

FR_GERICHTE 604 2009 2 vom 1. Juli 2011

FR Kantonsgericht, 2011-07-01, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/fr_gerichte_604_2009_2

FR: FR_GERICHTE 604 2009 2 du 1 juillet 2011

IT: FR_GERICHTE 604 2009 2 del 1 luglio 2011

Regeste

Urteil des Steuergerichtshofes des Kantonsgerichts | Einkommens- und Vermögenssteuer der natürlichen Personen

Erwägungen

E. 3

Optionen – per Zuzugsdatum in die Schweiz noch nicht ausgeübt a) Besteuerungszeitpunkt Die Optionen gelten als nicht bewertbar im Sinne des Kreisschreibens der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 30. April 1997 und des Merkblatts des Kantonalen Steueramts D. _____ vom 1. September 2003. Dementsprechend werden die Optionen erst bei der Ausübung besteuert. Im Zeitpunkt der Ausübung der Optionen teilt die Schweiz in der internationalen Ausscheidung gemäss internem Recht den Übungsgewinn auf einer Pro-Rata- Temporis-Basis (Anzahl Tage zwischen der Zuteilung und der Ausübung in der Schweiz im Verhältnis zu der gesamten Anzahl der Tage zwischen der Zuteilung der Optionen und der Ausübung) auf die Schweiz und das Ausland zu: $\text{Ausübungsgewinn (G)} = \text{Aktienkurs im Ausübungszeitpunkt} - \text{Ausübungspreis}$ Steuerbares Einkommen aus Optionen für die Satzbestimmung = $\frac{\text{Ausübungsgewinn G}}{\text{Anzahl Tage zwischen Zuzug in die Schweiz und Ausübung}} \times \text{Anzahl Tage zwischen Optionszuteilung und Ausübung}$ b) Bewertung der E. _____-Optionen für die Vermögenssteuer Da die Optionen erst bei der Ausübung besteuert werden, stellen sie während der Laufzeit keinen Bestandteil des steuerbaren Vermögens der begünstigten Mitarbeiter dar. Erst nach der Ausübung werden die Aktien, bzw. bei einem Verkauf der Aktien der Verkaufserlös, zum Bestandteil des der Vermögenssteuer unterliegenden Privatvermögens. Die Optionen sind pro memoria im Wertschriftenverzeichnis aufzuführen.

E. 4

Besteuerung für zukünftige Optionszuteilungen in der Schweiz Es ist geplant, für die zukünftigen Optionszuteilungen in der Schweiz die Möglichkeit der vorzeitigen Ausübung der Optionen während der Vesting-Periode nicht zuzulassen. Die Optionen sind demzufolge vergleichbar mit „herkömmlichen“ Optionen mit Vesting-Klauseln. Während der Vesting-Periode verfallen die Optionen grundsätzlich bei Beendigung des Arbeitsverhältnisses. Wird das Arbeitsverhältnis nach Beendigung der Vesting-Periode ausgelöst, wird die Restlaufzeit der Optionen eingekürzt (sog. Truncation). Gemäss Rundschreiben der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 6. Mai 2003 sowie dem erwähnten Merkblatt des Steueramts des Kantons D. _____ vom 1. September 2003 sind derartige Optionen erst bei der Ausübung zu besteuern. Da die Optionen erst bei der Ausübung besteuert werden, stellen sie während der Laufzeit keinen Bestandteil des steuerbaren Vermögens der begünstigten Mitarbeiter dar. Erst nach der Ausübung werden

die Aktien, bzw. bei einem Verkauf der Aktien der Verkaufserlös, zum Bestandteil des der Vermögenssteuer unterliegenden Privatvermögens."

- 4 - Diese Rulinganfrage wurde vom Chef der Abteilung Wertschriftenbewertung des Kantonalen Steueramtes D. _____ am 23. Januar 2004 kommentarlos gegengezeichnet (Beschwerdebeilage 3). Eine praktisch gleich lautende Rulinganfrage wurde von der C. _____ AG am 12. Mai 2004 ebenfalls an die Steuerverwaltung des Kantons F. _____ gerichtet, welche sich am 18. Mai 2004 mit dem Inhalt einverstanden erklärte (Beschwerdebeilage 5). In einer zweiten, ergänzenden Rulinganfrage vom 22. Juni 2004 (Beschwerdebeilage 6) ging es "ausschliesslich um die Frage, wie die Aktien, für welche keine Rückgabeverpflichtungen gemäss Beteiligungsplänen der E. _____ mehr bestehen, besteuert werden, wenn E. _____ einen Börsengang macht und für die Mitarbeiter / Aktionäre am Ende der Steuerperiode noch eine sog. «Lock-up»-Periode besteht". b) Am 29. April bzw. 25. Juni 2004 unterbreitete die C. _____ AG auch der Steuerverwaltung des Kantons G. _____ eine solche Rulinganfrage (Beschwerdebeilage 4). Diese unterschied sich jedoch wesentlich von der vorne erwähnten Eingabe an die Kantone D. _____ und F. _____. In der Tat wurde nun bezüglich der beim Zuzug in die Schweiz noch nicht ausgeübten Optionen ausgeführt (Fassung vom 29. April 2004; jene vom 25. Juni 2004 befindet sich nicht bei den Akten): "I. Etat de fait Au cours des années passées, divers collaborateurs du groupe E. _____ ont reçu des options de collaborateurs selon les plans de 1998 et, pour ce qui est de l'année courante, selon le plan de 2003. Pour l'instant, les actions de E. _____ ne sont pas cotées en bourse. Cependant, à plus ou moins court terme, le groupe a l'intention d'inscrire les actions de E. _____ Inc. en bourse. Les options non négociables ont une durée de 10 ans. Les options peuvent être exercées durant la « période vesting ». Cependant, les actions acquises lors de l'exercice des options de collaborateurs sont soumises à une « période vesting » limitée dans le temps. Lorsque la fin des rapports de travail intervient durant la « période vesting », le collaborateur a l'obligation de revendre à l'employeur au prix d'achat les actions acquises lors de l'exercice. En ce qui concerne les actions acquises lors de l'exercice de l'option, plus aucune restriction n'existe après l'expiration de la « période vesting ». Comme il est usuel pour les options, les détenteurs d'options sont protégés contre certains allègements du capital social ou contre des adaptations structurelle du capital (p. ex. split d'actions). Les plans ainsi que les conventions y relatives sont annexés à la présente. E. _____ a l'intention de transférer en Suisse diverses activités commerciales. Par conséquent, un nombre important de collaborateurs – parmi lesquels des cadres – viendront s'installer resp. sont déjà installés en Suisse. Un bon nombre de ces collaborateurs ont reçu des options avant leur arrivée en Suisse. Ces options a) ont été exercées avant l'arrivée en Suisse, et les actions ne sont pas soumises à une obligation de restitution, ou b) ont été exercées avant l'arrivée en Suisse, et les actions sont soumises à une obligation de restitution en cas de sortie des rapports de travail, ou

- 5 - c) n'ont pas encore été exercées au jour de l'arrivée en Suisse. Au surplus, à l'avenir il est prévu d'attribuer des options supplémentaires selon le plan d'option 2003 ainsi qu'éventuellement selon d'autres plans de E. _____. II. Traitement fiscal ... 3. Options non exercées au jour de l'arrivée en Suisse a) Moment d'imposition Comme mentionné sous le chiffr. 2 de la présente, le Tribunal fédéral a décidé que les actions de collaborateurs grevées d'une obligation de restitution sont à imposer au plus tard lors du transfert de la propriété au collaborateur. Dans le cas présent, la « période vesting » ne concerne pas les

options et leur échéance mais les actions qui sont soumises à une obligation de restitution limitée dans le temps. Ce principe peut être illustré de la manière suivante: Pour ce qui est des options de E._____, le collaborateur dispose d'un droit d'exercice à partir du moment de l'attribution. L'option n'est donc pas grevée. Seules les actions reçues par le collaborateur lors de l'exercice des options sont grevées d'une obligation de restitution. Le Tribunal fédéral a clairement précisé que, pour ce qui est des actions de collaborateurs, l'imposition des actions intervient au plus tard au moment du transfert de propriété des actions. Ainsi, « entgegen der (...) Auffassung resultiert für den Arbeitnehmer, dem das Unternehmen Mitarbeiteraktien überlässt, spätestens im Zeitpunkt der Übertragung des Eigentums an den betreffenden Titeln reales Einkommen, und zwar auch dann, wenn diese Titel mit einer zeitlich befristeten Rückgabeverpflichtung belastet sind. Mit der Annahme der Kaufofferte erhält der D._____

- 6 - Arbeitnehmer einen Anspruch auf Übertragung des Eigentums an den Titeln; mit deren Übertragung auf ihn erwirbt er das – wenn auch mit einer Verfügungssperre belastete – Eigentum an den Titeln. Die Belastung der Titel mit Verfügungssperre und Rückkaufsrecht ändert nichts daran, dass der Arbeitnehmer mit dem Eigentumserwerb an den Titeln einen realen Vermögenszugang erfährt" (cons. 3b) bb) de l'ATF du

E. 4.1

Grundsätze Dem Mitarbeiter fliesst mit dem Erwerb der Option zu einem Vorzugspreis Einkommen aus einer unselbständigen Erwerbstätigkeit zu. Die Arbeitgeberin unterliegt angesichts des komplexen Sachverhalts, der mit der Herausgabe von Mitarbeiteroptionen geschaffen wird, einer besonderen Mitwirkungspflicht sowohl bei der Abgabe der Option als auch während der Dauer einer allfälligen Verfügungssperre (keine Ausübung, keine Veräusserung oder Übertragung). Die Mitwirkungspflicht beinhaltet u.a., dass die Arbeitgeberin die Bewertung durch Fachleute vornehmen lässt, die dauernd im Optionsgeschäft tätig sind und die über anerkannte Bewertungsprogramme verfügen (s. Ziff. 4.3). Optionen mit einer Laufzeit von über zehn Jahren oder mit einer Verfügungssperre von mehr als fünf Jahren gelten nicht als Mitarbeiteroptionen im Sinne dieses Kreisschreibens, weil sie objektiv nicht bewertbar sind. Gleiches gilt, wenn sie zahlreiche individuelle Bedingungen enthalten. Da in solchen Fällen bloss Anwartschaften bestehen, kann im Zeitpunkt der Abgabe kein Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit zufließen. Erst im Zeitpunkt ihrer Ausübung erzielt der Mitarbeiter ein steuerbares Einkommen. Lässt sich dennoch aufgrund eines anerkannten Gutachtens ein Wert der Option im Zeitpunkt der Zuteilung nachweisen, so kann die Besteuerung in diesem Zeitpunkt erfolgen. Die Zuteilung der Option ist im Lohnausweis zu vermerken. Die Anzahl der zuge- teilten Optionen sowie deren steuerlich relevanter Wert sind auf einem Beiblatt zu bescheinigen. ..." Als Verwaltungsverordnung ist dieses Kreisschreiben von den rechtsanwendenden Behörden zu beachten, soweit es den richtig verstandenen Sinn des Gesetzes (Art. 16 und 17 Abs. 1 DBG) wiedergibt. Für die Gerichtsbehörden ist es hingegen nicht verbind- lich (vgl. StE 2003 B 22.2 Nr. 17, B. Erw. 1c). In der Folge entschied das Verwaltungsgericht des Kantons D._____ mit Urteil vom 20. November 2002 (StE 2003 B 21.2 Nr. 16) für die kantonalen Steuern, dass das Einkommen aus der Zuteilung "gevesteter" Optionen erst nach Ablauf der Vesting- Periode realisiert sei. Bis dahin handle es sich um eine einkommensteuerlich unbeachtliche Anwartschaft, weil der unwiderrufliche Rechtserwerb noch nicht erfolgt sei. Diese Entwicklung in der Rechtsprechung gab der Eidgenössischen Steuerverwaltung Anlass, die Besteuerung von Mitarbeiteroptionen mit

Vesting-Klauseln in einem Rundschreiben, das sie am 6. Mai 2003 an die kantonalen Verwaltungen für die direkte Bundessteuer richtete, zu präzisieren. Darin wird insbesondere festgehalten: "2. Präzisierung des Kreisschreibens Nr. 5 Vorab ist festzuhalten, dass die im Kreisschreiben Nr. 5 vom 30. April 1997 aufgestellten Besteuerungsgrundsätze unverändert gelten. Grundsätzlich sind gesperrte Optionen bei der Zuteilung zu besteuern, obwohl in den letzten beiden Jahren eine Tendenz zur Ausübungsbesteuerung festzustellen ist, weil den Verwaltungen mehrheitlich Pläne mit Laufzeiten von über 10 Jahren oder mit zahlreichen Bedingungen unterbreitet wurden. Die rechtliche Qualifikation der Bedingungen ist nicht immer leicht. So wurden sog. Vesting-Klauseln vielfach als Sperrfristen verstanden.

- 40 - Als Vestingperiode ist der Zeitraum zu verstehen, während welchem der Mitarbeiter die Optionen „verdienen“ muss. Werden bestimmte Leistungsziele nicht erreicht oder verlässt der Mitarbeiter die Unternehmung, kann er die Optionen verlieren, bevor sie ausübbar werden. Bis zum Ablauf der Vestingperiode ist der Rechtserwerb somit aufschiebend bedingt. Solange die Bedingung nicht eingetreten ist, liegt kein unwiderruflicher Rechtserwerb vor und es handelt sich folglich um eine blossе Anwartschaft. Die Besteuerung „gevesteter“ Optionen im Zuteilungszeitpunkt ist deshalb nicht richtig. Eine Prüfung der heute bestehenden Mitarbeiteroptionspläne im Lichte dieses Entscheids zeigte aber, dass „gevestete“ Optionen in der Regel auch nach Ablauf der Vestingperiode noch nicht unwiderruflich erworben sind. Der unwiderrufliche Rechtserwerb wird meistens zusätzlich davon abhängig gemacht, dass der Mitarbeiter bis zur Ausübung der Optionen weiterhin bei der Unternehmung beschäftigt bleibt. Bis zur allfälligen Ausübung der Optionen hat der Mitarbeiter keine Möglichkeit, den darin verkörperten Wert zu realisieren, denn Mitarbeiteroptionen sind unveräusserlich. Sie führen nur dann zu einem Einkommen, wenn die Optionen auch tatsächlich ausgeübt werden können. Bis dahin handelt es sich weiterhin um eine blossе Anwartschaft. Eine Besteuerung nach Ablauf der Vestingperiode ist deshalb abzulehnen. Sie müsste auch deswegen unterbleiben, weil eine zutreffende objektive Bewertung „gevesteter“ Optionen aufgrund der unterschiedlichen, individuellen Bedingungen und Umstände gar nicht zuverlässig möglich ist. Falls es sich bei den „gevesteten“ Optionen bis zur Ausübung der Optionen um blossе Anwartschaften handelt, hat die Einkommensbesteuerung erst bei Ausübung der Optionen entsprechend dem Kreisschreiben Nr. 5 vom 30. April 1997 zu erfolgen. Deshalb sind die zugeteilten Mitarbeiteroptionen auch bis zu ihrer Besteuerung im Wertchriftenverzeichnis pro memoria aufzulisten. 3. Arbeitgeberpflichten Sind Mitarbeiterbeteiligungen im Zeitpunkt der Zuteilung noch nicht steuerbar, haben die Arbeitgeber auf die Zuteilung der Optionen im Lohnausweis unter der Rubrik „Bemerkungen“ hinzuweisen. Ausserdem haben sie auf einem separaten Beiblatt zuhanden der steuerpflichtigen Person sinngemäss festzuhalten, dass die Optionen blossе Anwartschaften darstellen und dass die Besteuerung erst bei allfälliger Ausübung erfolgen wird. Die Unternehmung hat bei Ausübung der Option die Differenz zwischen dem Ausübungspreis und dem Wert der abgegebenen Aktien auf dem Lohnausweis als Bruttolohnbestandteil aufzuführen und über die Sozialversicherungsbeiträge abzurechnen. ...“ Soweit die Vorinstanz geltend macht, dieses Rundschreiben sei "gar nicht richtig publiziert" worden, ist ihr entgegenzuhalten, dass sie als Veranlagungsbehörde für die Bundessteuer direkter Adressat des Rundschreibens war und somit in erster Linie für dessen Umsetzung zu sorgen hatte. Zudem wurde vorne in Erw. 2.e bereits dargelegt, dass das Rundschreiben und mithin die von der Eidgenössischen Steuerverwaltung postulierte Praxis auch den übrigen Beteiligten offensichtlich zur

Genüge bekannt war. Im Übrigen ist beizufügen, dass in der Tagungsunterlage des 28. OREF-Seminars ("Casse-

- 41 - tête pour experts fiscaux - impôts directs"), auf welche sich die Vorinstanz - wenn auch im Zusammenhang mit der internationalrechtlichen Zuzugsproblematik - beruft, zwar auf die unterschiedlichen kantonalen Praxen hingewiesen wird. Gleichzeitig wird jedoch auch ausdrücklich festgehalten, dass nicht bewertbare Optionen sowie solche mit einer Vesting-Klausel für die direkte Bundessteuer in Übereinstimmung mit der Deutschschweizer Praxis bei der Ausübung (bzw. at vesting) zu besteuern sind (vgl. MICHAEL HILDEBRANDT / OLIVIER WENIGER, REMUNERATION, Sujet No. V, Solutions, S. 24). Damit wird die Behauptung, es habe bezüglich der direkten Bundessteuer keine klare Praxis bestanden, ebenso widerlegt wie durch die Tatsache, dass im D._____ Ruling zur Ausübungsbesteuerung von der Vertreterin der Firma E._____ selber ausdrücklich auf die Praxis der Eidgenössischen Steuerverwaltung Bezug genommen wurde. bb) Im vorliegenden Fall waren die zugeteilten Optionen an sich gestaffelt innert gewisser Fristen bzw. - wie sich vor allem aus nachträglich eingereichten Unterlagen ergeben hat - sofort ausübbar. Dabei ist jedoch zu beachten, dass die allfällige sofortige Ausübung nur zum Erwerb "gevesteter" Aktien geführt hätte. Insofern erscheint die Grenze zum Erwerb von Mitarbeiteroptionen mit Vesting-Klauseln (bei welchem bloss nicht steuerbare Anwartschaften bestehen) fließend und es ist gemäss den Beteiligungsplänen sowie Agreements auf jeden Fall so, dass die erhaltenen Optionen bzw. Aktien durch weitere Mitarbeit bei E._____ "verdient" werden mussten. Wie dem auch sei, ergibt sich insgesamt, dass die zugeteilten und in Wirklichkeit nicht sofort ausgeübten Optionen - wie von der Beschwerdeführerin dargestellt (vgl. vorne Erw. 3.a) - durch eine Häufung individueller Bedingungen geprägt wurden (tranchenweise gestaffelte, über Jahre verteilte Ausübbarkeit bzw. - unter einer gewissen Bedingung - Alternative des early exercise; Laufzeit an der Grenze von 10 Jahren; Unverkäuflichkeit; Verfallklauseln; Truncation-Klausel). Dementsprechend wurde eine objektive, realitätsbezogene und nicht bloss schematische Bewertung erschwert oder geradezu verunmöglicht. Entgegen der Ansicht der Vorinstanz wurden ja seinerzeit nichtbörsenkotierte Optionen zugeteilt. Auch im Zeitpunkt der Rulinganfragen (Herbst 2004) wurde der Börsengang der E._____ (gemäss eigenen Angaben) erst in Aussicht gestellt, wobei dies wiederum besondere Sperrfristen für allenfalls bereits erworbene Aktien nach sich ziehen sollte. Unter diesen Umständen lässt sich aus guten Gründen darauf schliessen, dass die zur Diskussion stehenden Optionen bei der Zuteilung nicht genügend bewertbar waren und mithin nicht als Mitarbeiteroptionen im Sinne des Kreisschreibens zu betrachten sind (blosse Anwartschaften). Dieser Schluss drängt sich umso mehr auf, als die Arbeitgeberin E._____ selber im Rahmen der ersten Rulinganfrage, welche sie - im Hinblick auf die geplante Verlegung weiterer Geschäftsaktivitäten in die Schweiz und die damit verbundenen Wohnsitzwechsel von Mitarbeitern - im Sitzkanton D._____ (und nachher auch noch in anderen Kantonen) unterbreitete, eine solche Qualifikation des von ihr gestalteten Sachverhalts beantragte. Da es sich bei Mitarbeiterbeteiligungen um Naturaleinkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit handelt, versteht es sich von selbst, dass der Arbeitgeberfirma in diesem Zusammenhang eine besondere Rolle zukommt. Im Kreisschreiben und im Rundschreiben wird denn auch mit aller Deutlichkeit auf die entsprechenden besonderen Mitwirkungspflichten hingewiesen. Die für den Fall einer sofortigen Steuerbarkeit der Optionen vorgesehenen Bewertungen durch Fachleute wurden jedoch von der Arbeitgeberfirma nie eingereicht. Im Gegenteil ging diese über Jahre

hinweg von der Hypothese einer Besteuerung der Mitarbeiteroptionen bei der Ausübung aus, was insbesondere auch in der Abrechnung der Sozialversicherungsbeiträge und den Lohnausweisen zum Ausdruck kommt. Insofern sind das Verhalten des Arbeitgebers und das im Sitzkanton ausgehandelte Ruling von

- 42 - grundlegender Tragweite, mit einer gewissen Drittwirkung für die Arbeitnehmer. Diese selbstgewünschte Qualifikation wurde somit am Sitz der E._____ auch tatsächlich umgesetzt. Ebenso wenig wurde in der Folge je einmal geltend gemacht, die ursprüngliche und sowohl in den Geschäftsbüchern festgehaltene als auch steuerlich berücksichtigte Betrachtungsweise habe sich als falsch erwiesen und es seien entsprechende Anpassungen vorzunehmen. Darauf sind die Beteiligten auch nach Treu und Glauben zu behaften. Unter diesen Umständen erweist sich der Standpunkt der Beschwerdeführerin, wonach die zur Diskussion stehenden Optionen im Zeitpunkt der Ausübung zu besteuern sind, als zutreffend. cc) Entgegen der Ansicht der Beschwerdegegner und der Vorinstanz verstösst eine solche Besteuerung auch nicht gegen die Regeln des internationalen Doppelbesteuerungsrechts. Einerseits besteht keine Gefahr einer effektiven Doppelbesteuerung. Die Beschwerdegegner weisen zwar darauf hin, dass die Optionen in den USA ordnungsgemäss deklariert worden seien. Sie machen jedoch nicht geltend, dass sie dort auch tatsächlich besteuert worden sind. Erst recht haben sie keinen entsprechenden Nachweis erbracht. Andererseits ist unter dem Gesichtspunkt einer allfälligen virtuellen Doppelbesteuerung davon auszugehen, dass die Frage der internationalen Besteuerungsbefugnis aufgrund des Abkommens vom 2. Oktober 1996 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und den Vereinigten Staaten von Amerika zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen (DBA-USA; SR 672.933.61) zu klären ist. Dessen Art. 15 Abs. 1 sieht vor, dass 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, die Arbeit werde in einem anderen Vertragsstaat ausgeübt. Solche Einkünfte stellen auch die Mitarbeiteroptionen dar (vgl. PETER LOCHER, Einführung in das internationale Steuerrecht der Schweiz, 3. Aufl., Bern 2005, 418 mit weiteren Hinweisen in Fn. 58). Dabei ist eine Pro-Rata-Besteuerung vorzunehmen, falls das Einkommen aus im Ausland zugeteilten Optionen dem Arbeitnehmer erst nach dem Zuzug in die Schweiz zufließt (vgl. dazu die Urteile des Steuergerichts BL vom 10. Oktober 2003, BStPra 2004 131 Erw. 4 sowie der Steuerrekurskommission des Kantons Bern vom 21. Juni 2005, BVR 2006, 433, je mit weiteren Hinweisen). Dass die Zuzugsproblematik im Kreisschreiben sowie im Rundschreiben nicht eigens geregelt wurde, leuchtet angesichts der anwendbaren allgemeinen Regeln über die internationale Doppelbesteuerung ein. Auf jeden Fall spielt dies vorliegend entgegen der Ansicht der Vorinstanz keine Rolle. In welchem Zeitpunkt ein Einkommen als realisiert zu gelten hat, wird nicht im DBA-USA geregelt. Demzufolge ist die Frage vorliegend nach internem schweizerischem Recht zu beurteilen. Wie vorne bereits festgehalten, wurde im vorliegenden Fall das Einkommen aus den zur Diskussion stehenden Optionen nicht bei der Zuteilung, sondern bei der Ausübung realisiert. In der Tat wurde ja der entsprechende geldwerte Vorteil nicht nur im Ausland erworben, sondern er musste auch durch die weitere Zusammenarbeit in der Schweiz "verdient" werden. Es ist gerade Sinn und Zweck solcher Mitarbeiterbeteiligungen, dem Arbeitnehmer zusätzlich zur normalen Vergütung auch eine besondere Erfolgsmotivation für die Zukunft ("Anreiz-Lohn") zu verschaffen (vgl. Steuergericht BL, a.a.O.). Somit kommt der Schweiz ein anteilmässiges Besteuerungsrecht zu. Dass gewisse Westschweizerkantone dies

anscheinend anders handhaben, kann gegebenenfalls nur die

- 43 - kantonalen Steuern betreffen und vermag für die Veranlagung der gesamtschweizerisch einheitlich zu handhabenden direkten Bundessteuer keine Bindungswirkung zu entfalten. Im Übrigen ist auch in diesem Zusammenhang wiederum darauf hinzuweisen, dass die Arbeitgeberin E._____ selber im Rahmen der ersten Rulinganfrage, welche sie - im Hinblick auf die geplante Verlegung weiterer Geschäftsaktivitäten in die Schweiz und die damit verbundenen Wohnsitzwechsel von Mitarbeitern - im Sitzkanton D._____ (und nachher auch noch in anderen Kantonen) unterbreitete, eine solche anteilmässige internationale Steueraufteilung beantragte. Demzufolge erweist sich auch in dieser Hinsicht der Standpunkt der Eidgenössischen Steuerverwaltung als gerechtfertigt. Somit ist die Beschwerde gutzuheissen, soweit sie die anteilmässige Besteuerung des Einkommens betrifft, welches mit der Ausübung der Mitarbeiteroptionen erzielt worden ist. 4. a) In einem zweiten Punkt rügt die Beschwerdeführerin, dass den Steuerpflichtigen zu Unrecht ein Abzug im Umfang von 39'303 Franken für die Fremdbetreuung der Kinder gewährt worden sei, obwohl ein solcher im DBG nicht vorgesehen sei. Die Vorinstanz wendet demgegenüber ein, der Abzug sei in Anwendung der Expatriates- Verordnung vom 3. Oktober 2000 vorgenommen worden. Dem entgegnet die Beschwerdeführerin im Rahmen des zweiten Schriftenwechsels, dass die Voraussetzungen dieser Verordnung nicht erfüllt seien. Die Beschwerdegegner ihrerseits haben zu diesem Beschwerdebegehren nicht Stellung genommen. b) Wie der Steuergerichtshof schon im Urteil 4F 2007-44/45 vom 6. Juli 2007 festgestellt hat, enthielt das DBG im Gegensatz zum kantonalen Recht bis anhin keine Sondervorschrift über die steuerliche Berücksichtigung von Kinderbetreuungskosten. Erst mit dem am 25. September 2009 verabschiedeten Bundesgesetz über die steuerliche Entlastung von Familien mit Kindern wurde in den neuen Art. 33 Abs. 3 und 212 Abs. 2bis die Möglichkeit zum Abzug von Kinderbetreuungskosten geschaffen (mit Wirkung ab der Steuerperiode 2011). Insofern besteht also für die vorliegend streitige Steuerperiode keine entsprechende gesetzliche Grundlage. Gemäss ihrem Art. 1 Abs. 1 gilt die vom Eidgenössischen Finanzdepartement erlassene "Verordnung über den Abzug besonderer Berufskosten bei der direkten Bundessteuer von vorübergehend in der Schweiz tätigen leitenden Angestellten, Spezialisten und Spezialistinnen" (Expatriates-Verordnung; SR 642.118.3) nur für leitende Angestellte, die von ihrem ausländischen Arbeitgeber vorübergehend in die Schweiz entsandt werden (lit. a) oder für Spezialisten und Spezialistinnen aller Art, die in der Schweiz eine zeitlich befristete Aufgabe erfüllen (lit. b). Im vorliegenden Fall erfüllen die Beschwerdegegner diese Voraussetzung offensichtlich nicht. In der Tat sind sie ja zwecks Übernahme der Professuren an der H._____ (nebst einer 50%-Stelle bei E._____ Schweiz für die Ehegattin) und nicht bloss befristet in die Schweiz gezogen. Unter diesen Umständen erweist sich die Beschwerde der Eidgenössischen Steuerverwaltung auch in diesem Punkt als begründet.

- 44 - 5. Soweit die Beschwerdegegner "für den Fall der Abweisung der Beschwerde" den Antrag stellen, "es sei der Abzug der geleisteten Sozialversicherungsbeiträge zu gewähren", ist das Begehren gegenstandslos. Die gutgeheissenen Begehren der Beschwerdeführerin tragen im Übrigen den geleisteten Sozialversicherungsbeiträgen Rechnung.

E. 6

Dem Ausgang des Verfahrens entsprechend sind die Kosten in Anwendung von Art. 144 Abs. 1 DBG den Beschwerdegegnern aufzuerlegen. Die Höhe der Verfahrenskosten wird

durch das kantonale Recht bestimmt (Art. 144 Abs. 5 DBG). Das heisst, dass insbesondere der Tarif vom 17. Dezember 1991 der Verfahrenskosten und Entschädigungen in der Verwaltungsjustiz zur Anwendung gelangt (vgl. Art 146 f. VRG). Im vorliegenden Fall erscheint es angemessen, die Gerichtsgebühr auf 20'000 Franken festzusetzen. **D e r H o f e r k e n n t** : I. Die Beschwerde wird gutgeheissen. Demzufolge wird das steuerbare Einkommen für die direkte Bundessteuer auf 16'300'321 Franken (anstatt 7'954'350 Franken) festgesetzt. II. Die Kosten (Gebühr: 20'000 Franken) werden den Beschwerdegegnern auferlegt. Der vorliegende Entscheid kann gemäss Art. 146 DBG und 82 ff. des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesgericht (BGG; SR 173.110) innert 30 Tagen seit Eröffnung mit einer Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten beim Bundesgericht, Lausanne, angefochten werden. Gegen die Festsetzung der Höhe der Verfahrenskosten ist innert 30 Tagen die Einsprache an die Behörde, die entschieden hat, zulässig, sofern nur dieser Teil des Entscheides angefochten wird (Art. 148 VRG). Givisiez, 1. Juli 2011/HCA/dcu Die Gerichtsschreiberin: Der Präsident:

E. 6.1

Im „June 2003 Bonus Stock Option Grant“ wird das bisherige „System“ weitergeführt. Es liegen hier folgende Eckdaten vor: Date of Grant 18.07.2003 = Zuteilungsdatum der Option Total Number of Shares 31'000 = Anzahl zugesicherter Aktien Exercise Price per Share \$ 5.00 = Ausübungspreis pro Aktie Vesting Commencement Date 28.09.2003 = Beginn der jeweiligen Sperrfrist Vesting Schedule 12 Monate nach Vesting Commencement Date 15% cliff vesting 13. – 24. Monat ■ 17.5% annual vesting (credited monthly) 25. - 36. Monat ■ 20.0% annual vesting (credited monthly) 37. – 48. Monat ■ 22.5% annual vesting (credited monthly) 49. – 60. Monat ■ 25.0% annual vesting (credited monthly)

E. 6.2

Die Vestingperioden beginnen am 28. September 2003 zu laufen. Unter dem Vesting Schedule sind die tranchenweisen Sperrfristen nun klar ersichtlich aufgelistet worden. Die letzte Tranche kann nach 5 Jahren ausgeübt werden.

E. 6.3

Durch diese Möglichkeit der tranchenweisen Ausübung der Option liegt eine Häufung von individuellen Bedingungen vor (vgl. Kreisschreiben Nr. 5, Ziffer 4.1. Grundsätze). Zudem enthält der „2003 Stock Plan“ eine Klausel, dass Optionen, deren Vestingperiode abgelaufen ist, innert 30 Tagen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses auszuüben sind (Truncation Klausel). Der Rest verfällt dagegen („2003 Stock Plan“, Ziffer 10 lit. b.). Darin zeigt sich wieder, dass die Optionen rein anwartschaftlichen Charakter haben. Sie sind daher im Sinne des Rundschreibens bei Ausübung zu versteuern. Zusammenfassend lässt sich an dieser Stelle festhalten, dass sich die vorliegenden Mitarbeiterbeteiligungspläne 1998 und 2003 nur unwesentlich unterscheiden. Sie enthalten typische sogenannte amerikanische Optionen mit zahlreichen Bedingungen (gestaffelte Vestingperioden, Verfallklauseln), weshalb sie nach der langjährigen Praxis der ESTV im Zeitpunkt der Ausübung als Einkommen zu versteuern sind." b) Die Vorinstanz bestreitet in ihren Bemerkungen, dass eine langjährige und präzise formulierte Praxis bestanden habe. Die Prüfung der Optionspläne durch die Eidgenössische Steuerverwaltung beanstandet sie grundsätzlich nicht. Ihres Erachtens wurde je-

- 27 - doch ein wichtiges Element ausser Acht gelassen, nämlich der Einfluss des Wohnsitzwechsels von den USA in die Schweiz. Dieser Aspekt werde weder vom Kreisschreiben noch vom Rundschreiben erfasst. Gemäss den im internationalen Verhältnis anwendbaren Regeln sei es "nicht unverständlich zu schliessen, dass die vor der Einreise in die Schweiz im Ausland zugeteilten Optionen der schweizerischen Steuerhoheit definitiv entzogen" seien. Dies werde auch durch die (beigelegte) Tagungsunterlage des OREF- Steuerseminars vom 2. und 3. Oktober 2008 (Fall 5) bestätigt. Zudem erachtet die Vorinstanz die Ausführungen der Beschwerdeführerin als widersprüchlich. Der Schluss auf das System der Pro-Rata-Besteuerung ergebe sich nicht aus dem Rundschreiben, sondern aus der - nach Vereinbarung des Rulings veröffentlichten - Botschaft zum Bundesgesetz über die Besteuerung von Mitarbeiterbeteiligungen vom 17. November 2004. Darin werde jedoch ausdrücklich dargelegt: "Das Bundesgesetz über die Besteuerung von Mitarbeiterbeteiligungen bezweckt hauptsächlich die Wiederherstellung der Rechtssicherheit bei der Besteuerung von geldwerten Vorteilen aus Mitarbeiterbeteiligungen. Insbesondere haben in den letzten Jahren die Mitarbeiteroptionen als Salärbestandteil an Bedeutung stark zugenommen, weshalb sich eine Praxis aufdrängt, die sich auf klare gesetzliche Grundlagen stützen kann. Mit Artikel 17 DBG hat der Gesetzgeber zwar eine Rechtsgrundlage geschaffen, um auch solche geldwerte Vorteile zu besteuern. Da die meisten Mitarbeiteraktien und -optionen einer Verfügungssperre unterliegen, vermag diese Rechtsgrundlage in der Praxis aber nicht zu genügen. Es stellt sich nämlich bei den Mitarbeiteraktien die Frage, ob das Einkommen bereits bei ihrem Erwerb oder erst bei Wegfall der Verfügungssperre realisiert ist. Bei den Mitarbeiteroptionen stellt sich die Frage, ob das Einkommen bei ihrer Zuteilung, beim unwiderruflichen Rechtserwerb oder bei Ausübung zu erfassen ist. In der Veranlagungspraxis wurden diese Fragen teilweise sehr unterschiedlich beantwortet. Der vorliegende Gesetzesentwurf will auf diese Fragen eine eindeutige Antwort geben, indem er den verschiedenen Typen von Mitarbeiterbeteiligungen einen entsprechenden Besteuerungszeitpunkt zuordnet." (Botschaft Übersicht Seite 576) „Das Ergebnis der Vernehmlassung kann wie folgt zusammengefasst werden: Alle Vernehmlassungsadressaten haben es begrüsst, dass eine gesetzliche Lösung für die Besteuerung von Mitarbeiterbeteiligungen vom Bundesrat angestrebt wird. Vielfach wurde diese Notwendigkeit mit der Rechtsunsicherheit begründet, die sich daraus ergibt, dass die Kantone keine einheitliche Praxis bei der Besteuerung der Mitarbeiteroptionen befolgen. Es wurde darauf hingewiesen, dass neuere Entscheide von kantonalen Rekurskommissionen oder Verwaltungsgerichten zur Verunsicherung beigetragen hätten. Daher sei dringend Rechtssicherheit auf diesem Gebiet herzustellen". (Botschaft 1.1.7 Seite 586) „Die Vorbringen der Kantone sind zutreffend. In den letzten Jahren haben vermehrt amerikanische Unternehmen Optionen an ihre Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter schweizerischer Tochtergesellschaften abgegeben, die zahlreiche Bedingungen enthalten. Diese Bedingungen können suspensiver oder resolutiver Art sein. Dies stellt in der Praxis erhöhte Anforderungen an die Veranlagungsbehörden, um zu entscheiden, ob beim unwiderruflichen Rechtserwerb oder bei der Ausübung besteuert werden soll. Es kam bereit unter der bisherigen Praxis vor, dass die gleiche Option durch die eine Veranlagungsbehörde bei Zuteilung und durch die andere bei Ausübung steuerlich erfasst wurde". (Botschaft 1.3.2 Seite 589)."

- 28 - c) In ihrer Beschwerdeantwort bestreiten die Beschwerdegegner die Annahme der Beschwerdeführerin, wonach die Optionen im Zeitpunkt des Zuzugs in die Schweiz (April

2004) weder ausübbar noch bewertbar gewesen seien. Beides sei aktenwidrig falsch. Unter diesen Umständen erweise sich die von der Beschwerdeführerin beantragte Besteuerung im Lichte der anwendbaren Bestimmungen und Grundsätze als unzulässig. aa) Am 23. Oktober 2001 zugeteilte Mitarbeiteroptionen (basierend auf dem Mitarbeiterbeteiligungsplan 1998) Diesbezüglich wird dargelegt, die Laufzeit der Optionen betrage nicht mehr als zehn Jahre. Der Ausübungspreis entspreche mindestens dem Marktwert der Aktie bei der Zuteilung. Die Ausübungsrechte seien in einem Option Agreement geregelt worden. Gemäss dem "Stock Option Agreement - Early Exercise", welches für die Zuteilungen per 27. Oktober 1999, 30. März 2000 und 26. September 2000 vorliege, habe für die Optionen 1999 folgender Vesting Schedule bestanden: "25 % of the Shares subject to the Option shall vest twelve months after the Vesting Commencement Date, and 1/48 of the Shares subject to the Option shall vest Each month thereafter, subject to Optionee's continuing to be a Service Provider in such dates." Für die Optionen 2000 habe je ein "Stock Option Agreement - Early Exercise" mit dem ähnlichen Vesting Schedule bestanden: "20 % of the Shares subject to the Option shall vest twelve months after the Vesting Commencement Date, and 1/60 of the Shares subject to the Option shall vest Each month thereafter, subject to Optionee's continuing to be a Service Provider in such dates." Das Stock Option Agreement 2001 liege nicht vor. Es zeige sich jedoch aus den Lohnausweisen 2004 und der folgenden Jahre immer deutlich, welche Optionen von E. _____ zu welchem Zeitpunkt gewährt worden seien und mit welcher Vesting- Periode. Dasselbe zeige sich aus dem Year End Activity Statement 2004 ("Note: Shares can be exercised before vesting for this grant."). So ergebe sich daraus, dass von den am 23. Oktober 2001 zugeteilten 40'000 Optionen deren 8'000 am 27. September 2002 (also nach zwölf Monaten) und der Rest monatlich bis zum 27. September 2006 (also über 48 Monate verteilt) das "date de vesting" hatten. Die Regelung entspreche also jener für die Optionen 2000. Aus dieser Vesting-Klausel könne entgegen der Ansicht der Beschwerdeführerin nicht geschlossen werden, dass die Optionen damit faktisch bis anhin nicht ausübbar gewesen seien. Vielmehr hätten sie bereits am ersten Tag der Zuteilung ausgeübt werden können. Die Stock Option Agreements 1999 und 2000 räumten den Mitarbeitern unter der Überschrift "Exercise of Option" verschiedene Rechte zur Ausübung ein. Einerseits die Ausübung nach Massgabe der oben erwähnten Vesting Schedules: "... this Option shall be exercisable cumulatively according to the vesting schedule set forth in the Notice of Grant." Andererseits - was von der Beschwerdeführerin gänzlich übersehen worden sei - als Alternative ein sogenanntes "early exercise": "Alternatively, at the election of the Optionee, this Option may be exercised in whole or in part at any time as to Shares which have not yet vested. Vested Shares shall not be subject to the Company's repurchase right... ."

- 29 - Bedingung für diese Ausübungsvariante sei gewesen: "As a condition to exercising this Option for unvested shares th Optionee shall execute the Restricted Stock Purchase Agreement." Somit hätten Optionen auch vor Ablauf der Vesting-Periode ab dem Zeitpunkt der Gewährung ausgeübt und (mit derselben Vesting-Periode versehene) Aktien bezogen werden können. Von dieser zweiten Möglichkeit habe B. _____ weitgehend Gebrauch gemacht und alle per 27. Oktober 1999 und 30. März 2000 sowie mehr als die Hälfte der per 23. Oktober 2001 zugeteilten Optionen vor Ablauf der Vesting-Periode ausgeübt (was ohne Weiteres auch aus dem Lohnausweis 2004 ersichtlich sei). Für die streitbetroffenen Optionen des Jahres 2002 ergebe sich sodann aus den "Stock Option Cash Exercises - Letter of Authorization", dass bereits am 10. April 2002, also rund 6½ Monate nach Zuteilung, 16'000 (alle noch "unvested") von 40'000 zugeteilten Optionen (also 40 %) ausgeübt

worden seien. Und am 11. November 2002 seien nochmals 4'000 Optionen (10 %) ausgeübt worden. Weitere "early exercises" seien am 6. Januar 2004 und am 12. März 2004 erfolgt. Der "Stock Option Cash Exercise - Letter of Authorization" besage entsprechend in Ziff. 3 der Anleitung: "If you are purchasing shares which have not yet become vested... ." Die Behauptung, dass die Optionen faktisch bis anhin nicht ausübbar gewesen seien, erweise sich somit offensichtlich als aktenwidrig falsch. bb) Am 18. Juli 2003 zugeteilte Mitarbeiteroptionen Wie dazu dargelegt, basieren diese Optionen auf dem Mitarbeiterbeteiligungsplan 2003. Die Laufzeit der Optionen sollte nicht mehr als zehn Jahre betragen. Der Ausübungspreis der zugeteilten Optionen sollte mindestens 85 % des Marktwertes der Aktie bei Zuteilung entsprechen. Die Ausübungsrechte sollten in einem Option Agreement geregelt werden. Das Stock Option Agreement 2003 liege allerdings nicht vor. Die Details ergäben sich jedoch aus dem "June 2003 Bonus Stock Option Grant" und seien mit Bezug auf den Vesting Schedule von der Beschwerdeführerin korrekt wiedergegeben worden. Allerdings habe die Beschwerdeführerin wiederum die Möglichkeit des "early exercise" übersehen, welche ausdrücklich vorgesehen worden sei: "If you wish to exercise this option early. please contact ... our in-house stock administrator." Dasselbe zeige sich wiederum aus dem Year End Activity Statement 2004 ("Note: Shares can be exercised before vesting for this grant."). Zusammenfassend ergebe sich, dass alle Optionen jederzeit, also ab dem "Date of Grant" ausgeübt werden konnten, sodann jedoch für die bezogenen Aktien eine Sperrfrist mit Rückgabeverpflichtung bestanden habe. Es seien also nicht die Optionen, sondern vielmehr die bezogenen Aktien mit einer Vesting-Klausel verknüpft gewesen, weshalb es im "Stock Option Agreement - Early Exercise" 1999 auch heisse "... Shares subject to the Option shall vest... ." Im Übrigen könne der Beweis der sofortigen Ausübbarkeit aller Optionen auch mit den Year End Activity Statement 2003 und 2004 erbracht werden. cc) Bewertbarkeit der Optionen Diesbezüglich machen die Beschwerdegegner insbesondere geltend, es handle sich bei den hier relevanten Mitarbeiteroptionen um sogenannte Incentive Stock Options (ISO) im Sinne des amerikanischen Steuerrechts, respektive bei den 2003 zugeteilten Optionen um Non-Qualified Stock Options (welche in den USA nur geringfügig anders behandelt würden). Die Incentive Stock Options unterlägen bestimmten steuerrechtlichen Voraussetzungen, nämlich:

- 30 - "● Mitarbeiterstatus von der Zuteilung bis zu Ausübung; ■ Grundsätzlich nur Mitarbeiter mit einem Aktienanteil von weniger als 10% (andernfalls erhöhter Ausübungspreis [110%] und verkürzte Laufzeit [5 Jahre]); ■ Schriftlicher Stock Option Plan; ■ Zustimmung der Aktionäre; ■ Maximale Laufzeit des Stock Option Plans von 10 Jahren; ■ Vorausbestimmter Ausübungspreis muss mindestens dem Verkehrswert des Basistitels entsprechen; ■ Verkehrswert der Basistitel, welche durch Ausübung erworben werden können, darf bei Zuteilung höchstens USD 100'000 betragen; ■ Unübertragbarkeit." Diese Voraussetzungen seien vorliegend erfüllt. In den verschiedenen "Stock Option Cash Exercises - Letter of Authorization" würden die Optionen denn auch als ISO bezeichnet. Mit Ausnahme des Ausübungspreises (mindestens 85 % statt 100 % des Verkehrswertes der Basistitel) sowie des Verkehrswertes der Basistitel (welcher vorliegend die Grenze von USD 100'000 übersteige) würden dies Voraussetzungen auch von den NQSO des Mitarbeiterbeteiligungsplans 2003 erfüllt. NATHALIE PETER (US-amerikanische Mitarbeiter- beteiligungspläne im Einkommens- und Vermögenssteuerrecht der Schweiz, Diss. ZH 2001, 36 ff.) habe klar festgehalten, dass Incentive Stock Options (ISO) die Anforderungen des Kreisschreibens Nr. 5 aus dem

Jahre 1997 regelmässig erfüllten. Dementsprechend seien sie bewertbar. Gleiches treffe für die NQSO des Jahres 2003 zu, da für sie im Wesentlichen die gleichen Parameter gälten wie für die ISO des Jahres 2001. An der Bewertbarkeit der Optionen ändert nach Ansicht der Beschwerdegegner auch nichts, dass E. _____ im Zeitpunkt der Zuteilung nicht börsenkotiert gewesen ist. Die Bewertung von Optionen nicht börsenkotierter Unternehmen sei alltäglich und es gebe hierfür spezialisierte Unternehmen. Entgegen der Behauptung der Beschwerdeführerin treffe es also nicht zu, dass bei Zuteilung eine objektive Bewertung der Optionen unmöglich gewesen sei. Die Bewertbarkeit könne auch nicht mit dem Hinweis verneint werden, dass aufgrund der Aufteilung des Pakets in Tranchen eine Häufung individueller Bedingungen vorliege. Massgebend sei, dass nicht die Optionen, sondern vielmehr die bezogenen Aktien mit einer Sperrfrist mit Rückgabeverpflichtung verknüpft gewesen seien. Die Optionen hätten sofort ab dem "Date of Grant" jederzeit ausgeübt werden können und sie seien insofern weder bedingt noch mit einer Sperrfrist versehen. Selbst wenn man die Optionen aufgrund des Vesting-Schedule als bedingt betrachten wollte, könnte nicht ernsthaft behauptet werden, es liege eine Häufung von individuellen Bedingungen vor, welche die Nichtbewertbarkeit der Optionen zur Folge hätte. Vielmehr würde für jede Option ausschliesslich eine Resolutivbedingung vorliegen, die eine objektive Bewertung keineswegs unmöglich mache. Es lägen unterschiedlich lange Resolutivbedingungen bei verschiedenen Optionen vor, deren Anzahl jedoch im Voraus genau bestimmt sei und die je für sich objektiv bewertbar seien. dd) Rechtsanwendung In rechtlicher Hinsicht betonen die Beschwerdegegner, dass in der Schweiz eine detaillierte gesetzliche Regelung der Besteuerung von Optionen fehle. Erst im Jahr 2004 sei dem Parlament ein Gesetzesentwurf unterbreitet worden, welcher dann während Jahren nicht habe verabschiedet werden können. Sowohl in Anwendung des Kreisschreibens

- 31 - Nr. 5 vom 30. April 1997 als auch des Rundschreibens vom 6. Mai 2003 seien die zur Diskussion stehenden Optionen im Zeitpunkt der Zuteilung zu besteuern. Wie nachgewiesen handle es sich nämlich um echte, bewertbare Optionen, deren Erwerb nicht aufschiebend bedingt gewesen sei und die nicht zahlreiche individuelle Bedingungen enthielten. Für den Fall, dass entgegen ihrer Ansicht die Ausübungsbesteuerung Anwendung finden sollte, machen die Beschwerdegegner geltend, die Schweiz habe "aufgrund der abkommensrechtlichen Einkommensallokation" im vorliegenden Fall kein Besteuerungsrecht. Doppelbesteuerungsrechtlich stehe der Schweiz nur ein Besteuerungsrecht hinsichtlich jener Einkünfte zu, die der Steuerpflichtige für die hier ausgeübte Arbeit bezogen habe. Der OECD-Kommentar zum Musterabkommen (Ziff. 12.9 zu Art. 15) differenziere ebenfalls zwischen Optionen, die mit einer aufschiebenden Bedingung versehen, und solchen, die sofort ausübbar seien und allenfalls eine auflösende Bedingung enthielten. Die Verknüpfung einer ausübaren Mitarbeiteroption mit einer auflösenden Bedingung stelle eben keine Vesting-Klausel, sondern eine Verfallsklausel dar, die aber keinen Einfluss mehr darauf habe, dass die Option bei ihrer Ausübbarkeit erworben bzw. "verdient" worden sei. Da vorliegend die Optionen jederzeit, das heisst sofort ab der Zuteilung ausübbar gewesen seien (Möglichkeit des "early exercise"), stünden die vor dem Zuzug in die Schweiz zugeteilten Optionen nicht in Zusammenhang mit der in der Schweiz ausgeübten Arbeitstätigkeit. Das Abstellen auf den Ausübungszeitpunkt würde auch zu sachlich nicht vertretbaren ungleichen Resultaten führen. d) Im Rahmen des zweiten Schriftenwechsels nahmen sämtliche Parteien nochmals ausführlich Stellung zu diesen Fragen. aa) Die Beschwerdeführerin legt ergänzend insbesondere dar, hinsichtlich des Besteuerungszeitpunktes sei in den Rulinganfragen, welche in D. _____ und

F. _____ eingereicht worden seien, ja ausdrücklich auf die Praxis der Eidgenössischen Steuerverwaltung Bezug genommen worden. Die geltend gemachte Rechtsunsicherheit bestehe somit nicht mangels klarer Praxis, sondern allein deshalb, weil bei Einkommen aus Mitarbeiterbeteiligungen ein genauer Zeitpunkt der Realisation des Einkommens aufgrund der vorliegenden Mitarbeiterbeteiligungspläne und darauf basierender Vereinbarungen - abhängig von allfälligen Bedingungen - oft schwer zu bestimmen seien. Die Rechtsunsicherheit fusse also darin, dass - solange das Bundesgesetz über die Besteuerung von Mitarbeiterbeteiligungen noch nicht in Kraft sei - die allgemeinen Grundsätze zur Einkommensrealisierung zur Anwendung gelangten. Mit der Publikation des Kreisschreibens und des Rundschreibens habe man versucht, mehr Klarheit und eine einheitliche Rechtsanwendung für die direkte Bundessteuer zu schaffen. Aus der bundesgerichtlichen Rechtsprechung ergebe sich, dass die Praxis der Eidgenössischen Steuerverwaltung - unter Berücksichtigung geäusselter Kritik sowie ergangener Urteile - zwar öfters angepasst worden, ansonsten aber klar sei. Eine Praxisänderung habe insbesondere mit dem Erlass des Kreisschreibens Nr. 5 vom 30. April 1997 stattgefunden. Zudem sei mit dem Rundschreiben vom 6. Mai 2003 einem Urteil Rechnung getragen worden, welches das Verwaltungsgericht des Kantons D. _____ am 20. November 2002 bezüglich "gevesteter" Mitarbeiteroptionen gefällt habe. Sodann wird darauf hingewiesen, dass im vorliegenden Fall bislang kein Gutachten vorgelegt worden sei, welches den Wert der Optionen im Zeitpunkt der Zuteilung hätte nachweisen und damit zu einer Besteuerung im Zeitpunkt der Zuteilung führen können. Eine seriöse Bewertung setze immer voraus, dass folgende Parameter bekannt seien:

- 32 - "a. Sperrfrist b. Ausübungspreis c. risikoloser Zinssatz d. Volatilität e. Laufzeit f. Dividendenrendite" Die Parameter d) und f) lägen bei einer nicht börsenkotierten Unternehmung (wie die E. _____ Inc. im Zeitpunkt der Zuteilung der Optionen) nicht vor. Vor allem nicht bekannt sei die historische Volatilität. Es müsste dann vergleichsweise diejenige anderer Informationstechnologie-Unternehmungen herangezogen werden. Da solche IT-Unternehmungen Volatilitäten bis zu 50 % oder sogar mehr ausweisen könnten, sei ein Vergleich in dieser Branche immer mit grossen Unsicherheiten behaftet und deswegen letztlich untauglich, auch wenn man zur Erkenntnis gelange, dass eine Bewertung theoretisch möglich sein könnte. Im Übrigen zeige der Bericht der gemischten Arbeitsgruppe zur Besteuerung von Mitarbeiteroptionen zuhanden des Eidgenössischen Finanzdepartementes vom 21. Dezember 2001, dass gerade diese variablen Werte es verunmöglichten, die Optionen von jungen IT-Unternehmungen zu bewerten. Damit sei dargetan, dass es sich vorliegend eben um nicht bewertbare Optionen handle. Solche stellten gemäss dem Kreisschreiben Nr. 5 im Zeitpunkt der Abgabe bloss eine Anwartschaft dar und sie seien damit einkommenssteuerrechtlich irrelevant. Im Weiteren nimmt die Beschwerdeführerin Bezug auf das Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons D. _____ vom 20. November 2002 hin, wonach der Erwerb von Optionen, die an eine Vesting-Periode gebunden seien, im Sinne von Art. 151 Abs. 2 OR suspensiv bedingt erfolgt sei, sodass der definitive Rechtserwerb erst nach Ablauf der Vesting-Periode eintrete. Dementsprechend sei im Rundschreiben vom 6. Mai 2003 festgehalten worden, dass "gevestete" Optionen in der Regel auch nach Ablauf der Vesting-Periode noch nicht unwiderruflich erworben seien, da der unwiderrufliche Rechtserwerb meistens zusätzlich noch davon abhängig gemacht werde, dass der Mitarbeiter bis zur Ausübung der Optionen weiterhin bei der Unternehmung beschäftigt bleibe. Bis zur allfälligen Ausübung der Optionen habe der Mitarbeiter keine Möglichkeit, den darin verkörperten Wert zu

realisieren. Sie würden nur dann zu einem Einkommen führen, wenn die Optionen auch tatsächlich ausgeübt werden könnten. Bis dahin handle es sich weiterhin um eine blossе Anwartschaft. Eine Besteuerung nach Ablauf der Vesting-Periode sei deshalb abzulehnen. Sie müsse auch deswegen unterbleiben, weil eine zutreffende objektive Bewertung "gevesteter" Optionen aufgrund der unterschiedlichen, individuellen Bedingungen und Umstände gar nicht zuverlässig möglich sei. Falls es sich bei den Optionen bis zur Ausübung um blossе Anwartschaften handle, habe die Einkommensbesteuerung daher entsprechend dem Kreisschreiben Nr. 5 erst bei der Ausübung der Optionen zu erfolgen. Im Übrigen sei auch im Bericht über die Vernehmlassung zum Bundesgesetz über die Besteuerung von Mitarbeiterbeteiligungen vom 19. September 2003 zur damaligen Rechtslage und der Entstehung des Rundschreibens ausgeführt worden, dass die meisten Mitarbeiterbeteiligungspläne Klauseln aufwiesen, aufgrund derer ein zeitlich einheitlicher Rechtserwerb gar nicht bestimmbar sei. Zudem fänden sich bei amerikanischen Plänen meistens noch weitere Verfallklauseln. Der Eidgenössischen Steuerverwaltung sei im Jahr 2003 ein einziger Plan unterbreitet worden, in dem sich ein klar bestimmbarer Zeitpunkt für den unwiderruflichen Rechtserwerb habe ausfindig machen lassen. Die praktische Erfahrung zeige jedoch, dass die meisten Mitarbeiterpläne nicht nur einen, sondern in der

- 33 - Regel sogar mehrere Zeitpunkte für den unwiderruflichen Rechtserwerb aufwiesen. Angesichts dieser Situation habe die Eidgenössische Steuerverwaltung die Kantonalen Verwaltungen für die direkte Bundessteuer mit dem Rundschreiben vom 6. Mai 2003 ersucht, die Pläne auf zusätzliche Verfallklauseln und Bedingungen zu untersuchen und gegebenenfalls die Besteuerung entsprechend dem Kreisschreiben Nr. 5 vorzunehmen. Diese habe nämlich bereits damals die Ausübungsbesteuerung bei zahlreichen individuellen Bedingungen vorgesehen. Somit könne vorliegend nicht glaubhaft geltend gemacht werden, die Praxis der Eidgenössischen Steuerverwaltung sei nicht bekannt gewesen. Diese Besteuerung bei der tatsächlichen Ausübung der Optionen sei auch unter dem Gesichtspunkt zutreffend, dass die Rechtsausübung unter Umständen - wie auch vorliegend - vom Eintritt weiterer Bedingungen abhängig sein könne (z.B. der Truncation-Klausel). Erst dann seien sämtliche Bedingungen weggefallen. Weiter wird betont, aus den Mitarbeiterplänen (1998 und 2003 Stock Plan) sowie insbesondere den zugehörigen Optionsvereinbarungen sei nicht klar ersichtlich, worauf sich die Vesting-Periode genau beziehe. So sei einmal von "shares" und ein anderes Mal von "options" die Rede. Den mit der Vernehmlassung der Beschwerdegegner nun erstmals unterbreiteten Unterlagen könne zwar entnommen werden, dass die Optionen tatsächlich vor dem Ablauf des Vesting-Datums hätten ausgeübt werden können - auch wenn dies faktisch in der Schweiz durch B._____ nie gemacht worden sei. Dies ändere jedoch nichts an der entscheidenden Tatsache der fehlenden Bewertbarkeit der Optionen im Zeitpunkt vor deren Zuteilung (aufgrund anderer Bedingungen wie der Truncation-Klausel und fehlender Bewertungsparameter). Einzig durch Vorlage eines Gutachtens über die Bewertung der Optionen hätte die Besteuerung im Zeitpunkt der Zuteilung anerkannt werden können. Die Frage des "Vestings", ob dieses nun auf den Optionen oder den Aktien vorliege, spiele daher gar keine entscheidende Rolle mehr. Ebenso wird darauf hingewiesen, dass dem D._____ Ruling, welches im Sitzkanton des Arbeitgebers erfolgt ist, erhöhtes Vertrauen zugestanden und im Zweifel Massgeblichkeit attestiert werden müsse. Bezüglich der von den Beschwerdegegnern geltend gemachten unterschiedlichen Handhabung in der West- und Deutschschweiz betont die Eidgenössische Steuerverwaltung, dass vorliegend nur die direkte Bundessteuer im Streit liege, für deren einheitliche Anwendung sie zu sorgen habe.

Da sich das DBG nicht zur Frage äussere, wann das aus der Überlassung von Mitarbeiterbeteiligungen resultierende Einkommen als realisiert anzusehen sei, habe man dies im Kreisschreiben Nr. 5 und im Rundschreiben vom 6. Mai 2003 geregelt. An diese Verwaltungsverordnungen der Aufsichtsbehörde hätten sich die kantonalen Rechtsanwendungsbehörden zu halten. Dementsprechend habe die Eidgenössische Steuerverwaltung eine unterschiedliche Handhabung für die direkte Bundessteuer auch nie anerkannt. Abgesehen davon scheine es so zu sein, dass eine abweichende Praxis gewisser Kantone nur insofern vorliege, als auf eine Besteuerung verzichtet werde, wenn die an sich im Zeitpunkt der Ausübung zu steuernden Optionen im Ausland zugeteilt worden seien. Vorliegend sei jedoch kein solcher Fall gegeben, da geltend gemacht werde, dass der Zuteilungszeitpunkt für die Besteuerung massgebend sei. Zudem bestünden auch Unterschiede zwischen der steuerlichen Behandlung in den Kantonen G. _____ und Freiburg, sodass von einer verbindlichen Praxis keine Rede sein könne. Nicht einmal die Praxis des Kantons Freiburg sei einheitlich. Dies ergebe sich aus einem weiteren Ruling, welches am 25. August 2006 im Auftrag von E. _____ betreffend den "2004 Stock Plan" eingeholt worden sei. Obwohl es hier um gleichartige Optionen gegangen sei, habe man - insbesondere in Anbetracht der Truncation-Klausel -

- 34 - den Zeitpunkt der Ausübung als richtigen Besteuerungszeitpunkt vereinbart. Auch insofern liege ein Widerspruch vor, der nicht hinzunehmen sei. Es gehe also den Beschwerdegegnern offensichtlich nur darum, jeweils die für sie günstigste Lösung zu erhalten. Da B. _____ am 5. Oktober 2007 50 solche Optionen zugeteilt worden seien, müsse deren steuerliche Behandlung (inklusive das entsprechende Bewertungsgutachten) offengelegt werden, um das nötige Gesamtbild zu erhalten. Der Lohnausweis der Firma E. _____ für das Jahr 2007 enthalte nämlich kein entsprechendes Einkommen, sondern nur - in Übereinstimmung mit dem D. _____ Ruling - solches aus der Ausübung von Optionen. Im Übrigen werde auch nirgends klar, ob die angebliche Praxis einzelner Kantone auch auf die direkte Bundessteuer ausgedehnt worden sei. In diesem Zusammenhang sei auch zu erwähnen, dass NATHALIE PETER in ihrer bereits von den Beschwerdegegnern erwähnten Dissertation festhalte, alle Kantone folgten dem Kreisschreiben Nr. 5 und schöben damit regelmässig die Besteuerung von nicht bewertbaren Optionen bis zum Zeitpunkt der Ausübung auf. Unter dem Gesichtspunkt der internationalen Doppelbesteuerung legt die Beschwerdeführerin schliesslich dar, die USA hätten (unbestrittenermassen) die Optionen nicht im Zeitpunkt der Zuteilung besteuert und sie könnten diese bei der Ausübung in der Schweiz nicht besteuern. Somit liege keine echte Doppelbesteuerung vor und es sei einzig zu prüfen, ob allenfalls eine virtuelle Doppelbesteuerung gegeben sei. Diesbezüglich sei davon auszugehen, dass B. _____ mit der Ausübung der streitigen Optionen im Jahr 2006 Einkommen im Betrag von 14'937'450 Franken erzielt habe (Differenz zwischen dem Ausübungspreis und dem Aktienkurs im Ausübungszeitpunkt; vgl. Lohnausweis). Mit der vorliegenden Beschwerde werde jedoch nur die Besteuerung eines anteilmässigen Betrages (gemäss dem D. _____ Ruling) in der Höhe von 8'748'465 Franken verlangt. Damit würden die Bestimmungen des DBA-USA (insbesondere Art. 15) entsprechend berücksichtigt. Entgegen der Behauptung der Beschwerdegegner stelle dies keine Vorwegnahme des Bundesgesetzes über die Besteuerung der Mitarbeiterbeteiligungen dar. Vielmehr entspreche die anteilmässige Besteuerung der jetzigen Praxis bzw. den Grundsätzen betreffend die Anwendung von Doppelbesteuerungsabkommen. Ohne Abkommen könnte sogar der ganze Betrag besteuert werden. Gemäss dem Kommentar zum Musterabkommen der OECD, welcher als

Auslegungshilfe dienen könne, sei entscheidend, für welche Tätigkeit die Zuteilung der Optionen erfolge. Dabei könne es sich um vergangene, aber auch um künftige Tätigkeiten für den Arbeitgeber handeln. Danach sei im Zweifelsfall davon auszugehen, dass der Arbeitnehmer die Optionen primär für zukünftige Leistungen erhalten habe. Zudem enthalte das DBA-USA eigene Auslegungsregeln. So verweise dessen Art. 3 Abs. 2 letztlich auf die lex fori bzw. das schweizerische Recht indem er festhalte: "Bei der Anwendung dieses Abkommens durch einen Vertragsstaat hat jeder im Abkommen nicht definierte Ausdruck die Bedeutung, die ihm nach dem Recht dieses Staates über die Steuern zukommt, für die dieses Abkommen gilt, ausser wenn der Zusammenhang etwas anderes erfordert oder die zuständigen Behörden sich nach Art. 25 (Verständigungsverfahren) auf eine gemeinsame Auslegung geeinigt haben." Da das DBA-USA hinsichtlich des Zeitpunktes der Einkommensrealisation keine Bestimmung enthalte, könnten die Vertragsstaaten aufgrund dieser Auslegungsregel hierzu ihr eigenes Recht anwenden. Damit komme schweizerisches Recht und wiederum die bereits dargelegte Praxis der Eidgenössischen Steuerverwaltung zum Tragen. Demzufolge sei die im D._____ Ruling festgehaltene anteilmässige Aufteilung anzuwenden, wonach auf die Aufenthalts- bzw. Arbeitsdauer zwischen der Zuteilung und der Ausübung abgestellt

- 35 - werde (unabhängig von jeweiligen Sperrfristen). Dies lasse sich unter anderem damit erklären, dass das Einräumen von Optionsrechten die Mitarbeiter an das Unternehmen binden und die Arbeitsmotivation steigern soll. Der Arbeitnehmer soll so am höheren Unternehmenswert, der sich im steigenden Aktienkurs ausdrückt, partizipieren. Im Zeitpunkt der Ausübung der Option werde der Mitarbeiter für seine Treue zum Betrieb belohnt. Damit habe das Einkommen seinen Grund nicht nur in der vergangenen, sondern auch in der künftigen Arbeitsleistung des Arbeitnehmers, welche vorliegend in der Schweiz erfolgt sei. Der beabsichtigte Bindungswille von E._____ lasse sich insbesondere auch aus den Vesting-Perioden und der Truncation-Klausel erkennen, welche in den Optionsvereinbarungen enthalten seien. Damit sei auch gesagt, dass nicht nur die Zeit, in welcher B._____ in den USA für E._____ gearbeitet habe, sondern auch jene Zeit, in welcher sie in der Schweiz für E._____ tätig gewesen sei, in die Berechnung miteinbezogen werden müsse. Als Arbeitgeber habe E._____ ja diese anteilmässige Besteuerung auch selber vorgeschlagen und damit erklärt, dass die Optionszuteilung vor dem Hintergrund der weiteren, künftigen Mitarbeit für E._____ erfolgt sei (und zwar vom Zeitpunkt der Zuteilung bis zur Ausübung). bb) Die Vorinstanz behauptet in ihrer ergänzenden Stellungnahme nun plötzlich, das Rundschreiben der Eidgenössischen Steuerverwaltung sei "gar nicht richtig publiziert" worden und somit nicht öffentlich zugänglich gewesen. Ein aus dem Ausland zugezogener Steuerpflichtiger könne daher nur das inzwischen zwölf Jahre alte Kreisschreiben kennen. Somit bleibe ihm nichts anderes übrig als ein Ruling einzuholen, wenn er sich vergewissern wolle, dass die dort vorab vorgesehene Besteuerung im Zeitpunkt der Zuteilung noch gelte. Bezüglich der Bewertung der Optionen im Zeitpunkt der Zuteilung wendet die Vorinstanz ein, die Beschwerdeführerin übersehe mit ihrer Forderung nach einem Gutachten willentlich, dass es sich um eine börsenkotierte Gesellschaft gehandelt habe und dass die damaligen Titelkäufe per "Knopfdruck" validiert worden seien. Demzufolge seien die Optionen doch als bewertbar einzustufen, ansonsten sie ja nicht vor Ende der Laufzeit hätten ausgeübt werden können. Für börsenkotierte Optionen, welche zum Verkauf angeboten würden, bestehe logischerweise bereits ein Marktwert. Dieser sei bei börsenkotierten Gesellschaften höher einzustufen als jeder aus einer Formel errechnete theoretische Wert. Mithin habe im

Zeitpunkt der Unterzeichnung des Rulings in jedem Fall ein gültiger Marktwert bestanden. Das Ruling stelle eine Momentsituation dar und die Parteien müssten sich grundsätzlich darüber einig sein. Dabei könne natürlich die Börsenentwicklung in beide Richtungen verlaufen. Auch die Eidgenössische Steuerverwaltung habe diese positive Entwicklung des Börsenkurses so hinzunehmen, ohne nach Jahren die an sich schon unsichere Situation einfach zu hinterfragen und zu ihrem Vorteil auszunützen. Wie bei den meisten ihr bekannten Rulinganfragen handle es sich auch hier um den Erwerb einer börsenkotierten Option, mit der Möglichkeit des späteren Aktienerwerbs für einen Mitarbeiter. Das einzige Spezielle sei der rasante Kursanstieg während der Laufzeit der Optionen gewesen, was jedoch vorher nie in diesem Mass habe erwartet werden können. Im Weiteren weist die Vorinstanz noch darauf hin, dass die meisten Beteiligungspläne für Mitarbeiter, welche ihr in den letzten Jahren unterbreitet worden seien, bezüglich der Verfallklausel klar definiert gewesen seien. Im vorliegenden Fall seien ihr die wichtigsten Punkte des zu unterzeichneten Rulings und dessen Bedeutung von der Vertreterin der Steuerpflichtigen so geschildert worden, dass sie genau gewusst habe, was sie unterschreibe. Für diese Regelung habe es nicht noch eines speziellen Einverständnisses

- 36 - der Eidgenössischen Steuerverwaltung gebraucht. Letztere übersehe, dass zeitig habe festgelegt werden müssen, ob die Optionen als nicht besteuerte Anwartschaften oder als steuerbares Vermögen zu behandeln seien. Die Optionen hätten jederzeit ausgeübt werden können und es hätte sich dann eben um gesperrte Mitarbeiterklauseln gehandelt. Unter diesen Umständen habe sich die Suche nach speziellen Vertragsklauseln erübrigt. Sodann bestreitet die Vorinstanz, dass das Ruling im Sitzkanton massgebend sein soll, um eine einheitliche Veranlagung der direkten Bundessteuer in der ganzen Schweiz zu gewährleisten. Dies würde zwar für die Firma bzw. deren davon betroffene Mitarbeiter zutreffen. Damit werde jedoch keine einheitliche Besteuerung aller Gesellschaften bzw. deren Mitarbeiter in der Schweiz verwirklicht. Da in der Schweiz anerkanntermassen verschiedene kantonale Praxen existierten, sei es sehr wohl möglich, dass ein Kanton ein Ruling unterzeichne, das beispielsweise nicht mit der D. _____ Praxis identisch sei. Auf jeden Fall sei die von der Eidgenössischen Steuerverwaltung entwickelte Praxis schon prinzipiell nicht dazu geeignet, eine einheitliche Praxis zu garantieren. Bezüglich der unterschiedlichen Besteuerung von Mitarbeiterbeteiligungen in der West- und Deutschschweiz wird dargetan, das Kreisschreiben Nr. 5 beinhalte keine Lösung für ausländische Zuzüger. Auf eidgenössischer Ebene bestünden oft nur lückenhafte oder gar keine Informationen, was die kantonalen Behörden vor entsprechende Probleme stelle. Da die Eidgenössische Steuerverwaltung wenig vertrauenswürdig vorgehe und nicht wirklich bemüht sei, schweizweit klare Verhältnisse zu schaffen, dürfe davon ausgegangen werden, dass die Entscheidungen der kantonalen Verwaltungen toleriert würden. Die Eidgenössische Steuerverwaltung habe ja auch Kenntnis gehabt von den abweichenden Steuer- oder Gerichtsentscheiden aus der Westschweiz. Es sei daher selbstverständlich, dass die Kantone ihre eigene Praxis auch uneingeschränkt für die direkte Bundessteuer anwendeten. Daran ändere auch die Aufsichtscompetenz der Eidgenössischen Steuerverwaltung nichts. Es sei ja kaum auszudenken, wie eine unterschiedliche Behandlung zwischen den Bundes- und Kantonssteuern auf Stufe des Arbeitgebers umzusetzen wäre. Schliesslich ist nach Ansicht der Vorinstanz die spätere Rulinganfrage des Jahres 2006 in einem anderen Zusammenhang ergangen. Dort seien nicht neu zuziehende Aktionäre, sondern Mitarbeiter betroffen gewesen, welche ihren Wohnsitz bereits in der Schweiz hatten und Aussicht auf künftige Beteiligungen an der Firma E. _____ gehabt hätten.

Insofern habe das in D. _____ unterzeichnete Ruling sicher Sinn gemacht. Demgegenüber hätten sich die Beschwerdegegner zumindest zu Beginn in einer völlig anderen Lage befunden, in der es auch üblich gewesen sei, sich entsprechend abzusichern. Unter dem Gesichtspunkt der Doppelbesteuerung legt die Vorinstanz abschliessend dar, dass mit der blossen Vermutung, welche von der Beschwerdeführerin geäussert werde, eine Doppelbesteuerung noch nicht ausgeschlossen werden könne. Die Eidgenössische Steuerverwaltung habe übrigens anlässlich einer Besprechung vom 27. Mai 2008 ein Dokument der Firma E. _____ aus dem Jahr 2003 erhalten, aus welchem zweifellos ersichtlich sei, dass die damals garantierten "june 2003 bonus stock options" aufgrund der in der Vergangenheit erfolgten Erwerbstätigkeit zugeteilt worden seien. Sonst wäre wohl kaum mit der Bemerkung geschlossen worden: "On behalf of E. _____ and EMG, thank you for all your hard work and we look forward to our continued success." Auf jeden Fall sei der Wohnsitzwechsel vom Ausland in die Schweiz bezüglich Mitarbeiteraktien und -optionen mit zahlreichen Ungewissheiten verbunden gewesen, die weder mit

- 37 - den vorhandenen Kreisschreiben noch mittels Doppelbesteuerungsabkommen zur Zufriedenheit geregelt seien. cc) Die Beschwerdegegner machen in ihren Schlussbemerkungen insbesondere noch geltend, bei Naturalleistungen sei gemäss der bundesgerichtlichen Rechtsprechung der Eigentumserwerb für die Fixierung des Realisierungszeitpunktes bestimmend. Das Einkommen aus der Zuteilung von Mitarbeiteroptionen fliesse dem Mitarbeiter im Zeitpunkt des vollendeten Eigentumserwerbs zu. Bei sogenannten echten Mitarbeiteroptionen (d.h. solchen ohne aufschiebende Bedingung bzw. Vesting-Periode) sei der Rechtserwerb bei der Zuteilung. Im vorliegenden Fall seien die zugeteilten Optionen nicht bloss anwartschaftlicher Natur. Es liege kein aufschiebend bedingter Rechtserwerb vor, sondern es habe im Zeitpunkt der Zuteilung ein unmittelbar vollendeter Rechtserwerb stattgefunden, was sich in ihrer sofortigen Ausübbarkeit reflektiere. Die Optionen hätten ab dem "Date of Grant" ausgeübt werden können und seien nicht mit einer Vesting-Periode versehen gewesen. Dass die mit Ausübung der Optionen beziehbaren Aktien ihrerseits mit einer Vesting-Periode versehen gewesen seien, ändere am vollendeten Rechtserwerb bezüglich der Optionen nichts. Selbst wenn man auf den Aktienerwerb abstellen würde, käme man zum Ergebnis der Zuteilungsbesteuerung. Bei Mitarbeiteraktien finde nämlich die Einkommensrealisation unabhängig von einer allfälligen Vesting-Periode gemäss der Rechtsprechung immer im Zeitpunkt der Zuteilung statt. Ebenfalls unter Berufung auf die Rechtsprechung wird sodann vorgebracht, es komme für die Frage des Einkommenszuflusses nicht auf die Bewertbarkeit der Mitarbeiteroptionen an. Die Bewertbarkeit einer Option habe keinen Einfluss auf die Frage des Rechtserwerbs. Beide Fragen seien unabhängig voneinander zu prüfen. Wenn die Zuteilung einer nicht bewertbaren echten Option zu einem Zeitpunkt erfolgt sei, in dem der Mitarbeiter im Ausland gewohnt habe und in der Schweiz nicht steuerpflichtig gewesen sei, so bestehe keinerlei Veranlassung, behelfsmässig auf die Ausübungsbesteuerung Rückgriff zu nehmen. Ganz unabhängig von der Bewertung stehe der Schweiz kein Besteuerungsrecht zu. Somit sei das von der Beschwerdeführerin verlangte Bewertungsgutachten gar nicht nötig. Die Besteuerung von im Ausland erworbenen echten Optionen bei ihrer späteren Ausübung in der Schweiz stehe im Widerspruch zum Einkommens- und insbesondere Realisationsbegriff des DBG und sie verletze das Periodizitätsprinzip. Im Weiteren halten die Beschwerdegegner daran fest, dass es sich bei den hier relevanten Mitarbeiteroptionen um sogenannte Incentive Stock Options im Sinne des amerikanischen Steuerrechts handle, welche bewertbar seien. Während des Wohnsitzes in den USA sei eine Bewertung nicht

nötig gewesen. Sodann sei nach dem Zuzug in die Schweiz weder vom Kanton G. _____ noch vom Kanton Freiburg ein Bewertungsgutachten verlangt worden, da aufgrund des Rulings das Besteuerungsrecht im Ausland liege. Somit sei eine Bewertung auch heute noch nicht nötig. Unter dem Gesichtspunkt der Doppelbesteuerung erachten die Beschwerdegegner als irrelevant, ob und wie die Mitarbeiteroptionen bei der Zuteilung im Ausland besteuert wurden. Dies sei eine Frage des entsprechenden nationalen Steuerrechts. Da das Besteuerungsrecht an den Optionen ausschliesslich im Ausland liege, sei die Besteuerung in der Schweiz ausgeschlossen. Die Optionen seien übrigens im Auslandsordnungsgemäss deklariert worden. Aus dem DBA lasse sich auch kein vom schweizerischen Einkommenssteuerrecht abweichender, steuerbegründender Tatbestand der Einkommensrealisation ableiten. Als Grundsatz gelte, dass Optionen im Zeitpunkt ihrer Ausübbarkeit erworben bzw. "verdient" worden seien. Da vorliegend die Optionen jederzeit hätten ausgeübt

- 38 - werden können, seien sie nach schweizerischem Einkommenssteuerrecht bei der Zuteilung und damit im Ausland erworben. Es gehe nicht an, auf das Vesting der unterliegenden Aktien abzustellen und daraus abzuleiten, die Optionen seien primär für künftige, teilweise in der Schweiz ausgeübte Arbeitsleistung zugeteilt worden. Die entsprechende Argumentation der Beschwerdeführerin sei widersprüchlich. Zudem sei zu berücksichtigen, dass die Aktien einem gestaffelten Vesting unterlagen, welches zu einem grossen Teil noch während des Wohnsitzes im Ausland eingetreten sei. Mitarbeiteraktien gälten in der Schweiz ohnehin immer bei der Zuteilung als sofort erworben, unabhängig von einer allfälligen Vesting-Periode. Im Lichte dieser Ausführungen sind die Beschwerdegegner der Meinung, dass die Praxis der Westschweizer Kantone einer richtigen Anwendung des nationalen und internationalen Steuerrechts entspricht. Ihres Erachtens kann man kaum unterschiedlicher Auffassung sein. Sollte dies trotzdem der Fall sein, so wäre dies der klassische Fall einer Frage, die durch ein Ruling geklärt werde. Im Übrigen sei auch zu erwähnen, dass mehrere Kantone ganz offiziell von der sogenannten festen Praxis der Eidgenössischen Steuerverwaltung abwichen. Insofern könne von einer konsequenten Durchsetzung einer einheitlichen Praxis keine Rede sein. Schliesslich wird noch beigelegt, dass der Mitarbeiterbeteiligungsplan "2004 Stock Plan" für das vorliegende Verfahren aus verschiedenen (näher dargelegten) Gründen völlig belanglos sei. e) Zu diesen Streitpunkten ist im Wesentlichen Folgendes festzuhalten: aa) Im vorne bereits erwähnten Kreisschreiben Nr. 5 vom 30. April 1997 hat die Eidgenössische Steuerverwaltung die steuerliche Behandlung von Mitarbeiteraktien und Mitarbeiteroptionen (teilweise) neu geregelt. Dabei hat sie insbesondere einem Bundesgerichtsurteil vom 6. November 1995 (ASA 65, 733) Rechnung getragen. Darin wurde einerseits die Praxis bestätigt, wonach Einkommen bei Mitarbeiteraktien im Zeitpunkt der Aktienüberlassung erzielt wird, und zwar auch dann, wenn diese Titel mit einer Verfügungssperre und einer zeitlich befristeten Rückgabepflicht belastet sind. Andererseits hatte das Bundesgericht die Diskontierungsmethode des früheren Kreisschreibens als bundesrechtswidrig erklärt. Gleichzeitig benutzte die Eidgenössische Steuerverwaltung die Gelegenheit, um die Behandlung der verschiedenen Typen von Mitarbeiteroptionen zu präzisieren. Im Einzelnen wurde insbesondere ausgeführt: "2. Begriffe und Besteuerungsgrundsätze ... 2.2. Mitarbeiteroptionen räumen den Beteiligten zu einem Vorzugspreis ein Gestaltungsrecht auf Erwerb von Beteiligungsrechten des die Optionen emittierenden Unternehmens oder eines nahestehenden Unternehmens ein (sog. Call-Optionen). Nicht als Mitarbeiteroptionen im Sinne dieses Kreisschreibens gelten Gestaltungsrechte auf Erwerb von

Beteiligungsrechten, deren Wert sich nicht objektiv feststellen lässt, weil sie zahlreiche individuelle Bedingungen enthalten. Dies ist beispielsweise dann der Fall, wenn extrem lange Sperrfristen oder Laufzeiten vorhanden sind oder wenn es an der Volatilität oder anderen Rechnungsparametern fehlt (vgl. Ziff. 4.1). In diesen Fällen enthalten die Mitarbeiteroptionen blosse Anwartschaften. ... 4. Die Besteuerung von Mitarbeiteroptionen

- 39 -

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