

Steuerrekursgericht  
des Kantons Zürich

1. Abteilung



1 QS.2019.11

**Entscheid**

15. Januar 2020

Mitwirkend:

Einzelrichter Walter Balsiger und Gerichtsschreiber Marius Obertüfer

In Sachen

**A,**

**Rekurrent,**

gegen

**Staat Zürich,**

**Rekursgegner,**

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

betreffend

**Quellensteuer 1.4. - 31.12.2016**

hat sich ergeben:

A. A (nachfolgend der Pflichtige) ist französischer Staatsangehöriger und wohnt seit dem 1. April 2016 in der zürcherischen Stadt B. Zuvor wohnte er in der Romandie im Kanton C. Er verfügt über keine fremdenpolizeiliche Niederlassungsbewilligung. In der Periode 1. Januar 2016 bis zum 31. August 2016 war er bei D AG (kurz D) in der zürcherischen Gemeinde E angestellt. Im Zeitraum 1. September - 31. Dezember 2016 arbeitete er für die F AG (kurz F) in B. Für die Monate Januar - März 2016 nahm die D auf dem Bruttolohn des Pflichtigen einen Quellensteuerabzug vor, den sie an das Steueramt C überwies. Für den Zeitraum April - Dezember 2016 überwiesen die Arbeitgeberinnen D und danach F Quellensteuern im Gesamtumfang von Fr. 10'863.10 an das kantonale Steueramt Zürich.

Mit Eingabe vom 21. Februar 2017 stellte der Pflichtige beim kantonalen Steueramt Zürich, Dienstabteilung Quellensteuer, den Antrag auf Neuveranlagung der Quellensteuer 2016. Darin ersuchte er um zusätzliche Berücksichtigung bzw. Abzug der Beiträge an die Säule 3a (Fr. 6'768.-) und der effektiven Berufsauslagen über Fr. 12'400.-.

Mit Einschätzungsentscheid vom 31. Januar 2019 gewährte das kantonale Steueramt dem Pflichtigen eine Rückerstattung über Fr. 774.70 für die Steuerperiode 1.04. - 31.12.2016. Die Rückerstattung erfolgte für die anteilmässig berücksichtigten Abzüge der Beiträge an die Säule 3a. Mit Bezug auf die Berufsauslagen hingegen gelangte das Steueramt zum Schluss, dass die pauschal im Quellensteuertarif berücksichtigten Berufsauslagen keinen zusätzlichen Abzug zulassen würden. Das Gesuch des Pflichtigen auf Neuveranlagung leitete es zudem an das kantonale Steueramt des Kantons C weiter, zwecks Prüfung der Neuveranlagung des Zeitraums 1.01. - 31.03.2016.

B. Hiergegen erhob der Pflichtige am 24. Februar 2019 Einsprache, worin er sinngemäss geltend machte, dass er per Ende Steuerperiode 2016 Wohnsitz im Kanton Zürich gehabt habe, mithin er auch die Abzüge für den Zeitraum 1.01. - 31.03.2016 in Zürich geltend machen müsse. Deshalb sei der ihm zurückerstattete Betrag viel zu

niedrig. Er habe zudem im Kanton C keine Möglichkeit mehr, ein Gesuch um eine Neuveranlagung einzureichen.

Das kantonale Steueramt wies die Einsprache am 4. Juli 2019 ab. Es begründete die Abweisung im Wesentlichen damit, dass aufgrund des Jahreseinkommens des Pflichtigen keine nachträgliche ordentliche Veranlagung stattfindet und deshalb im Falle eines interkantonalen Wohnsitzwechsels die Befugnis zur Quellenbesteuerung den betroffenen Kantonen im Verhältnis zur Wohnsitzdauer zustünde.

C. Mit Rekurs vom 28. Juli 2019 beantragte der Pflichtige sinngemäss die Festsetzung seines Rückerstattungsanspruchs gemäss Antrag auf Neuveranlagung der Quellensteuer 2016.

Das kantonale Steueramt schloss in der Rekursantwort vom 13. August 2019 auf Abweisung des Rechtsmittels.

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

Der Einzelrichter zieht in Erwägung:

1. a) Gemäss Art. 83 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG) bzw. Art. 32 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990 (Steuerharmonisierungsgesetz, StHG) werden ausländische Arbeitnehmer, welche die fremdenpolizeiliche Niederlassungsbewilligung nicht besitzen, in der Schweiz bzw. im Kanton jedoch steuerrechtlichen Wohnsitz bzw. Aufenthalt haben, für ihr Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit einem Steuerabzug an der Quelle unterworfen. Dieser tritt an die Stelle der im ordentlichen Verfahren zu veranlagenden Steuern. Davon ausgenommen sind Einkünfte, die der Besteuerung nach Artikel 37a DBG bzw. Art. 11 Abs. 4 StHG (vereinfachtes Abrechnungsverfahren) un-

terstehen. 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. das kantonale Recht festgelegten Betrag, so wird nach Art. 90 Abs. 2 DBG bzw. Art. 34 Abs. 2 StHG eine nachträgliche ordentliche Veranlagung durchgeführt. Die an der Quelle abgezogene Steuer wird dabei angerechnet.

b) Das Steuergesetz des Kantons Zürich hat die entsprechenden Bestimmungen fast wörtlich übernommen (vgl. §§ 87 ff. des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 [StG]). Auch die Schwelle für den Wechsel zur nachträglichen ordentlichen Veranlagung beträgt – wie bei der direkten Bundessteuer (vgl. Anhang I der Verordnung des EFD vom 19. Oktober 1993 über die Quellensteuer bei der direkten Bundessteuer [Quellensteuerverordnung, QStV; SR 642.118.2]) – Fr. 120'000.- im Kalenderjahr (§ 9 der Verordnung über die Quellensteuer für ausländische Arbeitnehmer vom 2. Februar 1994, Quellensteuerverordnung I, i.V.m. Ziff. I./1. der Weisung der Finanzdirektion über die nachträgliche ordentliche Veranlagung von quellensteuerpflichtigen Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmern vom 28. September 2013; ZStB Nr. 93.2).

c) Laut Art. 84 Abs. 1 DBG bzw. § 88 Abs. 1 StG wird die Quellensteuer von den Bruttoeinkünften berechnet. Aus Praktikabilitätsüberlegungen werden keine Abzüge für AHV/IV, ALV, UVG und BVG vorgenommen. Die Gewinnungskosten und andere Abzüge werden jedoch im Tarif berücksichtigt (vgl. § 2 der Verordnung der Finanzdirektion über die Tarife für quellensteuerpflichtige Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmer vom 27. Juni 2013; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. A., 2016, Art. 84 N 4 DBG, und Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A., 2013, § 88 N 5 StG). Damit wird dem in Art. 85 Abs. 1 DBG bzw. § 89 Abs. 1 StG verankerten Grundsatz Rechnung getragen, dass die Belastung eines Ansässigen mit einer Quellensteuer, die entsprechend deren Ausgestaltung als echte Quellensteuer grundsätzlich definitiver Natur ist, nicht wesentlich anders ausfallen darf, als diejenige einer im ordentlichen Verfahren veranlagten steuerpflichtigen Person (Gleichbehandlungsgebot gemäss Art. 8 Abs. 1 und 127 Abs. 2 der Bundesverfassung vom 18. April 1999, BV; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 86 N 10 DBG und § 90 N 1 StG).

Die erwähnten, im Tarif pauschal zu berücksichtigenden Abzüge sind in Art. 86 Abs. 1 DBG und § 90 Abs. 1 StG aufgezählt. Demnach sind bei Festsetzung der (Quellen-)Steuertarife Pauschalen für Berufskosten (Art. 26 DBG, § 26 StG) und Versicherungsprämien (Art. 33 Abs. 1 lit. d, f und g DBG, § 31 Abs. 1 lit. d, f und g StG) sowie Abzüge für Familienlasten (Art. 35 und 36 DBG, § 34 und 35 StG) zu berücksichtigen. Auch ist dem Abzug von Zweiverdienerehepaaren (Art. 33 Abs. 2 DBG, § 31 Abs. 2 StG) pauschal Rechnung zu tragen (Art. 86 Abs. 2 DBG, § 90 Abs. 2 StG).

Die Mehrkosten für den auswärtigen Wochenaufenthalt gelten dabei grundsätzlich als Berufskosten i.S.v. Art. 26 DBG bzw. § 26 StG (vgl. Art. 9 der Verordnung des EFD über den Abzug der Berufskosten unselbstständig Erwerbstätiger bei der direkten Bundessteuer vom 10. Februar 1993, Berufskostenverordnung; diese Verordnung ist auch für Staatssteuereinschätzungen anwendbar; vgl. auch BGr, 9.12.1996, ASA 67, 551 = StE 1998 B 22.3 Nr. 65; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 26 N 16 StG).

d) aa) Diese Vorgaben des Gesetzgebers hat die beauftragte Eidgenössische Steuerverwaltung bzw. die kantonale Finanzdirektion (vgl. Art. 85 Abs. 1 DBG, § 89 Abs. 1 StG) auf diese Weise umgesetzt, als sie verschiedene Tarife vorsehen, etwa für Alleinstehende (Tarif A), Verheiratete (Tarif B), verheiratete Zweiverdiener (Tarif C) etc. Die in den Tarifen eingebauten Abzüge können grundsätzlich individuell nicht mehr berücksichtigt werden. Bei unüblich grossen Auslagen der steuerpflichtigen Person muss daher allenfalls eine Speziallösung getroffen werden, so z.B. bei Einkäufen in die berufliche Vorsorge (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 86 N 14 DBG und § 90 N 9 StG). § 144 StG und § 25 f. der Quellensteuerverordnung I i.V.m. Lit. C.IV Rz. 54 der Weisung der Finanzdirektion zur Durchführung der Quellensteuer für Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmer vom 27. Juni 2013 (ZStB Nr. 87.1, nachfolgend Weisung, mittlerweile ersetzt durch Fassung vom 22. April 2016; ZStB Nr. 87.2) sieht in solchen Fällen die Berücksichtigung der effektiven Beiträge von in den Quellensteuertarifen pauschal eingerechneten Abzügen vor (vgl. nachfolgend E. 1e).

bb) Alle anderen Abzüge sind zudem zusätzlich abzugsfähig, da sie in den Tarifen nicht enthalten sind. Es handelt sich dabei namentlich um Schuldzinsen, Alimente, Krankheits-, Unfall- und Behindertenkosten sowie Zuwendungen oder Beiträge an die gebundene Selbstvorsorge bzw. die Säule 3a. Diese können gestützt

auf Art. 137 DBG bzw. § 144 StG geltend gemacht werden (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 86 N 15 DBG, § 90 N 10 StG).

cc) Das prozessuale Vorgehen zur Geltendmachung solcher Tarifkorrekturen bzw. zusätzlichen oder effektiven Abzügen ist mit Bezug auf die vorliegend streitige Steuerperiode 2016 in lit. C.IV der Weisung näher geregelt. Gemäss Rz. 54 der Weisung können quellensteuerpflichtige Arbeitnehmende mit steuerrechtlichem Wohnsitz oder Aufenthalt im Kanton aus den erwähnten Gründen bis Ende März des Folgejahres beim kantonalen Steueramt eine Neuveranlagung ihrer Quellensteuer beantragen.

Die Neuveranlagung ist nicht zu verwechseln mit der nachträglichen ordentlichen Veranlagung. Die kantonal einheitlichen Quellensteuertarife bleiben bei der Neuveranlagung anwendbar; es werden höchstens höhere (effektive) bzw. zusätzliche Abzüge zum Abzug zugelassen. Namentlich nicht berücksichtigt werden demgemäss die kommunal unterschiedlichen Steuerfüsse, mithin der Ort der innerkantonalen Wohnsitznahme für die Höhe der Steuer unbeachtlich bleibt. Bei der nachträglich ordentlichen Veranlagung hingegen ist der Steuertarif der Wohnsitzgemeinde massgebend. In solchen Fällen kommt der Steuererhebung an der Quelle die Rolle eines reinen Sicherungsinstruments zu (BGE 140 II 167 E. 5.1).

2. a) Mit Bezug auf die interkantonale Zuständigkeit bestimmt Art. 38 Abs. 3 Satz 1 StHG sodann, dass ein Quellensteuerpflichtiger nach dem Recht des Kantons besteuert wird, der zur Besteuerung befugt ist. Für den Kantonswechsel trifft Art. 38 Abs. 4 StHG folgende Regelung: "Verlegt eine nach den Artikeln 32, 33 und 34 Absatz 2 StHG steuerpflichtige natürliche Person innerhalb der Schweiz ihren Wohnsitz oder Aufenthalt, so steht dem jeweiligen Wohnsitz- oder Aufenthaltskanton das Besteuerungsrecht im Verhältnis zur Dauer der Steuerpflicht zu.". Für diejenigen Personen, die der Quellensteuerpflicht unterstehen sieht das Gesetz somit eine pro-rata-temporis Besteuerung in den jeweils betroffenen Kantonen vor. Was dies bedeutet, konkretisiert dabei Art. 4 der Verordnung über die Anwendung des Steuerharmonisierungsgesetzes im interkantonalen Verhältnis vom 9. März 2001 (V-StHG; SR 642.141), der festhält, dass der Wechsel des steuerrechtlichen Wohnsitzes in einen anderen Kanton bei quellensteuerpflichtigen Personen auf die Besteuerung des Einkommens aus unselbständiger Erwerbstätigkeit die gleichen Auswirkungen hat, wie ein Wegzug des Steuer-

pflichtigen aus der Schweiz oder die Begründung eines Wohnsitzes in der Schweiz. Entsprechend haben die betroffenen Kantone nur die im jeweiligen Zeitraum erzielten Einkünfte an der Quelle zu besteuern (Art. 4 V-STGH i.V.m. Art. 15 Abs. 3 StHG bzw. Art. 40 Abs. 3 DBG und § 49 Abs. 3 StG; BGr, 2. September 2013, 2C\_116/2013 u. 2C\_117/2013, E. 3.6 f., auch zum Folgenden). Für einen an der Quelle besteuerten Steuerpflichtigen hat der Wohnsitzwechsel mit Bezug auf die Besteuerung seines Einkommens aus unselbständiger Erwerbstätigkeit somit die gleiche Wirkung wie ein Domicilwechsel ins Ausland (aus der Sicht des Wegzugskantons) oder eine (erstmalige) Wohnsitznahme in der Schweiz (aus der Sicht des Zuzugskantons; vgl. S. 6 des Kreis-schreibens Nr. 16 der Schweizerischen Steuerkonferenz [SSK] vom 31. August 2001). Art. 4 V-StHG verweist damit auf die Regelung zur unterjährigen Steuerpflicht in Art. 15 Abs. 3 StHG, der festhält, dass, wenn die Steuerpflicht nur während eines Teils der Steuerperiode besteht, die Steuer auf den in diesem Zeitraum erzielten Einkünften erhoben wird.

b) Quellensteuerpflichtige Personen werden somit bei einem Umzug in einen anderen Kanton anders behandelt als Schweizer Bürger bzw. Ausländer mit Niederlassungsbewilligung, die in der Schweiz der ordentlichen Veranlagung unterstehen. In letzteren Fällen sieht Art. 4b Abs. 1 StHG vielmehr vor, dass bei einem Wechsel des steuerrechtlichen Wohnsitzes innerhalb der Schweiz die Steuerpflicht aufgrund persönlicher Zugehörigkeit für die laufende Steuerperiode im Kanton besteht, in dem die steuerpflichtige Person am Ende dieser Periode ihren Wohnsitz hat (sog. Zuzugsprinzip). Für steuerpflichtige Personen, die der ordentlichen Besteuerung unterstehen, hat dies bei einem Umzug zur Folge, dass sie im Zuzugskanton ihr gesamtes Jahreseinkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit zum jeweils anwendbaren Tarif zu versteuern haben. Eine pro-rata-temporis Besteuerung ist nicht vorgesehen.

3. a) Der Pflichtige hat mit Antrag auf Neuveranlagung vom 21. Februar 2017 die steuerliche Berücksichtigung der geleisteten Beiträge an die Säule 3a (Fr. 6'768.-) und Wochenaufenthaltskosten über Fr. 12'400.- verlangt. Die geltend gemachten Wochenaufenthaltskosten setzen sich dabei im Einzelnen zusammen aus den (Mehr-)Kosten für die auswärtige Verpflegung (Fr. 3'200.-), die Auslagen für ein Zimmer in der zürcherischen Stadt B wegen Wochenaufenthalts im Zeitraum 1.01. - 31.03.2016 (Fr. 5'200.-) sowie die ganzjährigen effektiven Fahrkosten zwischen Wohn- und Ar-

beitsort über Fr. 4'000.- (Kosten für das Generalabonnement). Dem Gesuch legte er zahlreiche Zahlungsquittungen bzw. -bestätigungen bei.

b) Dem Antrag des Pflichtigen wurde vom kantonalen Steueramt nur teilweise stattgegeben bzw. der Antrag wurde nur für den Zeitraum 1.04. - 31.12.2016 behandelt. Das kantonale Steueramt gewährte dem Pflichtigen dabei lediglich die anteilmässigen Beiträge an die Säule 3a für neun Monate (monatlich Fr. 564.- bzw. gesamthaft Fr. 5'076.-). Mit Bezug auf die Berufsauslagen stellte es die pauschal im Quellensteuertarif berücksichtigten Berufskosten den effektiv geltend gemachten Gewinnungskosten gegenüber, wobei es zum Schluss gelangte, dass die effektiven anteilmässigen Kosten, soweit steuerlich überhaupt anrechenbar, der Periode 1.04. - 31.12.2016 (Fr. 7'203.-) die pauschal bereits im Quellensteuertarif enthaltenen Berufskosten (Fr. 8'811.-) nicht übersteigen würden, mithin kein zusätzlicher Abzug gewährt werden könne. Unter Hinweis auf Art. 38 Abs. 3 und 4 StHG, leitete es den Antrag des Pflichtigen um Neuveranlagung an die zuständige Stelle im Kanton C weiter, zwecks analoger Prüfung für den Zeitraum 1.01 - 31.03.2016.

4. a) Vorliegend ist unbestritten, dass der Pflichtige für sein Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit mangels fremdenpolizeilicher Niederlassungsbewilligung zu Recht an der Quelle besteuert wurde. Ferner ist unbestritten, dass sein Erwerbseinkommen den fraglichen Grenzbetrag von (mindestens) Fr. 120'000.- pro Kalenderjahr für eine nachträgliche ordentliche Veranlagung nicht – auch nicht in den Vorjahren – überschritten hat und somit im Grundsatz das Quellensteuerverfahren ersatzlos an die Stelle der ordentlichen Veranlagung tritt (E. 1b). Als korrekatives Mittel gegen die vom Arbeitgeber abgelieferten Quellensteuern ist somit grundsätzlich einzig die Neuveranlagung gemäss lit. C.IV Rz. 54 der Weisung vorgesehen und nicht die nachträgliche ordentliche Veranlagung (E. 1d/cc).

b) Unbestritten ist sodann der Umzug des Pflichtigen von C in die zürcherische Stadt B per 1. April 2016. Das Steueramt des Kantons Zürich hatte ihn deshalb gemäss Art. 38 Abs. 4 StHG so zu behandeln, wie wenn er per 1. April 2016 aus dem Ausland in die Schweiz gezogen wäre (E. 2a). Erst ab diesem Zeitpunkt kommt dem Kanton Zürich nach Massgabe der Steuerpflicht die Besteuerungsbefugnis zu (Jud/Rufener, Art. 38 N 10 StHG). Die vom Pflichtigen in der Einsprache vertretene

Auffassung, die in C bezahlte Quellensteuer sollte an den Kanton Zürich überwiesen werden, wo im Gegenzug auch sämtliche Abzüge zum Abzug zuzulassen seien, ist gemäss Gesetzeswortlaut unzutreffend.

Entsprechend hatte das kantonale Steueramt im Rahmen der Zuständigkeit lediglich die pro-rata-temporis Abzüge für neun Monate zu prüfen. Namentlich hatte es zunächst in der Neuveranlagung die gemäss Weisung den im Quellensteuertarif nicht enthaltenen partiellen Abzug für die Säule 3a für neun Monate zu berücksichtigen (E. 1d/bb). Dadurch reduzierte sich der Bruttolohn des Pflichtigen um Fr. 5'076.- auf Fr. 83'034.- (anstatt Fr. 88'110.-). Die dafür geschuldete Quellensteuer gemäss anwendbarem Quellensteuertarif beläuft sich auf Fr. 10'088.40 anstatt wie bezahlt Fr. 10'863.10, mithin dem Pflichtigen diesbezüglich die Differenz von Fr. 774.70 zurückzahlen war. Weiter hatte das Steueramt die seit Zuzug angefallenen effektiven Berufsauslagen zunächst auf deren Notwendigkeit hin zu prüfen und anschliessend das Ergebnis zur Ermittlung eines allfälligen zusätzlichen Abzugs den bereits im Tarif berücksichtigten Berufskosten gegenüberzustellen. Für den Zeitraum April bis Dezember 2016 erachtete es dabei effektive Berufskosten über Fr. 7'203.- als notwendig, anstatt der vom Pflichtigen geltend gemachten Fr. 12'400.-. Die Differenz erklärt sich dadurch, dass es die geltend gemachten Mehrkosten für den auswärtigen Wochenaufenthalt im Zeitraum Januar bis März 2016 nach dem Periodizitätsprinzip gar nicht berücksichtigte und sodann bei den effektiven Fahrkosten anstatt des Generalsabonnements für neun Monate lediglich ein ZVV-Zonenabonnement zum Abzug zuliess (9 Monate à Fr. 240.-), was beides nicht zu beanstanden ist. Dadurch kam es folglich zum zutreffenden Ergebnis, dass die pauschal (bereits) im Quellensteuertarif berücksichtigten Berufsauslagen (Fr. 8'811.-) höher sind, als die notwendigen effektiven Berufskosten und dem Pflichtigen deshalb dafür kein zusätzlicher Abzug zu gewähren ist. Die vorgenommene Neuveranlagung vom 31. Januar 2019 gemäss lit. C.IV Rz. 54 der Weisung und die erfolgte Rückerstattung im Umfang von Fr. 744.70 ist somit im Ergebnis StHG konform und nicht zu beanstanden.

c) Ebenfalls nicht zu beanstanden ist, dass das kantonale Steueramt das Gesuch des Pflichtigen im Anschluss an die Steuerbehörden in C weiterleitete, zwecks Prüfung der Abzugsfähigkeit der anteilmässigen Beiträge an die Säule 3a für drei Monate sowie allfälliger berufsbedingter Gewinnungskosten gemäss Art. 26 DBG bzw. Art. 29 des Steuergesetzes des Kantons C. Zwar sieht Art. 23 des Quellensteuergeset-

zes für natürliche und juristische Personen in C i.V.m. Art. 4 der kantonalen Ausführungsbestimmungen zum Gesetz über die Quellensteuer natürlicher und juristischer Personen) an sich und im Unterschied zu Zürich keine Möglichkeit für Quellensteuerpflichtige vor, berufsbedingte Gewinnungskosten nachträglich effektiv abzuziehen, das Bundesgericht hat jedoch entschieden, dass dies gegen das in Art. 2 des Abkommens vom 21. Juni 1999 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft einerseits und der Europäischen Gemeinschaft und ihren Mitgliedstaaten andererseits über die Freizügigkeit (FZA; SR 0.142112.681) und/oder Art. 9 Abs. 2 Anhang 1 FZA verankerte Diskriminierungsverbot verstösst (ausführlich BGE 136 II 241 = Pra 99/2010 Nr. 124; die Beschränkung der abziehbaren Fahrkosten zwischen Wohn- und Arbeitsstätte auf maximal Fr. 500.- ist indessen zulässig aus Sicht des FZA; BGr, 6. Februar 2018, 2C\_735/2017 = StE 2018 A 21.11 Nr. 54), mithin die Weiterleitung des Gesuchs nicht von vornherein für den Pflichtigen aussichtslos erscheint. Nicht beurteilt werden muss dabei im vorliegenden Verfahren, ob das Steueramt in C das weitergeleitete Gesuch aus Zürich noch prüfen kann oder muss, bzw. ob der Pflichtige nicht selbst hätte aktiv werden und für den Zeitraum 1.01. - 31.03.2016 bis spätestens per 31. März 2017 separat ein Gesuch in C hätte einreichen müssen. Gegen eine allfällige Nichtanhandnahme bzw. einen abschlägigen Entscheid hätte sich der Pflichtige in C mit den diesbezüglich vorgesehenen Rechtsmitteln zur Wehr zu setzen. Einzig seine Behauptung, er könne die Abzüge in C nicht mehr geltend machen, vermag in jeden Fall nicht dazu führen, dass diese Abzüge entgegen Art. 38 Abs. 3 und 4 StHG vom kantonalen Steueramt in Zürich automatisch zu berücksichtigen wären.

5. a) Ungeachtet des Gesagten in Ziff. 4 ist jedoch noch zusätzlich zu prüfen, ob die Anwendung von Art. 38 Abs. 4 StHG bzw. die Vornahme der Neuveranlagung in der genannten Konstellation den Pflichtigen nicht in unzulässiger Weise wegen seiner Nationalität diskriminiert. Die systembedingte Ungleichbehandlung von steuerpflichtigen Personen betreffend Veranlagung und Bezug kann heikle Fragen aufwerfen, weshalb sich verschiedene Gerichtsinstanzen in der Vergangenheit schon gelegentlich mit der Quellenbesteuerung und deren Vereinbarkeit mit dem Verfassungs- und Staatsvertragsrecht befassen mussten.

b) aa) Als französischer Staatsbürger hat der Pflichtige zunächst gestützt auf das Freizügigkeitsabkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft einer-

seits und der Europäischen Gemeinschaft (FZA) und ihren Mitgliedstaaten andererseits Anspruch auf eine nichtdiskriminierende Behandlung. Das Vorliegen einer unzulässigen Diskriminierung von ansässigen EU-Bürgern ist dabei zunächst namentlich zu bejahen, wenn diesen nachträglich keine Möglichkeit eingeräumt wird, ihre effektiven berufsbedingten Gewinnungskosten steuerlich geltend zu machen, wie dies Schweizer Bürger und ausländische Staatsbürger im Besitz einer dauerhaften Niederlassungsbewilligung unbestrittenermassen im ordentlichen Veranlagungsverfahren tun können. Ist gesetzlich keine Möglichkeit vorgesehen, diese effektiven Aufwendungen nachträglich korrigierend geltend zu machen, so verstösst dies gegen Art. 2 FZA und/oder Art. 9 Abs. 2 Anhang I FZA (BGE 136 II 241; VGr NE, 2. Juni 2010, TA.2009.161; ausführlich Jud/Rufener, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, 3. A., 2017, Vor Art. 32 - 38 N 42 ff. und 85 StHG und Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 3. A., 2017, Vor Art. 83 - 101, N 71 und 76 ff. DBG; Stefan Oesterhelt, Quellenbesteuerung verstösst gegen die Bilateralen Abkommen, FStR 2010, 211 ff., je mit Hinweisen). Den Betroffenen ist daher eine nachträgliche ordentliche Veranlagung oder eine anderweitige Korrektur der Nachteile zu ermöglichen, wobei die konkreten Lösungsansätze je nach Kanton variieren können (Jud/Rufener, Vor Art. 32 - 38 N 85 StHG).

bb) Im Allgemeinen kann mit Bezug auf die unterschiedlichen Quellensteuertarife zunächst grundsätzlich von der Prämisse ausgegangen werden, dass diese im Verhältnis zur ordentlichen Veranlagung zu einer mit dem Diskriminierungsverbot gemäss FZA standhaltenden Besteuerung führen (BGE 124 I 247; E. 1c). Eine alleinstehende an der Quelle besteuerte Person wird beispielsweise durch den anwendbaren Quellensteuertarif (Tarif A) betragsmässig in etwa gleich besteuert, wie eine alleinstehende Person im ordentlichen Veranlagungs- und Einschätzungsverfahren. Durch den konzeptionell im Bereich der Quellensteuer anwendbaren Grundsatz der Einzelbetrachtung sind indessen gewisse Abweichungen zwangsläufig hinzunehmen (Jud/Rufener, Vor Art. 83 - 101 N 9 DBG, mit Hinweis). Beispielsweise ist hinzunehmen, dass es sich beim Quellensteuertarif um einen (kantonalen) Durchschnittstarif handelt, der namentlich kommunale Unterschiede nur abgeschwächt berücksichtigt. Ansonsten wäre die Quellenbesteuerung für ansässige Staatsangehörige aus der Europäischen Union einer Gemeinde mit kommunal unterdurchschnittlichem Steuerfuss de facto beinahe immer diskriminierend.

Im Einzelfall besteht sodann die Möglichkeit, über das Neuveranlagungsverfahren gemäss lit. C.IV Rz. 54 der Weisung dennoch korrigierend einzugreifen. Dies hat denn das kantonale Steueramt im konkreten Fall auch getan, als es neben der Anrechenbarkeit der Beiträge an die Säule 3a auch prüfte, ob die effektiven Berufskosten des Pflichtigen im Zeitraum 1.04. - 31.12.2016 die bereits im Quellensteuertarif (pauschal) berücksichtigten Berufsauslagen übersteigen, was es im Resultat jedoch verneinte. Damit hat das kantonale Steueramt im Bereich seiner (temporalen) Besteuerungsbefugnis sichergestellt, dass ihm gemäss Art. 9 Anhang 1 FZA die gleichen steuerlichen Vergünstigungen wie Schweizer Bürgern bzw. Ausländern mit Niederlassungsbewilligung zukommen. Hätte es hingegen festgestellt, dass seine effektiven Berufsauslagen im Zeitraum 1.04. - 31.12.2016, die tarifmässig pauschal berücksichtigten Auslagen übersteigen, so hätte es ihm zweifelsohne einen zusätzlichen Abzug bzw. eine höhere Rückzahlung gewährt.

cc) Im Ergebnis ist dem Anspruch des Pflichtigen auf eine nichtdiskriminierende Behandlung gemäss FZA damit Genüge getan. Es braucht zur Gewährleistung der Vereinbarkeit der Quellenbesteuerung mit Verfassungs- und Staatsvertragsrecht nicht zwingend einer nachträglichen ordentlichen Veranlagung, sondern die Korrektur allfälliger Nachteile kann auch auf andere Weise erfolgen (BGE 140 II 167 E. 4.8; Jud/Rufener, Vor Art. 23 - 38 N 85 StHG und Vor Art. 83 - 101 N 76 DBG; E. 5b/aa). Dem Anspruch des Pflichtigen in seiner individuellen Situation nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit und nicht diskriminierend besteuert zu werden (E. 1c), hat das kantonale Steueramt mit der Einzelfallprüfung im Neuveranlagungsverfahren somit hinreichend Rechnung getragen. Ob er bei einer nachträglich ordentlichen Veranlagung nach anwendbaren kantonalen und kommunalen Steuertarifen im Endeffekt gegebenenfalls weniger Steuern bezahlt hätte, brauchte das kantonale Steueramt im Gegenzug folglich nicht zu prüfen, denn der Pflichtige hat keinen gesetzlichen Anspruch auf die Durchführung einer solchen Veranlagung (Jud/Rufener, Vor Art. 83 - 101 N 7 DBG).

Anders sähe es folglich aus, wenn dem Pflichtigen ein gesetzlicher Anspruch auf eine nachträgliche ordentliche Veranlagung zukommen würde (dazu sogleich E. 5c), was aber bei seinen derzeitigen Einkommensverhältnissen erst ab der Steuerperiode 2021 der Fall sein wird (vgl. zur beschlossenen Änderung des Quellensteuerverfahrens, die u.a. neu unter der Einkommensschwelle von Fr. 120'000.- die Möglich-

keit der nachträglichen ordentlichen Veranlagung auf Antrag vorsieht: Jud/Rufener, Vor Art. 83 - 101 N 110 ff. und 123 DBG).

dd) Zumindest tangiert sind sodann Art. 2 FZA und Art. 9 Anhang 1 FZA, als dass sich wegen Art. 38 Abs. 4 StHG zwei kantonale Steuerbehörden (partiell) mit der Prüfung der Abzugsfähigkeit seiner effektiven Gewinnungskosten befassen müssen, hingegen im Falle der ordentlichen Besteuerung primär einzig die Steuerbehörde am Wohnsitz per jeweils 31. Dezember für Erhebung, Veranlagung und Bezug zuständig ist (Art. 4b Abs. 1 StHG; E. 2b). Dieses System führt zwar für den Pflichtigen zu einer gewissen Doppelspurigkeit, die sich jedoch in Grenzen hält, da das kantonale Steueramt das Gesuch um Neuveranlagung für den Zeitraum 1.1. - 31.03.2016 von sich aus an das Steueramt C weiterleitete. Auch unter dem Gesichtspunkt des Staatsvertrags- und Verfassungsrechts ist somit das Vorgehen des kantonalen Steueramts Zürich nicht zu beanstanden. Wird sodann das (weitergeleitete) Neuveranlagungsgesuch des Pflichtigen von den Behörden in C nicht behandelt bzw. abgewiesen und resultiert daraus eine diskriminierende Besteuerung gemäss Art. 2 FZA und/oder Art. 9 Abs. 2 Anhang I FZA, so wäre dies im dort anzustrebenden Rechtsmittelverfahren geltend zu machen (vgl. vorne E. 4c).

c) aa) Im Entscheid BGE 140 II 167 befasste sich das Bundesgericht sodann mit der Frage, ob Art. 38 Abs. 4 StHG auch anzuwenden ist, wenn der Steuerpflichtige wegen seines erwirtschafteten Einkommens aus unselbständiger Erwerbstätigkeit der nachträglichen ordentlichen Veranlagung untersteht. Konkret ging es um einen Umzug eines (quellenbesteuerten) Steuerpflichtigen in einen Kanton mit einer tieferen Steuerbelastung (Umzug von St. Gallen nach Schwyz). Die Anwendung von Art. 38 Abs. 4 StHG führt in diesen Fällen dazu, dass der Quellensteuerpflichtige nur für die Periode nach dem Umzug von den tieferen Steuertarifen profitiert, währendem ein Schweizer bzw. ein Ausländer mit Niederlassungsbewilligung in der gleichen (Umzugs-)Situation wegen des Zuzugsprinzips für die gesamte Steuerperiode von den tieferen Steuertarifen im Zuzugskanton profitiert (Art. 4b Abs. 1 StHG). Diesbezüglich stellte das Bundesgericht fest, dass die Anwendung dieses Artikels gegen Art. 2 FZA und/oder Art. 9 Abs. 2 Anhang I FZA verstösst und somit nicht anwendbar ist, soweit dadurch eine Höherbesteuerung resultieren würde (ausführlich: Stefan Oesterhelt, Diskriminierende Quellensteuer bei Wohnsitzwechsel im Verhältnis vom Art. 38 Abs. 4 StHG zum FZA, StR 2014, 268; Julia von Ah, Interkantonaler Wohnsitzwechsel von quellensteuerpflich-

tigen Personen, die nachträglich ordentlich veranlagt werden, zsis 2015, Aufsatz Nr. 3, je mit Hinweisen).

bb) Vorliegend erreichte der Pflichtige in der Steuerperiode 2016 die Einkommensschwelle von Fr. 120'000.- pro Kalenderjahr unbestrittenermassen allerdings nicht, mithin er sich nicht direkt auf BGE 140 II 167 berufen kann. Da eine nachträgliche ordentliche Veranlagung bei der Höhe seines erwirtschafteten Jahreseinkommens aus unselbständiger Erwerbstätigkeit (derzeit noch) nicht vorgesehen ist (E. 5b/cc), befindet er sich auch nicht in einer vergleichbaren Situation zu einem Schweizer Bürger bzw. einem Ausländer mit Niederlassungsbewilligung. Der Umstand, dass für ihn deshalb gestützt auf Art. 38 Abs. 4 StHG verschiedene kantonale Quellensteuertarife zur Anwendung gelangen, ist infolge unterschiedlicher Ausgangslagen nicht per se diskriminierend. Die Anwendung von Art. 38 Abs. 4 StHG bzw. die Nichtberücksichtigung der geltend gemachten Abzüge im ersten Trimester 2016 durch das kantonale Steueramt Zürich ist deshalb auch unter Berücksichtigung dieser neusten Rechtsprechung zum FZA nicht zu beanstanden.

d) aa) Sodann bietet auch das Abkommen zwischen der Schweiz und Frankreich zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen und zur Vermeidung von Steuerbetrug und Steuerflucht vom 9. September 1966 (nachfolgend DBA-FR, SR 0672.934.91) gewissen Schutz vor einer diskriminierenden Behandlung (im ähnlich gelagerten BGE 140 II 167 E. 6 wurde die Frage, ob Art. 38 Abs. 4 StHG DBA widrig ist, explizit offengelassen). Doppelbesteuerungsabkommen sind als Teil der schweizerischen Rechtsordnung von allen rechtsanwendenden Behörden zu beachten (VGr BE, 26. Januar 2016 = StE 2016 A 32 Nr. 23, auch zum Folgenden). Vorliegend findet das DBA-FR, ohne weiteres Anwendung auf den Steuerpflichtigen, zumal dieser als französischer Staatsangehöriger in der Schweiz ansässig ist (Art. 1 DBA-FR) und die Erhebung von Einkommenssteuern zur Diskussion steht (Art. 2 Abs. 1 DBA-FR). Das Abkommen enthält namentlich in Art. 26 DBA-FR ein dem OECD-Musterabkommen zur Vermeidung von Doppelbesteuerung nachgebildetes Diskriminierungsverbot (Art. 24 Abs. 1 OECD-Musterabkommen). Dieses Staatsangehörigkeitsdiskriminierungsverbot ist auf Einzelpersonen unmittelbar anwendbar, wirkt es sich doch auf deren Rechte und Pflichten direkt aus und ist geeignet, im Einzelfall als Grundlage für einen Entscheid zu dienen (vgl. BGE 136 II 241 E. 16.2). Eine Anrufung von Art. 24 Abs. 1 DBA-FR setzt

indes voraus, dass sich Staatsangehörige eines Vertragsstaats, insbesondere hinsichtlich der Ansässigkeit, in «gleichen Verhältnissen» wie Staatsangehörige des anderen Vertragsstaats befinden. Untersagt sind nur direkte Diskriminierungen, also Ungleichbehandlungen, die unmittelbar an die Staatsangehörigkeit der Steuerpflichtigen anknüpfen. Vor einer indirekten Diskriminierung, die vorliegt, wenn ein Differenzierungskriterium zwar formal ausserhalb der Staatsangehörigkeit liegt (z.B. Geburtsort, Wohnsitz, Muttersprache etc.), aber dennoch faktisch zu einer Ungleichbehandlung verschiedener Staatsangehörigkeiten führt, bietet Art. 26 DBA-FR hingegen keinen Schutz (VGr BE, 26. Januar 2016 = StE 2016 A 32 Nr. 23; Stefan Oesterhelt, in: Zweifel/Beusch/Matteotti, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Internationales Steuerrecht, 2015, Art. 24 N 2 OECD-MA; Jud/Rufener, Vor Art.23 - 38 N 73 StHG, je mit Hinweisen).

bb) Der effektive fremdenpolizeiliche Aufenthaltsstatus des Pflichtigen in der Schweiz kann vorliegend den Akten nicht entnommen werden. Dieser braucht allerdings auch nicht weiter abgeklärt zu werden, da unbestritten ist, dass er in der Schweiz über keine Niederlassungsbewilligung i.S.v. Art. 34 des Ausländer- und Integrationsgesetzes vom 16. Dezember 2005 (SR 142.20) verfügt (E. 4a). Daran und nicht an die Nationalität knüpft im Grundsatz die Quellenbesteuerung an (vgl. Art. 83 Abs. 1 DBG und § 87 Abs. 1 StG). Diese vom aufenthaltsrechtlichen Status abhängige unterschiedliche steuerliche Behandlung erklärt sich dadurch, dass das ordentliche Veranlagungs- und Bezugsverfahren und die damit verbundenen Mitwirkungspflichten für ausländische Steuerpflichtige, die sich nur vorübergehend bzw. noch nicht allzu lange in der Schweiz aufhalten, meist nicht vertraut sind (VGr BE, 26. Januar 2016 = StE 2016 A 32 Nr. 23, auch zum Folgenden). Sodann gestaltet sich auch der Wegzug solcher Personen aus der Schweiz sowie der interkantonale Umzug mangels Verwurzelung vielfach unkomplizierter und einfacher. Der Besteuerung an der Quelle kommt somit in dieser Hinsicht ein gewisser Sicherungscharakter mit Bezug auf die rechtmässige Steuererhebung zu. Zudem rechtfertigen es in der Regel auch die überschaubaren und verhältnismässig einfachen Verhältnisse bei Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit unter Fr. 120'000.-, die üblicherweise anfallenden Gewinnungskosten und sonstigen Abzüge pauschalisiert in den anwendbaren Quellensteuertarifen abzubilden.

cc) Die unterschiedliche Behandlung von Ausländern ohne Niederlassungsbewilligung einerseits und von Ausländern mit einer derartigen Bewilligung sowie

Schweizern andererseits gründet gemäss ständiger Rechtsprechung damit auf der aufgezeigten Verschiedenheit der Verhältnisse bei diesen beiden Gruppen von Steuerpflichtigen. Die Quellenbesteuerung nach Art. 83 ff. DBG bzw. § 87 ff. StG knüpft somit effektiv an die Art der fremdenpolizeilichen Bewilligung an, ohne dies nur vordergründig und unter Rückgriff auf fadenscheinige Argumente zu tun (VGr BE, 26. Januar 2016 = StE 2016 A 32 Nr. 23; VGr TG, 3. September 2008 = StE 2008 A 32 Nr. 11; VGr ZH, 3. März 1992 = ZStP 1992,135; a.M. Oesterhelt, Art. 24 N 31 OECD-MA, je mit Hinweisen). Die Quellenbesteuerung im konkreten Fall leitet sich damit nicht direkt aus der Staatsangehörigkeit des Pflichtigen ab, mithin das Vorliegen einer direkten Diskriminierung gestützt auf die Staatsangehörigkeit des Pflichtigen zu verneinen ist. Das Gesagte gilt sodann auch mit Bezug auf einen interkantonalen Umzug innerhalb der Schweiz bzw. die damit verbundene pro-rata-temporis Besteuerung (Art. 38 Abs. 4 StHG). Die von Pflichtigen angefochtene Neuveranlagung ist folglich mit Art. 26 DBA-FR vereinbar.

6. Diese Erwägungen führen zur Abweisung des Rekurses. Ausgangsgemäss sind die Kosten des vorliegenden Verfahrens dem Rekurrenten aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 StG).

Demgemäss erkennt der Einzelrichter:

1. Der Rekurs wird abgewiesen.

[...]