

ZH_STEUERREKURSGERICHT DB.2022.85 vom 8. November 2022

ZH Steuerrekursgericht, 2022-11-08, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_steuerekursgericht_DB.2022.85

FR: ZH_STEUERREKURSGERICHT DB.2022.85 du 8 novembre 2022

IT: ZH_STEUERREKURSGERICHT DB.2022.85 del 8 novembre 2022

Regeste

Höhertaxation. Rechtswidrige Weisung betreffend Gewährung des Härtefalleinschlags auf den Eigenmietwert. Praxisänderung. Echte Rückwirkung. Grundsatz von Treu und Glauben/Vertrauensschutz. Zulässige Praxisänderung. Kein Vertrauensschutz in den Forbestand von Verwaltungsverordnungen ohne Vorliegen einer zusätzlichen Vertrauensgrundlage (individuelle Zusicherung). Bei materiell-rechtlichen Änderungen zudem kein Anspruch auf vorgängige Mitteilung der Praxisänderung. Rückzugserklärung folglich unbeachtlich. Abzugsfähigkeit von Kosten eines privaten Arbeitszimmers eines Lizenzgebers zur Verwaltung seiner lizenzierten Marke. Private Vermögensverwaltungskosten/ Lebenshaltungskosten vs. Berufsauslagen aus selbständigem Nebenerwerb. 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. Die damit verbundenen Aufwendungen dürften somit mit der Lizenzgebühr abgegolten sein und eine vertragliche Qualifikation der Tätigkeit des Pflichtigen als (un)selbständige Erwerbstätigkeit dürfte damit ausser Betracht fallen, dies kann jedoch letztlich aufgrund nachfolgender Überlegungen offengelassen werden. Nicht nachgewiesen hat der Pflichtige die in diesem Zusammenhang von ihm zu belegende steuermindernde Tatsache, dass das fragliche Zimmer 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 aus einer AHV-Rente herrührte. Im Übrigen wurden keine effektiv angefallenen Kosten belegt. Abweisung.

Erwägungen

E. 2

ST.2022.112

- 12 - 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 Lizenzentnahmen 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 Nebenerwerbsschale 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

E. 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. 2 DB.2022.85 2 ST.2022.112

- 13 - 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 2 DB.2022.85 2 ST.2022.112

- 14 - 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). 2 DB.2022.85 2 ST.2022.112

- 15 - 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-

2 DB.2022.85 2 ST.2022.112

- 16 - 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 pflichtgemäßem 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).