



2C_321/2019

Urteil vom 1. Oktober 2019

II. öffentlich-rechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Zünd, präsidierendes Mitglied,
Bundesrichterin Hänni,
nebenamtlicher Bundesrichter Berger,
Gerichtsschreiber Errass.

Verfahrensbeteiligte
1. A.C. _____,
2. B.C. _____,
Beschwerdeführer,
beide vertreten durch dipl. Steuerexperte Patrick Brändle,

gegen

Kantonale Steuerkommission Schwyz.

Gegenstand
Staats- und Gemeindesteuern des Kantons Schwyz, Steuerperiode 2014,

Beschwerde gegen den Entscheid des Verwaltungsgerichts des Kantons Schwyz, Kammer II, vom 12. Februar 2019 (II 2018 32).

Sachverhalt:

A.
Die in U. _____/SZ wohnhaften Eheleute A.C. _____ und B.C. _____ sind Eigentümer sämtlicher Aktien der D. _____ AG mit Sitz in U. _____/SZ, einer Immobiliengesellschaft, welcher Stockwerkeigentumseinheiten in den Liegenschaften E. _____-Strasse aaa bis bbb und E. _____-Strasse ccc bis ddd in U. _____ gehören. In der Veranlagung für die Steuerperiode 2014 vom 10. Mai 2016 setzte die Kantonale Steuerverwaltung den Vermögenssteuerwert der Aktien der D. _____ AG auf Fr. 128'800.-- pro Aktie bzw. insgesamt Fr. 6'440'000.-- fest (d.h. eine Erhöhung gegenüber dem deklarierten Gesamtwert von Fr. 3'805'000.-- um Fr. 2'635'000.--).

B.
Eine Einsprache der Eheleute A.C. _____ und B.C. _____ gegen diese Veranlagung wies die Kantonale Steuerkommission am 26. Januar 2018 ab. Gegen den Einspracheentscheid gelangten diese ans Verwaltungsgericht des Kantons Schwyz. Dieses wies ihre Beschwerde am 12. Februar 2019 ab.

C.
Mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten beantragen die Eheleute A.C. _____ und B.C. _____, den Entscheid des Verwaltungsgerichts des Kantons Schwyz aufzuheben. Gleichzeitig sei festzustellen, dass die zwecks Bewertung der Aktien der D. _____ AG bewerteten Immobilien entsprechend dem Kreisschreiben Nr. 28 vom 28. August 2008 der Schweizerischen Steuerkonferenz (SSK; Wegleitung zur Bewertung von Wertpapieren ohne Kurswert für die Vermögenssteuer; nachfolgend: Kreisschreiben Nr. 28) mit den mit 6 Prozent kapitalisierten Mieteinnahmen zu ermitteln seien. Dementsprechend sei der Vermögenssteuerwert einer Aktie der D. _____ AG auf Fr. 92'200.-- festzusetzen und das steuerbare Vermögen gegenüber dem angefochtenen Entscheid entsprechend herabzusetzen.

D.

Während das Verwaltungsgericht des Kantons Schwyz auf eine Vernehmlassung verzichtet, schliesst die Kantonale Steuerkommission auf Abweisung der Beschwerde.

Erwägungen:

1.

1.1.

1.1.1. Die Beschwerde richtet sich gegen den verfahrensabschliessenden Entscheid einer letzten kantonalen Instanz in einer Angelegenheit des öffentlichen Rechts. Die Voraussetzungen der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten liegen vor (Art. 82 lit. a, Art. 83 e contrario, Art. 86 Abs. 1 lit. d und Abs. 2, Art. 89 Abs. 1 und Art. 90 BGG; Art. 73 StHG [SR 642.14]). Auf die Beschwerde ist einzutreten.

1.1.2. Soweit die Beschwerdeführer beantragen, es sei festzustellen, dass die zwecks Bewertung der Aktien der D. _____ AG bewerteten Immobilien entsprechend dem Kreisschreiben Nr. 28 mit den mit 6 Prozent kapitalisierten Mieteinnahmen zu ermitteln seien, handelt es sich um ein Feststellungsbegehren. Solche Begehren sind im bundesgerichtlichen Verfahren zulässig, sofern an der Feststellung ein schutzwürdiges Interesse besteht und dieses nicht ebenso gut mit einem rechtsgestaltenden Begehren gewahrt werden kann (**BGE 126 II 300** E. 2c S. 303 mit Hinweisen; Urteil 2C_933/2018 vom 25. März 2019 E. 1.3 m.w.H.). Der im bundesgerichtlichen Verfahren gestellte Antrag auf Aufhebung des angefochtenen vorinstanzlichen Urteils sowie um antragsgemässe Veranlagung würde im Fall einer Gutheissung zum Ergebnis führen, dass zur Bestimmung des Vermögensteuerwerts der Aktien der D. _____ AG auf den Ertragswert der dieser gehörenden Stockwerkeigentumseinheiten in den Liegenschaften E. _____-Strasse aaa bis bbb und E. _____-Strasse ccc bis ddd in U. _____ abgestellt würde. Die Beschwerdeschrift enthält keine Ausführungen zu einem darüber hinaus gehenden Feststellungsinteresse. Auf das Feststellungsbegehren ist damit nicht einzutreten.

1.2. Mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten kann eine Rechtsverletzung nach Art. 95 (in erster Linie Bundes- und Völkerrecht) und 96 BGG geltend gemacht werden. Das Bundesgericht wendet das Recht von Amtes wegen an (Art. 106 Abs. 1 BGG), prüft jedoch unter Berücksichtigung der allgemeinen Rüge- und Begründungspflicht (Art. 42 Abs. 1 und 2 BGG) nur die geltend gemachten Rechtsverletzungen, sofern rechtliche Mängel nicht geradezu offensichtlich sind (**BGE 142 I 135** E. 1.5 S. 144). Der Eingriff in kantonales oder kommunales Recht bildet nur insofern einen eigenständigen Beschwerdegrund, als die Verletzung kantonaler verfassungsmässiger Rechte oder kantonaler Bestimmungen zum Stimm- und Wahlrecht geltend gemacht wird (Art. 95 lit. c und d BGG). Abgesehen davon kann das Bundesgericht die Auslegung und Anwendung kantonalen Verfassungs-, Gesetzes- oder Ordnungsrechts lediglich daraufhin überprüfen, ob dadurch Bundes-, Völker- oder interkantonales Recht verletzt wird (Art. 95 lit. a, b und e BGG). Dabei steht die Verletzung des Willkürverbots (Art. 9 BV) im Vordergrund (**BGE 138 I 162** E. 3.3 S. 166; **136 I 241** E. 2.5.2 S. 250).

In Bezug auf die Verletzung von Grundrechten und weiteren verfassungsmässigen Rechten sowie von kantonalem und interkantonalem Recht gilt eine qualifizierte Rüge- und Substanziierungspflicht, das heisst in der Beschwerde ist klar und detailliert anhand der Erwägungen des angefochtenen Entscheids darzulegen, inwiefern die angerufenen Rechte verletzt sein sollen (Art. 106 Abs. 2 BGG; **BGE 142 II 369** E. 2.1 S. 372).

1.3. Das Bundesgericht legt seinem Urteil den Sachverhalt zugrunde, den die Vorinstanz festgestellt hat (Art. 105 Abs. 1 BGG). Eine Berichtigung oder Ergänzung der vorinstanzlichen Sachverhaltsfeststellungen ist von Amtes wegen (Art. 105 Abs. 2 BGG) oder auf Rüge hin (Art. 97 Abs. 1 BGG) möglich. Von den tatsächlichen Grundlagen des vorinstanzlichen Urteils weicht das Bundesgericht jedoch nur ab, wenn diese offensichtlich unrichtig sind oder auf einer Rechtsverletzung im Sinne von Art. 95 BGG beruhen und die Behebung des Mangels für den Verfahrensausgang entscheidend sein kann (Art. 97 Abs. 1 BGG; **BGE 142 I 135** E. 1.6 S. 144 f.; **140 III 264** E. 2.3 S. 265 f.). Eine entsprechende Rüge ist substantiiert vorzubringen; auf rein appellatorische Kritik an der Sachverhaltsfeststellung bzw. Beweiswürdigung geht das Gericht nicht ein (**BGE 140 III 264** E. 2.3 S. 265 f.; **139 II 404** E. 10.1 S. 444 f.).

2.

2.1. Der Streit dreht sich allein um die Bewertung der der D. _____ AG gehörenden Stockwerkeigentumseinheiten in den Liegenschaften E. _____-Strasse aaa bis bbb und E. _____-Strasse ccc bis ddd. Während die Kantonale Steuerverwaltung und in der Folge die Vorinstanz auf den nach der Vergleichswertmethode ermittelten Verkehrswert abgestellt haben, sind die Beschwerdeführer der Auffassung, die Vergleichswertmethode hätte hier nicht zur Anwendung gelangen dürfen. Es hätte vielmehr auf den Ertragswert der Stockwerkeigentumseinheiten abgestellt werden müssen. Ausserdem leide die nach der Vergleichswertmethode durchgeführte Bewertung an Fehlern, so dass auch deshalb darauf nicht abgestellt werden könne. In diesem Zusammenhang machen die Beschwerdeführer überdies eine Verletzung ihres Anspruchs auf rechtliches Gehör geltend.

2.2. Gemäss Art. 13 Abs. 1 und Art. 14 Abs. 1 des StHG unterliegt der Vermögenssteuer das gesamte Reinvermögen, bewertet zum Verkehrswert, wobei der Ertragswert angemessen berücksichtigt werden

kann. Die Bewertung zum Verkehrswert ist für die Kantone bindend. Nach welchen Regeln der Verkehrswert zu ermitteln ist, schreibt das Steuerharmonisierungsgesetz indessen nicht vor. Ebenso wenig wird die Kann-Vorschrift der angemessenen Berücksichtigung des Ertragswertes näher geregelt. Den Kantonen steht daher ein weiter Gestaltungsspielraum offen (**BGE 134 II 207** E. 3.6 S. 214, mit Hinweisen). In dem Umfang, als das Steuerharmonisierungsgesetz den Kantonen bewusst einen Handlungsspielraum belässt, beschränkt sich die Prüfungsbefugnis des Bundesgerichts auf die Frage, ob die Vorinstanzen bei Anwendung und Konkretisierung der kantonalen Steuerordnung gegen Bundesverfassungsrecht, insbesondere gegen das Willkürverbot verstossen haben (**BGE 134 II 207** E. 2 S. 210).

2.3. Die Schweizerische Steuerkonferenz hat das bereits erwähnte Kreisschreiben Nr. 28 herausgegeben. Dieses bezweckt - wie bereits seine früheren Fassungen -, im Interesse der Steuerharmonisierung zwischen den Kantonen eine in der Schweiz einheitliche Bewertung nicht kotierter Wertpapiere für die Vermögenssteuer zu erreichen. Es ist zwar weder Bundesrecht noch interkantoniales Recht, sondern eine reine Verwaltungsverordnung, die bloss verwaltungsinterne Regeln für das Verhalten der Steuerbeamten enthält und keine Rechte und Pflichten begründet. Es gilt indessen nach ständiger Praxis des Bundesgerichts als zuverlässige Methode zur Bestimmung des Verkehrswertes, da in ihm die Überlegungen, die für die Preisbildung bei den nicht an der Börse kotierten Aktien im Allgemeinen massgebend sind, zum Ausdruck kommen (vgl. Urteile 2C_277/2018 vom 6. Mai 2019 E. 4.2; 2C_77/2017 vom 16. Januar 2019 E. 5.2.1; 2C_1168/2013 vom 30. Juni 2014 E. 3.6; 2C_504/2009 vom 15. April 2010 E. 3.3 mit weiteren Hinweisen). Im Kanton Schwyz ist die Anwendung des Kreisschreibens Nr. 28 darüber hinaus rechtssatzmässig vorgesehen, indem § 41 Abs. 2 des Steuergesetzes des Kantons Schwyz vom 9. Februar 2000 (StG/SZ; SRSZ 172.200) die Bewertungsgrundsätze an den Regierungsrat delegiert, welcher wiederum in § 25 Abs. 1 lit. c der Vollzugsverordnung vom 22. Mai 2001 zum Steuergesetz (VVStG/SZ; SRSZ 172.211) verankert hat, dass der Verkehrswert von Wertpapieren für nicht kotierte Wertpapiere nach dem Kreisschreiben zu ermitteln ist.

3.

3.1. Das Kreisschreiben Nr. 28 sieht für die Bewertung von Immobiliengesellschaften wie hier die D._____ AG in Randziffer 42 vor, dass als Unternehmenswert der Substanzwert gilt. Hinsichtlich der Bewertung von unüberbauten und überbauten Grundstücken bestimmt Randziffer 43 dass diese zum Verkehrswert bewertet werden; wenn dieser nicht bekannt ist, zur amtlichen Schätzung oder zum kapitalisierten Ertragswert, jedoch mindestens zum Buchwert. Falls Grundstücke zum Verkehrswert oder zum Ertragswert bewertet werden oder die amtliche Schätzung dem Verkehrswert entspricht, beträgt der Abzug für latente Steuern 15%.

3.2.

3.2.1. Die Beschwerdeführer machen in erster Linie geltend, das Verwaltungsgericht habe zwar diese Rechtsgrundlagen zutreffend dargelegt, indessen dann, wie bereits vorher die Steuerverwaltung, auf einen geschätzten Verkehrswert abgestellt. Gelange indessen ein Schätzwert zur Anwendung - was in ihrem Fall mangels kürzlich erfolgter Veräusserung unumgänglich sei - so müsse gemäss dem Kreisschreiben der Ertragswert zur Anwendung gelangen, denn eine Schätzung mache nur Sinn, wenn der exakte Verkehrswert nicht bekannt sei. Weil er nicht bekannt sei, könne er aber auch nicht als Grundlage für die Bewertung von Wertpapieren ohne Kurswert gelten, weshalb unzweifelhaft subsidiär der Wert der amtlichen Schätzung oder der kapitalisierte Ertragswert angewandt werden müsse.

3.2.2. Gemäss Randziffer 42 des Kreisschreibens Nr. 28 ist zwar primär massgebender Wert der Verkehrswert. Entgegen der Auffassung der Beschwerdeführer ist dem Kreisschreiben Nr. 28 hingegen keine Aussage dazu zu entnehmen, wie der Verkehrswert von durch Immobiliengesellschaften gehaltenen Grundstücken zu ermitteln ist. Dabei ist sich die Schätzungspraxis und auch die Rechtsprechung darüber einig, dass ein Verkehrswert nicht nur bestimmt werden kann, wenn das infrage stehende Objekt (oder bei ähnlichen Objekten wie den hier zu bewertenden der D._____ AG gehörenden Stockwerkeigentumseinheiten eines oder mehrere dieser Objekte) kürzlich veräussert wurde (n). Es genügt vielmehr, wenn Vergleichspreise in genügender Anzahl für Objekte ähnlicher Beschaffenheit zur Verfügung stehen, wobei das Bundesgericht mehrfach festgestellt hat, dass an diese Voraussetzungen nicht allzu hohe Anforderungen zu stellen sind (**BGE 122 I 168** E. 3a S. 173 f.; Urteil 5A_304/2007 vom 7. August 2007 E. 4; siehe zur Vergleichswertmethode oder statistischen Methode auch Urteil 2C_790/2008 vom 18. November 2009 E. 4.2). Der nach der Vergleichswertmethode oder statistischen Methode ermittelte Wert ist nichts anderes als ein geschätzter Verkehrswert. Dass das Kreisschreiben Nr. 28 eine solche Ermittlung des Verkehrswertes ausschliessen wollte, ist weder dessen Wortlaut noch dem Kommentar zu entnehmen. Es ist daher entgegen der Auffassung der Beschwerdeführer nicht zu beanstanden, dass das Verwaltungsgericht den nach der Vergleichsmethode ermittelten Verkehrswert zur Bestimmung des Werts der Aktien der D._____ AG herangezogen hat.

3.3.

3.3.1. Die Beschwerdeführer beanstanden weiter, dass die Steuerverwaltung gemäss Kreisschreiben Nr. 28 für ihre indirekt (mittels der D._____ AG) gehaltenen Immobilien auf den Verkehrswert abstelle, während, hielten sie Immobilien direkt, gemäss dem Gesetz über die steuerliche Schätzung nichtlandwirtschaftlicher Grundstücke vom 24. November 2004 (SchätzG/SZ; SRSZ 172.230) die Vergleichswertmethode eindeutig unzulässig wäre und stattdessen auf den kapitalisierten Ertragswert

abgestellt werden müsste. Darin erblicken die Beschwerdeführer einen Verstoß gegen das Rechtsgleichheitsgebot von Art. 8 Abs. 1 BV.

3.3.2. Auch dieses Vorbringen erweist sich als unbegründet. Der Vermögenssteuerwert von direkt gehaltenen Grundstücken wird zwar im Kanton Schwyz gestützt auf eine Gewichtung von Real- und Ertragswert ermittelt (vgl. § 42 StG/SZ i.V.m. § 14 SchätzG/SZ; vgl. dort auch zu den verschiedenen Gewichtungskoeffizienten), während für die Bestimmung des Vermögenssteuerwerts von Aktien von Immobiliengesellschaften gemäss Randziffer 42 des Kreisschreibens Nr. 28 der Verkehrswert der von diesen gehaltenen Liegenschaften in die Aktienbewertung einfließt. Darin liegt indessen kein Verstoß gegen das Rechtsgleichheitsgebot. Wie schon die Vorinstanz zutreffend festgestellt hat, werden durch juristische Personen gehaltene Grundstücke generell nicht nach den Vorschriften des SchätzG/SZ bewertet (vgl. § 5 SchätzG/SZ). Diese Ordnung erweist sich bei Immobiliengesellschaften wie der hier infrage stehenden D. _____ AG (bzw. beim Vermögenssteuerwert der Aktien solcher Gesellschaften) als durchaus sachgerecht, bestehen doch hinsichtlich des direkten bzw. indirekten Haltens von Liegenschaften auch in tatsächlicher Hinsicht erhebliche Unterschiede (Haftung für Schulden, Handelbarkeit etc.). Bei der Bewertung der Aktien von Immobiliengesellschaften ist zudem dem Gesichtspunkt einer rechtsgleichen Behandlung im Verhältnis zu Aktien von Nichtimmobiliengesellschaften Rechnung zu tragen.

4.

4.1.

4.1.1. Im Hinblick auf die Anwendung der Vergleichswertmethode durch die Vorinstanzen rügen die Beschwerdeführer zunächst eine Verletzung des rechtlichen Gehörs, indem sie geltend machen, die Detailinformationen der Vergleichsobjekte seien ihnen trotz entsprechender Aufforderung nicht offengelegt worden. So könne nicht beurteilt werden, ob die in die Bewertung eingeflossenen Verkaufsgeschäfte keine (weiteren) Besonderheiten aufwiesen, die unter Umständen zu wenig berücksichtigt worden seien. Namentlich könne weder die Entwicklung der erzielten Preise noch deren Streuung beurteilt werden.

4.1.2. Bereits die Vorinstanz hat dazu ausgeführt, dass die Mehrfamilienhäuser, in denen sich die Stockwerkeigentumseinheiten befinden, ursprünglich im Rahmen einer einheitlichen Überbauung erstellt worden waren und dass deshalb davon ausgegangen werden dürfe, dass es sich um Objekte ähnlicher Beschaffenheit handle, deren wertbeeinflussende Merkmale vergleichbar seien. Dies haben die Beschwerdeführer nicht bestritten bzw. nicht substantiiert gerügt, welche zusätzlichen Daten (Grösse der Stockwerkeigentumseinheiten; Etage, auf welcher sich diese befinden; genaue Zeitpunkte der Verkäufe o.ä.) sie denn für eine Auseinandersetzung mit der Verkehrswertschätzung der Steuerverwaltung für notwendig erachteten. Schon deshalb ist nicht erkennbar, inwiefern ihnen durch die Nichtbekanntgabe weiterer Details zu den einzelnen zum Vergleich herangezogenen Verkaufsgeschäften ein Nachteil entstanden sein könnte, zumal die Vergleichsgeschäfte sämtlich zeitnah zum für die Bewertung massgeblichen Zeitpunkt in den Jahren 2010 bis 2014 abgewickelt wurden.

4.2.

4.2.1. Schliesslich beanstanden die Beschwerdeführer, die von der Steuerverwaltung durchgeführte Verkehrswertschätzung nach der Vergleichswertmethode berücksichtige die statistische Fehlerquote nicht. Entgegen der Steuerverwaltung und der Vorinstanz dürfe bei der Vergleichswertmethode nicht unbesehen der Durchschnittswert als Verkehrswert herangezogen werden. Damit das Ergebnis mit ausreichender Sicherheit die Realität korrekt abbilde, sei vielmehr ein entsprechendes Vertrauensintervall zu berücksichtigen, welches sich an der Standardabweichung orientiere.

4.2.2. Die Beschwerdeführer bestreiten nicht, dass die Steuerverwaltung insoweit sachgemäss vorgegangen ist, als sie neben dem arithmetischen Mittelwert die Standardabweichung und den Variationskoeffizienten errechnet hat. Wenn sie in der Folge auf den arithmetischen Mittelwert abgestellt hat, lag in diesem Vorgehen angesichts des von ihr ermittelten Variationskoeffizienten von 0.18 jedenfalls keine Verletzung des ihr zustehenden schätzerischen Ermessens (vgl. dazu Schweizerische Vereinigung kantonaler Grundstücksexperten [SVKG; Hrsg.], Das Schweizerische Schätzerhandbuch, 5. Aufl., Aarau 2019, S. 105 sowie das Beispiel auf S. 107). Wie bereits die Vorinstanz zutreffend ausgeführt hat, ergibt sich im Übrigen aus dem Vertrauensbereich (auch Konfidenzbereich oder Konfidenzintervall) lediglich eine Aussage über die Zuverlässigkeit des Schätzwerts (vgl. dazu SVKG, a.a.O.). Dass der von der Steuerverwaltung zugrunde gelegte Schätzwert ausserhalb eines vernünftig bemessenen Konfidenzintervalls liegt, machen die Beschwerdeführer selbst nicht geltend und ist auch sonst nicht erkennbar. Wird zusätzlich noch beachtet, dass die D. _____ AG in ihren Jahresrechnungen jeweils Unterhaltsaufwendungen für die von ihr gehaltenen Wohnungen verbuchte, bei mehr als der Hälfte der zum Vergleich herangezogenen Objekte dagegen keine solchen Aufwendungen geltend gemacht wurden, so erweist sich die von der Steuerverwaltung vorgenommene Verkehrswertschätzung nicht nur methodisch, sondern auch im Ergebnis offensichtlich nicht als unhaltbar. Es muss daher bei dieser Schätzung sein Bewenden haben.

5.

Die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten ist daher abzuweisen, soweit darauf eingetreten werden kann. Dem Verfahrensausgang entsprechend sind die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens

den Beschwerdeführern zu gleichen Teilen unter solidarischer Haftung aufzuerlegen (Art. 65 f. BGG). Es ist keine Parteienschädigung geschuldet (Art. 68 BGG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:

- 1.**
Die Beschwerde wird abgewiesen, soweit darauf eingetreten werden darf.
- 2.**
Die Gerichtskosten von Fr. 1'500.-- werden den Beschwerdeführern unter solidarischer Haftung auferlegt.
- 3.**
Dieses Urteil wird den Verfahrensbeteiligten, dem Verwaltungsgericht des Kantons Schwyz und der Eidgenössischen Steuerverwaltung schriftlich mitgeteilt.

Lausanne, 1. Oktober 2019

Im Namen der II. öffentlich-rechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts

Das präsidierende Mitglied: Zünd

Der Gerichtsschreiber: Errass