

WBE.2023.16 / fb / ew

(3-BB.2019.6)

Art. 61

Urteil vom 2. August 2023

Besetzung Verwaltungsrichter Berger, Vorsitz
Verwaltungsrichter Blocher
Verwaltungsrichterin Klöti
Gerichtsschreiberin William

Beschwerde-
führer 1 **A.**_____

Beschwerde-
führerin 2 **B.**_____

beide vertreten durch lic. iur. Beat Hunziker, Rechtsanwalt,
Zelglistrasse 15, Postfach, 5001 Aarau

gegen

Kantonales Steueramt, Rechtsdienst, Telli-Hochhaus, 5004 Aarau

Gemeinderat Q._____

Gegenstand Beschwerdeverfahren betreffend Direkte Bundessteuer 2009

Entscheid des Spezialverwaltungsgerichts, Abt. Steuern,
vom 23. November 2022

A.

1.

1.1.

A. und B. meldeten sich am 1. April 2009 zusammen mit ihren beiden Kindern bei der Einwohnerkontrolle Q. ab und in R. (GR) an. Am 7. April 2009 liess sich A. sein Vorsorgekapital von Fr. 3'451'562.00 von der Freizügigkeitsstiftung "PensFree" zwecks Aufnahme einer selbständigen Erwerbstätigkeit ausbezahlen. Am 1. Oktober 2009 meldete sich die Familie wieder in Q. an.

Am 7. September 2010 bzw. am 22. und 28. Februar 2013 wurde die Kapitalzahlung sowohl im Kanton Graubünden als auch im Kanton Aargau gesondert vom übrigen Einkommen zum Vorsorgetarif besteuert. Während die Bündner Veranlagungen unangefochten blieben, erhoben die Pflichtigen gegen die Aargauer Veranlagungen am 27. März 2013 jeweils Einsprachen.

1.2.

In der Folge gelangte die Steuerkommission Q. zum Schluss, dass die Voraussetzungen für eine Barauszahlung mangels Aufnahme einer selbständigen Erwerbstätigkeit nicht gegeben waren, weshalb sie diese am 22. August 2013 abweichend von der ursprünglichen Beurteilung beim übrigen steuerbaren Einkommen aufrechnete und die ordentlichen Kantons- und Gemeindesteuern 2009 entsprechend festsetzte. Sodann wurde die Aufhebung der im Februar 2013 erlassenen Verfügungen nach rechtskräftiger Veranlagung in Aussicht gestellt. Die gegen die Aufrechnung erhobenen Rechtsmittel blieben erfolglos und mit Urteil von 9. Dezember 2016 (2C_204/2016) stellte das Bundesgericht im kantonssteuerlichen Verfahren letztinstanzlich fest, dass mangels Aufnahme einer selbständigen Erwerbstätigkeit kein Barauszahlungsgrund gegeben und die Kapitalauszahlung deshalb zusammen mit dem übrigen Einkommen ordentlich zu versteuern sei, sofern sie nicht an die Vorsorgeeinrichtung zurückbezahlt bzw. wieder ihrem Vorsorgezweck zugeführt werde. In diesem Sinne wies es die Sache zur Sachverhaltsergänzung und Neuurteilung an die Steuerkommission Q. zurück und wies es den Kanton Graubünden an, die Steuerveranlagungen betreffend Kapitalzahlung im Jahr 2009 aufzuheben und die bereits bezogenen Kantons- und Gemeindesteuern zurückzuerstatten.

1.3.

Hierauf leistete A. am 29. Dezember 2017, am 20. Juni 2018 und am 19. Juli 2018 Rückerstattungen von insgesamt Fr. 3'451'560.66 an die Freizügigkeitsstiftung "PensFree", jedoch ersuchte er bereits am 22. Juli 2018 erneut um Barauszahlung der Austrittsleistung infolge Aufnahme einer selbständigen Erwerbstätigkeit, worauf ihm am 3. August 2018 ein Kapital von Fr. 3'412'751.76 ausbezahlt wurde. Im anschliessenden

Rechtsmittelverfahren stellte das Bundesgericht mit Urteil vom 20. Januar 2022 (2C_664/2021) in Bezug auf die Kantons- und Gemeindesteuern 2009 letztinstanzlich fest, dass das im Jahr 2009 bezogenen Kapital nicht wieder dem Vorsorgezweck zugeführt worden sei, weil sich der A. nach der Rückerstattung der Freizügigkeitsleistung erneut zu Unrecht eine Barauszahlung habe ausrichten lassen, ohne dass ein Barauszahlungsgrund gemäss Art. 5 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die Freizügigkeit in der beruflichen Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge vom 17. Dezember 1993 (Freizügigkeitsgesetz, FZG; SR 831.42) vorgelegen habe. Daher sei die im Jahr 2009 erhaltene Barauszahlung definitiv in dieser Periode als übriges Einkommen zu erfassen, ohne dass erneut Gelegenheit zur Rückerstattung gegeben werden müsse.

2.

2.1.

Parallel zu den vorgenannten kantonssteuerlichen Verfahren wurde die Barauszahlung vom 7. April 2009 am 28. Februar 2014 (Versand früher) auch bei der vorliegend verfahrensgegenständlichen direkten Bundessteuer 2009 als übriges Einkommen aufgerechnet und das Ehepaar A. und B. mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 3'418'443.00 veranlagt. Gleichentags erhoben A. und B. auch hiergegen Einsprache, welche aber auf deren eigenen Antrag mit Schreiben vom 28. Februar 2014 bis zur Erledigung der kantonssteuerlichen Verfahren zunächst zurückgestellt wurde.

2.2.

Mit Einspracheentscheid vom 3. Juli 2018 hiess die Steuerkommission Q. die gegen die definitive Steuerveranlagung vom 28. Februar 2013 (direkte Bundessteuer 2009, Kapitalzahlung) erhobene Einsprache gut und setzte das steuerbare Einkommen diesbezüglich auf Fr. 0.00 fest. Sie erwog hierbei, dass im kantonssteuerlichen Verfahren die Rechtmässigkeit des Kapitalbezugs höchststrichterlich in Abrede gestellt worden sei, weshalb die (gesonderte) Besteuerung als Kapitalbezug aus der 2. Säule falsch sei.

2.3.

In Bezug auf die ordentliche Bundessteuer 2009 hielt die Steuerkommission Q. mit Einspracheentscheid vom 15. November 2018 an der Aufrechnung der Kapitaleistung beim übrigen Einkommen fest und setzte das steuerbare Einkommen für die direkte Bundessteuer 2009 erneut auf Fr. 3'418'443.00 fest.

B.

Mit Entscheid vom 23. November 2022 (3-BB.2019.6) wies das Spezialverwaltungsgericht des Kantons Aargau, Abt. Steuern, die hiergegen erhobene Beschwerde ab.

C.

1.

Mit Eingabe ihres Rechtsvertreters vom 12. Januar 2023 (Postaufgabe: 13. Januar 2023) liessen A. und B. beim Verwaltungsgericht Beschwerde gegen den Entscheid des Spezialverwaltungsgerichts betreffend direkte Bundessteuer 2009 erheben und folgende Anträge stellen:

1.

Das steuerbare Einkommen sei auf Fr. 0.00 festzulegen.

2.

Evtl.: Die Kapitalzahlung sei gemäss Art. 37 DBG unter Berücksichtigung der übrigen Einkünfte zum Rentensatz zu besteuern.

3.

Unter Kosten- und Entschädigungsfolge zulasten des Staates Aargau.

2.

Das Spezialverwaltungsgericht verzichtete in seiner Eingabe vom 16. Januar 2023 auf die Erstattung einer Vernehmlassung.

Ein mit instruktionsrichterlicher Verfügung vom 18. Januar 2023 auferlegter Prozesskostenvorschuss von Fr. 5'000.00 wurde fristgerecht geleistet.

Mit Beschwerdeantwort vom 25. Februar 2023 beantragte das kantonale Steueramt die kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde. Der Gemeinderat Q. liess sich nicht vernehmen.

Die Vernehmlassung des Spezialverwaltungsgerichts vom 16. Januar 2023 und die Beschwerdeantwort vom 25. Februar 2023 wurden den Beschwerdeführern mit instruktionsrichterlicher Verfügung vom 6. März 2023 zur Kenntnisnahme zugestellt.

3.

Mit Eingabe vom 8. März 2023 (Postaufgabe: 9. März 2023) liessen die Beschwerdeführer um Zustellung (zusätzlicher) Verfahrensakten samt detailliertem Aktenverzeichnis und die Ansetzung einer Frist zur Stellungnahme ersuchen.

Mit Instruktionsverfügung vom 13. März 2023 stellte das Verwaltungsgericht die vorgenannte Eingabe dem kantonalen Steueramt und dem Gemeinderat Q. zur Kenntnisnahme zu. Zugleich stellte es den Beschwerdeführern die Verfahrensakten zur Einsichtnahme und Einreichung einer allfälligen Stellungnahme innert 20 Tagen zu, während der Antrag auf Erstellung eines Verzeichnisses für Zusatzakten mangels entsprechender Zusatzakten als gegenstandslos erachtet wurde.

4.

Mit Eingabe vom 12. April 2023 wurden die Verfahrensakten retourniert. Mit separat eingereichter Stellungnahme vom 14. April 2023 (Postaufgabe 17. April 2023) hielten die Beschwerdeführer an ihren Anträgen fest und präzisierten diese dahingehend, dass sich ihr Antrag auf Kosten- und Entschädigungsfolgen zulasten des Staates Aargau auch auf das vorinstanzliche Verfahren beziehe.

Die Stellungnahme vom 14. April 2023 wurde mit Instruktionsverfügung vom 18. April 2023 dem kantonalen Steueramt und dem Gemeinderat Q. zur Kenntnisnahme zugestellt.

Mit Telefonat vom 30. Mai 2023 wurde das kantonale Steueramt aufgefordert, ein Exemplar der ursprünglichen Veranlagungsverfügung zu den Akten zu reichen. Mit Verfügung vom 31. Mai 2023 wurde die Aktennotiz des Verwaltungsgerichts vom 30. Mai 2023 sowie die Steuerveranlagung des kantonalen Steueramts an die Beschwerdeführer und den Gemeinderat Q. zur Kenntnisnahme zugestellt. Die Beschwerdeführer reichten am 7. Juni 2023 eine weitere Eingabe zu den Akten.

5.

Das Verwaltungsgericht hat den Fall am 2. August 2023 beraten und entschieden.

Das Verwaltungsgericht zieht in Erwägung:

I.

Das Verwaltungsgericht beurteilt Beschwerden gegen Entscheide des Spezialverwaltungsgerichts, Abt. Steuern, betreffend die direkte Bundessteuer (Art. 145 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 [DBG, SR 642.11]; § 7 i.V.m. § 27 der Verordnung zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer vom 7. Dezember 1994 [VDBG; SAR 621.111]; § 54 Abs. 1 des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege vom 4. Dezember 2007 [VRPG, SAR 271.200]; Aargauische Gerichts- und Verwaltungsentscheide [AGVE] 1995, S. 426 ff. = Der Steuerentscheid [StE] 1996, B.96.21 Nr. 3).

Die übrigen Sachurteilsvoraussetzungen geben zu keinen Bemerkungen Anlass. Auf die form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde ist vollumfänglich einzutreten.

II.

1.

1.1.

Vorliegend ist strittig, wie die am 7. April 2009 an den Beschwerdeführer 1 (nachfolgend: der Beschwerdeführer) geleistete Barauszahlung seines Vorsorgekapitals in der Höhe von Fr. 3'451'562.00 bundessteuerlich zu behandeln ist und ob aufgrund der bis zum 19. Juli 2018 geleisteten Rückerstattungen das im Jahr 2009 bezogenen Kapital wieder dem Vorsorgezweck zugeführt wurde.

1.2.

Die Vorinstanz geht unter Verweis auf die bereits höchstrichterlich beurteilten kantonssteuerlichen Verfahren davon aus, dass auch im bundessteuerlichen Verfahren die 2009 bezogene Kapitaleistung zusammen mit dem übrigen Einkommen zum ordentlichen Tarif zu versteuern sei, nachdem der Beschwerdeführer weder zum Erst- noch zum Zweitbezug seiner Pensionsgelder berechtigt gewesen sei und die 2009 bezogene Barauszahlung auch nicht wieder dem Vorsorgezweck zugeführt habe. Unter Verweis auf das höchstrichterlich entschiedene kantonssteuerliche Verfahren qualifiziere der erneute Bezug der zurückerstatteten Kapitalzahlung als missbräuchliches Verhalten bzw. Steuerumgehung. Entgegen den Beschwerdeführern seien hinreichende Sachverhaltsabklärungen getätigt und eine selbständige Erwerbstätigkeit zum Zeitpunkt der Barauszahlungen mit zureichender Begründung verneint worden. Ebenso falle bei der zweiten Barauszahlung vom 3. August 2018 ein Vorbezug zur Wohneigentumsförderung (WEF) ausser Betracht, da weder ein entsprechendes Gesuch gestellt, noch ein entsprechender Vorbezug von der Vorsorgeeinrichtung gemeldet worden sei und überdies auch die materiellen Voraussetzungen für einen WEF-Vorbezug nicht erfüllt gewesen seien. Eine Besteuerung zum Rentensatz komme in dieser Konstellation ebenfalls nicht in Frage. Die bereits rechtskräftige Bündner Steuerveranlagung könne sodann zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung mittels Revisionsgesuch oder Doppelbesteuerungsbeschwerde aufgehoben werden.

1.3.

Im Gegensatz dazu vertreten die Beschwerdeführer den Standpunkt, dass die höchstrichterliche Beurteilung in den kantonssteuerlichen Verfahren für das vorliegend zu beurteilende bundessteuerliche Verfahren nur insoweit bindend bzw. präjudizierend sei, als dass die gesetzlichen Grundlagen übereinstimmen würden. Im bundessteuerlichen Verfahren müsse jedoch aufgrund abweichender Verfahrensregeln und strittiger Zuständigkeit vorab die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) über die Zuständigkeit entscheiden. Jedenfalls hätten die Vorinstanzen sich mit einer allfälligen ausserkantonalen Zuständigkeit nicht befasst und damit ihre Begründungspflicht missachtet. Sodann weise die Erfassung mit dem übrigen Einkommen aufgrund der steilen Progression bei der direkten Bundessteuer einen

unzulässigen Strafcharakter auf und liege die Beweislast beim Vorwurf eines missbräuchlichen Verhaltens beziehungsweise einer Steuerumgehung bei der Steuerbehörde. Falls eine Besteuerung zum Vorsorgetarif ausser Betracht falle, müsse bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise zumindest eine Besteuerung nach dem Rentensatz erfolgen, während eine pönale Besteuerung mit dem übrigen Einkommen zum ordentlichen Einkommenssteuertarif nicht sachgerecht sei. Sodann bestreiten die Beschwerdeführer, dass beim Zweitbezug die Voraussetzungen eines WEF-Vorbezugs nicht gegeben gewesen seien und wird in Zweifel gezogen, dass die bereits rechtskräftige Bündner Veranlagung zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung aufgehoben werden kann. Weiter sollen die Vorinstanzen den entscheidenerheblichen Sachverhalt in Verletzung ihrer Untersuchungspflichten nicht hinreichend untersucht und ihre Entscheide unzureichend begründet haben.

2.

Dem vorliegenden Sachverhalt liegen verschiedene Steuerverfahren zugrunde, die sich jedoch teilweise auf die zu Beginn vorgenommene gesonderte Besteuerung der Kapitaleistung in den bundes- bzw. kantonssteuerlichen Verfahren beziehen und teilweise allein die Kantons- und Gemeindesteuern 2009 betreffen. Gegenstand des vorliegenden Verfahrens bildet grundsätzlich nur die in der Steuerperiode 2009 ordentlich erhobene direkte Bundessteuer 2009, während die am 3. Juli 2018 gutgeheissene Einsprache gegen die (gesonderte) Besteuerung als Kapitaleistung nicht Verfahrensgegenstand bildet und die Beurteilung im bereits rechtskräftig abgeschlossenen kantonssteuerlichen Verfahren keine unmittelbare Bindungswirkung auf das bundessteuerliche Verfahren hat.

Jedoch wirkt sich die höchstrichterliche Qualifikation der Barbezüge bzw. der Kapitaleistung und deren Rückerstattung im kantonssteuerlichen Parallelverfahren gleichwohl präjudizierend auf das vorliegend zu beurteilende bundessteuerliche Verfahren aus: Das schweizerische Steuerrecht verfolgt das Ziel einer vertikalen Steuerharmonisierung, womit Rechtsfragen im kantonalen und im eidgenössischen Recht der direkten Steuern im harmonisierten Bereich grundsätzlich gleich zu beurteilen sind (BGE 133 II 114, Erw. 3.2). Im Sinne nachfolgender Erwägungen ist dies auch in der vorliegenden Konstellation der Fall, weshalb die bereits höchstrichterlich abgeschlossenen kantonssteuerlichen Verfahren auch das verfahrensgegenständliche bundessteuerliche Verfahren präjudizieren und die bundesgerichtlichen Erwägungen grundsätzlich auch für das vorliegende Verfahren Geltung beanspruchen können (Urteil des Bundesgerichts 2C_680/2019 vom 12. Februar 2020, Erw. 1.1).

3.

3.1.

Gemäss Art. 5 Abs. 1 lit. b des Bundesgesetzes vom 17. Dezember 1993 über die Freizügigkeit in der beruflichen Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge (FZG; SR 831.42) stellt die Aufnahme einer selbständigen Erwerbstätigkeit einen gesetzlichen Barauszahlungsgrund dar (zum Begriff der selbständigen Erwerbstätigkeit vgl. Urteil des Bundesgerichts 2C_204/2016 vom 9. Dezember 2016, Erw. 3.3 mit weiteren Hinweisen). Solche Kapitaleleistungen werden sowohl bei der direkten Bundessteuer als auch bei den kantonalen Steuern separat zu einer vollen Jahressteuer zum sogenannten Vorsorgetarif besteuert, sofern die gesetzlichen Voraussetzungen für einen Barauszahlungsgrund tatsächlich erfüllt sind (Art. 38 DBG; für die kantonalen Steuern siehe Art. 11 Abs. 3 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [Steuerharmonisierungsgesetz, StHG; SR 642.14] und § 45 Abs. 1 lit. a des Steuergesetzes des Kantons Aargau vom 15. Dezember 1998 [StG; SAR 651.100]).

Sind die gesetzlichen Voraussetzungen hingegen nicht gegeben, fällt eine separate Besteuerung zum Vorsorgetarif von Art. 38 DBG (bzw. Art. 11 Abs. 3 StHG bei den kantonalen Steuern) nach ständiger Bundesgerichtspraxis ausser Betracht und ist die Kapitalauszahlung grundsätzlich zusammen mit dem übrigen Einkommen ordentlich zu versteuern, falls das bezogene Kapital nicht innert angemessener Frist wieder seinem ursprünglichen Zweck zurückgeführt und in eine Vorsorgeeinrichtung eingezahlt wird. Eine Steuerumgehung oder Steuerumgehungsabsicht muss dabei nicht nachgewiesen werden, ergibt sich die Aufrechnung beim Einkommen doch bereits aus der korrekten Anwendung der steuerrechtlich motivierten Normen des Vorsorgerechts (Urteil des Bundesgerichts 2C_325/2014 vom 29. Januar 2015, Erw. 2.2). Erst wenn die Voraussetzungen für eine Barauszahlung nach Art. 5 Abs. 1 lit. b FZG gegeben sind, also insbesondere auch tatsächlich eine selbständige Erwerbstätigkeit aufgenommen wird, kann sich die Frage nach einer Steuerumgehung stellen (vgl. hierzu Urteil des Bundesgerichts 2C_217/2021 vom 4. November 2021, Erw. 4.2; MARINA ZÜGER, Steuerliche Missbräuche nach Inkrafttreten der 1. BVG-Revision, Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 75 [2007] S. 513 ff., insbesondere S. 535 ff.). Auch hier sind die entscheidenden Rechtsfragen im bundessteuerlichen und im harmonisierten kantonalen Recht gleich geregelt bzw. durch die vorsorgerechtlichen Bestimmungen vorgegeben, weshalb die steuerliche Beurteilung in beiden Bereichen analog vorzunehmen ist (Urteil des Bundesgerichts 2C_248/2015 vom 2. Oktober 2015, Erw. 7; 2C_325/2014 vom 29. Januar 2015, Erw. 5). Aufgrund der identischen Rechtslage und vorbehaltlich allfälliger Noven sind damit bezogene Kapitaleleistungen auch bei der direkten Bundessteuer beim übrigen Einkommen

aufzurechnen, wenn über eine analoge Aufrechnung im Bereich der kantonalen Steuern bereits rechtskräftig und höchstrichterlich entschieden wurde.

3.2.

Der Beschwerdeführer liess sich am 7. April 2009 unbestrittenermassen Fr. 3'451'562.00 von seiner Freizügigkeitsstiftung zwecks Aufnahme einer selbständigen Erwerbstätigkeit ausbezahlen, welche er in der Folge zum Vorsorgetarif im Kanton Graubünden versteuerte. Da er in der Folge jedoch keine selbständige Erwerbstätigkeit aufnahm, stellte das Bundesgericht mit Urteil 2C_204/2016 vom 9. Dezember 2016 betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern 2009 verbindlich fest, dass eine separate Besteuerung im Kanton Graubünden mangels Barauszahlungsgrund unzulässig gewesen und die Kapitalzahlung stattdessen mit dem übrigen Einkommen ordentlich zu veranlagern sei, sollte diese nicht fristgerecht wieder dem Vorsorgezweck zugeführt werden. In der Folge erstattete der Beschwerdeführer bis zum 19. Juli 2018 insgesamt Fr. 3'451'560.66 an seine Pensionskasse zurück, ersuchte aber bereits am 22. Juli 2018 erneut um Barauszahlung der Austrittsleistung infolge Aufnahme einer selbständigen Erwerbstätigkeit, worauf ihm am 3. August 2018 erneut sein gesamtes Vorsorgekapital von dazumals Fr. 3'412'751.76 ausbezahlt wurde. Das Bundesgericht schloss hierauf in einem zweiten Rechtsgang betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern 2009, dass der Beschwerdeführer sich erneut zu Unrecht eine Barauszahlung habe ausrichten lassen und das im Jahr 2009 bezogene Kapital nicht wieder dem Vorsorgezweck zugeführt worden sei. Dieses sei deshalb in der Steuerperiode 2009 definitiv als übriges Einkommen steuerlich zu erfassen, ohne dass erneut Gelegenheit zur Rückerstattung gegeben werden müsse (Urteil des Bundesgerichts 2C_664/2021 vom 20. Januar 2022, Erw. 5.7).

Auch wenn die dargelegten bundesgerichtlichen Erwägungen grundsätzlich nur die kantonalen Steuern betreffen und für die Steuerfolgen im Bereich der direkten Bundessteuer keine unmittelbare Bindungswirkung entfalten, ist die diesbezügliche Sach- und Rechtslage im bundessteuerlichen Bereich identisch, was zwischen den Parteien im Grundsatz unstrittig ist. Entsprechend kann für die Aufrechnung des Barbezugs vollumfänglich auf die bundesgerichtlichen Erwägungen in den kantonssteuerlichen Parallelverfahren (Urteile des Bundesgerichts 2C_664/2021 vom 20. Januar 2022 und 2C_204/2016 vom 9. Dezember 2016) verwiesen werden und ist auf die Argumente der Beschwerdeführer nachfolgend nur insoweit näher einzugehen, als dass überhaupt eine wesentliche Abweichung von den kantonssteuerlichen Verfahren behauptet wird (vgl. auch Urteil des Bundesgerichts 2C_680/2019 vom 12. Februar 2020, Erw. 1.1).

4.

4.1.

Die Beschwerdeführer behaupten vorab, dass aufgrund eines interkantonalen Kompetenzkonflikts und abweichender gesetzlicher Vorgaben im bundessteuerlichen Verfahren ein Vorabentscheid der Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) über den Ort der Veranlagung hätte eingeholt werden müssen.

4.2.

Anders als im Anwendungsbereich des StHG (vgl. Art. 68 Abs. 1 [bis Ende 2013 gültige Fassung] bzw. Art. 4b Abs. 1 StHG [ab 1. Januar 2014 gültige Fassung] StHG) war in bundessteuerlichen Verfahren bis Ende 2013 – und damit auch in der strittigen Steuerperiode 2009 – jeweils derjenige Kanton für die gesonderte Besteuerung von Kapitaleistungen aus Vorsorge im Sinne von Art. 38 DBG zuständig, in welchem die steuerpflichtige Person am Ende der Steuerperiode ihren steuerlichen Wohnsitz oder Aufenthalt hatte (Art. 3 Abs. 1 i.V.m. Art. 216 Abs. 1 Satz 2 aDBG e contrario [in der bis Ende 2013 in Kraft stehenden Fassung, AS 1991 1184]; BGE 142 II 182, Erw. 2.2.7). Seit dem 1. Januar 2014 erfolgt die gesonderte Besteuerung von Kapitaleistungen auch in bundessteuerlichen Verfahren stets in demjenigen Kanton, in welchem die steuerpflichtige natürliche Person zum Fälligkeitszeitpunkt ihren steuerrechtlichen Wohnsitz hat (Art. 105 Abs. 4 DBG; AS 2013 2397), womit heute auch die bundessteuerliche örtliche Zuständigkeit vollumfänglich der harmonisierungsrechtlichen Regelung des StHG entspricht (BGE 142 II 182, Erw. 2.2.8).

Bei einer ordentlichen Besteuerung mit den übrigen Einkünften bestimmt sich die örtliche Zuständigkeit sowohl neu- als auch altrechtlich stets nach dem steuerlichen Wohnsitz am Ende der Steuerperiode (vgl. Art. 216 Abs. 1 aDBG [in der bis Ende 2013 in Kraft stehenden Fassung] bzw. Art. 105 Abs. 1 DBG [in der ab 1. Januar 2014 in Kraft stehenden Fassung]). Sind im kantonssteuerlichen Bereich die Voraussetzungen für eine (steuerbegünstigte) Barauszahlung zu verneinen, gilt dies somit auch im bundessteuerlichen Bereich und ist jeweils derjenige Kanton für die Veranlagung (zusammen mit den übrigen Einkünften) zuständig, in welchem die steuerpflichtige Person am Ende der strittigen Steuerperiode ihren Wohnsitz hatte.

Bei ungewisser oder strittiger Zuständigkeit hat – auf Verlangen der Veranlagungsbehörde, der kantonalen Verwaltung oder der steuerpflichtigen Person – vorab die ESTV über die kantonale Zuständigkeit zu befinden (Art. 108 DBG). Wie bereits dargelegt wurde, sind die materiellen Voraussetzungen für die Besteuerung von Kapitaleistungen zwischen den Kantonen und im Verhältnis zur direkten Bundessteuer jedoch harmonisiert (sog. vertikale Steuerharmonisierung) und war die örtliche Zuständigkeit zumindest bei einer ordentlichen Besteuerung mit dem übrigen Einkommen (d.h.

bei fehlendem Auszahlungsgrund) bereits altrechtlich harmonisiert. Dies entspricht nicht zuletzt auch dem in Art. 129 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 [BV; SR 101]) statuierten Verfassungsauftrag zur Steuerharmonisierung. Als Folge hiervon ist zur Bestimmung des Steuerdomizils bei der direkten Bundessteuer bei einer Besteuerung mit dem übrigen Einkommen bereits von Verfassung wegen nach denselben Grundsätzen wie im kantonssteuerlichen Verfahren vorzugehen und wirkt sich die Festlegung des entsprechenden Steuerdomizils bei der Kantons- und Gemeindesteuern damit präjudizierend auf die Festlegung desselben für die direkte Bundessteuer aus. Gemäss bundesgerichtlicher Praxis kann sich in derartigen Konstellationen bereits aus prozessökonomischen Überlegungen die Einholung eines Vorabentscheids der ESTV über die örtliche Zuständigkeit erübrigen (Urteil des Bundesgerichts 2C_806/2019 vom 8. Juni 2020, Erw. 5.4).

4.3.

Im Lichte dieser Überlegungen konnte auch vorliegend auf die Einholung eines Vorabentscheids der ESTV über den Ort der Veranlagung verzichtet werden. Dies zumal der ESTV nach höchstrichterlicher Klärung der Zuständigkeitsfrage im Verfahren betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern 2009 im bundessteuerlichen Parallelverfahren ohnehin kein Entscheidungsspielraum mehr verblieben wäre und die Zuständigkeitsfrage damit auch nicht mehr als ungewiss betrachtet werden konnte. Eine Klärung der Zuständigkeit durch die ESTV war damit spätestens nach Abschluss des kantonssteuerlichen Verfahrens (und Fortsetzung des bis dahin ohnehin sistierten bundessteuerlichen Verfahrens) gar nicht mehr erforderlich und hätte zu einem prozessual unnötigen Leerlauf geführt. Dies gilt umso mehr, als dass die Eidgenössische Steuerverwaltung mit Stellungnahme vom 19. März 2019 auch für das bundessteuerliche Verfahren von einer im Kanton Aargau ordentlich mit den übrigen Einkünften zu versteuernden Barauszahlung ausging und damit zumindest implizit die Zuständigkeit des Kantons Aargau anerkannte.

Hieran vermag sodann auch der Umstand nichts zu ändern, dass zum Zeitpunkt der ordentlichen Steuerveranlagung im Kanton Aargau durch die Steuerkommission Q. die Zuständigkeitsfrage auch bezüglich der kantonalen Steuern noch nicht rechtskräftig bzw. höchstrichterlich geklärt und damit zumindest zu diesem Zeitpunkt allenfalls noch ungewiss erschien. Für die ordentliche Veranlagung 2009 ist sodann offenkundig und unbestritten der Kanton Aargau zuständig, nachdem die Beschwerdeführer sich am 1. Oktober 2009 wieder in ihrer früheren Wohngemeinde Q. angemeldet hatten und damit ihren steuerlichen Wohnsitz am Ende der Steuerperiode 2009 zweifellos im Kanton Aargau hatten. Mangels Entscheiderheblichkeit kann sodann offenbleiben, inwiefern die vorübergehende Ummeldung in den Kanton Graubünden mit einer tatsächlichen Verlegung des Lebensmittelpunktes bzw. Wohnsitzes einherging

und zumindest zeitweise ein dauerhafter Verbleib in Graubünden geplant gewesen sein könnte. Massgebend ist allein der unstrittige Wohnsitz am Ende der Steuerperiode 2009.

Die diesbezüglichen Vorbringen der Beschwerdeführer erweisen sich damit als unbegründet oder irrelevant und geben keinerlei Anlass, die präjudizierende Wirkung der kantonssteuerlichen Verfahren für das bundessteuerliche Verfahren infrage zu stellen.

5.

5.1.

Die Beschwerdeführer bringen weiter vor, den ersten Kapitalbezug bis zum 19. Juli 2018 an die Pensionskasse zurückerstattet und damit wieder dem Vorsorgezweck zugeführt zu haben. Der unmittelbar hernach erfolgte zweite Kapitalbezug sei vorsorgezweckskonform erfolgt und stelle somit die Rückerstattung nicht infrage. Hierbei machen die Beschwerdeführer im bundessteuerlichen Verfahren sowohl eine selbständige Erwerbstätigkeit als auch einen WEF-Vorbezug als Auszahlungsgrund geltend: Der Beschwerdeführer will demnach in Zusammenhang mit der Neuüberbauung (Terrassenhaus mit mehreren Wohneinheiten) seines zuvor als Garage/Parkplatz genutzten Grundstücks am X-Weg 22 in Q. und weiterer Liegenschaften (insbesondere im Kanton Graubünden) als gewerbsmässiger Liegenschaftenhändler agiert haben. Während der Coronaviruspandemie habe sich die Familie aber zur Eigennutzung entschlossen und die Liegenschaft am X-Weg 22 im Juli 2021 selbst bezogen (vgl. dazu auch die Eingabe der Beschwerdeführer vom 29. Oktober 2018 gegenüber dem Steueramt Q.). Weiter wird mit Stellungnahme vom 14. April 2023 darauf verwiesen, dass die selbständige Erwerbstätigkeit des Beschwerdeführers als Liegenschaftenhändler inzwischen Erfolge verzeichne, nachdem er mit Verkaufsvertrag vom 31. März 2023 sein Stockwerkeigentum in der Gemeinde R./GR nach einer Haltedauer von acht Jahren zum Preis von Fr. 1'370'000.- an nicht nahestehende Dritte verkauft habe.

5.2.

Wie bereits dargelegt wurde, sind nicht rechtmässig bezogene oder zweckentfremdet verwendete Barauszahlungen grundsätzlich ordentlich zu versteuern, wenn sie nicht an die Vorsorgeeinrichtung zurückbezahlt bzw. wieder ihrem Vorsorgezweck zugeführt werden. Werden zurückerstattete Freizügigkeitsleistungen sogleich wieder zu Unrecht bezogen, sind diese nicht wieder ihrem Vorsorgezweck zugeführt worden und definitiv mit dem übrigen Einkommen zu versteuern, ohne dass erneut Gelegenheit zur Rückerstattung gegeben werden muss (Urteil des Bundesgerichts 2C_664/2021 vom 20. Januar 2022, Erw. 5; Entscheid des Verwaltungsgerichts WBE.2020.405 vom 30. Juni 2021, Erw. 3 [beide das kantonssteuer-

liche Verfahren der Beschwerdeführer betreffend)). Bei erneuter Barauszahlung nach einer Rückerstattung entscheidet demnach die Rechtmässigkeit des Zweitbezugs über die Versteuerung des Erstbezugs.

Gemäss Art. 5 Abs. 1 lit. b FZG können die Versicherten die Barauszahlung der Austrittsleistung verlangen, wenn "sie eine selbständige Erwerbstätigkeit aufnehmen und der obligatorischen beruflichen Vorsorge nicht mehr unterstehen". Das Gesuch muss hierbei gemäss den vorliegend anwendbaren Mitteilungen des Bundesamts für Sozialversicherungen (BSV) über die berufliche Vorsorge Nr. 86, Rz. 501, innerhalb eines Jahres nach der Aufnahme der selbständigen Erwerbstätigkeit gestellt werden. Weiter kann Vorsorgekapital gemäss Art. 30c ff. des Bundesgesetzes über die berufliche Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge vom 25. Juni 1982 (BVG; SR 831.40) in Verbindung mit der Verordnung über die Wohneigentumsförderung mit Mitteln der beruflichen Vorsorge vom 3. Oktober 1994 (WEFV) zur Wohneigentumsförderung (WEF) vorbezogen werden, wobei der Vorbezug gemäss Art. 30c BVG i.V.m. Art. 4 Abs. 1 WEFV dem Eigenbedarf (am Hauptwohnsitz) dienen muss (Urteil des Bundesgerichts 9C_293/2020 vom 1. Juli 2021, Erw. 4.5.1) und gemäss Art. 30e Abs. 2 BVG mit der Auszahlung eine Veräusserungsbeschränkung im Grundbuch anzumerken ist.

5.3.

Vorliegend ist unbestritten und bereits im kantonssteuerlichen Verfahren höchststrichterlich geklärt worden, dass beim Bezug vom 7. April 2009 kein Barauszahlungsgrund gegeben war (siehe Erw. 3.2 vorstehend; Urteile des Bundesgerichts 2C_204/2016 vom 9. Dezember 2016, Erw. 3.5; 2C_664/2021 vom 20. Januar 2022, Erw. 5.5).

Die für die zweite Kapitalauszahlung 2018 vorgebrachten Auszahlungsgründe schliessen sich teilweise gegenseitig aus: Während ein WEF-Vorbezug der Finanzierung einer selbstbewohnten Liegenschaft dient, werden selbstbewohnte Liegenschaften regelmässig nicht dem Geschäftsvermögen zugeordnet (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2C_966/2016 vom 25. Juli 2017, Erw. 3.4 f.). Die Beschwerdeführer können damit nicht gleichzeitig einen WEF-Vorbezug zum Erwerb der Liegenschaft am X-Weg 22 zu (späteren) eigenen Wohnzwecken und eine Barauszahlung gestützt auf Art. 5 Abs. 1 lit. b FZG zwecks Weiterveräusserung der genannten Liegenschaft im Rahmen einer selbständigen Erwerbstätigkeit geltend machen.

Hinsichtlich des im kantonssteuerlichen Verfahren noch nicht geprüften WEF-Vorbezugs konnte der Vorbezug 2018 überdies schon deshalb nicht zu Wohneigentumsförderungszwecken erfolgen, weil der entsprechende Entschluss zur Eigennutzung gemäss den Angaben der Beschwerdeführer erst während der Coronavirus-Pandemie gefällt wurde, also (mindestens) über ein Jahr nach der erneuten Kapitalauszahlung. Der Beschwerdeführer

hat bei seiner Vorsorgeeinrichtung auch nie um einen entsprechenden WEF-Vorbezug ersucht und ein solcher ist von der Vorsorgeeinrichtung auch nie gemeldet worden. Ebenso wenig ist die bei einem WEF-Vorbezug gesetzlich vorgeschriebene Veräusserungsbeschränkung im Grundbuch angemeldet worden. Irrelevant erscheint sodann, wenn die Beschwerdeführer auf die nachträgliche Eintragungsmöglichkeit von Veräusserungsbeschränkungen verweisen, sollten diese nach einem WEF-Vorbezug wider dem Gesetz nicht eingetragen worden sein: Vorliegend fällt eine solche nachträgliche Eintragung schon deshalb ausser Betracht, da nachweislich weder ein WEF-Vorbezug stattgefunden hat noch hätte stattfinden dürfen.

In Bezug auf die behauptete Tätigkeit als gewerbsmässiger Liegenschaftenhändler ist wiederum bereits im zweiten Rechtsgang des kantonssteuerlichen Verfahrens höchstrichterlich festgestellt worden, dass der Beschwerdeführer im relevanten Zeitraum 2018/2019 keiner selbständigen Erwerbstätigkeit nachging, unter anderem weil Liegenschaften damals lediglich vermietet und im Privatvermögen deklariert wurden, eine Verkaufsabsicht nicht nachgewiesen und keine Plan- und Regelmässigkeit der Beratungsleistungen ersichtlich war sowie überdies eine Nähe zu den Beratungskunden bestand (Urteil des Bundesgerichts 2C_664/2021 vom 20. Januar 2022, Erw. 5.6.2). Die Beschwerdeführer bringen vor Verwaltungsgericht nichts vor, was die damalige Einschätzung des Bundesgerichts und deren Übertragbarkeit auf das bundessteuerliche Verfahren in Frage stellen könnte. Insbesondere vermögen auch die überwiegend erst Jahre nach dem zweiten Kapitalbezug erfolgten (Geschäfts-)Aktivitäten und die Veräusserung ihrer Bündner Liegenschaft im Frühjahr 2023 die höchstrichterliche Einschätzung im kantonssteuerlichen Verfahren nicht ernsthaft infrage zu stellen und wären diese höchstens geeignet, die späteren Verhältnisse zu erhellen.

Es ist damit unergründlich, inwiefern der Kapitalbezug 2018 dem Vorsorgezweck entsprochen haben könnte und entgegen der höchstrichterlichen Einschätzung im kantonssteuerlichen Verfahren davon ausgegangen werden müsste, dass die Barauszahlung von 2009 im Jahr 2018 effektiv wieder ihrem Vorsorgezweck zugeführt worden sei. Ohnehin müssen sich die Beschwerdeführer auf den selbst angegebenen Auszahlungszweck behaften lassen und können sie nicht nachträglich andere mögliche Auszahlungsgründe geltend machen, welche von der Pensionskasse weder geprüft wurden noch geprüft werden mussten.

6.

6.1.

Weiter streichen die Beschwerdeführer heraus, dass sich die Besteuerung mit den übrigen Einkünften bei der direkten Bundessteuer aufgrund steiler Steuerprogression (noch) pöner als bei den kantonalen Steuern auswirke

und ein missbräuchliches Verhalten beziehungsweise eine Steuerumgehung durch die Steuerbehörde nicht nachgewiesen sei. Das gewählte Vorgehen bringe vielmehr auch ohne eine Aufrechnung bei den übrigen Einkünften steuerliche Nachteile mit sich. Sodann verhielten sich die staatlichen Akteure widersprüchlich und treuwidrig, wenn arbeitslose Steuerpflichtige unter Überwälzung steuerlicher Zusatzrisiken zur Aufnahme einer selbständigen Erwerbstätigkeit gedrängt würden. Zumindest hätte nach Auffassung der Beschwerdeführer als sachgemässe Lösung der tiefere Rentensatz von Art. 37 DBG (Kapitalabfindungen für wiederkehrende Leistungen) angewendet müssen.

6.2.

Wie bereits ausführlich dargelegt wurde, besteht von der rechtlichen Ausgangslage kein entscheidender Unterschied zwischen dem bereits rechtskräftig erledigten Verfahren betreffend die kantonalen Steuern und dem vorliegenden bundessteuerlichen Verfahren, weshalb die Beschwerdeführer allein aufgrund der steileren Steuerprogression nichts zu ihren Gunsten ableiten können. Die vollumfängliche Besteuerung mit dem übrigen Einkommen entspricht sodann gerade dem Grundsatz, dass Leistungen aus der beruflichen Vorsorge bei den direkten Steuern des Bundes, der Kantone und der Gemeinden in vollem Umfang steuerbar sind (Art. 83 BVG; vgl. auch Urteil des Bundesgerichts 2C_156/2010, Erw. 4.3). Die Besteuerung mit dem übrigen Einkommen ist damit nicht etwa pönal motiviert. Vielmehr stellt umgekehrt die Besteuerung zum Vorsorgetarif nach Art. 38 DBG eine steuerliche Privilegierung dar, welche restriktiv zu handhaben und gerade dort zu verweigern ist, wo die Kapital- oder Barauszahlung wider dem Vorsorgezweck nicht rechtmässig bezogen oder zweckentfremdet wurde, namentlich beim Barauszahlungsgrund der Aufnahme einer selbständigen Erwerbstätigkeit im Sinne von Art. 5 Abs. 1 lit. b FZG (vgl. zum Ganzen Urteil des Bundesgerichts 2C_156/2010 vom 7. Juni 2011, E. 4.3; 2C_325/2014 vom 29. Januar 2015, E. 3.4; 2C_217/2021 vom 4. November 2021, Erw. 2.2 f.).

Dem widersprechen auch nicht die in der Stellungnahme vom 14. April 2023 aufgeführten Lehrmeinungen und Positionsbezüge der Expertenkommission Steuerlücken (Bericht der Expertenkommission zur Prüfung des Systems der direkten Steuern auf Lücken, Bern 1998). Die Expertenkommission Steuerlücken ortete vielmehr Handlungsbedarf, um vorzeitig und rechtmässig bezogene Kapitalleistungen gegenüber den periodischen Rentenleistungen nicht noch weiter zu privilegieren (S. 87 des Berichts). Erst recht besteht keinerlei Anlass für eine Privilegierung von entgegen dem Vorsorgezweck unrechtmässig bezogenen oder zweckentfremdeten Kapitalauszahlungen. Entsprechende Steuerfolgen hätten sodann vermieden werden können, wäre die bezogene Kapitalleistung ihrem Vorsorgezweck zugeführt und nicht unmittelbar nach der Rückerstattung sogleich ohne Barauszahlungsgrund wieder bezogen worden.

Wie bereits dargelegt wurde, muss entgegen der Ansicht der Beschwerdeführer eine Steuerumgehung oder Steuerumgehungsabsicht bzw. eine konkrete Steuerersparnis nicht nachgewiesen werden (siehe Erw. 3.1 vorstehend). Nur wenn entgegen der vorliegenden Sachverhaltskonstellation die Voraussetzungen für eine Barauszahlung nach Art. 5 Abs. 1 lit. b FZG gegeben gewesen wären, also insbesondere auch tatsächlich eine selbstständige Erwerbstätigkeit aufgenommen worden wäre, könnte sich die Frage nach einer Steuerumgehung stellen. Da dies nach den auch für das bundessteuerliche Verfahren präjudiziellen Feststellungen in den kantonssteuerlichen Verfahren nicht der Fall ist, muss nicht mehr weiter geklärt werden, ob der Kapitalbezug (langfristig) steuerliche Vorteile brachte. Die Beschwerdeführer bringen denn auch nichts vor, was die höchstrichterliche Einschätzung in den kantonssteuerlichen Verfahren und deren Übertragbarkeit auf das bundessteuerliche Verfahren in Frage stellen könnte. Vielmehr beschränken sie sich weitgehend darauf, eine Steuerumgehungsabsicht mangels Steuervorteilen in Abrede zu stellen und den Zweitbezug mit einem angeblichen WEF-Vorbezug zu rechtfertigen, für welchen aber im Sinne vorstehender Erwägungen offenkundig die Voraussetzungen nicht gegeben waren.

Weder substantiiert noch entscheidendheblich ist sodann auch der pauschale Vorwurf gegenüber nicht näher bezeichneten "staatlichen Akteuren" bzw. den Regionalen Arbeitsvermittlungszentren (RAV), welche (arbeitslose) Steuerpflichtige angeblich in die Selbständigkeit drängen und zusätzlichen Steuerrisiken aussetzen würden: Zum einen ist nicht substantiiert dargelegt, dass der Beschwerdeführer in entsprechender Weise zur Aufnahme einer selbstständigen Erwerbstätigkeit angehalten wurde. Zum anderen erfolgte die Besteuerung des Kapitalbezugs mit dem übrigen Einkommen gerade weil keine selbstständige Erwerbstätigkeit aufgenommen wurde – und nicht etwa aufgrund einer gescheiterten Existenzgründung. Ohnehin ist nicht ersichtlich, inwiefern sich die Steuerbehörden (angebliches) Fehlverhalten anderer Behörden entgegenhalten lassen müssen oder bezüglich der Steuerfolgen konkrete Zusicherungen gemacht wurden.

6.3.

Bei einer Besteuerung mit dem übrigen Einkommen ist sodann der ordentliche Tarif von Art. 36 DBG und nicht etwa der Tarif für Kapitalabfindungen für wiederkehrende Leistungen nach Art. 37 DBG anzuwenden: Art. 37 DBG sieht für Kapitalabfindungen für wiederkehrende Leistungen zwar vor, dass diese zusammen mit dem übrigen Einkommen zum Steuersatz zu berechnen ist, der sich ergäbe, wenn anstelle der einmaligen Leistung eine entsprechende jährliche Leistung ausgerichtet würde (sogenannter Rentensatz). Damit soll im Rahmen der ordentlichen Besteuerung vermieden werden, dass eine Person infolge der einmaligen Auszahlung von kapitalisierten periodischen Leistungen zu einem überhöhten, der wirtschaftlichen

Leistungsfähigkeit nicht entsprechenden Steuersatz besteuert wird. Zur Auszahlung gelangte vorliegend jedoch aufgrund des (vermeintlichen) Barauszahlungsgrundes der Aufnahme einer selbständigen Erwerbstätigkeit eine Kapitalleistung (Austrittsleistung) und keine Kapitalabfindung für wiederkehrende Leistungen (zur uneinheitlichen Terminologie siehe aber auch IVO P. BAUMGARTNER, in: MARTIN ZWEIFEL/MICHAEL BEUSCH [Hrsg.], Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], 4. Aufl., Basel 2022, N. 3c zu Art. 37). Über einen Anspruch auf wiederkehrende Leistungen verfügte der Beschwerdeführer zum Auszahlungszeitpunkt gerade nicht. Dies wird vielmehr erst bei seiner Pensionierung der Fall sein, wobei dann aber die Regelung von Art. 38 DBG anwendbar sein wird. Die Anwendung des Rentensatzes ist daher vorliegend nicht möglich (Urteil des Bundesgerichts 2C_156/2010 vom 7. Juni 2010, Erw. 5.2).

6.4.

Die Argumente der Beschwerdeführer sind damit in der bundesgerichtlichen Praxis bereits mehrfach mit einlässlicher Begründung verworfen worden und/oder für das vorliegende Verfahren irrelevant: Weder ist eine unzulässige Pönalisierung ersichtlich, noch musste eine Steuerumgehung nachgewiesen werden. Sodann schliesst der Charakter der bezogenen Leistung praxisgemäss eine Anwendung des Tarifs für Kapitalabfindungen für wiederkehrende Leistungen nach Art. 37 DBG aus.

7.

7.1.

Die Beschwerdeführer machen weiter geltend, die strittige Kapitalzahlung sei bereits durch den Kanton Graubünden besteuert worden, weshalb eine nochmalige Besteuerung das Doppelbesteuerungsverbot verletze und überdies eine res iudicata vorliege.

7.2.

Art. 127 Abs. 3 Satz 1 BV untersagt die interkantonale Doppelbesteuerung. Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts liegt eine interkantonale Doppelbesteuerung unter anderem vor, wenn eine steuerpflichtige Person von zwei oder mehreren Kantonen für das gleiche Steuerobjekt und für die gleiche Zeit zu Steuern herangezogen wird (aktuelle Doppelbesteuerung, BGE 137 I 145, Erw. 2.2). Eine entsprechende Doppelbesteuerung ist nach Durchlaufen des kantonalen Instanzenzugs mit öffentlich-rechtlicher Beschwerde beim Bundesgericht zu rügen (Doppelbesteuerungsbeschwerde), wobei die Beschwerdefrist spätestens dann zu laufen beginnt, wenn in beiden Kantonen Entscheide getroffen worden sind, gegen welche beim Bundesgericht Beschwerde geführt werden kann (Art. 100 Abs. 5 BGG). Es kann daher auch eine bereits ergangene rechtskräftige Veranlagung eines konkurrierenden Kantons in die Beschwerde wegen interkantonaler Doppelbesteuerung einbezogen werden, ohne dass auch in diesem Kanton der ganze kantonale Instanzenzug durchlaufen werden

musste (anstelle vieler Urteil des Bundesgerichts 2C_243/2011 vom 1. Mai 2013, Erw. 1.4; vgl. auch PETER LOCHER, Die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten wegen Verletzung des Doppelbesteuerungsverbots von Art. 127 Abs. 3 BV, ASA 77 [2009] S. 497 ff.).

Die Doppelbesteuerungsbeschwerde ist hierbei auch im Bereich der direkten Bundessteuer nicht generell ausgeschlossen, sofern die örtliche Zuständigkeit nicht bereits rechtskräftig festgelegt wurde (zu letzterem FELIX RICHNER/WALTER FREI/STEFAN KAUFMANN/HANS ULRICH MEUTER [Hrsg.], Handkommentar zum DBG, 3. Aufl., N. 13 zu Art. 108). Entsprechend schliesst ein Vorabentscheid der ESTV nach Art. 108 DBG eine Doppelbesteuerungsbeschwerde der steuerpflichtigen Person im nachfolgenden Veranlagungsverfahren grundsätzlich aus, stattdessen müsste bereits der Vorabentscheid der ESTV angefochten werden (ansonsten die örtliche Zuständigkeit rechtskräftig festgelegt ist). Dies gilt aber nicht, wenn über den Veranlagungsort bei Abschluss des kantonalen Verfahrens weder rechtskräftig entschieden wurde noch entschieden werden musste.

Weiter sehen einige Kantone in ihren steuerrechtlichen Bestimmungen für den Fall der Doppelbesteuerung ausdrücklich eine Revision vor und wird in Rechtsprechung und Literatur teilweise postuliert, dass im Falle einer sich nachträglich ergebenden aktuellen Doppelbesteuerung ein solcher Revisionsanspruch auch ohne explizite Gesetzesgrundlage direkt gestützt auf Art. 127 Abs. 3 BV bestehen müsse (BGE 139 II 373, Erw. 1.5; OLIVER MARGRAF, Ausgewählte Aspekte des Revisionsverfahrens gemäss Art. 147-149 DBG, Steuerrevue [StR] 69/2014 S. 76 ff.).

7.3.

Das Bundesgericht hob in seinem Urteil vom 9. Dezember 2016 (2C_204/2016) lediglich die Steuerveranlagungen und Entscheide betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2009 auf, nicht aber die damals nicht verfahrensgegenständliche Steuerveranlagung des Kanton Graubünden betreffend Kapitalzahlung im Jahr 2009 (Bund). Die Besteuerung der Kapitaleistung mit den übrigen Einkommen führt damit grundsätzlich zu einer doppelten steuerlichen Erfassung: Einerseits im Rahmen der ordentlichen Einkommensbesteuerung für die Bundessteuer 2009 im Kanton Aargau, andererseits durch die vorerst fortbestehende Steuerveranlagung (Jahressteuer) des Kantons Graubünden. Wie schon im kantonssteuerlichen Verfahren steht es den Beschwerdeführern jedoch offen, nach Erfassung der Kapitaleistung im Rahmen der ordentlichen Einkommensbesteuerung mittels Doppelbesteuerungsbeschwerde beim Bundesgericht die Aufhebung der im Kanton Graubünden vorgenommenen Veranlagung zu erwirken (vgl. hierzu das Urteil des Bundesgerichts 2C_204/2016, Erw. 3.5 f. und den Entscheid des Verwaltungsgerichts WBE.2015.348 vom 27. Januar 2016, Erw. 2.3.2 [beide das kantonssteuerliche Verfahren betreffend]).

Die Beschwerdeführer stellen in ihrer Stellungnahme vom 14. April 2023 eine entsprechende Korrekturmöglichkeit zwar in Abrede, da die erst 2011 erfolgte Praxisänderung bei der Besteuerung von Kapitalleistungen aus Vorsorge angeblich keinen hinreichenden Anlass für Aufhebung der bereits rechtskräftigen und weiterhin gültigen Veranlagungsverfügung des Kantons Graubünden bilde bzw. das Verfahren nach Art. 108 DBG zur Anwendung komme. Wie sich aber schon aus dem zitierten kantonssteuerlichen Parallelverfahren erschliesst, ist die Aufhebung der unangefochten in Rechtskraft erwachsenen Bündner Veranlagung nach Erledigung bzw. Weiterzug des vorliegenden Veranlagungsverfahrens ohne Weiteres möglich (vgl. auch Urteil des Bundesgerichts 2C_857/2019 vom 11. November 2020, Erw. 2.2.3). Es liegt diesbezüglich auch keine *res iudicata* vor, welcher einer eigenständigen Beurteilung durch den zweitveranlagenden Kanton entgegenstehen würde (vgl. BGE 139 I 373, Erw. 1.4). Dem stehen auch die Verfahrensregeln von Art. 105 und 108 DBG nicht entgegen, da bislang im bundessteuerlichen Verfahren (zumindest hinsichtlich der ordentlichen Einkommensbesteuerung) noch nicht abschliessend über das Besteuerungsrecht oder auch nur die örtliche Zuständigkeit entschieden wurde (vgl. auch Urteil des Bundesgerichts 2C_857/2019 vom 11. November 2020, Erw. 2.2.4). Dies zumal der Kanton Aargau offenkundig alleine für die Erhebung der ordentlichen Steuer zuständig und lediglich die Erfassung der Kapitalleistung strittig ist. Jedenfalls ist von den Beschwerdeführern nicht substantiiert dargelegt worden, inwiefern sich diesbezüglich die Rechtslage bei der direkten Bundessteuer anders als bei den kantonalen Steuern darstellen sollte, wo die zu dieser Zeit bereits unangefochten in Rechtskraft erwachsene Bündner Veranlagungsverfügung betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern (höchststrichterlich) ebenfalls nachträglich aufgehoben wurde. Sollte eine Doppelbesteuerungsbeschwerde gleichwohl unzulässig sein, stünde den Beschwerdeführern immer noch die Möglichkeit offen, die Aufhebung der Bündner Veranlagung revisionsweise zu beantragen.

Die Beschwerdeführer haben es damit selbst in der Hand, eine Doppelbesteuerung zu vermeiden.

8.

8.1.

Abschliessend ist auf die Vorbringen einzugehen, dass die Vorinstanzen ihre Begründungspflicht verletzt und den entscheidenderheblichen Sachverhalt unzureichend untersucht hätten. Die Beschwerdeführer rügen, dass sich die Vorinstanzen nicht mit der "Problematik von Art. 108 DBG" auseinandergesetzt, die Elemente einer Steuerumgehung nicht geprüft und den Vorwurf eines missbräuchlichen Verhaltens nicht belegt hätten.

8.2.

Gemäss Art. 29 Abs. 2 BV haben die Parteien Anspruch auf rechtliches Gehör. Für das kantonale Verwaltungsverfahren ergibt sich dieser Anspruch namentlich aus den §§ 21, 22 und 26 VRPG. Der Anspruch auf rechtliches Gehör umfasst alle Befugnisse, die einer Partei einzuräumen sind, damit sie in einem Verfahren ihren Standpunkt wirksam zur Geltung bringen kann (BGE 143 V 71, Erw. 4.1). Die Partei muss sich vor Erlass eines in ihre Rechtsstellung eingreifenden Akts zur Sache äussern können und die Behörde hat diese Vorbringen tatsächlich zu hören, ernsthaft zu prüfen und bei der Entscheidungsfindung angemessen zu berücksichtigen (BGE 136 I 184, Erw. 2.2.1; 134 I 83, Erw. 4.1). Daraus folgt die Verpflichtung der Behörde, ihren Entscheid zu begründen. Die Begründungspflicht soll verhindern, dass sich die Behörde von unsachlichen Motiven leiten lässt, und den Betroffenen ermöglichen, den Entscheid gegebenenfalls sachgerecht anzufechten. Dies ist nur möglich, wenn sowohl die betroffene Person als auch die Rechtsmittelinstanz sich über die Tragweite des Entscheids ein Bild machen können. In diesem Sinne müssen wenigstens kurz die Überlegungen genannt werden, von denen sich die Behörde hat leiten lassen und auf welche sich ihr Entscheid stützt. Dies bedeutet indessen nicht, dass sie sich ausdrücklich mit jeder tatbestandlichen Behauptung und jedem rechtlichen Einwand auseinandersetzen muss. Vielmehr kann sie sich auf die für den Entscheid wesentlichen Gesichtspunkte beschränken (BGE 141 III 28, Erw. 3.2.4; BGE 136 I 229, Erw. 5.2; BGE 133 I 270, Erw. 3.1, mit Hinweisen; 124 V 180, Erw. 1a). In formeller Hinsicht muss die Entscheidungsbegründung eine Darstellung des rechtserheblichen Sachverhalts enthalten und die herangezogenen Rechtsnormen sowie die juristischen Überlegungen (Subsumtion) nennen (LORENZ KNEUBÜHLER, Die Begründungspflicht, Bern/Stuttgart/Wien 1998, S. 26). Die Begründungspflicht ist nur dann verletzt, wenn das Gericht auf die für den Ausgang des Verfahrens wesentlichen Vorbringen selbst implizit nicht eingeht (BGE 133 III 235, Erw. 5.2). Eine Verletzung der Begründungspflicht führt grundsätzlich zu einer Aufhebung des betreffenden Entscheids und zur Rückweisung der Streitsache an die Vorinstanz. Eine Heilung im anschliessenden Rechtsmittelverfahren ist jedoch ausnahmsweise möglich, wenn der Begründungsmangel nicht besonders schwer wiegt, der Rechtsmittelinstanz volle Überprüfungsbefugnis zusteht und dem Beschwerdeführer kein Nachteil erwächst, so dass die Rückweisung an die Vorinstanz bloss zu einem formalistischen Leerlauf und einer unnötigen Verfahrensverzögerung führen würde (BGE 126 I 68, Erw. 2; BGE 110 Ia 81, Erw. 5).

Der in Art. 123 Abs. 1 DBG enthaltene Untersuchungsgrundsatz verpflichtet (und berechtigt) die Veranlagungsbehörde sodann, den massgeblichen Sachverhalt von Amtes wegen abzuklären und der Steuerveranlagung nur solche Tatsachen zugrunde zu legen, von deren Vorhandensein sie sich selbst überzeugt hat (MARTIN ZWEIFEL/SILVIA HUNZIKER, in: MARTIN ZWEIFEL/MICHAEL BEUSCH [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen

Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], 4. Aufl., Basel 2022, N. 4 zu Art. 123)

8.3.

Wie sich aus den bisherigen Erwägungen erhellt, mussten sich die Vorinstanzen mit zahlreichen Vorbringen der Beschwerdeführer mangels Entscheidrelevanz überhaupt nicht näher befassen oder es konnte auf die höchstrichterlichen Feststellungen und Erwägungen im kantonssteuerlichen Verfahren verwiesen werden, nachdem sich die diesbezügliche Sach- und Rechtslage im bundessteuerlichen Verfahren analog darstellt. So mussten sich die Vorinstanzen insbesondere mit der Frage einer Steuerumgehung und dem steuerlichen Wohnsitz der Pflichtigen zum Zeitpunkt der Barauszahlung(en) nach dargelegter Sachlage mangels Relevanz grundsätzlich nicht auseinandersetzen bzw. konnten sie sich diesbezüglich auf Verweise auf die bereits im kantonssteuerlichen Verfahren ergangenen Bundesgerichtsurteile beschränken. Auch die von den Beschwerdeführern aufgeworfenen Zuständigkeits- und Verfahrensfragen wurden – soweit ihnen überhaupt Entscheidrelevanz zuzumessen ist – in der erforderlichen Tiefe erörtert, zumal auch diesbezüglich die Sachlage aufgrund der bereits ergangenen höchstrichterlichen Entscheide im kantonssteuerlichen Verfahren weitgehend geklärt war. Wie bereits im vorinstanzlichen Entscheid festgehalten wurde, mussten sich die Vorinstanzen nicht mit allen Parteistandpunkten einlässlich auseinandersetzen und jede einzelne Beanstandung ausdrücklich widerlegen. Vielmehr durften sie sich auf die für die Entscheidung wesentlichen Punkte beschränken und wären allfällige (minderschwere) Begründungsmängel ohnehin spätestens im vorinstanzlichen Verfahren durch das Spezialverwaltungsgericht geheilt worden (vgl. Entscheid des Verwaltungsgerichts WBE.2007.154 vom 1. Dezember 2008, mit Hinweis auf BGE 132 V 387).

Damit vermögen auch die diesbezüglichen Rügen nicht zu überzeugen.

9.

Nach dem Gesagten erweist sich die Beschwerde als unbegründet und ist abzuweisen.

III.

1.

Ausgangsgemäss haben die Beschwerdeführer die Kosten des Verfahrens unter solidarischer Haftbarkeit zu tragen (Art. 145 Abs. 2 DBG i.V.m. Art. 144 Abs. 1 DBG; SILVIA HUNZIKER/ISABELLE MAYER-KNOBEL, in: MARTIN ZWEIFEL/MICHAEL BEUSCH [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 4. Aufl., Basel 2022, N. 4 zu Art. 144).

2.

Die Gerichtsgebühr ist gemäss § 3 Abs. 1 und 22 lit. c des Dekrets über die Verfahrenskosten vom 24. November 1987 (Verfahrenskostendekret, VKD; SAR 221.150) grundsätzlich unter Berücksichtigung des Zeitaufwands und der Bedeutung der Sache innerhalb eines Gebührenrahmens von Fr. 500.- bis Fr. 30'000.- festzusetzen, wobei Gebühren von 6-8% des Streitwerts üblich sind (Entscheid des Verwaltungsgerichts WBE.2011.304 vom 28. März 2012, Erw. 1.3 und 3; MARTIN SCHADE, in: MARIANNE KLÖTI-WEBER/DANIEL SCHUDEL/PATRICK SCHWARB [Hrsg.], Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 5. Aufl., Muri-Bern 2023, N. 8 zu § 189).

Gemäss vorstehender Praxis wäre grundsätzlich eine streitwertabhängige Staatsgebühr von über Fr. 15'000.00 zu erheben. Da wesentliche Fragen des vorliegenden Verfahrens jedoch bereits in den kantonssteuerlichen Verfahren erörtert wurden, rechtfertigt sich eine Reduktion der Gerichtsgebühr und ist diese wie schon vor Vorinstanz auf Fr. 7'500.00 festzusetzen.

3.

Parteikostenersatz ist dem Ausgang des Verfahrens entsprechend nicht geschuldet (Art. 145 Abs. 2 DBG i.V.m. Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren vom 20. Dezember 1968 [VwVG; SR 172.021]).

Das Verwaltungsgericht erkennt:

1.

Die Beschwerde wird abgewiesen.

2.

Die verwaltungsgerichtlichen Verfahrenskosten, bestehend aus einer Staatsgebühr von Fr. 10'000.00 sowie der Kanzleigebür und den Auslagen von Fr. 398.00, gesamthaft Fr. 10'398.00, sind von den Beschwerdeführern, unter solidarischer Haftbarkeit, zu bezahlen.

3.

Parteikosten werden keine ersetzt.

Zustellung an:

die Beschwerdeführer (Vertreter)

das Kantonale Steueramt (inkl. Eingabe der Beschwerdeführer vom 7. Juni 2023)

den Gemeinderat Q. inkl. Eingabe der Beschwerdeführer vom 7. Juni 2023)

die Eidgenössische Steuerverwaltung

Mitteilung an:

das Spezialverwaltungsgericht, Abt. Steuern

Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten

Dieser Entscheid kann wegen Verletzung von Bundesrecht, Völkerrecht, kantonalen verfassungsmässigen Rechten sowie interkantonalem Recht innert **30 Tagen** seit der Zustellung mit **Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten** beim **Schweizerischen Bundesgericht**, Schweizerhofquai, 6004 Luzern, angefochten werden. Die Frist steht still vom 7. Tag vor bis und mit 7. Tag nach Ostern, vom 15. Juli bis und mit 15. August und vom 18. Dezember bis und mit 2. Januar. Die unterzeichnete Beschwerde muss das Begehren, wie der Entscheid zu ändern sei, sowie in gedrängter Form die Begründung, inwiefern der angefochtene Akt Recht verletzt, mit Angabe der Beweismittel enthalten. Der angefochtene Entscheid und als Beweismittel angerufene Urkunden sind beizulegen (Art. 82 ff. des Bundesgesetzes über das Bundesgericht [Bundesgerichtsgesetz, BGG; SR 173.110] vom 17. Juni 2005).

Aarau, 2. August 2023

Verwaltungsgericht des Kantons Aargau

2. Kammer

Vorsitz:

Gerichtsschreiberin:

Berger

William