

## Entscheide

### Internationale Steuerauscheidung (Schweiz und USA)

#### Einkünfte aus der Ausübung von Mitarbeiteroptionen

#### Entscheid des Steuergerichts des Kantons Basel-Landschaft Nr. 104/2003 vom 10. Oktober 2003

*Bilden Mitarbeiteroptionen keinen ordentlichen Lohnbestandteil und kann der Ausübungszeitpunkt frei bestimmt werden, so liegen ausserordentliche Einkünfte im Sinne von § 198 Abs. 2 und 3 StG vor. Die in den Jahren 1992 bis 1994 mit Wohnsitz USA unentgeltlich zugeteilten Optionen wurden im Jahre 2000 ausgeübt. Der gemäss amerikanischer Steuerauscheidung auf die Jahre der US-Beschäftigung erzielte Betrag ist von der hiesigen Besteuerung auszunehmen. Die Differenz ist gemäss DBA am neuen Arbeits- und Wohnort in der Schweiz steuerbar. Zur Satzbestimmung wird hingegen der ganze Gewinn aus der Ausübung herangezogen.*

#### Sachverhalt:

1. X erhielt am 3. August 1992 5'400, am 15. November 1993 32'400 und am 23. September 1994 30'000 Mitarbeiteroptionen von der Y Systems Corporation mit Sitz in den USA zugeteilt. Zu dieser Zeit hatten X und seine Ehefrau (nachfolgend: Rekurrenten) keinen Wohnsitz in der Schweiz, sondern in den USA. Am 30. November 1995 zogen die Rekurrenten in die Schweiz und nahmen hier Wohnsitz. Aus der Ausübung der erwähnten Optionen im Jahr 2000 erzielte der Rekurrent nach Abzug der Sozialversicherungs- und Pensionskassenbeiträge in den USA einen Ertrag von Fr. 1'090'315.-. Diesen Ertrag deklarierten die Rekurrenten in ihrer Steuererklärung 2001A vom 11. November 2001 als ausserordentliches Einkommen und machten darauf aufmerksam, dass dieser in der Schweiz nicht zu besteuern, sondern lediglich zur Satzbestimmung heranzuziehen sei.

Am 23. April 2002 unterwarf die Steuerverwaltung die Rekurrenten einer Sonderveranlagung gemäss § 96 Abs. 2 bzw. § 35, § 198 Abs. 2 des Steuer- und Finanzgesetzes; sie bestimmte das steuerbare Einkommen aus der Ausübung der Optionen auf Fr. 1'090'315.- und belegte dieses für das Steuerjahr 2000 mit einer Jahressteuer von Fr. 195'642.85.

2. Mit Gesuch vom 14. Juni 2002 um Revision der Veranlagung ausserordentliches Einkommen 2000 verlangten die Rekurrenten, vertreten durch die BB AG,

die Veranlagung ausserordentliches Einkommen 2000 sei zu stornieren und das Einkommen aus Mitarbeiteroptionen als ordentliches Einkommen zu betrachten, welches aufgrund der Änderung der Steuergesetzgebung in die Bemessungslücke falle.

3. Mit Einsprache-Entscheid vom 12. Juni 2003 wies die Steuerverwaltung die Einsprache ab. Darin hielt sie unter anderem fest, ihre Abklärungen hätten ergeben, dass die Vollmacht-Übertragung von A, Basel an die Adresse von BB AG vom 11. Januar 1999 der Gemeindeverwaltung Z, Steuerabteilung gemeldet, aber von dort nicht an die kantonale Stelle weitergeleitet worden sei. Somit seien die Staatssteuern nicht entsprechend adressiert worden. Das Resultat dieser Abklärungen habe ergeben, dass sie auf das Gesuch eintreten könnten.

4. Gegen diesen Entscheid erhoben die Rekurrenten, vertreten durch C, mit Eingabe vom 14. Juli 2003 Rekurs und begehrten, die Besteuerung der ausserordentlichen Einkünfte 2000 sei aufzuheben; eventualiter seien die ausserordentlichen Einkünfte 2000 von der schweizerischen Besteuerung unbedingt zu befreien; subeventualiter seien Fr. 775'183.– vom satzbestimmenden Einkommen von Fr. 1'090'315.– als ausserordentliche Einkünfte 2000 zu besteuern, während Fr. 315'132.– von der schweizerischen Besteuerung zu befreien seien; unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zulasten der Rekursgegnerin.

Zur Begründung wurde zusammenfassend angeführt, die Rekurrenten hätten im Jahr 2000 Mitarbeiteroptionen aus den Zuteilungen der Jahre 1992, 1993 und 1994 ausgeübt. Bei dem dabei erzielten Gewinn handle es sich nicht um eine ausserordentliche Einkunft, weil insbesondere das Merkmal der Einmaligkeit fehle. Üblicherweise sei und wäre die Zuteilung von Mitarbeiteroptionen wesentlicher Lohnbestandteil gewesen. Die Rekurrenten hätten in verschiedenen Jahren Mitarbeiteroptionen zugeteilt erhalten. Wie dem Wertschriftenverzeichnis zur Steuererklärung 2001B entnommen werden könne, hätten die Rekurrenten per 31. Dezember 2001 – also nach Ausübung der vorgenannten Zuteilungen – über weitere 58'200 noch nicht ausgeübte Mitarbeiteroptionen verfügt. Das seien fast nochmals so viele Optionen, wie die Rekurrenten im Jahre 2000 ausgeübt hätten. Dass die Rekurrenten im Jahre 2000 die Optionen aus den Zuteilungen dreier Jahre ausgeübt hätten, sei auf den damaligen Aktienkurs und nicht auf die Bemessungslücke zurückzuführen und sei somit ein anlagepolitischer Entscheid. Daraus lasse sich klar ersehen, dass das Merkmal der Einmaligkeit nicht vorliege.

Vorliegend seien die fraglichen Lohnbestandteile nicht auf die im Jahr 2000 in der Schweiz, sondern auf die in den Jahren 1992, 1993 und 1994 aufgrund der Anstellung in den USA erbrachten Arbeitsleistungen zurückzuführen. Die Zuteilungen seien denn auch durch die amerikanische Gesellschaft erfolgt. Damit stehe entsprechend einem rechtskräftigen Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Zürich vom 15. Dezember 2000 (Steuer Revue 56, 2001, H. 6, S. 403–408) fest, dass nach Massgabe des Arbeitsortsprinzips trotz Ansässigkeit der Rekurrenten im Zeitpunkt der Ausübung der Mitarbeiteroptionen in der Schweiz, der Ertrag den USA zur Besteuerung zuzuweisen sei.

In einem ähnlichen Fall vor Bundesgericht vom 15. Februar 2001 (Steuer Revue 56, 2001, S. 409–413), in welchem ein Mitarbeiter für seine Tätigkeit in der Schweiz nach Wegzug ins Ausland eine Entschädigung erhalten habe, sei diese aufgrund des Arbeitsortsprinzips der Schweiz zur Besteuerung zugewiesen worden. Dieser könne analog auch in casu angewandt werden.

In der Schweiz werde die Doppelbesteuerung gemäss Art. 23 Abs. 1 lit. a DBA-USA dadurch vermieden, dass Einkünfte einer in der Schweiz ansässigen Person, die gemäss Art. 15 Abs. 1 DBA-USA den USA zugewiesen würden, von der Besteuerung ausgenommen seien. Aus diesem Grund seien die ausserordentlichen Einkünfte 2000 eventualiter von der schweizerischen Besteuerung unbedingt zu befreien.

Wie der amerikanischen Steuerauscheidung 2000 entnommen werden könne, sei der Betrag von USD 186'816 (= CHF 315'132 bei einem Durchschnittskurs von 1.688646), der ausschliesslich aus der Ausübung der Mitarbeiteroptionen resultiere, auf eine Arbeitstätigkeit in den USA zurückzuführen. Auf diesem Betrag gewähre die amerikanische Steuerbehörde keine Steueranrechnung. Die zusätzliche Besteuerung des den USA zugewiesenen Teils mit der schweizerischen Steuer würde zu einer Doppelbesteuerung führen. Aus diesem Grund sei der Betrag von CHF 315'132 von den ausserordentlichen Einkünften subeventualiter zu befreien.

Die Vorinstanz bringe vor, dass die am 28. Mai 2003 nachgereichte Kopie der Steuererklärung USA 2000 nicht eindeutig beweise, dass die Rekurrenten tatsächlich die berechneten Steuern bezahlen müssten. Aus der unterzeichneten Steuererklärung 2000 gehe hervor, dass ein Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit in der Höhe von USD 731'967 deklariert worden sei. Darin sei gemäss Ausschcheidung auch der den USA zugewiesene Teil des Optionseinkommens von USD 186'618 enthalten. Nach allen Abzügen resultiere ein steuerbares Einkommen von USD 667'561, worauf US-Steuern in der Höhe von USD 237'146 geschuldet seien. Nach Abzug des Tax Credits von USD 36'632 und weiteren Abzügen resultiere eine Steuerbelastung von USD 200'275, welche zusammen mit Verzugszinsen in der Höhe von USD 5'513 in Rechnung gestellt worden seien. Der gewährte Tax Credit in der Höhe von USD 36'632 sei für das der Schweiz zugewiesene Einkommen gewährt und beinhalte somit nicht das den USA zugewiesene Einkommen aus der Ausübung der Mitarbeiteroptionen in der Höhe von USD 186'618. Somit sei in genügendem Masse nachgewiesen, dass die ausgeübten Optionen vollumfänglich in den USA besteuert worden seien.

Bei der Ausschcheidung handle es sich um eine Aufteilung des Aktienwertzuwachses im Zeitpunkt der Zuteilung der Option bis zu deren Ausübung nach Arbeitstagen auf die Schweiz und die USA. In den Jahren 1992 bis November 1995 hätten die Rekurrenten nachweislich mehrheitlich in den USA gearbeitet. Somit sei die Schweiz auch nur befugt, den Aktienwertzuwachs seit Zuzug bis zur Ausübung der Optionen für die Besteuerung heranzuziehen, da aufgrund des Arbeitsortsprinzips dieser Teil des Wertzuwachses auf die Arbeitstätigkeit in der Schweiz zurückgeführt werden könne.

5. Mit Vernehmlassung vom 18. September 2003 begehrte die Steuerverwaltung, der Rekurs sei im Sinne des Subeventualbegehrens gutzuheissen.

Zur Begründung machte sie insbesondere geltend, der Rekurrent habe im Jahre 2000 Mitarbeiteroptionen aus den Zuteilungen der Jahre 1992, 1993 und 1994 ausgeübt. Dieses Einkommen von über CHF 1 Mio. habe entgegen der in der Rekurschrift vertretenen Meinung ausserordentlichen Charakter, zum einen weil es durch Kapitalgewinne aus in früheren Jahren zugeteilten Optionen entstanden sei, zum andern aufgrund der Höhe des Gewinnes von über CHF 1 Mio. Die Einmaligkeit sei indessen kein Begriffsmerkmal des ausserordentlichen Einkommens. Der Antrag, die Besteuerung der ausserordentlichen Einkünfte sei aufzuheben, sei damit abzuweisen.

Auch der Eventualantrag, die ausserordentlichen Einkünfte 2000 seien von der schweizerischen Besteuerung unbedingt zu befreien, sei abzuweisen. Die vom Rekurrenten in diesem Zusammenhang erwähnten Urteile der Steuerrekurskommission des Kantons Zürich vom 15. Dezember 2000 und des Bundesgerichts vom 15. Februar 2001 betreffen nämlich das Verhältnis Schweiz–Grossbritannien. Im Verhältnis Schweiz–USA werde die Befreiung indessen nach konstanter Praxis von der effektiven Besteuerung im andern Staat abhängig gemacht.

#### *Erwägungen:*

1. Das Steuergericht ist gemäss § 124 Abs. 1 des Gesetzes vom 7. Februar 1974 über die Staats- und Gemeindesteuern (Steuergesetz; StG) zur Beurteilung des vorliegenden Rekurses zuständig. Gemäss § 129 StG werden Rekurse, deren umstrittener Steuerbetrag wie im vorliegenden Fall Fr. 8'000.– pro Steuerjahr übersteigt, vom Präsidenten und vier Richterinnen und Richtern des Steuergerichts beurteilt. Da die in formeller Hinsicht an einen Rekurs zu stellenden Anforderungen erfüllt sind, ist ohne weitere Ausführungen darauf einzutreten.

2. Der Einkommenssteuer unterliegen sämtliche wiederkehrenden und einmaligen Einkünfte aller Art der natürlichen sowie der ihnen gleichgestellten juristischen Personen (§ 23 Abs. 1 StG), hingegen sind die Kapitalgewinne aus der Veräusserung von Privatvermögen steuerfrei (vgl. Entscheid des Steuergerichts des Kantons Basel-Landschaft [StGE BL] Nr. 138/2000, E. 5b, in: Basellandschaftliche und Baselstädtische Steuerpraxis [BStPra] XV, S. 328). Zum steuerbaren Einkommen gehören insbesondere alle Einkünfte aus unselbständiger Erwerbstätigkeit, namentlich aus einer Beamtung, einem Anstellungs- oder Arbeitsverhältnis oder aus der Erfüllung einer Dienstpflicht, mit Einschluss der Natural- und Nebenbezüge, wie Entschädigungen für Sonderleistungen, Dienstalters- und Jubiläumsgeschenke, Gratifikationen, Provisionen, Tantiemen, Sitzungsentschädigungen, Trinkgelder oder ähnliche Zuwendungen (§ 24 lit. a StG). Überlässt ein Unternehmen einem Mitarbeiter Aktien zu einem unter dem Verkehrswert liegenden Preis, so stellt eine sol-

che Leistung Erwerbseinkommen dar (Entscheid des Schweizerischen Bundesgerichts [BGE] vom 6. November 1995, E. 2, m. Hw., in: Der Steuerentscheid [StE] 1996, B 22.2, Nr. 12). Das gilt auch für Mitarbeiteroptionen, die zu den Naturalbezügen zählen (*Locher*, Kommentar zum DBG, Therwil/Basel 2001, N. 52 zu Art. 17; *Nathalie Peter*, US-amerikanische Mitarbeiterbeteiligungspläne im Einkommens- und Vermögenssteuerrecht der Schweiz, Diss. Zürich 2001, S. 83 und 92 f., m. Hw.; zum Ganzen: BGE 2A.517/2002 vom 21. Mai 2003, E. 2.1).

Entsprechend Ziff. 5.3 des Kreisschreibens Nr. 5 der Steuerperiode 1997/98 zur direkten Bundessteuer der Eidg. Steuerverwaltung vom 30. April 1997 betr. Besteuerung von Mitarbeiteraktien und Mitarbeiteroptionen (Kreisschreiben 1997), das aufgrund der Kurzmitteilung der Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft Nr. 296 vom 10. Juni 1997 auch für die Staatssteuern gilt, sind unverkäufliche Mitarbeiteroptionen, die vor der Publikation des Kreisschreibens 1997 am 30. April 1997 ausgegeben wurden, bei deren Ausübung zu versteuern. Die hier zu beurteilenden Mitarbeiteroptionen, welche dem Rekurrenten in den Jahren 1992 bis 1994 zugeteilt wurden, sind gemäss Ziff. 3 des Y System Corporation 1991 Stock Option Plans unverkäuflich. Daraus folgt, dass die fraglichen Mitarbeiteroptionen als Anwartschaft erst im Zeitpunkt ihrer Ausübung zu besteuern sind (vgl. BGE 2A.517/2002 vom 21. Mai 2003, E. 3). Ferner ist festzuhalten, dass die Rekurrenten, vertreten durch C, in der Eingabe vom 24. September 2003 die Besteuerung der hier in Frage stehenden Mitarbeiteroptionen im Zeitpunkt der Ausübung anerkennen.

3. Im Weiteren ist zu prüfen, ob das dem Rekurrenten im Jahre 2000 aus der Ausübung der fraglichen Mitarbeiteroptionen zugeflossene Einkommen als ausserordentliches Einkommen im Steuerjahr 2000 einer Besteuerung unterliegt.

Der Kanton Basel-Landschaft ist gemäss § 198 ff. StG in Verbindung mit § 87 ff. StG per 1. Januar 2001 vom System der zweijährigen Pränumerando-Besteuerung auf dasjenige der einjährigen Postnumerando-Besteuerung übergegangen. Nach § 198 StG wird für die Steuerperiode 2001 die Einkommenssteuer der natürlichen Personen nach neuem Recht veranlagt (Abs. 1). Ausserordentliche Einkünfte, die in den Kalenderjahren 1999 und 2000 oder in einem Geschäftsjahr erzielt werden, das in diesen Jahren endet, unterliegen für das Steuerjahr, in dem sie zugeflossen sind, einer vollen Jahressteuer nach altem Recht zu dem Steuersatz, der sich für diese Einkünfte allein ergibt (§ 34 Abs. 2). Als ausserordentliche Einkünfte gelten insbesondere Kapitalgewinne auf geschäftlichen Vermögenswerten, Aufwertungen, aperiodische Vermögenserträge, Lotteriegewinne, Kapitalabfindungen sowie Gewinne, die auf die Auflösung von Rückstellungen sowie auf die Unterlassung geschäftsmässig begründeter Abschreibungen und Rückstellungen zurückzuführen sind (Abs. 3).

In § 198 Abs. 3 StG werden die Mitarbeiteroptionen nicht ausdrücklich erwähnt. Indessen ergibt sich aus dem Wortlaut der Bestimmung, dass die darin enthaltene Aufzählung der ausserordentlichen Einkünfte (sie wird mit «insbesondere» eingeleitet) nicht abschliessenden, sondern bloss beispielhaften Charakter hat (*Weber*, in:

*Zweifel/Athanas* [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/1, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, 2. Auflage, Basel 2002, N. 14 zu Art. 69). Bei der Auslegung des Begriffs der ausserordentlichen Einkünfte ist deshalb nicht nur auf die genannten typischen Beispiele abzustellen, sondern vor allem auch auf den Zweck, welcher dem Begriff im Rahmen der gesetzlichen Bemessungsordnung der Pränumerando-Besteuerung mit Vergangenheitsbemessung zukommt, welche mit dem Wechsel zur Gegenwartsbemessung für die Steuerjahre ab 2001 beendet wurde. Das System der Pränumerando-Besteuerung mit Vergangenheitsbemessung beruht nämlich auf der Fiktion, dass das steuerbare Einkommen und damit die Leistungsfähigkeit der Steuerpflichtigen von einem Jahr zum anderen gleich bleibe (StGE BL Nr. 69/2002 vom 13. September 2002, E. 2a, in: BStPra XVI, S. 398 ff.; Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Basel-Landschaft [VGE BL] vom 17. Januar 2001, E. 5a, in: BStPra XV, S. 301 ff.).

Zweck der Sonderregelung der ausserordentlichen Einkünfte ist es, mit der Steuerberechtigung nicht zu vereinbarende erhebliche Disparitäten zwischen wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit und Steuerbelastung zu beheben. In diesem Licht sind Einkünfte dann als ausserordentlich zu würdigen, wenn sie aperiodischer Natur sind, also wirtschaftlich nicht dem entsprechenden Bemessungsjahr zugeordnet werden können, ferner wenn sie nicht aus einer Quelle fliessen, aus welcher der Steuerpflichtige normalerweise sein Einkommen schöpft. Schliesslich können auch Einkünfte allein aufgrund ihrer ungewöhnlichen Höhe als ausserordentlich gelten. Alle Einkünfte, deren zweimalige Berücksichtigung bei der Steuerbemessung zu Beginn der Steuerpflicht als stossend und unvereinbar mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip erscheinen würde, sind nämlich ausserordentliche Einkünfte im Sinn des Gesetzes und müssen demzufolge auch bei Beendigung des Bemessungssystems der Sonderregelung von § 198 Abs. 2 und 3 StG unterworfen werden (StGE Nr. 69/2002 vom 13. September 2002, E. 2a, a.a.O.; VGE BL vom 17. Januar 2001, E. 5b, a.a.O.; VGE LU vom 20. Januar 1999, in: Steuer Revue [StR] 1999, S. 676 ff.; VGE ZH vom 31. August 1994 und vom 2. Dezember 1992, in: StE 1995, B 64.1, Nr. 3 bzw. in: StE 1994, B 64.1, Nr. 2; Entscheid der Steuer-Rekurskommission III ZH vom 31. Oktober 1996, in: StE 1997, B 64.1, Nr. 6).

Für die Beurteilung, ob das strittige Einkommen als ausserordentlich zu gelten hat, ist auf die Verhältnisse vor dem Wechsel zur Postnumerando-Besteuerung abzustellen (BGE 2A.92/2A.103/2002 vom 4. Oktober 2002, E. 3.3.1). Das dem Rekurrenten im Jahre 2000 aus der Ausübung der fraglichen Mitarbeiteroptionen zugeflossene Einkommen stellt demnach keinen regelmässig fliessenden Bestandteil seines steuerbaren Einkommens aus unselbständiger Erwerbstätigkeit dar, denn in den Jahren 1997 bis 1999 gehörte zu diesem kein solches aus Mitarbeiteroptionen. Bilden Mitarbeiteroptionen aber nicht einen ordentlichen Lohnbestandteil des steuerbaren Einkommens und kann der Rekurrent den Ausübungszeitpunkt selbst frei bestimmen – und damit auch in die Bemessungslücke steuern –, dann liegen ausserordentliche Einkünfte im Sinne von § 198 Abs. 2 und 3 StG vor (vgl. BGE 2A.517/2002 vom 21. Mai 2003, E. 5.4; BGE 2A.92/2A.103/2002 vom 4. Oktober 2003,

E. 3.3.2; Merkblatt zur Bemessungslücke der Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft vom 29. November 1999 [aktualisiert 27. November 2000], Ziff. 2.4). Das Argument der Rekurrenten, dass die Zuteilung von Mitarbeiteroptionen wesentlicher Lohnbestandteil gewesen sei, mag daran ebenso wenig etwas zu ändern wie die Schutzbehauptung, die Ausübung der Optionen sei auf den damaligen Aktienkurs und nicht auf die Bemessungslücke zurückzuführen.

4. Schliesslich fragt sich, ob dem Kanton Basel-Landschaft im internationalen Verhältnis überhaupt die Befugnis zur Besteuerung des dem Rekurrenten im Jahre 2000 zugeflossenen Einkommens aus der Ausübung der fraglichen Optionen zukommt. Die Frage nach der internationalen Besteuerungsbefugnis ist 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 (vgl. Art. 1 in Verbindung mit Art. 2 Abs. 1 und 2 lit. a DBA-USA). Dessen Art. 15 Abs. 1 sieht vor, dass Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen aus unselbständiger Arbeit im Staat besteuert werden, in welchem der Steuerpflichtige ansässig ist; wird jedoch die Arbeit im anderen Vertragsstaat ausgeübt, so können die dafür bezogenen Vergütungen grundsätzlich von diesem besteuert werden.

Zwar erhielt der Rekurrent die Optionsrechte zu einem Zeitpunkt – in den Jahren 1992 bis 1994 – zugeteilt, als er noch bei der Y System Corporation in den USA tätig war. Zu diesem Zeitpunkt war ihm, wie dargelegt, gerade kein geldwerter Vorteil zugeflossen. Es ist gleichwohl denkbar, dass die Optionen gewährt wurden, um dadurch in der Vergangenheit erbrachte Leistungen rückwirkend abzugelten. Im Allgemeinen und nach der Lage der Dinge auch im Streitfall wird es sich jedoch so verhalten, dass es sich bei der besagten Anwartschaft um einen «Anreiz-Lohn» handelt, welcher «erst nach der Erreichung des gesetzten Ziels» einen Vermögenszufluss beim Optionsberechtigten auslösen soll (so *Deutschmann*, Vergütungshalber gewährte Aktienoptionen im deutschen und US-amerikanischen Steuerrecht, 2000, S. 125; *Thomas*, Deutsches Steuerrecht 1991, S. 1405 und 1407). Sinn und Zweck der Option ist es, dem Arbeitnehmer zusätzlich zur normalen Vergütung eine besondere Erfolgsmotivation für die Zukunft zu verschaffen. Als solche wird die Option unentgeltlich gewährt. Eine besondere Arbeitsleistung muss hierfür nicht erbracht werden. Dem Arbeitnehmer drohen auch keine Nachteile, wenn die erhofften Leistungsziele nicht eintreten; ihm geht lediglich der mögliche Bonus in Gestalt des Ausübungsvorteils verloren (vgl. *Deutschmann*, a.a.O., S. 56; zum Ganzen: Urteil des Bundesfinanzhofes [BFH] vom 24. Januar 2001, E. 5a, in: *Locher/Meier/von Siebenthal/Kolb*, Doppelbesteuerungsabkommen Schweiz–Deutschland 1971 und 1978, Band 5, B 15.1, Nr. 43).

Ist hiernach in der bei Ausübung des Optionsrechts zugeflossenen Vergütung eine Leistung zu sehen, mittels derer die – vom Zeitraum der Optionseinräumung aus gesehen – zukünftige Tätigkeit des Berechtigten bis zur Optionsausübung honoriert wurde, sind die betreffenden Bezüge dem Rekurrenten entsprechend dem Zeit-

raum seit der Optionseinräumung und nicht nur bezogen auf den Ausübungszeitpunkt aufzuteilen und zeitanteilig in jenem Umfang, in dem sie auf die Zeiten der Tätigkeit im Ausland entfallen, nach Massgabe von Art. 15 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 23 Abs. 1 lit. a DBA-USA von der inländischen Besteuerung auszunehmen (vgl. BFH vom 24. Januar 2001, E. 5a, a.a.O.). Bei der Festsetzung der Steuer für das übrige Einkommen der Rekurrenten kann die Schweiz gemäss Art. 23 Abs. 1 lit. a DBA-USA den Steuersatz anwenden, der anzuwenden wäre, wenn die betreffenden Einkünfte nicht von der Besteuerung ausgenommen wären. Aufgrund von § 18 Abs. 1 StG haben die Rekurrenten, die im Kanton nur für einen Teil ihres Einkommens steuerpflichtig sind, die Steuern für die im Kanton steuerbaren Werte nach dem Steuersatz, der ihrem gesamten Einkommen entspricht, zu entrichten.

Im vorliegenden Fall erzielte der Rekurrent aus der Ausübung der strittigen Mitarbeiteroptionen insgesamt ein Einkommen von netto CHF 1'090'315.–. Aus der amerikanischen Steuerauscheidung 2000 ergibt sich, dass der während der US-Beschäftigung in den Jahren 1992 bis 1995 erzielte Betrag aus der Ausübung der fraglichen Mitarbeiteroptionen USD 186'618.– ausmacht. Diese Summe entspricht bei einem Jahresmittelkurs von 1.688646 für das Jahr 2000 (gemäss Kursliste der Eidgenössischen Steuerverwaltung umgerechnet CHF 315'132.–. Der verbleibende Betrag des streitbetreffenden Einkommens von CHF 775'183.– entfällt auf die Zeit der Entsendung in die Schweiz und unterliegt im Kanton Basel-Landschaft als Wohnsitzkanton der Rekurrenten als ausserordentliches Einkommen im Steuerjahr 2000 den Staatssteuern und zwar zum Steuersatz eines Einkommens von CHF 1'090'315.–.

5. In der Beilage zur Steuererklärung Basel-Landschaft 2001A wird erwähnt, dass die Schweizer Steuern von Y Systems übernommen würden. Demgegenüber teilten die Rekurrenten, vertreten durch die BB AG, mit Eingabe vom 14. Juni 2002 insbesondere mit, Herr X sei von seiner Arbeitgeberin, Y Systems in USA, per 30. November 1995 auf unbeschränkte Zeit in die Schweiz entsandt worden. Im Jahr 2000 sei er von Y Systems (Schweiz) AG lokal angestellt worden. Steuerlich habe dies zur Folge, dass Herr X ab jenem Datum die Schweizer Steuern selber zu tragen habe. Im vorliegenden Fall ist davon auszugehen, dass der Rekurrent seine Steuern auf dem Einkommen aus der Ausübung der fraglichen Mitarbeiteroptionen selbst bezahlt. Für den Fall, dass sich jedoch ergeben sollte, dass die Arbeitgeberin die Steuern auf dem fraglichen Einkommen trägt, ist festzuhalten, dass eine solche Leistung nach § 24 lit. a StG zum steuerpflichtigen Einkommen des Rekurrenten gehört.

Gesamthaft ergibt sich dem Gesagten zufolge, dass die Steuerverwaltung anzuweisen ist, im Steuerjahr 2000 CHF 775'183.– zuzüglich allfällig darauf durch Dritte bezahlte Steuern zum satzbestimmenden Einkommen von CHF 1'090'315.– zuzüglich allfällig darauf durch Dritte bezahlte Steuern als ausserordentliche Einkünfte zu besteuern.



*Demgemäss wird erkannt:*

1. Der Rekurs wird teilweise gutgeheissen.
2. Die Steuerverwaltung wird angewiesen, im Steuerjahr 2000 CHF 775'183.– zuzüglich allfällig darauf durch Dritte bezahlte Steuern zum satzbestimmenden Einkommen von CHF 1'090'315.– zuzüglich allfällig darauf durch Dritte bezahlte Steuern als ausserordentliche Einkünfte zu besteuern.