränke, welche zu einem landwirtschaftlichen Gewerbe gehören würden, werde im Kanton Zürich einzig die land- bzw. forstwirtschaftliche Nutzung vorausgesetzt. Für eine solch unterschiedliche Qualifikation ein und desselben Grundstücks bestehe zwar harmonisierungsrechtlich Spielraum. Jeder Kanton müsse aber inner- und ausserkantonale Liegenschaften gleich behandeln. Der Kanton Zürich müsse daher vorliegend die Bewertung nach dem Steuergesetz des Kantons Zürich vornehmen. Für die Übernahme der Bewertung des Kantons Thurgau bestehe demgegenüber keine rechtliche Grundlage.

c) aa) Der Argumentation der Pflichtigen ist vor dem Hintergrund der zitierten bundesgerichtlichen Rechtsprechung zuzustimmen. Lägen die streitbetroffenen Parzellen im Kanton Zürich und würden sie diesfalls unter Anwendung der lokalen Steuergesetzgebung zum Ertragswert bewertet, so muss dies zwingend auch im interkantonalen Kontext so gehandhabt werden. Hier anders zu urteilen würde eine Verletzung des verfassungsmässig verankerten Schlechterstellungsverbots darstellen (Art. 127 Abs. 3 BV) und auch die kantonale Steuergesetzgebung missachten, zumal § 40 StG die Bewertung von land- und forstwirtschaftlich genutzten Grundstücken zum Ertragswert vorsieht (vgl. dazu nachfolgend E. 2).

bb) Die Einwände des kantonalen Steueramtes zielen dabei ins Leere. Insbesondere könnte eine solche verfassungswidrige Schlechterstellung nicht damit legitimiert werden, dass das Einschätzungsverfahren als Massenverfahren ausgestaltet ist, geht doch die gesetzliche Konzeption im Grundsatz von einer umfassenden Untersuchungspflicht der Steuerbehörden aus (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 132 N 10 StG). Hinzu kommt, dass die Notwendigkeit einer eigenen Bewertung ausserkantonaler Liegenschaften nach lokalen Vorgaben ohnehin auch die Ausnahme darstellen dürfte. Läge nämlich seitens Kanton Thurgau eine Ertragswertbewertung für alle streitbetroffenen Parzellen vor, so könnte eine solche für die Einschätzung im Kanton Zürich grundsätzlich übernommen werden. Eine eigene Bewertung drängt sich mit anderen Worten primär dann auf, wenn – wie im vorliegend zu beurteilenden Fall – der

Bewertung einer ausserkantonalen Liegenschaft eine unterschiedliche Qualifikation der Liegenschaft zugrunde liegt und dies zur Anwendung von verschiedenen Bewertungsmethoden führt.

Nicht weiter hilft auch das Argument, dass eine unterschiedliche Ermittlung des Vermögenssteuerwerts zu einer uneinheitlichen Berücksichtigung von Schulden bzw. Schuldzinsen führen könne. Das Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990 (StHG) sieht in Art. 14 Abs. 2 für die Bewertung von land- bzw. forstwirtschaftlich genutzten Grundstücken explizit verschiedene Bewertungsmethoden vor und überlässt die Wahl der anwendbaren Methode den Kantonen. Die daraus im Rahmen der interkantonalen Steuerausscheidung für die Verlegung der Schulden und Schuldzinsen resultierenden Konsequenzen sind deshalb grundsätzlich hinzunehmen. Zudem ist das verfassungsmässig verankerte Schlechterstellungsverbot zu beachten. Auch können sich Kantone, welche bei der Bewertung von land- bzw. forstwirtschaftlich genutzten Liegenschaften den Verkehrswert mitberücksichtigen oder die Anwendung des Ertragswerts – wie vorliegend der Kanton Thurgau – restriktiv handhaben und deshalb einen höheren Aktivenanteil ausweisen, kaum auf den Standpunkt stellen, die Schuld- bzw. Schuldzinsübernahme sei zu hoch. Ebenso wenig kann sich der Kanton Zürich deshalb darauf berufen, zu viel Schulden oder Schuldzinsen zu übernehmen, wenn – wie vorliegend – ausserkantonale Liegenschaften mit einem (tiefen) Ertragswert in die interkantonale Steuerausscheidung einbezogen werden müssen.

Es kommt nach dem Gesagten für die Beurteilung aus zürcherischer Sicht auch nicht darauf an, wie der Kanton Thurgau die Parzellen bewertet. Das kantonale Steueramt verkennt hier, dass die Schlechterstellung darin begründet ist, dass derselbe Sachverhalt anders beurteilt würde, wenn in Bezug auf die streitbetroffenen Parzellen kein interkantonaler Bezug bestehen würde, diese mithin im Kanton Zürich lägen. Dass der Kanton Thurgau – mutmasslich seiner Steuergesetzgebung entsprechend – die Parzellen weitgehend zum Verkehrswert bewertet, hat somit für die vorliegende Beurteilung keine Bewandnis.

Eine Bewertung von land- bzw. forstwirtschaftlich genutzten Grundstücken zum Ertragswert ist – aus Sicht des Kantons Zürich – schliesslich auch deshalb angezeigt, weil der Bewertung zum Ertragswert spezifische (landes)politische und steuer-

rechtliche Überlegungen zugrunde liegen, welche durch eine Verkehrswertbewertung unterlaufen würden (vgl. hiernach E. 2a).

Damit ist nachfolgend zu prüfen, ob die streitbetroffenen Parzellen gemäss § 40 StG zum Ertragswert zu bewerten sind.

2. a) Das Vermögen wird gemäss § 39 Abs. 1 StG 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/Rohner, § 39 N 5 ff. StG; Teuscher/Lobsiger, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, 4. A., 2022, Art. 14 N 4 StHG). Der Grundsatz der Bewertung zum Verkehrswert gilt dabei auch für das unbewegliche Vermögen.

Bei der Bewertung von land- oder forstwirtschaftlich genutzten Grundstücken gilt es zu differenzieren. Das StHG lässt den Kantonen wie erwähnt die Wahl, solche Grundstücke alleine zum Ertragswert (Grundvariante) oder zum Ertragswert, aber unter Berücksichtigung des Verkehrswerts, zu bewerten. Das StG sieht in § 40 die Bewertung von land- oder forstwirtschaftlich genutzten Grundstücken zum Ertragswert vor. Damit kommt im Kanton Zürich diesbezüglich die Grundvariante, d.h. die Bewertung zum Ertragswert ohne Berücksichtigung des Verkehrswerts, zur Anwendung (Teuscher/Lobsiger, Art. 14 N 35 ff. StHG; Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 40 N 1 ff. StG).

Hintergrund dieser Regelung bildet der Umstand, dass eine Bewertung zum Verkehrswert konfiskatorisch wirken und die Eigentumsgarantie tangieren kann, werfen doch land- und forstwirtschaftliche Grundstücke meist nur geringe Erträge ab. Die Erfüllung dieser im Landesinteresse liegenden Aufgabe soll nicht durch eine Vermögensbesteuerung erschwert werden, welche keine Rücksicht auf die konkreten Begebenheiten, d.h. die erzielbaren Erträge, nimmt (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 40 N 3 f. StG).

b) aa) 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 Nr. 21.1) erlassen (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 39 N 39 ff. StG, auch zum Folgenden). Ziff. 1 hält fest, was bereits § 40 StG statuiert, nämlich, dass land- oder forstwirtschaftlich beworbene Liegenschaften mit Einschluss der erforderlichen Gebäude zum Ertragswert bewertet werden.

bb) Entscheidende Voraussetzung für die Bewertung eines Grundstücks zum Ertragswert ist allein die land- oder forstwirtschaftliche Nutzung. Eine Unterstellung unter das Bundesgesetz über das bäuerliche Bodenrecht (BGBB, SR 211.412.11) ist nicht erforderlich, wenn auch der Begriff der landwirtschaftlichen Nutzung gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung im Einklang mit dem BGBB auszulegen ist (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 40 N 6 f. StG).

Als landwirtschaftlich genutzt gilt ein Grundstück, das der Urproduktion dient, d.h. der Nutzung für Acker-, Obst-, Reb- und Gemüsebau, Anbau von Blumen und Zierpflanzen, Baumschulen, sowie Viehzucht und Nutztierhaltung (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 40 N 8 StG). Nebst den bäuerlichen Heimwesen sind somit alle Grundstücke mit den erforderlichen Gebäuden erfasst, welche der Pflanzen- und Tierproduktion dienen (Baumschulen, Blumengärtnereien, Gemüsegärtnereien oder Hühnerfarmen). Vorausgesetzt ist allerdings eine Bewirtschaftung des Bodens. Eine im wesentlichen bodenunabhängige Produktion rechtfertigt die Bewertung zum Ertragswert nicht (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 40 N 8 StG, auch zum Folgenden). Auch einzelne land- oder forstwirtschaftlich genutzte Grundstücke werden zum Ertragswert bewertet. Es ist mithin nicht vorausgesetzt, dass diese die Grundlage für eine bäuerliche Existenz darstellen bzw. Teil eines landwirtschaftlichen Heimwesens bilden. Die Bewirtschaftung durch den Eigentümer selbst ist nicht erforderlich, d.h. auch verpachtete Grundstücke sind zum Ertragswert zu bewerten (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 40 N 10 StG).

Als forstwirtschaftlich genutzt gelten sodann alle Grundstücke, welche der Forstpolizeigesetzgebung (Art. 2 des Bundesgesetzes vom 4. Oktober 1991 über den Wald [SR 921.0] bzw. § 2 des kantonalen Waldgesetzes vom 7. Juni 1998 [LS 921.1]) unterstehen.

cc) Die Schätzung des Ertragswerts landwirtschaftlicher Liegenschaften erfolgt nach den Vorschriften des BGG und den dazu erlassenen Ausführungsvorschriften (Verordnung vom 4. Oktober 1993 über das bäuerliche Bodenrecht [VBB, SR 211.412.110]). Der Ertragswert entspricht dabei dem Kapital, das mit dem Ertrag eines landwirtschaftlichen Gewerbes oder Grundstücks bei landesüblicher Bewirtschaftung zum durchschnittlichen Zinssatz für erste Hypotheken verzinst werden kann (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 40 N 13 StG).

c) Gemäss Darstellung der Pflichtigen seien die Parzellen a - e an einen Landwirt verpachtet und würden landwirtschaftlich beworben, die Parzelle f werde forstwirtschaftlich genutzt. Ersteres deckt sich weitestgehend mit der aktenkundigen Bestätigung des bewirtschaftenden Landwirts, wobei dort aber die Parzelle ... "... 400 m² Bachbord Freihaltezone" (= Parzelle d) nicht erwähnt ist. Jene findet sich dafür aber – zusammen mit der Parzelle ... (= Parzelle f) – auf der Jahresbeitragsrechnung des örtlich zuständigen Forstreviers. Die Parzellen dürften damit für Zürcher Steuerzwecke insgesamt als land- bzw. forstwirtschaftlich genutzt gelten und wären deshalb gemäss § 40 StG alle zum Ertragswert zu bewerten. Die Verpachtung steht einer solchen Qualifikation wie gezeigt nicht entgegen.

Den Akten kann entnommen werden, dass der Kanton Thurgau die Parzellen a - c zum Verkehrswert bewertet hat. Hinsichtlich der übrigen Parzellen d - f wurde kein Verkehrswert ermittelt, doch liegt bei allen zumindest ein Landwert vor. Indem das kantonale Steueramt im Rahmen der Einschätzung unbesehen auf diese ausserkantonale Bewertung abgestellt hat, hat es gegen die kantonale Steuergesetzgebung wie auch gegen das verfassungsmässig verankerte Schlechterstellungsverbot verstossen, insbesondere soweit dabei ein Verkehrswert übernommen wurde.

3. a) Das Steuerrekursgericht hat gemäss § 149 Abs. 2 StG die Steuerfaktoren grundsätzlich nach seinen eigenen Erhebungen festzustellen. Ausnahmsweise kann es zwecks Wahrung des gesetzlichen Instanzenzugs die Sache mit verbindlichen Weisungen an die Vorinstanz zurückweisen, namentlich, wenn zu Unrecht noch kein materieller Entscheid getroffen wurde oder wenn dieser an einem schwerwiegenden Verfahrensmangel leidet (§ 149 Abs. 3 StG). Bedeutsame Verfahrensmängel kann das Gericht nicht heilen, da der gesetzlich vorgeschriebene Instanzenzug unzulässiger-

weise verkürzt und die untere Einschätzungs- bzw. Rechtsmittelbehörde praktisch von der Einhaltung eines korrekten Verfahrens dispensiert würde (StRG, 8. Mai 2018, 1 DB.2017.169/1 ST.2017.213, E. 4b, www.strgzh.ch, auch zum Folgenden; Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 149 N 29 f. StG, auch zum Folgenden). Von einem bedeutsamen Verfahrensmangel ist gemäss Rechtsprechung des Verwaltungsgerichts insbesondere dann auszugehen, wenn über ein wesentliches Element des Sachverhalts keine Untersuchung geführt wurde (RB 2001 Nr. 93; RB 2000 Nr. 130, StE 2002 B 93.5 Nr. 23 = ZStP 2001, 39; ZStP 2000, 291).

b) Vorliegend wurde durch das kantonale Steueramt im Zusammenhang mit der Qualifikation der streitbetroffenen Parzellen unter § 40 StG und deren Ertragswertbewertung noch keine Untersuchung geführt (da sich dieses – wie vorstehend dargelegt zu Unrecht – auf den grundsätzlichen Standpunkt gestellt hat, die festgesetzten Vermögensteuerwerte des Belegenheitskantons in jedem Fall übernehmen zu müssen). Würde dieser Mangel durch das Steuerrekursgericht behoben, hätte dies eine Verkürzung des Rechtsmittelwegs zulasten der Pflichtigen zur Folge, was ihnen nicht ohne Weiteres zugemutet werden kann. Zudem ist es nicht Aufgabe des Steuerrekursgerichts als gerichtliche Instanz, quasi anstelle der Vorinstanzen erstmals die Sachverhaltsermittlung zu übernehmen und diese damit von ihren Untersuchungspflichten zu entlasten. Dies gilt umso mehr, als vorliegend mehrere Parzellen betroffen sind. Die Sache ist daher insbesondere in Bezug auf die Parzellen a - c zur Nachholung der nötigen Untersuchung und zum Neuentscheid an das kantonale Steueramt zurückzuweisen.

c) Dies führt zur teilweisen Gutheissung des Rechtsmittels. Der Einspracheentscheid vom 15. September 2022 ist aufzuheben und die Sache ist im Sinn der Erwägungen an das kantonale Steueramt zurückzuweisen.

4. Eine Rückweisung an die Vorinstanz mit offenem Prozessausgang gilt in Bezug auf die Kosten- und Entschädigungsregelung als Obsiegen der rechtsmittelführenden Partei – und zwar unabhängig davon, welche Anträge diese gestellt hat (BGr, 28. April 2014, 2C_845/2013 + 2C_846/2013, E. 3.2 und 3.3; VGr, 20. April 2016, SB.2015.00073 + 00074, E. 6, www.vgrzh.ch; VGr, 28. August 2014, VB.2014.00106, E. 2.3, www.vgrzh.ch). Die Gerichtskosten sind daher dem Rekursgegner aufzuerlegen

(§ 151 Abs. 1 StG) und den Pflichtigen ist sodann eine Parteientschädigung zuzusprechen (§ 152 StG i.V.m. § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959 [VRG]).

5. Soweit eine Partei den vorliegenden Entscheid einzig mit Bezug auf die Rückweisung mit Beschwerde beim Verwaltungsgericht anfechten will, ist darauf hinzuweisen, dass dies nur möglich ist, soweit der Entscheid einen nicht wiedergutzumachenden Nachteil bewirken könnte oder die Gutheissung der Beschwerde sofort einen Endentscheid herbeiführen und damit einen bedeutenden Aufwand an Zeit oder Kosten für ein weitläufiges Beweisverfahren ersparen würde (§ 19a Abs. 2 VRG i.V.m. Art. 93 Abs. 1 des Bundesgesetzes über das Bundesgericht vom 17. Juni 2005 [BGG]).

Demgemäss erkennt der Einzelrichter:

1. Der Rekurs wird teilweise gutgeheissen. Der Einspracheentscheid vom 15. September 2022 wird aufgehoben und die Sache im Sinn der Erwägungen zum Neuentscheid an das kantonale Steueramt zurückgewiesen.

[...]