

Steuerrekursgericht
des Kantons Zürich



2. Abteilung

2 DB.2023.190
2 ST.2023.259

Entscheid

27. März 2024

Mitwirkend:

Einzelrichter Hans Heinrich Knüsli und Gerichtsschreiber Benjamin Briner

In Sachen

A,

**Beschwerdeführerin/
Rekurrentin,**

gegen

Kanton Zürich,

**Beschwerde-/
Rekursgegner,**

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

betreffend

Direkte Bundessteuer 2021 sowie Staats- und Gemeindesteuern 2021

hat sich ergeben:

A. Am 23. August 2022 reichte A (nachfolgend die Pflichtige) die Steuererklärung 2021 ein. Nach der Prüfung erstellte der zuständige Steuerkommissär am 22. Februar 2023 jeweils Einschätzungsvorschläge für die direkte Bundessteuer und für die Staats- und Gemeindesteuern. Dabei wurde das Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit der Universität B, Niederlande, gemäss Deklaration und analog zum Vorjahr der Schweiz zugewiesen. Der Eigenmietwert der Wohnung der Pflichtigen in den Niederlanden wurde hingegen von der Besteuerung ausgenommen. In der E-Mail-Korrespondenz vom 3./4. April 2023 erwähnte die Pflichtige, dass das Einkommen der Universität B von Fr. 39'911.- bereits im anderen Vertragsstaat besteuert worden sei und in die Niederlande auszuscheiden sei. Ebenso erwähnte sie, dass sie nie mehr als 183 Tage pro Jahr in den Niederlanden verbracht habe. Da die Universität B gemäss deren Homepage vorwiegend aus staatlichen Geldern finanziert wird, kam das kantonale Steueramt zum Schluss, dass das dortige Gehalt nach Art. 19 des Abkommens zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und dem Königreich der Niederlande zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und zur Vermeidung von Steuerbetrug und Steuerflucht vom 26. Februar 2010 (DBA-NL) der Besteuerung in den Niederlanden unterstehe und in der Schweiz freizustellen bzw. nur zur Satzbestimmung heranzuziehen sei.

Mit Veranlagungsverfügung und Einschätzungsentscheid vom 11. Mai 2023 wurde für die Steuerperiode 2021 eine internationale Steuerausscheidung auch in Bezug auf die ausländischen Einkünfte vorgenommen. Konkret wurde das Einkommen der Universität B von Fr. 39'911.- in die Niederlande ausgeschieden. Die Berufsauslagen, Beiträge an die Säule 3a, Versicherungsprämien, der Einkauf in die Pensionskasse sowie weitere Abzüge wurden proportional auf die inländischen und ausländischen Einkünfte aufgeteilt. Weiter wurden die Schulden und Schuldzinsen nach Lage der Aktiven aufgeteilt. Für die direkte Bundessteuer wurde die Pflichtige mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 66'600.- (satzbestimmend Fr. 81'500.-) veranlagt. Bei den Staats- und Gemeindesteuern wurde sie mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 64'300.- (satzbestimmend Fr. 78'600.-) und einem steuerbaren Vermögen von Fr. 859'000.- (satzbestimmend Fr. 1'136'000.-) eingeschätzt.

B. Dagegen erhob die Pflichtige am 25. Mai 2023 Einsprache und beantragte betreffend einige Abzüge die vollumfängliche internationale Steuerauscheidung in die Schweiz. Betreffend Einkauf in die 2. Säule machte sie geltend, dass es sich um eine Einkaufsleistung in die Pensionskasse der schweizerischen Universität C handle, was aus dem Beleg zur Steuererklärung ersichtlich sei.

Mit Aktenaufgabe vom 15. August 2023 nahm der zuständige Steuerkommissär daraufhin weitere Abklärungen vor und forderte weitere Unterlagen ein. Ebenso wies er auf die geltende Praxis zur internationalen Steuerauscheidung hin.

Mit E-Mail vom 23. August 2023 nahm die Pflichtige dazu Stellung und reichte weitere Unterlagen nach. Der Steuerkommissär erliess am 25. August 2023 angepasste Veranlagungsvorschläge im Einspracheverfahren für die Direkte Bundessteuer und für die Staats- und Gemeindesteuer. Dabei wurde der Einkauf in die Pensionskasse der Universität C von Fr. 100'000.- in der internationalen Steuerauscheidung vollständig der Schweiz zugewiesen. Aufgrund der eingereichten Unterlagen im Einspracheverfahren sei – so der Steuerkommissär – ersichtlich, dass zwischen dem Einkauf in eine schweizerische Vorsorgeeinrichtung und dem schweizerischen Einkommen ein direkter Zusammenhang bestehe. Die übrigen Punkte der Steuerauscheidung blieben unverändert. Dagegen erhob die Pflichtige per E-Mail und brieflich Einwände. Sie vertrete nach wie vor den Standpunkt, dass die Berufsauslagen, Beiträge an die Säule 3a, Versicherungsprämien, Schulden und Schuldzinsen sowie weitere quotenmässige Abzüge in der Steuerauscheidung als organische Abzüge bzw. Gewinnungskosten nicht ins Ausland ausgeschieden werden dürften.

Mit Einspracheentscheid vom 15. November 2023 hiess der Steuerkommissär die Einsprache teilweise gut. Für die direkte Bundessteuer wurde die Pflichtige mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 47'300.- (satzbestimmend Fr. 81'500.-) veranlagt. Bei den Staats- und Gemeindesteuern wurde sie mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 45'300.- (satzbestimmend Fr. 78'600.-) und einem steuerbaren Vermögen von Fr. 859'000.- (satzbestimmend Fr. 1'136'000.-) eingeschätzt. Dabei wurde der Einkauf in die Pensionskasse C-Stadt von Fr. 100'000.- in der internationalen Steuerauscheidung vollumfänglich der Schweiz zugewiesen.

C. Am 14. Dezember 2023 erhob die Pflichtige Beschwerde und Rekurs gegen den Einspracheentscheid. Dabei beantragte sie dessen Aufhebung, soweit er die internationale Steuerauscheidung bezüglich anderer Abzüge als des Einkaufs in die 2. Säule betreffe. Dazu zähle sie die auf ihre Berufstätigkeit in der Schweiz bezogenen Berufsauslagen als Gewinnungskosten oder organische Abzüge, den Beitrag an die Säule 3a sowie weitere quotenmässige Abzüge (anorganische Abzüge) und die Sozialabzüge.

Mit Beschwerde- und Rekursantwort vom 10. Januar 2024 beantragte das kantonale Steueramt die Abweisung der Rechtsmittel. Dazu wurde ergänzend ausgeführt, dass die Berufsauslagen (Haupterwerb) mehrheitlich das schweizerische Erwerbseinkommen, die Nebenerwerbspauschale hingegen das ausländische Einkommen betreffen. Auch die Mehrkosten der Verpflegung betreffen beide Erwerbstätigkeiten, da der volle Abzug geltend gemacht worden sei, die Tätigkeit an der Universität C jedoch lediglich einem 70% Pensum entspreche. Folglich sei auch bei Abstützen auf die Argumentation der Pflichtigen ein Anteil ins Ausland auszuscheiden (anteilmässige Verpflegungsmehrkosten und Nebenerwerbspauschale). Betreffend Beiträge an die Säule 3a wurde erneut auf die geltende Praxis verwiesen.

Die Pflichtige liess sich daraufhin nicht mehr vernehmen. Auf die Vorbringen der Parteien wird – sofern entscheidwesentlich – nachfolgend eingegangen.

Der Einzelrichter zieht in Erwägung:

1. a) Die in D, Kanton Zürich, wohnhafte Pflichtige ist Angestellte an der Universität C sowie auch in den Niederlanden an der Universität B. Somit erzielte sie sowohl in der Schweiz als auch in den Niederlanden ein Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit. Die Streitthematik der konkreten Ausgestaltung der internationalen Auscheidung von Säule 3a-Beiträgen (konkret mit einem Dänemark-Bezug) wurde letztmals durch das Steuerrekursgericht mit (publiziertem) Entscheid vom 18. April 2018 (2 DB.2017.109 / 2 ST.2017.137 E. 2a f.) erörtert:

"Nachdem bereits die zürcherische Steuerjustiz sich verschiedentlich mit der internationalen Ausscheidung von Einkäufen in die berufliche Vorsorge bzw. von Beiträgen an die gebundene Selbstvorsorge (Säule 3a) auseinandergesetzt und unterschiedlich beurteilt hatte (letztlich anteilmässige Zuweisung im ersteren, vollumfängliche Zuweisung an die Schweiz im letzteren Fall: StRG, 24. Juni 2008, StRG 1 ST.2008.109; StRG, 18. Februar 2011, 1 DB.2010.205/1 ST.2010.286; StRG, 27. Mai 2013, 1 DB.2013.13/1 ST.2013.13; StRG, 4. März 2014, 1 DB.2013.239/1 ST.2013.278; VGr, 21. September 2011, SB.2011.00037; VGr, 19. November 2014, SB.2014.00024+25), schloss das Bundesgericht in seiner jüngeren Rechtsprechung auf die anteilmässige Zuweisung beider Abzugsarten entsprechend den internationalen Erwerbseinkommensanteilen (BGr, 27. August 2015, 2C_95/2015). All diesen Urteilen ist gemeinsam, dass die Steuerpflichtigen während der gesamten Steuerperiode ihren steuerrechtlichen Wohnsitz in der Schweiz nach unilateralem Recht beibehalten bzw. doppelbesteuerungsrechtlich als allein in der Schweiz ansässig gegolten haben und damit – unter Vorbehalt der Zuweisung des Erwerbseinkommens für die Tätigkeit im Ausland an das Ausland gemäss den einschlägigen Doppelbesteuerungsabkommen – in der Schweiz unbeschränkt steuerpflichtig geblieben sind".

b) Das Bundesgericht begründet die proportionale Zuweisung von Säule 3a-Beiträgen im Urteil vom 27. August 2015, 2C_95/2015, E. 4.4 ff., damit, dass die ordentlichen Beiträge Unselbstständigerwerbender an die Sozialversicherungen aus dem Erwerbseinkommen bezahlt würden, weshalb diese nach Praxis und einhelliger Lehre dem Erwerbseinkommen zuzuweisen seien. Abzüge für Beiträge an die gebundene Vorsorge stünden nur Erwerbstätigen offen, weshalb auch diese dem Erwerbseinkommen zuzurechnen seien. Auch wenn Beiträge an die gebundene Vorsorge sowie Einkäufe in die berufliche Vorsorge abweichend von den ordentlichen Sozialversicherungsbeiträgen nicht nach Prozenten des Einkommens berechnet, sondern innerhalb gesetzlich definierter Schranken (Maximalbetrag Säule 3a bzw. Einkaufsgrenze BVG) dem freien Entscheid des Steuerpflichtigen unterliegen würden, rechtfertige dies keine alleinige Zurechnung zum schweizerischen Erwerbseinkommen. Der Umstand, dass bei Auslandsbezug der Steuervorteil teilweise wegfallen könnte, sei nicht ausschlaggebend. Vielmehr führe eine internationale Steuerausscheidung der Abzüge immer dazu, dass Abzüge ganz oder teilweise ins Ausland ausgeschieden werden müssten, unabhängig davon, ob im Ausland eine Abzugsmöglichkeit effektiv bestehe. Werde im Ausland ein Abzug verweigert, könne das zwar zu einer effektiven Doppelbesteuerung führen. Es

wäre aber inkonsequent und würde die Schweiz benachteiligen, wenn die vollen Abzüge in der Schweiz zulässig wären, die Einkommen aber nur teilweise in der Schweiz erfasst würden. Zudem würde dies in den Fällen, in denen der ausländische Staat ebenfalls einen entsprechenden Abzug zulassen würde, zu einem doppelten Abzug führen. Es wäre auch unpraktikabel, die Abzugsfähigkeit in der Schweiz davon abhängig zu machen, ob im Ausland ein Abzug effektiv möglich sei. Die Praxis lasse daher auch im internationalen Verhältnis solche Abzüge nur proportional zum Erwerbseinkommen zu. Zudem lasse die Praxis auch bei einer sozialversicherungsrechtlichen Zuständigkeit eines anderen Entsendungsstaates (gemäss besonderer sozialversicherungsrechtlicher Regelungen als Folge des Freizügigkeitsabkommens mit der Europäischen Union) und steuerbarem Einkommen in der Schweiz im Verhältnis der im In- und Ausland liegenden Einkommen den Abzug für ausländische Formen der beruflichen und gebundenen Vorsorge zu, sofern diese den Anforderungen an die schweizerischen Säulen 2 und 3a entsprechen würden. Ein bloss anteilmässiger Abzug solcher Beiträge oder Einkäufe könne deshalb nicht als unbillig oder ungerecht betrachtet werden.

Diese Praxis bestätigte das Bundesgericht sodann in E. 3.3.3. seines Urteils vom 20. März 2022 (2C_354/2022): "Für die allgemeinen Abzüge ist im Gesetz eine ausdrückliche Regelung ebenfalls nicht zu finden. Solche Abzüge liegen von ihrer Art her zwischen den Sozialabzügen und den organischen Abzügen. Je nach konkret in Frage stehendem allgemeinen Abzug kann ein sachlicher Zusammenhang zu einer bestimmten Einkommensart gegeben sein oder ein solcher gänzlich fehlen. Besteht ein derartiger Zusammenhang, so liegen die allgemeinen Abzüge näher bei den organischen Abzügen. Wenn er fehlt, haben sie eher Gemeinsamkeiten mit Sozialabzügen, wobei die allgemeinen Abzüge nur insoweit vorgenommen werden können, als der Steuerpflichtige effektiv einen Aufwand hatte. So werden z.B. Beiträge Unselbständigerwerbender an die Sozialversicherungen auf dem Erwerbseinkommen bezahlt und sind deshalb dem Erwerbseinkommen zuzuweisen; Abzüge für Beiträge an die gebundene Vorsorge stehen nur Erwerbstätigen offen und sind folglich ebenfalls dem Erwerbseinkommen zuzurechnen (vgl. zum Ganzen: BGr, 26. Juni 2015, 2C_1154/2013, E. 3.3; 27. August 2015, 2C_95/2015 E. 4.4; vgl. aber auch BGr, 2C_95/2015, 27. August 2015, E. 4.7, wonach die Praxis die Abzüge an die Säule 3a nur proportional zum Erwerbseinkommen zulässt). Dagegen sind allgemeine Abzüge, welche in keinem direkten Zusammenhang mit einer bestimmten Einkommenserzielung stehen, proportional nach Lage des Reineinkommens zu verlegen".

c) Die Rechtsfrage zur internationalen Verlegung Säule 3a-Beiträgen, wie aber auch generell von allgemeinen Abzügen, ist damit höchstrichterlich bereits mehrfach entschieden worden. Demgemäss wurden die Säule 3a-Beiträge der Pflichtigen korrekt verteilt (vgl. auch Schweizerische Steuerkonferenz [SSK], *Vorsorge und Steuern*, Loseblattsammlung, Anwendungsbeispiel B.9.2.1 Ziff. 2.2). Konkret wird dabei – zumindest nach Zürcher Praxis – das Nettoeinkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit nach Abzug der Berufskosten betrachtet, da beim Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit auch nur das Einkommen nach Abzug der Gewinnungskosten berücksichtigt wird (wobei die meisten [anderen] Kantone aus Vereinfachungsgründen auf das Nettoeinkommen vor Abzug der Berufskosten abstellen, vgl. Philipp Betschart, in: *Kommentar Interkantonales Steuerrecht*, 2. A., 2021, § 24 N 14).

d) Die (maximal abziehbaren) Versicherungsprämien und Zinsen von Fr. 2'600.- bzw. Fr. 1'700.- sowie die gemeinnützigen Zuwendungen von Fr. 18'041.- stehen unzweifelhaft in keinem direkten Zusammenhang mit einer bestimmten Einkommenserzielung wie dem schweizerischen oder niederländischen Lohn und wurden daher vom kantonalen Steueramt korrekt nach Lage des Reineinkommens verlegt. Diese Bundesgerichtspraxis ist auch der Pflichtigen bekannt. Ebenso zutreffend gibt sie an, dass ihr bewusst sei, dass das DBA-NL die Frage der (jeweils nationalen) Abzüge nicht regle.

2. a) Die Pflichtige moniert jedoch, dass die erwähnte Rechtsprechung den Anforderungen des Freizügigkeitsabkommens zwischen der EU und der Schweiz (Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft einerseits und der Europäischen Gemeinschaft und ihren Mitgliedstaaten andererseits über die Freizügigkeit, FZA) nicht genüge bzw. mit diesem nicht vereinbar sei. Vielmehr resultiere daraus eine steuerliche Ungleichbehandlung, welche nach Art. 9 Anhang I (Anh. I) FZA unzulässig sei. Gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung könne sie sich (auch) als Schweizerin gegenüber Schweizer Behörden auf das Diskriminierungsverbot berufen.

b) Nach Art. 9 Abs. 1 Anh. I FZA darf ein Arbeitnehmer, der Staatsangehöriger einer Vertragspartei ist, auf Grund seiner Staatsangehörigkeit im Hoheitsgebiet der anderen Vertragspartei hinsichtlich der Beschäftigungs- und Arbeitsbedingungen, insbesondere in Hinblick auf Entlohnung, Kündigung und, falls er arbeitslos geworden ist, im Hinblick auf berufliche Wiedereingliederung oder Wiedereinstellung nicht anders

behandelt werden als die inländischen Arbeitnehmer. Ein Arbeitnehmer und seine in Art. 3 Anh. I FZA genannten Familienangehörigen geniessen dort die gleichen steuerlichen und sozialen Vergünstigungen wie die inländischen Arbeitnehmer und ihre Familienangehörigen (Abs. 2). Art. 9 Anh. I FZA stellt eine Konkretisierung des Art. 2 FZA dar und geht diesem als *lex specialis* vor. Art. 9 Abs. 1 und 2 Anh. I FZA sind nur dann anwendbar, wenn ein Staatsangehöriger einer Vertragspartei im Aufenthaltsstaat Arbeitnehmer ist (BGE 140 II 364 E. 5.1 und 5.5). Im vorliegenden Fall ist die Pflichtige Staatsangehörige der Schweiz, wohnt in der Schweiz (D) und arbeitet sowohl in der Schweiz (C) wie auch in den Niederlanden (B).

c) Konkret beanstandete die Pflichtige etwa in ihrem E-Mail vom 23. August 2023 an den Steuerkommissär, dass die Praxis der anteilmässigen Zuordnung von Abzügen gleichermassen auf interkantonale wie auch auf internationale Steuerfälle angewendet werde, obwohl es sich nicht um vergleichbare Sachverhalte handle. In interkantonalen Sachverhalten könne dabei über die verschiedenen Kantone verteilt letztlich der gesamte Abzug vorgenommen werden. In ihrem (internationalen) Fall könne sie dagegen nur den der Schweiz zugeordneten Teil abziehen. Anders als die Schweiz gingen die Niederlande bei der Berechnung der Steuern auf dem dortigen Einkommen nicht vom Welteinkommen aus, sondern werde dort nur der inländische Teil ohne Berücksichtigung der ausländischen (schweizerischen) Faktoren besteuert. Sie könne somit insgesamt nur einen Teil der Abzüge geltend machen, was sie im Vergleich zu einer Person, die bloss in einem oder mehreren Kantonen besteuert werde, benachteilige. Daraus resultiere eine verpönte steuerliche Ungleichbehandlung.

d) Die Pflichtige scheint hier auszublenken, dass sie aufgrund des DBA-NL im Gegensatz zu einer ausschliesslich in der Schweiz steuerpflichtigen Person ihr gesamtes Einkommen nicht etwa gänzlich (bzw. dies nur satzbestimmend) in der Schweiz zu versteuern hat. Dies obwohl sie aufgrund ihrer persönlichen Zugehörigkeit gemäss Art. 3 Abs. 1 und 6 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG) bzw. §§ 3 Abs 1 und 5 Abs. 1 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) in der Schweiz bzw. D ebenfalls unbeschränkt steuerpflichtig wäre, sie also ihr gesamtes Einkommen hier versteuern müsste. Insofern ist sie rein schweizerisch betrachtet einkommenssteuermässig damit sogar bessergestellt (und wäre es im hypothetischen Fall, dass das Ausland bzw. hier die Niederlande gar keine Einkommenssteuern erheben würde, sogar international gesehen).

Diese Betrachtungsweise spiegelt sich auch bereits in der erwähnten bundesgerichtlichen Rechtsprechung wider, die festhält, dass es inkonsequent wäre und die Schweiz benachteiligen würde, wenn die vollen Abzüge in der Schweiz zulässig wären, die Einkommen aber nur teilweise in der Schweiz erfasst würden. Wenn aufgrund der Arbeitstätigkeit der Pflichtigen in den Niederlanden gewisse allgemeine Abzüge oder gemeinnützige Zuwendungen proportional zum Verhältnis des schweizerischen und des ausländischen (hier niederländischen) Einkommens (etwa die Säule 3a Beiträge) oder zum Reineinkommen (etwa die gemeinnützigen Zuwendungen) auf die beiden Länder verteilt werden, kann darin gesamthaft betrachtet (die proportionalen Abzüge übersteigen das steuerlich der Niederlande zugewiesene Einkommen unstrittig nicht bzw. verleiht dort gemäss dem Einspracheentscheid ein steuerbares Nettoeinkommen von jeweils über Fr. 14'000.-) jedenfalls keine Schlechterstellung der Pflichtigen gegenüber nur in der Schweiz steuerpflichtigen Personen erblickt werden. Was die Sozialabzüge anbelangt, so wurden – soweit ersichtlich in zutreffender Weise – gar keine solchen von der Pflichtigen in Ziff. 24 ihrer Steuererklärung deklariert, womit hier auch keine internationale Steuerauscheidung stattfinden konnte und sich die Rechtsmittel diesbezüglich als obsolet erweisen.

e) Nach dem Dargelegten hält das Steuerrekursgericht – anders als die Pflichtige – die aktuelle bundesgerichtliche Rechtsprechung als mit dem FZA vereinbar. Die internationale Steuerauscheidung der Pflichtigen sowohl auf der Einkommens- wie auch auf Abzugsseite wurde daher grundsätzlich korrekt vorgenommen. Allerdings erweist sich die Ausscheidung der Berufsauslagen gemäss dem Verhältnis des kompletten unselbständigen Erwerbseinkommens (76.06% Schweiz / 23.94% Ausland) als falsch. Richtigerweise sind nebst der Nebenerwerbspauschale von Fr. 2'400.- (vollumfänglich) auch anteilmässig der seit 1. Januar 2016 nicht mehr als Gewinnungs-kosten-, sondern als allgemeiner Abzug (hier in Form der praxisgemässen Aus- und Weiterbildungspauschale von jeweils Fr. 500.-) ausgestaltete Bildungskostenabzug (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, Handkommentar zum DBG, 4. A., 2023, Art. 26 N 95 und 33 N 205 ff. DBG sowie Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4. A., 2021, §§ 26 N 95 und 31 N 219 ff. StG) in die Niederlande zu verlegen (Fr. 120.- für 23.94%), womit Fr. 2'520.- statt Fr. 3'468.- in die Niederlande auszuscheiden sind. Die Pauschale für Nebenbeschäftigung umfasst alle Berufskosten (Fahr-, Verpflegungs-, übrige Berufskosten gemäss Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, Art. 26 N 135 DBG und § 27 N 97 StG, wozu nach hier vertretener Auffassung der Bildungskostenabzug nicht

[mehr] zu zählen ist), womit nicht zusätzlich ein anteiliger Verpflegungsmehrkostenabzug in die Niederlande ausgeschieden werden kann. Zu untersuchen wäre vom kantonalen Steueramt für spätere Steuerperioden indes allenfalls, ob die Pflichtige mit ihrem Teilzeitpensum an der Universität C dort nicht täglich, sondern bloss an wöchentlich drei bis vier Arbeitstagen ihrem Beruf nachgeht.

Da jeweils nur noch Fr. 2'520.- Berufsauslagen in die Niederlande auszuscheiden sind, erhöht sich in Anwendung der oben in E. 1b geschilderten zürcherischen Ausscheidungspraxis der auf die Niederlande entfallende Anteil des Säule 3a-Abzugs auf Fr. 1'400.- bzw. auf Fr. 1'415.- (für den Nachvollzug der Berechnungsweise des Steuerkommissärs am Beispiel der internationalen Steuerauscheidung gemäss Einspracheentscheid hinsichtlich den Staats- und Gemeindesteuern vgl. dessen E-Mail an das Steuerrekursgericht vom 5. März 2024). Insgesamt erhöht sich dadurch wiederum die Quote der niederländischen Einkommensanteile leicht auf 42.42% (statt 41.98%) bzw. 43.27% (statt 42.34%), womit beim Versicherungs- und Zinsenabzug Fr. 721.- bzw. Fr. 1'125.- sowie bei den weiteren quotenmässigen Abzügen (in Form der gemeinnützigen Zuwendungen der Pflichtigen) Fr. 7'653.- bzw. Fr. 7'806.- (jeweils Bund bzw. Staats- und Gemeindesteuern) auf die Niederlande entfallen. Das steuerbare Einkommen in der Schweiz reduziert sich dadurch letztlich auf Fr. 46'979.- (statt Fr. 47'344.-) bzw. Fr. 44'648.- (statt Fr. 45'372.-).

3. Im Sinn der vorstehenden Erwägungen sind Beschwerde und Rekurs teilweise gutzuheissen. Die Verfahrenskosten werden anteilmässig nach Massgabe des Obsiegens bzw. Unterliegens auferlegt (Art. 144 Abs. 1 DBG bzw. § 151 Abs. 1 StG).

Demgemäss erkennt der Einzelrichter:

1. Die Beschwerde wird teilweise gutgeheissen. Die Beschwerdeführerin für die direkte Bundessteuer, Steuerperiode 2021, mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 46'900.- (satzbestimmend Fr. 81'500.-) eingeschätzt (Tarif gemäss Art. 36 Abs. 1 DBG; Grundtarif).
2. Der Rekurs wird teilweise gutgeheissen. Die Rekurrentin wird für die Staats- und Gemeindesteuern, Steuerperiode 2021, mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 44'600.- (satzbestimmend Fr. 78'600.-) und einem steuerbaren Vermögen von Fr. 859'000.- (satzbestimmend Fr. 1'136'000.-) veranlagt (Tarif gemäss § 35 Abs. 1 bzw. § 47 Abs. 1 StG, Grundtarif).

[...]