

# **ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2007.00078 vom 23. Januar 2008**

ZH Verwaltungsgericht, 2008-01-23, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh\\_verwaltungsgericht\\_\\_SB.2007.00078](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2007.00078)

FR: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2007.00078 du 23 janvier 2008

IT: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2007.00078 del 23 gennaio 2008

## **Regeste**

Rückerstattung der Quellensteuer | Ein in einem Staat ohne Doppelbesteuerungsabkommen mit der Schweiz ansässiger ausländischer Arbeitnehmer, der für einen im Kanton Zürich domizilierten Arbeitgeber eine unselbständige Erwerbstätigkeit ausübt, ist nur dann kraft wirtschaftlicher Zugehörigkeit im Sinn von Art. 5 Abs. 1 lit. a DBG und § 4 Abs. 2 lit. a StG (quellen-)steuerpflichtig, wenn er im Rahmen seiner unselbständigen Erwerbstätigkeit in der Schweiz bzw. im Kanton Zürich anwesend ist. Weil das Steueramt und die Vorinstanz nicht abgeklärt haben, ob der Arbeitnehmer vorliegend seine Arbeit tatsächlich in der Schweiz verrichtet hat, ist die Beschwerde teilweise gutzuheissen und die Sache zur weiteren Untersuchung an die Vorinstanz zurückzuweisen.

## **Erwägungen**

### **E. 2**

Streitig ist, ob C für das zwischen 1. Mai und 31. Dezember 2006 im Rahmen einer Anstellung bei der im Kanton Zürich domizilierten Beschwerdegegnerin erzielte Erwerbseinkommen in der Schweiz bzw. im Kanton Zürich steuerpflichtig ist. Im fraglichen Zeitraum hatte C unbestrittenermassen Wohnsitz in Katar. Zwischen der Schweiz und Katar besteht kein Doppelbesteuerungsabkommen, welches die Steuerhoheit der Schweiz beschränken würde. Demnach ist die Steuerpflicht von C nach den landesinternen Regelungen zu beurteilen. Dies hat auch die Vorinstanz erkannt und wird zu Recht nicht bestritten.

### **E. 3**

Hinsichtlich der direkten Bundessteuer liegt in erster Linie im Streit, ob eine Person ohne steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz gemäss Art. 5 Abs. 1 lit. a DBG kraft wirtschaftlicher Zugehörigkeit in der Schweiz steuerpflichtig ist, wenn sie im Ausland für einen in der Schweiz domizilierten Arbeitgeber eine unselbständige Erwerbstätigkeit ausübt. Während die Beschwerdeführenden davon ausgehen, dass ein tatsächlicher Arbeitsort in der Schweiz entbehrlich ist, besteht nach Ansicht der Beschwerdegegnerin nur dann eine wirtschaftliche Zugehörigkeit kraft unselbständiger Erwerbstätigkeit, wenn der Arbeitnehmer bei seiner Tätigkeit in der Schweiz anwesend ist.

#### **E. 3.1**

Ausgangspunkt jeder Gesetzesauslegung ist der Wortlaut einer Bestimmung, wobei deren Sinn und Zweck anhand sämtlicher anerkannter Auslegungselemente (und -kriterien; vgl. hierzu Jakob Höhn, Praktische Methodik der Gesetzesauslegung, Zürich 1993, S. 175 ff.) festzustellen ist (vgl. BGE 118 Ib 187 E. 3b). Zu beachten ist, dass auch der zunächst klar erscheinende Wortlaut bei näherer Prüfung vielfach nicht völlig eindeutig und verständlich

ist. Bei der Auslegung einer Vorschrift mit nicht eindeutigem Wortlaut ist auszugehen von ihrer Stellung im Erlass und im Rechtssystem, von den dem Gesetz zugrundeliegenden Wertungen und dem Zweck der gesetzlichen Ordnung (vgl. René A. Rhinow/Beat Krähenmann, Schweizerische Verwaltungsrechtsprechung, Ergänzungsband, Basel 1990, Nr. 21 B, auch zum Folgenden). Ist der Wortlaut einer Bestimmung unmissverständlich und eindeutig, so bleibt er massgebend, es sei denn, triftige Gründe sprächen dafür, dass er nicht den wahren Sinn der Bestimmung wiedergebe. Solche Gründe können sich aus der Entstehungsgeschichte, Sinn und Zweck der Vorschrift sowie aus dem Zusammenhang mit anderen Normen ergeben (BGE 108 Ia 295 E. 2a). Die nämlichen Gesichtspunkte, die bei unklarem Wortlaut als Auslegungshilfen heranzuziehen sind (nämlich die teleologische, die systematische und die historische Auslegung), können mithin, wenn den sich hieraus ergebenden Erkenntnissen bei einer Gesamtwürdigung im Einzelfall grösseres Gewicht beizumessen ist, eine vom klaren Wortlaut abweichende Deutung nahelegen. Ferner kann der Grundsatz von Treu und Glauben gebieten, dass eine Vorschrift so auszulegen und anzuwenden ist, wie sie etwa aufgrund einer behördlichen Erläuterung im Abstimmungsverfahren vernünftigerweise von den Rechtssuchenden verstanden werden darf (vgl. Rhinow/Krähenmann, Nr. 22 B I). Die Entstehungsgeschichte einer Norm darf indessen nur den Ausschlag geben, sofern die Materialien eine eindeutige Antwort liefern, das heisst eine bestimmte Vorstellung klar als herrschenden Willen des Gesetzgebers nachweisen (BGE 104 Ia 240 E. 3b, 103 Ia 288 E. 2c).

### **E. 3.2**

Natürliche Personen ohne steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz sind gemäss Art. 5 Abs. 1 lit. a DBG aufgrund wirtschaftlicher Zugehörigkeit steuerpflichtig, "wenn sie in der Schweiz eine Erwerbstätigkeit ausüben". Nach dem allgemeinen Sprachgebrauch übt eine Person eine Erwerbstätigkeit in der Schweiz aus, wenn der tatsächliche Arbeitsort in der Schweiz liegt. Diesem Verständnis entspricht auch, dass etwa beim Vorbehalt "unless the employment is exercised in the other Contracting State" in Art. 15 Abs. 1 des Musterabkommens der OECD von 1977 (OECD-Musterabkommen; OECD-MA) nach unumstrittener Auffassung massgebend ist, wo der Arbeitnehmer zur Erbringung der Arbeitsleistung persönlich anwesend ist (vgl. Peter Locher, Einführung in das internationale Steuerrecht der Schweiz, 3. A., Bern 2005, S. 418; Markus Reich, Die Besteuerung von Arbeitseinkünften und Vorsorgeleistungen im internationalen Verhältnis, in: Peter Locher/Bernard Rolli/Peter Spori [Hrsg.], Festschrift Walter Ryser, Bern 2005, S. 185 ff., 197).

### **E. 3.3**

Nach der Praxis unter dem Bundesratsbeschluss über die Erhebung einer direkten Bundessteuer vom 9. Dezember 1940 (BdBSt) wurde die wirtschaftliche Zugehörigkeit aufgrund persönlicher Tätigkeit unabhängig von der Anwesenheit des Pflichtigen in der Schweiz bejaht, sofern sich der zu besteuernde Wertzufluss aus mit der Schweiz wirtschaftlich verbundenen Sachen oder Rechten ergab (BGr, 29. Januar 1996, StE 1997 B 11.2 Nr. 5 E. 2 = ASA 65 [1996/97], S. 822 ff. E. 2).

#### **E. 3.3.1**

Aus der Entstehungsgeschichte des DBG ergibt sich nicht, dass der Gesetzgeber diese Praxis festschreiben oder fortgeführt sehen wollte. In der Botschaft (BB1 1983 III 156) ist zum fraglichen Anknüpfungstatbestand nur festgehalten, dass der Begriff der

Erwerbstätigkeit in Verbindung mit Art. 97 und Art. 98 DBG auszulegen sei (vgl. dazu auch sogleich E. 3.4), Art. 5 Abs. 1 lit. a DBG insbesondere kurzfristig oder als Grenzgänger oder Wochenaufenthalter in der Schweiz erwerbstätige Personen betreffe und sowohl Arbeitnehmer, als auch Angehörige freier Berufe steuerpflichtig seien.

### **E. 3.3.2**

Der Gesetzgeber wollte nach der Botschaft zu Art. 4 und 5 DBG die Anknüpfungsmöglichkeiten für eine wirtschaftliche Zugehörigkeit gegenüber dem früheren Recht offenbar in gewissen Bereichen erweitern. Allerdings hat der Bundesrat ausschliesslich zu den Fällen, in denen tatsächlich eine Erweiterung der Anknüpfungstatbestände erfolgte, Ausführungen in der Botschaft gemacht (dies betraf zum einen den mit Art. 5 Abs. 1 lit. e DBG neu eingeführten Tatbestand des Bezugs von Leistungen von privatrechtlichen Vorsorgeeinrichtungen sowie zum anderen den Anknüpfungstatbestand der Arbeit im internationalen Verkehr gemäss Art. 5 Abs. 1 lit. f DBG). Zudem hat der Bundesrat diese Erweiterungen unter Berufung auf entsprechende Entwicklungen im Bereich der Doppelbesteuerungsabkommen bzw. internationaler Regelungen erläutert. Letzteres spricht – wie sogleich aufgezeigt wird (s. sogleich E. 3.5) – tendenziell eher gegen die Fortführung der unter dem BdBSSt geübten Praxis. Im Übrigen ist in der Botschaft zum DBG nur zu dessen Art. 4 festgehalten, dass die in dieser Bestimmung geregelten Fälle im Wesentlichen dem früheren Recht (Art. 3 Abs. 3 und Art. 6 BdBSSt) entsprechen. Es kann somit hinsichtlich des hier interessierenden Art. 5 DBG nicht eindeutig aus der Botschaft herausgelesen werden, dass im Wesentlichen das unter BdBSSt geltende Recht weitergeführt werden sollte.

### **E. 3.3.3**

Aufgrund der besagten Stelle in der Botschaft, wonach "insbesondere" kurzfristig oder als Grenzgänger oder Wochenaufenthalter in der Schweiz erwerbstätige Personen unter Art. 5 Abs. 1 lit. a DBG fallen, könnte geschlossen werden, dass diese Bestimmung nach dem Willen des Gesetzgebers auch auf Personen ohne tatsächlichen Arbeitsort in der Schweiz angewendet werden soll. Ein Personenkreis, welcher neben den vom Bundesrat exemplikativ aufgezählten Personengruppen unter Art. 5 Abs. 1 lit. a DBG fallen könnte, ist nämlich von vornherein nicht denkbar, zumal bei einer längerfristigen (mindestens als 30-tägigen) Erwerbstätigkeit mit Anwesenheit in der Schweiz stets eine persönliche Zugehörigkeit begründet wird (vgl. Art. 3 Abs. 3 lit. a DBG). Eindeutige Antworten auf die hier zu beantwortende Frage können der Entstehungsgeschichte gemäss den vorstehenden Ausführungen nicht entnommen werden, so dass dieser jedenfalls keine entscheidende Bedeutung zukommt.

### **E. 3.4**

Im Rahmen einer systematischen Auslegung von Art. 5 DBG können die Art. 91 bis 97 DBG im Titel über die Quellensteuern für natürliche und juristische Personen ohne steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz herangezogen werden (Felix Richner/Walter Frei/Stefan Kaufmann, Handkommentar zum DBG, Zürich 2003, Art. 5 N. 2). Dies gilt umso mehr, als alle in Art. 5 DBG genannten Tatbestände der Quellensteuer unterliegen (vgl. Richner/Frei/Kaufmann, Art. 5 N. 1; a.M. Peter Locher, Kommentar zum DBG, I. Teil, Therwil/Basel 2001, Art. 4 N. 1 und Art. 5 N. 1). Vorliegend interessieren im Hinblick auf die Auslegung von Art. 5 Abs. 1 lit. a DBG nur Art. 91 und Art. 92 DBG, weil Art. 93 bis 97 DBG die Quellenbesteuerung für die hier nicht relevanten Tatbestände der

wirtschaftlichen Zugehörigkeit nach Art. 5 Abs. 1 lit. b bis f DBG regeln.

#### **E. 3.4.1**

Aus dem Wortlaut von Art. 91 DBG betreffend Arbeitnehmer (– die Rede ist von Erwerbstätigkeit in unselbständiger Stellung in der Schweiz "für kurze Dauer oder als Grenzgänger oder Wochenaufenthalter" –) ergibt sich, dass für die Quellenbesteuerung im Sinn dieser Bestimmung ein tatsächlicher Arbeitsort in der Schweiz unabdingbar ist (Richner/Frei/Kaufmann, Art. 91 N. 15). Dies gilt auch, wenn Doppelbesteuerungsabkommen – wie insbesondere Art. 15 Abs. 4 des Doppelbesteuerungsabkommens mit Deutschland vom 11. August 1971 (DBA-D) für leitende Angestellte (vgl. zu dieser Abkommensklausel auch hinten E. 3.5.2) – abweichende Zuteilungsregeln enthalten (vgl. Richner/Frei/Kaufmann, Art. 91 N. 15; a.M. Rainer Zigerlig/Guido Jud in: Martin Zweifel/Peter Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht Teil I/Band 2b, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], Basel etc. 2000, Art. 91 N. 3). Andernfalls würden die Doppelbesteuerungsabkommen als Grundlage für die innerstaatliche Besteuerung herangezogen, obschon sich ihre Wirkung grundsätzlich in der Beschränkung der Steuerhoheit der Vertragsstaaten erschöpft (vgl. statt vieler Locher, S. 95).

#### **E. 3.4.2**

Auch mit Blick auf den Wortlaut von Art. 92 DBG, wonach im Ausland wohnhafte Künstler sowie Sportler und Referenten für Einkünfte "aus ihrer in der Schweiz ausgeübten persönlichen Tätigkeit" steuerpflichtig sind, erscheint es problematisch, die wirtschaftliche Zugehörigkeit im Sinn von Art. 5 Abs. 1 lit. a DBG nicht von der Voraussetzung eines tatsächlichen Arbeitsortes in der Schweiz abhängig zu machen (Maja Bauer-Balmelli/Philipp Robinson in: Martin Zweifel/Peter Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht Teil I/Band 2a, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], Basel etc. 2000, Art. 5 N. 6; a.M. für die selbständige Erwerbstätigkeit Locher, Art. 5 N. 8).

#### **E. 3.4.3**

Art. 91 DBG verweist für die in der Schweiz für kurze Dauer, als Grenzgänger oder Wochenaufenthalter tätigen Arbeitnehmer ohne steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz auf die Quellenbesteuerung nach Art. 83 ff. DBG. Aufgrund dieser Verweisung auf die Quellenbesteuerung von Personen mit steuerrechtlichem Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz wird zwar auch Art. 84 Abs. 2 DBG anwendbar, wonach sämtliche Einkünfte aus dem Arbeitsverhältnis und Ersatzeinkünfte wie Taggelder aus Kranken-, Unfall- sowie Arbeitslosenversicherung steuerbar sind. Daraus kann aber nicht abgeleitet werden, dass Arbeitseinkünfte von hierzulande nicht ansässigen Personen unabhängig von deren Anwesenheit in der Schweiz der direkten Bundessteuer unterliegen. Denn nach dem Wortlaut von Art. 91 DBG kommt diese Verweisungsnorm schon gar nicht zur Anwendung, wenn das Erwerbseinkommen nicht auf eine tatsächlich in der Schweiz ausgeübte unselbständige Tätigkeit zurückgeführt werden kann.

#### **E. 3.5**

Obschon das landesinterne Recht aufgrund seiner anderweitigen Funktion nicht zwingend dem Recht der Doppelbesteuerungsabkommen entsprechen muss, können im Rahmen der völkerrechtskonformen Auslegung auch von der Schweiz mitgetragene Entwicklungen im Bereich des internationalen Steuerrechts für die Auslegung des DBG hilfreich sein (vgl.

Locher, Vorbem. zum DBG, N. 134).

### **E. 3.5.1**

Die Zuteilung privatrechtlicher Arbeitseinkünfte und Vorsorgeleistungen ist in den von der Schweiz abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen im Allgemeinen entsprechend den in Art. 15 und 18 OECD-MA vorgeschlagenen Regelungen vereinbart worden (Reich, S. 197). Für Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen, welche eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus unselbständiger Tätigkeit bezieht, gilt deshalb grundsätzlich entsprechend dem bereits erwähnten Art. 15 Abs. 1 OECD-MA das Arbeitsortprinzip. Massgebend für die Zuteilung der Besteuerungsbefugnis bei Arbeitseinkünften ist also nach dem Doppelbesteuerungsrecht – unter Vorbehalt von Sonderbestimmungen – der Ort der Anwesenheit des Arbeitnehmers. Zwar enthalten sämtliche schweizerische Doppelbesteuerungsabkommen gerade für kurzfristige Tätigkeiten unter bestimmten Voraussetzungen eine Abweichung vom Arbeitsortprinzip zugunsten des Ansässigkeitsstaates (sog. Monteurklausel oder 183-Tage-Regel, vgl. Art. 15 Abs. 2 OECD-MA, s. auch zum Folgenden Konferenz Staatlicher Steuerbeamter, Harmonisierte kantonale Quellensteuerordnung, Muri/Bern 1994, S. 48). Diese Abweichung gilt indes nur, wenn die Vergütung von einem nicht im Staat des Arbeitsortes ansässigen Arbeitgeber getragen und auch nicht einer Betriebsstätte in diesem Staat belastet wird. Somit ist diese Ausnahme vom Arbeitsortprinzip bei einem schweizerischen Arbeitgeber grundsätzlich ohne Bedeutung. Den Zuteilungsregeln der Doppelbesteuerungsabkommen entspricht es nach dem Gesagten also eher, wenn für die Anwendung von Art. 5 Abs. 1 lit. a DBG bei Unselbständigerwerbenden ein tatsächlicher Arbeitsort in der Schweiz verlangt wird. Die Zuteilungsregeln sprechen also – insbesondere auch unter Berücksichtigung der erwähnten Hinweise auf die internationalen Regelungen in der Botschaft zum DBG – für eine Geltung des Arbeitsortprinzips bei der Anknüpfung nach Art. 5 Abs. 1 lit. a DBG.

### **E. 3.5.2**

Nichts an diesem Ergebnis zu ändern vermögen vereinzelte, von Art. 15 Abs. 1 OECD-MA abweichende Abkommensregelungen betreffend leitende Angestellte. Art. 15 Abs. 4 DBA-D spielt somit für das vorliegende Verfahren keine Rolle, zumal die in dieser Bestimmung festgehaltene Zuteilungsregel nur zur Anwendung gelangt, wenn die Tätigkeit des im Ausland ansässigen Angestellten teilweise auch Aufgaben in der Schweiz umfasst. Die Anwendung des Arbeitsortprinzips ist im Übrigen bei leitenden Angestellten nicht von vornherein ausgeschlossen. Fraglich ist nur, in welchem Sinn das Arbeitsortprinzip bei leitenden Angestellten zu verstehen ist. Die ältere Praxis bediente sich etwa der Fiktion, dass leitende Angestellte ihre Tätigkeit am Sitz des Unternehmens ausüben (vgl. Locher, S. 418, mit Hinweis auf BGr, 23. Juni 1944, ASA 13, S. 165). Demgegenüber wurde das Arbeitsortprinzip in der älteren deutschen Rechtsprechung als Wirkungsortprinzip aufgefasst und angenommen, dass die Tätigkeit eines leitenden Angestellten dort ausgeübt wird, wo deren Wirkungen für die Gesellschaft eintreten. Beide zum gleichen Ergebnis führende Ansätze überzeugen nicht, weil damit der Ort der "natürlichen" Tätigkeit durch den Ort der Verwertung der Tätigkeit ersetzt wird (vgl. auch zum Folgenden Rainer Prokisch, in: Klaus Vogel/Moris Lehner [Hrsg.], Doppelbesteuerungsabkommen, 4. A., München 2003, Art. 15 N. 34, mit weiteren Hinweisen). Folgerichtig hat der deutsche Bundesfinanzhof in einem neueren Urteil seine herkömmliche Auffassung aufgegeben. Wenn feststeht, wo ein leitender Angestellte persönlich anwesend ist, besteht kein Grund, bei der Anwendung des Arbeitsortprinzips nicht auf den tatsächlichen Arbeitsort

abzustellen.

### **E. 3.6**

Das Verwaltungsgericht hat in einem Entscheid vom 19. April 2000 (VGr, 19. April 2000, SB.1999.00078, E. 3a = RB 2000 Nr. 112) ausgeführt, dass die beschränkte Steuerpflicht nach Art. 5 Abs. 1 lit. a in Verbindung mit Art. 6 Abs. 2 DBG im Unterschied zur unbeschränkten Steuerpflicht natürlicher Personen, die an deren steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz während eines bestimmten Zeitraums anknüpft und sich dann auf alle hier steuerbaren Werte bezieht (vgl. Art. 3 und Art. 6 Abs. 1 DBG), abhängig von der Qualifikation einzelner Einkünfte sei. Die Besteuerung erfolge objektbezogen, und die Beziehung der im Ausland wohnhaften Person erschöpfe sich im Zufluss gesetzlich bestimmter Arten von Einkünften aus der Schweiz. Demnach seien die Voraussetzungen für das Vorliegen der beschränkten Steuerpflicht auch bei der Umschreibung der Steuerobjekte, die der wirtschaftlichen Zugehörigkeit zugrunde liegen, zu suchen. Soweit die steuerrechtliche Zugehörigkeit auf Art. 5 DBG abgestützt werde, sei schon aufgrund der Überschrift "Andere steuerbare Werte" zu erkennen, dass deren Abfluss zu einer im Ausland wohnhaften Person und nicht etwa das physische Ausführen einer Tätigkeit, welche solche Werte erzeuge, ausschlaggebend sei. An diesen Ausführungen, die an sich gegen das Erfordernis der Anwesenheit des Pflichtigen in der Schweiz sprechen, kann festgehalten werden. Die objektbezogene Besteuerung bei der beschränkten Steuerpflicht rechtfertigt nichtsdestotrotz keine Abweichung vom klaren Wortlaut von Art. 5 Abs. 1 lit. a DBG. Der im Zeitpunkt des Einkommenszuflusses im Ausland ansässige Pflichtige hatte im erwähnten Urteil, in welchem das Verwaltungsgericht eine beschränkte Steuerpflicht kraft Erwerbstätigkeit in der Schweiz angenommen hat, das Einkommen durch eine tatsächlich in der Schweiz ausgeübte Tätigkeit als Vizedirektor einer Bank erzielt. Daher sind Sachverhaltskonstellationen, bei welchen die massgebliche Arbeitsleistung ausschliesslich im Ausland erbracht wird, nicht mit jenem Fall vergleichbar.

### **E. 3.7**

Die Begründung von Höhn/Waldburger (Ernst Höhn/Robert Waldburger, Steuerrecht, Band I, 9. A., Bern etc. 2001, § 13 N. 31), weshalb unter dem DBG nicht an der früheren Praxis zum BdBSt festgehalten werden kann, erscheint überzeugend: Es trifft insbesondere zu, dass die Norm über die beschränkte Steuerpflicht kraft Erwerbstätigkeit unter dem BdBSt inhaltslos geworden wäre, wenn man für deren Anwendung eine Anwesenheit des Erwerbstitigen in der Schweiz vorausgesetzt hätte (s. auch zum Folgenden Höhn/Waldburger, § 13 N. 31 FN. 43). Eine Anwesenheit in der Schweiz hätte mangels Statuierung einer Mindestaufenthaltsdauer für die Begründung des steuerrechtlichen Aufenthalts im BdBSt regelmässig eine persönliche Zugehörigkeit begründet. Dies ist unter dem DBG, welches eine Mindestaufenthaltsdauer für den steuerrechtlichen Aufenthalt vorsieht (vgl. Art. 3 Abs. 3 DBG), nicht mehr der Fall. Somit ist ein Grund für die frühere Praxis weggefallen. Triftige Gründe, um vom klaren Wortlaut von Art. 5 Abs. 1 lit. a DBG abzuweichen und bei Unselbständigerwerbenden auf das Erfordernis eines tatsächlichen Arbeitsortes in der Schweiz zu verzichten, sind entsprechend den vorstehenden Ausführungen nicht ersichtlich. Zwingend erforderlich für die Anwendung von Art. 5 Abs. 1 lit. a DBG auf Unselbständigerwerbende ist somit eine Erwerbstätigkeit mit Anwesenheit in der Schweiz. Mit diesem Ergebnis steht die gesamte schweizerische Doktrin in Einklang (Agner/Jung/Steinmann, Art. 91 N. 1; Bauer-Balmelli/Robinson, Art. 5 DBG N. 6; Höhn/Waldburger, § 13 N. 31; Reich, S. 187; Richner/Frei/Kaufmann, Art. 5 N.

17; Zigerlig/Jud, Art. 97 DBG N. 1). Die für das Jahr 2006 geltende Weisung zur Durchführung der Quellensteuer für ausländische Arbeitnehmer vom 30. September 2005 (ZStB I Nr. 28/51), nach deren Ziff. 3 unter anderem im Ausland wohnhafte Arbeitnehmer eines Arbeitgebers mit Sitz im Kanton Zürich der Quellensteuer unterliegen, wenn sie ihre Erwerbstätigkeit ausserhalb der Schweiz ausüben und kein Doppelbesteuerungsabkommen zwischen der Schweiz und dem Wohnsitzstaat besteht, ist im Übrigen als Verwaltungsverordnung für das Verwaltungsgericht nicht bindend. Die genannte Regelung der Weisung lässt vorliegend auch keine dem Einzelfall angepasste und gerecht werdende Auslegung der anwendbaren gesetzlichen Bestimmungen zu, so dass sie nicht berücksichtigt werden muss (vgl. BGE 122 V 25 E. 5b/bb).

### **E. 3.8**

Zusammenfassend ergibt sich, dass Art. 5 Abs. 1 lit. a DBG (in Verbindung mit Art. 91 DBG) keine hinreichende gesetzliche Grundlage für die Besteuerung von Einkünften bildet, welche Personen ohne steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz aus einer im Ausland tatsächlich ausgeübten unselbständigen Erwerbstätigkeit erzielen. Dieses Resultat vermögen die von den Beschwerdeführenden vorgebrachten Argumente und Urteile nicht umzustossen: Weil der Gesetzeswortlaut nach dem Gesagten von vornherein für das Erfordernis der Anwesenheit in der Schweiz spricht (s. vorn E. 3.2), können die Beschwerdeführenden insbesondere aus dem Umstand, dass in Art. 5 Abs. 1 lit. a DBG im Unterschied zum früheren Art. 3 Ziff. 3 lit. e BdBSt nicht von der Ausübung einer "persönlichen" Tätigkeit, sondern lediglich von "Erwerbstätigkeit" die Rede ist, nichts zu ihren Gunsten ableiten. Der Einwand der Beschwerdeführenden, dass schon unter dem BdBSt eine gewisse Kontinuität des Verweilens für den steuerrechtlichen Aufenthalt vorausgesetzt wurde, vermag das genannte Argument von Höhn/Waldburger (s. vorn E. 3.7) zwar zu relativieren. Das Erfordernis eines tatsächlichen Arbeitsortes in der Schweiz kann allein deshalb jedoch nicht verworfen werden. Dem Entscheid des Bundesgerichts vom 29. Januar 1996 (BGr, 29. Januar 1996, ASA 65 [1996/97], S. 822 ff.) kommt kein ausschlaggebendes Gewicht zu, weil er einen Sachverhalt betrifft, der noch nach der – nicht mehr weiterzuführenden – Praxis zum BdBSt zu beurteilen war. Im obiter dictum zum Entscheid vom 15. Februar 2001 (StR 56, 409 ff.) hat sich das Bundesgericht – wie die Vorinstanz zu Recht erkannt hat – nicht dazu geäußert, ob und inwieweit die Praxis unter dem BdBSt unter dem DBG fortzuführen sei. Schliesslich kann dem von den Beschwerdeführenden zitierten Entscheid des Luzerner Verwaltungsgerichts vom 18. November 1997 mit Locher (Art. 5 N. 6) und mit Blick auf die gemachten Überlegungen nicht gefolgt werden. In diesem Urteil wurde eine in Israel ansässige unselbständig erwerbende Person, die dort für ein in der Schweiz domiziliertes Unternehmen tätig war und von diesem Lohn bezog, unter Hinweis auf die noch unter dem BdBSt geltende Praxis als in der Schweiz beschränkt steuerpflichtig erklärt (seinerzeit bestand noch kein Doppelbesteuerungsabkommen zwischen der Schweiz und Israel).

### **E. 3.9**

Die Vorinstanz hat richtig dargelegt, dass für im Ausland wohnhafte, nicht der Geschäftsführung angehörende leitende Angestellte von Schweizer Kapitalgesellschaften nur Art. 5 Abs. 1 lit. a DBG eine Grundlage für die Erhebung der direkten Bundessteuer bildet. Das Verwaltungsgericht verweist deshalb auf die entsprechenden Ausführungen (vgl. § 161 des Gerichtsverfassungsgesetzes vom 13. Juni 1976). Weil C unbestrittenermassen nicht der Geschäftsführung der Beschwerdegegnerin angehört, macht

es keinen Unterschied, ob er leitender Angestellter war oder nicht. Einzig entscheidend ist nach dem Gesagten, ob C während des Zeitraums zwischen dem 1. Mai und 31. Dezember 2006 seinen tatsächlichen Arbeitsort in der Schweiz hatte.

#### **E. 4**

Auch bei den Staats- und Gemeindesteuern liegt – ähnlich wie bei der direkten Bundessteuer – im Streit, ob eine Person ohne steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt im Kanton Zürich gemäss § 4 Abs. 2 lit. a StG kraft wirtschaftlicher Zugehörigkeit steuerpflichtig ist, wenn sie im Ausland für einen im Kanton Zürich domizilierten Arbeitgeber eine unselbständige Erwerbstätigkeit ausübt und nicht im Kanton anwesend ist. Wie bei der direkten Bundessteuer stellt sich ferner die Frage, ob die subjektive Steuerpflicht bei einer solchen Person anders zu beurteilen ist, wenn sie die Stellung eines (nicht der Geschäftsführung angehörenden) leitenden Angestellten innehat. Die hier massgebenden Bestimmungen des zürcherischen Steuergesetzes sind wörtlich identisch oder sinngemäss gleich wie diejenigen des DBG (vgl. insbesondere § 4 Abs. 2 StG und Art. 5 Abs. 1 DBG sowie § 94 f. StG und Art. 91 f. DBG). Die bei der Bundes-Quellensteuer gezogenen Folgerungen hinsichtlich der Frage nach der beschränkten Steuerpflicht aufgrund von unselbständiger Erwerbstätigkeit in der Schweiz und der Bedeutung der Stellung eines leitenden Angestellten für die landesinternen Besteuerungsgrundlagen gelten daher sinngemäss auch für die kantonalen und kommunalen Quellensteuern. Es sind keine Gründe ersichtlich, die dagegen sprechen würden, für die Quellensteuerpflicht bei den Staats- und Gemeindesteuern von C im Einklang mit der bundesquellensteuerrechtlichen Würdigung – unabhängig von dessen allfälliger Stellung als leitendem Angestellten – auf das Bestehen eines tatsächlichen Arbeitsortes in der Schweiz abzustellen.

#### **E. 5**

Die Vorinstanz hat ausgeführt, dass ein Bezug zur Schweiz bei C nach dessen Wohnsitznahme in Katar lediglich noch insoweit auszumachen sei, "als dieser dort (und gemäss unbestrittener Darstellung der Rekurrentin nur dort) weiterhin für die im Kanton Zürich domizilierte Rekurrentin tätig war und er von der letzteren auch entlohnt worden ist" (E. 2b). Im Rekursverfahren gilt nach § 138 Abs. 1 StG der Untersuchungsgrundsatz, so dass die Rekurskommission von Amtes wegen verpflichtet ist, den Sachverhalt festzustellen (RB 1987 Nr. 35). Infolgedessen war die Vorinstanz vorliegend auch dazu verpflichtet, sich davon zu überzeugen, ob C seinen tatsächlichen Arbeitsort nach seiner Wohnsitznahme in Katar teilweise in der Schweiz hatte oder nicht. Die Beschwerdeführenden haben in der Vernehmlassung zum Rekursverfahren vermerkt, dass sie die ihrer Auffassung nach nicht rechtserhebliche Tatsache, während wievieler Tage C tatsächlich in der Schweiz seine Arbeit verrichtet hatte, nicht abgeklärt habe. Dass C im fraglichen Zeitraum ausschliesslich in Katar gearbeitet hat, war vor der Vorinstanz also nicht etwa unbestritten. Vielmehr hätte die Vorinstanz zum Schluss kommen müssen, dass der rechtserhebliche Sachverhalt unvollständig ermittelt worden ist. Dies gilt umso mehr, als hinsichtlich der hier interessierenden Frage keinerlei Beweismittel vorliegen. Da der tatsächliche Arbeitsort in der Schweiz vorliegend für die Steuerpflicht konstitutiv und damit als steuerbegründende Tatsache zu würdigen ist (vgl. Martin Zweifel, Die Sachverhaltsermittlung im Steuerveranlagungsverfahren, Zürich 1989, S. 110 FN. 436), durfte die Vorinstanz nicht vermuten, dass die Beschwerdegegnerin von sich aus allfällige Arbeitstage von C mitteilen würde (vgl. zur natürlichen Vermutung, wonach der Steuerpflichtige alle ihn entlastenden

Umstände bzw. steueraufhebenden und -mindernden Tatsachen von sich aus vorbringen würde, RB 1987 Nr. 35, mit weiteren Hinweisen). Indem die Vorinstanz keine weiteren Abklärungen getroffen hat, hat sie ihre Untersuchungspflicht verletzt und damit den Sachverhalt im Sinn von § 153 Abs. 3 StG unvollständig ermittelt. Die Rekurskommission wird im zweiten Rechtsgang untersuchen müssen, ob C zwischen dem 1. Mai und dem 31. Dezember 2006 seinen tatsächlichen Arbeitsort in der Schweiz bzw. im Kanton Zürich hatte. Sollte sich herausstellen, dass er im fraglichen Zeitraum seine Arbeit tatsächlich in der Schweiz bzw. im Kanton Zürich verrichtete, ist das im Rahmen der hier ausgeübten Tätigkeit erzielte Einkommen aus unselbständiger Tätigkeit zu besteuern und im entsprechenden Umfang von der Rückerstattung der bereits bezahlten Quellensteuern abzusehen. Die Beschwerde ist somit teilweise gutzuheissen.

#### **E. 6**

Angesichts des unentschiedenen Ausgangs des Verfahrens rechtfertigt es sich, die Kosten den Parteien je zur Hälfte aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 in Verbindung mit § 153 Abs. 4 StG) und ihnen keine Parteientschädigung zuzusprechen (§ 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959 in Verbindung mit § 152 und 153 Abs. 4 StG). Demgemäss entscheidet die Kammer:

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.