

Steuerrekursgericht
des Kantons Zürich



2. Abteilung

2 DB.2017.103
2 ST.2017.130

Entscheid

18. Juli 2019

Mitwirkend:

Einzelrichterin Micheline Roth und Gerichtsschreiber Marius Obertüfer

In Sachen

A,

**Beschwerdeführer/
Rekurrent,**

gegen

1. **Schweizerische Eidgenossenschaft,**

2. **Staat Zürich,**

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

Beschwerdegegnerin,

Rekursgegner,

betreffend

Direkte Bundessteuer 2014 sowie Staats- und Gemeindesteuern 2014

hat sich ergeben:

A. A (nachfolgend der Pflichtige) ist ausländischer Staatsangehöriger, der im Jahr 2014 für den Kanton B arbeitete und in C wohnte. Bis zum 31. Juli 2014 besass er keine fremdenpolizeiliche Niederlassungsbewilligung für die Schweiz und unterstand daher bezüglich seines Einkommens aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit kraft Art. 83 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG) bzw. § 87 Abs. 1 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) der Quellenbesteuerung.

In seiner Steuererklärung 2014 vom 19. März 2015 deklarierte der Pflichtige ein steuerbares Einkommen für die Staats- und Gemeindesteuern sowie die direkte Bundessteuer von je Fr. 17'220.- sowie ein steuerbares Vermögen von Fr. 162'555.-. Dabei machte er verschiedene steuermindernde Aufwendungen wie Arztkosten, Liegenschaftsunterhaltskosten, gemeinnützige Aufwendungen und Weiteres geltend.

Der Steuerkommissär schätzte den Pflichtigen in einer nachträglichen ordentlichen Veranlagung am 20. Februar 2017 für die Staats- und Gemeindesteuern 2014 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 31'700.-, satzbestimmend Fr. 31'700.-, und einem steuerbaren Vermögen von Fr. 162'000.-, satzbestimmend Fr. 279'000.-, ein. Gleichzeitig stellte er die Veranlagung der direkten Bundessteuer 2014 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 72'900.-, satzbestimmend Fr. 32'600.-, in Aussicht. Die Veranlagungsverfügung der direkten Bundessteuer wurde mit Steuerrechnung vom 31. März 2017 formell eröffnet. Dabei wurde ein Teil der vom Pflichtigen geltend gemachten Aufwendungen nicht anerkannt.

B. Am 3. März 2017 erhob der Pflichtige gegen den Einschätzungsentscheid und am 4. April 2017 gegen die Veranlagungsverfügung Einsprache. Dabei beantragte er zum einen, das Doppelbesteuerungsabkommen mit Deutschland zu beachten. Ferner, den Liegenschaftsertrag korrekt zu berücksichtigen sowie seine Fahrt- und Verpflegungskosten, die in Zusammenhang mit dem Unterhalt seiner Liegenschaft in Deutschland stehen würden, zu berücksichtigen. Auch seien die geltend gemachten Anwaltskosten sowie die Fahraufwendungen steuermindernd anzuerkennen. Die Kran-

kenversicherungsprämien seien "im Sinne der Günstigerprüfung" bei den Krankheits- und Unfallkosten aufzuführen und nicht unter dem Titel Versicherungsprämien. Auch seien Fahrkosten zu Arztbesuchen als abzugsfähig anzusehen. Ebenso seien die aufgeführten Weiterbildungskosten vollumfänglich sowohl für dieses Steuerjahr wie auch für die Folgejahre steuermindernd anzuerkennen. Gemeinnützige Aufwendungen die nach deutschem Steuerrecht abzugsfähig seien, müssten ebenfalls anerkannt werden, um laut geltendem Doppelbesteuerungsabkommen eine Benachteiligung des Steuerpflichtigen zu vermeiden. Zudem beantragte er, die Regelung zu eliminieren (recte: eliminieren), dass eine Einschätzung nach pflichtgemäßem Ermessen nur wegen offensichtlicher Unrichtigkeit angefochten werden könne. Dies sei ein Missstand und widerspreche dem grundrechtlich geltenden und damit übergeordneten Grundsatz, dass gegenüber allen staatlichen Festlegungen der Rechtsweg offenstehen, Artikel 47 Charta der europäischen Grundrechte, Recht auf wirksamen Rechtsbehelf.

Das kantonale Steueramt hiess die Einsprachen am 18. Mai 2017 teilweise gut und setzte die Steuerfaktoren wie folgt fest: Staats- und Gemeindesteuern 2014 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 31'100.-, satzbestimmend Fr. 31'100.-, und steuerbares Vermögen Fr. 162'000.-, satzbestimmend Fr. 279'000.-. Direkte Bundessteuer 2014 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 72'400.-, satzbestimmend Fr. 32'000.-.

C. Mit Beschwerde bzw. Rekurs vom 30. Mai 2017 (Poststempel) hielt der Pflichtige an seinen Einspracheanträgen fest. Des Weiteren beantragte er, es seien die verschiedenen sequentiellen Bearbeitungsprozeduren der verschiedenen Dienststellen des kantonalen Steueramts durch ein gebündeltes Bearbeitungsverfahren zu ersetzen, welches zu Effizienzgewinnen bei der Steuerbehörde führe.

Das kantonale Steueramt schloss am 23. Juni 2017 auf Abweisung der Rechtsmittel. Die Eidgenössische Steuerverwaltung liess sich nicht vernehmen.

Auf die weiteren Parteivorbringen wird – soweit rechtserheblich – in den nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

Die Einzelrichterin zieht in Erwägung:

1. Ausländische Arbeitnehmer, welche die fremdenpolizeiliche Niederlassungsbewilligung nicht besitzen, in der Schweiz jedoch steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt haben, werden für ihr Einkommen aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit einem Steuerabzug an der Quelle unterworfen (Art. 83 Abs. 1 DBG bzw. § 87 Abs. 1 StG). Betragen die dem Steuerabzug an der Quelle unterworfenen Bruttoeinkünfte des Steuerpflichtigen oder seines Ehegatten, der in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe lebt, in einem Kalenderjahr mehr als den durch das Eidgenössische Finanzdepartement bzw. Finanzdirektion festgelegten Betrag (Fr. 120'000.- für die Steuerperiode 2014), so wird für dieses und die nachfolgenden Jahre bis zum Ende der Quellensteuerpflicht eine nachträgliche ordentliche Veranlagung durchgeführt (Anhang Ziff. 2 zur Verordnung über die Quellensteuer bei der direkten Bundessteuer des Eidgenössischen Finanzdepartements vom 19. Oktober 1993, QStV, SR 642.118.2 sowie RZ 64 der Weisung der Finanzdirektion zur Durchführung der Quellensteuer für ausländische Arbeitnehmer vom 27. Juni 2013, ZStB Nr. 28/052). Die an der Quelle abgezogene Steuer wird dabei angerechnet (Art. 90 Abs. 2 DBG, § 93 Abs. 2 StG).

Es ist unbestritten, dass im vorliegenden Fall die Voraussetzungen für eine nachträgliche ordentliche Veranlagung wegen der Überschreitung in den Vorjahresperioden gegeben sind. Seit dem 1. August 2014 unterliegt der Pflichtige der ordentlichen Veranlagung (Art. 5 der Quellensteuerverordnung vom 19. Oktober 1993 bzw. § 10 der Verordnung über die Quellensteuer für ausländische Arbeitnehmer vom 2. Februar 1994). Damit sind für die gesamte Steuerperiode 2014 – im Unterschied zur Quellenbesteuerung, welche nur die Einkünfte aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit in der Schweiz besteuert – sämtliche weltweit erzielten Einkünfte sowie sämtliche weltweit vorhandenen Vermögenswerte steuerbar.

2. a) Bei persönlicher Zugehörigkeit, d.h. steuerrechtlichem Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz und im Kanton Zürich ist die Steuerpflicht unbeschränkt (Art. 3 Abs. 1 DBG, § 3 Abs. 2 StG); sie erstreckt sich aber nicht auf Geschäftsbetriebe, Betriebsstätten und Grundstücke im Ausland bzw. ausserhalb des Kantons (Art. 6

Abs. 1 DBG, § 5 Abs. 1 StG). Verkehrswert und Ertrag von Grundstücken werden in jenem Staat resp. Kanton besteuert, in dem sie gelegen sind. Steuerpflichtige, die in der Schweiz und im Kanton Zürich nur für einen Teil ihres Einkommens und Vermögens steuerpflichtig sind, entrichten die Steuern für die im Kanton steuerbaren Werte nach dem Steuersatz, der ihrem gesamten weltweiten Einkommen und Vermögen entspricht, steuerfreie Beträge werden ihnen anteilmässig gewährt (Art. 7 Abs. 1 DBG, § 6 Abs. 1 StG). Mit diesem sog. Progressionsvorbehalt soll vermieden werden, dass Steuerpflichtige, die für Teile ihres Einkommens und Vermögens in verschiedenen Staaten oder Kantonen steuerpflichtig sind, steuerlich besser fahren als jene Steuerpflichtige, die ihr gesamtes Einkommen und Vermögen in der Schweiz und im Kanton Zürich zu versteuern haben (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. A., 2016, Art. 7 N 5 DBG, und Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A., 2013, § 6 N 10 StG). Zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung ist bei Steuerpflichtigen, die für Teile ihres Einkommens und Vermögens in verschiedenen Staaten steuerpflichtig sind, eine internationale Steuerausscheidung nach den Grundsätzen des Bundesrechts über das Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung vorzunehmen (Art. 6 Abs. 3 erster Satz DBG, § 5 Abs. 3 StG).

b) Gegenstand und Umfang der steuerbaren Einkünfte, Abzüge und Vermögenswerte wie auch die Festlegung dessen, was von der hiesigen Steuerpflicht ausgenommen ist und zu welchem Steuersatz das steuerbare Substrat in der Schweiz und im Kanton Zürich besteuert wird, richten sich nach den inländischen Steuergesetzen (DBG und StG) und nicht nach ausländischem Recht, sofern keine davon abweichende staatsvertragliche Vereinbarung vorliegt (Natalie Peter, in: Kommentar zum Internationalen Steuerrecht, 2015, Art. 6 OECD-MA N 5; Höhn/Mäusli, Interkantonales Steuerrecht, 4. A., 1999, § 21 N 7a; Peter Locher, Einführung in das internationale Steuerrecht der Schweiz, 3. A., 2005, S. 314; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 5 N 37 StG und § 6 N 7 StG; Reimann/Zuppinger/Schärner, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, Band I, 1961, § 6 N 18 und N 30 a StG). Die Schweiz bzw. der Kanton Zürich berechnen das gesamte steuerbare Vermögen und Einkommen so, als ob die steuerpflichtige Person ganz der zürcherischen/schweizerischen Steuerhoheit unterstände und besteuern hiervon die Quote, welche ihnen die bundesrechtlichen Ausscheidungsregeln zuweisen. Die Steuerhoheit der Schweiz resp. des Kantons Zürich, welcher Personen mit Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz resp. im Kanton Zürich unterworfen sind, findet ihre Grenze einzig aufgrund des Verbots der Doppelbesteuerung

gemäss Art. 127 Abs. 3 der Bundesverfassung vom 18. April 1999 bzw. wegen des allenfalls im Einzelfall anwendbaren Doppelbesteuerungsabkommens (Richner/Frei-/Kaufmann/Meuter, Vorbemerkungen zu Art. 3-15 N 6 DBG und Vorbemerkungen zu §§ 3-15 N 6 StG). Grundsätzlich ist aber festzuhalten, dass kein Verstoss gegen das Doppelbesteuerungsverbot vorliegt, wenn das auf die Schweiz und den Kanton Zürich entfallende Einkommen und Vermögen nach dem Steuersatz des gesamten Einkommens und Vermögens besteuert wird (sog. Progressionsvorbehalt).

c) aa) Nach allgemeiner Auffassung bestimmen die Zuteilungsregeln eines Doppelbesteuerungsabkommens bloss, ob ein Vertragsstaat besteuern darf. Ob und wie dieser Vertragsstaat tatsächlich von dieser Befugnis Gebrauch macht, bleibt der Regelung durch das interne Recht dieses Vertragsstaats überlassen. Nicht nur die Ausübung der Besteuerungsbefugnis an sich, sondern auch die Art und die Höhe der Besteuerung bleiben in der Regel dem internen Recht überlassen. Die Bemessung des Einkommens und Vermögens, die Regelung der Abzüge und die Festsetzung des Steuersatzes bleiben demzufolge in der Regel der Ordnung im internen Recht überlassen. Die unterschiedlichen Regelungen (z.B. Brutto- oder Nettobesteuerung, proportionaler oder objektmässiger Schuldenabzug) können zu erheblichen Überschneidungen wie auch zu Doppelfreistellungen führen (vgl. Peter Locher, § 1 S. 97 ff.). Allfällige Probleme können diesfalls nur nach dem internen Recht des Vertragsstaats entschieden werden. Dies entspricht nicht nur der Praxis in der Schweiz und in anderen Staaten, sondern wird auch von der Organisation for Economic Co-operation and Development (deutsch: Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung) OECD bestätigt (vgl. Locher, § 5 S. 483 ff.).

bb) Auch werden die in einem Doppelbesteuerungsabkommen nicht geregelten Fragen nach dem innerstaatlichen Recht des betreffenden Staates behandelt. So enthält das Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Bundesrepublik Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen vom 11. August 1971 (nachfolgend DBA CH-D) keine Regelungen zur Festsetzung des zu versteuernden Einkommens in der Schweiz (Steuergericht Basel-Land, 20. Februar 2009, StE 2009 B 11.3 Nr. 21; Locher/Meier/von Siebenthal/Kolb, Doppelbesteuerungsabkommen Schweiz - Deutschland, Band 12, Anhang II Nr. 1 und Nr. 16, Ziff. 4). Für allfällige Fragen in Zusammenhang mit der steuermindernden Abzugsfähigkeit von Aufwendungen des Steuerpflichti-

gen vom steuerbaren Einkommen in der Schweiz ist damit allein das StG bzw. DBG massgebend.

3. a) Gemäss Art. 33a DBG bzw. § 32 lit. b StG werden von den steuerbaren Einkünften abgezogen, die freiwilligen Leistungen von Geld und übrigen Vermögenswerten an den Bund und seine Anstalten, an den Kanton und seine Anstalten, an (...) Gemeinden und ihre Anstalten und an andere juristische Personen mit Sitz in der Schweiz, welche im Hinblick auf ausschliesslich öffentliche oder gemeinnützige Zwecke von der Steuerpflicht befreit sind (vgl. Art. 56 lit. g DBG und § 61 lit. f StG), wenn die Zuwendungen in der Steuerperiode Fr. 100.- erreichen und insgesamt 20% der um die Aufwendungen gemäss Art. 26-33 DBG bzw. §§ 26-31 StG verminderten steuerbaren Einkünfte nicht übersteigen.

b) Der Steuerpflichtige hat den Nachweis für das Bestehen von steuermindernden oder steueraufhebenden Tatsachen, für welche die Beweislast trägt, in der Beschwerde- und Rekurschrift mit einer substantiierten Sachdarstellung und durch Beschaffung oder Bezeichnung von Beweismitteln anzutreten. 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) aa) Der Pflichtige beantragt, die Spenden, die er an deutsche gemeinnützige Institutionen gezahlt habe, auch in der Schweiz steuermindernd anzuerkennen.

bb) Entsprechend der unter E. 3a ausführlich dargestellten Rechtslage hat der Steuerkommissär richtigerweise entsprechend Art. 33a DBG und § 32 lit. b StG allein die gemeinnützigen Leistungen des Pflichtigen an Anstalten und Institutionen mit Sitz in der Schweiz steuermindernd anerkannt. Die Beschwerde bzw. der Rekurs des Pflichtigen ist mit Bezug auf diesen Antrag damit abzuweisen.

cc) Der Pflichtige macht des Weiteren geltend, dass den Spenden, die er an Anstalten und Institutionen in Deutschland geleistet habe, keine Einkünfte aus nicht-selbstständiger Arbeit in Deutschland gegenüberstehen würden, so dass für ihn ausländische Verluste entstünden. Da jedoch in der Schweiz das Welteinkommen versteuert werden müsse, seien diese deutschen Verluste im Sinne des negativen Progressionsvorbehalts anzurechnen. Dieser Antrag des Pflichtigen ist ebenfalls abzuweisen, denn eine Gutheissung würde ja dazu führen, dass die seitens des Pflichtigen an deutsche Institutionen gezahlten gemeinnützigen Leistungen indirekt steuermindernd anerkannt werden, was jedoch den gesetzlichen Regelungen des DBA CH-D in Verbindung mit dem StG und DBG widerspricht.

dd) Abzuweisen ist auch der Antrag des Pflichtigen, dass ein Verstoss gegen das Diskriminierungsgebot gemäss Art. 25 Abs. 1 DBA CH-D vorliege, da seine gemeinnützigen Spenden an deutsche Institutionen nicht steuermindernd anerkannt würden. Wie unter E. 3 a) ausgeführt, können sämtliche in C steuerpflichtigen Schweizer Staatsangehörige gemäss Art. 33a DBG bzw. § 32 lit. b StG ebenfalls allein gemeinnützige Zuwendungen an den Bund und seine Anstalten, an den Kanton und seine Anstalten, an (...) Gemeinden und ihre Anstalten und an andere juristische Personen mit Sitz in der Schweiz, welche im Hinblick auf ausschliesslich öffentliche oder gemeinnützige Zwecke von der Steuerpflicht befreit sind, steuermindernd geltend machen. Eine Diskriminierung des in C steuerpflichtigen deutschen Staatsbürgers findet damit nicht statt.

4. a) Voraussetzung zur Einsprache-, Rekurs- und Beschwerdeerhebung in Steuersachen ist ein rechtliches Interesse (RB 2001 Nr. 106, auch zum Folgenden; RB 1996 Nr. 44, RB 1980 Nr. 86). Fehlt es an einem schutzwürdigen Anfechtungsinteresse, so ist auf das Rechtsmittel insoweit nicht einzutreten. Mithin ist zur Einsprache bzw. Beschwerde und zum Rekurs nur berechtigt, wer durch einen mit diesen Rechtsmitteln anfechtbaren Entscheid beschwert ist, d.h. in seinen Rechten betroffen wird. Dabei kommt es allein auf die Auswirkungen des Entscheiddispositivs an. Allein dieses enthält nämlich den rechtsverbindlichen und den Rechtskraft teilhaftigen materiellen Entscheid, nicht die hierzu gegebene Begründung (RB 1996 Nr. 44, RB 1960 Nr. 33). Davon ausgenommen sind Rückweisungsentscheide, welche naturgemäss in der Begründung Anweisungen an die Vorinstanz enthalten, die kraft der Beifügung "im Sinn

der Erwägungen" im Dispositiv an der Rechtskraft teilhaben und somit von der Vorinstanz zu befolgen sind (RB 1968 Nr. 6). Aus diesem Grund können Entscheide nach ständiger Rechtsprechung nur bezüglich ihres Dispositivs (einschliesslich der Kosten- und Entschädigungsregelung) angefochten werden. Die Motive des Entscheids können nicht selbstständig als falsch gerügt werden, sondern lediglich in Verbindung mit einem Begehren auf Änderung des Dispositivs (RB 1996 Nr. 44, Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 132 N 36 f. DBG und § 140 N 12 ff. StG).

b) aa) Der Pflichtige rügt, dass eine Einschätzung nach pflichtgemäsem Ermessen nur wegen offensichtlicher Unrichtigkeit angefochten werden könne. Die widerspreche dem grundrechtlich geltenden und damit dem übergeordneten Grundsatz gemäss Art. 47 Charta der europäischen Grundrechte auf einen wirksamen Rechtsbehelf und dieser Missstand sei zu beseitigen.

bb) Festzuhalten ist zunächst, dass der Pflichtige vorliegend nicht nach pflichtgemäsem Ermessen gemäss Art. 130 Abs. 3, Art. 132 Abs. 3 DBG bzw. §§ 139 Abs. 2, 140 Abs. 2 StG eingeschätzt worden ist.

cc) Auf diesen Antrag ist im Übrigen auch nicht einzutreten, da der Pflichtige keine Abänderung des Dispositivs des angefochtenen Einspracheentscheids vom 18. Mai 2017 beantragt. Damit fehlt es ihm an einem schutzwürdigen Interesse.

5. a) Der Pflichtige rügt sodann, dass für ihn nicht nachvollziehbar sei, in welcher Art und Weise die Liegenschaftsunterhaltskosten korrigiert worden seien. Er habe das kantonale Steueramt mit Schreiben vom 20. Mai 2017 gebeten, ihm dies mitzuteilen, was jedoch unterblieben sei.

Mit eingeschriebener Sendung vom 30. Mai 2017 wurde dem Pflichtigen mitgeteilt, welche Faktoren zu den Liegenschaftsunterhaltskosten von Fr. 44'508.- angewendet worden sind. Da der Pflichtige allein mit Bezug auf diese Positionen jedoch keine Änderung des Dispositivs des Einspracheentscheids vom 18. Mai 2017 beantragt, ist auf diese Rüge ebenfalls mangels Rechtsschutzinteresses nicht einzutreten.

b) aa) Nach Lehre und Rechtsprechung sind unter Unterhaltskosten Aufwendungen zu verstehen, deren Ziel nicht die Schaffung neuer, sondern die Erhaltung bisheriger Werte ist und die in längeren oder kürzeren Zeitabständen wiederkehren (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 30 N 36 ff. StG). Dazu gehören insbesondere die Kosten, die der Instandhaltung des Grundstücks oder seiner Instandstellung dienen, d.h. der Nachholung unterbliebener Instandhaltung (§ 30 Abs. 2 StG; VGr, 22. April 1986 = StE 1987 B 44.13.1 Nr. 1; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 30 N 40 ff. StG), so dass das Grundstück weiterhin – allenfalls "modernisiert" – seinen bisherigen Verwendungszweck erfüllen kann. Nicht abzugsfähig sind dagegen all jene Aufwendungen, die sich als Lebenshaltungskosten erweisen (§ 33 lit. a StG). Dies ist dann der Fall, wenn sie weder dem Unterhalt noch der Schaffung liegenschaftlicher Werte, sondern einzig der Befriedigung persönlicher Bedürfnisse und Neigungen eines Steuerpflichtigen dienen und damit Einkommensverwendung darstellen (Peter Locher, Kommentar zum DBG, I. Teil, Art. 1 - 48 DBG, 2001, Art. 34 N 4; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 30 N 65 StG).

bb) Besorgt eine steuerpflichtige Person die Verwaltung ihres (beweglichen wie unbeweglichen) Vermögens selbst, kann sie dafür keinen Abzug beanspruchen. Nur Drittkosten sind abzugsfähig (§ 30 Abs. 1 und 2 StG). Somit können Eigenleistungen nicht steuermindernd geltend gemacht werden (StRG, 16. Dezember 2016, 2 DB.2016.155/2 ST.2016.183, E. 2 und 4.b, www.strgzh.ch; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 30 N 13 und N 108 StG). Dies ist auch im Merkblatt des kantonalen Steueramts über die steuerliche Abzugsfähigkeit von Kosten für den Unterhalt und die Verwaltung von Liegenschaften vom 13. November 2009 (ZStB Nr. 18/821; im Folgenden Merkblatt) ausdrücklich festgehalten.

cc) Sind Unterhaltsleistungen, die der Pflichtige selber für seine Liegenschaft erbracht hat, nach dem in E. 5 b) aa) und bb) Gesagten nicht abzugsfähig, so gilt dies grundsätzlich auch für die mit der Erbringung dieser Unterhaltsleistungen zusammenhängenden weiteren Unkosten. Nimmt ein Eigentümer nämlich die Unterhaltsleistungen selber vor oder beteiligt er sich an solchen, die durch Drittpersonen ausgeführt werden, so kann er zwar das hierfür erforderliche Material als Unterhalt geltend machen, nicht jedoch damit verbundene weitere Aufwendungen, wie z.B. eigene Fahrspesen oder allfällige Verpflegungskosten die in diesem Zusammenhang angefallen sind (vgl. StRG, 16. Dezember 2016, 2 DB.2016.155/2 ST.2016.183, E. 4.b).

Der Antrag des Pflichtigen, sämtliche Fahrt- und Verpflegungskosten steuer-mindernd als Liegenschaftsunterhaltskosten zu berücksichtigen, ist nach diesen Erwägungen damit ebenfalls abzuweisen.

6. a) Kraft Art. 32 Abs. 1 DBG bzw. § 30 Abs. 1 StG können bei beweglichem Privatvermögen die Kosten der Verwaltung durch Dritte vom Reineinkommen abgezogen werden. Nicht abzugsfähig sind Kosten und Aufwendungen für die Anschaffung, Herstellung oder Wertvermehrung von Vermögensgegenständen (Art. 34 lit. d DBG und § 33 lit. d StG). Der steuerrechtliche Begriff der Vermögensverwaltung ist enger als der Begriff des allgemeinen Sprachgebrauchs. Darunter fallen alle tatsächlichen oder rechtlichen Handlungen, die im Rahmen der Bewirtschaftung von Vermögensgegenständen erforderlich sind sowie der Sicherung und Erhaltung des ertragsbringenden Vermögens dienen (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 32 N 17 DBG und § 30 N 16 StG, mit Hinweisen, auch zum Folgenden). Abziehbar sind demnach insbesondere Depot-, Schrankfach- und Safegebühren, Kosten für die Erstellung von Wertschriftenverzeichnissen (Steuerverzeichnis) sowie von Rückforderungs- und Anrechnungsanträgen für ausländische Quellensteuern und Inkassospesen (vgl. auch ASA 67, 477). Dagegen sind Kosten für Finanz- und Anlageberatung, für Vermögensumlagerung, Finanzierungskosten, Entschädigungen für Treuhandanlagen, Kredit-, Bankomat- und Maestrokarten sowie Checks nicht als Vermögensverwaltungskosten abziehbar (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 32 N 19 DBG und § 30 N 18 StG, mit Hinweisen, auch zum Folgenden).

b) aa) Der Pflichtige beantragt, die Kosten für die Beratung durch die Anwälte D, E, in Höhe von Euro 226.10 einschliesslich entsprechender Fahrspesen als Vermögensverwaltungskosten anzuerkennen. Aus der Beschwerde-/Rekurschrift ergibt sich, dass diese Kosten in Zusammenhang mit der Abklärung des Erbvermögens seiner verstorbenen Tante F angefallen seien und er als Erbe eingesetzt worden sei.

Weder der Rechnung der Anwälte D noch der Eröffnungsniederschrift des Notariats E (Nachlassgericht) vom ... 2013 – an welchem die entsprechenden Anwälte im Übrigen gar nicht teilgenommen haben – kann entnommen werden, inwiefern diese mit Bezug auf das Erbvermögen des Pflichtigen tätig geworden sind. Es hätte an dem beweispflichtigen Pflichtigen gelegen, sein Vorbringen spätestens in der Beschwerde

bzw. im Rekurs mittels weiterer schriftlicher Unterlagen substantiiert nachzuweisen und gegebenenfalls Beweismittel anzubieten. Damit ist der Antrag des Pflichtigen diesbezüglich abzuweisen.

bb) Ebenfalls nicht nachgewiesen wurde durch den Pflichtigen, in welcher vermögensverwaltenden Tätigkeit die Anwälte der G AG tätig geworden sind. Soweit er in der Beschwerde-/Rekursschrift ausführt, es habe sich um steuerrechtliche Fragen insbesondere im Hinblick auf die Quellensteuer in den vergangenen Jahren sowie um Fragen betreffend Einkünfte aus der Schweiz gehandelt, ergeben sich auch daraus keine vermögensverwaltenden Aspekte. Auch diesbezüglich ist der beweispflichtige Pflichtige nicht seinen Verfahrenspflichten nachgekommen. Dies führt damit ebenfalls zur Abweisung des Antrags.

7. a) Nach Art. 33 Abs. 1 lit. g DBG und § 31 Abs. 1 lit. g StG können vom Einkommen die Einlagen, Prämien und Beiträge für die Lebens-, Kranken-, und die nicht unter Buchstabe f fallende Unfallversicherung sowie die Zinsen von Sparkapitalen der steuerpflichtigen Person und der von ihr unterhaltenen Personen, abgezogen werden. Dabei ist dieser Betrag sowohl mit Bezug auf die direkte Bundessteuer als auch mit Bezug auf die Staats- und Gemeindesteuer limitiert: Nach Art. 33 Abs. 1 lit. g DBG können bis zum Gesamtbetrag von Fr. 3'500.- Ehepaare, die in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe leben und Fr. 1'700.- für die übrigen Steuerpflichtigen vom Einkommen abgezogen werden. Entsprechend § 31 Abs. 1 lit. g StG können grundsätzlich Fr. 5'200.- für in ungetrennter Ehe lebende Steuerpflichtige und Fr. 2'600.- die übrigen Steuerpflichtigen steuermindernd berücksichtigt werden.

b) aa) Der Pflichtige beantragt sinngemäss, die Krankenversicherungsprämien nicht gemäss Art. 33 Abs. 1 lit. g DBG bzw. § 31 Abs. 1 lit. g StG – dies sei mathematisch nicht erforderlich – sondern im Sinne einer "Günstigerprüfung" gemäss Art. 33 Abs. 1 lit. h DBG, § 32 lit. a StG als Krankheits- und Unfallkosten steuermindernd zu berücksichtigen.

bb) Dieser Antrag des Pflichtigen ist ebenfalls abzuweisen. Aus der klaren gesetzlichen Regelung in den Steuergesetzen in Art. 33 Abs. 1 lit. g DBG bzw. § 31 Abs. 1 lit. g StG ergibt sich, dass der Abzug für Versicherungsprämien und Zinsen un-

ter den genannten Bestimmungen zu berücksichtigen und gesetzlich limitiert ist (vgl. auch Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 32 N 21 StG). Es steht dem Pflichtigen demnach nicht frei, die ihm entstandenen Versicherungskosten im Sinne einer "Günstigerprüfung" anderweitig und vollständig in Abzug zu bringen. Da allein die vom Pflichtigen gezahlten Krankenkassenprämien für das Jahr 2014 Fr. 3'514.20 betragen, hat der Steuerkommissär für den ledigen, kinderlosen Pflichtigen entsprechend den gesetzlichen Regelungen richtigerweise den pauschalen Höchstbetrag in der Veranlagung für die direkte Bundessteuer von Fr. 1'700.- und in der Einschätzung für die Staats- und Gemeindesteuer von Fr. 2'600.- für sämtliche Versicherungsprämien und Zinsen von Sparkapitalen steuermindernd anerkannt.

c) aa) Von den steuerbaren Einkünften werden gemäss Art. 33 Abs. 1 lit. h DBG die Krankheits- und Unfallkosten des Steuerpflichtigen abgezogen, soweit der Steuerpflichtige die Kosten selber trägt und diese 5% der um die Aufwendungen gemäss Art. 26-33 DBG verminderten steuerbaren Einkünfte übersteigen. Die nämliche Regel statuiert § 32 lit. a StG für das kantonale Recht. Das Steuergesetz berücksichtigt damit solche Aufwendungen ausnahmsweise steuermindernd, obschon sie grundsätzlich zu den nicht abziehbaren Lebenshaltungskosten gehören.

bb) Als abzugsfähig gelten allgemein alle Kosten zur Erhaltung und Wiederherstellung der körperlichen oder psychischen Gesundheit, bei welchen ein adäquater Kausalzusammenhang zwischen den Kosten und einer gesundheitlichen Beeinträchtigung besteht. Dabei muss es sich um notwendige Kosten handeln, was in der Regel voraussetzt, dass diese ärztlich verordnet worden sind. Des Weiteren sind nur die Kosten abzugsfähig, die unmittelbar durch eine Krankheit bzw. einen Unfall bedingt sind. Sämtliche Auslagen, welche bloss in einem indirekten Zusammenhang mit der Krankheit bzw. dem Unfall stehen, gehören zu den nicht abzugsfähigen Lebenshaltungskosten. Zu Letzteren gehören unter anderem auch die Transportkosten zum Arzt (BGr, 23. Mai 2011, 2C_258/2011, E. 4.4.2 am Ende; EStV, Kreisschreiben Nr. 11, Ziff. 3.2.9; ZStB Nr. 19/002, Merkblatt des kantonalen Steueramts Zürich zu den Abzügen der Krankheits- und Unfallkosten sowie der behinderungsbedingten Kosten, Ziff. 2, lit. b; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 33 N 147 ff. DBG und § 32 N 12 ff. StG).

cc) Der Antrag des Pflichtigen, die Fahrtkosten zum Arzt als Krankheitskosten zum Abzug zuzulassen ist in Anbetracht der Ausführungen in den obigen Erwägungen abzuweisen.

8. a) aa) Laut Art. 25 DBG und § 25 StG werden zur Ermittlung des Reineinkommens die gesamten steuerbaren Einkünfte (Art. 16 - 24 DBG, §§ 16 - 24 StG) um die zu ihrer Erzielung notwendigen Aufwendungen und allgemeinen Abzüge (Art. 26 - 33 DBG, §§ 26 - 32 StG) vermindert. Notwendig bzw. abzugsfähig sind diejenigen Aufwendungen, die unmittelbar zur Erzielung des Einkommens gemacht werden und die in einem direkten ursächlichen Zusammenhang dazu stehen (Reich/von Ah/Brawand, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, 3. A., 2017, Art. 9 N 8 StHG). Als (berufsnotwendige) Gewinnungskosten gelten indes nicht sämtliche Aufwendungen, die irgendeinen Zusammenhang zur ausgeübten Tätigkeit aufweisen bzw. im weiteren Sinn ihren Grund im Arbeitsverhältnis haben. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichts erscheinen als berufsnotwendig vielmehr nur solche Kosten, welche in einem qualifiziert engen, d.h. rechtlich erheblichen (wesentlichen) Zusammenhang zur ausgeübten Tätigkeit stehen. Erforderlich ist mit anderen Worten ein wesentlicher Zusammenhang zwischen Art, Grund und Zweck der Ausgabe einerseits und der Natur der beruflichen Tätigkeit andererseits, während Aufwendungen, die vorwiegend mit der allgemeinen Lebenshaltung zusammenhängen, sogenannte Lebenshaltungskosten, vom Abzug ausgeschlossen sind (RB 1990 Nr. 32 = StE 1991 B 22.3 Nr. 38; RB 1991 Nr. 21 [Leitsatz]; StE 2000 B 22.3 Nr. 71).

bb) Aus dem kausalen Gewinnungskostenbegriff kann nicht abgeleitet werden, dass sämtliche irgendwie mit der Einkommenserzielung im Zusammenhang stehenden Kosten steuerrechtlich unbegrenzt abzugsfähig sind. Sie sind v.a. von den nicht abzugsfähigen Lebenshaltungskosten abzugrenzen. Auslagen, die wohl im Zusammenhang mit der Erwerbstätigkeit der steuerpflichtigen Person stehen, jedoch lediglich wegen eines persönlichen Bedürfnisses getätigt werden, d.h. ihr Hauptzweck liegt ausserhalb der Berufsausübung, sind den privaten Lebenshaltungskosten zuzuordnen. Können Ausgaben sowohl dem beruflichen als auch privaten Bereich zugeordnet werden, so sind die Kosten in einen beruflichen und in einen privaten Teil aufzutei-

len. Abzugsfähig ist lediglich der beruflich bedingte Teil (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 26 N 4 f. DBG und § 26 N 5 f. StG).

b) aa) Von den Einkünften aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit können als Gewinnungskosten u.a. "die mit dem Beruf zusammenhängenden Weiterbildungs- und Umschulungskosten" abgezogen werden (Art. 26 Abs. 1 lit. d DBG, § StG 26 lit. d, jeweils in der bis Ende 2015 geltenden Fassung). Nicht abzugsfähig sind hingegen die Ausbildungskosten (Art. 34 lit. b DBG bzw. § 33 lit. b StG ebenfalls jeweils in der bis Ende 2015 geltenden Fassung).

bb) Weiterbildung im Gesetzessinn besteht in denjenigen Bildungsmaßnahmen, die ein Steuerpflichtiger auf sich nimmt, um in seinem Beruf auf dem Laufenden und den steigenden Anforderungen seiner beruflichen Stellung gewachsen zu bleiben (Philip Funk, Der Begriff der Gewinnungskosten nach schweizerischem Einkommenssteuerrecht, 1989, S. 96 f.; Felix Richner, Bildungskosten, ZStP 2002, S. 189 und 264). Die Weiterbildungsausgaben dienen der Erhaltung und Verbesserung der für die gegenwärtige Berufsausübung erforderlichen Sachkenntnisse oder der Erhaltung/Sicherung der gegenwärtigen Berufsstellung (vgl. Michael Beusch, Bildungskosten – Eine Analyse der Abgrenzung von Aus- und Weiterbildung anhand neuerer Entwicklungen in der Rechtsprechung, "zsis", Zeitschrift für Schweizerisches und Internationales Steuerrecht, Aufsätze, www.zsis.ch, Ziff. 10; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 26 N 71, 78 ff. DBG und § 26 N 64, 71 ff. StG).

cc) Der «qualifiziert enge» und wesentliche Zusammenhang mit einer angestammten beruflichen Tätigkeit ist nur gegeben, wenn sich die Weiterbildung auf Kenntnisse bezieht, die bei dieser beruflichen Tätigkeit verwendet werden können; er fehlt dagegen, wenn es nur um die persönliche Bereicherung – etwa im Sinne kultureller Weiterbildung – geht. Zur Anerkennung als abzugsfähige Weiterbildungskosten ist es aber nicht notwendig, dass der Steuerpflichtige das Erwerbseinkommen ohne die streitige Auslage überhaupt nicht hätte erzielen können, sondern es ist darauf abzustellen, ob die Aufwendungen für die Erzielung des Einkommens nützlich sind und nach der Verkehrsauffassung im Rahmen des Üblichen liegen (Ziff. 3.2 des Merkblattes).

dd) Auch Weiterbildungskosten sind vom Steuerpflichtigen hinreichend darzulegen und nachzuweisen.

9. a) Mangels näherer Angaben des Pflichtigen selber ist davon auszugehen, dass sich der Pflichtige bereits im Jahr 2014 im Kanton B bei der Baudirektion bzw. beim Tiefbauamt H beruflich mit Fragen der Verkehrsplanung beschäftigt hat. Heute ist der Pflichtige in der Privatwirtschaft tätig und zwar weiterhin im Bereich der Verkehrsplanung.

b) aa) Der Pflichtigen macht Weiterbildungskosten für einen Messebesuch der Didacta, Stuttgart, geltend. Weder in der Einsprache noch in der Beschwerde bzw. dem Rekurs legt der Pflichtige substantiiert dar, inwiefern der Besuch der Didacta als Fachmesse für Bildungswirtschaft in Europa für ihn als Verkehrsplaner in B einen Weiterbildungscharakter haben sollte. Der in den E. 8 b) cc) dargelegte qualifiziert enge und wesentliche Zusammenhang mit der Tätigkeit des Pflichtigen ist damit nicht nachgewiesen, so dass schon aus diesem Grund die Aufwendungen für den Besuch der Didacta in Stuttgart nicht als Weiterbildungskosten steuermindernd anzuerkennen sind.

bb) Des Weiteren macht der Pflichtige die Kosten von gesamt Fr. 487.36 geltend, die ihm in Zusammenhang mit dem Besuch der Messe Inno Trans in Berlin, entstanden sind.

In Übereinstimmung mit den Ausführungen des Steuerkommissärs ist mit Bezug auf diese Kosten ein Bezug zur Berufstätigkeit des Pflichtigen zu erkennen. Diese Aufwendungen sind jedoch als "Übrige für die Ausübung des Berufs erforderliche Kosten" anzusehen. Für Letztere wurde der Pauschalbetrag in Höhe von 3% des Nettolohns in Höhe von Fr. 3'152.- steuermindernd gewährt, womit der Gesamtbetrag für den Messebesuch von Inno Trans in Höhe von Fr. 487.36 indirekt ebenfalls steuermindernd berücksichtigt wurde.

cc) Kein Bezug zur beruflichen Tätigkeit des Pflichtigen im Bereich der Verkehrsplanung ist betreffend die Gruppenrundreise 8 Tage I mit einem Ausflug zum J-Schloss, zur K-Höhle und zum Seebad-L zu sehen. Weder macht der Pflichtige hierzu substantiierte Ausführungen, inwiefern dieses Reiseziel sein Wissen und seine Berufsausübung in seiner Tätigkeit als Verkehrsplaner verbessert noch wie ein qualifiziert enger Zusammenhang hergestellt werden kann. Dies führt ebenfalls zur Abweisung.

dd) Das Gleiche gilt für die Kosten in Zusammenhang mit der M-Exkursion. Wozu diese gedient haben soll und inwiefern diesbezüglich ein beruflicher Konnex bestehen sollte, bleibt völlig im Dunkel. Aus diesbezüglich ist der Antrag, diese Aufwendungen steuermindernd zu berücksichtigen, abzuweisen.

ee) Soweit der Pflichtige ausführt, er sei an einer Stelle als Reiseleiter interessiert gewesen und er habe sich auch dafür beworben, so hat er dieses mit Bezug auf das hier allein relevante Jahr 2014 nicht nachgewiesen. Die beigelegte Bewerbung als Reiseleiter stammt aus dem Jahr 2017. Im Übrigen können Aufwendungen für Reisen, die weder der Erhaltung noch der Sicherung der erreichten beruflichen Stellung noch zum Aufstieg in eine gehobene Stellung im angestammten Beruf dienen, nicht als Weiterbildungskosten geltend gemacht werden.

c) Soweit der Steuerpflichtige mit Bezug auf die Weiterbildungskosten schliesslich rügt, dass ihm laut Einspracheentscheid vom 18. Mai 2017 Sprachschulkosten von Fr. 2'790.- anstatt Fr. 2'256.- zum Abzug zugelassen worden seien und es nach wie vor für ihn nicht nachvollziehbar sei, welche Positionen anerkannt worden seien und welche nicht, ist er darauf hinzuweisen, dass mit Einschreiben vom 30. Mai 2017 detailliert mitgeteilt worden ist, welche einzelnen Positionen mit Bezug auf die Sprachschulkosten betreffend Italienisch und Französisch im Einspracheentscheid steuermindernd berücksichtigt worden sind. Da sämtliche Aufwendungen des Pflichtigen für die von ihm besuchten Sprachkurse anerkannt worden sind (vgl. Steuererklärung 2014 vom 19. März 2015, Beilage Weiterbildungskosten 2014) und der Pflichtige auch keinen weiteren Antrag in seiner Beschwerde bzw. seinem Rekurs stellt, ist auf diesen Antrag mangels Beschwer nicht einzutreten (E. 4a).

10. a) Für Fragen betreffend den Steuerbezug bzw. allfällige Steuerrückerstattungen liegt die Entscheidbefugnis beim Gemeindesteueramt gemäss §§ 172 ff. StG. Infolge sachlicher Unzuständigkeit ist somit hinsichtlich des Antrags des Pflichtigen auf Rückerstattung zu gezahlter Steuern auf den Rekurs nicht einzutreten. Nach Eintritt der Rechtskraft der vorliegenden Steuerforderung wird dereinst das Gemeindesteueramt die definitive Schlussrechnung erlassen, gegen welche wiederum Rechtsmittel offenstehen, §§ 173 und 178 StG.

b) Das Steuerrekursgericht ist nicht zuständig, um Fragen der "Bearbeitungsprozeduren" der verschiedenen Amtsstellen des kantonalen Steueramts Zürich zu behandeln. Es liegt an dem Pflichtigen, sich direkt an die Geschäftsleitung des kantonalen Steueramts Zürich bzw. die Aufsichtsbehörde zu wenden.

11. Diese Erwägungen führen zur Abweisung der Rechtsmittel, soweit darauf einzutreten ist. Die Kosten des Verfahrens sind ausgangsgemäss der Pflichtigen aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 DBG bzw. § 151 Abs. 1 StG).

Demgemäss erkennt die Einzelrichterin:

1. Die Beschwerde wird abgewiesen soweit darauf eingetreten wird.
2. Der Rekurs wird abgewiesen soweit darauf eingetreten wird.

[...]