

ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2023.00010 vom 2. März 2023

ZH Verwaltungsgericht, 2023-03-02, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2023.00010

FR: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2023.00010 du 2 mars 2023

IT: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2023.00010 del 2 marzo 2023

Regeste

Staats- und Gemeindesteuern 2014 | Verböserung aufgrund fehlender Gesetzesgrundlage für Härtefalleinschlag auf Eigenmietwert. Kognition des Verwaltungsgerichts (E. 1.1) und Abweisung des Antrags auf eine mündliche Verhandlung sowie Einholung weiterer Informationen (E. 1.2). Streitgegenstand und Anträge (E. 2). Der weisungsgemäss mögliche Härtefalleinschlag auf den Eigenmietwert entbehrt einer hinreichenden Gesetzesgrundlage, widerspricht dem verfassungsmässigen Gebot des haushälterischen Umgangs mit dem Boden und geht in unzulässiger Weise über den Verfassungsauftrag zur Wohneigentumsförderung hinaus, weshalb er nicht anzuwenden ist (E. 3). Zulässigkeit der reformatio in peius trotz Rückzugs und unabhängig davon, ob die Widersprüche zu den anzuwendenden Rechtssätzen durch den Pflichtigen selbst verursacht wurden (E. 4). Materielle Praxisänderungen sind grundsätzlich auf alle offenen Steuerverfahren anwendbar, sofern nicht a) individuelle Zusicherungen gemacht oder anderweitig besonderes Vertrauen in den Fortbestand der bisherigen Praxis geweckt wurde, b) erst ungebührliche und von der Behörde verursachte Verzögerungen zur Anwendung der neuen Praxis führten oder c) keine gleichförmige Anwendung der neuen Praxis stattfindet und deshalb ausnahmsweise ein Anspruch auf Gleichbehandlung im Unrecht besteht (E. 5.1). Keine Substanziierung/Begründung des Antrags auf Abzug von Kosten des Homeoffices (E. 6). Ausgangsgemässe Regelung der Kosten- und Entschädigungsfolgen (E. 7). Abweisung der (vereinigten) Beschwerden.

Erwägungen

E. 2

Abteilung SB.2023.00010 SB.2023.00011 Urteil der Einzelrichterin vom 2. März 2023
Mitwirkend: Verwaltungsrichterin Viviane Sobotich, Gerichtsschreiber Felix Blocher. In Sachen A, Beschwerdeführer, gegen Kanton Zürich, Beschwerdegegner, betreffend Staats- und Gemeindesteuern 2014 sowie direkte Bundessteuer 2014, hat sich ergeben: I. Mit Veranlagungsverfügung vom 6. Februar 2020 setzte das kantonale Steueramt das steuerbare Einkommen von A (nachfolgend: der Pflichtige) für die direkte Bundessteuer 2014 auf Fr. ... fest. Gleichentags schätzte es für die Staats- und Gemeindesteuern 2014 dessen steuerbares Einkommen auf Fr. ... und das steuerbare Vermögen auf Fr. ... Die hiergegen erhobene Einsprache hiess das kantonale Steueramt am 5. Mai 2022 teilweise gut und korrigierte das steuerbare Einkommen für die direkte Bundessteuer 2014 auf Fr. ... und für die Staats- und Gemeindesteuern 2014 auf Fr. Das steuerbare Vermögen wurde weiterhin auf Fr. ... eingeschätzt. II. Mit Beschwerde und Rekurs vom 3. Juni 2022 beantragte der Pflichtige die Berücksichtigung eines Abzugs für die ihm aus der Einrichtung eines Arbeitszimmers zuhause entstandenen Kosten im Umfang von Fr. ...

Nachdem das Steuerrekursgericht den Parteien mit Verfügung vom 15. September 2022 eine Höherentaxation bzw. die Streichung des vorinstanzlich auf den Eigenmietwert gewährten Härtefalleinschlags androhte, nahm der Pflichtige zur beabsichtigten Höherentaxation Stellung und erklärte, die erhobenen Rechtsmittel zurückzuziehen. Hierauf gab das Steuerrekursgericht mit Entscheid vom 8. November 2022 dem Rückzugsbegehren nicht statt und wies die Rechtsmittel des Pflichtigen ab. Sodann setzte es im Sinn der angedrohten Höherentaxation das steuerbare Einkommen des Pflichtigen neu auf Fr. ... (direkte Bundessteuer 2014) bzw. Fr. ... (Staats- und Gemeindesteuern 2014) herauf. Das steuerbare Vermögen blieb unstrittig. III. Mit Beschwerde vom 13. Januar 2023 (Datum Poststempel) beantragte der Pflichtige dem Verwaltungsgericht, es sei der angefochtene Entscheid aufzuheben und es sei das Rekursverfahren (recte: Rekurs- und Beschwerdeverfahren) vor dem Steuerrekursgericht als erledigt anzusehen und infolge Rückzug des Rekurses abzuschreiben. Eventualiter wurde die Durchführung einer mündlichen Verhandlung beantragt. Sodann wurde in der Beschwerdebegründung zusätzlich erneut der Antrag gestellt, dass "ein Abzug für die Kosten des Homeoffice (Nebenerwerb Ziff. 2.2) von Fr. ... zuzulassen" sei, ohne dass der Beschwerde diesbezüglich aber eine weitere Begründung zu entnehmen ist. Das steuerbare Vermögen blieb unstrittig. Während sich das Steueramt der Gemeinde B nicht vernehmen liess und das kantonale Steueramt die Beschwerdeabweisung beantragte, verzichtete das Steuerrekursgericht auf Vernehmlassung. Der Pflichtige hielt mit Replik vom 22. Februar 2023 sinngemäss an seinen Anträgen fest und forderte weitere Informationen bzw. Abklärungen zum entscheidenderheblichen Sachverhalt. Es gingen keine weiteren Stellungnahmen ein. Die Einzelrichterin erwägt: 1. 1.1 Mit der Steuerbeschwerde an das Verwaltungsgericht können laut § 153 Abs. 3 StG alle Rechtsverletzungen, einschliesslich Überschreitung oder Missbrauch des Ermessens, und die unrichtige oder unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts geltend gemacht werden. In Bundessteuersachen ist die Kognition des Verwaltungsgerichts identisch: Soll die erstinstanzliche Beschwerde die allseitige, hinsichtlich Rechts- und Ermessenskontrolle unbeschränkte gerichtliche Überprüfung der Einspracheentscheide der Veranlagungsbehörde auf alle Mängel des Entscheids und des vorangegangenen Verfahrens hin ermöglichen (Art. 140 Abs. 3 DBG), muss sich die Aufgabe der zweitinstanzlichen Beschwerde, die die Überprüfung der Entscheidung eines Gerichts und nicht diejenige einer Verwaltungsbehörde zum Gegenstand hat, sinnvollerweise auf die Rechtskontrolle beschränken (BGE 131 II 548 E. 2.5; RB 1999 Nr. 147). 1.2 Sowohl der "eventualiter" gestellte (prozessuale) Antrag des Pflichtigen, ihn zu den steuerlich relevanten Vorgängen im Rahmen einer mündlichen Verhandlung anzuhören, als auch die mit Replik vom 22. Februar 2023 beantragte Einholung weiterer Informationen sind abzuweisen. Denn die Fakten, die für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerden wesentlich sind, ergeben sich im Sinn nachfolgender Erwägungen hinreichend aus den beigezogenen Akten und eingereichten Stellungnahmen. Weder aus Art. 29 Abs. 2 der Bundesverfassung (BV) noch aus Art. 6 Ziff. 1 der Europäischen Menschenrechtskonvention (EMRK) ergibt sich im Rechtsmittelverfahren ein Anspruch auf mündliche Verhandlung bzw. persönliche Anhörung (vgl. Felix Richner et al. [Hrsg.], Kommentar zum Zürcher Steuergesetz [Kommentar StG], 4. A., Zürich 2021, § 148 StG N. 9; Felix Richner et al. [Hrsg.], Handkommentar zum DBG [Handkommentar DBG], 3. A., Zürich 2016, Art. 142 DBG N. 10; RB 2000 Nr. 131). Sodann kann mangels Entscheidrelevanz offenbleiben, inwieweit die nicht durch die Beschwerdeantwort des kantonalen Steueramts provozierten

(Beweis-)Anträge in der Replik vom 22. Februar 2023 novenrechtlich überhaupt noch zulässig waren.

E. 2.1

Im vorliegenden Verfahren ist vor allem die steuerrekursgerichtliche Aufrechnung des ursprünglich gewährten Härtefalleinschlags auf den Eigenmietwert von Fr. ... strittig.

E. 2.2

Gemäss der Weisung der Finanzdirektion betreffend Gewährung eines Einschlags auf dem Eigenmietwert in Härtefällen vom 21. Juni 1999 (Zürcher Steuerbuch [ZStB] 21.3; nachfolgend: Weisung Finanzdirektion) in Verbindung mit Ziff. 62 der Weisung des Regierungsrats an die Steuerbehörden über die Bewertung von Liegenschaften und die Festsetzung der Eigenmietwerte ab Steuerperiode 2009 vom 12. August 2009 (Weisung 2009) ist ein solcher Einschlag dem Eigentümer von selbstgenutzten Einfamilienhäusern zu gewähren, wenn der Eigenmietwert zu den Einkommens- und Vermögensverhältnissen des Steuerpflichtigen in einem offensichtlichen Missverhältnis steht. Wie das Steuerrekursgericht bereits mehrfach festgestellt hat, soll für eine solche Regelung jedoch eine hinreichende Rechtsgrundlage fehlen, weshalb sie sich als gesetzes- und verfassungswidrig erweise und demnach nicht anzuwenden sei (StRG, 28. Januar 2022, 1 DB.2020.211/1 ST 2020.246, E. 5.d/bb; StrG, 8. Juni 2022, 2 DB.2021.74/2 ST 2021.97, E. 4 [alle veröffentlicht auf www.strgzh.ch]).

E. 2.3

Der Pflichtige bestreitet vorab die materielle Zulässigkeit der vorgenommenen Aufrechnung, da es sich bei der regierungsrätlichen Weisung 2009 nicht bloss um eine verwaltungsinterne Verordnung, sondern um eine Rechtsverordnung mit Aussenwirkung handeln würde, welche verfassungskonform auslegbar sei, nach wie vor in Kraft stünde und dem unveränderten Willen des Gesetzgebers entspreche. Die Streichung des Abzugs würde dem Gleichbehandlungsgebot, dem Rückwirkungsverbot und dem verfassungsmässigen Auftrag der Förderung des Wohneigentums widersprechen (siehe dazu nachfolgend E. 3). Sodann macht er geltend, dass eine reformatio in peius infolge Rechtsmittelrückzugs generell unzulässig gewesen sei, sich aber jedenfalls nicht aufgrund eines offensichtlichen Widerspruchs zur Gesetzeslage geradezu aufgedrängt habe (siehe dazu nachfolgend E. 4). Zudem seien das Rückwirkungsverbot und das Gleichheitsverbot verletzt und erscheine es treuwidrig, wenn die Aufrechnung des Härtefalleinschlags erst Jahre nach der betroffenen Steuerperiode angeordnet worden sei (siehe dazu nachfolgend E. 5).

E. 3.1

Zu den steuerbaren Einkünften gehören 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" (§ 21 Abs. 1 lit. b StG und Art. 21 Abs. 1 lit. b DBG). 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 (§ 21 Abs. 2 StG). Gestützt hierauf hat der Regierungsrat am 12. August 2009 die erwähnte Weisung 2009 erlassen. 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 ebenfalls bereits erwähnten Weisung der Finanzdirektion ist auf dem gemäss Weisung des Regierungsrats 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. Ein Einschlag wird in der Regel gewährt, wenn der nach den Vorschriften der Weisung ermittelte Eigenmietwert höher ist als 1/3 der Einkünfte, welche dem Steuerpflichtigen und den zu seinem Haushalt gehörenden selbstständig steuerpflichtigen Personen zur Deckung der Lebenshaltungskosten zur Verfügung stehen (Weisung Finanzdirektion lit. A und B.I.1.). Die entsprechenden Anweisungen finden mangels Regelung grundsätzlich auch auf das bundessteuerliche Verfahren Anwendung.

E. 3.2

Wie das Steuerrekursgericht in den erwähnten und einlässlich begründeten Präjudizien überzeugend festgestellt hat, beruht der lediglich in den erwähnten Verwaltungsverordnungen festgehaltene Härtefalleinschlag auf einer unzureichenden Rechtsgrundlage, geht in unzulässiger Weise über den verfassungsmässigen Auftrag zur Wohneigentumsförderung gemäss Art. 108 BV hinaus und widerspricht überdies dem Gebot des haushälterischen Umgangs mit dem Boden. Da der Härtefalleinschlag keine hinreichende Grundlage im geltenden Recht hat, ist er gesetzes- und verfassungswidrig und demnach nicht anzuwenden (StRG, 28. Januar 2022, 1 DB.2020.211/1 ST 2020.246, E. 5; StrG, 8. Juni 2022, 2 DB.2021.74/2 ST 2021.97, E. 4 [alle veröffentlicht auf www.strgz.ch]). Weiter hat das Bundesgericht eine vergleichbare Härtefallklausel des Kantons Tessin mit Entscheid vom 4. August 2020 (2C_605/2021) aufgehoben, da sie gegen den Verfassungsgrundsatz der Gleichbehandlung von Wohneigentümern und Mietern verstosse und Eigenmietwerte unter 60 % des Marktmietwerts ermöglicht hätte.

E. 3.3

Was der Pflichtige hiergegen vorbringt, vermag hingegen nicht zu überzeugen: Gemäss Art. 108 Abs. 1 und 4 BV besteht zwar ein verfassungsmässiger Auftrag zur Wohneigentumsförderung und sind dabei die Interessen von Betagten und Bedürftigen besonders zu berücksichtigen. Inwiefern die Gewährung des vom Pflichtigen begehrten Härtefalleinschlags diesem Verfassungsauftrag tatsächlich Nachachtung verschaffen könnte, erscheint allerdings im Licht der oben erwähnten Präjudizien zweifelhaft, zumal ein solcher Härtefalleinschlag auf den Eigenmietwert dem ebenfalls in der Verfassung vorgesehenen raumplanerischen Anliegen des haushälterischen Umgangs mit dem Boden widerspricht (vgl. Art. 75 BV) und gerade in einem Spannungsverhältnis zum Rechtsgleichheitsgebot von Art. 8 BV steht. Ebenso zweifelhaft erscheint, ob eine verfassungskonforme Anwendung innerhalb der bundesgerichtlich für die Bestimmung des Eigenmietwerts vorgegebenen Bandbreite möglich wäre. Nach bundesgerichtlicher Auffassung ist altersspezifischen Aspekten der Wohneigentumsförderung bereits bei der Festlegung der (regelmässig unter dem Verkehrswert liegenden) Bewertungsbandbreite Rechnung getragen worden, weshalb sich die zusätzliche Gewährung eines Härtefalleinschlags grundsätzlich verbietet oder zumindest problematisch erscheint (vgl. BGr, 4. August 2022, 2C_605/2021, E. 5.3.1 mit Hinweisen; StrG, 8. Juni 2022, 2 DB.2021.74/2 ST 2021.97, E. 4.c.bb).

E. 3.4

Jedenfalls müsste ungeachtet eines allfälligen Verfassungsauftrags bzw. der Möglichkeit zu einer verfassungskonformen Auslegung eine hinreichende Gesetzesgrundlage für den Härtefalleinschlag existieren, welche im Kanton Zürich offenkundig fehlt. Entgegen der Ansicht des Pflichtigen ändert hieran auch der Umstand nichts, dass der Härtefalleinschlag in den aktuellen Weisungen der Finanzdirektion und des Regierungsrats weiterhin Erwähnung findet. So ist es Sache des Gesetz- und nicht des Verordnungsgebers, eine hinreichende Gesetzesgrundlage in einem Gesetz im formellen Sinn zu schaffen, zumal sich der in den Weisungen vorgesehene Härtefalleinschlag nicht mehr innerhalb der gesetzlichen Vorgaben bewegt, sondern die gesetzliche Regelung in unzulässiger Weise und ohne hinreichende Delegationsnorm ergänzt. Hieran ändert auch der Umstand nichts, dass die genannten Weisungen Aussenwirkungen entfalten. Damit ist ohne Weiteres davon auszugehen, dass der Härtefalleinschlag auf den Eigenmietwert im Kanton Zürich auf keiner hinreichenden Gesetzesgrundlage beruht und schon deshalb nicht anzuwenden ist. Es kann offenbleiben, inwiefern sich eine entsprechende Regelung überhaupt mit den bundesrechtlichen und verfassungsmässigen Vorgaben vertragen würde.

E. 4.1

Das Steuerharmonisierungsgesetz vom 14. Dezember 1990 (StHG) schliesst die Möglichkeit einer reformatio in peius (Verböserung) nicht aus, weshalb es den Kantonen gemäss bundesgerichtlicher Auslegung freisteht, ob sie die reformatio in peius im kantonalen Recht im Rahmen des Rekursverfahrens vorsehen wollen oder nicht (BGE 144 IV 136 = Pra 108 [2019] Nr. 9, E. 5.9.2).

E. 4.2

Der Kanton Zürich sieht in § 149 Abs. 2 StG die Möglichkeit einer Verböserung ausdrücklich vor. Demnach ist das Steuerrekursgericht in seiner Entscheidung nicht an die Anträge der Parteien gebunden. Es kann nach Anhörung des Pflichtigen die Einschätzung vielmehr auch zu dessen Ungunsten ändern und es führt das Verfahren trotz Rückzug weiter, sofern Anhaltspunkte dafür vorliegen, dass der angefochtene Entscheid dem Gesetz widerspricht.

E. 4.3

Nach bundesgerichtlicher und Zürcher Praxis ist eine Verböserung demnach zur Sicherstellung einer gesetzmässigen Besteuerung trotz Rechtsmittelrückzug zulässig, sofern die angefochtene Verfügung mit den anzuwendenden Rechtssätzen offensichtlich unvereinbar und die Korrektur von erheblicher Bedeutung ist und sich aufdrängt (BGE 144 IV 136 = Pra 108 [2019] Nr. 9, E. 7; BGr, 13. Februar 2004, 2A.408/2002, E. 1.4; vgl. auch Richner et al., § 149 StG N. 5).

E. 4.4

Mangels bundesrechtlicher Regelung der reformatio in peius finden diese Grundsätze gemäss § 4 der Verordnung über die Durchführung des DBG vom 1. Januar 1999 (VO DBG) auch auf das Verfahren betreffend die direkte Bundessteuer sinngemäss Anwendung, was einerseits dem Ziel einer vertikalen Harmonisierung und andererseits auch der bundesrechtlichen Rechtslage bei Hinterziehungsbussen entspricht (BGE 144 IV 136 = Pra 108 [2019] Nr. 9, E. 5.11).

E. 4.5

Nach Ausgeführtem musste das Steuerrekursgericht einem Rechtsmittelrückzug somit nicht stattgeben: Eine Verböserung ist nach dargelegter Rechtslage grundsätzlich auch ungeachtet einer Rückzugserklärung zulässig, wenn die angefochtene Verfügung mit den anzuwendenden Rechtssätzen offensichtlich unvereinbar ist, die Korrektur von erheblicher Bedeutung ist und sich aufdrängt. All dies ist vorliegend der Fall, da zum einen spätestens seit den erwähnten Präjudizien des Steuerrekursgerichts aus dem Jahr 2022 feststeht, dass der gewährte Härtefallabschlag offenkundig auf einer unzureichenden rechtlichen Grundlage basiert und mit den anzuwendenden Rechtssätzen – insbesondere § 21 und Art. 21 DBG – offensichtlich unvereinbar ist. Zum anderen drängt sich eine entsprechende Korrektur bereits zur Wahrung der Rechtsgleichheit mit anderen Steuerpflichtigen in vergleichbarer Situation (und den übrigen Steuerpflichtigen) auf und ist die Korrektur entsprechend auch von erheblicher Bedeutung. Unmassgeblich ist hingegen, dass bis zur Praxisänderung im Jahr 2022 der Härtefalleinschlag weisungsgemäss gewährt wurde, da auch eine jahrelange Praxis grundsätzlich infrage gestellt werden kann, wenn die Praxisänderung auf sachlichen Gründen und in grundsätzlicher und gleichförmiger Weise geschieht (siehe dazu auch E. 5 nachfolgend).

E. 4.6

Was der Pflichtige hiergegen vorbringt, vermag hingegen nicht zu überzeugen: Entgegen den Behauptungen in der Beschwerdeschrift liegt die (sinngemäss auch auf das bundessteuerliche Verfahren anwendbare) Regelung zur Verböserung nach § 149 Abs. 2 StG keineswegs "quer im System des kantonalen und des Bundessteuerrechts". Vielmehr sieht im Steuerhinterziehungsverfahren Art. 182 Abs. 3 in Verbindung mit Art. 143 Abs. 1 DBG die Möglichkeit einer Verböserung ausdrücklich vor und ist diese praxismässig auch nach dem Rückzug des Rechtsmittels noch möglich (BGE 144 IV 136 = Pra 108 [2019] Nr. 9, E. 5.3 und 7). Eine sinngemässe Verböserung ist ferner (und entgegen der Ansicht des Pflichtigen) mit dem Institut der Anschlussberufung (vgl. Art. 401 der Strafprozessordnung [StPO]) und den eigenständigen Anfechtungsmöglichkeiten der Prozessbeteiligten auch im Strafrecht möglich. Entsprechend erachtet das Bundesgericht sowohl im Bereich der direkten Bundessteuer als auch im Bereich der kantonalen Steuern eine Verböserung trotz Rechtsmittelrückzug für zulässig, sofern die angefochtene Verfügung mit den anzuwendenden Rechtssätzen offensichtlich unvereinbar und die Korrektur von erheblicher Bedeutung ist und sich aufdrängt. Soweit hierzu in der Lehre teilweise abweichende Auffassungen vertreten werden, widersprechen diese der klaren bundesgerichtlichen Praxis (BGE 144 IV 136 = Pra 108 [2019] Nr. 9, E. 7.1). Sodann entspricht es gerade dem Wesen einer Verböserung und dem Erfordernis einer offensichtlichen Unvereinbarkeit mit den anzuwendenden Rechtssätzen, dass übergeordnete Instanzen Einschätzungsfehler der Vorinstanzen korrigieren, weshalb entgegen dem Pflichtigen unerheblich erscheint, dass aufgrund der klaren Rechtslage bereits das kantonale Steueramt einen Härtefalleinschlag auf den Eigenmietwert hätte verweigern müssen. Entgegen der Rechtslage bei der Festsetzung von Nachsteuern müssen bei noch offenen Steuerverfahren gerade keine Noven vorliegen, welche eine Neueinschätzung gebieten. Vielmehr können (und sollen) gerade auch Versäumnisse der Vorinstanzen mit der Verböserung korrigiert werden. Die Ansicht des Pflichtigen, wonach eine Verböserung nur in Betracht käme, wenn die Widersprüche zu den anzuwendenden Rechtssätzen durch den Pflichtigen selbst verursacht wurden, ist damit unzutreffend.

E. 5.1

Grundsätzlich ist eine neue Rechtsprechung sofort und überall anzuwenden. Sie gilt nicht nur für künftige, sondern für alle im Zeitpunkt der Änderung noch hängigen Fälle. Praxisänderungen und erstmalige Praxisfestlegungen wirken sich somit auch im Steuerrecht unmittelbar auf alle noch nicht rechtskräftig veranlagten bzw. eingeschätzten Fälle aus. Praxisgemäss müssen Änderungen des materiellen Rechts nicht vorgängig angezeigt werden und besteht kein Anspruch auf Schutz des Vertrauens in eine Verwaltungsverordnung oder deren konkrete Auslegung, wenn die Behörde die Einhaltung weder individuell zugesichert, noch anderweitig ein besonderes Vertrauen geweckt hat. Führt eine ungebührliche Verfahrensverzögerung durch die Behörden dazu, dass zum Nachteil der Privaten eine neue Praxis anwendbar wird, die bei rechtzeitiger Verfahrenserledigung noch nicht angewendet worden wäre, so ist es allenfalls denkbar, dass aus Rechtsgleichheits- und Fairnessgründen die frühere Praxis noch anzuwenden ist (BGr, 12. Juni 2018, 2C_199/2017, E. 3.5). Sodann kann sich aus dem Rechtsgleichheitsgebot von Art. 8 BV ein Anspruch auf Gleichbehandlung im Unrecht ergeben, wenn die Behörden nicht gewillt sind, eine rechtswidrige Praxis aufzugeben (BGE 146 I 105 E. 5.3) Wie sich aus der dargelegten Gerichtspraxis erschliesst, ist es demnach zulässig und zur Wahrung der Rechtsgleichheit sogar geboten, eine Praxisänderung auf alle zu diesem Zeitpunkt noch nicht rechtskräftig veranlagten bzw. eingeschätzten Fälle anzuwenden. Treu und Glauben bzw. das Rechtsgleichheitsgebot stehen einer solchen rückwirkenden Anwendung einer Praxisänderung auf noch nicht abgeschlossene Verfahren nur entgegen, wenn a) die Behörde die Einhaltung individuell zugesichert oder anderweitig ein besonderes Vertrauen geweckt hat, b) erst ungebührliche und von der Behörde verursachte Verfahrensverzögerungen zur Anwendung der neuen Praxis führten oder c) keine gleichförmige Anwendung der neuen Praxis stattfindet und deshalb ausnahmsweise ein Anspruch auf Gleichbehandlung im Unrecht besteht.

E. 5.2

Vorliegend liegt eine grundsätzlich zulässige Praxisänderung hinsichtlich des materiellen Rechts bzw. der Aufrechnung eines gesetzlich nicht vorgesehenen Härtefalleinschlags auf den Eigenmietwert vor. Wie bereits vom Steuerrekursgericht festgehalten wurde, sind keine individuellen Zusicherungen oder ein sonstiges Verhalten der Steuerbehörde ersichtlich, welches geeignet gewesen wäre, bereits vor dem rechtskräftigen Verfahrensabschluss berechnete Erwartungen in den Bestand des gewährten Härtefalleinschlags zu begründen. Insbesondere begründete auch der Umstand, dass der entsprechende Härtefalleinschlag erst im steuerrekursgerichtlichen Verfahren infrage gestellt wurde, noch keine berechtigten Erwartungen in die weitere Anwendbarkeit der zugrundeliegenden und gesetzeswidrigen Weisung. Vielmehr liegt es gerade im Wesen einer im dargelegten Sinn zulässigen Verböserung, dass entsprechende Korrekturen auch noch im Rechtsmittelverfahren stattfinden können und aus der Nichtberücksichtigung der Praxisänderung durch die Vorinstanzen noch kein berechtigtes Vertrauen in den Fortbestand der rechtswidrigen Praxis erwächst. Auch die relativ lange Verfahrensdauer vermag keine berechtigten Erwartungen auszulösen: Die Einschätzung bzw. Veranlagung für die Steuerperiode 2014 hat zwar relativ lange gedauert, aus den Akten ist aber nicht ersichtlich, dass hierfür allein die Steuerbehörde verantwortlich ist: Der Pflichtige reichte die Steuererklärung 2014 erst im November 2015 ein. Danach reichte er am 28. Oktober 2019 weitere Unterlagen nach und stellte Korrekturanträge. Später beantragte er noch weitere Korrekturen. Sodann sind offenbar auch ein paralleles Nachsteuer- und Bussenverfahren und fehlende Unterlagen für die Verzögerungen mitverantwortlich gewesen (vgl. dazu z. B. die Einforderung von

Aktenunterlagen samt Auflagenmahnung im Einspracheverfahren vom 4. Februar bzw. 23. März 2022). Zwar hat der Pflichtige die schleppende Verfahrenserledigung wiederholt beanstandet, nachdem das kantonale Steueramt am 30. September 2019 verjährungsunterbrechende Handlungen vorgenommen hatte. Jedoch ist weder ersichtlich, dass er zuvor eine beförderlichere Verfahrenserledigung angemahnt hat noch ist dokumentiert, dass er je formell eine Rechtsverzögerungsbeschwerde in der Sache erhoben hat. Eine ungebührliche Verfahrensverschleppung durch die Behörde ist damit nicht hinreichend dargelegt worden. Es rechtfertigt sich entsprechend nicht, die neue Praxis allein wegen der vom Pflichtigen mitverursachten und nicht allein von den Behörden zu verantwortenden Verzögerungen nicht anzuwenden. Gerade weil die Streichung des Härtefalleinschlags auch präjudizierende Folgen für die nachfolgenden und noch nicht abgeschlossenen Steuerperioden haben könnte, ist eine Anwendung der neuen Praxis auf die Steuerperiode 2014 geboten, würde der gesetzeswidrige Zustand doch ansonsten weiter perpetuiert werden und würde sich die Steuerbehörde ansonsten dem Vorwurf aussetzen, die neue Rechtspraxis nicht konsequent und gleichförmig auf alle offenen Steuerverfahren anzuwenden. Sodann ist auch keine rechtsungleiche Behandlung des Pflichtigen ersichtlich, nachdem das kantonale Steueramt nicht zu erkennen gegeben hat, an seiner rechtswidrigen Praxis festhalten zu wollen. Damit entfällt auch ein ausnahmsweiser Anspruch auf Gleichbehandlung im Unrecht.

E. 5.3

Abschliessend ist festzuhalten, dass Praxisänderungen zwar auf alle noch offenen Steuerverfahren Anwendung finden, nicht aber auf bereits rechtskräftig abgeschlossene Steuerverfahren. Entgegen der Ansicht des Pflichtigen ist die neue Praxis damit nun keineswegs auch auf alle bereits rechtskräftig abgeschlossenen Steuerdossiers anzuwenden und ist hierzu keine Nachbesteuerung vorzunehmen. Der sich noch im offenen Verfahren befindliche Pflichtige ist diesbezüglich gar nicht in einer vergleichbaren Situation und kann deshalb hieraus auch keine Missachtung des Gleichheitsgebots ableiten. Vielmehr hat grundsätzlich jede Praxisänderung nur Auswirkungen auf die noch offenen Steuerverfahren, während Korrekturen an bereits rechtskräftigen Einschätzungen und Veranlagungen nur unter den Voraussetzungen einer zulässigen Nachbesteuerung oder (zugunsten der Steuerpflichtigen) Revision zulässig sind.

E. 6

Soweit der Pflichtige in der Begründung seiner Beschwerde beantragt, dass ihm auch ein Abzug für die Kosten des Homeoffice zu gewähren sei, fehlt es an einer weiteren Begründung des Antrags, weshalb auf die Beschwerde diesbezüglich nicht weiter einzugehen bzw. im Sinn von § 70 in Verbindung mit § 28 Abs. 1 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959 VRG) vollumfänglich auf die nach wie vor zutreffenden vorinstanzlichen Erwägungen zu verweisen ist, mit welchen sich der Pflichtige nicht substantiiert auseinandersetzt. Damit sind die (vereinigten) Beschwerden – inklusive prozessualen Eventualantrags auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung – abzuweisen.

E. 7

Bei diesem Verfahrensausgang sind die Gerichtskosten dem Pflichtigen aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 in Verbindung mit § 153 Abs. 4 StG und Art. 144 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 145 Abs. 2 DBG) und steht ihm keine Entschädigung zu (§ 17 Abs. 2 VRG in

Verbindung mit § 152 und § 153 Abs. 4 StG sowie Art. 64 des Bundesgesetzes über das
Verwaltungsverfahren vom 20. Dezember 1968 [VwVG] in Verbindung mit Art. 144
Abs. 4 und Art. 145 Abs. 2 DBG).

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte
Originaltext. Quellen-URL siehe oben.