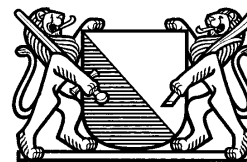


Steuerrekursgericht
des Kantons Zürich

1. Abteilung



1 DB.2025.85
1 ST.2025.105

Entscheid

14. Oktober 2025

Mitwirkend:

Abteilungsvicepräsidentin Christina Hefti, Steuerrichter Michael Ochsner, Steuerrichter
Marius Obertüfer und Gerichtsschreiber Georges Frick

In Sachen

A,

vertreten durch Solidis Treuhand AG,
Martin-Disteli-Strasse 9, 4600 Olten,

**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) war im vorliegend massgebenden Zeitraum internationaler Wochenaufenthalter mit Wohnsitz in Deutschland und wurde im Kanton Zürich an der Quelle besteuert. Für die Steuerperiode 2021 reichte er am 13. Januar 2023 die ausgefüllte Steuererklärung ein.

Mit Verfügung vom 6. November 2024 lehnte das kantonale Steueramt nach Überprüfung der Steuererklärung 2021 die Durchführung einer nachträglichen ordentlichen Veranlagung ab. Eine obligatorische nachträgliche ordentliche Veranlagung finde nicht statt, da der Pflichtige im Ausland wohnhaft sei. Ferner habe die Prüfung der eingereichten Unterlagen ergeben, dass die Bedingungen für eine Quasi-Ansässigkeit nicht gegeben seien, weswegen auch eine nachträgliche ordentliche Veranlagung auf Antrag nicht in Frage komme. Namentlich betrügen die in der Schweiz steuerbaren Einkünfte weniger als 90% der weltweiten Familieneinkünfte.

B. Hiergegen erhob der Pflichtige am 12. November 2024 Einsprache. Eine nachträgliche ordentliche Veranlagung könne auch beantragt werden, wenn die Situation eines im Ausland wohnenden quellenbesteuerten Steuerpflichtigen mit derjenigen einer in der Schweiz wohnhaften steuerpflichtigen Person vergleichbar sei. Mit anderen Worten müssten die Einkünfte im Wohnsitzstaat entweder nicht steuerpflichtig oder von der Steuerpflicht aufgrund Geringfügigkeit befreit sein. Dies sei bei ihm der Fall, weil der Eigenmietwert im Ausland nicht steuerpflichtig sei und sonst keine Erwerbseinkünfte vorhanden seien. Im Weiteren habe er Ende 2021 (recte 2022) seinen Wohnsitz in die Schweiz verlegt.

Mit Auflage vom 27. November 2024 ersuchte das kantonale Steueramt den Pflichtigen um folgende Belege/Angaben:

- Beleg zum steuerbaren Einkommen im Wohnsitzstaat, z.B. durch Vorlage des ausländischen Steuerbescheids oder der ausländischen Steuererklärung;
- Angaben dazu, in welchem Ausmass Steuerfreibeträge und/oder Sozialabzüge vom Wohnsitzstaat nicht vollumfänglich steuermindernd berücksichtigt werden könnten;
- Ansässigkeitsbestätigung Ausland/Anmeldebestätigung Ausland;

- Substanzierte Sachdarstellung zum Lebensmittelpunkt, insbesondere Angaben dazu, wo Freizeit, Ferien oder verlängerte Wochenende verbracht würden.

Die Auflage wurde am 13. Dezember 2024 nur betreffend Wohnsitz pro 2021 erfüllt, weswegen sie am 3. Februar 2025 gemahnt wurde.

Mit Eingabe vom 23. Februar 2025 reichte der Pflichtige eine Kopie der deutschen Einkommenssteuererklärung 2020 ein. Die Steuererklärung 2021 liege noch nicht vor. Die Situation habe sich jedoch gegenüber 2020 nicht verändert.

Am 11. März 2025 folgte eine neue Auflage des kantonalen Steueramts, mit welcher der Pflichtige um Einreichung der Steuerbescheide 2021 für sich und seine Ehefrau sowie um Nachweis, welche Sozialabzüge und Steuerfreibeträge ihnen im Wohnsitzstaat zustünden und nicht gewährt würden, ersucht wurde. Die Antwort folgte am 21. März 2025.

Am 30. April 2025 wurde die Einsprache abgewiesen. Trotz Auflage seien keine Nachweise für die streitige Steuerperiode eingereicht worden, weswegen eine Prüfung der Vergleichbarkeit der Verhältnisse mit einer in der Schweiz wohnhaften steuerpflichtigen Person gar nicht möglich sei.

C. Mit Beschwerde und Rekurs vom 28. Mai 2025 ersuchte der Pflichtige um Aufhebung des Einspracheentscheids und deklarationsgemässe nachträgliche Veranlagung. Das kantonale Steueramt schloss am 9. Juli 2025 auf Abweisung der Rechtsmittel. Die eidgenössische Steuerverwaltung liess sich nicht vernehmen.

Mit Verfügung vom 28. August 2025 kündigte das Steuerrekursgericht den Parteien eine abweichende rechtliche Würdigung an und setzte ihnen Frist an, um sich dazu zu äussern. Namentlich führte das Gericht aus, Gültigkeitsvoraussetzung für den Antrag auf freiwillige nachträgliche ordentliche Veranlagung sei, dass dieser bis 31. März 2022 gestellt worden sei. Vorliegend sei der Antrag verspätet erfolgt, weswegen das kantonale Steueramt nicht darauf hätte eintreten dürfen. Die Stellungnahmen der Parteien gingen fristgerecht ein.

Die Kammer zieht in Erwägung:

1. Die zu beurteilende rechtliche Frage ist von grundsätzlicher Bedeutung, weshalb trotz des geringen Streitwerts in Dreierbesetzung zu entscheiden ist (§ 114 Abs. 3 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997, StG).

2. Nach Art. 99a Abs. 1 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG) bzw. § 101a Abs. 1 StG 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 (anders als bei Quasiansässigen) 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).

3. a) aa) Mit Verfügung vom 28. August 2025 schilderte das Steuerrekursgericht seine rechtliche Würdigung den Parteien folgendermassen: "Der Beschwerdeführer/Rekurrent war in der streitigen Steuerperiode 2021 unstrittig in Deutschland wohnhaft. Obschon er am 15. Dezember 2021 die Niederlassungsbewilligung C erhalten hatte, verlegte er nach eigenen Angaben erst 2022 seinen Wohnsitz in die Schweiz. Wie bereits für die Steuerperiode 2020 wurde auch in der streitigen Steuerperiode der Beschwerdeführer/Rekurrent zur Prüfung seiner steuerlichen Ansässigkeit bzw. einer damit zusammenhängenden eventuellen obligatorischen nachträglichen Veranlagung gemäss Art. 89 DBG/§ 93 StG zur Einreichung der Steuererklärung aufgefordert. Anders als die obligatorische nachträgliche Veranlagung erfordert die nachträgliche Veranlagung auf Antrag eine schriftliche Erklärung, die bis zum 31. März des auf die betreffende Steuerperiode folgenden Jahrs zu ergehen hat. Zwar kann auch die Einreichung des ausgefüllten Steuerklärungsformulars als eine solche Erklärung gedeutet werden, sofern der Erklärungswille eindeutig den eingereichten Unterlagen zu entnehmen ist, jedoch muss auf jeden Fall die Gültigkeitsfrist für den Antrag eingehalten werden. Vorliegend war Gültigkeitsvoraussetzung für einen Antrag auf freiwillige nachträgliche ordentliche Besteuerung nach Art. 99a DBG bzw. § 101a StG konkret, dass dieser bis zum 31. März 2022 gestellt wird. Die erste Handlung des Beschwerdeführers/Rekurrenten im Steuerverfahren 2021 ist indessen die Einreichung der am 17. Januar 2023 erstellten Steuererklärung, sodass auf einen Antrag auf freiwillige nachträgliche Veranlagung (sofern denn ein solcher mit der Steuererklärung rechtsgenügend gestellt wurde) wegen Verspätung nicht einzutreten war. [...]. Zum gleichen Ergebnis gelangt man, falls man das Stellen eines Antrags mit der Steuererklärung verneint, da diesfalls der Antrag erst mit der Einsprache vom 12. November 2024 erfolgt ist.

bb) In seiner Vernehmlassung zu diesem Standpunkt führte der Pflichtige aus, am 28. Januar 2022 seien ihm wie in den Vorjahren die Steuerklärungsformulare zugestellt worden. Im Normalfall würden Formulare an Personen, welche die Möglichkeit haben, eine nachträgliche ordentliche Veranlagung zu beantragen, erst nach dem Antrag zugestellt. Somit könne davon ausgegangen werden, dass die Zustellung der Steuererklärung als Wahrung der Frist zu beachten sei und nicht noch ein zusätzlicher Antrag gestellt werden müsse. Im Weiteren sei vor Ende März 2021 die erste Fristverlängerung,

welche gutgeheissen worden sei, beantragt worden. Somit sei die erste Handlung auch nicht erst am 17. Januar 2023 sondern noch vor Ende März 2021 gewesen. Nach dem Grundsatz von Treu und Glauben könne der Steuerpflichtige darauf vertrauen, dass mit der Ausfertigung der zugestellten Steuererklärung die Pflichten erfüllt seien.

cc) Das kantonale Steueramt erklärte in seiner Stellungnahme, grundsätzlich erhielten Steuerpflichtige mit Wohnsitz im Ausland keine Aufforderung zur Einreichung der Steuererklärung und müssten daher einen Antrag auf nachträgliche ordentliche Veranlagung stellen. Diese Vorgehensweise stelle jedoch die Führung des Steuerregister regelmässig vor Probleme. In der Praxis sei es nicht möglich, den Steuerklärungsverband an diese Personengruppe lückenlos zu unterbinden, insbesondere dann, wenn die persönliche Lebenssituation der betreffenden Steuerpflichtigen nicht vollständig bekannt sei. Es würde dem Grundsatz von Treu und Glauben widersprechen, materiell nicht auf eine solche Eingabe einzutreten. Aus diesem Grund prüfe das kantonale Steueramt den Sachverhalt materiell und führe eine nachträgliche ordentliche Veranlagung durch, sofern die Kriterien für eine solche erfüllt seien. Aus verfahrensökonomischer Sicht befürworte das kantonale Steueramt ein solches Vorgehen.

b) Jede Person hat Anspruch darauf, von den staatlichen Organen nach Treu und Glauben behandelt zu werden (Art. 9 BV; Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, VB zu Art. 109 – 121, N 54 ff. und VB zu §§ 119 – 131, N 57 ff., auch zum Folgenden). Nach dem Grundsatz von Treu und Glauben hat der Bürger nämlich unter bestimmten Voraussetzungen Anspruch auf Schutz seines berechtigten Vertrauens in die Richtigkeit und Vollständigkeit behördlicher Auskünfte und Zusicherungen oder sonstiges, bestimmte Erwartungen begründendes Verhalten der Behörde.

Eine behördliche Auskunft ist gemäss Lehre und Rechtsprechung dann bindend, wenn folgende Voraussetzungen kumulativ und zudem klar und eindeutig erfüllt sind:

1. Wenn die Behörde in einer konkreten Situation mit Bezug auf bestimmte Personen gehandelt hat und sich die Auskunft auf einen genau umschriebenen Sachverhalt bezogen hat und vorbehaltlos erteilt worden ist.
2. Wenn die Behörde für die Erteilung der betreffenden Auskunft zuständig war oder wenn der Bürger sie aus zureichenden Gründen als zuständig betrachten durfte.

3. Wenn der Bürger die Unrichtigkeit der Auskunft nicht ohne Weiteres erkennen konnte.
4. Wenn er im Vertrauen auf die Richtigkeit und Vollständigkeit der Auskunft Dispositionen getroffen hat, die nicht ohne Nachteil rückgängig gemacht werden können.
5. Wenn die gesetzliche Ordnung seit der Auskunftserteilung keine Änderung erfahren hat.

Will die steuerpflichtige Person die Behörde an eine erteilte unrichtige Auskunft binden, trägt sie für das Vorliegen der genannten Voraussetzungen die Beweislast, da es sich um steuermindernde Tatsachen handelt. Weil zudem die natürliche Vermutung dafür streitet, dass der Pflichtige alle ihn entlastenden Umstände von sich aus vorbringt, besteht seine Obliegenheit zur Mitwirkung hinsichtlich solcher Tatsachen auch darin, sie geltend zu machen, darzutun und nachzuweisen (VGr, 19. Dezember 1996, SR.95.00064, E. 2.a in ZStP 1/1997).

Bei aktivem staatlichen Verhalten ist unter Vertrauensgesichtspunkten entscheidend, welche Informationen dem Privaten mitgeteilt werden (Matthias Kradolfer, in: Die Schweizerische Bundesverfassung, St. Galler Kommentar, Art. 1 - 72, 4 A., 2023, Art. 9 N 83 BV). Eine Vertrauensgrundlage muss diejenigen Daten enthalten, die für eine spätere Disposition ausschlaggebend sind. Damit wird der Bestimmtheitsgrad der staatlich vermittelten Informationen zu einem wesentlichen Beurteilungskriterium: Je konkreter die Vertrauensgrundlage ist, desto eher kann sie schützenswertes Vertrauen begründen. Aufseiten der Privatperson setzt die erfolgreiche Berufung auf den Vertrauensschutz die effektive Kenntnis der Vertrauensgrundlage voraus (Matthias Kradolfer, Art. 9 N 87 f. BV, auch zum Folgenden). Zu diesem Wissensselement tritt eine normative Komponente hinzu: Die Privatperson muss gutgläubig sein. Der im Rahmen des Vertrauensschutzes geltende Sorgfaltsmassstab richtet sich nach objektiven Kriterien: Den Fähigkeiten, den Kenntnissen und dem Gesundheitszustand der vertrauenden Person. Neben den eigenen Kenntnissen muss sich die vertrauende Person das Fachwissen eines Vertreters anrechnen lassen.

4. Zur klären ist zunächst die Frage, ob ein quellenbesteufter internationaler Wochenaufenthalter mit unselbstständiger Erwerbstätigkeit in der Schweiz dem Steuererklärungsformular bzw. dem Umstand, dass er dieses überhaupt erhalten hat, etwaige

Zusicherungen in Bezug auf eine ordentliche Besteuerung entnehmen kann und wenn ja welche, wobei wie erwähnt auf den Kenntnisstand der vertrauenden Person abzustellen ist.

a) Handelt es sich bei der vertrauenden Person um einen professionellen Steuerberater oder lässt sich die vertrauende Person von einer Fachperson vertreten, ist davon auszugehen, dass dem Betroffenen die Steuergesetzgebung bekannt ist, sodass lediglich darauf vertraut werden kann, dass die Steuerbehörde mangels Einhaltung der gesetzlichen Antragsfrist die Deklaration dahingehend überprüfen wird, ob von Amtes wegen eine nachträgliche ordentliche Veranlagung zu erfolgen hat (etwa weil der Wohnsitz in die Schweiz verlegt wurde) und wenn ja mit welchen Steuerfaktoren.

b) Kann der vertrauenden Person kein Fachwissen zugerechnet werden, so wird sie sich über die Bedeutung des Erhalts des Steuererklärungsformulars im Unklaren sein. Aus diesem Grund erklärt der Kanton Zürich den quellensteuerpflichtigen Empfängern des Steuererklärungsformulars auf Seite 6 der den Formularen beigelegten Wegleitung zur Steuererklärung, weswegen sie das Formular erhalten. Namentlich wird ausgeführt: "Quellensteuerpflichtige Personen unterliegen i.d.R. nicht dem ordentlichen Veranlagungsverfahren. In nachfolgenden Fällen ist aber eine an der Quelle besteuerte Person dennoch verpflichtet, die Steuererklärung einzureichen und das gesamte Einkommen und Vermögen zu deklarieren: [...] Quellensteuerpflichtige Personen mit Wohnsitz in der Schweiz unterliegen der nachträglichen ordentlichen Veranlagung, sofern die steuerpflichtige Person oder dessen quellensteuerpflichtiger Ehegatte ein Bruttojahreseinkommen aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit von mindestens CHF 120'000.- erzielen. Auch bei nicht quellensteuerpflichtigem Einkommen [...] von mindestens CHF 3'000.- oder bei steuerpflichtigem Vermögen von mindestens CHF 80'000.- für Einzelpersonen bzw. von mindestens CHF 160'000.- für gemeinsam steuerpflichtige Ehegatten unterliegen quellensteuerpflichtige Personen mit Wohnsitz in der Schweiz der nachträglichen ordentlichen Veranlagung. [...]. Die quellensteuerpflichtige Person muss im Weiteren eine vollständig ausgefüllte Steuererklärung einreichen, *wenn aufgrund eines von ihr gestellten Antrags [...] eine nachträgliche ordentliche Veranlagung vorzunehmen ist. Weitere Informationen zur Möglichkeit, eine nachträgliche ordentliche Veranlagung beantragen zu können, sind der Homepage des kantonalen Steueramts zu entnehmen (www.zh.ch/quellensteuer)*".

Der Quellenbesteuerte ohne steuerrechtlichen Wohnsitz in der Schweiz, wie dies der Pflichtige ist, wird somit mit Erhalt des Steuererklärungsformulars darüber informiert, dass er dieses ausgefüllt retournieren muss, wenn er einen Antrag auf Durchführung einer ordentlichen Veranlagung gestellt hat. Für Steuerpflichtige, die nicht wissen, wer einen solchen stellen kann und wie, verweist die Wegleitung auf www.zh.ch/quellensteuer. Geht die betroffene Person dem angegebenen Link nach, wird sie sogleich auf die ab 1. Januar 2021 geltende gesetzliche Regelung hingewiesen, insbesondere auf die Verordnung über die Quellensteuer für ausländische Arbeitnehmer vom 2. Februar 1994 (Quellensteuerverordnung I), in deren § 9a die nachträgliche ordentliche Veranlagung auf Antrag ohne steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz geregelt ist. Namentlich wird in § 9a Abs. 1 Quellensteuerverordnung I ausgeführt, dass der Antrag auf nachträgliche ordentliche Veranlagung nach § 101a StG bis Ende März des Folgejahres beim kantonalen Steueramt einzureichen ist, wobei auf den verspäteten Antrag nicht eingetreten wird (§ 9a Abs. 2 i.V.m. § 9 Abs. 3 Quellensteuerverordnung I).

Ebenfalls über den Link www.zh.ch/quellensteuer gelangt man zum Formular zur Beantragung der nachträglichen ordentlichen Besteuerung (www.zh.ch/de/steuernfinanzen/steuern/quellensteuer/Quellensteuerpflichtige-Personen), wobei auch hier auf die Verwirkungsfrist hingewiesen wird, und zu den jeweiligen Informationsblättern für die im Kanton Zürich quellensteuerpflichtigen Arbeitnehmer, in deren Ausgabe von August 2022, gültig für Fälligkeiten ab 1. Januar 2021, Ziff. 13.3, ebenfalls auf die Antragsfrist hingewiesen wird sowie auf den Umstand, dass bei Fristversäumnis auf den Antrag nicht eingetreten wird. Zu den Formvorschriften wird ausgeführt, der Antrag müsse elektronisch beim kantonalen Steueramt, Division Quellensteuer, eingereicht werden.

c) Zusammenfassend stellt das Steuererklärungsformular, dessen Inhalt zusammen mit der beigelegten Wegleitung zu beurteilen ist, keine genügende Vertrauensgrundlage in dem von den Parteien verfochtenen Sinn dar. Im Gegenteil: Selbst wenn der Pflichtige nicht fachlich vertreten wäre, was er indessen von Anfang an war, konnte er Angesichts der klaren und unmissverständlichen Hinweise auf die Notwendigkeit eines Antrags und auf die dafür einzuhaltende Frist nicht gutgläubig davon ausgehen, ein nach dem 31. März 2022 eingereichter Antrag werde materiell behandelt bzw. die Einreichung der Steuererklärung nach 31. März 2022 gelte als fristenwahrender Antrag.

5. Im Weiteren erblickt der Pflichtige in einer Fristerstreckung unbekannten Datums (sie sei vor Ende März 2021 eingereicht worden) einen Antrag auf nachträgliche ordentliche Veranlagung. Besagte Fristerstreckung ist nicht aktenkundig. Im Gegenteil wurde der Pflichtige bereits am 13. Mai 2022 zur Einreichung der Steuererklärung 2021 gemahnt unter Hinweis darauf, er hätte bis 31. März 2022 Zeit zur Einreichung der Steuererklärung gehabt. Zugunsten der Darstellung des Pflichtigen spricht allerdings eine weitere Mahnung vom 23. Dezember 2022, in welcher auf die bis 30. November 2022 laufende Frist zur Einreichung der Steuererklärung 2021 Bezug genommen wird.

Letztlich kann die Frage, ob der Pflichtige vor Ende März 2022 um Fristerstreckung zur Einreichung der Steuererklärung 2021 ersuchte, offen bleiben, da nicht ersichtlich ist und vom Pflichtigen auch nicht vorgebracht wird, inwiefern ein Fristerstreckungsgesuch als Antrag auf nachträgliche ordentliche Veranlagung gedeutet werden kann. Vielmehr setzt ein solcher Antrag voraus, dass der Wille, ordentlich veranlagt zu werden, zum Ausdruck gebracht wird, was bei einem Friststreckungsgesuch nicht der Fall ist. Im Übrigen muss nach dem Gesagten sowohl dem Pflichtigen als auch dessen Vertreterin bewusst gewesen sein, dass die Antragsfrist nicht erstreckt werden kann und dass der Antrag grundsätzlich über das elektronische Formular zu erfolgen hat (oder von Gesetzes wegen schriftlich und von beiden Ehegatten unterschrieben).

6. Damit ist der Pflichtige nicht im Vertrauen auf sich aus der Steuererklärung samt Wegleitung ergebenden Zusicherungen zu schützen, da keine solchen gemacht wurden.

7. Ferner ist zu klären, ob das Verhalten der Steuerbehörden in den Vorjahren dazu geeignet war, eine Vertrauensgrundlage zu schaffen, da auch infolge der am 21. Juli 2021 eingereichten Steuererklärung 2020 des Pflichtigen ein Einschätzungsentcheid des kantonalen Steueramts erging, in welchem dieser darüber informiert wurde, dass keine nachträgliche ordentliche Veranlagung erfolge. Dies wurde damit begründet, dass gemäss Weisung der Finanzdirektion über die nachträgliche ordentliche Veranlagung von quellensteuerpflichtigen Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmer quellenbesteuerte Arbeitnehmer mit Ansässigkeit im Ausland nicht der nachträglichen ordentlichen Veranlagung unterlägen. Bei Erreichen des massgeblichen Schwellenwerts hätten sie aber trotzdem jährlich eine Steuererklärung einzureichen. Die Prüfung der eingereichten

Unterlagen habe ergeben, dass sich der Mittelpunkt der Lebensinteressen des Pflichtigen im Ausland befinde. Die Steuerakten würden zur Prüfung einer allfälligen Korrektur der Quellensteuer an die zuständige Stelle weitergeleitet.

Diese Auskunft bezieht sich auf die vor 1. Januar 2021 geltende gesetzliche Regelung, wonach Abzüge, die nicht in den Quellensteuertarifen gemäss Art. 86 aDBG (alt DBG; für die Staats- und Gemeindesteuern § 90 Abs. 1 aStG) enthalten waren, gestützt auf Art. 137 Abs. 1 aDBG (bzw. § 144 Abs. 1 aStG) im Rahmen einer nachträglichen Tarifkorrektur geltend zu machen waren. Ob das Vorgehen des kantonalen Steueramts im Vorjahr richtig war, muss vorliegend nicht beurteilt werden: Da zwischen diesem Vorgehen (der "Auskunftserteilung") und der zu beurteilenden Steuerperiode 2021 eine Gesetzesänderung in Kraft getreten ist, weswegen wie erwähnt 2021 erstmals entsprechende Erklärungen in die Wegleitung zur Steuererklärung aufgenommen wurden, kann sich der Pflichtige gestützt auf vergangenes Verhalten der Steuerbehörden nicht auf Vertrauensschutz berufen.

8. a) Der Grundsatz der Gesetzmässigkeit der Verwaltung geht dem Rechtsgleichheitsprinzip im Konfliktfall in der Regel vor (Häfelin/Müller/Uhlmann, Allgemeines Verwaltungsrecht, 8. A., 2020, N 599, auch zum Folgenden). Wenn eine Behörde in einem Fall eine vom Gesetz abweichende Entscheidung getroffen hat, gibt es den Privaten, die sich in der gleichen Lage befinden, grundsätzlich keinen Anspruch darauf, ebenfalls abweichend von der Norm behandelt zu werden. Dies gilt allerdings nur dann, wenn die abweichende Behandlung lediglich in einem einzigen oder einigen wenigen Fällen erfolgt ist. Besteht hingegen eine eigentliche ständige gesetzwidrige Praxis und lehnt es die Behörde ab, diese aufzugeben, so können Private verlangen, dass die widerrechtliche Begünstigung, die Dritten zuteilwurde, auch ihnen gewährt werde (sog. Gleichbehandlung im Unrecht).

b) Da die neue gesetzliche Regelung erst am 1. Januar 2021 in Kraft getreten ist und die ersten Fälle erst dieses Jahr vor Gericht zur Beurteilung gelangen, kann (noch) nicht von einer ständigen gesetzwidrigen Praxis gesprochen werden, sodass sich der Pflichtige auch nicht auf Gleichbehandlung im Unrecht berufen kann. Das kantonale Steueramt wird dennoch aufgefordert, die gesetzwidrige Praxis so schnell wie möglich aufzugeben.

9. a) Damit steht fest, dass das kantonale Steueramt auf den verspäteten Antrag nicht hätte eintreten dürfen.

b) Bei einem Nichteintretensentscheid der Vorinstanz hätte das Steuerrekursgericht einzig überprüfen dürfen, ob dieser zu Recht ergangen ist; eine materielle Überprüfung wäre ihm versagt gewesen. Dies muss auch für den vorliegenden Fall gelten, ansonsten dem Pflichtigen aus dem Verfahrensfehler der Vorinstanz ein Vorteil erwachsen würde. Dementsprechend ist auf den Antrag des Pflichtigen auf deklarationsgemässe nachträgliche Veranlagung nicht einzutreten. Im Sinne dieser Erwägungen sind Beschwerde und Rekurs im Übrigen abzuweisen.

10. 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. Lohn Einkommen) 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).

Aus der Steuererklärung des Pflichtigen ist ersichtlich, dass keine Konstellation vorliegt, welche eine nachträgliche ordentliche Veranlagung von Amtes wegen rechtfertigen würde, weswegen es bei der Quellenbesteuerung sein Bewenden hat.

11. a) Der Vollständigkeit halber ist kurz zu schildern, weswegen der Antrag des Pflichtigen auch materiell aussichtslos wäre:

aa) Im Gegensatz zum Steuerveranlagungs- und Einspracheverfahren rechtfertigt sich für das Beschwerde- und Rekursverfahren, das die Überprüfung eines bereits (zweimal durch die Steuerbehörde) festgestellten Sachverhalts zum Gegenstand hat, eine Erweiterung der Mitwirkung in dem Sinn, dass die steuerpflichtige Person den von ihr geforderten Nachweis durch eine substantiierte Sachdarstellung und durch Beschaffung oder Bezeichnung von Beweismitteln für die Richtigkeit ihrer Darstellung in der Rekurschrift anzutreten hat (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 147 N 54 StG). Fehlt es an einer hinreichenden Sachdarstellung, so trifft das Steuerrekursgericht keine weitere Untersuchungspflicht (VGr, 2. Oktober 2013, SB.2013.00031, E. 2.2). Es hat den Steuerpflichtigen weder zur Ergänzung seiner mangelhaften Sachdarstellung noch zur Beibringung besserer Beweismittel anzuhalten. Weiter hat auch eine Beweisabnahme zu unterbleiben mit der Wirkung, dass der Nachweis der fraglichen Aufwendung zuungunsten des hierfür beweisbelasteten Pflichtigen als gescheitert zu betrachten ist (RB 1987 Nr. 35).

Genügend substantiiert ist eine Sachdarstellung, welche hinsichtlich Art, Motiv und Rechtsgrund all jene Tatsachenbehauptungen enthält, die ohne weitere Untersuchung, aber unter Vorbehalt der Beweiserhebung, die rechtliche Würdigung der geltend gemachten Steueraufhebung oder -minderung erlauben (RB 1992 Nr. 32).

bb) Der Pflichtige führt zwar vor Steuerrekursgericht unter Berufung auf Art. 99a Abs. 1 lit. b DBG und § 101a Abs. 1 lit. b StG aus, in Deutschland werde bei der Besteuerung weder der Familienstand noch die persönliche Situation berücksichtigt und bestünde keine Möglichkeit, Sozialabzüge geltend zu machen, versäumt es aber darzulegen, welche konkreten Abzüge, die ihm zustünden, ihm aufgrund geringfügiger Einkünfte

in Deutschland verwehrt bleiben, weswegen eine Beurteilung des Sachverhalts gar nicht möglich ist. Allein deswegen wären die Rechtsmittel auch materiell abzuweisen.

b) Der Pflichtige begründet ferner seinen Antrag unter Ausklammerung der Einkünfte seiner Ehegattin, da sich die Ehegatten in Deutschland für eine Individualveranlagung nach § 26a des Einkommenssteuergesetzes vom 16. Oktober 1934 (EstG) entschieden hätten.

aa) Nach Art. 99a Abs. 1 lit. a DBG und Art. 35a Abs. 1 lit. a des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990, StHG, (für die Staats- und Gemeindesteuern) ist der Einbezug der Einkünfte des Ehegatten vorgeschrieben, wobei die Schweizer Gerichte auf allen Ebenen daran gebunden sind (Art. 190 BV), sodass das Vorbringen des Pflichtigen diesbezüglich ins Leere läuft.

bb) Aber auch der Vergleich mit dem Schweizer Steuersystem nach Art. 99a Abs. 1 lit. b DBG bzw. § 101a Abs. 1 lit. b StG 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 zusammenge-rechnet (Faktorenaddition gemäss Art. 9 Abs. 1 DBG bzw. § 7 Abs. 1 StG). Einzig auf das steuerbare Einkommen des Pflichtigen abzustellen, liefe auf eine ungerechtfertigte, das Gleichheitsgebot verletzende Besserstellung von Nicht-Ansässigen hinaus. Damit stand das steuerbare Einkommen der Ehegattin von EUR 27'616.- für allfällige Abzüge zur Verfügung und hätten diese aus Schweizer Perspektive berücksichtigt werden können.

12. Diese Erwägungen führen zur Abweisung von Beschwerde und Rekurs, soweit darauf einzutreten ist. Ausgangsgemäss sind die Kosten des Verfahrens dem Pflichtigen aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 DBG bzw. § 151 Abs. 1 StG).

Demgemäss erkennt die Kammer:

1. Die Beschwerde wird abgewiesen, soweit darauf eingetreten wird.
2. Der Rekurs wird abgewiesen, soweit darauf eingetreten wird.
3. Es wird festgehalten, dass die Praxis des kantonalen Steueramts, verspätete Anträge auf nachträgliche ordentliche Besteuerung zu prüfen, rechtswidrig ist.

[...]