

3-RV.2021.197

P 217

Urteil vom 21. Dezember 2023

Besetzung	Präsident Heuscher Richter Schorno Richter Biondo Gerichtsschreiberin Bernhard
-----------	---

Rekurrent	A. _____
-----------	-----------------

vertreten durch AS & T AG Attenhofer Treuhand,
Seeächerstrasse 11, 5330 Bad Zurzach

Gegenstand	Einspracheentscheid der Steuerkommission Q. _____ vom 4. Oktober 2021 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2017
------------	--

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

Mit Verfügung vom 21. Februar 2020 wurde A._____ von der Steuerkommission Q._____ für das Jahr 2017 zu einem steuerbaren Einkommen von CHF 299'500.00 zum Satz von CHF 299'500.00 und zu einem steuerbaren Vermögen von CHF 227'000.00 zum Satz von CHF 1'278'000.00 veranlagt.

2.

Gegen die Verfügung vom 21. Februar 2020 liess A._____ mit Schreiben vom 16. März 2020 Einsprache erheben. Er stellte folgende

"Begehren

1. Der Privatanteil Auto von CHF 1'000 im Jahr 2016 soll gestrichen werden.
2. Der Privatanteil Auto von CHF 1'300 im Jahr 2017 soll gestrichen werden.
3. Die pauschalen Liegenschaftsunterhaltskosten von total CHF 4'796 für die Liegenschaften am R-Strasse 13, S._____ (CHF 1'200) und T-Strasse 93, S._____ (CHF 3'596) sind zusätzlich für die Satzbestimmung zu berücksichtigen."

3.

Mit Entscheid vom 2. September 2020 hiess die Steuerkommission Q._____ die Einsprache teilweise gut. Das steuerbare Einkommen wurde auf CHF 298'280.00 zum Satz von CHF 298'280.00 reduziert. Die zusätzlichen pauschalen Liegenschaftsunterhaltskosten der Liegenschaften in Deutschland von CHF 4'796.00 blieben für die Satzbestimmung unberücksichtigt.

4.

Den Einspracheentscheid vom 2. September 2020 (Versanddatum 22. September 2020, Zustellung nach den Angaben der Vertreterin am 23. September 2020) liess A._____ mit Gesuch vom 22. Oktober 2020 (Postaufgabe am gleichen Tag) in Wiedererwägung ziehen mit den Begehren:

1. Der Einsprache-Entscheid für die Steuern 2017 sei in Wiedererwägung zu ziehen.
2. Das satzbestimmende Einkommen sei für in Deutschland ansässige Steuerpflichtige nach den gleichen Bestimmungen vorzunehmen, wie für in der Schweiz wohnhafte Steuerpflichtige (Diskriminierungsverbot), womit der Verlust aus Unterhaltskosten bei Liegenschaften in Deutschland in der Schweiz satzbestimmend zuzulassen sei. Das steuerbare

Einkommen von CHF 298'280 sei demnach für den Steuersatz nach dem, in den Einsprache-Entscheid beiliegenden Veranlagungsdetails, ermittelten gesamten steuerbaren Einkommen von CHF 54'144 zu besteuern.

3. Eventualiter: Dieses Rechtsmittel sei als Rekurs an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern in Aarau weiterzuleiten, gemäss Begehren Ziff. 2 vorstehend unter Ansetzung einer angemessenen Frist für die Ergänzung des Rekurses

4. U.K.F."

Zudem ersuchte A. _____ um eine Vorladung vor die Steuerkommission Q. _____.

5.

Mit Schreiben vom 6. November 2020 bestätigte das Gemeindesteueramt (nachfolgend: GStA) Q. _____, dass auf das Wiedererwägungsgesuch eingetreten werde. Es wurde festgehalten, dass auch im Wiedererwägungsverfahren Auslandsverluste nicht berücksichtigt würden. A. _____ wurde aufgefordert, mitzuteilen, ob er am Vorladungsbegehren festhalte.

6.

6.1.

A. _____ liess mit Schreiben vom 1. Dezember 2020 das Gesuch um eine Vorladung vor die Steuerkommission zurückziehen und um die Einholung eines Gutachtens des Rechtsdienstes des Steueramtes des Kantons Aargau (nachfolgend: KStA) ersuchen.

6.2.

Mit E-Mail vom 18. Dezember 2020 liess A. _____ weitere Dokumente einreichen.

7.

Mit Schreiben vom 21. Dezember 2020 gelangte das GStA Q. _____ an das KStA und bat um eine Stellungnahme in der vorliegenden Angelegenheit.

8.

8.1.

Mit Stellungnahme vom 14. Januar 2021 beantwortete das KStA die Anfrage des GStA Q. _____.

8.2.

Das GStA Q. _____ stellte A. _____ die Stellungnahme des KStA mit Schreiben vom 19. Januar 2021 zur Stellungnahme zu.

8.3.

Mit E-Mail vom 31. März 2021 ersuchte der Vertreter von A. _____ das KStA um eine ergänzende Stellungnahme. Dieser Anfrage wurde mit E-Mail des KStA vom 1. April 2021 entsprochen.

8.4.

Mit Schreiben vom 17. Juni 2021 sowie Ergänzung vom 22. Juni 2021 liess A. _____ zum E-Mail vom 1. April 2021 Stellung nehmen.

9.

Mit Entscheid vom 4. Oktober 2021 hiess die Steuerkommission Q. _____ die Einsprache teilweise gut und setzte das steuerbare und satzbestimmende Einkommen unverändert auf CHF 298'280.00 fest.

10.

Den Einspracheentscheid vom 4. Oktober 2021 (Zustellung am 15. November 2021) liess A. _____ mit Rekurs vom 13. Dezember 2021 (Postaufgabe am gleichen Tag) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weiterziehen. Er stellt die folgenden

"Begehren

1. Das Einkommen sei nach dem in der Schweiz erzielten Einkommen aus selbständiger Tätigkeit mit Fr. 298'280 zu besteuern zum Satz von Fr. 298'280 und nach dem in der Schweiz steuerbaren Vermögen von Fr. 227'440 zum Satz von Fr. 227'400.

Eventualiter

2. Das steuerbare Einkommen von Fr. 298'280 sei zum Satz von Fr. 54'144 zu besteuern. Das steuerbare Vermögen sei mit Fr. 227'400 zum Satz von Fr. 1'278'983 zu besteuern.
3. U.K.F."

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

11.

Das GStA Q. _____ und das KStA beantragen die Abweisung des Rekurses.

12.

A. _____ liess eine Replik erstatten und den Rekursantrag mit dem Begehren ergänzen,

"(...), es sei nur das in der Schweiz steuerbare Vermögen zum Satz des in der Schweiz steuerbaren Vermögens zu besteuern aufgrund der be-

schränkten Steuerpflicht, die eine objektive Methode der Steuerauscheidung verlangt."

Das Gericht zieht in Erwägung:

1.

Der vorliegende Rekurs betrifft die Kantons- und Gemeindesteuern 2017. 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.

Mit Einsprache, Wiedererwägungsgesuch und Rekurs führte der Rekurrent aus, er sei in Deutschland ansässig. In der Vorperiode 2016 habe die Schweiz das Einkommen und Vermögen zum Gesamtsatz besteuert. Im Jahr 2017 seien Liegenschaftsunterhaltskosten von CHF 303'887.00 deklariert worden. Diese teilten sich in CHF 4'796.00 pauschale und CHF 299'091.00 effektive Kosten auf. Das satzbestimmende Einkommen sei nicht aufgrund des Gesamtsatzes besteuert worden, sondern nur aufgrund des im Kanton Aargau steuerbaren Einkommens festgelegt worden (selbständige Erwerbstätigkeit in Q. _____ CHF 298'280.00). Die negativen Gewinnungskostenüberschüsse in Deutschland von CHF 244'136.00 seien nicht satzbestimmend berücksichtigt worden, während in der Vorperiode die Erträge in Deutschland den Steuersatz erhöht hätten. Beim Vermögen sei jedoch wieder die Gesamtprogression angewendet worden. Das steuerbare Vermögen am Betriebsort Q. _____ von CHF 227'440.00 sei zum Gesamtsatz von CHF 1'278'938.00 veranlagt worden.

Werde das gesamte Vermögen für die Satzbestimmung herangezogen, das negative Einkommen in Deutschland jedoch nicht berücksichtigt, resultiere innerhalb der gleichen Steuerperiode bezüglich Einkommen und Vermögen ein Methodendualismus. Gegenüber der Vorperiode ergebe sich ebenfalls ein unzulässiger Methodendualismus. Dieser verpönte Methodendualismus treffe nur den in Deutschland ansässigen Steuerpflichtigen, was im Ergebnis zu einer Ungleichbehandlung führe. Die Besteuerung des Betriebseinkommens und des Betriebsvermögens habe immer mindestens zu dem in der Schweiz steuerbaren Satz zu erfolgen. Es sei jedoch nach den Bilateralen Verträgen und nach dem Doppelbesteuerungsabkommen nicht zulässig, dass bei einem in Deutschland Steuerpflichtigen der Gesamtsatz nur dann angewendet werde, wenn dieser über dem Mindestsatz liege. Es müsse konsequent eine Methode verwendet werden, die aus Schweizer Sicht gesetzmässig sei, jedoch eine Gleichbehandlung des in Deutschland ansässigen Steuerpflichtigen garantiere.

Die Anwendung einer wechselnden Ausscheidungsmethode, die immer zu einem Resultat zu Gunsten der Schweiz führe, sei willkürlich und verstosse gegen Art. 21 Abs. 2 des Abkommens zwischen der Schweizerischen Eid-

genossenschaft einerseits und der Europäischen Gemeinschaft und ihren Mitgliedstaaten andererseits über die Freizügigkeit (in Kraft getreten am 1. Juni 2002; nachfolgend: FZA) und gegen Art. 25 Abs. 1 des Abkommens zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Bundesrepublik Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (in Kraft getreten am 29. Dezember 1972; nachfolgend: DBA D-CH). Der verpönte Methodendualismus bestehe im vorliegenden Fall darin, dass jeweils diejenige Methode zur Anwendung gelange, die der Schweiz den höheren Steuerertrag erbringe (Methodenmix pro fisco).

Dieser rein fiskalistisch motivierte Methodendualismus bedeute auch eine Verletzung des Rechtsgleichheitsgebot von Art. 8 Abs. 1 BV (Urteil des Verwaltungsgerichts Zürich vom 28. September 1999, StE 1995 ZH A 21.12, Nr. 10), da sich das Diskriminierungsverbot mit dem Gehalt des aus Art. 8 BV abgeleiteten Gleichheitsgebot decke.

Der angewendete Methodenwechsel führe im vorliegenden Fall zudem zu einer Diskriminierung des in Deutschland ansässigen Steuerpflichtigen aufgrund von Art. 25 Abs. 1 DBA D-CH. Im vorliegenden Fall werde der in Deutschland Steuerpflichtige und in der Schweiz beschränkt Steuerpflichtige in einem Jahr für das in der Schweiz steuerbare Einkommen und Vermögen zum Gesamtsatz besteuert (2016) und im hier zu beurteilenden Folgejahr 2017 mit einem Methodenmix, d.h. einerseits zum Gesamtsatz beim Vermögen, jedoch beim Einkommen zum Minimalsatz, weil das negative deutsche Einkommen beim Satz nicht berücksichtigt werde. Es liege hier somit eine Diskriminierung bezüglich der Besteuerung des Vermögens und des Einkommens im Jahr 2017 vor. Ebenso bestehe eine solche gegenüber der Vorperiode 2016 und der Folgeperiode 2018. Diese unzulässige Diskriminierung verstosse gegen Art. 21 Abs. 2 FZA. Sobald die Verhältnisse zweier Steuerpflichtiger mit Blick auf ihre Ansässigkeit vergleichbar seien (sie müssten nicht tatsächlich gleich sein), spiele das Gleichbehandlungsgebot des Abkommens. Von diesem bisher angewandten Methodendualismus profitiere vorliegend nur die Schweiz, was Grenzgänger systematisch diskriminiere.

2.2.

2.2.1.

Mit Stellungnahme vom 14. Januar 2021 verwies das KStA, Rechtsdienst, auf den Entscheid des aargauische Verwaltungsgerichts vom 3. Juli 2017 (WBE.2017.220), wonach bei der Berücksichtigung von Auslandsverlusten bei Tatbeständen der wirtschaftlichen Zugehörigkeit in der Schweiz nach § 19 Abs. 2 StG keine Verletzung des Diskriminierungsverbots von Art. 25 Abs. 1 DBA D-CH vorliege.

Sämtliche vom Rekurrenten beigebrachten Bundesgerichtsurteile betreffen Fälle, in denen die steuerpflichtigen Personen ihren Wohnsitz und damit ihre steuerliche Ansässigkeit in der Schweiz gehabt hätten. Es habe mithin eine unbeschränkte Steuerpflicht in der Schweiz vorgelegen, bei der die Frage der Verteilung von Auslandsverlusten beurteilt worden sei. Zur konkreten Frage, ob die Schweiz bzw. der Kanton Aargau bei beschränkter Steuerpflicht aufgrund wirtschaftlicher Zugehörigkeit ebenso Auslandsverluste zu übernehmen habe, hätten sich die Urteile nicht geäußert.

Auf Bundesebene existierten im Wesentlichen deckungsgleiche Regelungen und es könnten somit die Rechtsprechung sowie Literatur zu Art. 6 DBG und Art. 7 DBG herangezogen werden. Die Literatur sehe in Art. 6 Abs. 2 Satz 2 DBG keinen Methodenmix bzw. keine Verletzung des Diskriminierungsverbots.

Ferner verweise Peter Locher (P. Locher, Kommentar zum Bundesgesetz über die Direkte Bundessteuer, 2. Auflage, [nachfolgend: Kommentar DBG] Art. 6 DBG N 26 und N 28) betreffend Art. 6 Abs. 2 Satz 2 DBG auf das Bundesgerichtsurteil vom 28. Juni 2018 (2C_980/2017). Demgemäss sei bei wirtschaftlicher Zugehörigkeit das in der Schweiz erworbene Einkommen mindestens zum Steuersatz, welches diesem Einkommen entspreche, zu besteuern. Einen Verstoß gegen das Diskriminierungsverbot stelle das Bundesgericht bei dieser Regelung nicht fest. Aufgrund des Gesagten sei betreffend Art. 6 Abs. 2 Satz 2 DBG i.V.m Art. 7 Abs. 2 DBG festzustellen, dass diese Regelungen keinen Methodenmix bzw. keinen Verstoß gegen das Diskriminierungsverbot in Art. 8 BV bzw. in Art. 25 Abs. 1 DBA D-CH enthalten. Da der § 18 Abs. 2 i.V.m. § 19 Abs. 2 StG im Wesentlichen deckungsgleich mit der bundesrechtlichen Regelung sei, gelte das Erörterte ebenso.

Das in diesem Fall in der Schweiz erzielte Einkommen sei mindestens zum Steuersatz, welches diesem Einkommen entspreche und das in der Schweiz gelegene Vermögen mindestens zum Steuersatz, welches diesem Vermögen entspreche, zu besteuern.

2.2.2.

Mit Einspracheentscheid hielt die Steuerkommission bzw. das GStA Q._____ fest, der Schluss des Rekurrenten, dass § 19 Abs. 2 StG auf die Staatsangehörigkeit abstelle und dadurch Art. 25 DBA D-CH verletzt werde, sei unzutreffend. Gemäss Entscheid des Verwaltungsgerichtes vom 3. Juli 2017 (WBE.2017.220, Erw. 2.2.1) knüpfe § 19 Abs. 2 StG nicht an die Staatsangehörigkeit an. Der Einwand des Rekurrenten, § 19 Abs. 2 StG verstosse gegen das Diskriminierungsverbot gemäss Art. 25 Abs. 1 DBA D-CH, da ein Schweizer mit Wohnsitz in der Schweiz Liegenschaftsunterhalt zum Abzug bringen könne und ein Deutscher mit sekundärem Wohn-

sitz in der Schweiz diese Kosten satzbestimmend nicht, sei deshalb nicht zu hören.

Inwiefern sich aus der Rechtsprechung des Bundesgerichts (Bundesgerichtsentscheid vom 29. Januar 2019 [2C_23/2019], Erw. 3.3.4) etwas zugunsten des Rekurrenten ableiten lasse, sei nicht ersichtlich. Im Ergebnis sei es im besagten Bundesgerichtsentscheid um die Besteuerung eines (höheren) Vermögensanteils durch den Kanton Zürich gegangen und nicht um die hier strittige Frage der Berücksichtigung von Auslandsliegenschaftsverlusten bei einer beschränkt steuerpflichtigen Person. Vorliegend seien klare gesetzliche Grundlagen vorhanden, welche für die steuerliche Regelung dieses internationalen Sachverhaltes konzipiert seien. Es seien dies § 18 Abs. 2 StG i.V.m. § 19 Abs. 2 StG für die Kantons- und Gemeindesteuern.

Vorliegend zeigten die aktenkundigen Einkünfte im Jahr 2017, dass keine – wie vom Rekurrenten sinngemäss geltend gemachte – Quasi-Ansässigkeit gegeben sei. Steuerbar brutto in der Schweiz seien CHF 340'105.00 (CHF 299'054.00 + CHF 39'825.00 + CHF 1'226.00) und somit 77 % der weltweiten Einkünfte. Die Grenze für die Quasi-Ansässigkeit von 90 % der in der Schweiz zu versteuernden Einkommen werde vorliegend nicht überschritten. Die nachträgliche ordentliche Veranlagung erfolge vorliegend aufgrund der selbständigen Erwerbstätigkeit in der Schweiz, welche nicht quellenbesteuert werde. Das Diskriminierungsverbot von Art. 2 FZA und Art. 9 Abs. 2 Anhang I FZA werde nicht verletzt.

Unbestritten sei, dass der Rekurrent in der Schweiz nur beschränkt steuerpflichtig sei. Gemäss § 18 Abs. 2 StG i.V.m. § 19 Abs. 2 StG könnten Liegenschaftsverluste im Ausland von im Ausland ansässigen Steuerpflichtigen steuerlich nicht berücksichtigt werden, wenn sie zu einem satzbestimmenden Einkommen führten, welches tiefer sei als das in der Schweiz steuerbare Einkommen. Der Liegenschaftsverlust in Deutschland von CHF 244'136.00 bleibe daher in der Schweiz steuerlich unberücksichtigt.

2.2.3.

Das KStA führt in seiner Vernehmlassung zur Ergänzung aus, im Steuerrecht herrsche grundsätzlich das Periodizitätsprinzip, welches eine ungleiche steuerliche Würdigung – sofern begründet – in zwei Steuerperioden nicht ausschliesse. Dies vor allem dann nicht, wenn der steuerliche Sachverhalt nicht derselbe sei (vorliegend im Vorjahr Auslandsliegenschaftsertrag, im Folgejahr 2017 Auslandsliegenschaftsverlust).

Es gehe vorliegend nicht um eine Besteuerung "pro Fiskus", sondern lediglich um die Anwendung der Gesetzesbestimmungen. Es liege kein verpönter Methodenmix vor, weder in der Anwendung von Art. 6 Abs. 2 DBG noch in der Anwendung des inhaltlich übereinstimmenden § 18 Abs. 4 StG.

Der Ausdruck "mindestens" (Art. 6 Abs. 2 DBG) schliesse schon nach dem Wortlaut die Anwendung der "Vollprogression" nicht aus. Offenbar sei sich der Bundesgesetzgeber der Problematik von Auslandsverlusten bei beschränkter Steuerpflicht bewusst gewesen, weshalb er mit der gesetzlichen Regelung mindestens das in der Schweiz erwirtschaftete Einkommen steuerlich "ungeschmälert" habe erfassen wollen. Von dieser Überlegung habe sich offensichtlich auch der Aargauer Gesetzgeber leiten lassen als er die gleiche Regelung für das im Kanton Aargau steuerbare Einkommen und Vermögen (§ 18 Abs. 4 StG i.V.m. § 19 Abs. 2 StG) übernommen habe. Der Ausdruck "mindestens" in den anwendbaren Normen schliesse die Anwendung eines höheren Steuersatzes nicht aus.

Weshalb in der Eingabe des Rekurrenten die unterschiedliche Besteuerung eines beschränkt Steuerpflichtigen (mit Ansässigkeit in Deutschland) mit dem eines unbeschränkt Steuerpflichtigen (mit Ansässigkeit in der Schweiz) verglichen und beanstandet werde, erschliesse sich nicht. Es seien gerade nicht gleiche Verhältnisse und der Gesetzgeber habe jeden Sachverhalt für sich konkret geregelt. Somit gehe die Argumentation fehl, dass es durch Anwendung der Schweizer Normen zu einer Diskriminierung komme. Im vorliegenden Fall werde der Sachverhalt eines beschränkt Steuerpflichtigen mit demjenigen eines unbeschränkt Steuerpflichtigen verglichen und daraus die Verletzung des Diskriminierungsverbots (Art. 21 Abs. 2 FZA und DBA D-CH) bzw. des Rechtsgleichheitsgebots (Art. 8 BV) abgeleitet. Angesichts des Gesagten und der klaren gesetzlichen Grundlagen für zwei unterschiedliche Steuersachverhalte könne den diesbezüglichen Ausführungen des Rekurrenten nicht gefolgt werden.

Die Anwendung der hier relevanten Gesetzesbestimmungen würden nicht gegen das in Art. 25 Abs. 1 DBA D-CH enthaltene Diskriminierungsverbot verstossen, stelle doch der besagte Artikel als Kriterium ebenso auf die Staatsangehörigkeit ab. Wie bereits gesagt, stelle weder Art. 6 Abs. 2 DBG i.V.m. Art. 7 Abs. 2 DBG noch § 18 Abs. 4 StG i.V.m. § 19 Abs. 2 StG auf die Staatsangehörigkeit ab. Unterscheidungsmerkmal sei lediglich der Steuersachverhalt (hier die beschränkte Steuerpflicht). Demnach liege im vorliegenden Fall kein Verstoß gegen das in Art. 25 Abs. 1 DBA D-CH enthaltenen Diskriminierungsverbot vor.

Gemäss Art. 21 Abs. 2 FZA könnten die Vertragsparteien unterschiedliche gesetzliche Regelungen treffen, sofern sich die Steuerpflichtigen – insbesondere hinsichtlich ihres Wohnsitzes – nicht in vergleichbaren Situationen befänden. Eine vergleichbare Situation liege hier nun gerade nicht vor. Der Rekurrent habe unbestrittenermassen sein Hauptsteuerdomizil in Deutschland und ein Nebensteuerdomizil in der Schweiz. Aufgrund dieser Sachlage dürfe gemäss den geltenden gesetzlichen Grundlagen grundsätzlich nur das Schweizer Erwerbseinkommen des Rekurrenten in der Schweiz besteuert werden. Bei allen anderen Einkünften habe grundsätzlich Deutsch-

land das Besteuerungsrecht. Unter Berücksichtigung der fehlenden Quasi-Ansässigkeit und damit der vergleichbaren Situation liege somit keine Verletzung von Art. 21 Abs. 2 FZA vor.

Abschliessend sei zur Vermögensbesteuerung bzw. zur Satzbestimmung bei der Vermögenssteuer festzuhalten, dass aufgrund der beschränkten Steuerpflicht des Rekurrenten grundsätzlich nur das Geschäftsvermögen in der Schweiz besteuert werden könne und im vorliegenden Fall dies auch so gehandhabt werde (vgl. Steuerausscheidung für das Jahr 2017). Da bezüglich der Besteuerung des Vermögens dieselben kantonalen Normen, nämlich § 18 Abs. 4 StG i.V.m. § 19 Abs. 2 StG zur Anwendung gelangen würden, könne sinngemäss auf die obigen Ausführungen bezüglich der Einkommensbesteuerung verwiesen werden.

Im Übrigen bleibe zu erwähnen, dass der Rekurrent gemäss seinen eigenen Angaben den Abzug der Liegenschaftsunterhaltskosten von den deutschen Mieteinnahmen in der Einkommenssteuerklärung in Deutschland zumindest habe geltend machen können. Diesem Umstand, dass der beschränkt Steuerpflichtige die Liegenschaftskosten in der Regel an seinem Hauptsteuerdomizil (bzw. am Ort der gelegenen Sache) geltend machen könne, würden die anwendbaren Gesetzesnormen in der Schweiz Rechnung tragen, indem eine doppelte Berücksichtigung (sämtlicher) ausländischer Liegenschaftskosten im Falle des beschränkt Steuerpflichtigen, auch satzbestimmend, eingeschränkt und nur bis zum in der Schweiz steuerbaren Substrat zugelassen werde.

2.3.

Mit Replik liess der Rekurrent zusätzlich zu seinen bisherigen Ausführungen geltend machen, bei der wirtschaftlichen Zugehörigkeit beschränke sich die Steuerpflicht auf Teile des Einkommens, für die nach Art. 4 f. DBG eine Steuerpflicht in der Schweiz bestehe. Gemäss Locher erfolge die Steuerausscheidung mithin bei beschränkter Steuerpflicht aufgrund wirtschaftlicher Zugehörigkeit stets nach der objektmässigen Methode (P. Locher, Kommentar DBG, Art. 6 DBG N 26 und N 28). Daraus folge, dass der Liegenschaftsertrag in Deutschland nicht der Steuerhoheit der Schweiz unterliege und auch nicht durch die Schweiz besteuert werden könne. Wenn die Schweiz den in Deutschland erzielten Liegenschaftsertrag im Steuersatz berücksichtigen wolle, so müsse dieses Besteuerungsrecht auf einer gesetzlichen Grundlage beruhen. Dies sei hier nicht der Fall.

Eventualiter müssten die satzbestimmenden Gewinne und Verluste aus Einkommen in Deutschland wegen dem Diskriminierungsverbot immer auf gleiche Weise berücksichtigt werden, d.h. unabhängig davon, ob der in Deutschland steuerbare Liegenschaftsertrag satzbestimmend positiv oder negativ ausfalle.

Dass nach dem Periodizitätsprinzip eine ungleiche steuerliche Würdigung möglich sei, werde bestritten. Der Ausdruck "mindestens" in Satz 2 erlaube nämlich nicht den Schluss auf einen Methodenmix, sondern beziehe sich auf die Art und Weise, wie die objektmässige Ausscheidung vorzunehmen sei. Der kritisierte Methodendualismus werde durch Faktoren im Ausland ausgelöst, die nur in Deutschland steuerbar seien und nicht der Steuerhoheit der Schweiz unterlägen. Eine nicht diskriminierende und gesetzeskonforme Besteuerung werde dadurch erreicht, dass die Schweiz konsequent objektmässig ausscheide und das Betriebseinkommen und das Betriebsvermögen in Q._____ besteuere, ohne das deutsche Einkommen und deutsche Vermögen bei der Bemessung zu berücksichtigen.

Die Bedingungen gemäss Art. 6 Abs. 2 DBG wären dann erfüllt, wenn das satzbestimmende Einkommen aus dem Liegenschaftsertrag Deutschland konsequent satzbestimmend bei der Besteuerung in der Schweiz immer zu der Bemessung herangezogen würde. Dies würde im vorliegenden Fall zu einem tieferen satzbestimmenden Einkommen führen als der Satz, der dem in der Schweiz realisierten Einkommen aus der Betriebsstätte entspreche. Dies werde jedoch mit Art. 7 Abs. 2 DBG verhindert, indem der Mindestsatz gemäss dem in der Schweiz erzielten Einkommen anzuwenden sei. Daraus folge, dass die Rechtsgleichheit dadurch gewährt werde, dass die Schweiz nur konsequent das steuerbare Einkommen besteuere, zum Satz des in der Schweiz realisierten Einkommens.

3.

Es ist unbestritten, dass der Rekurrent mit Wohnsitz in Deutschland als Inhaber eines Geschäftsbetriebs in Q._____ aufgrund wirtschaftlicher Zugehörigkeit in der Schweiz besteuert wird (§ 17 Abs. 1 lit. a StG i.V.m. § 18 Abs. 2 StG). Konkret unterliegt sein Erwerbseinkommen aus der ärztlichen Praxis in Q._____ der beschränkten Steuerpflicht in der Schweiz. Strittig ist die Berücksichtigung der Liegenschaftsunterhaltskosten der in Deutschland gelegenen Liegenschaften des Rekurrenten bei der Berechnung des steuerbaren bzw. satzbestimmenden Einkommens und Vermögens.

4.

4.1.

Gemäss § 19 Abs. 2 StG entrichten Steuerpflichtige ohne steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz die Steuern für im Kanton gelegene Geschäftsbetriebe, Betriebsstätten und Grundstücke mindestens zu dem Steuersatz, der dem in der Schweiz erzielten Einkommen und dem in der Schweiz gelegenen Vermögen entspricht.

4.2.

Das Verwaltungsgericht hat sich mit der Anwendung des Progressionsvorbehalts sowie des damit resultierenden Methodendualismus gemäss § 19

Abs. 2 StG in seinem Entscheid vom 3. Juli 2017 eingehend auseinander-gesetzt (WBE.2017.220):

"II.

1.

(...) Der kantonale Gesetzgeber will damit die im Bundesgesetz vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG; SR 642.11) enthaltene Regelung in Art. 7 Abs. 2 DBG auch für das kantonale Steuerrecht übernehmen. Danach bleiben bei der Besteuerung beschränkt Steuerpflichtiger Auslandsverluste unberücksichtigt und wird mindestens das im Inland erzielte Einkommen der Besteuerung unterworfen (Ausschluss des negativen Progressionsvorbehalts; Peter Athanas/Giuseppe Giglio, in: Marianne Klöti-Weber/Dave Siegrist/Dieter Weber [Hrsg.], Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 4. Aufl., Muri/Bern 2015, § 19 N 6; vgl. zu Art. 7 DBG Stefan Oesterhelt/Susanne Schreiber, in: Martin Zweifel/Michael Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 3. Aufl., Zürich 2017, Art. 7 N 14). Ergibt sich aus der Anwendung des Progressionsvorbehalts ein höherer Steuersatz, so ist dieser höhere Steuersatz zur Anwendung zu bringen (Athanas/Giglio, a.a.O., § 19 N 6b).

2.

Die Vorinstanz hat § 19 Abs. 2 StG in einem zweiten Schritt jedoch die Anwendung versagt, soweit diese zu einem höheren satzbestimmenden als steuerbaren Einkommen führt. Unter Berufung auf die Lehre ist die Vorinstanz zur Auffassung gelangt, die Anwendung der Bestimmung führe zu einem Methodendualismus, welcher einerseits sowohl das Diskriminierungsverbot in den von der Schweiz abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) als auch das Rechtsgleichheitsverbot von Art. 8 BV verletze. Dies habe zur Folge, dass die Bemessungsgrundlage bei beschränkt Steuerpflichtigen stets nach der objektmässigen Methode zu bestimmen sei. Beschränkt Steuerpflichtige seien immer (nur) zu dem Steuersatz zu besteuern, der sich aus den in der Schweiz steuerbaren Faktoren ergebe (angefochtener Entscheid, E. 4.8.).

2.1.

Das Bundesgericht hat in seiner neueren Rechtsprechung mehrfach festgehalten, das StHG behandle in Art. 3 StHG die Steuerpflicht aufgrund persönlicher Zugehörigkeit, enthalte jedoch keine Regel mit Bezug auf das Ausmass der Steuerpflicht. Insbesondere regle das Gesetz nicht die Frage, ob im Ausland erlittene Verluste von der Bemessungsgrundlage abzugsfähig seien. Dieses Schweigen des Gesetzes könne für sich allein genommen nicht so verstanden werden, dass den Kantonen damit ein autonomer Regelungsbereich mit Bezug auf eine Thematik offen stehe, für welche von Verfassungs wegen ausdrücklich die Harmonisierung vorgesehen sei. Das Bundesgericht hat jedoch in den angeführten Entscheiden die Frage offen gelassen, ob den Kantonen insoweit ein Autonomiebereich offen steht (vgl. BGE 140 II 141 E. 8 S. 155 f.; ebenso BGE 140 II 157 E. 5.1 S. 159 sowie Urteil 2C_1201 + 1202/2013 vom 15. Januar 2015 E. 10). Diese Überlegung muss auch mit Bezug auf die fehlende Regelung im StHG betreffend das Ausmass der Steuerpflicht aufgrund wirtschaftlicher Zugehörigkeit – hier des Umstands, dass die Beschwerdegegnerin eine Liegenschaft im Kanton Aargau besitzt und Einkünfte daraus erzielt – gelten. Das bedeutet, dass nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung nicht klar ist, ob der Kanton Aargau überhaupt eine inhaltlich von Art. 7 Abs. 2 DBG abweichende Regelung hinsichtlich des Umfangs der be-

schränkten Steuerpflicht treffen könnte. Mit § 19 Abs. 2 StG hat der kantonale Gesetzgeber wie dargelegt (siehe vorne Erw. 1) die gleiche Lösung wie im Bundesrecht gewählt. Sollte – wie vom Bundesgericht immerhin angedeutet – insoweit für die Kantone kein autonomer Regelungsbereich bestehen, so wäre § 19 Abs. 2 StG bereits aufgrund des Massgeblichkeitsgebots von Art. 190 BV anzuwenden, und zwar unabhängig davon, ob die Bestimmung gegen die Bundesverfassung verstösst (so denn auch ausdrücklich das Bundesgericht in BGE 140 II 141 E. 8 am Ende; vgl. auch Urteil 2C_ 1201 + 1202/2013 vom 15. Januar 2013 E. 7).

2.2.

Auch wenn dem Kanton ein autonomer Regelungsbereich mit Bezug auf das Ausmass der beschränkten Steuerpflicht zukommt, ist entgegen der Auffassung der Vorinstanz, jedenfalls soweit es um die hier infrage stehende Anwendung von § 19 Abs. 2 StG auf eine qua Eigentum an einem im Kanton Aargau gelegenen Grundstück (§ 17 Abs. 1 lit. b StG) beschränkt steuerpflichtige Ausländerin geht, nicht erkennbar, inwiefern § 19 Abs. 2 StG gegen das Diskriminierungsverbot und/oder das Gleichbehandlungsgebot von Art. 8 BV verstossen sollte.

2.2.1.

Das Diskriminierungsverbot ist in Art. 25 des Abkommens zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Bundesrepublik Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen vom 11. August 1971 (DBA D - CH; SR 0.672.913.62) geregelt. Dabei verbietet zunächst Art. 25 Abs. 1 DBA D - CH die Diskriminierung der Staatsangehörigen eines Vertragsstaates; Abs. 2 enthält das Betriebsstätdiskriminierungsverbot; Abs. 3 und 4 beschlagen schliesslich das Verbot der Diskriminierung mit Blick auf gewisse Zahlungen an nichtansässige Personen sowie die Diskriminierung aufgrund fremder Beherrschung. Für die hier zu beurteilende Situation einer Rentnerin mit Wohnsitz in Deutschland und Grundeigentum in der Schweiz kann sich höchstens die Frage stellen, ob § 19 Abs. 2 StG das Diskriminierungsverbot hinsichtlich der Staatsangehörigkeit verletzt. Der Beschwerdeführer weist in diesem Zusammenhang zutreffend darauf hin, dass eine Verletzung des Diskriminierungsverbots insoweit schon deshalb ausser Betracht fällt, weil weder Art. 7 Abs. 2 DBG noch § 19 Abs. 2 StG an die Staatsangehörigkeit anknüpfen (vgl. Beschwerdeschrift Ziff. 5. S. 6). Die Vorinstanz beanstandet den mit der Anwendung von § 19 Abs. 2 StG verbundenen Methodendualismus, indem Auslandsverluste nicht einmal satzbestimmend berücksichtigt werden, während positives Auslandseinkommen stets satzerhöhend wirkt. Dieser Methodendualismus trifft die davon betroffenen Steuerpflichtigen unabhängig von ihrer Staatsangehörigkeit: Auch ein Schweizer Staatsbürger mit Wohnsitz im Ausland und nur beschränkter Steuerpflicht in der Schweiz ist in gleicher Weise davon betroffen wie die Beschwerdegegnerin mit Wohnsitz in Deutschland; bei hinsichtlich der Ansässigkeit gleichen Verhältnissen resultiert somit aus der Anwendung von § 19 Abs. 2 StG keine Diskriminierung (vgl. zum Erfordernis der gleichen Verhältnisse Stefan Oesterhelt, in: Martin Zweifel/Michael Besuch/René Matteotti [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Internationales Steuerrecht, Basel 2015, Art. 24 N 17 f.; ebenso für das DBA USA - D Urteil des deutschen Bundesfinanzhofs vom 30. März 2011, in: Kurt Locher/Walter Meier/ Rudolf Von Siebenthal/Andras Kolb [Hrsg.], Doppelbesteuerungsabkommen Schweiz – Deutschland [Loseblatt] Art. 25.1 Nr. 31 E. 2a; so auch ausdrücklich Heiko Kubaile, in: Hans Flick/Franz Wassermeyer/Michael Kempermann [Hrsg.], Doppelbesteuerungsabkommen Deutschland – Schweiz, Köln, Loseblatt ab 1981, Art. 25

N 19 [Lfg. 38 Juni 2013]) und liegt somit keine Verletzung des Diskriminierungsverbots vor. Dass die Dinge mit Blick auf eine inländische Betriebsstätte eines ausländischen Unternehmens und das Betriebsstätediskriminierungsverbot von Art. 25 Abs. 2 DBA D – CH allenfalls anders liegen, ändert nichts (vgl. dazu Oesterheld/Schreiber, a.a.O. Art. 7 N 14 mit Hinweisen).

2.2.2.

Abgesehen vom Diskriminierungsverbot wird in der Literatur die Frage diskutiert, ob der Methodendualismus – bei insgesamt negativen Steuerfaktoren infolge eines Auslandsverlusts Abstellen nur auf die Progression auf dem schweizerischen Steuerobjekt, bei insgesamt positiven Steuerfaktoren Besteuerung mit Gesamtprogression – nicht gegen das Gebot der Gleichbehandlung von Art. 8 BV verstosse. Peter Locher führt in diesem Zusammenhang aus, dass dann, wenn die nicht überprüfbaren Auslandsunterlagen genügen, um eine höhere Progression zu rechtfertigen, Analoges auch im umgekehrten Fall gelten sollte (Peter Locher, Kommentar zum DBG, I. Teil., Therwil 2001, Art. 7 N 11). Da vorliegend jedoch nicht negative sondern positive Steuerfaktoren im Ausland zu beurteilen sind, erübrigt sich eine vertiefte Auseinandersetzung mit dieser Thematik.

2.2.3.

Selbst wenn angenommen wird, § 19 Abs. 2 StG verstosse in bestimmten Fallkonstellationen gegen das Gleichbehandlungsgebot von Art. 8 BV, rechtfertigt dies nicht, die Norm auch dann, wenn sie wie hier zu sachgerechten Ergebnissen führt, nicht zur Anwendung zu bringen.

2.2.3.1.

Zum einen ist schon zweifelhaft, ob die Argumentation, wonach ausländische Faktoren schwer zu ermitteln und deshalb ganz ausser Acht zu lassen seien, generell zutrifft. Hinsichtlich in- wie ausländischer Liegenschaft erscheint es durchaus als möglich, die zentralen Parameter für den Liegenschaftenertrag (Mieteinnahmen, Unterhaltsaufwendungen, Schuldzinsen auf Hypotheken) bei Inland- wie bei Auslandsachverhalten zu ermitteln. Auch die Ermittlung von Renteneinkünften, wie sie bei der Beschwerdegegnerin vorliegen, begegnet keinen grundsätzlichen Schwierigkeiten; zumindest ähnlich dürfte sich die Sachlage bei ausländischen Einkünften aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit darstellen (auch wenn naturgemäss nicht die Möglichkeit der Einforderung eines Lohnausweises offensteht). All diese Einkünfte bzw. damit zusammenhängende Aufwendungen lassen sich in aller Regel anhand einfacher, aussagekräftiger Dokumente belegen. Soweit der beschränkt Steuerpflichtige bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlagen nicht mitwirkt, steht im Übrigen – wie gerade die hier zu beurteilende Angelegenheit zeigt – ebenso wie bei den unbeschränkt Steuerpflichtigen das Instrument der Ermessensveranlagung offen. Allfällige praktische Schwierigkeiten bei der Ermittlung der genannten Einkunftsarten sind jedenfalls kaum mit den möglichen Problemen der Überprüfung des Gesamtergebnisses eines vorwiegend im Ausland tätigen Unternehmens mit schweizerischer Betriebsstätte vergleichbar. Insoweit überzeugt es durchaus, wenn Peter Locher nur für Geschäftsbetriebe und Betriebsstätten auf die Berücksichtigung des ausländischen Ergebnisses verzichten will, ausländische Faktoren aber bei beschränkter Steuerpflicht wegen inländischem Immobilienbesitz durchgängig heranziehen will (vgl. Locher, a.a.O. Teil I., Art. 7 N 13; dieser Aspekt wird übersehen von Madeleine Simonek, Wirkungen einer nachrangigen Ansässigkeit auf die Steuerpflicht in der Schweiz, in: Jürg-Beat Ackermann/Felix Bommer [Hrsg.], Liber Amicorum für Dr. Martin Vonplon, Zürich 2009, S. 303).

2.2.3.2.

Hinzu kommt aber vor allem ein vom Beschwerdeführer aufgegriffener Punkt: Würden beschränkt Steuerpflichtige generell nur für ihr in der Schweiz erzielter Einkommen und Vermögen zu dem entsprechenden Steuersatz besteuert, liefe dies auf eine systematische Schlechterstellung der in der Schweiz unbeschränkt Steuerpflichtigen hinaus (vgl. Beschwerdeschrift, S. 4). Insbesondere in einem anderen Kanton unbeschränkt Steuerpflichtige, die qua Liegenschaftenbesitz im Kanton Aargau der beschränkten Steuerpflicht unterliegen, wären gegenüber den im Ausland unbeschränkt, jedoch im Kanton Aargau beschränkt Steuerpflichtigen massiv benachteiligt. Die Lösung für das von der Vorinstanz skizzierte Problem des Methodendualismus bei beschränkter Steuerpflicht kann daher nicht in der generellen Zugrundelegung – sowohl für das steuerbare als auch für das satzbestimmende Einkommen – nur der inländischen Faktoren liegen. Wenn überhaupt stellt sich die Frage einer Korrektur der vom Gesetzgeber getroffenen Lösung wegen eines allfälligen Verstosses gegen das Gleichbehandlungsgebot nicht in Konstellationen wie der hier zu beurteilenden, wo im In- und Ausland Einkommen erzielt wird. Zu einer Korrektur unter verfassungsrechtlichen Gesichtspunkten könnte höchstens die Situation Anlass geben, da im Ausland Verluste resultieren. Ob in einer solchen Konstellation allein die fehlende Überprüfbarkeit der Angaben des Steuerpflichtigen über seine ausländischen Verluste einen ausreichenden Grund für die steuerliche Erfassung mindestens der Inlandfaktoren sein kann, ist hier indessen nicht zu entscheiden.

2.3.

Die angestellten Überlegungen gelten, worauf der Beschwerdeführer zutreffend hinweist (Beschwerdeschrift, Ziff. 7a S. 7) auch hinsichtlich positiver bzw. negativer Vermögensbestandteile, so dass der Anwendung von § 19 Abs. 2 StG in der hier zu beurteilenden Angelegenheit auch insoweit nichts entgegensteht. Es trifft ausserdem zu, dass – wie der Beschwerdeführer ebenfalls ausführt (Beschwerdeschrift, a.a.O.) – die objektmässige Ausscheidung nicht per se zu tieferen Steuern führt. So kann z.B. bei objektmässiger Ausscheidung je nach Lage der Aktiven bei selbstfinanziertem Inland- und fremdfinanziertem Auslandseigentum eine höhere Steuerlast als bei proportionaler Ausscheidung resultieren. Der Entscheid der Vorinstanz, der die objektmässige Methode bei beschränkter Steuerpflicht durchgehend zur Anwendung bringen will, verletzt damit nicht nur § 18 Abs. 3 StG, welcher nicht nur im Verhältnis zu anderen Kantonen, sondern auch im Verhältnis zum Ausland die Ausscheidung nach den Grundsätzen des Bundesrechts über das Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung und damit auch im Verhältnis zum Ausland die Verlegung von Schulden und Schuldzinsen nach der proportionalen Methode gesetzlich vorschreibt. Darüber hinaus kann die von der Vorinstanz vertretene Auffassung sogar zu einer rechtsungleichen Schlechterstellung des beschränkt Steuerpflichtigen gegenüber dem unbeschränkt Steuerpflichtigen führen. Auch insoweit erweist sich der Entscheid der Vorinstanz somit als rechtsfehlerhaft."

Auf diese Rechtsprechung ist vorliegend uneingeschränkt abzustellen.

5.

5.1.

Die vom Rekurrenten angerufenen Diskriminierungsverbote gemäss Art. 2 FZA und Art. 9 Abs. 2 Anhang I FZA schützen vor der Diskriminierung auf

Grund der Staatsangehörigkeit. Die Berechnung des satzbestimmenden Einkommens und Vermögens gemäss § 19 Abs. 2 StG erfolgt jedoch unabhängig von der Staatsangehörigkeit der Steuerpflichtigen. Eine Verletzung des Diskriminierungsverbots gemäss Art. 2 FZA und Art. 9 Abs. 2 Anhang I FZA durch § 19 Abs. 2 StG und den vorliegend daraus resultierenden Methodendualismus ist somit nicht möglich.

Auch der vom Rekurrenten angestrebte Vergleich mit in der Schweiz wohnhaften Personen und seine Folgerung der Verletzung der Regelungen von Art. 21 Abs. 2 FZA scheitert. Art. 21 Abs. 2 FZA regelt, dass keine Bestimmung so auszulegen ist, dass sie die Vertragsparteien daran hindert, bei der Anwendung ihrer Steuervorschriften eine Unterscheidung zwischen Steuerpflichtigen zu machen, die sich – insbesondere hinsichtlich ihres Wohnsitzes – nicht in vergleichbaren Situationen befinden. Mit anderen Worten kann die Gleichbehandlung nur dann zur Anwendung gelangen, wenn auch die Ausgangslage vergleichbar ist. Die unbeschränkte Steuerpflicht von in der Schweiz wohnhaften Personen und die beschränkte Steuerpflicht bei lediglich wirtschaftlicher Zugehörigkeit – also ohne Wohnsitz in der Schweiz – stellen gerade keine vergleichbare Grundlage dar. Gegen Art. 21 Abs. 2 FZA wird folglich vorliegend nicht verstossen, soweit dieser überhaupt anwendbar ist.

5.2.

Anders als vom Rekurrenten dargelegt, ist gemäss Locher (P. Locher, Kommentar zum DBG, I. Teil., Therwil 2001, Art. 7 DBG N 13) nur für Geschäftsbetriebe und Betriebsstätten auf die Berücksichtigung des ausländischen Ergebnisses zu verzichten, da dort die Feststellung der im Ausland gelegenen Vermögenswerte nicht ohne weiteres möglich ist. Vorliegend lassen sich der Liegenschaftsertrag bzw. die Liegenschaftsunterhaltskosten ermitteln und wurden im Übrigen gemäss dem Rekurrenten in der deutschen Steuererklärung angegeben. Folglich steht hier die Eruiierung der Kosten bzw. Erträge im Ausland der Anwendung von § 19 Abs. 2 StG nicht entgegen. In Bezug auf die Möglichkeit zur Feststellung des in Deutschland resultierenden Liegenschaftsertrags bzw. der Liegenschaftsunterhaltskosten ist auch das Gebot der Gleichbehandlung nach Art. 8 BV nicht verletzt.

Im zitierten Entscheid des Verwaltungsgerichts wurde die Frage aufgeworfen, ob im Hinblick auf das Gebot der Gleichbehandlung gemäss Art. 8 BV eine Korrektur der Auslegung von § 19 Abs. 2 StG erforderlich ist, wenn im Ausland Verluste resultieren. Mit Hinblick auf die entsprechende Regelung in Art. 6 Abs. 2 DBG sowie die herrschende Lehrmeinung und aktuelle Rechtsprechung (hierzu kann auf die zitierten Literaturstellen und Rechtsprechung in der Stellungnahme des KStA vom 14. Januar 2021 verwiesen werden) kann festgehalten werden, dass § 19 Abs. 2 StG keinen Metho-

denmix bzw. keinen Verstoß gegen das Diskriminierungsverbot in Art. 8 BV enthält.

5.3.

Auch der Schlussfolgerung des Rekurrenten, dass Rechtsgleichheit dadurch gewährt werde, dass die Schweiz nur konsequent das steuerbare Einkommen besteuert, zum Satz des in der Schweiz realisierten Einkommens, kann nicht gefolgt werden. Denn wie bereits erwähnt (vgl. VGE vom 3. Juli 2017 [WBE.2017.220], Erw. 2.2.3.2), liefe dies auf eine systematische Schlechterstellung der in der Schweiz unbeschränkt Steuerpflichtigen hinaus.

5.4.

Folglich liegt durch § 19 Abs. 2 StG keine Verletzung des Diskriminierungsverbots, des Gebots der Gleichbehandlung und der Rechtsgleichheit vor. Demgemäss gilt für die Berechnung der Steuerfaktoren des Rekurrenten, dass er die Steuern für seinen im Kanton Aargau gelegenen Geschäftsbetrieb *mindestens* zu dem Steuersatz zu entrichten hat, der dem in der Schweiz erzielten Einkommen und dem in der Schweiz gelegenen Vermögen entspricht.

6.

Im Ergebnis erweist sich der Rekurs als unbegründet. Der Rekurs ist abzuweisen.

Es kann daher offengelassen werden, ob die Steuerkommission ihren Einspracheentscheid mit Schreiben vom 6. November 2020 überhaupt in Wiedererwägung ziehen (die Wiedererwägung ist im geschlossenen Rechtsmittelsystem des aargauischen Steuergesetzes nicht vorgesehen) bzw. nach Eintritt der Rechtskraft widerrufen konnte, oder aber die Einsprache vom 22. Oktober 2020 als Rekurs an das Spezialverwaltungsgericht hätte weiterleiten müssen.

7.

Bei diesem Verfahrensausgang hat der Rekurrent die Kosten des Rekursverfahrens tragen (§ 189 Abs. 1 StG). Es ist keine Parteientschädigung auszurichten (§ 189 Abs. 2 StG).

Das Gericht erkennt:

1.

Der Rekurs wird abgewiesen.

2.

Der Rekurrent hat die Kosten des Rekursverfahrens, bestehend aus einer Staatsgebühr von CHF 2'500.00, der Kanzleigebür von CHF 240.00 und den Auslagen von CHF 100.00, zusammen CHF 2'840.00, zu bezahlen.

3.

Es wird keine Parteikostenentschädigung ausgerichtet.

Zustellung an:

die Vertreterin des 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, 21. Dezember 2023

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Die Gerichtsschreiberin:

Heuscher

Bernhard