

Steuerrekursgericht
des Kantons Zürich

2. Abteilung



2 DB.2022.85
2 ST.2022.112

Entscheid

8. November 2022

Mitwirkend:

Einzelrichterin Tanja Petrik und Gerichtsschreiber Sven Tschalèr

In Sachen

A,

**Beschwerdeführer/
Rekurrent,**

gegen

Kanton Zürich,

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

**Beschwerde-/
Rekursgegner,**

betreffend

Direkte Bundessteuer 2014 sowie Staats- und Gemeindesteuern 2014

hat sich ergeben:

A. A, geb. ... 1941, (nachfolgend der Pflichtige) verpflichtete sich mit Lizenzvertrag vom ... 2007 als Lizenzgeber gemeinsam mit dem weiteren Mitglied der Erbengemeinschaft B, der C SA (nachfolgend C) als Lizenznehmerin gegenüber, den Schutz der zu Gebrauch und Nutzung überlassenen Marke "D" im Lizenzgebiet während der gesamten Vertragsdauer aufrechtzuerhalten und dafür alle erforderlichen Schritte wie Zahlungen von Gebühren und die Einleitung von rechtlichen Schritten bei Verletzungen in Absprache mit der Lizenznehmerin einzuleiten. Über mögliche Verletzungen des Markenrechts durch Dritte im Lizenzgebiet sollen sich die Parteien dabei gegenseitig informieren. Die Lizenznehmerin entrichtet den beiden Lizenzgebern im Gegenzug eine Lizenzgebühr, anerkennt das ausschliessliche Recht der Lizenzgeber an den fraglichen Marken und verpflichtet sich, alles zu unterlassen, was sich nachteilig auf den Bestand der Marke und die Rechtsansprüche der Lizenznehmer auswirken könnte. Sie informiert die Lizenzgeber über technische Weiterentwicklungen der lizenzierten Produkte und meldet ihnen namentlich Patentanmeldungen für Weiterentwicklungen vor Markteinführung der entsprechenden Produkte. Weiter verpflichtet die Lizenznehmerin ihre Unterlizenznehmer, die lizenzierte Marke auf Verpackungen, in Anzeigen, auf Werbematerial, Preislisten und sonstigen geschäftlichen Ankündigungen entsprechend zu kennzeichnen. Mit Nachtrag vom ... 2010 wurde diese Kennzeichnungspflicht auch auf Software-Anbieter ausgeweitet.

Der Pflichtige deklarierte in diesem Zusammenhang seinen Anteil an den vereinnahmten Lizenzgebühren unter Abzug von Gewinnungskosten mit Fr. 9'970.- als Einkünfte aus selbständigem Nebenerwerb und machte gleichzeitig pauschale Berufsauslagen aus unselbständiger Nebenerwerbstätigkeit in der Höhe von Fr. 1'994.- (20%) geltend.

Mit Veranlagungs- und Einschätzungsvorschlag vom 6. Februar 2020 verneinte das kantonale Steueramt das Vorliegen einer unselbständigen Nebenerwerbstätigkeit und hielt dabei fest, dass Eigenleistungen steuerlich nicht abzugsfähig sowie Gewinnungskosten nicht nachgewiesen worden seien. Mitunter gestützt darauf schlug es dem Pflichtigen vor, ihn mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 48'100.- (direkte Bundessteuer 2014) bzw. Fr. 46'800.- (Staats- und Gemeindesteuern 2014) sowie ei-

nem steuerbaren Vermögen von Fr. 998'000.- (Staats- und Gemeindesteuern 2014) zu veranlagern bzw. einzuschätzen. Nachdem der Pflichtige den Veranlagungs- und Einschätzungsvorschlag vom 6. Februar 2020 ablehnte, veranlagte bzw. schätzte das kantonale Steueramt ihn mit Veranlagungsverfügung und Einschätzungsentscheid vom 14. Mai 2020 gemäss vorgeschlagenen Steuerfaktoren ein.

B. Dagegen erhob der Pflichtige mit Eingabe vom 11. Juni 2020 Einsprache und beantragte diverse Korrekturen im Zusammenhang mit dem Eigenmietwert seiner selbst bewohnten Liegenschaft sowie betreffend Verwaltungskosten/Auslagen aus dem Lizenzvertrag.

Mit Einschätzungsvorschlag vom 16. Dezember 2021 gewährte der zuständige Steuerkommissär analog zum Einspracheentscheid betreffend Nachsteuer und Steuerhinterziehung vom 9. November 2021 einen ohne weitere Abklärungen geschätzten Anteil an Auslagen zur Erhaltung der genannten Marke von Fr. 1'500.-, was zu einer entsprechenden Reduktion des Einkommens führte und berechnete in der Folge den Einschlag auf den Eigenmietwert neu. Im Übrigen hielt er fest, dass die Voraussetzungen für die Gewährung eines Abzugs für ein Arbeitszimmer nicht erfüllt seien. Daraufhin hielt der Pflichtige mit Schreiben vom 19. Januar 2022 an den beantragten Korrekturen, u.a. betreffend Kosten, welche ihm im Zusammenhang mit der Verwaltung obgenannter lizenzierten Marke für ein Arbeitszimmer zuhause angefallen seien, fest. Das kantonale Steueramt forderte mit Auflage vom 4. Februar 2022 einen belegsmässigen Nachweis bezüglich der geltend gemachten Auslagen zur Erhaltung der Markenrechte ein. Mit Stellungnahme vom 7. März 2022 reichte der Pflichtige die bereits aktenkundige Zusammenstellung zu den unter Ziff. 2.2 der Steuererklärung deklarierten Nebenerwerbskosten sowie Rechnungsbelege betreffend Gartenunterhalt ein. Externe Kosten für die Aufrechterhaltung der lizenzierten Marke seien in der Steuerperiode 2014 nicht entstanden und Spesenaufwände könne er nicht mehr belegen. In der Folge mahnte das kantonale Steueramt die Auflage mit Schreiben vom 23. März 2022. Mit Eingabe vom 6. April 2022 teilte der Pflichtige erneut mit, dass ihm keine externen Kosten für die Aufrechterhaltung der lizenzierten Marke entstanden seien.

Das kantonale Steueramt hiess die Rechtsmittel mit Einspracheentscheiden vom 5. Mai 2022 teilweise gut und setzte die Steuerfaktoren 2014 wie folgt fest: direkte Bundessteuer 2014, steuerbares Einkommen von Fr. 46'100.-; Staats- und Gemeindesteuern 2014, steuerbares Einkommen von Fr. 44'800.- sowie steuerbares Vermögen Fr. 998'000.-.

C. Mit Beschwerde und Rekurs vom 3. Juni 2022 beantragte der Pflichtige, die angefochtenen Entscheide seien teilweise aufzuheben und es sei ein Abzug für die ihm aus der Einrichtung eines Arbeitszimmers zuhause entstandenen Kosten im Umfang von Fr. 4'800.- zuzugestehen. Das kantonale Steueramt beantragte mit Beschwerde- und Rekursantwort vom 30. Juni 2022, die Rechtsmittel seien unter Kostenfolge zulasten des Pflichtigen abzuweisen, verwies auf seine Einspracheentscheide und verzichtete auf Vernehmlassung.

Das Steuerrekursgericht zeigte den Parteien mit Verfügung vom 15. September 2022 aufgrund eines von der Vorinstanz auf den Eigenmietwert gewährten Härtefalleinschlags eine drohende Höhertaxation an und lud sie zur Stellungnahme ein. Mit Eingabe vom 28. September 2022 nahm der Pflichtige zur beabsichtigten Höhertaxation Stellung und erklärte, die erhobenen Rechtsmittel zurückzuziehen. Das kantonale Steueramt liess sich weder zur Verfügung vom 15. September 2022 noch zur dazu ergangenen Stellungnahme des Pflichtigen vernehmen.

Auf weitere Vorbringen der Parteien und sich bei den Akten befindliche Dokumente wird – sofern entscheidrelevant – in den nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

Die Einzelrichterin zieht in Erwägung:

1. Vorab zu prüfen ist, ob der nach Anzeige der beabsichtigten Höhertaxation erfolgten Rückzugserklärung des Pflichtigen vom 28. September 2022 stattzugeben ist.

a) § 149 Abs. 2 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) hält für die Staats- und Gemeindesteuern fest, dass das Steuerrekursgericht die Einschätzung nach Anhörung des Steuerpflichtigen auch zu dessen Ungunsten ändern kann, sowie das Verfahren trotz Rückzug weiterzuführen ist, sofern Anhaltspunkte dafür vorliegen, dass der angefochtene Entscheid dem Gesetz widerspricht.

Im Bereich der direkten Bundessteuern schweigt sich das Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG) hingegen darüber aus, ob sich der Steuerpflichtige einer drohenden reformatio in peius durch Rückzug der Beschwerde entziehen kann (es fehlt ein Verweis auf Art. 134 Abs. 2 DBG, der für das Einspracheverfahren einen Einspracherückzug als nicht bindend erklärt).

In zwei Entscheiden aus dem Jahre 2004 (BGer, 13.2.2004, 2A.408/2002 = StE 2004 B 96.12 Nr. 14; BGer, 31. August 2004, 2A.286/2004) hat das Bundesgericht den Rückzug ausgeschlossen und erwogen, dass in Bezug auf die direkte Bundessteuer die kantonale Steuerrekurskommission gemäss Art. 142 Abs. 4 DBG in Beschwerdeverfahren die gleichen Befugnisse wie die Veranlagungsbehörde im Veranlagungsverfahren besitze. Gemäss Art. 143 Abs. 1 DBG entscheide sie gestützt auf das Ergebnis ihrer Untersuchungen (1. Satz); sie könne nach Anhören des Steuerpflichtigen die Veranlagung ausserdem zu dessen Nachteil abändern (2. Satz). Bereits nach früherem Recht unter der Herrschaft des Bundesratsbeschlusses von 1940 über die Erhebung der direkten Bundessteuer hätte unter Umständen trotz Beschwerderückzugs eine reformatio in peius vorgenommen werden müssen oder dürfen. Obwohl ein Teil der Lehre die Ansicht vertrete, dass nach dem DBG diese unter dem BdBSt entwickelte Praxis nicht mehr aufrechterhalten werden könne, hielt das Bundesgericht an seiner Auffassung, der Rückzug bei drohender reformatio in peius sei ausgeschlossen, fest. Unter Hinweis auf die Botschaft zur Steuerharmonisierung (BBl 1983 III 213) führt es aus, es bestünden keine Anhaltspunkte dafür, dass der Gesetzgeber an der bisherigen Rechtslage etwas habe ändern wollen. Zudem impliziere die in Art. 143 Abs. 1 DBG vorgesehene Möglichkeit, die Veranlagung auch zum Nachteil des Steuerpflichtigen abzuändern, ebenfalls eine reformatio in peius trotz Beschwerderückzugs. Das Bundesgericht unterstrich seine Rechtsprechung schliesslich mit dem Hinweis, es wäre inkonsequent, wenn die Steuerrekurskommission einem Beschwerderückzug stets stattzugeben hätte, wogegen das Bundesgericht selber aufgrund von Art. 114 Abs. 1

OG in Abgabestreitigkeiten und der dort ausnahmsweise geltenden Officialmaxime hierzu nicht verpflichtet wäre.

Nach dem auf den 1. Januar 2007 in Kraft getretenen Art. 107 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die das Bundesgericht vom 17. Juni 2005 (BGG) darf das Bundesgericht nicht mehr über die Begehren der Parteien hinausgehen, auch nicht in Abgabestreitigkeiten. Ein Teil der Lehre vertritt deshalb die Auffassung, die Rechtsprechung des Bundesgerichts sei unrichtig bzw. überholt (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. A., 2016, Art. 142 N 18 DBG). Nach ihrer Ansicht legt es der Verweis von Art. 142 Abs. 4 DBG auf das Veranlagungsverfahren – und nicht auf das Einspracheverfahren – nahe, dass einem Beschwerderückzug immer stattgegeben werden müsse, zumal das Beschwerdeverfahren als echtes Zwei-Parteien-Verfahren ausgestaltet sei (ausführlich dazu VGer LU, 1.3.2010, StE 2010 B 96.12 Nr. 17, E. 1).

Die Möglichkeit, eine Beschwerde nach Ankündigung einer reformatio in peius zurückzuziehen, verträgt sich indessen schlecht mit Art. 143 Abs.1 Satz 2 DBG, wo ausdrücklich die vorgängige Anhörung vorgeschrieben ist. Das Recht zur Abänderung einer Steuerveranlagung zum Nachteil eines Steuerpflichtigen wird obsolet, wenn einerseits die Anhörung vorgeschrieben und dabei dem Steuerpflichtigen das freie Gestaltungsrecht eingeräumt wird, durch Rückzug seiner Beschwerde der reformatio in peius auszuweichen (zum Ganzen Hunziker/Mayer-Knobel in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 3. A., 2017, Art. 142 N 8 ff. DBG, mit weiteren Hinweisen).

b) Im Grundsatz ist demnach festzuhalten, dass das Steuerrekursgericht an einen Rückzug, der nach Androhung einer reformatio in peius erklärt wird, nicht gebunden ist. Mit Bezug auf die Ausführungen des Pflichtigen in seiner Stellungnahme vom 28. September 2022 ist indes zu prüfen, ob der Rückzugserklärung ausnahmsweise gestützt auf den Grundsatz von Treu und Glauben stattzugeben ist. Dabei ist zunächst auf die Überlegungen, welche zur beabsichtigten Höherentaxation geführt haben, einzugehen, um diese Frage danach in Anwendung der allgemeinen verwaltungsrechtlichen Grundsätze betreffend Praxisänderung zu beantworten.

c) Der Pflichtige deklarierte in der Steuererklärung 2014 unter Geltendmachung eines Härtefalleinschlags einen Eigenmietwert von Fr. 13'713.-. Das kantonale

Steueramt anerkannte den Härtefalleinschlag grundsätzlich und gewährte dem Pflichtigen gemäss Veranlagungsverfügung und Einschätzungsentscheid vom 14. Mai 2020 einen entsprechenden Abzug in Höhe von Fr. 16'100.-. Nachdem der Pflichtige unter anderem dagegen Einsprache erhob, erhöhte die Vorinstanz mit separaten Entscheiden vom 5. Mai 2022 den Abzug für den Härtefalleinschlag auf jeweils Fr. 16'600.-.

d) aa) Gestützt auf §§ 21 Abs. 2, 39 Abs. 3 und 40 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (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 (Ordnungsnummer 631.32, www.zhlex.ch). 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.

Gemäss der Weisung der Finanzdirektion betreffend Gewährung eines Einschlages auf dem Eigenmietwert in Härtefällen vom 21. Juni 1999 (ZStB 21.3; nachfolgend: Härtefallweisung) ist auf dem gemäss Weisung 2009 berechneten Eigenmietwert dem Eigentümer von selbstgenutzten Einfamilienhäusern ein angemessener Einschlag zu gewähren, wenn der Eigenmietwert zu den Einkommens- und Vermögensverhältnissen des Steuerpflichtigen in einem offensichtlichen Missverhältnis steht.

bb) Bei der von der Finanzdirektion erlassenen Härtefallweisung handelt es sich um eine Verwaltungsverordnung (vgl. auch StE 1995, A 21.2 Nr. 2; BGE 105 Ia 349). Verwaltungsverordnungen richten sich einzig an die Behörden und bilden demnach keine gesetzliche Grundlage, auf welche sich Rechtssuchende berufen können. Gerichte sollen Verwaltungsverordnungen bei ihren Entscheidungen im Interesse der rechtsgleichen Behandlung berücksichtigen, sofern sie eine dem Einzelfall angepasste und gerecht werdende Auslegung der anwendbaren gesetzlichen Bestimmungen zulassen. Die Verwaltungsverordnung stellt mit anderen Worten für die Steuerjustizbehörden eine nicht verbindliche Anweisung zur Auslegung des Steuergesetzes dar. Dementsprechend können Gerichte Verwaltungsverordnungen auf ihre Verfassungs- und Gesetzmässigkeit hin überprüfen (zum Ganzen StRG, 28. Januar 2022, 1 DB.2020.211 / 1 ST.2020.246, E. 5d/bb, www.strgzh.ch, mit weiteren Hinweisen).

e) Das Steuerrekursgericht hat mit soeben zitiertem Entscheid vom 28. Januar 2022 sowie mit weiterem Entscheid vom 8. Juni 2022 jeweils festgestellt, dass die Härtefallweisung keine Grundlage im geltenden Recht finde und sich demnach als verfassungs- und gesetzeswidrig erweise und ihr folglich die Anwendung versagt bleiben müsse (StRG, 28. Januar 2022, 1 DB.2020.211 / 1 ST.2020.246, E. 5d/bb; StRG, 8. Juni 2022, 2 DB.2021.74 / 2 ST.2021.97, E. 4, www.strgzh.ch). Es hat sich darin in grundsätzlicher Weise mit der Frage der Gesetzmässigkeit der den Härtefalleinschlag beim Eigenmietwert betreffenden Verwaltungsverordnung auseinandergesetzt, womit dem Entscheid praxisbildende Funktion zukommt. Die ursprüngliche Gewährung des Härtefalleinschlags auf dem Eigenmietwert durch das kantonale Steueramt erfolgte mit Veranlagung/Einschätzung vom 14. Mai 2020 und damit, bevor der erwähnte Entscheid gefällt und im April 2022 während des laufenden Einspracheverfahrens publiziert worden war. Im Zeitpunkt der Fällung der Einspracheentscheide vom 5. Mai 2022 musste das kantonale Steueramt jedoch Kenntnis von der Praxisänderung seitens des Steuerrekursgerichts haben und hat demnach dem Pflichtigen zu Unrecht einen Härtefalleinschlag auf dem Eigenmietwert gewährt bzw. diesen erhöht.

f) aa) Die Einleitung des Beschwerde- und Rekursverfahrens hängt vom Willen der Parteien ab, unterliegt also ausschliesslich der Disposition der Parteien. Das Steuerrekursgericht ist in der Folge jedoch nicht an die Begehren der Parteien gebunden, d.h. es gilt die *Offizialmaxime*. Trotz dieser fehlenden Bindung an die Parteianträge ist davon auszugehen, dass der streitige Gegenstand des angefochtenen Entscheides grundsätzlich verfahrensbestimmend ist und nicht von Amtes wegen eine umfassende Nachkontrolle der Veranlagungsverfügung vorgenommen wird. Daher sollte ein Entscheid nur dann in unangefochtenen Punkten – zugunsten oder zuungunsten der steuerpflichtigen Person – dem objektiven Recht angepasst werden, wenn er offensichtlich unrichtig und die Korrektur von Bedeutung ist (offensichtliche Rechtsverletzungen und Tatsachenirrtümer, aber nicht Ermessensfragen; Zweifel/Casanova/Beusch/Hunziker, *Steuerverfahrensrecht*, 2. A., 2018, S. 368).

bb) Mit Bezug auf das vorliegende Rechtsmittelverfahren ist festzuhalten, dass der gewährte Härtefalleinschlag nicht mehr strittig ist. Da die angefochtenen Einspracheentscheide sich diesbezüglich jedoch auf eine vom Steuerrekursgericht als verfassungs- und gesetzeswidrig erachtete Weisung abstützen und demnach einer gesetzlichen Grundlage entbehren, sind sie offensichtlich unrichtig und ist das Steuer-

rekursgericht nach dem Gesagten grundsätzlich gehalten, sie – zumal es sich um eine bedeutende Korrektur handelt – dem geltenden Recht anzupassen bzw. diese Rechtsverletzung zu korrigieren.

cc) Die Änderung einer bestehenden Praxis muss sich auf ernsthafte sachliche Gründe stützen, die im Interesse der Rechtssicherheit umso gewichtiger sein müssen, je länger die als falsch oder nicht mehr zeitgemäss erachtete Rechtsanwendung gehandhabt worden ist (BGE 146 I 105 E. 5.2.2 mit Hinweisen). Eine in dieser Weise begründete Praxisänderung verstösst grundsätzlich nicht gegen Treu und Glauben (statt vieler BGE 140 II 334 E. 8 mit Hinweisen). Vorliegend führte die Erkenntnis, dass die einschlägige Weisung keine Grundlage im geltenden Recht hat, sondern vielmehr neues Recht schafft, statt bestehendes zu konkretisieren, zur Praxisänderung. Die Änderung, mit welcher der fraglichen Verwaltungsverordnung die Anwendung versagt wird, stützt sich auf das verfassungsrechtliche Prinzip der Gesetzmässigkeit ab, welches für die gesamte Rechtsordnung von fundamentaler Bedeutung ist. Demnach sprechen triftige sachliche Gründe für diese Praxisänderung und kann ein Verstoß gegen Treu und Glauben im Allgemeinen nicht ausgemacht werden (zur Frage des Vertrauensschutzes im konkreten Fall vgl. nachfolgende Erwägung). Das Interesse an der richtigen Rechtsanwendung überwiegt in diesem Fall gegenüber demjenigen der Rechtssicherheit. Die Änderung erfolgte in diesem Sinn sodann grundsätzlich, d.h. die neue Praxis betreffend Nichtanwendung der Härtefallweisung erweist sich als künftig wegleitend für alle gleichartigen Sachverhalte, welche vom Steuerrekursgericht zu beurteilen sind (vgl. insbesondere StRG, 8. Juni 2022, 2 DB.2021.74 / 2 ST.2021.97, E. 4, www.strgzh.ch und zusammenfassend zu den Voraussetzungen einer zulässigen Praxisänderung statt vieler Häfelin/Müller/Uhlmann, Allgemeines Verwaltungsrecht, 8. A., 2020, N 590 ff. mit Hinweisen auf die bundesgerichtliche Praxis).

dd) Gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung müssen Praxisänderungen vorgängig angekündigt werden, wenn sie Fragen der Zulässigkeit eines Rechtsmittels – namentlich die Berechnung von Rechtsmittelfristen – betreffen und dem Rechtsuchenden deshalb Rechte verlustig gehen würden, die er bei Vorwarnung hätte geltend machen können. Es widerspräche dem Grundsatz von Treu und Glauben, wenn demjenigen, der eine Frist- oder Formvorschrift nach der bisherigen Praxis beachtet hat, aus einer ohne Vorwarnung erfolgten Änderung dieser Praxis ein Nachteil erwachsen würde. Hingegen gibt es keinen allgemeinen Vertrauensschutz gegen Änderungen der

materiellen Praxis (statt vieler BGE 146 I 105 E. 5.2.1 mit Hinweisen). Da es vorliegend um eine Frage des materiellen Rechts geht, verlieh Art. 9 der Bundesverfassung vom 18. April 1999 (BV) dem Pflichtigen keinen Anspruch auf vorgängige Mitteilung von Praxisänderungen. Im Übrigen wurde die mit Entscheid vom 28. Januar 2022 erfolgte Praxisänderung seitens des Steuerrekursgerichts im April 2022 – und damit vor Erhebung der Rechtsmittel vom 3. Juni 2022 – publiziert. Es besteht sodann kein Anspruch auf Schutz des Vertrauens in den Fortbestand einer generell-abstrakten Verwaltungsverordnung, welche eine Vielzahl von Fällen regelt, sofern die zuständige Behörde deren Einhaltung weder individuell zugesichert noch anderweitig ein besonderes Vertrauen geweckt hat (BGE 146 I 105, E. 5.1.2). Es ist nicht ersichtlich und wird auch nicht geltend gemacht, dass das kantonale Steueramt gegenüber dem Pflichtigen eine derartige Vertrauensgrundlage geschaffen hätte. Grundsätzlich kann sich der Rechtssuchende sodann der korrekten Rechtsanwendung in seinem Fall nicht mit dem Argument entziehen, das Recht sei in anderen Fällen falsch oder gar nicht angewendet worden. Weicht die Behörde jedoch nicht nur in einem oder in einigen Fällen, sondern in ständiger Praxis vom Gesetz ab, und gibt sie zu erkennen, dass sie auch in Zukunft nicht gesetzeskonform entscheiden werde, so kann der Rechtssuchende gestützt auf Art. 8 Abs. 1 BV verlangen, gleich behandelt, d.h. ebenfalls gesetzwidrig begünstigt zu werden. Nur wenn eine Behörde nicht gewillt ist, eine rechtswidrige Praxis aufzugeben, überwiegt das Interesse an der Gleichbehandlung der Betroffenen gegenüber demjenigen an der Gesetzmässigkeit. Äussert sich die zuständige Behörde nicht über ihre Absicht, so ist anzunehmen, sie werde aufgrund der gerichtlichen Erwägungen zu einer gesetzmässigen Praxis übergehen (BGE 146 I 105, E. 5.3 f. mit Hinweisen). Das kantonale Steueramt hat nach entsprechendem Hinweis in der Verfügung vom 15. September 2022 nicht zu erkennen gegeben, dass es seine rechtswidrige Praxis fortführen wolle. Damit ist ein ausnahmsweiser Anspruch des Pflichtigen auf Gleichbehandlung im Unrecht, welcher nur unter vorgenannten strengen Voraussetzungen besteht, zu verneinen.

e) Somit kann die Rückzugserklärung vom 28. September 2022 auch unter dem Aspekt von Art. 8 f. BV keine Wirkung entfalten und ist das Verfahren dennoch fortzuführen. In Abweichung zu den angefochtenen Einspracheentscheiden des kantonalen Steueramts vom 5. Mai 2022 ist die Gewährung eines Härtefalleinschlags gemäss neuer Praxis zu verneinen und das steuerbare Einkommen folglich sowohl bei

der direkten Bundessteuer 2014 als auch bei den Staats- und Gemeindesteuern 2014 um Fr. 16'600.- zu erhöhen.

2. Vor Steuerrekursgericht strittig geblieben ist sodann, ob auf dem Einkommen des Pflichtigen aus Lizenzvertrag Kosten für ein Arbeitszimmer in Abzug gebracht werden können.

a) Bei selbständiger Erwerbstätigkeit werden die geschäfts- oder berufsmässig begründeten Kosten abgezogen (Art. 27 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 [DBG] und § 27 Abs. 1 StG; zu den abzugsfähigen Berufskosten bei unselbständiger Erwerbstätigkeit vgl. Art. 26 Abs. 1 DBG und § 26 Abs. 1 StG). Als selbständig erwerbend gilt eine natürliche Person, wenn sie durch Einsatz von Arbeitsleistung und Kapital in frei bestimmter Selbstorganisation planmässig, anhaltend und nach aussen sichtbar zum Zweck der Gewinnerzielung am wirtschaftlichen Verkehr teilnimmt (statt vieler BGE 125 II 113 E. 5b mit Hinweisen).

Bei beweglichem Privatvermögen können sodann die Kosten der Verwaltung durch Dritte abgezogen werden (Art. 32 Abs. 1 DBG und § 30 Abs. 1 StG). Von den Einkünften nicht abzugsfähig sind hingegen die Aufwendungen für die Anschaffung, Herstellung oder Wertvermehrung von Vermögensgegenständen (Art. 34 lit. d DBG und § 33 lit. d StG). Der steuerrechtliche Begriff der Vermögensverwaltung ist enger gefasst als der Begriff des allgemeinen Sprachgebrauchs. Darunter fallen alle tatsächlichen oder rechtlichen Handlungen, die im Rahmen der Bewirtschaftung von Vermögensgegenständen erforderlich sind und der Sicherung und Erhaltung des ertragsbringenden Vermögens dienen (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 32 N 17 DBG, und Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4. A., 2021, § 30 N 18 StG mit Hinweisen).

b) Beim gesetzlich nicht geregelten Lizenzvertrag handelt es sich typischerweise um einen entgeltlichen Gebrauchsüberlassungsvertrag, welcher es dem Lizenzgeber ermöglicht, ein ihm ausschliesslich zustehendes Immaterialgut zu vermarkten, indem er es einem Lizenznehmer für eine gewisse Zeit zur wirtschaftlichen Nutzung und Kommerzialisierung überlässt (Thomas Probst, Der Lizenzvertrag: Grundlagen und Einzelfragen, in: Jusletter vom 2. September 2013, S. 3). Üblicherweise hat der Inha-

ber des Immaterialguts, welches Gegenstand des Lizenzvertrags ist, als Lizenzgeber zwei vertragliche Hauptpflichten: Die Pflicht, dem Lizenznehmer das Immaterialgut zu Gebrauch und Nutzung zu überlassen und die Pflicht, das Immaterialgut in gebrauchsfähigem Zustand zu erhalten. Letztere Pflicht beruht darauf, dass der Lizenznehmer während der ganzen Vertragsdauer die Möglichkeit haben muss, die Lizenz vertragskonform zu gebrauchen und nutzen. Dementsprechend hat der Lizenzgeber sämtliche erforderlichen Massnahmen zu ergreifen, um das lizenzierte Immaterialgut in vertragskonformem Zustand zu erhalten, wie z.B. die Bezahlung von Gebühren, die Erneuerung der Registrierung (Probst, S. 9 f. mit Hinweisen).

c) Gemäss im vorinstanzlichen Verfahren eingereichter Aufstellung der Lizenzeinnahmen aus den Markenrechten der "D" betragen die entsprechenden Gutachten im Jahr 2014 Fr. 32'027.30. Der hälftige Anteil des Pflichtigen daran belief sich somit auf Fr. 16'013.65. Dieser Betrag wurde vom kantonalen Steueramt – anstelle der deklarierten Nettoeinkünfte aus selbständigem Nebenerwerb in der Höhe von Fr. 9'970.- – als Ertrag aus einer unverteilter Erbschaft besteuert. Es hielt dabei fest, dass nur Gewinnungskosten auf den Lizenzgebühren zum Abzug zuzulassen seien, welche in kausalem Zusammenhang dazu stünden, in der Steuerperiode 2014 angefallen und belegmässig nachgewiesen seien. Im Übrigen könne eine Nebenerwerbspauschale nur bei unselbständiger Erwerbstätigkeit unter Beilage des entsprechenden Lohnausweises geltend gemacht werden.

Der Pflichtige beantragte – ausgehend von einer Schätzung von monatlich anfallenden Kosten von Fr. 400.- für die lizenzvertraglich vereinbarte Verwaltung der strittigen Marke und analog zum Pauschalabzug von 3 ‰ gemäss Weisung des kantonalen Steueramts über die Abzugsfähigkeit der Kosten für Verwaltung von Wertschriften des Privatvermögens –, von diesem Betrag seien Fr. 4'800.- als Kosten für die Vermögensverwaltung abzuziehen. Die Vorinstanz hielt im Einspracheentscheid vom 5. Mai 2022 betreffend Staats- und Gemeindesteuern 2014 diesbezüglich fest, dass die Gewährung eines Pauschalabzugs eine Bewertung der fraglichen Marke mit entsprechenden vermögenssteuerrechtlichen Konsequenzen bedingen würde. Eine solche existiere nach ihrem Kenntnisstand nicht und sei auch nicht deklariert worden, womit im Rahmen der pauschalen Vermögensverwaltungskosten keine weiteren Abzüge geltend gemacht werden könnten. Dies wurde vom Pflichtigen so akzeptiert.

d) Eventualiter stellte sich der Pflichtige in diesem Zusammenhang jedoch auf den Standpunkt, für die Verwaltung der sich in einer unverteilter Erbschaft befindlichen Marke "D" über ein abgetrenntes Zimmer in seiner Liegenschaft verfügen zu müssen, welches steuerlich als abzugsfähige Berufsauslage für einen selbständigen Nebenerwerb qualifiziere. An diesem Standpunkt hält er auch vor Steuerrekursgericht fest und erklärte dabei, seine Mitwirkung im Rahmen des Lizenzvertrags mit C sei sowohl inhaltlich als auch vom Umfang her weit mehr als eine simple Verwaltungstätigkeit von Privatvermögen und diene in erster Linie den Interessen von C (Verkaufsförderung) und nicht seiner allgemeinen Lebenshaltung. Sie entspreche funktionell den Arbeitsleistungen in einem Auftragsverhältnis und umfasse konkret folgende Aktivitäten:

- Beobachtung der in- und ausländischen Konkurrenz auf dem E-Markt (F, G, H, I, J), insbesondere des Internetauftritts;
- Besprechungen bzw. Beratungen betreffend Benutzungsnachweis in einzelnen Ländern sowie betreffend Vergabe von Sub-Lizenzen und Kontrolle der Einhaltung der Kennzeichnungspflicht durch die Sub-Lizenznehmenden;
- Beobachtung der wissenschaftlichen Entwicklung auf dem Gebiet der ... anhand von Publikationen in Fachzeitschriften, welche als Grundlage für die langfristige Planung der Entwicklung, Produktion und des Marketings der ...-Produkte von C dienen;
- Zusammenarbeit und Beratung beim Marketing der Produkte aus dem Lizenzvertrag, namentlich bei der Gestaltung von Prospekten, Inseraten sowie beim Internetauftritt.

Weiter erklärte der Pflichtige, seine Mitwirkung erfolge im Wesentlichen durch Arbeiten am PC bzw. im Internet, umfasse jedoch auch persönliche Besprechungen in K, Mailverkehr und Telefonate, z.B. betreffend Abmahnungen von Konkurrenten sowie gelegentliche Korrespondenz mit Drittfirmen betreffend die rechtswidrige Benutzung der fraglichen Marke. Sämtliche Arbeitsleistungen würden auf dem mit C geschlossenen Lizenzvertrag beruhen und aufgrund ihres Inhalts und Umfangs als Nebenerwerb qualifizieren, womit die entsprechenden Berufsauslagen abzugsfähig seien. Seine Tätigkeiten für die C würden mit seinem 50%-Anteil an den vertraglichen Lizenzgebühren abgegolten. Im Übrigen sei unbestritten und belegt, dass er zur Ausführung dieser Arbeiten in der fraglichen Steuerperiode über ein abgetrenntes und verschliessbares Zimmer im Einfamilienhaus an der ...strasse ... in L verfügt habe. Die entsprechenden

Infrastrukturkosten (Heizung, Beleuchtung, Reinigung, PC, Drucker mit Unterhaltsservice, Internet/Telefonie) seien daher von den Einkünften aus Nebenerwerb abzuziehen. In K bei der C sei ihm sodann unbestrittenermassen für diese Arbeiten kein Arbeitsplatz zur Verfügung gestanden. Unbeachtlich sei, in welchem Umfang das Arbeitszimmer tatsächlich die fraglichen vertraglich vereinbarten Arbeiten benutzt worden sei. Vielmehr müsse genügen, dass ihm das Arbeitszimmer während der gesamten Steuerperiode 2014 zur Verfügung gestanden habe und eine unabdingbare Voraussetzung für die Zusammenarbeit mit C sei. Der geforderte Betrag von monatlich Fr. 400.- bzw. jährlich Fr. 4'800.- entspreche der aktuellen Zürcher Praxis (Einfamilienhaus mit sechs Zimmern, Eigenmietwert von Fr. 912'300.-, davon 3.5% = Fr. 31'931.-; diesen Betrag geteilt durch die Anzahl Zimmer + 2 ergebe jährlich Fr. 3'991.30, zuzüglich Infrastrukturkosten). Zudem hätte er bei unselbständiger Nebenerwerbstätigkeit ohne weiteren Nachweis pauschale Berufsauslagen von 20% seiner Einkünfte aus Nebenerwerb zum Abzug bringen können. Seine lizenzvertragliche Tätigkeit sei stets an die Weisungen von C gebunden gewesen und komme somit einer Arbeit in unselbständiger Stellung nahe.

e) Die unter E. 2 a festgehaltenen Ausführungen der Vorinstanz und ihre Vorgehensweise sind nicht zu beanstanden. Im Übrigen sind Vermögensverwaltungskosten und deren Abzugsfähigkeit als steuermindernde Umstände vom Pflichtigen nachzuweisen. Dazu haben sie spätestens im Rechtsmittelverfahren die Abzüge durch eine substantiierte Sachdarstellung zu behaupten und hierfür beweiskräftige Unterlagen einzureichen oder zumindest entsprechende Beweismittel anzubieten. Die in vorgenannter Weisung gewährten Beweiserleichterungen (pauschalisierte Kosten) kommen sodann nur zum Zug, wenn nachgewiesen ist, dass in der fraglichen Steuerperiode abzugsfähige Vermögensverwaltungskosten angefallen sind, das Quantitativ jedoch unklar ist. Werden höhere Abzüge geltend gemacht, sind grundsätzlich sowohl die tatsächlichen Kosten als auch ihre Abzugsfähigkeit im vollen Umfang nachzuweisen (statt vieler ausführlich StRG, 1. Juli 2022, 1 DB.2021.122 /1 ST.2021, E. 1 d), was vorliegend nicht geschehen ist.

f) aa) Mit Bezug auf die Eventualbegründung betreffend Berufsauslagen bleibt Folgendes festzuhalten: Lizenzverträge sind rechtlich als Gebrauchsüberlassungsverträge zu qualifizieren, wobei es eine der Hauptpflichten des Pflichtigen als Lizenzgeber ist, die lizenzierte Marke in vertragskonformem Zustand zu erhalten (vgl. vorne E. 2 b).

Die damit verbundenen Aufwendungen sind nach Aussage des Pflichtigen mit der Entrichtung der Lizenzgebühr abgegolten. Eine unselbständige Erwerbstätigkeit im Sinn einer untergeordneten, weisungsgebundenen Verrichtung von Arbeit in der Organisation der C, welche das entsprechende wirtschaftliche Risiko trägt, ist unter diesen Umständen nicht auszumachen. Insbesondere ist der Pflichtige entgegen seinen Ausführungen in der Wahl von geeigneten Massnahmen zur Erfüllung seiner vorgenannten vertraglichen Verpflichtung frei. Ob die fragliche Tätigkeit des Pflichtigen im Sinn der Rechtsprechung als selbständige Erwerbstätigkeit zu qualifizieren ist (vgl. dazu vorne E. 2 a), kann aufgrund nachfolgender Überlegungen offengelassen werden.

bb) Gemäss konstanter bundesgerichtlicher Praxis können die Kosten für die Benutzung eines privaten Arbeitszimmers nämlich nur dann nicht als Lebenshaltungskosten, sondern als übrige für die Ausübung einer unselbständigen Erwerbstätigkeit erforderliche Kosten i.S.v. Art. 26 Abs. 1 lit. c DBG und § 26 Abs. 1 lit. c StG eingestuft werden, wenn die steuerpflichtige Person regelmässig einen wesentlichen Teil ihrer beruflichen Tätigkeit zuhause erledigen muss, weil die Arbeitgeberin ein geeignetes Arbeitszimmer nicht zur Verfügung stellt und sie in ihrer Privatwohnung über einen besonderen Raum verfügt, der zur Hauptsache beruflichen und nicht privaten Zwecken dient (statt vieler BGr, 31. Mai 2018, 2C_1033/2017, E. 3.1 mit Hinweisen). Dasselbe muss für die geschäftsmässige Begründetheit solcher effektiv angefallener, belegter Kosten bei selbständiger Erwerbstätigkeit gelten. Nicht nachgewiesen hat der Pflichtige die in diesem Zusammenhang von ihm zu belegende steuermindernde Tatsache, dass das im eingereichten Grundriss des Einfamilienhauses mit "Wohnen" betitelte Zimmer in der fraglichen Steuerperiode 2014 zur Hauptsache einem beruflichen Zweck diene, zumal es sich bei der fraglichen Tätigkeit, wie er selbst geltend macht, lediglich um einen Nebenerwerb handeln soll und sein hauptsächliches Einkommen 2014 von Fr. 22'932.- aus einer AHV-Rente herrührte. Vielmehr stellte er sich auf den Standpunkt, es sei irrelevant, in welchem Umfang das Arbeitszimmer tatsächlich für die fraglichen vertraglich vereinbarten Arbeiten benutzt worden sei. Im Übrigen wurden die effektiv im Zusammenhang mit der Verwaltung der lizenzierten Marke 2014 angefallenen Kosten trotz entsprechender Auflage und Mahnung nicht belegt. Im Gegenteil hat der Pflichtige gegenüber dem zuständigen Steuerkommissär bestätigt, dass ihm 2014 keinerlei externe Kosten wie Verlängerungsgebühren, Benutzungsnachweise oder Anwaltshonorare für die Aufrechterhaltung der lizenzierten Marke entstanden seien. Reisespesen zu Sitzungen nach K sowie entsprechende Telefonkosten könnten im Nach-

hinein nicht mehr im Einzelnen belegt werden. Dass das kantonale Steueramt die geltend gemachten strittigen Aufwendungen im Einspracheverfahren trotz fehlendem Nachweis zugunsten des Pflichtigen nach pflichtgemäsem Ermessen auf Fr. 1'500.- geschätzt hat, erweist sich vor diesem Hintergrund vielmehr als kulant. Mit Schreiben vom 30. September 2019 an den Pflichtigen betreffend Steuererhebung 2014, erhalten am 2. Oktober 2019, hat das Steueramt sodann die Veranlagungsverjährung i.S.v. Art. 120 Abs. 3 lit. a DBG und § 130 Abs. 1 lit. a StG unterbrochen.

3. a) Damit sind die Rechtsmittel abzuweisen und das steuerbare Einkommen des Pflichtigen wie folgt festzusetzen:

Direkte Bundessteuer 2014:

Steuerbares Einkommen	Fr. 62'700.-	statt	Fr. 46'100.-
-----------------------	--------------	-------	--------------

Staats- und Gemeindesteuern 2014:

Steuerbares Einkommen	Fr. 61'400.-	statt	Fr. 44'800.-
-----------------------	--------------	-------	--------------

Das steuerbare Vermögen bleibt unverändert bei Fr. 998'000.-. Festzuhalten bleibt diesbezüglich allerdings, dass sich die Frage nach der Werthaltigkeit der strittigen Marke mit entsprechenden vermögenssteuerrechtlichen Konsequenzen stellt. Für die vorliegende Steuerperiode kann diese Frage mit dem kantonalen Steueramt offengelassen werden. Für künftige Steuerperioden ist es je nach Entwicklung der Marke jedoch angezeigt, ihr nachzugehen.

b) Ausgangsgemäss sind die Verfahrenskosten dem unterliegenden Pflichtigen aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 DBG und § 151 Abs. 1 StG).

Demgemäss erkennt die Einzelrichterin:

1. Dem Gesuch um Rückzug von Beschwerde und Rekurs wird nicht stattgegeben.

2. Die Beschwerde wird abgewiesen. In Abänderung des Einspracheentscheids vom 5. Mai 2022 wird der Beschwerdeführer für die Steuerperiode 2014 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 62'700.- veranlagt (Tarif gemäss Art. 36 Abs. 1 DBG; Grundtarif).

3. Der Rekurs wird abgewiesen. In Abänderung des Einspracheentscheids vom 5. Mai 2022 wird der Rekurrent für die Steuerperiode 2014 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 61'400.- und einem steuerbaren Vermögen von Fr. 998'000.- eingeschätzt (Tarif gemäss § 35 Abs. 1 bzw. § 47 Abs. 1 StG; Grundtarif).

[...]