



VERWALTUNGSGERICHT DES KANTONS ZUG

ABGABERECHTLICHE KAMMER

Mitwirkende Richter: Dr. iur. Aldo Elsener, Vorsitz
Dr. iur. Matthias Suter und lic. iur. Ivo Klingler
Gerichtsschreiberin: MLaw Jeannine Suter

U R T E I L vom 13. März 2023 *[rechtskräftig]*
gemäss § 29 der Geschäftsordnung

in Sachen

A. _____ und B. _____

Rekurrenten

vertreten durch RA C. _____ und RA D. _____

gegen

Steuerverwaltung des Kantons Zug, Bahnhofstrasse 26, Postfach, 6301 Zug
Rekursgegnerin

betreffend

Kantonssteuer 2015 / Kantons- und direkte Bundessteuer 2016
(Besteuerung Abgangsentschädigung)

A 2021 6

A. Die Eheleute A. _____ und B. _____ (nachfolgend: Steuerpflichtige oder Rekurrenten) verlegten am 16. Dezember 2015 ihren Wohnsitz von Deutschland in die Schweiz, Gemeinde E. _____, Kanton Zug. Vor dem Zuzug in die Schweiz lässt sich der hier interessierende und grundsätzlich nicht strittige Sachverhalt (vgl. act. 1, Rz. 4) wie folgt zusammenfassen:

A. _____ (nachfolgend: Steuerpflichtiger oder Rekurrent) trat am 1. August 2008 als Vorstand Vertrieb der Marke F. _____ in die F. _____ Aktiengesellschaft (nachfolgend: F. _____ AG) mit Sitz in G. _____, Deutschland, ein. Mit Beschluss vom 20. November 2009 bestellte ihn der Aufsichtsrat der F. _____ AG per 1. Januar 2010 für die Dauer von fünf Jahren bis zum 31. Dezember 2014 zum Mitglied des Vorstands, verantwortlich für den Geschäftsbereich Vertrieb und Marketing. Für die Dauer der Bestellung wurde der Dienstvertrag vom 10. Dezember 2009 abgeschlossen. Mit Beschluss des Aufsichtsrats vom 12. Mai 2014 wurde der Steuerpflichtige für weitere fünf Jahre zum Vorstand der Gesellschaft berufen. In der Folge verlängerten die Parteien den bestehenden Dienstvertrag vom 20. November 2014 bis zum 31. Dezember 2019.

Mit Vereinbarung vom 23./25. September 2015 (nachfolgend: Auflösungsvereinbarung; Rek-act. 3) wurde das Arbeitsverhältnis zwischen dem Steuerpflichtigen und der F. _____ AG unter sofortiger Freistellung per 31. Dezember 2015 vorzeitig aufgelöst. Die F. _____ AG verpflichtete sich, dem Steuerpflichtigen bis zum Beendigungszeitpunkt weiterhin das monatliche Bruttogehalt von EUR _____ sowie Zuschüsse zu den Versicherungen auszurichten. Für das Geschäftsjahr 2015 wurde sodann eine variable Vergütung (nachfolgend: Bonus oder Bonuszahlung) bestehend aus einer Jahressondervergütung, einem individuellen Leistungsbonus und einem Long-Term-Incentive in Höhe von insgesamt EUR _____ zugesprochen, zahlbar per 30. Juni 2016. Darüber hinaus wurde eine Abfindung (nachfolgend: Abgangsentschädigung) im Umfang von 24 Monatsgehältern bzw. EUR _____ vereinbart, ebenfalls zahlbar per 30. Juni 2016. Die Steuerpflichtigen waren im Zeitpunkt der Auflösung des Arbeitsverhältnisses in Deutschland wohnhaft. Am 16. Dezember 2015 verlegten sie ihren Wohnsitz nach E. _____. Die Auszahlung von Bonuszahlung und Abgangsentschädigung erfolgte sodann in zwei Teilzahlungen am 30. Juni und 28. Juli 2016.

Mit Schreiben vom 20. November 2015 (StV-act. 3) legten die Steuervertreter der Steuerpflichtigen der Steuerverwaltung des Kantons Zug (nachfolgend: Rekursgegnerin) ein von ihnen vorbereitetes Ruling vor, wonach sowohl die Bonuszahlung als auch die Abgangs-

entschädigung von der Besteuerung in der Schweiz ausgenommen werden sollten. Das Ruling wurde von der Rekursgegnerin jedoch nicht unterzeichnet, da sie zum Schluss kam, die Abgangsentschädigung qualifiziere als im Jahr 2016 in der Schweiz steuerbares Einkommen.

In der Folge veranlagte die Rekursgegnerin die Steuerpflichtigen für die Steuerperioden 2015 (Verfügungen vom 17. Oktober 2019 für die Zuger Staats- und Gemeindesteuern und die direkte Bundessteuer; Rek-act. 10) und 2016 (Verfügungen vom 17. November 2020 für Zuger Staats- und Gemeindesteuern und die direkte Bundessteuer; Rek-act. 11). Dabei korrigierte sie in der Veranlagung 2015 (Kantons- und Gemeindesteuern) die von den Steuerpflichtigen als Vermögen deklarierte Forderung gegenüber der F. _____ AG gemäss Auflösungsvereinbarung auf Bonuszahlung und Abgangsentschädigung und nahm in den Veranlagungen 2016 (Kantons- und Gemeindesteuern sowie direkte Bundessteuer) eine entsprechende Aufrechnung beim steuerbaren Einkommen vor. Die Bonuszahlung (EUR _____) wurde in der internationalen Steuerauscheidung 2016 Deutschland zugewiesen und unter Progressionsvorbehalt von der Besteuerung in der Schweiz freigestellt. Die Abfindung (EUR _____) wurde dem in der Schweiz steuerbaren Einkommen zugerechnet.

Mit Schreiben vom 18. November 2019 (Rek-act. 12) erhoben die Steuerpflichtigen durch ihre Steuervertreter fristgerecht Einsprache gegen die Veranlagungsverfügung für die Kantons- und Gemeindesteuern 2015 und beantragten, das steuerbare Vermögen sei mit Fr. _____ zu veranlagern. Zur Begründung wurde im Wesentlichen und zusammenfassend vorgebracht, aus schweizerischer Sicht habe der Steuerpflichtige die Abgangsentschädigung bereits im September 2015 steuerlich realisiert (Realisationsprinzip). Mangels eines in diesem Zeitpunkt zur Schweiz bestehenden Bezugs finde das Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) zum Vornherein keine Anwendung. Aus schweizerischer Sicht komme somit Deutschland mit Bezug auf die in Frage stehende Abgangsentschädigung das alleinige Besteuerungsrecht zu. Die Abgangsentschädigung von Fr. _____ sei somit nebst dem Betrag für das Mietkautionkonto von Fr. _____ für Vermögenssteuerzwecke in der Steuerperiode 2015 zu berücksichtigen.

Mit zwei separaten Schreiben vom 18. Dezember 2020 (Rek-act. 13) erhoben die Steuervertreter sodann fristgerecht Einsprache gegen die Veranlagungsverfügungen für die Kantons- und Gemeindesteuern sowie die direkte Bundessteuer 2016 vom 17. November 2020 mit dem Antrag, das steuerbare und satzbestimmende Einkommen sei mit jeweils

Fr. _____ (Kanton und Bund) zu veranlagern. Begründend wurden die bereits zur Veranlagung 2015 angerufenen Argumente vorgebracht. Aus schweizerischer Sicht komme somit Deutschland mit Bezug auf die in Frage stehende Bonuszahlung und die Abgangsschädigung das alleinige Besteuerungsrecht zu. Dementsprechend sei die Veranlagungsverfügung 2016 aufzuheben und die Hinzurechnung der Abgangsschädigung in der Höhe von Fr. _____ rückgängig zu machen. Gleichzeitig sei die aus Schweizer Sicht Deutschland zur Besteuerung zugewiesene Bonuszahlung von Fr. _____ für die Satzbestimmung nicht relevant.

Mit Einspracheentscheid vom 23. März 2021 (Rek-act. 2) hielt die Rekursgegnerin in der Hauptsache an den definitiven Veranlagungen 2015 und 2016 fest. Begründend wurde im Wesentlichen vorgebracht, die Auflösungsvereinbarung sei in verschiedenen Punkten aufschiebend bedingt gewesen, weshalb der Realisationszeitpunkt betreffend die Bonuszahlung und die Bezahlung der Abgangsschädigung in die Steuerperiode 2016 falle. Dies aufgrund der Regelungen in § 1 (zustimmender Beschluss des Aufsichtsrats der F. _____ AG), § 4 Abs. 3 und 4 (Zustimmung des Präsidenten des Aufsichtsrats der F. _____ AG vorgängig einer neuen Arbeitsaufnahme) und § 4 Abs. 1 (Wettbewerbsverbot) der Auflösungsvereinbarung. Korrigierend wurde das steuerbare Vermögen der Periode 2015 einerseits um Fr. _____ reduziert (entsprechend der der Steuerperiode 2016 zugerechneten Netto-Bonuszahlung) und andererseits um Fr. _____ erhöht (bisher nicht berücksichtigtes Mietkautionkonto).

B. Am 20. April 2021 reichten die Rekurrenten gegen den Einspracheentscheid vom 23. März 2021 Rekurs ein und stellten folgende Rechtsbegehren (act. 1):

1. Unter Gutheissung des vorliegenden Rekurses sei der Einspracheentscheid der Rekursgegnerin vom 23. März 2021 aufzuheben.
2. Das steuerbare Vermögen sei in der Steuerperiode 2015 mit Fr. _____ zu veranlagern.
3. Das steuerbare und satzbestimmende Einkommen sei in der Steuerperiode 2016 mit jeweils Fr. _____ (Kanton und Bund) zu veranlagern.
4. Unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zulasten der Rekursgegnerin.

C. Die Rekurrenten bezahlten den von ihnen verlangten Kostenvorschuss von Fr. 25'000.– fristgerecht (act. 2 f.).

D. Mit Vernehmlassung vom 9. Juni 2021 (act. 5) beantragte die Rekursgegnerin die Abweisung des Rekurses, soweit darauf einzutreten sei. Der Einspracheentscheid vom 23. März 2021 sei zu bestätigen, unter Kostenfolgen zulasten der Rekurrenten.

E. Mit Replik vom 28. Juni 2021 (act. 9) bzw. mit Duplik vom 22. Juli 2021 (act. 11) hielten die Parteien an ihren Anträgen fest. Auf die Ausführungen in den jeweiligen Rechtsschriften wird – soweit erforderlich – in den Erwägungen eingegangen.

F. Die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) liess sich während des Verfahrens nicht vernehmen.

Das Verwaltungsgericht erwägt:

1.

1.1 Gemäss Art. 140 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (DBG; SR 642.11) kann der Steuerpflichtige gegen Einspracheentscheide der Veranlagungsbehörde für die direkte Bundessteuer innert 30 Tagen nach der Zustellung bei einer von der Steuerbehörde unabhängigen Rekurskommission schriftlich Beschwerde erheben. Nach § 75 Abs. 1 des Gesetzes über den Rechtsschutz in Verwaltungssachen (VRG; BGS 162.1) ist das Verwaltungsgericht die kantonale Rekursbehörde im Sinne der Vorschriften über die direkte Bundessteuer. Die Beschwerden werden, unter Vorbehalt abweichender und ergänzender Vorschriften des Bundesrechts, wie kantonale Steuerstreitigkeiten behandelt (§ 75 Abs. 2 VRG). Gemäss § 136 Abs. 1 des Steuergesetzes des Kantons Zug (StG; BGS 632.1) kann die steuerpflichtige Person gegen den Einspracheentscheid der kantonalen Steuerverwaltung innert 30 Tagen schriftlich Rekurs beim Verwaltungsgericht erheben. Der Rekurs muss einen Antrag und eine Begründung enthalten. Die notwendigen Beweisunterlagen sind beizulegen oder zu bezeichnen (§ 136 Abs. 3 StG; ähnlich Art. 140 Abs. 2 DBG).

Die vorliegende Beschwerde (bezüglich der direkten Bundessteuer) und der vorliegende Rekurs (bezüglich der kantonalen und kommunalen Steuern) werden der einfacheren Lesbarkeit halber im Folgenden – mit Ausnahme des Rechtsspruchs im Dispositiv – als Rekurs bezeichnet, wobei der Begriff "Rekurs" beide Rechtsmittel (Beschwerde und Re-

kurs) umfasst. Der vorliegende Rekurs gegen den Einspracheentscheid vom 23. März 2021 wurde am 20. April 2021 der Post übergeben und ist am 21. April 2020 beim Gericht eingegangen. Er gilt daher als rechtzeitig eingereicht. Er entspricht auch den übrigen formellen Anforderungen, weshalb er vom Gericht zu prüfen ist.

1.2 Die Beurteilung erfolgt auf dem Zirkulationsweg gemäss § 29 der Geschäftsordnung des Verwaltungsgerichtes (GO VG; BGS 162.11).

2.

2.1 Das Verwaltungsgericht kann Einspracheentscheide der kantonalen Steuerverwaltung sowohl bezüglich kantonalen Steuern (§ 63 Abs. 3 VRG i.V.m. § 74 Abs. 2 VRG i.V.m. § 121 StG i.V.m. § 136 Abs. 2 StG) als auch bezüglich der direkten Bundessteuer (Art. 140 Abs. 3 DBG) in vollem Umfang überprüfen. Das Verwaltungsgericht stellt den Sachverhalt von Amtes wegen fest (§ 74 Abs. 2 VRG i.V.m. § 121 StG i.V.m. § 137 Abs. 1 StG sowie Art. 142 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 130 Abs. 1 DBG). Es gilt der Grundsatz der Rechtsanwendung von Amtes wegen (§ 74 Abs. 2 VRG i.V.m. § 121 StG i.V.m. § 137 Abs. 2 StG sowie Art. 143 Abs. 1 DBG). Das Verwaltungsgericht ist demzufolge verpflichtet, auf den – unter Mitwirkung der Verfahrensbeteiligten – festgestellten Sachverhalt die richtige Rechtsnorm, d.h. denjenigen Rechtssatz anzuwenden, den es als den zutreffenden erachtet, und ihm diejenige Auslegung zu geben, von der es überzeugt ist. Aus der Rechtsanwendung von Amtes wegen folgt, dass das Verwaltungsgericht als Rekursinstanz nicht an die rechtliche Begründung der Begehren gebunden ist und einen Rekurs auch aus anderen als den geltend gemachten Gründen ganz oder teilweise gutheissen oder den angefochtenen Entscheid im Ergebnis mit einer von der Vorinstanz abweichenden Begründung bestätigen kann.

2.2 Ist der Sachverhalt unklar und daher zu beweisen, endet die Beweiswürdigung mit dem richterlichen Entscheid darüber, ob eine rechtserhebliche Tatsache als erwiesen zu gelten hat oder nicht. Der Beweis ist geleistet, wenn das Gericht gestützt auf die freie Beweiswürdigung zur Überzeugung gelangt ist, dass sich der rechtserhebliche Sachverhalt verwirklicht hat (Zweifel/Casanova/Beusch/Hunziker, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht, Direkte Steuern, 2. Aufl. 2018, § 19 Rz. 6). Auch wenn im harmonisierten Steuerrecht an sich das Beweismass der vollen Überzeugung ("Regelbeweismass") herrscht, bedarf es keiner absoluten Gewissheit. Es genügt, dass die Veranlagungs- bzw. Rechtsmittelbehörde nach erfolgter Beweiswürdigung und aufgrund objektiver Gesichtspunkte mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit vom Vorliegen eines rechtserheblichen

Sachumstandes überzeugt ist. Die Auffassung kann auf Indizien beruhen und bedingt keinen direkten Beweis (BGer 2C_1067/2017 vom 11. November 2019 E. 2.2.3). Anders verhält es sich bei Beweisnot, bei welcher das mildere Beweismass der überwiegenden Wahrscheinlichkeit als ausreichend erachtet wird. Von einer Beweisnot ist nicht schon zu sprechen, wenn eine Tatsache, die ihrer Natur nach ohne Weiteres dem unmittelbaren Beweis zugänglich wäre, nicht bewiesen werden kann, weil der beweisbelasteten Partei die Beweismittel fehlen. Blosser Beweisschwierigkeiten im konkreten Einzelfall können zu keiner Beweiserleichterung führen (BGE 144 III 264 E. 5.3).

Gelangt die Behörde bzw. das Gericht zu keiner derart gewichtigen Überzeugung, kommen die Beweislastregeln von Art. 8 ZGB zur Anwendung. Im Abgaberecht gilt demnach, dass die Veranlagungsbehörde die Beweislast für die abgabebegründenden und -erhöhenden Tatsachen trägt, während die abgabepflichtige Person für die abgabeaufhebenden und -mindernden Tatsachen beweisbelastet ist (BGer 2C_480/2019 vom 12. Februar 2020 E. 2.3.1 mit Verweis auf die sog. Normentheorie in BGE 143 II 661 E. 7.2).

3. Strittig und zu prüfen ist vorliegend, in welchem Zeitpunkt die in der Auflösungsvereinbarung festgehaltenen Geldzahlungen (Bonuszahlung und Abgangsentschädigung) beim Rekurrenten einkommenssteuerrechtlich als realisiert gelten (Realisationszeitpunkt).

3.1 Der Rekurrent ist der Ansicht, der Realisationszeitpunkt falle mit der Unterzeichnung der Abgangsentschädigung bzw. der gleichzeitig erfolgten Zustimmung zu dieser durch den Verwaltungsrat der F. _____ AG zusammen (23./25. September 2015), somit auf einen Zeitpunkt vor seiner steuerlichen Ansässigkeit in der Schweiz (16. Dezember 2015). Der Schweiz fehle es somit an der gesetzlichen Grundlage zur Einkommensbesteuerung. Bonuszahlung und Abgangsentschädigung seien betragsmässig viel mehr dem in der Schweiz per 31. Dezember 2015 steuerbaren Vermögen zuzurechnen, da deren Fälligkeit bzw. Auszahlung gemäss Auflösungsvereinbarung für 2016 vereinbart worden sei. Zur Begründung wird im Wesentlichen vorgebracht, mit dem Abschluss der Abgangsentschädigung am 23./25. September 2015 habe der Rekurrent einen festen und unbedingten Rechtsanspruch auf Bonus und Abgangsentschädigung erhalten, diese Einkünfte somit einkommenssteuerrechtlich nach der "Soll-Methode" als im selben Zeitpunkt und somit vor dem Zuzug in die Schweiz als realisiert zu qualifizieren seien.

3.2 Die Rekursgegnerin ist hingegen der Ansicht, Bonuszahlung und Abgangsentschädigung seien einkommenssteuerrechtlich erst nach dem Zuzug des Rekurrenten in

die Schweiz, d.h. im Steuerjahr 2016, realisiert worden und stellt hierbei auf das Datum der Fälligkeit bzw. der Auszahlung dieser Geldbeträge im Jahre 2016 ab. Beide Geldbeträge würden daher steuerbares Einkommen der Steuerperiode 2016 darstellen und daher nicht Bestandteil des per 31. Dezember 2015 steuerbaren Vermögens bilden. Die Bonuszahlung sei jedoch nur satzbestimmend zu berücksichtigen, infolge Steuerauscheidung gemäss Art. 15 Abs. 4 und Art. 24 Abs. 2 Ziff.1 des Abkommens zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Bundesrepublik Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (DBA CH-DE; SR 0.672.913.62). Zur Begründung wurde im Wesentlichen vorgebracht, (1) es sei nicht belegt, dass der feste Rechtsanspruch auf Bonus und die Abgangsentschädigung vor dem Zuzug in die Schweiz entstanden sei, (2) selbst wenn dem so sein sollte, das Besteuerungsrecht der Schweiz gemäss dem DBA CH-DE gegeben sei und (3) bei unselbständigem Einkommen zur Bestimmung des Besteuerungszeitpunktes auch auf den Zeitpunkt der Auszahlung in 2016 abgestellt werden könne ("Ist-Methode").

3.3 In der Folge wird für die Abgangsentschädigung und den Bonus daher zu prüfen sein:

- Nach welcher Methode ("Ist" oder "Soll") der einkommenssteuerrechtliche Realisationszeitpunkt zu bestimmen ist (E. 4. nachfolgend);
- sofern dies die "Soll-Methode" sein sollte, ob der Realisationszeitpunkt auf einen Zeitpunkt vor oder nach dem Zuzug (Ansässigkeit) in die Schweiz fällt (E. 5. nachfolgend);
- und ob der Schweiz unabhängig vom Realisationszeitpunkt das Besteuerungsrecht gemäss dem DBA CH-DE (bzw. der Verständigungsvereinbarung) zusteht (E. 6. nachfolgend).

4.

4.1 Aus dem Wesen der Einkommenssteuer ergibt sich, dass Einkünfte erst besteuert werden können, wenn sie der steuerpflichtigen Person zugeflossen sind. Aufgrund des Periodizitätsprinzips muss dieser Zeitpunkt im Einzelfall taggenau bestimmt werden können, da die Einkünfte einer bestimmten Bemessungsperiode zugeordnet werden müssen. Nach ständiger Rechtsprechung werden der massgeblichen Bemessungsperiode alle diejenigen steuerbaren Einkünfte zugerechnet, die der steuerpflichtigen Person in diesem Zeitraum mit der Wirkung zugeflossen sind, dass sich ihre wirtschaftliche Leitungsfähigkeit gesteigert hat. Die Bedeutung des Zuflussprinzips (Realisationszeitpunkt) liegt daher in der periodengerechten, d.h. auf das Zuflussjahr bezogenen Einkommensermittlung (Rich-

ner/Frei/Kaufmann/Rohner, in: Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4. Aufl. 2021, § 50 N 20).

Der Einkommenszufluss ist ein faktischer Vorgang, der damit abgeschlossen ist, dass die steuerpflichtige Person die wirtschaftliche Verfügungsmacht über die zugeflossenen Vermögenswerte innehat. Einkommen ist nach steuerrechtlichen Grundsätzen daher dann als zugeflossen und damit erzielt zu betrachten, wenn die steuerpflichtige Person Leistungen vereinnahmt oder einen festen Rechtsanspruch darauf erwirbt, über den sie tatsächlich verfügen kann. In der zeitlichen Abfolge kommen als Einkommenszufluss grundsätzlich drei Tatbestände in Frage, nämlich wenn die steuerpflichtige Person (1) einen Anspruch erwirbt, (2) wenn dieser fällig wird oder (3) wenn er schliesslich erfüllt wird. Es kann nur einer dieser Zeitpunkte als Zufluss einer steuerbaren Einkunft betrachtet werden, wobei für jeden einzelnen Zufluss zu entscheiden ist, ob und wann er steuerrelevant ist.

Als Grundsatz gilt dabei, dass Einkünfte zu dem Zeitpunkt zugeflossen sind, in welchem der Rechtserwerb vollendet ist; dann hat die steuerpflichtige Person einen festen Rechtsanspruch auf das Vermögensrecht erworben, sofern die Erfüllung nicht besonders unsicher ist (sogenannte "Soll-Methode"). Voraussetzung des Zuflusses ist somit ein abgeschlossener, nicht mehr an (Suspensiv-)Bedingungen geknüpfter Rechtserwerb, der Forderungs- oder Eigentumserwerb sein kann. Rechtlich und tatsächlich durchsetzbar ist eine Forderung auf eine Leistung dann, wenn sie nur noch mit den jeder Geldforderung immanenten Ausfallrisiken behaftet ist (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, a.a.O., § 50 N 21 ff., 23b).

Ist der Forderungserwerb im dargestellten Sinn vollendet, gilt die Besteuerung in diesem, d.h. im Zeitpunkt des Forderungserwerbs ("Soll-Methode"), als vorherrschend (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, a.a.O., § 50 N 23b). Diesem Grundsatz folgend ist die "Fälligkeit" des Rechtsanspruchs i.d.R. nicht erforderlich (sog. "gemässigte Soll-Methode") und auf den Zeitpunkt der "Erfüllung" (sog. "Ist-Methode") soll nur abgestellt werden, wenn die Erfüllung als besonders unsicher gilt, wobei an diese Unsicherheit durch die Rechtsprechung hohe Anforderungen gestellt werden (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, a.a.O., § 50 N 27 f.; BGer 2C_941/2012 vom 9. November 2013 E. 2.5).

4.2 Die "Soll-Methode" gilt gemäss Lehre und Praxis im Grundsatz auch für Einkünfte aus unselbständiger Erwerbstätigkeit. Auch diese gelten i.d.R. als in derjenigen Periode realisiert, in welcher die steuerpflichtige Person ihre vertragliche Verpflichtung erbringt (in

der Regel Arbeitsleistung), da sie damit einen festen und frei verfügbaren Rechtsanspruch auf ihr Gehalt erwirbt. Die (periodische) Lohnforderung entsteht daher fortlaufend mit der Erbringung der vertraglichen (Arbeits-)Leistung. Dies gilt sodann auch für nicht-periodische Lohnzahlungen (wie Boni, Sondervergütungen etc.); diese gelten als einkommenssteuerlich realisiert, wenn sie zahlenmässig konkretisiert sind und der Fälligkeitstermin bekannt ist (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, a.a.O., § 50 N 29 f.).

Der Rekursgegnerin kann daher nicht gefolgt werden, wenn sie vorbringt, es bestehe für die Steuerbehörde bei unselbständigen Erwerbseinkünften ein Wahlrecht betreffend dem Realisationszeitpunkt, bzw. diesen (nach Belieben) auch nach der Ist-Methode bestimmen zu können. Hieran vermögen auch die von der Rekursgegnerin zitierten Bundesgerichtsentscheide nichts zu ändern (BGer 2C_144/2008 vom 12. November 2008 E. 2.1; 2C_214/2014 vom 7. August 2014 E. 3.3.1). Denn diese bekräftigen explizit auch für unselbständiges Erwerbseinkommen den Grundsatz der Soll-Methode, und die Ist-Methode wird auf Sachverhalte beschränkt, wo die Befriedigung des Forderungserwerbs als unsicher gilt. Dass die in der Praxis mitunter bei Lohneinkünften angewendete Ist-Methode vom Bundesgericht toleriert wird, kann nach Ansicht des Gerichts nicht dahingehend gedeutet werden, der Grundsatz des Soll-Prinzips weiche somit einem hier bestehenden Wahlrecht der Veranlagungsbehörde. Dies scheint sich mit dem Verständnis des Bundesgerichts zu decken, beruft sich dieses doch dem Grundsatz folgend auf die Soll-Methode, wenn sich der Zahlungszeitpunkt (Ist-Methode) durch die unselbständige Person z.B. aufgrund ihrer beherrschenden Stellung in der Arbeitgeberfirma nach Belieben bestimmen lässt (BGer 2C_144/2008 vom 12. November 2008 E. 2.1). So wird denn auch in der Praxis des Kantons Bern für Abgangsentschädigungen explizit festgehalten, dass der Besteuerungszeitpunkt sich nach dem Zeitpunkt des Erwerbs des festen Rechtsanspruchs richtet (Kanton Bern, TaxInfo, Ziff. 1.3, www.taxinfo.sv.fin.be.ch/taxinfo/display/taxinfo/Abgangsentschädigung, eingesehen am 25. November 2022).

4.3 Auf den vorliegenden Fall bezogen kann daher festgestellt werden, dass Abgangsentschädigung und Bonuszahlung grundsätzlich mit dem Erwerb des festen, unbedingten Rechtsanspruchs (Soll-Methode) als einkommenssteuerrechtlich realisiert gelten. Wann dieser Zeitpunkt eingetreten ist und ob er allenfalls mit dem Zeitpunkt der Auszahlung (Ist-Methode) zusammenfällt oder durch diesen zu ersetzen ist, gilt es nachfolgend zu prüfen.

5.

5.1 Betreffend den Zeitpunkt des Erwerbs des festen Rechtsanspruchs auf Abgangsentschädigung und Bonuszahlung (Realisationszeitpunkt) ist der Rekurrent der Ansicht, dieser falle auf den Zeitpunkt der Unterzeichnung der Auflösungsvereinbarung bzw. der Genehmigung durch den Aufsichtsrat der F. _____ AG (23./25. September 2015), somit sei das entsprechende Einkommen vor seinem Zuzug in die Schweiz einkommenssteuerrechtlich realisiert worden.

5.2 Die Rekursgegnerin bestreitet dies und sieht die strittigen Einkünfte als erst in der Steuerperiode 2016 realisiert. Sie begründet dies im Wesentlichen mit den folgenden drei Argumenten (act. 5, S. 2, Ziff. 3 lit. B):

- Die Auflösungsvereinbarung habe einer aufschiebenden Bedingung unterlegen, welche erst nach dem Zuzug in die Schweiz erfüllt worden sei (Zustimmung des Aufsichtsrats der F. _____ AG; E. 5.3 nachfolgend);
- es habe weitere Unsicherheiten in der Vertragserfüllung gegeben (Wettbewerbsverbot; Verrechnungsmöglichkeiten; E. 5.4 nachfolgend);
- die aus der Auflösungsvereinbarung geflossenen Zahlungen hätten den Charakter von Lohnfortzahlungen, für welche der Schweiz das Besteuerungsrecht aufgrund des DBA CH-DE zustehe (E. 5.5 nachfolgend).

Unbestritten und gemäss Aktenlage ausgewiesen ist, dass die Auflösungsvereinbarung von beiden Parteien im September 2015 unterzeichnet wurde, seitens der F. _____ AG am 23. September 2015 durch H. _____ (damaliger Vorsitzender des Aufsichtsrats) und seitens des Rekurrenten am 25. September 2015 (Unterschriften und Daten auf S. 7 der Auflösungsvereinbarung; Rek-act. 3).

5.3 Strittig und an dieser Stelle zu prüfen ist, in welchem Zeitpunkt die in § 1 der Auflösungsvereinbarung erwähnte aufschiebende Bedingung der Zustimmung durch den Aufsichtsrat der F. _____ AG erfüllt wurde.

5.3.1 Gemäss Rekurrent und der von diesem eingereichten Medienmitteilung der F. _____ AG (Rek-act. 5) fand am 25. September 2015 eine Aufsichtsratssitzung der F. _____ AG statt, in der (u.a.) das Ausscheiden des Rekurrenten aus dem Unternehmen aufgrund unterschiedlicher Auffassungen über die Geschäftsstrategie mit sofortiger Wirkung beschlossen wurde. Diese Tatsache scheint auch die Rekursgegnerin zumindest

nicht widerlegen zu wollen (act. 5, S. 2, Ziff. 3 lit. B.a.), weshalb sie für das Gericht als gesichert gilt.

5.3.2 Zum Beweis, dass an dieser Sitzung vom 25. September 2015 der Aufsichtsrat auch der mit dem Rekurrenten vereinbarten Auflösungsvereinbarung zugestimmt hatte, legte der Rekurrent unter anderem ein Bestätigungsschreiben von I. _____ (Vorsitzender des Aufsichtsrats der F. _____ AG) vom 14. April 2021 zu den Akten (Rek-act. 6). In diesem Schreiben wird von I. _____ bestätigt, dass an der besagten Sitzung der Aufsichtsrat die Zustimmung zu der mit dem Rekurrenten ausgehandelten Auflösungsvereinbarung gegeben habe und diese danach und gleichentags vom Rekurrenten gegengezeichnet worden sei. Nach Zustandekommen der Auflösungsvereinbarung sei der Rekurrent gleichentags aus dem Vorstand der F. _____ AG ausgetreten und mit Wirkung ab 26. September 2015 auch von seinen übrigen Mandaten in der F. _____ Gruppe zurückgetreten. Im Schreiben wird von I. _____ sodann ausgeführt, dass er seine Angaben aufgrund der ihm zur Verfügung stehenden Unterlagen mache unter Bestätigung der Richtigkeit der Darstellung der Abfolge der in seinem Schreiben dargestellten einzelnen Schritte, die zum Eintritt der Rechtswirksamkeit der geschlossenen Auflösungsvereinbarung per 25. September 2015 geführt habe.

5.3.3 Den Ausführungen im Schreiben von I. _____ lässt sich unzweifelhaft entnehmen, dass an der Sitzung des Aufsichtsrats der F. _____ AG vom 25. September 2015 der mit dem Rekurrenten ausgehandelten Auflösungsvereinbarung zugestimmt wurde. Dennoch versucht die Rekursgegnerin, die Aussagekraft dieses Schreibens zu relativieren. Es sei nicht ersichtlich auf welche "zur Verfügung stehenden Unterlagen" sich die Aussagen von I. _____ genau gestützt hätten. Bei allfälligen eigenen Gedächtnisnotizen bestehe, nach rund fünf Jahren, nur eine bedingte Aussagekraft. Hinzu komme, dass gemäss den Rekurrentenbeilagen 7 und 8 (Auszüge aus den Konzernabschlüssen 2015 der F. _____ AG) das Arbeitsverhältnis mit I. _____ offenbar ebenfalls beendet worden und es zu einer Funktionsänderung gekommen sei, mit der Folge, dass I. _____ seither nicht mehr als Finanzvorstand tätig gewesen sei.

5.3.4 Den Argumenten der Rekursgegnerin kann nicht gefolgt werden. Beim Bestätigungsschreiben von I. _____ handelt es sich zum einen nicht um eine "bloss summarische Erläuterung". Es wird darin ausführlich auf den hier interessierenden, sich um den 23./25. September 2015 abgespielten Sachverhalt eingegangen. Auch wird darin angegeben, auf welcher Basis I. _____ seine im Bestätigungsschreiben gemachten Aussagen

stützt, nämlich auf die ihm, immerhin als aktueller Vorsitzender des Aufsichtsrats der F._____ AG, zur Verfügung stehenden Unterlagen. In dieser Position darf angenommen werden, dass es I._____ ohne Weiteres möglich war, das Protokoll der Aufsichtsratssitzung vom 25. September 2015 einzusehen. Auch der Hinweis der Rekursgegnerin, es habe bei I._____ im September 2015 ebenfalls eine Arbeitsbeendigung bzw. eine Funktionsänderung gegeben, und er seither nicht mehr als Finanzvorstand tätig sei, vermag die Glaubwürdigkeit des Bestätigungsschreibens von I._____ nicht zu entkräften. Grund für die von der Rekursgegnerin angerufene Funktionsänderung dürfte vielmehr gewesen sein, dass I._____ im Oktober 2015 in den Aufsichtsrat der F._____ AG berufen wurde (Homepage der F._____ AG, eingesehen am 2. Dezember 2022).

Es kommt hinzu, dass es in Fällen von "Vertragsauflösungen mit sofortiger Wirkung", insbesondere auf Kaderstufen wie der hier vorliegenden, dem natürlichen Lauf der Dinge und dem üblichen Geschäftsgebaren viel eher entspricht, entsprechende Abgangsregelungen ebenfalls beförderlich unter Dach und Fach zu bringen. Diese über mehrere Monate hinauszuschieben bzw. "bedingt" zu lassen darf hier deshalb als unüblich angenommen werden, dies insbesondere auch deshalb, weil der Sachverhalt keinerlei Anhaltspunkte liefert, weshalb der Aufsichtsrat der Auflösungsvereinbarung erst anlässlich einer Sitzung in 2016 hätte zustimmen sollen.

5.3.5 Für das Gericht gilt es folglich als erwiesen, dass der Aufsichtsrat der F._____ AG in seiner Sitzung vom 25. September 2015 der mit dem Rekurrenten ausgehandelten Auflösungsvereinbarung zustimmte. Folglich wurde die in § 1 vorbehaltene Bedingung gleichentags erfüllt, so dass diese einem Zustandekommen der Auflösungsvereinbarung per 25. September 2015 nicht mehr entgegenstand.

Bei dieser Ausgangslage braucht an dieser Stelle auf die rekurrentenseitig zusätzlich angerufenen Beweismittel (wie Auszüge aus den Jahresrechnungen der F._____ AG) bzw. auf die seitens der Rekursgegnerin hiergegen vorgebrachten Einwände nicht mehr weiter eingegangen zu werden.

5.4 Seitens der Rekursgegnerin wurde sodann vorgebracht, die Auflösungsvereinbarung beinhalte weitere Klauseln, gemäss welchen es mindestens bis zum 31. Dezember 2015 unsicher gewesen sei, ob und bejahendenfalls in welchem Umfang der Rekurrent die Abgangsentschädigung erhalten würde. So zum einen unter Berufung auf ein Recht der F._____ AG, die vom Rekurrenten aus einer neuen, nicht vorgängig vom Aufsichtsrat

bewilligten Tätigkeit erhaltene Vergütung auf die gemäss Auflösungsvereinbarung zu leistenden Zahlungen anzurechnen (§ 4 Abs. 3 und 4). Zum anderen beruft sich die Rekursgegnerin auf das im selben Paragraphen vereinbarte Wettbewerbsverbot, welches dem Rekurrenten nicht erlaubt habe, bis zum 31. Dezember 2015 bei einem Konkurrenzunternehmen eine Tätigkeit aufzunehmen (§ 4 Abs. 1 und 2). Die Rekursgegnerin sieht sodann diese Regelung um das Wettbewerbsverbot als in einem Austauschverhältnis (einem Synallagma) zu den von der F. _____ AG zu leistenden Zahlungen, was für die F. _____ AG das Recht begründe, bei Verletzung durch den Rekurrenten gemäss § 320 bzw. § 323 BGB (hier als "Bürgerliches Gesetzbuch der Bundesrepublik Deutschland" verstanden) sämtliche in der Auflösungsvereinbarung vereinbarten Zahlungen zu verweigern bzw. von der Auflösungsvereinbarung zurückzutreten (act. 5, S. 3–5, Ziff. 3 lit. B.b).

5.4.1 Paragraph 4 der Auflösungsvereinbarung enthält, wie die Rekursgegnerin richtig bemerkt, ein Wettbewerbsverbot (mit Laufzeit bis 31. Dezember 2015) und eine Regelung zum Mechanismus, wie dieses bis zum Ablauf (31. Dezember 2015) sichergestellt werden soll. Hierfür wurde vereinbart, dass der Rekurrent vor der Aufnahme einer neuen Tätigkeit die Zustimmung des Vorsitzenden des Aufsichtsrats einzuholen habe (§ 4 Abs. 3, zweiter Satz). Der Zweck dieser Regelung scheint klar: Sie ermöglicht dem Aufsichtsrat die Prüfung, ob die neue Anstellung durch einen in § 4 Abs. 2 definierten Wettbewerber erfolgt wäre. Um dieser Prüfungsmöglichkeit des Aufsichtsrats Gewicht zu verleihen, wurde schliesslich in Absatz 4 von § 4 vereinbart, dass eine Anrechnung der Vergütung aus der neuen Tätigkeit dann nicht erfolgen soll, wenn sie nach der Zustimmung des Aufsichtsrats der F. _____ AG aufgenommen worden wäre. Der Rekursgegnerin zustimmend kann diese Regelung nicht anders verstanden werden, als dass bei fehlender Zustimmung des Aufsichtsrats die F. _____ AG berechtigt gewesen wäre, die vom Rekurrenten erhaltene Vergütung aus der neuen Tätigkeit an ihre aus der Auflösungsvereinbarung geschuldeten Zahlungen anzurechnen. Systematik und Aufbau von § 4 berücksichtigend, steht diese Anrechnungsmöglichkeit für das Gericht jedoch klar im Zusammenhang mit der Regelung zum Wettbewerbsverbot und begründet kein hiervon unabhängiges Anrechnungsrecht der F. _____ AG; dies auch in Anlehnung an den in § 4 Abs. 3 festgehaltenen Vorbehalt der Zustimmungsverweigerung lediglich für den Fall, wenn hierfür ein überwiegendes Interesse der F. _____ AG besteht.

5.4.2 Im schweizerischen Kontext finden sich Regelungen zum Konkurrenz- bzw. Wettbewerbsverbot bei unselbständiger Erwerbstätigkeit insbesondere in Art. 321a Abs. 3

(während der Dauer des Arbeitsverhältnisses) und Art. 340 ff. OR (nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses).

Das Konkurrenzverbot gemäss Art. 321a Abs. 3 OR ist Teil der Sorgfalts- und Treupflicht des Arbeitnehmers gegenüber seinem Arbeitgeber. Die Verletzung dieser Sorgfalts- und Treupflicht führt zu einer Schlechterfüllung des schuldvertraglichen Arbeitsverhältnisses. Eine Kürzung des Lohnes kommt aber nicht in Frage, da dieser grundsätzlich nicht von der Güte der Arbeitsleistung abhängt. Der Arbeitnehmer untersteht aber einer Verschuldenshaftung, deren Mass sich nach den speziellen Begebenheiten des Arbeitsverhältnisses bemisst (Art. 321e Abs. 1 und 2 OR; Portmann/Rudolph, in: Basler Kommentar, Obligationenrecht I, 7. Aufl. 2020, Art. 321a N 19 ff. und Art. 321e N 1 ff.). Daneben besteht bei schuldhafter Schlechterfüllung auch die Möglichkeit der ordentlichen, und nur in ausserordentlichen Fällen der fristlosen Auflösung des Arbeitsvertrags. Zur Sicherung solcher (Schadenersatz-)Forderungen des Arbeitgebers aus dem Arbeitsverhältnis steht dem Arbeitgeber ein lediglich limitiertes Recht auf Lohnrückbehalt zu (Art. 323a Abs. 3 OR) sowie ein Recht, seine Gegenforderung (wie z.B. eine Schadenersatzforderung nach Art. 321e OR) mit den Lohnforderungen des Arbeitnehmers zu verrechnen, und dies gemäss Literatur bei Abgangsentschädigungen in unlimitiertem Umfang (Portmann/Rudolph, a.a.O., Art. 323b N 3–6). Ausserhalb des limitierten Verrechnungsrechts hat der Arbeitgeber seine Schadenersatzforderung klageweise durchzusetzen (Portmann/Rudolph, a.a.O., Art. 321e N 23).

Die gleichen Grundsätze gelten für die Konkurrenzverbotsabrede gemäss Art. 340 OR (nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses). Auch hier entsteht dem Arbeitgeber bei Verletzung ein gesetzlicher Schadenersatzanspruch, der beidseitig zwingend ist (Art. 361 OR), bzw. ein Anspruch auf Bezahlung einer Konventionalstrafe, so eine solche schriftlich vereinbart worden ist (Art. 340b ff.; Portmann/Rudolph, a.a.O., Art. 340b N 1 ff.).

5.4.3 Im deutschen Recht wird das arbeitsvertragliche Wettbewerbsverbot nach den dem Gericht zugänglichen Quellen im Arbeitsvertrag sowie im Bürgerlichen Gesetzbuch (BGB) und dem Gesellschaftsrecht und Handelsrecht geregelt. Das gesetzliche Wettbewerbsverbot ist grundsätzlich für jeden Arbeitnehmenden während seines gesamten Beschäftigungsverhältnisses gültig und erlischt mit dessen Beendigung. Es ergibt sich aus den allgemeinen Treuepflichten gemäss § 242 BGB, die der Arbeitnehmende gegenüber seinem Arbeitnehmer hat und wird in § 60 Handelsgesetzbuch (HGB) zusätzlich konkretisiert. Auch bei Verletzung des Wettbewerbsverbots durch den Arbeitnehmenden scheinen

die Folgen mit denjenigen nach Schweizer Recht vergleichbar: Der Arbeitgeber ist dazu berechtigt zu verlangen, dass der Mitarbeitende seine Konkurrentätigkeit unterlässt. Darüber hinaus kann er weitere Schritte einleiten, wie zum Beispiel eine Abmahnung oder sogar eine ordentliche bzw. ausserordentliche Kündigung des Arbeitnehmenden. Auch nach deutschem Recht hat der Arbeitgeber das Recht, Schadenersatz vom Arbeitnehmenden zu fordern, je nachdem, wie stark dieser gegen das Wettbewerbsverbot verstossen hat. Das heisst, der Mitarbeitende hat seinem Arbeitgeber die Verluste zu begleichen, die durch seine Wettbewerbstätigkeit auf Arbeitgeberseite entstanden sind (vgl. zum Ganzen: rexx systems hr-glossar, Wettbewerbsverbot, unter: <https://www.rexx-systems.com/hr-glossar/wettbewerbsverbot>, eingesehen am 23. Dezember 2022).

Bei dieser Ausgangslage bleibt für die von der Rekursgegnerin behauptete Rechtsfolge, eine (potentielle) Verletzung des Wettbewerbsverbots durch den Rekurrenten hätte die F._____ AG berechtigt, die Auflösungsvereinbarung als Ganzes gemäss § 320 bzw. § 323 des BGB aufzulösen (als Folge einer synallagmatischen Vereinbarung), kein Raum. Für die Annahme einer solchen Rechtsfolge konnten weder nach deutschem noch schweizerischem Recht Quellen gefunden werden noch machte die Rekursgegnerin ihrerseits hierzu weiterführende Quellenangaben.

5.4.4 Vorliegend ist daher davon auszugehen, dass § 4 der Auflösungsvereinbarung (Wettbewerbsverbot) nicht direkt das Zustandekommen, den Bestand und die Höhe der in § 3 zulasten der F._____ AG festgehaltenen Leistungsvereinbarung betraf (Bezahlung von Abgangsentschädigung und Bonus), sondern der F._____ AG ihrerseits suspensiv bedingte Ansprüche gegenüber dem Rekurrenten verlieh, nämlich auf Schadenersatz (bei Verletzung des Wettbewerbsverbots bis zum 31. Dezember 2015) bzw. das Recht, Vergütungen aus einer ohne Zustimmung des Verwaltungsrats der F._____ AG angenommenen Tätigkeit auf die von der F._____ AG zu leistenden Zahlungen zur Anrechnung zu bringen, d.h. mit diesen verrechnen zu können.

Mit Unsicherheiten betroffen waren daher nicht die dem Rekurrenten gemäss § 3 der Auflösungsvereinbarung zustehenden Forderungen (auf Bezahlung von Abgangsentschädigung und Bonus), sondern primär die der F._____ AG gemäss § 4 nur suspensiv bedingt zustehenden Forderungen auf Schadenersatz und Forderungsverrechnung. Ob letztere je entstehen würden, war bei Vertragsabschluss (23./25. September 2015) offen. Bestand, Umfang und Höhe der dem Rekurrenten zugesprochenen Leistungen (Abgangsentschädigung und Bonuszahlung) wurden davon unabhängig in § 3 der Auflösungsvereinba-

rung klar definiert und mit Unterzeichnung der Vereinbarung am 23./25. September 2015 zwischen ihm und der F. _____ AG vereinbart. Mit der am selben Tag erfolgten Genehmigung durch den Verwaltungsrat der F. _____ AG kam die Auflösungsvereinbarung rechtsgültig zustande. Im Sinne eines Forderungserwerbs floss dem Rekurrenten folglich zu diesem Zeitpunkt ein in der Höhe bestimmter Anspruch auf Abgangsentschädigung und Bonuszahlung zu. Dass er über diesen Anspruch nicht auch hätte tatsächlich frei verfügen können, ergibt sich weder aus der Auflösungsvereinbarung noch den Vorbringen der Parteien noch den in der Schweiz geltenden allgemeinen Regeln zur Abtretung von Forderungen (Art. 164 OR), womit diesbezüglich der Vermögenszufluss beim Rekurrenten grundsätzlich als erfolgt und einkommenssteuerrechtlich realisiert gilt ("Soll-Methode"; BGer 2C_879/2021 vom 8. Juli 2022 E. 4.1 und 2C_342/2016 vom 23. Dezember 2016 E. 2.2.2).

Dies gilt insbesondere dann, wenn die vom Rekurrenten per 23./25. September 2015 erworbenen Forderungen auf Abgangsentschädigung und Bonuszahlung (als "Vermögenszugang") nicht mit "korrelierenden" Vermögensabgängen belastet waren. Denn die Existenz eines korrelierenden Vermögensabgangs "neutralisiert" den Vermögenszugang (BGer 2C_342/2016 vom 23. Dezember 2016 E. 2.2.3). Zu prüfen bleibt daher, ob im potentiellen Schadenersatzanspruch (bei Verletzung des Wettbewerbsverbots) bzw. dem Verrechnungsrecht der F. _____ AG gemäss § 4 der Auflösungsvereinbarung ein in diesem Sinne hinreichend korrelierender, künftig möglicher Vermögensabfluss zu erblicken ist.

Von einer hinreichenden Korrelation ist nur zu sprechen, falls der Zusammenhang sachlich und zeitlich derart eng ist, dass der Vermögenszugang für den Vermögensabgang notwendig und ursächlich ist. Eine solche Neutralisation darf nicht leichthin angenommen werden, ansonsten die Schranken zwischen (steuerrechtlich massgebendem) Einkommenszufluss und (steuerrechtlich unbeachtlicher) Einkommensverwendung zu verwischen droht. Ausschlaggebend ist folglich, ob der Vermögenszugang bereits im Zeitpunkt des Zugangs mit einem hinreichend damit verbundenen möglichen Vermögensabgang belastet ist und daher als unsicher erscheint. Besteht schon zuvor ein hinreichend gefestigter Anspruch auf eine Leistung, bewirkt dies die Realisation ("Soll-Methode"). Die erforderliche Gewissheit muss sich dabei auf Bestand und Höhe der Forderung beziehen und ermöglichen, dass die steuerpflichtige Person darüber disponieren kann (BGer 2C_342/2016 vom 23. Dezember 2016 E. 2.2.4 und 2.3.1 f).

Dass der Rekurrent über seine in § 3 der Auflösungsvereinbarung vereinbarten Ansprüche (Abgangsentschädigung und Bonus) disponieren (verfügen) konnte, wurde bereits vorstehen festgestellt. Ebenfalls festgestellt wurde, dass im Grundsatz nicht diese Ansprüche, sondern vielmehr die Entstehung der gemäss § 4 der Auflösungsvereinbarung der F. _____ AG potentiell zustehenden Ansprüche (auf Schadenersatz bzw. Forderungsverrechnung) im Zeitpunkt des Abschlusses der Auflösungsvereinbarung unsicher bzw. suspensiv bedingt waren. Der Eintritt der zu deren Entstehung erforderlichen (Suspensiv-)Bedingungen (Verletzung des Wettbewerbsverbots bzw. Stellenantritt durch den Rekurrenten ohne vorgängige Zustimmung des Verwaltungsrats der F. _____ AG) lag sodann vollständig und alleine im Einfluss- und Machtbereich des Rekurrenten. Bei dieser Konstellation lässt sich nicht folgern, dass der Forderungserwerb des Rekurrenten im Zeitpunkt des Zugangs (23./25. September 2015) mit einem hinreichend damit verbundenen möglichen Vermögensabgang belastet war und daher als unsicher erschien; es fehlt somit an einer hinreichenden Korrelation, da der Zusammenhang sachlich und zeitlich nicht derart eng war, dass der Forderungserwerb des Rekurrenten (auf Abgangsentschädigung und Bonus) für einen potentiellen Vermögensabgang (Schadenersatzforderung der F. _____ AG) notwendig und ursächlich erschien.

Die an dieser Stelle von der Rekursgegnerin angerufenen "Unsicherheiten" vermögen daher nicht zu bewirken, dass Abgangsentschädigung und Bonuszahlung als nicht per Datum des Abschlusses der Auflösungsvereinbarung (23./25. September 2015) einkommensteuerrechtlich realisiert zu betrachten wären.

5.5 Was die streitbetroffene Abgangsentschädigung betrifft, soll dieser nach Ansicht der Rekursgegnerin sodann der Charakter einer in der Schweiz steuerpflichtigen Lohnfortzahlung für die Jahre 2016 und 2017 zukommen. Dies, weil diese auf der Grundlage von 24 Monatssalären berechnet worden sei (Rek-act. 2, S. 7, Ziff. 2.1.3) und sich dies nicht zuletzt auch aus der im Geschäftsbericht der F. _____ AG gewählten Formulierung ergebe: "*A. _____ erhielt unter Berücksichtigung des anzuwendenden Zwei-Jahres-Caps eine erfolgsunabhängige Vergütung in Höhe von _____ € und eine erfolgsabhängige Vergütung in Höhe von _____ € für den Zeitraum vom 26. September 2015 bis zum 31. Dezember 2017.*" (act. 5, S. 5, lit. C).

Dabei beruft sich die Rekursgegnerin zur Begründung eines schweizerisches Besteuerungsrechts (Periode 2016) auf die Art. 15 Abs. 4 bzw. Art. 21 des DBA CH-DE, bzw. auf die zu Art. 15 DBA CH-DE betreffend die Besteuerung von Abgangsentschädigungen zwi-

schen der Schweiz und Deutschland abgeschlossenen Verständigungsvereinbarung vom 4. Dezember 1991/28. August 1992 (Rek-act. 2, S. 6, Ziff. 2.1.2), gemäss welcher die Schweiz berechtigt gewesen wäre, die Abgangsentschädigung mangels Besteuerung in Deutschland selbst dann zu besteuern (Periode 2016), wenn deren Einkommenszufluss in der Steuerperiode 2015 stattgefunden hätte (act. 5, S. 6 f., lit. C).

Die von der Rekursgegnerin vorgebrachten Argumente vermögen nicht zu überzeugen. In der Auflösungsvereinbarung (§ 2 Abs. 1) haben sich der Rekurrent und die F. _____ AG unzweifelhaft auf die Beendigung des Arbeitsverhältnisses per 31. Dezember 2015 (Beendigungszeitpunkt) geeinigt. Eine Lohnfortzahlung an den Rekurrenten wurde lediglich für die Periode vom 26. September 2015 (sofortige Freistellung) bis zur Beendigung des Arbeitsverhältnisses am 31. Dezember 2015 vereinbart (§ 3 Abs. 2). Danach bestand kein arbeitsrechtliches Verhältnis mehr mit der F. _____ AG, aus welchem sich erst in 2016 entstehende Lohnforderungen hätten herleiten lassen. Die in 2016 erfolgten Auszahlungen von Abgangsentschädigung und Bonus charakterisieren daher viel eher als eine bereits zuvor vereinbarte Einmalabgeltung für die vorzeitige Aufgabe der Arbeitstätigkeit durch den Rekurrenten. Daran vermögen auch die von der Rekursgegnerin zitierten, im Geschäftsbericht der F. _____ AG erwähnten Zeitperioden nichts zu ändern; diese dürften in der Tat, wie die Rekurrenten richtig bemerken, als Basis für die Berechnung der Höhe von Abgangsentschädigung und Bonus gedient haben.

Auch die an dieser Stelle von der Rekursgegnerin angerufenen Argumente vermögen daher nicht zu bewirken, dass Abgangsentschädigung und Bonuszahlung als nicht per Datum des Abschlusses der Auflösungsvereinbarung (23./25. September 2015) einkommensteuerrechtlich realisiert zu betrachten wären.

6. Die Rekursgegnerin bringt sodann weiter vor, dass der Schweiz das Recht auf die Besteuerung von Abgangsentschädigung und Bonus gemäss dem DBA CH-DE zustehe.

6.1 Bereits an früherer Stelle wurde festgestellt, dass vorliegend der Realisationszeitpunkt betreffend Abgangsentschädigung und Bonus auf den Zeitpunkt des Abschlusses der Auflösungsvereinbarung am 23./25. September 2015 fällt ("Soll-Methode"), somit auf einen Zeitpunkt vor der steuerlichen Ansässigkeit des Rekurrenten in der Schweiz. Somit erübrigt sich eine Prüfung des schweizerischen Besteuerungsrechts nach den Bestimmungen des DBA CH-DE für den Fall, dass das fragliche Einkommen erst in der Steuerpe-

riode 2016 steuerrechtlich realisiert worden wäre, d.h. in einem Zeitpunkt nach Begründung der steuerlichen Ansässigkeit des Rekurrenten in der Schweiz.

6.2 Zu prüfen bleibt hingegen, ob, wie vorliegend, bei einkommenssteuerrechtlicher Realisierung von Abgangsentschädigung und Bonus vor dem Zuzug des Rekurrenten in die Schweiz Art. 15 und 21 des DBA CH-DE bzw. die darauf basierende Verständigungsvereinbarung eine genügende Rechtsgrundlage zu bilden vermögen, um die strittigen Zahlungen in der Steuerperiode 2016 besteuern zu können, wie dies von der Rekursgegnerin vertreten wird.

Nach der allgemeinen Auffassung bestimmen die Zuteilungsregeln eines DBA bloss, ob ein Vertragsstaat besteuern darf. Ob und wie dieser Vertragsstaat von dieser Befugnis Gebrauch macht, bleibt der Regelung durch das interne Recht dieses Vertragsstaates überlassen. Ein DBA kann mithin eine Steuerpflicht weder begründen noch eine bestehende Steuerpflicht erweitern, sondern eine vorhandene Steuerpflicht höchstens zurückdrängen (sog. negative Vertragswirkung; BGer 2C_980/2017 vom 28. Juni 2018 E. 4.1). Wenn nach dem innerstaatlichen Recht ein Besteuerungsanspruch nicht besteht, kann mithin ein solcher durch ein DBA nicht geschaffen werden. Wenn ein DBA die Steuerhoheit für bestimmte Objekte der Schweiz zuteilt, so können diese Objekte in der Schweiz nur besteuert werden, wenn und soweit das interne schweizerische Steuerrecht dies vorsieht (Locher/Marantelli/Opel, Einführung in das internationale Steuerrecht der Schweiz, 4. Aufl. 2019, S. 48 f., lit. C).

Dasselbe gilt für sogenannte Verständigungsvereinbarungen. Diese dürfen als eine später getroffene Übereinkunft für die Auslegung eines DBA und eine befolgte Praxis betreffend die Vertragsanwendung herangezogen werden. Sie dürfen jedoch lediglich die Bestimmungen eines DBA konkretisieren und klarstellen, nicht aber das DBA als solches abändern bzw. zusätzliche Zuteilungsnormen schaffen (Locher/Marantelli/Opel, a.a.O, S. 68, Ziff. 4).

Für den vorliegenden Fall ergibt dies, dass sich ein schweizerisches Recht auf die Besteuerung der dem Rekurrenten zugeflossenen Abgangsentschädigung und Bonuszahlung in der Steuerperiode 2016 nicht alleine aus dem DBA CH-DE bzw. einer entsprechenden Verständigungsvereinbarung herleiten lässt. Hierfür bedarf es vielmehr zusätzlich (primär) einer Rechtsgrundlage im schweizerischen Steuerrecht. Hierzu wurde vorstehend bereits festgestellt, dass Abgangsentschädigung und Bonus durch den Rekurrenten ein-

kommenssteuerrechtlich mit Abschluss der Auflösungsvereinbarung per 23./25. September 2015 realisiert wurden ("Soll-Methode"), somit vor seiner steuerlichen Ansässigkeit in der Schweiz. Bei dieser Ausgangslage fehlt es folglich in der Schweiz an einer gesetzlichen Besteuerungsgrundlage, da in diesem Zeitpunkt (23./25. September 2015) beim Rekurrenten weder eine persönliche (§ 3 StG; Art. 3 DBG) noch eine wirtschaftliche (§ 4 StG; Art. 4 DBG) Zugehörigkeit zur Schweiz bestand, was jedoch Voraussetzung für die Begründung einer schweizerischen Einkommenssteuerpflicht ist. Den in diesem Zusammenhang von der Rekursgegnerin vorgebrachten Argumenten kann daher nicht gefolgt werden.

7. Abschliessend und zusammenfassend ist daher Folgendes festzustellen:

7.1 Der einkommenssteuerrechtliche Realisationszeitpunkt betreffend die vom Rekurrenten mit der F. _____ AG in der Auflösungsvereinbarung vom 23./25. September 2015 vereinbarten Zahlungen auf Abgangsentschädigung und Bonus richtet sich nach der sogenannten "Soll-Methode". Da die Auflösungsvereinbarung am selben Tag (25. September 2015) durch den Verwaltungsrat der F. _____ AG genehmigt wurde, kam sie per diesem Datum rechtsgültig zustande. Da das in der Auflösungsvereinbarung zulasten des Rekurrenten vereinbarte Wettbewerbsverbot bzw. die vereinbarte Forderungsverrechnung keine korrelierende (potentielle) Vermögensabgänge zu begründen vermögen, erwarb der Rekurrent den festen Rechtsanspruch auf Zahlung von Abgangsentschädigung und Bonus (im Sinne eines Forderungserwerbs) ebenfalls per 25. September 2015. Die strittigen Einkünfte gelten daher als in diesem Zeitpunkt einkommenssteuerrechtlich realisiert ("Soll-Methode"). Dies erfolgte somit vor der steuerlichen Ansässigkeit des Rekurrenten in der Schweiz, womit diese Einkünfte (Abgangsentschädigung und Bonuszahlung) mangels gesetzlicher Grundlage in der Schweiz nicht besteuert werden können.

Inwiefern es bei dieser Sachlage zu einer doppelten Nicht-Besteuerung kommt, wie dies von der Rekursgegnerin vorgebracht wird, braucht an dieser Stelle nicht geprüft zu werden. Es mag sein, dass diesem Umstand "de lege ferenda" in zwischenstaatlichen Abkommen mehr Rechnung zu tragen ist, was "de lege lata" allerdings noch nicht zum Tragen kommt (Locher/Marantelli/Opel, a.a.O., S. 68, Ziff. 3).

7.2 Der Rekurs ist daher vollumfänglich gutzuheissen und zur Neuveranlagung der Kantons- und Gemeindesteuern 2015 sowie der Kantons- und Gemeindesteuern und der

direkten Bundessteuer 2016 im Sinne der Erwägungen an die Rekursgegnerin zurückzuweisen.

Dabei gelten die dem Rekurrenten gemäss § 4 der Auflösungsvereinbarung von der F. _____ AG zugesprochene Abgangsentschädigung bzw. der Bonus als nicht in der Schweiz steuerbares Einkommen (weder Steuerperiode 2015 noch 2016), und diese sind auch nicht satzbestimmend zu berücksichtigen. Die vor der schweizerischen Ansässigkeit des Rekurrenten begründeten Forderungen auf Abgangsentschädigung und Bonus sind hingegen dem in der Schweiz per 31. Dezember 2015 steuerbaren Vermögen hinzuzurechnen; die Abgangsentschädigung im vollen Betrag (EUR _____, umgerechnet zum steuerlich relevanten CHF-Kurs), der Bonus im Nettobetrag von EUR _____ (umgerechnet zum steuerlich relevanten CHF-Kurs), d.h. nach Abzug der auf dem Bruttobetrag von EUR _____ lastenden, nicht bestrittenen Deutschen Steuerverbindlichkeit von insgesamt EUR _____ (Lohnsteuer EUR _____ plus Solidaritätszuschlag EUR _____; Rek-act. 4; Rek-act. 2, S. 8, Ziff. 2.2.).

8.

8.1 Die unterliegende Partei trägt die Kosten des Rekursverfahrens (Art. 144 Abs. 1 DBG; § 120 Abs. 1 StG). Vorliegend unterliegt die Rekursgegnerin vollständig. Gemäss § 24 Abs. 1 VRG ist sie jedoch von der Kostenpflicht befreit, weshalb keine Spruchgebühr erhoben wird.

8.2 Gemäss § 120 Abs. 3 StG wird der obsiegenden steuerpflichtigen Person für die Vertretung durch eine Fachperson eine angemessene Entschädigung zugesprochen (vgl. auch § 28 Abs. 2 VRG und § 8 Abs. 1 Verordnung über die Kosten im Verfahren vor dem Verwaltungsgericht [KoV VG; BGS 162.12]). Das Honorar beträgt Fr. 100.– bis Fr. 10'000.– (§ 9 Abs. 1 KoV VG). Es ist nach dem Zeit- und Arbeitsaufwand, der Wichtigkeit und Schwierigkeit der Sache sowie nach dem Streitwert oder den sonstigen Interessen der Parteien an der Beurteilung der Angelegenheit festzusetzen (§ 9 Abs. 2 KoV VG). Bei der direkten Bundessteuer gilt für die Zusprechung von Parteikosten Art. 64 Abs. 1 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahrensgesetz (VwVG; SR 172.021) sinngemäss (Art. 144 Abs. 4 DBG), welcher festhält: "Die Beschwerdeinstanz kann der ganz oder teilweise obsiegenden Partei von Amtes wegen oder auf Begehren eine Entschädigung für ihr erwachsene notwendige und verhältnismässig hohe Kosten zusprechen."

Die obsiegenden Rekurrenten sind vorliegend anwaltlich vertreten, weshalb ihnen eine Entschädigung zulasten der Rekursgegnerin zuzusprechen ist. Unter Berücksichtigung des hohen Streitwerts, der Komplexität der zu beurteilenden Rechtsfrage und des damit in Zusammenhang stehenden Aufwandes wird die Parteientschädigung auf pauschal Fr. 8'000.– (inkl. Auslagen und MWST) festgesetzt.

Demnach erkennt das Verwaltungsgericht:

1. Der Rekurs und Beschwerde werden gutgeheissen und die Sache zur Neuveranlagung im Sinne der Erwägungen an die Rekursgegnerin zurückgewiesen.
2. Es werden keine Kosten erhoben. Der Kostenvorschuss von Fr. 25'000.– wird den Rekurrenten zurückerstattet (Rückzahlung erfolgt nach Rechtskraft des Urteils).
3. Den Rekurrenten wird zulasten der Rekursgegnerin eine Parteientschädigung von pauschal Fr. 8'000.– (inkl. Auslagen und MWST) zugesprochen.
4. Gegen diesen Entscheid kann innert 30 Tagen seit der Eröffnung beim Schweizerischen Bundesgericht in Luzern Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten eingereicht werden.
5. Mitteilung an die Rechtsvertreter der Rekurrenten (im Doppel), an die Steuerverwaltung des Kantons Zug, an die Eidgenössische Steuerverwaltung, Bern (z.K. sowie zur Prüfung eines allfälligen Informationsaustausches mit den deutschen Steuerbehörden), sowie zum Vollzug von Ziffer 2 im Dispositiv an die Finanzverwaltung des Kantons Zug.

Zug, 13. März 2023

Im Namen der
ABGABERECHTLICHEN KAMMER
Der Vorsitzende

Die Gerichtsschreiberin

versandt am