

604 2009-2

Urteil vom 1. Juli 2011

STEUERGERICHTSHOF

BESETZUNG

Präsident: Hugo Casanova
Beisitzer: Michael Hank, Geneviève Jenny,
Berthold Buchs, Albert Nussbaumer
Gerichtsschreiberin: Elisabeth Rime Rappo

PARTEIEN

EIDGENÖSSISCHE STEUERVERWALTUNG, Eigerstrasse 65, Abteilung
Direkte Bundessteuer, 3003 Bern, **Beschwerdeführerin**,

gegen

Eheleute X., Beschwerdegegner, vertreten durch Rechtsanwältin C.

und

die **KANTONALE STEUERVERWALTUNG**, Rue Joseph-Piller 13, Postfach,
1701 Freiburg, **Vorinstanz**,

GEGENSTAND

Einkommenssteuer der natürlichen Personen; Besteuerung von Mitarbeiteroptionen, Vertrauensschutz (Ruling), Abzüge von Sozialversicherungsbeiträgen sowie von Kosten für die Fremdbetreuung der Kinder

Beschwerde vom 30. Dezember 2008 gegen die Veranlagungsverfügung der Kantonalen Steuerverwaltung vom 1. Dezember 2008; direkte Bundessteuer 2006

S a c h v e r h a l t

A. a) Im Hinblick auf die geplante Verlegung gewisser Geschäftsaktivitäten in die Schweiz und allfällige damit verbundene Wohnsitzwechsel leitender Angestellter unterbreitete die A. AG der Steuerverwaltung des Kantons G. am 22. Januar 2004 eine Anfrage betreffend die "Mitarbeiterbeteiligungsinstrumente der B.-Gruppe" (ausdrücklich im Hinblick auf die Steuerfolgen sowohl auf kantonaler Ebene als auch für die direkte Bundessteuer). Darin wurden der Sachverhalt, nämlich die Zuteilung von Mitarbeiteroptionen gemäss den Plänen von 1998 und 2003, sowie die geltend gemachte steuerliche Beurteilung (Besteuerungszeitpunkt der Optionen, Bewertung der B.-Aktien für die Vermögenssteuer) dargelegt. Dabei wurde insbesondere ausgeführt:

"I. Sachverhalt

Diverse Mitarbeiter der B.-Gruppe haben in den vergangenen Jahren Mitarbeiteroptionen gemäss den Plänen von 1998 und in diesem Jahr gemäss Plan 2003 erhalten.

Die B.-Aktien werden zur Zeit nicht an einer Börse gehandelt. Es besteht jedoch die Absicht, die Aktien der B. Inc. in absehbarer Zeit an die Börse zu bringen.

Die Laufzeit der nicht handelbaren Optionen beträgt 10 Jahre. Während der Vesting-Periode dürfen die Optionen ausgeübt werden. Die bei der Ausübung der Mitarbeiteroptionen erworbenen Aktien unterliegen jedoch einer zeitlich begrenzten Vesting-Periode. Der Mitarbeiter ist bei Beendigung des Arbeitsverhältnisses während der Vesting-Periode verpflichtet, die bei der Ausübung erworbenen Aktien zum Erwerbspreis wieder an die Arbeitgeberunternehmung zurückzukaufen. Nach Ablauf der Vesting-Periode bestehen für die bei der Optionsausübung bezogenen Aktien keine Beschränkungen mehr.

Wie bei Optionen üblich, sind die Halter der Optionen gegen gewisse Kapitalverwässerungen oder Kapitalstrukturanpassungen (z.B. Aktiensplit) geschützt.

Die Pläne sowie die entsprechenden Agreements liegen diesem Schreiben bei.

B. plant, diverse Geschäftsaktivitäten in die Schweiz zu verlegen. Dementsprechend werden zahlreiche, auch leitende Mitarbeiter aus dem Ausland in die Schweiz ziehen. Viele dieser Mitarbeiter haben vor dem Zuzug in die Schweiz Optionen erhalten.

Diese Optionen

- a) wurden bereits vor dem Zuzug in die Schweiz ausgeübt, und die Aktien unterliegen keiner Rückgabeverpflichtung mehr, oder*
- b) wurden bereits vor dem Zuzug in die Schweiz ausgeübt, und die Aktien unterliegen den Rückgabeverpflichtungen bei Austritt aus dem Arbeitsverhältnis oder*
- c) sind per Zuzugsdatum in die Schweiz noch nicht ausgeübt worden.*

Ausserdem ist in Zukunft die Zuteilung weiterer Optionen gemäss dem Optionsplan 2003 sowie weiteren möglichen Pläne der B. geplant.

II. Steuerliche Beurteilung

...

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 G. 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 Ausübungsgewinn 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:

Ausübungsgewinn (G) = Aktienkurs im Ausübungszeitpunkt – Ausübungspreis

Steuerbares Einkommen aus Optionen für die Satzbestimmung = Ausübungsgewinn G

Steuerbares Einkommen aus Optionen, in der Schweiz besteuert =

$$G \times \frac{\text{Anzahl Tage zwischen Zuzug in die Schweiz und Ausübung}}{\text{Anzahl Tage zwischen Optionszuteilung und Ausübung}}$$

b) Bewertung der B.-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.

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 G. 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."

Diese Rulinganfrage wurde vom Chef der Abteilung Wertschriftenbewertung des Kantonalen Steueramtes G. am 23. Januar 2004 kommentarlos gegengezeichnet (Beschwerdebeilage 3).

Eine praktisch gleich lautende Rulinganfrage wurde von der A. 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 B. mehr bestehen, besteuert werden, wenn B. 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 A. AG auch der Steuerverwaltung des Kantons E. eine solche Rulinganfrage (Beschwerdebeilage 4). Diese unterschied sich jedoch wesentlich von der vorne erwähnten Eingabe an die Kantone G. 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 B. 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 B. ne sont pas cotées en bourse. Cependant, à plus ou moins court terme, le groupe a l'intention d'inscrire les actions de B. 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.

B. 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*
- 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 B..

II. Traitement fiscal

...

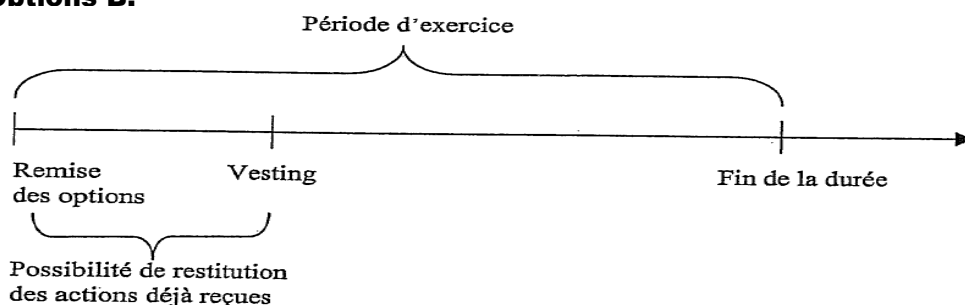
3. Options non exercées au jour de l'arrivée en Suisse

a) Moment d'imposition

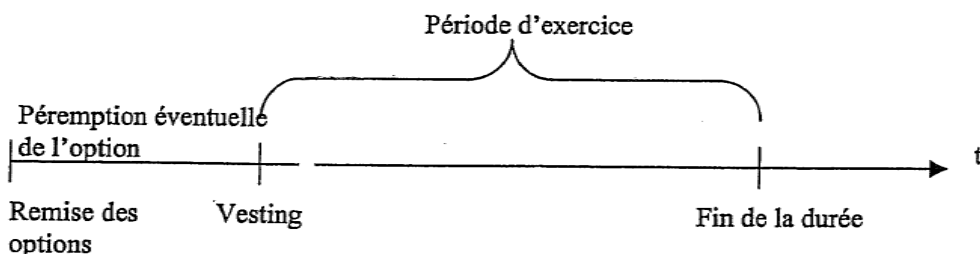
Comme mentionné sous le chiff. 2 de la présente, le Tribunal fédéral a décidé que les actions de collaborateurs grevées d'une obligation de restitution sont à imposer au plus tard lors du transfert de la propriété au collaborateur.

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 :

Options B.



Autres options de collaborateurs



Pour ce qui est des options de B., 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 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 6 novembre 1995 susmentioné).

Etant donné qu'il n'existe pas de restriction d'exercices (le collaborateur peut exercer les options suite à leur attribution) entre le moment de l'attribution des options et l'acquisition de propriété des actions lors de l'exercice, ce qui constitue en vertu de la jurisprudence du Tribunal fédéral le moment le plus retardé pour l'imposition, il n'existe aucune raison légale qui permettrait de justifier un ajournement du moment de l'imposition (moment de l'attribution des options → moment de l'acquisition de la propriété des actions). Lors de l'attribution des options, le collaborateur a le droit de souscrire des actions au prix d'exercice pendant toute la durée des options. Ainsi, les options doivent être imposées au moment de leur attribution. Cela ne contrevient pas non plus aux causes d'empêchement de l'imposition au moment de l'attribution selon la Circulaire n° 5 du 30 avril 1997 (durée plus longue ou délai de blocage, conditions individuelles à remplir afin que l'exercice de l'option puisse être exécutée).

Les options de B. doivent ainsi être imposées au moment de l'attribution. Puisque l'attribution des options aux collaborateurs bénéficiaires a eu lieu avant l'arrivée en Suisse, l'impôt sur le revenu n'est plus prélevé en Suisse pour ce qui est de ces options. Lors de l'arrivée en Suisse, ces options font partie intégrante de la fortune privée des collaborateurs de B..

b) Valorisation des options de B. pour l'impôt sur la fortune

Selon la pratique courante, les options de collaborateurs imposées lors de l'attribution, sont soumises à l'impôt sur la fortune dès l'attribution. La valeur commerciale à la fin de la période fiscale resp. à la fin de l'assujettissement à l'impôt est déterminante. Par souci de simplification, nous proposons de valoriser les options de B. au moment de l'attribution. Le paramètre « valeur de l'action » est déterminé selon les principes énumérés sous les chiffr. 1 et 2 de la présente. Par souci de simplification, la volatilité est fixée à 25 %.

4. Imposition en Suisse des futures attributions d'options

Comme mentionné sous le chiffr. 3 de la présente, les options de B. selon les plans 1998 et 2003 sont à imposer lors de l'attribution. A l'avenir, les options qui seront attribuées aux collaborateurs résidents en Suisse selon les conditions du plan 2003 seront valorisées pour déterminer l'impôt sur le revenu. En ce qui concerne l'impôt sur la fortune des options, les principes de valorisation mentionnés sous le chiffr. 3 sont applicables.

Cependant, en ce qui concerne les futures attributions d'options en Suisse, il est envisageable de ne pas admettre la possibilité d'un exercice anticipé des options pendant la « période vesting » et d'augmenter la durée des options à 11 ans. En vertu de la Circulaire du 30 avril 1997 de l'Administration Fédérale des contributions, de telles options sont imposables qu'au moment de l'exercice. L'imposition à l'exercice est également valable pour les options d'une durée de 11 ans, aussi bien pour l'impôt fédéral direct que pour les impôts cantonaux E."

Die Steuerverwaltung des Kantons E. beantwortete diese Anfrage mit Schreiben vom 12. November 2004, wobei sie ihre eigene Sicht der Dinge ausführlich darlegte und der

Gesuchstellerin zur Gegenzeichnung unterbreitete (Beschwerdeantwort Beilage 23). Zu Ziff. 3 und 4 der Rulinganfrage wurde betont:

"3. Options non exercées au jour de l'arrivée en Suisse

a. Principes d'imposition

Les options attribuées à l'étranger et non exercées avant l'arrivée en Suisse ne seront pas imposées lors de leur exercice en Suisse.

b. Valorisation

Les options attribuées à l'étranger et non encore exercées lors de l'arrivée en Suisse doivent être indiquées dans la fortune du collaborateur au 31.12.2004 (puis lors des périodes fiscales subséquentes). Par mesure de simplification, elles sont évaluées à 15% du strike price.

Nous précisons ici que nous restons dans l'attente, de la part de votre cliente, de l'indication du strike price.

4. Options attribuées dès l'arrivée en Suisse

a. Principes d'imposition

Les options attribuées au collaborateur en Suisse seront imposées, lors de l'exercice dans le canton de E., sur la valeur intrinsèque (différence entre la valeur de l'action et le prix d'exercice), mais au plus tard en cas de fin d'assujettissement. Les principes d'imposition applicables sont décrits de manière exhaustive dans le document joint en annexe à la présente. Ce document doit être contresigné par tous les collaborateurs bénéficiant d'options et nous être renvoyé de manière groupée dès que possible.

Vous trouverez également, en annexe à la présente, un document qui doit être signé par l'employeur, ainsi qu'un tableau qui doit être complété par ce dernier pour chacun des collaborateurs bénéficiant d'options.

b. Valorisation

Les options attribuées dès l'arrivée en Suisse et non encore exercées doivent être indiquées pro memoria dans la fortune (état des titres) du collaborateur."

Zu vermerken bleibt, dass sich in der Zwischenzeit Rechtsanwältin C. im Namen der Eheleute X. ebenfalls an die Steuerverwaltung des Kantons E. gewandt hatte, wobei sie unter Hinweis auf die Rulinganfrage der A. AG vom 25. Juni 2004 um deren rasche Beantwortung sowie ergänzende Auskünfte bat (Schreiben vom 16. August 2004; Beschwerdeantwort Beilagen 21 und 24).

B. a) Im April 2004 zogen die Eheleute X. aus I. in die Schweiz, wo beiden Stellen angeboten worden waren. Die Wohnsitznahme erfolgte zunächst im Kanton E. Herr X. trat seine neue Stelle unverzüglich im April 2004 an. Nachdem als Starttermin für die Stelle von Frau X. anscheinend ursprünglich Oktober 2004 vorgesehen war, wurde der Stellenantritt (mit einem Pensum von 50 %) in der Folge um ein Jahr hinausgeschoben. Bis zur Übernahme der neuen Stelle war Frau X. zu 100 % bei der Firma B. Inc. in I. angestellt; seit Oktober 2005 arbeitet sie nebst ihrer neuen Stelle zu 50 % für die Firma B. H. GmbH.

In den Jahren 1999 bis 2001 hatte Frau X. von B. aus dem Mitarbeiterbeteiligungsplan 1998 (Stockplan) 740'000 Mitarbeiteroptionen erhalten. Davon wurden 720'667 vor April

2004 in I. ausgeübt. Die restlichen Mitarbeiteroptionen wurden in der Schweiz ausgeübt (2006: 15'000; 2007: 4'333). Weitere 31'000 Mitarbeiteroptionen wurden Frau X. am 18. Juli 2003 aus dem Mitarbeiterbeteiligungsplan 2003 zugeteilt. Von diesen Optionen wurden 13'000 im Jahr 2006, 12'187 im Jahr 2007 und ein Teil im Jahr 2008 ausgeübt. Für die im Jahr 2006 ausgeübten Optionen wurde von B. ein Einkommen von 14'937'450 Franken errechnet.

b) Mit Schreiben vom 28. September 2004 (Beschwerdebeilage 7) wandte sich Rechtsanwältin C. im Namen der Eheleute X. mit folgender Anfrage an die Steuerverwaltung des Kantons Feiburg:

"Beide, die Eheleute X., haben eine neue Stelle erhalten (Beilage 2). Vorläufig – seit April 2004 – haben die Eheleute X. Wohnsitz im Kanton E. aufgenommen. Sie überlegen sich jedoch, im Kanton Freiburg ein Haus zu kaufen oder zu mieten und in den Kanton Freiburg zu ziehen. Das Ehepaar X. hat zwei Steuerfragen, die für sie sehr wichtig sind und über welche sie vorab einen Entscheid erhalten möchten:

- 1. In I. hat Frau X. einen "Living Trust" errichtet, in welchem sie ihre Mitarbeiteraktien B. eingebracht hat. Der Trust wurde nicht aus Steuergründen errichtet. Er wurde in I. denn auch als vollständig transparent betrachtet. Frau X. möchte, dass dieser Trust ebenso in der Schweiz gemäss kantonalem wie Bundessteuerrecht als transparent angesehen wird.*

Der Trust ist widerrufbar und Frau X. ist während Lebzeiten Begünstigte. Ich bitte Sie mir zu bestätigen, dass Sie diesen Trust ebenfalls als transparent behandeln würden. Selbstverständlich würden wir Ihnen jedes Jahr über die Einkünfte und das Vermögen des Trust Aufschluss geben. Wie erwähnt, handelt es sich dabei vor allem um Aktien der Firma B. In der Beilage gebe ich Ihnen die "Trust Declaration" (Beilage 3).

- 2. Das Ehepaar X. weiss, dass B. für den Kanton E. ein Ruling angefragt hat betreffend die Besteuerung von Optionen und Mitarbeiteraktien B. wie auch über die Bewertung der Aktien B. In der Beilage gebe ich Ihnen diese Anfrage in Kopie (Beilage 4) und richte namens und im Auftrag meiner Klienten dieselbe Anfrage an Sie. Offenbar wurde eine ähnliche Anfrage – in F. unter Berechnung der vorgeschlagenen Bewertung – auch in anderen Kantonen eingereicht. Die Eheleute X. konnten beiliegende Bestätigung des Kantons F. erhältlich machen (Beilage 5).*

Es ist für die Eheleute X. wichtig, dass sie entsprechend der Rulinganfrage besteuert werden und somit der Kanton Freiburg dazu sein Einverständnis gibt. (E. hat auf diese Anfrage offenbar noch nicht geantwortet.) Hingegen wurde betreffend Bewertung der Aktien von B. mit F. bereits eine entsprechende Vereinbarung getroffen.

Sollten Sie mit diesen beiden Punkten einverstanden sein, also sowohl den Trust als transparent ansehen wie auch die vorgeschlagene Besteuerung von Optionen und Mitarbeiteraktien B. sowie die Bewertung der Aktien B. (analog dem Kanton F.) akzeptieren können, so bitte ich Sie um Unterzeichnung und Rücksendung des beiliegenden Briefdoppels.

Wie Herrn Y. mitgeteilt, ist die Anfrage dringend und ich wäre entsprechend dankbar, wenn wir Ihre Reaktion baldmöglichst erhalten könnten."

Am 8. Oktober 2004 erklärten sich der Stellvertretende Verwalter sowie der Abteilungsleiter Verrechnungssteuer im Namen der Kantonalen Steuerverwaltung "mit dem Inhalt dieses Briefes einverstanden" (Vermerk auf dem gegengezeichneten Doppel der Rulinganfrage).

c) Am 8. Dezember 2004 nahmen die Eheleute X. in M. Wohnsitz. In der Folge verlegten sie ihren Wohnsitz am 18. Mai 2007 nach N.

C. In ihrer Steuererklärung, welche sie am 15. Mai 2007 für die Steuerperiode 2006 einreichten, deklarierten die Eheleute X. einerseits (unter Code 1.11) ihre Einkommen aus unselbständiger Haupterwerbstätigkeit sowie andererseits (unter Code 3.21) Einkommen und Vermögen aus Wertschriften und sonstigen Kapitalanlagen im Betrag von 8'021'999 Franken bzw. ... Franken. Zudem machten sie insbesondere Abzüge von 441'797 Franken unter Code 4.35 ("AHV/IV/EO/ALV - Beiträge nicht erwerbstätiger Personen") mit dem Vermerk "Aktioptionen" sowie von 39'303 Franken für die Fremdbetreuungskosten der Kinder (Code 6.21) geltend. Unter Berücksichtigung der übrigen Elemente ergaben sich ein steuerbares Einkommen von 7'495'987 Franken und ein steuerbares Vermögen von ... Franken.

Bereits einige Monate früher meldete die Eidgenössische Steuerverwaltung, nachdem sie von den verschiedenen Rulings bezüglich der Mitarbeiteroptionen der B.-Gruppe Kenntnis erhalten hatte, der Steuerverwaltung des Kantons Freiburg ihre Vorbehalte an.

In der Folge kam es im Rahmen des Veranlagungsverfahrens zu verschiedenen Schriftenwechseln und Besprechungen zwischen der Kantonalen Steuerverwaltung, der Eidgenössischen Steuerverwaltung und der Vertreterin der Steuerpflichtigen. Gegenstand bildeten einerseits die in der Steuererklärung geltend gemachten Abzüge für Sozialversicherungsbeiträge und Kinderbetreuungskosten sowie andererseits die Fragen der Steuerbarkeit der im Jahre 2006 ausgeübten Optionen und damit verbunden der Gültigkeit des Rulings. In diesem Zusammenhang ist insbesondere auf das Schreiben der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 23. April 2008 (Beschwerdebeilage 11) hinzuweisen, in welchem der Vertreterin der Steuerpflichtigen unter anderem mitgeteilt wurde:

"Um weitere Missverständnisse zu vermeiden, halten wie daher Folgendes fest:

- *Die ESTV erachtet sich hinsichtlich der Besteuerung der Mitarbeiteroptionen B. für die direkte Bundessteuer nicht an das Ruling vom 28. September/8. Oktober 2004 gebunden;*
- *sofern dieses Ruling vom 28. September/8. Oktober 2004 überhaupt für die ESTV hinsichtlich der direkten Bundessteuer eine Bindungswirkung bzw. für das Ehepaar X. einen Vertrauensschutz bewirken konnte, widerrufen wir hiermit ausdrücklich dieses Ruling bzw. damit allfällig verbundene Zusagen hinsichtlich der Frage der Besteuerung der Mitarbeiteroptionen B. bei der direkten Bundessteuer;*
- *die ESTV verlangt für die direkte Bundessteuer eine Besteuerung der Mitarbeiteroptionen B. (der Beteiligungspläne 1998 und 2003) gemäss dem von A. im Kanton G. eingeholten Ruling vom 22. bzw. 23. Januar 2004 (vgl. Beilage, insbes. Ziff. 3a, S. 6);*
- *infolge Ausübung von Mitarbeiteroptionen B. der Beteiligungspläne 1998 und 2003 durch Frau X. in den Jahren 2006 und 2007 müssen daher bei der direkten Bundessteuer gemäss den von B. ausgestellten Lohnausweisen im Jahr 2006*

Fr. 8'748'465.10 und im Jahr 2007 Fr. 9'211'015.65 zur Besteuerung herangezogen werden;

- *gemäss der von Ihnen zugestellten Auflistung wurden bisher 5'813 Optionen des Beteiligungsplans 2003 noch nicht ausgeübt; diese sind daher ebenfalls im Zeitpunkt ihrer Ausübung – entsprechend dem von A. im Kanton G. eingeholten Ruling vom 22./23. Januar 2004 zu besteuern (vgl. Beilage, insbes. Ziff. 3a, S. 6)*

Abschliessend möchten wir noch anmerken, dass wir davon ausgehen, dass die gemäss der von Ihnen zugestellten Auflistung im Jahre 2007 neu zugeteilten 50 Mitarbeiteroptionen dem „B. Inc. 2004 Stock Plan“ angehören und diese daher unseres Erachtens nicht vom Ruling vom 28. September/8. Oktober 2004 betroffen sind. Die Frage der Besteuerung dieser 50 Mitarbeiteroptionen lassen wir daher ausdrücklich offen, da hierzu allenfalls ein weiteres Ruling existiert.“

Im Anschluss an eine weitere Besprechung legte die Eidgenössische Steuerverwaltung der Vertreterin der Steuerpflichtigen am 18. September 2008 (Beschwerdebeilage 13) nochmals ausführlich ihren Standpunkt dar. Abschliessend fügte sie bei, sie habe nun die Kantonale Steuerverwaltung angewiesen, die definitive Veranlagung für das Jahr 2006 vorzunehmen. Dabei *"soll, aufgrund der Ausübung von Mitarbeiteroptionen B. durch Frau X. im Jahr 2006, der Betrag von Fr. 8'748'465.10 (gemäss Lohnausweis B.) ebenfalls als Einkommen bei der direkten Bundessteuer erfasst werden"*.

Gemäss Veranlagungsanzeige vom 1. Dezember 2008 (Beschwerdebeilage 1) wurden die unter Code 1.11 und 3.21 deklarierten Zahlen sowohl für die Kantonssteuern als auch - entgegen der klaren Weisung der Eidgenössischen Steuerverwaltung - für die direkte Bundessteuer unverändert übernommen. Unter Berücksichtigung der übrigen Faktoren ergaben sich ein steuerbares Vermögen von ... Franken (geschuldete Steuer: ... Franken) sowie ein steuerbares Einkommen von 7'958'100 Franken (Kanton; geschuldete Steuer: 1'074'343.50 Franken) bzw. 7'954'350 Franken (direkte Bundessteuer; geschuldete Steuer: 914'744.50 Franken). Die Abweichung gegenüber der Steuererklärung ergibt sich zur Hauptsache aus der Verweigerung des Abzuges von 441'797 Franken unter Code 4.35.

Diese Veranlagung wurde von den Steuerpflichtigen nicht angefochten.

D. Mit Eingabe vom 30. Dezember 2008 reichte die Eidgenössische Steuerverwaltung gegen diese Veranlagungsanzeige, soweit sie die direkte Bundessteuer betrifft, beim Kantonsgericht Beschwerde ein. Sie beantragt, die angefochtene Verfügung aufzuheben und das steuerbare Einkommen für die direkte Bundessteuer 2006 auf 16'300'321 Franken festzusetzen. Zur Begründung macht sie hauptsächlich geltend, die Mitarbeiterbeteiligungspläne 1998 und 2003 enthielten typische sogenannte I.-Optionen mit zahlreichen Bedingungen (gestaffelte Vesting-Perioden, Verfallklauseln), weshalb sie nach der langjährigen Praxis der Eidgenössischen Steuerverwaltung im Zeitpunkt der Ausübung als Einkommen zu versteuern seien. Für die im Jahr 2006 durch Frau X. aufgrund der "Stockplans" ausgeübten Mitarbeiteroptionen sei von B. ein Einkommen von insgesamt 14'937'450 Franken errechnet worden. Da die Optionen in I. zugeteilt und in der Schweiz ausgeübt worden seien, entspreche der in der Schweiz der Einkommenssteuer unterliegende Anteil der Dauer der hier ausgeübten Tätigkeit der Mitarbeitenden, gemessen an der gesamten Zeitspanne zwischen der Optionszuteilung und dem Entstehen des Ausübungsrechts (Aufteilung pro rata für jedes Land; mit Progressionsvorbehalt). Im vorliegenden Fall ergebe dies eine (zusätzliche) Besteuerung von Einkommen im Betrag

von 8'306'668 Franken (8'748'465.10 Franken abzüglich AHV-Beiträgen von 441'797 Franken). Dieser Besteuerung stehe auch der Grundsatz von Treu und Glauben nicht entgegen. Es sei von vornherein zweifelhaft, ob mit dem Ruling überhaupt auch die Besteuerung bei der direkten Bundesteuer erfasst worden sei. Falls dem trotzdem so sein sollte, müsse davon ausgegangen werden, dass das Ruling keine Wirkung zu entfalten vermöge. Dieses beruhe nämlich auf unvollständigen Angaben und es widerspreche zudem der auch für Dritte klar erkennbaren Praxis der Eidgenössischen Steuerverwaltung. Sodann habe die Steuerpflichtige keineswegs im Vertrauen auf die (unrichtige) Auskunft Dispositionen getroffen, welche nicht ohne Nachteil rückgängig gemacht werden könnten und die sie nicht ohnehin getroffen hätte. Schliesslich hätte ein allfälliger Vertrauensschutz aus Gründen des öffentlichen Interesses dem Legalitätsprinzip zu weichen (Gleichbehandlung mit anderen Mitarbeitern von B., welche im Zeitpunkt der Ausübung der Mitarbeiteroptionen besteuert würden, wie dies im Ruling mit dem Kanton G. vorgesehen worden sei). In einem Nebenpunkt rügt die Beschwerdeführerin noch, 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.

In ihrer Beschwerdeantwort vom 4. Februar 2009 schliesst die Kantonale Steuerverwaltung auf Abweisung. Sie bestreitet im Hauptpunkt insbesondere die Ansicht der Eidgenössischen Steuerverwaltung, wonach eine langjährige, in deren Rundschreiben präzise formulierte Praxis bestehe. Vielmehr sei es so, dass die Besteuerung der Mitarbeiteroptionen schweizweit unterschiedlich gehandhabt werde. Zudem seien im vorliegenden Fall die Auslandskomponenten und der Einfluss des Wohnsitzwechsels von I. in die Schweiz zu berücksichtigen. Im Nebenpunkt betreffend die Kinderbetreuungskosten wendet die Kantonale Steuerverwaltung ein, die Analyse der Abzugsfähigkeit sei in Anwendung der Expatriates-Verordnung vom 3. Oktober 2000 vorgenommen worden.

Die Eheleute X., weiterhin vertreten durch Rechtsanwältin C., schliessen in ihrer Stellungnahme vom 27. Februar 2009 ebenfalls auf Abweisung der Beschwerde. Zudem stellen sie - auch für den Fall der Abweisung der Beschwerde - den Antrag, "es sei der Abzug der geleisteten Sozialversicherungsbeiträge zu gewähren" (alles unter Kosten- und Entschädigungsfolge zu Lasten der Beschwerdeführerin). Sie legen im Hauptpunkt einerseits dar, weshalb die Mitarbeiteroptionen bereits im Zeitpunkt der Zuteilung und nicht erst bei der Ausübung zu besteuern gewesen seien. Andererseits berufen sie sich auf den Vertrauensschutz, der sich aus den erhaltenen Zusicherungen (Freiburger Ruling) ergebe. Zum Nebenpunkt betreffend die Kosten für die Fremdbetreuung der Kinder äussern sie sich hingegen nicht. Schliesslich begründen sie ihren Antrag auf Gewährung des Abzuges der Sozialversicherungsbeiträge mit dem Hinweis auf die geltende *Offizialmaxime* und die Zulässigkeit einer "*reformation in peius vel in melius*". In diesem Sinne sei von Amtes wegen zu berücksichtigen, dass aufgrund der Ausübungsbesteuerung im Kanton G. auf den ausgeübten Optionen AHV-Abzüge im Umfang von 441'797 Franken vorgenommen worden seien.

In ihrer Replik vom 8. Juni 2009 hält die Eidgenössische Steuerverwaltung die Beschwerde vollumfänglich aufrecht. Auch die Beschwerdegegner und die Vorinstanz halten in ihren Schlussbemerkungen vom 16. bzw. 23. Juli 2009 an ihrem Standpunkt fest.

Die einzelnen Argumente, welche die Verfahrensbeteiligten in ihren insgesamt um die hundert Seiten umfassenden Rechtsschriften vorbringen, werden in den nachstehenden Erwägungen dargelegt und, soweit wesentlich, gewürdigt.

E r w ä g u n g e n

1. a) Gemäss Art. 16 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG; SR 642.11) unterliegen der Einkommenssteuer alle wiederkehrenden und einmaligen Einkünfte (Abs. 1). Als Einkommen gelten auch Naturalbezüge jeder Art; sie werden nach ihrem Marktwert bemessen (Abs. 2). Steuerfrei sind hingegen die Kapitalgewinne aus der Veräusserung von Privatvermögen (Abs. 3). Steuerbar sind insbesondere alle Einkünfte aus privatrechtlichem oder öffentlich-rechtlichem Arbeitsverhältnis mit Einschluss der Nebeneinkünfte wie Entschädigungen für Sonderleistungen, Provisionen, Zulagen, Dienstalters- und Jubiläumsgeschenke, Gratifikationen, Trinkgelder, Tantiemen und andere geldwerte Vorteile (Art. 17 Abs. 1 DBG).

b) Steuerbare Naturaleinkünfte aus unselbständiger Erwerbstätigkeit liegen insbesondere bei der Abgabe von Beteiligungsrechten (Mitarbeiteraktien bzw. -optionen) vor. Neben der klassischen Mitarbeiterbeteiligung mittels Aktien sind seit einigen Jahren vermehrt Mitarbeiteroptionspläne eingeführt worden. Anders als bei der Ausgabe von Mitarbeiteraktien wird bei der Mitarbeiteroption (entgeltlich oder unentgeltlich) das Recht abgegeben, während einer gewissen Zeitspanne eine bestimmte Anzahl von Aktien - meistens der Arbeitgeberfirma oder allenfalls einer ihr nahe stehenden Institution (z.B. Konzerngesellschaft) - zu einem festgelegten Preis zu erwerben oder (seltener) zu veräussern. Dabei stellt sich einerseits die Frage, in welchem Zeitpunkt solche Einkommen als realisiert gelten, wobei auf die Verfügbarkeit bzw. den festen Rechtsanspruch abgestellt wird. Andererseits erweist sich die Bemessung des aus einer Mitarbeiterbeteiligung erzielten Einkommens als heikel, wenn die ausgegebenen Beteiligungsrechte nicht frei handelbar sind oder wenn für den Fall des Austritts aus der Unternehmung eine Rückgabeverpflichtung besteht. Unklar ist der Umfang des steuerbaren Einkommens auch, wenn lediglich Optionen auf Aktien der Arbeitgeberfirma ausgegeben werden. Dies gilt insbesondere bei einer langen Ausübungsdauer oder einem späten Ausübungszeitpunkt. Die Eidgenössische Steuerverwaltung hat daher die steuerliche Behandlung von Mitarbeiteraktien und Mitarbeiteroptionen in ihrem Kreisschreiben Nr. 5 vom 30. April 1997 geregelt (ASA 66, 130 ff.; vgl. zudem das Rundschreiben der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 6. Mai 2003 zur Besteuerung von Mitarbeiteroptionen mit Vesting-Klauseln). Danach ist bezüglich der Optionen davon auszugehen, dass die Arbeitgeberfirma aufgrund ihrer Mitwirkungspflicht eine fachmännische Bewertung vornehmen lässt. Zu ermitteln ist der Preis für eine sofortige Ausübung der Option und der Preis, der sich bei Berücksichtigung der Sperrfrist ergibt. Besteht für die Ausübung der Option eine Sperrfrist von mehr als 5 Jahren oder hat die Option eine Laufzeit von mehr als 10 Jahren, gilt die Option nicht mehr als bewertbar. In diesem Fall spricht die Eidgenössische Steuerverwaltung (untechnisch) von einer blossen Anwartschaft weshalb die Besteuerung auf den Zeitpunkt der Ausübung der Option verschoben wird. Die sofortige Besteuerung einer Mitarbeiteroption setzt somit voraus, dass keinerlei Sperrfrist besteht und die Laufzeit der Option nicht länger als 10 Jahre beträgt. In diesem Fall wird gleich wie bei der ungebundenen Mitarbeiteraktie bei Annahme der Offerte oder Ausgabe der Option Erwerbseinkommen in der Differenz zwischen dem Ausgabepreis und dem tatsächlichen Wert der Option realisiert (BRUNO KNÜSEL *in* Zweifel / Athanas, Kommentar zum DBG, 2. Aufl., Basel 2008, N. 10 ff. zu Art. 17; vgl. auch JEAN-BLAISE ECKERT *in* Yersin / Noël [édit.], Commentaire romand de la loi sur l'impôt fédéral direct, Bâle 2008, n. 25 ss et 31 ss ad art. 17 LIFD; PETER LOCHER, Kommentar zum Gesetz über

die direkte Bundessteuer, I. Teil, Therwil/Basel 2001, N 63 ff. zu Art. 16, je mit zahlreichen Hinweisen).

2. Im vorliegenden Fall ist vorweg zu prüfen, ob die Beschwerdegegner im Vertrauen auf den bei der Steuerverwaltung des Kantons Freiburg eingeholten Vorbescheid (Ruling) zu schützen seien.

a) Gemäss dem vormals aus Art. 4 aBV abgeleiteten und nunmehr - in seiner spezifisch grundrechtlichen Ausprägung - in Art. 9 BV ausdrücklich verankerten Grundsatz von Treu und Glauben können unrichtige Zusicherungen, Auskünfte, Mitteilungen oder Empfehlungen von Behörden unter gewissen Umständen Rechtswirkungen entfalten. Voraussetzung dafür ist, dass sich die Auskunft der Behörde auf eine konkrete, den betreffenden Bürger berührende Angelegenheit bezieht, dass die Amtsstelle, welche die Auskunft gegeben hat, hiefür zuständig war oder der Bürger sie aus zureichenden Gründen als zuständig betrachten durfte, dass der Bürger die Unrichtigkeit der Auskunft nicht ohne weiteres hat erkennen können, dass er im Vertrauen hierauf nicht ohne Nachteil rückgängig zu machende Dispositionen getroffen hat und dass die Rechtslage zur Zeit der Verwirklichung des Tatbestandes noch die gleiche ist wie im Zeitpunkt der Auskunftserteilung (Bundesgerichtsurteile 2C_99 und 107/2010 vom 6. September 2010 Erw. 4, 2A.46/2000 vom 1. November 2000 Erw. 3a; BGE 131 II 627 Erw. 6.1, 126 II 377 Erw. 3a, 121 II 473 Erw. 2c). Doch steht selbst dann, wenn diese Voraussetzungen alle erfüllt sind, nicht fest, ob der Steuerpflichtige mit seiner Berufung auf Treu und Glauben durchdringen kann. Das Interesse an der richtigen Durchsetzung des objektiven Rechts und dasjenige des Vertrauensschutzes müssen gegeneinander abgewogen werden. Überwiegt das öffentliche Interesse an der Anwendung des positiven Rechts, muss sich der Bürger unterziehen (BGE 116 Ib 185 Erw. 3c; ASA 56, 659 Erw. 6b).

Die in der Praxis gemeinhin als Rulings bezeichneten Verständigungen zwischen Steuerpflichtigen und Steuerbehörden über bestimmte Elemente eines steuerrechtlichen Sachverhalts sind aus dem steuerrechtlichen Alltag nicht wegzudenken und auch volkswirtschaftlich von nicht zu unterschätzender Bedeutung. Selbst ohne ausdrückliche gesetzliche Grundlage ist die Zulässigkeit von Verständigungen in einem gewissen Rahmen anerkannt (vgl. das Urteil des Bundesverwaltungsgerichts vom 2. September 2008, BVGE 2008, 714 Erw. 2.3 mit zahlreichen Hinweisen). Auch in der Lehre werden Zulässigkeit und Bedeutung vorgängiger Auskünfte im Steuerrecht hervorgehoben, wobei die Voraussetzungen gemäss der bundesgerichtlichen Rechtsprechung grundsätzlich übernommen und noch näher ausgeführt werden (siehe insbesondere PETER EISENRING, Vorgängige Auskünfte von Steuerbehörden in der Schweiz, ASA Bd. 68, 97 ff.; URS R. BEHNISCH / ROGER M. CADOSCH, Die Bedeutung von vorgängigen Auskünften von Steuerbehörden im Recht der direkten Bundessteuer - Eine Bemerkung zu einer neuen Entscheidung des Bundesgerichts, in: Jusletter 23. April 2001; MICHAEL BEUSCH, Zulässigkeit und Wirkungen von Verständigungen (Rulings), in: zsis 2009, Nr. 1, S. 4 ff.; DENIS BERDOZ, Pratique et jurisprudence en matière de rulings, in: Journée de droit fiscal 2009, 237 ff.; CATHERINE MORF / ANDREAS MÜLLER / THERES AMSTUTZ, Schweizer Steuerruling - Erfolgsmodell und Werthaltigkeit - Bedeutung und Verbindlichkeit für den Steuerstandort, ST 2010, 813 ff.; STEFAN OESTERHELT / HAROLD GRÜNINGER, Steuerrechtliche Entwicklungen [insbesondere im Jahr 2010], SZW 2011, 90 ff.; vgl. zudem auch PETER RICKLI, Die Einigung zwischen Behörde und Privaten im Steuerrecht, Basel 1987; FELIX RICHNER, Verständigungen im Steuerverfahren, ZStP 2007, 87 ff.).

Solche Rulings oder Vereinbarungen über die Umschreibung und (gesetzeskonforme) Würdigung der massgebenden Veranlagungselemente sind zu unterscheiden von den eigentlichen Steuerabmachungen oder Steuerabkommen, mit denen die Steuerleistung in einer von der allgemeinen gesetzlichen Regelung abweichenden Weise verfügt wird. Letztere sind unter dem Gesichtspunkt der Rechtsgleichheitsgebotes äusserst problematisch und sie bedürfen einer ausdrücklichen gesetzlichen Grundlage (vgl. dazu insbesondere ERNST BLUMENSTEIN / PETER LOCHER, System des schweizerischen Steuerrechts, 6. Aufl., G. 2002, 320 ff.; MARKUS REICH, Steuerrecht, Zürich 2009, 57 f.)

b) Nach Ansicht der Beschwerdeführerin ist das Ruling, welches die Beschwerdegegner mit der Vorinstanz getroffen haben, für den vorliegenden Fall nicht verbindlich. Sie anerkennt zwar, dass die Steuerverwaltung des Kantons Freiburg aufgrund ihrer Veranlagungskompetenz - grundsätzlich auch bezüglich der direkten Bundessteuer - für die Auskunftserteilung zuständig war. Hingegen erachtet sie als fraglich, ob das Ruling auch die direkte Bundessteuer abdecke, da diese in der Rulinganfrage nicht explizit erwähnt worden sei. Für den Fall, dass dies trotzdem angenommen werden sollte, erachtet sie jedoch die in der bundesgerichtlichen Rechtsprechung festgelegten Voraussetzungen des Vertrauensschutzes als nicht erfüllt.

Diesbezüglich macht die Beschwerdeführerin zunächst geltend, die von der Vorinstanz erteilte Auskunft habe der klaren Praxis der Eidgenössischen Steuerverwaltung widersprochen, welche für Dritte allgemein erkennbar gewesen sei (Kreisschreiben Nr. 5 und präzisierendes Rundschreiben vom 6. Mai 2003 zur Besteuerung von Mitarbeiteroptionen mit Vesting-Klauseln). Ferner hätten die Beschwerdegegner bzw. deren Rechtsvertreterin die Unrichtigkeit der Auskunft auch deshalb erkennen müssen, weil - was ihnen ebenfalls bekannt gewesen sei - im Kanton G. als Sitzkanton von B. H. GmbH als erstes ein Ruling eingeholt und eine Besteuerung der Optionen im Zeitpunkt der Ausübung festgelegt worden sei. Demgemäss habe die Firma B. auch den Lohnausweis von Frau X. mit der Beilage über die ausgeübten Optionen und der Berechnung des in der Schweiz steuerbaren Anteils ausgestellt. Interessanterweise habe in der Rulinganfrage vom 28. September 2004 an die Steuerverwaltung des Kantons Freiburg das Ruling des Kantons F. vom 12. Mai 2004 betreffend die (Einkommens-)Besteuerung gefehlt, da nur jenes vom 22. Juni 2004 betreffend die Vermögensbewertung beigelegt worden sei. Zudem seien die Rulings mit dem Kanton G. bewusst nicht erwähnt worden. Alles deute darauf hin, dass es sich hier um ein Ausspielen der Kantone untereinander und um eine Verschleierungstaktik handle. Schliesslich sei in diesem Zusammenhang auch auffallend, dass die im Kanton E. eingereichte Rulinganfrage, in welcher man die Besteuerung der Optionen im Zeitpunkt der Zuteilung anstatt - wie in G. und F. - bei der Ausübung verlangt habe, von denselben Personen der A. AG unterzeichnet worden seien. Es dürfe nicht sein, dass mit der Berufung auf Treu und Glauben ein solches Vorgehen geschützt werde.

Sodann erachtet die Beschwerdeführerin es auch als fraglich, ob die Beschwerdegegner überhaupt im Vertrauen auf die erhaltene Auskunft Dispositionen getroffen haben, welche nicht ohne Nachteile rückgängig gemacht werden könnten und die nicht ohnehin getroffen worden wären. Die Wohnsitznahme in der Schweiz sei aufgrund der von der K. angebotenen Stellen erfolgt. Offengeblieben sei einzig noch die Kantonswahl, was jedoch in Bezug auf die direkte Bundessteuer keinen Unterschied mache. Auch die Ausübung der Optionen hätte stattgefunden; einzig der Zeitpunkt der Ausübung sei möglicherweise durch das Ruling beeinflusst worden, wobei die Besteuerung aber einzig aufgeschoben und nicht aufgehoben worden wäre. Mit dem Zuzug in die Schweiz und der Arbeit bei B.

habe nämlich bereits eine latente Steuerlast (auf den Mitarbeiteroptionen) bestanden. Einzig der Zeitpunkt und der Umfang der Besteuerung sei noch nicht klar gewesen. Dass die Steuerlast in der Schweiz mit zunehmendem Abwarten gestiegen sei, dürfte für den Zeitpunkt der Ausübung der Optionen kaum den Ausschlag gegeben haben.

Im Weiteren macht die Beschwerdeführerin vor allem geltend, für den Vertrauensschutz (Bindungswirkung eines Rulings) bedürfe es "des gleichen Sachverhaltes im Zeitpunkt der Verwirklichung des Tatbestands und des Zeitpunktes der Auskunftserteilung". Zudem müsse den Steuerbehörden der zu beurteilende Sachverhalt durch den Steuerpflichtigen oder dessen Vertreter vollständig und ohne gezielte Unterlassungen offengelegt und zur Kenntnis gebracht werden. Dabei spiele es keine Rolle, ob gewisse Informationen absichtlich oder allenfalls nur aus Versehen der Steuerbehörde vorenthalten worden seien. Es obliege gemäss dem sowohl von der Privatwirtschaft als auch der Verwaltung gebilligten "Verhaltenskodex für Steuerbehörden, Steuerzahler und Steuerberater" (vgl. ST 2003, 1113 ff.) den Steuerpflichtigen bzw. deren Vertretern, den Sachverhalt zu ermitteln und darzustellen. Eine Delegation dieser Aufgabe an die Steuerbehörden sei nicht Usus. Diesbezüglich könne den Beschwerdegegnern zum Vorwurf gemacht werden, dass in der Rulinganfrage die weitere Tätigkeit von Frau X. bei B. (H.) nicht erwähnt worden sei. Dort sei nur von der Stelle an der K. die Rede gewesen. Damit habe die Steuerverwaltung des Kantons Freiburg davon ausgehen können, dass die Einkünfte oder geldwerten Vorteile aus den Mitarbeiteroptionen vollständig im Ausland verdient worden und damit das Besteuerungsrecht zu 100 % I. zuzurechnen gewesen wären. Ebenfalls verschwiegen worden seien die Rulings mit den Kantonen G. und F. (betreffend Einkommensbesteuerung). Zudem seien die jeweiligen Optionsvereinbarungen ("Stock Option Agreements") im Unterschied zum allgemein gehaltenen Optionsplan nicht eingereicht worden. Diese stellten ein wichtiges Element dar, um festzustellen, für welche (vergangenen/künftigen) Elemente der Mitarbeiter die Optionen erhalten habe. Der somit nur unvollständig und verzerrend geschilderte Sachverhalt, welcher der erhaltenen Antwort zugrunde liege, reiche nicht aus, um im vorliegenden Fall eine Vertrauensgrundlage zu bilden. Auch angesichts des widersprüchlichen Verhaltens der Beschwerdegegner sowie von B. als Arbeitgeberin von Frau X. sei gar keine verbindliche Vertrauensgrundlage geschaffen worden. Das Wissen von B. bzw. von deren Vertreterin A. AG sei den Beschwerdegegnern vollumfänglich anzurechnen. Das Steuerruling im Kanton E. sei zwar im Auftrag von B., aber offensichtlich für Frau X. eingeholt worden, welche erwiesenermassen auch mit der A. AG in Verbindung gestanden sei. Zudem sei der im Steuerrecht (inkl. Besteuerung von Mitarbeiterbeteiligungen) bestens bewanderten Vertreterin der Beschwerdegegner bekannt, dass die Eidgenössische Steuerverwaltung gemäss Art. 102 DBG auf dem Gebiet der direkten Bundessteuer für eine einheitliche Anwendung und damit für Rechtssicherheit zu sorgen habe. Daher sei der Einbezug der Eidgenössischen Steuerverwaltung und das Vorlegen des Rulings des Sitzkantons (hier G.) das übliche Vorgehen betreffend die Besteuerung von Mitarbeiteroptionen. Es dürfe auch nicht vergessen werden, dass das Ruling des Sitzkantons, welches für den Arbeitgeber verbindlich sei, sich auf die Erstellung des Lohnausweises und die AHV-Abzüge auswirke. Den Beschwerdegegnern sei sehr wohl bewusst gewesen, dass die Eidgenössische Steuerverwaltung der im Kanton E. und Freiburg vorgeschlagenen Besteuerung nicht zugestimmt hätte. Ein derartiges Vorgehen könne also keinen Vertrauensschutz verdienen.

Abschliessend vertritt die Beschwerdeführerin noch den Standpunkt, dass ein allenfalls trotzdem angenommener Vertrauensschutz aus Gründen des öffentlichen Interesses dem

Legalitätsprinzip zu weichen hätte. In der Tat käme es sonst zu einer krassen Ungleichbehandlung, da ja beispielsweise die im Kanton G. wohnhaften Mitarbeiter von B. im Zeitpunkt der Ausübung der Mitarbeiteroptionen besteuert werden. Eine solche krasse Ungleichbehandlung und Verletzung des objektiven Rechts sei zumindest bei der direkten Bundessteuer nicht vertretbar.

c) Die Vorinstanz räumt in ihren Bemerkungen zur Beschwerde einleitend ein, dass die "Hinterfragung" der Eidgenössischen Steuerverwaltung legitim sei. Aufgrund des vorliegenden Einverständnisses des Kantons Freiburg gelte jedoch für die direkte Bundessteuer das Gleiche wie auf kantonaler Ebene.

Im vorliegenden Fall gehe es auch insofern um eine falsche Problemstellung, als sich die Beschwerdegegner wahrscheinlich im Kanton E. niedergelassen hätten und nun dort nach einem gleichen Ruling besteuert würden, falls Freiburg vom Abkommen zurückgetreten wäre. Es entziehe sich auch der Kenntnis der Vorinstanz, ob das Anwaltsbüro, welches die Beschwerdegegner vertrete, über die vorhandenen Rulings mit der A. AG und den übrigen Kantonen genügend informiert gewesen sei. Dass die freiburgische Steuerverwaltung nicht im Besitz der Rulings der Kantone G. und F. gewesen sei, müsse jedoch als irrelevant betrachtet werden, weil schweizweit unterschiedliche Praktiken bestünden. Wie sich aus den Ausführungen zur materiellen Beurteilung des Rechtsstreits ergebe, bestehe keine klare Praxis der Eidgenössischen Steuerverwaltung bezüglich der Besteuerung von Mitarbeiteroptionen. Im Übrigen spiele es auch keine Rolle, ob Frau X. ihre Tätigkeit bei der Firma B. (H.) fortgesetzt habe oder nicht. Die Praxis der Westschweizer Kantone werde - ungeachtet des im Spiel stehenden Betrages - vom Prinzip geleitet, dass die im Ausland zugeteilten Optionen in der Schweiz nicht steuerbar seien.

d) Die Beschwerdegegner legen ihrerseits insbesondere dar, die Firma B. habe Rulinganfragen betreffend die Besteuerung der von ihr ausgegebenen Mitarbeiteroptionen eingereicht, um Rechtssicherheit für ihre Mitarbeiter zu schaffen. Dabei habe man alle Kantone angefragt, in denen Mitarbeiter von B. Wohnsitz gehabt hätten. Eine solche "generell-konkrete" Anfrage sei von der A. AG am 25. Juni 2004 auch im Kanton E. eingereicht worden, aber entgegen der Annahme der Beschwerdeführerin nicht in ihrem Auftrag. Sie hätten von dieser Rulinganfrage - wie offensichtlich auch die Beschwerdeführerin - nur den Entwurf vom 29. April 2004 gekannt. Der Inhalt der eingeholten Rulings sei von B. bzw. der A. AG bestimmt worden und nicht von den neu zugezogenen Steuerpflichtigen, welche mit dem Schweizer Steuersystem völlig unvertraut gewesen seien. Die jeweiligen Rulings mit den verschiedenen Kantonen seien nur den betroffenen Mitarbeitern weitergegeben worden. Demzufolge hätten die Steuerpflichtigen nur vom Inhalt des Rulings des Kantons E. erfahren, nicht jedoch von den Einkommenssteuer-Rulings in den Kantonen G. und F. Davon hätten sie erst später, nämlich im Jahr 2007 erfahren. In ihrer eigenen Rulinganfrage sei es ihnen nicht um die Einkommens-, sondern um die Vermögensbesteuerung gegangen. Sie wären mit jeder Besteuerung noch nicht ausgeübter Optionen einverstanden gewesen. Allerdings hätten sie, falls sie ein Ruling gleichlautend wie jenes in G. erhalten hätten, natürlich sofort andere Dispositionen getroffen, nämlich alle Optionen sofort ausgeübt. Für sie also sei nur die Kenntnis wichtig gewesen, was gelte, um entsprechend disponieren zu können. Die Anfrage im Kanton Freiburg sei eingereicht worden, nachdem der Kanton E. einen weiteren Monat habe verstreichen lassen, ohne Stellung zu nehmen. Die beigefügte Rulinganfrage vom 22. Juni 2004 an den Kanton F. betreffend die Bewertung gevesteter Mitarbeiteraktien während einer "Lock-up"-Periode habe Frau X. weder von B. noch von der A. AG, sondern

von einem Arbeitskollegen erhalten. Diese Bewertung sei sehr wichtig gewesen, weil B. im August 2004 an die Börse gegangen und die Aktien für ein halbes Jahr gesperrt gewesen seien. Der Entwurf der Rulinganfrage an den Kanton E. (vom 29. April 2009) habe jedoch keine Bewertungsformel enthalten.

Im Weiteren beharren die Beschwerdegegner darauf, dass der für die Beurteilung des Besteuerungszeitpunktes der Mitarbeiteroptionen relevante Sachverhalt klar, vollständig und korrekt dargestellt worden sei. Insbesondere hätten sie sogar explizit auf "offenbar bestehende ähnlich Rulinganfragen in anderen Kantonen" hingewiesen. Abgesehen davon sei eine solche Angabe für den Vertrauensschutz ohnehin kaum erforderlich, da allgemein bekannt sei, dass die kantonalen Praxen (auch betreffend die direkte Bundessteuer) auseinander gingen. Auf jeden Fall enthalte das Ruling im Kanton G., dessen Gültigkeit nicht in Frage gestellt werde, auch keinen solchen Hinweis. Die Beschwerdegegner bestreiten auch, dass die Steuerverwaltung des Kantons Freiburg vom weiteren Anstellungsverhältnis bei B. keine Kenntnis gehabt habe soll. Allein schon die Tatsache, dass überhaupt ein Ruling mit entsprechendem Inhalt beantragt worden sei, lasse keinen andern Schluss zu, als dass Frau X. weiterhin für B. arbeiten würde. Es hätte andernfalls kaum einen Sinn gemacht, die Fragen der Besteuerung der Mitarbeiteraktien mit Vesting-Periode und der Mitarbeiteroptionen mit Vesting Schedule durch ein Ruling abklären zu lassen.

Ebenso wird geltend gemacht, die Sachverhaltsdarstellung in der zur Diskussion stehenden Rulinganfrage habe insbesondere die tatsächlichen Verhältnisse hinsichtlich der Optionen der Mitarbeiterbeteiligungspläne 1998 und 2003 korrekt wiedergegeben. Weil die Optionen folglich jederzeit, also ab dem "Date of Grant" hätten ausgeübt werden können und der Rechtserwerb im Zeitpunkt der Zuteilung stattgefunden habe, sei der Entwurf der Rulinganfrage der A. AG zum Schluss gekommen, dass die Optionen im Zeitpunkt der Zuteilung zu besteuern seien. Dies sei dann von der Freiburger Steuerverwaltung bestätigt worden und entspreche auch der späteren Haltung der Steuerverwaltung E. Ein entsprechender Vermerk sei dann von der Arbeitgeberin auch auf dem Lohnausweis 2004 angebracht worden. Der Lohnausweis 2006 erfasse die in der Schweiz ausgeübten Optionen zwar als Lohn, doch werde im Anhang klargestellt, dass diese Erträge gemäss Steuerruling des Kantons Freiburg nicht steuerbar seien. Erst infolge einer Rückfrage zu diesem Lohnausweis hätten die Beschwerdegegner erstmals erfahren, dass der Kanton G. diese Optionen bei Ausübung (teilweise) besteuere. Eine solche pro rata Besteuerung für in der Schweiz ausgeübte Optionen sehe weder das Rundschreiben noch das Kreisschreiben vor. Stelle man hier auf das OECD Musterabkommen ab, so stünde der Schweiz jedoch kein Besteuerungsrecht zu, da die in Frage stehenden Optionen ab dem ersten Tag hätten ausgeübt werden können und im Ausland gewährt worden seien. Im Übrigen komme dem Ruling im Sitzkanton G. kein erhöhtes Vertrauen zu. Eine solche Annahme würde der im DBG verankerten Kompetenzordnung zuwiderlaufen. Die örtliche Zuständigkeit zur Erhebung der Einkommenssteuer liege nicht beim Sitzkanton des Arbeitgebers, sondern beim Wohnsitzkanton des Arbeitnehmers.

Abschliessend verwahren sich die Beschwerdegegner auch dagegen, dass es sich um ein Ausspielen der Kantone untereinander und um eine Verschleierungstaktik handeln soll. Diese Behauptung sei nicht nur aktenwidrig, sondern auch als haltlose Unterstellung zu betrachten, welche gegen den "Ethikcode" zwischen Steuerbehörden und Steuerpflichtigen ("Verhaltenskodex für Steuerbehörden, Steuerzahler und Steuerberater") verstosse.

Unter diesen Umständen gelangen die Beschwerdegegner zum Schluss, dass sämtliche Voraussetzungen für den Schutz berechtigten Vertrauens erfüllt seien. Die Auskunft sei von der zuständigen Behörde auch für die direkte Bundessteuer vorbehaltlos erteilt worden, und zwar aufgrund eines klar, vollständig und korrekt unterbreiteten Sachverhaltes. Zudem sei die Auskunft richtig bzw. deren Unrichtigkeit nicht erkennbar gewesen. In der Tat bestehe im Bereich der Besteuerung von Mitarbeiterbeteiligungen keine klare Praxis und es herrsche eine grosse Rechtsunsicherheit. Im Übrigen seien aufgrund der Auskunft nachteilige Dispositionen getroffen worden (Verzicht auf die umgehende Ausübung der Optionen; entsprechende Zunahme der Steuerlast - um ungefähr 975'000 Franken - infolge der Wertsteigerung nach dem Börsengang von B. sowie der pro rata Besteuerung nach der Haltedauer). Schliesslich gehe der Vertrauensschutz unter den gegebenen Umständen dem Gesetzmässigkeitsprinzip vor.

e) Im vorliegenden Fall ist zunächst davon auszugehen, dass das zur Diskussion stehende Ruling auch für die direkte Bundessteuer getroffen worden ist. Es trifft zwar zu, dass diese in der Rulinganfrage vom 28. September 2004 nicht explizit erwähnt wurde. Hingegen betraf die Eingabe vom 29. April 2004 an die Steuerverwaltung des Kantons E., welche der Freiburger Steuerverwaltung als integrierender Bestandteil der Anfrage eingereicht worden ist, klarerweise auch die direkte Bundessteuer. Dementsprechend hat die Steuerverwaltung des Kantons Freiburg der Rulinganfrage denn auch ausdrücklich sowohl für die Kantonssteuern als auch die direkte Bundessteuer zugestimmt. Somit bleibt zu prüfen, ob die Bindungswirkung des Rulings für die - allein streitige - direkte Bundessteuer aus einem andern Grund zu verneinen sei. Ist nämlich eine der vorne (Erw. 2.a) dargelegten Voraussetzungen des Vertrauensschutzes nicht erfüllt, so kann die Eidgenössische Steuerverwaltung im Veranlagungsverfahren entsprechend intervenieren (vgl. MORF / MÜLLER / AMSTUTZ, 816 Ziff. 4.4.1; BERDOZ, 255). In Bezug auf die hier vorzunehmende Beurteilung der Verbindlichkeit des Rulings mit den Freiburger Behörden ist vorweg festzuhalten, dass sich die Beschwerdegegner die Kenntnisse und das Verhalten ihrer Vertreter anrechnen lassen müssen (vgl. das Bundesgerichtsurteil 2C_24/2010 vom 1. Juni 2010, StE 2011 A 21.14 Nr. 20 Erw. 4.3 und 4.5).

Ein Ruling entfaltet seine Wirkung im nachfolgenden Einschätzungsverfahren insbesondere nur dann, wenn die Auskunft in Bezug auf einen konkreten, korrekt und vollständig dargelegten Sachverhalt erteilt worden ist. Dies stellt in der Tat eine zentrale Voraussetzung dafür dar, dass sich die Beschwerdeführer auf den Grundsatz von Treu und Glauben berufen können (vgl. EISENRING, 115 f.; BEHNISCH / CADOSCH, Rz 1 f.; BERDOZ, 283). Es muss alles, was auf die Beurteilung Einfluss hat, offengelegt werden; insbesondere dürfen keine gezielten Unterlassungen erfolgen. Diesbezüglich fällt im vorliegenden Zusammenhang sofort auf, dass in den verschiedenen Rulinganfragen der einleitend (nur kurz und mit Verweis auf die Pläne sowie die entsprechenden Agreements) dargestellte Sachverhalt zwar gleich formuliert, dann jedoch von den Gesuchstellern selber unterschiedlich interpretiert und qualifiziert worden ist, um daraus eine geradezu diametral entgegengesetzte Steuerfolge abzuleiten (vgl. die vorne unter A. a und b wiedergegebenen Auszüge). So wurde einerseits in der ersten Rulinganfrage, welche am 22. Januar 2004 im Namen der Arbeitgeberin B. am Sitzkanton G. (und später auch im Kanton F.) eingereicht worden ist, ausdrücklich betont, die früher erhaltenen, aber am Zuzugsdatum in die Schweiz noch nicht ausgeübten Optionen hätten als nicht bewertbar im Sinne des Kreisschreibens der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 30. April 1997 und des Merkblatts des Kantonalen Steueramts G. vom 1. September 2003 zu gelten. Dementsprechend seien diese Optionen erst bei der Ausübung zu besteuern, wobei die

Schweiz in der internationalen Ausscheidung gemäss internem Recht den Ausübungsgewinn auf einer Pro-Rata-Basis zuteile. Dieser Betrachtungsweise entsprechend könnten die Optionen während der Laufzeit auch keinen Bestandteil des steuerbaren Vermögens darstellen. Demgegenüber wurde andererseits in der Rulinganfrage (ebenfalls im Namen von B.) an den Kanton E., welche integrierender Bestandteil der Eingabe der Beschwerdegegner an die Steuerverwaltung des Kantons Freiburg bildete, für die gleiche Konstellation insbesondere dargelegt, die Vesting-Periode betreffe nicht die Optionen, sondern die Aktien. Da der einzelne Mitarbeiter bereits ab dem Zeitpunkt der Zuteilung ein Ausübungsrecht besitze, seien die Optionen unbelastet. Lediglich die Aktien, welche der Mitarbeiter bei der Ausübung erhalte, seien mit einer Rückgabeverpflichtung belastet. Mangels Beschränkung des Ausübungsrechts zwischen der Zuteilung der Optionen und dem Zeitpunkt, in welchem der Mitarbeiter bei der Ausübung das Recht an den Aktien erwerbe, ergebe es keine gesetzliche Rechtfertigung, um die Besteuerung der Optionen über den Zeitpunkt der Zuteilung hinaus aufzuschieben. Angesichts dieser Ausgestaltung des Beteiligungsrechts entspreche die Besteuerung der Optionen bei deren Zuteilung der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zur Frage, in welchem Zeitpunkt das Einkommen beim Erwerb von Mitarbeiteraktien realisiert sei; dies widerspreche auch nicht den Grundsätzen für eine aufgeschobene Besteuerung gemäss dem Kreisschreiben Nr. 5 vom 30. April 1997. Diese Betrachtungsweise habe zur Folge, dass die (noch nicht ausgeübten) Mitarbeiteroptionen bei den Mitarbeitern von B. ab deren Wohnsitznahme in der Schweiz als Vermögen zu besteuern seien.

Es ist evident, dass ein solches Vorgehen - zumindest soweit es die gleiche Steuer betrifft - dem Verbot widersprüchlichen Verhaltens zuwiderläuft und somit gegen Treu und Glauben verstösst. Erst recht verletzt es auch den von beiden Parteien angerufenen "Verhaltenskodex für Steuerbehörden, Steuerzahler und Steuerberater" (vgl. ST 2003, 1113 ff.), wonach die verfolgten Interessen offenzulegen sind. Danach soll generell offen, sachlich und transparent informiert sowie Gleiches gleich und Ungleiches ungleich beurteilt werden. Als verpönt bezeichnet werden allgemein unseriöse Praktiken und insbesondere das "Antwort-Shopping" bei Mitarbeitern derselben Verwaltung, worunter grundsätzlich auch die jeweiligen kantonalen Verwaltungen für die direkte Bundessteuer fallen (vgl. Art. 102 Abs. 2 DBG). Die Feststellung treuwidrigen Verhaltens erscheint hier umso mehr gerechtfertigt, als es im Zusammenhang mit Mitarbeiterbeteiligungen allgemein üblich ist, ein allfälliges Ruling am Sitzkanton der Gesellschaft einzuholen und dieses dann informationshalber an die betroffenen Kantone weiterzuleiten. Eine solche "generell-konkrete" Anfrage des Arbeitgebers betrifft nämlich insbesondere auch - in grundsätzlicher Übereinstimmung mit der steuerrechtlichen Beurteilung - die Abrechnung der Sozialversicherungsbeiträge (vgl. dazu BGE 133 V 346) sowie die entsprechende Erstellung der Lohnausweise. Dies hat grundsätzlich auch Drittwirkungen für die betroffenen Arbeitnehmer. Soweit es gewissen Beteiligten (insbesondere Arbeitnehmern mit anderem Wohnsitz) darum geht, trotzdem allfällige unterschiedliche steuerliche Praxen der Kantone gezielt auszunützen, muss die gebotene Grenze zumindest darin bestehen, dass dieses Vorgehen auf die kantonalen Steuern beschränkt bleibt. Hingegen kann es nicht angehen, für die schweizweit einheitlich zu handhabende direkte Bundessteuer bewusst unterschiedliche Rulings zu vereinbaren oder geradezu zu erschleichen. Es darf ja nicht sein, dass das gleiche Einkommen (ein- und desselben Arbeitgebers!) bewusst in gewissen Kantonen der direkten Bundessteuer unterstellt wird und in andern Kantonen nicht. Hier geht es schlicht um den in Art. 8 Abs. 1 BV statuierten Anspruch auf Rechtsgleichheit vor dem Gesetz sowie die entsprechende Pflicht zur Gewährleistung der einheitlichen Rechtsanwendung, wie sie in Art. 102 Abs. 2 und Art. 104 Abs. 1 DBG aus-

drücklich vorgesehen ist. Dazu kommt im vorliegenden Fall, dass die im streitigen Punkt klarerweise entgegengesetzten Rulinganfragen verschwiegen wurden. Während in der Eingabe der Firma B. an den Kanton E. von anderen Rulings überhaupt nicht die Rede war, wurde im Schreiben der Steuerpflichtigen vom 28. September 2004 an die Freiburger Steuerverwaltung ausdrücklich betont, es sei "*offenbar ... **eine ähnliche Anfrage*** [Hervorhebung durch den Urteilsredaktor] - *in F. unter Berechnung der vorgeschlagenen Bewertung - auch in anderen Kantonen eingereicht*" worden. Damit wurde geradezu der Eindruck erweckt, dass dort die gleichen Anträge gestellt worden seien. Dieser Hinweis war umso irreführender, als nicht die erste Anfrage vom 12. Mai 2004, sondern bloss eine Kopie des zweiten Rulingantrages vom 22. Juni 2004 an den Kanton F. beigelegt wurde. In Letzterem ging es jedoch - im Hinblick auf einen allfälligen Börsengang der B. mit entsprechenden "Lock-up"-Sperrfristen für die Aktionäre - ausschliesslich um die Bewertung von bereits bezogenen Aktien, für welche gemäss den Beteiligungsplänen der B. keine Rückgabeverpflichtung mehr bestand. Die Vorinstanz hat denn auch ausdrücklich bestätigt, dass sie im damaligen Zeitpunkt von den in G. und F. eingereichten Anfragen betreffend die Einkommensbesteuerung keine Kenntnis hatte. Entgegen der Behauptung der Beschwerdegegner hatten übrigens die Rulinganfragen in den Kantonen E. und Freiburg sehr wohl auch die Einkommens- und nicht nur die Vermögenssteuer zum Gegenstand. Unter diesen Umständen konnte die Vorinstanz keinen Verdacht hegen, dass im gleichen Zusammenhang - insbesondere für die direkte Bundessteuer - bereits ein gegenteiliges Ruling vereinbart worden war. Beigefügt kann noch werden, dass Rechtsanwältin C. in der Rulinganfrage, welche sie am 16. August 2004 im Namen der Beschwerdegegner bei der Steuerverwaltung des Kantons E. eingereicht hat (Beschwerdeantwort Beilage 21), sogar ausdrücklich betonte:

*"Les époux X. ont été informés du fait que, le 25 juin 2004, le groupe B. vous a adressé une demande par le biais de A. SA **concernant, entre autres, la valorisation des options et actions de collaborateurs B. pour l'impôt sur la fortune et leur date d'imposition. Une telle demande*** [Hervorhebungen durch den Urteilsredaktor] *a également été faite dans d'autres cantons, lesquels l'ont apparemment acceptée."*

Soweit die Beschwerdegegner einwenden, dass von der Firma B. am Sitzkanton eingeholt, anders lautende Ruling sei ihnen nicht bzw. erst im Jahr 2007 bekannt gewesen, kann ihnen nicht gefolgt werden. Ebenso wenig spielt es eine Rolle, ob ihnen bei ihrem Wohnsitzwechsel das schweizerische Steuersystem geläufig war oder nicht. Massgebend ist in diesen Punkten, dass sich die Beschwerdegegner, wie bereits dargelegt, auch die Kenntnisse und das Verhalten ihrer Vertreter anrechnen lassen müssen. Dabei ist nicht zu übersehen, dass sowohl die Rulinganfragen in den Kantonen G. und F. als auch jene im Kanton E. von der gleichen Vertreterin der Firma B., nämlich der A. AG eingereicht worden sind. In deren Namen hat jeweils insbesondere Dr. Z. unterzeichnet, sodass - was auch sonst nahe liegend erscheint - eine umfassende Kenntnis und Bearbeitung der Steuerfragen im Zusammenhang mit den Mitarbeiterbeteiligungen der Firma B. angenommen werden kann. Aus den Akten ergibt sich zudem, dass sowohl Rechtsanwältin C., welche zunächst im Kanton E. und dann in Freiburg im Namen der Steuerpflichtigen auftrat, als auch die Beschwerdegegner selber mit den Beratern der A. AG in Kontakt standen. So teilte Herr X. Rechtsanwältin C. bereits in einer Mail-Nachricht vom 22. September 2004 im Hinblick auf die in Freiburg einzureichende Rulinganfrage einleitend mit, seine Frau habe soeben mit den Leuten der A. AG gesprochen, welche regelmässig bei der Steuerbehörde des Kantons E. nachfragten, wie es mit dem Ruling stehe (Beschwerdeantwort Beilage 22). Erst recht kann unter den gegebenen Umständen angenommen werden, dass sich auch Parteivertreterin C., welche als erfahrene und in

steuerrechtlichen Fragen bewanderte Rechtsanwältin die besondere Tragweite des (primär) im Sitzkanton einzuholenden Rulings kennen musste, sich vom spezialisierten Sachbearbeiter der A. AG umfassend über die von der Arbeitgeberin bereits vorgenommenen Schritte informieren liess. Dies gilt umso mehr, als sie selber bereits am 16. August 2004 die Steuerverwaltung des Kantons E. ebenfalls um Beantwortung des Rulings bat, welches die A. AG im Namen der Firma B. unterbreitet hatte, und gleichzeitig ergänzende Fragen vortrug (Beschwerdeantwort Beilage 21). Zudem reichte sie in Freiburg ausdrücklich "dieselbe Anfrage" ein wie die A. AG im Namen der Firma B. (Beschwerdebeilage 7). Daraus ergibt sich der Schluss, dass die Vorinstanz - zumindest was die direkte Bundessteuer betrifft - nicht vollständig und korrekt informiert worden ist. Schon aus diesem Grund sowie angesichts des dargelegten widersprüchlichen Verhaltens der Beteiligten entfällt der von den Beschwerdegegner angerufene Vertrauensschutz.

Auch nicht durchzudringen vermögen die Beschwerdegegner im Weiteren mit dem Einwand, eine allfällige Unrichtigkeit der erhaltenen Auskunft sei nicht erkennbar gewesen. Als unrichtig gilt eine Auskunft, wenn sie entweder dem Gesetz oder einer für Dritte klar erkennbaren Praxis (Kreisschreiben usw.) widerspricht. Hat der Steuerpflichtige einen Steuerberater mit dem Einholen einer Auskunft beauftragt, so dürfen höhere Anforderungen an die Erkennbarkeit gestellt werden. Der Steuerpflichtige hat sich auch hier das Wissen seines Vertreters anrechnen zu lassen (vgl. zu diesen Aspekten MORF / MÜLLER / AMSTUTZ, 815 Ziff. 4.2.4; BERDOZ, 267 ff. sowie die dort erwähnten Bundesgerichtsurteile). Diesbezüglich ist den Beschwerdeführern zwar einzuräumen, dass die Besteuerung von Mitarbeiteroptionen während Jahren umstritten war und über längere Zeit hinweg Gegenstand parlamentarischen Beratungen bildete, welche erst kürzlich abgeschlossen wurden (vgl. die Botschaft zum Bundesgesetz über die Besteuerung von Mitarbeiterbeteiligungen, BBl. 2005, 575 ff., sowie das schliesslich am 17. Dezember 2010 erlassene Bundesgesetz, BBl. 2010, 8987 ff.). Nichtsdestoweniger ist für das Jahr 2004, in dem die Rulings eingeholt wurden, davon auszugehen, dass die Eidgenössische Steuerverwaltung die steuerliche Behandlung von Mitarbeiteraktien und Mitarbeiteroptionen in ihrem überarbeiteten Kreisschreiben Nr. 5 vom 30. April 1997 (ASA 66, 130 ff.) geregelt und zudem vor allem das Rundschreiben vom 6. Mai 2003 zur Besteuerung von Mitarbeiteroptionen mit Vesting-Klauseln erlassen hatte. Dies musste den Vertretern der Beschwerdegegner bekannt sein. Dass dem auch tatsächlich so war, ergibt sich insbesondere aus den ...-NEWS zum Thema "Neues Rundschreiben der Eidgenössischen Steuerverwaltung zur Besteuerung von Mitarbeiteroptionen mit Vesting-Klauseln", welche die A. AG im Mai 2003 an ihre Kunden gerichtet hat. Darin wird einleitend betont, das neue Rundschreiben habe einen beträchtlichen Einfluss auf die Besteuerung von Mitarbeiteroptionen in der Schweiz. Es dränge sich daher eine detaillierte Analyse der Auswirkungen für Unternehmen und Mitarbeiter auf, da ein grosses Potenzial für Steuer- und Sozialversicherungseinsparungen bestehe. Im Einzelnen wurde dann dargelegt:

"Grundzüge des neuen Rundschreibens

Mit dem per 6. Mai 2003 veröffentlichten Rundschreiben, adressiert an die kantonalen Steuerverwaltungen, versucht die Eidgenössische Steuerverwaltung, die Auslegung ihres Kreisschreibens vom 30. April 1997 mit dem Urteil des Zürcher Verwaltungsgerichts in einer praktikablen Art und Weise zu harmonisieren. Die neue Auslegung der Eidgenössischen Steuerverwaltung stellt jedoch eine Kehrtwendung in der Besteuerungspraxis von Mitarbeiteroptionen mit Vestingklauseln dar.

Das Rundschreiben der Eidgenössischen Steuerverwaltung ist rechtlich als Verwaltungsverordnung, als Anweisung an die kantonalen Steuerverwaltungen für die Veranlagung der direkten Bundessteuer, zu verstehen. Es ist noch nicht absehbar, ob die neuen Regeln auch den Eingang in die Praxis für die kantonalen Steuern finden werden.

Das Rundschreiben der Eidgenössischen Steuerverwaltung befasst sich nur mit Mitarbeiteroptionen, die sogenannten Vesting-Klauseln unterliegen. Als Vesting-Klauseln werden die Bestimmungen in Optionsplänen verstanden, wonach der begünstigte Mitarbeiter zugeteilte Optionen verlieren kann, wenn das Arbeitsverhältnis während einer gewissen Periode – der Vesting-Periode – aufgelöst wird. Da der Grossteil der Optionspläne über derartige Vesting-Klauseln verfügt, sind auch die meisten gegenwärtigen und zukünftigen Optionsinhaber sowie die Arbeitgeber von den Neuerungen des Rundschreibens betroffen.

Von der Zuteilungsbesteuerung...

Gemäss der bisherigen Praxis der direkten Bundessteuer und einer Vielzahl der Kantone musste der Mitarbeiter seine bewertbaren Optionen bei der Zuteilung versteuern, auch wenn diese Optionen mit Vesting-Klauseln versehen waren. Im Zeitpunkt eines allfälligen Verfalls der Optionen aufgrund dieser Vesting-Klauseln (bei Beendigung des Arbeitsverhältnisses) konnte der Mitarbeiter steuerlich einen sogenannten Minuslohn geltend machen.

... zur Ausübungsbesteuerung

Eine neue rechtliche Analyse der Eidgenössischen Steuerverwaltung hat nun ein anderes Bild ergeben. Die Eidgenössische Steuerverwaltung kommt nun – wie das Zürcher Verwaltungsgericht – zum Schluss, dass die Optionen mit Vesting-Klauseln im Zeitpunkt der Zuteilung noch nicht „unwiderruflich erworben“ werden. In der Praxis enthalten die meisten Optionspläne weitere Bedingungen und Einschränkungen nach der Vesting-Periode, wie zum Beispiel sofortiger Verfall der Optionen bei Kündigung aus wichtigem Grund (Art. 337 OR gemäss Schweizer Recht) oder Einkürzung der Ausübungsfrist bei Beendigung des Arbeitsverhältnisses (sogennante „Truncation“).

Auch nach dem Ablauf der Vesting-Periode ist damit grundsätzlich bei den meisten Optionen noch kein „unwiderruflicher Rechtserwerb gegeben, dessen Erfüllung nicht besonders unsicher ist“. Der steuerliche Zufluss erfolgt deshalb gemäss dem neuen Rundschreiben der Eidgenössischen Steuerverwaltung im Zeitpunkt der Ausübung.

Verpflichtungen für den Arbeitgeber

Sind Mitarbeiteroptionen im Zeitpunkt der Zuteilung noch nicht steuerbar, haben die Arbeitgeber gemäss Rundschreiben auf die Zuteilung der Optionen im Lohnausweis unter der Rubrik „Bemerkungen“ hinzuweisen. Ausserdem haben sie auf einem separaten Beiblatt zuhanden der steuerpflichtigen Personen sinngemäss festzuhalten, dass die Optionen bloss Anwartschaften darstellen, und dass die Besteuerung erst bei allfälliger Ausübung erfolgen wird.

Bei der Ausübung muss der Arbeitgeber den Ausübungsgewinn (d.h. die Differenz zwischen dem Aktienkurs im Zeitpunkt der Ausübung und dem Ausübungspreis) als Teil des Bruttoeinkommens auf dem Lohnausweis deklarieren, und die entsprechenden Sozialversicherungsabgaben entrichten.

Sozialversicherungen

In Anlehnung an Artikel 7 der AHV-Verordnung richtet sich der Zeitpunkt der Erfassung von Mitarbeiteroptionen für Sozialversicherungszwecke nach den Vorschriften der direkten Bundessteuer. Demzufolge müssten auch die Sozialversicherungsbehörden die Änderung der Praxis der Eidgenössischen Steuerverwaltung übernehmen. In welcher Form dies das Bundesamt für Sozialversicherungen tun wird, ist noch nicht klar.

Da sich das Rundschreiben als Präzisierung zum Kreisschreiben Nr. 5 bezeichnet, stellt sich die Frage, ob die Zuteilungsbesteuerung von Optionen mit Vesting-Klauseln in der Vergangenheit falsch war. In diesem Fall hätte der Arbeitgeber die Lohnausweise, welche die Optionszuteilungen gemäss alter Praxis beinhalten, zurückzurufen und neue Lohnausweise unter Berücksichtigung der neuen Praxis auszustellen. Es stellt sich die Frage, inwieweit sich ein Arbeitgeber auf ein mit den Steuerbehörden ausgehandeltes Besteuerungsgutachten stützen kann. Der Nettolohnbetrag der vergangenen Jahre ändert sich jedenfalls dann (und es sollte ein neuer Lohnausweis ausgestellt werden), wenn die gemäss alter Praxis zuviel bezahlte AHV zurückgefordert wird.

Übergangsregeln und Planungsmöglichkeiten

Das Rundschreiben bezeichnet sich selber als „Präzisierung des Kreisschreibens Nr. 5“. Tatsächlich liegen die Aussagen des Rundschreibens im Auslegungsbereich des Kreisschreibens; es handelt sich aber rechtlich klarerweise um eine signifikante Praxisänderung.

Bei einer Praxisänderung hat der Mitarbeiter das Anrecht, für alle noch offenen Steuerjahre gemäss der neuen Praxis beurteilt zu werden. Wenn also ein Mitarbeiter im Jahr 2001 Optionen erhalten hat, die gemäss der damals anwendbaren Praxis bei der Zuteilung steuerbar waren, kann er – sofern er noch nicht definitiv veranlagt ist – ein Rektifikat der Steuererklärung einreichen und die Besteuerung von Mitarbeiteroptionen mit Vesting-Klauseln im Zeitpunkt des definitiven Rechtserwerbs, also gemäss dem neuen Rundschreiben in den meisten Fällen bei Ausübung, verlangen. In diesem Zusammenhang stellt sich andererseits die Frage, ob sich das Unternehmen und die Mitarbeiter unter Berufung auf Treu und Glauben auf die vorgängig ausgehandelten Besteuerungsgutachten stützen können.

Die praktische Anwendung dieses Rundschreibens sowie die Übergangsbestimmungen sind zur Zeit noch unklar. Wir sind der Ansicht, dass sich aufgrund der neuen Grundlagen für viele Arbeitnehmer, die Steuern und Sozialversicherungsabgaben bei der Zuteilung der Optionen bezahlt haben, beträchtliche Sparmöglichkeiten ergeben. Wir empfehlen deshalb, eine detaillierte Analyse der Auswirkungen des Rundschreibens auf das Unternehmen wie auch auf die Mitarbeiter vorzunehmen."

Abschliessend wurde übrigens für weitere Informationen auch an Dr. Z. verwiesen, welcher bekanntlich die Rulinganfragen der A. AG unterzeichnet hat. Dr. Z. kann ohne Zweifel auch als einer der besten Kenner der Materie betrachtet werden, hat er doch 1999 seine (berufsbegleitend verfasste) Dissertation zum Thema "Mitarbeiteroptionen und -aktien, Bewertung - Rechnungslegung - Besteuerung" als Band 164 der Schriftenreihe der Treuhand-Kammer veröffentlicht. Im Lichte dieser Publikationen kann nicht im Ernst behauptet werden, die Vertreter der Beschwerdegegner hätten die aktuelle Praxis der Eidgenössischen Steuerverwaltung zur Besteuerung von Mitarbeiteroptionen nicht gekannt. Im Gegenteil ergibt sich daraus mit aller Deutlichkeit der Schluss, dass die federführenden Beteiligten sachkundig und ganz gezielt vorgegangen sind. Auch deshalb

sind die Voraussetzungen, welche Rechtsprechung und Lehre an den Schutz des in eine behördliche Auskunft gesetzten Vertrauens stellen, vorliegend nicht erfüllt.

3. a) In materieller Hinsicht bringt die Eidgenössische Steuerverwaltung in ihrer Beschwerde insbesondere vor, es bestehe bezüglich der Besteuerung von Mitarbeiteroptionen eine langjährige, allgemein bekannte Praxis, welche mit dem Rundschreiben vom 6. Mai 2003 weiter präzisiert worden sei. Nicht als Mitarbeiteroptionen im Sinne des Kreisschreibens Nr. 5 gälten Gestaltungsrechte auf Erwerb von Beteiligungsrechten, deren Wert sich nicht objektiv feststellen lasse, weil sie zahlreiche individuelle Bedingungen enthalten. Dies sei beispielsweise dann der Fall, wenn extrem lange Sperrfristen oder Laufzeiten vorhanden sind oder wenn es an der Volatilität oder anderen Rechnungsparametern fehlt. Im Rundschreiben sei ferner darauf aufmerksam gemacht worden, dass "gevestete" Optionen in der Regel auch nach Ablauf der Vesting-Periode noch nicht unwiderruflich erworben seien. Der Rechtserwerb werde nämlich meistens zusätzlich davon abhängig gemacht, dass der Mitarbeiter bis zur Ausübung der Optionen weiterhin bei der Unternehmung beschäftigt bleibe. Eine Besteuerung nach Ablauf der Vesting-Periode müsse auch deswegen unterbleiben, weil eine zutreffende objektive Bewertung "gevesteter" Optionen aufgrund der unterschiedlichen, individuellen Bedingungen und Umstände gar nicht zuverlässig möglich sei. Die Einkommensbesteuerung habe daher bei der Ausübung der Optionen zu erfolgen.

Davon ausgehend macht die Beschwerdeführerin im vorliegenden Fall insbesondere geltend:

"5. „1998 Stock Plan“

5.1 Den uns vorliegenden „Stock Option Agreements – Early Exercise“ zum „1998 Stock Plan“ können die nachfolgenden, wichtigsten Elemente für die steuerliche Beurteilung der am 27. Oktober 1999, 30. März 2000 und 23. Oktober 2001 Frau X. zugeteilten Optionen entnommen werden (vgl. Beschwerdebeilage 12.) Die Stock Option Agreements für die letzten beiden Optionszuteilungen im September 2000 und Oktober 2001 liegen uns zwar nicht vor – es kann jedoch davon ausgegangen werden, dass diese gleich oder ähnlich lauten. Hiernach wird daher die rechtliche Beurteilung anhand der Zahlen und Daten der Optionszuteilung vom 27. Oktober 1999 aufgezeigt:

<i>Date of Grant</i>	<i>27.10.1999</i>	<i>= Zuteilungsdatum der Option</i>
<i>Vesting Commencement Date</i>	<i>27.09.1999</i>	<i>= Beginn der jeweiligen Sperrfrist / Vestingperiode</i>
<i>Exercise Price per Share</i>	<i>\$0.20</i>	<i>= Ausübungspreis pro Aktie</i>
<i>Total Number of Shares</i>	<i>140'000</i>	<i>= Anzahl zugesicherter Aktien</i>
<i>Total Exercise Price</i>	<i>\$ 28'000</i>	<i>= Ausübungspreis insgesamt</i>

5.2 Die Option ist ganz oder teilweise ausübbar, wobei folgende Bedingungen / Sperrfristen gelten: 25% der betreffend Aktien sind während einem Jahr (d.h. bis am 27.09.2000) gesperrt, womit die Option damit faktisch bis dahin nicht ausübbar ist (Vestingperiode). Danach läuft jeden folgenden Monat eine weitere Vestingperiode für 1/48 der Option (d.h. jeweils 2916 Aktien) ab. Die Option wird damit gemäss Stock Option Agreement erst mit dem Ablauf der jeweiligen Vestingperiode für die ent-

sprechende Tranche unbeschränkt ausübbar. Bis zum Ablauf der letzten Vestingperiode dauert es insgesamt 4 Jahre.

5.3 Ferner liegt folgende weitere Bedingung bei der Ausübung der Option vor: „Termination Period: This Option may be exercised, to the extent it is then vested, for three months after Optionee ceases to be a Service Provider. (...)“.

Damit hätte die Option bei einer allfälligen Beendigung des Arbeitsverhältnisses zwischen B. und Frau X. nur während der darauf folgenden drei Monate und nur in jenem Umfang noch ausgeübt werden können, für welche die Vestingperiode bereits abgelaufen gewesen wäre. Der Rest der Option wäre verfallen. Dies zeigt auf, dass die Option faktisch – entgegen der Ansicht der Beschwerdegegner und deren Rechtsvertreter/in – eben nicht bereits am ersten Tag nach der Zuteilung hätte ausgeübt werden können, sondern dass es sich um eine blossе Anwartschaft handelte. Die Option ist zudem unverkäuflich ausgestaltet (Ziff. 7 des Stock Option Agreements: Non-Transferability of Option; siehe Beschwerdebeilage 12). Daraus ergibt sich, dass der Rechtsanspruch auf den Wert der Option während der ganzen Laufzeit einerseits vom Ablauf der Vestingperiode und andererseits vom Bestand des Arbeitsverhältnisses abhängt (sog. Truncation Klausel) und damit in der Schwebe ist.

5.4 Die vorliegende Option kann daher nicht als Mitarbeiteroption im Sinne des Kreisschreibens Nr. 5 angesehen werden, da die vorliegenden individuellen Bedingungen eine objektive Bewertung der Option verunmöglichen. Es handelt sich hierbei gemäss Kreisschreiben Nr. 5 um ein Gestaltungsrecht bzw. eine blossе Anwartschaft, womit erst im Zeitpunkt der Ausübung der Option steuerbares Einkommen realisiert wird (vgl. dazu auch Rundschreiben, Ziff. 2).

5.5 Theoretisch wäre eine Bewertung per Zuteilungstag, d.h. per 27. September 1999, möglich, doch müsste das ganze Paket in die jeweiligen Tranchen aufgeteilt werden. Eine solche Aufteilung wurde von der ESTV bisher nie akzeptiert. Bei derartigen vielen Tranchen liegt eine Häufung von individuellen Bedingungen vor (vgl. Kreisschreiben Nr. 5, Ziffer 4.1. Grundsätze) und die ESTV schliesst in solchen Fällen immer auf Nichtbewertbarkeit der Optionen und damit auf die Besteuerung im Zeitpunkt der Ausübung. Hinzu kommt, dass B. im Zeitpunkt der jeweiligen Zuteilungen noch gar nicht börsenkotiert war, was eine objektive Bewertung der Optionen dieses Start-Up-Unternehmens auf den Zeitpunkt der Zuteilung äusserst erschwert hätte.

5.6 Wie bereits erwähnt, wurden unter dem „1998 Stock Plan“ weitere Optionen zugeteilt. Die Option Agreements betreffend die Zuteilungen per 30. März und 26. September 2000 sehen die gleichen Sperrfristen für etwas andere Tranchen vor (20 nach einem Jahr; 1/60 für jeden weiteren Monat); im Übrigen sind die Bedingungen, soweit ersichtlich, dieselben. Die hiervor gemachten Ausführungen gelten daher auch für diese späteren Zuteilungen.

6. „2003 Stock Plan“ (No. 2)“

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

<i>Exercise Price per Share</i>	\$ 5.00	= Ausübungspreis pro Aktie
<i>Vesting Commencement Date</i>	28.09.2003	= Beginn der jeweiligen Sperrfrist
<i>Vesting Schedule</i>	12 Monate nach Vesting Commence- ment 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)

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.

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 I.-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 jedoch ein wichtiges Element ausser Acht gelassen, nämlich der Einfluss des Wohnsitzwechsels von I. 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 I.-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)."

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 B. 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... ."

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 Frau X. 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 I.-Steuerrechts, respektive bei den 2003 zugeteilten Optionen um Non-Qualified Stock Options (welche in I. nur geringfügig anders behandelt würden). Die Incentive Stock Options unterlägen bestimmten steuergesetzlichen Voraussetzungen, nämlich:

- "• *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 Mitarbeiterbeteiligungspläne 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 B. 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 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 Ausübungbesteuerung 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 G. 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 Zürich 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:

- "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 B. Inc. I. 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 Zürich 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 I.-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 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 Frau X. 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 Ruling des Kantons G., 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 E. 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 B. betreffend den "2004 Stock Plan" eingeholt worden sei. Obwohl es hier um gleichartige Optionen gegangen sei, habe man - insbesondere in Anbetracht der Truncation-Klausel - 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 Frau X. 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 B. für das Jahr 2007 enthalte nämlich kein entsprechendes Einkommen, sondern nur - in Übereinstimmung mit dem Ruling im Kanton G. - 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, das Land I. habe (unbestrittenermassen) die Optionen nicht im Zeitpunkt der Zuteilung besteuert und es könnte 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 Frau X. 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 Akteinkurs im Ausübungszeitpunkt; vgl. Lohnausweis). Mit der vorliegenden Beschwerde werde jedoch nur die Besteuerung eines anteilmässigen Betrages (gemäss dem Ruling im Kanton G.) in der Höhe von 8'748'465 Franken verlangt. Damit würden die Bestimmungen des DBA-I. (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-I. 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-I. 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 Ruling des Kantons G. festgehaltene anteilmässige Aufteilung anzuwenden, wonach auf die Aufenthalts- bzw. Arbeitsdauer zwischen der Zuteilung und der Ausübung abgestellt 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 B. 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 Frau X. in I. für B. gearbeitet habe, sondern auch jene Zeit, in welcher sie in der Schweiz für B. tätig gewesen sei, in die Berechnung miteinbezogen werden müsse. Als Arbeitgeber habe B. ja diese anteilmässige Besteuerung auch selber vorgeschlagen und damit erklärt, dass die Optionszuteilung vor dem Hintergrund der weiteren, künftigen Mitarbeit für B. 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 Titeltkäufe 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 einzig 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 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 Praxis im Kanton G. 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 Gerichtsentscheidungen aus der Westschweiz. Es sei daher selbstverständlich, dass die Kantone ihre eigene Praxis auch uneingeschränkt für die direkte Bundessteuer anwendeten. Daran ändere auch die Aufsichtskompetenz 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 B. gehabt hätten. Insofern habe das in G. 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 B. 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 B. 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 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 I.-Steuerrechts handle, welche bewertbar seien. Während des Wohnsitzes in I. sei eine Bewertung nicht nötig gewesen. Sodann sei nach dem Zuzug in die Schweiz weder vom Kanton E. 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 Ausland ordnungsgemäss 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 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 sogenannt festen Praxis der Eidgenössischen Steuerverwaltung abwichen. Insofern könne von einer konsequenten Durchsetzung einer einheitlichen Praxis keine Rede sein.

Schliesslich wird noch beigefügt, 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

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 blosse 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 verbindlich (vgl. StE 2003 B 22.2 Nr. 17, B. Erw. 1c).

In der Folge entschied das Verwaltungsgericht des Kantons Zürich 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 Ausübungbesteuerung 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.

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 blosse 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 ("Cassette 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 Ruling des Kantons G. zur Ausübungbesteuerung von der Vertreterin der Firma B. 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 Beteiligungs-

plänen sowie Agreements auf jeden Fall so, dass die erhaltenen Optionen bzw. Aktien durch weitere Mitarbeit bei B. "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 B. (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 B. 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 G. (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 grundlegender Tragweite, mit einer gewissen Drittwirkung für die Arbeitnehmer. Diese selbstgewünschte Qualifikation wurde somit am Sitz der B. 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 I. 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 ... (DBA-I.) 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-I. 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 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 B. 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 G. (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. 2^{bis} 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 befristet Aufgabe erfüllen (lit. b). Im vorliegenden Fall erfüllen die Beschwerdegegner diese Voraussetzung offensichtlich nicht. In der Tat sind sie ja zwecks Übernahme der Stellen bei der K. (nebst einer 50%-Stelle bei B. 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.

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.

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).

Art. 8 Abs. 1, 9 BV; Art. 16, 17 Abs. 1, 102 Abs. 2, 104 Abs. 1 DBG; Art. 15 Abs. 1 DBA-I.