



Entscheid

21. Dezember 2022

Mitwirkend:

Einzelrichter Walter Balsiger und Gerichtsschreiber Gilles Vogt

In Sachen

A,
Steuergemeinde B,
vertreten durch C AG,

Rekurrent,

gegen

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

Rekursgegner,

betreffend

Quellensteuer 2021 (Härtefallregelung gem. § 22 Abs. 2 QVO I)

hat sich ergeben:

A. Als ausländischer Arbeitnehmer war A (nachfolgend: der Pflichtige) in der Steuerperiode 2020 und 2021 quellensteuerpflichtig. Gemäss Trennungsvereinbarung lebte der Pflichtige (...) getrennt von seiner Ehefrau und den (...) Kindern. Weiter verpflichtete er sich zur Zahlung von diversen Unterhaltsleistungen. Als Folge der Unterhaltsleistungen wurde er mit Schreiben vom 28. September 2020 der Stadt D als Härtefall eingestuft und es wurde ihm rückwirkend per Juni 2020 der (niedrigere) Quellensteuertarif A7N gewährt.

(...)

Daneben wurde dem Pflichtigen mit E-Mail vom 1. Juni 2021 durch das kantonale Steueramt (durch Herrn E) mitgeteilt, dass der Quellensteuertarif A0N bei ihm anzuwenden sei und kein Härtefall vorliege.

B. Am 14. Juni 2021 (Eingang) übermittelte der Pflichtige dem kantonalen Steueramt (adressiert an Herrn E) ein "formelles Einspruchsschreiben" und bezog sich dabei auf die E-Mail vom 1. Juni 2021. In diesem Schreiben beantragte er (sinngemäss) die Anwendung des Tarifs A7N, da er als Härtefall zu qualifizieren sei. (...) Am 28. Juni 2021 (Eingang) reichte der Pflichtige eine weitere Eingabe (...) ein.

Am 15. Juli 2021 bestätigte das kantonale Steueramt den Eingang der Unterlagen vom 14. und 28. Juni 2021 und teilte dem Pflichtigen mit, die Eingabe als Einsprache zu prüfen.

Mit Verfügung vom 22. Juli 2021 erkannte das kantonale Steueramt, dass der Pflichtige die Quellensteuer mit dem Tarif A0N ab dem 1. Januar 2021 schuldet. Bezüglich den formellen Voraussetzungen zum Erlass dieser Verfügung stellte das kantonale Steueramt fest, dass der Pflichtige mit seinen Eingaben vom 14. und 28. Juni 2021 die Tarifierung ab dem 1. Januar 2021 fristgerecht gerügt habe, weshalb die Tarifierung durch anfechtbare Verfügung festzulegen sei.

Mit Eingabe vom 2. bzw. 12. August 2021 erhob der Pflichtige Einsprache und beantragte sinngemäss die Verfügung vom 22. Juli 2021 aufzuheben und ihn bei der Tarifeinstufung als Härtefall zu berücksichtigen.

Mit Entscheid vom 19. Oktober 2021 wies das kantonale Steueramt die Einsprache ab.

C. Mit Eingabe vom 19. November 2021 (Poststempel) erhob der Pflichtige Rekurs und beantragte den Einspracheentscheid aufzuheben und ihm durch Anwendung der Härtefallregelung den Tarif A7N zu gewähren.

Das kantonale Steueramt schloss mit Vernehmlassung vom 14. Dezember 2021 auf Abweisung des Rekurses.

Mit Verfügung vom 2. Juni 2022 wurde der Pflichtige aufgefordert weitere Unterlagen und schriftliche Auskünfte zu erteilen.

In der Folge reichte der Pflichtige mit Auflageantwort vom 22. Juni 2022 (Poststempel) diverse Dokumente ein.

Das kantonale Steueramt verzichtete auf eine Stellungnahme hierzu.

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

Der Einzelrichter zieht in Erwägung:

1. a) Der Pflichtige unterlag der Quellensteuer, die ihm monatlich von seinem Erwerbseinkommen abgezogen wurde. Als Folge der Trennungsvereinbarung mit seiner Ehefrau entstanden ihm zusätzliche finanzielle Verpflichtungen. Gemäss eigenen Aussagen habe dies zur Folge, dass er in seiner wirtschaftlichen Existenz gefährdet

sei, wenn er bei der Tarifeinstufung nicht als Härtefall berücksichtigt werde. Zu prüfen ist somit, ob beim Pflichtigen ein Härtefall gemäss Art. 11 Abs. 1 der Verordnung des Eidgenössischen Finanzdepartement (EFD) über die Quellensteuer bei der direkten Bundessteuer vom 11. April 2018 (QStV) bzw. § 22 Abs. 2 der Verordnung über die Quellensteuer für ausländische Arbeitnehmer vom 2. Februar 1994 (QVO I) vorliegt und eine Entlastung bei der Quellensteuer angezeigt ist.

b) Ausländische Arbeitnehmer, welche die fremdenpolizeiliche Niederlassungsbewilligung nicht besitzen, im Kanton jedoch steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt haben, werden für ihr Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit einem Steuerabzug an der Quelle unterworfen (vgl. Art. 32 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990 [StHG]; Art. 83 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 [DBG] und § 87 Abs. 1 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1957 [StG]).

c) aa) Quellensteuerpflichtige Personen werden ausgehend von ihrer persönlichen Situation in unterschiedliche Tarife eingeteilt (z.B. Tarif A, B, C, H; vgl. Art. 1 QStV; § 1 der Verordnung der Finanzdirektion über die Tarife für quellensteuerpflichtige Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmer vom 10. September 2020 [Quellensteuertarife]). Für alleinstehende Personen (ledig, getrennt, geschieden, verwitwet) sind unter anderem die Tarife A und H bestimmt. Diese beiden Tarife unterscheiden sich darin, dass bei alleinstehenden Personen, welche zusammen mit Kindern im gleichen Haushalt leben und für deren Unterhalt zur Hauptsache aufkommen, der Tarif H angewendet wird. Demgegenüber kommt der Tarif A zur Anwendung, wenn die alleinstehende Person nicht mit Kindern im gleichen Haushalt lebt (Art. 1 lit. a und h QStV; § 1 lit. a und f Quellensteuertarife). Innerhalb der Tarife sind die Ansätze nach Belastung durch Unterhaltszahlungen der quellensteuerpflichtigen Person abgestuft. Zu diesem Zweck sind neben anderen Abzügen grundsätzlich auch Kinderabzüge in den Tarifen berücksichtigt (§ 90 StG; § 2 Quellensteuertarife). So ist in den Tarifen ein Abzug für (minderjährige oder in beruflicher Ausbildung stehende) Kinder berücksichtigt, deren Unterhalt die steuerpflichtige Person bestreitet (§ 2 Abs. 2 lit. a Quellensteuertarife). Neben der persönlichen Situation wird zudem die konfessionelle Zugehörigkeit zu einer staatlich anerkannten Kirchgemeinde im Tarif berücksichtigt.

bb) Ausgehend von den individuellen Parametern wird anhand der monatlichen Bruttoeinkünfte der anwendbare Steuersatz ermittelt (Art. 84 Abs. 1 DBG; § 88 Abs. 1 StG). Die Quellensteuer ist progressiv ausgestaltet und umfasst die Staats-, Personal, und Gemeindesteuern sowie die direkte Bundessteuer. Der Anteil der Gemeindesteuern berechnet sich dabei nach dem gewogenen Mittel aller Gemeindesteuern im Kanton und im ganzen Kanton gelten die gleichen Tarife (§ 89 StG). Die einbehaltene Quellensteuer stellt dabei die finale Steuerlast dar, sofern die quellensteuerpflichtige Person nicht der nachträglichen ordentlichen Veranlagung unterliegt bzw. sie keinen Antrag auf eine solche stellt. Wird eine nachträgliche ordentliche Veranlagung beantragt, so kann die pflichtige Person in der Steuererklärung die Abzüge gemäss Art. 33 DBG bzw. § 31 StG geltend machen. Der Quellensteuer kommt in diesem Fall ein provisorischer Charakter zu, da sie an die Steuerschuld gemäss Veranlagungsentscheid angerechnet wird (Art. 89 f. DBG; § 93 f. StG). Dabei wird die Quellensteuer zu einer Sicherungssteuer und verliert ihre Eigenschaft als echte Steuer (vgl. BGE 140 II 167 E. 5.1).

cc) Anders als im nachträglich ordentlichen Veranlagungsverfahren, können effektiv geleistete Unterhaltszahlungen im Quellensteuertarif nicht berücksichtigt werden. Dies kann zu finanziellen Engpässen führen. Um solche zu mildern wurde die Härtefallregelung eingeführt (vgl. Art. 11 der Erläuterungen zur Totalrevision der Verordnung des EFD über die Quellensteuer bei der direkten Bundessteuer). Gemäss dieser kann das kantonale Steueramt auf Gesuch hin quellensteuerpflichtigen Personen, die unter anderem nach den Tarifen A und H besteuert werden und Unterhaltsbeiträge nach Art. 33 Abs. 1 lit. c DBG bzw. § 31 Abs. 1 lit. c StG leisten, bei der Tarifeinstufung Kinderabzüge bis höchstens zur Höhe der Unterhaltsbeiträge gewähren (Art. 11 Abs. 1 QStV; § 22 Abs. 2 QVO I). Gemäss Kreisschreiben 45 der eidgenössischen Steuerverwaltung kann zur Beurteilung, ob ein Härtefall vorliegt auf das betriebsrechtliche Existenzminimum abgestellt werden (Kreisschreiben Nr. 45 vom 12. Juni 2019, Ziff. 4.9 [Kreisschreiben]). Das kantonale Steueramt stützt sich (soweit ersichtlich) ebenfalls auf das Existenzminimum. Gemäss diesem besteht ein Härtefall, wenn das Existenzminimum aufgrund der Bezahlung von Alimenten nicht gewährleistet ist (Ziff. 9 Informationsblatt). Demgegenüber wird auf der Webseite des kantonalen Steueramtes angegeben, dass ein Härtefall vorliegt, wenn der Pflichtige wegen Alimentenzahlungen knapp über seinem Existenzminimum lebt (<https://www.zh.ch/de/steuern->

finanzen/steuern/quellensteuer/quellensteuer-tarife.html, zuletzt besucht am 19. Oktober 2022).

Die Verordnung nennt keine Kriterien zur Bestimmung eines Härtefalls. Der hilfsweise Beizug des Existenzminimums zur Beurteilung, ob ein Härtefall vorliegt ist jedoch zweifellos sachgemäss, da dieses die lebensnotwendigen Mittel definiert und letztlich bei einem Härtefall gerade diese Mittel im Zentrum stehen. Das Existenzminimum ist somit ein starkes Indiz zur Beurteilung eines Härtefalls und somit zwingend heranzuziehen. Weitere Kriterien sind indes nicht auszuschliessen, zumal wie ausgeführt die Verordnung keine Definition eines Härtefalls enthält.

dd) Grundlage zur Berechnung des Existenzminimums ist das Kreisschreiben der Verwaltungskommission des Obergerichts des Kantons Zürich an die Bezirksgerichte und die Betreibungsämter über Richtlinien für die Berechnung des betreibungsrechtlichen Existenzminimums vom 16. September 2009 (nachfolgend: Richtlinien).

Gemäss diesen ist einer alleinstehenden Person zunächst ein Grundbetrag von Fr. 1'200.- zu gewähren. Zusätzlich ist der monatliche Mietzins inkl. Nebenkosten hinzuzurechnen, wobei hierzu Abzüge für zu teure Wohnungen möglich sind. Ebenso werden unter anderem die Kosten für notwendige Versicherungen wie Krankenkassen oder Hausrat- und Haftpflichtversicherungen, berufsbedingten Kosten, Unterhaltsbeiträge, Schulung der Kinder sowie notwendige Auslagen für medizinische Kosten bei der Berechnung des Existenzminimums berücksichtigt und sind dem Grundbetrag hinzuzurechnen. Bei quellensteuerpflichtigen Personen ist das Existenzminimum ausgehend vom ausbezahlten Lohn zu berechnen (BGE 90 III 33 E. 1).

2. a) Das kantonale Steueramt verneint das Vorliegen eines Härtefalls. Für seinen Entscheid bezieht es sich vergleichsweise auf das Einkommen des Pflichtigen aus dem Jahr 2019 und berechnet seine wirtschaftliche Situation (in einer Jahresberechnung) wie folgt:

Nettolohn	Fr. X.-
Alimentenzahlungen	Fr. -X.-
Miete	Fr. -X.-

Krankenkasse	Fr. -X.-
Weitere Lebenshaltungskosten	Fr. -X.-
Anteil (...) Ehefrau (geschätzt)	Fr. -X.-
Quellensteuer	Fr. -X.-
Positiver Überhang	Fr. 3'827.- (Fr. 318.- Mtl.)

Ausgehend von dieser Berechnung würde die Alimentenverpflichtung den Pflichtigen zwar in seiner Lebensweise einschränken, doch sei seine wirtschaftliche Existenz nicht gefährdet. Eine Entlastung bei der Quellensteuer sei somit nicht angezeigt.

b) Demgegenüber reichte der Pflichtige eine detaillierte Budgetaufstellung ein. In dieser macht er pro 2021 monatlich folgende Abzüge geltend:

Alimente	Fr. X.-
Miete – Alimente	Fr. X.-
Krankenkasse – Alimente	Fr. X.-
Miete	Fr. X.-
Krankenkasse	Fr. X.-
Verkehrsmittel	Fr. X.-
Arzt/Medikamente (Jan-Aug)	Fr. X.-
Hausratsversicherung	Fr. X.-
Autoversicherung	Fr. X.-
Berufsauslagen	Fr. X.-
Grundbetrag (alleinstehende Person)	Fr. 1'200.-
Total	Fr. X.-

Zusätzlich wurden noch folgende einmalige Abzüge aufgeführt:

Februar	Anteil Ehefrau gemäss Trennungsvereinbarung	Fr. X.-
März	Anteil Ehefrau gemäss Trennungsvereinbarung	Fr. X.-
Mai	Rückzahlung Quellensteuer	Fr. X.-
Juni	Anteil Ehefrau gemäss Trennungsvereinbarung	Fr. X.-
September	Arzt/Medikamente	Fr. X.-

Oktober Arzt/Medikamente Fr. X.-

Zusammengefasst ergebe dies folgende Über- bzw. Unterdeckung:

	Nettolohn	Über-/Unterdeckung
Januar	Fr. X.-	Fr. 327.-
Februar	Fr. X.-	Fr. 5'134.-
März	Fr. X.-	Fr. 16'604.-
April	Fr. X.-	Fr. 327.-
Mai	Fr. X.-	Fr. -9'346.-
Juni	Fr. X.-	Fr. -950.-
Juli	Fr. X.-	Fr. -1'388.-
August	Fr. X.-	Fr. -1'546.-
September	Fr. X.-	Fr. -1'969.-
Oktober	Fr. X.-	Fr. -2'267.-
Total	Fr. X.-	Fr. 493.- (Mtl. bzw. Fr. 4'926.- Jan – Okt.)

Ausgehend von dieser Aufstellung argumentiert der Pflichtige, dass das betriebsrechtliche Existenzminimum ab Mai bis zum Oktober unterschritten werde. Insgesamt liege für die Zeit zwischen Januar und Oktober noch eine kleine monatliche Überdeckung von Fr. 493.- vor, wobei diese bereits ausreiche, um die Härtefallklausel anzuwenden. Wenn man zudem davon ausgehe, dass auch in den folgenden Monaten eine Unterdeckung in diesem Ausmass resultiere, so würde diese Überdeckung ohnehin beseitigt werden. Schliesslich weist er noch darauf hin, dass auf die aktuellen persönlichen Verhältnisse aus dem Jahr 2021 zur Beurteilung eines Härtefalls abzustellen sei. Durch die Verwendung der Verhältnisse aus dem Jahr 2019 verstosse das kantonale Steueramt gegen § 6 Abs. 1 [recte: Abs. 3] QVO I, weshalb diese zur Beurteilung eines Härtefalls nicht herangezogen werden könnten.

3. a) Vorab ist festzuhalten, dass aus den eingereichten Unterlagen vom 22. Juni 2022 hervorgeht, dass für die Monate November 2021 und Dezember 2021 die Quellensteuer im Kanton F abgerechnet wurde. Für den vorliegenden Fall ist somit einzig auf die Periode zwischen Januar 2021 und Oktober 2021 abzustellen.

b) Zunächst fällt auf, dass das monatliche Einkommen des Pflichtigen unregelmässig ist und teilweise erhebliche Schwankungen aufweist. Sein Grundsalar von brutto Fr. X.- (Jan. bis Jun.) bzw. Fr. X.- (Jul. bis Okt.) ist vergleichsweise hoch, wobei er im Februar (Fr. X.-), März (Fr. X.-) und Juni (Fr. X.-) noch Bonuszahlungen erhalten hat. In den Monaten Januar bis April wurde zudem noch der (tiefere) A7N Tarif angewendet, wobei ab Mai mit dem (höheren) A0N Tarif abgerechnet wurde und im selben Monat eine rückwirkende Korrektur ab Januar 2021 erfolgte. In diesem Monat wurde dem Pflichtigen von seinem Arbeitgeber zudem einen Vorschuss (...) von Fr. X.- ausbezahlt, welcher in den folgenden drei Monaten ratenweise wieder vom Lohn abgezogen wurde. Mit Ausnahme der Monate Januar, April, September und Oktober variierten die Lohnauszahlungen aufgrund der genannten Vorgänge in teilweise erheblichem Ausmass. Mit Ausnahme der Monate mit Bonusauszahlungen verblieben die Verbindlichkeiten gegenüber Dritten mehrheitlich konstant. In den Monaten mit (...) war der Pflichtige aufgrund der Trennungsvereinbarung verpflichtet, (...) zahlungen seiner Ehefrau zukommen zu lassen. Aufgrund dieser Umstände sind die Lohnauszahlungen unregelmässig. Entsprechend ergibt die isolierte Betrachtung einzelner Monate ein verzerrtes Bild. Es ist daher angezeigt auf eine Jahresbetrachtung bzw. aufgrund des Wegzugs die Periode Januar bis Oktober 2021 als Ganzes zu betrachten. Somit kann dem Steueramt nicht angelastet werden, zur Beurteilung des Erwerbseinkommen auch die vorherigen Jahre herbeizogen zu haben, um einen (zu erwarteten) Überblick über eine längere Periode zu erhalten, um die "fehlenden Monate" abschätzen zu können. Anzumerken ist zudem, dass das Steueramt im Zeitpunkt des Einspracheentscheids mutmasslich nicht über den Wegzug informiert war und somit zu Recht von einer Jahresbetrachtung ausgegangen ist.

c) aa) Unbestritten ist, dass die vom Pflichtigen getätigten Unterhaltsbeiträge als solche gemäss § 31 Abs. 1 lit. c StG qualifizieren und somit die Grundvoraussetzung zur Anwendung der Härtefallklausel vorliegt (Art. 11 Abs. 1 QStV bzw. § 22 Abs. 2 QVO I). Entsprechend ist ausgehend von den Angaben des Pflichtigen das Existenzminimum zu berechnen.

In seiner Aufstellung sind "Alimente laut Trennungsvereinbarung" von monatlich Fr. X.- sowie "Miete – Alimente" von Fr. X.- (total Fr. X.-) angefallen. Gemäss der Trennungsvereinbarung ist der Pflichtige verpflichtet, für seine Tochter Fr. X.- und für seinen Sohn Fr. X.- zu bezahlen. Zusätzlich ist ein Ehegattenunterhaltsbeitrag von Fr.

X.- zu leisten. Dies ergibt ein Total von monatlich Fr. X.-. Zwischen der Trennungsvereinbarung und der eingereichten Aufstellung ergibt dies eine kleine Differenz von Fr. X.- zu Lasten des Pflichtigen. Gemäss Auskunft von diesem sei die Bezahlung der Wohnungsmiete für die Kinder und die getrennte Ehegattin in der Trennungsvereinbarung festgehalten. Obwohl sich dies so nicht (explizit) aus der Trennungsvereinbarung ergibt, ist der in der Budgetaufstellung festgehaltene Betrag zum Grundbetrag hinzuzurechnen. Zum einen ist die Abweichung gering und zum anderen ist es plausibel, dass der Pflichtige für diese Kosten aufkommt, da bei der Ehefrau gemäss Trennungsvereinbarung kein Nettoeinkommen besteht. Ebenfalls als Alimentenzahlung sind Krankenkassenkosten aufgeführt. Da diese Kosten in der Trennungsvereinbarung dem Pflichtigen überbunden werden, sind diese ebenfalls dem Grundbetrag hinzuzufügen. Anzumerken ist, dass die Richtlinien vorgeben, dass die Unterhaltsbeiträge nachweisbar geleistet sein müssen. Aus der Aufstellung des Pflichtigen geht indes hervor, dass er in den Monaten Juli bis Oktober die Unterhaltsbeiträge "Alimente laut Trennungsvereinbarung" nicht oder nicht vollständig geleistet hat. Aufgrund der vorliegenden zu beurteilenden Frage, ist es jedoch nicht angezeigt, nur die effektiv geleisteten Zahlungen dem Grundbetrag hinzuzufügen. Dies deshalb, da gerade beurteilt werden muss, ob die Unterhaltsbeiträge in Kombination mit dem Quellensteuerabzug in das Existenzminimum eingreifen. Anders wäre die Situation, wenn die Unterhaltszahlungen über einen längeren Zeitraum und ohne ersichtlichen Grund nicht bzw. nur in einem geringen Umfang bezahlt würden oder Hinweise auf ein rechtsmissbräuchliches Verhalten bestünden. Vorliegend bestehen jedoch keine Hinweise auf ein solches Vorgehen.

bb) Für seine eigene Unterkunft gibt der Pflichtige Kosten von Fr. X.- an. Gemäss Richtlinien sind diese Kosten dem Grundbetrag hinzuzufügen, wobei eine teurere Wohnung auf ein Normalmass herabgesetzt werden kann, wenn diese lediglich zur grösseren Bequemlichkeit benutzt wird (Richtlinien, Ziff III 1.1). Da die Kinder jedes zweite Wochenende (...) beim Pflichtigen verbringen können, ist in der Wohnung mindestens ein zusätzliches Schlafzimmer für die Kinder angemessen. Dies entspricht einer 3.5-Zimmer Wohnung und für eine solche sind Kosten von Fr. X.- nicht zu beanstanden.

Die aufgeführten Kosten für seine eigene Krankenkasse von Fr. X.-, die aufgeführten Kosten für "Arzt/Medikamente/Diät" und die Hausratversicherung sind ebenfalls dem Grundbetrag hinzuzurechnen (vgl. Richtlinien, Ziff. III 2).

Ebenfalls zum Grundbetrag hinzuzurechnen sind die Kosten für Verkehrsmittel, Autoversicherung und Berufsauslagen. Diese sind insgesamt moderat und mit den Richtlinien vereinbar (vgl. Richtlinien, Ziff. III 3).

cc) In einzelnen Monaten verzeichnete der Pflichtige ausserordentliche Kosten. Zunächst fallen die Anteile der Ehefrau gemäss Trennungsvereinbarung in den Monaten Februar, März und Juni auf. Da diese Zahlungen in der Trennungsvereinbarung festgehalten sind, sind diese ebenfalls dem Grundbetrag hinzuzufügen.

Weiter wurden im Mai rückwirkend Quellensteuern von Fr. X.- vom Lohn einbehalten. Da bei der Quellensteuer das Existenzminimum vom ausbezahlten Lohn berechnet wird ist diese Rückzahlung zum Grundbetrag hinzuzufügen (vgl. Richtlinien, Ziff. VI).

Schliesslich machte der Pflichtige noch Kosten für Arztbesuch und Medikamente von total Fr. X.- geltend. Diese Ausgaben sind ebenfalls dem Grundbetrag hinzuzufügen (vgl. Richtlinien Ziff. III 5.3).

Zusammenfassend sind die vom Pflichtigen geltend gemachten Zuschläge zum Grundbedarf nicht zu beanstanden. Nachfolgend ist somit die Über- bzw. Unterdeckung zu berechnen.

d) Auf der Einkommenseite ist bei quellensteuerpflichtigen Personen vom ausbezahlten Lohn auszugehen (Richtlinien, Ziff. VI, mit Verweis auf BGE 90 III 33 E. 1). Ausgehend von den Lohnabrechnungen wird dem Pflichtigen vom Nettolohn (...) neben der Quellensteuer, den Abzügen für die Krankentaggeldversicherung, den Pensionskassenbeiträgen sowie in den Monaten Januar bis Mai noch die Prämien für die Krankenversicherung für ihn und seine Familie abgezogen. Ebenfalls bereits vom Lohn werden die vom Pflichtigen geltend gemachten Berufskosten abgezogen. Ausgehend vom ausbezahlten Lohn ergibt dies folgende Über- bzw. Unterdeckung:

	Ausbezahlt	Existenzminimum	Über-/Unterdeckung
Januar	Fr. X.-	Fr. X.-	Fr. 327.-
Februar	Fr. X.-	Fr. X.-	Fr. 5'133.-
März	Fr. X.-	Fr. X.-	Fr. 16'635.-

April	Fr. X.-	Fr. X.-	Fr. 327.-
Mai	Fr. X.-	Fr. X.-	Fr. -1'827.-
Juni	Fr. X.-	Fr. X.-	Fr. -3'445.-
Juli	Fr. X.-	Fr. X.-	Fr. -3'889.-
August	Fr. X.-	Fr. X.-	Fr. -4'047.-
September	Fr. X.-	Fr. X.-	Fr. -1'970.-
Oktober	Fr. X.-	Fr. X.-	Fr. -2'268.-
Total	Jan – Okt.		Fr. 4'956.-
Pro Monat	Jan – Okt.		Fr. 496.-

Über die ganze Periode betrachtet resultiert somit ein monatlicher Überschuss von rund Fr. 500.-, womit das Existenzminimum knapp gewährleistet ist. Auffallend ist jedoch, dass seit dem im Mai vollzogenen Wechsel auf den A0N Tarif jeweils eine (signifikante) Unterdeckung besteht. Dies ist allerdings im Hinblick auf das Existenzminimum im relevanten Zeitraum unbeachtlich, da insgesamt nicht in das Existenzminimum eingegriffen wird. Würde somit einzig auf das Existenzminimum abgestellt, wäre ein Härtefall nicht gegeben.

e) Im vorliegenden Fall ist allerdings noch Folgendes zu berücksichtigen: Zum einen teilt der Pflichtige mit seinen Kindern nicht denselben Haushalt. Zum anderen gilt seine Ehefrau als unterhaltspflichtige Person gegenüber den gemeinsamen Kindern, da sie die Unterhaltszahlungen vom Pflichtigen empfängt. Folglich ist beim Pflichtigen kein Kinderabzug im Tarif zu berücksichtigen. Obwohl der Pflichtige umfassende und sehr hohe Unterhaltszahlungen leistet, können weder diese noch seine (...) Kinder in seinem Quellensteuertarif berücksichtigt werden. Im Gegensatz dazu können bei einer nachträglich ordentlichen Veranlagung, von welcher beim Pflichtigen auszugehen ist, die Unterhaltszahlungen steuerlich in Abzug gebracht werden (Art. 33 Abs. 1 lit. c DBG; § 31 Abs. 1 lit. c StG). Auch wenn der Pflichtige zwar bei der nachträglichen ordentlichen Veranlagung einen Abzug geltend machen kann, so wird er unmittelbar beim Quellensteuerabzug doppelt belastet. Zum einen trägt er die finanzielle Last der Unterhaltszahlungen und zum anderen ist es ihm nicht möglich, diese Unterhaltszahlungen (oder einen Kinderabzug) bei seinem Quellensteuerabzug sogleich in Abzug zu bringen.

f) aa) Der Pflichtige weist dabei zu Recht auf den Umstand hin, dass im vorliegenden Fall eine Person am ordentlichen Register ihre provisorische Steuerrechnung anpassen könne, während er als quellensteuerpflichtige Person diese Möglichkeit nicht habe.

Aufgrund der Konzeption der Quellensteuer, die sowohl Eigenschaften als Sicherheitssteuer (im Fall einer nachträglich ordentlichen Veranlagung) aber auch als eine echte Steuer (bei Verzicht auf eine nachträgliche ordentliche Veranlagung) aufweisen kann, ergeben sich systembedingt sowohl beim Veranlagungs- als auch beim Bezugsverfahren gewisse Ungleichbehandlungen. Diese sind grundsätzlich hinzunehmen. In Bezug auf die Berücksichtigung von Unterhaltszahlungen steht dem Pflichtigen gleich wie einer Person am ordentlichen Register die Möglichkeit offen, die Unterhaltszahlungen im nachträglich ordentlichen Veranlagungsverfahren steuerlich in Abzug zu bringen. Im Ergebnis liegt dadurch keine Ungleichbehandlung vor. Der einzige Nachteil des Pflichtigen liegt darin, dass die finanzielle Last der Unterhaltszahlungen nicht ohne weiteres bereits in seinem Quellensteuerabzug berücksichtigt werden können. Indem der Gesetzgeber die Möglichkeit eines Härtefallabzugs schuf, wirkte er dieser Ungleichbehandlung entgegen. Es ist somit jeweils im Einzelfall zu prüfen, ob eine nicht hinnehmbare Ungleichbehandlung vorliegt, welche im Zusammenspiel mit dem Existenzminimum einen Härtefall zu begründen vermag. Somit ist nachfolgend das Interesse des Pflichtigen an einer finanziellen Entlastung und dem staatlichen Interesse der Steuersicherung gegeneinander abzuwägen.

bb) Wie aus der Existenzminimum-Berechnung ersichtlich ist, liegt das verfügbare Einkommen des Pflichtigen nur leicht über dem Existenzminimum. Dieses gewährleistet dem Pflichtigen das notwendige Minimum zur Bestreitung des Lebensbedarfs. Darüberhinausgehende Annehmlichkeiten oder eine Sparquote sind in dieser Berechnung nicht vorgesehen. Aufgrund der allgemeinen Lebenserfahrung ist sodann bekannt, dass ein Leben am Existenzminimum sowohl in finanzieller als auch in psychologischer Hinsicht für die Betroffenen anspruchsvoll ist. Auch wenn dem Pflichtigen etwas mehr als das zwingend Notwendige verbleibt, ist es nachvollziehbar, dass er dennoch ein Interesse an einer finanziellen Entlastung hat.

cc) Auf der anderen Seite hat der Staat ebenso ein Interesse, die Steuerschuld zu sichern. Gerade bei quellensteuerpflichtigen Personen kommt diesem Inte-

resse besondere Bedeutung zu, da diese regelmässig nur eine kurze Aufenthaltsdauer in der Schweiz aufweisen und sich daher oftmals nur für eine begrenzte Zeit in der Schweiz aufhalten. Bei einem Wegzug ins Ausland ergeben sich sodann Schwierigkeiten bei der Durchsetzung von Steuerforderungen. Entsprechend hoch ist das staatliche Interesse an der Sicherung von Steuersubstrat. Ferner fehlen den Pflichtigen in aller Regel Rechtskenntnisse sowie allenfalls Sprachkenntnisse, weshalb sie anfällig für eine Überforderung im Steuerverfahren sein können. Diese Probleme können mit einer Steuersicherung an der Quelle umgangen werden, weshalb diesem staatlichen Interesse hohes Gewicht beizumessen ist.

dd) Zunächst ist zu berücksichtigen, dass der Pflichtige eine nachträglich ordentliche Veranlagung beantragt hat und Unterhaltszahlungen in Abzug bringen möchte. Auch wenn die Festlegung des effektiven Abzugs in der Kompetenz des Steuerkommissärs liegt, muss bereits für die Anwendung des Härtefalls beurteilt werden, ob abzugsfähige Unterhaltszahlungen vorliegen. Liegen solche wie im vorliegenden Fall vor, so ist sowohl ein entsprechender Steuerabzug als auch eine reduzierte Steuerschuld zu erwarten. Dies gilt im vorliegenden Fall umso mehr bzw. die Frage wird obsolet, da davon auszugehen ist, dass der Pflichtige für die Steuerperiode 2021 im Kanton F steuerpflichtig ist. Vor diesem Hintergrund scheint die Gefahr, dass die Quellensteuer ihre Eigenschaft als Sicherungssteuer verliert, unbegründet. Aber auch wenn sich beim Pflichtigen ergeben sollte, dass er für die Steuerperiode 2021 im Kanton Zürich steuerpflichtig wäre, so wäre zu berücksichtigen, dass der Einschlag beim Härtefall auf die Höhe der Unterhaltsbeiträge beschränkt ist. Es verbleibt somit auch bei Anwendung der Härtefallklausel Steuersubstrat.

Davon abgesehen sind die Quellensteuertarife ohnehin nicht so gestaltet, dass diese eine Steuerschuld aus einer nachträglich ordentlichen Veranlagung in jedem Fall zu decken vermögen. Dies ergibt sich aus dem Umstand, dass sich der Quellensteuertarif nach dem gewogenen Mittel der Gemeindesteuern richtet (vgl. § 89 Abs. 2 und 4 StG). Bei Personen mit einem Wohnsitz in einer Gemeinde mit einem (vergleichsweise) höheren Steuertarif werden die Quellensteuern daher tendenziell nicht zur Deckung der effektiven Steuerschuld gemäss Veranlagungsentscheid ausreichen, da der Anteil für diese Gemeindesteuern zu gering berechnet ist.

Dem Pflichtigen wurden demgegenüber Quellensteuern zum Tarif A0N abgezogen, bei denen nach dem Gesagten davon auszugehen ist, dass sie nicht für eine Steuerschuld im Kanton Zürich verwendet werden; abgesehen davon ist absehbar, dass sich die effektive Steuerlast durch die Geltendmachung der Unterhaltszahlungen in der nachträglich ordentlichen Veranlagung ohnehin reduzieren wird. Vor diesem Hintergrund erscheint es stossend dem Pflichtigen die Anwendung der Härtefallklausel zu verweigern, wenn gleichzeitig seine finanziellen Mittel nur knapp über dem Existenzminimum liegen.

Nach dem Gesagten erweist sich das staatliche Interesse an einer Steuersicherung ohne Anwendung der Härtefallklausel beim Pflichtigen als gering. Demgegenüber ist der Pflichtige durch den Quellensteuerabzug ohne Härtefalleinschlag in seiner Lebensweise unverhältnismässig eingeschränkt. Diese Einschränkung lässt sich im konkreten Fall nicht durch ein staatliches Interesse rechtfertigen. Somit überwiegt das Interesse des Pflichtigen an einer finanziellen Entlastung gegenüber dem öffentlichen Interesse der Steuersicherung. Entsprechend rechtfertigt sich die Gewährung eines Härtefalleinschlags.

g) aa) Bei einem Härtefall können bei der Berechnung der Quellensteuer Kinderabzüge bis höchstens zur Höhe der Unterhaltsbeiträge berücksichtigt werden (Art. 11 Abs. 1 QStV; Art. 22 Abs. 2 QVO I). In einem nächsten Schritt ist somit die Obergrenze des maximal möglichen Quellensteuertarifs zu ermitteln.

bb) Die Quellensteuertarife umfassen die Staats-, Personal- und Gemeindesteuern sowie die direkte Bundessteuer (Art. 33 Abs. 1 StHG; § 89 Abs. 3 StG; § 5 Abs. 2 QVO I). Die Ausscheidung des Steuerertrags für die direkte Bundessteuer erfolgt dabei nach den Anteilen, die sich aufgrund der angewendeten Tarife ergeben (§ 36 Abs. 2 QVO I). Da sich die Ausscheidung nach den jeweiligen Anteilen gemäss angewendetem Tarif bemessen, sind folglich sowohl die Abzüge für Kinder für die Staats- und Gemeindesteuern als auch die entsprechenden Abzüge für die direkte Bundessteuer zu berücksichtigen.

Bei den Quellensteuertarifen bzw. pro Tarifstufe (ausgehend von der Anzahl Kinder entsprechend A1, A2 (...), H1, H2 (...) usw.) sind bei der Staats- und Gemeindesteuer ein Kinderabzug von Fr. 9'000.- sowie Versicherungsprämien pro Kind von

Fr. 1'300.- bzw. bei der direkten Bundessteuer ein Kinderabzug Fr. 6'500.- sowie Versicherungsprämien pro Kind von Fr. 700.- berücksichtigt (Quellensteuertarife 2021 – Grundlagen und Berechnungsparameter, online unter: <https://www.zh.ch/de/steuernfinanzen/steuern/quellensteuer/quellensteuer-tarife.html>, zuletzt besucht am 8. Dezember 2022; § 34 Abs. 1 lit. a StG). Insgesamt sind somit Abzüge für Kinder von Fr. 17'500.- im Tarif bzw. pro Tarifstufe berücksichtigt.

Demgegenüber berechnen sich die vom Pflichtigen geleisteten Alimente wie folgt:

	Alimente Kinder und Ehefrau	Alimente Miete	Alimente Krankenkasse	(...) Anteil Ehefrau	Total Alimente
Januar –	Fr. X.-	Fr. X.-	Fr. X.-		Fr. X.-
Oktober	(monatlich)	(monatlich)	(monatlich)		(Jan-Okt)
Februar				Fr. X.-	Fr. X.-
März				Fr. X.-	Fr. X.-
Juni				Fr. X.-	Fr. X.-
					Fr. 118'622.-

Der rechnerisch maximal mögliche Quellensteuertarif beträgt somit 6.78 (Fr. 118'622.- / Fr. 17'500.-). Weil die Quellensteuertarife nur ganze Kinderabzüge vorsehen, ist auf den Quellensteuertarif A6 abzurunden, da Kinderabzüge bis höchstens zur Höhe der Unterhaltsbeiträge berücksichtigt werden können. Würde auf den Quellensteuertarif A7 aufgerundet, würden höhere Kinderabzüge als Unterhaltsbeiträge gewährt, was nicht zulässig wäre.

cc) Fraglich ist nun, welcher Quellensteuertarif beim Pflichtigen anzuwenden ist. Bei der Härtefallregelung handelt es sich um eine Kann-Bestimmung, entsprechend sind die Quellensteuertarife A0 bis A6 möglich. Da davon auszugehen ist, dass der Pflichtige in der Steuerperiode 2021 im Kanton F steuerpflichtig ist, ist kein Grund ersichtlich, weshalb dem Pflichtigen nicht der maximal mögliche Tarifeinschlag gewährt werden soll. Entsprechend ist beim Pflichtigen für die Monate Januar bis Oktober in der Steuerperiode 2021 der Quellensteuertarif A6N anzuwenden.

4. Gestützt auf diese Erwägungen ist das Rechtsmittel teilweise gutzuheissen. Ausgangsgemäss sind die Kosten des Verfahrens den Parteien anteilmässig aufzuer-

legen (Art. 144 Abs. 1 DBG und § 151 Abs. 1 StG). Dem Pflichtigen ist aufgrund des teilweisen Obsiegens eine reduzierte Parteientschädigung zuzusprechen (Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1 - 3 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren vom 20. Dezember 1968 sowie § 152 StG i.V.m. § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959/8. Juni 1997).

Demgemäss erkennt der Einzelrichter:

1. Der Rekurs wird teilweise gutgeheissen der Einspracheentscheid vom 19. Oktober 2021 betreffend die Quellensteuerverfügung vom 22. Juli 2021 betreffend die Tarifierung ab 1. Januar 2021 ist aufzuheben.
2. Für die Monate Januar 2021 bis und mit Oktober 2021 ist beim Pflichtigen der Quellensteuertarif A6N anzuwenden.

[...]