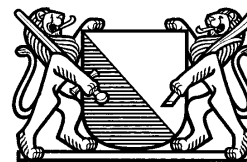


Steuerrekursgericht
des Kantons Zürich

1. Abteilung



1 DB.2025.107
1 ST.2025.130

Entscheid

13. Oktober 2025

Mitwirkend:

Einzelrichterin Christina Hefti und Gerichtsschreiber Georges Frick

In Sachen

A,
Steuergemeinde B,

vertreten durch ABRIGO Tax AG,
Althardstrasse 52d, 8105 Regensdorf,

**Beschwerdeführer/
Rekurrent,**

gegen

Kanton Zürich,

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

**Beschwerde-/
Rekursgegner,**

betreffend

Direkte Bundessteuer 2021 sowie Staats- und Gemeindesteuern 2021

hat sich ergeben:

A. A (nachfolgend der Pflichtige) ist internationaler Wochenaufenthalter mit Wohnsitz (zusammen mit seiner Ehegattin und seinen zwei Kindern) in Deutschland und Wochenaufenthalt an der ...gasse in B. In der Schweiz wird sein beim C erzielttes Einkommen an der Quelle besteuert.

Am 31. März 2022 stellte der Pflichtige einen Antrag auf nachträgliche ordentliche Veranlagung für die Steuerperiode 2021. Mit Eingabe vom 1. November 2022 reichte er die ausgefüllte Vorderseite der Steuererklärung mit Unterschrift auf der Rückseite ein. Am 16. Juli 2023 reichte er sodann die gesamte ausgefüllte Steuererklärung samt Beilagen ein. Diese sei ein Rektifikat im Rahmen der nachträglichen ordentlichen Veranlagung 2021.

Mit Auflage vom 23. Januar 2025 ersuchte das kantonale Steueramt den Pflichtigen um folgende Angaben/Unterlagen:

- Nachweis, welche Steuerfreibeträge und/oder Sozialabzüge Ihnen und Ihrer Ehegattin im Wohnsitzstaat zustehen;
- Nachweis, in welchem Ausmass und in welcher Art Sie Steuerfreibeträge und/oder Sozialabzüge im ausländischen Wohnsitzstaat nicht vollumfänglich steuermindern berücksichtigen konnten;
- Ausländischer Steuerbescheid 2021 von Ihnen und Ihrer Ehefrau;
- Weitere sachdienliche Unterlagen.

Die Auflage wurde mit E-Mail vom 15. März 2025 beantwortet; als Beilage wurden die Steuerbescheide des Pflichtigen und seiner Ehefrau für 2021 eingereicht.

Mit Verfügung vom 11. April 2025 lehnte das kantonale Steueramt die Durchführung einer nachträglichen ordentlichen Veranlagung ab.

B. Hiergegen erhob der Pflichtige am 12. Mai 2025 Einsprache mit dem Antrag auf deklarationsgemässe Veranlagung.

Die Einsprache wurde am 4. Juni 2025 abgewiesen.

C. Mit Beschwerde und Rekurs vom 4. Juli 2025 wiederholte der Pflichtige den Einspracheantrag und ersuchte um Zusprechung einer Parteientschädigung. Das kantonale Steueramt schloss am 11. August 2025 auf Abweisung der Rechtsmittel. Die eidgenössische Steuerverwaltung liess sich nicht vernehmen.

Mit Verfügung vom 15. Juli 2025 wurde der Pflichtige aufgefordert, die Kosten des Verfahrens mit einem Vorschuss von Fr. 700.- für die direkte Bundessteuer bzw. von Fr. 2'300.- für die Staats- und Gemeindesteuern sicherzustellen. Die Kautionszahlungen gingen fristgerecht ein.

Auf die weiteren Parteivorbringen wird, sofern rechtserheblich, in den nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

Die Einzelrichterin zieht in Erwägung:

1. Streitig ist vorliegend, ob der quellenbesteuerte Pflichtige Anspruch auf Durchführung einer nachträglichen ordentlichen Veranlagung hat. Nicht bestritten ist, dass er diese fristgerecht beantragt hat (vgl. Ziff. 2a hiernach).

2. a) Nach Art. 99a Abs. 1 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG) bzw. § 101a Abs. 1 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) (je in der ab 1. Januar 2021 gültigen Fassung) können Personen, die nach Art. 91 DBG bzw. § 94 StG der Quellensteuer unterliegen – somit unter anderem im Ausland wohnhafte Arbeitnehmer die in der Schweiz Einkommen aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit erzielen –, für jede Steuerperiode bis am 31. März des auf das Steuerjahr folgenden Jahres eine nachträgliche ordentliche Veranlagung beantragen, wenn:

- a) Der überwiegende Teil ihrer weltweiten Einkünfte, zu denen auch die Einkünfte des Ehegatten zu zählen sind, in der Schweiz steuerbar ist;
- b) Ihre Situation mit derjenigen einer in der Schweiz wohnhaften steuerpflichtigen Person vergleichbar ist; oder
- c) Eine solche Veranlagung erforderlich ist, um Abzüge geltend zu machen, die in einem Doppelbesteuerungsabkommen vorgesehen sind.

Bei der Einreichungsfrist handelt es sich um eine nicht erstreckbare Verwirkungsfrist (Botschaft Quellenbesteuerung, BBl 2015 682; Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, Handkommentar zum DBG, 4. A., 2023, Art. 89a N 5 f. i.V.m Art. 99a N 6 DBG und Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4. A., 2021, § 93a N 5 f. i.V.m. § 101a N 6 StG; Di Giulio/Grüter, Steuerliche Ansässigkeit und Stolperfalle Tarifkorrektur – Das muss ab der Steuerperiode 2021 beachtet werden, TREX 2022, S. 18 ff., Ziff. 2.1). Wird ein Antrag auf freiwillige nachträgliche ordentliche Veranlagung nicht fristgerecht eingereicht, bleibt es für die betreffende Steuerperiode bei der Quellensteuer. Ein gestellter Antrag kann nicht mehr zurückgezogen werden (Art. 14 Abs. 1 der Verordnung des Eidgenössischen Finanzdepartements über die Quellensteuer bei der direkten Bundessteuer vom 11. April 2018, QStV).

Für eine nachträgliche ordentliche Veranlagung nach Art. 99a Abs. 1 lit. a DBG bzw. § 101a Abs. 1 lit. a StG muss eine steuerpflichtige Person in der Regel mindestens 90% ihrer weltweiten Bruttoeinkünfte in der Schweiz versteuern (sog Quasi-Ansässigkeit; Jud/Meier, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 4. A., 2022, Art. 99a N 8 ff. auch zum Folgenden; Art. 14 QStV). Gemäss Art. 14 Abs. 2 QStV prüft die zuständige Steuerbehörde im Veranlagungsverfahren zunächst, ob der Quellensteuerpflichtige im Steuerjahr den quantitativen Schwellenwert erreicht und somit die Voraussetzungen der Quasi-Ansässigkeit nach Abs. 1 lit. a erfüllt sind. Dazu ermittelt sie zuerst die weltweiten Bruttoeinkünfte der steuerpflichtigen Person sowie des allfälligen Ehegatten, wobei die einschlägigen DBG-Bestimmungen massgebend sind. Anschliessend wird das nach internationalen Zuteilungsregeln in der Schweiz steuerbare Einkommen ins Verhältnis zu den weltweiten Einkünften gesetzt. Zur Ermittlung der Bruttoeinkünfte werden alle nach Schweizer Recht steuerbaren Einkünfte berücksichtigt, auch wenn diese im Ausland nicht steuerbar sind (z.B. Eigenmietwert auf selbstgenutztem Wohneigentum). Umgekehrt werden im

Ausland steuerbare Einkünfte nicht berücksichtigt, wenn sie nach Schweizer Recht steuerfrei bleiben.

Wenn die Voraussetzungen nach lit. a nicht erfüllt sind, jedoch aufgrund niedriger Gesamteinkünfte nach dem Steuerrecht des Wohnsitzstaates die quellensteuerpflichtige Person nicht steuerpflichtig ist und deshalb die persönliche Situation sowie der Familienstand dort steuerlich nicht berücksichtigt werden können, kann eine nachträgliche ordentliche Veranlagung nach Art. 99a Abs. 1 lit. b DBG bzw. § 101a Abs. 1 lit. b StG beantragt werden. Kein eigenständiger Grund für eine nachträgliche ordentliche Veranlagung auf Antrag nach lit. b sind durch den Quellensteuerpflichtigen getätigte Einkäufe in die 2. Säule oder Beiträge in die Säule 3a. Wer als gebietsfremde Person in Übereinstimmung mit der EuGH-Rechtsprechung zusätzliche und damit ausserhalb des Quellensteuertarifs stehende Abzüge beantragt, hat diese Aufwendungen im Wohnsitzstaat geltend zu machen. Dies gilt insbesondere für die Berufskosten und Vorsorgebeiträge der 2. Säule, welche die in den Quellensteuertarifen berücksichtigten Pauschalen übersteigen. In der Schweizer Quellensteuergesetzgebung ist nicht vorgesehen, dass bei Nicht-Ansässigen bei Einkäufen in die Vorsorge immer eine nachträgliche ordentliche Veranlagung vorzunehmen ist. Sind die Voraussetzungen nach Art. 99a Abs. 1 lit. a, b oder c DBG bzw. § 101a Abs. 1 lit. a, b oder c StG nicht erfüllt, ist eine Ungleichbehandlung mit Ansässigen somit hinzunehmen, zumal der Gesetzgeber in der Quellensteuerrevision 2021 bewusst eine Schlechterstellung im Vergleich zur 2020 gelebten Verwaltungspraxis mit damaligen Tarifkorrekturen für Vorsorgebeiträge in Kauf genommen hat. Vorbehalten bleiben abweichende Bestimmungen in den anwendbaren DBA nach lit. c (welche vorliegend aber unbestrittenermassen nicht vorliegen).

b) aa) Nach dem Gesagten ist zunächst zu prüfen, ob der Pflichtige als Quasi-Ansässiger gemäss Art. 99a Abs. 1 lit. a DBG bzw. § 101a Abs. 1 lit. a StG qualifiziert. Der Pflichtige plädiert dafür, dass die Einkünfte seiner Ehefrau dabei unberücksichtigt bleiben, da sich die Ehegatten in Deutschland für eine Individualveranlagung nach § 26a des Einkommenssteuergesetzes vom 16. Oktober 1934 (EstG) entschieden hätten. Nachdem der Einbezug der Einkünfte des jeweiligen Ehegatten von Bundesrecht wegen sowohl für die direkte Bundessteuer (Art. 99a Abs. 1 lit. a DBG) als auch für die Staats- und Gemeindesteuern (Art. 35a Abs. 1 lit. a des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990, StHG) vorgeschrieben ist, sind die Schweizer Gerichte auf allen Ebenen daran gebunden

(Art. 190 BV), sodass das Vorbringen des Pflichtigen ins Leere läuft. Im Übrigen hat er sich bewusst in Deutschland für die Individualbesteuerung entschieden, weswegen er sich nicht darauf berufen kann, er würde durch die eigene Wahl diskriminiert.

Der Pflichtige hat Bruttoeinkünfte in der Schweiz von Fr. 186'453.-. Der Reingewinn seiner Ehegattin von Fr. 46'283.-, der Eigenmietwert und die Mieterträge (Fr. 8'190.- + Fr. 16'058.- = Fr. 24'248.-) sind Deutschland zuzuordnen. Damit werden gerade mal etwa 72% der Einkünfte in der Schweiz erwirtschaftet, was fern von der Grenze von 90% ist. Damit hat der Pflichtige gestützt auf Art. 99a Abs. 1 lit. a DBG bzw. § 101a Abs. 1 lit. a StG keinen Anspruch auf Durchführung einer nachträglichen ordentlichen Veranlagung.

bb) aaa) Zu Art. 99a Abs. 1 lit. b DBG bzw. § 101a Abs. 1 lit. b StG führt der Pflichtige aus, er unterliege in Deutschland der Individualbesteuerung. Gemäss eingereichtem Steuerbescheid habe er 2021 in Deutschland keine Einnahmen erzielt. Aufgrund des fehlenden Einkommens hätten sogenannte Vorsorgeaufwendungen (Beiträge zur Krankenversicherung) im Umfang von EUR 4'561, der Sonderausgaben-Pauschalbetrag von EUR 36 sowie der Freibetrag für auswärtig untergebrachte Kinder in Berufsausbildung von EUR 385 steuerlich nicht geltend gemacht werden können. Zusätzlich hätten die folgenden Freibeträge in Deutschland steuerlich nicht angerechnet werden können: Kinderfreibeträge EUR 8'388 und Grundfreibetrag EUR 9'744 (im Einkommenssteuertarif berücksichtigt). In Deutschland werde jährlich geprüft, ob der Erhalt von Kindergeldern oder der steuerliche Abzug der Kinderfreibeträge günstiger sei. Beim Pflichtigen wäre bei Versteuerung des Einkommens in Deutschland der Abzug der Kinderfreibeträge günstiger als der Erhalt der Kindergelder. Somit ergebe sich auch in dieser Situation eine Benachteiligung. Bei der Individualbesteuerung würden die Freibeträge je zur Hälfte aufgeteilt. Die Summe der erwähnten Abzüge, die keine Berücksichtigung gefunden hätten, betrage EUR 23'114. Die Anstelle der Kinderfreibeträge erhaltenen Kindergelder von 2 x EUR 1'389 müssten noch "dagegen" gerechnet werden.

In der Einsprache ergänzte er, er habe 2021 einen Einkauf in die Pensionskasse von Fr. 51'712.- getätigt. Der diesbezügliche Abzug sei bei der Quellensteuer nicht berücksichtigt worden. Es habe bereits in der Vergangenheit Einkäufe in die Pensionskasse gegeben, die jeweils mittels einer Neuveranlagung der Quellensteuer berücksichtigt und angerechnet worden seien. Ohne Durchführung einer nachträglichen

ordentlichen Veranlagung werde der Pflichtige insbesondere in Bezug auf den Pensionskasseneinkauf diskriminiert.

bbb) Der Pflichtige übersieht, dass der Vergleich mit dem Schweizer Steuersystem bedingt, dieselbe Ausgangslage zu schaffen, weswegen die Einkünfte von Ehegatten in ungetrennter Ehe zwingend zusammenzuzählen sind, werden diese doch in der Schweiz von Gesetzes wegen zusammengerechnet (Faktorenaddition gemäss Art. 9 Abs. 1 DBG bzw. § 7 Abs. 1 StG). Einzig auf das Bruttoeinkommen des Pflichtigen abzustellen, liefe auf eine ungerechtfertigte, das Gleichheitsgebot verletzende Besserstellung von Nicht-Ansässigen hinaus.

Ob die persönliche Situation des Pflichtigen und der Familienstand in Deutschland nicht berücksichtigt werden (können), bemisst sich somit anhand der Gesamteinkünfte der Ehegatten. Dabei ist nicht zu übersehen, dass der Betrag von EUR 20'336 (EUR 23'114 – 2 x EUR 1'389), den der Pflichtige behauptetermassen nicht abziehen kann, ohne weiteres abgezogen werden könnte, wenn die Ehegatten gemeinsam besteuert würden, verbleibt doch der Ehegattin nach Berücksichtigung sämtlicher Abzüge und der Kinderfreibeträge ein steuerbares Einkommen von EUR 36'370. Unbeantwortet bleiben kann somit die Frage, ob der Pflichtige tatsächlich Anspruch auf diese Abzüge hätte, da die Voraussetzungen für die Vornahme einer nachträglichen ordentlichen Veranlagung offenkundig nicht erfüllt sind.

c) aa) Gemäss Art. 99b Abs. 1 DBG und § 101b Abs. 1 StG können die Steuerbehörden bei stossenden Verhältnissen, insbesondere betreffend die im Quellensteuersatz einberechneten Pauschalabzüge, von Amtes wegen eine nachträgliche ordentliche Veranlagung zugunsten oder zuungunsten der steuerpflichtigen Person vornehmen.

Art. 99b Abs. 1 DBG (bzw. der gleichlautende § 101b Abs. 1 StG) zielt auf Konstellationen ab, in denen Personen über verschiedene in der Schweiz steuerbare Einkommensbestandteile (oder im Fall der Staats- und Gemeindesteuern auch über steuerbares Vermögen) verfügen, die teilweise im Quellensteuerverfahren (v.a. Lohnesinkommen) und teilweise im ordentlichen Verfahren (z.B. selbstständige Erwerbstätigkeit, Eigenmietwert, sonstiger Liegenschaftsertrag) besteuert werden (Kreisschreiben Nr. 45 der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 12. Juni 2019 über die Quellenbesteuerung des

Erwerbseinkommens von Arbeitnehmern, Ziff. 11.5; Jud/Meier, Art. 99b N 2 DBG, auch zum Folgenden). Eine nachträgliche ordentliche Veranlagung soll in diesen Fällen insbesondere sicherstellen, dass die Besteuerung gesamtheitlich erfolgt und sämtliche Einkünfte und Vermögensbestandteile in die Satzbestimmung einfließen. In solchen Konstellationen dürfte die nachträgliche ordentliche Veranlagung in der Regel zuungunsten der steuerpflichtigen Person ausfallen und eine Nachzahlung zur Folge haben. Zugunsten der steuerpflichtigen Person kann sich Art. 99b Abs. 1 DBG (bzw. § 101b Abs. 1 StG) zum Beispiel auswirken, wenn die quellensteuerpflichtige Person zusätzlich eine Ferienwohnung im Kanton Graubünden hat, deren Eigenmietwert Fr. 24'000.- beträgt. Muss nun in der streitigen Steuerperiode die Wohnung für Fr. 50'000.- umfassend saniert werden, kann der überschüssende Gewinnungskostenanteil mit dem Erwerbseinkommen verrechnet und so die Steuerlast reduziert werden (Tamara Tormen, in: Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 5. A., 2023, § 125 N 3 StG AG).

bb) Der Pflichtige macht geltend, die Besteuerung an der Quelle führe im Vergleich zur ordentlichen Veranlagung zu einer höheren Steuerbelastung im Umfang von Fr. 20'000.-, weswegen ein stossendes Verhältnis vorliege, welches gestützt auf Art. 99b Abs. 1 DBG bzw. § 101b Abs. 1 StG von Amtes wegen behoben werden könne und müsse. Der Pflichtige übersieht dabei, dass es nicht Sinn und Zweck der nachträglichen ordentlichen Veranlagung von Amtes wegen ist, die Voraussetzungen für das Vorliegen einer Quasi-Ansässigkeit auszuhebeln, indem man auf die mutmassliche Steuerbelastung abstellt. Wenn der Gesetzgeber wissentlich und willentlich die Durchführung einer nachträglichen ordentlichen Veranlagung auf Antrag aufgrund von Einzahlungen in die Pensionskasse (auf solche ist der Grossteil der mutmasslichen Steuerersparnis vorliegend zurückzuführen) ausgeschlossen hat, wie dies der Fall ist, kann man es nicht dadurch umgehen, dass man auf die massgeblich durch diese Einzahlung verursachte Steuerersparnis abstellt. Es ist nämlich davon auszugehen, dass es dem Gesetzgeber klar war, dass freiwillige Einzahlungen in die Vorsorge bei ordentlicher Besteuerung zu wesentlichen Steuerersparnissen führen und dass er sich dennoch entschlossen hat, keine nachträgliche ordentliche Veranlagung allein aus dem Grund zu ermöglichen. Es ist somit nicht zu beanstanden, wenn die Praxis im Einklang mit dem Kreisschreiben Nr. 45 die nachträgliche ordentliche Veranlagung von Amtes wegen auf Fälle beschränkt, die von Art. 99a Abs. 1 lit. a und b DBG bzw. § 101a Abs. 1 lit. a und b StG weder direkt noch e contrario erfasst sind und damit Sachverhalte, in welchen das stossende Ergebnis dadurch verursacht wird, dass die steuerpflichtige Person über

verschiedene in der Schweiz steuerbare Einkommensbestandteile (oder Vermögen) verfügt, die teilweise an der Quelle und teilweise im ordentlichen Verfahren besteuert werden.

Ein solcher Fall liegt hier nicht vor, weswegen der Pflichtige keinen Anspruch auf eine nachträgliche ordentliche Veranlagung von Amtes wegen hat.

3. Der Einspracheentscheid erweist sich damit als richtig, was zur Abweisung von Beschwerde und Rekurs führt. Die Kosten sind dem unterliegenden Pflichtigen aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 DBG; § 151 Abs. 1 StG). Eine Parteientschädigung ist bei diesem Ausgang nicht zuzusprechen (Art. 144 Abs. 1 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1-3 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren vom 20. Dezember 1968 sowie § 152 StG i.V.m. § 17 Abs. 12 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1995).

Demgemäss erkennt die Einzelrichterin:

1. Die Beschwerde wird abgewiesen.
2. Der Rekurs wird abgewiesen.

[...]