

Steuerrekursgericht  
des Kantons Zürich



1. Abteilung

1 DB.2013.16  
1 ST.2013.16

**Entscheid**

30. Oktober 2013

Mitwirkend:

Abteilungsvicepräsident Walter Balsiger, Steuerrichter Anton Tobler, Steuerrichter Michael Ochsner und Gerichtsschreiber Hans Heinrich Knüsli

In Sachen

**A, B,  
Zweigniederlassung C,**

vertreten durch D AG,

**Beschwerdeführerin/  
Rekurrentin,**

gegen

1. **Schweizerische Eidgenossenschaft,**

2. **Staat Zürich,**

vertreten durch das kant. Steueramt,  
Division Bau,  
Bändliweg 21, Postfach, 8090 Zürich,

**Beschwerdegegnerin,**

**Rekursgegner,**

betreffend

**Direkte Bundessteuer 1.4.2003 - 31.3.2004 und 1.4.2004 - 31.3.2005 sowie  
Staats- und Gemeindesteuern 1.4.2003 - 31.3.2004 und 1.4.2004 - 31.3.2005**

hat sich ergeben:

A. 1. A Ltd. ist ein 1981 gegründeter, weltweit tätiger Anbieter von E mit Sitz und Stammhaus in B (F); die Aktien dieser Publikumsgesellschaft, die heute rund 150'000 Mitarbeiter beschäftigt, werden u.a. an der New Yorker Börse gehandelt.

Seit dem ... .. 2001 ist A mit einer Zweigniederlassung in der C im hiesigen Handelsregister eingetragen; dies anfänglich mit folgender Zweckbestimmung: Verkaufs- und Vorverkaufsaktivitäten, regionales Unterstützungszentrum und Aufbau von Kundenbeziehungen in der Schweiz für alle Produkte und Leistungen der Gesellschaft. Verbunden mit der Errichtung dieser Zweigniederlassung (nachfolgend auch die Pflichtige) war die beschränkte hiesige Steuerpflicht von A im Kanton Zürich bzw. in der Schweiz. In der Folge versuchte A die sich stellenden Besteuerungsfragen in einem Ruling mit dem kantonalen Steueramt zu regeln. Im Rahmen einer entsprechenden Anfrage wurden das globale Geschäftsmodell von A und die Tätigkeiten der Zweigniederlassung kurz zusammengefasst wie folgt umschrieben:

A plane als G-Unternehmen in den europäischen Raum vorzustossen. Im Rahmen der geschäftlichen Aktivitäten werde typischerweise zunächst versucht, das Geschäft des Kunden zu verstehen. Hierfür würden einige F Angestellte für eine limitierte Zeit direkt zu einem spezifischen Kunden in die Schweiz gesandt. Diese würden die Bedürfnisse des Kunden abklären und das Ergebnis an A weiterleiten, so dass in F ein massgeschneidertes H-Projekt hergestellt werden könne. Nach Fertigstellung der entwickelten I werde diese den Schweizer Kunden zugesandt und wiederum durch vom Stammhaus entsandte A-Angestellte installiert. In C unterhalte A eine Zweigniederlassung mit derzeit drei Mitarbeitern, welche Marketingaktivitäten für den Schweizer Markt ausführen; andere Aktivitäten würden nicht übernommen und die erwähnten Angestellten seien insbesondere auch nicht ermächtigt, Verträge abzuschliessen. Die C Zweigniederlassung qualifiziere damit als "Servicegesellschaft"; sie führe nur Dienstleistungen für den Hauptsitz aus und könne deshalb auf Basis der "Cost plus 5%"-Methode besteuert werden. Dementsprechend werde auch keine Betriebsstättenbuchhaltung geführt, sondern würden stattdessen die der Zweigniederlassung zuzuordnenden Kosten aufgezeichnet. Der steuerbare Gewinn entspreche alsdann 5% dieser um

die Schweizer Steuern erweiterten Kosten, während das steuerbare Kapital auf der Basis der lokalisierten Aktiven festgesetzt werden könne.

Das Steueramt stimmte dem Ruling am 24. Januar 2003 zu, worauf es für die Steuerperioden vom 31.10.2001 bis 31.3.2002 und vom 1.4.2002 bis 31.3.2003 zur Anwendung gelangte.

2. Auf Basis des Rulings bzw. der darin festgelegten Kostenaufschlagsmethode (Cost plus 5%) deklarierte die Pflichtige für die Steuerperioden 1.4.2003 - 31.3.2004 und 1.4.2004 - 31.3.2005 Gewinne von Fr. 97'118.- bzw. Fr. 108'298.-.

Derweil ging der Steuerkommissär von massiv höheren Gewinnen aus und setzte die Steuerfaktoren mit Hinweisen bzw. Einschätzungsentscheiden vom 4. August 2009 wie folgt fest:

| <b><u>Steuerperiode 1.4.2003 – 31.3.2004</u></b> | <b>Staats- und Gemeindesteuer</b> | <b>Direkte Bundesteuer</b> |
|--|-----------------------------------|----------------------------|
|  | Fr.                               | Fr.                        |
| Steuerbarer Reingewinn                           | 2'550'000.-                       | 2'550'000.-                |
| Gewinnsteuersatz                                 | 10%                               | 8.5%                       |
| Steuerbares Eigenkapital                         | 1'144'000.-                       |                            |
| Kapitalsteuersatz                                | 1.5‰                              |                            |
| Eigenkapital per 31.3.2004                       |                                   | 1'144'000.-                |

  

| <b><u>Steuerperiode 1.4.2004 – 31.3.2005</u></b> | <b>Staats- und Gemeindesteuer</b> | <b>Direkte Bundesteuer</b> |
|--|-----------------------------------|----------------------------|
|  | Fr.                               | Fr.                        |
| Steuerbarer Reingewinn                           | 5'250'000.-                       | 5'250'000.-                |
| Gewinnsteuersatz                                 | 8%                                | 8.5%                       |
| Steuerbares Eigenkapital                         | 1'097'000.-                       |                            |
| Kapitalsteuersatz                                | 0.75‰                             |                            |
| Eigenkapital per 31.3.2005                       |                                   | 1'097'000.-                |

Den steueramtlichen Gewinnaufrechnungen ging Folgendes voraus:

Mit Blick auf eine Ausweitung ihres Geschäftsmodells in der Schweiz hatte A das kantonale Steueramt am 22. Februar 2005 um eine Anpassung des bestehenden Rulings ersucht. Dabei wurde ausgeführt, es sei geplant, ergänzend zu den Marketingaktivitäten der Zweigniederlassung dort auch eine begrenzte Anzahl von Schweizer und F G-Fachkräften anzustellen; vorgesehen sei zudem die Eröffnung von weiteren Zweigniederlassungen in J und K. Mit dem neuen Geschäftsmodell könne ein Teil der Arbeit, welche bisher durch in F stationiertes Personal temporär beim Kunden erbracht werde, neu auch durch Angestellte der Schweizer Niederlassungen durchgeführt werden. Die neuen G-Fachkräfte erbrächten dabei G-Dienstleistungen im Namen der Produktionsabteilung von A F. A F erbringe also weiterhin den Hauptteil der Funktionen, sei Träger sämtlicher Risiken und besitze auch das gesamte auf das Geschäft bezogene geistige Eigentum. Die Zweigniederlassung führe damit noch immer nur vorbereitende und unterstützende Tätigkeiten für A F aus und qualifiziere damit als Servicegesellschaft, weshalb die Besteuerung weiterhin auf Basis "Cost plus 5%" vorgenommen werden könne.

Das kantonale Steueramt lehnte mit Antwort vom 18. März 2005 die Fortführung der Besteuerung auf Basis der Kostenaufschlagsmethode mit der Begründung ab, dass mit dem neuen Geschäftsmodell bzw. der Tätigkeit der in der Zweigniederlassung angestellten G-Fachkräfte eine für das Endprodukt wichtige Wertschöpfung in der Schweiz vorgenommen werde, was eine ordentliche Besteuerung in der Schweiz und die Erarbeitung einer internationalen Steuerauscheidung nach sich ziehe.

Nachdem die Pflichtige auf der Fortführung der Kostenaufschlagsmethode beharrte, kam es zu diversen Schriftenwechseln und Besprechungen zwischen den Parteien. Dabei gelangte das kantonale Steueramt zur Auffassung, das in der neuen Rulinganfrage vorgestellte angepasste Geschäftsmodell werde faktisch bereits gelebt und unterzog es deshalb die Geschäftsjahre 2003/2004 und 2004/2005 einer Buchprüfung. Nach diversen Besprechungen, Schriftenwechseln und gescheiterten Vergleichsbemühungen forderte der steueramtliche Revisor mit Auflage und Mahnung vom 25. November 2008 bzw. 5. Mai 2009 insbesondere die Betriebsstättenbuchhaltungen der beiden Geschäftsjahre ein; dies im Wissen um das Fehlen von solchen und damit aus formellen Gründen, um – wie auflagenweise ausdrücklich erwähnt – die Betriebsstättengewinne nach pflichtgemäßem Ermessen schätzen zu können. Im Rahmen der

vorstehenden Veranlagungen bzw. Einschätzungen nahm das Steueramt letztlich solche Gewinnschätzungen vor, wobei es einnahmeseitig von den Mehrwertsteuerumsätzen von A in der Schweiz ausging und hiervon einen geschätzten Geschäftsaufwand in Abzug brachte.

B. Gegen die vorgenannten Veranlagungen bzw. Einschätzungen liess die Pflichtige am 18. September 2009 Einsprache erheben und beantragen, den steuerbaren Reingewinn für die Steuerperioden 2003/2004 und 2004/2005 auf Basis "Cost plus 5%" auf Fr. 118'000.- und Fr. 248'000.- (Staats- und Gemeindesteuern) bzw. Fr. 257'000.- und Fr. 764'000.- (direkte Bundessteuer) festzusetzen. Die gegenüber der ursprünglichen Deklarationen leicht abgeänderten Gewinnsteuerfaktoren beruhten auf dem von A bereits im Veranlagungs- bzw. Einschätzungsverfahren eingereichten Memorandum vom 22. September 2008. In diesem hatte die Pflichtige vorgeschlagen, in den fraglichen Geschäftsjahren neben der Marketingniederlassung in C auch Produktionsniederlassungen in C, J, K, L und M auf Basis "Cost plus 5%" zu besteuern; dies vor dem Hintergrund der in die Schweiz entsandten F Angestellten, welche vereinzelt mehr als 183 Tage bei hiesigen Gesellschaften tätig gewesen seien und damit in verschiedenen Kantonen Betriebsstätten bei Kunden begründet hätten. In der Einsprachebegründung hielt die Pflichtige im Übrigen dafür, die Voraussetzungen für die Gewinnfestsetzung nach pflichtgemässen Ermessen seien nicht gegeben gewesen und im Übrigen taugten die Mehrwertsteuerumsätze auch nicht als Schätzungsgrundlage.

Im Einspracheverfahren kam es zu weiteren Schriftenwechseln und Besprechungen zwischen den Parteien, wobei es der Pflichtigen insbesondere darum ging, ihr "Geschäftsmodell der intergierten Leistungserbringung" zu erklären und für dieses Modell weiterhin die Besteuerung auf Basis "Cost plus 5%" zu fordern.

Mit Entscheiden vom 3. Dezember 2012 wies das kantonale Steueramt die Einsprachen schliesslich ab.

C. Hiergegen liess die Pflichtige am 3. Januar 2013 Beschwerde und Rekurs erheben mit dem Antrag, die Gewinnfestsetzung basierend auf der Kostenaufschlagsmethode mit einem Gewinnaufschlag von 5% (= "Cost plus 5%") vorzunehmen, womit die steuerbaren Gewinne von "A C" im Rahmen einer neuen Berechnung auf

Fr. 269'371.- (2003/2004) bzw. Fr. 809'902 (2004/2005) festzusetzen seien. Erneut wurde die Rechtmässigkeit der Gewinnfestsetzung über den Weg der Schätzung nach pflichtgemässigem Ermessen bestritten und verfochten, dass für die Gewinnermittlung die OECD-Verrechnungspreisgrundsätze multinationaler Unternehmen massgebend seien, was in ihrem Fall zur Anwendung der "Cost plus 5%"-Methode führe. Das steuerbare Eigenkapital blieb unbestritten.

Das kantonale Steueramt beantragte mit Beschwerde- und Rekursantwort vom 8. März 2013 die Abweisung der Rechtsmittel. Diesem Antrag schloss sich die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) am 4. April 2013 in Bezug auf die direkte Bundessteuer an.

Im Rahmen eines angeordneten zweiten Schriftenwechsels hielten die Parteien mit Replik vom 11. Juli 2013 bzw. Duplik vom 18./29. Juli 2013 an ihren Standpunkten fest.

Auf die Parteiausführungen in den verschiedenen Rechtsschriften ist, soweit erforderlich, in den nachfolgenden Erwägungen einzugehen.

Die Kammer zieht in Erwägung:

1. a) Gemäss Art. 51 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG) sind juristische Personen, die weder ihren Sitz noch die tatsächliche Verwaltung in der Schweiz haben, aufgrund wirtschaftlicher Zugehörigkeit u.a. steuerpflichtig, wenn sie in der Schweiz Betriebsstätten unterhalten (Abs. 1 lit. b). Als Betriebsstätte gilt dabei eine feste Geschäftseinrichtung, in der die Geschäftstätigkeit eines Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt wird; Betriebsstätten sind insbesondere Zweigniederlassungen, Fabrikationsstätten, Werkstätten, Verkaufsstellen, ständige Vertretungen, Bergwerke und andere Stätten der Ausbeutung von Bodenschätzen sowie Bau- oder Montagestellen von mindestens zwölf Monaten Dauer (Abs. 2).

b) In gleicher Weise führt auch auf Ebene der kantonalen Steuern der Unterhalt von Betriebsstätten zur einer beschränkten Steuerpflicht qua wirtschaftlicher Zugehörigkeit (§ 56 Abs. 1 lit. b des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997; StG). Geht es vorliegend vorab um die internationale Gewinnabgrenzung, kann das kantonale Recht im Folgenden ausgeblendet werden, da es hierzu auf das Bundesrecht verweist (§ 57 Abs. 3 StG).

c) Die Pflichtige ist als Zweigniederlassung der in F domizilierten A im Zürcher Handelsregister eingetragen. Dass sie damit gemäss der vorerwähnten Bestimmung als CH-Betriebsstätte des F Stammhauses qualifiziert und folglich der beschränkten hiesigen Steuerpflicht unterliegt, ist unbestritten.

Ebenso unbestritten ist, dass das internationale Doppelbesteuerungsrecht der beschränkten hiesigen Steuerpflicht nicht entgegensteht (vgl. Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Republik F zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen vom 2. November 1994 [DBA-F]: Art. 5 zum Begriff der Betriebsstätte unter Erwähnung der Zweigniederlassung und Art. 7 zum Besteuerungsrecht des Betriebsstätten-Staats sowie die nachfolgenden Erwägungen zu Art. 7 des OECD-Musterabkommens, welches seit 1963 die Grundlage der DBA bildet).

d) Uneinigkeit herrscht allein in Bezug auf die Frage, wie der hierorts steuerbare Betriebsstättengewinn zu ermitteln ist und wie hoch er letztlich ausfällt.

Die Vorinstanz hält dafür, weil die Pflichtige keine Betriebsstättenbuchhaltung habe vorlegen können, sei der Betriebsstättengewinn nach pflichtgemässen Ermessen zu schätzen, wobei vom Mehrwertsteuerumsatz von A in der Schweiz auszugehen und hiervon ein geschätzter Aufwand in Abzug zu bringen sei.

Derweil ist die Pflichtige der Auffassung, für die Ermittlung des Betriebsstättengewinns seien die OECD-Verrechnungspreisgrundsätze multinationaler Unternehmen heranzuziehen, welche in ihrem Fall die Anwendungen die Kostenaufschlagsmethode mit 5%-Gewinnaufschlag nahelegten.

2. a) Für die Ermittlung des Betriebsstättengewinns von A in der Schweiz ist zunächst vom unilateralen Recht auszugehen. Mit Blick auf die Gewinnabgrenzung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte ist sodann das bilaterale Recht zu beachten, weil dieses mit dem Ziel der Vermeidung einer internationalen Doppelbesteuerung das hiesige Besteuerungsrecht beschränken kann.

b) Gemäss Art. 52 DBG beschränkt sich bei wirtschaftlicher Zugehörigkeit die Steuerpflicht auf den Gewinn, für den nach Art. 51 DBG eine Steuerpflicht in der Schweiz besteht (Abs. 2). Steuerpflichtige mit Sitz und tatsächlicher Verwaltung im Ausland haben den in der Schweiz erzielten Gewinn zu versteuern (Abs. 4). Die Steuerpflicht ist im Sinn des Territorialitätsprinzips damit auf jene Gewinnbestandteile beschränkt, die durch qualifizierende inländische Quellen im Sinn von Art. 51 DBG generiert werden. Andere Gewinnbestandteile können DBG-rechtlich nicht erfasst werden; dies selbst dann nicht, wenn sie aus anderen schweizerischen Quellen stammen, weil das Attraktionsrecht im schweizerischen Steuerrecht keine Anwendung findet (vgl. Peter Brülisauer, Gewinnabgrenzung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte im internationalen Steuerrecht der Schweiz, 2006, Ziff. 1.1.2.1, S. 20 f.).

c) aa) Im bilateralen Recht ist die Auslegung der internationalen Gewinnabgrenzung im Einheitsunternehmen in Art. 7 des OECD-Musterabkommens (OECD-MA) geregelt, welche Bestimmung per 2010 modifiziert bzw. an frühere Auslegungsergebnisse angepasst worden ist (vgl. nachfolgend, lit. d). In Abs. 1 und 2 (in der für die vorliegenden Steuerperioden 2003/2004 und 2004/2005 massgeblichen früheren Fassung) sind dabei folgende international anerkannten Grundsätze verankert (vgl. zum Folgenden, Brülisauer, Ziff. 2.1, S. 28 f.):

Das Betriebsstätteprinzip besagt, dass ein Unternehmen eines Staates nur dann im anderen Staat besteuert werden darf, wenn eine Tätigkeit durch eine dort gelegene Betriebsstätte ausgeübt wird (Abs. 1, Satz 1). Wenn ein Unternehmen eine Tätigkeit durch eine Betriebsstätte im anderen Staat ausübt, darf der andere Staat die Gewinne des Unternehmens nur dann besteuern, wenn diese der Betriebsstätte zugerechnet werden können. Das Besteuerungsrecht erstreckt sich nicht auf Gewinne, die das Unternehmen im anderen Staat auf andere Weise als durch die Betriebsstätte erzielt hat. Es gilt somit auch im bilateralen Recht das Verbot der Attraktivkraft der Betriebsstätte (Abs. 1, Satz 2).

Abs. 2 enthält sodann den fundamentalen Grundsatz, dass die Abgrenzung im Einheitsunternehmen nach dem Prinzip des "dealing-at-arm's length" vorzunehmen ist. D.h. der Betriebsstätte sollen diejenigen Gewinne zugerechnet werden, "die sie hätte erzielen können, wenn sie eine gleiche oder ähnliche Geschäftstätigkeit unter gleichen oder ähnlichen Bedingungen als selbstständiges Unternehmen ausgeübt hätte und im Verkehr mit dem Unternehmen, dessen Betriebsstätte sie ist, völlig unabhängig gewesen wäre".

In Art. 7 Abs. 3 und 4 OECD-MA wird u.a. die Methode der Gewinnabgrenzung angesprochen und in Art. 7 Abs. 5 und 6 OECD-MA werden weitere Grundsätze – wie z.B. das Kontinuitätsprinzip – verankert, welche für die Gewinnabgrenzung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte zu beachten sind.

bb) Die schweizerischen DBA stützen sich bei der internationalen Gewinnabgrenzung im Einheitsunternehmen auf Art. 7 OECD-MA und damit insbesondere auch auf das in Abs. 2 statuierte "dealing-at-arm's-length"-Prinzip ab; so auch das hier massgebliche DBA-F (vgl. dort Art. 7 Abs. 2).

d) Wie erwähnt, legt Art. 52 Abs. 2 und 4 DBG für beschränkt steuerpflichtige Personen fest, dass lediglich aber immerhin der in der Schweiz erzielte Gewinn hier zu versteuern ist. Mithin erfolgt für Geschäftsbetriebe juristischer Personen mit unbeschränkter Steuerpflicht im Ausland eine separate Gewinnermittlung beschränkt auf die Tätigkeit in der Schweiz; in diesem Zusammenhang spricht man dementsprechend von der direkten Gewinnermittlung bzw. der objektmässigen Ausscheidung; jede andere Methode der Gewinnermittlung, insbesondere die quotenmässige Ausscheidung, ist ausgeschlossen (Athanas/Giglio in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/2a, 2. A., 2008, Art. 52 N 37 DBG).

Die schweizerische Praxis zur Gewinnabgrenzung international tätiger Unternehmen folgt damit im Fall von beschränkt Steuerpflichtigen weitgehend den Grundsätzen von Art. 7 Abs. 2 OECD-MA. Auch nach letzterer Bestimmung ist einer Betriebsstätte nach dem Gesagten derjenige Erfolg zuzurechnen, den sie hätte erzielen können, wenn sie vergleichbare Aktivitäten unter vergleichbaren Rahmenbedingungen als selbstständiges Unternehmen ausgeübt hätte und im Verkehr mit dem Unternehmen, dessen Betriebsstätte sie ist, völlig unabhängig gewesen wäre. Als zentraler Zurechnungsmassstab gilt damit der Fremdvergleich bzw. das "Dealing-at-arm's-length"-

Prinzip. Über den Umfang der Selbstständigkeitsfiktion existierten in der hier massgeblichen Zeit zwar noch unterschiedliche Auffassungen. Die ursprünglich in Art. 7 Abs. 2 OECD-MA niedergelegte Auffassung führte im Ergebnis nur zu einer eingeschränkten Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes bzw. zu einer eingeschränkten hypothetischen Selbstständigkeit. Diese wurde damit begründet, dass die Betriebsstätte eben doch kein selbstständiges Rechtssubjekt sei. So konnten, mit Ausnahme von geld- und kreditwirtschaftlichen Unternehmen (Banken), keine internen Zinsen verrechnet werden und wurden auch Lizenzzahlungen innerhalb des Unternehmens nicht akzeptiert. Ähnliches galt für besondere Vergütungen des Hauptsitzes für die von ihm geleistete Geschäftsführung sowie für andere interne Dienstleistungen. Bei Ersterer konnte lediglich ein Unkostenbeitrag und bei Letzteren immerhin der Aufwand belastet werden. In der Literatur fanden sich jedoch auch Stimmen, die schon zu dieser Zeit für eine absolut vollständige Selbstständigkeit einstanden. Nach deren Auffassung waren Leistungsbeziehungen zwischen Stammhaus und Betriebsstätte uneingeschränkt wie Transaktionen zwischen Gesellschaften zu betrachten und nach dem Grundsatz des Fremdvergleichs zu entschädigen (vgl. Raoul Stocker, Internationale Erfolgsabgrenzung bei Betriebsstätten, Der neue Betriebsstättenbericht der OEDC, IFF Forum für Steuerrecht, 2007/2, S. 90 f. [Ziff. 2.2.1], auch zum Folgenden).

Nach langjähriger Auseinandersetzung mit der Thematik sieht die OECD heute für die Gewinnabgrenzung eines international tätigen Unternehmens eine nahezu vollständige Selbstständigkeit vor. Diesen Ansatz hat sie per 2001 zunächst in einer Arbeitshypothese und per 2004 im "Authorised OECD Approach" (AOA) vorgestellt bzw. vertreten und schliesslich in die seit 2010 gültige überarbeitete Bestimmung von Art. 7 OECD-MA überführt (vgl. dazu: Peter Brülisauer, in: Der Schweizer Treuhänder, 9/05, S. 720 mit Hinweisen). Zur Begründung führten die OECD-Mitgliedstaaten an, dass dieser Ansatz insgesamt einfacher sei, in der Anwendung Vorteile bringe und zu Ergebnissen führe, die eher mit Fremdvergleichsgrundsätzen zu vereinbaren seien. Die Vorstellung der nahezu vollständigen Selbstständigkeit setzt eine doppelte Fiktion voraus: Es ist einerseits zu unterstellen, dass die Betriebsstätte ein Unternehmen ist (tatsächlich bildet sie nur Teil eines Unternehmens; die Fiktion bringt die Betriebsstätte damit auf die gleiche Stufe wie eine Tochtergesellschaft, die zwar selbst ein Unternehmen ist, aber nicht unbedingt unabhängig). Andererseits ist davon auszugehen, dass das fiktive Unternehmen unabhängig ist. Schon im besagten AOA, der in der hier fraglichen Zeit von den Mitgliedstaaten beachtet wurde, bezweckte die OECD damit eine Auslegung des in Art. 7 Abs. 2 OECD-MA statuierten Grundsatzes des Fremdver-

gleichs wie in Art. 9 Abs. 1 OECD-MA (Fremdvergleichsgrundsatz für verbundene Unternehmen) und bediente sich dazu der OECD-Verrechnungspreisgrundsätze. Der Fremdvergleich war danach auch soweit als möglich direkt, andernfalls aufgrund dessen, dass Stammhaus und Betriebsstätte juristisch nicht voneinander getrennte Personen sind, indirekt (sinngemäss) auf Leistungsbeziehungen innerhalb des Unternehmens anzuwenden. Der AOA verfolgte indes nicht das Ziel, eine analoge Gewinnabgrenzung wie unter Art. 9 Abs. 1 OECD-MA zu erreichen, sondern einzig, dass für die Überprüfung der Entschädigung von Leistungsbeziehungen dieselben Kriterien wie für Transaktionen verwendet werden. Dergestalt wurde und wird keine steuerliche Gleichbehandlung von Betriebsstätte und Tochtergesellschaft verlangt, soweit wirtschaftliche Unterschiede vorliegen, die eine Ungleichheit rechtfertigen. Damit erfährt der Grundsatz des selbstständigen Unternehmens im Rahmen der internationalen Gewinnabgrenzung gewisse Einschränkungen. Der von der OECD vertretenen Anwendung des Grundsatzes des selbstständigen Unternehmens entspricht es aber, den Betriebsstättengewinn auf Basis der direkten Methode abzugrenzen.

e) Als Zwischenergebnis lässt sich festhalten, dass nach unilateralem Recht die Betriebsstättengewinne der Pflichtigen in den hier betroffenen Steuerperioden 2003/2004 und 2004/2005 nach der direkten objektmässigen Methode zu bestimmen sind. Das bilaterale Recht steht dem nicht entgegen, nachdem die OECD im Rahmen der Auslegung von Art. 7 OECD-MA schon zu dieser Zeit von der Anwendung des Grundsatzes des selbstständigen Unternehmens und damit ebenfalls von der Gewinnabgrenzung nach der direkten Methode ausging.

3. a) Wenn der von der Steuerbehörde ermittelte Betriebsstättengewinn auf einer Schätzung nach pflichtgemässen Ermessen beruht, so ist dies unter dem Aspekt der Anwendung der objektmässig-direkten Methode dann nicht zu beanstanden, wenn bei der Schätzung ebenfalls die Selbstständigkeit der Betriebsstätte fingiert und also nicht etwa eine Quote am Gesamterfolg von A geschätzt worden ist. Eine solche Ermessenschätzung kommt als Spezialfall der objektmässig-direkten Methode dann in Frage, wenn – wovon die Steuerbehörde im vorliegenden Fall ausgeht – genügende Geschäftsaufzeichnungen fehlen (Brülisauer, § 3 Ziff. 2.1, S. 31).

b) Zu prüfen ist damit zunächst, ob die Voraussetzungen für die Festlegung des Betriebsstättengewinns über den Weg einer Ermessensschätzung überhaupt gegeben waren, was die Pflichtige bestreiten lässt.

Auszugehen ist für die Beantwortung dieser Frage zunächst von den steuerlichen Aufzeichnungspflichten:

Für Betriebsstätten von ausländischen Stammhäusern in der Schweiz ergeben sich diese allein aus den steuerrechtlichen Verfahrenspflichten gemäss Art. 124 ff. DBG. So ist etwa in Art. 125 Abs. 2 und 3 DBG bzw. § 134 Abs. 2 StG festgehalten, dass Aufstellungen über Aktiven und Passiven sowie über Erträge und Aufwendungen der Steuererklärung beizulegen sind, und der Bestand des Eigenkapitals am Ende der Steuerperiode auszuweisen ist, sofern keine kaufmännische Buchführung vorliegt. Im Übrigen muss der Steuerpflichtige gemäss Art. 126 DBG bzw. § 135 Abs. 1 StG ganz allgemein alles tun, um eine vollständige und richtige Veranlagung zu ermöglichen.

Weil sich die Steuerpflicht des ausländischen Unternehmens nach dem Gesagten nur auf den der inländischen Betriebsstätte zurechenbaren Gewinn bezieht, ist diesen Verfahrenspflichten Genüge getan, wenn eine separate Betriebsstättenbuchhaltung vorliegt; das Einreichen der Gesamtbuchhaltung des international tätigen Unternehmens ist nicht erforderlich. Dass vor diesem Hintergrund ausländische Unternehmen für Betriebsstätten in der Schweiz zwar nicht handelsrechtlich, jedoch mit Blick auf Steuerzwecke eine separate Buchhaltung zu führen haben, liegt auf der Hand und wurde denn auch vom Bundesgericht bestätigt; zurecht weist die Pflichtige indes darauf hin, dass keine Pflicht besteht, eine separate kaufmännische Buchhaltung i.S. von Art. 957 OR zu führen (vgl. etwa BGE 89 I 412). Letzteres wird auch von der Vorinstanz anerkannt. Mit Blick auf die steuerlichen Anforderungen an die Geschäftsaufzeichnungen ausländischer Unternehmen für ihre hiesigen Betriebsstätten ist damit letztlich entscheidend, dass diese es erlauben, den hierorts steuerbaren Gewinn nach den Regeln der internationalen Erfolgsabgrenzung sachgerecht zu bestimmen. Daraus ist folglich abzuleiten, dass die erforderlichen Geschäftsaufzeichnungen auf die im konkreten Fall anzuwendende Abgrenzungsmethode abzustimmen sind. Wenn im konkreten Fall beispielsweise die Kostenaufschlagsmethode zur Anwendung gelangte, so genügte es im Rahmen einer "Betriebsstättenerfolgsrechnung" grundsätzlich, im Sinn einer "Kostenbuchhaltung" Aufzeichnungen über den hiesigen Geschäftsaufwand zu

führen, leitet sich doch von diesem alsdann direkt der Gewinn ab (Gewinn = Aufschlag bzw. "Mark-up" zum Aufwand in %).

c) Die Parteien sind sich nun aber schon nicht einig, nach welcher direkten Methode der Betriebsstättengewinn zu ermitteln ist. Dies ist mit Bezug auf die Frage, welche Geschäftsaufzeichnungen zur Erfüllung der Verfahrenspflichten vorzulegen gewesen wären, problematisch und wohl der Grund dafür, dass die Pflichtige – wie in Fällen der internationalen Gewinnabgrenzung üblich – von Anfang an eine Rulinglösung mit der Steuerbehörde gesucht hat. Eine solche ist am 24. Januar 2003 zunächst denn auch zustande gekommen:

aa) Das diesem Ruling zugrunde liegende Geschäftsmodell wurde von A seinerzeit wie folgt umschrieben: Als G-Unternehmen versuche A im Rahmen der geschäftlichen Aktivitäten typischerweise zunächst, das Kundengeschäft zu verstehen, um alsdann die kritischen Punkte in den Business-Prozessen zu identifizieren und eine technologische Lösung für ein Business-Problem zu finden. Vor diesem Hintergrund entsende A einige ihrer Angestellten – welche unter F oder N Arbeitsvertrag stünden – direkt zu einem spezifischen Kunden in die Schweiz; dies für eine limitierte Zeitperiode von 3 bis 12 Monaten. Der Vertrag und die Kundenbeziehung bestünden dabei exklusiv zwischen A F und dem Schweizer Kunden. Die entsandten Angestellten würden die Bedürfnisse des Kunden mittels Untersuchungen und Analysen abklären und das Ergebnis an A F weiterleiten, worauf dort das Design und die Herstellung eines massgeschneiderten H-Projekts erfolgen könne. Sobald das Programm in F fertig gestellt sei, werde es den Schweizer Kunden zugesandt und wiederum durch entsandte F oder N A-Angestellte installiert. In C unterhalte A gleichzeitig die besagte Zweigniederlassung, welche mit derzeit drei Mitarbeitern Marketingaktivitäten für den Schweizer Markt ausführe. Andere bzw. produktive Aktivitäten würden durch die Zweigniederlassung nicht ausgeführt und die erwähnten Angestellten seien insbesondere auch nicht ermächtigt, Verträge abzuschliessen. Ausserhalb des Business-Prozesses stehend sei die C Zweigniederlassung dergestalt als "Servicegesellschaft" zu betrachten. Sie führe nur Dienstleistungen für den Hauptsitz aus und könne damit auf Basis der Methode "Cost plus 5%" besteuert werden. Dementsprechend führe A für die Zweigniederlassung auch keine separaten Bücher, sondern stelle stattdessen die der Zweigniederlassung zuzuordnenden Kosten fest (Saläre der Angestellten, Administrativkosten, Abschreibung Geschäftsmobiliar etc.). Der steuerbare Gewinn entspreche alsdann 5% dieser

um die Schweizer Steuern erweiterten Kosten, während das steuerbare Kapital auf der Basis der lokalisierten Aktiven festzusetzen sei.

bb) Hat die Steuerbehörde diesem Ruling am 24. Januar 2003 zugestimmt, so war sie daran für die Folgejahre grundsätzlich gebunden, solange der Sachverhalt oder die Rechtslage nicht änderten. Mit Blick auf die dem Rulingabschluss folgenden Steuerperioden, welche hier im Streit liegen, ist mithin zunächst davon auszugehen, dass für die Gewinnermittlung der Zweigniederlassung von A in C die Kostenaufschlagsmethode vereinbart worden ist. Damit musste die Pflichtige – wie im Ruling ausdrücklich vermerkt – grundsätzlich keine eigentliche Betriebsstättenbuchhaltung führen, sondern genügten die Aufzeichnungen über den der Zweigniederlassung zuzuordnenden Geschäftsaufwand (Saläre und Spesen der Angestellten, Kosten der Büroinfrastruktur etc.), wie sie von A erstellt und im Rahmen der Deklarationen 2003/2004 und 2004/2005 auch eingereicht worden sind.

cc) In der Folge kam es jedoch zu einer Veränderung im Sachverhalt und ersuchte A deshalb das Steueramt am 22. Februar 2005 um eine Anpassung des Rulings; dies in der Absicht, trotz verändertem Sachverhalt die bestehende Gewinnermittlung per "Cost plus 5%"-Methode weiterzuführen. Zu den Veränderungen im Geschäftsmodell wurde dabei Folgendes angeführt:

Im Zug der erhöhten Nachfrage nach Dienstleistungen von Seiten bestehender und künftiger Kunden in der Schweiz plane A eine begrenzte Anzahl von Schweizer und F G-Fachkräften anzustellen; vorgesehen sei zudem die Eröffnung von weiteren Zweigniederlassungen in J und K. Mit dem neuen Geschäftsmodell könne damit ein Teil der Arbeit, welcher bisher durch in F stationiertes Personal temporär beim Kunden erbracht werde, neu durch Angestellte der Schweizer Niederlassung/oder durch in die Schweiz delegierte Angestellte durchgeführt werden. Die neuen G-Fachkräfte würden durch die hiesigen Zweigniederlassungen beschäftigt und seien für die Evaluation der Bedürfnisse ihrer Mandanten sowie für Abklärungen und Analysen bezüglich lokaler Projekte für Mandanten zuständig. Diese Spezifikationen würden zur Erarbeitung der massgeschneiderten Lösung an A F weitergeleitet. Sei das Produkt in F programmiert, werde es via Satellit an die C Kunden gesandt und durch Angestellte der Zweigniederlassung implementiert. Die dauerhaft bei der Zweigniederlassung angestellten G-Fachkräfte entrichteten dergestalt weder hochwertige O, noch seien sie ermächtigt, Verträge auszuhandeln bzw. abzuschliessen. Sie erbrächten

G-Dienstleistungen im Namen der Produktionsabteilung von A F. A F erbringe weiterhin den Hauptteil der Funktionen, sei Träger sämtlicher Risiken und besitze das gesamte auf das Geschäft bezogene geistige Eigentum. Dementsprechend führe die Zweigniederlassung nur vorbereitende und unterstützende Tätigkeiten für A F aus und qualifiziere damit als Servicegesellschaft; die Besteuerung sei damit weiterhin auf Basis "Cost plus 5%" vorzunehmen.

Das Steueramt lehnte mit Antwort vom 18. März 2005 die Fortführung der Kostenaufschlagsmethode ab. Zur Begründung wurde in einem Satz angeführt, dass mit den beschriebenen Tätigkeiten der neu in der Schweiz angestellten G-Fachkräfte eine für das Endprodukt wichtige Wertschöpfung in der Schweiz vorgenommen werde, welche keine weitere Besteuerung nach der "Cost plus 5%"-Methode zulasse. Einer amtsinternen Aktennotiz ist zu entnehmen, dass das Steueramt zu dieser Zeit bei der ESTV in Erfahrung brachte, dass A in den Geschäftsjahren 2003/2004 und 2004/2005 Mehrwertsteuerumsätze in zweistelliger Millionenhöhe versteuert hatte.

A hielt in der Folge an der Weiterführung der Kostenaufschlagsmethode fest und versuchte im Rahmen von zahlreichen Schriftenwechseln und Besprechungen das Steueramt davon zu überzeugen, dass dies mit Blick auf das in Frage stehende Geschäftsmodell mit Servicetätigkeiten "onsite" bei den Kunden in der Schweiz und Haupttätigkeiten "offshore" an den Standorten des Stammhauses in F gestützt auf die internationalen Abgrenzungskriterien bzw. die Richtlinien der OECD sowie die Handhabung des gleichen Sachverhalts in anderen Ländern durchaus sachgerecht sei. Dabei wurde auch ein vom ... .. 2004 datierendes Memorandum eingereicht, in welchem das in der Schweiz angewandte Geschäftsmodell näher beschrieben wurde ("Description of business model applied in Switzerland"). Diesem liess sich u.a. entnehmen, dass schon per 2004 G-Fachkräfte permanent in der Schweiz tätig gewesen waren ("The permanently employed G professionals in Switzerland [about 6 presently] will not perform any high value work nor will they conclude contracts."). In der Folge ging die Steuerbehörde davon aus, das abgeänderte Geschäftsmodell gemäss neuer Rulinganfrage werde bereits gelebt, und war sie deshalb nicht mehr bereit, die Ermittlung des Betriebsstättengewinns für die Steuerperioden 2003/2004 und 2004/2005 unbesehen auf Basis des ursprünglichen Rulings nach der Cost-plus-5%-Methode vorzunehmen. Vor diesem Hintergrund wurde in Bezug auf die entsprechenden Geschäftsjahre eine steueramtliche Buchprüfung angeordnet.

Im Rahmen dieser am 10./11. Januar 2008 durchgeführten Bücherrevision (Bürorevision) erliess der Revisor gestützt auf die ihm zur Verfügung stehenden Unterlagen zunächst einen Veranlagungs- bzw. Einschätzungsvorschlag (vgl. das diesbezügliche Protokoll vom 28. Februar 2008). In diesem führte er an, der Betriebsstätten-gewinn sei auf Basis des bekannten Mehrwertsteuerumsatzes von A in der Schweiz festzulegen. Nachdem nämlich der Leistungserbringer (A) die Dienstleistungen in Bezug auf die Mehrwertsteuer deklarieren und versteuern, erfolge die Rechnungsstellung und damit auch die Leistungserbringung durch die Zweigniederlassung C; bei einer Fakturierung über die F Gesellschaft müsste der Empfänger der Dienstleistung (die CH-Gesellschaft) die Steuer entrichten. Der bei der Mehrwertsteuer deklarierte Umsatz sei unter dem Aspekt der steuerbegründeten Tatsache somit als Grundlage für die Gewinnermittlung beizuziehen. Hiervon abzuziehen seien alsdann die Kosten der Zweigniederlassung C; als steuermindernde Tatsache seien diese von der Pflichtigen nachzuweisen bzw. aufgrund der fehlenden Aufzeichnungen zu schätzen. Als Variante erwähnte er die Möglichkeit der Gewinnermittlung auf Basis des "Onsite-Umsatzes" von A in der Schweiz, doch hielt er sich bei seinen Vorschlägen letztlich an die zu höheren Gewinnen führende Berechnung auf Basis der Mehrwertsteuerumsätze.

Am 22. September 2008 liess die Pflichtige ein vom 19. September 2008 datierendes neues Memorandum mit einem Gegenvorschlag für die Einschätzung einreichen. In diesem ging sie nunmehr davon aus ("Based on our analysis we came to the conclusion ..."), dass in den entsprechenden Geschäftsjahren neben der Marketingniederlassung in C auch Produktionsniederlassungen in den Kantonen Zürich, J, K, L und M bestanden hätten, welche ebenfalls auf Basis "Cost plus 5%" zu besteuern seien; letzteres vor dem Hintergrund der in die Schweiz entsandten F Angestellten, welche vereinzelt mehr als 183 Tage bei hiesigen Gesellschaften tätig gewesen seien und damit in verschiedenen Kantonen "PE's" (= permanent establishments = Betriebsstätten) bei Kunden begründet hätten.

Der steueramtliche Revisor forderte daraufhin mit Auflage vom 25. November 2008 die Buchhaltungen für die Geschäftsjahre 2003/2004 und 2004/2005 ein. Dies ihm Wissen darum, dass die Pflichtige vor dem Hintergrund des per 2003 abgeschlossenen Rulings keine Betriebsstättenbuchhaltung geführt hatte. Dementsprechend bemerkte er, dass die Einforderung der Buchhaltung aus formellen Gründen erfolge, weil bei Fehlen einer Betriebsstättenbuchhaltung das Ergebnis nach pflichtgemäsem Ermessen zu schätzen sei. Im Übrigen forderte er den Nachweis bzw. die

Berechnungsgrundlage zu den im neuen Memorandum aufgeführten Gesamtkosten von A in der Schweiz ("Development expenses + Selling and marketing exp. + General and admin exp. ./ Taxed in marketing branch [portion]").

Die Pflichtige liess mit Mail vom 5. Januar 2009 antworten, dass keine Betriebsstättenbuchhaltungen vorlägen und zudem Erklärungen zu den im Memorandum angeführten CH-Gesamtkosten vorbringen.

Der Steuerkommissär erarbeitete daraufhin neue Veranlagungs- bzw. Einschätzungsvorschläge, in welchen er nunmehr die von der Pflichtigen verfochtene Kostenaufschlagsmethode anwandte. Dabei setzte er – ausgehend von den CH-Gesamtkosten von A gemäss neuem Memorandum – den Gewinnaufschlag bei 10% an und stellte zudem ohne weitere Begründung fest, dass in den fraglichen Steuerperioden ausserhalb des Kantons Zürich keine Betriebsstätten begründet worden seien.

Die Pflichtige liess mit Mail vom 5. Mai 2009 entgegen, mit einem Kostenaufschlag von mehr als 5% nicht einverstanden zu sein. Dabei verwies sie auf eine beigelegte Benchmarkstudie der PWC ("Pan-European Benchmarking Study"), welche einen Mark-up von 4.5% nahelege. Zudem wurde angeführt, dass mit anderen Ländern wie Belgien und den Niederlanden in gleicher Ausgangslage ebenfalls "Cost + 5%"-Lösungen vereinbart worden seien.

In der Folge mahnte der steueramtliche Revisor noch am gleichen Tag die Erfüllung der Auflage betreffend das Einreichen der Betriebsstättenbuchhaltung. Schliesslich verfasste er am 14. Juli 2009 den amtsinternen Revisionsbericht, in welchem er aber lediglich darauf hinwies, nach Einsichtnahme in die vorhandenen Akten und eingehenden Diskussionen zum Schluss gekommen zu sein, dass die Kostenaufschlagsmethode für die Ermittlung des steuerbaren Gewinns nicht anwendbar sei und stattdessen eine Einschätzung nach pflichtgemässem Ermessen zu erfolgen habe. Dem Bericht fügte er (z. Hd. des Steuerkommissärs) abschliessende Veranlagungs- bzw. Einschätzungsvorschläge bei; dabei ging er wiederum vom bekannten Mehrwertsteuerumsatz von A in der Schweiz aus, vermindert um den geschätzten schweiz-bezogenen "Aufwand F" und den geschätzten "Aufwand Schweiz", wobei er den Gesamtaufwand insgesamt höher schätzte als im seinerzeit der Pflichtigen unterbreiteten Vorschlag.

Im Rahmen der Veranlagungen bzw. Einschätzungen übernahm der Steuerkommissär daraufhin die Vorschläge des Revisors, wobei er den geschätzten Aufwand noch leicht aufrundete.

d) Nach alledem lässt sich nicht sagen, dass die Pflichtige Verfahrenspflichten verletzt hat. Für sie stand zunächst fest, in der Schweiz bzw. in C eine Zweigniederlassung mit schweizweiten Marketingaktivitäten zu betreiben, wobei für die Besteuerung ein Ruling bestand, welches für die Ermittlung des Betriebsstättengewinns die "Cost plus 5%"-Methode vorsah und ausdrücklich festhielt, dass keine Betriebsstättenbuchhaltung zu führen sei. Insoweit hatte sie folglich nur den hiesigen Geschäftsaufwand aufzuzeichnen, was sie denn auch getan hat. In diesem Ruling wurde im Übrigen auch bereits festgehalten, dass A unter ausländischem Arbeitsvertrag stehende Angestellte für limitierte Zeitperioden zwischen 3 und 12 Monaten projektbezogen zu Kunden in die Schweiz entsendet (vgl. Ruling Ziff. 1, S. 2). Die Kernproblematik des vorliegenden Falls war damit im genehmigten Ruling bereits angesprochen:

aa) Sie bestand darin, dass A im Zug des offenbar in der Schweiz gut anlaufernden Geschäfts immer mehr dieser F Angestellten für projektbezogene "Onsite-Tätigkeiten" in die Schweiz entsandte und diese dann dort auch länger bei den jeweiligen Kunden verweilten, als dies wohl anfänglich vorgesehen war. Dies war denn auch der Grund dafür, dass einerseits A anfangs 2005 eine Anpassung des Rulings anstrebte (Sachverhaltsänderung = Anstellung von G-Fachkräften für On-Site-Arbeiten direkt bei der Schweizer Zweigniederlassung) und andererseits das Steueramt zum Schluss kam, aufgrund der zahlreich in der Schweiz arbeitenden F Angestellten sei das gerulete Geschäftsmodell schon ab 2003 nicht mehr gelebt worden und das ursprüngliche Ruling deshalb für die Geschäftsjahre 2003/2004 und 2004/2005 nicht mehr anwendbar. In dieser Ausgangslage war das Steueramt in Bezug auf die Besteuerung der Zweigniederlassung C als hiesige Marketingabteilung des F Unternehmens grundsätzlich aber noch an das ursprüngliche Ruling gebunden, stand es ihm aber auch frei, zu untersuchen, ob aufgrund der Entsendung von F G-Fachkräften zu Schweizer Kunden für On-Site-Arbeiten nicht eine Ausweitung der Tätigkeiten der Betriebsstätte C stattgefunden hat oder – alternativ – ob damit zusätzliche Betriebsstätten in C bzw. in der Schweiz begründet worden waren.

bb) Welche konkreten Unterlagen das Steueramt bzw. der steueramtliche Revisor im Rahmen von Besprechungen und Mailkorrespondenzen rund um die Buchprü-

fung und seine Vergleichsbemühungen im Detail eingefordert hat, ist nicht bekannt, weshalb insoweit auch nicht gesagt werden kann, die Pflichtige habe Verfahrenspflichten verletzt. Eingereicht hat sie aber auf jeden Fall das Memorandum vom 23. Dezember 2004, in welchem sie das in der Schweiz praktizierte Geschäftsmodell erklärte sowie das Memorandum vom 19. September 2008, in welchem sie über sämtliche in der Schweiz arbeitenden Mitarbeiter von A sowie die in der Schweiz verursachten Kosten detailliert Auskunft gab. Dabei listete sie in letzterem Memorandum sowohl die bei der Zweigniederlassung C im Marketingbereich arbeitenden Angestellten auf (Name, Dauer, Funktion) und andererseits diejenigen, welche vom F Mutterhaus temporär zu Schweizer Kunden entsandt worden waren (Name, Einsatzort bzw. Kunde, Einsatzdauer, Funktion). Beiden Kategorien ordnete sie entsprechende Kosten zu (insb. also Personalkosten), wobei die Kosten des Marketingbereichs denjenigen entsprachen, welche im Rahmen der Rulingbesteuerung bereits deklariert worden waren.

Mit diesen Unterlagen lieferte sie somit jedenfalls die erforderlichen Aufzeichnungen, um die Gewinnermittlung sämtlicher Schweizer Betriebsstättentätigkeiten per Kostenaufschlagsmethode zu ermitteln. Wenn nun die Steuerbehörde dafür hielt, die im bestehenden Ruling festgelegte "Cost plus 5%"-Methode lasse sich mit dem gelebten Geschäftsmodell (= Marketingtätigkeiten der Zweigniederlassung C und zusätzliche Onsite-Tätigkeiten F Mitarbeiter bei Schweizer Kunden) nicht mehr vereinbaren, so wäre es ihre Aufgabe gewesen, dies zu begründen und der Pflichtigen darzulegen, nach welcher Methode ihrer Auffassung gemäss der gesamte Betriebsstättengewinn im Kanton Zürich bzw. in der Schweiz nunmehr zu ermitteln ist, um alsdann auf diese Methode abgestimmte Aufzeichnungen einzufordern. In seinen Veranlagungs- bzw. Einschätzungsvorschlägen liess der Revisor zwar durchblicken, dass seiner Auffassung gemäss für die Ermittlung des Gewinns der gesamten Schweizer Betriebsstättentätigkeit auf die von A abgerechneten Mehrwertsteuerumsätze abzustellen sei, doch erwähnte er als Alternative auch ein Abstellen auf den On-Site-Umsatz von A in der Schweiz, wobei er zudem bei beiden Varianten von ihm bekannten Zahlenmaterial ausging. Im zweiten Veranlagungs- bzw. Einschätzungsvorschlag kam die Steuerbehörde sodann wieder auf die zuvor abgelehnte Kostenaufschlagsmethode zurück und scheiterte eine Einigung der Parteien letztlich nicht an ungenügenden Aufzeichnungen, sondern an den unterschiedlichen Auffassungen über den anwendbaren %-Satz des Gewinnaufschlags. Wenn der steueramtliche Revisor in dieser Ausgangslage schliesslich förmlich die Betriebsstättenbuchhaltung verlangte, um damit den Weg der Gewinnfestlegung über eine Schätzung nach pflichtgemässem Ermessen zu ebnen, lässt sich

dies nicht halten. Letztlich war nämlich zuerst darüber zu entscheiden, nach welcher direkten Methode die Gewinnermittlung vorzunehmen ist; die Methodenwahl kann aber nicht nach pflichtgemäßem Ermessen "geschätzt" bzw. ausgewählt werden. Schätzungen sind vielmehr nur dort ein probates Mittel zur Festlegung der Steuerfaktoren, wo quantitative Unsicherheit im Sachverhalt besteht (vgl. Art. 139 Abs. 2 DBG) und auch diesbezüglich waren die Voraussetzungen hier nicht gegeben:

aaa) Zunächst waren die Mehrwertsteuerumsätze, welche die ertragsseitige Grundlage der steueramtlichen Gewinnschätzung bildeten, frankengenau bekannt (2003/2004 = Fr. 15'913'413.-; 2004/2005 = Fr. 31'104'049.-). Geschätzt hat die Steuerbehörde deshalb letztlich allein die Gewinnungskosten bzw. den vom Mehrwertsteuerumsatz abziehbaren Geschäftsaufwand und zwar auf Fr. 13'363'413.- (2003/2004) bzw. Fr. 25'854'048.- (2004/2005). Dabei ging der Revisor am Beispiel der Steuerperiode 2003/2004 wie folgt vor:

|   | Fr.                     | Fr.                       |
|---|-------------------------|---------------------------|
| MWSt Umsatz   |                         | 31'104'048                |
| <b>./. Aufwand</b>  |                         |                           |
| <b>Geschätzter Aufwand (73% des Umsatzes laut Konzernrech.)</b> | <b>22'394'915</b>       |                           |
| <b>./. enth. Aufwand Schweiz gemäss Steuererklärung</b>         | <b><u>2'165'959</u></b> |                           |
| <b>= Aufwand F (inkl. Personalverleih, Lizenzen etc.)</b>       | <b>20'228'956</b>       |                           |
| <b>+ 10% Mark-up Aufwand F</b>                                  | <b>2'022'896</b>        |                           |
| <b>+ Aufwand Schweiz (wie oben)</b>                             | <b><u>2'165'959</u></b> |                           |
|   |                         | <b><u>-24'417'810</u></b> |
| Gewinn  |                         | <b><u>5'261'542</u></b>   |

Der Steuerkommissär schätzte den Aufwand im Rahmen der Veranlagung bzw. Einschätzung mit Blick auf das Erreichen von runden Zahlen noch leicht höher. Insgesamt zeigt sich damit, dass hier nicht im Sinn der objektmässig direkten Methode der Erfolg der CH-Betriebsstätte geschätzt wurde, sondern – abgesehen von der Berücksichtigung des korrekt aufgezeichneten Marketingaufwands – im Ergebnis der in der Schweiz erzielte Umsatz gemäss Mehrwertsteuerabrechnungen im Rahmen einer Ausscheidung auf der Basis von Kennzahlen aus der Konzernrechnung auf F und die Schweiz verteilt worden ist. Dies entspricht folglich nicht der Gewinnabgrenzung nach der objektmässigen direkten Methode und beinhaltet im Ergebnis auch keine Ermessenseinschätzung, sondern eine Aufteilung des schweizbezogenen Gewinns nach quotenmässig indirekter Methode anhand eines unternehmensspezifischen Aufteilungsschlüssels.

bbb) Eine quantitative Ungewissheit im Sachverhalt ist nach dem Gesagten auch aufwandseitig nicht auszumachen. Im Memorandum vom 19. September 2008, in welchem neben den Marketingtätigkeiten der C Zweigniederlassung auch die Onsite-Tätigkeiten der F G-Fachkräfte als Betriebsstättentätigkeit berücksichtigt wurden, bezifferte A die Schweizer Kosten – wiederum am Beispiel der Steuerperiode 2004/2005 – wie folgt:

|                              | Total             | CH                       |
|------------------------------|-------------------|--------------------------|
|                              | Fr.               | Fr.                      |
| <b>Marketing Branch (ZH)</b> |                   | <b>2'166'000</b>         |
| <b>Production Branches</b>   | <b>20'560'000</b> | <b>13'121'000</b>        |
| <b>Total CH-Kosten</b>       |                   | <b><u>15'287'000</u></b> |
| Gewinn 5% =                  |                   | 759'350                  |

Die Schweizer Marketingkosten entsprachen den Zahlen aus der Kostenbuchhaltung gemäss Deklaration, während die Schweizer Produktionskosten als geschätzte %-Anteile des der konsolidierten Jahresrechnung entstammenden Aufwands von A in der Schweiz ermittelt worden sind (vgl. Erklärung der Pflichtigen). A ermittelte also einen schweizbezogenen Kostenaufwand von insgesamt rund Fr. 22.5 Mio., wovon in etwa auch der steueramtliche Revisor ausging (vgl. oben: Kosten inkl. Marketingkosten ohne 10%-Mark-up für F).

ccc) Es zeigt sich damit, dass hier nicht (aufgrund von Verfahrenspflichtverletzungen bzw. fehlenden Aufzeichnungen der Pflichtigen) ungewisses Zahlenmaterial zu einem Untersuchungsnotstand bzw. zur Notwendigkeit einer Ermessenseinschätzung führte, sondern Uneinigkeit herrschte, wie mit den vorhandenen bzw. von A bereit gestellten Zahlen der hiesige Betriebsstättengewinn sachgerecht zu ermitteln ist. Während die Pflichtige – aufgrund der Interessenlage nachvollziehbar – den angegebenen Schweizer Gesamtaufwand von Fr. 22.5 Mio. nur anteilmässig (im Umfang von Fr. 15 Mio.) ihrer gesamten Betriebsstättentätigkeit in der Schweiz zuordnete, um alsdann den Betriebsstättengewinn mit der Kostenaufschlagsmethode und einem möglichst tiefen Mark-up von 5% zu ermitteln, berücksichtigte die Steuerbehörde zwar den gesamten Schweizer Aufwand von rund Fr. 22.5 Mio. als solchen der hiesigen Betriebsstätte, teilte dieser letztlich aber auch den ganzen hiesigen Mehrwertsteuerumsatz zu. Die Methode der Pflichtigen belässt damit den dem Schweizer Geschäft entstammenden sogenannten Residualgewinn (vgl. dazu nachfolgend lit. e) in F, während diejenige der Steuerbehörde diesen grossmehrheitlich in die Schweiz holt.

e) Bei der Wahl der sachgerechten Gewinnermittlungs- bzw. Abgrenzungsmethode in internationalen Konzernverhältnissen geht es mit Blick auf die Problematik der Verrechnung von Konzerndienstleistungen vorab um die Frage, wie der sogenannte Residualgewinn zwischen den verbundenen Unternehmen zu verteilen ist. Darunter versteht man in der Verrechnungspreisanalyse allgemein den Gewinn aus einer Geschäftstätigkeit, welcher verbleibt, nachdem die von den darin involvierten Unternehmen (hier die verbundenen Unternehmensteile bzw. Stammhaus und Betriebsstätte) wahrgenommenen Routinefunktionen mit einem fremdvergleichskonformen Gewinnanteil abgegolten worden sind; Routinefunktionen ihrerseits sind Funktionen, die nicht zu den wesentlichen Werttreibern im Rahmen einer Wertschöpfungskettenanalyse zählen. Die von der Pflichtigen verfochtene Kostenaufschlagsmethode führt also nur dann zu angemessenen Verrechnungspreisen, wenn die ausgeübte Tätigkeit als Routinefunktion zu qualifizieren ist (vgl. Christoph Zuckschwerdt und Hans Ulrich Meuter, Verrechnung von Konzerndienstleistungen [Teil 2], in ZStP 2/2013, S. 95 ff., Ziff. IV/D/2 und Fn 22, 24 und 26).

Von Letzterem gingen die Parteien gemäss ursprünglichem Ruling in Bezug auf die hiesigen Marketingtätigkeiten der Zweigniederlassung C aus. Als Routine- bzw. blosser Hilfsfunktion qualifiziert A sodann auch die zusätzliche Onsite-Arbeit durch G-Fachkräfte bei hiesigen Kunden. Die Steuerbehörde lehnte demgegenüber ab dem Geschäftsjahr 2003/2004 die Kostenaufschlagsmethode in Bezug auf sämtliche Arbeiten von A in der Schweiz ab, nach dem Gesagten jedoch, ohne die Verhältnisse eingehend untersucht zu haben. Eine solche Untersuchung hätte nach den beschriebenen Regeln zur internationalen Erfolgsabgrenzung erheischt, in einem ersten Schritt die Fiktion umzusetzen, dass es sich bei der Betriebsstätte um ein selbstständiges Unternehmen handelt. Hierzu wären, gemäss den Vorgaben der OECD-Verrechnungspreisgrundsätze über die Vergleichbarkeit, eine Funktionsanalyse zur Bestimmung der Aktivitäten und Rahmenbedingungen der Betriebsstätte vorzunehmen gewesen. In einem zweiten Schritt wäre alsdann, aufgrund der Erkenntnisse der Funktionsanalyse, der Betriebsstättenerfolg zu bestimmen gewesen; dies unter Übernahme des Konzepts der OECD-Verrechnungspreisgrundsätze, wonach Erfolge mit der Wahrnehmung von Funktionen und der Übernahme von Risiken in Verbindung stehen (vgl. hierzu im Detail sowie mit Hinweisen: Stocker, Ziff. 2.2.2).

Obwohl die Pflichtige im Veranlagungs- und Einschätzungsverfahren ein solches Vorgehen forderte und auch immer wieder von sich aus entsprechende Unterla-

gen zur Prüfung einreichte (Memoranden, Benchmarkstudie etc.), verzichtete die Steuerbehörde auf entsprechende Abklärungen bzw. beschränkte sie sich darauf, die Kostenaufschlagsmethode abzulehnen, um im Rahmen einer unzulässigen Ermessenseinschätzung ohne nähere Begründung eine von ihr für richtig befundene Methode der Gewinnermittlung anzuwenden. Damit steht aber fest, dass die Veranlagungs- bzw. Einschätzungsentscheide in Bezug auf die Gewinnfestsetzung einer rechtlichen Überprüfung nicht standhalten.

4. a) Zu prüfen bleibt, ob die Steuerbehörde ihre Fehler und Säumnisse im Einspracheverfahren noch korrigiert bzw. nachgeholt hat.

In den Einsprachen hat die Pflichtige bestreiten lassen, Verfahrenspflichten verletzt zu haben, und bezeichnete sie die Vornahme von Ermessensveranlagungen als unzulässig; beides – nach dem Gesagten – zu Recht. Im Übrigen wies sie darauf hin, dass das schätzungsweise Abstellen auf die Mehrwertsteuerumsätze für die Ermittlung des Schweizer Betriebsstättengewinns nicht sachgerecht sein könne. Die in den Mehrwertsteuerabrechnungen dargestellten Umsätze würden nämlich nichts darüber aussagen, ob der Umsatz in der Schweiz oder im Ausland generiert worden sei, denn bei den Kunden von A handle es sich teilweise um "Global Players", deren ausländische Gruppengesellschaften wiederum von den in der Schweiz erbrachten Dienstleistungen der A profitierten. Die Mehrwertsteuerabrechnungen an Schweizer Kunden beträfen deshalb auch Aufwendungen für Gruppengesellschaften im Ausland, womit der Mehrwertsteuerumsatz kein Massstab für den Umfang der Dienstleistungen sei, welche durch A in der Schweiz erbracht worden seien; es könne aber von vornherein nur der lokal in der Schweiz generierte Umsatz auch in der Schweiz besteuert werden. Das Abstützen auf das Total des Mehrwertsteuerumsatzes berücksichtige zudem nicht, dass F massgeblich an der Generierung dieses Umsatzes beteiligt sei. So würden sämtliche Dienstleistungen in F entwickelt, wo demnach der Wert des Unternehmens generiert werde und auch die entsprechenden Kosten anfielen. Zudem würden die Schweizer Kunden nicht nur mit Mitarbeitern in der Schweiz akquiriert, sondern – mit Unterstützung des Headquarters in F – überwiegend durch Mitarbeiter im European Headquarter in P, welchem unter der Berücksichtigung als weltweiter Finanzplatz für die Rekrutierung neuer Schweizer Kunden eine zentrale Rolle zukomme. Sämtliche Leistungsvereinbarungen würden sodann in F unterzeichnet, von wo aus auch Rechnung gestellt werde. Die in der Schweiz tätigen Mitarbeiter der A seien lediglich mit der

operativen Implementierung betraut (Produktionsbetriebsstätten) und in unterstützenden Funktionen (Marketing-Niederlassung) tätig; ihnen sei deshalb nie eine wertschöpfende Rolle zugekommen, zumal es sich bei der operativen Implementierung der Dienstleistungen nicht um neue Dienstleistungen handle, sondern um solche, die weltweit bereits mehrmals implementiert worden und somit erprobt seien. Sämtliche wertschöpfende Arbeiten fielen folglich in F und in P an. Würde A anstelle der Zweigniederlassung eine Tochtergesellschaft betreiben, würde diese ihre Muttergesellschaft für das zur Verfügung gestellte Know-how "at arm's length" entschädigen. Auch im Drittvergleich würde eine Schweizer Gesellschaft die Dienstleistungen ebenfalls einkaufen und mit einer geringen Marge ihren Kunden weiterverrechnen. Entsprechend ihrem Memorandum vom 22. September 2008 erweise sich die Besteuerung in der Schweiz auf Basis "Cost plus 5%" deshalb als sachgerecht. Mittlerweile habe sich A denn auch mit anderen europäischen Staaten auf eine Besteuerung mit Cost plus 5% geeinigt bzw. seien entsprechende "APA's" (APA = advance pricing agreement) mit Belgien und den Niederlanden abgeschlossen worden und dies auf Basis von entsprechenden Funktionsanalysen.

b) Die Einsprachebehörde ist auf die Frage der Methodenwahl für die Gewinnermittlung und das Erfordernis einer Funktions- und Risikoanalyse erneut nicht näher eingegangen. Zwar haben im Einspracheverfahren nochmals zahlreiche Besprechungen und Schriftenwechsel stattgefunden und hat die Pflichtige dabei im Rahmen der Darlegung ihres Geschäftsmodells der integrierten Leistungserbringung auch eine Funktions- und Risikoanalyse vorgelegt (vgl. Powerpoint-Präsentation). Statt sich damit auseinanderzusetzen oder eine eigene Analyse vorzunehmen, beschränkte sich die Einsprachebehörde darauf, die Kostenaufschlagsmethode unter Verweis auf den wertschöpfenden Charakter der hiesigen Onsite-Tätigkeiten abzulehnen. Dies hinderte sie aber nicht daran, am 9. Oktober 2012 gleichwohl wieder vergleichsweise vorzuschlagen, den Gewinn auf Basis der von ihr verworfenen Kostenaufschlagsmethode zu ermitteln, wobei sie nunmehr aber den Mark-up bei 18% ansetzte. Als Antwort darauf ersuchte die Pflichtige am 26. Oktober 2012 um eine Begründung dieses hohen Prozentsatzes und die Bekanntgabe der diesem Vorschlag zugrundeliegenden Analyse; im Übrigen liess sie festhalten, an einer Fortsetzung der Einigungsgespräche nur noch interessiert zu sein, falls die Argumente betreffend die Kostenaufschlagsmethode mit einem geringen Aufschlag nochmals in Erwägung gezogen würden.

In der Folge erliess die Einsprachebehörde am 3. Dezember 2012 die Einspracheentscheide, in welchen sie wiederum festhielt, die Pflichtige sei ihren Aufzeichnungspflichten nicht nachgekommen, so dass die Gewinne nach pflichtgemäsem Ermessen zu schätzen gewesen seien und folglich die Pflichtige den Nachweis der Unrichtigkeit der Schätzung zu erbringen habe. Dies sei ihr nicht gelungen: Mangels aussagekräftiger Unterlagen basierten die getroffenen Schätzungen auf dem Mehrwertsteuerpflichtigen Umsatz, wobei, nebst den in der Schweiz angefallenen Kosten, ein erheblicher Kostenanteil mit einer dem Hauptsitz angemessenen Gewinnmarge in Abzug gebracht worden sei. Die von der Pflichtigen verfochtene "Cost plus"-Methode werde unter verbundenen Gesellschaften angewandt. Tatsächlich habe A über die Betriebsstätte in C Mehrwertsteuerumsätze von Fr. 16 Mio. (2003/2004) bzw. Fr. 31 Mio. (2004/2005) abgerechnet. Mit Blick auf die Bedeutung der wirtschaftlichen Tätigkeit in der Schweiz und in Anbetracht des hohen Gesamtgewinns seien die von A der Schweiz zugewiesenen Gewinne als zu tief zu taxieren. Es sei zu bezweifeln, dass für die in der Schweiz nebst den Marketingtätigkeiten vorgenommenen umfangreichen Implementierungstätigkeiten – was offensichtlich hoch qualifiziertes Personal erfordere und wirtschaftlich gesehen einen gewichtigen Anteil an der Wertschöpfung des Unternehmens ausmache – eine blosser Kostenentschädigung mit 5%igem Gewinnaufschlag sachgerecht wäre. Auf das zum Vergleich eingereichte Ruling mit Belgien könne schliesslich mangels vergleichbaren Verhältnissen nicht abgestellt werden.

c) Die Einsprachebehörde hat damit am nicht haltbaren Weg ihrer Gewinnermittlung bzw. Methodenfestlegung über die Ermessenseinschätzung festgehalten, anstatt ihre Auffassung, wonach die Kostenaufschlagsmethode in der gegebenen Situation nicht zu einem sachgerechten Ergebnis führt, detailliert sowie auf Basis einer fundierten Funktions- und Risikoanalyse zu begründen. Der allgemeine Hinweis auf den Einsatz von hochqualifizierten G-Fachkräften bei der I-Implementierung in der Schweiz und eine damit verbundene Wertschöpfung vermag eine solche Analyse nicht zu ersetzen; es fehlt nach wie vor an der gebotenen vertieften Auseinandersetzung mit dem aktenkundigen Geschäftsmodell von A.

Die Einspracheentscheide halten damit in Bezug auf die Festsetzung der Gewinnsteuerfaktoren einer rechtlichen Überprüfung ebenfalls nicht stand.

5. a) Das Rekursgericht kann ausnahmsweise zwecks Wahrung des gesetzlichen Instanzenzugs die Sache zur Neuurteilung an die Vorinstanz zurückweisen, namentlich wenn zu Unrecht noch keine materielle Entscheidung getroffen wurde oder dieser an einem schwerwiegenden Verfahrensmangel leidet (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. A., 2009, Art. 143 N 27 DBG und § 149 Abs. 3 StG).

Ein solcher Rückweisungsgrund liegt hier vor, weil die Steuerbehörde bei der Ermittlung der Betriebsstättengewinne zu Unrecht den Weg über die Schätzung nach pflichtgemäßem Ermessen gegangen ist, anstatt den in der Schweiz steuerbaren Gewinn nach Massgabe der anerkannten Grundsätze zur internationalen Gewinnabgrenzung bzw. der Vorgaben der OECD zu bestimmen. Letzteres hätte erheischt, das Geschäftsmodell der Pflichtigen, wie von dieser zu Recht gefordert, einer fundierten Analyse zu unterziehen, um alsdann auf Basis dieser Analyse in einem ersten Schritt die für die Gewinnermittlung sachgerechte direkte Methode festzulegen und in einem zweiten Schritt in Anwendung der festgelegten Methode mit den vorhandenen Geschäftszahlen den Gewinn zu berechnen oder gegebenenfalls zu schätzen, falls insoweit quantitative Lücken im Sachverhalt verblieben. All dies ist demzufolge von der Vorinstanz nachzuholen. Daran ändert nichts mehr, dass sich die Vorinstanz in der Beschwerde- und Rekursantwort erstmals etwas näher mit der Verrechnungspreisproblematik auseinandersetzt und nunmehr zum Schluss gelangt, für das Outsourcing-Geschäft sei die Kostenaufschlagsmethode denkbar, während bei der Programmerstellung für Kunden eher auf die Profit-Split-Methode abzustellen sei. Zu erarbeiten sind zunächst die Grundlagen für diese Sichtweise.

b) Zu bemerken bleibt, dass die korrekte Vorgehensweise aufwändig und komplex ist und letztlich – jedenfalls auf Stufe des Rekursgerichts – wohl den Beizug eines Gutachters (Sachverständiger im Bereich Transfer-Pricing) erheischt, so beispielsweise auch wenn es darum ginge, im Rahmen des "at arm's length-prinzip" die angemessene Höhe des Gewinnaufschlags zu bestimmen. Von daher ist mit der Geschäftsleitung des kantonalen Steueramts festzuhalten (vgl. deren Aktennotiz vom 22. März 2011), dass Fälle mit internationaler Gewinnabgrenzung wie der vorliegende an sich wenig geeignet sind, um von den Gerichten entschieden zu werden. Ist vorliegend der übliche Weg über ein Ruling gescheitert, so verbliebe als aussergerichtlicher Weg die Möglichkeit, die Sache in einem Verständigungsverfahren zwischen der Schweiz und F zu regeln; hierfür zuständig wäre die ESTV bzw. das Staatssekretariat

für internationale Finanzfragen (SIF). Naheliegender erscheint dies auch, weil die hier betroffenen Steuerperioden schon weit zurückliegen und eine Besteuerungslösung für das von A in der Schweiz angewandte Geschäftsmodell auch für die Folgeperioden gefunden werden muss. Im Verständigungsverfahren könnten folglich auch Erkenntnisse aus der weiteren Entwicklung des Geschäftsmodells (vgl. dazu etwa die diesbezüglichen Ausführungen der Vorinstanz in der Beschwerde- und Rekursantwort) und womöglich auch von A in der Zwischenzeit mit anderen OECD-Mitgliedstaaten getroffene Besteuerungslösungen für gleiche Verhältnisse berücksichtigt werden.

c) Die vorinstanzlichen Entscheide sind demnach aufzuheben und die Angelegenheit ist im Sinn der Erwägungen an die Vorinstanz ins Einspracheverfahren zurückzuweisen.

d) Nach alledem sind die Beschwerde und der Rekurs teilweise gutzuheissen.

e) Bei diesem noch unentschiedenen Verfahrensausgang sind die Kosten den Parteien je zur Hälfte aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 DBG und § 151 Abs. 1 StG).

6. Der vorliegende Entscheid kann mit Beschwerde angefochten werden, soweit er einen nicht wiedergutzumachenden Nachteil bewirken könnte oder die Gutheissung der Beschwerde sofort einen Endentscheid herbeiführen und damit einen bedeutenden Aufwand an Zeit oder Kosten für ein weitläufiges Beweisverfahren ersparen würde (§ 19a Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959/22. März 2010 [VRG] i.V.m. Art. 93 Abs. 1 des Bundesgesetzes über das Bundesgericht vom 17. Juni 2005 [Bundesgerichtsgesetz, BGG]).

Demgemäss erkennt die Kammer:

1. Die Beschwerde wird teilweise gutgeheissen. Der Einspracheentscheid vom 3. Dezember 2012 wird aufgehoben und die Angelegenheit im Sinn der Erwägungen an das kantonale Steueramt in das Einspracheverfahren zurückgewiesen.

2. Der Rekurs wird teilweise gutgeheissen. Der Einspracheentscheid vom 3. Dezember 2012 wird aufgehoben und die Angelegenheit im Sinn der Erwägungen an das kantonale Steueramt in das Einspracheverfahren zurückgewiesen.

[...]