



Entscheid

4. Dezember 2019

Mitwirkend:

Einzelrichterin Micheline Roth und Gerichtsschreiber Marius Obertüfer

In Sachen

A,

vertreten durch B GmbH,

**Beschwerdeführer/
Rekurrent,**

gegen

1. **Schweizerische Eidgenossenschaft,**

2. **Staat Zürich,**

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

Beschwerdegegnerin,

Rekursgegner,

betreffend

Direkte Bundessteuer 2016 sowie Staats- und Gemeindesteuern 2016

hat sich ergeben:

A. A (nachfolgend der Pflichtige) ist seit Frühjahr 2011 von C geschieden. In der Steuererklärung 2016 deklarierte der Pflichtige Unterhaltsbeiträge an C, wohnhaft in Deutschland, in der Höhe von Fr. 24'650.-. Für seine beiden volljährigen, in Deutschland studierenden Kinder D, geb. ... 1995, und E, geb. ... 1997, machte er einen Kinderabzug von gesamthaft Fr. 18'000.- bei den Staats- und Gemeindesteuern bzw. einen solchen von Fr. 13'000.- bei der direkten Bundessteuer geltend. Der Steuerkommissär akzeptierte mit Veranlagungsverfügung direkte Bundessteuer 2016 sowie Einschätzungsentscheid Staats- und Gemeindesteuern 2016 je vom 4. Oktober 2018 die genannten Abzüge nicht. Dementsprechend setzte er das steuerbare Einkommen des Pflichtigen auf Fr. 103'600.- (Staats- und Gemeindesteuern) bzw. Fr. 104'700.- (direkte Bundessteuer) fest; das steuerbare Vermögen belief sich auf Fr. 218'000.-.

B. Hiergegen liess der Pflichtige am 16. Oktober 2018 Einsprache erheben, worin er auf dem Abzug der Unterhaltsbeiträge im Umfang von Fr. 10'000.- sowie auf den Kinderabzügen über Fr. 18'000.- bzw. 13'000.- beharrte.

Mit gleichlautenden Auflagen vom 31. Oktober 2018 und 13. Dezember 2018 ersuchte der Steuerkommissär den Pflichtigen um den belegmässigen Nachweis der geltend gemachten Unterhaltszahlungen sowie um den Nachweis, dass es sich dabei um Leistungen handelt, die der Deckung des laufenden Lebensbedarfs der Empfängerin dienen. Mit Bezug auf den vom Pflichtigen geltend gemachten Kinderabzug ersuchte der Steuerkommissär um den belegmässigen Nachweis, dass der Pflichtige in der Steuerperiode 2016 zur Hauptsache für den Unterhalt der Kinder aufgekommen ist anhand von Bank- und Postbelegen mit genauer Empfängeradresse. Im Weiteren ersuchte er um Einreichung eines Immatrikulationsausweises oder Ähnlichem.

Mit separaten Entscheiden vom 27. März 2019 wies das kantonale Steueramt die Einsprache ab.

C. Mit Beschwerde und Rekurs vom 6. Mai 2019 liess der Pflichtige seinen Einspracheantrag wiederholen.

Das kantonale Steueramt schloss mit Beschwerde- und Rekursantwort vom 24. Mai 2019 auf Abweisung der Rechtsmittel. Die Eidgenössische Steuerverwaltung liess sich nicht vernehmen.

Auf die Vorbringen des Pflichtigen wird – soweit rechtserheblich – in den nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

Die Einzelrichterin zieht in Erwägung:

1. a) Sinngemäss lässt der Pflichtige zunächst bemängeln, das kantonale Steueramt habe seinen Anspruch auf rechtliches Gehör verletzt, indem es die von ihm offerierten und per E-Mail am 12. Februar 2019 eingereichten Belege im Rahmen der Entscheidungsfindung im Einspracheverfahren nicht berücksichtigt habe. Entgegen der Auffassung des kantonalen Steueramts bzw. dessen Begründung habe er vielmehr sämtlichen angeforderten Dokumente gemäss Auflage vom 31. Oktober bzw. 13. Dezember 2018 eingereicht und die verlangten Nachweise erbracht.

b) Das kantonale Steueramt stellt in der Beschwerde- und Rekursantwort nicht in Abrede, die vom Pflichtigen angeblich via E-Mail eingereichten Unterlagen wie Immatrikulationsbestätigungen, Zahlungsbelege etc. nicht berücksichtigt zu haben. Es begründet dies damit, dass die besagte E-Mail samt Beilagen beim Adressaten, Steuerkommissär F, nicht eingegangen sei.

c) Letztendlich kann die Frage offengelassen werden, ob dem kantonalen Steueramt die E-Mail des Pflichtigen zugegangen oder nicht. Dies, weil der Pflichtige im vorliegenden Beschwerde- und Rekursverfahren die Gelegenheit hatte, die fraglichen Dokumente einzureichen, wovon er auch Gebrauch machte. Da dem Steuerrekursgericht die gleiche umfassende Prüfungsbefugnis zukommt wie dem kantonalen Steueramt (VGr, 22. Juni 2016, SB.2016.0030), unterliegt er keinem Rechtsnachteil. Selbst das Vorliegen einer durch die Vorinstanz begangene Gehörsverweigerung würde damit eine Rückweisung nicht rechtfertigen, da dieser Mangel ebenso gut von der Beschwer-

de- und Rekursinstanz wie von der Vorinstanz behoben werden kann (RB 1983 Nr. 56). Die vom Pflichtigen erhobenen Rechtsmittel sind deshalb, ohne nähere Prüfung einer allfälligen Verletzung des rechtlichen Gehörs, materiell zu behandeln.

2. a) Nach Art. 33 Abs. 1 lit. c des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG) bzw. § 31 Abs. 1 lit. c des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) werden von den steuerbaren Einkünften die Unterhaltsbeiträge an den geschiedenen, gerichtlich oder tatsächlich getrennt lebenden Ehegatten sowie Unterhaltsbeiträge an einen Elternteil für die unter dessen elterlicher Sorge oder Obhut stehenden Kinder abgezogen, während Leistungen in Erfüllung anderer familienrechtlicher Unterhalts- oder Unterstützungspflichten nicht abgezogen werden können. Kinder stehen dabei laut Art. 296 ZGB unter elterlicher Sorge, solange sie minderjährig sind, d. h. bis zur Vollendung des 18. Lebensjahrs. Abzugsfähige Unterhaltsbeiträge sind regelmässig oder unregelmässig wiederkehrende Leistungen, die der Deckung des laufenden Lebensbedarfs des Empfängers dienen, ohne diesem einen Vermögenszuwachs zu verschaffen. Nicht vorausgesetzt wird das Bestehen einer richterlichen Anordnung oder eines entsprechenden Vertrags zwischen den Ehegatten, hingegen müssen die Leistungen unmittelbar familienrechtlich geschuldet sein, d.h. in Erfüllung einer Rechtspflicht erbracht werden, wohingegen freiwillig geleistete Beiträge nicht zum Abzug berechtigen (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. A., 2016, Art. 33 N 48 ff. DBG und Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A., 2013, § 31 N 48 ff. StG § 151 N 32 ff. StG). Unterhaltszahlungen in Kapitalform sind beim Leistenden nicht abzugsfähig und beim Empfänger nicht als Einkommen zu versteuern (BGE 125 II 183 = StE 1999 B 27.2 Nr. 22). Werden aber mehrere Unterhaltsrenten infolge Zahlungsverzugs gleichzeitig (und somit in Kapitalform) ausgerichtet, handelt es sich trotzdem um (steuerbare) Unterhaltsleistungen in Rentenform.

Keine Unterhaltsbeiträge sind Leistungen des Ehegatten in Erfüllung güterrechtlicher Forderungen. Tilgt der leistende Ehegatte daher durch wiederkehrende Zahlungen ratenweise eine güterrechtliche Forderung, sind diese Zahlungen trotz ihrer Periodizität nicht Unterhaltsbeiträge im Sinn von Art. 33 Abs. 1 lit. c DBG bzw. § 31 Abs. 1 lit. c StG (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 33 N 60 DBG und § 31 N 57 StG).

b) Nach Art. 123 Abs. 2 DBG bzw. § 132 Abs. 1 StG stellen die Steuerbehörden zusammen mit dem Steuerpflichtigen die für eine vollständige und richtige Besteuerung massgebenden tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse fest. Die Einschätzungsbehörde hat im Einschätzungsverfahren gestützt auf den gesetzlich verankerten Untersuchungsgrundsatz von sich aus den materiell wahren Sachverhalt zu erforschen (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 123 N 7 und § 132 N 8 StG, auch zum Folgenden). Die Untersuchungspflicht besteht dabei nicht nur hinsichtlich steuerbegründender/-erhöhender Tatsachen, sondern auch bezüglich steueraufhebender/-mindernder Tatsachen. Das Verfahren vor Steuerrekursgericht zeichnet sich durch eine Erweiterung der Mitwirkung in dem Sinn aus, dass der Steuerpflichtige den Nachweis für das Bestehen von steuermindernden oder steueraufhebenden Tatsachen, für welche er die Beweislast trägt, in der Beschwerde- und Rekurschrift mit einer substantiierten Sachdarstellung und durch Beschaffung oder Bezeichnung von Beweismitteln anzutreten hat. Substantiiert ist die Sachdarstellung dann, wenn aus ihr Art, Motiv und Rechtsgrund der geltend gemachten Aufwendungen in der Weise hervorgehen, dass bereits gestützt darauf, aber unter Vorbehalt der Beweiserhebung, die rechtliche Beurteilung möglich ist. Fehlt es daran, trifft das Steuerrekursgericht keine weitere Untersuchungspflicht. Alsdann wird zu Ungunsten des Steuerpflichtigen angenommen, der betreffende Sachverhalt habe sich nicht verwirklicht (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 140 N 55 DBG und § 147 N 53 StG).

c) Strittig ist im vorliegenden Verfahren, ob die aktenkundige und unbestrittene Überweisung des Pflichtigen an seine Ex-Ehefrau von Fr. 10'000.- als abzugsfähige Unterhaltszahlung i.S.v. Art. 33 Abs. 1 lit. c DBG bzw. § 31 Abs. 1 lit. c StG zu betrachten ist.

d) Den Unterlagen kann entnommen werden, dass der Pflichtige mit Valuta vom ... April 2016 der "G", das Einzelunternehmen seiner Ex-Ehefrau, mit dem Vermerk "10000.00 SVA KINDERGELD VON TOTAL FR. 15322.15" den Betrag von Fr. 10'000.- überwies. Die Ex-Ehefrau hat zudem den Erhalt der Zahlung mit Bestätigung vom 27. März 2018 schriftlich bestätigt. Im Wortlaut hält die Bestätigung fest: "Hiermit bestätige ich, C, Im Jahr 2016 rückwirkende SVA-Familienzulagen 2013 – 2016 in der Höhe von Sfr. 10'000.00 direkt bekommen zu haben". Der Pflichtige lässt zur streitgegenständlichen Frage in Beschwerde und Rekurs vorbringen, dass, zusätzlich zum Zahlungsbeleg, der Erhalt der Familienzulagen für den laufenden Lebensbe-

darf explizit noch einmal durch die geschiedene Ehegattin mit handschriftlicher Unterschrift bestätigt worden sei. Sämtliche verlangten Nachweise seien erbracht worden und deshalb sei der Abzug im Umfang von Fr. 10'000.- zuzulassen.

e) Das kantonale Steueramt bringt der Auffassung des Pflichtigen widersprechend in der Beschwerde- und Rekursantwort vor, dass die Auflage vom Pflichtigen nicht erfüllt worden sei. Der Nachweis, dass es sich beim überwiesenen Betrag um eine regelmässig oder unregelmässig wiederkehrende Leistung handle, die der Deckung des laufenden Lebensbedarfs der Empfängerin diene, sei vom Pflichtigen nicht erbracht worden. Es sei damit nicht nachgewiesen worden, dass die Leistungen unmittelbar aufgrund einer familienrechtlichen Rechtspflicht geschuldet seien.

f) aa) Der Pflichtige hat zwar durch den Zahlungsbeleg unbestrittenermassen den Zahlungsnachweis für die Fr. 10'000.- an seine Ex-Ehefrau erbracht. Alleine damit hat er indessen entgegen seiner Auffassung weder automatisch nachgewiesen, dass die geleistete Zahlung zur Deckung des laufenden Lebensbedarfs seiner Ex-Ehefrau diene noch, dass die Leistung unmittelbar familienrechtlich geschuldet war, bzw. nicht freiwillig oder aus sachfremden Motiven (z.B. zur Abgeltung güterrechtlicher Ansprüche) erfolgt ist. Diesen Nachweis hat er zusätzlich zu erbringen (E. 2b).

bb) Zur Frage, gestützt auf welcher vertraglichen Grundlage, Anordnung, Abmachung usw. die Überweisung erfolgte, äusserte sich der Pflichtige bis anhin jedoch nicht spezifisch und reichte auch keine entsprechenden Dokumente ein. Es wurde namentlich keine Vereinbarung des Pflichtigen mit seiner Ex-Ehefrau eingereicht, die den unterhaltsrechtlichen Charakter der Zahlung nahelegen würde. Sodann kann auch dem Scheidungsbeschluss des Amtsgerichts H vom ... 2011 nicht entnommen werden, dass der Pflichtige zur Zahlung regelmässiger Unterhaltsbeiträge an seine Ex-Ehefrau verpflichtet worden wäre. Vielmehr wird darin einzig Vermerk genommen, dass der "schuldrechtliche Versorgungsausgleich" nach dem deutschen Versorgungsausgleichsgesetz vom 3. April 2009 (nach schweizerischer Terminologie: Vorsorgeausgleich oder "PK-Splitting") vorbehalten bleibt, was für das vorliegende Verfahren nicht von Bedeutung ist. Selbst die Bestätigung der Ex-Ehefrau des Pflichtigen enthält keinen Hinweis, dass die Zahlung zur Deckung ihres laufenden Lebensbedarfs erfolgt ist. Die Ex-Ehefrau des Pflichtigen bestätigt gemäss Wortlaut lediglich den Erhalt der Zahlung, ohne sich zum mutmasslichen Verwendungszweck der Mittel zu äussern (E. 2d).

cc) In vermeintlichem Widerspruch zur Sachverhaltsdarstellung des Pflichtigen stehen sodann der Zahlungsbeleg und die Bestätigung selbst, die von Familienzulagen sprechen. Diese Bezeichnung ist Indiz dafür, dass die Zahlung, soweit ihr überhaupt unterhaltsähnlicher Charakter zukommt, für den Unterhalt der beiden gemeinsamen (mittlerweile volljährigen) Kinder und nicht für denjenigen der (nominalen) Empfängerin bestimmt war, denn Familienzulagen sind qua Gesetz darauf ausgerichtet, die finanzielle Belastung durch ein oder mehrere Kinder teilweise auszugleichen (vgl. Art. 2 des Bundesgesetzes über die Familienzulagen vom 24. März 2006 [FamZG] und seit 2017 auch Art. 285a des Schweizerischen Zivilgesetzbuchs vom 10. Dezember 1907 der sich unter dem Randtitel "Andere für den Unterhalt des Kindes bestimmte Leistungen" mit der Frage der ultimativ Begünstigten von Familienzulagen befasst). Beachtlich ist dies vorliegend aus steuerlicher Sicht insofern, weil Unterhaltsbeiträge an mündige Kinder gemäss explizitem Gesetzeswortlaut in Art. 33 Abs. 1 lit. c DBG nicht steuerlich abzugsfähig sind (BGr, 21. Februar 2018, 2C_429/2017, E. 3.3.2; BGr, 12. September 2007, 2C_439/2007, E. 2.1).

g) Insgesamt vermögen die vom Pflichtigen dargebotenen Substanziierungen und eingereichten Belege nicht überzeugend nachzuweisen, dass die streitgegenständliche Zahlung über Fr. 10'000.- von ihm an seine Ex-Ehefrau in Erfüllung einer unterhaltsrechtlichen Rechtspflicht zur Deckung ihres laufenden Lebensbedarfs erbracht worden ist (E. 2a). Es hätte an dem beweispflichtigen Pflichtigen gelegen, seine Vorbringen spätestens in der Beschwerde bzw. im Rekurs mittels weiterer schriftlicher Unterlagen substantiiert nachzuweisen und gegebenenfalls Beweismittel anzubieten. Es besteht somit kein Grund dafür, einkommensseitig den Abzug der Unterhaltsbeiträge im Umfang von Fr. 10'000.- zuzulassen.

3. a) Gemäss Art. 35 Abs. 1 lit. a DBG kann vom Einkommen ein Abzug von Fr. 6'500.- gemacht werden für jedes minderjährige oder in der beruflichen oder schulischen Ausbildung stehende Kind, für dessen Unterhalt der Steuerpflichtige sorgt. Laut Art. 35 Abs. 2 DBG wird dieser Abzug nach den Verhältnissen am Ende der Steuerperiode festgesetzt. Dem Steuerpflichtigen, der einen Kinderabzug geltend machen kann, steht zusätzlich ein Versicherungsprämienabzug bzw. Abzug für Zinsen von Sparkapitalien nach Art. 33 Abs. 1^{bis} lit. b DBG von maximal Fr. 700.- zu.

b) Gemäss Kreisschreiben Nr. 30 der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 21. Dezember 2010 (Ehepaar- und Familienbesteuerung nach dem Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, nachfolgend KS Nr. 30) ist das Erfordernis, dass der Steuerpflichtige für den Unterhalt des mündigen Kindes sorgt, dann erfüllt, wenn er Beiträge mindestens im Umfang des Abzugs leistet (BGr, 29. Mai 2002, 2A.536/2001, E.3). Ebenfalls wird vorausgesetzt, dass das Kind im massgebenden Zeitpunkt tatsächlich auf den Unterhaltsbeitrag angewiesen war (Bosshard/Bosshard/Lüdin, Sozialabzüge und Steuertarife im schweizerischen Steuerrecht, 2000, S. 157 f.; Peter Locher, Kommentar zum DBG, I. Teil, 2. Aufl., 2019, Art. 35 N 29 DBG; BGr, 29. Mai 2002 = StR 2002, 632). Erzielt das volljährige, sich in Ausbildung befindliche Kind ein Einkommen, das ihm den selbstständigen Unterhalt ermöglicht, so kann der Kinderabzug wegen des Ausnahmecharakters von Art. 276 ZGB nicht mehr beansprucht werden. Das Kreisschreiben sieht sodann vor, dass, wenn beide Elternteile Unterhaltszahlungen leisten und das volljährige Kind bereits einen eigenen Wohnsitz hat, der Elternteil mit dem höheren Einkommen den Kinderabzug geltend machen kann. Der andere Elternteil kann den Unterstützungsabzug (Art. 35 Abs. 1 lit. b DBG; ebenfalls Fr. 6'500.-) geltend machen, sofern seine Leistungen mindestens in der Höhe des Abzugs erfolgen (KS Nr. 30, Beilage 2; Familienkonstellation 14.12).

c) Betreffend Staats- und Gemeindesteuern sieht § 34 Abs. 1 lit. a StG einen entsprechenden Kinderabzug in der Höhe von Fr. 9'000.- vor. Nach § 34 Abs. 2 StG sind ebenfalls die Verhältnisse am Ende der Steuerperiode massgebend und ist analog dem Recht der direkten Bundessteuer mit dem Kinderabzug ein zusätzlicher Abzug von Fr. 1'300.- für Versicherungsprämien verbunden (§ 31 Abs. 1 lit. g StG; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 31 N 130 StG).

Gemäss Weisung der Finanzdirektion über Sozialabzüge und Steuertarife vom 7. April 2015 (ZStB Nr. 34.1, nachfolgend Weisung) gilt als Ausbildung jeder Ausbildungsgang, welcher mittelbar (Mittelschule usw.) oder unmittelbar (Berufsschule, Berufslehre, [Fach-]Hochschule, usw.) dazu dient, die Erstausbildung abzuschliessen. Die Erstausbildung ist dann als abgeschlossen zu betrachten, wenn ein Abschluss erlangt wird, der für die Ausübung eines bestimmten Berufes erforderlich ist und somit die Aufnahme einer angemessenen beruflichen Tätigkeit erlaubt (z.B. Lehrabschluss,

eidg. Fachausweis, eidg. Diplom, Hochschulabschluss; Weisung Rz. 8). Die Voraussetzung der Unterstützungsbedürftigkeit des Kindes wird in der Weisung nicht genannt.

d) Das erwähnte KS Nr. 30 und die Weisung richten sich in erster Linie an das (kantonale) Steueramt und stellen für die Steuerjustizbehörden eine nicht verbindliche Anweisung zur Auslegung der Steuergesetze dar. Sie werden vom Richter aber immerhin bei seiner Entscheidung mitberücksichtigt, sofern sie im konkreten Einzelfall eine sachgerechte Auslegung der anwendbaren gesetzlichen Bestimmung erlauben (BGE 121 II 473 = StE 1996 B 93.1 Nr. 2 = ASA 65, 477 = StR 1996, 542).

e) Der Kinderabzug nach Bundesrecht ist nicht bereits deswegen ausgeschlossen, weil ein mündiges Kind in Ausbildung ein eigenes Einkommen erzielt und die Eltern für weniger als 50% der Kosten des Unterhalts und der Ausbildung des Kindes aufkommen. Hingegen ist vorausgesetzt, dass die Eltern mindestens Beiträge in der Höhe des Sozialabzuges (aktuell Fr. 6'500.-) erbringen und das mündige Kind auf den Unterhaltsbeitrag angewiesen ist. Letzteres ist nicht der Fall, wenn das volljährige Kind trotz seiner Ausbildung in der Lage ist, seinen Unterhalt aus seinem Arbeitserwerb oder anderen Mitteln selber zu bestreiten. Dabei sind auch die Vermögensverhältnisse des Kindes zu berücksichtigen, soweit die Verwertung des Vermögens zur Finanzierung des Lebensunterhalts zumutbar erscheint. Verfügen die Eltern aber über ein überdurchschnittliches Einkommen, ist das volljährige Kind nicht gehalten, auf die Substanz seines Vermögens zu greifen, und stehen den Eltern daher der Kinder- und der zusätzliche Versicherungsabzug zu (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 34 N 31b StG; Baumgartner/Eichenberger, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, 3. A., 2017, Art. 35 DBG N 13 ff.; VGr, 2. Oktober 2013, SB.2013.00030, E. 2; BGr, 4. Februar 2014, 2C_516/2013 bzw. 2C_517/2013, E. 2.1; BGr, 14. Juni 2011, 2C_357/2010, E. 2.1; BGE 94 I 231 E. 1).

f) Der Kinderabzug (und der daran anknüpfende zusätzliche Versicherungsprämienabzug) nach Staats- und Gemeindesteuer setzt bei volljährigen Kindern voraus, dass das mündige Kind auf die Unterstützungsleistungen der Eltern angewiesen ist. Dies ist nicht der Fall, wenn das volljährige Kind in der Lage ist, seinen Unterhalt aus seinem Arbeitserwerb oder anderen Mitteln selber zu bestreiten. Dabei sind auch die Vermögensverhältnisse des Kindes zu berücksichtigen, soweit die Verwertung des Vermögens zur Finanzierung des Lebensunterhalts zumutbar erscheint. Weiter wird

vorausgesetzt, dass diese volljährigen Kinder in Ausbildung stehen und ihr Unterhalt zur Hauptsache durch den Steuerpflichtigen bestritten wird. Ein solcher Unterhalt "zur Hauptsache" liegt dann vor, wenn dieser mehr als 50 % der Unterhaltskosten für das Kind ausmacht, wobei dies zwecks Vereinfachung des Einschätzungsverfahrens und im Sinn einer widerlegbaren Vermutung dann als erfüllt gelten kann, wenn Unterstützungsleistungen zumindest in der Höhe des Kinderabzugs (aktuell Fr. 9'000.-) erbracht worden sind (VGr, 2. Oktober 2013, SB.2013.00030, E. 2.1.3.).

g) Kommt ein Kinderabzug nicht in Betracht, kann allenfalls subsidiär ein Unterstützungsabzug beansprucht werden. Ein Unterstützungsabzug kommt namentlich infrage, falls der Steuerpflichtige zum Unterhalt eines volljährigen Kinds, das erwerbsunfähig oder beschränkt erwerbsfähig ist, mindestens im Umfang des Abzugs von Fr. 2'700.- bei den Staats- und Gemeindesteuern (§ 34 Abs. 1 lit. b StG) und von Fr. 6'500.- bei der direkten Bundessteuer (Art. 35 Abs.1 lit. b DBG) beiträgt (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 35 N 47 ff. DBG und § 34 N 37 ff. StG, je auch zum Folgenden). Der Unterstützungsabzug wird pro unterstützte Person, welcher die Voraussetzungen erfüllt, gewährt. Während die beiden Abzüge (Kinder- und Unterstützungsabzug) bei der Bundessteuer mithin nicht differieren, unterscheiden sie sich nach kantonalem Recht quantitativ erheblich. Als erwerbsunfähig bzw. beschränkt erwerbsunfähig gilt namentlich eine junge Erwachsene (bzw. ein junger Erwachsener), welche(r) sich in der Erstausbildung befindet und daher auf die Unterstützung Dritter angewiesen ist (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 35 N 73 DBG und § 34 N 63 StG). Schliesslich kann der Steuerpflichtige für jede Person, für welche ihm ein Unterstützungsabzug zusteht, als Abzug zusätzlich maximal Fr. 1'300.- (§ 31 Abs. 1 lit. g StG) bzw. Fr. 700.- (Art. 33 Abs. 1^{bis} lit. b DBG) für Versicherungsprämien und Sparkapitalzinsen beanspruchen.

h) Die Voraussetzungen des Kinder- und Unterstützungsabzugs sind steuermindernder Natur und daher vom Steuerpflichtigen durch eine substantiierte Sachdarstellung in der Rekurschrift darzutun und nachzuweisen (RB 1987 Nr. 35). Wird eine Unterstützungsleistung in minimaler Höhe nicht hinreichend nachgewiesen, so wird der Abzug verweigert. Die steuerpflichtige Person hat eine Bestätigung der unterstützten Person über Art, Zeitpunkt und Höhe der erfolgten Unterstützungen sowie auf Verlangen Zahlungsbelege vorzulegen (Art. 127 1 lit. e DBG bzw. § 136 Abs. 1 lit. h StG), wobei an den Nachweis, sofern die unterstützte Person nicht im Ausland lebt, keine

übermässig hohen Anforderungen gestellt werden dürfen. Bezüglich des Beweismasses im internationalen Verhältnis ist sodann beachtlich, dass an den Nachweis von Zahlungen irgendwelcher Art, besonders strenge Anforderungen zu stellen sind, da diese nicht einfach nachzuprüfen sind (VGr SG, 11. Mai 2010 = StE 2011 B 93.3 Nr. 11, bestätigt mit BGr, 16. Dezember 2010, 2C_524/2010). Bei Geldzahlungen an Empfängern mit steuerrechtlichem Wohnsitz im Ausland werden grundsätzlich die Post- oder Bankbelege verlangt. Aus den Post- oder Bankbelegen müssen sowohl der Leistende als auch der Empfänger klar ersichtlich sein. Quittungen über Barzahlungen an Empfänger mit steuerrechtlichem Wohnsitz im Ausland werden grundsätzlich nicht als Beweismittel für Unterstützungsleistungen angenommen (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 35 N 59 ff. DBG und § 34 N 49 ff. StG). Diese Praxis für den Nachweis von Unterstützungsleistungen ins Ausland wurde vom Bundesgericht als verfassungskonform gewürdigt (StE 1997 B 92.51 Nr. 4). Allerdings soll hinsichtlich des Nachweises der Zahlungen auch besonderen Umständen Rechnung getragen werden. Wie die Steuerrekurskommission II und jüngst auch das Bundesgericht festgehalten haben, kann es sich angesichts der konkreten Situation des Steuerpflichtigen aufdrängen, den Nachweis von ins Ausland geleisteten Unterstützungszahlungen nicht auf Post- und Bankbelege zu beschränken. Kann kein Bank- oder Postnachweis vorgelegt werden, ist es Sache des Steuerpflichtigen, zumindest eine schriftliche Bestätigung des Empfängers vorzulegen und in geeigneter Form, z.B. durch eine Bescheinigung einer Behörde, nachzuweisen, dass der Begünstigte den Förderbetrag von der Schweiz erhalten hat (BGr, 4. Dezember 2018, 2C_974/2018, E.5.1; StRK II, 22. Dezember 2000, 2 ST.2000.195 [nicht publiziert]).

i) Für seine beiden volljährigen Kinder D und E ist somit für die Gewährung des Kinderabzugs und subsidiär den Unterstützungsabzug nach dem Gesagten erforderlich, dass sie am genannten Stichtag noch in Ausbildung standen, der Pflichtige für sie zumindest im Umfang des Abzugs Unterhaltsleistungen erbracht hat bzw. diesen "zur Hauptsache" bestreitet und sie unterstützungsbedürftig waren.

4. a) Für die 1995 geborene D liegt eine Studien-/Immatrikulationsbescheinigung der I-Universität J vom 29. September 2016 vor, die bestätigt, dass sie dort im Wintersemester 2016/2017 (01.10. – 31.03.) in den Studiengängen Kommunikationswissenschaften, General Studies und Wirtschaft eingeschrieben war (5. Fach-

semester). Dies steht in einem gewissen Widerspruch zur Bestätigung vom 19. Februar 2018, in welcher sie ausführt, einen "Bachelor of Science"-Abschluss in Mathematik/Informatik anzustreben. Trotz widersprüchlicher Angaben, die auf einen Wechsel des Studiengangs, jedoch nicht auf einen Studienabbruch hindeuten, kann es als erstellt betrachtet werden, dass D Ende 2016 einer universitären Ausbildung nachgegangen ist, die ihr dazu gedient hat, ihre Erstausbildung abzuschliessen.

b) Im Weiteren ist nicht strittig, dass D unterstützungsbedürftig war, was nach dem Gesagten dann nicht zuträfe, wenn sie imstande gewesen wäre, ihren Lebensunterhalt aus eigenen Mitteln zu bestreiten (E. 3a). Anhaltspunkte für das Vorliegen entsprechender finanzieller Mittel sind nicht vorhanden. Zudem spricht der Umstand, dass der Pflichtige für D Familien- bzw. Ausbildungszulagen erhielt, dafür, dass sie über kein hinreichendes eigenes Erwerbseinkommen verfügt. Der Anspruch auf eine solche Ausbildungszulage besteht nur, wenn das Kind ein Erwerbseinkommen erzielt, das die maximale volle Altersrente der AHV (Fr. 2'350.- pro Monat bzw. Fr. 28'200.- pro Jahr) nicht übersteigt (Art. 3 Abs. 1 lit. b FamZG i.V.m. Art. 1 Abs. 1 der Verordnung über die Familienzulagen vom 31. Oktober 2007, Art. 25 Abs. 5 des Bundesgesetzes über die Alters- und Hinterlassenenversicherung vom 20. Dezember 1946 und Art. 49^{bis} Abs. 1 der Verordnung über die Alters- und Hinterlassenenversicherung vom 31. Oktober 1947). D hat zudem schriftlich bestätigt, dass es ihr ohne die Unterstützung des Pflichtigen nicht möglich wäre, ihr Studium zu absolvieren.

c) aa) Strittig ist demgegenüber, ob der Pflichtige überhaupt und zumindest im Umfang des Kinderabzugs von Fr. 9'000.- pro 2016 entsprechende Leistungen nachgewiesen hat. Er reichte dazu zunächst einen Auszug aus der Buchhaltung der "G" ein. Diesem kann entnommen werden, dass er für den Unterhalt von D im Jahr 2016 den Betrag von Total Fr. 7'998.34 ausgewiesen hat. Diese Zahlungen hat der Pflichtige betreffend das Einschätzungs- und Veranlagungsverfahren der Steuerperiode 2014 im vollen Umfang mit entsprechenden Zahlungsbelegen (monatliche Überweisungen von EUR 600.-; jeweils zum Tageskurs) belegt. Der Beizug dieser Unterlagen von Amtes wegen wäre auch schon dem kantonalen Steueramt im Rahmen der Sachverhaltsermittlung offen gestanden (allgemein zur Untersuchungspflicht vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 138 N 21 ff. DBG und § 138 N 13 ff. StG).

bb) Der Pflichtige hat somit gemäss den strengen Voraussetzungen bei Geldzahlungen an Empfänger mit steuerrechtlichem Wohnsitz im Ausland (E. 3h, auch zum Folgenden) Unterstützungsbeiträge in der Höhe von ca. Fr. 8'000.- nachgewiesen. Die unterschriftliche Bestätigung von D, jährlich mindestens Fr. 9'600.- erhalten zu haben, erbringt den geforderten Nachweis im geltend gemachten Umfang für sich alleine hingegen nicht hinreichend. Für die Differenz von ca. Fr. 1'600.- fehlt ein entsprechender Nachweis mittels Bank- und Postbelege bzw. eine schlüssige Erklärung dafür, wieso diese Belege im konkreten Fall nicht erhältlich gemacht werden können. Auch die Zahlung des Pflichtigen an seine Ex-Ehefrau über Fr. 10'000.- kann diesbezüglich den erforderlichen Beweis nicht erbringen, da der Beleg nicht namentlich D als Empfängerin erwähnt und der genaue Zweck der Zahlung unklar ist (E. 2f).

cc) Im Ergebnis kann somit nicht davon gesprochen werden, dass der Pflichtige mit seiner Leistung betreffend die Staats- und Gemeindesteuern den Unterhalt seiner Tochter "zur Hauptsache" gemäss eingangs erwähnter Definition bestreitet, da der vorgesehene Schwellenbetrag von Fr. 9'000.- nicht erreicht wird (E. 3f). Der Auffassung des kantonalen Steueramts, dass die Auflage vom 13. Dezember 2018 vom Pflichtigen nach wie vor nicht vollends erfüllt worden sei, ist demnach insoweit zuzustimmen. Die Akten sowie die Ausführungen des Pflichtigen bieten vorliegend auch kein Anlass, von Amtes wegen weitere Untersuchungen zum Vergleich der Kaufkraft zwischen der Schweiz und Deutschland vorzunehmen und gegebenenfalls den massgebenden Schwellenwert kaufkraftbereinigt herabzusetzen, weil D nicht in der Schweiz, sondern in Deutschland wohnt. Es wäre diesbezüglich am Pflichtigen gelegen, substantiiert darzulegen, welche Lebenshaltungskosten (Kosten für Miete, Nahrungsmittel, Schulbildung, Gesundheit etc.) bei D in Deutschland tatsächlich anfallen und welchen Teil davon er, seine Ex-Ehefrau und D jeweils übernehmen. Da es an dieser Substanziierung fehlt, trifft das Steuerrekursgericht keine weitere Untersuchungspflicht (E. 2b). Alsdann wird zu Ungunsten des Steuerpflichtigen angenommen, der betreffende Sachverhalt habe sich nicht verwirklicht und es ist ihm für D kein Kinderabzug in der Höhe von Fr. 9'000.- betreffend die Staats- und Gemeindesteuern zugestehen.

d) Bei solcher Lage der Dinge bleibt subsidiär zu prüfen, ob der Pflichtige für D immerhin einen Anspruch auf einen Unterstützungsabzug gemäss § 34 Abs. 1 Ziff. b StG besitzt (BGr, 23. Januar 2002 = ASA, 72 468 = StE 20002 B. 29.3 Nr. 18 = ZStP

2002, 147; E. 3g). Dies ist bei ihm betreffend die Staats- und Gemeindesteuern zu bejahen. Denn D ist unter den geschilderten Umständen (E. 4a ff.) unbestrittenermassen unterstützungsbedürftig und erwerbsunfähig, da Erwerbsunfähigkeit auch vorliegt, wenn sich die unterstützungsbedürftige volljährige Person in der Ausbildung befindet (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 34 N 63 StG). Mit ausgewiesenen Zahlungen über ca. Fr. 8'000.- erreicht der Pflichtige zudem die vorgesehene Schwelle von Fr. 2'700.-, was ihn folglich zum Abzug des letztgenannten Betrags berechtigt.

e) Die gesetzliche Regelung bei der direkten Bundessteuer kennt die Voraussetzung der Bestreitung des Unterhalts "zur Hauptsache" im Unterschied zu den Staats- und Gemeindesteuern nicht (E. 4f). Indes kann der Steuerpflichtige hier den Abzug nur dann beanspruchen, wenn er Leistungen erbringt, welche mindestens dem Umfang des Kinderabzugs entsprechen (BGr, 29. Mai 2002, 2A.536/2001 E. 3; StE 2003 B 29.3 Nr. 20; vorne E. 3a f.). Wie bereits mit Bezug auf die Staats- und Gemeindesteuern ausgeführt, erreicht der Pflichtige mit den erbrachten und nachgewiesenen Leistungen von ca. Fr. 8'000.- den massgeblichen Schwellenwert von Fr. 6'500.- (E. 4c). Mit Bezug auf den Zweck der Ausbildung von D sowie deren effektive Unterhaltsbedürftigkeit kann sodann auf die vorstehenden Erwägungen verwiesen werden (E. 4a f.). Da der Pflichtige subsidiär den bei der direkten Bundessteuer betragsmässig identischen Unterstützungsabzug geltend machen könnte, bedürfen die Fragen, ob die Ex-Ehefrau ebenfalls Unterhaltszahlungen entrichtet und gegebenenfalls über ein höheres Einkommen als der Pflichtige verfügt, keiner näheren Abklärung (vgl. KS 30, Beilage 2, Konstellation 14.12; vorne 3b). Damit sind betreffend die direkte Bundessteuer sämtliche Voraussetzungen für die Geltendmachung des Kinderabzugs erfüllt und es ist dem Pflichtigen ein Abzug von Fr. 6'500.- zu gewähren.

f) Ist dem Pflichtigen ein Kinder- oder Unterstützungsabzug zuzugestehen, so kann er betreffend die Staats- und Gemeindesteuern sowie die direkte Bundessteuer jeweils einen höheren Versicherungsprämienabzug (zusätzlich maximal Fr. 1'300.- bzw. Fr. 700.- pro unterstützte Person) beanspruchen (E. 3a f.). Beachtlich ist allerdings auch, dass der Pflichtige im Jahr 2016 lediglich Fr. 3'553.- an Versicherungsprämien und Zinsen von Sparkapitalien deklarierte. Mit Bezug auf die Staats- und Gemeindesteuern hat er damit den ihm persönlich zustehenden Maximalabzug von Fr. 3'900.- gemäss § 31 Abs. 1 lit. g StG nicht ausgeschöpft. Da es sich beim Versicherungsprämienabzug nicht um einen Pauschalabzug handelt, ist folglich die Erhöhung

des Schwellenwerts ohne konkrete Bedeutung und es bleibt beim Abzug gemäss Einschätzung bzw. Veranlagung von Fr. 3'553.-. Bei der direkten Bundessteuer ist hingegen der Versicherungsprämienabzug beim Pflichtigen auf Fr. 2'550.- beschränkt (Art. 33 Abs. 1 lit. g i.V.m. Art. 33 Abs. 1^{bis} lit. a DBG). Diese Schwelle erhöht sich nunmehr um Fr. 700.- auf Fr. 3'250.-. Zwar hat der Pflichtige diese Erhöhung nicht geltend gemacht. Doch kann mit dem Steueramt ohne Weiteres davon ausgegangen werden, dass beim Pflichtigen im genannten Umfang entsprechender Mehraufwand angefallen ist. Insofern drängt sich eine Korrektur zugunsten des Pflichtigen auf.

5. a) Mit Bezug auf die 1997 geborene Tochter E macht der Pflichtige ebenfalls den Kinderabzug betreffend die Staats- und Gemeindesteuern sowie die direkte Bundessteuer geltend. Er führt dazu in der Steuererklärung sowie in seinen Eingaben aus, dass E an der Universität K in Deutschland studiere, wo sie ihr Studium voraussichtlich im Jahr 2022 abschliessen werde. Eine Studienbescheinigung, Immatrikulationsbestätigung o.Ä. liegt jedoch für E nicht vor. Der Pflichtige bzw. dessen Vertreter hat zwar in der (angeblich am 12. Februar 2019 versandten) E-Mail an den Steuerkommissär in Aussicht gestellt, dass die Bestätigung nachgereicht werde. Dies ist jedoch bis heute nicht geschehen.

b) Somit ist vom Pflichtigen mit Bezug auf die Kinderabzüge von E direkt nur deren Bestätigung vorhanden. Darin bestätigt sie, an der L-Universität-K ihr Studium im Bereich Chemie zu absolvieren. Aufgrund der familiären Verbindung zwischen E und dem Pflichtigen kommt der Bestätigung jedoch lediglich beschränkte Beweiskraft zu. Im Unterschied zu einer offiziellen Studienbescheinigung vermag sie für sich alleine den Nachweis nicht zu erbringen, dass E sich in K zu Ausbildungszwecken aufhält. Es bestehen konkret allerdings auch indirekte Hinweise von Dritten, die nahelegen, dass sie sich per Ende 2016 tatsächlich schwerpunktmässig der universitären Erstausbildung widmete. Ein entsprechender Hinweis liefert zunächst, die Sozialversicherungsanstalt des Kantons Zürich, die dem Pflichtigen bestätigt, ihm im Jahr 2016 Fr. 4'750.- an Ausbildungszulagen ausgerichtet zu haben. Dieser Betrag ist höher als die maximal pro Kind ausbezahlte Summe (Fr. 3'000.-). Somit ist belegt, dass der Pflichtige für D und E Ausbildungszulagen erhalten hat. Auf dem Zahlungsbeleg mit Valuta ... Oktober 2016 wurde betreffend das Steuerverfahren 2014 sodann der handschriftliche Vermerk "Start Studium in K" angebracht. Somit kann es ebenfalls als er-

stellt betrachtet werden, dass E Ende 2016 einer universitären Ausbildung nachgegangen ist, die ihr dazu gedient hat, ihre Erstausbildung abzuschliessen.

c) Im Weiteren ist nicht strittig, dass E unterstützungsbedürftig war. Hierzu kann vollständig auf die vorstehenden Ausführungen zu D unter Erwägung 4b verwiesen werden, die auch für E Gültigkeit haben.

d) Strittig ist somit wiederum einzig, ob und in welchem Umfang der Pflichtige Unterstützungszahlungen für E nachgewiesen hat. Diesbezüglich kann dem eingereichten Auszug aus der Buchhaltung des Pflichtigen entnommen werden, dass er im Jahr 2016 E insgesamt Fr. 5'850.- Alimente bezahlt hat (d.h. monatlich Fr. 450.-). Diese Zahlungen hat er wiederum durch entsprechende Belege im Einschätzungs- und Veranlagungsverfahren der Steuerperiode 2014 im vollen Umfang nachgewiesen. Zwar sind die Zahlungen nicht auf ein eigenes Konto von E geflossen, sondern auf jenes der Ex-Ehefrau des Pflichtigen. Dies war wohl darauf zurückzuführen, dass E bis zum Studienbeginn im Herbst 2016 noch bei ihrer Mutter gewohnt hat. Ab November 2016 erfolgte dann stimmig die Überweisung auf ein auf E persönlich lautendes Konto. Für E sind somit Zahlungen im Umfang von Fr. 5'850.- nachgewiesen. Wiederum nicht ausreichend ist jedoch die Bestätigung von E, im Jahr 2016 mindestens den Betrag von Fr. 9'600.- erhalten zu haben. Wie bereits mit Bezug auf die identische Bestätigung von D festgehalten, genügt diese Bestätigung den Beweisanforderungen nicht (E. 4c/bb).

e) Mit den nachgewiesenen Unterstützungszahlungen über Fr. 5'850.- erreicht der Pflichtige für E somit weder für die Staats- und Gemeindesteuern noch für die direkte Bundessteuer die minimal zu erreichenden Schwellenwerte (Fr. 9'000.- bzw. Fr. 6'500.-). Ihm ist für E deshalb kein Kinderabzug zuzugestehen (E. 3a f.).

f) Der subsidiär zu prüfende Unterstützungsabzug ist dem Pflichtigen hingegen mit Bezug auf die Staats- und Gemeindesteuern zu gewähren, da die nachgewiesenen Leistungen an E die Schwelle von Fr. 2'700.- überschreiten. Hingegen wird mit den geleisteten Zahlungen die massgebende Schwelle von Fr. 6'500.- bei der direkten Bundessteuer nicht überschritten, mithin diesbezüglich ein Abzug ausser Betracht fällt. Im Übrigen kann auf die entsprechenden Ausführungen zum Unterstützungsabzug bei D verwiesen werden (E. 4d).

g) Das Gesagte zu E führt sodann auch wiederum zu einer Erhöhung der maximal zulässigen Versicherungsabzüge betreffend die Staats- und Gemeindesteuern sowie die direkte Bundessteuer (E. 3a f.). Mit Bezug auf die Staats- und Gemeindesteuern bleibt indessen die Erhöhung wie bei D wiederum ohne Wirkung. Betreffend die direkte Bundessteuer hingegen führt die erneute Erhöhung des maximal zulässigen Versicherungsprämienabzugs dazu, dass der Pflichtige zusätzliche Fr. 303.- und somit die deklarierten Fr. 3'553.- zum Abzug bringen kann (E. 4f).

6. All das führt dazu, dass die Rechtsmittel teilweise gutzuheissen sind. Für die Steuerperiode 2016 ist der Pflichtige wie folgt einzuschätzen bzw. zu veranlagern:

Staats- und Gemeindesteuern:

Steuerbares Einkommen laut Einspracheentscheid	Fr. 103'600.-
./.. Unterstüztungsabzug für D	Fr. 2'700.-
./.. Unterstüztungsabzug für E	Fr. 2'700.-
Steuerbares Einkommen	Fr. 98'200.-
Steuerbares Vermögen (unverändert)	Fr. 218'000.-

Direkte Bundessteuer:

Steuerbares Einkommen laut Einspracheentscheid	Fr. 104'700.-
./.. Kinderabzug für D	Fr. 6'500.-
./.. zusätzliche Versicherungsprämien D	Fr. 700.-
./.. zusätzliche Versicherungsprämien E	Fr. 303.-
Steuerbares Einkommen	Fr. 97'197.-

7. Ausgangsgemäss sind die Kosten des Verfahrens dem Pflichtigen anteilig aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 DBG; § 151 Abs. 1 StG). Sodann steht ihm auch keine Parteientschädigung zu, zumal eine solche ohnehin nicht beantragt wurde (Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren vom 20. Dezember 1967; § 152 StG i.V.m. § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959).

Demgemäss erkennt die Einzelrichterin:

1. Die Beschwerde wird teilweise gutgeheissen. Der Beschwerdeführer wird für die Steuerperiode 2016 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 97'197.- veranlagt (Tarif gemäss Art. 36 Abs. 1 DBG; Grundtarif)
2. Der Rekurs wird teilweise gutgeheissen. Der Rekurrent wird für die Steuerperiode 2016 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 98'200.- und einem steuerbaren Vermögen von Fr. 218'000.- eingeschätzt (Tarif gemäss § 35 Abs. 1 bzw. § 47 Abs. 1 StG; Grundtarif)

[...]