



## Entscheid

27. September 2013

Mitwirkend:

Abteilungspräsident Anton Tobler, Steuerrichter Walter Balsiger, Steuerrichter  
Michael Ochsner und Gerichtsschreiber Hans Heinrich Knüsli

In Sachen

1. **A,**
2. **B,**

vertreten durch C,

**Beschwerdeführer,**

gegen

**Schweizerische Eidgenossenschaft,**

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

**Beschwerdegegnerin,**

betreffend

**Direkte Bundessteuer 2010**

hat sich ergeben:

A. A (nachfolgend der Pflichtige) war bis 20... an der Universität D als Privatdozent tätig und betrieb daneben eine Anwaltspraxis. Er bewohnt mit seiner Ehefrau B (nachfolgend zusammen die Pflichtigen) eine eigene Wohnung in E. 1999 erwarb er an der ...strasse in Zürich eine Wohnung zu Stockwerkeigentum, welche er für diverse Aktivitäten, u.a. auch als Anwalt, nutzte. In der Jahresrechnung belastete er dafür jeweils einen geschäftlichen Mietaufwand. In der Jahresrechnung 2010 brachte er einen Vermerk an, wonach er seine Anwaltstätigkeit seit ... 2010 aus Alters- und Gesundheitsgründen sistiert habe, und deklarierte für dieses Jahr daraus einen Verlust von Fr. 17'924.-.

Der Steuerkommissär nahm am 5. März 2012 einen Augenschein in der Wohnung an der ...strasse. Mit Auflage vom 15. März 2012 stellte er in Aussicht, diese wegen der Anwaltspraxis als Geschäftsvermögen zu qualifizieren und aufgrund der 2010 erfolgten Aufgabe der selbstständigen Erwerbstätigkeit von einer Privatentnahme auszugehen. Zudem erstellte er eine Schätzung über den Verkehrswert. Die Pflichtigen nahmen hierzu am 12. April 2012 Stellung. Sie machten geltend, dass es sich um Privatvermögen gehandelt habe; zudem sei der errechnete Verkehrswert zu hoch.

Das kantonale Steueramt veranlagte die Pflichtigen am 25. April 2012 für die direkte Bundessteuer 2010 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 632'900.-. Dabei hielt es an der Qualifikation der Stockwerkeinheit als Geschäftsvermögen fest und rechnete gestützt darauf einen steuerbaren Kapitalgewinn aus selbstständiger Erwerbstätigkeit von Fr. 267'000.- auf.

B. Hiergegen erhoben die Pflichtigen am 25. Mai 2012 Einsprache mit dem Antrag, sie mit einem steuerbaren Einkommen von (gerundet) Fr. 365'900.- einzuschätzen. In der Begründung wiederholten sie im Wesentlichen ihre bereits im Einschätzungsverfahren vorgebrachten Argumente. Das kantonale Steueramt forderte sie am 4. Oktober 2012 auf, zum neu errechneten Verkehrswert der Stockwerkeinheit von Fr. 1'255'000.- Stellung zu nehmen. Dem kamen sie am 23. Oktober 2012 nach. Am 17. November 2012 wies das kantonale Steueramt die Einsprache ab und erhöhte das steuerbare Einkommen auf Fr. 694'400.-. Den steuerbaren Kapitalgewinn setzte es

neu auf Fr. 365'000.- fest, berücksichtige aber zugunsten der Pflichtigen eine AHV-Rückstellung von Fr. 36'500.-.

C. Mit Beschwerde vom 12. Dezember 2012 wiederholten die Pflichtigen Einspracheantrag und –begründung. Das kantonale Steueramt schloss am 11. Januar 2013 auf Abweisung der Beschwerde. Die Eidgenössische Steuerverwaltung liess sich nicht vernehmen. Am 13. Februar 2013 liessen die Pflichtigen durch einen neu bestellten Rechtsvertreter eine Replik einreichen.

Mit Auflage vom 7. Juni 2013 verlangte das Steuerrekursgericht von den Pflichtigen nähere Angaben zur Nutzung der Liegenschaft. Dem kamen diese am 28. Juni 2013 nach. Das kantonale Steueramt nahm hierzu am 29. Juli 2013 Stellung.

Die Kammer zieht in Erwägung:

1. a) Der Einkommenssteuer unterliegen alle wiederkehrenden und einmaligen Einkünfte mit Ausnahme der Kapitalgewinne aus der Veräusserung von Privatvermögen (Art. 16 Abs. 1 und Abs. 3 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990, DBG). Steuerbar sind alle Einkünfte aus einem Handels-, Industrie-, Gewerbe-, Land- und Forstwirtschaftsbetrieb, aus einem freien Beruf sowie aus jeder anderen selbstständigen Erwerbstätigkeit (Art. 18 Abs. 1 DBG). Dazu zählen auch alle Kapitalgewinne aus Veräusserung, Verwertung oder buchmässiger Aufwertung von Geschäftsvermögen. Der Veräusserung gleichgestellt ist unter anderem die Überführung von Geschäfts- in Privatvermögen (Art. 18 Abs. 2 DBG). Als Geschäftsvermögen gelten alle Vermögenswerte, die ganz oder vorwiegend der selbstständigen Erwerbstätigkeit dienen (Art. 18 Abs. 2 Satz 3 erster Teil DBG).

b) Auf eine Überführung von Geschäftsvermögen in das Privatvermögen ist zu schliessen, wenn die steuerpflichtige Person Betriebsvermögen fortan dauernd für private Zwecke nutzt (Privatentnahme; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. A., 2009, Art. 18 N 81 DBG, auch zum Folgenden; BGE 125 II 113 E. 6c). Bei der direkten Bundessteuer liegt eine dauerhafte Änderung bereits nach zwei Jah-

ren vor (vgl. auch Peter Locher, Kommentar zum DBG, 2001, Art. 18 Rz. 146 ff; Markus Reich, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/2a, 2. A., 2008, Art. 18 N 54 ff. DBG; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 18 N. 81 f. DBG).

c) Ob ein Wertgegenstand dem Privat- oder dem Geschäftsvermögen zuzuordnen ist, entscheidet sich aufgrund einer Würdigung aller tatsächlichen Umstände (BGr, 8. Oktober 2007, StE 2008 B 23.2 Nr. 36; BGr, 31. Juli 2013, 2C\_322/2013, www.bger.ch, auch zum Folgenden). Entscheidendes Zuteilungskriterium ist dabei die technisch-wirtschaftliche Funktion des fraglichen Vermögensgegenstands; massgebend ist also in erster Linie, ob der Gegenstand tatsächlich dem Geschäft dient (vgl. Martin Arnold, Geschäfts- und Privatvermögen im schweizerischen Einkommenssteuerrecht, ASA 75, 265 ff., insbesondere 274 und 281, mit Hinweisen auf die Rechtsprechung; Julia von Ah, Die Besteuerung Selbständigerwerbender, 2. A., 2011, S. 61 f; BGr, 26. Mai 2005, 2A.700/2004, E. 4.4.2, mit Hinweisen). Die buchmässige Behandlung eines Gegenstands ist im Rahmen der Gesamtwürdigung als Indiz zu werten. Zu berücksichtigen ist nicht nur die formelle Aufnahme (oder Nichtaufnahme) des Gegenstands in die Bilanz, sondern die konkrete buchhalterische Behandlung insgesamt, also etwa auch die Vornahme von Abschreibungen oder die Verbuchungsweise von einschlägigen Aufwands- und Ertragspositionen usw. Indessen kann ein Gegenstand – aufgrund seiner technisch-wirtschaftlichen Funktion – auch dann Geschäftsvermögen darstellen, wenn er nicht in die Buchhaltung aufgenommen worden ist. Von Bedeutung kann ebenfalls die Qualität der Buchführung des Steuerpflichtigen sein (vgl. dazu Arnold, S. 280 f., mit Hinweis).

Objekte, welche gemischt, d. h. teils geschäftlich, teils privat genutzt werden, werden in ihrer Gesamtheit dem Geschäftsvermögen zugewiesen, wenn sie vorwiegend der selbstständigen Erwerbstätigkeit dienen (Präponderanzmethode). Das Bundesgericht stellt für die Zuordnung auf das Kreisschreiben Nr. 2 der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 12. November 1992 ab, welches auf das Merkblatt vom 12. November 1992, Einkommen aus selbstständiger Erwerbstätigkeit nach Art. 18 DBG, verweist (nachfolgend Merkblatt; BGr, 31. Juli 2013, 2C\_322/2013; von Ah, S. 61, auch zum Folgenden). Nach Ziff. 2.1. des Merkblatts sind alle den geschäftlich genutzten Liegenschaftsteil betreffenden Erträge ins Verhältnis zum Gesamtertrag aus der Liegenschaft zu setzen. Allenfalls kann auch auf andere geeignete Kriterien wie Fläche, Rauminhalte, in Grenzfällen auch auf die gewährten Abschreibungen abgestellt werden. Der gesamte Liegenschaftsertrag setzt sich aus den auf die gesamte Liegenschaft

entfallenden Einkünften gemäss Art. 21 DBG unter Einbezug des Eigenmietwerts für den geschäftlich genutzten Liegenschaftsteil zusammen. Die auf den geschäftlich genutzten Liegenschaftsteil entfallenden Erträge setzen sich aus dem Eigenmietwert und allen übrigen Einkünften nach Art. 21 DBG für den geschäftlich genutzten Teil zusammen. Die Festsetzung des Eigenmietwerts für den geschäftlich genutzten Liegenschaftsteil hat zum Marktwert zu erfolgen (Art. 21 Abs. 2 i.V.m. Art. 16 Abs. 2 DBG). Beträgt der so ermittelte Anteil der geschäftlichen Nutzung mehr als 50%, liegt eine vorwiegend geschäftliche Nutzung vor und gilt die Liegenschaft insgesamt als Geschäftsvermögen.

2. Streitig ist vorab, ob der Pflichtige seine selbstständige Erwerbstätigkeit 2010 aufgegeben hat. Er verneint dies und verweist darauf, dass er weiterhin alle wichtigen Periodika abonniert habe und Mitglied beim Anwaltsverband sowie beim Obergericht als Anwalt eingetragen gewesen sei.

Der Pflichtige mit Jahrgang 19... vollendete 2010 das ... Altersjahr. 2009 deklarierte er aus der selbstständigen Erwerbstätigkeit Einkünfte von Fr. 6'064.- (Umsatz Fr. 34'342.70) und brachte auf der Jahresrechnung den Vermerk "Reduzierung der Anwaltstätigkeit aus gesundheitlichen Gründen" an. Für 2010 deklarierte er einen Verlust von Fr. 17'924.- (Umsatz Fr. 13'164.-) und erklärte die "Sistierung der Anwaltstätigkeit seit ... 2010 aus Alters- und Gesundheitsgründen". In der Steuererklärung 2011 liess er die Position "Einkünfte aus selbstständiger Erwerbstätigkeit" leer, zudem erklärten die Pflichtigen auf S. 4 des Steuererklärungsformulars, dass das Büro in D für diverse nicht-kommerzielle Tätigkeiten benutzt werde. Aus diesen Umständen ist auf eine Aufgabe der aktiven Anwaltstätigkeit mit Erwerbsabsicht und Klientenkontakt im Jahr 2010 zu schliessen. Daran ändert die Weiterführung der genannten Abonnemente und Mitgliedschaften nichts. Dementsprechend räumt der Pflichtige selber ein, dass er allfällige Mandatsanfragen im Jahr 2011 abgelehnt habe. Damit wurde in der Folge die Liegenschaft auch nicht mehr für die Anwaltstätigkeit, sondern nur noch für die diversen privaten Tätigkeiten genutzt. Mithin ist von einer Aufgabe der selbstständigen Erwerbstätigkeit 2010 auszugehen.

3. Damit stellt sich als nächstes die Frage, ob es sich bei der Stockwerkeigentumseinheit an der ...strasse in D um Geschäftsvermögen oder um Privatvermögen

gehandelt hat. Nach der Sachdarstellung der Pflichtigen liegt eine gemischte Nutzung der Stockwerkeigentumseinheit vor, weshalb aufgrund der einschlägigen Kriterien zu prüfen ist, ob die private oder die geschäftliche Nutzung überwiegt.

a) Buchhalterisch war die Stockwerkeinheit seit dem Kauf 1999 nie als Aktivum in der Buchhaltung enthalten, und es wurden darauf unbestritten auch keine Abschreibungen vorgenommen. Nach Sachdarstellung der Pflichtigen wurde für den Kauf keine Hypothek aufgenommen, und die Verwaltungsbeiträge an die Stockwerkeigentümergeinschaft nicht der Jahresrechnung belastet, sondern privat bezahlt. Die Stockwerkeigentumseinheit wurde demnach formell konsequent als Privatvermögen geführt. Damit ist immerhin festzuhalten, dass der subjektive Willen des Pflichtigen auf eine Nutzung als Privatvermögen gerichtet war. Dies allein reicht indessen für die Qualifikation als Privatvermögen nicht aus, da ein technisch-wirtschaftlich eindeutig geschäftlich genutzter Vermögensgegenstand auch dann als Geschäftsvermögen zu betrachten ist, wenn er nicht in die Bilanz aufgenommen wurde.

b) Nach der zitierten Rechtsprechung kommt dem Ertragsverhältnis entscheidende Bedeutung zu. Demnach sind alle den geschäftlich genutzten Liegenschaftsteil betreffenden Erträge ins Verhältnis zum Gesamtertrag aus der Liegenschaft zu setzen. Hierzu drängt sich in erster Linie auf, auf den vom Pflichtigen selbst gewählten Umfang der Verlegung des Eigenmietwerts in der Jahresrechnung abzustellen. Bei Liegenschaften des Privatvermögens, welche teilweise geschäftlich genutzt werden, kann nämlich der Mietwert der geschäftlich genutzten Räume als Betriebsaufwand angerechnet werden (Reich/Züger, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/2a, 2. A., 2008, Art. 27 N 25 f. DBG, auch zum Folgenden). Ausgangsbasis bildet in der Regel der Eigenmietwert. Die Belastung eines Marktmietwerts kommt nur in besonderen Fällen in Frage; diesfalls führt aber der Mietaufwand auch zu entsprechenden Mieteinnahmen beim Eigentümer. Wird auf den Eigenmietwert abgestellt, so berechnet sich die Geschäftsmiete nach dem der geschäftlichen Nutzung entsprechenden Anteil am anteiligen Eigenmietwert zuzüglich der Nebenkosten (StRK IV, 15. Dezember 1989, STE 1990 B 23.45 Nr. 2).

In den Steuererklärungen deklarierten die Pflichtigen einen privaten Mietertrag von Fr. 8'896.- (1999, ab ... ..) bzw. Fr. 28'800.-, welcher Wert vom kantonalen Steueramt jeweils im Sinn eines Eigenmietwerts für die Stockwerkeinheit akzeptiert wurde. Eine Eigenmietwertberechnung liegt nicht bei den Akten. Der Pflichtige hat seinem

Geschäft folgenden Raumaufwand belastet bzw. aus der Anwaltstätigkeit jeweils folgende Honorarumsätze und Gewinne erzielt:

Jahr	Umsatz Fr.	Gewinn Fr.	Raumaufwand Fr.
1999	93'258.-	7'822.-	8'896.- (ab ... ..)
2000	38'101.-	- 26'945.-	28'800.-
2001	38'277.-	- 15'645.-	28'800.-
2002	47'711.-	3'713.-	19'000.-
2003	116'557.-	67'674.-	28'800.-
2004	54'905.-	- 6'933.-	28'800.-
2005	52'221.-	2'855.-	19'000.-
2006	64'273.-	13'668.-	19'000.-
2007	6'670.-	- 36'228.-	19'000.-
2008	5'215.-	- 11'944.-	4'800.-
2009	34'343.-	6'065.-	4'800.-
2010	13'164.-	- 17'924.-	12'000.-.

Unter der Annahme, dass der Pflichtige bei der Berechnung des geschäftlichen Raumaufwands den genannten Grundsätzen nachgelebt hat, ergibt sich bei einem Eigenmietwert von Fr. 28'800.- in der Tat bis und mit 2007 eine ausschliessliche bzw. stark überwiegende geschäftliche Nutzung der Wohnung.

Die Pflichtigen wenden dagegen ein, der Raumaufwand sei nicht nach Massgabe der Nutzung abgestuft, sondern jeweils den individuellen Verhältnissen angepasst worden, um womöglich einen minimalen Gewinn auszuweisen. Dieser Einwand lässt sich indessen aufgrund der Jahresergebnisse nicht nachvollziehen; vielmehr ist erkennbar, dass kein Zusammenhang zwischen der Höhe des Raumaufwands und dem Jahresgewinn besteht. Für die Bestimmung der Höhe des Raumaufwands müssen daher andere Gründe ausschlaggebend gewesen sein, wie eben der Umfang der geschäftlichen Nutzung. Dies spricht stark für Geschäftsvermögen.

Weiter wenden die Pflichtigen ein, dass sich aus der Höhe des Raumaufwands keine ausschliessliche Nutzung für die Anwaltstätigkeit ableiten lasse, da der Eigenmietwert in keiner Weise der Marktmiete für die gesamte Wohnung entsprochen habe; diese sei viel höher gewesen. Dem ist entgegen zu halten, dass bei der ge-

schäftlichen Nutzung einer eigenen Wohnung eben gerade nur der Eigenmietwert aufzuteilen ist. Zudem ergibt sich, dass auch bei einer überschlagsmässigen verkehrswertbezogenen Betrachtungsweise die verbuchte Raummiete in vier der fünf ersten Jahren bestimmt und in vier weiteren Jahren mit hoher Wahrscheinlichkeit über 50% der Marktmiete zu liegen kam: Im Kanton Zürich hat der Eigenmietwert zwischen 60% und 70% der Marktmiete zu liegen (BGE 124 I 145; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A., 2013, § 21 N 77 StG), was bei einem Eigenmietwert von Fr. 28'800.- eine Bandbreite von Fr. 41'100.- bis maximal Fr. 48'000.- ergibt. Indessen ist eine Marktmiete von dieser Höhe für eine ältere Dreizimmerwohnung von 96 m<sup>2</sup> an immissionsreicher Lage wie vorliegend selbst für stadtzürcher Verhältnisse unrealistisch.

c) aa) Ein anderes Bild ergibt sich indessen, wenn man weitere Hilfskriterien heranzieht. Als solches bietet sich die flächenmässige Verteilung der jeweiligen Nutzung an.

Nach der unbestrittenen Sachdarstellung des Pflichtigen ist er in der Wohnung folgenden Tätigkeiten nachgegangen:

- Private Vermögensverwaltung, Bearbeitung finanzieller Angelegenheiten, Bezahlung von Rechnungen;
- Vorlesungstätigkeit an der Universität inklusive Vorbereitungszeit während seiner Tätigkeit als Privatdozent bis ... 20...;
- Korrektur von Fallbearbeitungen während der Anstellung als Privatdozent;
- Verfassung von Büchern sowie Berichten in Festschriften etc.;
- Autor in anderen Wissensgebieten in den Bereichen Religion, Physik, Kosmologie;
- Vornahme bestimmter Übungen aus medizinischen Gründen;
- reduzierte Weiterführung der beruflichen Tätigkeit.

Die Tätigkeiten als Dozent an der Universität sowie die damit im Zusammenhang stehenden Arbeiten sind – allerdings nur bis 20... – nicht der selbstständigen Anwaltstätigkeit zuzurechnen, ebenso die Verfassung von juristischen und nicht-juristischen Büchern, da damit auf Dauer kein Gewinn erzielt werden kann und diese Tätigkeiten deshalb nicht als gewinnstrebend gewertet werden können.

bb) Der Steuerkommissär nahm am 5. März 2012 einen Augenschein in der Wohnung. Demnach verfügt diese über vier separate Räume. Im Westzimmer stehen ein halbes Dutzend Aktenschränke, von denen jedoch nur einer geschäftlich genutzt wurde. Weiter finden sich eine offene Küche und ein Zimmer mit Couch. In diesem habe der Pflichtige gelegentlich übernachtet. An der Wand steht ein grosses Büchergestell mit juristischer Literatur. In den Schubladen sind Decken etc. für die Schlafgelegenheit vorhanden. Das grösste Zimmer ist das Arbeitszimmer. Es ist in der Art einer klassischen Kanzlei eingerichtet, mit grossem Tisch und einigen Bücherregalen mit vorwiegend juristischer Literatur.

Die Pflichtigen führten hierzu aus, nach dem Kauf sei der Küchenteil und zusätzlich zur Besucher-Toilette ein separates Bad- bzw. Duschzimmer eingerichtet worden. Daneben habe der Raum mit Couch samt Mobiliar ausschliesslich zu Wohnzwecken bzw. für gelegentliche Übernachtungen gedient. Das Mobiliar und die Bibliothek habe von der früheren Anwaltskanzlei am G übernommen werden können.

Der Raum mit der Couch wird demnach nicht beruflich genutzt; insbesondere wird nicht behauptet, dass der Pflichtige jeweils aus beruflichen Gründen am Arbeitsort übernachten muss, noch ist solches ersichtlich. Der kleinere Wohnraum dient nach den Feststellungen des Steuerkommissärs hauptsächlich als Lagerraum, wobei die berufliche Belegung der Aktenschränke gering ist. Die Küche ist ebenfalls der Wohnnutzung zuzuteilen. Mithin unterhält der Pflichtige auch kein Sekretariat, wie es bei Anwaltskanzleien sonst üblich ist. Einzig das grosse Arbeitszimmer selber wird in wesentlichem Umfang für die Anwaltstätigkeit genutzt, allerdings auch für die sonstigen Tätigkeiten des Pflichtigen. Von der Flächenbelegung her überwiegt damit aber die private Nutzung der gesamten Wohnung.

cc) Das blosses Abstellen auf die Flächennutzung bringt allerdings kein schlüssiges Bild, da sich die private/geschäftliche Nutzung überlagern und nicht alle Räume gleich intensiv genutzt werden. Für diesen Fall hilft auch das Kreisschreiben Nr. 2 nicht weiter, da dieses von einer räumlich getrennten Nutzung der Flächen ausgeht; der Fall der gemischten Nutzung desselben Raums wird dort nicht erwähnt. Bei dieser Sachlage liegt es nahe, auf den zeitlichen Umfang der betreffenden Nutzungen abzustellen.

Nach der Sachdarstellung der Pflichtigen habe er sich jeweils an den Werktagen regemässig von 08:00/08:30 bis 17:00 Uhr in der Wohnung aufgehalten, mit einer

Mittagspause von rund 1½ bis 2 Stunden. Hinzu kämen einzelfallweise Übernachtungen. In der Regel habe er sich am Morgen zuerst mit Zeitungslektüre befasst und anschliessend aus gesundheitlichen Gründen eine Reihe von Körperübungen vorgenommen. Der Zeitaufwand hierfür habe rund 1½ Stunden betragen. Sodann habe er sich am Morgen mit Vorlesungsarbeiten, Ausarbeitung von Übungsfällen, Korrektur von Fallbearbeitungen (bis ... 20...), Verfassen von Büchern juristischer und neuerdings philosophischer Natur sowie Beiträgen von Fachzeitschriften sowie diversen Studien befasst. Soweit noch juristische Mandate zu betreuen waren, habe er diese Arbeiten am Nachmittag erledigt. Dazu habe er sich an den konkret behandelten Materien weiter gebildet und sich mit vielfältigen administrativen Arbeiten, Publikationen sowie privater Vermögensverwaltung beschäftigt. Daneben habe sich der Büroraum als Lese-raum geeignet und sei auch so genutzt worden.

Die totale Aufenthaltsdauer gemäss seinen Angaben beträgt demgegenüber rund 7 Std. pro Tag bzw. rund 1600 Std. pro Jahr. Auf seiner Homepage listet der Pflichtige zudem vier nach 1999 publizierte Bücher auf, wovon sich drei mit juristischen und ein weiteres mit philosophischen Fragen befassen, welche offenkundig im streitigen Arbeitszimmer verfasst worden sind. Gemäss seinen Honorarnoten hat er 2001 129,7 Std. und 2010 50,87 Std. als Anwalt verrechnet. Allgemein macht er eine teilzeitliche Anwaltstätigkeit von durchschnittlich 10% geltend und errechnete rund 172 Arbeitsstunden pro Jahr. Selbst wenn nur ein Teil der effektiv geleisteten Arbeitsstunden den Klienten verrechnet worden wäre, ist aus den vorhandenen Unterlagen der Schluss zu ziehen, dass der Pflichtige die Stockwerkeinheit – mit Ausnahme von 2003 – nur im Rahmen eines Teilzeitpensums von 10% bis 20% geschäftlich als Anwalt nutzte. Die private bzw. mit der unselbstständigen Erwerbstätigkeit zusammenhängende Anwesenheit überwiegt demnach stark. Dies selbst dann, wenn man mangels Belegen den Angaben des Pflichtigen über die totale Aufenthaltsdauer mit Vorsicht begegnet. Aber selbst bei einer Halbierung derselben beträgt die geschäftlich bedingte Anwesenheit immer noch weniger als die Hälfte der gesamten Anwesenheitsdauer. Mithin ergibt sich daraus, dass die geschäftliche Nutzung zeitlich stark untergeordnet war.

d) Weiter in Betracht zu ziehen sind die anderen Umstände, welche mit dem Erwerb der Liegenschaft im Zusammenhang stehen. Der Pflichtige betrieb nach eigenen Angaben ursprünglich eine Anwaltskanzlei in gemieteten Räumen am G. Anfangs der 90-er Jahre habe seine Anwaltstätigkeit in einem Mass nachgelassen, dass es sich

nicht mehr lohnte, ein teures Büro zu betreiben. Stattdessen habe er sich entschieden, als Kapitalanlage und im Hinblick auf diverse Tätigkeitsgebiete nicht kommerzieller Natur die Stockwerkeigentumseinheit an der ...strasse zu erwerben. Zudem hätten die Pflichtigen vorgesehen, später einmal dort zu wohnen, da ihr Wohneigentum in E für Personen mit Gehbehinderungen nicht geeignet sei. Diese Angaben erscheinen als glaubhaft. Der Pflichtige war beim Kauf der Stockwerkeigentumseinheit 1999 rund ... Jahre alt. Es erscheint deshalb als nachvollziehbar, dass er eine Reduktion der Anwaltstätigkeit beabsichtigte; zudem war deren definitive Aufgabe in ein paar Jahren absehbar. Unter diesen Umständen erscheint ein Kauf einer Stockwerkeigentumseinheit zur ausschliesslichen Nutzung als Anwaltskanzlei nicht als einleuchtend; vielmehr liegt auf der Hand, dass auch private Motive mitgespielt haben.

e) Bei Abwägung aller genannter Gesichtspunkte ergibt sich, dass die Gründe für eine überwiegende private Nutzung vorherrschend sind. Einzig die Höhe des geschäftlichen Raumaufwands spricht für eine überwiegende geschäftliche Nutzung. Aufgrund der übrigen Umstände (Flächen, geringer zeitlicher Umfang der geschäftlichen Nutzung) ergibt sich indessen, dass der geschäftliche Raumaufwand offenkundig zu hoch war und den effektiv gelebten Verhältnissen nicht entsprach. Vielmehr entsteht der Eindruck, dass es darum ging, den Eigenmietwert über den Geschäftsaufwand steuerlich möglichst zu neutralisieren. Die Schlussfolgerung einer überwiegenden privaten Nutzung vermag unter diesen Umständen als unbefriedigend erscheinen, vermag aber das gefundene Ergebnis nicht in Frage zu stellen.

4. Gestützt auf diese Erwägungen ist die Beschwerde gutzuheissen. Bei diesem Ausgang des Verfahrens sind die Kosten der Beschwerdegegnerin aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 DBG). Den Pflichtigen ist aufgrund ihres Obsiegens eine Parteientschädigung zuzusprechen (Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren vom 20. Dezember 1968). Da sie erst im zweiten Schriftenwechsel einen Rechtsanwalt beigezogen haben, ist von einem reduzierten Ansatz auszugehen.

Demgemäss erkennt die Kammer:

1. Die Beschwerde wird gutgeheissen. Die Beschwerdeführer werden für die Steuerperiode 2010 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 365'900.- veranlagt (Tarif gemäss Art. 214 Abs. 2 DB; Verheiratetentarif).

[...]