Bundesgericht
Tribunal fédéral
Tribunale federale
Tribunal federal

2C 713/2019

Urteil vom 30. April 2020

II. öffentlich-rechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Seiler, Präsident,
Bundesrichter Zünd,
Bundesrichter Donzallaz,
Bundesrichter Beusch,
nebenamtlicher Bundesrichter Berger,
Gerichtsschreiber Klopfenstein.

Verfahrensbeteiligte
A._____ AG,
Beschwerdeführerin,
vertreten durch LL.M. Michael Barrot, Pascal Zgraggen, Serafin Oberholzer,

gegen

Kantonales Steueramt Zürich.

Gegenstand
Staats- und Gemeindesteuern des Kantons Zürich und Direkte Bundessteuer, Quellensteuerpflicht ab 2010,

Beschwerde gegen das Urteil
des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich, 2. Abteilung, vom 29. Mai 2019 (SB.2018.00083).

Sachverhalt:

A.
Die A._____ AG (vormals A._____ Unternehmensberatung AG bzw. A._____ Unternehmungsberatung AG bzw. A._____ Unternehmungsberatung GmbH) mit Sitz in U._____/SZ (nachfolgend A._____ AG) bezweckt die Unternehmensberatung und - schulung sowie die Entwicklung, Wartung und den Vertrieb von IT-Produkten. Am 26./27. Juli 2006 schloss sie mit der B._____ AG (nachfolgend CS) einen umfassenden Rahmenvertrag. Darin verpflichtete sich die A._____ AG zur Erbringung von durch die CS abrufbaren Leistungen namentlich im Bereich IT durch qualifizierte IT-Fachkräfte. Am 22. September 2010 schloss die A._____ AG einen Vertrag mit der C._____ GmbH mit Sitz in V._____/Deutschland (nachfolgend C._____ GmbH) betreffend "projektbezogene Zusammenarbeit im Projekt 'D._____' der B._____ AG". In der Folge gelangten die bei der C._____ GmbH angestellten E._____ und F._____ im Rahmen der erwähnten Verträge bei der CS zum Einsatz. Für diese Einsätze erhielt die A._____ AG Tagessätze von der CS und überwies ihrerseits (niedrigere) Tagessätze an die C._____ GmbH. Am 18. Januar 2016 entschied das Kantonale Steueramt Zürich, dass die A._____ AG für die bei der CS eingesetzten E._____ und F._____ auf den Entschädigungen an die C._____ GmbH Quellensteuern abzurechnen habe.

B.
Kantonale Rechtsmittel der A._____ AG gegen diese Verfügung blieben erfolglos. Am 3. Januar 2017 bejahte das Kantonale Steueramt Zürich seine Zuständigkeit und wies eine Einsprache der A._____ AG gegen die Verfügung vom 18. Januar 2016 ab. Einen von der A._____ AG gegen den Einspracheentscheid erhobenen Rekurs wies das Steuerrekursgericht des Kantons Zürich, soweit hier erheblich, am 10. Juli 2018 ab. Eine Beschwerde der A._____ AG gegen den Rekursentscheid wies das Verwaltungsgericht des Kantons Zürich, 2.Abteilung, am 29. Mai 2019 ebenfalls ab.

C.
Mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten vom 22. August 2019 beantragt die A._____ AG, den angefochtenen Entscheid aufzuheben und festzustellen, dass das Kantonale Steueramt Zürich bzw. der Kanton Zürich im vorliegenden Fall für die Erhebung der Quellensteuer nicht zuständig und die angefochtene Verfügung vom 18. Januar 2016 mithin nichtig sei. Eventualiter sei festzustellen, dass die Beschwerdeführerin auf den Entschädigungen an die C._____ GmbH für den Einsatz von deren Mitarbeitern E._____ und F._____ bei der CS keine Quellensteuern abzurechnen habe.
Das Verwaltungsgericht des Kantons Zürich, 2. Abteilung, und das Kantonale Steueramt Zürich schliessen auf Abweisung der Beschwerde, soweit darauf einzutreten sei. Den gleichen Antrag stellt die Eidgenössische Steuerverwaltung mit Bezug auf die direkte Bundessteuer, während sie hinsichtlich der Staats- und Gemeindesteuern auf eine Vernehmlassung verzichtet.

Erwägungen:

1.

1.1. Die Beschwerde richtet sich gegen den verfahrensabschliessenden Entscheid einer letzten kantonalen Instanz in einer Angelegenheit des öffentlichen Rechts. Die Voraussetzungen der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten sind erfüllt (Art. 82 lit. a, Art. 83 e contrario, Art. 86 Abs. 1 lit. d und Abs. 2, Art. 89 Abs. 1 und Art. 90 BGG i.V.m. Art. 146 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG; SR 642.11] und Art. 73 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG; SR 642.14]).

1.2. Die Beschwerdeführerin beantragt, es sei festzustellen, dass die angefochtene Verfügung vom 18. Januar 2016 nichtig sei, eventualiter sei festzustellen, dass sie auf den Entschädigungen an die C._____ GmbH für den Einsatz von deren Mitarbeitern E._____ und F._____ bei der CS keine Quellensteuern abzurechnen habe.
Mit ihrem Urteil vom 29. Mai 2019 hat die Vorinstanz das Urteil des Steuerrekursgerichts bestätigt und damit ersetzt (ebenso wie jenes die Verfügung bzw. den Einspracheentscheid bestätigte und damit ersetzte). Richtigerweise ist der - soweit er sich gegen die ursprüngliche Verfügung richtet, an sich unzulässige - Antrag der Beschwerdeführerin so zu verstehen, dass er sich zulässigerweise einzig auf Aufhebung bzw. Nichtigerklärung des Entscheids der Vorinstanz vom 29. Mai 2019 richtet (vgl. BGE 134 II 142 E. 1.4 S. 144; vgl. HANSJÖRG SEILER, in: B ERNHARD WALDMANN/PHILIPPE WEISSENBERGER [Hrsg.], Praxiskommentar Verwaltungsverfahrensgesetz, 2. Aufl., 2016, Art. 54 N 16 f.).
Nicht zulässig ist der Antrag der Beschwerdeführerin, soweit sie damit verlangt, das Bundesgericht habe festzustellen, dass sie auf den Entschädigungen an die C._____ GmbH für den Einsatz von deren Mitarbeitern E._____ und F._____ bei der CS keine Quellensteuern abzurechnen habe. Solche Begehren sind im bundesgerichtlichen Verfahren nur zulässig, sofern an der Feststellung ein schutzwürdiges Interesse besteht und dieses nicht ebenso gut mit einem rechtsgestaltenden Begehren gewahrt werden kann (BGE 126 II 300 E. 2c S. 303 mit Hinweisen; Urteil 2C 321/2019 vom 1. Oktober 2019 E. 1.1.2). Angesichts des im bundesgerichtlichen Verfahren gestellten Antrags auf (ersatzlose) Aufhebung des angefochtenen vorinstanzlichen Urteils hat das Feststellungsbegehren keine selbständige Bedeutung und erweist sich daher als überflüssig (Urteil 2C 603/2014 vom 21. August 2013 E. 1.2).

1.3. Mit der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten kann unter anderem die Verletzung von Bundesrecht geltend gemacht werden (Art. 95 lit. a BGG). Die Quellensteuer ausländischer Arbeitnehmer wird auch für den Bund zusammen mit der kantonalen Quellensteuer durch die Kantone erhoben (Art. 107 DBG; Art. 33 Abs. 1 StHG; § 89 Abs. 2 des Steuergesetzes [des Kantons Zürich] vom 8. Juni 1997 [StG/ZH; LS 631.1]). Das Bundesgericht prüft dabei frei, ob die bundesrechtlichen Vorschriften einschliesslich der Vorgaben des Steuerharmonisierungsgesetzes eingehalten worden sind. Soweit die Vorinstanz kantonales Recht anzuwenden hatte, kann nur geltend gemacht werden, der angefochtene Entscheid verstosse gegen Normen des Bundesrechts (Art. 95 lit. a BGG), hier namentlich über die Steuerharmonisierung. Inwiefern das der Fall sein soll, ist in der Beschwerdebegründung in gedrängter Form darzulegen (Art. 42 Abs. 2 BGG). Im Übrigen kann die Auslegung und Anwendung des kantonalen Rechts lediglich im Lichte der verfassungsmässigen Rechte und Grundsätze, namentlich des Willkürverbots (Art. 9 BV) geprüft werden (Art. 95 lit. a und c BGG; BGE 143 II 459 E. 2.1 S. 465; 134 II 207 E. 2 S. 210). Die Verletzung von

verfassungsmässigen Rechten
prüft das Bundesgericht nur, wenn eine solche Rüge in der Beschwerde vorgebracht und ausreichend begründet worden ist (qualifizierte Rüge- und Begründungspflicht gemäss Art. 106 Abs. 2 BGG). Das gilt auch für die Feststellung des Sachverhalts durch die Vorinstanz. Die Sachverhaltsfeststellung, soweit rechtserheblich, kann nur gerügt werden, wenn sie offensichtlich unrichtig ist oder anderweitig auf einer Rechtsverletzung im Sinne von Art. 95 BGG beruht (Art. 97 Abs. 1 BGG).

2.
Der Streit dreht sich zunächst darum, ob das kantonale Steueramt Zürich für den Erlass der Verfügung vom 18. Januar 2016, mit der die Quellensteuerpflicht der Beschwerdeführerin für E._____ und F._____ bejaht wurde, örtlich zuständig war.

2.1. Die Vorinstanz hat dazu mit Bezug auf die direkte Bundessteuer ausgeführt, zuständig zu deren Erhebung sei, soweit sie an der Quelle bezogen werde, gemäss Art. 107 Abs.1 lit. a DBG der Kanton, in dem die ausländischen Arbeitnehmer bei Fälligkeit der steuerbaren Leistung ihren steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt hätten. Dies gelte sinngemäss auch für internationale Wochenaufenthalter.
Mit Bezug auf die kantonalen und kommunalen Einkommenssteuern enthalte das Steuerharmonisierungsgesetz zwar keine dem Art. 107 DBG entsprechende Vorschrift. Die Quellensteuer müsse indes nicht nur aufgrund der ausdrücklichen harmonisierungsrechtlichen Vorgaben von Art. 33 Abs. 1 StHG bzw. Art. 36 Abs. 1 StHG, sondern auch aus praktischen Gründen - d.h. vollzugsbedingt - in einem einzigen Betrag für Bundes-, Kantons- und Gemeindesteuern erhoben werden. Dies setze eine weitgehend mit dem Bundessteuerrecht abgestimmte und damit insgesamt vereinheitlichte Ordnung voraus. Zur Erhebung des kantonalen und kommunalen Quellensteuerabzugs müsse daher derselbe Kanton zuständig sein wie bei der direkten Bundessteuer.
Da sich der Arbeitsort von E._____ und F._____ (für die offenbleiben könne, ob sie internationale Wochenaufenthalter oder Grenzgänger seien) in Zürich befunden habe, seien sie jedenfalls kraft wirtschaftlicher Zugehörigkeit im Kanton Zürich steuerpflichtig und unterlägen hier der Quellensteuerpflicht. Es treffe zwar zu, dass die Beschwerdeführerin als Schuldnerin der Quellensteuer ihren Sitz im Kanton Schwyz habe und demzufolge die bezogenen Quellensteuern grundsätzlich dem Kanton Schwyz hätte überweisen können, der sie dann dem Kanton Zürich hätte weiterleiten müssen. Dies ändere aber zum einen nichts an der Zuständigkeit des Kantons Zürich gemäss Art. 107 Abs. 1 lit. a DBG. Zum anderen ermöglichten sowohl Art. 14 Abs. 2 der Verordnung des EFD vom 19. Oktober 1993 über die Quellensteuer bei der direkten Bundessteuer (QStV; SR 642.118.2) als auch § 102 des Steuergesetzes des Kantons Schwyz vom 9. Februar 2000 (StG/SZ; SRSZ 172.200) dem Schuldner der steuerbaren Leistung, im Einvernehmen mit den beteiligten Kantonen die Steuer nach dem Tarif des zuständigen Kantons zu erheben und sie direkt diesem Kanton abzuliefern. Seitens der Schuldnerin der steuerbaren Leistung sei keine (ausdrückliche) Zustimmung erforderlich, vielmehr
reiche ein entsprechendes Verhalten. Aus dem Vorgehen der Beschwerdeführerin sei eine solche Zustimmung ersichtlich. Es erscheine als widersprüchlich, wenn sie nunmehr behaupte, sie habe nie zugestimmt.

2.2. Die Beschwerdeführerin bestreitet die von der Vorinstanz bejahte Zuständigkeit des Kantons zunächst mit Bezug auf die direkte Bundessteuer: Abgesehen von den in Art. 107 Abs. 1 lit. a und b DBG genannten Fällen (ausländische Arbeitnehmer, welche die Niederlassungsbewilligung nicht besitzen, in der Schweiz jedoch steuerrechtlich Wohnsitz oder Aufenthalt haben [lit. a], sowie Künstler, Sportler oder Referenten [lit. b]) sehe Art. 107 Abs. 2 DBG "in allen übrigen" Fällen die Zuständigkeit jenes Kantons vor, in dem der Schuldner der steuerbaren Leistung, seinen Sitz oder seine Verwaltung habe. Die hier streitige Steuerpflicht qua Wochenaufenthalt von E._____ und F._____ in Zürich stelle einen der in Art. 107 Abs. 2 DBG erwähnten "übrigen Fälle" dar, so dass nur die Zuständigkeit des Kantons Schwyz in Betracht falle.
Ebenso verhalte es sich hinsichtlich der kantonalen Steuern. Insoweit sei von einer analogen Abrechnungs- und Erhebungszuständigkeit, nämlich als Erhebungskanton im Kanton Schwyz auszugehen; der Kanton Zürich falle höchstens als Kanton mit Besteuerungsbefugnis in Betracht. Diese Zuständigkeitsordnung müsse auch deshalb gelten, weil gemäss der bundesgerichtlichen Rechtsprechung ein Splitting von direkter Bundessteuer und kantonalen und kommunalen Steuern bei der Quellenbesteuerung nicht praktikabel und nicht mit der gesetzlichen Lösung vereinbar sei.
Schliesslich habe auch gemäss Art. 14 Abs. 1 QStV der Schuldner der steuerbaren Leistung alle Steuerabzüge nach Tarifen und Weisungen seines Sitzkantons vorzunehmen und auch diesem abzuliefern. Der Kanton Zürich könne damit höchstens nach Überweisung der Quellensteuer an ihn - bei Vorliegen einer Besteuerungsbefugnis - allenfalls ein Nachforderungs- bzw. ein

Rückerstattungsverfahren durchführen. Gestützt auf Art. 14 Abs. 1 QStV sei die Quellensteuer ausschliesslich dem Sitzkanton, d.h. hier dem Kanton Schwyz abzuliefern. Art. 14 Abs. 2 QStV räume im Übrigen lediglich die Möglichkeit ein und es bestehe damit keine Pflicht, mit dem Kanton abzurechnen, welcher das Besteuerungsrecht innehabe. Den Akten sei zu entnehmen, dass die Beschwerdeführerin keine entsprechende Wahl getroffen habe, um mit dem Kanton Zürich abzurechnen. Das Erhebungsrecht des Kantons Zürich sei vielmehr fortwährend bestritten worden. Die Anwendung von Art. 14 Abs. 2 QStV setze überdies auch das Einvernehmen der beteiligten Kantone voraus. Eine stillschweigende Zustimmung, wie sie im angefochtenen Entscheid angenommen werde, genüge nicht.

3.

3.1. Streitgegenstand ist die Quellensteuerpflicht aufgrund wirtschaftlicher Zugehörigkeit von natürlichen Personen ohne steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz für eine in der Schweiz ausgeübte Erwerbstätigkeit (Art. 5 Abs. 1 lit. a DBG; Art. 4 Abs. 2 lit. a StHG). Dabei ist nicht nur umstritten, ob - wie die Vorinstanz angenommen hat - eine Quellensteuerpflicht für E._____ und F._____ als von der Beschwerdeführerin an die CS ausgeliehene Arbeitnehmer besteht. Die Beschwerdeführerin ist vielmehr der Ansicht, dass die Zürcher Behörden für einen entsprechenden Entscheid örtlich nicht zuständig seien und der angefochtene Entscheid schon aus diesem Grund aufzuheben sei.

3.2. Die Vorinstanz hat zwar offengelassen, ob E._____ und F._____ als internationale Wochenaufenthalter oder als (deutsche) Grenzgänger zu gelten hätten. Indem sie die analoge Anwendbarkeit von Art. 107 Abs. 1 lit. a DBG (nur) für internationale Wochenaufenthalter bejahte und namentlich diese Bestimmung zur Begründung der quellensteuerrechtlichen Zuständigkeit des Kantons Zürich herangezogen hat, hat sie indessen im Ergebnis angenommen, bei E._____ und F._____ handle es sich um internationale Wochenaufenthalter. Davon kann - unter der Voraussetzung, dass sie gestützt auf Art. 5 Abs. 1 lit. a DBG und Art. 4 Abs. 2 lit. a StHG in der Schweiz steuerpflichtig geworden sind - denn auch ohne weiteres ausgegangen werden, verfügten doch beide Personen über Kurzaufenthaltsbewilligungen in der Schweiz und kehrten unbestrittenermassen während ihrer Erwerbstätigkeit in der Schweiz nicht regelmässig vom Arbeitsort an ihren Wohnsitz zurück (siehe zum Grenzgängerbegriff im Verhältnis zu DEUTSCHLAND PASCAL DUSS/HEIKO KUBAILE, in: MARTIN ZWEIFEL/MICHAEL BEUSCH/RENÉ MATTEOTTI [Hrsg.] Internationales Steuerrecht, 2015, Art. 15 N 100 ff.).

3.3. Für die Erhebung der Quellensteuer bei aufgrund wirtschaftlicher Zugehörigkeit gemäss Art. 5 Abs. 1 lit. a DBG und Art. 4 Abs. 2 lit. a StHG in der Schweiz steuerpflichtigen internationalen Wochenaufenthaltern fragt sich zunächst, welcher Kanton für die Erhebung der direkten Bundessteuer "zuständig" ist. Dabei ist zwischen zwei Fragen zu unterscheiden, nämlich der Frage, wo sich der Veranlagungsort für die direkte Bundessteuer befindet, und jener danach, welcher Kanton an dem entsprechenden Steuersubstrat berechtigt ist. Ebenso ist für die kantonalen Steuern danach zu fragen, wo diese Steuern zu beziehen bzw. zu "veranlagen" sind und welchem Kanton die betreffenden Steuern zustehen.

4.

4.1. Charakteristisches Merkmal von Quellensteuern ist die Erhebung der Steuer an der Quelle. Der Schuldner einer steuerbaren Leistung, welche für den Empfänger steuerbares Einkommen oder steuerbaren Gewinn bildet, ist verpflichtet, von seiner Leistung die vom Empfänger darauf geschuldete Steuer direkt abzuziehen und der Steuerbehörde zu überweisen. Bei der Quellensteuer handelt es sich damit stets um einen Fall der Steuersubstitution, wobei diese privativ (d.h. völlige Ausschaltung des Steuersubjekts) oder kumulativ (d.h. neben dem Steuersubstituten bleibt die materielle Verpflichtung aus dem Steuerrechtsverhältnis bestehen) sein kann (ERNST BLUMENSTEIN/PETER LOCHER, System des schweizerischen Steuerrechts, 7. Aufl., 2016, S. 93). Den Steuersubstituten treffen sowohl die formellen als auch die materiellen Pflichten aus dem Steuerrechtsverhältnis. Dabei ist die Steuersubstitution bei der Quellensteuerpflicht gemäss dem DBG in materieller Hinsicht privativ; es gibt keine solidarische Mithaftung des Steuerpflichtigen (PETER LOCHER, Kommentar zum DBG, II. Teil, 2004, Art. 88 N 1; siehe aber neu den am 1. Januar 2021 in Kraft tretenden, hier noch nicht anwendbaren Art. 138 Abs. 3 DBG nF, mit dem eine subsidiäre Haftung des Steuersubjekts eingeführt wird; Peter LOCHER, Kommentar zum DBG, III. Teil, 2015, Art. 138 N 19), indessen treffen ihn in formeller Hinsicht auch gewisse Pflichten, d.h. insoweit ist die Steuersubstitution (nur) kumulativ (PETER LOCHER, II. Teil, Art. 88 N 1; III. Teil,

Einführung zu Art. 136 ff. N 2; Andrea Pedroli, Commentaire Romand LIFD, 2. Aufl., 2017, Art. 88 N 1). Anders (d.h. bloss kumulative Substitution) verhält es sich mit Bezug auf die kantonalen Steuern, sieht doch Art. 38 Abs. 3 StHG für den Fall des ausserkantonalen Steuersubstituten vor, dass zu wenig bezogene Steuern vom Steuerpflichtigen nachgefordert werden können.

4.2. Ob eine Verpflichtung zur Steuerzahlung besteht, hängt ausschliesslich von den steuerrechtlichen Verhältnissen des Steuersubjekts ab. Dieses (bzw. diese, hier E._____ und F._____) muss (bzw. müssen) die Voraussetzungen der subjektiven mit Einschluss der steuerrechtlichen Zugehörigkeit erfüllen. Eine Unterwerfung unter die Gebietshoheit des steuerfordernden Gemeinwesens muss aber auch beim Substituten (d.h. hier der Beschwerdeführerin) bestehen, damit ihm (bzw. hier ihr) die Pflichten eines solchen auferlegt werden können.
Unterliegt der Steuersubstitut nicht der Gebietshoheit des steuerfordernden Gemeinwesens, so kann die Steuersubstitution nicht Platz greifen. In Betracht fällt dann nur (wenn das möglich ist), das Steuersubjekt nach Massgabe seiner steuerrechtlichen Zugehörigkeit direkt zu veranlagen (BLUMENSTEIN/LOCHER, a.a.O. S. 94 m.H.; vgl. auch das Beispiel bei LOCHER, III. Teil, Art. 107 N 19: fehlende Möglichkeit der Besteuerung trotz subjektiver Steuerpflicht bei einem in der Schweiz tätig werdenden Künstler, Sportler oder Referenten, wenn sich der Sitz des quellensteuerpflichtigen Leistungsschuldners im Ausland befindet. Neurechtlich ist die Möglichkeit der "direkten" Besteuerung des Steuerpflichtigen bei fehlender Möglichkeit des Quellensteuerbezugs in Art. 138 Abs. 3 DBG nF und Art. 49 Abs. 5 StHG nF, wie bereits erwähnt, ausdrücklich vorgesehen).

4.3. Eine Befugnis zur Steuererhebung beim gebietsfremden Steuersubstituten ist nach dem Gesagten grundsätzlich ausgeschlossen.Vorstellbar ist sie nur, wenn sie gesetzlich angeordnet und auch praktisch durchsetzbar ist. Das fällt nur dann in Betracht, wenn eine entsprechende Befugnis des Gemeinwesens, dessen Steuerhoheit der Steuersubstitut nicht unterliegt, gesetzlich - und zwar bundesrechtlich, denn es ist nicht vorstellbar, dass ein Kanton von sich aus eine Steuerhoheit in einem anderen Kanton in Anspruch nimmt - vorgesehen ist. Zu prüfen ist daher hier, ob dies hinsichtlich der Quellensteuerpflicht von internationalen Wochenaufenthaltern (Steuerpflicht kraft wirtschaftlicher Zugehörigkeit gemäss Art. 5 Abs. 1 lit. a DBG und Art. 4 Abs. 2 lit. a StHG) der Fall ist, konkret ob der Kanton Zürich einen für solche Steuersubjekte quellensteuerpflichtigen Steuersubstituten mit Sitz in einem anderen Kanton "veranlagen" bzw. diesen zur Entrichtung von Quellensteuer anhalten kann.

5.

5.1. Art. 107 DBG (in der hier noch anwendbaren [ursprünglichen] Fassung vom 14. Dezember 1990; die neue Fassung der Bestimmung gemäss dem Bundesgesetz über die Revision der Quellenbesteuerung des Erwerbseinkommens vom 16. Dezember 2016 wird am 1. Januar 2021 in Kraft treten [AS 2018, 1813]) beschlägt gemäss der Gesetzessystematik (Marginale zu Art. 105 bis 108 DBG: 2. Abschnitt: Örtliche Zuständigkeit, Marginale zu Art. 107: Bei Quellensteuern) die örtliche Zuständigkeit zur Erhebung von Quellensteuern.

5.1.1. Gemäss einer in der Literatur vertretenen Auffassung regelt Art. 107 DBG entgegen dem Marginale nicht primär die örtliche Zuständigkeit, d.h. den "Veranlagungs"ort, weil Quellensteuern immer an der Quelle - am Wohnsitz oder Sitz des Schuldners der steuerbaren Leistung (vgl. Art. 88 Abs. 1 und 2 DBG) - bezogen und damit auch "veranlagt" würden. Bei Art. 107 DBG stehe vielmehr die Frage im Vordergrund, welcher Kanton materiell Anspruch auf die an der Quelle bezogene Steuer habe (LOCHER, III. Teil, Art. 107 N 1). Dabei sei im Normalfall der Bezugskanton auch der berechtigte Kanton. Nur wenn der Arbeitnehmer sein Hauptsteuerdomizil oder seinen Wochenaufenthalt (bei Nichtansässigkeit in der Schweiz) in einem anderen Kanton habe, stehe diesem der Anspruch auf die Quellensteuer zu. Dasselbe gelte auch für Künstler, Sportler und Referenten, wenn der Quellenkanton nicht mit dem Auftrittskanton übereinstimme (LOCHER, III. Teil, Art. 107 N 2).
Wird dieser Auffassung gefolgt, so ist Art. 107 DBG keine Aussage zur örtlichen Zuständigkeit für den Bezug der Quellensteuer zu entnehmen, sondern diese ergibt sich allein aus dem Umstand, dass die Quellensteuer als solche beim Schuldner der steuerbaren Leistung, d.h. an dessen Wohnsitz oder Sitz zu beziehen oder zu "veranlagen" ist. Von Bundesrechts wegen ergäbe sich damit keine Anordnung, welche den materiell berechtigten Kanton zu einem "gebietsfremden" Quellensteuerbezug beim Substituten ermächtigt. Dementsprechend wäre hier davon auszugehen, dass allein der Kanton Schwyz zum Quellensteuerbezug zuständig ist und der Kanton Zürich als Kanton, wo die steuerpflichtbegründende Tätigkeit ausgeübt wird und der internationale Wochenaufenthalter sich aufhält, keine Zuständigkeit zur Erhebung der Quellensteuer besitzt. Denkbar wäre höchstens -, bei

analoger Anwendung von Art. 107 Abs. 1 lit. a DBG auf internationale Wochenaufenthalter -, dass der Kanton Schwyz als Bezugskanton, in dem die Beschwerdeführerin als Arbeitgeberin ihren Sitz hat, dazu verpflichtet wäre, die vereinnahmte Steuer an den als Wochenaufenthalterkanton materiell berechtigten Kanton Zürich weiterzuleiten.

5.1.2. Das Bundesverwaltungsgericht vertritt hinsichtlich der Bedeutung von Art. 107 Abs. 1 lit. b DBG eine von der dargelegten Auslegung von Art. 107 DBG abweichende Auffassung. Gestützt auf den Wortlaut der Bestimmung ("Zur Erhebung der direkten Bundessteuer, die an der Quelle bezogen wird, ist der Kanton zuständig, in dem: [lit. b] die Künstler, Sportler oder Referenten ihre Tätigkeit ausüben"), gelangte es zum Ergebnis, aus Art. 107 Abs. 1 lit. b DBG ergebe sich für quellensteuerpflichtige Künstler, Sportler oder Referenten von Bundesrechts wegen eine "gebietsübergreifende" Zuständigkeit des Auftrittskantons, d.h. bei Auseinanderfallen von Sitzkanton des Schuldners der steuerbaren Leistung und Auftrittskanton soll schon unter geltendem Recht (allein) letzterer berechtigt sein, vom ausserhalb seines Gebiets ansässigen Leistungsschuldner Quellensteuer zu beziehen (Urteil A-3127/2008 vom 25. November 2008 = BVGE 2009/6, S. 69 E. 4.2.3.1 S. 77).

5.2. Auch wenn der Auffassung, des Bundesverwaltungsgerichts gefolgt wird, wonach zumindest Art. 107 Abs. 1 lit. b DBG (auch) eine Aussage zur Erhebungszuständigkeit (und nicht nur zur materiellen Berechtigung an der zu erhebenden Quellensteuer) zu entnehmen ist, führt die Auffassung der Vorinstanz, welche aus Art. 107 Abs. 1 lit. a DBG eine Zuständigkeit des Kantons Zürich zur Quellensteuererhebung bei internationalen Wochenaufenthaltern im Kanton Zürich mit ausserkantonalem Arbeitgeber ableiten will, zu weit.

5.2.1. Art. 107 Abs. 1 lit. a DBG gelangt nach seinem Wortlaut allein auf gemäss Art. 83 DBG der Quellensteuerpflicht unterworfene ausländische Arbeitnehmer (Steuerpflicht kraft persönlicher Zugehörigkeit gemäss Art. 3 DBG) zur Anwendung, nicht hingegen auf die gemäss Art. 91 DBG steuerpflichtigen Arbeitnehmer (Steuerpflicht der Grenzgänger und Wochenaufenthalter kraft wirtschaftlicher Zugehörigkeit gemäss Art. 5 Abs. 1 lit. a DBG). Die Beschwerdeführerin leitet daraus sowie aus dem Wortlaut von Art. 107 Abs. 2 DBG ("in allen übrigen Fällen") ab, dass diese Bestimmung in ihrem Fall nicht zum Zuge kommen könne. Dem ist entgegen zu halten, dass die Situation des internationalen Wochenaufenthalters jener des kraft persönlicher Zugehörigkeit quellensteuerpflichtigen Arbeitnehmers sehr viel ähnlicher ist als die übrigen Fälle der beschränkten Steuerpflicht (Art. 4 und Art. 5 Abs. 1 DBG). Es ist deshalb durchaus fraglich, ob der Gesetzgeber mit "allen übrigen Fällen" in Art. 107 Abs. 2 DBG auch jene des internationalen Wochenaufenthalters mit einer Erwerbstätigkeit in der Schweiz erfassen wollte oder ob auf diese Fälle nicht vielmehr Art. 107 Abs. 1 lit. a DBG zur Anwendung gelangt, d.h. das diese Personengruppe betreffende Steuersubstrat dem Wochenaufenthalterkanton zukommen soll (so wohl auch LOCHER, III. Teil, Art. 107 N 2).

5.2.2. Selbst wenn mit der Vorinstanz auf die vorliegend zu beurteilende Konstellation internationaler Wochenaufenthalter im Kanton Zürich, die für einen Arbeitgeber im Kanton Schwyz tätig sind, Art. 107 Abs. 1 lit. a DBG analog (d.h. in einer teleologisch motivierten erweiterten Auslegung der Vorschrift über deren Wortlaut hinaus; vgl. dazu BGE 142 III 329 E. 5.3 S. 334 m.H.; Urteil 2C 139/2019 vom 18. Dezember 2019 E. 4.1) zur Anwendung gebracht wird, führt dies indes nicht dazu, dass der Kanton Zürich hier zur Erhebung der Quellensteuer als zuständig anzusehen ist. Art. 107 Abs. 1 lit. a DBG bestimmt nämlich zwar für den Fall der materiellen Steuerpflicht im Kanton des Wohnsitzes/Aufenthalts bzw. (bei analoger Anwendung auf Wochenaufenthalter) des Wochenaufenthalts, dass der Bezugskanton die Steuer an den materiell berechtigten Kanton zu überweisen hat. Eine eigene Bezugszuständigkeit des materiell zuständigen Kantons, wie sie das Bundesverwaltungsgericht bei Künstlern, Sportlern und Referenten aus dem Wortlaut von Art. 107 Abs. 1 lit. b DBG ableitet, besteht nach Art. 107 Abs. 1 lit. a DBG indessen nicht.

5.3.

5.3.1. Gemäss Art. 14 Abs. 2 QStV kann der Schuldner der steuerbaren Leistung, wenn der Wohnsitz-, Sitz- oder Betriebsstättekanton nicht der Kanton ist, welchem die Steuer zusteht, "im Einvernehmen mit den beteiligten Kantonen" die Steuer nach dem Tarif des zuständigen Kantons erheben und sie direkt diesem Kanton abliefern. Dieser Vereinfachungsmechanismus - anstelle des Steuerbezugs durch den Wohnsitz-, Sitz- oder Betriebsstättekanton und der Weiterleitung an den materiell berechtigten Kanton soll eine direkte Steuererhebung durch den materiell berechtigten Kanton treten - setzt für seine Anwendung das Einverständnis beider Kantone voraus. Auch wenn hier

von einem stillschweigenden Einverständnis des Kantons Schwyz ausgegangen würde, wäre darüber hinaus zu verlangen, dass der quellensteuerpflichtige Leistungsschuldner mit dieser Art der Steuererhebung einverstanden ist. Es ist nämlich nicht vorstellbar, dass durch eine Verordnungsbestimmung die gesetzliche Zuständigkeitsordnung (Trennung von Bezugs- bzw. Erhebungskanton und materiell berechtigtem Kanton, indem zunächst der eine Kanton die Steuer bezieht und diese dann an den materiell berechtigten Kanton weiterleitet) ohne Einverständnis des Leistungsschuldners unterlaufen werden
kann.

5.3.2. Die Vorinstanz ist vom Vorliegen einer Zustimmung der Beschwerdeführerin zum direkten Bezug der Quellensteuer durch den materiell berechtigten Kanton ausgegangen. Darauf hat sie, wie der entsprechende Verweis im angefochtenen Entscheid zeigt, geschlossen, weil die Beschwerdeführerin am 13. September 2010 bzw. am 15. August 2011 ein Begehren um Befreiung E._____ bzw. F._____ von der Quellensteuer gestellt hat. Es erscheine deshalb als widersprüchlich, wenn sie nunmehr behaupte, sie habe nie zugestimmt (angefochtener Entscheid E. 3.2. am Ende). Das Steuerrekursgericht hat dazu in seinem Entscheid vom 10. Juli 2018 ausgeführt, die Beschwerdeführerin habe gemäss unwidersprochen gebliebener Darstellung des kantonalen Steueramts bereits regelmässig über ihre im Kanton Zürich tätigen quellensteuerpflichtigen Arbeitnehmer unter der Arbeitgebernummer xxx direkt mit dem Kanton Zürich abgerechnet und nicht mit ihrem Sitzkanton (Entscheid des Steuerrekursgerichts E. 2 c am Ende).
Allein daraus, dass die Beschwerdeführerin für andere Arbeitnehmer mit dem Kanton Zürich Quellensteuer abgerechnet hat, lässt sich nicht ableiten, dass sie sich auch mit Bezug auf E._____ und F._____ mit der A brechnung durch den Kanton Zürich für einverstanden erklärt hat, zumal nicht bekannt ist, ob es sich bei den früheren Quellensteuerabrechnungen um solche für vergleichbare Fälle der Leistungserbringung für die CS handelte. Im Übrigen hat die Beschwerdeführerin die Zuständigkeit des Kantons Zürich bis zum Entscheid des Kantonalen Steueramts vom 18. Januar 2016 zwar nicht ausdrücklich bestritten, sich aber (immerhin) gegen die Quellensteuerpflicht selbst gewehrt. Sodann hat sie sich ab dem Einspracheverfahren durchgehend auf die von ihr behauptete örtliche Unzuständigkeit der Zürcher Behörden berufen. Unter diesen Umständen lässt sich aus dem Verhalten der Beschwerdeführerin jedenfalls keine Zustimmung zur Vornahme des Quellensteuerabzugs im Kanton Zürich ableiten.
Damit bleibt es mit Bezug auf die direkte Bundessteuer bei der Feststellung, dass die Zürcher Behörden zu deren Erhebung als Quellensteuer bei kraft wirtschaftlicher Zugehörigkeit beschränkt steuerpflichtigen (nach Auffassung der Zürcher Steuerbehörden bei der Beschwerdeführerin angestellten) internationalen Wochenaufenthaltern örtlich nicht zuständig waren.

6.
Gemäss Art. 38 Abs. 2 StHG richtet sich die Verpflichtung des Schuldners zum Steuerabzug nach dem Recht des Kantons, in welchem er Sitz oder Betriebsstätte hat. Daneben bestimmt Art. 38 Abs. 3 StHG dass der Steuerpflichtige nach dem Recht des Kantons besteuert wird, der zur Besteuerung befugt ist. Die von einem ausserkantonalen Schuldner abgezogene und überwiesene Steuer wird an die geschuldete Steuer angerechnet; zuviel bezogene Steuern werden zurückerstattet, zuwenig bezogene Steuern nachgefordert. Die von einem Kanton für einen in einem anderen Kanton Steuerpflichtigen bezogene Steuer wird an den zur Besteuerung befugten Kanton überwiesen (Art. 38 Abs. 1 i.V.m. Art. 37 Abs. 2 StHG).
Diesen Bestimmungen ist keine Ausdehnung der Zuständigkeit des materiell zuständigen Kantons, d.h. hier des Kantons Zürich als Aufenthaltskanton der internationalen Wochenaufenthalter, zum Quellensteuerbezug zu entnehmen. Mangels einer bundesrechtlichen Ausdehnung der Zuständigkeit zur Erhebung der Quellensteuer beim nicht der Steuerpflicht des Kantons Zürich unterliegenden Substituten fällt daher hier auch für die kantonalen und kommunalen Steuern ein direkter Steuerbezug bei der im Kanton Schwyz domizilierten Beschwerdeführerin ausser Betracht. Eine andere Lösung kommt denn auch schon deshalb nicht in Frage, weil die Zuständigkeit für die Steuererhebung aufgrund der bei Quellensteuern erforderlichen vertikalen Steuerharmonisierung für die direkte Bundes (quellen) steuer und die entsprechenden kantonalen und kommunalen Steuern beim gleichen Kanton liegen muss (Guido Jud, in: MARTIN ZWEIFEL/MICHAEL BEUSCH [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 3. Aufl., 2017, N 1 zu Art. 107; Pedroli, a.a.O., N 1 zu Art. 107; vgl. Urteil 2C 116/2013, 2C 117/2013 vom 2. September 2013 E. 2.3). Mithin ist entgegen der Vorinstanz der Kanton Zürich auch nicht für die Erhebung der kantonalen und
kommunalen Steuern zuständig.

7.

Die neuen Bestimmungen im DBG und im Steuerharmonisierungsgesetz gemäss dem Bundesgesetz vom 16. Dezember 2016 über die Revision der Quellenbesteuerung des Erwerbseinkommens, welche am 1. Januar 2021 in Kraft treten werden (AS 2018 1813; siehe auch die neuen Bestimmungen der Verordnung des EFD vom 11. April 2018 über die Quellensteuer bei der direkten Bundessteuer, die auf den gleichen Termin in Kraft treten werden; AS 2018 1829), bringen einen Systemwechsel hinsichtlich der Zuständigkeit zur Erhebung der Quellensteuer sowohl bei der direkten Bundessteuer als auch bei den kantonalen und kommunalen Steuern mit sich. Neu muss der Schuldner der steuerbaren Leistung die Quellensteuer (direkt) nach dem Recht des materiell berechtigten Kantons berechnen und erheben und muss sie auch diesem Kanton überweisen (Art. 107 Abs. 1 und 3 DBG nF; Art. 38 Abs. 1 und 3 StHG nF). Die Zuständigkeit des materiell berechtigten Kantons wird somit beim Auseinanderfallen von Sitzkanton des Leistungsschuldners und materiell berechtigtem Kanton von Bundesrechts wegen über sein Hoheitsgebiet hinaus in den Kanton des Sitzes des Leistungsschuldners erstreckt, so dass hier die Zuständigkeit des Kantons Zürich zu bejahen wäre (die Vorinstanz stützt sich zur
Begründung ihres Entscheids denn auch auf die Kommentierung der neuen Normen bei FELIX RICHNER/WALTER FREI/STEFAN KAUFMANN/HANS ULRICH MEUTER, Handkommentar zum DBG, 3. Aufl., 2016 Art. 107 N 4; vgl. angefochtener Entscheid, E. 2.4). Diese neuen Bestimmungen sind hier indessen noch nicht anwendbar, so dass sich am bisherigen Ergebnis nichts ändert. Die Beschwerde ist daher gutzuheissen und der angefochtene Entscheid ist sowohl hinsichtlich der direkten Bundessteuer als auch mit Bezug auf die Staats- und Gemeindesteuern ersatzlos aufzuheben.

8.
Die Beschwerdeführerin obsiegt. Diesem Verfahrensausgang entsprechend sind die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens dem Kanton Zürich, der Vermögensinteressen verfolgt, aufzuerlegen (Art. 66 Abs. 1 und Abs. 4 BGG). Der Kanton Zürich hat der Beschwerdeführerin für das bundesgerichtliche Verfahren eine Parteientschädigung auszurichten (Art. 68 Abs. 1 und Abs. 2 BGG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.
Die Beschwerde wird betreffend die direkte Bundessteuer und die Staats- und Gemeindesteuern (Quellensteuer ab 2010) gutgeheisssen und das Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich, 2. Abteilung, wird aufgehoben

2.
Die Gerichtskosten von Fr. 3'000.-- werden dem Kanton Zürich auferlegt.

3.
Der Kanton Zürich hat der Beschwerdeführerin für das bundesgerichtliche Verfahren eine Parteientschädigung von Fr. 4'000.-- zu bezahlen.

4.
Zur Neuverlegung der Kosten des kantonalen Verfahrens wird die Angelegenheit an das Verwaltungsgericht des Kantons Zürich zurückgewiesen.

5.
Dieses Urteil wird der Beschwerdeführerin, dem Kantonalen Steueramt Zürich, dem Verwaltungsgericht des Kantons Zürich, 2. Abteilung, und der Eidgenössischen Steuerverwaltung schriftlich mitgeteilt.

Lausanne, 30. April 2020

Im Namen der II. öffentlich-rechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts

Der Präsident: Seiler

Der Gerichtsschreiber: Klopfenstein