

Auszug aus dem Protokoll des Regierungsrates des Kantons Zürich

Sitzung vom 24. Januar 2024

79. Weisung des Regierungsrates an die Steuerbehörden über die Bewertung von Liegenschaften und die Festsetzung der Eigenmietwerte ab Steuerperiode 2025 (Weisung 2025) (Ermächtigung zur Vernehmlassung)

I. Ausgangslage

1. Gesetzliche Grundlagen und bundesgerichtliche Rechtsprechung

Gemäss § 21 Abs. 1 lit. b des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG; LS 631.1) ist der Eigenmietwert von Liegenschaften oder Liegenschaftsteilen, die dem Steuerpflichtigen aufgrund von Eigentum oder eines unentgeltlichen Nutzungsrechts für den Eigengebrauch zur Verfügung stehen, steuerbar. Für die Festsetzung des Eigenmietwertes sieht § 21 Abs. 2 StG vor:

«Der Regierungsrat erlässt die für die durchschnittlich gleichmässige Bemessung des Eigenmietwertes selbst bewohnter 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 der Eigentumsbildung und Selbstvorsorge in der Regel auf maximal 70 Prozent des Marktwertes festzulegen,
- b. Qualitätsmerkmalen der Liegenschaften oder Liegenschaftsteile, die im Falle der Vermietung auch den Mietzins massgeblich beeinflussen würden, ist im Rahmen einer schematischen, formelmässigen Bewertung der Eigenmietwerte angemessene Rechnung zu tragen,
- c. bei am Wohnsitz selbst bewohnten Liegenschaften oder Liegenschaftsteilen ist der Eigenmietwert zudem unter Berücksichtigung der tatsächlichen Nutzung festzulegen.»

Nach § 39 Abs. 1 StG wird das Vermögen bei der Vermögensteuer zum Verkehrswert bewertet. Das gilt, vorbehältlich der land- oder forstwirtschaftlich genutzten Grundstücke, die zum Ertragswert erfasst werden (§ 40 StG), grundsätzlich auch für die Liegenschaften. Für die Ermittlung der Verkehrswerte der Liegenschaften bei der Vermögensteuer bestimmt § 39 Abs. 3 und 4 StG:

«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 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.»

Somit kann gemäss den steuergesetzlichen Bestimmungen sowohl für die Eigenmietwerte als auch die Vermögenssteuerwerte von Liegenschaften «eine schematische, formelmässige Bewertung» vorgesehen werden. Weiter sind nach den steuergesetzlichen Bestimmungen Höchstgrenzen zu beachten:

- Die Eigenmietwerte sollen «in der Regel» nicht höher als 70% der Marktmiete sein (§ 21 Abs. 2 lit. a StG).
- Ebenso dürfen die Vermögenssteuerwerte von Liegenschaften 100% des Verkehrswertes nicht überschreiten (§ 39 Abs. 3 Satz 3 StG). Führt die schematische, formelmässige Bewertung in Einzelfällen zu einem höheren Vermögenssteuerwert, ist eine individuelle Schätzung vorzunehmen und dabei ein Wert von 90% des Verkehrswertes anzustreben (§ 39 Abs. 4 StG).

Sodann ist die Rechtsprechung des Bundesgerichts zur Festlegung der Eigenmietwerte von selbstbewohnten Liegenschaften oder Liegenschaftsteilen sowie zur Festlegung der Vermögenssteuerwerte von Liegenschaften zu beachten. Danach dürfen die Eigenmietwerte nicht tiefer als 60% der Marktmiete und die Vermögenssteuerwerte von Liegenschaften nicht tiefer als 70% des Verkehrswerts liegen (BGE 143 I 137, E. 3.3; Urteile des Bundesgerichts 2C_767/2021 vom 24. Juni 2022, E. 7.1, und 2C_194/2021 vom 23. Dezember 2021, E. 3.3.2.6). Weiter ist eine kantonale Regelung, die für die Vermögenssteuerwerte von Liegenschaften einen Ziel-Medianwert von 70% des Verkehrswerts anstrebt, bundesrechtswidrig (BGE 148 I 210, E. 4.5). Der Ziel-Medianwert der Bewertung muss daher über der bundesrechtlichen Untergrenze liegen. Im Übrigen steht die Rechtsprechung des Bundesgerichts einer schematischen, formelmässigen Bewertung nicht entgegen (Urteil des Bundesgerichts 2P.120/2001 vom 10. Juli 2002, E. 2.3).

2. Notwendigkeit der Überarbeitung der Weisung 2009

Die letzte Anpassung der Weisung des Regierungsrates an die Steuerbehörden über die Bewertung von Liegenschaften und die Festsetzung der Eigenmietwerte erfolgte 2009. Das Steuergesetz gibt keinen festen zeitlichen Rhythmus vor, nach welchem eine Anpassung zu erfolgen hat. In Entscheiden des Steuerrekursgerichts vom 14. Februar 2020 (1 ST.2019.

121) und des Verwaltungsgerichts vom 11. November 2020 (SB.2020.00088) wurde festgehalten, dass wegen der allgemeinen Wertentwicklung der Liegenschaftenpreise seit der letzten Neubewertung 2009 für eine Vielzahl von Liegenschaften im Kanton Zürich die aufgrund der bestehenden Weisung formelmässig festgelegten Vermögenssteuerwerte deutlich unter dem Verkehrswert lägen. Die Vermögenssteuerwerte seien daher nicht mehr bundesrechtskonform. Aufgrund dieser Gerichtsentscheide musste das kantonale Steueramt die Liegenschaftenwerte überprüfen und gab dazu eine vertiefte Prüfung durch ein Fachgutachten in Auftrag (vgl. RRB Nrn. 103/2021 und 420/2022). Dieses Fachgutachten wurde 2021 von der Wüest Partner AG, Zürich, ein auf die Immobilienbewertung spezialisiertes unabhängiges Beratungsunternehmen, das schon die Grundlagen der Weisung 2009 erarbeitet hatte, erstellt (vgl. Wüest Partner AG, Schlussbericht vom 3. September 2021, Analyse der Entwicklung der Liegenschaftenwerte 2009–2020). Im Fachgutachten wurde u. a. festgehalten, dass für bestimmte Liegenschaftenarten wie Einfamilienhäuser und Eigentumswohnungen die Verkehrswerte seit dem Inkrafttreten der Weisung 2009 im gesamten Kanton Zürich im Mittel um über 50% gestiegen seien. Der grösste Anstieg wird für die Stadt Zürich mit einem Anstieg der Verkehrswerte für Einfamilienhäuser von über 60% und von beinahe 80% für Eigentumswohnungen festgestellt. Der Anstieg der Verkehrswerte der Liegenschaften im Kanton Zürich ist gemäss Gutachten hauptsächlich auf den Anstieg der Landwerte und nur zum kleinen Teil auf den Anstieg der Baukosten zurückzuführen. Ein vergleichsweise moderater Anstieg um rund 15% wird im Mittel über den Kanton Zürich für die Mieten von Mietwohnungen festgestellt. Hinsichtlich der Gebiete mit hoher baulicher Dichte wird im Gutachten ausgeführt, dass die bisherigen Lageklassen gemäss Weisung 2009 die hohe bauliche Dichte nicht ausreichend berücksichtigen.

Aufgrund der Entscheide des Verwaltungs- und des Steuerrekursgerichts und der Feststellungen des Gutachtens, insbesondere der darin aufgezeigten Entwicklung der Grundstückpreise, musste eine Neubewertung der Grundstücke vorgenommen und eine neue Weisung erarbeitet werden. Dazu war eine Neubewertung der Lageklassen in sämtlichen Gemeinden des Kantons und die Überprüfung sämtlicher Parameter für die Bewertung der Liegenschaften und die Festsetzung der Eigenmietwerte unter Beizug von externen Fachspezialistinnen und -spezialisten vorzunehmen (vgl. RRB Nr. 420/2022). Aufgrund des in Gang gesetzten Anpassungsprozesses können zudem die Regelungen der bestehenden Weisung in der Zwischenzeit wieder rechtmässig zur Anwendung kommen, da sich die Steuerpflichtigen nicht mehr auf eine Verletzung des Rechtsgleichheitsgrundsatzes berufen können (vgl. Entscheid des Steuerrekursgerichts 2 ST.2022.9 vom 11. Mai 2022).

Am 10. Juni 2022 schrieb das kantonale Steueramt den Auftrag der Neufestlegung der notwendigen Parameter zur Bestimmung der Vermögenssteuerwerte und der Eigenmietwerte der Grundstücke im Kanton öffentlich aus. Nach Evaluation der Offerten vergab die Finanzdirektion den Auftrag am 2. September 2022 an die Wüest Partner AG.

II. Resultate des Expertenberichts

Die Wüest Partner AG überprüfte alle relevanten Parameter der schematischformelmässigen Bewertungsvorschriften der bestehenden Weisung 2009 und unterbreitete wo notwendig Anpassungsvorschläge (vgl. Wüest Partner AG, Ergebnisbericht vom 22. Dezember 2023, Überarbeitung Weisung LNB 2009).

Die bestehenden Lageklassen zur Bestimmung der Landwerte wurden in jeder Gemeinde nach dem Mikrolagenmodell von der Wüest Partner AG systematisch überprüft und wo notwendig angepasst. Nicht nur die Einteilung der Lageklassen, sondern auch die Anzahl der Lageklassen in den Gemeinden wurde wo notwendig angepasst. So wurden beispielsweise für die Stadt Zürich die Anzahl Lageklassen von 7 auf 9 und für die Stadt Winterthur von 5 auf 7 erhöht.

Die steuerlich massgebenden Landwerte für Einfamilienhäuser, Mehrfamilienhäuser und Stockwerkeigentum wurden wegen der nicht ausreichenden Anzahl von Vergleichshandänderungen für unüberbaute Grundstücke auf indirektem Weg ermittelt. Dabei wurden die Marktpreise der gesamten Liegenschaften (Land und Gebäude) nach der Methode der hedonischen Bewertung auf Niveau der Marktpreise geschätzt und zur Bestimmung der Landwerte nach der Residualwertmethode von diesen Werten die jeweiligen Baukosten abgezogen. Die Landwerte von Bauland für Geschäftshäuser wurden mit einem aktualisierten Zentrum-Peripherie-Modell und den zugehörigen Gemeindetypen bestimmt.

Der Umrechnungsfaktor zur Bestimmung des steuerlich massgebenden Zeitbauwertes des Gebäudes aufgrund des Basiswertes der Gebäudeversicherung wurde an die Entwicklung des von der Gebäudeversicherung des Kantons Zürich festgelegten Zürcher Indexes der Wohnbaupreise angepasst.

Der Kapitalisierungssatz zur Bestimmung des Ertragswertes von Mehrfamilienhäusern wurde an die Marktentwicklung und das Zinsumfeld angepasst. Eine Aufteilung in Basiszinssatz und Zuschlag erfolgt nicht mehr.

Die Prüfung der Eigenmietwerte anhand der Marktmieten hat ergeben, dass ein einheitlicher Umrechnungsfaktor bzw. Ableitungssatz für das ganze Kantonsgebiet zur Ableitung des Eigenmietwertes aus dem Land- und Zeitbauwert der Liegenschaft dem unterschiedlichen Verhält-

nis des Anstiegs der Liegenschaftspreise zum Anstieg der Mietpreise in den verschiedenen Gemeinden nicht gerecht wird. Neu wurden daher sowohl für Einfamilienhäuser als auch für Stockwerkeigentum für jede Gemeinde Ableitungssätze zur Ableitung des Eigenmietwertes aus dem Land- und Zeitbauwert der Liegenschaft bestimmt.

Für Geschäftsräume wurde die Liste der üblichen Ansätze für die Bestimmung der durchschnittlichen Mietwerte in Prozent des Umsatzes bezüglich der Branchen erweitert, überprüft und leicht korrigiert.

Die Parameter wurden anhand der Transaktionsdaten von der Wüest Partner AG so festgelegt, dass sie zu Vermögenssteuerwerten und Eigenmietwerten führen, die den Vorgaben der steuergesetzlichen Bestimmungen und der bundesgerichtlichen Rechtsprechung entsprechen. Die Vermögenssteuerwerte sollen in einer Bandbreite zwischen 70% und 100% des Verkehrswerts und die Eigenmietwerte in einer solchen zwischen 60% und 70% liegen. Die Resultate wurden anhand von Transaktionsdaten des Statistischen Amtes und einer Stichprobe des kantonalen Steueramtes überprüft. Die Zielerreichung ist definiert als Verhältnis zwischen Steuerwert und Verkehrswert. Für Einfamilienhäuser und für Stockwerkeigentum wurde eine mittlere Zielerreichung für den Vermögenssteuerwert von 75% und für den Eigenmietwert von 65% erreicht. Für Einfamilienhäuser ergibt sich aufgrund der angepassten Parameter ein mittlerer Anstieg des Vermögenssteuerwerts von 49% und ein mittlerer Anstieg des Eigenmietwerts von 11%. Für Stockwerkeigentum ergibt sich ein mittlerer Anstieg des Vermögenssteuerwerts von 48% und ein mittlerer Anstieg des Eigenmietwerts von 10%.

III. Änderungen gemäss der neuen Bewertungsweise

Die neue Bewertungsweise – mit dem Titel «Weisung des Regierungsrates an die Steuerbehörden über die Bewertung von Liegenschaften und die Festsetzung der Eigenmietwerte ab Steuerperiode 2025 (Weisung 2025)» – entspricht, was Aufbau sowie Nummerierung (nach Randziffern [RZ]) und Wortlaut der einzelnen Bestimmungen anbelangt, grundsätzlich der bisherigen Weisung 2009. Diese Weisung wurde nur in einzelnen Punkten geändert; mit diesen Änderungen soll erreicht werden, dass die Vermögenssteuerwerte und Eigenmietwerte in den erwähnten Bandbreiten liegen.

Die einzelnen Änderungen werden nachstehend kurz erläutert:

1. Vermögenssteuerwerte

a. Landwerte für unüberbaute Liegenschaften

Die bisherige Weisung 2009 sieht folgende Regeln vor:

Das unüberbaute, nicht landwirtschaftlich beworbene Land wird folgenden Bauland-Kategorien zugeordnet (RZ 6):

- Bauland für Mehrfamilienhäuser und Stockwerkeigentum
- Bauland für Einfamilienhäuser
- Bauland für Geschäftshäuser
- Bauland für industrielle oder gewerbliche Bauten

Die steuerlich massgebenden Landwerte für diese Bauland-Kategorien werden durch Sachverständige ermittelt und sind im Anhang zur Weisung enthalten (RZ 7).

Bei der Ermittlung der Landwerte ist «unter anderem zu berücksichtigen, dass

- eine ausreichende Zahl von Vergleichshandänderungen in den einzelnen Gemeinden fehlt, weshalb die steuerlich massgebenden Landwerte auf indirektem Weg zu ermitteln sind,
- die festzulegenden Werte, trotz der nachstehenden Differenzierungen, auf eine Vielzahl von Fällen zur Anwendung gelangen, weshalb Zurückhaltung geboten ist» (RZ 8).

Bei der Bestimmung der Landwerte für unüberbautes Bauland für Mehrfamilienhäuser und Stockwerkeigentum wird für jede Gemeinde eine Preisbandbreite festgelegt (RZ 10). Innerhalb einer Gemeinde werden die Grundstücke bestimmten Lageklassen zugeordnet. Im Rahmen der Preisbandbreite wird für jede Lageklasse der steuerlich massgebende Landwert festgelegt (RZ 11). Bisher wurden gemäss Weisung 2009 bei der Bestimmung der Landwerte die Vergleichspreise für unüberbaute und überbaute Grundstück in der Gemeinde berücksichtigt (RZ 12). Neu werden aufgrund der nur noch sehr kleinen Anzahl an verfügbaren Vergleichspreisen für unüberbaute Grundstücke die Landwerte auf indirektem Weg anhand der Vergleichspreise von überbauten Grundstücken ermittelt. Zusätzlich wird bei der Bestimmung der Landwerte die mittlere bauliche Dichte in der Gemeinde berücksichtigt.

Bei unüberbautem Bauland für Einfamilienhäuser beträgt der Landwert gemäss Weisung 2009 60% der Landwerte für Mehrfamilienhäuser und Stockwerkeigentum (RZ 13). Gemäss den Abklärungen der Wüest Partner AG führt eine solche schematische Ableitung der Landwerte für Einfamilienhäuser häufig nicht zu angemessenen Resultaten. Die Landwerte für Einfamilienhäuser sollen daher neu eigenständig nach den glei-

chen Regeln wie die Landwerte für Mehrfamilienhäuser und Stockwerkeigentum (RZ 10–12) festgelegt werden. Aufgrund der höheren baulichen Dichte liegen die Landwerte für Mehrfamilienhäuser und Stockwerkeigentum in der Regel höher als die Landwerte für Einfamilienhäuser.

Für die Festlegung der Landwerte für unüberbautes Bauland für Geschäftshäuser werden die Gemeinden mit einem Zentrum-Peripherie-Modell bestimmten Gemeindetypen zugeteilt (RZ 14). Gemäss Weisung 2009 wurden aufgrund von Vergleichshandänderungen an entsprechendem Bauland für die einzelnen Gemeindetypen in der Regel einheitliche Landwerte festgelegt (RZ 14). Neu werden auch hier aufgrund der nur noch sehr kleinen Anzahl an verfügbaren Vergleichspreisen für unüberbautes Bauland die Landwerte nur noch auf indirektem Weg anhand der Marktwerte von überbauten Grundstücken ermittelt. Für Bauland für industrielle und gewerbliche Bauten wird nach den gleichen Regeln wie für Bauland für Geschäftshäuser vorgegangen (RZ 15).

Neben den erwähnten Anpassungen wurde an den genannten Regeln der Weisung 2009 zur Bestimmung der Landwerte in der Weisung 2025 nichts geändert. Im Anhang dieser Weisung werden jedoch für die verschiedenen Bauland-Kategorien die neuen Landwerte ausgewiesen, welche die Wüest Partner AG in Anlehnung an die vorerwähnten Regeln sowie unter Anwendung ihrer Markt- und Lagemodelle ermittelte.

b. Vermögenssteuerwerte für Einfamilienhäuser und Stockwerkeigentum (zu Wohnzwecken)

An der in der Weisung 2009 vorgesehenen Formel «Landwert + Zeitbauwert» bei Einfamilienhäusern bzw. «Landwertanteil + Zeitbauwertanteil» bei Stockwerkeigentum soll grundsätzlich nichts geändert werden. Bei Stockwerkeigentum in Objekten mit hoher baulicher Dichte (insbesondere Hochhäusern) führt die Formelbewertung Landwertanteil + Zeitbauwertanteil aufgrund des sehr kleinen Landwertanteils jedoch oft nicht zu korrekten Verkehrswerten. Hier ist nach der neuen Weisung eine individuelle Schätzung nach Ziff. 79 ff. vorzunehmen (RZ 20).

Gemäss Weisung 2009 ist bei der Bewertung von mit einem Einfamilienhaus oder Stockwerkeigentum überbautem Land von den Landwerten für entsprechendes unüberbautes Bauland auszugehen; dabei ist dem Umstand der Überbauung durch einen Einschlag von 10% Rechnung zu tragen (RZ 23). Dieser Einschlag ist nach den Abklärungen der Wüest Partner AG aufgrund der neuen Datenlage nicht gerechtfertigt, weshalb auf ihn zu verzichten ist. Der massgebliche Landwert für überbaute Grundstücke entspricht folglich dem massgeblichen Landwert für unüberbaute Grundstücke. Im Anhang der neuen Weisung entfällt daher für die Landwerte die Unterscheidung in unbebaute und bebaute Grundstücke.

Weiter ist in der Weisung 2009 vorgesehen, dass bei der Berechnung des Vermögenssteuerwerts für Einfamilienhäuser und Stockwerkeigentum nicht die gesamte, sondern nur eine vom Basiswert der Gebäudeversicherung abhängige Grundstücksfläche zum steuerlich massgebenden Landwert angerechnet wird, wenn die Landfläche einen angemessenen Umschwung übersteigt (RZ 26, 27 und 28). Diese Grundstücksflächen, die bei Einfamilienhäusern und Stockwerkeigentum zum steuerlich massgeblichen Landwert erfasst werden, bleiben in der Weisung 2025 bestehen. Die Landflächenanteile, welche die anrechenbaren Grundstücksflächen übersteigen, wurden nach der Weisung 2009 mit Fr. 1 je m² bewertet (RZ 29). Gemäss den Abklärungen der Wüest Partner AG sollen diese Landflächenanteile für Einfamilienhäuser und für Stockwerkeigentum zu unterschiedlichen Werten angesetzt werden. Für Einfamilienhäuser soll die übersteigende Grundstücksfläche bis höchstens 1200 m² mit 30% der jeweiligen Bauland-Kategorie je m² angesetzt werden. Die Grundstücksfläche über 1200 m² wird noch mit 5% der jeweiligen Bauland-Kategorie bewertet. Für Stockwerkeigentum betragen die Eckwerte 30% bis 200 m² übersteigende Grundstücksfläche und 5% für die restliche Grundstücksfläche je m² und Bauland-Kategorie.

Sodann ist der Neubauwert von bis anhin 1000% – in Anlehnung an die Entwicklung des Baukostenindex – neu auf 1060% des von der Gebäudeversicherung festgelegten Basiswerts festzusetzen (RZ 31). Zudem wird die Altersentwertung bei der allgemeinen Neubewertung – analog der Regelung in der Weisung 2009 – vom Erstellungsjahr bis zum Kalenderjahr 2025 berechnet; sie beträgt pro volles abgelaufenes Kalenderjahr seit der Erstellung des Gebäudes 1% des Neubauwerts, jedoch höchstens 30% (RZ 32).

c. Vermögenssteuerwerte für Mehrfamilien- und Geschäftshäuser

Mehrfamilienhäuser sind weiterhin, wie Geschäftshäuser, zum Ertragswert zu bewerten (RZ 36). Bisher wurden auch Zweifamilienhäuser zum Ertragswert bewertet. Da Zweifamilienhäuser in der Regel keine Renditeobjekte darstellen, ist eine Bewertung nach dem Ertragswert wie für Mehrfamilienhäuser jedoch nicht gerechtfertigt. Die Bewertung nach dem Ertragswert führte daher für Zweifamilienhäuser oft zu unbefriedigenden Resultaten. In der neuen Bestimmung wird daher festgehalten, dass als Mehrfamilienhäuser Liegenschaften mit mehr als zwei Wohneinheiten gelten. Zweifamilienfamilienhäuser, welche nicht als Stockwerkeigentum ausgestaltet sind, werden nach den Regeln für Einfamilienhäuser bewertet.

Der neue Kapitalisierungssatz zur Bestimmung des Ertragswertes der Mehrfamilienhäuser wurde nach den Abklärungen der Sachverständigen an die aktuellen Wirtschaftsfaktoren angepasst. Eine Unterteilung

in Basiszinssatz und Zuschlag erfolgt nicht mehr. Der neue Kapitalisierungssatz beträgt 5,0%, während der bisherige Kapitalisierungssatz 7,05% betrug (RZ 41 und 42).

Wie bisher gilt der Kapitalisierungssatz für Mehrfamilienhäuser auch zur Ermittlung des Ertragswertes der Geschäftsliegenschaften (RZ 43).

d. Vermögenssteuerwerte für industrielle oder gewerbliche Liegenschaften

Hier gilt bei der Ermittlung der Vermögenssteuerwerte, wie bei Einfamilienhäusern und Stockwerkeigentum, weiterhin die Formel «Landwert + Zeitbauwert» (RZ 46). Entsprechend den neuen Regelungen für die Vermögenssteuerwerte für Einfamilienhäuser und Stockwerkeigentum entfällt der Einschlag auf dem Landwert für unüberbautes Land (RZ 49). Weiter beträgt der Umrechnungsfaktor für die Ermittlung des Zeitbauwerts aufgrund des Basiswerts neu 1060% (RZ 52).

2. Eigenmietwerte für Einfamilienhäuser und Stockwerkeigentum

Nach der bisherigen Weisung 2009 wurden die Eigenmietwerte wie folgt festgelegt (RZ 59):

- für Einfamilienhäuser auf 3,5% des Land- und Zeitbauwerts,
- für Stockwerkeigentum auf 4,25% des Land- und Zeitbauwertanteils.

Die Abklärungen der Wüest Partner AG haben ergeben, dass sich aufgrund der regional unterschiedlichen Entwicklung der Liegenschaftspreise zu den Mietpreisen die Eigenmietwerte nicht mehr wie bisher durch einen einzigen Umrechnungsfaktor bzw. Ableitungssatz für das ganze Kantonsgebiet aus dem Land- und Zeitbauwert ableiten lassen. Bei Festlegung eines einheitlichen Ableitungssatzes für die Bestimmung der Eigenmietwerte für das ganze Kantonsgebiet könnte die rechtlich vorgegebene Bandbreite von 60% bis 70% des Marktmietwertes nicht eingehalten werden. Die massgebenden Ableitungssätze wurden daher von den Sachverständigen aufgrund der aktuellen Datenlagen je Gemeinde separat bestimmt. Die massgebenden Ableitungssätze für die jeweiligen Gemeinden und Liegenschaftsarten sind wie die Landwerte im Anhang zur Weisung aufgeführt.

Die Bandbreiten der Ableitungssätze für die verschiedenen Gemeinden liegen:

- für Einfamilienhäuser zwischen 1,7% und 3,5%,
- für Stockwerkeigentum zwischen 2,1% und 4,2%.

Die neuen Ableitungssätze liegen in der Regel tiefer als die Ableitungssätze der Weisung 2009, da sich nach der Datenlage die Marktmietwerte wesentlich weniger stark entwickelten als die Verkehrswerte der Liegenschaften. Weiter wird in RZ 59 festgehalten, dass für den Eigenmietwert

von Zweifamilienhäusern, welche nicht als Stockwerkeigentum ausgestaltet sind, wie beim Vermögenssteuerwert die Regeln für Einfamilienhäuser Anwendung finden (vgl. RZ 36). Bei Stockwerkeigentum in Objekten mit hoher baulicher Dichte (insbesondere Hochhäusern) führt die Formelbewertung nach dem Land- + Zeitbauwertanteil aufgrund des sehr kleinen Landwertanteils in der Regel nicht zu korrekten Eigenmietwerten (vgl. RZ 20). In RZ 59 wird daher festgehalten, dass bei Stockwerkeigentum in Hochhäusern (Wohngebäuden mit mehr als acht Stockwerken) eine individuelle Schätzung nach RZ 83 ff. der Weisung vorzunehmen ist.

Gemäss Weisung 2009 ist bei der Ermittlung des Eigenmietwerts eine Korrektur vorzunehmen, wenn der Basiswert des Gebäudes einen bestimmten Grenzwert übersteigt (RZ 60). Gemäss den Abklärungen der Wüest Partner AG ist bei der Ermittlung des Eigenmietwerts auch eine Korrektur betreffend den Landwert des Umschwungs vorzunehmen, indem der Anteil des den voll anrechenbaren Landwert übersteigenden Landwertes (vgl. RZ 29) für die Bestimmung des Eigenmietwertes nur mit einem verminderten Ableitungssatz von 0,2% zu berücksichtigen ist (neue RZ 60a).

Nach der Weisung 2009 kann auf dem Eigenmietwert ein angemessener Einschlag gewährt werden, wenn die Eigentümerin oder der Eigentümer eines Einfamilienhauses oder Stockwerkeigentums wegen Verminderung des Wohnbedürfnisses seiner Familie (wie Wegzug der Kinder) nur noch einen Teil seines Wohneigentums nutzt (Unternutzungsabzug) oder wenn ein Härtefall vorliegt (RZ 62). Gemäss der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichts fehlt für die Vornahme eines Härtefalleinschlages beim Eigenmietwert die gesetzliche Grundlage, weshalb auf diesen Einschlag zu verzichten ist (vgl. Urteil des Verwaltungsgerichts SB.2023.00010 vom 2. März 2023). Der Unternutzungsabzug bleibt jedoch bestehen.

Unter RZ 71 der Weisung 2009 sind die üblichen Ansätze zur Bestimmung des Mietwertes von Geschäftsräumen als Prozentsatz des Umsatzes für verschiedene Branchen aufgelistet. Diese Liste wurde in der neuen Weisung nach den Daten der Wüest Partner AG um zusätzliche Branchen ergänzt und die bestehenden Ansätze wurden leicht korrigiert.

In der Weisung 2009 wird für den Kapitalisierungssatz für die Bestimmung des Vermögenssteuerwerts bei Liegenschaften im Baurecht auf den Basiszinssatz gemäss RZ 41 verwiesen (RZ 76, 78). Da der Kapitalisierungssatz in den RZ 41 und 42 der neuen Weisung nicht mehr in Basiszinssatz und Zuschlag unterteilt wird, ist der Kapitalisierungssatz für Liegenschaften im Baurecht direkt auszuweisen. Von den Sachverständigen wurde für den Kapitalisierungssatz ein Wert von 3% bestimmt.

3. Individuelle Schätzung des Verkehrswerts und des Eigenmietwerts von Liegenschaften

An den Regeln der Weisung 2009 über die individuelle Schätzung des Verkehrswerts und des Eigenmietwerts (RZ 79–86) ist grundsätzlich festzuhalten.

Eine Änderung ergibt sich beim Vorgehen zur individuellen Schätzung des Verkehrswerts einer Liegenschaft, sofern keine gesicherte Individualschätzung aufgrund eines zeitnahen Kaufpreises, eines zeitnahen Anlagewertes oder eines nach anerkannten Bewertungsgrundsätzen erstellten Privatgutachtens möglich ist. Nach der bisherigen Regelung ist in einem zweiten Schritt eine Ermittlung des Verkehrswertes nach der hedonischen Methode vorgesehen (RZ 81). Die hedonische Methode eignet sich jedoch nicht zur Bestimmung des Verkehrswertes sämtlicher Liegenschaften. Beispielsweise bei Ertragswertobjekten ist die hedonische Methode weniger geeignet. Es kann daher eine andere Art der Schätzung angebracht sein. Nach der neuen Regelung hat das kantonale Steueramt in einem zweiten Schritt eine individuelle Schätzung des Verkehrswertes vorzunehmen, wobei neben der hedonischen Methode auch eine andere Art der Schätzung angewendet werden kann. Dabei kann vom kantonalen Steueramt, sofern sachlich erforderlich, auch ein amtliches Gutachten in Auftrag gegeben werden. Für die Ermittlung des Verkehrswerts haben die Steuerpflichtigen mitzuwirken, ansonsten eine Schätzung nach pflichtgemäsem Ermessen vorgenommen wird. Eine entsprechende Änderung ist in der neuen Weisung beim Vorgehen zur individuellen Schätzung des Marktmietwerts der Liegenschaft (RZ 85) vorgesehen.

4. Ausserordentliche Neubewertung einzelner Liegenschaften

Nach der allgemeinen Neubewertung erfolgt eine ausserordentliche Neufestsetzung der Vermögensteuerwerte und Eigenmietwerte von Liegenschaften für die jeweils laufende Periode für neu erstellte Liegenschaften, nach umfassender Totalrenovation von Gebäuden, nach Abbruch von Gebäuden und nach Handänderungen (RZ 89). Zur Klarstellung wurde in der neuen Weisung die Umschreibung der Fälle dahingehend präzisiert, dass anstelle «für neu erstellte Liegenschaften» die Umschreibung «für neu erstellte Gebäude oder Gebäudeerweiterungen sowie neue Liegenschaften» und anstelle «nach Abbruch von Gebäuden» die Umschreibung «nach Abbruch von Gebäuden oder Gebäudeteilen» verwendet wurde. Bei Handänderungen erfolgt eine ausserordentliche Neubewertung nach der Praxis bei Handänderungen, bei welchen ein verlässlicher Transaktionspreis unter unabhängigen Dritten vorliegt. Keine ausserordentliche Neubewertung erfolgt daher bei Handänderungen aufgrund Erbschaft, Erbvorbezug, Erbteilung, Schenkung, Scheidung oder ehelichen Güterrechts. In der Umschreibung wurde daher präzisiert, dass eine ausserordentliche Neubewertung nach entgeltlichen Handänderungen unter unabhängigen Dritten vorzunehmen ist.

IV. Auswirkungen

Die Weisung 2025 führt zu Vermögenssteuerwerten, die bei Einfamilienhäusern im kantonalen Mittel um 49% und beim Stockwerkeigentum um 48% gegenüber den Werten gemäss der Weisung 2009 ansteigen. Weiter führt die Weisung 2025 zu Eigenmietwerten, die bei Einfamilienhäusern im kantonalen Mittel um 11% und beim Stockwerkeigentum um 10% über den Werten gemäss der Weisung 2009 liegen. Gemäss einer Schätzung des kantonalen Steueramtes führen diese Erhöhungen für den Kanton bei der Staatssteuer zu Mehreinnahmen von rund 45 Mio. Franken bei der Einkommenssteuer und von rund 40 Mio. Franken bei der Vermögenssteuer. Steuermehreinnahmen in der gleichen Grössenordnung sind für die Gemeinden zu erwarten.

Die Auswirkungen der neuen Weisung 2025 auf die individuelle Steuerbelastung von Steuerpflichtigen werden in den nachfolgenden Beispielen aufgezeigt.

Für ein Rentner-Ehepaar mit einem Einfamilienhaus in Seuzach, einem aktuellen Vermögenssteuerwert von Fr. 517 000 und einem Eigenmietwert von Fr. 18 100, einem steuerbaren Einkommen von Fr. 77 600 und einem steuerbaren Vermögen von Fr. 617 000 ergibt sich aufgrund des neuen Vermögenssteuerwertes von Fr. 672 000 und des neuen Eigenmietwertes von Fr. 18 800 eine Mehrbelastung bei der Einkommens- und Vermögenssteuer (Kantons-, Gemeinde- und Bundessteuer) von insgesamt Fr. 403.

Für eine Familie (verheiratetes Paar mit zwei Kindern) mit einer Eigentumswohnung in der Stadt Zürich, einem aktuellen Vermögenssteuerwert von Fr. 500 000 und einem Eigenmietwert von Fr. 19 900, einem steuerbaren Einkommen von Fr. 138 000 und einem steuerbaren Vermögen von Fr. 100 000 ergibt sich aufgrund des neuen Vermögenssteuerwertes von Fr. 1 094 000 und des neuen Eigenmietwertes von Fr. 25 100 eine Mehrbelastung bei der Einkommens- und Vermögenssteuer (Kantons-, Gemeinde- und Bundessteuer) von insgesamt Fr. 2078.

Für eine Familie (verheiratetes Paar mit zwei Kindern) mit einer im Jahr 2018 gekauften Eigentumswohnung in der Stadt Bülach mit einem aktuellen Vermögenssteuerwert von Fr. 770 000 (2018 auf 70% des Kaufpreises festgelegt, da der schematische, formelmässige Wert gemäss Weisung 2009 die bundesrechtliche Untergrenze von 70% des Verkehrswertes unterschritt) und einem Eigenmietwert von Fr. 20 600, einem steuerbaren Einkommen von Fr. 103 900 und einem steuerbaren Vermögen von Fr. 370 000 ergibt sich aufgrund des neuen Vermögenssteuerwertes von Fr. 802 000 und des neuen Eigenmietwertes von Fr. 22 400 eine Mehrbelastung bei der Einkommens- und Vermögenssteuer (Kantons-, Gemeinde- und Bundessteuer) von insgesamt Fr. 362.

Für ein Ehepaar (ohne Kinder) mit einem Mehrfamilienhaus mit fünf Wohnungen in Horgen, einem aktuellen Vermögenssteuerwert von Fr. 1 929 000 und einem erzielbaren Ertrag von Fr. 136 000, einem steuerbaren Einkommen von Fr. 160 000 und einem steuerbaren Vermögen von Fr. 1 600 000 ergibt sich aufgrund des neuen Vermögenssteuerwertes von Fr. 2 720 000 eine Mehrbelastung bei der Einkommens- und Vermögenssteuer (Kantons-, Gemeinde- und Bundessteuer) von insgesamt Fr. 2974.

V. Inkrafttreten der neuen Bewertungsweise

In der Vorlage ist vorgesehen, dass die neue Weisung auf die Steuerperiode 2025 in Kraft tritt. Damit ist sie für alle die Steuerperiode 2025 und die darauffolgenden Steuerperioden betreffenden Bewertungen von Liegenschaften und Festsetzungen von Eigenmietwerten massgebend.

Die neuen Liegenschaftsbewertungen (Vermögenssteuerwert und Eigenmietwert) nach der Weisung 2025 werden den Steuerpflichtigen von den Gemeinden Anfang des Jahres 2026 für die Steuererklärung 2025 zugestellt werden.

VI. Vernehmlassungsverfahren

Der Weisungsentwurf kann bei den Gemeinden, den Direktionen des Regierungsrates und der Staatskanzlei, den politischen Parteien, den Verbänden und weiteren Interessierten in die Vernehmlassung gegeben werden. Die Finanzdirektion ist zu ermächtigen, das Vernehmlassungsverfahren durchzuführen.

Auf Antrag der Finanzdirektion

beschliesst der Regierungsrat:

I. Die Finanzdirektion wird ermächtigt, das Vernehmlassungsverfahren zum Entwurf für die Weisung des Regierungsrates an die Steuerbehörden über die Bewertung von Liegenschaften und die Festsetzung der Eigenmietwerte ab Steuerperiode 2025 (Weisung 2025) durchzuführen.

II. Dieser Beschluss ist bis zum Beginn der Vernehmlassung nicht öffentlich.

III. Mitteilung an die Finanzdirektion.



Vor dem Regierungsrat
Die Staatsschreiberin:

Kathrin Arioli