



Entscheidung des Kantonsgesichts Basel-Landschaft, Abteilung Verfassungs- und Verwaltungsrecht

vom 15. September 2021 (810 21 48)

Steuern und Kausalabgaben

Direkte Bundessteuer / Zeitpunkt der steuerrechtlichen Realisation von Einkünften aus einer Aufhebungsvereinbarung

Besetzung Vizepräsident Daniel Ivanov, Kantonsrichter Niklaus Ruckstuhl, Hans Furer, Daniel Häring, Claude Jeanneret, Gerichtsschreiber Martin Michel

Beteiligte **A.**_____ und **B.**_____, Beschwerdeführer,
vertreten durch Dr. Alexander Filli, Advokat

gegen

**Steuer- und Enteignungsgericht des Kantons Basel-Landschaft
(Abteilung Steuergericht), Beschwerdegegner**

**Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft,
Beschwerdegegnerin**

Eidgenössische Steuerverwaltung ESTV, Beigeladene

Betreff Direkte Bundessteuer 2017
(Urteil des Steuer- und Enteignungsgerichts des Kantons Basel-Landschaft, Abteilung Steuergericht, vom 26. Juni 2020)

A. A.____ schloss am 5. November 2011 mit dem in den Vereinigten Arabischen Emiraten (VAE) ansässigen Fussballclub C.____ (Fussballclub) einen Arbeitsvertrag mit einer Laufzeit bis 1. August 2015 ab. Im Rahmen des Arbeitsvertrags wurde A.____ verpflichtet, für die Dauer des Arbeitsvertrags in D.____ (VAE) Wohnsitz zu nehmen.

B. Am 9. Juli 2013 lösten A.____ und der Fussballclub den Arbeitsvertrag vorzeitig und mit sofortiger Wirkung ("to terminate the employment agreement with immediate effect") mit einer Aufhebungsvereinbarung ("Settlement Agreement") auf. Die Vereinbarung sah die Zahlung einer – in den VAE steuerbefreiten ("the parties acknowledge that presently, there is no UAE income tax enforced in the UAE") – Entschädigung von EUR 2'345'000.-- vom Fussballclub an A.____ vor. Die Auszahlung sollte gestaffelt (jeweils EUR 469'000.-- per 30. Juli 2013, per 30. Januar 2014, per 30. Juni 2014, per 30. Januar 2015 und per 30. Juni 2015) erfolgen. Im Juli 2013 leistete der Fussballclub die erste Zahlung in der Höhe von EUR 469'000.--.

C. Am 13. Juli 2013 schloss A.____ mit E.____ einen Arbeitsvertrag ab. Nach eigenen Angaben (Beschwerdeschrift vom 25. Februar 2021) haben A.____ und seine Ehefrau B.____ vom 16. Juli 2013 bis zum 31. Dezember 2013 vorübergehend im Kanton Basel-Stadt Wohnsitz genommen.

D. Per Ende Oktober 2013 erwarben A.____ und B.____ in F.____ BL ein Einfamilienhaus. Per 1. Januar 2014 meldeten sie sich in F.____ BL an. In der Steuererklärung 2014 gaben A.____ und B.____ an, bereits am 31. Dezember 2013 in F.____ BL Wohnsitz gehabt zu haben.

E. Im Januar 2014 erfolgte eine Zahlung in der Höhe von EUR 234'500.-- (1/2 von EUR 469'000.--) vom Fussballclub an A.____. Weitere Zahlungen blieben in der Folge aus, nachdem sich der Fussballclub auf den Standpunkt gestellt hatte, die Restzahlungen seien nach dem Recht der VAE ("Art. 6 UAE Labour Law") verjährt.

F. Am 15. April 2015 gelangte A.____ mit dem Begehren an den "Court of Arbitration for Sport" (CAS), die "G.____ LLC" sei zu verpflichten, ihm die ausstehenden Zahlungen in der Höhe von EUR 1'641'500.-- gestützt auf das "Settlement Agreement" zu leisten. Mit Urteil vom 14. Januar 2016 wies der CAS die Forderung ab, weil die "G.____ LLC" nicht Vertragspartei des "Settlement Agreement" war.

G. Am 15. Februar 2016 gelangte A.____ mit dem Begehren an den CAS, der Fussballclub sei zu verpflichten, ihm die ausstehenden Zahlungen gestützt auf das "Settlement Agreement" zu leisten. Mit Schiedspruch vom 25. April 2017 erklärte der CAS die arbeitsvertragliche Verjährungsfrist ("Art. 6 UAE Labour Law") in Bezug auf die Aufhebungsvereinbarung für nicht anwendbar und verpflichtete den Fussballclub zur Bezahlung der Forderung. Daraufhin leistete

der Fussballclub im Jahr 2017 die ausstehenden Zahlungen in der Höhe von (umgerechnet) Fr. 1'813'412.-- an A._____.

H. Mit Begleitschreiben vom 9. Januar 2018 zur Steuererklärung 2016 teilten A._____ und B._____, vertreten durch die Schweizerische Treuhandgesellschaft (Bern) AG den Steuerverwaltungen Basel-Landschaft und Basel-Stadt mit, dass die Steuererklärungen 2013-2015 inkomplett eingereicht worden seien, indem sie die Forderungen gegen den Fussballclub sowie weitere Einkünfte aus einem Vertrag mit H._____ nicht aufgeführt hätten.

I. Mit Veranlagungsverfügung für die direkte Bundessteuer 2017 vom 27. Juni 2019 rechnete die Steuerverwaltung Basel-Landschaft (Steuerverwaltung) die Zahlungen des Fussballclubs in der Höhe von Fr. 1'813'412.-- zum steuerbaren Einkommen hinzu, womit sich das steuerbare Einkommen auf Fr. 2'981'600.-- (satzbestimmendes Einkommen Fr. 2'075'600.--) belief.

J. Eine von A._____ und B._____, vertreten durch die Schweizerische Treuhandgesellschaft (Bern) AG, dagegen erhobene Einsprache wies die Steuerverwaltung mit Entscheid vom 16. September 2019 ab.

K. Die dagegen von A._____ und B._____, nunmehr vertreten durch Dr. Alexander Filli, Advokat in Basel, erhobene Beschwerde wies das Steuer- und Enteignungsgericht, Abteilung Steuergericht (Steuergericht), mit Urteil vom 26. Juni 2020 ab und auferlegte den Beschwerdeführern die Verfahrenskosten in der Höhe von Fr. 3'500.--.

L. Dagegen erheben A._____ und B._____, weiterhin vertreten durch Advokat Dr. Alexander Filli, mit Eingabe vom 25. Februar 2021 Beschwerde beim Kantonsgericht, Abteilung Verfassungs- und Verwaltungsrecht (Kantonsgericht), mit den Anträgen, das Urteil des Steuergerichts sei aufzuheben und die ordentlichen und ausserordentlichen Kosten des Verfahrens einschliesslich des Beschwerdeverfahrens vor dem Steuergericht seien der Staatskasse aufzuerlegen.

M. Mit Vernehmlassung vom 17. März 2021 schliesst die Steuerverwaltung auf Abweisung der Beschwerde.

N. Das Steuergericht schliesst mit Vernehmlassung vom 26. März 2021 unter Verweis auf die Erwägungen im angefochtenen Urteil auf Abweisung der Beschwerde.

O. Mit Replik vom 12. Mai 2021 halten die Beschwerdeführer im Wesentlichen an den in der Beschwerde vorgebrachten Argumenten fest.

Das Kantonsgericht zieht **in Erwägung** :

1.1 Gemäss Art. 145 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (DBG) vom 14. Dezember 1990 i.V.m. § 3 der kantonalen Vollzugsverordnung zum DBG (VV DBG) vom 13. Dezember 1994 können Entscheide des Steuergerichts betreffend die direkte Bundessteuer mit Verwaltungsgerichtsbeschwerde beim Kantonsgericht angefochten werden. Da sämtliche formellen Voraussetzungen nach den Art. 140 ff. DBG, Art. 145 Abs. 2 DBG sowie gemäss §§ 43 ff. des Gesetzes über die Verfassungs- und Verwaltungsprozessordnung (VPO) vom 16. Dezember 1993 erfüllt sind, kann auf die Beschwerde eingetreten werden.

1.2 Mit der Beschwerde in Steuersachen können alle Mängel des angefochtenen Entscheids und des vorangegangenen Verfahrens gerügt werden (§ 45 Abs. 2 VPO).

2.1 Die Vorinstanz erwog, es bestehe ein international konkurrierender Anspruch zweier Steuerhoheiten und es stelle sich die Frage, ob die Besteuerung nach dem Wohnsitz- oder dem Arbeitsortprinzip vorzunehmen sei. Zum Zeitpunkt der ausgerichteten Zahlungen im Jahr 2017 hätten die Beschwerdeführer ihren Wohnsitz in der Schweiz gehabt, weshalb sie grundsätzlich der Steuerhoheit der Schweiz unterstanden hätten. Weiter sei vorliegend das Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und den VAE zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen (DBA CH-VAE) vom 6. Oktober 2011 massgebend. Umstritten sei, inwieweit Art. 15 Abs. 1 DBA CH-VAE oder Art. 17 Abs. 1 DBA CH-VAE auf eine Kapitalabfindung, die anlässlich einer Beendigung eines Arbeitsverhältnisses entrichtet worden sei, Anwendung finde. Vorliegend seien die Kapitaleistungen, die auf die Zukunft hin ausgerichtet seien, mangels Bezug zu einem ausländischen Tätigkeitsort gemäss Art. 15 Abs. 1 DBA CH-VAE nach dem Wohnsitzprinzip zu besteuern. Die Zahlung stelle sodann keine Einkunft aus der Tätigkeit des Beschwerdeführers als Sportler dar und könne daher nicht unter Art. 17 Abs. 1 DBA CH-VAE subsumiert werden. Daher sei die Zahlung unter Art. 21 DBA CH-VAE zu subsumieren, der für andere Einkünfte die steuerliche Zuständigkeit des Wohnsitzstaates vorsehe. Somit sei die Kapitaleistung subsidiär gemäss Art. 21 Abs. 1 DBA CH-VAE international der Schweiz als Wohnsitzstaat zur Besteuerung zuzuweisen.

2.2 Die Beschwerdeführer bringen dagegen vor, die Vorinstanz habe die entscheidenden Aspekte ausgeblendet. Der Beschwerdeführer habe während seines Engagements beim Fussballclub unbestrittenermassen Wohnsitz in den VAE gehabt. Arbeitsort und Wohnort hätten übereingestimmt, weshalb weder nach dem Wohnsitz- noch dem Arbeitsortprinzip die Schweiz eine Steuerhoheit gehabt habe.

2.3 Die Steuerverwaltung macht geltend, das Settlement Agreement unterstehe nicht dem international anerkannten steuerlichen Arbeitsortprinzip, welches gemäss der bundesgerichtlichen Rechtsprechung durchwegs und zwingend eine persönliche Anwesenheit bei der erbrachten Arbeitsleistung erfordere. Dies gelte insbesondere auch für Sportler gemäss Art. 17 DBA CH-VAE. Der Beschwerdeführer sei aufgrund der Aufhebungsvereinbarung nicht mehr sportlich tätig gewesen. Daher fehle es an einem eigentlichen Tätigkeitsort. Im Gegenteil habe der Beschwerdeführer in der fraglichen Zeit ein neues Engagement in der Schweiz ausgeübt. Das Vorbringen des Beschwerdeführers, wonach es sich um eine Art Tätigkeitsentgelt aus Arbeits-

vertrag handle, stosse deshalb ins Leere. Die vorliegende Sachverhaltskonstellation sei weder im DBA CH-VAE noch im Musterabkommen der Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (OECD-MA) ausdrücklich geregelt. In der Lehre bestehe zwar eine Kontroverse darüber, ob in Fällen, in denen kein effektiver Tätigkeitsstaat mehr vorliege, eine Entschädigungsabfindung gleichwohl als Einkunft aus unselbständiger Erwerbstätigkeit im Sinne von Art. 15 Abs. 1 der Doppelbesteuerungsabkommen zu subsumieren sei oder ob sie unter Art. 21 der Doppelbesteuerungsabkommen falle, der für "andere Einkünfte" die steuerliche Zuständigkeit des Wohnsitzstaates vorsehe. Wie dem auch sei, werde aber mangels Bezug zu einem ausländischen Arbeitsort der Wohnsitzstaat für die Besteuerung als zuständig erachtet.

2.4 Art. 15 Abs. 1 DBA CH-VAE hält als Grundregel fest, dass unter Vorbehalt der Art. 16, 18 und 19 Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen aus einer unselbständigen Erwerbstätigkeit nur im Ansässigkeitsstaat des unselbständig Erwerbstätigen besteuert werden können, es sei denn die Arbeit wird im anderen Vertragsstaat ausgeübt. Ein gleichlautender Vorbehalt für Art. 17 DBA CH-VAE (Künstler und Sportler) ist nicht notwendig, weil sich dessen Vorrang bereits aus dem Wortlaut von Art. 17 DBA CH-VAE ergibt (vgl. SAMUEL DÜRR in: Zweifel/Beusch/Matteotti [Hrsg.], Kommentar zum Internationalen Steuerrecht, 2015, Art. 15 OECD-MA N 17). Der aus dem OECD-MA übernommene Begriff "ähnliche Vergütungen" ist sehr offen gehalten und lässt eine weite Auslegung zu. Eine solche ist sachgerecht, damit eine lückenlose steuerliche Erfassung erreicht werden kann (DÜRR, a.a.O., Art. 15 OECD-MA N 20). Arbeitsvertragliche Abfindungen werden, soweit sie nicht unter Art. 15 oder 18 DBA CH-VAE beziehungsweise Art. 19 Abs. 2 DBA CH-VAE subsumiert werden können, als andere Einkünfte gemäss Art. 21 DBA CH-VAE erfasst (vgl. ANDREAS HELBING/MATHIAS HÄNI, in: Zweifel/Beusch/Matteotti [Hrsg.], Kommentar zum Internationalen Steuerrecht, Art. 21 OECD-MA N 36 f., mit Hinweisen). Abgrenzungsschwierigkeiten treten insbesondere bei den Abfindungen bei Beendigung des Arbeitsverhältnisses auf. Soweit Entschädigungen als Gegenleistung einer tatsächlichen Arbeitsleistung zugeordnet werden können, steht die Anwendbarkeit von Art. 15 Abs. 1 DBA CH-VAE ausser Frage (vgl. Urteil des Bundesgerichts vom 15. Februar 2001 in: Der Steuerentscheid [StE] 2001 B 11.2 Nr. 6 zum übereinstimmenden Art. 15 Abs. 1 DBA CH-GB). Deshalb bilden etwa Lohnnachzahlungen (Treueprämien für langjährige Dienste oder Bonuszahlungen zur Anerkennung besonderer Leistungen) unzweifelhaft Bestandteil des grundsätzlich nach dem Arbeitsortsprinzip zuzuteilenden Erwerbseinkommens (vgl. MARKUS REICH, Die Besteuerung von Arbeitseinkünften und Vorsorgeleistungen im internationalen Verhältnis, in: Locher/Rolli/Spori [Hrsg.], Festschrift zum 80. Geburtstag von Walter Ryser, Internationales Steuerrecht in der Schweiz, 2005, S. 199). Bei Entschädigungen für die Einhaltung eines Konkurrenzverbots oder für eine vorzeitige Auflösung eines Arbeitsverhältnisses fehlt hingegen der unmittelbare, qualifiziert enge Konnex zur Arbeitsleistung. Zwar sind auch diese Abfindungen im Arbeitsverhältnis begründet; doch steht hier keine Abgeltung einer konkreten Arbeitsleistung im Vordergrund, sondern das Bestreben, einer bestimmten Konkurrenzbeziehungsweise Wettbewerbssituation Rechnung zu tragen bzw. dem Arbeitnehmer mit der Abfindung den Übergang zu einer neuen Beschäftigung zu erleichtern (REICH, a.a.O., S. 199 f.). Die schweizerische Doktrin, welcher sich das Bundesgericht angeschlossen hat, sieht in solchen Einkünften deshalb kein Erwerbseinkommen im Sinne von Art. 15 OECD-MA, sondern andere Einkünfte im Sinne von Art. 21 OECD-MA (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2C_604/2011

vom 9. Mai 2012 E. 4.4 und 5.3; HELBING/HÄNI, a.a.O, Art. 21 OECD-MA N 36 f., mit Hinweisen). Vorliegend stellt die umstrittene Entschädigung – entgegen der Auffassung der Beschwerdeführer – mangels Konnex zu einer konkreten Arbeitsleistung keinen Lohn für eine unselbständige Erwerbstätigkeit im Sinne von Art. 15 DBA CH-VAE dar, sondern es handelt sich um eine andere Einkunft im Sinne von Art. 21 DBA CH-VAE, die im Wohnsitzstaat zu besteuern ist.

3.1 Zu klären bleibt die Frage, in welchem Zeitpunkt die Einkünfte steuerbar wurden. Die Vorinstanz kam in Bezug auf den Zeitpunkt der steuerrechtlichen Realisation der Einkünfte zum Schluss, die Erfüllung der ausstehenden Vertragszahlungen des Fussballclubs in der Höhe von Fr. 1'813'412.-- seien ab dem Steuerjahr 2014 aufgrund des widersprüchlichen Verhaltens des Schuldners derart unklar gewesen, dass die vom Beschwerdeführer geltend gemachten Ansprüche bis zum Schiedsgerichtsurteil des CAS vom 25. April 2017 noch als unsicher bzw. bestritten betrachtet werden müssten. Demgemäss rechtfertige es sich im vorliegenden Fall, die Zahlungen erst im Zeitpunkt des Zuflusses resp. mit dem Urteil des CAS im Jahre 2017 als realisierbar bzw. tatsächlich realisiert zu betrachten.

3.2 Die Beschwerdeführer machen dazu geltend, der Fussballclub habe nach der Teilzahlung im Januar 2014 nicht auf ihre Mahnungen geantwortet. Nach Ablauf eines Jahres habe sich der Fussballclub auf den Standpunkt gestellt, die Restzahlungen seien nach dem Recht der VAE verjährt. In der Tat sehe das Arbeitsrecht der VAE eine einjährige Verjährungsfrist vor. Die Absicht des Fussballclubs sei offensichtlich gewesen, "sie buchstäblich ins verjährungsrechtliche Offside laufen zu lassen". Daher hätten sie den Fall vor das vereinbarte Schiedsgericht (CAS) gebracht, welches die kurze Verjährungsfrist mit Urteil vom 25. April 2017 für nicht anwendbar erklärt habe. Sie hätten bereits mit dem Abschluss der Aufhebungsvereinbarung (Settlement Agreement) am 9. Juli 2013 zu einem Zeitpunkt, als der Beschwerdeführer noch Wohnsitz in den VAE gehabt habe, einen festen Rechtsanspruch auf einen klar definierten Betrag erhalten. Die Forderungen aus dem Settlement Agreement seien mit dessen Unterzeichnung rechtsgültig erworben, d.h. realisiert gewesen und hätten damals rechtsgültig abgetreten werden können. Die gestaffelten Fälligkeitstermine änderten daran nichts. Für die Besteuerung von Ratenzahlungen aus einer verbindlichen Vereinbarung aus dem Jahre 2013 am späteren Wohnsitz in der Schweiz bestehe keine rechtliche Grundlage, und zwar weder im DBA CH-VAE noch im innerschweizerischen Recht. Im vorliegenden Fall habe im Zeitpunkt der Unterzeichnung des Settlement Agreements weder Unklarheit über den Bestand noch über die Höhe der Vergütung bestanden. Dass die Zahlungen – letztlich unkorrekterweise – erst im Jahre 2017 erfolgt seien, verschiebe den Realisationszeitpunkt nicht; der Forderungserwerb werde als einkommensbildend betrachtet, sofern die Erfüllung nicht als unsicher erscheine. Es gelte die sog. "Soll-Methode", weshalb die Steuerhoheit bei den VAE liege. Die Beschwerdeführer anerkennen hingegen, man könne ihnen rückblickend den Vorwurf machen, dass sie ihrem Steuerberater nach dem Zuzug in die Schweiz zur Erstellung der Steuererklärung nur die üblichen Bankbelege zur Verfügung gestellt hätten, weshalb die aus dem Settlement Agreement hervorgehende Forderung irrtümlich nicht im Wertschriftenverzeichnis aufgeführt worden sei. Relativierend sei jedoch darauf hinzuweisen, dass sie der deutschen Sprache kaum mächtig seien und über keinerlei steuerliche Kenntnisse verfügten würden. Die Konsequenz könne und dürfe nach dem Legalitätsprinzip nur sein, dass für diese Nichtdeklaration des Vermögens ein Nach-

und Strafsteuerverfahren eröffnet werde. Richtigerweise habe der Kanton Basel-Stadt für das Steuerjahr 2013 eine Vermögensnachbesteuerung vorgenommen.

3.3 Die Steuerverwaltung hält dem entgegen, bei der Aufhebungsvereinbarung handle es sich um eine Art Vertrag "sui generis" über ein bestimmtes Forderungsverhältnis. Weil der Beschwerdeführer formell erst mit der Anmeldung per 1. Januar 2014 im Kanton BL ansässig gewesen sei – faktisch wohl früher mit dem Erwerb des Wohneigentums – "sei eine Besteuerung der ersten Tranche vom 30. Juli 2013 grundsätzlich nicht möglich". Eine Besteuerung der unbestritten gebliebenen Zahlung der zweiten halben Tranche am 30. Januar 2014 erscheine ebenfalls nicht angebracht. Die zeitlich erst mittels Schiedsurteil im Jahr 2017 zugesprochenen Zahlungen für die Jahre 2014 und 2015 seien bis zu diesem Zeitpunkt hingegen als unsichere, bestrittene Ansprüche zu betrachten. Somit müssten diese erst per 25. April 2017 als steuerlich realisierbar bzw. realisiert gelten. Dass die Beschwerdeführer diese Zahlungen in den Steuererklärungen 2013-2015 nicht im Vermögen deklariert hätten, obwohl sie fachkundig vertreten gewesen seien, liege allem Anschein nach daran, dass sie selbst aufgrund des damals hängigen Prozesses vor dem CAS noch nicht von einer realisierbaren Forderung gegenüber dem Fussballclub ausgegangen seien. Gemäss der in Art. 16 DBG enthaltenen innerstaatlichen Generalklausel für das steuerbare Einkommen seien die erfolgten Zahlungen als Einkommen im Steuerjahr 2017 zu erfassen und zu besteuern. Vor diesem Zeitpunkt seien die Zahlungen nicht als Vermögen nachzubesteuern.

4.1 Gemäss Art. 41 Abs. 1 DBG bemisst sich das steuerbare Einkommen nach den Einkünften in der Steuerperiode. Massgebend ist dabei, welches Einkommen in der Bemessungsperiode als realisiert zu gelten hat (ERNST BLUMENSTEIN/PETER LOCHER, System des schweizerischen Steuerrechts, 7. Auflage, 2016, S. 323). Aus dem Wesen der Einkommenssteuer ergibt sich, dass Einkünfte erst besteuert werden können, wenn sie der steuerpflichtigen Person zugeflossen sind. Das Gesetz regelt jedoch nicht, wann der steuerpflichtigen Person Einkommen zugeflossen ist (FELIX RICHNER/WALTER FREI/STEFAN KAUFMANN/HANS ULRICH MEUTER, Handkommentar zum DBG, 3. Auflage, 2016, Art. 41 N 19). Der Rechtsbegriff des Einkommens ist wirtschaftlich geprägt, nicht zivilrechtlich, und öffentlich-rechtlicher Natur. Eigentumserwerb darf nicht privatrechtlich verstanden werden. Der Eigentumszufluss ist ein faktischer Vorgang, der damit abgeschlossen ist, dass der Steuerpflichtige die wirtschaftliche Verfügungsmacht über die zugeflossenen Vermögenswerte innehat, weshalb die Einkunft jener Steuerperiode zuzuordnen ist (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2C_214/2014 vom 7. August 2014, E. 3.3.2 in: StE 2014 B 101.2 Nr. 27; Urteil des Bundesgerichts 2P.233/2002 vom 27. Januar 2003 E. 3.1 in: StE 2003 B 21.1 Nr. 11; MARKUS REICH/MARKUS WEIDMANN, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar DBG, 3. Auflage, 2017, Art. 16 N 34). Problematisch ist, für sämtliche Einkunftsarten (privater und geschäftlicher Bereich) gleichermassen gültige Realisationsprinzipien aufzustellen. Daher ist die Frage des Einkommenszuflusses für jede Einkunftsart gesondert zu untersuchen (PETER LOCHER, Kommentar DBG, I. Teil, 2. Auflage, 2019, Art. 16 N 18 ff.; MARKUS WEIDMANN, Realisation und Zurechnung des Einkommens, in: Forum für Steuerrecht [FStR] 2003 S. 95 ff.; REICH/WEIDMANN, a.a.O., Art. 16 N 36). In der Regel ist ein Einkommen dann als zugeflossen und damit als erzielt zu betrachten, wenn die steuerpflichtige Person Leistungen vereinnahmt oder einen festen Rechtsanspruch darauf erwirbt, über den sie tatsächlich verfügen kann.

Voraussetzung ist somit ein abgeschlossener Rechtserwerb, der Forderungs- oder Eigentums-erwerb sein kann, wobei der Forderungserwerb in der Regel die Vorstufe des Eigentums-erwerbs (Geldleistung) darstellt (LOCHER, a.a.O., Art. 16 N 18). Im Privatvermögensbereich umfasst die Realisation eine positive und zwei negative Bedingungen: Realisation ist der Erwerb einer unentziehbaren rechtlichen oder tatsächlichen Position, ohne dass diese Position mit einer Rückgabepflicht belastet wäre und ohne dass eine allenfalls noch durch einen Schuldner zu erbringende Erfüllungshandlung besonders unsicher wäre (WEIDMANN, a.a.O., S. 96). Nach der ständigen Rechtsprechung gilt Einkommen oder Ertrag als realisiert, sobald die steuerpflichtige Person Leistungen vereinnahmt oder zumindest einen festen Rechtsanspruch darauf erwirbt, über den sie tatsächlich verfügen kann (sog. "Soll-Methode"; Urteil des Bundesgerichts 2C_214/2014 vom 7. August 2014 E. 3.3.2, in: StE 2014 B 101.2 Nr. 27). Abzustellen ist demnach auf den Zeitpunkt, in dem der Steuerpflichtige eine rechtlich und tatsächlich durchsetzbare Forderung auf die einkommensbildende Leistung erworben hat. Dabei muss nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung hinsichtlich des Bestands und des Umfangs der Forderung Gewissheit bestehen, wobei es genügt, wenn die Höhe der Forderung nach objektiven Kriterien bestimmbar ist (Urteile des Bundesgerichts 2C_357/2014 vom 23. Mai 2016 E. 8.1, in StE 2016 B 22.2 Nr. 33; 2C_319/2012 vom 17. Oktober 2012 E. 2.3.1, in: SteuerRevue [StR] 68/2013 S. 62). Auf den Zeitpunkt der tatsächlichen Erfüllung des Anspruchs kommt es nach der Soll-Methode grundsätzlich nicht an (vgl. zum Ganzen BGE 144 II 427 E. 7.2 ff., mit Hinweisen; REICH/WEIDMANN, a.a.O., Art. 16 N 34).

4.2 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"; vgl. BGE 144 II 427 E. 7.2.2, mit Hinweisen; grundlegend BGE 105 Ib 238 E. 4b und BGE 113 Ib 23 E. 2e; Urteil des Bundesgerichts 2C_941/2012 vom 9. November 2013 E. 2.5, in: Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 82 S. 375, mit Hinweisen; Urteil des Kantonsgerichts Basel-Landschaft, Abteilung Verfassungs- und Verwaltungsrecht [KGE VV], vom 17. Oktober 2007 [810 07 148/149], E. 3.2, in: StE 2008 B 21.1 Nr. 17; WEIDMANN, a.a.O., S. 95). Bei Geldleistungen wird regelmässig auf den Zeitpunkt der Auszahlung abgestellt, so insbesondere für unselbständiges Erwerbseinkommen (Urteil des Bundesgerichts 2C_144/2008 vom 12. November 2008 E. 2.1, Urteil des Bundesgerichts 2A.388/1998 vom 3. Mai 2000 E. 3c, in: StR 55/2000, S. 509, mit Hinweis; LOCHER, a.a.O., Art. 17 N 66). Ist der Leistungsschuldner nicht zahlungsfähig oder nicht zahlungswillig, so fehlt es an der Verfügungsmöglichkeit und es kann nicht vom Erwerb eines festen Anspruchs der Zahlung ausgegangen werden (Urteil des Bundesgerichts 2C_152/2015 vom 31. Juli 2015 E. 4.4; ERNST KÄNZIG, Die Eidgenössische Wehrsteuer (Bundessteuer), 2. Auflage, 1982, Art. 41 N 2; LOCHER, a.a.O., Art. 16 N 21 und Art. 17 N 66; REICH/WEIDMANN, a.a.O., Art. 16 N 37a). REICH/WEIDMANN kritisieren die bundesgerichtliche Formulierung "besonders unsicher" als zu restriktiv und wollen mit Verweis auf das verfassungsrechtliche Gleichbehandlungsgebot (Art. 8 Abs. 1 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft [BV] vom 18. April 1999) "blosse Unsicherheit" genügen lassen, weil die wirtschaftliche Verfügungsmacht im Zeitpunkt des Forderungserwerbs nur dann im gleichen Ausmass zunimmt wie beim Gelderwerb, wenn die Forderung rechtlich und tatsächlich durchsetzbar ist (REICH/WEIDMANN, a.a.O., Art. 16 N 37a mit Verweis auf WEIDMANN, a.a.O., S. 99). Dabei wird insbesondere kritisiert, dass in

einer Reihe von Fällen, in denen die fraglichen Erträge mindestens zu einem grossen Teil wertlos gewesen seien, eine besondere Unsicherheit der Erfüllung von der steuerlichen Praxis verneint worden sei, obwohl die Renditeversprechen in keiner Weise mit den ökonomischen Realitäten im Einklang gestanden hätten. Dabei hatte es sich um Gutschriften im Rahmen von sog. "Schneeballsystemen" gehandelt, in denen die Gerichte zum Schluss gekommen waren, dass die Gutschriften so lange nicht gefährdet gewesen seien, als sie von den Anlegern mit Erfolg hätten von den Anlagebetrügern herausverlangt werden können (vgl. WEIDMANN, a.a.O., S. 99 mit Verweis auf die Rechtsprechung). Trotz dieser Kritik hat das Bundesgericht in Bezug auf die Besteuerung von Einkünften aus betrügerischen Schneeballsystemen wiederholt entschieden, dass nicht nur die effektiv ausbezahlten Beträge, sondern auch die blossen Gutschriften als steuerlich erfassbar einzustufen seien und nicht als unsicher im Sinne der Rechtsprechung gelten würden (vgl. statt vieler: Urteile des Bundesgerichts 2C_734/2016 vom 20. Oktober 2016 E. 2.4, 2C_776/2012 vom 19. Februar 2013 E. 3.2).

4.3 Der Beschwerdeführer hat am 9. Juli 2013 – im Zeitpunkt der Unterzeichnung der Aufhebungsvereinbarung – die Forderung gegen den Fussballclub in der Höhe von EUR 2'345'000.-- rechtlich erworben. Nach der Unterzeichnung hätte der Beschwerdeführer diese Forderung abtreten können, da diese hinsichtlich der Höhe der Forderung, des Schuldners und des Rechtsgrundes bestimmt bzw. zumindest bestimmbar war. Die erste vereinbarte Teilzahlung in der Höhe von EUR 469'000.-- wurde sodann unbestrittenermassen noch im Juli 2013 vom Fussballclub geleistet, weshalb die Beschwerdeführer mit der Bezahlung der weiteren vereinbarten Teilzahlungen gerechnet haben. Zu diesem Zeitpunkt war die Forderung aus der Aufhebungsvereinbarung daher steuerrechtlich realisiert, woran der Umstand, dass der Fussballclub nach Ablauf eines Jahres eine Verjährungseinrede erhoben hat, nichts zu ändern vermag. Dabei ist insbesondere auch zu berücksichtigen, dass der Fussballclub den Bestand der Forderung nie bestritten hat, was sich aus dem Schiedsurteil des CAS vom 25. April 2017 ergibt: der Bestand des Agreements und dessen Inhalt wurde von keiner Partei in Zweifel gezogen. Vielmehr war vor dem CAS einzig die Verjährungsfrage bzw. die Anwendung von "Art. 6 UAE Labour Law" zu klären. Der CAS hat festgestellt, dass die Abfindung noch nicht verjährt sei und der Beschwerdeführer somit eine durchsetzbare Forderung gegenüber dem Fussballclub besitze. Eine mutwillig erhobene Einrede der Verjährung ohne Rechtsgrund kann nicht dazu führen, dass eine sichere Forderung nachträglich steuerrechtlich als unsicher zu gelten hat, bis diese unstatthafte Einrede rechtsverbindlich abgewiesen wurde. Zudem spricht das Bundesgericht – wie erwähnt (vgl. statt vieler BGE 144 II 427 E. 7.2.2) – von einer "besonderen Unsicherheit", die gegeben sein müsse, damit die Forderung als nicht erworben gelten könne. Wenn aber – wie in casu – verbindlich festgestellt wird, dass die Forderung besteht und durchsetzbar ist, muss sie von Anfang an als sicher gelten und es besteht keine besondere Unsicherheit im Sinne der bundesgerichtlichen Rechtsprechung, die ein Abweichen von der "Soll-Methode" rechtfertigen könnte. Aus dem Gesagten ergibt sich, dass der Beschwerdeführer im Zeitpunkt der Vertragsunterzeichnung eine rechtlich und tatsächlich durchsetzbare Forderung erworben hat, die aufgrund fehlender Unsicherheit auch als zu diesem Zeitpunkt steuerrechtlich realisiert zu gelten hat. Daher können die Zahlungen in der Höhe von (umgerechnet) Fr. 1'813'412.-- nicht in der vorliegend umstrittenen Steuerperiode 2017 besteuert werden.

5. Dies führt zur vollumfänglichen Gutheissung der Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer 2017.

6.1 Es bleibt über die Kosten zu befinden. Gemäss Art. 145 Abs. 2 i.V.m. Art. 144 Abs. 1 DBG werden Verfahrenskosten erhoben, die in der Regel der unterliegenden Partei in angemessenem Ausmass auferlegt werden. Die Höhe der Kosten des Verfahrens wird durch das kantonale Recht bestimmt (Art. 144 Abs. 5 DBG). Dem Ausgang des Verfahrens entsprechend werden die Verfahrenskosten in der Höhe von insgesamt Fr. 3'500.-- der unterliegenden Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft auferlegt. Der geleistete Kostenvorschuss in der Höhe von Fr. 3'500.-- wird den Beschwerdeführern zurückerstattet.

6.2 Für die Zusprechung von Parteikosten gilt Art. 64 Absätze 1-3 des Verwaltungsverfahrensgesetzes vom 20. Dezember 1968 (VwVG) sinngemäss (Art. 145 Abs. 2 DBG i.V.m. Art. 144 Abs. 4 DBG). Nach Art. 64 Abs. 1 VwVG kann der ganz oder teilweise obsiegenden Partei von Amtes wegen oder auf Begehren eine Entschädigung für ihr erwachsene notwendige und verhältnismässig hohe Kosten zugesprochen werden. Bei diesem Ausgang des Verfahrens hat die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft den Beschwerdeführern eine Parteientschädigung in der Höhe von Fr. 2'414.05 (inkl. Auslagen) zu bezahlen.

6.3 Zur Neuverlegung der Kosten des vorinstanzlichen Verfahrens ist die Angelegenheit an das Steuergericht zurückzuweisen.

Demgemäss wird **erkannt**:

- ://:
1. In Gutheissung der Beschwerde wird das Urteil des Steuer- und Enteignungsgerichts, Abteilung Steuergericht, vom 26. Juni 2020 aufgehoben und die Angelegenheit zur Neuveranlagung im Sinne der Erwägungen an die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft zurückgewiesen.
 2. Die Angelegenheit wird zur Neuverlegung der Kosten des vorinstanzlichen Verfahrens an das Steuer- und Enteignungsgericht, Abteilung Steuergericht, zurückgewiesen.
 3. Die Verfahrenskosten in der Höhe von Fr. 3'500.-- werden der Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft auferlegt. Der geleistete Kostenvorschuss in der Höhe von Fr. 3'500.-- wird den Beschwerdeführern zurückerstattet.
 4. Die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft hat den Beschwerdeführern eine Parteientschädigung in der Höhe von Fr. 2'414.05 (inkl. Auslagen) auszurichten.

Vizepräsident

Gerichtsschreiber

Gegen diesen Entscheid wurde am 11. Januar 2022 Beschwerde beim Bundesgericht (Verfahrensnummer 9C_683/2022) erhoben.