

Bundesgericht
Tribunal fédéral
Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2C_101/2010

Urteil vom 24. Juni 2010
II. öffentlich-rechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Zünd, Präsident,
Bundesrichter Merkli, Stadelmann,
Gerichtsschreiber Moser.

Verfahrensbeteiligte
X._____,
Beschwerdeführerin, vertreten durch Rechtsanwalt Toni Dettling,

gegen

Steuerverwaltung des Kantons Schwyz.

Gegenstand
Güterschätzungen (generelle Neuschätzung für baurechtsbelastete Grundstücke;
Kapitalisierungszinssatz),

Beschwerde gegen den Entscheid des Verwaltungsgerichts des Kantons Schwyz, Kammer II, vom
27. November 2009.

Sachverhalt:

A.

Die X._____ ist Eigentümerin u.a. diverser in der Gemeinde Y._____/SZ gelegener baurechtsbelasteter Grundstücke. Mit Schätzungsverfügungen vom 20. März 2008, 18. Juni 2008 und 2. Juli 2008 setzte die kantonale Steuerverwaltung gestützt auf § 6 der kantonalen Verordnung vom 24. November 2004 über die steueramtliche Schätzung nichtlandwirtschaftlicher Grundstücke neue Vermögenssteuerwerte für diese Grundstücke fest. Die gegen diese Schätzungsverfügungen von der X._____ erhobenen Einsprachen wurden von der kantonalen Steuerkommission mit Entscheid vom 17. Juni 2009 abgewiesen und die dagegen am 24. Juli 2009 erhobene Beschwerde wies das Verwaltungsgericht des Kantons Schwyz, Kammer II, am 27. November 2009 ab.

B.

Die X._____ beantragt dem Bundesgericht mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten vom 1. Februar 2010, der Entscheid des Verwaltungsgerichts des Kantons Schwyz vom 27. November 2009 sei aufzuheben und die Streitsache sei zur Vornahme einer rechts- und sachkonformen Veranlagung an die Vorinstanz zurückzuweisen.
Das Verwaltungsgericht und die Steuerkommission des Kantons Schwyz sowie die Eidgenössische Steuerverwaltung beantragen die Abweisung der Beschwerde.

Erwägungen:

1.

1.1 Das Bundesgericht prüft seine Zuständigkeit und die Eintretensvoraussetzungen von Amtes wegen und mit freier Kognition (Art. 29 Abs. 1 BGG; BGE 135 II 94 E. 1 S. 96; 135 III 1 E. 1.1 S. 3; je mit Hinweisen).

1.2 Beim angefochtenen Urteil des Verwaltungsgerichts handelt es sich um einen kantonal letztinstanzlichen Entscheid in einer Angelegenheit des öffentlichen Rechts, die beim Bundesgericht mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten angefochten werden kann (Art. 82 ff. BGG in Verbindung mit Art. 73 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der

direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG; SR 642.14], in der Fassung gemäss Anhang Ziff. 58 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht [VGG; SR 173.32]).

1.3 Gemäss Art. 90 BGG ist die Beschwerde an das Bundesgericht zulässig gegen Entscheide, die das Verfahren abschliessen (sog. Endentscheide). Gegen Vor- und Zwischenentscheide, die weder zu Ausstandsbegehren noch zur Zuständigkeit ergehen (dazu Art. 92 BGG), ist die Beschwerde gemäss Art. 93 Abs. 1 BGG nur zulässig, wenn sie einen nicht wieder gutzumachenden Nachteil bewirken können (lit. a) oder wenn die Gutheissung der Beschwerde sofort einen Endentscheid herbeiführen und damit einen bedeutenden Aufwand an Zeit oder Kosten für ein weitläufiges Beweisverfahren ersparen würde (lit. b).

1.4 Es liesse sich fragen, ob der Entscheid über die Grundstückschätzung für die Steuerveranlagung lediglich als Zwischenentscheid im Sinne von Art. 93 BGG zu qualifizieren wäre. Als mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten anfechtbarer Endentscheid erschiene dann erst die jeweilige kantonale letztinstanzliche Steuerveranlagung. Doch würde eine derartige Betrachtungsweise dem Verfahren der Grundstückschätzungen nach dem im Kanton Schwyz angewendeten Verfahren nicht gerecht. Die Schätzung erfolgt in einem selbständigen und in sich geschlossenen Verfahren (vgl. namentlich § 19 der Verordnung vom 24. November 2004 über die steueramtliche Schätzung nichtlandwirtschaftlicher Grundstücke). Der Entscheid über die Schätzung schliesst daher ein selbständiges Verfahren ab und ist, wenn kantonale letztinstanzlich, als Endentscheid mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten anfechtbar (vgl. Urteile 2C_83/2009 vom 8. Mai 2009 E. 1.2 und 2P.153/1995 vom 30. Oktober 1997 E. 1).

2.

Gemäss Art. 106 Abs. 1 BGG wendet das Bundesgericht das Recht von Amtes wegen an. Es prüft daher grundsätzlich die Anwendung von Bundesrecht sowie die Übereinstimmung des kantonalen Rechts und seiner Anwendung durch die kantonalen Instanzen mit den Bestimmungen des Bundesgesetzes über die Steuerharmonisierung frei. Die Anwendung von kantonalem Recht kann dagegen vom Bundesgericht nicht frei, sondern nur auf Verfassungskonformität hin überprüft werden (Art. 95 BGG e contrario). Gemäss Art. 106 Abs. 2 BGG prüft das Bundesgericht die Verletzung von Grundrechten und von kantonalem und interkantonalem Recht nur insofern, als eine solche Rüge in der Beschwerde präzise vorgebracht und begründet worden ist (Art. 42 Abs. 2 BGG i.V.m. Art. 106 Abs. 2 BGG; BGE 133 II 249 E. 1.4.2 S. 254). Dies gilt auch dann, wenn die Bestimmungen des Steuerharmonisierungsgesetzes den Kantonen einen gewissen Spielraum einräumen (BGE 134 II 207 E. 2 S. 210). Unter diesen Umständen setzt Art. 106 Abs. 2 BGG voraus, dass die Beschwerde eine kurz gefasste Darlegung darüber enthält, welche verfassungsmässigen Rechte bzw. welche Rechtssätze und inwiefern sie durch den angefochtenen Entscheid verletzt worden sind.

3.

3.1 Nach Art. 14 StHG wird das Vermögen zum Verkehrswert bewertet (Abs. 1 Satz 1). Dabei kann der Ertragswert angemessen berücksichtigt werden (Abs. 1 Satz 2). Abweichungen vom Grundsatz der Verkehrswertbewertung sind in Art. 14 Abs. 2 und 3 StHG abschliessend aufgezählt. Nach welchen Regeln der Verkehrswert zu ermitteln ist, sagt das Gesetz nicht. Den Kantonen verbleibt sowohl bei der Wahl der anzuwendenden Methode als auch in der Frage, ob und in welchem Mass der Ertragswert in die Bewertung einbezogen werden soll ("Kann-Vorschrift"), ein grosser Regelungs- und Anwendungsspielraum, wobei sie eigentumspolitische Aspekte mit berücksichtigen können (BGE 128 I 240 E. 3.1.1 S. 248).

3.2 Auch das Schwyzer Steuergesetz vom 9. Februar 2000 sieht vor, dass das Vermögen zum Verkehrswert bewertet wird, wobei der Ertragswert angemessen berücksichtigt werden kann (§ 41 Abs. 1 StG/SZ). Etwas anderes gilt nur für landwirtschaftliche Grundstücke (vgl. § 42 Abs. 2 StG/SZ). Was die Ermittlungsmethode bei Grundstücken betrifft, sieht § 42 Abs. 3 StG/SZ vor, dass der Kantonsrat u.a. die wesentlichen Schätzungsgrundlagen festlegt und das Verfahren ordnet. Gemäss § 14 der vom Kantonsrat erlassenen kantonalen Verordnung vom 24. November 2004 über die steueramtliche Schätzung nichtlandwirtschaftlicher Grundstücke entspricht der Verkehrswert dem unter normalen Verhältnissen erzielbaren Kaufpreis. Er wird in der Regel aus Real- und Ertragswert ermittelt, wobei das Verhältnis von Real- und Ertragswert sich durch den Gewichtungskoeffizienten bestimmt. Der Realwert setzt sich nach § 15 Abs. 1 der kantonalen Verordnung zusammen aus dem Zeitwert der Bauten, den Umgebungs- und Baunebenkosten und dem Landwert. Der Ertragswert entspricht nach § 16 Abs. 1 dem kapitalisierten jährlich erzielbaren Mietzins ohne Nebenkosten. Für generelle Neuschätzungen mit Wertbasis 31. Dezember 2004 setzt sich der Kapitalisierungszinssatz

zusammen aus dem

gewichteten durchschnittlichen Zinssatz der Jahre 1999 bis 2004 für variable erste Hypotheken der Schwyzer Kantonalbank und einem Zuschlag für Bewirtschaftungskosten (§ 16 Abs. 2). Nach § 20 der kantonalen Verordnung erlässt der Regierungsrat die Ausführungsbestimmungen in einer Schätzungsanleitung. Die durch Regierungsratsbeschluss vom 24. August 2005 erlassene Schätzungsanleitung regelt in Kapitel 4 die Bewertung von Baurechtsgrundstücken. Dabei wird u.a. bestimmt, der Berechnungszinssatz für die Barwertberechnung - sowohl für das Baurecht wie für das baurechtsbelastete Grundstück - entspreche dem gewichteten durchschnittlichen Zinssatz der letzten 5 Jahre für erste Hypotheken der Schwyzer Kantonalbank.

3.3

3.3.1 Die Vorinstanz hat im angefochtenen Entscheid festgestellt, streitig sei im Wesentlichen der Kapitalisierungszinssatz. Sie schützte den von der kantonalen Steuerverwaltung gemäss Ziff. 4.2.6 der Schätzungsanleitung zur Anwendung gebrachten Zinssatz, wobei sie darauf hinwies, der kantonale Gesetzgeber habe in § 16 Abs. 2 der kantonalen Verordnung genau definiert, wie der Kapitalisierungszinssatz zu ermitteln sei. An diese Vorgaben habe sich die kantonale Steuerverwaltung bzw. die kantonale Steuerkommission gehalten.

3.3.2 Die Beschwerdeführerin bestreitet die gestützt auf § 16 Abs. 2 der kantonalen Verordnung erfolgte Berechnung des Zinssatzes masslich nicht. Sie macht jedoch im Wesentlichen geltend, die Vorinstanzen seien von einem zu tiefen Zinssatz ausgegangen. Insbesondere rügt sie, die Vorinstanz habe den bei der Ertragswertberechnung massgeblichen Kapitalisierungssatz mit dem für selbständige Baurechte anwendbaren Berechnungszinssatz verwechselt. Letzterer entspreche einem langfristigen Vergleichsrenditensatz. In der Literatur werde von einem Berechnungszinssatz für selbständige Baurechte von 4,5 bis 5 % ausgegangen.

3.3.3 Den Überlegungen der Beschwerdeführerin kann nicht gefolgt werden. Sie verkennt dabei, dass der Verkehrswert im steuerrechtlichen Sinn nicht eine mathematisch exakt bestimmbare Grösse ist, sondern in der Regel ein Schätz- oder Vergleichswert darstellt, der zwangsläufig mit den einer Schätzung oder einem Vergleich anhaftenden Ungenauigkeiten behaftet ist. Aufgrund der Anforderungen an die Beschwerdebeurteilung (vgl. E. 2) müsste die Beschwerdeführerin konkret darlegen, inwiefern ein von der Vorinstanz festgesetzter oder bestätigter Verkehrswert eindeutig überhöht und damit willkürlich ist. Diesen Nachweis vermag die Beschwerdeführerin weder mit ihrer pauschalen Behauptung, der in der Schätzungsanleitung festgehaltene Berechnungszinssatz von 4 % führe zu überhöhten Verkehrswerten, noch mit dem Hinweis, in der Literatur werde von einem Berechnungszinssatz von 4,5 bis 5 % ausgegangen, zu leisten. Daran ändert ihr Hinweis darauf nichts, dass sich die Vorinstanz in ihrer Begründung auf § 16 der kantonalen Verordnung stütze, welcher die Kapitalisierung des Ertragswertes regelt. Massgebend ist, dass die beanstandeten Schätzungen unbestrittenermassen gemäss den Vorgaben der Schätzungsanleitung vorgenommen wurden, welche bezüglich der

Bestimmung des Berechnungszinssatzes die Regelung von § 16 Abs. 2 der kantonalen Verordnung übernommen hat (ausgenommen der hier nicht relevante Zuschlag für Bewirtschaftungskosten), womit der Verweis der Vorinstanz auf die Regelung von § 16 Abs. 2 der kantonalen Verordnung zumindest im Ergebnis nicht zu beanstanden ist. Am Festgestellten ändern schliesslich auch die Vorbringen der Beschwerdeführerin nichts, wonach der Berechnungszinssatz sich in erster Linie nach der Vergleichsrendite richte, währenddem der bei der Ertragswertberechnung verwendete Kapitalisierungssatz in erster Linie auf die Finanzierungszinssätze abstelle. Bei dieser Argumentation wird übersehen, dass in allen ertragsorientierten Bewertungen der Zinssatz der Rechnung die Aufgabe hat, das Kapital zu verzinsen (vgl. Kaspar Fierz, Der Schweizer Immobilienwert, 5. Aufl., Zürich/Basel/Genf 2005, S. 73 ff.). Das heisst, dass grundsätzlich sowohl im Rahmen der - gewöhnlichen - Ertragswertberechnung wie auch bei der Barwertberechnung betreffend ein Baurecht die Überlegung im Vordergrund steht, welche alternativen Verzinsungsmöglichkeiten bestehen. Wird im Rahmen der Liegenschaftsschätzung der Zinssatz für erste Hypotheken - somit ein Schuldzinssatz - zugrunde gelegt,

wie dies die Schwyzer Verordnung tut, so liegt dem die Überlegung zugrunde, dass damit zumindest die Kapitalkosten gedeckt werden (vgl. Wolfgang Naegeli/Heinz Wenger, Der Liegenschaftenschatzer, 4. Aufl., Zürich 1997, S. 87; vgl. auch Fierz, a.a.O., S. 74). Eine solche Bestimmung des Kapitalisierungszinssatzes ist auf jeden Fall nicht bundesrechtswidrig, nachdem das Steuerharmonisierungsgesetz den Kantonen offen lässt, ob und allenfalls in welchem Masse sie den Ertragswert in die Verkehrswertberechnung einbeziehen wollen (vgl. E. 3.1). Inwiefern diesbezüglich zwischen der Barwertberechnung eines Baurechtes und der Ertragswertberechnung eines gewöhnlichen Grundstückes unterschieden werden müsste bzw. der Verzicht auf diese Differenzierung verfassungswidrig wäre, wird von der Beschwerdeführerin nicht schlüssig dargelegt.

3.4 Bei dieser Sachlage erscheint es nicht als willkürlich, wenn die Vorinstanzen die kantonale

Steuerordnung so angewendet haben, dass sie die Bewertung der Baurechtsliegenschaften der Beschwerdeführerin unter Berücksichtigung des Kapitalisierungszinssatzes gemäss § 16 Abs. 2 der kantonalen Verordnung bzw. gemäss Ziff. 4.2.6 der kantonalen Schätzungsanleitung vorgenommen haben. Ebenso befindet sich die im vorliegenden Fall vorgenommene Schätzung innerhalb des Handlungsspielraums, welcher das Steuerharmonisierungsgesetz den Kantonen belässt, zumal die Berücksichtigung des Ertragswertes bundesrechtlich nicht zwingend vorgeschrieben wird.

4.

Die Beschwerde erweist sich somit als unbegründet und ist abzuweisen.

Entsprechend dem Ausgang sind die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens der Beschwerdeführerin aufzuerlegen (Art. 65 f. BGG). Eine Parteientschädigung ist nicht auszurichten (Art. 68 BGG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.

Die Beschwerde wird abgewiesen.

2.

Die Gerichtskosten von Fr. 3'000.-- werden der Beschwerdeführerin auferlegt.

3.

Dieses Urteil wird der Beschwerdeführerin, der Steuerverwaltung des Kantons Schwyz, dem Verwaltungsgericht des Kantons Schwyz, Kammer II, und der Eidgenössischen Steuerverwaltung schriftlich mitgeteilt.

Lausanne, 24. Juni 2010

Im Namen der II. öffentlich-rechtlichen Abteilung

des Schweizerischen Bundesgerichts

Der Präsident: Der Gerichtsschreiber:

Zünd Moser