

**3-RV.2019.94**

P 165

**Urteil vom 21. Oktober 2021**

\_\_\_\_\_  
Besetzung      Präsident Heuscher  
                 Richter Senn  
                 Richter Herzog  
                 Gerichtsschreiberin Bernhard

\_\_\_\_\_  
Rekurrent 1      **A.**\_\_\_\_\_

Rekurrentin 2    **B.**\_\_\_\_\_

beide vertreten durch lic. iur. Ana G. Voellmin, dipl. Steuerexpertin,  
Atelier für Steuern und Finanzen, Bruggerstrasse 37, 5400 Baden

\_\_\_\_\_  
Gegenstand      **Einspracheentscheid der Steuerkommission Q.**\_\_\_\_\_  
                 **vom 2. April 2019**  
                 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2017

---

## **Das Gericht entnimmt den Akten:**

### **1.**

Mit Verfügung vom 17. August 2018 wurden A. und B. von der Steuerkommission Q. für die Kantons- und Gemeindesteuern 2017 zu einem steuerbaren Einkommen von CHF 269'000.00 (satzbestimmendes Einkommen CHF 332'800.00) und einem steuerbaren Vermögen von CHF 543'000.00 (satzbestimmendes Vermögen CHF 753'000.00) veranlagt. In Abweichung von der Selbstdenklaration wurde unter anderem eine Bonuszahlung der ehemaligen Arbeitgeberin E. GmbH von CHF 79'161.00 zum satzbestimmenden Einkommen hinzugerechnet.

### **2.**

Gegen die Verfügung vom 17. August 2018 liessen A. und B. mit Eingabe vom 18. September 2018 Einsprache erheben. Sie beantragten unter anderem den Verzicht auf die Berücksichtigung der Bonuszahlung beim satzbestimmenden Einkommen.

### **3.**

Mit Entscheid vom 2. April 2019 hiess die Steuerkommission Q. die Einsprache teilweise gut. Das steuerbare Einkommen wurde auf CHF 254'500.00 (satzbestimmendes Einkommen CHF 332'800.00) reduziert. Das Vermögen blieb unverändert. An der Berücksichtigung der Bonuszahlung wurde jedoch festgehalten.

### **4.**

Den Einspracheentscheid vom 2. April 2019 (Zustellung am 16. April 2019) haben A. und B. mit Rekurs vom 13. Mai 2019 (Postaufgabe gleichentags) an das Spezialverwaltungsgericht weitergezogen. Sie stellten folgende:

#### **"Anträge**

1. Der Einsprache-Entscheid 2017 für die Kantons- und Gemeindesteuern sowie für die Direkte Bundessteuer 2017 vom 02. April 2019 sei in Bezug auf unser Begehren Ziffer 2 aufzuheben.
2. Die vor dem Zuzug zugesprochene Bonuszahlung des früheren Arbeitgebers im Ausland über CHF 79'161 sei weder als in der Schweiz steuerbar noch als zur Satzbestimmung in der Schweiz verwendbar zu qualifizieren. Infolgedessen seien die Steuerpflichtigen zu einem steuerbaren Vermögen von CHF 543'619 zum Satz von CHF 753'835 und einem steuerbaren Einkommen von CHF 253'529 zum Satz von CHF 253'736 bei den Kantons- und Gemeindesteuern 2017 zu besteuern. Bei der direkten Bundessteuer 2017 seien die Steuerpflichtigen mit einem steuerbaren Einkommen von CHF 251'431 zum Satz von CHF 251'636 zu besteuern."

Auf die Begründung wird, soweit erforderlich, in den Erwägungen eingegangen.

**5.**

Das Gemeindesteueramt Q. und das Kantonale Steueramt (nachfolgend: KStA) beantragen die Abweisung des Rekurses.

**6.**

A. und B. haben eine Replik erstatten lassen.

**7.**

**7.1.**

Das Spezialverwaltungsgericht hat A. und B. mit Schreiben vom 21. Juli 2021 aufgefordert, weitere Unterlagen einzureichen.

**7.2.**

A. und B. liessen mit Schreiben vom 7. September 2021 zusätzliche Unterlagen einreichen.

---

## **Das Gericht zieht in Erwägung:**

### **1.**

Der vorliegende Rekurs betrifft die Kantons- und Gemeindesteuern 2017. Massgebend für die Beurteilung sind das Steuergesetz vom 15. Dezember 1998 (StG) und die Verordnung zum Steuergesetz vom 11. September 2000 (StGV).

### **2.**

Mit dem Rekurs wurden auch Anpassungen bei den direkten Bundessteuern verlangt. Anfechtungsobjekt sind vorliegend jedoch die Kantons- und Gemeindesteuern. Folglich wird auf diesen Antrag nicht eingetreten.

### **3.**

#### **3.1.**

Bis zum 31. Dezember 2016 wohnten die Rekurrenten in Deutschland und der Rekurrent war bis zu diesem Zeitpunkt bei der E. GmbH mit Sitz in S. angestellt. Ab dem 1. Januar 2017 war der Rekurrent als unselbständig erwerbender Ingenieur bei der F. AG in T. tätig. Der Rekurrent deklarierte im Jahr 2017 ein Nettoeinkommen von CHF 327'048.00. Die Rekurrenten erzielten zudem Einkünfte aus Geschäftsvermögen von CHF 5'282.00. Für das Jahr 2017 deklarierten die Rekurrenten somit Einkünfte von insgesamt CHF 332'330.00. Gemäss Selbstdeklaration resultiert nach Abzügen im Umfang von CHF 83'001.00 und unter Berücksichtigung des Selbstbehalts der Krankheits- und Unfallkosten von CHF 4'045.00 ein steuerbares Einkommen von CHF 253'374.00. Die Rekurrenten haben in der Steuererklärung unter "Bemerkungen" festgehalten, dass ihnen (im April 2017) eine Bonuszahlung (des ehemaligen, deutschen Arbeitgebers) zugeflossen sei, diese aber ihres Erachtens nicht der Besteuerung in der Schweiz unterliege. Die Rekurrenten haben dementsprechend die Bonuszahlung in der Steuererklärung 2017 nicht deklariert.

Die Steuerkommission Q. hat in der Veranlagung abweichend von der Selbstdeklaration unter anderem die Bonuszahlung des ehemaligen, deutschen Arbeitgebers von CHF 79'161.00 beim satzbestimmenden Einkommen aufgerechnet. Diese Aufrechnung ist vorliegend strittig und zu prüfen.

#### **3.2.**

In der gegen die Veranlagung erhobene Einsprache lassen die Rekurrenten ausführen, dass der aufgerechnete Bonus nicht in die Besteuerung 2017 zu integrieren sei, auch nicht satzbestimmend. Die Realisierung des Einkommens sei noch im Jahr 2016 und damit vor dem Zuzug der Rekurrenten in die Schweiz erfolgt. In der Vereinbarung mit der Arbeitgeberin in

Deutschland vom 29. November 2016 sei die Zielerreichung der persönlichen Ziele festgelegt worden, wodurch in diesem Zeitpunkt die definitive Höhe des verbindlichen Bonus bestimmt worden sei. Sobald die Höhe einer Gehaltsforderung verbindlich festgelegt sei, gelte im Steuerrecht das entsprechende Einkommen als realisiert. Der Auszahlungszeitpunkt spiele keine Rolle mehr. Das bedeute, das Besteuerungsrecht für den Bonus 2016 falle in eine Zeit, in welcher die Rekurrenten ihren Wohnsitz unbestrittenermassen noch in Deutschland gehabt hätten. Somit seien die Faktoren des deutschen Bonus aus dem satzbestimmenden Einkommen zu entfernen und die Einkünfte wie deklariert zu besteuern.

### **3.3.**

Im Einspracheentscheid vom 2. April 2019 begründet die Steuerkommission Q. die Aufrechnung damit, dass dem Rekurrenten im April 2017 zwar ein Bonus für die im Jahre 2016 in Deutschland geleistete Arbeit für die E. GmbH in der Höhe von umgerechnet CHF 79'161.00 (EUR 71'216.00 x 1.11156946) ausbezahlt worden sei. Einkünfte aus unselbständiger Tätigkeit könnten jedoch gemäss Doppelbesteuerungsabkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Bundesrepublik Deutschland (DBA-D) grundsätzlich nur im Wohnsitzstaat besteuert werden. Somit gelte für die Primärsteuerpflicht das Ansässigkeitsprinzip. Im vorliegenden Fall sei nun ein Bonus für die in Deutschland geleistete Tätigkeit in einem Zeitpunkt ausbezahlt worden, in dem der Wohnsitz des Leistungsempfängers und der Arbeitsort, auf den die Leistung zurückzuführen sei, auseinanderfielen. Die Frage der abkommensrechtlichen Qualifikation sei von jener des Realisierungszeitpunktes nach internem Recht streng zu trennen. Der Realisierungszeitpunkt sei vorliegend unerheblich. Nach Massgabe des Arbeitsortprinzips sei der Bonus, trotz Ansässigkeit in der Schweiz im Zeitpunkt der Fälligkeit, unbestrittenermassen Deutschland zur Besteuerung zuzuweisen. Indessen dürfe jedoch der Bonus gestützt auf den Progressionsvorbehalt in der Schweiz zur Satzbestimmung des übrigen Einkommens herangezogen werden. Das interne schweizerische Recht werde durch das DBA-D nur insoweit zurückgedrängt, als das Abkommen dies vorsehe, wobei das DBA-D den Progressionsvorbehalt in Art. 23 Abs. 2 explizit vorsehe.

### **3.4.**

Im Rekurs lassen die Rekurrenten ausführen, für die Erwerbstätigkeit des Rekurrenten bei der E. GmbH im Jahr 2016 sei ein Teil des Gehalts in Form einer Bonuszahlung geflossen. Im Schreiben betreffend Zielerreichung 2015 ("Compensation review results") vom April 2016 sei auch die Höhe des Zielbonus 2016 ("Target bonus") mit EUR 69'479.00 festgelegt worden. Basierend darauf sei im Anschluss die effektive Bonuszahlung im Grundsatz unter Berücksichtigung der Unternehmensperformance sowie der individuellen Zielerreichung berechnet worden. Da der Rekurrent das Unternehmen jedoch per 31. Dezember 2016 verlassen habe, sei für die

Eruierung der Zielerreichung gemäss der "Compensation review result" für das Jahr 2016 lediglich auf die persönliche Zielerreichung abgestellt worden. Die Unternehmensperformance sei dagegen nicht in die Bonusberechnung miteingeflossen, sondern aufgrund der Kündigung durch einen Faktor 100 "neutralisiert" worden. Für die Bemessung der effektiven Bonuszahlung im Jahr 2016 sei somit nur die persönliche Zielerreichung massgebend gewesen. Hierfür sei auf die Zielvereinbarung ("Performance Management") abgestellt worden, in welcher die Erreichung der individuellen Ziele mit Unterschrift vom 29. November 2016 beurteilt und definitiv festgehalten worden sei. Darauf basierend sei der Bonus final auf EUR 71'216.00 bestimmt worden. Die Auszahlung des Bonus in der Höhe von umgerechnet CHF 79'161.00 sei anschliessend im April 2017 erfolgt.

Im vorliegenden Fall sei die Bonuszahlung für das Jahr 2016 am 29. November 2016 als realisiert zu qualifizieren, da ab diesem Zeitpunkt ein verpfändbarer Rechtsanspruch auf die Bonuszahlung bestanden habe. Der Rekurrent sei erst ab dem 1. Januar 2017 in der Schweiz unbeschränkt steuerpflichtig gewesen. Zum Zeitpunkt der Realisierung der Bonuszahlung am 29. November 2016 habe der Rekurrent folglich noch nicht der Steuerpflicht in der Schweiz unterstanden.

Da im Zeitpunkt der Realisation der Bonuszahlung am 29. November 2016 keine Steuerpflicht in der Schweiz bestanden habe, lägen keine konkurrierenden Besteuerungsansprüche über die gleichen Steuerfaktoren in derselben Steuerperiode zweier Staaten vor. Es handle sich somit nicht um einen internationalen Sachverhalt. Es liege kein Anwendungsfall des DBA-D vor, was Voraussetzung wäre dafür, das in Deutschland ausbezahlte Gehalt für in Deutschland geleistete Arbeit in der Schweiz im Jahr 2017 satzbestimmend zu berücksichtigen. Da also kein internationaler Sachverhalt vorliege und konsequenterweise kein DBA zur Anwendung komme, dürfe die Schweiz im Jahr 2016 realisierte Faktoren im Steuerjahr 2017 nicht zur Satzbestimmung der Schweizer Steuerfaktoren heranziehen. Folgedessen sei die Bonuszahlung in der Höhe von CHF 79'161.00 in der Schweiz weder steuerbar noch zur Satzbestimmung heranzuziehen.

### **3.5.**

In der Vernehmlassung hält das KStA fest, dass gemäss Urteil des Bundesgerichts vom 17. Oktober 2012 (2C\_319/2012) Einkommen und damit auch ein Bonus in dem Zeitpunkt steuerbar sei, indem der Steuerpflichtige eine rechtlich und tatsächlich durchsetzbare Forderung auf die einkommensbildende Leistung erworben habe. Er müsse dabei sowohl hinsichtlich des Bestandes als auch hinsichtlich des Umfangs der Forderung Gewissheit bestehen, wobei es genüge, wenn die Höhe der Forderung nach objektiven Kriterien bestimmbar sei. Im Jahre 2016 sei die Höhe des Bonus weder bestimmt noch bestimmbar gewesen. Aus der Performance Management/Zielvereinbarung vom 29. November bzw. 7. Dezember 2016

gehe zwar hervor, dass die Ziele als erreicht bzw. teilweise als übertroffen qualifiziert würden, aber nicht in welchem Umfang. Die Bonuszahlung basiere auf einer persönlichen Zielerreichung von 102.5 %. Dieser Zielerreichungsgrad von 102.5 % gehe aber aus der Performance Management/Zielvereinbarung vom 29. November bzw. 7. Dezember 2016 gerade nicht hervor. Entsprechend sei auch das Schreiben vom April 2017 formuliert: "We would like to inform you about the results of the compensation review 2016 and to confirm your personal target achievement and bonus for 2016 as follows". Somit sei der Bonus nicht im Jahre 2016, sondern erst im Jahre 2017 steuerbar. Dass bei einer Beendigung des Arbeitsverhältnisses per Ende Jahr 2016 nur auf die persönliche, nicht aber die Unternehmenszielerreichung für die Bonusbewertung abzustellen sei, gehe aus den Unterlagen im Übrigen nicht hervor. Dies sei aber auch nicht relevant, da zumindest über den persönlichen Zielerreichungsgrad im Jahre 2016 noch keine Gewissheit bestanden habe.

### **3.6.**

In der Stellungnahme vom 4. Juli 2019 lassen die Rekurrenten entgegen, es stimme nicht, dass aus der Performance Management/Zielvereinbarung vom 29. November bzw. 7. Dezember 2016 nicht hervorgehe, in welchem Umfang die Ziele erreicht worden seien. Auf dem Blatt "How it works" aus dem Executive Reward Plan ergebe sich, wie die Begriffe der im Rekurs erwähnten Performance Management/Zielvereinbarung zu verstehen seien. Demnach würden auf den Target Bonus die minimalen Multiplikationsfaktoren angewendet, die mit den Begriffen "meets" und "above" verknüpft seien. Auf diese Weise könne der abschliessend definierte Bonus ermittelt werden, der beinahe den effektiv ausbezahlten Betrag von EUR 71'216.00 wiedergebe. Das bedeute wiederum, dass der Anspruch des Rekurrenten auf Auszahlung eines Bonus von mindestens EUR 70'903.32 bereits vor dem 31. Dezember 2016 entstanden und damit das entsprechende Einkommen bereits im Jahr 2016 realisiert worden sei. Der Rekurrent habe – bei Berücksichtigung der minimalen Multiplikationsfaktoren – einen Gesamtfaktor von 102.05 % erzielt. Die Differenz zu den effektiven 102.5 % komme daher, dass er in gewissen Kriterien offenbar etwas mehr als das Minimum der jeweils geforderten Bandbreite erreicht habe. Allein die Logik gebiete bei einer Bewertung von "meets" bzw. "above" davon auszugehen, dass mindestens 100 % des Target Bonus erfüllt seien. Bei dieser Bewertung könnten sich die Zielerreichungsfaktoren des Targetbonus nur erhöhen nicht aber reduzieren. Der Rekurrent habe bei keinem Kriterium eine Bewertung unter "meets" erhalten. Somit gehe die Behauptung, die Zielerreichung sei im Umfang nicht schon mit diesem Dokument bestimmt worden, fehl. Folgedessen wurde zumindest 100 % resp. 102.05 % des Target Bonus im Jahr 2016 realisiert.

**4.**

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

**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).

**6.**

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

**7.**

Bis zum 31. Dezember 2016 war der Rekkurrent bei der E. GmbH mit Sitz in S. angestellt. Dem Rekkurrenten 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.

## **8.**

### **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.

(...)"

### **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.

(...)."

### 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-Entschädigung 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.

### 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 %
<u>NPS Target</u>
<hr/>
Total Target Achievement

Target bonus award for 2016
Total Target Achievement
Pro-rata factor
<u>Capacity utilization</u>
<hr/>
<u>Actual bonus</u>
<hr/>

### 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).

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.

## **8.6.**

### **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.

### **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

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

### **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.

## **9.**

### **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.

### **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.

### **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

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.

**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.

**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).

---

**Das Gericht erkennt:**

**1.**

Der Rekurs wird abgewiesen, soweit darauf einzutreten ist.

**2.**

Die Rekurrenten haben die Kosten des Rekursverfahrens, bestehend aus einer Staatsgebühr von CHF 600.00, der Kanzleigebür von CHF 190.00 und den Auslagen von CHF 100.00, zusammen CHF 890.00, zu bezahlen.

**3.**

Es wird keine Parteikostenentschädigung ausgerichtet.

---

Zustellung an:

die Vertreterin der Rekurrenten (2)  
das Kantonale Steueramt  
das Gemeindesteueramt Q.

---

**Rechtsmittelbelehrung**

Dieser Entscheid kann **innert 30 Tagen** seit der Zustellung mit **Beschwerde** beim **Verwaltungsgericht** des Kantons Aargau angefochten werden. Die Beschwerde ist in doppelter Ausfertigung **beim Spezialverwaltungsgericht, Laurenzenvorstadt 9, 5001 Aarau, einzureichen**. Die Frist steht still vom 7. Tag vor bis und mit dem 7. Tag nach Ostern, vom 15. Juli bis und mit 15. August und vom 18. Dezember bis und mit dem 2. Januar. Die unterzeichnete Beschwerdeschrift muss einen Antrag, wie der Entscheid zu ändern sei, sowie eine Begründung enthalten. Der angefochtene Entscheid und als Beweismittel angerufene Urkunden sind beizulegen (§§ 28 und 43 f. des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege vom 4. Dezember 2007 [VRPG] in Verbindung mit Art. 145 Abs. 1 der Schweizerischen Zivilprozessordnung vom 19. Dezember 2008 [ZPO]; §§ 187, 196 und 198 des Steuergesetzes vom 15. Dezember 1998 [StG]).

---

Aarau, 21. Oktober 2021

**Spezialverwaltungsgericht**

Steuern

Der Präsident:

Heuscher

Die Gerichtsschreiberin:

Bernhard