

VERWALTUNGSGERICHT DES KANTONS FREIBURG

STEUERGERICHTSHOF

Entscheid des Präsidenten vom 20. Dezember 2006

In den Beschwerdesachen **(4F 05 156 und 157)**

A, in Z,

Beschwerdeführer,

gegen

die **Kantonale Steuerverwaltung**, Rue Joseph-Piller 13, 1700 Freiburg,

Beschwerdegegnerin,

betreffend

**Steuerwert der Liegenschaft
(Einspracheentscheid vom 15. Juli 2005;
Steuerperiode 2004)**

hat sich ergeben:

- A. A ist Eigentümer einer Liegenschaft in Z, welche fünf Wohnungen umfasst. Auf dem Fragebogen für die Bewertung der Miet- und Steuerwerte von nicht landwirtschaftlichen Liegenschaften (ab der Steuerperiode 2001) deklarierte er am 11. Juli 2004 einen Eigenmietwert der selbst benutzten Wohnung von 13'632 Franken, jährliche Mietzinsen von 70'800 Franken sowie einen Steuerwert von 1'203'878 Franken. Letzterer ergibt sich aus dem angeführten Verkehrswert von 1'625'000 Franken und dem doppelt gewichteten Ertragswert von 993'317 Franken (zu 8,5 % kapitalisierte Mieteinnahmen inkl. Eigenmietwert).

Gemäss Mitteilung der Kantonalen Steuerverwaltung vom 9. August 2005 wurde der Steuerwert auf 1'245'000 Franken festgelegt. Die Differenz zum deklarierten Wert ergibt sich aus der Tatsache, dass der Ertragswert in Anwendung eines Kapitalisierungssatzes von 8 % ermittelt wurde.

Mit Veranlagungsanzeige vom 16. Juni 2005 wurde der Steuerwert der Liegenschaft der früheren Mitteilung entsprechend mit 1'245'000 Franken veranlagt.

- B. Am 11. Juli 2005 erhob A gegen diese Veranlagung Einsprache mit dem Antrag, den Steuerwert der Liegenschaft gemäss der eingereichten Steuererklärung zu veranlagern. Er machte insbesondere geltend, es sei der Kapitalisierungssatz für Mehrfamilienhäuser (8,5 %) anzuwenden. Das Konzept "Mehrfamilienhaus" sei für diesen Neubau aus dem einzigen Grund der Weitervermietung von mindestens vier der fünf Wohnungen gewählt worden. Das Objekt sei in diesem Sinne ein klassisches Renditeobjekt, ein Mehrfamilienhaus eben. Der Umstand, dass eine der fünf Wohnungen im Moment selbst bewohnt werde, ändere nichts an der Sachlage, dass das Mehrfamilienhaus mit einer "anderen, an Dritte weitervermieteten nichtlandwirtschaftlichen Liegenschaft" absolut vergleichbar sei und die entsprechenden Rechtsgrundlagen analog anzuwenden seien.

Mit Entscheid vom 15. Juli 2005 wurde die Einsprache abgewiesen. Zur Begründung legte die Kantonale Steuerverwaltung insbesondere dar, die Liegenschaft des Steuerpflichtigen könne nicht als Mehrfamilienhaus im Sinne der konstanten Praxis betrachtet werden. Gemäss dem Schätzerhandbuch (Schweizerische Vereinigung kantonaler Grundstückbewertungsexperten/Schweizerische Schätzungsexperten-Kammer/Schweizerischer Verband der Immobilien-Treuhänder), welches für die Bewertung der Immobilien diene, gälten erst Objekte ab sechs Wohnungen als Mehrfamilienhäuser.

- C. Mit Eingabe vom 13. bzw. 16. August 2005 reichte A beim Verwaltungsgericht gegen den Einspracheentscheid Beschwerde ein. Er hält an seinem Standpunkt fest, dass der Kapitalisierungssatz für Mehrfamilienhäuser zur Anwendung gelangen müsse. Nebst den bereits im Einspracheverfahren vorgebrachten Argumenten legt er insbesondere noch dar, es sei bereits im Baubewilligungsverfahren immer von einem Mehrfamilienhaus die Rede gewesen. Im Übrigen habe die Kantonale Steuerverwaltung selber die Liegenschaft als Mehrfamilienhaus akzeptiert, indem sie den Reduktionsfaktor von 14 % gewährt habe. Dort - wie auch im Leitfaden zur Steuererklärung - werde ausdrücklich davon ausgegangen, dass beim Vorhandensein von mehr als drei Wohnungen ein Mehrfamilienhaus angenommen werden könne. Insofern sei der angefochtene Entscheid widersprüchlich und er verstosse gegen die von der Verwaltung selber aufgestellte klare Regelung. Auch in andern Kantonen setze die Qualifikation einer Liegenschaft als Mehrfamilienhaus nicht mindestens sechs Wohnungen voraus.

In ihrer Beschwerdeantwort vom 13. bzw. 15. September 2005 schliesst die Kantonale Steuerverwaltung auf Abweisung. Sie weist insbesondere noch darauf hin, dass der Kapitalisierungssatz für die Berechnung der Steuerwerte nicht landwirtschaftlicher Liegenschaften im Kanton Freiburg trotz des historischen Tiefs der Hypothekarzinssätze weiterhin grosszügig auf 8 bis 8,5 % verankert sei. Laut dem Schätzerhandbuch, wonach Objekte ab sechs oder mehr Wohneinheiten als Mehrfamilienhäuser zu betrachten seien, müsste der Kapitalisierungssatz sogar auf 5.8 % festgesetzt werden. Insofern sei der angewandte Satz von 8 % offensichtlich gerechtfertigt. Der Präsident des Steuergerichtshofes habe denn auch schon in einer ähnlichen Angelegenheit geurteilt. Im Übrigen beantragt die Vorinstanz, anstelle des bei der Ermittlung des Eigenmietwertes gewährten Reduktionsfaktors von 14 % bloss einen solchen von 4 % zu berücksichtigen und den Steuerwert noch um den Wert von zwei Grundstücken Wald (155 und 230 Franken) zu erhöhen.

In seinen Gegenbemerkungen vom 4. Oktober 2005 hält der Beschwerdeführer an seinem Standpunkt fest. Er legt insbesondere noch dar, dass die von der Steuerverwaltung selbst gewählte Methode der Selbstdeklaration auch im Interesse der Rechtsgleichheit anwendbar bleiben müsse. Im Übrigen greife die Vorinstanz Punkte auf, welche ausserhalb der Streitfrage lägen.

**Der Präsident des Steuergerichtshofes
zieht in Erwägung:**

I. Anwendbares Verfahrensrecht, Vereinigung der Verfahren, Zuständigkeit des Einzelrichters

1. a) Gemäss Art. 104 Abs. 4 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG; SR 642.11) regelt das kantonale Recht Organisation und Amtsführung der kantonalen Vollzugsbehörde, soweit das Bundesrecht nichts anderes bestimmt. Insofern sind die Kantone auch in der Bestellung und Organisation der Steuerrekurskommission grundsätzlich frei (vgl. RAINER ZIGERLIG / GUIDO JUD *in Zweifel* / Athanas, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/2b, Basel 2000, N 3 ff. zu Art. 104 DBG). Dementsprechend bestimmen Art. 4 Abs. 3 und 4 des kantonalen Ausführungsbeschlusses vom 5. Januar 1995 zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (SGF 634.1.11), dass im Beschwerdeverfahren vor dem Verwaltungsgericht, welches Beschwerdeinstanz im Sinne von Art. 104 Abs. 3 DBG ist, unter Vorbehalt anders lautender Bestimmungen des Bundesrechts (vgl. Art. 140 ff. DBG) sinngemäss die entsprechenden Bestimmungen des kantonalen Rechts gelten. Somit gelangen also die Verfahrensvorschriften des Gesetzes vom 6. Juni 2000 über die direkten Kantonssteuern (DStG; SGF 631.1) sowie des Gesetzes vom 23. Mai 1991 über die Verwaltungsrechtspflege (VRG; SGF 150.1) subsidiär zur Anwendung.
- b) Art. 42 Abs. 1 lit. b VRG sieht vor, dass Eingaben, die den gleichen Gegenstand betreffen, aus wichtigen Gründen in einem einzigen Verfahren vereinigt werden können.

Im vorliegenden Fall erschien es von Beginn weg (Einreichung der Rechtsmittel) angebracht, das Verfahren betreffend die direkte Bundessteuer (4F 05 156) und den Rekurs betreffend die Kantonssteuer (4F 05 157) im gleichen Verfahren zu vereinigen. Die beiden entsprechenden Veranlagungen bilden nämlich Gegenstand desselben Einspracheentscheides und es wurde vor dem Verwaltungsgericht auch bloss eine einzige Rechtschrift eingereicht. Im Übrigen stehen die beiden Rechtsmittel nicht nur prozessual, sondern auch sachlich in einem engen Zusammenhang.

- c) Gestützt auf Art. 186 DStG in Verbindung mit Art. 100 Abs. 1 lit. c VRG ist die Beschwerde angesichts des Streitwertes vom Präsidenten des Steuergerichtshofes als Einzelrichter zu beurteilen.

II. Direkte Bundessteuer (4F 05 156)

2. Obwohl die angefochtene Veranlagung des Steuerwertes und die Einsprache des Beschwerdeführers dementsprechend nur die Kantonssteuern betrafen, umfasst der von der Vorinstanz erlassene Einspracheentscheid gemäss dem ausdrücklichen Wortlaut und den zitierten Gesetzesbestimmungen auf der Vorderseite auch die Veranlagung der direkten Bundessteuer. Aus dem "Protokollauszug" (Begründung) des Entscheides geht dann allerdings nicht hervor, inwiefern die direkte Bundessteuer, welche ja keine Vermögenssteuer vorsieht, betroffen sein soll. Unter diesen Umständen ist vorliegend schlicht festzustellen, dass der Einspracheentscheid, soweit er die direkte Bundessteuer betrifft, irrtümlicherweise erfolgt und gegenstandslos ist.
3. Für diesen Teil des Verfahrens sind selbstverständlich keine Kosten zu erheben.

III. Kantonssteuer (4F 05 157)

- 4 a) Obwohl der Beschwerdeführer gemäss der angefochtenen Veranlagung keine Vermögensteuer bezahlt, hat er im Hinblick auf die Liegenschaftsteuer, welche aufgrund des Steuerwertes erhoben wird, ein genügendes Rechtsschutzinteresse (vgl. Art. 76 lit. a VRG). Demzufolge ist auf den Rekurs betreffend die Kantonssteuer einzutreten.
 - b) Soweit die Vorinstanz in ihrer Beschwerdeantwort eine Änderung des massgebenden Reduktionsfaktors beim Eigenmietwert und eine zusätzliche Berücksichtigung zweier Waldgrundstücke beantragt (Steuerwert von insgesamt 385 Franken, welcher immer noch nicht zu einem steuerbaren Vermögen führt!), ist darauf nicht einzutreten. Diese Punkte bildeten nämlich nicht Gegenstand des Einspracheverfahrens (vgl. Art. 81 Abs. 3 VRG). Sie sind zudem nur von geringer Tragweite, sodass auch insofern kein genügender Anlass besteht, dass Verfahren von Amtes wegen (im Rahmen des Devolutiv-effektes der Beschwerde) darauf auszudehnen.
5. a) Gemäss Art. 54 DStG werden nicht landwirtschaftliche Grundstücke zum Steuerwert besteuert. Dieser entspricht dem Verkehrswert des Bodens und der Bauten unter entsprechender Berücksichtigung des Ertragswertes (Abs. 1). Der Verkehrswert entspricht dem unter normalen Verhältnissen erzielbaren Verkaufspreis ohne Rücksicht auf ungewöhnliche oder persönliche Verhältnisse (Abs. 2). Der Ertragswert entspricht dem kapitalisierten jährlichen Mietwert. Für vermietete Grundstücke entspricht der Ertragswert dem

Mieterspiegel, d. h. dem Nettomietzins (Mietzins ohne Nebenkosten) der Wohnungen, Lokale und anderen Teile des Grundstückes (Abs. 3). Zum Ertragswert besteuert werden hingegen land- und forstwirtschaftliche Grundstücke sowie die für den Betrieb unentbehrlichen Gebäude, solange diese Nutzung andauert (Art. 55 DStG). Der Staatsrat erlässt die nötigen Vorschriften für die Bewertung der Grundstücke (Art. 53 Abs. 3 DStG).

Das Bundesgesetz vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG) sieht in Art. 14 allgemein vor, dass das Vermögen zum Verkehrswert bewertet wird. Dabei kann der Ertragswert angemessen berücksichtigt werden (Abs. 1).

Der Staatsratsbeschluss vom 9. April 1992 betreffend die Besteuerung von nicht landwirtschaftlichen Liegenschaften (SGF 631.33; nachfolgend: der Beschluss) sieht in Art. 13 vor, dass der Steuerwert von nicht landwirtschaftlichen Liegenschaften in der Regel aufgrund des arithmetischen Mittels zwischen dem Verkehrswert (Marktwert) und dem zweifachen Ertragswert ermittelt wird (Abs. 1). Der Ertragswert einer nicht landwirtschaftlichen Liegenschaft ergibt sich durch Kapitalisierung des Bruttoertrages der Liegenschaft mit einem näher bestimmten Satz (zwischen 8 ½ und 8 %). Der Bruttoertrag entspricht dem Gesamtmietwert der Liegenschaft oder der Wohnung des Eigentümers und dem Mietwert der Berufs- und Geschäftsräume im Jahr sowie der Mietzinseinnahmen entsprechend der Mietzinsaufstellung für die Wohnungen, Geschäfts- und übrigen Räume (vgl. Art. 14). Der Verkehrswert des Bodens oder eines Gebäudes wird anhand des mittleren Preises ermittelt, welcher für gleiche oder ähnliche Liegenschaften in derselben Gegend während einer längeren Zeitspanne bei Verkäufen erzielt wurde und mit Wahrscheinlichkeit auch für die betreffende Liegenschaft erzielt werden könnte. Die unter dem Einfluss spezieller oder persönlicher Umstände erzielten Veräusserungspreise sind nicht zu berücksichtigen (Art. 15 Abs. 1). Der Verkehrswert einer nicht landwirtschaftlichen Liegenschaft kann grundsätzlich nicht unter dem Ertragswert liegen (Art. 15 Abs. 2).

- b) Im vorliegenden Fall ist einzig umstritten, welcher der im Beschluss vorgesehenen Kapitalisierungssätze zur Anwendung gelangen soll (8,5 % für Mehrfamilienhäuser oder 8 % für andere, nach 1960 erstellte Liegenschaften).

Entgegen der Ansicht der Vorinstanz lässt sich aus dem von ihr angerufenen Urteil 4F 03 55 vom 2. Juli 2003 nichts für den vorliegenden Fall ableiten, stand doch dort die Qualifikation eines Zweifamilienhauses zur Diskussion. Es leuchtet zum Vornherein ein, dass ein Zweifamilienhaus nicht ohne Weiteres einem Mehrfamilienhaus gleichgestellt werden kann. In der Tat sind Ein- und Zweifamilienhäuser eher konsumgüterähnliche Liegenschaften als Renditeobjekte, sodass dem Ertragswert im Hinblick auf die Ermittlung des Verkehrswertes geringere Bedeutung zukommt (vgl. SCHWEIZERISCHE VEREINIGUNG KANTONALER GRUNDSTÜCKBEWERTUNGSEXPERTEN / SCHWEIZERISCHE

SCHÄTZUNGSEXPERTEN-KAMMER / SCHWEIZERISCHER VERBAND DER IMMOBILIEN-TREUHÄNDER, Schätzerhandbuch - Bewertung von Immobilien, Chur 2000, S. 61 f. sowie 232 und 234).

Im Schätzerhandbuch (S. 95) wird das Mehrfamilienhaus als "Gebäude mit mehreren Wohnungen" definiert, wobei beigefügt wird: "Die nachfolgenden, speziellen Bewertungshinweise beziehen sich *vorwiegend* auf Objekte ab sechs oder mehr Wohneinheiten." In der übrigen Fachliteratur fehlt ein entsprechender Hinweis. Das zeigt, dass es keine strikte Abgrenzung gibt und ein gewisser Spielraum besteht. Dazu kommt, dass die freiburgischen Behörden selber in der "Allgemeinen Wegleitung zur Steuererklärung" (S. 26) eine grosszügigere Lösung gewählt haben, indem sie die Kategorie "Mehrfamilienhaus" mit dem Zusatz "(mehr als 3 Wohnungen)" präzisiert haben. Warum diese eigene Ausführungsweisung nun im vorliegenden Einzelfall nicht zur Anwendung gelangen soll, ist nicht einzusehen und erscheint auch unter dem Aspekt der Rechtsgleichheit als fragwürdig. Daran ändert auch die Tatsache nichts, dass die zur Zeit anwendbaren Kapitalisierungssätze im Lichte der einschlägigen Fachliteratur als diskutabel erscheinen mögen. Vielmehr sind allenfalls die entsprechenden Verordnungsbestimmungen anzupassen. Demzufolge erweist sich der Rekurs als begründet.

402.207