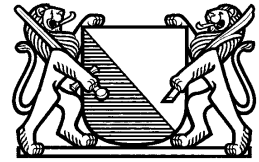


Steuerrekursgericht
des Kantons Zürich



1. Abteilung

1 DB.2024.56

1 ST.2024.77

Entscheid

2. Juli 2024

Mitwirkend:

Einzelrichterin Barbara Collet und Gerichtsschreiber Gilles Vogt

In Sachen

A,

vertreten durch RA lic.iur. B,

**Beschwerdeführerin/
Rekurrentin,**

gegen

Kanton Zürich,

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

**Beschwerde-/
Rekursgegner,**

betreffend

Direkte Bundessteuer 2021 sowie Staats- und Gemeindesteuern 2021

hat sich ergeben:

A. A (nachfolgend die Pflichtige) deklarierte in der Steuererklärung 2021 ein steuerbares Einkommen von Fr. 72'400.- (direkte Bundessteuer) bzw. Fr. 74'100.- (Staats- und Gemeindesteuern) und ein steuerbares Vermögen von Fr. 0.- (Staats- und Gemeindesteuern). Als Einkünfte aus der noch im gemeinsamen Eigentum mit ihrem getrenntlebenden Ehemann stehenden Liegenschaft an der ..strasse 60c in C wies die Pflichtige einen Betrag von Fr. 18'960.-, resultierend aus einem Eigenmietwert von Fr. 23'700.- und Unterhaltskosten Fr. 4'740.-, aus. Weiter machte sie Hypothekarzinsen in der Höhe von Fr. 8'842.- steuermindernd geltend.

Mit Veranlagungsverfügung bzw. Einschätzungsentscheid vom 30. Mai 2023 veranlagte das kantonale Steueramt die Pflichtige mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 95'700.- (direkte Bundessteuer) bzw. schätzte sie mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 94'200.- (Staats- und Gemeindesteuern) und einem steuerbaren Vermögen von Fr. 0.- (Staats- und Gemeindesteuern) ein.

B. Mit Einsprache vom 26. Juni 2023 akzeptierte die Pflichtige die im Veranlagungs- bzw. Einschätzungsentscheid vorgenommenen – hier nicht mehr interessierenden – Korrekturen, beantragte jedoch die Berücksichtigung zusätzlicher Liegenschaftsunterhaltskosten im Betrag von Fr. 1'270.95 sowie die Gewährung eines Unternutzungsabzugs für die Unternutzung zweier Zimmer ihrer 4.5-Zimmer-Wohnung aufgrund des Auszugs ihrer Tochter. Den Eigenmietwert berechnete sie dergestalt neu auf Fr. 16'400.-.

Das kantonale Steueramt forderte die Pflichtige daraufhin mit Auflage vom 22. August 2023 auf, weitere Unterlagen einzureichen:

- Vollständige Kopie der pro 2021 gültigen Trennungsvereinbarung und allfälliger Urteile in diesem Zusammenhang, woraus insbesondere die getroffenen Vereinbarungen hinsichtlich der Nutzung der Liegenschaft für die Dauer der Trennung hervorgehen.

- **Liegenschaft C, D:**

Betreffend die geltend gemachten weiteren Liegenschaftenerhaltungskosten (Fr. 1'271.-).

Sämtliche Rechnungskopien/Belege betreffend die geltend gemachten Kosten. Detaillierte Ausführungen über die ausgeführten Arbeiten und insgesamt substantzierter Nachweis, dass ausschliesslich werterhaltende Ersatzinvestitionen gleicher Menge und Qualität geltend gemacht werden. Substanziierter Nachweis, dass die Kosten der Bewirtschaftung des Gartens von den Eigentümern der EG Wohnungen zu tragen sind.

Anmerkung: Abzugsfähig ist der gewöhnliche Gartenunterhalt. Den gewöhnlichen Gartenunterhalt übersteigende Aufwendungen (Blumenbeete, Hochbeete, etc.) sind der Liebhaberei und damit den nicht abzugsfähigen privaten Lebenshaltungskosten zuzuordnen.

Die Pflichtige nahm mit Schreiben vom 20. September 2023 zur Auflage Stellung und reichte Unterlagen ein.

Mit Einschätzungsvorschlag im Einspracheverfahren vom 26. September 2023 zeigte das kantonale Steueramt der Pflichtigen eine Höhereinschätzung mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 96'600.- (Staats- und Gemeindesteuern) an. Es erwog, die Gebrauchsüberlassung der Liegenschaft im Miteigentum durch den Alimentenschuldner an die Pflichtige stellten Naturalalimente dar (1/2 des Eigenmietwerts, entsprechend Fr. 11'850.-). Überdies nahm das kantonale Steueramt eine – sich nicht auf die Steuerfaktoren auswirkende – Korrektur hinsichtlich des Vermögenssteuerwerts der Liegenschaft sowie der anrechenbaren Hypothekarschuld (nicht aber der Hypothekarzinsen) vor.

Mit Schreiben vom 3. November 2023 nahm die Pflichtige zum Vorschlag Stellung und beantragte, die Tatsache der alleinigen Nutzung der Liegenschaft durch sie selbst samt vollständiger Übernahme der Unterhalts- und Hypothekarkosten steuerlich zu berücksichtigen. Weiter hielt die Pflichtige am Antrag auf Berücksichtigung der Unternutzung im Umfang von zwei Zimmern fest.

Mit Einspracheentscheiden vom 7. Februar 2024 wies das kantonale Steueramt die Einsprache ab und bestätigte die Steuerfaktoren gemäss Vorschlag vom 26. September 2023.

C. Am 11. März 2024 liess die Pflichtige gegen die Einspracheentscheide vom 7. Februar 2024 Beschwerde bzw. Rekurs erheben und die Festsetzung eines steuerbaren Einkommens von Fr. 94'700.- (direkte Bundessteuer) bzw. Fr. 93'200.- (Staats- und Gemeindesteuern) beantragen. Die Regelung, wonach die Pflichtige ein Wohnrecht am hälftigen Liegenschaftsanteil des getrenntlebenden Ehemannes habe, sei nicht als vorübergehend zu betrachten. In der Steuerperiode 2021 habe die Pflichtige bereits eine eigentümerähnliche Stellung innegehabt. Demnach sei bei der Pflichtigen der Eigenmietwert für die gesamte Liegenschaft (unter Berücksichtigung der Unternutzung) abzüglich Unterhalts- und Hypothekarkosten zu veranlagern und die Alimente seien auf den in der Steuererklärung deklarierten Betrag zu beschränken.

Das kantonale Steueramt schloss mit Beschwerde- bzw. Rekursantwort vom 28. März 2024 auf kostenfällige Abweisung der Rechtsmittel. Hierzu liess die Pflichtige mit Eingabe vom 14. Mai 2024 erneut Stellung nehmen.

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

Die Einzelrichterin zieht in Erwägung:

1. a) Nach Art. 21 Abs. 1 lit. b des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG) ist der Mietwert von Liegenschaften oder Liegenschaftsteilen, die dem Steuerpflichtigen aufgrund von Eigentum oder eines unentgeltlichen Nutzungsrechts für den Eigengebrauch zur Verfügung stehen, steuerbar. Gemäss Abs. 2 von Art. 21 DBG erfolgt die Festsetzung des Eigenmietwerts unter Berücksichtigung der ortsüblichen Verhältnisse und der tatsächlichen Nutzung der selbstbewohnten Liegenschaft.

Die analoge Regelung hinsichtlich der Staats- und Gemeindesteuern findet sich in § 21 Abs. 1 lit. b und Abs. 2 lit. c des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG). Sodann enthält die Weisung des Regierungsrates an die Steuerbehörden über die Bewertung von Liegenschaften und die Festsetzung der Eigenmietwerte ab Steuerperiode 2009 vom 12. August 2009 (nachfolgend Weisung 2009, ZStB Nr. 21.1) unter Rz. 59 ff. Anweisungen betreffend Ermittlung des Eigenmietwerts. In der Weisung ist vorgesehen, dass ein angemessener Einschlag auf dem ermittelten Eigenmietwert u.a. dann gewährt werden kann, wenn der Eigentümer eines Einfamilienhauses oder Stockwerkeigentums wegen Verminderung des Wohnbedürfnisses seiner Familie (wie Wegzug der Kinder) nur noch einen Teil seines Wohneigentums nutzt (Weisung 2009, Rz. 62). Die Einzelheiten der Berechnung sind in der Weisung der Finanzdirektion betreffend Festsetzung des Eigenmietwertes bei tatsächlicher Unternutzung vom 21. Juni 1999 (nachfolgend Weisung Unternutzung, ZStB Nr. 21.2) geregelt.

b) Bei den Nutzungsrechten i.S. von Art. 21 Abs. 1 lit. b DBG bzw. § 21 Abs. 1 lit. b StG geht es in erster Linie um die beschränkten dinglichen Rechte der Nutzniessung und des Wohnrechts. Nach Ansicht des Bundesgerichts ist der Begriff des "Nutzungsrechts" aber nicht bloss zivilrechtlich, sondern in einem wirtschaftlichen Sinn zu verstehen. Die Bestimmung bezieht sich gemäss Bundesgericht deshalb auch auf solche Fälle, in denen der Nutzer bloss eine obligatorische Berechtigung zur Nutzung besitzt (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, Handkommentar zum DBG, 4. A., 2023, Art. 21 N 79 DBG und dieselben, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4. A., 2021, § 21 N 66 StG sowie Lissi/Dini, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 4. A., 2022, Art. 21 N 26 DBG). Das Wohnrecht besteht dabei in der Befugnis, in einem Gebäude oder in einem Teil eines solchen Wohnung zu nehmen (Art. 776 Abs. 1 ZGB). Gemäss Art. 21 Abs. 1 lit. b DBG bzw. § 21 Abs. 1 lit. b StG wird eine unentgeltliche Nutzung vorausgesetzt.

c) Die Eigennutzung kraft Eigentums kann gemäss Rechtsprechung auch durch den Ehegatten und die Kinder sowie durch sonstige unterhaltsberechtigte Personen erfolgen, die unentgeltlich im Haushalt des Eigentümers wohnen. Die Überlassung einer Liegenschaft an den getrennt lebenden oder geschiedenen Ehegatten mit den gemeinsamen Kindern (ohne dass grundbuchlich eine Nutzniessung oder eine Wohnnutzung eingetragen wird) stellt dann weiterhin eine Eigennutzung durch den überlassenden Partner dar (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, Art. 21 N 71 DBG und dieselben, § 21 N 58

StG; differenzierend: Lissi/Dini, Art. 21 N 24 ff. DBG). Wird die Liegenschaft in Anrechnung an die Alimentenzahlung zur Verfügung gestellt, ist der Eigenmietwert dem ausziehenden Ehegatten bzw. Elternteil, welcher Eigentümer der Liegenschaft ist, aufzuerlegen, der dann aber den Eigenmietwert als real erbrachte Alimentenzahlung zum Abzug bringen darf. Der empfangende ehemalige Ehegatte bzw. Elternteil muss im Gegenzug diese Leistung versteuern (Art. 23 lit. f und 33 Abs. 1 lit. c DBG; §§ 23 lit. f und 31 Abs. 1 lit. c StG; Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, Art. 21 N 71 und Art. 33 N 60 DBG und dieselben, § 21 N 58 und § 31 N 71 StG; Lissi/Dini, Art. 21 N 21e DBG). Beim ihm ist im Umfang der überlassenen Nutzung von Naturalalimenten auszugehen (VGr AG, 10. Januar 2002, StE B 26.22 Nr. 3; StRG 14. Januar 2022, DB.2020.203, E. 2.a und 3.a).

d) Der sogenannte Unternutzungsabzug ist von der steuerpflichtigen Person zu beantragen, darzutun und nachzuweisen. Praxisgemäss ist er nur restriktiv zu gewähren (BGE 135 II 416 E. 2.6; BGr, 30. Oktober 2015, 2C_279+280/2015, E. 2.6.1; VGr, 17. Oktober 2023, SB.2023.00022, E. 3.4). Der Abzug ist zu gewähren bei einer raummässigen, effektiven und dauerhaften Unternutzung des am Wohnsitz selbstgenutzten Eigentums, auf die der Pflichtige keinen direkten Einfluss hat, namentlich wenn die Kinder aus dem Eigenheim der alternden Eltern ausgezogen sind. Der Unternutzungsabzug setzt voraus, dass gewisse Räume dauernd keine Verwendung finden. Dienen sie nur gelegentlich etwa als Gäste-, Arbeitszimmer oder Bastelraum, so liegt keine Unternutzung vor. In der Regel wird eine Unternutzung abgelehnt, wenn eine Person in normalen bis guten finanziellen Verhältnissen 4 Zimmer bzw. zwei Personen 4 - 6 Zimmer bewohnen, wobei über 30 m² grosse Räume als zwei Zimmer gelten (StRK I, 6. Mai 1999, 1 ST.1995.148, E. 6b). Für Nebenräume sind bei Einfamilienhäusern in der Regel zwei Zimmer bei der Berechnung des Unternutzungsabzugs einzusetzen (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, Art. 21 N 101 DBG und dieselben, § 21 N 89 StG).

Gemäss Lehre und Rechtsprechung kann ein Unternutzungsabzug nicht geltend gemacht werden, wenn von vornherein eine zu grosse Liegenschaft erworben wird. Sodann wird für die erfolgreiche Geltendmachung eines Unternutzungsabzugs vorausgesetzt, dass die Unternutzung nicht bloss vorübergehender Natur ist (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, Art. 21 N 100 DBG und dieselben § 21 N 88 StG). Letzteres rührt insbesondere daher, dass bei der Schaffung der Unternutzungsnorm vom Modellfall eines über Jahrzehnte in der Liegenschaft wohnhaft gewesenen älteren Steuerpflichtigen ausgegangen wurde, der nach dem (dauerhaften) Wegzug der Kinder oder (dem

definitiven Ereignis des Todes) des Ehegatten eine "übergrosse" Liegenschaft bewohnt. Man wollte verhindern, dass Steuerpflichtige in einer solchen Situation aufgrund hoher Steuereinschätzungen aus ihrem Eigenheim vertrieben werden könnten. Die Raumreserve muss in diesem Sinne auf Gründen beruhen, auf welche die steuerpflichtige Person nicht direkt Einfluss hat (BGr, 7. Juli 2009, 135 II 416, E. 2.2 - 2.4, mit weiteren Hinweisen).

Rz. 20 der Weisung Unternutzung hält zudem fest, dass ein Einschlag wegen tatsächlicher Unternutzung in der Regel auch nicht gewährt wird, wenn der Steuerpflichtige die selbstbenutzte Liegenschaft käuflich erworben hat und sich seine Wohnbedürfnisse seither nicht geändert haben.

Die Übernahme eines Gesamteigentums- bzw. Miteigentumsanteils an der Familienwohnung bei der güterrechtlichen Auseinandersetzung im Zusammenhang mit einer Scheidung ist einem Kauf aus freien Stücken eines zu grossen Hauses bzw. einer zu grossen Eigentumswohnung für den Eigengebrauch gleichzusetzen. Der Steuerpflichtige muss sich den bewussten "Nichtverkauf" einer seinen Wohnbedarf übersteigenden Liegenschaft (spätestens) ab diesem Moment vorbehalten lassen. Auch wenn die in der Scheidungskonvention gewählte Lösung aus sozialen Gründen einleuchten kann und möglicherweise auch ökonomisch gesehen als zweckmässig erscheinen mag, hat der Steuerpflichtige im Sinn der restriktiven Praxis zur Gewährung eines solchen Einschlags auf dem Eigenmietwert eben doch aus freiem Willen dazu Hand geboten (StRG, 27. Oktober 2017, DB.2017.47; StRG, 6. Mai 2021, DB.2021.4; StRG 15. April 2024, DB.2023.141).

2. a) In der Steuerperiode 2020 deklarierte die Pflichtige den ganzen Eigenmietwert in der Höhe von Fr. 23'700.- und zog auch die gesamten Hypothekarzinsen sowie die effektiven Liegenschaftsunterhaltskosten ab.

In der Steuererklärung 2021 verfuhr die Pflichtige gleich. Sie deklarierte allerdings die Einkünfte aus der Liegenschaft nicht mehr unter Ziff. 6.1 (Ertrag aus Einfamilienhaus/Stockwerkeigentum) sondern unter Ziff. 6.4 (Ertrag aus anderen Liegenschaften). Indessen war ersichtlich, dass sie von einem Eigenmietwert in der Höhe von Fr. 23'700.- ausging, davon Fr. 4'740.- als Unterhaltskosten abzog (Pauschale von 20%

auf dem ganzen Eigenmietwert) und dergestalt zu einem Liegenschaftenertrag von Fr. 18'960.- gelangte.

b) Gemäss Akten lebt die Pflichtige seit ... 2013 getrennt von ihrem damaligen Ehemann E (nachfolgend E). Betreffend Wohnung wurde in der Trennungsvereinbarung vom ... 2014 vereinbart, dass E der Pflichtigen und den Kindern die eheliche Wohnung zur Benutzung überliess. E erklärte sich sodann einverstanden damit, dass die Pflichtige und die Kinder bis zum Ende der Ausbildung der Pflichtigen und der Kinder in der Wohnung bleiben würden, unter der Voraussetzung der finanziellen Tragbarkeit. Ebenfalls wurde festgehalten, dass die Erneuerung der Hypothek per ... 2015 fällig würde und dass E die Schlüssel abgegeben habe. E verzichtete sodann auf eine allfällige zukünftige Übernahme der Eigentumswohnung. Der Pflichtigen wurde für den Fall eines Verkaufs ein Vorkaufsrecht im Sinne von Art. 682 Abs. 1 ZGB eingeräumt.

Die Trennungsvereinbarung regelte nebst der Benutzung der im gemeinsamen Eigentum stehenden Wohnung, wie bei Trennungsvereinbarungen üblich, auch die Kinderbelange, die Unterhaltsbeiträge für die Kinder und die Pflichtige sowie "güterrechtliche" Fragen. Die Berechtigung, in der Wohnung mit den Kindern wohnen zu bleiben, ist damit als Teil der gesamten Trennungsvereinbarung zu sehen. Die Pflichtige wies in der Steuerperiode 2021 Unterhaltsbeiträge in der Höhe von Fr. 70'088.- aus. Die Kinder der Pflichtigen waren 2021 schon volljährig. Der Betrag von Fr. 70'088.- entspricht damit Unterhaltszahlungen an die Pflichtige persönlich.

In einer Bestätigung zu Händen des kantonalen Steueramts bekräftigte E unterschriftlich die Vereinbarung betreffend die gemeinsam erworbene Liegenschaft. Der Liegenschaftsunterhalt und die Hypothekarzinsen würden alleine von der Pflichtigen getragen. Der Eigenmietwert sowie der Vermögenssteuerwert würden sodann alleine durch sie versteuert. Er habe mit der Liegenschaft nichts mehr zu tun, mit der Ausnahme, dass er bis zur Scheidung noch als Miteigentümer im Grundbuch eingetragen sei.

c) Es ist zwischen den Noch-Eheleuten damit unbestritten, dass die Pflichtige die Liegenschaft seit der Trennung mit den Kindern alleine bewohnen durfte, jedoch auch sämtliche damit verbundenen (Hypothekar- sowie Unterhalts-)Kosten übernehmen musste. Es ist davon auszugehen, dass diesen Umständen bei der Bestimmung des (Netto-)Unterhaltsbeitrags von E an die Pflichtige Rechnung getragen wurde.

Die Pflichtige erhielt pro 2021 von E persönliche Unterhaltsbeiträge im Total von Fr. 70'088.-. Insgesamt ist in dieser Situation von einer teilentgeltlichen Nutzungsüberlassung von E an die Pflichtige auszugehen, womit der hälftige Eigenmietwert grundsätzlich beim überlassenden Eigentümer verbleibt, er aber im Umfang des hälftigen Eigenmietwerts rechtsprechungsgemäss den Betrag wiederum als Naturalleistung an die Pflichtige steuermindernd geltend machen kann. Entsprechend lautet das Total der Unterhaltsbeiträge im Einspracheentscheid auf Fr. 81'938.- (= Fr. 70'088.- Ehegattenalimente zuzüglich Fr. 11'850.- Naturalalimente).

d) Als Grundlage für die Nutzung der gesamten Liegenschaft durch die Pflichtige ist somit von einem faktischen bzw. obligatorischen Wohnrecht (es wurde kein Wohnrecht nach Art. 776 ZGB im Grundbuch eingetragen) an der "zweiten Haushälfte" auszugehen, welches von der Pflichtigen im Sinne zusätzlicher Naturalalimente zu versteuern ist. Damit ist von einem Nutzungsrecht an der gesamten 4.5-Zimmer-Wohnung auszugehen.

e) Hypothekarzinsen und Liegenschaftsunterhaltskosten sind sogenannte Gewinnungskosten (vgl. Richner/Frei/ Kaufmann/Rohner, Art. 32 N 1 und 39 und Art. 33 N 7a DBG und dieselben, § 30 N 2 und 26 und § 31 N 10 StG). Damit Gewinnungskosten abgezogen werden können, müssen den Aufwendungen auch zugehörige Einkünfte gegenüberstehen (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 32 N 5 DBG und dieselben, § 30 N 10 StG).

Da die Pflichtige vorliegend den gesamten Eigenmietwert zu versteuern hat (zu 50% als Eigenmietwert und zu 50% als Naturalalimente von E) ist keine Korrektur des gewährten Abzugs von 100% der Hypothekarkosten vorzunehmen. Die Liegenschaftsunterhaltspauschale gewährte das kantonale Steueramt im Einspracheentscheid vom 7. Februar 2024 nur auf der Basis des hälftigen Eigenmietwerts. Dies ist zu korrigieren.

Wie bereits erwähnt, ist davon auszugehen, dass bei der Vereinbarung der Unterhaltsbeiträge von E an die Pflichtige dem Umstand Rechnung getragen wurde, dass die Hypothekar- und Unterhaltskosten von der Pflichtigen bezahlt werden. Aufgrund dessen, dass die Pflichtige substanzielle Unterhaltsbeiträge von E erhält, darf davon ausgegangen werden, dass die Bezahlung über die Unterhaltsbeiträge wiederum von E indirekt übernommen wird. Der Unterhaltsbeitrag fiel in diesem Umfang höher aus, als er es

gewesen wäre, wenn die Unterhaltskosten entsprechend des beibehaltenen Miteigentums weiterhin hälftig getragen worden wären.

E wird der hälftige Eigenmietwert steuerlich zwar in einem ersten Schritt zugerechnet (vgl. vorstehende E. 2.c). Er kann aber den hälftigen Eigenmietwert sowie die Unterhaltsbeiträge wiederum steuermindernd geltend machen, während die Pflichtige sowohl beide Hälften des Eigenmietwerts als auch die Unterhaltsbeiträge versteuern muss. Da es in einem zweiten Schritt demnach die Pflichtige ist, welche letztlich den gesamten Eigenmietwert versteuert, muss ihr die Unterhaltspauschale von 20% auch auf dem gesamten Betrag von Fr. 23'700.- gewährt werden. Anders zu verfahren, hiesse, dass E sowohl den hälftigen Eigenmietwert als Naturalleistung, die Unterhaltspauschale auf dem hälftigen Eigenmietwert sowie die Alimente, in die Berechnung derselben die Unterhalts- und Hypothekarkosten einflossen, steuermindernd geltend machen könnte, was dem Gewinnungskostencharakter widersprechen würde.

Entsprechend sind die Liegenschaftsunterhaltskosten von Fr. 2'370.- (20% von Fr. 11'850.-) auf Fr. 4'740.- (20% von Fr. 23'700.-) zu verdoppeln, was zu einem Nettomiettertrag der Pflichtigen von Fr. 7'110.- führt (nebst den Alimenten im Betrag von Fr. 81'938.-). Das steuerbare Einkommen beläuft sich demgemäss – vgl. auch den Veranlagungs- bzw. Einschätzungsentscheid vom 30. Mai 2023 – auf Fr. 95'719.- (gerundet Fr. 95'700.-; direkte Bundessteuer) bzw. Fr. 94'270.- (gerundet Fr. 94'200.-; Staats- und Gemeindesteuern).

3. a) Die Pflichtige macht betreffend Unternutzung geltend, die volljährige Tochter F sei seit 2021 nicht mehr Wochenaufenthalterin und entsprechend nicht mehr zu Hause wohnhaft. Bis August 2021 habe F noch mindestens an den Wochenenden bei ihr gewohnt. Seither seien zwei Zimmer der 4.5-Zimmerwohnung unbenutzt und wohne die Pflichtige alleine.

Mit Schreiben vom 3. November 2023 reichte die Pflichtige Fotos der nach ihrer Darstellung unbenutzten Räume ein. In Zimmer 1 sind auf den Bildern ein Pult, ein Bürostuhl, ein Bett und ein grosser Schrank zu sehen. In Zimmer 2 sind ein Bett und ein Sofa sichtbar.

Im vorliegenden Verfahren beantragt die Pflichtige einen Unternutzungsabzug "im Umfang für 2 Monate", da belegt sei, wann die Tochter ausgezogen sei sowie, dass seither zwei Zimmer leer stünden.

b) Im Einspracheentscheid vom 7. Februar 2024 erwog das kantonale Steueramt, dass sich die Tochter der Pflichtigen erst im Oktober 2021 an der Adresse der Pflichtigen abgemeldet habe. Damit liege von vornherein keine dauernde Verminderung der Wohnbedürfnisse vor. Mit Beschwerde- bzw. Rekursantwort vom 28. März 2024 wiederholte das kantonale Steueramt die Ansicht, dass es an der nötigen Dauerhaftigkeit des reduzierten Wohnbedarfs fehle. Abgesehen davon könne bei einer 4.5-Zimmer-Wohnung, an welcher die Pflichtigen auch nur über einen hälftigen Miteigentumsanteil verfüge, keine Unternutzung vorliegen. Sodann sei gemäss Rechtsprechung auch dann kein Unternutzungsabzug zu gewähren, wenn die Pflichtige die Liegenschaft später zu Alleineigentum übernehmen sollte.

c) Wie gesehen ist von einem Nutzungsrecht der Pflichtigen an der ganzen Wohnung auszugehen (vgl. E. 2.d). Was die tatsächliche Unternutzung betrifft, so vermitteln zwar die Fotos mit den sich in den Zimmern befindlichen Möbel für sich genommen den Eindruck, dass diese lediglich stehen gelassen sein könnten und die Zimmer nicht mehr benutzt würden. Fotos sind jedoch eine Momentaufnahme und können für die Beurteilung der tatsächlichen Nutzung eines Wohnraums über die Dauer nur ein Indiz darstellen. Eine Nichtbenutzung der zwei bebilderten Zimmer erscheint vorliegend aufgrund der Gesamtumstände als lebensfremd. Zum Einen ist eine 4.5-Zimmer-Wohnung für eine einzelne Person nicht derart überdimensioniert, dass davon auszugehen wäre, dass von 4.5-Zimmern nach dem Auszug der Kinder nur noch deren 2.5-Zimmer (mithin Wohn- und Schlafzimmer) benutzt würden. Vielmehr ist in einer solchen Situation anzunehmen, dass die Mutter bzw. Pflichtige die Zimmer umnutzt, sei dies als Gästezimmer oder als Büro, Ankleide, Hobbyraum oder Ähnliches. Zum Andern ist davon auszugehen, dass die in den Zimmern verbliebenen Betten (bzw. mindestens eines davon) insbesondere auch und gerade den eigenen Kindern bei gelegentlichen Besuchen weiterhin als Übernachtungsgelegenheit dienen wird.

Die Darstellung, wonach die Pflichtige auf diese Zimmer komplett verzichte, läuft sodann der Tatsache zuwider, dass sie die Liegenschaft anlässlich der Scheidung in ihr Alleineigentum übernehmen will. Damit wäre von vornherein von einer lediglich

vorübergehenden Raumreserve auszugehen, da ab Übernahme des hälftigen Miteigentumsanteils von E anlässlich der Scheidung nicht mehr von einer Unfreiwilligkeit des Raumüberangebots ausgegangen werden könnte. Als Rückschluss muss aber auch bereits für den hier streitbetreffenen Zeitraum (ab ... Quartal 2021) davon ausgegangen werden, dass der Pflichtigen diese zwei Zimmer auch tatsächlich dienen, ansonsten sie wohl einen Verkauf oder eine Vermietung der (zu grossen) Liegenschaft anstreben würde. Es ist daher aufgrund der Akten nicht davon auszugehen, dass die zwei ehemaligen Kinderzimmer als überzählig zu betrachten wären und über das Einstellen der Möbel hinaus überhaupt nicht benutzt würden. Nach dem Gesagten kann offengelassen werden, wann bei einer Einlagerung von vorhandenen Möbeln im Sinne der Weisung Unternutzung (Rz. 6) überhaupt eine tatsächliche Unternutzung vorliegen kann.

4. Diese Erwägungen führen zur teilweisen Guttheissung der Rechtsmittel. Ausgangsgemäss sind die Kosten des vorliegenden Verfahrens zu 1/4 der Pflichtigen und zu 3/4 dem kantonalen Steueramt aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 DBG bzw. § 151 Abs. 1 StG) und ist der Pflichtigen eine reduzierten Parteientschädigung zu entrichten (Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1 des Verwaltungsverfahrensgesetzes vom 20. Dezember 1968, § 152 StG i.V.m. § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959 [VRG]).

Demgemäss erkennt die Einzelrichterin:

1. Die Beschwerde wird teilweise gutgeheissen. Die Beschwerdeführerin wird für die direkte Bundessteuer, Steuerperiode 2021, mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 95'700.- veranlagt (Tarif gemäss Art. 36 Abs. 1 DBG; Grundtarif).
2. Der Rekurs wird teilweise gutgeheissen. Die Rekurrentin wird für die Staats- und Gemeindesteuern, Steuerperiode 2021, mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 94'200.- und einem steuerbaren Vermögen von Fr. 0.- eingeschätzt (Tarif gemäss § 35 Abs. 1 bzw. § 47 Abs. 1 StG; Grundtarif).

[...]