

AG_SPEZIALVERWALTUNGSGERICHT 3-RV.2019.94 vom 21. Oktober 2021

Ag Spezialverwaltungsgericht, 2021-10-21, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ag_spezialverwaltungsgericht_3-RV.2019.94

FR: AG_SPEZIALVERWALTUNGSGERICHT 3-RV.2019.94 du 21 octobre 2021

IT: AG_SPEZIALVERWALTUNGSGERICHT 3-RV.2019.94 del 21 ottobre 2021

Erwägungen

E. 4

Nachfolgend zu prüfen ist, ob die Bonuszahlung steuerrechtlich im Jahr 2016 oder 2017 realisiert wurde.

E. 5

Einkommen gilt in dem Zeitpunkt als erzielt, in welchem der Steuerpflichtige einen definitiven Anspruch auf die steuerbare Leistung erworben hat, über den er tatsächlich verfügen kann. Voraussetzung des steuerauslösenden Zuflusses ist demnach ein abgeschlossener Rechtserwerb, welcher Forderungserwerb oder Eigentumserwerb sein kann, wobei der Forderungserwerb in der Regel die Vorstufe des Eigentumserwerbs (Geldzahlung) darstellt. Fälligkeit ist nicht in jedem Fall Voraussetzung des Einkommenszuflusses; allerdings ist sie bei Forderungen dann massgeblich, wenn die Zahlung später erfolgt (VGE vom 6. Mai 2008 [WBE.2008.24]; Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 4. Auflage, Muri-Bern 2015, § 25 StG N 23 mit Hinweisen, § 26 StG N 51; Kommentar zum DBG, I. Teil, 2. Auflage, Basel 2019, Art. 16 DBG N 18 f.). Ausnahmsweise ist auf die tatsächliche Zahlung, also die Erfüllung der Forderung abzustellen, wenn wegen Zahlungsunfähigkeit oder -unwilligkeit des Schuldners die Erfüllung besonders unsicher ist, ebenso dort, wo die Verbuchung nach der sog. Ist-Methode anerkannt wird (VGE vom 6. Mai 2008 [WBE.2008.24]; Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 25 StG N 24 mit Hinweisen; Kommentar zum DBG, a.a.O., Art. 16 DBG N 21 f.). Abzustellen ist demnach auf den Zeitpunkt, in dem der Steuerpflichtige eine rechtlich und tatsächlich durchsetzbare Forderung auf die einkommensbildende Leistung erworben hat. Es muss dabei sowohl hinsichtlich des Bestands als auch hinsichtlich des Umfangs der Forderung Gewissheit bestehen, wobei es genügt, wenn die Höhe der Forderung nach objektiven Kriterien bestimmbar ist (Bundesgerichtsurteil vom 17. Oktober 2012 [BGE 2C_319/2012], Erw. 2.3.1).

E. 6

Gemäss unbestrittener Angaben der Rekurrenten sind diese Ende des Jahres 2016 von Deutschland in die Schweiz umgezogen. Infolge Wohnsitznahme in der Schweiz sind die Rekurrenten seit dem 1. Januar 2017 in der Schweiz steuerpflichtig.

E. 7

Bis zum 31. Dezember 2016 war der Rekurrent bei der E. GmbH mit Sitz in S. angestellt. Dem Rekurrenten wurde für das Jahr 2016 von der E. GmbH ein Bonus von CHF 79'216.00 ausbezahlt. Die Auszahlung des Bonus erfolgte im April 2017 und damit zum Zeitpunkt der kraft Wohnsitz unbeschränkten Steuerpflicht in der Schweiz.

E. 8.1

Am 24. bzw. 28. September 2009 hat der Rekurrent mit der G. GmbH einen Anstellungsvertrag abgeschlossen. In § 4 Vergütung wird der Lohn des Rekurrenten geregelt. In dessen Absatz 2 wird unter anderem folgendes festgehalten: "(...) Die Tantieme ist variabel; die Höhe kann sowohl nach oben als auch nach unten abweichen. Zur Bemessung der Tantieme werden Ziele vereinbart. Anhand der Erreichung der Ziele entscheidet der Vorstand/die Geschäftsführung über die Tantieme. Der genannte Tantiemebetrag kommt zur Auszahlung bei insgesamt gutem Unternehmensergebnis und guter individueller Leistung. 30 % des genannten Tantiemebetrages sind als Mindesttantieme garantiert. Die Tantieme wird im Anschluss an die Gesellschafterversammlung, in der der Jahresabschluss behandelt wird, ausbezahlt. Falls der Anstellungsvertrag während eines Geschäftsjahres beginnt oder vor dem Ablauf eines Geschäftsjahres endet, wird die Tantieme zeitanteilig festgesetzt. (...)"

E. 8.2

Mit Schreiben vom Dezember 2013 unterzeichnete der Rekurrent ein Schreiben mit dem Betreff "Tantiemesystem". Die neue Regelung – welche § 4 des Anstellungsvertrags vom 24. bzw. 28. September 2009 um den Absatz 3 ergänzte – hielt folgendes fest: "(3) Die Tantieme nach Absatz 2 besteht aus einer kurzfristig orientierten Komponente (Short Term Incentive, die "STI-Komponente") und einer langfristig orientierten Komponente (Long Term Incentive, die "LTI-Komponente"). Der Anspruch auf Auszahlung der STI-Komponente entsteht mit Ablauf des jeweiligen Geschäftsjahrs; Festsetzung und Auszahlung erfolgen nach Absatz 2. Die LTI-Komponente ist ein künftiger Anspruch, der erst mit Ablauf der Laufzeit der jeweiligen Tranche entsteht und anhand der für diese geltenden Planbedingungen der Höhe nach konkretisiert wird. Die Planbedingungen werden jeweils vor Beginn des Geschäftsjahres (Erdienungszeitraum) herausgegeben und werden in der jeweils herausgegebenen Fassung Bestandteil des Anstellungsvertrags. Grundlage für die Berechnung der STI-Komponente und der LTI-Komponente ist jeweils ein Anteil der Zieltantieme im Sinne von Absatz 2. Der auf die STI-Komponente entfallende Anteil der Zieltantieme berechnet sich wie folgt: Zieltantieme abzüglich 5 % des Zielgehalts (Summe aus Grundvergütung und Zieltantieme) zu Beginn des abgelaufenen Geschäftsjahrs (1. Januar). Der Auszahlungsbetrag der STI-Komponente wird anhand der Zielerreichung nach den Bestimmungen des jeweils geltenden STI-Systems errechnet. (...)"

E. 8.3

Die "Tantieme" berechnet sich aus zwei Komponenten: Der STI-Komponente ("Short Term Incentive") und der LTI-Komponente ("Long Term Incentive"). Klar ist, dass der Rekurrent keine LTI-Erschädigung erhalten hat. Vorliegend ist damit nur zu klären, ob der Betrag der STI-Komponente auch Bonus genannt, in der Schweiz zu versteuern ist oder nicht.

E. 8.4

Die Berechnung der STI-Komponente für das Jahr 2016 ist aus dem Schreiben "Compensation Review Result" von April 2017 ersichtlich. Diese setzt sich aus folgenden

Bestandteilen zusammen: Company Target Achievement Personal Target Achievement in % NPS Target Total Target Achievement Target bonus award for 2016 Total Target Achievement Pro-rata factor Capacity utilization Actual bonus

E. 8.5

Die einzelnen Bestandteile wurden im Jahr 2016 wie folgt festgelegt: ■ Da das Arbeitsverhältnis endete, wurden die Unternehmensziele ("Company Target Achievement") nicht bewertet, sondern flossen mit 100 % in die Berechnung ein, was – wie vom Rekurrenten ausgeführt – sich somit nicht auf den Bonus auswirkt. Dasselbe wurde bei den Bestandteilen NPS Target (Wert 1,00), Pro-rata factor (Wert 1,000) und Capacity utilization (100 %) angewendet. ■ Das "Total Target Achievement" stellt die total erreichte Prozentzahl der Leistungsbewertung (Unternehmensziele und persönliche Zielerreichung) dar. ■ Im Schreiben vom April 2016 wurde dem Rekurrenten der "Target Bonus" für das Jahr 2016 in der Höhe von EUR 69'479.00 eröffnet. Diese Berechnungsgrundlage steht somit fest. ■ Auf die in der Bonusberechnung ebenfalls enthaltene persönliche Zielerreichung ("Personal Target Achievement in %") wird nachfolgend detailliert eingegangen (vgl. Erw. 8.6).

- 11 - Aus diesen Werten wird der Bonus berechnet. Wie bereits festgehalten, standen zwar die beschriebenen Werte (bzw. Rahmenbeträge/-prozentzahlen) bereits 2016 fest. Zu klären ist jedoch, ob auch die persönliche Zielerreichung ("Personal Target Achievement") bereits im Jahr 2016 verbindlich prozentual festgelegt worden war. Ist das nicht der Fall, kann der effektive Bonus nicht als bestimmt bzw. bestimmbar gelten.

E. 8.6.1

Die persönliche Zielerreichung wurde jährlich neu bewertet. Somit handelt es sich dabei um einen variablen Wert, der vom Arbeitgeber aufgrund einer subjektiven Wertung der Arbeitsleistung des Rekurrenten festgelegt wird. In der "Performance Management/Zielvereinbarung" für das Jahr 2016 wurden die einzelnen Ziele des Rekurrenten im Januar 2016 gewichtet und die Leistung des Rekurrenten in den einzelnen Kategorien im November bzw. Dezember (29. November 2016 bzw. 7. Dezember 2016) bewertet. Die einzelnen Bewertungen des Rekurrenten lagen bei "meets" oder "above". Wie der Rekurrent ausführt, konnte aus dieser Bewertung zusammen mit dem Auszug aus dem Bonusreglement "How it works" die persönliche Leistung des Rekurrenten ausgerechnet werden. Jedoch geben die Rekurrenten selbst an, dass die Höhe des Bonus Ende 2016 aufgrund der vorliegenden Unterlagen und Vereinbarungen (noch) nicht auf einen Betrag fixiert werden konnte, sondern lediglich innerhalb von zwei Grenzbeträgen definiert wurde. Denn die Bewertung der persönlichen Ziele wird in "Factor" 70 % bis 130 % angegeben (vgl. How it works). Dabei gilt ■ für "above expectations" eine "Performance" von 116 % bis 125 % und ■ für "meets expectations" eine "Performance" von 85 % bis 115 %. Die persönlichen Ziele des Rekurrenten wurden folglich für das Jahr 2016 zwischen 85 % bis 125 % bewertet. Aufgrund der Gewichtung der einzelnen Ziele gemäss Zielvereinbarung liegt der Bonus im Jahr 2016 zwischen EUR 70'903.32 und EUR 83'722.20 (vgl. Herleitung der Rekurrenten, Beilage zum Schreiben vom 4. Juli 2019). Es ist somit festzuhalten, dass der Bonus im Jahr 2016 trotz Bewertung mit "meets" bzw. "above" nicht beziffert werden konnte. Über den genauen Umfang der Forderung bestand somit im Jahr 2016 nicht die notwendige Gewissheit.

E. 8.6.2

Mit Schreiben vom April 2017 wurde das "Compensation Review Result – E. GmbH" mitgeteilt. Der "Actual bonus" betrug demgemäss EUR 71'216.00. Der definitive Bonus wurde erst in diesem Zeitpunkt kommuniziert. Darin steht auch explizit: "We would like to inform you about the results of the compensation review 2016...". Die "Resultate" der Bonus-Bewertung – also die Fixierung der Bonushöhe und deren Kommunikation

- 12 - an den Rekurrenten – erfolgte folglich erst mit diesem Schreiben in verbindlicher Form.

E. 8.6.3

Wie der Rekurrent ausführen lässt (Schreiben vom 7. September 2021) wurde im Regelfall davon ausgegangen, dass die Beurteilung der Leistung mit Stichtag Jahresabschluss gemacht wurde und die Ermittlung des Bonus im Folgejahr erfolgte. Entgegen der Argumentation der Rekurrenten führt das Fehlen einer Regelung für den Fall der Kündigung auf Jahresende jedoch nicht zu einer völlig neuen Lösung, sondern zur Anwendung der bestehenden Regelung. Im Übrigen wurde zwischen den Parteien vereinbart, dass der Anspruch auf Auszahlung des Bonus erst mit Ablauf des jeweiligen Geschäftsjahrs entsteht. Die Auszahlung der (gesamten) Tantieme wird im Anschluss an die Gesellschafterversammlung, in der der Jahresabschluss behandelt wird, ausbezahlt (Anstellungsvertrags vom 24. bzw. 28. September 2009 und Schreiben vom Dezember 2013). Dies wurde offensichtlich vorliegend so gehandhabt: Die Beurteilung der Leistung wurde Ende Jahr – am 29. November 2016 bzw. 7. Dezember 2016 – vorgenommen und der Bonus wurde im April 2017 ausbezahlt. Auch in der Kündigungsbestätigung vom 30. Juni 2016 wurde explizit festgehalten: "(...) Ihre Tantieme für das Kalenderjahr 2016 erhalten Sie im Rahmen des regulären Prozesses im Frühjahr 2017. (...)." Aufgrund dieser Ausführungen ist festzuhalten, dass entgegen den Ausführungen des Rekurrenten im Jahr 2016 kein pfändbarer und damit realisierter Lohnanspruch bestand. Der relevante Einkommenszufluss des Bonus erfolgte somit im Jahr 2017. Der Bonus war erst im Jahre 2017 steuerbar.

E. 9.1

Die Schweiz und die Bundesrepublik Deutschland haben das Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und Vermögen vom 11. August 1971 (DBA-D) abgeschlossen. Gemäss Art. 4 Abs. 1 DBA-D ist «eine in einem Vertragsstaat ansässige Person» eine Person, die nach dem in diesem Staat geltenden Recht dort unbeschränkt steuerpflichtig ist. Wie bereits festgestellt (Erw. 6 hiavor), sind die Rekurrenten infolge Wohnsitznahme in der Schweiz seit dem 1. Januar 2017 in der Schweiz unbeschränkt steuerpflichtig. Die Bonuszahlung erfolgte jedoch aufgrund eines Arbeitsverhältnis des Rekurrenten in Deutschland.

- 13 -

E. 9.2

Einkünfte aus unselbständiger Arbeit teilt das Abkommen grundsätzlich nach dem Arbeitsortprinzip zu. Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen sind prinzipiell in jenem Staat steuerbar, in welchem die Arbeitstätigkeit ausgeübt wird, auch wenn sie im anderen Vertragsstaat ihre Quelle haben oder die Arbeit dort verwertet wird. Ist der Staat des Arbeitsorts gleichzeitig der Ansässigkeitsstaat des Arbeitnehmers, steht ihm ein ausschliessliches Besteuerungsrecht zu; wird die Arbeit hingegen im anderen Vertragsstaat

ausgeübt, so kann auch dieser die dafür bezogenen Vergütungen besteuern. Der Grundsatz der Zuteilung des Besteuerungsrechts nach dem Arbeitsortprinzip unterliegt aber verschiedenen Einschränkungen (I. Salvi, Das Doppelbesteuerungsabkommen zwischen der Schweiz und der Bundesrepublik Deutschland, Band 65 der Zürcher Studien zum öffentlichen Recht, Zürich 1986, S. 81). Gemäss Art. 15 Abs. 1 DBA-D können vorbehaltlich der Artikel 15a – 19 DBA-D Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus unselbständiger Arbeit bezieht, nur in diesem Staat besteuert werden, es sei denn, dass die Arbeit in dem anderen Vertragsstaat ausgeübt wird. Wird die Arbeit dort ausgeübt, so können die dafür bezogenen Vergütungen in dem anderen Staat besteuert werden. Ungeachtet des Absatzes 1 können Vergütungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person für eine in dem anderen Vertragsstaat ausgeübte unselbständige Arbeit bezieht, nur in dem erstgenannten Staat besteuert werden, wenn a) der Empfänger sich in dem anderen Staat insgesamt nicht länger als 183 Tage während des betreffenden Kalenderjahres aufhält, b) die Vergütungen von einem Arbeitgeber oder für einen Arbeitgeber gezahlt werden, der nicht in dem anderen Staat ansässig ist, und c) die Vergütungen nicht von einer Betriebsstätte oder einer festen Einrichtung getragen werden, die der Arbeitgeber in dem anderen Staat hat (Art. 15 Abs. 2 DBA-D). Die Voraussetzungen für eine Besteuerung des Bonus nur in der Schweiz sind aufgrund von Art. 15 Abs. 2 DBA-D nicht erfüllt. Es ist folglich zu prüfen, ob der Bonus satzbestimmend zu berücksichtigen ist.

E. 9.3

Art. 24 Abs. 2 Ziff. 1 DBA-D lautet wie folgt: "Bezieht eine in der Schweiz ansässige Person Einkünfte oder hat sie Vermögen und können diese Einkünfte oder dieses Vermögen nach diesem Abkommen (ausgenommen Artikel 4 Absätze 3, 4 und 9 und Artikel 23) in der Bundesrepublik Deutschland besteuert werden, so nimmt die Schweiz diese Einkünfte (ausgenommen Dividenden) oder dieses Vermögen von der Besteuerung aus; die Schweiz kann aber bei der Festsetzung der Steuer für das übrige Einkommen oder das übrige Vermögen dieser ansässigen Person den Steuersatz anwenden, der anzuwenden wäre, wenn

- 14 - die betreffenden Einkünfte oder das betreffende Vermögen nicht von der Besteuerung ausgenommen wären." Bei einer Person, die (wie der Rekurrent) in der Schweiz ansässig ist, ist die Bonuszahlung nach Art. 24 Abs. 2 Ziff. 1 DBA-D von der schweizerischen Besteuerung freizustellen. Sie kann aber bei der Bemessung des Steuersatzes für das übrige Einkommen berücksichtigt werden (Steuerbefreiung mit Progressionsvorbehalt). Demgemäss wurde die Bonuszahlung des Rekurrenten, welche er in Deutschland erzielt hat, lediglich satzbestimmend berücksichtigt.

E. 10

Der Rekurs erweist sich demnach als unbegründet. Der Bonus von umgerechnet CHF 79'161.00 wurde zu Recht beim satzbestimmenden Einkommen berücksichtigt. Dementsprechend ist der Rekurs abzuweisen.

E. 11

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

- 15 - Das Gericht erkennt:

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.