

BGer 9C 663/2022 vom 16. August 2023

Bundesgericht, 2023-08-16, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_9C_663_2022

FR: TF 9C 663/2022 du 16 août 2023

IT: TF 9C 663/2022 del 16 agosto 2023

Regeste

Staats- und Gemeindesteuern des Kantons Basel-Landschaft und direkte Bundessteuer, Steuerperiode 2019 | Öffentliche Finanzen & Abgaberecht

Erwägungen

E. 1

Das Bundesgericht prüft seine Zuständigkeit und die weiteren Eintretensvoraussetzungen von Amtes wegen (Art. 29 Abs.1 BGG) und mit freier Kognition (BGE 146 II 276 E. 1; 141 II 113 E. 1).

E. 1.1

Angefochten ist ein Endentscheid (Art. 90 BGG) einer letzten kantonalen Instanz (Art. 86 Abs. 1 lit. d und Abs. 2 BGG) in einer Angelegenheit des öffentlichen Rechts (Art. 82 lit. a BGG). Ein Ausschlussgrund liegt nicht vor (Art. 83 BGG e contrario) und der Beschwerdeführer hat die Beschwerden form- und fristgerecht eingereicht (Art. 42 und Art. 100 Abs. 1 BGG).

E. 1.2

Der Beschwerdeführer beantragt im Ergebnis eine Erhöhung des veranlagten steuerbaren Einkommens. Würde diesem Antrag entsprochen, müsste jedoch gleichzeitig die im Kanton Zürich erhobene Quellensteuer zurückerstattet werden. Die Gutheissung beider Beschwerden würde sich somit zugunsten des Beschwerdeführers auswirken, so dass dieser ein schutzwürdiges Interesse an der Beschwerdeführung hat (vgl. Urteil 2C_253/2014, 2C_254/2014 vom 11. Dezember 2014 E. 3.2; Martin Zweifel/Hugo Casanova/Michael Beusch/Silvia Hunziker, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht - Direkte Steuern, 2. Aufl. 2018, § 20 N. 7). Der Beschwerdeführer ist damit zur Beschwerde legitimiert (Art. 89 Abs. 1 BGG i.V.m. Art. 146 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG; SR 642.11]; Art. 73 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG; SR 642.14]).

E. 1.3

Neben seinen Hauptanträgen auf Aufhebung der angefochtenen Urteile und Anhebung des steuerbaren Einkommens beantragt der Beschwerdeführer, es seien seine Guthaben im Kanton Basel-Landschaft sowie der zu viel einbezahlte Betrag aus der Quellensteuer ab 5. März 2019 nach den einschlägigen Bestimmungen zu verzinsen. Allfällige Zinsen für im Zusammenhang mit den infrage stehenden Einkünften zu viel bezahlte Steuern sind bisher nicht Gegenstand des Verfahrens gewesen bzw. hatte die Vorinstanz darüber, da sie zur Auffassung gelangte, der Bonus sei dem Beschwerdeführer erst nach seinem Wegzug aus der Schweiz zugeflossen, nicht zu entscheiden. Insoweit kann auf die Beschwerden nicht

eingetreten werden.

E. 2

Der Beschwerdeführer beantragt die Vereinigung der Verfahren betreffend direkte Bundessteuer (9C_663/2022) und betreffend Staats- und Gemeindesteuern (9C_664/2022). Die Vorinstanz hat zwar zwei Urteile gefällt; die Angelegenheit betrifft indessen überwiegend die gleichen Verfahrensbeteiligten. Dazu kommt, dass die in beiden Verfahren aufgeworfene Rechtsfrage im Bundesrecht und im harmonisierten Recht übereinstimmend geregelt ist (vgl. hinten E. 4.1) und in solchen Fällen, wenn die letzte kantonale Instanz betreffend die direkte Bundessteuer und die kantonalen Steuern ein einziges Urteil gefällt hat, eine Beschwerdeerhebung beim Bundesgericht in einer einzigen Beschwerde zulässig ist (vgl. BGE 142 II 293 E. 1.2; 135 II 260 E. 1.3.1 f.). Unter diesen Umständen rechtfertigt sich wegen der engen sachlichen Nähe die Vereinigung der Verfahren (Art. 71 BGG i.V.m. Art. 24 BZP [SR 273]; BGE 142 II 293 E. 1.2; Urteil 2C_400/2020, 2C_405/2020 vom 22. April 2021 E. 1.1).

E. 3.1

Mit der Beschwerde kann namentlich die Verletzung von Bundesrecht gerügt werden (Art. 95 lit. a BGG). Das Bundesgericht wendet das Recht von Amtes wegen an (Art. 106 Abs. 1 BGG), wobei es - unter Berücksichtigung der allgemeinen Rüge- und Begründungspflicht (Art. 42 Abs. 2 BGG) - grundsätzlich nur die geltend gemachten Vorbringen prüft, sofern allfällige weitere rechtliche Mängel nicht geradezu offensichtlich sind (BGE 138 I 274 E. 1.6). Das Bundesgericht ist weder an die in der Beschwerde vorgebrachten Argumente noch an die Erwägungen der Vorinstanz gebunden; es kann die Beschwerde aus einem anderen als dem angerufenen Grund gutheissen und es kann eine Beschwerde mit einer von der Argumentation der Vorinstanz abweichenden Begründung abweisen (Motivsubstitution; BGE 141 V 234 E. 1; Urteil 2C_353/2022 vom 5. Januar 2023 E. 2.1). Der Verletzung von Grundrechten sowie von kantonalem Recht geht das Bundesgericht nur nach, falls eine solche Rüge in der Beschwerde vorgebracht und ausreichend begründet worden ist (Art. 106 Abs. 2 BGG ; BGE 147 II 44 E. 1.2; 143 II 283 E. 1.2.2). Diese qualifizierte Rüge- und Begründungsobliegenheit verlangt, dass in der Beschwerde klar und detailliert anhand der Erwägungen des angefochtenen Entscheids dargelegt wird, inwiefern verfassungsmässige Rechte verletzt worden sein sollen (vgl. BGE 143 I 1 E. 1.4; 133 II 249 E. 1.4.2).

E. 3.2

Das Bundesgericht legt seinem Urteil den von der Vorinstanz festgestellten Sachverhalt zugrunde (Art. 105 Abs. 1 BGG). Es kann die Sachverhaltsfeststellung der Vorinstanz von Amtes wegen berichtigen oder ergänzen, wenn sie offensichtlich unrichtig ist oder auf einer Rechtsverletzung im Sinne von Art. 95 BGG beruht (Art. 105 Abs. 2 BGG).

"Offensichtlich unrichtig" bedeutet dabei "willkürlich" (BGE 140 III 115 E. 2). Die beschwerdeführende Partei kann die Feststellung des Sachverhalts unter den gleichen Voraussetzungen beanstanden, wenn die Behebung des Mangels für den Ausgang des Verfahrens entscheidend sein kann (Art. 97 Abs. 1 BGG). Eine entsprechende Rüge ist substantiiert vorzubringen (BGE 137 II 353 E. 5.1; 136 II 304 E. 2.5).

E. 4

Der Streit dreht sich um die Frage, wann - ob vor oder nach seinem Wegzug aus der Schweiz in die USA per 25. Februar 2019 - der Beschwerdeführer den Bestandteil seiner

Einkünfte aus unselbständigem Erwerb bildenden Bonus realisiert hat. Während die Vorinstanz zum Ergebnis gelangt ist, das Einkommen aus dem Bonus sei erst mit dessen Auszahlung am 25. März 2019 realisiert worden, ist der Beschwerdeführer der Auffassung, das entsprechende Einkommen sei bereits mit der Zustellung des Compensation Statements vom 12. Februar 2019 durch seine Arbeitgeberin in einkommenssteuerlicher Hinsicht als realisiert zu betrachten.

E. 4.1

Einkommen ist nur steuerbar, wenn es zugeflossen ist, d.h. realisiert wurde. Erst mit Erfüllung dieser grundlegenden Voraussetzung entsteht die Steuerpflicht für das infrage stehende Einkommen (vgl. BGE 144 II 427 E. 7.2 m.H.; Urteil 2C_1035/2020 vom 12. November 2021 E. 5.1). Das Zuflussprinzip ist dabei nicht ausdrücklich im Gesetz genannt, sondern ergibt sich aus Gesetzesauslegung durch die Rechtsprechung (Urteil 2C_1035/2020 vom 12. November 2021 E. 5.1) und gilt sowohl im Recht der direkten Bundessteuer als auch im harmonisierten Einkommenssteuerrecht.

E. 4.2

Die Einkommensrealisation bestimmt den Zeitpunkt, in dem ein wirtschaftlicher Vorteil beim Steuerpflichtigen eintritt. Solange kein wirtschaftlicher Vorteil realisiert wurde, bleibt dieser eine (blosse) - noch nicht steuerbare - Erwartung (Urteile 2C_1035/2020 vom 12. November 2021 E. 5.1; 2C_710/2017 vom 29. Oktober 2018 E. 5.3). Nach ständiger bundesgerichtlicher Praxis gilt Einkommen oder Ertrag steuerrechtlich als realisiert, sobald die steuerpflichtige Person Leistungen vereinnahmt oder zumindest einen festen Anspruch darauf erwirbt, über den sie tatsächlich verfügen kann ("Soll-Methode"; Urteil 9C_682/2022, 9C_683/2022 vom 23. Juni 2023 E. 4.3 m.H., zur Publikation vorgesehen). Erforderlich ist ein abgeschlossener Erwerbsvorgang. Der Rechtserwerb kann sich als Forderungs- (obligatorisches Recht) oder Eigentumserwerb (dingliches Recht) darstellen. Auf den Zeitpunkt der tatsächlichen Erfüllung des Anspruchs kommt es grundsätzlich nicht an (BGE 144 II 427 E. 7.2.1). Von der "Soll-Methode" wird in der Steuerpraxis nur abgewichen, soweit die Erfüllung der Forderung als unsicher erscheint. Dann wird mit der Besteuerung bis zur Erfüllung zugewartet ("Ist-Methode"; vgl. BGE 144 II 427 E. 7.2.2; Urteil 9C_682/2022, 9C_683/2022 vom 23. Juni 2023 E. 4.4 m.H., zur Publikation vorgesehen).

E. 4.3

Diese Grundsätze gelten namentlich auch im Bereich des Einkommens aus unselbständiger Erwerbstätigkeit. Dieses wird in der Regel in derjenigen Periode realisiert, in der die unselbständige Person ihre Arbeitsleistung erbringt. Die Lohnforderung entsteht fortlaufend mit der Erbringung der Arbeitsleistung, sie wird aber regelmässig erst am Ende jedes Monats fällig. Die Praxis stellt aus Gründen der Praktikabilität mitunter auf den Zeitpunkt der Auszahlung ab (Urteil 2C_214/2014 vom 7. August 2014 E. 3.3.1 m.H.; Peter Locher, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, I. Teil, 2. Aufl. 2019, N. 66 zu Art. 17 DBG).

E. 5.1

Die Vorinstanz hat für die hier interessierende Frage nach dem Zeitpunkt des steuerlichen Zuflusses des Bonus zwischen der Frage nach der Festlegung des Zuflusszeitpunkts als Rechtsfrage und der Frage nach der Erfüllung der tatsächlichen Voraussetzungen für die Annahme der Realisation des infrage stehenden Einkommens unterschieden und

festgehalten, dass die Rechtsfrage der Einkommensrealisation ein Tatsachenfundament voraussetze, in casu konkret, wann der Bonus gutgesprochen worden bzw. ein durchsetzbarer Anspruch darauf entstanden sei. In tatsächlicher Hinsicht hat die Vorinstanz sodann festgestellt, der Steuererklärung des Beschwerdeführers für das Steuerjahr 2018 sei zwar zu entnehmen, dass bereits in diesem Jahr ein Bonus an ihn ausbezahlt worden sei, jedoch nicht in gleicher Höhe; der Beschwerdeführer mache auch nicht etwa geltend, dass er über mehrere Jahre hinweg stets einen Bonus erhalten habe. Auch lägen bei den Akten weder ein Arbeitsvertrag noch andere Dokumente zum Bonussystem, welche nähere Angaben zum Arbeitsverhältnis liefern oder aufzeigen könnten, wie sich der Bonus zusammensetze und auf welche Parameter dabei abgestellt werde. Der Beschwerdeführer habe auch nicht etwa vorgebracht, dass sein Bonus schon vor dem Schreiben der Arbeitgeberin vom 12. Februar 2019 festgestanden habe. Der Bonus sei nicht mit der Lohnzahlung im Februar 2019, sondern erst am 25. März 2019 ausbezahlt worden. Im Schreiben vom 12. Februar 2019 habe die Arbeitgeberin explizit festgestellt, dass die Gewährung des Bonus ohne Anerkennung einer Rechtspflicht erfolge und in keiner Weise einen Anspruch auf Erhalt des Bonus begründe. Infolge dieses expliziten Ausschlusses eines generellen Anspruchs auf den Bonus sei die Leistung bis zu dessen tatsächlicher Auszahlung "besonders unsicher" gewesen. Der Beschwerdeführer bringe auch nicht vor, dass ihm der Bonus nach dem 12. Februar 2019 auf andere Weise zugesichert worden sei, weshalb er bis zu dessen Auszahlung keinen durchsetzbaren Rechtsanspruch erworben und damit auch keine tatsächliche wirtschaftliche Verfügungsmacht über den im Schreiben vom 12. Februar 2019 aufgeführten Bonus gehabt habe. Dementsprechend sei dieser erst nach dem Wegzug des Beschwerdeführers im Zeitpunkt der Erfüllung am 25. März 2019 steuerbar, so dass der Betrag zu Recht nicht in die ordentliche Besteuerung des Beschwerdeführers einbezogen worden sei.

E. 5.2

Der Beschwerdeführer bringt dagegen der Sache nach zunächst vor, die Vorinstanz habe die Regeln betreffend die Beweislastverteilung im Steuerrecht verletzt, indem sie ihm den Nachweis für die steuerbegründende Tatsache des Einkommenszuflusses noch vor seiner Abmeldung in die USA auferlegt habe. Ausserdem sei der Auszahlungsbetrag mit dem Schreiben der Arbeitgeberin vom 12. Februar 2019 klar kommuniziert worden. Damit habe die Arbeitgeberin ohne jeden Zweifel ihren Willen dokumentiert, die Bonusleistung zu entrichten. Die Schlussfolgerung der Vorinstanz, dass der Bonus "in Bestand und Umfang besonders unsicher" gewesen sei, sei damit unhaltbar. Die Vorinstanz stelle für ihre Auffassung weitgehend auf den Inhalt des Schreibens der Arbeitgeberin vom 12. Februar 2019 ab und stelle die dort vorhandenen ergänzenden Ausführungen in den Mittelpunkt. Im Sinne eines Disclaimers werde dort etwa auf die "ermessensabhängige, freiwillige, variable Leistung" Bezug genommen. Dieser Ausschluss beziehe sich aber auf zukünftige Leistungen und sicherlich nicht auf einen bereits (schriftlich) genau ausgewiesenen Betrag. Andernfalls würde dies bedeuten, dass die Arbeitgeberin solche kurz vor Auszahlung bestätigte Bonuszahlungen in der Regel gar nicht leisten würde oder könnte. Eine solche Schlussfolgerung habe keine Grundlage und eine solche Beweiswürdigung, aber auch rechtliche Interpretation sei willkürlich.

E. 6.1

Bleibt eine relevante Tatsache nach den gebotenen Untersuchungen der Behörden beweislos, greift auch im öffentlichen Recht der Grundsatz, wonach derjenige die

Beweislast für eine Tatsache trägt, der aus ihr Rechte ableitet (Art. 8 ZGB analog; BGE 148 II 285 E. 3.1.3; 142 II 433 E. 3.2.6). Im Steuerrecht hat die Praxis diesen Grundsatz dahingehend konkretisiert, dass steuerbegründende und -erhöhende Tatsachen von der Steuerbehörde, steuerausschliessende und -mindernde Tatsachen vom Steuerpflichtigen nachzuweisen sind (sog. Normentheorie; BGE 148 II 285 E. 3.1.3; 144 II 427 E. 8.3.1).

E. 6.1.1

Mit der Vorinstanz ist einerseits zwischen der Rechtsfrage, unter welchen Voraussetzungen Einkommen in steuerlicher Hinsicht als realisiert gelten kann und muss, und andererseits der Frage, ob die entsprechenden tatsächlichen Voraussetzungen für die Annahme der Realisierung eines bestimmten Einkommens erfüllt sind, zu unterscheiden.

E. 6.1.2

Im vorliegenden Fall unterliegt das infrage stehende Einkommen unabhängig davon, ob es vor oder nach dem Wegzug des Beschwerdeführers aus der Schweiz realisiert wurde, der Besteuerung - entweder der Quellensteuer als Einkommen aus einer in der Schweiz ausgeübten Erwerbstätigkeit (vgl. dazu Urteil 2C_604/2011 vom 9. Mai 2012 E. 3; Stefan Oesterhelt/Moritz Seiler, in: Martin Zweifel/Michael Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 4. Aufl. 2022, N. 16 zu Art. 5 DBG ; siehe auch die bis am 31. Dezember 2020 in Kraft stehende Fassung von Art. 91 DBG und Art. 35 Abs. 1 lit. a StHG) oder der ordentlichen Einkommensbesteuerung, wobei die bei Besteuerung im ordentlichen Verfahren resultierende Steuerlast geringer ausfällt. Vor diesem Hintergrund liesse sich gestützt auf die Normentheorie argumentieren, die Beweislast hinsichtlich der tatsächlichen Voraussetzungen für die Annahme eines Einkommenszuflusses nach dem Wegzug des Beschwerdeführers in die USA liege nicht bei ihm, sondern bei den Steuerbehörden, weil nur bei Annahme eines Einkommenszuflusses nach dem Wegzug die (höhere) Quellensteuer zum Zuge komme. Wie es sich damit verhält, kann hier indessen offenbleiben, weil bereits unter Zugrundelegung der tatsächlichen Feststellungen der Vorinstanz, welche der Beschwerdeführer nicht, jedenfalls nicht ausreichend substantiiert als unhaltbar rügt, aus rechtlichen Gründen mit Bezug auf den dem Beschwerdeführer ausgerichteten Bonus von einem Einkommenszufluss erst nach dessen Wegzug in die USA ausgegangen werden muss.

E. 6.2.1

Wie dargelegt (vgl. vorne E. 4.2), setzt die Annahme der Realisierung von Einkommen - jedenfalls dann, wenn eine bestimmte Einkunft nicht ohne vorherigen Rechtserwerb (bloss) faktisch (ohne Rechtsgrund, z.B. aufgrund einer deliktischen Handlung) zufließt - die Entstehung eines festen Anspruchs voraus. Ohne einen solchen bzw. bei blosser Anwartschaft fließt das infrage stehende Einkommen - ebenso wie bei Forderungen, deren Erfüllung als unsicher erscheint - erst mit der tatsächlichen Zahlung an den Steuerpflichtigen zu. Setzt die Praxis damit für die Realisation von Einkommen grundsätzlich einen festen Anspruch voraus und stellt nur dann auf den tatsächlichen Mittelzufluss ab, wenn die Erfüllung einer Forderung bei deren Begründung als unsicher erscheint, ist zu prüfen, ob der Beschwerdeführer vor der Zahlung einen festen Anspruch auf den Bonus hatte bzw. ob ein Rechtserwerb stattgefunden hat.

E. 6.2.2

In tatsächlicher Hinsicht steht fest, dass dem Beschwerdeführer am 12. Februar 2019 die Auszahlung eines Bonus für seine im Jahr 2018 für seine Arbeitgeberin geleistete Arbeit angekündigt wurde (vgl. Titel des Schreibens vom 12. Februar 2019: "Diskretionärer variabler Incentive Award für 2018"). Auf der Ankündigung figurierte dabei ein Zusatztext, dem klar zu entnehmen ist, dass es sich bei dem zur Auszahlung angekündigten Betrag um eine "freiwillige variable Leistung" handelte, auf welche der Beschwerdeführer "keinen gesetzlichen oder vertraglichen Anspruch" hatte. Entgegen dem Beschwerdeführer ergibt sich aus dem Zusatztext keineswegs, dass sich dieser (nur) auf allfällige zukünftige Bonusleistungen bezog. Es ist daher keineswegs unhaltbar, wenn die Vorinstanz den Zusatztext dahingehend verstand, dass dem Beschwerdeführer zwar mit dem Schreiben vom 12. Februar 2019 die Ausrichtung eines Bonus für seine Leistungen 2018 angekündigt, ihm damit aber noch nicht ein entsprechender fester Anspruch eingeräumt wurde. Mit dem Beschwerdeführer erscheint damit zwar die spätere tatsächliche Ausrichtung des entsprechenden Betrags im Zeitpunkt der Ankündigung - entgegen der insoweit missverständlichen Feststellung der Vorinstanz - nicht etwa als unsicher bzw. wenig wahrscheinlich, sondern sogar als sehr wahrscheinlich. Das ändert indessen nichts daran, dass die Arbeitgeberin des Beschwerdeführers sich mit der Ankündigung des Bonus keineswegs unwiderruflich zu dessen Leistung verpflichten wollte - und dies für den Beschwerdeführer auch erkennbar war. Der Beschwerdeführer macht zu Recht auch nicht geltend, die Steuerverwaltung habe mit Blick auf den Beizug allfälliger weiterer Dokumente (Arbeitsvertrag und/oder allfällige Zusatzvereinbarungen), aus denen sich eine unwiderrufliche Verpflichtung der Arbeitgeberin zur Bonusleistung hätte ergeben können, die ihr obliegende Untersuchungspflicht verletzt. Somit bleibt es in tatsächlicher Hinsicht dabei, dass mit der Mitteilung vom 12. Februar 2019 (noch) kein fester Anspruch und damit kein entsprechender Forderungserwerb des Beschwerdeführers stattfand. Das entsprechende Einkommen wurde mithin nicht am 12. Februar 2019, sondern - zumal vorher keine weiteren, allenfalls einen festen Anspruch begründenden Ankündigungen seitens der Arbeitgeberin erfolgten - erst mit der Auszahlung am 25. März 2019 steuerlich realisiert.

E. 7

Im Ergebnis erweisen sich beide Beschwerden (9C_663/2022 betreffend direkte Bundessteuer und 9C_664/2022 betreffend Staats- und Gemeindesteuern) als unbegründet und sind abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist. Dem Verfahrensausgang entsprechend trägt der Beschwerdeführer die Gerichtskosten (Art. 66 Abs. 1 BGG).
Parteientschädigungen sind nicht geschuldet (Art. 68 Abs. 1-3 BGG).

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