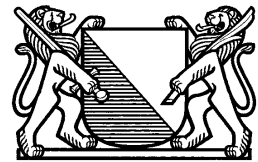


Steuerrekursgericht  
des Kantons Zürich

2. Abteilung



2 DB.2024.192  
2 ST.2024.249

**Entscheid**

31. März 2026

Mitwirkend:

Abteilungspräsident Marc Gerber, Steuerrichter Christian Griesser, Steuerrichterin  
Verena Bieri und Gerichtsschreiber Fabian Steiner

In Sachen

**A,**

**Beschwerdeführer/  
Rekurrent,**

gegen

**Kanton Zürich,**

**Beschwerde-/  
Rekursgegner,**

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

betreffend

**Direkte Bundessteuer 2022 (nachträgliche ordentliche Veranlagung) sowie  
Staats- und Gemeindesteuern 2022 (nachträgliche ordentliche Veranlagung)**

hat sich ergeben:

A. A (nachfolgend der Pflichtige) war im Steuerjahr 2022 internationaler Wochenaufenthalter mit Wohnsitz in [Land], und wurde im Kanton Zürich an der Quelle besteuert. Am 27. Februar 2023 stellte er einen Antrag auf Korrektur der Quellensteuer 2022.

Mit Schreiben vom 2. März 2023 wies das kantonale Steueramt den Pflichtigen darauf hin, dass die beantragten Abzüge nur mit einer nachträglichen ordentlichen Veranlagung berücksichtigt werden können und gewährte ihm eine Frist von 10 Tagen, um dem kantonalen Steueramt mitzuteilen, ob eine nachträgliche ordentliche Veranlagung gewünscht werde. Der Pflichtige beantragte mit E-Mail vom 7. März 2023 "die reguläre Veranlagung".

In der handschriftlich ausgefüllten, vom 23. April 2023 datierenden Steuererklärung 2022 deklarierten der Pflichtige und seine in [Land] wohnhafte Ehefrau B sowohl für die direkte Bundessteuer als auch für die Staats- und Gemeindesteuern ein steuerbares Einkommen von Fr. [...] sowie ein steuerbares Vermögen von Fr. [...] (nur Staats- und Gemeindesteuern). In der am 21. April 2024 eingereichten Online-Steuererklärung 2022 deklarierten der Pflichtige und seine Ehefrau für die direkte Bundessteuer ein steuerbares Einkommen von Fr. [...] sowie für die Staats- und Gemeindesteuern ein solches von Fr. [...]. Das steuerbare Vermögen bezifferten sie mit Fr. [...] (nur Staats- und Gemeindesteuern).

Daraufhin forderte das kantonale Steueramt im Verfahren um nachträgliche ordentliche Veranlagung mit Auflage vom 5. Juli 2024 weitere Unterlagen ein. Der Pflichtige reagierte darauf am 14. Juli 2024. Nach Prüfung der diesbezüglich eingereichten Unterlagen verweigerte das kantonale Steueramt die Durchführung der nachträglichen ordentlichen Veranlagung am 23. Juli 2024.

B. Hiergegen erhob der Pflichtige mit Schreiben vom 23. August 2023 (recte: 2024; Datum Poststempel: 26. August 2024) Einsprache und beantragte, dass im Rahmen einer nachträglichen ordentlichen Veranlagung die in die Säule 3a einbezahlten Beiträge zum Abzug zuzulassen seien.

Mit ausführlich begründetem Entscheid vom 3. Dezember 2024 gewährte das kantonale Steueramt dem Pflichtigen keine nachträgliche ordentliche Veranlagung und wies die Einsprache folglich ab.

C. Mit Beschwerde und Rekurs, je vom 18. Dezember 2024, beantragte der Pflichtige die Gewährung des Abzugs der an die Säule 3a geleisteten Beiträge und zu diesem Zweck die Durchführung einer nachträglichen ordentlichen Veranlagung.

In seiner Beschwerde- bzw. Rekursantwort vom 3. Februar 2025 schloss das kantonale Steueramt unter Verweis auf den Einspracheentscheid vom 3. Dezember 2024 und mit ergänzenden Ausführungen auf kostenfällige Abweisung der Rechtsmittel.

Die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) und die Gemeinde liessen sich nicht vernehmen.

Auf die Vorbringen der Parteien wird – soweit rechtserheblich – in den nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

Die Kammer zieht in Erwägung:

1. a) Natürliche Personen sind aufgrund persönlicher Zugehörigkeit steuerpflichtig, wenn sie ihren steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz bzw. im Kanton haben (Art. 3 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 [DBG] bzw. § 3 Abs. 1 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 [StG]).

Einen steuerrechtlichen Wohnsitz in der Schweiz bzw. im Kanton hat eine Person, wenn sie sich hier mit der Absicht dauernden Verbleibens aufhält oder wenn ihr das Bundesrecht hier einen besonderen gesetzlichen Wohnsitz zuweist (Art. 3 Abs. 2 DBG bzw. § 3 Abs. 2 StG).

Einen steuerrechtlichen Aufenthalt in der Schweiz bzw. im Kanton hat eine Person, wenn sie sich hier, ungeachtet vorübergehender Unterbrechung, bei Ausübung einer Erwerbstätigkeit während mindestens 30 Tagen, ohne Ausübung einer Erwerbstätigkeit während mindestens 90 Tagen aufhält (Art. 3 Abs. 1 DBG bzw. § 3 Abs. 3 StG).

b) Bei in ungetrennter Ehe lebenden Personen mit Beziehungen zu mehreren Orten gelten die persönlichen und familiären Kontakte zum Ort, wo sich ihre Familie, d.h. der Ehegatte und die Kinder aufhalten, als stärker als diejenigen zum Arbeitsort bzw. jedem anderen Ort, von wo aus sie ihrer Arbeit regelmässig nachgehen. Das gilt in der Regel dann, wenn sie täglich oder wenigstens an den Wochenenden bzw. an den arbeitsfreien Tagen an den Familienort zurückkehren (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, Handkommentar zum DBG, 4. A., 2023, Art. 3 N 43 DBG, und Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4. A., 2021, § 3 N 44 StG). Bei internationalen Wochenaufenthalten kann es je nach Distanz allerdings genügen, wenn die Intervalle der Rückkehr grösser sind. Verheiratete Wochenaufenthalter unterstehen grundsätzlich der Steuerhoheit des Staates, in welchem sich die Familie aufhält (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, Art. 91 N 17 f. DBG und § 94 N 13 f. StG).

c) Echte Wochenaufenthalter begründen an ihrem Arbeitsort nach Schweizer Recht keinen steuerrechtlichen Wohnsitz. Allerdings ist Voraussetzung dafür, dass die persönlichen Beziehungen zu einem anderen Ort stärker sind als zum Arbeitsort (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, Art. 3 N 45 DBG und § 3 N 34 StG).

Dies gilt auch im internationalen Verhältnis und hat sich auch im Quellensteuerrecht niedergeschlagen. Gemäss Art. 91 Abs. 1 DBG bzw. § 94 Abs. 1 StG unterliegen im Ausland wohnhafte Grenzgänger, Wochenaufenthalter und Kurzaufenthalter für ihr im Kanton erzielltes Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit der Quellensteuer nach Art. 84 und 85 DBG bzw. §§ 88 - 90 StG. So ist namentlich der Wochenaufenthalter dem Grenzgänger, d.h. einer Person, welche den Wohnsitz in Grenznähe hat, i.d.R. täglich einer unselbständigen Erwerbstätigkeit nachgeht und wieder an den

Wohnsitz zurückkehrt, gleichgestellt. Beide Personenkategorien haben weder steuerrechtlichen Wohnsitz noch Aufenthalt in der Schweiz, da die regelmässige Rückkehr ins Ausland die Kontinuität des Aufenthalts in der Schweiz verhindert (vgl. auch Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, Art. 3 N 79 DBG und § 3 N 83 StG).

2. a) Unstrittig ist, dass der Pflichtige verheiratet ist und seine Ehefrau in [Land] wohnhaft ist. Da der Pflichtige in tatsächlich ungetrennter Ehe lebt und regelmässig an den Wochenenden zu seiner Ehefrau an den gemeinsamen Wohnort nach [Land] zurückkehrt, qualifiziert der Aufenthalt in der Schweiz als blosser Wochenaufenthalt. Weil sich der Mittelpunkt der Lebensinteressen des Pflichtigen somit in [Land] befindet, ist er als im Ausland ansässige Person einzustufen und für sein Lohn Einkommen bei seinem schweizerischen Arbeitgeber grundsätzlich quellensteuerpflichtig.

Strittig ist hingegen, ob der Pflichtige ausnahmsweise Anspruch auf eine nachträgliche ordentliche Veranlagung hat und dadurch bestimmte Aufwendungen, insbesondere den in die Säule 3a einbezahlten Betrag von Fr. [...], in der effektiven Höhe zum Abzug bringen kann.

b) aa) Personen, die nach Art. 91 DBG bzw. § 94 StG (resp. Art. 35 Abs. 1 lit. a des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990 [StHG]) der Quellensteuer unterliegen – d.h. unter anderem im Ausland wohnhafte Arbeitnehmer, die in der Schweiz Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit erzielen – können gemäss Art. 99a Abs. 1 DBG bzw. § 101a Abs. 1 StG (resp. Art. 35a Abs. 1 StHG) für jede Steuerperiode bis am 31. März des auf das Steuerjahr folgenden Jahres eine nachträgliche ordentliche Veranlagung beantragen, wenn:

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

Diese Gesetzesnorm gehört zu den wichtigsten Änderungen der Quellensteuerrevision per 2021 (Jud/Meier, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 4. A., 2022, Art. 99a N 1 ff. DBG, und in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, 4. A., 2022, Art. 35a N 1 ff. StHG, je auch zum Folgenden). Die bis 2020 anwendbare Quellensteuergesetzgebung sah für nicht in der Schweiz ansässige (gebietsfremde) Quellensteuerpflichtige eine konsequente Abgeltungswirkung und nicht nur eine Sicherungsfunktion vor; d.h. die Betroffenen hatten kein gesetzliches Recht auf eine nachträgliche ordentliche Veranlagung unter Berücksichtigung ihrer individuellen beruflichen, familiären, finanziellen und persönlichen Verhältnisse. Je nach konkreter Konstellation waren insbesondere im Ausland wohnhafte Personen, die einen wesentlichen Teil ihrer Einkünfte an ihrem Arbeitsort in der Schweiz erzielten (Quasi-Ansässige), steuerlich zum Teil spürbar benachteiligt im Vergleich zu Personen mit Wohnsitz in der Schweiz mit ansonsten vergleichbaren Verhältnissen. Diese Ungleichbehandlung erschien insbesondere mit Blick auf das Freizügigkeitsabkommen (FZA) mit der EU zunehmend heikel und wurde für Quasi-Ansässige durch das Bundesgericht am 26. Januar 2010 faktisch ausser Kraft gesetzt (BGE 136 II 241).

bb) Art. 99a Abs. 1 DBG bzw. § 101a Abs. 1 StG bildet nun die mit BGE 136 II 241 eingeleitete neue steuerliche Behandlung von Quasi-Ansässigen ab. Demnach sind den Quasi-Ansässigen die gleichen Abzüge wie ordentlich Besteuernten zu gewähren. Dies setzt voraus, dass sie gemäss lit. a einen überwiegenden Teil ihrer weltweiten Einkünfte, zu denen auch die Einkünfte des Ehepartners zu zählen sind, in der Schweiz erwirtschaften (Jud/Meier, Art. 99a N 2 DBG und Art. 35a N 2 StHG).

aaa) Um als quasi-ansässig zu gelten, muss eine steuerpflichtige Person in der Regel mindestens 90% ihrer weltweiten Bruttoeinkünfte in der Schweiz versteuern (Art. 99a Abs. 3 DBG bzw. Art. 35a Abs. 3 StHG i.V.m. Art. 14 Abs. 1 der Verordnung des Eidgenössischen Finanzdepartements [EFD] über die Quellensteuer bei der direkten Bundessteuer vom 11. April 2018 [QStV]; Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, Art. 99a N 10 DBG und § 101a N 10 StG; Jud/Meier, Art. 99a N 8 ff. DBG und Art. 35a N 8 ff StHG, je auch zum Folgenden). 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 erfüllt sind. Zu diesem Zweck ermittelt sie zuerst die weltweiten

Bruttoeinkünfte der steuerpflichtigen Person sowie des allfälligen Ehegatten, wobei die einschlägigen DBG-Bestimmungen (Art. 16 - 18 und 20 - 23 DBG) 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 im Ausland). Umgekehrt werden im Ausland steuerbare Einkünfte nicht berücksichtigt, wenn sie nach Schweizer Recht steuerfrei bleiben (z.B. Kapitalgewinne auf beweglichem Privatvermögen).

bbb) Wenn die Voraussetzungen der Quasi-Ansässigkeit nach lit. a von Art. 99a Abs. 1 DBG bzw. § 101a Abs. 1 StG nicht erfüllt sind, d.h. der Schwellenwert nicht erreicht wird, kann eine nachträgliche ordentliche Veranlagung beantragt werden, wenn die Situation der Person mit derjenigen einer in der Schweiz wohnhaften steuerpflichtigen Person vergleichbar ist (Art. 99a Abs. 1 lit. b DBG bzw. § 101a Abs. 1 lit. b StG; Jud/Meier, Art. 99a N 16 ff. DBG und Art. 35a N 16 ff. StHG, je auch zum Folgenden). Dies kann insbesondere dann der Fall sein, wenn die Person nachweist, dass sie aufgrund niedriger Gesamteinkünfte nach dem Steuerrecht des ausländischen Wohnsitzstaates nicht steuerpflichtig ist und damit Steuerfreibeträge oder die persönliche Situation, insbesondere der Familienstand, dort steuerlich unberücksichtigt bleiben (vgl. Kreisschreiben Nr. 45 "Quellenbesteuerung des Erwerbseinkommens von Arbeitnehmern" der ESTV vom 12. Juni 2019, Ziffer 11.4 [nachfolgend KS Nr. 45]). Gemäss neuerer EuGH-Rechtsprechung hat dann der Arbeitsortsstaat solche Vergünstigungen zu übernehmen, weil die steuerpflichtige Person die zu versteuernden Einkünfte im Wesentlichen aus einer Tätigkeit im Arbeitsortsstaat erwirtschaftet. Eine Korrektur der Quellensteuer wegen zusätzlicher Abzüge (z.B. getätigte Einkäufe in die 2. Säule oder Beiträge in die Säule 3a) kann ab dem Steuerjahr 2021 aufgrund der Quellensteuerreform nicht mehr verlangt werden. Wer als nicht-ansässige bzw. 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 Gebietsfremden bzw. Nicht-Ansässigen (anders als bei Quasi-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 (Jud/Meier, Art. 99a N 18 DBG und Art. 35a N 18 StHG).

ccc) Schliesslich kann gemäss lit. c eine nachträgliche ordentliche Veranlagung dann beantragt werden, wenn die steuerpflichtige Person nachweist, dass der Tätigkeitsstaat Schweiz nach dem massgebenden Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) verpflichtet ist, bestimmte Abzüge steuermindernd zu gewähren. Damit wird insbesondere dem Umstand Rechnung getragen, dass sich die Schweiz in mehreren DBA verpflichtet hat, bei Arbeitnehmern ohne steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz Beiträge an das Vorsorgesystem im anderen Vertragsstaat (Ausland) analog zu den Beiträgen an das schweizerische Vorsorgesystem zum Abzug zuzulassen (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, Art. 99a N 5 DBG und § 101a N 5 StG; Jud/Meier, Art. 99a N 19 DBG und Art. 35a N 19 StHG).

cc) Nach dem verfassungsrechtlichen Gebot der Rechtsgleichheit (Art. 8 der Bundesverfassung vom 18. April 1999 [BV]) muss Gleiches nach Massgabe seiner Gleichheit gleich und Ungleiches nach Massgabe seiner Ungleichheit ungleich behandelt werden. Das Quellensteuerverfahren stellt – nach dem oben Dargelegten – gegenüber im Ausland ansässigen Personen keine Verletzung des Gleichbehandlungsgebots im Vergleich zu Personen dar, die dem ordentlichen Veranlagungsverfahren unterliegen, da diese Personen aufgrund des unterschiedlichen Wohnsitzes nicht in vergleichbaren Verhältnissen leben. Ebenso wenig stellt das Quellensteuerverfahren gegenüber im Ausland ansässigen Arbeitnehmern eine Verletzung des Inländergleichbehandlungsgebots gemäss FZA dar, da i.d.R. wegen dem steuerrechtlichen Wohnsitz im Ausland keine vergleichbaren Verhältnisse vorliegen.

In Anlehnung an die Rechtsprechung hat der Gesetzgeber jedoch erkannt, dass in Einzelfällen trotzdem vergleichbare Verhältnisse vorliegen können und deshalb Anspruch auf eine nachträgliche ordentliche Veranlagung besteht (Gleichbehandlung). Erfüllt der Pflichtige mit Ansässigkeit im Ausland jedoch keine der oben, in E. 2b/aa genannten gesetzlichen Voraussetzungen nach Art. 99a DBG bzw. § 101a StG, so hat er keinen Anspruch auf Gleichbehandlung und es ist nicht zu beanstanden, dass diesem die Auslagen im Zusammenhang mit seiner Erwerbstätigkeit in der Schweiz nur



pauschal gewährt werden, und zwar durch entsprechende Berücksichtigung in den Quellensteuertarifen. Dementsprechend hat das Bundesgericht bisher das Quellensteuerverfahren nie als grundsätzlich verfassungswidrig eingestuft (BGr, 26. Januar 2010, 2C\_319/2009 = BGE 136 II 241; BGr, 4. Oktober 2010, 2C\_33/2010, 2C\_34/2010, 2C\_35/2010).

c) 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 Beschwerde-/Rekursschrift anzutreten hat (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, Art. 140 N 55 DBG und § 147 N 53 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 die steuerpflichtige Person weder zur Ergänzung ihrer 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 der hierfür beweisbelasteten steuerpflichtigen Person als gescheitert zu betrachten ist (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, Art. 140 N 55 DBG und § 147 N 53 StG, je mit Hinweisen).

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 (VGr, 2. Oktober 2013, SB.2013.00031, E. 2.2; RB 1992 Nr. 32).

bb) Mit Auflage vom 5. Juli 2024 machte das kantonale Steueramt den Pflichten auf die Voraussetzungen für eine nachträgliche ordentliche Veranlagung aufgrund von vergleichbaren Verhältnissen aufmerksam und ersuchte ihn um ergänzende Auskünfte bzw. Unterlagen. Während der Pflichtige [*die ausländische Veranlagungsverfügung*] einreichte, erbrachte er den Nachweis, welche Sozialabzüge und Steuerfreibeträge ihm und seiner Ehefrau in [*Land*] zugestanden wären und (aufgrund des geringen steuerbaren Einkommens) nicht gewährt wurden, nicht.

3. Es gilt nachfolgend zu prüfen, ob die Voraussetzungen einer der in Art. 99a Abs. 1 DBG bzw. § 101a Abs. 1 StG genannten Fallkonstellationen, welche zum Antrag einer nachträglichen ordentlichen Veranlagung berechtigen, vorliegen.

a) Der Pflichtige brachte im Beschwerde- bzw. Rekursschreiben vor, dass gemäss Ziff. 11.4 KS Nr. 45 das Gesamteinkommen des Wohnsitzstaates massgebend sei. Dies bedeute, dass wenn das Einkommen seiner Ehefrau gemäss [*ausländischer Veranlagungsverfügung*] 2022 nach dem Steuerrecht des Wohnsitzstaates nicht steuerpflichtig sei, der Familienstand unberücksichtigt bleibe, weshalb in diesem Falle "die mindestens 90%-Regelung" erfüllt sei. Nur mittels nachträglicher ordentlicher Veranlagung sei zudem die steuerliche Geltendmachung der Beiträge an die Säule 3a möglich.

Soweit der Pflichtige damit sinngemäss geltend machen wollte, dass der Einbezug der Einkünfte der Ehefrau vorliegend generell zu unterbleiben habe, weil in [*Land*] bei einem zu versteuernden Einkommen unter [*Betrag*] keine Einkommensteuern zu entrichten seien, ist vorab festzuhalten, dass diese Ansicht in Widerspruch zu den zur Anwendung gelangenden massgeblichen gesetzlichen Bestimmungen steht. Denn gemäss Art. 99a Abs. 1 lit. a DBG bzw. § 101a Abs. 1 lit. a StG (resp. Art. 35a Abs. 1 lit. a StHG) ist der Einbezug der Einkünfte des Ehegatten vorgeschrieben, wobei die Schweizer Gerichte auf allen Ebenen daran gebunden sind (Art. 190 BV). Und auch der Vergleich mit dem Schweizer Steuersystem nach Art. 99a Abs. 1 lit. b DBG bzw. § 101a Abs. 1 lit. b StG (resp. Art. 35a Abs. 1 lit. b StHG) bedingt, dieselbe Ausgangslage zu schaffen. Deswegen sind auch in diesem Fall die Einkünfte von Ehegatten in ungetrennter Ehe zwingend zusammenzuzählen, werden diese doch in der Schweiz von Gesetzes wegen zusammengerechnet (Faktorenaddition gemäss Art. 9 Abs. 1 DBG bzw. § 7 Abs. 1 StG [resp. Art. 3 Abs. 3 StHG]). Einzig auf das steuerbare Einkommen des Pflichtigen abzustellen, liefe auf eine ungerechtfertigte, das Gleichheitsgebot verletzende Besserstellung von Nicht-Ansässigen hinaus.

Das Einkommen des Pflichtigen darf daher im Folgenden nicht isoliert betrachtet werden, sondern ist mit jenem der Ehefrau zusammenzurechnen.

b) aa) Nach Auffassung des Pflichtigen sei zufolge Überschreitens der 90%-Schwelle die Anforderung betreffend Quasi-Ansässigkeit erfüllt.

Das kantonale Steueramt erwog jedoch bereits im Einspracheentscheid, dass gemäss Aktenlage weniger als 90% der weltweiten Bruttoeinkünfte der Besteuerung in der Schweiz unterliegen würden, woran es unter Wiedergabe der Berechnung in der Beschwerde- bzw. Rekursantwort festhielt. Das Bruttoerwerbseinkommen des Pflichtigen in der Schweiz belaufe sich auf Fr. [...], während sich die Bruttorenteneinkünfte seiner Ehefrau in [Land] – umgerechnet zum Jahresmittelkurs von [...] – auf Fr. [...] und deren Bruttoerträge aus Liegenschaften in [Land] auf Fr. [...] beliefen. Demzufolge würden 83.11% der Einkünfte auf die Schweiz und 16.89% auf das Ausland entfallen.

Diese Berechnung des kantonalen Steueramts ist nicht zu beanstanden, weswegen die Quasi-Ansässigkeit des Pflichtigen gemäss Art. 99a Abs. 1 lit. a DBG bzw. § 101a Abs 1 lit. a StG zu verneinen ist und als Folge davon die Berücksichtigung des Abzugs der Beiträge an die Säule 3a von Fr. [...] im Rahmen einer nachträglichen ordentlichen Veranlagung ausser Betracht fällt.

bb) Sind die Voraussetzungen der Quasi-Ansässigkeit nicht erfüllt, kann eine nachträgliche ordentliche Veranlagung beantragt werden, wenn die Situation der Person mit derjenigen einer in der Schweiz wohnhaften steuerpflichtigen Person vergleichbar ist (Art. 99a Abs. 1 lit. b DBG bzw. § 101a Abs. 1 lit. b StG).

Gemäss der auf den Pflichtigen und seine Ehefrau lautenden [ausländischen Veranlagungsverfügung] 2022 beträgt der Gesamtbetrag der Einkünfte [...], woraus sich nach zugestandenen Abzügen ein in [Land] zu versteuerndes Einkommen von [...] ergibt, was zu einer Einkommenssteuer von [...] führt.

Trotz entsprechender Aufforderung des kantonalen Steueramts in der Auflage vom 5. Juli 2024 erbrachte der Pflichtige den zum Beweis der vergleichbaren Verhältnisse erforderlichen Nachweis nicht. Es ist nämlich bis heute nicht bekannt, welche Sozialabzüge und Steuerfreibeträge ihm und seiner Ehefrau in [Land] zugestanden wären, jedoch aufgrund des geringen steuerbaren Einkommens nicht gewährt wurden. Bekannt ist einzig, dass in [Land] der Höchstbetrag für sonstige Vorsorgeaufwendungen bereits durch die Berücksichtigung der Beiträge des Pflichtigen und seiner Ehefrau zur Krankenversicherung (Basisabsicherung) und zur gesetzlichen Pflegeversicherung

ausgeschöpft wurde. Ein darüber hinaus gehender Abzug der weiteren sonstigen Vorsorgeaufwendungen sei daher nicht möglich. Da es sich beim Nachweis der vergleichbaren Verhältnisse um eine steuermindernde Tatsache handelt, für welche der Pflichtige die Beweislast trägt, ist die diesbezügliche Beweislosigkeit zu seinen Ungunsten zu würdigen.

Es kann deshalb mit dem kantonalen Steueramt davon ausgegangen werden, dass dem Pflichtigen die ihm unter Berücksichtigung seiner persönlichen Situation und seines Familienstands zustehenden Steuerfreibeträge und Sozialabzüge vom Wohnsitzstaat gewährt wurden.

Im Übrigen ist eine Korrektur der Quellensteuer wegen zusätzlicher Abzüge (z.B. getätigte Einkäufe in die 2. Säule oder Beiträge in die Säule 3a) aufgrund der Quellensteuerreform im vorliegend strittigen Steuerjahr 2022 nicht (mehr) möglich. Demzufolge kann sich der Pflichtige zur Begründung seines Antrags auf Berücksichtigung des in die Säule 3a geleisteten Beitrags auch nicht auf eine mit einer in der Schweiz wohnhaften steuerpflichtigen Person vergleichbare Situation gemäss Art. 99a Abs. 1 lit. b DBG bzw. § 101a Abs. 1 lit. b StG berufen.

cc) Zu Recht macht der Pflichtige schliesslich nicht geltend, dass gestützt auf Art. 99a Abs. 1 lit. c DBG bzw. § 101a Abs. 1 lit. c StG der Tätigkeitsstaat Schweiz nach dem einschlägigen Doppelbesteuerungsabkommen verpflichtet ist, bestimmte Abzüge, insbesondere Beiträge an die Säule 3a, steuermindernd zu gewähren. Einen entsprechenden Nachweis hat der beweisbelastete Pflichtige denn auch nicht erbracht.

c) Zusammenfassend kann festgehalten werden, dass der Pflichtige nicht den überwiegenden Teil der weltweiten Einkünfte, d.h. der Einkünfte von ihm und seiner Ehefrau, in der Schweiz versteuert. Zudem lebt er im Vergleich zu Personen mit Wohnsitz in der Schweiz, welche dem Verfahren der ordentlichen Veranlagung unterliegen, wegen seiner Ansässigkeit in [Land] nicht in gleichen Verhältnissen. Deshalb stellt das Quellensteuerverfahren keine Verletzung des Gleichbehandlungsgrundsatzes von Art. 8 BV dar. Auch ist das Inländergleichbehandlungsgebot gemäss FZA nicht verletzt, da der im Ausland ansässige Pflichtige nicht in besonderen Verhältnissen lebt, welche ausnahmsweise mit jenen von Personen, die in der Schweiz wohnen, vergleichbar sind. Schliesslich verpflichtet das einschlägige Doppelbesteuerungsabkommen die Schweiz auch nicht dazu, den Abzug für Beiträge an die Säule 3a steuermin-

dernd zu gewähren. Der Pflichtige hat deshalb für das Steuerjahr 2022 keinen Anspruch auf eine nachträgliche ordentliche Veranlagung.

4. Diese Erwägungen führen zur Abweisung von Beschwerde und Rekurs. 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.
2. Der Rekurs wird abgewiesen.

[...]