



## BStP | 2021 | Nr. 4

Betreff:	Einkommen, Zuflusszeitpunkt
Instanz:	Verwaltungsgericht des Kantons Basel-Stadt
Entscheidungsdatum:	20. Januar 2021
Verfahrensnummer:	VD.2020.136

*Steuerrechtlich gilt Einkommen als realisiert bzw. zugeflossen, sobald die steuerpflichtige Person Leistungen vereinnahmt oder zumindest einen festen Rechtsanspruch darauf erwirbt, über den sie tatsächlich verfügen kann (Soll-Methode). Auf den Zeitpunkt der tatsächlichen Erfüllung des Anspruchs kommt es grundsätzlich nicht an. Von der Soll-Methode wird in der Steuerpraxis nur abgewichen, soweit die Erfüllung der Forderung als besonders unsicher erscheint. Dann wird mit der Besteuerung bis zur Erfüllung zugewartet (Ist-Methode). Die besondere Unsicherheit der Erfüllung der Forderung steht der Anwendung der Soll-Methode nicht nur dann entgegen, wenn ihre Ursache im fraglichen Zahlungswillen oder der fraglichen Zahlungsfähigkeit des Schuldners besteht. Die Ist-Methode ist auch dann anzuwenden, wenn die Erfüllung der Forderung aus anderen Gründen besonders unsicher erscheint. In casu erwarb der Rekurrent mit dem Abschluss des Vergleichs einen festen Rechtsanspruch auf die Abfindung für das Nicht-Mehr-Tätigwerden. Bei der auf dieser Abfindung vom Arbeitgeber an das Finanzamt abgeführten (jedoch nicht geschuldeten) Lohnsteuer fehlte es bis zum Entscheid des Bundesministeriums der Finanzen am Zahlungswillen des Finanzamts, weshalb diese mangels Erfüllungswillens besonders unsicher war. Damit war diesbezüglich nicht die Soll-Methode, sondern die Ist-Methode anzuwenden.*

**Sachverhalt:**

A. (Rekurrent und Beschwerdeführer, nachfolgend: Rekurrent) ist per 1. März 2010 von Deutschland her nach Basel umgezogen. Am 17. Juni 2014 schloss er mit seinem früheren Arbeitgeber in Deutschland einen Vergleich ab, mit welchem die Beendigung des Arbeitsverhältnisses per 30. Juni 2009 und die Zahlung von EUR ... an den Rekurrenten vereinbart wurden. Dieser Betrag setzt sich zusammen aus EUR ... für rückständiges Gehalt der Monate Mai und Juni 2009 sowie aus einer Abfindung von EUR ... für das Nicht-Mehr-Tätigwerden. Am 8. September 2014 reichte der ehemalige Arbeitgeber die Lohnanmeldung beim Finanzamt Wiesbaden ein. In der Folge wurden dem Rekurrenten der Betrag von EUR ... ausbezahlt und die Summe von EUR ... als Lohnsteuer an das Finanzamt Wiesbaden abgeführt. Das dagegen erhobene Einspruchsverfahren wurde zunächst aufgrund eines anderen und ähnlichen, bereits vor dem Bundesfinanzhof laufenden Verfahrens sistiert. Mit Bescheid vom 29. Juni 2016 hob die deutsche Steuerjustiz die Besteuerung in Deutschland auf und zahlte dem Rekurrenten den Betrag von EUR ... aus. Im Laufe des Jahres 2016 zog der Rekurrent in den Kanton Basel-Landschaft um, in welchem er im Jahr 2016 unbeschränkt steuerpflichtig war. Mit Veranlagungsverfügung vom 16. März 2017 veranlagte die Steuerverwaltung Basel-Stadt jenen Teil der Zahlung, welcher auf das Nicht-Mehr-Tätigwerden zurückzuführen ist, im Umfang von EUR ... mit CHF ... als steuerbare Leistung.

Die gegen diese Veranlagung erhobenen Einsprachen des Rekurrenten hiess die Steuerverwaltung mit zwei Entscheiden vom 18. Januar 2019 teilweise gut, indem sie Vertretungs- und Ge-

richtskosten für die in Deutschland erstrittene Freistellungsbescheinigung soweit als Berufskosten zum Abzug zuliess, als diese auf das Nicht-Mehr-Tätigwerden zurückzuführen sind, also im Umfang von EUR ... bzw. CHF ... . Die steuerbare Leistung reduzierte sich damit auf CHF ... . Nicht akzeptiert hat die Steuerverwaltung eine Position der deutschen Steuerjustiz von EUR ..., weil dieser Betrag bereits in einer anderen Rechnung enthalten sei, sowie Kosten im Zusammenhang mit der Rückerstattung von Steuern im Umfang von CHF ... .

Gegen diese Einspracheentscheide der Steuerverwaltung erhob der Rekurrent Rekurs und Beschwerde bei der Steuerrekurskommission. In jenen Verfahren reichte der Rekurrent zur Position von EUR ... betreffend die deutsche Steuerjustiz weitere Unterlagen ein, was die Steuerverwaltung dazu bewog, diese Position als abzugsfähig anzuerkennen. In diesem Umfang also hat die Steuerrekurskommission mit den beiden Entscheiden STRK.2019.10 und STRK.2019.11 vom 21. November 2019 die Rechtsmittel teilweise gutgeheissen und die angefochtenen Entscheide der Steuerverwaltung vom 18. Januar 2019 insofern aufgehoben, als die abzugsfähigen Berufskosten betreffend die Abfindung auf EUR ... bzw. die steuerbare Leistung aus der Vergleichszahlung nach Abzug der Berufskosten netto mit EUR ... bzw. CHF ... festzusetzen seien. Im Übrigen hat die Steuerrekurskommission die Rechtsmittel abgewiesen und dem Rekurrenten die Kosten auferlegt.

Gegen diese Entscheide der Steuerrekurskommission vom 21. November 2019 (nicht wie irrtümlich angebeht 2017) richten sich der Rekurs und die Beschwerde des Rekurrenten vom 20. Juli 2020, womit er die Aufhebung dieser Entscheide verlangt und im Wesentlichen dieselben Anträge stellt wie vor Vorinstanz: Die Besteuerung der Abfindung in Höhe von CHF ... in den Veranlagungsverfügungen für die kantonalen Steuern und die direkte Bundessteuer pro 2014 sei aufzuheben, eventualiter sei nur ein Teilbetrag der Abfindung in Höhe von CHF ... zu besteuern; unter o/e Kostenfolge. Die Steuerverwaltung liess sich am 18. September 2020 mit den Anträgen auf Abweisung des Rekurses und der Beschwerde vernehmen, ebenso die Steuerrekurskommission am 28. September 2020. Der Rekurrent hielt mit Replik vom 18. November 2020 an seinem Standpunkt fest. Die Tatsachen und Vorbringen der Parteien ergeben sich aus den angefochtenen Entscheiden und den nachfolgenden Erwägungen. Das vorliegende Urteil ist unter Beizug der Vorakten und auf dem Zirkulationsweg ergangen.

### *Erwägungen:*

2.1.1 Gemäss § 41 Abs. 1 StG und Art. 41 Abs. 1 DBG bemisst sich das steuerbare Einkommen nach den Einkünften in der Steuerperiode. Massgebend ist dabei, ob das Einkommen in der Steuerperiode realisiert worden ist (vgl. BLUMENSTEIN/LOCHER, System des schweizerischen Steuerrechts, 7. Auflage, Zürich 2016, S. 323; EGGENSCHWILER, in: Tarolli Schmidt et al. [Hrsg.], Kommentar zum Basler Steuergesetz, Basel 2019, § 41 N 8 f.) bzw. zugeflossen ist (vgl. RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Handkommentar zum DBG, 3. Auflage, Zürich 2016, Art. 41 N 4 und 19). Der Vermögenszufluss ist ein faktischer Vorgang, der dann vorliegt, wenn die steuerpflichtige Person die wirtschaftliche Verfügungsmacht über die zugegangenen Vermögenswerte innehat (BGer 2C\_241/2014 vom 7. August 2014 E. 3.3.2; REICH/WEIDMANN, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, 3. Auflage, Basel 2017, Art. 16 DBG N 34; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, a.a.O., Art. 41 N 20). Steuerrechtlich gilt Einkommen als realisiert bzw. zugeflossen, sobald die steuerpflichtige Person die Leistung tatsächlich vereinbart oder zumindest einen festen Rechtsanspruch darauf erworben hat, über den sie tatsächlich verfügen kann (vgl. BGE 144 II 427 E. 7.2 S. 448; BGer 2C\_517/2019 vom 17. Juni 2019 E. 3.2.1; REICH/WEIDMANN, a.a.O., Art. 16 DBG N 34; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, a.a.O., Art. 41 N 20), ohne dass diese Position mit einer Rückgabepflicht belastet ist (BGer 2C\_517/2019 vom 17. Juni 2019 E. 3.2.1). Nach der sogenannten Soll-Methode wird bei einem der einkommensbildenden Leistung vorausgehenden Forderungserwerb auf den Zeitpunkt abgestellt, in dem

die steuerpflichtige Person eine rechtlich und tatsächlich durchsetzbare Forderung auf die einkommensbildende Leistung erworben hat (vgl. BGE 144 II 427 E. 7.2.3 S. 448; BLUMENSTEIN/LOCHER, a.a.O., S. 323; REICH/WEIDMANN, a.a.O., Art. 16 DBG N 35). Dabei muss hinsichtlich des Bestands und des Umfangs der Forderung Gewissheit bestehen (BGE 144 II 427 E. 7.2.3 S. 448). Die Anwendung der Soll-Methode setzt voraus, dass die entstandene Forderung so gewiss und gesichert ist, dass sie nach der allgemeinen Verkehrsauffassung dem Zufluss von Geld oder Sachwerten gleichgestellt werden kann (BGer 2C\_343/2016 vom 23. Dezember 2016 E. 2.3.2; REICH/WEIDMANN, a.a.O., Art. 16 DBG N 37). Die erforderliche Gewissheit muss sich auf Bestand und Höhe der Forderung beziehen und ermöglichen, dass die steuerpflichtige Person darüber disponieren kann (BGer 2C\_343/2016 vom 23. Dezember 2016 E. 2.3.2). Auf den Zeitpunkt der tatsächlichen Erfüllung des Anspruchs kommt es nach der Soll-Methode grundsätzlich nicht an (vgl. BGE 144 II 427 E. 7.2.1 S. 448; REICH/WEIDMANN, a.a.O., Art. 16 DBG N 34).

2.1.2 Von der Soll-Methode wird in der Steuerpraxis nur abgewichen, soweit die Erfüllung der Forderung besonders unsicher erscheint (BGE 144 II 427 E. 7.2.2 S. 448; BGer 2C\_517/2019 vom 17. Juni 2019 E. 3.2.1, 2C\_942/2012 vom 9. November 2013 E. 2.5). Dann gilt das Einkommen nach der sogenannten Ist-Methode als im Zeitpunkt der Erfüllung realisiert bzw. zugeflossen (vgl. BGE 144 II 427 E. 7.2.2 S. 448; BGer 2C\_517/2019 vom 17. Juni 2019 E. 3.2.1; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, a.a.O., Art. 41 N 33). Die besondere Unsicherheit der Erfüllung der Forderung kann sich daraus ergeben, dass der Schuldner nicht zahlungswillig oder nicht zahlungsfähig ist (vgl. EGGENSCHWILER, a.a.O., § 41 N 12; REICH/WEIDMANN, a.a.O., Art. 16 DBG N 37a). Dass die besondere Unsicherheit der Erfüllung der Forderung der Anwendung der Soll-Methode nur dann entgegenstehe, wenn ihre Ursache im fraglichen Zahlungswillen oder der fraglichen Zahlungsfähigkeit des Schuldners besteht, kann der bundesgerichtlichen Rechtsprechung und der von der Steuerrekurskommission zitierten Literatur (vgl. angefochtener Entscheid E. 3c) aber nicht entnommen werden. Für eine entsprechende Einschränkung ist auch kein Grund ersichtlich. Folglich ist entgegen der Ansicht der Steuerrekurskommission (vgl. angefochtener Entscheid E. 5b) auch dann die Ist-Methode anzuwenden, wenn die Erfüllung der Forderung aus anderen Gründen besonders unsicher erscheint. Die Steuerrekurskommission vertritt unter Verweis auf EGGENSCHWILER die Ansicht, die Beweislast für die mangelnde Zahlungsfähigkeit des Schuldners obliege der steuerpflichtigen Person (vgl. angefochtener Entscheid E. 3c und 5b). Gemäss EGGENSCHWILER ist die steuerpflichtige Person für die mangelnde Bonität des Schuldners beweispflichtig (EGGENSCHWILER, a.a.O., § 41 N 12). Dass die objektive Beweislast dafür, dass die Erfüllung der Forderung besonders unsicher erscheint, der steuerpflichtigen Person obliegt, erscheint aber zweifelhaft. Dass die Erfüllung der Forderung nicht besonders unsicher erscheint, ist eine Voraussetzung der Anwendung der Soll-Methode und damit des Zuflusses des Einkommens in der Steuerperiode, in der die steuerpflichtige Person die Forderung erworben hat. Es dürfte sich deshalb um eine steuerbegründende oder -erhöhende (negative) Tatsache handeln. Grundsätzlich trägt nach der Normentheorie (Art. 8 ZGB) die Veranlagungsbehörde die (objektive) Beweislast für die steuerbegründenden und -erhöhenden Tatsachen (vgl. BGer 2C\_549/2018 vom 30. Januar 2019 E. 2.3, 2C\_484/2016 vom 11. November 2016 E. 6.1, 2C\_16/2015 vom 6. August 2015 E. 2.5.4). Die Frage der Beweislast kann im vorliegenden Fall mangels Entscheidwesentlichkeit aber offen bleiben.

2.2.1 Die Abfindung für das Nicht-Mehr-Tätigwerden ist gemäss der ständigen Praxis des deutschen Bundesfinanzhofs (BFH) eine ähnliche Vergütung aus unselbständiger Arbeit im Sinn von Art. 15 Abs. 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). Vorbehältlich der Art. 15a-19 können Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus unselbständiger Arbeit bezieht, gemäss Art. 15 Abs. 1 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. Da Abfindungszahlungen aus Anlass der Auflösung des Arbeitsverhältnisses nicht für eine konkrete im Inland oder Ausland ausgeübte Tätigkeit gezahlt werden, steht das Besteuerungsrecht gemäss dem Wortlaut von Art. 15 Abs. 1 nach der ständigen Praxis des BFH nicht dem Tätigkeitsstaat, sondern dem Ansässigkeitsstaat zu (vgl. BFH I R 79/13 vom 10. Juni 2015 Ziff. 13).

2.2.2 Nach der Praxis des Bundesgerichts erfasst Art. 15 Abs. 1 DBA CH-DE mit dem Begriff ähnliche Vergütungen nur Leistungen, die eine Gegenleistung für unselbständige Arbeit darstellen. Abfindungen für das Nicht-Mehr-Tätigwerden fallen deshalb nicht unter Art. 15 Abs. 1 DBA CH-DE, sondern sind als andere Einkünfte im Sinn von Art. 21 DBA CH-DE zu qualifizieren (vgl. BGE 143 II 257 E. 6.5 f. S. 264 f. und E. 7.2 f. S. 267 f. zum Abkommen zwischen der Schweiz und Frankreich zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen und zur Vermeidung von Steuerbetrug und Steuerflucht [DBA CH-FR, SR 0.672.934.91]). Gemäss Art. 21 DBA CH-DE können die in den vorstehenden Artikeln nicht ausdrücklich erwähnten Einkünfte einer in einem Vertragsstaat ansässigen Person nur in diesem Staat besteuert werden.

2.2.3 Gemäss der Konsultationsvereinbarung vom 17. März 2010 zwischen dem Bundesministerium der Finanzen (BMF) und der Eidgenössischen Steuerverwaltung (EStV) zur Besteuerung von Abfindungszahlungen kommt es bei der steuerlichen Behandlung von Arbeitnehmer-Abfindungen nach dem DBA CH-DE darauf an, welchen Charakter eine Abfindung hat. Ist einer Abfindung Versorgungscharakter beizumessen, so steht das Besteuerungsrecht entsprechend Art. 18 DBA CH-DE dem Wohnsitzstaat zu. Dagegen hat der (frühere) Tätigkeitsstaat das Besteuerungsrecht, sofern es sich bei der Abfindung um Lohn- oder Gehaltsnachzahlungen oder Tantiemen aus dem früheren Arbeitsverhältnis handelt oder die Abfindung allgemein für das vorzeitige Ausscheiden aus dem Dienst gewährt wird. Diese Vereinbarung zwischen den deutschen und den Schweizer Steuerbehörden bindet die Gerichte nicht. Wenn Abfindungszahlungen aus Anlass der Auflösung des Arbeitsverhältnisses unter Art. 15 Abs. 1 DBA CH-DE subsumiert werden, ist die Konsultationsvereinbarung vom 17. März 2010 für Abfindungen, die allgemein für das vorzeitige Ausscheiden aus dem Dienst gewährt werden, mit dem Wortlaut von Art. 15 Abs. 1 DBA CH-DE nicht vereinbar und deshalb von den Gerichten nicht zu berücksichtigen (vgl. BFH I R 79/13 vom 10. Juni 2015 Ziff. 16). Bei Subsumtion von Abfindungszahlungen aus Anlass der Auflösung des Arbeitsverhältnisses unter Art. 21 DBA CH-DE widerspricht die Konsultationsvereinbarung vom 17. März 2010 für Abfindungen, die allgemein für das vorzeitige Ausscheiden aus dem Dienst gewährt werden, Art. 21 DBG CH-DE und ist für die Gerichte aus diesem Grund unbeachtlich.

2.2.4 § 24 Abs. 1 der Verordnung zur Umsetzung von Konsultationsvereinbarungen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Schweizerischen Eidgenossenschaft (Deutsch-Schweizerische Konsultationsvereinbarung – KonsVerCHEV) vom 20. Dezember 2010 lautet folgendermassen: „Ist einer Abfindung Versorgungscharakter beizumessen, steht das Besteuerungsrecht entsprechend Artikel 18 des Abkommens dem Wohnsitzstaat zu. Dagegen hat der (frühere) Tätigkeitsstaat das Besteuerungsrecht, sofern es sich bei der Abfindung um Lohn- oder Gehaltsnachzahlungen oder Tantiemen aus dem früheren Arbeitsverhältnis handelt oder die Abfindung allgemein für das vorzeitige Ausscheiden aus dem Dienst gewährt wird. [...]“ Für die Schweiz ist dieses ausländische Recht von vornherein nicht verbindlich. Im deutschen Schrifttum war es kontrovers, ob die KonsVerCHEV auf einer den Bestimmtheitsanforderungen von Art. 80 Abs. 1 des Grundgesetzes für die Bundesrepublik Deutschland (GG) genügenden gesetzlichen Ermächtigunggrundlage beruhe, wobei die Frage überwiegend verneint wurde. Mit dem Urteil vom 10. Juni 2015 schloss sich der BFH der überwiegenden Lehre an. Damit ist § 24 Abs. 1 KonsVer-CHEV auch für die deutschen Gerichte nicht verbindlich (vgl. BFH I R 79/13 vom 10. Juni 2015 Ziff. 18-22).

2.2.5 Im Sinn des DBA CH-DE bedeutet der Ausdruck „eine in einem Vertragsstaat ansässige Person“ eine Person, die nach dem in diesem Staat geltenden Recht dort unbeschränkt steuerpflichtig ist (Art. 4 Abs. 1 DBA CH-DE). Der Rekurrent war in den Jahren 2014 und 2015 im Kanton Basel-Stadt unbeschränkt steuerpflichtig (vgl. angefochtener Entscheid Sachverhalt Ziff. A).

2.2.6 Aus den vorstehenden Erwägungen stand das Besteuerungsrecht für die Abfindung für das Nicht-Mehr-Tätigwerden gemäss Art. 15 Abs. 1 oder Art. 21 DBA CH-DE bereits am 17. Juni 2014 der Schweiz und nicht Deutschland zu. Dass § 24 Abs. 1 KonsVerCHEV für die deutschen Finanzbehörden und den ehemaligen Arbeitgeber des Rekurrenten verbindlich gewesen sein mag (vgl. Rekurs Ziff. 19), ändert daran nichts. Entgegen der Ansicht des Rekurrenten (Rekurs Ziff. 26) hat Deutschland mit dem Schreiben des BMF nicht auf sein Besteuerungsrecht verzichtet. Ein solches ist ihm bei richtiger Auslegung des DBA CH-DE vielmehr nie zugekommen. Entgegen der Auffassung des Rekurrenten (Rekurs Ziff. 20 und 26) war damit die Besteuerung durch die Schweiz im Jahr 2014 nicht ausgeschlossen. Im Übrigen ergäbe sich aus der Tatsache, dass die deutschen Behörden die Besteuerung der im Jahr 2014 vereinbarten und abgesehen von der an das Finanzamt abgeführten Lohnsteuer auch im Jahr 2014 ausbezahlten Abfindung am 29. Juni 2016 aufgehoben und dem Rekurrenten den Betrag von EUR ... ausbezahlt haben (vgl. angefochtener Entscheid Sachverhalt lit. A; Rekurs Ziff. 11), dass Deutschland rückwirkend auf sein Besteuerungsrecht verzichtet hätte. Folglich entstünde auch das Besteuerungsrecht der Schweiz rückwirkend auf das Jahr 2014. Selbst wenn man entsprechend der Ansicht des Rekurrenten annähme, Einkommen könne dem Steuerpflichtigen nur in einem Zeitpunkt zufließen, in dem der Staat das Besteuerungsrecht hat (vgl. Rekurs Ziff. 19 und 24), könnte der Zufluss im Jahr 2014 aus den vorstehenden Gründen entgegen der Ansicht des Rekurrenten (vgl. Rekurs Ziff. 20 und 26) nicht mit der Begründung verneint werden, der Schweiz sei zu diesem Zeitpunkt kein Besteuerungsrecht zugekommen.

2.3.1 Mit dem Abschluss des Vergleichs vom 17. Juni 2014 erwarb der Rekurrent einen festen Rechtsanspruch auf die Abfindung für das Nicht-Mehr-Tätigwerden von EUR ... . Zumindest im Umfang, in dem die Forderung die nach deutschem Recht auf der Abfindung zu entrichtende Lohnsteuer übersteigt, konnte der Rekurrent über seinen Anspruch zweifellos tatsächlich verfügen und erschien die Erfüllung der Forderung in keiner Art und Weise unsicher. Folglich ist das Einkommen dem Rekurrenten zumindest in diesem Umfang bereits am 17. Juni 2014 zugeflossen. Zudem bezahlte der Arbeitgeber dem Rekurrenten die Abfindung für das Nicht-Mehr-Tätigwerden nach Abzug der darauf entfallenden Lohnsteuer bereits im Jahr 2014 aus (Einsprache vom 18. April 2017 Ziff. 6 [Akten STRK S. 60]). Damit hat der Rekurrent die Leistung in diesem Umfang tatsächlich vereinnahmt. Selbst bei Anwendung der Ist-Methode hätte er deshalb dieses Einkommen im Jahr 2014 realisiert. Im Umfang, in dem die Abfindung für das Nicht-Mehr-Tätigwerden die nach deutschem Recht auf der Abfindung zu entrichtende Lohnsteuer übersteigt, hat die Steuerrekurskommission deshalb zu Recht festgestellt, dass dieses Einkommen im Kanton Basel-Stadt zu versteuern ist.

2.3.2 Der Rekurrent beantragte beim Finanzamt Wiesbaden für die Abfindung eine Freistellungsbescheinigung. Diese wurde nicht gewährt (vgl. angefochtener Entscheid Sachverhalt lit. A). Der Rekurrent macht geltend, sein Arbeitgeber habe gemäss dem innerstaatlichen deutschen Recht in Verbindung mit § 24 Abs. 1 KonsVerCHEV den Betrag der Lohnsteuer auf der Abfindung zwingend abziehen und an das Finanzamt abführen müssen (Rekurs Ziff. 10, 20 und 26). Wie es sich damit verhält, kann offen bleiben. Jedenfalls ist der Arbeitgeber des Rekurrenten nach der Verweigerung der Freistellungsbescheinigung durch das Finanzamt offensichtlich von einer entsprechenden Verpflichtung ausgegangen und hat er im Jahr 2014 den Betrag der nach deutschem Recht auf der Abfindung zu entrichtenden Lohnsteuer an das Finanzamt Wiesbaden abgeführt (vgl. zur Abführung an das Finanzamt Einsprache vom 18. April 2017 Ziff. 5 [Akten STRK S. 60]).

Unter diesen Umständen war er offensichtlich nicht gewillt, den betreffenden Betrag ein zweites Mal dem Rekurrenten zu bezahlen. Damit fehlt es im Umfang der nach deutschem Recht auf der Abfindung zu entrichtenden Lohnsteuer am Zahlungswillen des Arbeitgebers des Rekurrenten. Da auf der Abfindung für das Nicht-Mehr-Tätigwerden keine Lohnsteuer nach deutschem Recht geschuldet ist (vgl. oben E. 2.2, insb. 2.2.6), hatte der Rekurrent gegenüber dem Finanzamt Wiesbaden einen Anspruch auf Auszahlung des abgeführten Betrags der Lohnsteuer auf der Abfindung. Bis zum Schreiben des BMF vom 31. März 2016 war das Finanzamt Wiesbaden aber offensichtlich nicht gewillt, diese Forderung zu erfüllen. Für das Finanzamt als Verwaltungsbehörde war § 24 Abs. 1 KonsVerCHEV verbindlich. Dementsprechend gewährte es dem Rekurrenten für die Abfindung für das Nicht-Mehr-Tätigwerden keine Freistellungsbescheinigung. Das vom Rekurrenten veranlasste Einspruchsverfahren wurde im Hinblick auf das Verfahren I R 79/13 vor dem BFH, in dem sich ebenfalls die Frage der Bindungswirkung von § 24 Abs. 1 KonsVerCHEV stellte, sistiert. In seinem Urteil vom 10. Juni 2015 entschied der BFH zwar im von ihm beurteilten Einzelfall I R 79/13, dass § 24 Abs. 1 KonsVerCHEV nicht anwendbar sei (vgl. BFH I R 79/13 vom 10. Juni 2015 Ziff. 17 ff., insb. 22). Es ist jedoch anzunehmen, dass damit die Verbindlichkeit von § 24 Abs. 1 KonsVerCHEV für das Finanzamt als Verwaltungsbehörde im vom BFH nicht beurteilten vorliegenden Fall noch nicht entfallen ist. Mit dem Rekurrenten (vgl. Rekurs Ziff. 21 und 26) ist vielmehr davon auszugehen, dass diese erst mit dem Schreiben des BMF vom 31. März 2016 betreffend die Besteuerung von Abfindungszahlungen aus Anlass der Auflösung des Arbeitsverhältnisses bei Bestehen einer Konsultationsvereinbarung mit einem anderen DBA-Staat entfallen ist. Dementsprechend entschied das Finanzamt erst am 29. Juni 2016, dass die Besteuerung in Deutschland aufgehoben werde und der Betrag der Lohnsteuer auf der Abfindung für das Nicht-Mehr-Tätigwerden dem Rekurrenten ausbezahlt werde (vgl. Bescheid vom 29. Juni 2016 [Akten STRK 82 ff.]; angefochtener Entscheid Sachverhalt lit. A; Rekurs Ziff. 13). Somit fehlte es bis zum 31. März 2016 im Umfang der nach deutschem Recht auf der Abfindung zu entrichtenden Lohnsteuer auch am Zahlungswillen des Finanzamts Wiesbaden. Aus den vorstehenden Gründen war die Erfüllung der Forderung des Rekurrenten im Umfang der nach deutschem Recht auf der Abfindung zu entrichtenden Lohnsteuer bis zum 31. März 2016 mangels Erfüllungswillens der Schuldner besonders unsicher. Folglich ist insoweit nicht die Soll-Methode, sondern die Ist-Methode anzuwenden (vgl. oben E. 2.1.2). Nach dieser ist das Einkommen dem Rekurrenten erst mit der Auszahlung im Jahr 2016 zugeflossen. In diesem Zeitpunkt war der Rekurrent aber nicht mehr im Kanton Basel-Stadt, sondern im Kanton Basel-Landschaft unbeschränkt steuerpflichtig. Folglich ist die Abfindung für das Nicht-Mehr-Tätigwerden im Umfang der nach deutschem Recht auf der Abfindung zu entrichtenden Lohnsteuer entgegen der Ansicht der Steuerverwaltung und der Steuerrekurskommission im Kanton Basel-Stadt nicht zu versteuern.

Die Steuerverwaltung macht geltend, wenn im vorliegenden Fall im Umfang der nach deutschem Recht auf der Abfindung zu entrichtenden Lohnsteuer die Ist-Methode angewendet wird, müssten beispielsweise auch sämtliche Dividendenzahlungen nicht brutto, sondern netto besteuert werden und wäre sodann die Sicherungssteuer erst im Zeitpunkt der Rückerstattung zu besteuern (Einspracheentscheid vom 18. Januar 2019 E. 5). Dies ist unzutreffend. Im vorliegenden Fall war auf der Abfindung keine Lohnsteuer nach deutschem Recht geschuldet (vgl. oben E. 2.2 insb. 2.2.6). Aus diesem Grund hat der Arbeitgeber die Forderung des Rekurrenten auf die Abfindung im entsprechenden Umfang nicht erfüllt, indem er den Betrag der nach deutschem Recht auf der Abfindung zu entrichtenden Lohnsteuer abgezogen und an das Finanzamt abgeführt hat (vgl. für die Quellensteuer BGer 4P.79/2006 vom 30. Mai 2006 E. 3). Insofern unterscheidet sich der vorliegende Fall wesentlich vom Fall, in dem auf einer Dividendenzahlung tatsächlich eine Sicherungssteuer geschuldet ist und der Gläubiger der Dividendenzahlung bloss eine öffentlich-rechtliche Rückerstattungsforderung gegenüber den Steuerbehörden hat. Im Übrigen können bei beweglichem Privatvermögen gemäss Art. 32 Abs. 1 DBG die weder rückforderbaren noch anrechenbaren ausländischen Quellensteuern abgezogen werden. Damit sieht das Gesetz eine Nettobesteuerung vor (vgl. Rekurs und Beschwerde vom 18. Februar 2019 Ziff. 26 [Akten STRK S.

8]; Vernehmlassung der Steuerverwaltung vom 2. Mai 2019 S. 8 [Akten STRK S. 41]; ZWAHLEN/LISSI, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, 3. Auflage, Basel 2017, Art. 32 DBG N 5).

2.4 Mit dem Vergleich vom 17. Juni 2014 wurde eine Zahlung von EUR ... vereinbart. Dabei handelt es sich im Umfang von EUR ... um die Abfindung für das Nicht-Mehr-Tätigwerden und im Umfang von EUR ... um rückständiges Gehalt für Mai und Juni 2009. EUR ... entsprechen bei einem Jahresmittelkurs 2014 CHF/EUR von 1.214629 (vgl. dazu angefochtener Entscheid E. 2b) CHF ... . Von den EUR ... wurden EUR ... dem Rekurrenten ausbezahlt und EUR ... an das Finanzamt Wiesbaden abgeführt. Aus dem Bescheid des Finanzamts Wiesbaden vom 29. Juni 2016 ergibt sich, dass die nach deutschem Recht auf der Abfindung zu entrichtende Lohnsteuer einschliesslich Solidaritätszuschlag EUR ... beträgt (vgl. Bescheid vom 29. Juni 2016 S. 1 [Akten STRK S. 82]). EUR ... entsprechen bei einem Jahresmittelkurs 2014 CHF/EUR von 1.214629 CHF ... . Somit sind von der Abfindung für das Nicht-Mehr-Tätigwerden im Kanton Basel-Stadt CHF ... (CHF ... – CHF ...) zu versteuern. Von der Abfindung für das Nicht-Mehr-Tätigwerden von total CHF ... sind Berufskosten von insgesamt EUR ... abzuziehen. EUR ... entsprechend bei einem Jahresmittelkurs 2014 CHF/EUR von 1.214629 CHF ... (vgl. angefochtener Entscheid Sachverhalt lit. B f. sowie E. 2b und 6). Da nur ein Teil der Abfindung im Kanton Basel-Stadt zu versteuern ist, ist im Kanton Basel-Stadt auch nur der entsprechende Anteil der Berufskosten abzuziehen. Folglich beträgt der Abzug CHF ... (CHF ... x [... : CHF ...]). Damit beläuft sich die im Kanton Basel-Stadt steuerbare Leistung aus der Vergleichszahlung nach Abzug der Berufskosten auf netto CHF ... (CHF ... - CHF ...).

### 3.1 [Kosten]

*Demgemäss erkennt das Verwaltungsgericht (Dreiergericht):*

In teilweiser Gutheissung des Rekurses und der Beschwerde werden die Entscheide der Steuerrekurskommission STRK.2019.10 und STRK.2019.11 vom 21. November 2019 aufgehoben.

Die im Kanton Basel-Stadt steuerbare Leistung aus der Vergleichszahlung nach Abzug der Berufskosten wird auf netto CHF ... festgesetzt.

Die Sache wird zur Festsetzung der Steuerbeträge an die Steuerverwaltung zurückgewiesen.

Im Übrigen werden der Rekurs und die Beschwerde abgewiesen.

[Kosten]