

3-RV.2020.131

P 59

Urteil vom 20. April 2023

Besetzung Präsident Heuscher
 Richter Elmiger
 Richter Biondo
 Gerichtsschreiberin Betsche

Rekurrent 1 **A.**_____

Rekurrentin 2 **B.**_____

beide vertreten durch Otschweizerische Treuhand Zürich AG,
Giesshübelstrasse 45, 8045 Zürich

Gegenstand **Einspracheentscheid der Steuerkommission Q.**_____
 vom 30. Juni 2020
 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2013

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

Mit Verfügung vom 19. März 2019 wurden A._____ und B._____ von der Steuerkommission Q._____ für das Jahr 2013 zu einem steuerbaren Einkommen von CHF 985'200.00 (satzbestimmendes Einkommen CHF 1'845'100.00) und zu einem steuerbaren Vermögen von CHF 11'105'000.00 (satzbestimmendes Vermögen CHF 11'234'000.00) veranlagt. Dabei wurde eine Auszahlung der in XY domizilierten Anwaltskanzlei AK._____ (Kollektivgesellschaft) von CHF 1'727'119.00 zur Hälfte mit CHF 863'559.00 als marktübliches Salär qualifiziert und zum in der Schweiz steuerbaren Einkommen hinzugerechnet.

2.

Gegen die Verfügung vom 19. März 2019 liessen A._____ und B._____ mit Schreiben vom 18. April 2019 Einsprache erheben mit den Anträgen:

"Die definitive Steuerveranlagung vom 19. März 2019 für die Aargauer Kantons- und Gemeindesteuern 2013 sowie die Veranlagungsdetails vom 19. März 2019 für die Direkte Bundessteuer seien aufzuheben.

Der Gewinnanteil von A._____ aus der XY Gesellschaft AK._____ in Höhe von CHF 1'606'919 unterliegt nicht der Besteuerung in der Schweiz bzw. darf nur zur Ermittlung des satzbestimmenden Einkommens berücksichtigt werden."

3.

Mit Entscheid vom 30. Juni 2020 wies die Steuerkommission Q._____ die Einsprache vollumfänglich ab.

4.

Den Einspracheentscheid vom 30. Juni 2020 (Zustellung nicht bekannt; Versand am 21. August 2020) liessen A._____ und B._____ mit Rekurs vom 2. September 2020 an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weiterziehen mit folgenden

"Rechtsbegehren

1. Der Einsprache-Entscheid vom 30. Juni 2020 betreffend die Aargauer Kantons- und Gemeindesteuern 2013 und die Direkte Bundessteuer 2013 sei aufzuheben.
2. Es sei festzustellen, dass der Gewinnanteil von A._____ aus der XY Kollektivgesellschaft E._____ in Höhe von CHF 1'606'919 nicht der Besteuerung in der Schweiz unterliege bzw. nur zur Ermittlung des satzbestimmenden Einkommens berücksichtigt werden dürfe.
3. Unter Kosten und Entschädigungsfolgen zulasten der Vorinstanz."

Auf die Begründung wird, soweit für die Entscheidung erforderlich, in den Erwägungen eingegangen.

5.

Das Gemeindesteueramt Q.____-S.____ und das Kantonale Steueramt (KStA) beantragen die Abweisung des Rekurses.

6.

A.____ und B.____ haben eine Replik eingereicht.

Das Gericht zieht in Erwägung:

1.

Der vorliegende Rekurs betrifft die Kantons- und Gemeindesteuern 2013. Massgebend für die Beurteilung sind das Steuergesetz vom 15. Dezember 1998 (StG) und die Verordnung zum Steuergesetz vom 11. September 2000 (StGV).

2.

2.1.

Die Direkte Bundessteuer 2013 ist nicht Gegenstand des angefochtenen Einspracheentscheides. Auf den Rekurs ist demnach nicht einzutreten, soweit die Aufhebung des Einspracheentscheides betreffend direkte Bundessteuer 2013 beantragt wird.

2.2.

2.2.1.

Mit dem Antrag 2 wird die Feststellung beantragt, dass der Gewinnanteil des Rekurrenten aus der XY Kollektivgesellschaft E._____ in Höhe von CHF 1'606'919.00 nicht der Besteuerung in der Schweiz unterliege bzw. nur zur Ermittlung des satzbestimmenden Einkommens berücksichtigt werden dürfe.

2.2.2.

Nach der Rechtsprechung des aargauischen Verwaltungsgerichtes (vgl. ausführlich AGVE 2009 S. 137; VGE vom 19. Mai 2010 [WBE.2009.403]; VGE vom 17. Juni 2009 [WBE.2008.284], bestätigt durch Entscheid des Bundesgerichtes vom 8. Juni 2010 [2C_496/2009]) sind in Veranlagungsverfügungen über die Festlegung der Steuerfaktoren hinausgehende rechtskraftfähige Feststellungen ausgeschlossen. Ebenso sind im Steuerrecht selbständige Feststellungsverfügungen, abgesehen vom Fall der Festlegung der Steuerpflicht, grundsätzlich ausgeschlossen. Nur aus zwingenden praktischen Gründen kann in besonderen Einzelsituationen die Vorwegnahme eines Entscheids über eine Rechtsfrage geboten sein, obwohl es mangels Verwirklichung eines Steuertatbestandes noch nicht zu einer Veranlagung kommt. Für solche Sonderfälle ist ausnahmsweise das Recht auf bzw. die Pflicht zum Erlass einer selbständigen Feststellungsverfügung vorzubehalten.

2.2.3.

Vorliegend kann die umstrittene Frage der Besteuerung der Leistungen der XY Kollektivgesellschaft E._____ in Höhe von CHF 1'606'919.00 mit einer Leistungsverfügung beantwortet werden. Ein gesondertes Feststellungsinteresse besteht nicht. Dementsprechend ist auf den Antrag 2 nicht einzutreten.

3.

3.1.

Es ist unbestritten, dass der Rekurrent im Jahr 2013 deklariertes Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit erzielt hat. Weiter ist dem Rekurrenten eine von der Gesellschaft E. _____ mit Sitz in XY ausgerichtete, grundsätzlich einkommenssteuerpflichtige Entschädigung von US\$ 1'733'508.00 zugeflossen. Umstritten ist das Recht zur Besteuerung dieser an den Rekurrenten geleisteten Entschädigung.

3.2.

Die Steuerkommission Q. _____ (Veranlagungsverfahren, Einspracheentscheid, Vernehmlassung) und das KStA (Stellungnahmen im Veranlagungs- und Einspracheverfahren; Vernehmlassung) gingen davon aus, dass der Rekurrent 1989 der XY Anwaltskanzlei E. _____ beigetreten und dabei seine Beteiligung an der F. _____ Ltd. SA (nachfolgend: F. _____) mit Sitz in T. _____ in die Gesellschaft eingebracht habe. Mit der Steuererklärung 2013 habe der Rekurrent einen von der F. _____ mit Lohnausweis ausgewiesenen Nettolohn von CHF 154'522.00 deklariert. Als Nebenerwerb deklariertes Einkommen sei nicht belegt worden. Auf Gesuch um Aktenergänzung habe der Rekurrent eine Bestätigung der G. _____ eingereicht, mit der für dessen Tätigkeit als Geschäftsführer der F. _____ ein Bonus von CHF 120'199.80 ("Bonus Certificate") ausgewiesen worden sei. Weiter habe der Rekurrent auf Nachfrage Bestätigungen für ein in XY erzielttes Einkommen von US\$ 1'733'508.00 eingereicht, wofür er in XY Steuern bezahlt habe. Auf Aufforderung um Aktenergänzung sei erklärt worden, dass der Rekurrent als Senior Partner bei E. _____ einen guten Teil seiner Zeit in XY verbracht habe. Während seiner aktiven Zeit sei er Mitglied diverser Geschäftsleitungen und Verwaltungsräte gewesen. 2015 habe er sich pensionieren lassen.

Weiter wurde geltend gemacht, dass der Sohn des Rekurrenten, H. _____, 2017 die F. _____ (Büro T. _____) aus der E. _____ ausgekauft habe. An der Verhandlung vom 2. Mai 2017 sei erklärt worden, die Rekurrenten seien in XY nie steuerpflichtig geworden. Die Steuerpflicht sei von E. _____ erfüllt worden. Die US\$ 1'733'508.00 seien in mehreren Tranchen geleistet worden. Der Zahlungsfluss könne nicht rekonstruiert werden. Weiter sei bestätigt worden, dass es sich um von der E. _____ ausbezahlte Gewinnanteile (selbständige Erwerbstätigkeit) handle, welche in der Schweiz nicht steuerbar seien. Demgegenüber sei das KStA, Rechtsdienst (RD), mit Aktennotizen vom 19. Februar 2018 und 19. Februar 2020 zum Schluss gekommen, dass es sich dabei um Einkünfte aus unselbständiger Erwerbstätigkeit und/oder aus Gewinnausschüttung einer juristischen Person handle, weshalb die Einkünfte aus XY ausschliesslich in der Schweiz steuerbar seien. Sofern es sich um eine Personenunternehmung oder eine Kollektivgesellschaft handle, sei ein Lohnanteil von 50 % in Q. _____ zu versteuern. Mit der Veranlagung sei die Steuerkommission

Q._____ davon ausgegangen, dass E._____ eine Kollektivgesellschaft sei. Dementsprechend seien 50 % der Bezüge (US\$ 1'733'508.00 = CHF1'727'119.00 abzüglich Bonus von CHF 120'199.80 : 2 = CHF 803'460.00) als marktübliches Salär am Wohnort zu besteuern. Die andere Hälfte der Bezüge sei nur satzbestimmend erfasst worden.

Daran wurde mit dem Einspracheentscheid und den Vernehmlassungen festgehalten. Es widerspreche der allgemeinen Lebenserfahrung, dass ein Teilhaber an einem Anwaltsbüro nur für seinen Kapitalanteil, nicht jedoch für seine Tätigkeit entschädigt werde. Verwaltungsrats honorare – obwohl eine Tätigkeit in Verwaltungsräten (unselbständige Erwerbstätigkeit) angegeben worden sei – seien von den Rekurrenten nicht deklariert worden. Der Rekurrent habe für E._____ aktiv Projekte geführt. Nach seinem Rückzug als Gesellschafter von E._____ habe er "Of Counsel" weitergearbeitet.

Es sei unglaublich, dass der Rekurrent mit einem Anteil von 11 % an E._____ nicht über Unterlagen verfüge, welche über die Gewinnverteilung Auskunft gäben. Einen Nachweis für die Besteuerung von Gewinnanteilen habe der Rekurrent nicht erbracht. Nachweise für die erwirtschafteten Erträge und die ausgerichteten Beträge seien mit Jahresrechnungen und nicht bloss mit Fragmenten oder Einzelbestätigungen zu erbringen. Wenn der Rekurrent nur für seinen Kapitalanteil entschädigt worden wäre, stelle sich die Frage, warum er dann überhaupt seine Gesellschafterstellung Ende 2015 aufgegeben habe. In den Jahren 2015 und 2016 seien keine Entschädigungen im Zusammenhang mit dem Austritt aus der Gesellschaft angegeben worden. Die Behauptungen betreffend blosser Entschädigung eines Kapitalanteils seien auch deshalb unglaublich.

3.3.

Die Rekurrenten lassen geltend machen (Einsprache und Rekurs, Replik), die Anwaltskanzlei E._____ sei 1970 als Kollektivgesellschaft gegründet worden. Der Rekurrent sei 1989 gemäss Assoziierungsvertrag vom 12. Januar 1989 Gesellschafter/Teilhaber geworden und habe seine Beteiligung an der F._____ Ltd. SA, XY, in die Kollektivgesellschaft E._____ eingebracht, welche dementsprechend eine Tochtergesellschaft derselben geworden sei. Es handle sich um ein Unternehmen mit Sitz in XY, welches über eine Zweigniederlassung in T._____ verfügt habe. Er sei Mehrheitsgesellschafter und Geschäftsführer gewesen. Die Einbringung der F._____ Ltd. SA, XY, sei damals "unentgeltlich" erfolgt. Der Rekurrent habe aber jedoch nur auf eine Abgeltung seiner Anteile verzichtet, weil er gleichzeitig an den zukünftigen Gewinnen der Kollektivgesellschaft E._____ partizipieren könne. E._____ sei nicht nur eine klassische Anwaltskanzlei. Sie halte auch Beteiligungen an verschiedenen Unternehmungen im Finanzbereich (Bank- und internationales Treuhandgeschäft). Ein Teil des Gewinnes von E._____ stamme deshalb auch aus vereinnahmten Dividenden. Die Kollektivgesellschaft E._____

könne nicht mit der G._____ als Bezeichnung der gesamten Unternehmungsgruppe gleichgesetzt werden.

Der Rekurrent sei 1989 Mitarbeiter der F._____ gewesen. Dieses Arbeitsverhältnis sei auch nach 1989 weitergeführt worden. Der Rekurrent habe dafür eine marktübliche Entschädigung erhalten. Dass er für die F._____ teilweise auch in XY gearbeitet habe, heisse nicht, dass er dort für die E._____ tätig gewesen sei. Er sei nicht Anwalt. Nach einem im Jahr 2009 erlittenen Herzinfarkt sei der Rekurrent nur noch in einem reduzierten Pensum für das Unternehmen tätig gewesen.

Der Gewinnanspruch des Rekurrenten sei im Assoziierungsvertrag geregelt worden. Sein Gewinnanteil an der E._____ habe sich von ursprünglich 4 % bis zum Austritt 2015 auf 11 % erhöht. Der erhöhte Anteil basiere auf dem Anciennitätsprinzip sowie dem Ein- und Austritt anderer Gesellschafter. 2013 habe der Rekurrent als Gesellschafter/Teilhaber der E._____ – wie in den Jahren 1989 bis 2012 – einen Gewinnanteil von CHF 1'606'919.00 erhalten. Seit 2013 habe der Rekurrent seinen Austritt aus der Kollektivgesellschaft geplant und ab 2013 seine aufgelaufenen und noch nicht ausgeschütteten Gewinnansprüche bezogen. Er werde noch weitere 18 Jahre Gewinnausschüttungen von E._____ erhalten, da seitens E._____ jeweils nicht der gesamte Gewinnanteil ausgeschüttet worden sei. Zu keiner Zeit habe ein Arbeitsvertrag mit E._____ bestanden. Der Rekurrent sei dem Gesellschaftervertrag entsprechend nicht aktiv mitarbeitender Gesellschafter gewesen. Etwas Anderes lasse sich auch aus der Bezeichnung als "Senior Partner" nicht ableiten. Die Stellung als Gesellschafter der Kollektivgesellschaft E._____ sei – wie bei einer Personengesellschaft üblich – nicht übertragbar gewesen. Aus dem Rückkauf von Anteilen an der F._____ durch H._____ könne daher kein Verzicht auf zukünftige Gewinnanteile abgeleitet werden. Von 1989 bis 2012 seien die Entschädigungen von E._____ für Schweizer Steuerzwecke zu Recht als Gewinnanteile aus einem ausländischen Geschäftsbetrieb behandelt und dementsprechend freigestellt worden. Die Steuerbelastung für den Gewinn der Kollektivgesellschaft betrage in XY 25 %. Die Gewinnsteuer werde dabei der Personengesellschaft auferlegt und nicht bei den einzelnen Gesellschaftern erhoben. Der Rekurrent sei als Gesellschafter nicht in die Steuerangelegenheiten der E._____ involviert gewesen und verfüge dementsprechend nicht über weitere Informationen.

In der Replik wird neu ausgeführt, die Jahresrechnungen würden von E._____ aus Diskretionsgründen nicht ausgehändigt. An der jährlichen Gesellschafterversammlung würden die Ergebnisse präsentiert. Wie der Gewinnanteil entrichtet worden sei (Barüberweisung/Wertschriften), sei für die steuerliche Beurteilung der Entschädigung unerheblich.

Die analoge Anwendung der Vereinbarung unter den Ostschweizer Kantonen betreffend Aufteilung der Bezüge von Anwälten (50 % Gewinnanteil/ Zinsen und 50 % Arbeitsentgelt) komme in der vorliegenden Konstellation nicht in Frage. Der Kanton Aargau habe mit weiteren Kantonen eine abweichende Vereinbarung mit einer geringeren Quote abgeschlossen.

4.

4.1.

Natürliche Personen sind auf Grund persönlicher Zugehörigkeit im Kanton Aargau steuerpflichtig, wenn sich ihr steuerrechtlicher Wohnsitz und damit ihr Hauptsteuerdomizil im Kanton befindet (§ 16 Abs. 1 StG). Bei einer persönlichen Zugehörigkeit ist die Steuerpflicht im Kanton Aargau grundsätzlich unbeschränkt. Sie erstreckt sich jedoch nicht auf Grundstücke, Geschäftsbetriebe und Betriebsstätten ausserhalb des Kantons (§ 18 Abs. 1 StG).

4.2.

4.2.1.

Die F._____ in T._____ wurde als Zweigniederlassung der I._____, XY, am tt.mm.jjjj mit Sitz an der U-Strasse in das J._____ eingetragen (Löschung am tt.mm.jjjj). Als Zweck des XY Hauptsitzes wurde hauptsächlich die Gründung von Aktiengesellschaften XY Rechts, die Registrierung von Schiffen unter XY Flagge und die Registrierung von Warenzeichen in XY angegeben. Der gleiche Zweck wurde von der Zweigniederlassung in T._____ verfolgt. Verwaltungsräte waren bei Eintrag im Jahr 1982 K._____ (Präsident mit Einzelunterschrift bis 5. November 2010, ab dann bis 24. Juni 2013 ohne Funktion aber mit Einzelunterschrift; dieser war ebenso Gesellschafter der E._____ [Auszug aus dem L._____ vom 9. Mai 2017]), der Rekurrent (VP und geschäftsführender Direktor der Zweigniederlassung), M._____ (Mitglied des Verwaltungsrates und Sekretär), N._____ (Schatzmeister; dieser war ebenso Gesellschafter der E._____ [Auszug aus dem L._____ vom 9. Mai 2017]) sowie zusätzlich zeichnungsberechtigt O._____ mit Einzelunterschrift beschränkt auf die Zweigniederlassung. Der Rekurrent blieb bis zum 24. Juni 2013 Direktor der Zweigniederlassung.

4.2.2.

Es ist unbestritten, dass die Rekurrenten im Jahr 2013 in Q._____ kraft persönlicher Zugehörigkeit unbeschränkt steuerpflichtig waren. Ebenso ist unbestritten, dass der Rekurrent in unselbständiger Erwerbstätigkeit für die F._____ tätig war. Im Jahr 2013 hat er mit Lohnausweis für eine Haupterwerbstätigkeit CHF 154'522.00 und ohne Lohnausweis als Nebenerwerb CHF 122'500.00 deklariert. Gemäss der Bestätigung vom 18. Dezember 2014 wurde dem Rekurrenten der Bonus von CHF 120'199.80 als Managing Director der F._____ und damit als Einkommen aus

unselbständiger Erwerbstätigkeit ausgerichtet. Es beträgt dementsprechend insgesamt CHF 274'722.00 und nicht – wie in den Details zur Steuerveranlagung angegeben – CHF 154'522.00.

4.2.3.

Das Einkommen aus unselbständiger Erwerbseinkommen ist in diesem Umfang in der Schweiz zu besteuern.

5.

5.1.

Es ist demnach zu prüfen, ob die von E._____ ausgerichtete Entschädigung in der Schweiz besteuert werden kann. Dabei ist vorerst auf die Rechtsbeziehungen des Rekurrenten zu E._____ und deren Gesellschaftsform einzugehen.

5.2.

Bei E._____ handelt es sich um eine am 12. Mai 1970 gegründete Anwaltskanzlei (Gründungsurkunde; Beilage 4 zum Schreiben der Vertreterin vom 15. Mai 2018), die in der Folge nicht nur als solche, sondern insbesondere auch in den Bereichen der Finanzierung und der (internationalen) Treuhand tätig war und ist (vgl. den Assoziierungsvertrag vom 12. Januar 1989, Ziff. 2, wo ausgeführt wird: "...").

5.3.

Mit Vertrag vom 12. Januar 1989 wurde der Assoziierungsvertrag zwischen dem Rekurrenten und E._____, auch als G._____ bekannt ("..."), vertreten durch K._____, abgeschlossen. Dabei wurde der Eintritt des Rekurrenten in die G._____ als Partner per 1. Januar 1989 vereinbart. Weiter wurde dem Rekurrenten der Standort T._____ der F._____ und die Weiterführung seiner Beratungstätigkeit und seines Arbeitsverhältnisses mit der F._____ zugesichert. Die Gewinnbeteiligung des Rekurrenten als Gesellschafter der G._____ wurde auf rund 3.7 % festgesetzt. Im Gegenzug wurde die Übertragung der Beteiligung des Rekurrenten an der F._____, XY, vereinbart (Ziff. 4 des Assoziierungsvertrages). Über die Tätigkeit des Rekurrenten als Partner der G._____ lässt sich der Vereinbarung nichts entnehmen.

5.4.

Am 14. Januar 1992 wurden vom "(...) G._____" betreffend Assoziierungsvertrag zwischen dem Rekurrenten und der G._____ Beschlüsse gefasst, welche sich einerseits auf die Vereinbarung vom 12. Januar 1989 und anderseits auf eine Vereinbarung vom 14. Januar 1991 (diese befindet sich nicht bei den Akten) beziehen. In Bst. b wird im gleichen Zug wie die F._____ auch die "P._____. Ltd. in T._____" erwähnt, für welche der Rekurrent tätig gewesen sei. Angepasst wurde die Gewinnbeteiligung auf rund 5 % (6 von 119.8 Punkten). In Bst. c wird

sodann auf den Kauf per 31. Dezember 1990 einer Beteiligung an der F._____, welche von "AA._____" gehalten wurde, eingegangen. Über den Beteiligungskauf wurde der Rekurrent informiert. Sodann wurde über die in der F._____ zurückbehaltenen Gewinne per 31. Dezember 1990 und die Ansprüche des Rekurrenten eine Vereinbarung getroffen. In Bst. e wird festgestellt, dass im "privaten" Gesellschaftsvertrag der G._____ die Existenz eines Assoziierungsvertrages mit dem Rekurrenten zu erwähnen sei. Sodann wurden die Entschädigungen des Rekurrenten von F._____ und von der G._____ festgesetzt. Im zweiten Abschnitt, Bst. d, wird der Vorschlag des Rekurrenten erwähnt, Gewinne in der G._____ einzubehalten, um unter anderem die wirtschaftliche Situation im Zeitpunkt des Rücktrittes zu verbessern. Die Vorschläge wurden an die C._____ zur Ausarbeitung eines Schlussdokumentes, welches die offizielle Integration des Rekurrenten in die G._____ zum Inhalt haben sollte, weitergeleitet. Ein entsprechendes Dokument liegt nicht vor.

5.5.

Aus der Beilage 1 zum Schreiben der Vertreterin vom 18. Juli 2018 ergibt sich, dass am 14. Juni 2000 die "AF._____ G._____" gegründet worden war. Aus der Bestätigung des "AG._____" vom 12. Juni 2013 sind vier "majority beneficiaries of the Foundation" ersichtlich, zu welchen der Rekurrent mit 11 % gehört. Über den Zweck der Stiftung und konkrete Ansprüche der Begünstigten lassen sich dem Dokument keine Angaben entnehmen.

5.6.

Im Ergebnis stimmen die Vorinstanz, das KStA und die Rekurrenten darin überein, dass die E._____ als Kollektivgesellschaft zu qualifizieren ist. Nachfolgend ist daher auf die Steuerausscheidung bei Kollektivgesellschaften einzugehen.

6.

6.1.

Die leistende Kollektivgesellschaft E._____ hat ihren Sitz in XY. Die Schweiz und XY haben kein Doppelbesteuerungsabkommen abgeschlossen. Dementsprechend ist für die Frage der Steuerauscheidung bzw. Doppelbesteuerung auf das schweizerische Recht abzustellen.

6.2.

Gemäss § 18 Abs. 3 StG erfolgt die Steuerauscheidung für Geschäftsbetriebe, Betriebsstätten und Grundstücke im Verhältnis zum Ausland nach den Grundsätzen des Bundesrechts über das Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung.

6.3.

6.3.1.

Das Einkommen aus selbstständiger Erwerbstätigkeit, welches in einem Geschäftsbetrieb oder einer Betriebsstätte ausserhalb des Wohnsitzkantons erzielt wird und dass dieser Tätigkeit dienende bewegliche Vermögen sind nach der Rechtsprechung am Geschäftsort zu versteuern. Eine Niederlassung ausserhalb des Wohnsitzkantons kann allerdings nicht schon aufgrund einer formalen Erklärung (z.B. durch einen Handelsregistereintrag, einen Briefkasten oder gar ein Postfach) angenommen werden. Vielmehr muss sich die dortige Tätigkeit in ständigen körperlichen Anlagen und Einrichtungen entfalten, welche aber nicht im Eigentum des Inhabers zu stehen brauchen. Eine Geschäftsniederlassung wird verneint, wenn sie den wirklichen Verhältnissen nicht entspricht und als künstlich geschaffen erscheint.

Wird ein solches Spezialsteuerdomizil geltend gemacht, so fordert die Praxis weiter, dass sich die Erwerbstätigkeit hauptsächlich am Geschäftsort abspielt. Bei Tätigkeiten, die ihrer Natur nach nicht überwiegend von an sich vorhandenen ständigen Anlagen und Einrichtungen aus erbracht werden, sondern dezentral bei diversen Kunden bzw. Abnehmern, kann es nicht darauf ankommen, wo diese wohnhaft bzw. domiziliert sind. Es genügt, dass die übrigen Tätigkeiten (z.B. Vorbereitungs- sowie administrative Arbeiten, Akquisition, Weiterbildung, Korrespondenz und Fakturierung, Buchhaltung) vorwiegend am Geschäftsort ausgeübt werden (vgl. zum Ganzen: BGE 121 I 259; Bundesgerichtsurteil vom 4. März 2009 [2C_770/2008]; Bundesgerichtsurteil vom 4. März 2009 [2C_667/2008]; StE 2004 A 24.31 Nr. 1; ASA 57 S. 582).

6.3.2.

Das Spezialsteuerdomizil des Geschäftsortes ist vom sekundären Steuerdomizil der Betriebsstätte zu unterscheiden. Eine Betriebsstätte liegt bei natürlichen Personen nur dann vor, wenn im Verhältnis zu einem bestehenden Nebensteuerdomizil am Geschäftsort ein sekundäres Steuerdomizil begründet wird (Ernst Höhn/Peter Mäusli, Interkantonaies Steuerrecht, 4. Auflage, Bern/Stuttgart/Wien 2000, § 9 N 10). Eine solche setzt ständige körperliche Anlagen oder Einrichtungen an einem Ort voraus, wo sich ein qualitativ und quantitativ wesentlicher Teil des technischen und kommerziellen Betriebs des Unternehmens vollzieht. Während also bei der Betriebsstätte quantitative (und qualitative) Überlegungen anzustellen sind, geht es beim Spezialsteuerdomizil des Geschäftsortes darum, wo sich der Mittelpunkt eines geschäftlichen Betriebes befindet. Entsprechend ist bei Vorliegen eines Geschäftsortes ausserhalb des Wohnsitzkantons – soweit nicht zusätzlich eine Betriebsstätte besteht – das gesamte Einkommen aus selbstständiger Erwerbstätigkeit und Geschäftsvermögen am Geschäftsort steuerbar. Wenn kein solcher zu lokalisieren ist, sind Erwerbseinkommen

und Vermögen am Hauptsteuerdomizil steuerbar (vgl. BGE 134 I 303; Bundesgerichtsurteil vom 4. März 2009 [2C_770/2008]; Bundesgerichtsurteil vom 4. März 2009 [2C_667/2008]; ASA 57 582).

6.4.

Das schweizerische Recht statuiert eine unbedingte Freistellung mit Progressionsvorbehalt (Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Internationales Steuerrecht, Basel 2015, Art. 23 Rz. 33). Kann ein Einkommens- teil in der Schweiz nach dem schweizerischen Recht nicht besteuert werden und wird derselbe Einkommensteil auch im Ausland nicht besteuert, entfällt eine Besteuerung. Der entsprechende Einkommenssteil kann jedoch satzbestimmend in die Steuerberechnung im Inland miteinbezogen werden.

6.5.

6.5.1.

Das Bundesgericht hat sich mit Urteil vom 15. März 2001 (2P.155/2000) zur Steuerauscheidung bei Kollektivgesellschaften wie folgt geäußert:

"3. b) Die Einkünfte des Gesellschafters aus einer kaufmännischen Kollektivgesellschaft bestehen regelmässig aus dem Entgelt für seine persönliche Arbeit, den Zinsen für seine Kapitaleinlage und einem Anteil am Gesellschaftsertrag (vgl. Art. 559 OR). Sie sind, soweit sie aus dem Ertragsanteil und den Zinsen stammen, nach ständiger bundesgerichtlicher Rechtsprechung am Sitz der Gesellschaft zu versteuern; das Entgelt für die persönliche Arbeit wird jedoch im Wohnsitzkanton des Gesellschafters erfasst (BGE 107 Ia 41, E. 2 S. 43, mit Hinweisen; Urteil des BGer vom 30. September 1999 E. 3b publ. in: StrR 55 2000 569 S. 571; Locher, a.a.O., § 8, IV A 2 Nr. 1, 3, 5, 7, 8, 9, 12, 13, 14, 17; Peter Locher, a.a.O., S. 85 und 129 f.; Ernst Höhn/Peter Mäusli, Interkantonales Steuerrecht 4. Auflage, Bern 2000, S. 192 ff., 318 und S. 546)."

6.5.2.

Im Urteil vom 23. September 2022 (2C_615/2021) hat das Bundesgericht zur Steuerauscheidung bei Kollektivgesellschaften das Folgende erwo- gen:

3.3. Natürliche Personen, die in einem Kanton ihren Wohnsitz haben und in einem anderen Kanton einen Geschäftsbetrieb oder eine Betriebsstätte unterhalten, sind gemäss Steuerharmonisierungsgesetz im erstgenannten Kanton unbeschränkt, im zweitgenannten Kanton beschränkt steuerpflichtig (Art. 3 Abs. 1 und Art. 4 Abs. 1 StHG; vgl. auch Urteil 2C_553/2018 vom 17. Juni 2019 E. 5.1). Nach den Grundsätzen zur Vermeidung der interkantonalen Doppelbesteuerung sind das Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit, das in einer Geschäftsniederlassung mit ständigen Einrichtungen erzielt wird, sowie das dieser Tätigkeit dienende bewegliche Vermögen am Geschäftsort zu zu versteuern (Urteile 2C_1046/2015 vom 10. August 2016 E. 2.1, in: StE 2016 A 24.24.41 Nr. 7; 2C_461/2015 / 2C_462/2015 vom 12. April 2016 E. 3.2; 2C_726/2010 vom 25. Mai 2011 E. 2.2, in: StE 2011 A 24.24.41 Nr. 5). Das gilt grundsätzlich auch, wenn die selbständige Erwerbstätigkeit im Rahmen einer Personengesellschaft

(einfache Gesellschaft, Kollektivgesellschaft oder Kommanditgesellschaft) ausgeübt wird (vgl. BGE 107 Ia 41 E. 2; 93 I 542 E. 1). Nach einer althergebrachten Rechtsprechung verbleiben jedoch Einkünfte eines Gesellschafters einer Kollektiv- oder Kommanditgesellschaft aus persönlicher Arbeit für die Gesellschaft dem Wohnsitzkanton (begründet in BGE 33 I 712 E. 3; zuletzt bestätigt in Urteilen 2P.433/1998 vom 30. September 1999 E. 3b, in: StR 55/2000 S. 569; 2P.128 vom 3. Dezember 1998 E. 4a; vgl. auch BGE 107 Ia 41 E. 2; 77 I 207 E. 4). In einigen Urteilen hat das Bundesgericht auf die Kritik der Lehre an dieser Ausnahme zugunsten des Wohnsitzkantons reagiert, seine Praxis als "diskutierbar" bezeichnet und es jedenfalls abgelehnt, sie auf Teilhaber einfacher Gesellschaften und Einzelunternehmen auszudehnen (vgl. BGE 50 I 284 E. 2; 45 I 288 E. 1b; vgl. auch DANIEL DE VRIES-REILINGH, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Interkantonales Steuerrecht, 2. Aufl. 2021, § 18 N. 51 und § 26 N. 54). In der Folge hat es aber an der Sonderregel für Kollektiv- und Kommanditgesellschaften festgehalten (vgl. Urteil vom 6. Mai 1959 E. 2, in: ASA 29 S. 143)."

6.5.3.

Das Bundesgericht hat weiter untersucht, ob überhaupt eine Kollektiv- oder Kommanditgesellschaft vorlag (Erw. 3.4. bis 3.10.). Es hat in der Folge seine bisherige Rechtsprechung zur Steuerauscheidung bei Kollektivgesellschaften nicht geändert, so dass auf diese Ausscheidungsregeln abzustellen ist.

6.6.

Nachfolgend ist damit zu prüfen, ob die von der E._____ im Jahr 2013 ausgerichtete Entschädigung zum Zweck der Steuerauscheidung nur als Gewinnanteil (inkl. Zinsen) oder als Gewinnanteil und Arbeitsentgelt zu qualifizieren ist. Zur Beantwortung dieser Frage ist vorerst auf die Beweislastverteilung einzugehen.

7.

7.1.

Wo das Gesetz es nicht anders bestimmt, gilt im Steuerverfahren in entsprechender Anwendung des in Art. 8 ZGB niedergelegten Grundsatzes, dass derjenige das Vorhandensein einer behaupteten Tatsache zu beweisen hat, der aus ihr Rechte ableitet. Die Veranlagungsbehörde trägt demzufolge die Beweislast für Tatsachen, welche die Steuerschuld begründen oder erhöhen, der Steuerpflichtige für Tatsachen, welche die Steuerschuld aufheben oder mindern (BGE 140 II 248, 133 II 153; Urteil des Bundesgerichts vom 15. September 2014 [2C_112/2014]; VGE vom 30. März 2011 [WBE.2011.2], VGE vom 27. Januar 2010 [WBE.2009.268]; Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 174 StG N 28).

7.2.

Hinsichtlich des Beweismasses ist grundsätzlich vom Vollbeweis auszugehen. Das bedeutet, dass die in Frage stehende Tatsache erst dann als nachgewiesen gilt, wenn ein so hoher Grad an Wahrscheinlichkeit für deren

Vorhandensein spricht, dass keine vernünftigen Zweifel bleiben. Die Wahrheitsüberzeugung der Behörde oder des Gerichts muss auf konkreten Gründen, der allgemeinen Lebenserfahrung und der praktischen Vernunft beruhen. Das Beweismass kann aufgrund ausdrücklicher gesetzlicher Anordnung herabgesetzt sein (so etwa bei der Ermessensveranlagung). Beweiserleichterungen greifen nach Lehre und Rechtsprechung aber auch dann, wenn ein strikter Beweis nach der Natur der Sache nicht möglich oder nicht zumutbar ist. Blosser Beweisschwierigkeiten im konkreten Einzelfall, weil der beweisbelasteten Partei die Beweismittel fehlen, führen indessen nicht zu Beweiserleichterungen (VGE vom 21. August 2013 [WBE. 2012.361], mit Verweisen, insbesondere auf BGE 130 III 321).

7.3.

Das Bundesgericht hat sich im Urteil vom 1. Februar 2018 (2C_942/2017 = ASA 86 S. 18) zum Beweis geschäftsmässiger Aufwendungen bei Auslandsbezug das folgende ausgeführt:

3.3 In Bezug auf die Beweislast hat das Bundesgericht festgehalten, dass bei einem von der steuerpflichtigen Gesellschaft erfolgswirksam verbuchten Aufwandposten es grundsätzlich an dieser liegt, den Nachweis zu erbringen, dass diese Erfolgsminderung geschäftsmässig begründet ist (Urteil 2C_795/2015 und 2C_796/2015 vom 3. Mai 2016 E. 2.3 mit Hinweisen). Leitet die steuerpflichtige Person aus einem internationalen Verhältnis etwas zu ihren Gunsten ab, treffen sie auch erhöhte Beweisanforderungen und Auskunftspflichten. In besonderem Masse gilt dies, falls der Vertragspartner in einem Staat ansässig ist, dessen Recht die Bildung fiktiver Sitze juristischer Personen erfahrungsgemäss begünstigt (wie etwa das Fürstentum Liechtenstein: Urteil 2C_16/2015 vom 6. August 2015 E. 2.5.2 mit Hinweisen). Bei Zahlungen ins Ausland ist somit nicht nur der Empfänger zu nennen, sondern es sind die gesamten Umstände darzulegen, die im konkreten Fall zu deren Ausrichtung geführt haben. Es sind die Verträge der jeweiligen Grundgeschäfte vorzuweisen sowie allfällige schriftliche Provisionsvereinbarungen, ferner die lückenlos dokumentierte Korrespondenz mit den Zahlungsempfängern und den allenfalls involvierten Banken (Urteil 2C_473/2016 und 2C_474/2016 vom 22. August 2016 E. 2.2.3 mit Hinweisen)."

Für Leistungen aus XY sind die gleichen Grundsätze umso mehr anzuwenden, als XY auf der EU-Liste der nicht-kooperativen Länder und Gebiete in Steuerangelegenheiten steht.

7.4.

Die Beweisabnahmepflicht nach § 174 StG wird aus dem Anspruch auf rechtliches Gehör nach Art. 29 Abs. 2 BV abgeleitet. Danach haben die Steuerbehörden die von der steuerpflichtigen Person angebotenen Beweise abzunehmen, soweit sie geeignet sind, die für die Veranlagung erheblichen Tatsachen festzustellen. Der verfassungsrechtlich abgestützte Anspruch auf rechtliches Gehör gibt dem Steuerpflichtigen das Recht, in verschiedener Art und Weise an der Beweiserhebung mitzuwirken. Auf die

Beweisabnahme kann verzichtet werden, wenn die angebotenen Beweismittel unerhebliche Tatsachen betreffen oder untauglich sind, Beweis zu erbringen. Eine vorweggenommene (antizipierte) Beweiswürdigung kann erfolgen und die Erhebung beantragter Beweise darf unterbleiben, wenn die Behörde in vorweggenommener willkürfreier Würdigung des beantragten Beweises annehmen kann, dass ihre aufgrund der bereits erhobenen Beweise gebildete Überzeugung dadurch nicht mehr geändert wird (Bundesgerichtsurteil vom 18. Juni 2020 [2C_247/2020], Erw. 4.3.2, mit Verweisen; BGE 122 II 464; BGE 119 Ib 492; BGE 115 Ia 97; RGE vom 15. August 2003).

7.5.

Nach dem Gesagten haben die Steuerbehörden die einkommensbegründenden Tatsachen zu beweisen, während die Rekurrenten für einkommensvermindernde oder -aufhebende Tatsachen beweisbelastet sind. Nachdem unbestritten ist, dass die von der E._____ geleistete Entschädigung als Einkommen aus Kollektivgesellschaft (vollumfänglich oder satzbestimmend) steuerpflichtig ist, sind die Tatsachen, welche die Steuerschuld aufheben oder mindern, von den Rekurrenten zu beweisen. Dessen ungeachtet entfallen weder die Untersuchungspflicht der Steuerbehörden noch im Gegenzug die Mitwirkungspflicht der Rekurrenten.

8.

8.1.

Es ist vorerst unbestritten, dass mindestens im Umfang von 50 % von der G._____ ein Gewinnanteil an den Rekurrenten ausbezahlt wurde. Weiter zu prüfen ist somit, ob darüber hinausgehend ein "Arbeitsentgelt" bezahlt wurde.

8.2.

8.2.1.

Die Steuerbehörden haben im Veranlagungs- und Einspracheverfahren umfangreiche Abklärungen, insbesondere mit Aktenauflagen vorgenommen. Die Rekurrenten haben zahlreiche Dokumente eingereicht.

8.2.2.

Mit der Aktenergänzung vom 11. Februar 2016 forderte das Gemeindesteueramt Q._____-S._____ die Rekurrenten auf, Lohnausweise für den Nebenerwerb von CHF 122'500.00 einzureichen. Die Rekurrenten gaben das "Bonus Certificate" der G._____ zu den Akten. Damit wurde dem Rekurrenten als "Managing Director of F._____, a company operating in T._____, Switzerland, owned by the G._____" ein leistungsabhängiger Bonus von CHF 120'199.80 für das Jahr 2013 bestätigt.

8.2.3.

Anlässlich der Besprechung vom 13. September 2016 wurde festgehalten, dass die "bisher satzbestimmenden Einkommensfaktoren aus dem Ausland bezgl. steuerlicher Zugehörigkeit durch vollständigen, belegmässigen Nachweis der XY Behörden durch Übersetzung und Beglaubigung in deutscher Amtssprache" dokumentiert werden sollen. Mit Schreiben vom 25. Oktober 2016 wurden verschiedene Unterlagen eingereicht (Bestätigung des Buchhalters in XY für die Jahre 2013 und 2014, Bonus Certificate 2013 und 2014, Income Certification 2013 und 2014 sowie R.____ Bestätigungen 2014 bis 2015). Bestätigt wurde von AB.____, AH.____, dass das Einkommen in XY im Jahr 2013 US\$ 1'733'508.00 betragen habe. Weiter wurde mit der Bescheinigung vom 26. Dezember 2014 festgehalten, dass sich der Rekurrent als Steuerzahler mit der Steuerverwaltung in "R.____" befinde.

8.2.4.

In der Folge wurden die Rekurrenten mit Schreiben des Gemeindesteueramtes Q.____-S.____ ersucht insbesondere in XY eingereichte Steuererklärungen, Steuerveranlagungen und Steuerrechnungen mit Zahlungsnachweis einzureichen. Zusätzlich wurde der Nachweis der Art der in XY erzielten Einkünfte sowie Auskünfte über die leistende Gesellschaft verlangt. Dazu nahm die Rekurrentin mit E-Mail vom 21. November 2016 Stellung. Dabei wurde darauf hingewiesen, dass die verlangten Belege teilweise nicht zur Verfügung stünden. Der Rekurrent "hat seit Jahrzehnten eigentlich zwei Wohnsitze und verbrachte während seine[r] aktiven Zeit als Senior Partner bei AK.____ (2015 hat er sich pensionieren lassen), einen guten Teil seiner Zeit in XY und war dort Mitglied diverser Geschäftsleitungen und Verwaltungsräte." Die Rekurrenten seien bisher davon ausgegangen, dass die Vermögenswerte und Einkünfte, welche in XY liegen bzw. dort erwirtschaftet worden seien, nur satzbestimmend in Q.____ zu berücksichtigen seien. Die Geschäftstätigkeit selber habe nicht dokumentiert werden müssen. Die Praxisänderung sei nicht angekündigt worden, so dass es schwierig werden dürfte, rückwirkend für die zwei letzten aktiven Jahre des Rekurrenten die Belege zu erhalten. Die Delegation der Steuerkommission Q.____ führte in der E-Mail-Stellungnahme vom 24. November 2016 insbesondere aus, die bisher eingereichten Unterlagen genügten nicht. Aufgrund der Bestätigungen des durch einen Buchprüfer bestätigten Einkommens in XY sei davon auszugehen, dass Belege und Abschlüsse vorhanden seien.

8.2.5.

Am 2. Mai 2017 wurde eine weitere Besprechung durchgeführt. Es wurde erklärt, der Rekurrent sei 2015 als einer der ca. 40 Partner aus der G.____ (Partnership) ausgetreten. Anfang 2017 sei die F.____, Zweigniederlassung in T.____, aus der E.____ ausgekauft worden. Die

Verhandlungen seien sehr schwierig gewesen, weshalb die Beweisbeschaffung sehr schwierig sei. Seitens der Steuerbehörden wurde der Nachweis der Gesellschaftsform und der Art der Besteuerung als dienlich erklärt. Die Rekurrenten liessen mit Schreiben vom 13. Juni 2017 einen Auszug aus dem "L._____" vom 10. Mai 2017, eine von AB._____ ausgestellte Bestätigung vom 24. Mai 2017 betreffend Einkommensart, Gesellschaftsform und Tätigkeit der E._____ und den Gesellschaftsvertrag vom 12. Januar 1989 einreichen.

8.2.6.

Mit Schreiben vom 31. Mai 2018 forderte das Gemeindesteueramts Q.____-S._____ die Rekurrenten erneut auf, weitere Angaben und Unterlagen zum Gewinnanteil, der Tätigkeit des Rekurrenten für die E._____, den in der Steuerperiode 2013 gültigen Gesellschaftsvertrag, den Überweisungsnachweis für die Einkünfte 2013 und den Nachweis der Besteuerung des Entgeltes in XY einzureichen. Mit Schreiben vom 18. Juli 2018 reichten die Rekurrenten eine "Certification of the AG._____" betreffend "Al G._____" (gegründet am 30. August 2000; Ausweis der Beteiligung sowie der "current majority beneficiaries of the Foundation") vom 12. Juni 2013, Kontoauszüge sowie einen Auszug aus dem Worldwide Corporate Tax Guide 2018 (Steuerbelastung in XY 25 %) ein.

8.2.7.

Mit der Einsprache wurde eine Bestätigung der G._____ vom 15. April 2019 zur Stellung des Rekurrenten und die Bezüge sowie eine Jahresrechnung 2013 der AC._____ eingereicht. Mit der Stellungnahme vom 30. April 2020 wurde sodann der Assoziierungsvertrag vom 14. Januar 1992 zu den Akten gegeben.

8.2.8.

Die Auflagen zur Aktenergänzung der Vorinstanz waren umfassend. Weiter Auflagen waren nicht notwendig. Die Vorinstanz hat die Untersuchungspflicht damit erfüllt.

8.3.

8.3.1.

Es ist weiter zu prüfen, ob die Rekurrenten die ihnen obliegende Mitwirkungspflicht erfüllt haben. Die Rekurrenten haben wiederholt geltend gemacht, dass ihnen verschiedene Unterlagen aus Gründen der Vertraulichkeit nicht zugänglich seien, so Steuerunterlagen, Jahresrechnungen oder Gesellschafterbeschlüsse zur Gewinnverteilung der G._____. Stattdessen haben die Rekurrenten nicht überprüfbare Bestätigungen über die Bezüge einreichen lassen und immer wieder betont, dass die von der G._____ bezogenen Entschädigungen ausschliesslich dem Gewinnanteil entsprächen.

8.3.2.

Es ist absolut unglaublich, dass einem Gesellschafter mit der Stellung eines "majority beneficiary" keine schriftlichen Unterlagen zum Geschäftsergebnis zur Verfügung gestellt werden. Es ist unglaublich, dass die Geschäftsergebnisse und die zur Verteilung vorgesehenen Entschädigungen nur mündlich an einer Gesellschafterversammlung der G._____ präsentiert werden sollten. Es ist insgesamt völlig unglaublich, dass die Grundlagen der Einkommensverteilung an einen Gesellschafter bei Bezügen von US\$ 1'733'508.00 nicht überprüfbar sein sollen und auch die konkrete Abgeltung dieses Anspruches (Barauszahlung oder Abgeltung mit Wertschriften) nicht schriftlich abgegeben wird. Es ist sodann widersprüchlich, wenn geltend gemacht wird, Unterlagen seien vertraulich, dann jedoch quasi "tröpfchenweise" solche vertraulichen Unterlagen wie der Abschluss der AC._____ oder die Bestätigung der "AI G._____" dann doch offen gelegt werden. Es fehlen Vereinbarungen und protokollierte Gesellschafterbeschlüsse, welche über die Stellung des Rekurrenten als Gesellschafter und seine Rechte und Pflichten verbindlich Auskunft geben könnten.

8.3.3.

Die Rekurrenten haben die ihnen obliegende Mitwirkungspflicht offensichtlich nicht im erforderlichen und zumutbaren Ausmass erfüllt.

9.

9.1.

Eine unselbständige Tätigkeit des Rekurrenten für die F._____, welche mit einem Gehalt (Grundlohn und Bonus) abgegolten wird, steht fest. Über "weitere Tätigkeiten" des Rekurrenten für die G._____, welche mit einem Arbeitsentgelt zu entschädigen wären, bestehen nur wenige Anhaltspunkte, was darauf zurückzuführen ist, dass der Rekurrent tatsächlich nicht sämtliche Beziehungen zur G._____ offengelegt hat. Wenn die Rekurrenten behaupten, über die entsprechenden Angaben aus Vertraulichkeitsgründen nicht zu verfügen – obwohl der Rekurrent als einer von vier "majority beneficiaries" bezeichnet wird und als Senior Partner gemäss Bestätigung von AB._____ vom 24. Mai 2017 an den wichtigen Entscheidungen in den Partnersitzungen beteiligt war – ist das wie ausgeführt, nicht glaubwürdig. Wenn die Vorinstanz auf Angaben aus weiteren Quellen, so insbesondere aus dem Internet abgestellt hat, ist das nicht zu beanstanden. Wenn dann die Rekurrenten dazu ausführen lassen, die entsprechenden Angaben seien quasi nur zu Marketingzwecken gemacht worden, kann dem nicht gefolgt werden.

9.2.

9.2.1.

Im Porträt von AK._____ wird der Rekurrent als "Of Counsel" als "resident Partner of the AD._____ in T._____ since 1980, when he founded F._____,

a leading corporate service provider" bezeichnet. Die Funktion als Repräsentant der G._____ indiziert ohne Weiteres neben der Tätigkeit für die F._____ eine weitergehende Tätigkeit. Etwa die auf LinkedIn erwähnte Tätigkeit als zertifizierter D._____ (AJ._____) erlaubte es zweifellos, Tätigkeiten im über die Anwaltstätigkeit hinausgehenden Geschäftsfeld der G._____ auszuüben, welche sich mit dem im Handelsregister eingetragenen Gesellschaftszweck der F._____ kaum decken.

9.2.2.

Die allgemeine – und nicht auf die Tätigkeit für die F._____ bezogene – Angabe in der E-Mail der Rekurrentin vom 21. November 2016, dass der Rekurrent jahrzehntelang zwei Wohnsitze gehabt und während seiner aktiven Zeit als Senior Partner bei AK._____ einen guten Teil seiner Zeit in XY verbracht habe, kann ebenfalls nicht unbeachtlich sein, wie das die Vertreterin der Rekurrenten glaubhaft machen möchte. Der Rekurrent wurde gemäss Assoziierungsvertrag vom 12. Januar 1989 vor allem in den deutschsprachigen europäischen Ländern als Wirtschaftsberater eingesetzt. Es lässt sich allein deshalb nicht erklären, wie sein Aufenthalt in XY nur den Zwecken der F._____ gedient haben könnte.

9.2.3.

Es ist nicht nachvollziehbar, aus welchem Grund ein Gesellschafter, welcher allein für den von der F._____ im Geschäftsjahr 1. Oktober 2012 bis 30. September 2013 ausgewiesenen Gewinn (nach Steuern) von CHF 272'594.25 (Geschäftsjahr 1. Oktober 2013 bis 30. September 2014: CHF 224'929.15) verantwortlich sein soll, ohne weitere Tätigkeit einen Gewinnanteil von US\$ 1'733'508.00 erhalten sollte, wenn doch etwa die AC._____ einen im Jahr 2013 erzielten Gewinn von US\$ 6'845'874.00 zum Ergebnis der E._____ beitrug. Solche Ansprüche lassen sich allein mit der Einbringung der Beteiligung an der F._____ im Jahr 1989 nicht begründen.

9.2.4.

So bleibt schlussendlich die Struktur der G._____ und deren Entschädigungspraxis im Dunkeln. Diese Unklarheiten haben allein die Rekurrenten zu verantworten. Es ist darum nicht glaubhaft, dass der Rekurrent keine weiteren Tätigkeiten für die G._____ ausgeübt hat, die mit einem Arbeitsentgelt zu entschädigen waren. Ein fehlendes Anwaltspatent steht dem aufgrund der breit gefächerten Tätigkeiten der G._____ nicht im Wege. An dieser Stelle ist sodann nicht zu beurteilen, aus welchem Grund dem Rekurrenten nach seinem Austritt aus der Kollektivgesellschaft noch 18 Jahre lang weitere Gewinnausschüttungen zu Teil werden sollten.

9.3.

9.3.1.

Daran vermögen die von den Rekurrenten statt der Jahresrechnung, der Abrechnung über die Bezüge oder Protokolle von Entschädigungsbeschlüssen der Gesellschafterversammlung eingereichten Bestätigungen nichts zu ändern. Es kann ohnehin nicht unbesehen auf diese abgestellt werden, da es sich dabei zweifellos um Parteibehauptungen handelt – unabhängig davon, ob eine Bestätigung von einem ehemaligen Wirtschafts- und Finanzminister XY unterzeichnet wurde.

9.3.2.

Im LinkedIn-Profil des Rekurrenten wird denn auch auf die Tätigkeit als Founding Partner & Chairman of the Board der AD._____ Ltd. (ab Januar 2013) hingewiesen. Aus dem Protokoll des Kantonalen Steueramtes T._____ zu den Staatssteuereinschätzungen 2014 und 2015 der F._____ ergibt sich, dass die AD._____ AG am 9. April 2013 gegründet worden sei. Die Gründerin sei die AE._____ Ltd. mit Sitz in V._____ gewesen. Bei der Gründerin habe es sich um eine nahestehende Gesellschaft (Schwestergesellschaft des Hauptsitzes) gehandelt. Faktisch sei die Steuerpflichtige aufgespalten worden. Der Bestätigung vom 15. April 2019 ist keine Aussage zur AD._____ Ltd. zu entnehmen. Sie erscheint daher als unvollständig.

9.3.3.

Ebensowenig ist die Bestätigung vom 24. Dezember 2014 aussagekräftig, mit der allgemein ein Einkommen ("income") von US\$ 1'733'508.00, jedoch kein Rechtsgrund für den Anspruch, ausgewiesen wird. Das ist unbestritten. Nichts Anderes ergibt sich aus dem Ausweis der Beteiligung der "AI G._____" vom 12. Juni 2013. Auch dort wird kein Rechtsgrund für die Begünstigung angegeben.

9.3.4.

In der Bestätigung vom 24. Mai 2017, unterzeichnet von AB._____, wird angegeben, der Rekurrent sei als Senior Partner an den wichtigen Beschlüssen der Gesellschafter beteiligt. Das ist nachvollziehbar. Wenn dann gleichzeitig in allgemeiner Weise angegeben wird, es handle sich bei den Bezügen des Rekurrenten weder um ein Salär, noch um Dividenden, ist allerdings nicht zu verstehen, dass kein Protokoll der Gesellschafterversammlung für die Abgeltung der Leistungen des Rekurrenten eingereicht werden konnte. Auch diese Bestätigung ist nicht schlüssig.

10.

10.1.

Im Ergebnis ist die Vergütung von US\$ 1'733'508.00 in einen XY zur Besteuerung zuzuweisenden Gewinnanteil (inkl. Zinsen) und in ein der Schweiz zur Besteuerung zuzuweisendes Arbeitsentgelt aufzuteilen. Die

Steuerkommission Q._____ ist von einer je hälftigen, "marktüblichen" Aufteilung ausgegangen und hat sich dabei auf eine Vereinbarung der Steuerverwaltungen der Kantone Aargau, Appenzell Ausserrhoden, Appenzell Innerrhoden, Glarus, Graubünden, Schaffhausen, St. Gallen, Thurgau und Zürich abgestützt (publiziert als Steuerpraxis Thurgau, StP 2 Nr. 16, oder im St. Galler Steuerbuch, StB 16 Nr. 4). In der Vernehmlassung des KStA wird ausgeführt, die Anwendung einer solchen Verwaltungsanweisung sei – soweit ersichtlich – noch nie von einem Gericht beanstandet worden. "Dass vorliegend – insbesondere auch weil der Rekurrent eine Besteuerung der fraglichen Einkünfte in XY nicht nachweist – die Steuerkommission den Anteil des Erwerbseinkommens am oberen Ende der verschiedenen Vereinbarungen festsetzt, liegt im Rahmen des Ermessens der Steuerkommission und ist richtig". Es sei kein Grund ersichtlich, weshalb der Rekurrent im Aargau weniger Steuern bezahlen sollte, als wenn die Kanzlei im Kanton Thurgau wäre.

10.2.

Die Rekurrenten machen dagegen geltend, eine solche Vereinbarung unter Steuerverwaltungen sei nicht verbindlich und könne auf den vorliegenden Sachverhalt nicht angewandt werden, zumal sie ohnehin nur mitarbeitende (aktiv erwerbstätige) Partner betreffe. Zudem habe der Kanton Aargau mit den Nordwestschweizer Kantonen für Einkommen ab CHF 500'000.00 bis CHF 1 Mio. eine abweichende Regelung getroffen. Danach seien 35 % als "Arbeitsentgelt" zu qualifizieren. Es sei nicht nachvollziehbar, weshalb nicht auf diese Vereinbarung abgestellt werde, zumal diese von mehr Kantonen unterzeichnet worden sei.

10.3.

10.3.1.

Im vom KStA herausgegebenen Handbuch Steuern vom 31. Mai 2002 (Stand 1. Januar 2018), gültig ab 2001, Band I, Ziff. 3.1, wird zur Steuer-ausscheidung von Kollektivgesellschaften ausgeführt:

"Um Doppelbesteuerungen bei der Festlegung von Tätigkeitsentgelten (Arbeitsentgelten) bei Teilhaberinnen und Teilhabern von Personengesellschaften zu vermeiden, hat der Kanton Aargau mit den Kantonen AR, AI, BL, BS, BE, GL, GR, LU, SH, SZ, SO, SG, TG und ZH die nachstehende Regelung vereinbart:

(...)

Gesamteinkommen der Teilhaber	Tätigkeitsentgelt z.G. Hauptsteuerdomizil
(...) ab 500'000 und mehr	180'000

Eine identische Regelung besteht unter den Kantonen GL, LU, NW, OW, SZ, UR, und ZG. Die Kantone BE, FR, GE, JU, NE, TI, VD und VS haben eine ähnliche Vereinbarung abgeschlossen.

Die Arbeitsgruppe 'AGAUS' [hat] der Schweizerischen Steuerkonferenz (SSK) vorgeschlagen, diese Regelung gesamtschweizerisch zu übernehmen. Lediglich bei einem Gesamteinkommen pro Gesellschafter ab 500'000 Franken und mehr wird abweichend von der vorstehenden Tabelle empfohlen, 35 % dem Wohnsitzkanton als Tätigkeitsentgelt zuzuweisen. Der Vorschlag der Arbeitsgruppe wurde bisher (Stand 31.12.2014) vom Vorstand SSK noch nicht als Empfehlung an die Kantonalen Steuerverwaltungen weitergegeben.

Die Anteile sind vor Abzug der aus AHV-beitragsrechtlichen Gründen nicht verbuchbaren Aufwendungen an die 2. Säule (Arbeitnehmeranteil) und Beiträge an die Säule 3a zu ermitteln. In ausserordentlichen Fällen soll indessen in gegenseitiger Absprache zwischen den beteiligten Kantonen eine Einzelfalllösung getroffen werden.

Im Gegensatz zum sogenannten Arbeitgeberanteil an die berufliche Vorsorge, welcher bei selbstständig Erwerbenden in der Regel die Hälfte der Beiträge an die Einrichtung der beruflichen Vorsorge ausmacht und in diesem Umfang der Erfolgsrechnung belastet werden darf (gilt auch für Einkaufsbeiträge), stellen der Arbeitnehmeranteil in die berufliche Vorsorge sowie Beiträge an die gebundene Selbstvorsorge Säule 3a persönliche Abzüge der selbstständig Erwerbenden dar. Diese Abzüge sind gleich wie das Einkommen aus der Gesellschaft im Verhältnis des dem Wohnsitzkanton zugewiesenen Arbeitnehmeranteils sowie des dem Geschäftskanton zugewiesenen Reingewinnanteils (ohne Berücksichtigung des Eigenkapitalzinses) zu verteilen."

10.3.2.

Es trifft zu, dass weder das im Handbuch Steuern, Band I, Ziff. 3.1, enthaltene Merkblatt "Doppelbesteuerung und Steuerauscheidung", noch die Vereinbarung der Steuerverwaltungen der Kantone Aargau, Appenzell Ausserrhoden, Appenzell Innerrhoden, Glarus, Graubünden, Schaffhausen, St. Gallen, Thurgau und Zürich (Konferenz der Nordostschweizer Kantone), noch diejenige der Kantone Bern, Luzern, Solothurn, Basel-Stadt, Basel-Landschaft und Aargau (Konferenz der Nordwestschweizer Kantone) Gesetzescharakter haben, insbesondere besteht in dieser Hinsicht auch kein interkantonales Konkordat.

10.3.3.

Den genannten Vereinbarungen kantonaler Steuerverwaltungen über die Festsetzung des Tätigkeitsentgelts bei Teilhabern von Personengesellschaften kommt wie auch Kreisschreiben der Eidgenössischen Steuerverwaltung oder kantonalen Weisungen der Charakter einer Verwaltungsverordnung zu. Solche bezwecken, im Interesse der Steuerharmonisierung zwischen den Kantonen eine einheitliche Steuerpraxis zu erreichen. So gilt etwa die "Wegleitung zur Bewertung von Wertpapieren ohne Kurswert für die Vermögenssteuer" (= Kreisschreiben Nr. 28 [KS 28]) der Schweizeri-

schen Steuerkonferenz nach ständiger Praxis des Bundesgerichts als zuverlässige Methode zur Bestimmung des Verkehrswerts, da in ihr die Überlegungen, die für die Preisbildung bei den nicht an der Börse kotierten Aktien im Allgemeinen massgebend sind, zum Ausdruck kommen. Die grundsätzliche Massgeblichkeit der Wegleitung wird auch von der kantonalen Praxis und der Lehre anerkannt (vgl. statt vieler: Urteil des Bundesgerichts vom 15. April 2010 [2C_504/2009], mit zahlreichen Hinweisen; vgl. auch VGE vom 28. März 2012 [WBE.2011.328]).

10.3.4.

Verwaltungsverordnungen stellen bezogen auf den vorliegend zu beurteilenden Sachverhalt weder Bundesrecht noch interkantonales Recht dar. Als Verwaltungsverordnungen enthalten sie bloss verwaltungsinterne Regeln für das Verhalten der Steuerbeamten und begründen darüber hinaus keine Rechte und Pflichten. Weder Kreisschreiben und Weisungen, noch die genannten Vereinbarungen der Steuerverwaltungen mehrerer Kantone vermögen zwar entsprechend ihrem Charakter als blossе Verwaltungsverordnungen ein Gericht hinsichtlich der Auslegung zu binden. Sie stellen aber immerhin eine für das Gericht nicht verbindliche Auslegungshilfe dar (vgl. Urteil des Bundesgerichts vom 25. Oktober 2007 [9C_238/2007], Erw. 3.3 mit Hinweisen).

10.4.

10.4.1.

Vorliegend kann im Interesse einer einheitlichen Rechtsanwendung auf die in den Vereinbarungen und im aargauischen Merkblatt "Doppelbesteuerung und Steuerauscheidung" enthaltenen Grundsätze abgestellt werden, da diese in einer grossen Zahl von Kantonen und damit auch für eine grosse Zahl von Steuerpflichtigen als Massstab für die Steuerauscheidung bei Kollektivgesellschaften allgemein (Nordwestschweizer Kantone) herangezogen werden. Die Ansätze basieren auf Auswertungen von Anwendungsfällen in einer grossen Zahl von Kantonen. Die im aargauischen Handbuch Steuern publizierte Regelung bezieht sich sodann nicht nur auf Anwaltskanzleien, sondern allgemein auf Kollektiv- und Kommanditgesellschaften. Die Bestimmung des Anteils "Arbeitsentgelt" wird dementsprechend zu Recht pauschalisiert.

10.4.2.

Nach Auffassung des Spezialverwaltungsgerichtes kann nicht über den Ansatz von 35 % hinausgegangen werden, auch wenn die Rekurrenten in Verletzung der Mitwirkungspflicht die erforderlichen Grundlagen für die Gewinnverteilung durch die G. _____ nicht vollständig beigebracht haben. Für die Bestimmung des Anteils "Arbeitsentgelt" ist entgegen der Auffassung des KStA nicht massgeblich, ob die tatsächliche Besteuerung der vom Rekurrenten bezogenen (gesamten) Entschädigung in XY erfolgt ist, da die Schweiz jedenfalls den Gewinnanteil und den Eigenkapitalzins im

internationalen Verhältnis freistellt. Zu berücksichtigen ist auch, dass der Rekurrent nicht als Anwalt tätig war und für eine Teiltätigkeit in der G. _____ ein Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit bezog. Insofern liegt kein Sonderfall vor. Der Anteil des "Arbeitsentgeltes" ist daher auf 35 % festzusetzen. Die von der G. _____ entrichtete Entschädigung von CHF 1'606'919.00 (US\$ 1'733'508.00 = CHF 1'727'119.00 abzüglich Bonus von CHF 120'119.80) wird zu 35 % mit CHF 562'422.00 dem in der Schweiz steuerbaren Einkünften zugewiesen.

10.5.

Das Einkommen aus Kollektivgesellschaft reduziert sich somit vorerst von CHF 1'727'119.00 auf CHF 1'609'919.00 (100 %; Erw. 4.2.2.). Davon sind 35 % mit CHF 562'422.00 als Arbeitsentgelt in der Schweiz zu erfassen.

11.

Im Ergebnis ist der Rekurs teilweise gutzuheissen. Das in der Schweiz steuerbare Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit wird auf CHF 274'722.00, das Einkommen aus Kollektivgesellschaft auf CHF 562'422.00 festgesetzt.

Die Steuerkommission Q. _____ wird angewiesen, eine neue Steuerauscheidung vorzunehmen.

12.

12.1.

Bei diesem Verfahrensausgang haben die Rekurrenten die Kosten des Rekursverfahrens zu 70 % tragen (§ 189 Abs. 1 StG).

12.2.

Sodann ist den Rekurrenten für die Vertretung im Rekursverfahren eine Parteientschädigung auszurichten (§ 189 Abs. 2 StG).

Bei der Vertretung durch Steuerberater und Treuhänder stellt der Anwalts-tarif gemäss dem Dekret über die Entschädigung der Anwälte vom 10. November 1987 (Anwaltstarif, AnwT) die obere Grenze des Parteikostener-satzes dar (AGVE 1981 S. 281 ff.; SGE vom 21. Juli 2016 [3-RV.2015. 160]).

Vorliegend beträgt der Streitwert rund CHF 350'000.00. Der Fall hat einen mittleren Schwierigkeitsgrad und eine mittlere Bedeutung (Die Bedeutung des Falles misst sich nicht am Individualinteresse einer Partei allein, sondern an einem im Vergleich mit "allen" Fällen gesetzten objektiven Massstab). Zudem ist von einem mittleren erforderlichen Aufwand auszugehen. Es rechtfertigt sich daher, die Parteientschädigung in analoger Anwendung von § 8a Abs. 1 lit. a Ziff. 4 und Abs. 2 AnwT sowie § 8c Abs. 1 AnwT auf CHF 12'000.00 (inkl. MWSt und Auslagen) festzusetzen. Davon sind der Rekurrentin 30 % mit CHF 3'600.00 zu ersetzen.

Das Gericht erkennt:

1.

Der Rekurs wird teilweise gutgeheissen.

2.

2.1.

Das Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit wird auf CHF 274'722.00 festgesetzt.

2.2.

Das Einkommen aus Kollektivgesellschaft wird auf CHF 1'606'919.00 (satzbestimmend) festgesetzt. Davon sind CHF 562'422.00 in der Schweiz steuerbar.

3.

Die Steuerkommission Q._____ wird angewiesen, im Sinne der Erwägungen eine neue Steuerauscheidung vorzunehmen.

4.

Die Rekurrenten haben die Kosten des Rekursverfahrens, bestehend aus einer Staatsgebühr von CHF 12'000.00, der Kanzleigebühr von CHF 325.00 und den Auslagen von CHF 100.00, insgesamt also CHF 12'425.00, zu 70 % mit CHF 8'697.50 unter solidarischer Haftbarkeit zu bezahlen.

5.

Es wird eine Parteientschädigung von CHF 3'600.00 ausgerichtet.

Zustellung an:

die Vertreterin der Rekurrenten (2)

das Kantonale Steueramt

das Gemeindesteueramt Q._____

Rechtsmittelbelehrung

Dieser Entscheid kann **innert 30 Tagen** seit der Zustellung mit **Beschwerde** beim **Verwaltungsgericht** des Kantons Aargau angefochten werden. Die Beschwerde ist in doppelter Ausfertigung **beim Spezialverwaltungsgericht, Laurenzenvorstadt 9, 5001 Aarau, einzureichen**. Die Frist steht still vom 7. Tag vor bis und mit dem 7. Tag nach Ostern, vom 15. Juli bis und mit 15. August und vom 18. Dezember bis und mit dem 2. Januar. Die unterzeichnete Beschwerdeschrift muss einen Antrag, wie der Entscheid zu ändern sei, sowie eine Begründung enthalten. Der angefochtene Entscheid und als Beweismittel angerufene Urkunden sind beizulegen (§§ 28 und 43 f. des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege vom 4. Dezember 2007 [VRPG] in Verbindung mit Art. 145 Abs. 1 der Schweizerischen Zivilprozessordnung vom 19. Dezember 2008 [ZPO]; §§ 187, 196 und 198 des Steuergesetzes vom 15. Dezember 1998 [StG]).

Aarau, 20. April 2023

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Die Gerichtsschreiberin:

Heuscher

Betsche