



Entscheid

23. April 2014

Mitwirkend:

Einzelrichter Christian Mäder und Gerichtsschreiberin Christina Hefti

In Sachen

1. A,
2. B,

vertreten durch C,

**Beschwerdeführer/
Rekurrenten,**

gegen

1. **Schweizerische Eidgenossenschaft,**
2. **Staat Zürich,**

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

**Beschwerdegegnerin,
Rekursgegner,**

betreffend

Direkte Bundessteuer 2011 sowie Staats- und Gemeindesteuern 2011

hat sich ergeben:

A. A und B (nachfolgend die Pflichtigen) deklarierten in der Steuererklärung 2011 mit Bezug auf die ihnen gehörende Liegenschaft ...strasse 171, D, Mietzeinnahmen für eine vermietete Wohnung sowie (Brutto-)Eigenmietwerte für drei weitere Stockwerkeigentumseinheiten von (Fr. 34'700.- + Fr. 9'200.- + Fr. 1'900.- =) Fr. 45'800.-. Von diesem Betrag zogen sie einen Unternutzungsabzug von (Fr. 45'800.- x 2/9 =) Fr. 10'178.- ab.

Mit Veranlagungsverfügung und Einschätzungsentscheid vom 4. März 2013 lehnte der Steuerkommissär den Unternutzungsabzug ab und setzte das steuerbare Einkommen der Pflichtigen auf Fr. 362'700.- (direkte Bundessteuer) bzw. Fr. 363'400.- (Staats- und Gemeindesteuern) fest; das steuerbare Vermögen belief sich auf Fr. 3'228'000.-.

B. Die von den Pflichtigen gegen die Ablehnung des Unternutzungsabzugs erhobenen Einsprachen wies das kantonale Steueramt am 6. Januar 2014 ab.

C. Mit Beschwerde und Rekurs vom 4. Februar 2014 liessen die Pflichtigen dem Steuerrekursgericht beantragen, die Einsprachentscheide seien aufzuheben und das steuerbare Einkommen sei auf Fr. 345'989.- (direkte Bundessteuer) bzw. Fr. 355'689.- (Staats- und Gemeindesteuern) festzusetzen. Ausserdem verlangten sie eine Parteientschädigung.

Mit Beschwerde- und Rekursantwort vom 18. Februar 2014 schloss das kantonale Steueramt auf Abweisung der Rechtsmittel.

D. Am 14. April 2014 führten der Einzelrichter und die Gerichtsschreiberin mit den Parteien einen Augenschein im Erdgeschoss der Liegenschaft ...strasse 171 durch.

Auf die Erwägungen des Einspracheentscheids, die Parteivorbringen und die Feststellungen am Augenschein wird, soweit wesentlich, in den nachfolgenden Erwägungen zurückgekommen.

Der Einzelrichter zieht in Erwägung:

1. a) Zu den steuerbaren Einkünften gehören nach § 21 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) alle Erträge aus unbeweglichem Vermögen, darunter auch "der Mietwert von Liegenschaften oder Liegenschaftsteilen, die dem Steuerpflichtigen aufgrund von Eigentum oder eines unentgeltlichen Nutzungsrechts für den Eigengebrauch zur Verfügung stehen" (Abs. 1 lit. b). Der Regierungsrat erlässt die für die durchschnittlich gleichmässige Bemessung des Eigenmietwerts selbstbewohnter Liegenschaften oder Liegenschaftsteile notwendigen Dienstanweisungen. Dabei kann – unter Beachtung näher bezeichneter Leitlinien – eine schematische, formelmässige Bewertung der Eigenmietwerte vorgesehen werden (Abs. 2). Inhaltlich die gleiche Regelung statuiert Art. 21 Abs. 1 lit. a des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG) i.V.m. Abs. 2 derselben Vorschrift. Der nach zürcherischem Recht ermittelte Eigenmietwert ist auch für die direkte Bundessteuer massgebend (vgl. EStV, Hauptabteilung Direkte Bundessteuer, Liste der Kantone mit unterschiedlichen Eigenmietwerten für die kantonalen Steuern und die direkte Bundessteuer ab Steuerperiode 2007 vom 21. Februar 2008).

b) Gestützt auf §§ 21 Abs. 2, 39 Abs. 3 und 40 StG hat der Regierungsrat am 12. August 2009 die Weisung an die Steuerbehörden über die Bewertung von Liegenschaften und die Festsetzung der Eigenmietwerte ab Steuerperiode 2009 (Weisung 2009) erlassen (ZStB I Nr. 15/502). Laut Rz. 62 derselben kann auf dem Eigenmietwert ein angemessener Einschlag gewährt werden, wenn der Eigentümer eines Einfamilienhauses oder Stockwerkeigentums wegen Verminderung des Wohnbedürfnisses seiner Familie (wie Wegzug der Kinder) nur noch einen Teil seines Wohneigentums nutzt oder wenn ein Härtefall vorliegt. Dabei werden nur die räumlichen, nicht aber die zeitlichen Verhältnisse berücksichtigt; die zeitliche Unternutzung bei Zweit- oder Ferienwohnungen berechtigt nicht zum Abzug (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar

zum Zürcher Steuergesetz, 3. A., 2013, § 21 N 88, auch zum Folgenden). Die Unternutzung setzt voraus, dass gewisse Räume dauernd keine Verwendung finden. Dienen sie nur gelegentlich, etwa als Gästezimmer, Arbeitszimmer oder Bastelraum, so liegt keine Unternutzung vor (Zuppinger/Schärner/Fessler/Reich, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, Ergänzungsband, 2. A., 1983, § 20 N 21c). Eine solche wird in der Regel von vornherein abgelehnt, wenn eine Person in mittleren bis guten wirtschaftlichen Verhältnissen wenigstens vier Zimmer bzw. zwei (oder mehr) Personen vier bis sechs 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 zwei Zimmer bei der Berechnung des Unternutzungsabzugs zu berücksichtigen (BGr, 1. Juli 2005, 2P.302/2004).

c) Eine ähnliche Bestimmung über die Unternutzung enthält Art. 21 Abs. 2 DBG, wonach die Festsetzung des Eigenmietwerts unter Berücksichtigung der ortsüblichen Verhältnisse und der tatsächlichen Nutzung der am Wohnsitz selbstbewohnten Liegenschaft erfolgt. Dabei ist der Gesetzgeber dem – grundsätzlich richtigen – dogmatischen Prinzip gefolgt, dass nur Nutzung zu Einkommen führen kann, die auch wirklich vorliegt (Bernhard Zwahlen, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/2a, 2. A., 2008, Art. 21 Nr. 27 DBG, auch zum Folgenden; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. A., 2009, Art. 21 N 86 f.). Zu grosse Nutzungsmöglichkeiten, die objektiv zwar vorliegen, subjektiv aufgrund der Verhältnisse der steuerpflichtigen Person aber gar nicht wahrgenommen werden, sind nicht in die kalkulatorische Eigenmiete einzubeziehen. Darunter fallen beispielsweise Fälle, in denen selbstgenutzte Häuser aufgrund der Entwicklung in der Familie des Steuerpflichtigen übergrosse Räume umfassen, welche die Bedürfnisse der Bewohner übersteigen. Die Gewährung eines Unternutzungsabzugs führt in der Praxis zu Abgrenzungsschwierigkeiten. Gästezimmer, Arbeitszimmer, Bastelräume, Abstellflächen und Ähnliches gelten nach wie vor als vom Steuerpflichtigen beansprucht (Zwahlen, Art. 21 N 28 DBG; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 21 N 100 f. DBG). Somit hat der Steuerpflichtige nachzuweisen, inwieweit er einzelne Raumeinheiten nicht mehr nutzt. Im Interesse einer gleichmässigen Anwendung von Art. 21 Abs. 2 DBG hat die Eidgenössische Steuerverwaltung am 7. Juli 1994 ein Rundschreiben an die kantonale Verwaltung erlassen (im Folgenden: Rundschreiben).

d) In Anwendung der genannten Vorschriften hat die Finanzdirektion am 21. Juni 1999 die Weisung betreffend Festsetzung des Eigenmietwertes bei tatsächlicher Unternutzung erlassen (Weisung Unternutzung; ZStB I Nr. 15/700). Die Voraussetzungen für einen Einschlag wegen tatsächlicher Unternutzung werden wie folgt umschrieben:

Rz. 4: Ein Abzug wegen tatsächlicher Unternutzung setzt voraus, dass einzelne Räume tatsächlich nicht genutzt werden.

Rz. 5: Eine nur weniger intensive Nutzung berechtigt nicht zu einem Einschlag. Werden Räume – wenn auch nur gelegentlich – zum Beispiel als Gästezimmer, Arbeitszimmer oder Bastelraum genutzt, liegt keine Unternutzung vor. Wie bei einem wenig genutzten Ferienhaus ist in solchen Fällen der ungekürzte Mietwert steuerbar.

Rz. 6: Nicht erforderlich ist, dass die Einrichtungen aus den sonst ungenutzten Räumen entfernt worden sind. Räume, in denen die vorhandenen Möbel – im Sinne einer Einlagerung – stehen gelassen werden, gelten, wenn keine anderweitige Nutzung besteht, als ungenutzt.

Unter dem Titel "Grundsätze der Beweiswürdigung" bestimmt Rz. 15, dass aufgrund einer objektiven Würdigung der massgebenden Verhältnisse zu entscheiden sei, ob eine behauptete tatsächliche Unternutzung glaubhaft sei oder nicht. Bei Verkleinerung des Haushalts dehne sich der Wohnbedarf der verbliebenen Personen oft auf die frei gewordenen Räume aus (Rz. 17; ebenso Rundschreiben lit. c). Indessen erscheine eine Unternutzung nach der Lebenserfahrung dann als glaubhaft, wenn ein Einfamilienhaus oder eine Wohnung mit fünf oder mehr Zimmern nur von einer Person bewohnt werde und Anhaltspunkte für einen überdurchschnittlich hohen Wohnbedarf fehlten (Rz. 18). Schliesslich besteht "in der Regel" auch dann kein Anlass für einen Einschlag, "wenn der Steuerpflichtige die selbstgenutzte Liegenschaft käuflich erworben und sich seine Wohnbedürfnisse seither nicht geändert haben" (Rz. 20).

2. a) Das kantonale Steueramt erwog im Einspracheentscheid, dass sich die Pflichtigen im gleichen Haus zwei Stockwerkeigentumseinheiten zur Verfügung hielten. Ein Unternutzungsabzug falle ausser Betracht, wenn gleichzeitig eine zweite Wohnung benötigt werde.

Zur Begründung von Beschwerde und Rekurs bringen die Pflichtigen vor, dass der Unternutzungsabzug nur noch für die selbst genutzte Wohnung geltend gemacht

werde und nicht mehr für die gelegentlich als Gästewohnung genutzte Einliegerwohnung sowie die Garage. Die Pflichtigen nutzten zwei von acht Räumen wegen ihres altershalber verminderten Wohnbedürfnisses nicht mehr. Angesichts der Grösse der Wohnung spielten die wirtschaftlichen Verhältnisse der Pflichtigen keine Rolle. Entgegen der Auffassung des kantonalen Steueramts tue die Einliegerwohnung für die Frage der Unternutzung der Familienwohnung nichts zur Sache.

b) Mit den Pflichtigen ist davon auszugehen, dass die von ihnen als Gästezimmer verwendete Einliegerwohnung dem beantragten Unternutzungsabzug grundsätzlich nicht im Wege steht. Denn in Anbetracht der unterschiedlichen Zweckbestimmung kann es durchaus Sinn machen, dass sich ein Pflichtiger – etwa für Gäste oder eine Haushalthilfe – eine Wohnung zur Verfügung hält und gleichzeitig die von ihm selbst benutzte nur noch in vermindertem Umfang bewohnt. Der im Grundrissplan als "Wohnzimmer" und "Wohndiele" bezeichnete Raum von insgesamt 66.5 m² wird unbestrittenermassen bewohnt. Dasselbe gilt für das Schlafzimmer (22 m²), das zu einem Büro mit Bibliothek umgewandelte Kinderzimmer (15.5 m²) sowie die Küche, das Bad und das WC (insgesamt 17 m²). Die Unternutzung wird für die im Plan als Arbeitszimmer (8 m²) und Kinderzimmer (10.5 m²) bezeichneten Räume geltend gemacht. Nach den Feststellungen am Augenschein sind die beiden letztgenannten Räume verbunden worden; von einer Trennwand war nichts zu sehen. Anzumerken bleibt in diesem Zusammenhang, dass ein Wohn-, Schlaf- oder Arbeitszwecken dienender Raum von lediglich 8 m² die in § 303 Abs. 1 des Planungs- und Baugesetzes vom 7. September 1975 statuierte Mindestgrösse von 10 m² unterschreitet und wegen seiner Baurechtswidrigkeit nicht als separater Raum berücksichtigt werden dürfte. Wie die Gerichtsdelegation am Lokaltermin festgestellt hat, macht dieser Raum keineswegs einen unbenutzten Eindruck. Vielmehr befinden sich dort ein Schreibtisch mit zahlreichen Schriftstücken und weiteren Gegenständen, ein Kleiderschrank, ein mobiler Kleiderständer samt Kleidungsstücken, ein – am Augenschein als Ablagefläche dienendes – Bett sowie ein Hometrainer. Auch hinsichtlich des baulichen Zustands und Unterhalts wirkt der Raum offensichtlich als bewohnt. Schliesslich sprechen die Lage der beiden Zimmer mit dem attraktiven Ausblick auf die D sowie die aufgrund der Südwest-Ausrichtung optimale Besonnung aller Erfahrung nach für eine Nutzung dieses Raums. Die Pflichtigen machen nicht geltend, dass sich die Feststellungen am Augenschein von jenen in der massgebenden Steuerperiode 2011 unterschieden hätten. Wenn sie ihr hohes Alter als Grund für das abnehmende Wohnbedürfnis anführen, so bean-

spruchten sie im Jahr 2011 jedenfalls nicht weniger Wohnraum als heute. Mit einer Gesamtfläche von rund 140 m² weist die Wohnung zwar eine stattliche Grösse auf, ist aber trotzdem noch kleiner als die meisten Einfamilienhäuser. Hinzu kommt, dass alle Räume im gleichen Geschoss liegen und über das zentrale Wohnzimmer erschlossen sind. Die beantragte Unternutzung fällt nach dem Gesagten schon aufgrund der tatsächlichen Verhältnisse ausser Betracht.

Anzumerken bleibt, dass entgegen der Auffassung der Pflichtigen nicht von acht Räumen ausgegangen werden kann. Wie gesagt handelt es sich beim sog. Arbeitszimmer von 8 m² und dem Kinderzimmer von 10.5 m² tatsächlich um einen einzigen Raum. Ferner werden die Nebenräume (Küche, Bad, WC) bei Stockwerkeigentum in der Regel nur als ein Raum und nicht als deren zwei gezählt (Rz. 11 Weisung Unternutzung). Von dieser Regel abzuweichen, besteht angesichts einer Gesamtfläche dieser Nebenräume von 17 m² kein Anlass. Mithin umfasst die streitbetroffene Wohnung sechs Zimmer im Sinne der Weisung Unternutzung, was nach deren Ziffer 19 bei in zumindest mittleren finanziellen Verhältnissen lebenden Pflichtigen nicht den Schluss auf eine Unternutzung rechtfertigt.

Diese Erwägungen führen zur Abweisung von Beschwerde und Rekurs.

3. Ausgangsgemäss sind die Verfahrenskosten den Pflichtigen aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 DBG und § 151 Abs. 1 StG) und bleibt ihnen eine Parteientschädigung versagt (Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren vom 20. Dezember 1968; § 152 StG i.V.m. § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959/6. September 1987).

Demgemäss erkennt der Einzelrichter:

1. Die Beschwerde wird abgewiesen.
2. Der Rekurs wird abgewiesen.

[...]