



<b>Fall-Nr.:</b>	B 2023/246, B 2023/247
<b>Stelle:</b>	Verwaltungsgericht
<b>Rubrik:</b>	Verwaltungsgericht
<b>Publikationsdatum:</b>	17.12.2024
<b>Entscheiddatum:</b>	09.10.2024

### **Entscheid Verwaltungsgericht, 09.10.2024**

**Steuerrecht; Art. 6 Abs. 1 DBG, Art. 15 Abs. 1 StG, Art. 127 Abs. 3 BV; Art. 2 und 5 des Übereinkommens vom 22. Juni 1995 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und dem Fürstentum Liechtenstein über verschiedene Steuerfragen. In der massgeblichen Steuerperiode wohnte der Beschwerdeführer in der Schweiz und war Gesellschafter einer Anwaltssozietät und einer Treuhand-Partnerschaft, beide mit Sitz im Fürstentum Liechtenstein und als einfache Gesellschaften des liechtensteinischen Personen- und Gesellschaftsrechts organisiert. Während die Anwaltssozietät anwaltliche Dienstleistungen erbringt, bezweckt die Treuhand-Partnerschaft im Wesentlichen, in Liechtenstein ansässige Treuhandunternehmen partnerschaftlich zu führen, wobei die Geschäftstätigkeit der Partnerschaft ausschliesslich über diese sogenannten Aussengesellschaften abgewickelt wird. Das dem Beschwerdeführer als Gesellschafter der Partnerschaft zugeflossene Einkommen unterliegt der Besteuerung in der Schweiz, da die Einkünfte weder einem ausländischen Geschäftsbetrieb nach Art. 6 Abs. 1 DBG und Art. 15 Abs. 1 StG noch als Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit im Sinn von Art. 2 und 5 des Steuerabkommens zwischen der Schweiz und dem Fürstentum Liechtenstein aus dem Jahr 1995 von der Besteuerung an seinem Wohnsitz in der Schweiz ausgenommen sind. (Verwaltungsgericht, B 2023/246, B 2023/247) Die gegen dieses Urteil erhobene Beschwerde ans Bundesgericht wurde mit Urteil vom 27. Januar 2026 abgewiesen (Verfahren 9C\_647/2024)**

Entscheid siehe pdf



**Verwaltungsgericht**  
Abteilung III

**Entscheid vom 9. Oktober 2024**

Besetzung           Abteilungspräsident Brunner; Verwaltungsrichterin Bietenharder, Verwaltungsrichter Engeler; Gerichtsschreiber Scherrer

Geschäftsnr.        B 2023/246, B 2023/247

Verfahrensbeteiligte   **A.\_\_\_\_**,  
**Beschwerdeführer**,  
vertreten durch Prof. Dr. iur. Peter Mäusli-Allenspach, LL.M., PM Steuerrechtspraxis AG, Dreilindenhang 31, 9000 St. Gallen,

gegen

**Verwaltungsrekurskommission des Kantons St. Gallen**, Unterstrasse 28, 9001 St. Gallen,

**Vorinstanz**,

**Kantonales Steueramt**, Davidstrasse 41, 9001 St. Gallen,

**Beschwerdegegner**,

**Eidgenössische Steuerverwaltung**, Hauptabteilung Direkte Bundessteuer, Eigerstrasse 65, 3003 Bern,

**Beschwerdebeteiligte**,

Gegenstand        **Kantons- und Gemeindesteuern 2015 sowie direkte Bundessteuer 2015**



## **Das Verwaltungsgericht stellt fest:**

### **A.**

A.\_\_\_\_ ist Rechtsanwalt und wohnte im Jahr 2015 in Z.\_\_\_\_/SG. Er war bis 31. Dezember 2014 bei B.\_\_\_\_, Y.\_\_\_\_/FL, unselbständig erwerbstätig. Am 1. Januar 2015 wurde er Partner und Gesellschafter dieser Rechtsanwaltssozietät sowie – nach Leistung einer Einkaufssumme von CHF 22'916.65 (S. 13/28 der Ergänzung der Einsprachebegründung vom 20. Dezember 2021, Rz. 28; act. 9.6/1.6) – Gesellschafter der C.\_\_\_\_, Y.\_\_\_\_/FL. Beide Unternehmen sind als einfache Gesellschaften des liechtensteinischen Personen- und Gesellschaftsrechts organisiert. Während die B.\_\_\_\_ anwaltliche Dienstleistungen erbringt, bezweckt die C.\_\_\_\_ im Wesentlichen, die in Liechtenstein ansässigen Treuhandunternehmen D.\_\_\_\_, E.\_\_\_\_ und F.\_\_\_\_ (sogenannte Aussengesellschaften, alle mit Sitz in Y.\_\_\_\_/FL), partnerschaftlich zu führen, wobei die Geschäftstätigkeit der C.\_\_\_\_ ausschliesslich über die Aussengesellschaften abgewickelt wird.

### **B.**

Für 2015 deklarierte A.\_\_\_\_ am 6. März 2017 Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit von CHF 663'331, nämlich CHF 22'315 (Gewinnanteil B.\_\_\_\_; act. 9.6/2.11, Jahresrechnung Seite 1/1), CHF 579'497 (D.\_\_\_\_ Gehalt CHF 250'000, Gewinnanteil CHF 329'497.47; act. 9.6/2.11, Jahresrechnung Seite 14/18), CHF 9'189 (Gewinnanteil F.\_\_\_\_; act. 9.6/2.11, Jahresrechnung Seite 9/10) und CHF 52'330 (Gewinnanteil E.\_\_\_\_; act. 9.6/2.11, Jahresrechnung Seite 9/10).

Das Kantonale Steueramt qualifizierte lediglich den Gewinnanteil an der Rechtsanwaltssozietät von CHF 22'315 als Einkünfte aus dem Betrieb der Anwaltskanzlei und stellte sie von der Steuerpflicht in der Schweiz frei. Bei den übrigen Einkünften ging es von unselbständiger Erwerbstätigkeit aus. Es veranlagte A.\_\_\_\_ am 30. März 2021 für die Kantons- und Gemeindesteuern 2015 mit einem steuerbaren Einkommen von CHF 635'900 zum Satz von CHF 658'200 und mit einem steuerbaren Vermögen von CHF 756'000 zum Satz von CHF 776'000 und für die direkte Bundessteuer 2015 mit einem steuerbaren Einkommen von CHF 635'000 zum Satz von CHF 657'300 (act. 9.6/2.1). Das Kantonale Steueramt wies die dagegen erhobenen Einsprachen am 15. Juli 2022 ab.

### **C.**

Die Verwaltungsrekurskommission wies die gegen die Einspracheentscheide erhobenen Rechtsmittel am 23. Oktober 2023 ab.

In den Erwägungen hielt die Verwaltungsrekurskommission fest, die Parteien seien sich einig, dass der Steuerpflichtige ab 1. Januar 2015 bei der B.\_\_\_\_ als Partner tätig gewesen



sei. Aus dieser Tätigkeit habe er Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit von CHF 22'315 deklariert. Für die restlichen Einkünfte von CHF 641'016 hielt sie fest, die Tätigkeit des Steuerpflichtigen habe zwei unterschiedliche unternehmerische Ebenen betroffen: zum einen die Funktion als Partner der C.\_\_\_\_ und zum anderen die operative Tätigkeit in den Aussengesellschaften. Das sei wesentlich, weil es sich bei der C.\_\_\_\_ und bei den Aussengesellschaften um verschiedene Steuersubjekte handle, die steuerrechtlich unterschiedlich zu behandeln seien. Die C.\_\_\_\_ übe keine operative Tätigkeit aus, sondern diene im Wesentlichen dazu, die Anteile an den Aussengesellschaften zu halten, deren Gewinne abzuschöpfen und nach einem im Partnerschaftsvertrag festgelegten Schlüssel auf die Partner zu verteilen. Dabei handle es sich faktisch um die Entschädigung für die operative Tätigkeit in den Aussengesellschaften, was sich schon daran zeige, dass der Steuerpflichtige kein Einkommen aus der C.\_\_\_\_ deklariert habe, sondern die Einkünfte aus der F.\_\_\_\_, der D.\_\_\_\_ und der E.\_\_\_\_ in der Steuererklärung 2015 einzeln ausgewiesen habe. Mit dem Partnerschaftsvertrag sei vereinbart worden, die Geschäftstätigkeiten ausschliesslich über die Aussengesellschaften abzuwickeln. Bei der C.\_\_\_\_ habe es sich somit nicht um einen Geschäftsbetrieb im steuerrechtlichen Sinn gehandelt. Dass die Steuerverwaltung Liechtensteins davon ausgehe, der Steuerpflichtige übe die Tätigkeit als Gesellschafter bei der B.\_\_\_\_ und bei der C.\_\_\_\_ in einer festen Einrichtung im Sinn des Doppelbesteuerungsabkommens aus, ändere nichts.

Demgegenüber erfüllten die Aussengesellschaften, soweit aus den Akten ersichtlich, die Voraussetzungen für einen Geschäftsbetrieb, auch wenn die F.\_\_\_\_ und die E.\_\_\_\_ die personellen Ressourcen von der D.\_\_\_\_ bezogen hätten. In diesen Aussengesellschaften sei der Steuerpflichtige keiner selbständigen Erwerbstätigkeit nachgegangen. Vielmehr habe entgegen den Vorbringen des Steuerpflichtigen ein Subordinationsverhältnis vorgelegen. Er habe seine Auftraggeber nicht frei wählen können. Sein Unternehmerrisiko habe die Funktion als Gesellschafter der C.\_\_\_\_ und nicht die unselbständige Tätigkeit bei den Aussengesellschaften betroffen. In dieser Hinsicht sei er mit einem von der Aktiengesellschaft angestellten Aktionär vergleichbar. Dass er seine Entschädigung nicht an sich selbst, sondern an die C.\_\_\_\_ habe überweisen lassen, sei nicht relevant. Bei den Aussengesellschaften und der C.\_\_\_\_ verfüge der Steuerpflichtige über keinen eigenen Aussenaustritt.

#### **D.**

A.\_\_\_\_ (Beschwerdeführer) erhob gegen die am 25. Oktober 2023 versandten Rechtsmittelentscheide der Verwaltungsrekurskommission (Vorinstanz) mit Eingabe vom 25. November 2023 Beschwerden beim Verwaltungsgericht. Er beantragt, unter Kosten- und Entschädigungsfolge sei der vorinstanzliche Entscheid aufzuheben und die Steuerfaktoren für die Kantons- und Gemeindesteuern 2015 und für die direkte Bundessteuer 2015 seien gemäss Deklaration festzulegen. Eventualiter sei die Sache zur Neubeurteilung an die Vorinstanz



zurückzuweisen.

Die Vorinstanz beantragte am 1. Dezember 2023 die Abweisung der Beschwerde und verwies zur Begründung auf die Erwägungen des angefochtenen Entscheids. Mit Vernehmlassung vom 13. Dezember 2023 beantragte das Kantonale Steueramt (Beschwerdegegner) die Abweisung der Beschwerde. Die Eidgenössische Steuerverwaltung (Beschwerdebeteiligte) verzichtete stillschweigend auf eine Vernehmlassung. Der Beschwerdeführer nahm am 16. Januar 2024 Stellung zur Vernehmlassung des Beschwerdegegners. Die weiteren Verfahrensbeteiligten verzichteten stillschweigend darauf, sich zur Stellungnahme des Beschwerdeführers zu äussern.

## **Darüber zieht das Verwaltungsgericht in Erwägung:**

### **I. Prozessuales**

#### **1. Vereinigung**

Der Steuerpflichtige wohnte in der streitbetroffenen Steuerperiode in Z.\_\_\_\_/SG. Unbestritten ist damit seine unbeschränkte Steuerpflicht im Kanton St. Gallen (Art. 15 Abs. 1 Satzteil 1 des Steuergesetzes, sGS 811.1, StG) und in der Schweiz (Art. 6 Abs. 1 Satzteil 1 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer, SR 642.11, DBG). Er war als Grenzgänger im Fürstentum Liechtenstein erwerbstätig. Umstritten ist, ob und inwieweit sich die Steuerpflicht für die Kantons- und Gemeindesteuern und für die direkte Bundessteuer auf die im Fürstentum Liechtenstein erzielten Einkünfte erstreckt.

Die Grundlagen des kantonalen Steuerrechts und des Rechts der direkten Bundessteuer, nach denen diese Frage zu entscheiden ist, stimmen inhaltlich überein: Die Steuerpflicht erstreckt sich nicht auf Geschäftsbetriebe, Betriebsstätten und Grundstücke ausserhalb des Kantons (Art. 15 Abs. 1 Satzteil 2 StG) und im Ausland (Art. 6 Abs. 1 Satzteil 2 DBG). Dabei folgt die Abgrenzung der Steuerpflicht für Geschäftsbetriebe, Betriebsstätten und Grundstücke im interkantonalen und internationalen Verhältnis nach den Grundsätzen des Bundesrechts über das Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung (Art. 16 Abs. 1 StG; Art. 6 Abs. 3 Satz 1 DBG; Art. 127 Abs. 3 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft, SR 101, BV). Sodann beachten Bund und Kantone gleichermassen das Völkerrecht (Art. 5 Abs. 4 BV) und damit die vom Bund mit dem Ausland eingegangenen Doppelbesteuerungsabkommen (vgl. für das Recht der direkten Bundessteuer deklaratorisch Art. 6 Abs. 3 Satz 4 DBG; für das st. gallische Steuerrecht Art. 128 Abs. 1 StG; grundsätzlich für das kantonale Steuerrecht offen gelassen BGer 9C\_475/2023 vom 12. März 2024 E. 2.3.1 [zur amtl. Publikation vorgesehen]).



Die Vorinstanz hat deshalb Rekurs und Beschwerde betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern und die direkte Bundessteuer zu Recht im gleichen Entscheid, aber mit getrennten Dispositivziffern erledigt. Unter diesen Umständen durfte der Beschwerdeführer die Beschwerden zudem in einer gemeinsamen Rechtsschrift erheben (BGE 142 II 293 E. 1.2, 135 II 260 E. 1.3.1). Ebenso ist es zulässig, dass das Verwaltungsgericht über die Beschwerden im gleichen Urteil entscheidet (BGer 9C\_738/2022 vom 30. Mai 2023 E. 1.1).

## **2. Eintreten**

Das Verwaltungsgericht ist zum Entscheid in der Sache zuständig (Art. 196 Abs. 1 StG; Art. 145 DBG, Art. 1 Abs. 3 und Art. 7 Abs. 2 der Verordnung zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, sGS 815.1, Vo DBG). Der Beschwerdeführer war als Steuerpflichtiger an den vorinstanzlichen Rechtsmittelverfahren beteiligt und unterlag mit seinem Begehren, für die Steuerperiode 2015 entsprechend seiner Deklaration veranlagt zu werden. Er ist damit zur Erhebung der Beschwerde befugt (Art. 196 Abs. 1 StG; Art. 145 Abs. 2 und Art. 140 Abs. 1 DBG). Die Beschwerden gegen den am 25. Oktober 2023 versandten Entscheid der Vorinstanz wurden mit Eingabe vom 25. November 2023 rechtzeitig erhoben (Art. 196 Abs. 1 StG; Art. 145 Abs. 2 und Art. 140 Abs. 1 DBG) und erfüllen in formeller und inhaltlicher Hinsicht die gesetzlichen Anforderungen (Art. 161 StG und Art. 64 in Verbindung mit Art. 48 Abs. 1 VRP; Art. 145 Abs. 2 und Art. 140 Abs. 1 und 2 DBG). Darauf ist einzutreten.

## **II. Verfahrensrechtliche Rügen**

### **3. Rechtliches Gehör**

Der Beschwerdeführer wirft der Vorinstanz vor, sie habe in ihrer Begründung wesentliche Argumente ausser Acht gelassen und damit seinen Anspruch auf rechtliches Gehör verletzt. Insbesondere habe sie die von ihm angerufene aktuelle bundesgerichtliche Rechtsprechung ausgeblendet, wonach in einer Konstellation wie der vorliegenden Einkünfte aus unselbständiger Tätigkeit höchstens im Ausmass eines angemessenen Gehalts vorliegen würden und nicht Ertrag aus beweglichem Geschäftsvermögen umfassen könnten (StE 2001 A 24.32 Nr. 5).

#### **3.1.**

Aus dem Anspruch auf rechtliches Gehör gemäss Art. 29 Abs. 2 BV folgt die Pflicht der Behörden, ihren Entscheid zu begründen. Das Gericht muss in seiner Begründung wenigstens kurz die wesentlichen Überlegungen nennen, von denen es sich hat leiten lassen und auf die es seinen Entscheid stützt. Es darf sich aber auf die massgebenden Gesichtspunkte



beschränken und muss sich nicht ausdrücklich mit jeder tatsächlichen Behauptung und jedem rechtlichen Einwand auseinandersetzen und diese widerlegen (BGer 2C\_1157/2016 und 2C\_1158/2016 vom 2. November 2017 E. 3.1.1 mit Hinweisen auf BGE 142 III 433 und weitere veröffentlichte Rechtsprechung). Die Begründungspflicht ist nur dann verletzt, wenn das Gericht auf die für den Ausgang des Verfahrens wesentlichen Vorbringen selbst implizit nicht eingeht (BGer 2C\_152/2020 vom 18. Juni 2020 E. 2.1 mit Hinweis auf BGE 133 III 235 E. 5.2). Sie bezweckt, den Parteien die für den Entscheid massgebenden Umstände zur Kenntnis zu bringen, damit sie sich ein Bild über dessen Tragweite machen, ihn auf seine Richtigkeit hin überprüfen und gegebenenfalls in voller Kenntnis der Sache anfechten können (BGer 2C\_1157/2016 und 2C\_1158/2016 vom 2. November 2017 E. 3.1.1 mit Hinweisen auf BGE 138 IV 81 E. 2.2 und 136 I 229 E. 5.2).

### 3.2.

Das angefochtene Urteil wird vorerwähnten Anforderungen gerecht. Zwar trifft zu, dass die Vorinstanz sich weder mit dem vom Beschwerdeführer angeführten Entscheid des Bundesgerichts noch mit der Frage auseinandergesetzt hat, ob zumindest ein Teil der Einkünfte nicht unselbständiger Tätigkeit zuzurechnen ist, weil es "völlig weltfremd" sei, dass ein Arbeitgeber seinen Angestellten den gesamten Unternehmensgewinn als Lohn auszahle. Allerdings hat die Vorinstanz ausdrücklich festgehalten, sie gehe auf die Ausführungen des Beschwerdeführers ein, soweit dies – ihrer Auffassung nach – für den Entscheid erforderlich sei. Daraus ist abzuleiten, dass die Vorinstanz, ohne dies ausdrücklich festzuhalten, der Auffassung war, weder der erwähnte Bundesgerichtsentscheid noch die Überlegungen zur Gewinnverwendung der Treuhandanstalten könnten zu einem anderen Ergebnis führen.

Die Begründung des angefochtenen Entscheids enthält die wesentlichen Überlegungen, welche die Vorinstanz zur Abweisung der Rechtsmittel geführt haben. Insbesondere ist die Vorinstanz auch auf Sachverhaltsvorbringen eingegangen, welche aus der Sicht des Beschwerdeführers gegen eine unselbständige Erwerbstätigkeit – Tragung von Schäden aus der Tätigkeit der Aussengesellschaften durch die C.\_\_\_\_ und die damit verbundene Gewinnschmälerung (E. 5b/cc des angefochtenen Entscheids), Verweis auf der Internetseite der Anwaltskanzlei auf die Kooperation mit den Aussengesellschaften (E. 5b/dd des angefochtenen Entscheids), Bestätigung der Steuerverwaltung Liechtenstein, wonach der Beschwerdeführer die Tätigkeiten als Gesellschafter in der Anwaltskanzlei und in der C.\_\_\_\_ in einer festen Einrichtung ausübe (E. 5b/ee des angefochtenen Entscheids), sozialversicherungsrechtliche Behandlung der Einkünfte im Fürstentum Liechtenstein (E. 5b/ff des angefochtenen Entscheids) – sprechen. Dem Beschwerdeführer war es damit möglich, den Entscheid mit einer eingehenden materiellen Begründung anzufechten. Ob die Würdigung der Vorinstanz inhaltlich zutrifft, ist eine andere Frage, die unter dem Gesichtspunkt des rechtlichen Gehörs (Art. 29 Abs. 2 BV) nicht von Belang ist.



### III. Direkte Bundessteuer

#### 4. Ausgangslage

Der Beschwerdeführer wohnte in der hier interessierenden Zeitspanne in Z.\_\_\_/SG. Als Grenzgänger übte er eine Rechtsanwaltsstätigkeit in einer Anwaltssozietät in Y.\_\_\_/FL aus. Zudem war beziehungsweise ist er Gesellschafter der C.\_\_\_, Y.\_\_\_/FL, und als solcher für deren Aussengesellschaften tätig. Anwaltssozietät und C.\_\_\_ sind als einfache Gesellschaften ohne Rechtspersönlichkeit, die Aussengesellschaften als Anstalten und damit als selbständige juristische Personen des liechtensteinischen Personen- und Gesellschaftsrechts (216.0 der Systematischen Sammlung, PGR/LI) organisiert (Art. 680 ff. und Art. 534 ff. PGR/LI).

Die Aussengesellschaften verfügen nicht über ein eingeteiltes Kapital (S. 9/28 der Ergänzung der Einsprachebegründung vom 20. Dezember 2021, Ziff. 16; act. 9.6/2.13). Die Partner der C.\_\_\_ halten – über einen als Treuhänder eingesetzten Partner – die Gründerrechte der Aussengesellschaften zur gesamten Hand (Art. 1 Ziff. 3 des Partnerschaftsvertrags vom 18. Dezember 2013; act. 9.6/2.13; S. 5/28 und 9/28 der Ergänzung der Einsprachebegründung vom 20. Dezember 2021 jeweils Ziff. 14; act. 9.6/1.6). Die Gründerrechtsinhaber beschliessen über das Jahresergebnis, bestellen Begünstigte und legen Art, Umfang und Dauer der Begünstigung fest (so für die D.\_\_\_ Art. 9 lit. b und i ihrer Statuten; act. 9.6/1.6/6). Die Aussengesellschaften gründen und verwalten liechtensteinische Rechtsträger für Dritte. So bezweckt insbesondere die D.\_\_\_ den "geschäftsmässigen Betrieb" der folgenden Tätigkeiten: Übernahme von Treuhänderschaften, Gründung von Verbandspersonen und Gesellschaften für Dritte in deren Namen oder in eigenem Namen und für fremde Rechnung und damit verbundene Interventionen bei Behörden und Amtsstellen; Finanz-, Wirtschafts- und Steuerberatung; Buchführung sowie die Rechtsberatung im Rahmen dieser Tätigkeiten (Art. 1 und Art. 4 lit. a-g der Statuten; act. 9.6/1.6/6). Die erforderlichen Bewilligungen werden den Aussengesellschaften durch konzessionierte Treuhänder zur Verfügung gestellt, die Partner der C.\_\_\_ sind. Die konzessionierten Treuhänder müssen die Organstellung als Stiftungs-, Verwaltungs- und Treuhänderräte stets persönlich ausüben (S. 7/28 der Ergänzung der Einsprachebegründung vom 20. Dezember 2021, Ziff. 8; act. 9.6/1.6). Die Gewinne aus den Aussengesellschaften fliessen in die C.\_\_\_ und werden nach dem Senioritätsprinzip unter den Partnern verteilt (S. 12/28 der Ergänzung der Einsprachebegründung vom 20. Dezember 2021, Ziff. 25-27; act. 9.6/1.6).

Zwischen den Partnern der Rechtsanwaltssozietät und den Aussengesellschaften bestehen für den Beschwerdeführer mit dem Beitrittsvertrag vom 11. Dezember 2014 rechtsverbindlich gewordene (act. 9.6/1.5/3) Rahmenvereinbarungen (act. 9.6/1.5/5a, b und c). In



diesen Rahmenvereinbarungen verpflichten sich die aus dem Kreis der Partner der Rechtsanwaltssozietät "namhaft gemachten Gesellschafter", im Rahmen ihres Mandats persönlich und aktiv die Interessen des Mandanten – der Aussengesellschaft – und/oder dessen Kunden mit "Eifer, Treue und Gewissenhaftigkeit" zu vertreten (Art. IV/1 und 2 der Rahmenvereinbarungen).

## **5.      *Rechtsgrundlagen***

### **5.1.**

Natürliche Personen sind gemäss Art. 3 Abs. 1 DBG aufgrund persönlicher Zugehörigkeit steuerpflichtig, wenn sie ihren steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz haben. Bei persönlicher Zugehörigkeit ist die Steuerpflicht gemäss Art. 6 DBG unbeschränkt (Abs. 1 Satzteil 1), erstreckt sich aber nicht auf Geschäftsbetriebe, Betriebsstätten und Grundstücke im Ausland (Abs. 1 Satzteil 2); die Steuerauscheidung für Geschäftsbetriebe, Betriebsstätten und Grundstücke erfolgt im Verhältnis zu anderen Kantonen und zum Ausland nach den Grundsätzen des Bundesrechts über das Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung (Abs. 3, vgl. auch Art. 4 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, Steuerharmonisierungsgesetz, StHG, SR 642.14).

### **5.2.**

Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zum verfassungsrechtlichen Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung gemäss Art. 127 Abs. 3 BV ist das Einkommen, das in einer Geschäftsniederlassung mit ständigen Einrichtungen erzielt wird, am Geschäftsort zu versteuern. Umgekehrt ist das Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit unabhängig davon, wo die Tätigkeit ausgeübt wird, am Hauptsteuerdomizil steuerbar. Ob eine Erwerbstätigkeit als selbständig oder unselbständig zu qualifizieren ist, hängt primär vom persönlichen und wirtschaftlichen Freiraum ab. Eine selbständige Erwerbstätigkeit beruht im Allgemeinen auf einer frei gewählten eigenen Organisation und wird auf eigene Rechnung und Gefahr ausgeübt. Dagegen ist die unselbständige Erwerbstätigkeit dadurch gekennzeichnet, dass Arbeit auf bestimmte oder unbestimmte Zeit gegen Lohn in Abhängigkeit von einem Arbeitgeber geleistet wird, an dessen Anweisungen der Arbeitnehmer gebunden ist (vgl. BGer 2C\_396/2011 vom 26. April 2012 E. 2.2 mit Hinweisen auf BGE 121 I 259 E. 2b und weitere Rechtsprechung). Die Ausübung einer selbständigen Erwerbstätigkeit in einer Geschäftsniederlassung mit ständigen Einrichtungen begründet somit einen Geschäftsbetrieb (BGer 2C\_689/2018 vom 20. Juni 2019 E. 3.2 mit Hinweis unter anderem auf P. MÄUSLI-ALLENSPACH, in: Zweifel/Beusch/de Vries Reilingh [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Interkantonales Steuerrecht, 2. Aufl. 2021, § 18 N 32).



### 5.3.

Das Einkommen von einfachen Gesellschaften, Kollektiv- und Kommanditgesellschaften wird gemäss Art. 10 Abs. 1 DBG den einzelnen Teilhabern anteilmässig zugerechnet. Ausländische Handelsgesellschaften und andere ausländische Personengesamtheiten ohne juristische Persönlichkeit, die aufgrund wirtschaftlicher Zugehörigkeit steuerpflichtig sind, entrichten ihre Steuern gemäss Art. 11 DBG nach den Bestimmungen für die juristischen Personen. Ausländische juristische Personen sowie nach Art. 11 DBG steuerpflichtige, ausländische Handelsgesellschaften und andere ausländische Personengesamtheiten ohne juristische Persönlichkeit werden den inländischen juristischen Personen gleichgestellt, denen sie rechtlich oder tatsächlich am ähnlichsten sind (Art. 49 Abs. 3 DBG). Nach Art. 10 Abs. 1 DBG hat – in Abgrenzung zu Art. 11 DBG – eine in der Schweiz unbeschränkt steuerpflichtige Person ihre Einkünfte, die sie aus einer Beteiligung an einer nach ausländischem Recht organisierten Personengemeinschaft ohne Rechtspersönlichkeit, welche darüber hinaus in der Schweiz auch nicht aufgrund wirtschaftlicher Zugehörigkeit steuerpflichtig ist, vollumfänglich in der Schweiz zu versteuern. Verfügt die ausländische Personengemeinschaft ohne Rechtspersönlichkeit über einen Geschäftsbetrieb oder eine Betriebsstätte im Ausland, ist eine internationale Steuerauscheidung nach Art. 6 Abs. 3 DBG vorzunehmen (vgl. HUNZIKER/MAYER-KNOBEL, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, DBG, 4. Aufl. 2022, N 1 zu Art. 10 DBG mit Hinweis insbesondere auf BGer 2C\_664/2013 und 2C\_665/2013 vom 28. April 2014).

### 5.4.

Bei internationalen Steuersachverhalten, welche die Schweiz und das Fürstentum Liechtenstein betreffen, war in der Steuerperiode 2015 das Übereinkommen vom 22. Juni 1995 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und dem Fürstentum Liechtenstein über verschiedene Steuerfragen (in Kraft getreten am 17. Dezember 1996, AS 1997 S. 890 ff., nachfolgend: Steuerabkommen 1995; vgl. Art. 29 Ziff. 2 lit. b des am 22. Dezember 2016 in Kraft getretenen Abkommens vom 10. Juli 2015 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und dem Fürstentum Liechtenstein zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, SR 0.672.951.43, DBA CH/FL) massgebend. Das Abkommen gilt für Personen, die in einem oder in beiden Vertragsstaaten ansässig sind, und für alle Steuern vom Einkommen, die auf den vom Abkommen erwähnten Einkünften erhoben werden (Art. 1 und Art. 2 Ziff. 1 des Steuerabkommens 1995). Als Betriebsstätte gilt eine feste Geschäftseinrichtung, durch welche die Tätigkeit des Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt wird (Art. 3 Ziff. 1 lit. e des Steuerabkommens 1995). Die Erwerbseinkünfte von Grenzgängern in privatrechtlichen Arbeitsverhältnissen können nur im Wohnsitzstaat besteuert werden (Art. 5 des Steuerabkommens 1995).



mit dem Randtitel "unselbständige Arbeit"; Botschaft betreffend ein Abkommen mit Liechtenstein über verschiedene Steuerfragen vom 25. Oktober 1995, in: BBl 1995 IV S. 1633 ff., S. 1636).

## 6. *Prüfungsprogramm*

Da sich nach Art. 6 DBG die Steuerpflicht in der Schweiz nicht auf Geschäftsbetriebe und Betriebsstätten im Ausland erstreckt, ist zunächst zu klären, ob die Einkünfte des Beschwerdeführers, soweit sie ihm als Gesellschafter der "C. \_\_, Y. \_\_/FL" zugeflossen sind, in der Schweiz deshalb nicht steuerbar sind, weil es sich dabei um Einkünfte aus einem Geschäftsbetrieb beziehungsweise aus einer Betriebsstätte im Fürstentum Liechtenstein handelt (dazu nachfolgend Erwägung 7). Ist die Frage zu verneinen, ist weiter zu prüfen, ob die Ausscheidungsregeln, wie sie sich insbesondere aus dem Übereinkommen der Schweiz mit dem Fürstentum Liechtenstein über verschiedene Steuerfragen ergeben, einer Besteuerung der Einkünfte in der Schweiz entgegenstehen, weil den fraglichen Einkünften keine unselbständige Erwerbstätigkeit des Beschwerdeführers nach Art. 5 des Übereinkommens zugrunde liegt (dazu nachfolgend Erwägung 8).

## 7. *Geschäftsbetrieb*

### 7.1.

Das Vorliegen eines Geschäftsbetriebs setzt praxisgemäss voraus, dass ein Unternehmen eine geschäftliche Tätigkeit ausübt, wobei ein Betrieb nach kaufmännischer Art in einer festen Anlage oder Einrichtung ausgeführt wird. Als nichtkaufmännische Personengesellschaften gelten solche, deren Tätigkeit sich in der gewöhnlichen Vermögensverwaltung erschöpft und die über keine festen, ständigen Anlagen am Gesellschaftssitz verfügen, die der Geschäftstätigkeit dienen. Dies trifft insbesondere auf reine Finanz- oder Vermögensverwaltungsgesellschaften zu, welche keine geschäftliche Tätigkeit im Sinn der vorliegenden Bestimmung ausüben, selbst wenn das Vermögen erheblich ist und dessen Verwaltung über das gewöhnliche Mass hinausgeht. Diese betreiben kein nach kaufmännischer Art geführtes Gewerbe, weshalb die einzelnen Gesellschafter ihre Anteile an der Gesellschaft an ihrem eigenen Hauptsteuerdomizil zu versteuern haben (BGer 2C\_707/2016 vom 23. März 2018 E. 2.3 mit Hinweisen auf weitere Rechtsprechung).

Mit dieser unilateralen Massnahme soll zwar eine Regelung getroffen werden, welche die Gefahr einer doppelten Besteuerung vermindert, dabei soll jedoch nach Möglichkeit verhindert werden, dass aufgrund dieser Regelung eine doppelte Nichtbesteuerung resultiert, wird doch Letzteres durch bilaterale Doppelbesteuerungsabkommen, denen keineswegs allgemein der Gedanke zugrunde liegt, doppelte Nichtbesteuerung zu vermeiden, höchstens in



bestimmten Konstellationen ausgeschlossen. In Bezug auf die Definition der Betriebsstätten ergibt sich daraus, dass für Betriebsstätten im Ausland die Anforderungen etwas höher gesteckt werden dürfen als für Betriebsstätten in der Schweiz. Betriebsstätten im Ausland sind daher in zweifelhaften Fällen aufgrund der unbeschränkten Steuerpflicht in der Schweiz tendenziell der Steuerpflicht in der Schweiz zu unterwerfen, und einer allenfalls drohenden Doppelbesteuerung ist in solchen Fällen mittels Heranziehung entsprechender Doppelbesteuerungsabkommen entgegenzutreten, soweit solche bestehen. Diese grundsätzlichen Überlegungen sind auch in Bezug auf Geschäftsbetriebe natürlicher Personen (beziehungsweise Personenunternehmen) anzuwenden (BGer 2C\_738/2014 vom 21. August 2015 E. 2.4 mit Hinweis auf BGE 139 II 78 E. 3.1.2; vgl. auch BGE 125 II 113 E. 5a).

## 7.2.

Der Beschwerdeführer ist zusammen mit weiteren Rechtsanwälten Gesellschafter der Anwaltssozietät "B.\_\_, Rechtsanwälte, Y.\_\_/FL" und der "C.\_\_, Y.\_\_/FL". Letztere bezweckt die partnerschaftliche Führung konzessionierter Treuhandgesellschaften, nämlich der D.\_\_ Treuhand- und Verwaltungs-Anstalt, der F.\_\_ und der E.\_\_ Trust Management Establishment, alle Y.\_\_, sowie – bis 29. Juli 2015 – des G.\_\_ reg., X.\_\_/FL (sog. Aussengesellschaften; Präambel A des Beitrittsvertrags vom 11. Dezember 2014; act. 9.6/1.6/4). Die Geschäftstätigkeit der Partnerschaft wickelt sich ausschliesslich in den Aussengesellschaften ab (Art. 1 Ziff. 2). Die ständigen Einrichtungen werden den Aussengesellschaften zugerechnet, die sie der Partnerschaft für deren Zwecke zur Benutzung überlassen (Art. 1 Ziff. 6). Bei Übernahme und Ausübung von Organ-, Treuhänder- und ähnlichen Funktionen für die Aussengesellschaften werden die Partner ausschliesslich im Namen und für Rechnung der Aussengesellschaften tätig (Art. 4 Ziff. 2).

Aus dem Partnerschaftsvertrag vom 18. Dezember 2013 ergeben sich keine Hinweise auf eigene ständige Einrichtungen der C.\_\_. Die C.\_\_ regelt in erster Linie die Tätigkeit in den Aussengesellschaften (Art. 12-14 des Partnerschaftsvertrags). Die Aussengesellschaften verfügen über Verwaltungs- beziehungsweise Treuhänderrat, Managing Committee und Geschäftsführer. Aus der Beschreibung ihrer Zuständigkeitsbereiche ergibt sich, dass die Grundlagen für die operative Tätigkeit – beispielsweise interne Organisation, Geschäftsführungsreglemente, Informatik, Bibliothek, Archiv, Versicherungen, Marketing, Personalplanung und -rekrutierung, Anschaffungen, Miete von Geschäftsräumlichkeiten, Buchhaltung und Rechnungswesen (Art. 13 Ziff. 4) – in den Aussengesellschaften bestehen. Für die C.\_\_ enthält der Partnerschaftsvertrag keine entsprechenden Regelungen. Zwar besteht – neben der Versammlung der Partner – auch für die Partnerschaft ein Managing Committee. Dessen Funktion beschränkt sich aber darauf, die für eine gleichmässige Auslastung der Partner bei der Mandatsbetreuung erforderlichen Anordnungen zu treffen (Art. 4 Ziff. 3).



Soweit sich die Ausführungen in der Beschwerde unter dem Titel "Ausländischer Geschäftsbetrieb" (Rz. 43-53) mit der Frage nach der selbständigen oder unselbständigen Erwerbstätigkeit, mit dem Zusammenhang zur Tätigkeit in der Anwaltssozietät und mit der Behandlung der Gründerrechte der C.\_\_\_\_ als Geschäftsvermögen befassen, enthalten sie keine Angaben zu konkreten eigenen ständigen Einrichtungen der C.\_\_\_\_. Der Beschwerdeführer möchte sodann den – unbestrittenen – Geschäftsbetrieb der Rechtsanwaltssozietät auch der C.\_\_\_\_ zurechnen. Dafür allerdings fehlen die wirtschaftlichen Grundlagen: Der Beschwerdeführer anerkennt, dass die C.\_\_\_\_ keine eigene Buchhaltung führt (Rz. 51), insbesondere fehlt es an der buchhalterischen Erfassung einer Abgeltung der entsprechenden Nutzungsmöglichkeiten. Schliesslich beschränkt sich der Beschwerdeführer darauf, die Feststellung, die C.\_\_\_\_ übe keine operative Geschäftstätigkeit aus, zu bestreiten (Rz. 49), ohne konkret geltend zu machen, worin diese Tätigkeit denn – abgesehen von der gewöhnlichen Vermögensverwaltung – bestehen sollte.

### 7.3.

Der Schluss der Vorinstanz, die C.\_\_\_\_ verfüge über keine festen Einrichtungen, in welcher sie eine operative Tätigkeit ausübe, ist deshalb nicht zu beanstanden. Die Einkünfte von CHF 579'497, welche der Beschwerdeführer als Gesellschafter der C.\_\_\_\_ erzielte, können deshalb nicht einem ausländischen Geschäftsbetrieb im Sinn von Art. 6 Abs. 1 Satzteil 2 DBG zugerechnet werden und sind entsprechend der unbeschränkten Steuerpflicht des Beschwerdeführers nach den Regeln des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer grundsätzlich nicht von der Steuerbarkeit in der Schweiz ausgenommen. Von diesem Gesamtbetrag wurden CHF 250'000 zudem unter dem Titel "Gehalt" ausbezahlt (act. 9.6/2.11, S. 14/18). Die als juristische Personen des liechtensteinischen Rechts organisierten Ausengesellschaften verfügen sodann zwar über eigene ständige Einrichtungen – die F.\_\_\_\_ und die E.\_\_\_\_ durch die entgeltliche Nutzung der Infrastruktur und des Personals der D.\_\_\_\_ (vgl. S. 10/28 der Ergänzung der Einsprachebegründung vom 20. Dezember 2021, Rz. 18; act. 9.6/1.6) – und sind als Treuhandgesellschaften operativ tätig. Die vom Beschwerdeführer für die Tätigkeiten bei der F.\_\_\_\_ und bei der E.\_\_\_\_, beide Y.\_\_\_\_/FL, erzielten Einkünfte von CHF 9'189 und von CHF 52'330 unterliegen allerdings ebenfalls der Steuerpflicht in der Schweiz, wenn sie nicht als Geschäftsbetrieb des Beschwerdeführers gelten können, weil das Einkommen als Einkunft aus unselbständiger Erwerbstätigkeit aufgrund der unbeschränkten Steuerpflicht in der Schweiz steuerbar ist.

## 8. *Unselbständige Arbeit*



### **8.1. Abgrenzung zur selbständigen Tätigkeit**

Handelt es sich – wie dies die Auffassung der Vorinstanz ist – bei der Tätigkeit des Beschwerdeführers für die Aussengesellschaften um unselbständige Arbeit im Sinn von Art. 5 des Steuerabkommens 1995, sind die daraus erzielten Einkünfte an seinem Wohnsitz in der Schweiz steuerbar. Art. 3 des Steuerabkommens 1995 mit dem Randtitel "Allgemeine Begriffsbestimmungen" definiert die "selbständige Arbeit" nicht (Ziff. 1); jeder im Abkommen nicht definierte Begriff hat bei der Anwendung des Abkommens durch einen Vertragsstaat die Bedeutung, die ihm nach dem Recht dieses Staates über die Steuern zukommt, für die das Abkommen gilt (Ziff. 2).

Art. 17 Abs. 1 DBG umschreibt den Begriff der unselbständigen Erwerbstätigkeit, Art. 18 Abs. 1 DBG jenen der selbständigen Erwerbstätigkeit. Der Begriff der selbständigen Erwerbstätigkeit in Art. 17 Abs. 1 DBG knüpft am Begriff des (privat- oder öffentlich-rechtlichen) Arbeitsverhältnisses, Art. 18 Abs. 1 DBG an den Begriffen des Betriebs, des freien Berufs oder jeder anderen selbständigen Erwerbstätigkeit an. Da das Gesetz keine weitere Art von Einkünften aus Erwerbstätigkeit definiert, müssen die beiden Begriffe komplementär zueinander sein (SUTER/MEIER, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, DBG, 4. Aufl. 2022, N 2 zu Art. 17 DBG).

Nach der Rechtsprechung beurteilt sich die Frage, ob im Einzelfall unselbständige Erwerbstätigkeit gemäss Art. 17 DBG oder selbständige Erwerbstätigkeit gemäss Art. 18 DBG vorliegt, nicht aufgrund der Rechtsnatur des Vertragsverhältnisses zwischen den Parteien. Die zivilrechtliche und sozialversicherungsrechtliche Qualifikation sind aber immerhin Indizien für die massgebenden tatsächlichen Verhältnisse. Anhaltspunkte für die selbständige Ausübung der Tätigkeit sind insbesondere das Tragen des unternehmerischen Risikos, das Handeln und Auftreten in eigenem Namen gegenüber Dritten, die Wahlfreiheit, eine Aufgabe anzunehmen oder nicht und diese selbständig organisieren zu können. Daneben können die Beschäftigung von Personal, die Vornahme erheblicher Investitionen, eigene Geschäftsräumlichkeiten, verschiedene und wechselnde Auftraggeber sowie die betriebswirtschaftliche und arbeitsorganisatorische Unabhängigkeit eine Rolle spielen. Die unselbständige Tätigkeit ist dagegen dadurch gekennzeichnet, dass Arbeit auf bestimmte oder unbestimmte Zeit gegen Lohn in Abhängigkeit von einem Arbeitgeber geleistet wird, an dessen Instruktionen der Arbeitnehmer gebunden ist. Die steuerrechtliche Qualifikation beurteilt sich nach den Umständen des Einzelfalls; ausschlaggebend ist stets das Gesamtbild der Tätigkeit (BGer 2C\_705/2022 vom 15. Dezember 2022 E. 11.1 mit zahlreichen Hinweisen auf die Rechtsprechung, namentlich BGE 121 I 259 E. 3c, 138 II 251 E. 2.4.2).

### **8.2. Unabhängigkeit**



### 8.2.1.

Kern der Abgrenzung zwischen der selbständigen und der unselbständigen Tätigkeit muss – wie schon die Begriffe klarmachen – das Ausmass der Selbständigkeit des Erwerbstätigen sein. Sie schlägt sich in erster Linie in seiner betriebswirtschaftlichen und arbeitsorganisatorischen Unabhängigkeit nieder. Mit dem Beitritt des Beschwerdeführers zur C.\_\_\_ per 1. Januar 2015 sind für ihn die Regeln, wie sie im Partnerschaftsvertrag vom 18. Dezember 2013 (act. 9.6/2.13) vereinbart wurden, verbindlich geworden.

### 8.2.2.

Die Partner der C.\_\_\_ stellen ihre ganze Arbeitskraft den Aussengesellschaften zur Verfügung (Art. 4 Ziff. 1 des Partnerschaftsvertrags vom 18. Dezember 2013; act. 9.6/1.6/4). Sie sind im Rahmen ihrer Tätigkeit für die Aussengesellschaften vorbehaltlos verpflichtet, Organ-, Treuhänder- und ähnliche Funktionen zu übernehmen (Art. 4 Ziff. 2). Sie unterliegen den Weisungen der zuständigen Organe der Aussengesellschaften (Art. 4 Ziff. 2 und Art. 5 Ziff. 1). Welche Gesellschaften als Aussengesellschaften gelten, wird im Partnerschaftsvertrag festgelegt (Art. 1 Ziff. 1). Zwar liegen die Annahme, Führung und Niederlegung von Mandaten der Aussengesellschaften im Verantwortungsbereich eines jeden einzelnen Partners (Art. 6 Ziff. 1). Jedoch ist das Managing Committee (MC) berechtigt, den Partnern sowohl im Einzelfall als auch mittels Richtlinien verbindliche Weisungen in Bezug auf die Annahme, Führung und Niederlegung von Mandaten zu erteilen (Art. 6 Ziff. 2). Das MC der C.\_\_\_ kann zudem die für eine gleichmässige Auslastung der Partner bei der Mandatsbetreuung erforderlichen Anordnungen treffen (Art. 4 Ziff. 3). Der Partnerschaftsvertrag regelt sodann für einzelne Partner im Detail, inwieweit sie von den Verpflichtungen des Partnerschaftsvertrags befreit sind und inwieweit das MC in deren Tätigkeitsbereiche eingreifen darf (Art. 4 Ziff. 4-6). Nebenerwerbe wie auch zeitlich mit der (in den Aussengesellschaften erbrachte) Tätigkeit eines Partners nicht vereinbare Nebenbeschäftigungen sind ausgeschlossen; die Partner können auf Antrag Ausnahmen bewilligen (Art. 8 Ziff. 1). Die Partner unterliegen zudem einem Konkurrenzverbot. Insbesondere dürfen sie weder im In- noch im Ausland für eigene oder fremde Rechnung berufsmässig Treuhandgeschäfte tätigen, ein Treuhandunternehmen betreiben oder sich an einem solchen direkt oder indirekt beteiligen. Welche Beteiligungen und Tätigkeiten vom Konkurrenzverbot nicht erfasst sind – namentlich jene im Rahmen der Rechtsanwaltssozietät B.\_\_\_ –, hält der Partnerschaftsvertrag konkret fest (Art. 8 Ziff. 2 und 3).

Die Organisation der Aussengesellschaften wird weitgehend im Partnerschaftsvertrag geregelt. In den Verwaltungs- beziehungsweise Treuhänderrat dieser Gesellschaften dürfen grundsätzlich nur Partner gewählt werden (Art. 12 Ziff. 1). Die Inhaber der Gründerrechte der Aussengesellschaften sind verpflichtet, in den Aussengesellschaften ein ausschliess-



lich aus drei bis vier Partnern der Partnerschaft zusammengesetztes und für alle Aussengesellschaften identisches (Art. 13 Ziff. 1 lit. b und c) Managing Committee (MC) einzurichten, ein Reglement über dessen Aufgaben sowie eine Geschäftsordnung zu erlassen und allenfalls einen Geschäftsführer einzusetzen (Art. 12 Ziff. 3). In den Aufgabenbereich des MC der Aussengesellschaften fallen insbesondere Akquisitionskonzept, Marketing, Veranstaltungen und alle sonstigen Angelegenheiten, bei denen gemäss den Bestimmungen des Partnerschaftsvertrags die Mitwirkung beziehungsweise das Tätigwerden des MC vorgesehen ist, wie beispielsweise die Erteilung von Weisungen in Bezug auf die Annahme, Führung und Niederlegung von Mandaten im Einzelfall oder im Wege von Richtlinien, das Treffen von Anordnungen zwecks gleichmässiger Auslastung der Partner, Weisungen, Anordnungen und Richtlinien zur Erfüllung der Aufgaben durch die Partner (Art. 13 Ziff. 4 insbesondere lit. g). Der Partnerschaftsvertrag regelt sodann die Urlaubsansprüche – Jahresurlaub von 30 Tagen, von 35 Tagen ab Vollendung des 55. Lebensjahrs und von 40 Tagen ab Vollendung des 62. Lebensjahrs, wobei die Ansprüche, die einem Partner in seiner Eigenschaft als Gesellschafter der Rechtsanwaltssozietät zukommen, anzurechnen sind – und die Folgen nicht bezogenen Urlaubs (Art. 11). In den Anhängen I der Rahmenvereinbarungen zwischen den Partnern der Rechtsanwaltssozietät einerseits und den Aussengesellschaften andererseits (act. 9.6/1.6/5a, b und c) werden sodann auch die vorbehältlich besonderer Vereinbarung zu verrechnenden Honoraransätze der Gesellschafter pro Stunde festgelegt. Die Gesellschafter der C.\_\_\_ werden bei Übernahme und Ausübung von Organ-, Treuhänder- und ähnlichen Funktionen ausschliesslich im Namen und für Rechnung der Aussengesellschaften tätig (Art. 4 Abs. 2 Satz 2).

### **8.2.3.**

Aus den dargelegten Regeln ergibt sich, dass der Beschwerdeführer als Partner der C.\_\_\_ in seiner Tätigkeit auf die von der Partnerschaft festgelegten Aussengesellschaften ausgerichtet sein muss. In diesen Aussengesellschaften hat er sich zudem an die Weisungen des MC zu halten, in welchem er möglicherweise nicht selbst Mitglied ist. Diese Anordnungen können sich insbesondere auf die Annahme, Führung und Niederlegung seiner Mandate beziehen. Der Beschwerdeführer entscheidet damit nicht autonom über die Auswahl und die Führung seiner Mandate. Ebenso hat er bei der Verrechnung seiner Dienstleistungen von den Vorgaben der Rahmenvereinbarungen auszugehen.

### **8.3. Eigenes Risiko**

Der Beschwerdeführer macht im Wesentlichen geltend, die Mandate in den Aussengesellschaften seien von den Partnern der C.\_\_\_ persönlich wahrzunehmen, denn es seien nicht die Anstalten (Aussengesellschaften), welche die juristischen Personen für die Klienten treuhänderisch verwalten, sondern immer die Partner persönlich. Deshalb könnten Haf-



tungsansprüche eines geschädigten Auftraggebers immer nur gegen den Partner persönlich gerichtet werden und nicht gegen die Aussengesellschaft, denn diese sei "für diese Funktionen" gar nicht selbst Auftragnehmerin (Ziff. 14 der Einsprachebegründung vom 20. Dezember 2021, act. 9.6/1.6).

Bei der Beurteilung des eigenen Risikos der für die Aussengesellschaften tätigen Partner ist neben der Haftung gegenüber deren Kunden zu berücksichtigen, wer einen allfälligen Schaden trägt. Trifft einen oder mehrere Partner im Zusammenhang mit dieser Partnerschaft gegenüber einem Dritten die Verpflichtung zur Leistung von Schadenersatz, so ist diese Leistung (einschliesslich der Kosten der Rechtsvertretung) von den Aussengesellschaften als Betriebsaufwand zu tragen. Die Regelung gilt auch für die Organ- und Treuhänderhaftung, die aus der Gründung, Übernahme und/oder Verwaltung von Mandaten entstehen, mit denen sie für die Aussengesellschaften Organ-, Treuhänder- und ähnliche Funktionen übernehmen (Art. 4 Ziff. 2 Abs. 1 des Partnerschaftsvertrags vom 18. Dezember 2013, act. 9.6/2.13), wie auch aus der Übernahme oder der Ausübung ähnlicher Funktionen. Den Aussengesellschaften beziehungsweise den übrigen Partnern (soweit sie in Anspruch genommen worden sind) kommt ein Regressanspruch gegen den fehlbaren Partner zu, sofern der dem Dritten von einem oder mehreren Partnern zugefügte Schaden vorsätzlich oder – grundsätzlich – grobfahrlässig zugefügt worden ist. Bei einer grobfahrlässigen Schadenszufügung besteht der Regressanspruch nur, wenn die Schadenszufügung ihre Ursache nicht in allfälligen erheblichen und schuldhaften Versäumnissen der Partnerschaft (beispielsweise einer personellen Unterdotierung) hat und die Geltendmachung von der Partnerschaft beschlossen wird (Art. 9 Ziff. 2 und 3 des Partnerschaftsvertrags vom 18. Dezember 2013).

Das Risiko des Beschwerdeführers aus seiner Haftung im Aussenverhältnis ist beschränkt auf vorsätzliches und *grobfahrlässiges* Handeln gegenüber den Kunden. Es geht damit im Ergebnis eher weniger weit als jenes des Arbeitnehmers. Nach Art. 321e des Schweizerischen Obligationenrechts (SR 220, OR) ist der Arbeitnehmer für den Schaden verantwortlich, den er absichtlich oder *fahrlässig* dem Arbeitgeber zufügt. Der Hinweis auf die personelle Unterdotierung als Schadensursache zeigt im Übrigen, dass der Beschwerdeführer möglicherweise keinen ausreichenden Einfluss auf die Bereitstellung der seiner Auffassung nach erforderlichen personellen Mittel hat. Das ist ein weiterer Hinweis dafür, dass es ihm an der für eine selbständige Erwerbstätigkeit charakteristischen Freiheit in der Organisation der Tätigkeit und damit an der erforderlichen Unabhängigkeit fehlt.

#### **8.4. Bestätigung der Alters- und Hinterlassenenversicherung FL**

Am 3. März 2020 hat die Liechtensteinische Alters- und Hinterlassenenversicherung dem



Beschwerdeführer die Erfassung als selbständig Erwerbender bestätigt. Dabei hat sie festgehalten, die Bestätigung beziehe sich nur auf Arbeiten, die der Beschwerdeführer als direkt beauftragte Person unter Einsatz von eigenen Betriebsmitteln in der Tätigkeit als Rechtsanwalt ausübe. Stelle er seine Arbeitskraft einer Unternehmung zur Verfügung, welche dem Kunden in eigenem Namen Rechnung stelle, so gelte er in einem solchen Auftragsverhältnis als unselbständig erwerbend. Das Unternehmen habe in diesem Fall seinen Lohn mit den Sozialversicherungen abzurechnen (act. 9.6/1.6/6).

Nach Art. 3 Ziff. 2 des Steuerabkommens 1995 kommt dem Begriff der "unselbständigen Arbeit" die Bedeutung zu, die nach dem schweizerischen (und st. gallischen) Einkommenssteuerrecht massgebend ist. Deshalb kann aus der Bestätigung der Liechtensteinischen Alters- und Hinterlassenenversicherung, der Beschwerdeführer sei als selbständig Erwerbender erfasst, nicht abgeleitet werde, er habe auch nach dem schweizerischen (und st. gallischen) Einkommenssteuerrecht als selbständig erwerbend zu gelten. Aus der Bestätigung ergibt sich im Übrigen, dass auch das liechtensteinische Recht zur Alters- und Hinterlassenenversicherung davon ausgeht, der Beschwerdeführer gelte als unselbständig erwerbend, wenn er seine Arbeitskraft einer Unternehmung zur Verfügung stelle, welche dem Kunden in eigenem Namen Rechnung stelle.

#### **8.5. Schlussfolgerung und Einwendungen des Beschwerdeführers**

Bei einer Betrachtung der dargelegten Umstände der Einbindung des Beschwerdeführers in die Organisation der C.\_\_\_\_ und der Anwaltssozietät ergibt sich damit das Bild einer weitgehend fremdbestimmten Tätigkeit des Beschwerdeführers. Sie unterscheidet sich insbesondere hinsichtlich der Auswahl der Kundenbeziehungen von jener des an einem Privatspital tätigen Arztes, der zwar einem umfassenden fachmedizinischen und betrieblich-organisatorischen Weisungsrecht des Klinikleiters unterstand, bei der Auswahl seiner Patientinnen und Patienten jedoch soweit ersichtlich keinen Einschränkungen unterlag (StE 2001 A 24.32 Nr. 5 E. 2b, zur selbständigen Erwerbstätigkeit des akkreditierten Belegarztes vgl. auch BGer 2C\_698/2018 vom 20. Juni 2019 insbesondere E. 4.3). Was der Beschwerdeführer gegen eine solche Würdigung vorbringt, vermag am Gesamtbild nichts zu ändern.

##### **8.5.1. Zusammenhang mit der selbständigen Anwaltstätigkeit**

Der Beschwerdeführer leitet aus der untrennbaren Verbindung der Stellung als Gesellschafter bei der C.\_\_\_\_ mit seiner seit 1. Januar 2015 unbestrittenermassen als selbständig geltenden Tätigkeit als Partner der Rechtsanwaltssozietät ab, auch den Einkünften aus der C.\_\_\_\_ liege eine selbständige Tätigkeit zugrunde.

Dass die Partnerschaft in der Rechtsanwaltssozietät Voraussetzung für den Beitritt zur C.\_\_\_\_



ist, ergibt sich aus dem Gesellschaftsvertrag zwar nicht ausdrücklich. Allerdings setzt einerseits die Aufnahme als Partner eine mindestens fünfjährige Tätigkeit in der Rechtsanwaltssozietät voraus (Art. 3 Abs. 1 lit. b des Partnerschaftsvertrags vom 18. Dezember 2013; act. 9.6/2.13). Andererseits hat ein Austritt aus der Rechtsanwaltssozietät auch den Austritt aus der C.\_\_\_ zur Folge (Art. 19 Ziff. 3 des Partnerschaftsvertrags vom 18. Dezember 2013; act. 9.6/2.13). Die Aufnahme in die C.\_\_\_ hat gemäss Beitrittsvertrag dazu geführt, dass der Beschwerdeführer an den Aussengesellschaften als Gründerrechtsinhaber beteiligt wurde (Ziff. 3 des Beitrittsvertrags vom 11. Dezember 2014, act. 9.6/1.6/4). Zwischen diesen Treuhandunternehmen und der Anwaltssozietät bestehen sogenannte Rahmenvereinbarungen, in denen sich die namhaft gemachten Gesellschafter der Anwaltssozietät dazu verpflichten, ihnen und deren Kunden persönlich und aktiv Rechts- und Beratungsdienstleistungen zu erbringen (vgl. Ziffern III und IV/2 der Rahmenvereinbarungen mit der D.\_\_\_ Treuhand und Verwaltungsanstalt, mit der F.\_\_\_ und mit dem E.\_\_\_ Trust Management Establishment, alle vom 8. Januar 2014, act. 9.6/1.6/5a, b und c).

Aus der Stellung als selbständiger Partner der Rechtsanwaltssozietät hat der Beschwerdeführer für 2015 Einkünfte aus der Gewinnbeteiligung von CHF 22'315 deklariert. Alle übrigen Einkünfte rechnet er selbst offenbar jenen Tätigkeiten zu, welche er für die Aussengesellschaften der C.\_\_\_ erbracht hat. Die Partnerschaft in der Anwaltssozietät ist Voraussetzung für die Stellung als Gesellschafter der C.\_\_\_. Sie beeinflusst aber nicht das Ausmass der Bindung an die organisatorischen Vorgaben und den beschriebenen engen Rahmen, an den sich der Beschwerdeführer in der Ausübung seiner Tätigkeit für die Aussengesellschaften halten muss.

### **8.5.2. Persönliche Bewilligung zur Berufsausübung**

Der Beschwerdeführer bringt vor, die C.\_\_\_ stelle sicher, dass die Ausübung der von Gesetzes wegen persönlich wahrzunehmenden Treuhandfunktionen durch die Partner nach einheitlichen Grundsätzen erfolge, und sie regle die organisatorische Abwicklung der Treuhandmandate, die in Liechtenstein stark reguliert und für Treuhänder von grosser wirtschaftlicher Bedeutung seien. Gewisse Treuhandmandate – insbesondere Organfunktionen als Stiftungsrat, Verwaltungsrat, Treuhänderrat – dürften nur von dazu befähigten Personen ausgeübt werden. Er – der Beschwerdeführer habe eine entsprechende Bewilligung erhalten. – Aus diesen Ausführungen ergibt sich, dass die Treuhandtätigkeit im Fürstentum Liechtenstein in erster Linie gesetzlich geregelt ist. Zu deren Ausübung ist eine Einbindung in eine C.\_\_\_, wie ihr der Beschwerdeführer beigetreten ist, nicht erforderlich. Der Beitritt hat vielmehr seine Freiheit in der Übernahme von Treuhandmandaten beschränkt. Dass die im Treuhandbereich tätigen Personen besondere Fähigkeiten nachweisen müssen, führt – wie dies auch bei der Zulassung als Rechtsanwalt der Fall ist – nicht dazu, dass ihre Tätigkeit per se als selbständig gelten muss. Wie der Beschwerdeführer selbst ausführt, hatte er die



entsprechende Bewilligung im Übrigen bereits erhalten, als er die Tätigkeit noch unselbständig ausgeübt hatte.

Der Beschwerdeführer bringt vor, ein Partner der Rechtsanwaltssozietät und Gesellschafter der C.\_\_\_, der vor seinem Wechsel von unselbständiger zu selbständiger Erwerbstätigkeit noch nicht über eine Bewilligung nach dem Gesetz betreffend die Aufsicht über Personen nach Art. 180a PGR/LI verfügt habe, könne keine solche Bewilligung erhalten, weil er in keinem Dienstverhältnis bei einem zur Treuhandtätigkeit befugten Arbeitgeber im Inland stehe. – Dass dem so ist, belegt der Beschwerdeführer indessen nicht. Vielmehr betont er, die Bewilligung, über die er bereits verfügt habe, gelte weiterhin. Bei der vom Beschwerdeführer dargelegten Sach- und Rechtslage wäre eher zu erwarten, dass ihm die Bewilligung hätte entzogen werden müssen, weil er – wie er vorbringt – nicht mehr in einem Dienstverhältnis zu einem zur Treuhandtätigkeit befugten Arbeitgeber im Inland steht. Trifft die Sach- und Rechtslage, wie sie der Beschwerdeführer schildert, zu, kann die Besitzstandwahrung lediglich dazu dienen, dass der Beschwerdeführer weiterhin befugt ist, die entsprechende Tätigkeit in unselbständiger Funktion auszuüben.

### **8.5.3. Unternehmerisches Risiko**

Der Beschwerdeführer macht unter dem Titel "Tragen eines unternehmerischen Risikos" geltend, die Gesellschafter der C.\_\_\_ seien – im Gegensatz zu Angestellten der Aussengesellschaften – immer am gesamten Gewinn und Verlust beteiligt. Die Verlustsituation werde im Treuhandpartnerschaftsvertrag nur im Grundsatz geregelt, weil sie aufgrund der Art der Geschäftstätigkeit eher unwahrscheinlich und bisher auch nicht eingetreten sei. Die Aussengesellschaften hafteten nicht für die von den Partnern persönlich ausgeübten Tätigkeiten, insbesondere für die Ausübung der Organfunktion. Deshalb werde im Treuhandpartnerschaftsvertrag explizit festgehalten, solche Schadenersatzleistungen seien (trotzdem) bei den Aussengesellschaften zu verbuchen. Diese Regelung wäre überflüssig, wenn die Partner als Angestellte für die Aussengesellschaften handeln würden. Dann würde direkt die Aussengesellschaft haften und die entsprechenden Kosten tragen.

Diese Regelung allerdings zeigt, dass die Verlustsituation so gelöst werden soll, wie dies der Fall wäre, wenn die gemäss Treuhandpartnerschaftsvertrag für die Aussengesellschaften tätigen Angestellte der Aussengesellschaften wären. Daran ändert nichts, dass sich Schadenersatzklagen nicht gegen die Aussengesellschaften richten. Es fragt sich im Übrigen, ob sich die Aussengesellschaften der Verantwortung gegenüber Dritten durch den Gesellschaftsvertrag entziehen könnten.



#### **8.5.4. Keine Vergleichbarkeit mit einer vom Beschwerdeführer beherrschten AG**

Der Beschwerdeführer bringt vor, der Vergleich der Vorinstanz mit einer von einem Rechtsanwalt beherrschten Aktiengesellschaft bezüglich der Tragung des Unternehmerrisikos treffe nicht zu. Bei den Aussengesellschaften handle es sich eben gerade nicht um Kapitalgesellschaften, welche mit einer Schweizer Aktiengesellschaft verglichen werden könnten. Die unter dem Titel "Anstalten und Stiftungen" geregelte Anstalt sei stiftungsähnlicher Natur. Im Unterschied zur Stiftung könne die Anstalt aber auch ein nach kaufmännischer Art geführtes Gewerbe führen. Die Gewinnauskehrungen seien vor diesem Hintergrund nicht mit der Ausschüttung aus einer Aktiengesellschaft vergleichbar, welche für die Hingabe von Kapital erfolge. Bei der Anstalt bestimmten die Inhaber der Gründerrechte darüber, was an wen zu verteilen sei. Begünstigte könnten auch Personen sein, die nicht Inhaber der Gründerrechte seien. Gewinne einer Aktiengesellschaft könnten demgegenüber ausschliesslich an die Aktionäre ausgeschüttet werden. Eine Verbuchung von Schadenersatz, der eigentlich vom verursachenden Gesellschafter zu tragen wäre, sei bei einer AG nicht zulässig, auch wenn die Statuten dies vorsähen, weil das faktisch einer vom Gesetz explizit ausgeschlossenen Nachschusspflicht der Aktionäre gleichkäme. Es ergebe sich damit aus dem Sachverhalt, dass die Gesellschafter der Treuhandpartnerschaft solidarisch unternehmerisches Risiko trügen. Wie bei jeder Personengesellschaft basiere die Tragung des unternehmerischen Risikos auch hier auf der gesellschaftsrechtlichen Vereinbarung. Weil die einfache Gesellschaft auch nach Schweizer Recht kein eigenes Steuersubjekt sei, seien unternehmerische Chancen und Risiken dieser Personengesellschaft (einschliesslich der von ihr gehaltenen Aussengesellschaften) direkt den einzelnen Gesellschaftern zuzurechnen.

In rechtlicher Hinsicht sind die Hinweise des Beschwerdeführers auf die grundsätzlichen Unterschiede zwischen der Anstellung in einer eigenen Aktiengesellschaft und der Beteiligung an einer Treuhandpartnerschaft durchaus nachvollziehbar. Sie vermögen allerdings nichts daran zu ändern, dass die konkrete rechtliche Ausgestaltung der sich aus der Beteiligung an der Treuhandpartnerschaft ergebenden Tätigkeit und insbesondere der Haftung der Beteiligten das Risiko, für Schäden persönlich aufkommen zu müssen, in einem erheblichen Umfang reduziert.

#### **8.5.5. Auftreten in eigenem Namen**

Unter dem Titel "Handeln und Auftreten in eigenem Namen gegenüber Dritten" macht der Beschwerdeführer geltend, er und die übrigen Partner würden persönlich als Organ bestellt und übten dann diese Funktion eigenverantwortlich, aber in Übereinstimmung mit den im Treuhandpartnerschaftsvertrag vereinbarten Grundsätzen aus. – Aus dieser Darstellung wird ersichtlich, dass sich der Beschwerdeführer – anders als ein selbständig Erwerbender – die Regeln, unter denen er die Tätigkeit ausübt – die gesetzlichen Vorgaben vorbehalten



– nicht selbst gibt, sondern in die Organisation eingebunden ist, die sich seine Partner und er mit der wirtschaftlichen Konstruktion von Anwaltskanzlei, C.\_\_\_\_ und Aussengesellschaften gegeben haben. Diesbezüglich ist der Beschwerdeführer in der Organisation seiner Tätigkeit weitgehend gebunden.

Der Beschwerdeführer verweist sodann darauf, ein eher zurückhaltender Aussenauftritt sei für den Beruf des Rechtsanwalts typisch. Eine selbständige Erwerbstätigkeit in einer Personengesellschaft könne sogar dann vorliegen, wenn der Gesellschafter selbst keine aktive Geschäftstätigkeit ausübe. Er betreue aber über 100 Mandanten direkt und persönlich. Er sei in mehreren grossen Strukturen Verwaltungsrat und als solcher im liechtensteinischen Handelsregister eingetragen. Das müsse als wesentliche Teilnahme am Wirtschaftsverkehr genügen. Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung sei das Indiz ohnehin nicht gewichtig. – Zwar ist dem Beschwerdeführer durchaus beizupflichten, dass die Aussenwerbung und damit im Ergebnis auch der Aussenauftritt in der Rechtsanwalts-tätigkeit regelmässig zurückhaltend ist (vgl. BGE 139 II 173 E. 7.2; vgl. auch BGer 2C\_985/2021 vom 16. November 2022 E. 4.3). Die Zurückhaltung im Aussenauftritt und in der Aussenwerbung ist vorliegend indessen in erster Linie darin begründet, dass es die Aussengesellschaften sind, die ihrem Zweck entsprechend ihren Kunden gegenüber als primärer Vertragspartner und Erbringer der Leistungen – Übernahme von Treuhänderschaften, Gründung von Verbandspersonen und Gesellschaften, Finanzberatung, Wirtschaftsberatung, Steuerberatung, Buchführung, Rechtsberatung im Rahmen dieser Tätigkeiten (beispielsweise Art. 4 der Statuten der D.\_\_\_\_; act. 9.6/1.5, Beilage 6) – auftritt.

#### **8.5.6. *Wahlfreiheit, eine Aufgabe anzunehmen oder nicht***

Unter dem Titel "Wahlfreiheit, eine Aufgabe anzunehmen oder nicht" bringt der Beschwerdeführer vor, die Gesellschafter verpflichteten sich zwar im Treuhandpartnerschaftsvertrag zur Ausübung von Mandaten in den – und nicht für die – Aussengesellschaften. Damit schränkten sie sich zwar in der Auswahl der Mandate selbst ein, aber nicht stärker, als dies in jedem anderen Verbund unter Gesellschaftern/Partnern einer Personengesellschaft mit 100 Prozent Einsatz auch der Fall sein dürfte.

Davon ausgehend, dass der Beschwerdeführer frei ist, mit wem er ein Mandatsverhältnis eingeht, setzt dies doch voraus, dass der Mandant ein Rechtsverhältnis mit einer der Aussengesellschaften eingeht. Der Beschwerdeführer legt nicht dar, dass er namens der Aussengesellschaften solche Rechtsverhältnisse einzugehen befugt ist. Aus den öffentlich zugänglichen Meldungen des Handelsregisters des Fürstentums Liechtenstein gehen jedenfalls für die D.\_\_\_\_ Treuhand- und Verwaltungsanstalt keine entsprechende Handlungsbevollmächtigung des Beschwerdeführers hervor.



#### **8.5.7. Ausschluss einer Tätigkeit ausserhalb einer Anwaltpartnerschaft**

Der Beschwerdeführer weist darauf hin, es sei durchaus üblich, dass eine Anwaltstätigkeit in eigenem Namen und auf eigene Rechnung ausserhalb der Anwaltpartnerschaft im Gesellschaftervertrag ausgeschlossen werde.

Eine solche Regelung schliesst aber nicht aus, dass der in einer Anwaltssozietät und unter deren Namen, aber durchaus persönlich auftretende Rechtsanwalt seine Mandate – unter dem Vorbehalt der Interessenkollision mit Mandaten anderer Partner – frei wählt.

#### **8.5.8. Verpflichtung der Aussengesellschaften, Partner für Organfunktion zu stellen**

Der Beschwerdeführer bringt vor, zwar verpflichte sich die D.\_\_\_\_ – wie auch die anderen Aussengesellschaften – gegenüber ihren Mandanten dazu, einen "für die Bestellung in eine Organfunktion" geeigneten Partner zu stellen. Dies könne sie problemlos versprechen, weil sie ja Teil der Partnerschaftsstruktur sei und darauf zählen könne, dass die Gesellschafter der Treuhandpartnerschaft jedes Interesse daran hätten, ein solches Mandat auszuüben. Sollte sich ein Partner weigern, verstosse er damit zwar gegen den Treuhandpartnerschaftsvertrag, nicht aber gegen eine von der Vorinstanz behauptete faktische Vereinbarung. Es bestehe weder ein Arbeitsvertrag noch ein Auftragsverhältnis.

Die Einbindung in die wirtschaftliche Organisation mit C.\_\_\_\_ und Aussengesellschaften schränkt die Partner, wie der Beschwerdeführer selbst ausführt, insoweit ein, als sie in der Auswahl der Mandate nicht selbst entscheiden, sondern stets und vorab ein Rechtsverhältnis zwischen dem Mandanten und einer der Aussengesellschaften bestehen muss. Es trifft zwar zu, dass der Beschwerdeführer mit den Aussengesellschaften – und auch mit der C.\_\_\_\_ – keinen Arbeitsvertrag abgeschlossen hat. Allerdings besteht – worauf er selbst hinweist – auch kein Auftragsverhältnis, insbesondere mit dem Mandanten, für den die Aussengesellschaft ihre Dienstleistungen erbringt.

#### **8.5.9. Einbindung in eine Personengesellschaft**

Der Beschwerdeführer anerkennt zwar, dass er in die Rechtsanwalts- und die Treuhandpartnerschaft eingebunden sei und nicht Aufträge ausserhalb dieser Personengesellschaften entgegennehmen dürfe (und wolle). Er schränke sich damit aber in seiner Entscheidungsfreiheit nicht stärker ein, als jeder andere in einer Personengesellschaft organisierte Rechtsanwalt. Wäre dies bereits ein Indiz für unselbständige Erwerbstätigkeit, könnten praktisch nur noch Einzelanwälte ("Einzelgänger") als selbständig qualifizieren. Umgekehrt würde jeder – wie auch immer geartete – Zusammenschluss mehrere Anwälte in den Verbund einer Personengesellschaft automatisch die Unselbständigkeit im Steuer- und Sozialabgaberecht nach sich ziehen.



Auch dieser Hinweis des Beschwerdeführers trifft insoweit zu, als selbständig in einer Praxisgemeinschaft tätige Rechtsanwälte bei der Auswahl ihrer Mandantinnen und Mandanten zur Wahrung der erforderlichen Unabhängigkeit in der Wahrnehmung der Interessen ihrer Klienten die Rechtsbeziehungen der weiteren in derselben Gemeinschaft tätigen Partnerinnen berücksichtigen müssen. Allerdings erscheint bei der Struktur, in welcher der Beschwerdeführer tätig ist, die Entscheidung, für welche Mandanten er tätig ist, nicht durch ein – negatives – Ausschlussverfahren geprägt, wie es bei Anwaltskanzleien zur Vermeidung von Interessenkollisionen üblich ist, sondern durch einen – positiven – Auswahlentscheid, der nicht – allein – dem Beschwerdeführer zusteht.

#### **8.5.10. Nachweis des Anstellungsverhältnisses**

Unter dem Aspekt des "Anstellungsverhältnisses" bringt der Beschwerdeführer vor, ein solches müsse von der Steuerbehörde nachgewiesen oder zumindest glaubhaft gemacht werden. Die Vorinstanz stütze sich primär auf den Wortlaut des Partnerschaftsvertrags. Sie gehe nicht darauf ein, dass die Partner ihre Arbeitskraft nicht als Arbeitnehmer der Aussen-gesellschaften, sondern als selbständige Rechtsanwälte "zum Zweck der Abwicklung der Geschäftstätigkeit der Partnerschaft" zur Verfügung stellten und "im Rahmen der Aussen-gesellschaften" mitarbeiteten.

In diesem Vorbringen kommt zum Ausdruck, dass zwar nicht ein Arbeitsvertrag abgeschlossen worden ist, dass aber die Partnerschaft im Interesse der Aussen-gesellschaften eingegangen worden ist und die Partner sich verpflichten, sich für diese Geschäftstätigkeit zur Verfügung zu stellen. Das entspricht gerade nicht der Grundkonstellation der selbständigen Erwerbstätigkeit, die im Wesentlichen durch die Freiheit bestimmt ist, wie und für wen die Tätigkeit ausgeübt wird. Für den Nachweis des Anstellungsverhältnisses ist deshalb von Bedeutung, wie die Steuerbehörde die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse in einer komplexen Konstellation wie der vorliegenden würdigt. Die Würdigung der Steuerbehörde und der Vorinstanz, dass jedenfalls das Verhältnis des Beschwerdeführers zu den Aussen-gesellschaften der C.\_\_\_\_, denen er seine Einkünfte zuordnet, steuerrechtlich als Anstel-lungsverhältnis zu qualifizieren ist, ist – wie dargelegt – insgesamt nachvollziehbar.

#### **8.5.11. Aussen-gesellschaften als rein administrative und unterstützende Vehikel**

Der Beschwerdeführer macht sodann geltend, die Aussen-gesellschaften dienen als rein administrative und unterstützende Vehikel dazu, den Geschäftszweck der C.\_\_\_\_ zu erfüllen. Im Mandatsvertrag verpflichtete sich die D.\_\_\_\_ gegenüber einer Mandantin – beispielsweise einer Stiftung – lediglich dazu, "die Besorgung der Verwaltung der Stiftung zu übernehmen, indem sie Partner oder juristische Mitarbeiter der Anwaltssozietät B.\_\_\_\_, Y.\_\_\_\_, als Mitglieder des Stiftungsrats zur Verfügung stellt".



Der Beschwerdeführer erfüllt seine Aufgaben gegenüber der Mandantin der Aussengesellschaft damit nicht in einem Auftragsverhältnis, sondern verpflichtet sich, die Tätigkeit beispielsweise als Mitglied des Stiftungsrats auszuüben. Damit bindet er sich entsprechend den Verpflichtungen, die er gegenüber den Aussengesellschaften eingegangen ist, in die Organisation der Mandantin ein.

#### **8.5.12. Mandatsvertrag und Organstellung bei einer Stiftung**

Der Beschwerdeführer weist darauf hin, eine Kündigung oder das Erlöschen des Mandatsvertrags berühre die Organstellung des Partners bei der Stiftung ausdrücklich nicht, es entfalle lediglich die Weisungsbefugnis der Stifterin. Die D. \_\_ sei im Falle der Kündigung jedoch verpflichtet, dafür zu sorgen, dass der zur Verfügung gestellte Partner von seiner Funktion als Stiftungsrat sofort zurücktrete. Der Beschwerdeführer handle im Interesse und nach dem Sinn und Zweck der Treuhandpartnerschaft, wenn er auf Anfrage durch die D. \_\_ ein persönliches Mandat bei einer Stiftung als Organ antrete, mit welcher die D. \_\_ einen Mandatsvertrag abgeschlossen hat.

Auch in diesem Hinweis kommt zum Ausdruck, dass nicht der Beschwerdeführer darüber entscheiden kann, für wen er tätig wird. Er ist – als Gesellschafter und Partner – verpflichtet, im Interesse der Aussengesellschaften zu handeln. Mithin ist er in der Wahl seiner Geschäftspartner nicht frei.

#### **8.5.13. Subordinationsverhältnis zur Aussengesellschaft**

Der Beschwerdeführer ist der Auffassung, es sei weder belegt noch nachvollziehbar, weshalb ein persönlich und selbständig handelnder Partner zu einer von ihm beziehungsweise der C. \_\_ beherrschten Anstalt in einem Subordinationsverhältnis im Sinn eines Angestelltenverhältnisses stehen solle, nur weil er sich verpflichte, sich an die Regeln des Treuhandpartnerschaftsvertrags zu halten. Schlössen sich Wirtschaftstreibende zu einem Personenverbund zusammen, dann wollten sie in der Regel exklusiv miteinander wirtschaften. Folge man der Ansicht der Vorinstanz, führe jeder wirtschaftliche Zusammenschluss mehrerer Personen zu einer Personengesellschaft und das Eingehen von wechselseitigen Pflichten als Gesellschafter im Rahmen dieses Personenverbunds zur unselbständigen Tätigkeit aller Gesellschafter. Im Übrigen gebe es zwischen dem Beschwerdeführer und den Aussengesellschaften keinen Vertrag und damit auch keine rechtliche Grundlage für ein Subordinationsverhältnis. Nach der höchstrichterlich bestätigten Praxis werde ein Rechtsanwalt nicht zum Angestellten seiner Gesellschaft, wenn er sich – ohne formellen Arbeitsvertrag mit der von ihm kontrollierten Aktiengesellschaft – das Entgelt für seine persönlich bei einem Mandanten ausgeübte anwaltliche Tätigkeit an die Gesellschaft überweisen lasse (BGer 9C\_738/2022 vom 30. Mai 2023). Auch hier würden die Aussengesellschaften mit Bezug auf das Einkommen als reine Durchlaufvehikel benutzt. Sie verfügten zwar über eine



wesentliche Anzahl von Personal, welche einen wesentlichen Umsatz der Aussengesellschaften erwirtschafteten und entsprechend zum Gewinn beitragen. Die Aussengesellschaften seien aber mit diesem Personal ebenso wenig in der Lage, die von den Partnern in selbständiger Tätigkeit ausgeübten Mandate selbst auszuführen.

Das Vorbringen ist vor dem Hintergrund der konkreten Organisation zu würdigen, in welche sich der Beschwerdeführer eingebunden hat. Zwischen den Gesellschaftern der Anwaltssozietät – und damit auch dem Beschwerdeführer – und den Aussengesellschaften bestehen Rahmenverträge (vgl. act. 9.6/1.6/5a, b und c). Für die konkrete Tätigkeit des Beschwerdeführers sind die Aussengesellschaften bestimmend. Sie allein sind für die Erwirtschaftung seines Einkommens – soweit es sich nicht um die Gewinnbeteiligung an der Anwaltssozietät handelt – von Belang. Dementsprechend ist auch von Bedeutung, wie die Tätigkeit des Beschwerdeführers in diesen Aussengesellschaften zu charakterisieren ist.

#### **8.5.14. *Keine Steuerumgehung***

Der Beschwerdeführer weist sodann darauf hin, weder die Vorinstanz noch die Steuerbehörde sähen in der gewählten Struktur eine Steuerumgehung. Die Struktur verstosse nicht gegen liechtensteinisches Recht. Die Zurechnung der Einkünfte sei schon durch die zivilrechtliche Ausgestaltung sachgerecht und stimme mit der Praxis der liechtensteinischen Steuerbehörde überein. Selbst wenn das Fürstentum Liechtenstein die Einkünfte des Beschwerdeführers nicht besteuern und/oder sozialabgaberechtlich erfassen würde, könne daraus nicht ohne entsprechende gesetzliche Grundlage ein Besteuerungsrecht der Schweiz abgeleitet werden. Aus dem AHV-Auszug werde klar ersichtlich, dass die Beitrags-erhebung ausschliesslich aufgrund von Einkünften aus selbständiger Erwerbstätigkeit erfolge.

Die Besteuerung der Einkünfte des Beschwerdeführers in der Schweiz beruht auf einer Würdigung der tatsächlichen Verhältnisse, ohne dass dem Beschwerdeführer eine Steuerumgehung (vgl. BGer 2C\_305/2021 vom 6. Oktober 2021 E. 5.1 mit Hinweis unter anderem auf BGE 138 II 239 E. 4.1) vorgehalten würde. Die Frage der Steuerumgehung stellt sich damit nicht (vgl. BGer 2C\_848/2018 vom 22. August 2019 E. 3.2).

#### **8.5.15. *Kein blosses Beteiligungsrecht an einer Kapitalgesellschaft***

Unter dem Titel "kein blosses Beteiligungsrecht an einer Kapitalgesellschaft" führt der Beschwerdeführer aus, die Treuhandpartnerschaft übe eine wesentliche eigene operative Geschäftstätigkeit aus, teils direkt durch Partner (Organfunktion), teils indirekt durch die Aussengesellschaften (unterstützende Dienstleistungen). Dies ignoriere die Vorinstanz, wenn sie aus den Partnerschaftsverträgen ableite, die Treuhandpartnerschaft selbst übe keine operative Geschäftstätigkeit aus, sondern beschränke sich ausschliesslich auf das Halten



und Verwalten der Aussengesellschaften. Sie verstehe die Verträge falsch.

Wenn der Beschwerdeführer der Auffassung ist, das Bundesgericht stelle für die Frage, ob selbständige oder unselbständige Erwerbstätigkeit vorliege, nicht auf die Rechtsnatur des Vertragsverhältnisses ab, schliesst das gerade nicht aus, dass aus dem Inhalt des Vertrags beziehungsweise den zivilrechtlichen Verhältnissen Anhaltspunkte für die wirtschaftlichen Gegebenheiten abgeleitet werden können, die wiederum für die steuerrechtliche Qualifikation von Bedeutung sind.

#### **8.5.16. Gesamtbild**

Der Beschwerdeführer verweist unter dem Titel "Ausschlaggebend ist das Gesamtbild der Tätigkeit" auf die steuerliche Behandlung der Einkünfte eines Arztes, der neben seiner eigenen Praxis (unbestrittenermassen selbständige Erwerbstätigkeit) auch an einem Privatspital tätig war. Das Spital sei für die gesamte Infrastruktur und das Personal aufgekommen und habe die Administration sowie das Inkasso für seine Honorareinnahmen übernommen. Er habe jährlich eine Beteiligung am Gewinn erhalten. Dass vorliegend den Partnern der gesamte Gewinn ausbezahlt werde, sei allein auf die vollständige Kontrolle der Partner über die Anstalten zurückzuführen. Das belege, dass die Treuhandpartnerschaft die volle Herrschaft über die Aussengesellschaften habe und diese wie ein Instrument nach Belieben nutzen könne. Es gebe weder einen von den Treuhandpartnern unabhängigen Geschäftsführer noch eigenständige, unabhängige Organe, welche den Willen der Partner rechtlich oder tatsächlich einschränken könnten.

An sich trifft zu, dass die Tätigkeit in einer Personengesellschaft die von der Gesellschaft erzielten Einkünfte bei den Gesellschaftern zu Einkünften aus selbständiger Erwerbstätigkeit werden lassen. Indessen dient die vom Beschwerdeführer und seinen Partnern erbrachte Tätigkeit nicht dem Zweck der C. \_\_, sondern den Aussengesellschaften.

#### **8.6. Höhe der Einkünfte aus unselbständiger Erwerbstätigkeit**

Für den Fall, dass eine unselbständige Erwerbstätigkeit verneint wird, stellt der Beschwerdeführer Ausführungen zur Eventualstreitfrage in Aussicht, "ob diese Einkünfte (aus unselbständiger Erwerbstätigkeit) steuerbar sind und in welcher Höhe" (S. 7 der Beschwerde).

Einen Hinweis dafür, wie sich der Beschwerdeführer die Aufteilung der Einkünfte, die er als Beteiligter der Treuhandpartnerschaft mit seiner Tätigkeit in den Aussengesellschaften erzielt hat, vorstellt, ergibt sich in der Ausscheidung einer Zahlung von CHF 250'000 aus der D. \_\_ als "Gehalt". Würde dieser Anteil als Einkünfte aus unselbständigem Erwerb behandelt, unterläge er – auch nach der Auffassung des Beschwerdeführers – Art. 5 des Steuer-



abkommens 1995 der Besteuerung in der Schweiz. Die weiteren als Gewinnanteile bezeichneten Zahlungen – aus der D.\_\_\_ und im Zusammenhang mit der Tätigkeit des Beschwerdeführers in der E.\_\_\_ und in der F.\_\_\_ – können jedoch aufgrund der dargelegten konkreten Umstände, unter denen sie der Beschwerdeführer erzielt hat, gleichwohl weder einem Geschäftsbetrieb im Ausland im Sinn von Art. 6 Abs. 1 DBG zugeordnet noch als in der Schweiz aufgrund des Steuerabkommens 1995 nicht steuerbare Einkünfte aus einer selbständigen Tätigkeit beurteilt werden.

#### **9. Ergebnis**

Zusammenfassend ergibt sich, dass das dem Beschwerdeführer als Gesellschafter der "C.\_\_\_, Y.\_\_\_/FL" zugeflossene Einkommen der Besteuerung in der Schweiz unterliegt. Die Einkünfte sind weder nach Art. 6 Abs. 1 DBG einem ausländischen Geschäftsbetrieb zuzuordnen noch sind sie nach Art. 2 und Art. 5 des Steuerabkommens 1995 mit dem Fürstentum Liechtenstein als Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit von der Besteuerung am Wohnsitz in der Schweiz ausgenommen. Die Beschwerde ist daher bezüglich der direkten Bundessteuer abzuweisen.

#### **IV. Kantons- und Gemeindesteuern**

##### **10.**

Das kantonale Steuerrecht stimmt in den hier relevanten Teilen mit dem Recht der direkten Bundessteuer überein (Art. 30 und 31 StG) und ist überdies bundesrechtlich harmonisiert (Art. 8 und 10 StHG). Ausserdem behält auch das kantonale Steuerrecht abweichende Vorschriften von Staatsverträgen und damit die Regeln des zwischen der Schweiz und dem Fürstentum Liechtenstein am 22. Juni 1995 abgeschlossenen Steuerabkommens vor (Art. 128 Abs. 1 StG). Die Beschwerde ist damit unter dem Aspekt der Kantons- und Gemeindesteuern gleich zu beurteilen, wie hinsichtlich der direkten Bundessteuer; sie ist abzuweisen.

#### **V. Kosten und Entschädigungen**

##### **11. Amtliche Kosten**

Dem Verfahrensausgang entsprechend sind die amtlichen Kosten der Beschwerdeverfahren vom Beschwerdeführer zu tragen (Art. 95 Abs. 1 VRP; Art. 145 in Verbindung mit Art. 144 Abs. 1 DBG). Entscheidgebühren von CHF 6'400 für das Beschwerdeverfahren betreffend Kantons- und Gemeindesteuern und von CHF 4'500 für das Beschwerdeverfahren betreffend direkte Bundessteuer erscheinen angemessen (vgl. Art. 7 Ziff. 222 der Gerichtskostenverordnung, sGS 941.12; Art. 145 in Verbindung mit Art. 144 Abs. 5 DBG). Die



Kosten sind mit den vom Beschwerdeführer in der gleichen Höhe geleisteten Kostenvorschüssen gedeckt.

## **12. Ausseramtliche Kosten**

Ausseramtliche Kosten sind für die Beschwerdeverfahren nicht zu entschädigen (Art. 98 Abs. 1 und Art. 98<sup>bis</sup> VRP; Art. 145 in Verbindung mit Art. 144 Abs. 4 DBG und Art. 64 Abs. 1 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren, SR 172.021, VwVG).

### **Demnach erkennt das Verwaltungsgericht auf dem Zirkulationsweg zu Recht:**

#### **1.**

Die Beschwerden B 2023/246 und B 2023/247 werden vereinigt.

#### **2.**

Die Beschwerde B 2023/246 betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern 2015 wird abgewiesen.

#### **3.**

Die Beschwerde B 2023/247 betreffend die direkte Bundessteuer 2015 wird abgewiesen.

#### **4.**

Der Beschwerdeführer trägt die amtlichen Kosten der Beschwerdeverfahren von CHF 6'400 (Kantons- und Gemeindesteuern 2015) und von CHF 4'500 (direkte Bundessteuer 2015). Die Kosten sind mit den von ihm in der gleichen Höhe geleisteten Kostenvorschüssen gedeckt.

#### **5.**

Ausseramtliche Kosten werden nicht entschädigt.