



2C\_353/2022

Urteil vom 5. Januar 2023

## II. öffentlich-rechtliche Abteilung

Besetzung  
Bundesrichterin Aubry Girardin, Präsidentin,  
Bundesrichter Beusch,  
nebenamtlicher Bundesrichter Berger,  
Gerichtsschreiberin Rupf.

Verfahrensbeteiligte

A. \_\_\_\_\_,  
Beschwerdeführer,

gegen

Kantonales Steueramt Zürich, Dienstabteilung Recht,  
Bändliweg 21, 8090 Zürich.

Gegenstand  
Staats- und Gemeindesteuern des Kantons Zürich und  
direkte Bundessteuer, Steuerperiode 2012,

Beschwerde gegen das Urteil des Verwaltungsgerichts  
des Kantons Zürich, 2. Abteilung, Einzelrichter, vom  
21. Februar 2022 (SB.2021.00079 / SB.2021.00080).

### Sachverhalt:

#### A.

A. \_\_\_\_\_, wohnhaft im Kanton Zürich, wurde in der Steuerperiode 2012 wegen fehlender  
Niederlassungsbewilligung im Quellensteuerverfahren veranlagt. Er war 2012 wie folgt erwerbstätig:

tätig für	Einsatzdauer
B. _____ AG (unselbständige Erwerbstätigkeit)	16.1. bis 30.4.
C. _____ durch Vermittlung der D. _____ AG	29.5. bis 19.7.
E. _____ AG (unselbständige Erwerbstätigkeit)	10.9. bis 31.12.

Zwischen den jeweiligen Tätigkeiten bezog er Leistungen der Arbeitslosenversicherung. Im Rahmen der  
nachträglichen ordentlichen Veranlagung deklarierte A. \_\_\_\_\_ für die direkte Bundessteuer bzw. für die  
Staats- und Gemeindesteuern des Kantons Zürich ein steuerbares Einkommen von Fr. 70'000.-- bzw. Fr.  
62'500.--. Am 20. April 2016 veranlagte ihn das Kantonale Steueramt Zürich für die direkte Bundessteuer  
2012 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 112'600.-- und schätzte ihn für die Staats- und  
Gemeindesteuern 2012 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 105'200.-- ein. In Veranlagung und  
Einschätzung wurden die von A. \_\_\_\_\_ als Einkünfte aus selbständigem Erwerb deklarierten Einkünfte  
aus seinem Einsatz bei der C. \_\_\_\_\_ entgegen der Deklaration zu den Einkünften aus unselbständiger  
Erwerbstätigkeit geschlagen.

#### B.

Eine von A. \_\_\_\_\_ gegen die Veranlagung und die Einschätzung erhobene Einsprache hiess das  
Kantonale Steueramt am 5. Oktober 2018 teilweise gut, hielt jedoch an der Qualifikation der Tätigkeit für die  
C. \_\_\_\_\_ als unselbständige Erwerbstätigkeit fest. Zum gleichen Ergebnis gelangte auf Rekurs bzw.  
Beschwerde von A. \_\_\_\_\_ hin die Einzelrichterin des Steuerrekursgerichts des Kantons Zürich in ihrem  
Entscheid vom 6. Mai 2021. Eine Beschwerde A. \_\_\_\_\_s gegen diesen Entscheid blieb ebenfalls  
erfolglos. Am 21. Februar 2022 wies das Verwaltungsgericht des Kantons Zürich, 2. Abteilung, Einzelrichter,  
die Beschwerde, soweit sie nicht gegenstandslos geworden war, sowohl mit Bezug auf die direkte  
Bundessteuer 2012 als auch betreffend die Staats- und Gemeindesteuern 2012 ab.

#### C.

Mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten vom 5. Mai 2022 beantragt A. \_\_\_\_\_, den  
angefochtenen Entscheid aufzuheben und die Abzüge, welche wegen der Qualifizierung seiner Tätigkeit für  
die C. \_\_\_\_\_ als unselbständig erwerbend nicht zugelassen worden seien (Kostenaufstellung  
selbständige Erwerbstätigkeit von Fr. 4'262.44 sowie Arbeitszimmer 2012 Fr. 3'383.--), zuzulassen;  
ausserdem sei die Gerichtsgebühr vor der Vorinstanz auf die Mindestgebühr zu reduzieren.  
Die Vorinstanz und das Kantonale Steueramt Zürich schliessen auf Abweisung der Beschwerde, soweit  
darauf einzutreten sei; die Eidgenössische Steuerverwaltung stellt hinsichtlich der direkten Bundessteuer  
den gleichen Antrag und verzichtet mit Bezug auf die Staats- und Gemeindesteuern auf eine Antragstellung.  
Der Beschwerdeführer hat sich innert bis am 25. Juli 2022 erstreckter Frist zur Einreichung einer freiwilligen  
Antwort nicht mehr vernehmen lassen.

### Erwägungen:

#### 1.

Das Bundesgericht prüft seine Zuständigkeit und die weiteren Eintretensvoraussetzungen von Amtes wegen  
(Art. 29 Abs. 1 BGG) und mit freier Kognition (**BGE 146 II 276** E. 1; **141 II 114** E. 1).

1.1. Die Vorinstanz hat betreffend die Staats- und Gemeindesteuern des Kantons Zürich und die direkte  
Bundessteuer der Steuerperiode 2012 ein einziges Urteil gefällt, was zulässig ist, soweit die zu  
entscheidenden Rechtsfragen - wie vorliegend (vgl. E. 4 hiernach) - im Bundesrecht und im harmonisierten

Recht gleich geregelt sind. Unter diesen Umständen hat der Beschwerdeführer zulässigerweise nur eine einzige Beschwerdeschrift eingereicht. Aus seiner Eingabe geht deutlich hervor, dass sie beide Steuerarten betrifft (vgl. **BGE 142 II 293** E. 1.2; **135 II 260** E. 1.3.1 f.).

**1.2.** Die frist- (Art. 100 Abs. 1 BGG) und formgerecht (Art. 42 BGG) eingereichte Eingabe betrifft eine Angelegenheit des öffentlichen Rechts (Art. 82 lit. a BGG) und richtet sich gegen das kantonale letztinstanzliche (Art. 86 Abs. 1 lit. d BGG), verfahrensabschliessende (Art. 90 BGG) Urteil eines oberen Gerichts (Art. 86 Abs. 2 BGG). Das Rechtsmittel ist als Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten zulässig (Art. 83 BGG), zumal ein Beschwerderecht gemäss Art. 146 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG; SR 642.11) und Art. 73 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (Steuerharmonisierungsgesetz, StHG; SR 642.14) vorgesehen ist.

**1.3.** Auf die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten ist einzutreten.

**2.**

**2.1.** Mit der Beschwerde kann namentlich die Verletzung von Bundesrecht gerügt werden (Art. 95 lit. a BGG). Das Bundesgericht wendet das Recht von Amtes wegen an (Art. 106 Abs. 1 BGG), wobei es - unter Berücksichtigung der allgemeinen Rüge- und Begründungspflicht (Art. 42 Abs. 2 BGG) - grundsätzlich nur die geltend gemachten Vorbringen prüft, sofern allfällige weitere rechtliche Mängel nicht geradezu offensichtlich sind (**BGE 142 II 135** E. 1.5; **133 II 249** E. 1.4.1). Das Bundesgericht ist weder an die in der Beschwerde vorgebrachten Argumente noch an die Erwägungen der Vorinstanz gebunden; es kann die Beschwerde aus einem anderen als dem angerufenen Grund gutheissen und es kann eine Beschwerde mit einer von der Argumentation der Vorinstanz abweichenden Begründung abweisen (Motivsubstitution; **BGE 141 V 234** E. 1; Urteil 2C\_1012/2021 vom 13. September 2022 E. 1.3).

Der Verletzung von Grundrechten sowie von kantonalem Recht geht das Bundesgericht nur nach, falls eine solche Rüge in der Beschwerde vorgebracht und ausreichend begründet worden ist (Art. 106 Abs. 2 BGG; **BGE 147 II 44** E. 1.2; **143 II 283** E. 1.2.2). Diese qualifizierte Rüge- und Begründungsobliegenheit nach Art. 106 Abs. 2 BGG verlangt, dass in der Beschwerde klar und detailliert anhand der Erwägungen des angefochtenen Entscheids dargelegt wird, inwiefern verfassungsmässige Rechte verletzt worden sein sollen (vgl. **BGE 143 I 1** E. 1.4; **133 II 249** E. 1.4.2).

**2.2.** Das Bundesgericht legt seinem Urteil den Sachverhalt zugrunde, den die Vorinstanz festgestellt hat (Art. 105 Abs. 1 BGG; **BGE 145 V 215** E. 1.2). Diese Sachverhaltsfeststellungen können von Amtes wegen oder auf Rüge hin berichtigt werden (**BGE 145 II 282** E. 6.5), wenn sie offensichtlich unrichtig, unvollständig oder in Verletzung wesentlicher Verfahrensrechte ermittelt wurden und wenn die Behebung des Mangels für den Verfahrensausgang entscheidend sein kann (Art. 105 Abs. 2 und Art. 97 Abs. 1 BGG; **BGE 145 V 215** E. 1.2; Urteil 1C\_128/2019, 1C\_134/2019 vom 25. August 2020 E. 1.4 nicht publiziert in: 147 II 209). Tatfrage ist auch die Beweismässigkeit (**BGE 144 V 111** E. 3). Die Anfechtung der vorinstanzlichen Feststellungen unterliegt der qualifizierten Rüge- und Begründungsobliegenheit (**BGE 144 V 50** E. 4.1). Wird die Beschwerde diesen Anforderungen nicht gerecht, bleibt es beim Sachverhalt, wie er von der Vorinstanz festgestellt wurde (**BGE 140 III 16** E. 1.3.1).

**3.**

Der Streit dreht sich zur Hauptsache um die Frage, ob die Einkünfte, die der Beschwerdeführer im Rahmen seiner durch die D.\_\_\_\_\_ AG vermittelten Tätigkeit für die C.\_\_\_\_\_ (vom 29. Mai bis 19. Juli 2012) erzielt hat, aus einer selbständigen oder einer unselbständigen Erwerbstätigkeit stammen. Während der Beschwerdeführer die Auffassung vertritt, er habe seine Tätigkeit gestützt auf einen ihm von der D.\_\_\_\_\_ AG erteilten Auftrag selbständig ausgeführt, gelangte die Vorinstanz - wie vor ihr schon das Kantonale Steueramt Zürich und das Steuerrekursgericht - zum Ergebnis, es handle sich, wie bei den übrigen vom Beschwerdeführer 2012 ausgeübten Tätigkeiten, um eine unselbständige Erwerbstätigkeit.

**3.1.** In diesem Zusammenhang erhebt der Beschwerdeführer zunächst mit Bezug auf die Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts durch die Vorinstanz verschiedene Vorwürfe. Soweit er dabei eine Verletzung seines Anspruchs auf rechtliches Gehör beanstandet, ist dieser Vorwurf schon wegen der formellen Natur des Gehörsanspruchs vorweg zu behandeln (**BGE 144 I 11** E. 5.3; Urteil 2C\_35/2022 vom 23. September 2022 E. 2.2). Soweit der Beschwerdeführer eine unvollständige bzw. willkürliche Feststellung des massgeblichen Sachverhalts durch die Vorinstanz rügt, drängt sich die vorgängige Behandlung der entsprechenden Vorbringen ebenfalls auf, weil nur auf der Grundlage des massgeblichen Sachverhalts die weiteren Rügen des Beschwerdeführers betreffend die steuerrechtliche Einordnung seiner Erwerbstätigkeit als selbständig oder unselbständig geprüft werden können.

**3.2.**

**3.2.1.** Eine Verletzung seines Anspruchs auf rechtliches Gehör macht der Beschwerdeführer der Sache nach geltend, indem er vorbringt, die Vorinstanz habe einen von ihm gestellten Beweisanspruch übergegangen: Er habe im Verfahren vor der Vorinstanz die Befragung der Beklagten (gemeint ist das Kantonale Steueramt) zum massgeblichen Sachverhalt beantragt. Diesen Antrag habe die Vorinstanz «kommentarlos (ans Kantonale Steueramt) weitergereicht», welches ihn ignoriert habe, was wiederum die Vorinstanz «ohne weitere Rückfragen/Aktivitäten akzeptiert» habe [Beschwerdeschrift, S. 7 3. Absatz]. Abgesehen davon, dass dieser Vorwurf kaum den Anforderungen an eine Rüge der Verletzung des Anspruchs auf rechtliches Gehör als verfassungsmässiges Recht genügt (E. 2.1), erweist er sich auch als offensichtlich unbegründet. Aus der Eingabe des Beschwerdeführers ans Verwaltungsgericht geht keineswegs hervor, dass er damit einen Beweisanspruch (auf Befragung des ihn veranlagenden Steuerkommissärs und/oder weiterer Mitarbeiter des Kantonalen Steueramts) hätte stellen wollen. Ein solcher, im Beschwerdeverfahren neuer Beweisanspruch wäre zudem nach konstanter bundesrechtskonformer Praxis der Vorinstanz ohnehin als Novum unzulässig gewesen; dem Beschwerdeführer wäre unbenommen gewesen, einen entsprechenden Antrag bereits im Verfahren vor Steuerrekursgericht zu stellen (FELIX RICHNER/WALTER FREI/STEFAN KAUFMANN/TOBIAS F. ROHNER, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4. Aufl. 2021, § 153 N 46; **BGE 131 II 548**). Von einer Verletzung des Gehörsanspruchs kann somit insoweit keine Rede sein.

**3.2.2.** An verschiedenen Stellen der Beschwerdeschrift führt der Beschwerdeführer sodann aus, die Vorinstanzen hätten das zwischen ihm und der D.\_\_\_\_\_ AG bestehende Vertragsverhältnis aufgrund dessen er Leistungen an die C.\_\_\_\_\_ erbracht habe, nur pauschal «schemenhaft» gewürdigt und damit «nicht einzelfallspezifisch» und zudem «ohne notwendige (n) Faktenbasis» entschieden [vgl. etwa Beschwerdeschrift, S. 3, siehe auch S. 6, 23]. Auf den Vorwurf einer offensichtlich unvollständigen Sachverhaltsfeststellung laufen auch die Vorbringen des Beschwerdeführers im Zusammenhang mit der (angeblich) fehlenden Berücksichtigung der Vereinbarungen zwischen der D.\_\_\_\_\_ AG und der C.\_\_\_\_\_ hinaus [vgl. Beschwerdeschrift, S. 6]. Der Beschwerdeführer selbst bestreitet nicht, dass der Versuch des Kantonalen Steueramts, bei der D.\_\_\_\_\_ AG die Vereinbarungen zwischen dieser und der C.\_\_\_\_\_ erhältlich zu machen, erfolglos war. Damit blieb dem Kantonalen Steueramt aber nichts anderes übrig, als (allein) aufgrund der verfügbaren Unterlagen, namentlich der Vereinbarungen zwischen der D.\_\_\_\_\_ AG und dem Beschwerdeführer dessen Erwerbstätigkeit steuerrechtlich zu qualifizieren. Damit wird überdies unmittelbar erkennbar, dass auch der zweite Vorwurf des Beschwerdeführers, die Vorinstanz habe ohne die notwendige Faktenbasis pauschal, ohne Berücksichtigung der einzelfallspezifischen Gegebenheiten seines Falls entschieden, ins Leere geht. Dieser Vorwurf betrifft nämlich bei genauerer Betrachtung nicht die - angeblich - unvollständige Feststellung des massgeblichen Sachverhalts, sondern dessen rechtliche Würdigung durch die Vorinstanz (vgl. dazu nachstehend E. 5).

#### 4.

4.1. Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung beurteilt sich die Frage, ob im Einzelfall selbständige oder unselbständige Erwerbstätigkeit vorliegt, nicht aufgrund der Rechtsnatur des Vertragsverhältnisses zwischen den Parteien. Entscheidend sind vielmehr die wirtschaftlichen Gegebenheiten. Die zivilrechtlichen Verhältnisse vermögen dabei Anhaltspunkte für die steuerrechtliche Qualifikation zu bieten, ohne jedoch ausschlaggebend zu sein. Als unselbständig erwerbstätig ist im Allgemeinen zu betrachten, wer von einem Arbeitgeber in betriebswirtschaftlicher bzw. arbeitsorganisatorischer Hinsicht abhängig ist und kein spezifisches Unternehmerrisiko trägt. Im Gegensatz dazu gelten diejenigen natürlichen Personen als selbständig erwerbend im Sinne von Art. 18 Abs. 1 DBG bzw. Art. 7 Abs. 1 StHG, die einer Tätigkeit nachgehen, mit der sie auf eigenes Risiko, unter Einsatz der Produktionsfaktoren Arbeit und Kapital, in einer von ihnen frei gewählten Arbeitsorganisation, dauernd oder vorübergehend, haupt- oder nebenberuflich, in jedem Fall aber mit der Absicht der Gewinnerzielung am Wirtschaftsverkehr teilnehmen. Untergeordnete Anhaltspunkte sind etwa die Beschäftigung von Personal, das Ausmass der Investitionen, ein vielfältiger, wechselnder Kundenstamm und das Vorliegen eigener Geschäftsräumlichkeiten (**BGE 138 II 251** E. 2.4.2; **134 V 250** E. 3.1; Urteile 2C\_929/2019, 2C\_930/2019 vom 17. Januar 2020 E. 2.2; 2C\_873/2017 vom 15. November 2018 E. 3.1).

4.2. Die verschiedenen Gesichtspunkte der selbständigen und unselbständigen Erwerbstätigkeit abschliessend zu umschreiben, erweist sich als problematisch. Ob eine selbständige Erwerbstätigkeit vorliegt, ist deshalb stets nach den gesamten Umständen des Einzelfalls zu beurteilen. Die einzelnen Gesichtspunkte dürfen dabei nicht isoliert betrachtet werden und können auch in unterschiedlicher Intensität auftreten (**BGE 138 II 251** E. 2.4.2; **125 II 113** E. 5b; Urteile 2C\_929/2019, 2C\_930/2019 vom 17. Januar 2020 E. 2.2; 2C\_873/2017 vom 15. November 2018 E. 3.1, je mit Hinweisen).

#### 5.

5.1. Die Vorinstanz gelangte gestützt auf eine ausführliche Würdigung der zwischen der D. \_\_\_\_\_ AG und dem Beschwerdeführer bestehenden Vereinbarungen (Rahmenvertrag für Subunternehmer-Leistungen und Projekteinzervertrag) zum Ergebnis, dass die Anhaltspunkte für das Vorliegen eines Personalverleihs überwiegen. So seien insbesondere die Elemente der Eingliederung des Beschwerdeführers in den Einsatzbetrieb in örtlicher und zeitlicher Sicht, der fremdbestimmten Arbeitsorganisation und - weitgehend - der Weisungsgebundenheit gegeben; und zwar, obwohl der Beschwerdeführer wegen seines Fachwissens und der Beschränkung der Weisungsbefugnisse bei der Ausübung über eine grössere Selbständigkeit verfügt habe, wobei allerdings die Rolle des «Projektleiters» bei der C. \_\_\_\_\_ unklar bleibe. Ausserdem habe eine wirtschaftliche Abhängigkeit von der D. \_\_\_\_\_ AG bestanden, indem andere Einkommensquellen faktisch ausgeschlossen gewesen seien. Der Beschwerdeführer habe durch die vertragliche Bindung die Dispositionsmöglichkeit über den Einsatz der eigenen Arbeitskraft verloren und sei während der Laufzeit des Vertrages ausschliesslich für ein einziges Unternehmen (nämlich die C. \_\_\_\_\_) tätig gewesen. Zudem sei ihm im Rahmenvertrag mit der D. \_\_\_\_\_ AG unter Androhung einer Vertragsstrafe untersagt gewesen, während der Laufzeit des jeweiligen Projekteinzervertrags «Aufträge, die das Interesse der D. \_\_\_\_\_ AG oder von Vertragspartnern der D. \_\_\_\_\_ AG [...] wesentlich berühren», anzunehmen. Überdies habe sich die Kostenbeteiligung des Beschwerdeführers auf seine eigenen «Spesen» sowie Reisekosten beschränkt. Ferner deuteten auch die Kündigungsregelungen, insbesondere diejenigen für die Projekteinzerverträge, auf eine arbeitsvertragliche Beziehung zwischen der D. \_\_\_\_\_ AG und dem Beschwerdeführer hin; denn im Unterschied zum Arbeitsvertrag könne ein Auftrag von jeder Vertragspartei jederzeit gekündigt werden. Infolgedessen sei bei einer Gesamtbetrachtung die zwischen dem Beschwerdeführer und der D. \_\_\_\_\_ AG bestehende Vertragsbeziehung angesichts des bestehenden Subordinationsverhältnisses als Personalleihverhältnis zu qualifizieren; auch einzelne atypische Elemente wie z.B. die vereinbarte Haftungsregelung vermöchten diese schon durch das Steuerrekursgericht zutreffend vorgenommene Qualifikation nicht umzustossen, zumal die entsprechenden Regeln, sollten sie gegen Arbeitsrecht verstossen, nicht durchsetzbar wären.

5.2. Der Beschwerdeführer bringt in seiner zum Teil weitschweifigen und wenig konzisen Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten gegenüber der einkommenssteuerrechtlichen Einordnung seiner Tätigkeit für die C. \_\_\_\_\_ verschiedene Rügen vor, die sich wie folgt resümieren lassen:

- Gegen die Qualifikation des Verhältnisses zwischen ihm und der D. \_\_\_\_\_ AG durch die Vorinstanz wendet der Beschwerdeführer zunächst ein, diese habe damit die zivilrechtliche Gestaltung von Rahmenvertrag und Projekteinzervertrag, welche klar auf den Willen der Parteien zum Abschluss eines Auftrags hindeute, ohne nähere Begründung völlig unbeachtet gelassen [Beschwerdeschrift, S. 8 f.]. Die Umqualifizierung des rechtskonform vereinbarten Rechtsverhältnisses durch die Vorinstanz, in eine andere zivilrechtliche Vertragsbeziehung, stelle überdies einen unzulässigen Eingriff in die Vertragsfreiheit dar [Beschwerdeschrift, S. 17].
- Auch die Auslegung von Rahmenvertrag und Projekteinzervertrag durch die Vorinstanz, welche darin das Bestehen arbeitsvertraglicher Weisungsbefugnisse entdecken wolle, überzeuge nicht. Auszugehen sei vielmehr von der klaren Formulierung im Projekteinzervertrag, wonach der Auftragnehmer keinerlei Weisungen unterliege. Damit werde entgegen der Annahme der Vorinstanz nicht etwa ein arbeitsvertragliches Weisungsrecht eingeschränkt, sondern es bestehe eben - wie für das Auftragsrecht typisch - im Grundsatz kein Weisungsrecht. Diese grundsätzliche Weisungsfreiheit werde (umgekehrt) nur dadurch eingeschränkt, dass er, der Beschwerdeführer, naturgemäss fachliche und vor allem projektbezogene Anweisungen der D. \_\_\_\_\_ AG und des Kunden zu beachten gehabt habe. Eine solche Vertragsgestaltung sei beim Beizug von externen Beratern in der EDV-Branche typisch, würden diese doch nicht engagiert, um die gleichen Aufgaben zu erledigen wie die internen Mitarbeiter, sondern um eine Beratung auf einem höheren technischen und konzeptionellen Level durchzuführen und entsprechende Vorschläge zu unterbreiten. Dass dabei das letzte Wort immer beim Kunden verbleibe, sei klar, ändere aber nichts. Nur deshalb hätten die Fachanweisungen und vom Projektfortschritt abhängige Weisungen des Projektleiters im Vertrag vorbehalten werden müssen [Beschwerdeschrift, S. 11 ff., insbes. S. 13].
- Auch die monatlichen Statusberichte gemäss § 12 des Projekteinzervertrags liessen sich nicht, wie die Vorinstanz dies tue, als Instrumente der Kontrolle der geleisteten Arbeit im Hinblick auf die Rechnungsstellung interpretieren. § 12 des Projekteinzervertrags sei immer eine «tote Klausel» gewesen; es sei kein einziger monatlicher Statusbericht abgegeben worden und dennoch seien mehrere Rechnungen gestellt und von der D. \_\_\_\_\_ AG auch bezahlt worden; die von der Vorinstanz gewünschte Rapportierungspflicht/Kontrollbefugnis im arbeitsrechtlichen Sinn habe es einfach nicht gegeben [Beschwerdeschrift, S. 16].
- Entgegen der Vorinstanz habe auch keine Eingliederung in eine fremde Arbeitsorganisation stattgefunden. So sei er zwar in der Anfangsphase des Projekts täglich zum Kunden gefahren, dort aber keineswegs immer vor Ort geblieben, sondern nach einem halben Tag ins heimische Büro zurückgekehrt; es habe somit keine Pflicht zur Anwesenheit beim Kunden bestanden, sondern er habe seine Unabhängigkeit gewahrt. Aus dem Umstand allein, dass der Dienstleister von einem Mitarbeiter des Kunden signierte Timesheets erhalten habe, lasse sich ebenfalls keine weitgehende Eingliederung in die Arbeitsorganisation des Kunden ableiten. Er sei vielmehr bezüglich seiner Arbeitseinteilung unvergleichbar flexibler gewesen als ein Arbeitnehmer [Beschwerdeschrift, S. 17 f.]. Nichts anderes ergebe sich auch hinsichtlich des Arbeitens mit Material des Kunden, sei dies doch vorgekommen, gemäss Projekteinzervertrag - im Sinne einer Ausnahme - jedoch nur dann vorgesehen gewesen, «soweit es für das Projekt erforderlich ist» [Beschwerdeschrift, S. 19].
- Typisch für einen Auftrag seien ausserdem die vereinbarten Regeln betreffend Abrechnung der Arbeitsstunden, sei doch eine bestimmte Anzahl an Manntagen vereinbart worden, wobei der Stundensatz etwa zwei bis zweieinhalb mal höher gelegen habe als das, was bei Angestellten bezahlt werde; zudem sei, wiederum entgegen der Vorinstanz nicht nur eine Arbeitsleistung, sondern ein Erfolg geschuldet gewesen, was sich schon darin zeige, dass der Projektleiter berechtigt gewesen sei, das Timesheet nicht zu bewilligen [Beschwerdeschrift, S. 19].

- Die Vorinstanz habe darüber hinaus die für einen Auftrag typischen Haftungs- und Gewährleistungsklauseln mit einer fadenscheinigen Argumentation beiseite geschoben [Beschwerdeschrift, S. 20].

- Eine besonders gravierende Fehlbeurteilung des Vertragsverhältnisses erblickt der Beschwerdeführer sodann in der von der Vorinstanz angenommenen Abhängigkeit von der D. \_\_\_\_\_ AG. Dabei konzediert er, dass er während der Bearbeitung des Auftrags betreffend die C. \_\_\_\_\_ neben dieser Tätigkeit keine weiteren Aufträge angenommen und ausgeführt habe. Ein Consultant sei aber nur in der Abhängigkeit eines Auftraggebers, wenn er keinen anderen finden könne. Eine solche Konstellation trete bei Selbständigen, die in wechselnden und nicht allzu langen Projekten arbeiteten und den Wechsel gewöhnt seien, nicht auf. In der besagten Veranlagungsperiode sei er denn auch in drei Projekten engagiert gewesen.

Dementsprechend lasse sich entgegen der Vorinstanz auch aus der Vertragsklausel, wonach er während der Laufzeit des Rahmenvertrags keine Aufträge annehmen dürfe, die das Interesse der D. \_\_\_\_\_ AG oder von deren Vertragspartnern wesentlich berührten, nichts für eine arbeitsvertragliche Qualifikation seiner Beziehung zur D. \_\_\_\_\_ AG ableiten, enthalte die Vereinbarung mit dieser doch eine Ergänzung, welche präzisiere, dass der Auftragnehmer die Aufträge anderer Auftraggeber ohne Abstimmung mit der D. \_\_\_\_\_ AG annehmen könne. Mithin habe es allein ihm obliegen zu befinden, ob ein Interessenkonflikt vorliege und ob er den Auftrag annehmen wolle oder nicht [Beschwerdeschrift, S. 20 f.].

- Schliesslich deutet gemäss dem Beschwerdeführer auch das Bestehen einer Kündigungsregelung in der Vereinbarung mit der D. \_\_\_\_\_ AG entgegen der Vorinstanz nicht auf das Vorliegen eines Arbeitsverhältnisses hin, wäre doch die entsprechende Klausel, die eine Kündigungsfrist von (nur) sieben Tagen vorsehe, für einen Arbeitsvertrag zu kurz und enthalte zudem eine Bestimmung, wonach die erbrachten Leistungen nur dann und in dem Umfang vergütet würden, wenn bzw. soweit die D. \_\_\_\_\_ AG selbst ihre Ansprüche gegenüber dem Auftraggeber durchsetzen könne. Auch die Kündigungsregelung deute somit entgegen der Vorinstanz gerade nicht auf das Vorliegen eines Arbeitsvertrags, sondern eines Auftrags hin [Beschwerdeschrift, S. 21 f.].

### 5.3.

**5.3.1.** Der Beschwerdeführer thematisiert mit seinen Rügen - wie im Übrigen auch die Vorinstanz - vor allem die Frage nach dem Bestehen eines Auftrags oder eines Personalverleihs durch die D. \_\_\_\_\_ AG. Ob seitens der D. \_\_\_\_\_ AG ein Personalverleih, nämlich des Beschwerdeführers als deren Arbeitnehmer an die C. \_\_\_\_\_, stattfand oder ob die D. \_\_\_\_\_ AG einen Auftrag von der C. \_\_\_\_\_ entgegennahm, im Hinblick auf dessen Erfüllung der Beschwerdeführer tätig wurde, braucht hier indes nicht beantwortet zu werden (vgl. zu den Abgrenzungskriterien **BGE 148 II 203** E. 3.3.2 m.H.). Auch wenn das Vertragsverhältnis zwischen der D. \_\_\_\_\_ AG und der C. \_\_\_\_\_ als Auftrag zu qualifizieren wäre - die entsprechenden vertraglichen Vereinbarungen sind nicht bekannt - ist nämlich nicht auszuschliessen, dass die D. \_\_\_\_\_ AG den Beschwerdeführer als ihren Arbeitnehmer (oder, wie der Beschwerdeführer geltend macht, als von ihr beauftragten Subunternehmer) zur Erfüllung eines ihr von der C. \_\_\_\_\_ erteilten Auftrags einsetzte (vgl. dazu CHRISTOPH SENTI, Auftrag oder Personalverleih?, AJP 2013 S. 358 f.). Allein entscheidend für die einkommenssteuerrechtliche Qualifizierung der Erwerbstätigkeit, welche der Beschwerdeführer bei der C. \_\_\_\_\_ ausübte, ist daher sein Verhältnis zur D. \_\_\_\_\_ AG (so auch schon Urteil 2C\_603/2014 vom 21. August 2015 E. 3.4.3). Für dessen steuerrechtliche Qualifizierung liegen mit den zwischen dem Beschwerdeführer und der D. \_\_\_\_\_ AG abgeschlossenen Verträgen (Rahmenvertrag und Projekteinzervertrag), den Kenntnissen über seine Arbeit bei der C. \_\_\_\_\_ und deren Entlohnung sowie den Angaben in der Steuererklärung über die gesamte Erwerbstätigkeit des Beschwerdeführers im Jahr 2012 ausreichende Unterlagen vor, welche eine gesamthafte Beurteilung der Tätigkeit, ob in steuerlicher Hinsicht selbständig oder unselbständig, erlauben.

**5.3.2.** Mit der Vorinstanz ist zunächst festzustellen, dass entgegen dem Beschwerdeführer nicht einfach auf den Wortlaut der mit der D. \_\_\_\_\_ AG abgeschlossenen Vereinbarungen, genauer: auf die darin verwendete Terminologie - ganz überwiegend ist von einem Auftrag die Rede - abgestellt werden kann, sondern sowohl auf den Vertrag selbst als auch die übrigen bekannten Umstände der vom Beschwerdeführer im Rahmen der Verträge mit der D. \_\_\_\_\_ AG für die C. \_\_\_\_\_ erbrachten Arbeit abzustellen ist (vgl. **BGE 144 V 111** E. 4.2.; Urteil 9C\_45/2020, 9C\_46/2020 vom 1. Oktober 2020 E. 5.1). Dabei kann mit der Vorinstanz zunächst offen bleiben, ob der Beschwerdeführer im Rahmen der von ihm erbrachten Arbeitsleistungen fachlich weisungsfrei war (wie dies z.B. bei hochqualifizierten Spezialisten wie Chefarzten, Künstlern o.ä. häufig der Fall ist). Auch wenn der Darstellung des Beschwerdeführers, wonach er als typischer externer Berater in der EDV-Branche für eine Beratung auf einem «höheren technischen und konzeptionellen Level» engagiert worden sei, gefolgt und er als fachlich weisungsfrei betrachtet wird, ändert dies doch nichts daran, dass gemäss den Vereinbarungen mit der D. \_\_\_\_\_ AG die C. \_\_\_\_\_ ihm gegenüber über erhebliche Weisungs- und Kontrollbefugnisse verfügte, die gegen eine Qualifikation der Tätigkeit für die C. \_\_\_\_\_ als selbständige Erwerbstätigkeit sprechen. So ist entgegen dem Beschwerdeführer davon auszugehen, dass der Vorbehalt von «fachlichen und projektbezogenen Anweisungen» im Projekteinzervertrag eine Weisungsbefugnis hinsichtlich des genauen Umfangs und einzelner Modalitäten der für die C. \_\_\_\_\_ auszuführenden Arbeit einschloss. Zwar begegnen, wie die Vorinstanz zutreffend ausführt, auch beim Auftrag Konstellationen, bei denen sich während dessen Ausführung Modifikationen ergeben, indem der Auftraggeber dessen Umfang und die Art der Ausführung gegenüber dem Auftragnehmer dauernd konkretisiert. Dies lässt sich jedoch nicht mit dem hier vereinbarten Recht zur Erteilung von Anweisungen vergleichen, welches nicht nur der D. \_\_\_\_\_ AG, sondern vertragsgemäss vor allem der C. \_\_\_\_\_ zustand. Dieses Weisungsrecht passt auch zu dem sehr geringen Detaillierungsgrad bei der vertraglichen Bestimmung der für die Basler Versicherung zu erbringenden Arbeiten (gemäss Projekteinzervertrag «Unterstützung bei der Entwicklung und Betreuung von spezifischen Bereichen im DWH mit dem ETL-Power Center»). Auch wenn der Beschwerdeführer bei der Ausübung seiner Tätigkeit, wie er selbst geltend macht, über einen erheblichen Spielraum verfügt haben sollte, blieb jedenfalls das Letztentscheidungsrecht bei der C. \_\_\_\_\_ und unterlag er den Weisungen des Projektleiters bei der C. \_\_\_\_\_.

Entgegen der Auffassung des Beschwerdeführers spricht auch die Vereinbarung eines Zeitlohns für eine Qualifikation seiner Tätigkeit als unselbständige Erwerbstätigkeit, dies zumal auch deshalb, weil der voraussichtliche gesamte Arbeitsaufwand in Manntagen bemessen wurde, gleichzeitig aber die auszuführenden Arbeiten, wie bereits dargelegt, vertraglich nur sehr grob umrissen wurden. Dazu passt denn auch, dass mit Bezug auf die Rechnungsstellung des Beschwerdeführers für die von ihm geleistete Arbeit vertraglich nicht nur eine genaue Aufzeichnung seines Zeitaufwandes, sondern eine Unterzeichnung durch den Projektleiter vereinbart wurde. Selbst wenn, wie der Beschwerdeführer geltend macht, diese Bestimmung eine «tote Klausel» geblieben sein sollte, d.h. die D. \_\_\_\_\_ AG die von ihm gestellten Rechnungen auch ohne Vorlage entsprechend unterzeichneter Rapporte bezahlt haben sollte, ändert das doch nichts daran, dass grundsätzlich eine entsprechende vertragliche Verpflichtung des Beschwerdeführers bestand, welche sich mit der von ihm vertretenen Qualifikation des Vertragsverhältnisses nur schwerlich verträgt. Insgesamt deuten damit die Vereinbarungen mit der D. \_\_\_\_\_ AG darauf hin, dass das darin vereinbarte Weisungsrecht und die Rechenschaftspflicht das bei einem Auftragsverhältnis übliche Mass erheblich überschritten (vgl. **BGE 146 V 139** E. 6.2.2).

Entgegen dem Beschwerdeführer muss auch, jedenfalls in einem gewissen Ausmass, von dessen Eingliederung in eine fremde Arbeitsorganisation ausgegangen werden. Zum einen konzediert er nämlich selbst, jedenfalls anfänglich täglich zum Kunden gefahren zu sein. Zum anderen übersieht er, dass mit der Vereinbarung eines Einsatzumfangs von 133 Tagen à acht Stunden notwendigerweise eine nicht unerhebliche Verfügbarkeit für die C. \_\_\_\_\_ gemäss den Weisungen deren Projektleiters einhergehen musste. Es ist zwar - im Einklang mit der Darstellung des Beschwerdeführers - durchaus vorstellbar, dass er über eine erhebliche Freiheit betreffend die Modalitäten der Ausführung seiner Arbeit (Arbeitsort, Arbeitszeit) verfügte. Ebenso klar ist aber aufgrund der vertraglichen Vereinbarungen, dass die Arbeit im Anschluss an den Abschluss des Projekteinzervertrags in einem Zeitfenster von 133 Tagen ausgeführt werden musste und der Beschwerdeführer dabei an die Weisungen des Projektleiters der C. \_\_\_\_\_ gebunden war. Wie die Vorinstanz zutreffend festgestellt hat, musste sich allein daraus jedenfalls faktisch eine gewisse Eingliederung des Beschwerdeführers in die Arbeitsorganisation der C. \_\_\_\_\_ ergeben.

**5.3.3.** Deuten, wie dargelegt, schon die zwischen dem Beschwerdeführer und der D. \_\_\_\_\_ AG getroffenen Vereinbarungen entgegen der darin mehrheitlich verwendeten auftragsrechtlichen Terminologie in erheblichem Ausmass auf eine unselbständige Erwerbstätigkeit, kann offen bleiben, ob weitere Elemente in diesen Vereinbarungen (so gemäss dem Beschwerdeführer das Vorhandensein von Haftungs- und Gewährleistungsklauseln sowie einer für einen Arbeitsvertrag untypischen, wenn nicht unzulässigen Kündigungsregelung) an dieser Beurteilung etwas zu ändern vermöchten. Bei einer Betrachtung der gesamten Erwerbstätigkeit des Beschwerdeführers im Jahr 2012 ergibt sich nämlich, dass auch noch andere Gesichtspunkte klar für eine Qualifikation als unselbständige Erwerbstätigkeit sprechen. Die Tätigkeit des Beschwerdeführers für die C. \_\_\_\_\_ schloss in zeitlicher Hinsicht an eine Periode unselbständiger Erwerbstätigkeit bzw. des Bezugs von Leistungen der Arbeitslosenversicherung an. Darauf folgten sodann Perioden des Leistungsbezugs von der Arbeitslosenversicherung sowie (ab 10. September bis 31. Dezember 2012) der unselbständigen Erwerbstätigkeit, d.h. die vom Beschwerdeführer vertretene selbständige Erwerbstätigkeit hätte von vornherein nur eine kurze Zeitspanne (vom 29. Mai bis 19. Juli 2012) abgedeckt. Zwar ist bei der gleichzeitigen Ausübung verschiedener Erwerbstätigkeiten die Qualifikation, ob eine selbständige oder eine unselbständige Erwerbstätigkeit vorliegt, nicht auf Grund einer Gesamtbeurteilung vorzunehmen, sondern jedes einzelne Erwerbseinkommen dahin zu prüfen, ob es aus selbständiger oder unselbständiger Erwerbstätigkeit stammt (vgl. **BGE 144 V 111** E. 6.1, Urteil 9C\_45/2020, 9C\_46/2020 vom 1. Oktober 2020 E. 5.2). Hier wurden indessen nicht verschiedene Tätigkeiten nebeneinander, sondern nacheinander ausgeübt und bereits der nur vorübergehende Charakter der Tätigkeit für die C. \_\_\_\_\_ (die wesentlich kürzer als die vereinbarten 133 Manntage dauerte) bzw. die Einbettung dieser Tätigkeit zwischen andere, unselbständige Erwerbstätigkeiten und eine Phase des Bezugs von Leistungen von der Arbeitslosenversicherung spricht daher gegen die Annahme einer selbständigen Erwerbstätigkeit. Bestätigt wird dieser Befund vor allem aber auch, und zwar unabhängig von der rechtlichen Qualifikation des Vertragsverhältnisses zwischen dem Beschwerdeführer und der D. \_\_\_\_\_ AG, dadurch, dass er während seiner Arbeit für die C. \_\_\_\_\_ in zeitlicher Hinsicht vollständig von diesem Engagement absorbiert war und keine anderen Einkünfte erzielte (vgl. auch den vom Bundesgericht im Urteil 2C\_873/2017 vom 15. November 2018 beurteilten Sachverhalt [Arbeit für nur einen Vertragspartner, wenn auch über einen längeren Zeitraum]). Zwar begegnen auch bei selbständigen Erwerbstätigkeiten Konstellationen des Bestehens eines Klumpenrisikos bei einem Kunden; überdies kann es durchaus vorkommen, dass ein selbständig Erwerbstätiger durch die Ausführung eines einzigen Grossauftrags für eine lange Zeit ausgefüllt ist. Solche Sachverhalte lassen sich indessen mit dem hier zu beurteilenden nicht vergleichen, bei dem die infrage stehende Tätigkeit den Beschwerdeführer völlig ausfüllte, an eine unselbständige Erwerbstätigkeit anschloss und nicht etwa in weitere, selbständig ausgeführte Folgeaufträge, sondern in eine Phase der Arbeitslosigkeit und danach der unselbständigen Erwerbstätigkeit mündete.

**5.3.4.** Die umfassende Würdigung der Tätigkeit des Beschwerdeführers für die C. \_\_\_\_\_ führt somit, wie die Vorinstanz im Ergebnis zutreffend erkannt hat, steuerrechtlich zu deren Qualifikation als unselbständige Erwerbstätigkeit gemäss Art. 17 Abs. 1 DBG bzw. Art. 7 Abs. 1 StHG. An diesem Ergebnis ändert insbesondere auch nichts, dass die infrage stehende Tätigkeit von der zuständigen Ausgleichskasse beitragsrechtlich anders, nämlich als selbständige Erwerbstätigkeit behandelt wurde. Praxisgemäss gilt zwar der Grundsatz, dass die Begriffe der selbständigen und der unselbständigen Erwerbstätigkeit im Steuerrecht und im AHV-Recht gleich zu verstehen sind und im Sinne einer harmonisierenden Rechtsanwendung nicht ohne Not von der steuerrechtlichen Beurteilung abgewichen werden soll. Um der Einheit und Widerspruchslosigkeit der gesamten Rechtsordnung willen, ist eine verschiedene Betrachtungsweise der Steuerbehörde und der AHV-Verwaltung zu vermeiden, ausser wenn dafür ausschlaggebende Gründe vorliegen (**BGE 134 V 297** E. 2.3; Urteil 2C\_603/2014 vom 21. August 2015 E. 3.4.6). Solche ausschlaggebenden Gründe liegen im vorliegenden Fall, entgegen der Auffassung des Beschwerdeführers, wie dargelegt vor: Mit Bezug auf die Einbettung der zu beurteilenden Tätigkeit in seine übrigen 2012 ausgeübten Erwerbstätigkeiten und seine starke wirtschaftliche Abhängigkeit von der D. \_\_\_\_\_ AG, erzielte der Beschwerdeführer im Zeitraum von Ende Mai bis Mitte Juli nur diese Erwerbseinkünfte. Anschliessend war er rund eineinhalb Monate arbeitslos und fand erst im September 2012 wieder eine Anstellung.

**5.3.5.** An der Sache vorbei geht schliesslich das Vorbringen des Beschwerdeführers, mit der von der Vorinstanz vorgenommenen Qualifikation seiner Tätigkeit als unselbständige Erwerbstätigkeit greife diese in unzulässiger Weise in seine auch durch die Verfassung garantierte Vertragsfreiheit ein. Unabhängig davon, ob und welche besondere verfassungsrechtliche Tragweite der Vertragsfreiheit zukommt (vgl. dazu FELIX UHLMANN, in: BERNHARD WALDMANN/EVA MARIA BELSER/ASTRID EPINEY [Hrsg.] Basler Kommentar Bundesverfassung, 2015, N 10 ff., insbes. N 13 zu Art. 27 BV, mit Hinweisen auf die bundesgerichtliche Rechtsprechung), beschlägt nämlich der angefochtene Entscheid allein die Auslegung und steuerrechtliche Qualifikation der Vereinbarungen zwischen dem Beschwerdeführer und der D. \_\_\_\_\_ AG; ein irgendwie gearteter Eingriff in ein verfassungsmässig garantiertes Recht liegt darin zum Vornherein nicht.

**5.4.** In der Hauptsache erweist sich damit die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten als unbegründet.

**6.**

**6.1.** Neben den gegen den Entscheid der Vorinstanz gerichteten materiellrechtlichen Rügen beanstandet der Beschwerdeführer die Höhe der durch die Vorinstanz - für das Verfahren betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern und jenes betreffend die direkte Bundessteuer - auf je Fr. 750.--, d.h. gesamthaft Fr. 1'500.--, festgesetzte Gerichtsgebühr. Die Verfahren seien vereinigt worden, es habe sich um juristische Standardfragen gehandelt. So wie die Vorinstanzen den Fall bearbeitet hätten - «schemenhaft, simplifiziert, präjudizierend und mit viel 'copy and paste' und selektiver Wahrnehmung» - sei nicht nachvollziehbar, wieso es sich für die routinierten Richter um aufwendige Verfahren handeln sollte. Die Mindestgebühr scheine der Qualität der Arbeit zu entsprechen.

**6.2.** Mit seinem Vorbringen macht der Beschwerdeführer der Sache nach geltend, die Auflage einer Gerichtsgebühr von gesamthaft Fr. 1'500.-- durch die Vorinstanz verletze das Äquivalenzprinzip bzw. sei willkürlich.

**6.2.1.** Das Äquivalenzprinzip konkretisiert das Verhältnismässigkeitsprinzip und das Willkürverbot für den Bereich der Kausalabgaben und bestimmt, dass eine Gebühr nicht in einem offensichtlichen Missverhältnis zum objektiven Wert der abzugeltenden Leistung stehen darf und sich in vernünftigen Grenzen halten muss. Der Wert der Leistung bemisst sich nach dem wirtschaftlichen Nutzen, den sie dem Pflichtigen bringt, oder nach dem Kostenaufwand der konkreten Inanspruchnahme im Verhältnis zum gesamten Aufwand des betreffenden Verwaltungszweigs. Innerhalb dieser Grenzen verfügen die kantonalen Gerichte über einen grossen Ermessensspielraum (**BGE 145 I 52** E. 5.2.3 und 5.2.4 m.H., Urteile 1C\_480/2019, 1C\_481/2019 vom 16. Juli 2020 E. 6.3; 1C\_84/2019 vom 13. September 2019 E. 3.3). Im Kanton Zürich besteht in § 65a des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959 (VRG/ZH; LS 175.2) eine formellgesetzliche Grundlage für die Gerichtsgebühren. Dem Verwaltungsgericht steht bei der Gebührenbemessung im Einzelfall ein erheblicher Spielraum zu, wobei die Gerichtsgebühr gemäss § 2 der vom Verwaltungsgericht erlassenen Verordnung über Gebühren, Kosten und Entschädigungen im Verfahren vor Verwaltungsgericht vom 26. Juni 1997 (Gebührenverordnung des Verwaltungsgerichts; GebV VGr; LS 175.252) insbesondere den Zeitaufwand des Gerichts, die Schwierigkeit des Falles und das tatsächliche Streitinteresse berücksichtigt. Die Gerichtsgebühr ist gemäss § 3 Abs. 1 GebV VGr nach Streitwerten gestaffelt und beträgt bei Streitwerten bis Fr. 10'000.-- in der Regel Fr. 500.-- bis Fr. 1'000.--; in Steuersachen wird zur Bestimmung des Streitwerts der bei der einfachen Staatssteuer streitige Betrag mit dem Faktor 2,5 vervielfacht (§ 3 Abs. 2 GebV VGr).

**6.2.2.** Hier war mit Bezug auf die Staats- und Gemeindesteuern von einem Streitwert von knapp Fr. 1'500.-- und hinsichtlich der direkten Bundessteuer von einem solchen von rund Fr. 450.-- auszugehen. Die Vereinigung der beiden Verfahren, welche insbesondere angesichts der gleichen Regelung der sich stellenden Rechtsfragen im Bundesrecht und im harmonisierten Recht zumindest nahe lag, führte insgesamt zu einer Minderung des Aufwands bei der Beurteilung der Angelegenheit durch die Vorinstanz. Andererseits ist nicht zu übersehen, dass die Aufgabe der steuerrechtlichen Einordnung der Erwerbstätigkeit des Beschwerdeführers für die C. \_\_\_\_\_ im Rahmen einer Gesamtwürdigung aller relevanten Umstände rechtlich zumindest als durchschnittlich komplex einzustufen ist, wobei die Komplexität der Aufgabe hier noch durch die zum Teil fehlenden Unterlagen (Vertrag zwischen der D. \_\_\_\_\_ AG und der C. \_\_\_\_\_) und nachprüfbar Angaben betreffend die Umstände der tatsächlichen Ausführung der Arbeiten für die C. \_\_\_\_\_ erhöht wurde. Vor diesem Hintergrund verstösst die von der Vorinstanz erhobene Gerichtsgebühr von insgesamt Fr. 1'500.--, auch wenn damit der Rahmen von § 2 und 3 GebV VGr weitgehend ausgeschöpft wurde, nicht gegen das Äquivalenzprinzip geschweige denn erscheint sie als willkürlich. Die Vorinstanz hat sich - und zwar entgegen den unzutreffenden Vorwürfen des Beschwerdeführers - mit seinen Argumenten eingehend und gründlich auseinandergesetzt. Es liegt auf der Hand, dass das vorinstanzliche Verfahren, auch wenn der Einzelrichter der 2. Abteilung des Verwaltungsgerichts den Entscheid gefällt hat, erheblichen Arbeitsaufwand verursacht hat. Dass das Bundesgericht die Erwerbstätigkeit des Beschwerdeführers zwar im Ergebnis gleich, aber teilweise mit einer von der Vorinstanz abweichenden Begründung als unselbständig einstuft, ändert nichts. Im Übrigen darf bei geringen Streitwerten die Höhe der erhobenen Gerichtsgebühren zwar nicht die Rechtsverfolgung vereiteln; indessen muss gerade bei geringen Streitwerten dem Rechtssuchenden klar sein, dass sein berechtigtes Rechtsschutzanliegen erheblichen Aufwand verursachen kann. Solange sich eine Gerichtsgebühr innerhalb vernünftiger Grenzen hält, widerspricht es daher nicht dem Äquivalenzprinzip den durch die Ergreifung von Rechtsmitteln verursachten Aufwand auf den unterliegenden Rechtssuchenden zu überwälzen. Von einer willkürlich überhöhten, dem Äquivalenzprinzip widersprechenden Kostenaufgabe durch die Vorinstanz kann hier nicht gesprochen werden.

**7.**  
Zusammenfassend ist die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten abzuweisen. Gemäss dem Verfahrensausgang sind die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens dem Beschwerdeführer aufzuerlegen (Art. 66 Abs. 1 BGG). Dabei ist dem mit der Beurteilung der Angelegenheit verbundenen Aufwand entsprechend die Gerichtsgebühr innerhalb des Tarifs über die Gerichtsgebühren im Verfahren vor Bundesgericht (SR 173.110.210.1) auf Fr. 2'000.-- festzusetzen. Dem Kanton Zürich als obsiegender Partei steht keine Parteientschädigung zu (Art. 68 Abs. 3 BGG).

**Demnach erkennt das Bundesgericht:**

- 1.**  
Die Beschwerde wird abgewiesen.
- 2.**  
Die Gerichtskosten von Fr. 2'000.-- werden dem Beschwerdeführer auferlegt.
- 3.**  
Es wird keine Parteientschädigung zugesprochen.
- 4.**  
Dieses Urteil wird dem Beschwerdeführer, dem Kantonalen Steueramt Zürich, dem Verwaltungsgericht des Kantons Zürich, 2. Abteilung, Einzelrichter, und der Eidgenössischen Steuerverwaltung mitgeteilt.

Lausanne, 5. Januar 2023

Im Namen der II. öffentlich-rechtlichen Abteilung  
des Schweizerischen Bundesgerichts

Die Präsidentin: F. Aubry Girardin

Die Gerichtsschreiberin: I. Rupf