



## Entscheid

19. September 2017

Mitwirkend:

Abteilungspräsident Christian Mäder, Ersatzrichter Tobias Braun, Ersatzrichter Claude Treyer und Gerichtsschreiberin Vivienne Blunshi

In Sachen

**A Schweiz AG,**

vertreten durch B AG, Steuerberatung

**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 1.1. - 31.12.2009 und 1.1. - 31.12.2010 sowie  
Staats- und Gemeindesteuern 1.1. - 31.12.2009 und 1.1. - 31.12.2010**

hat sich ergeben:

A. Die A Schweiz AG (nachfolgend die Pflichtige), seinerzeit als C AG mit Sitz in der Gemeinde D gegründet und später als E AG bzw. als F AG tätig, gehört zur ausländischen A-Gruppe, einem weltweit tätigen Ingenieur- und Beratungsunternehmen. In den Steuerperioden 2009 und 2010 firmierte die Pflichtige als G AG. Im Jahr 2013 fusionierte sie mit der H AG und der I AG. Gleichzeitig wechselte sie den Namen auf A Schweiz AG.

Die Pflichtige verfügt über Betriebsstätten in mehr als zehn Ländern. Sie ist vor allem im Ingenieurwesen tätig. Strittig ist die internationale Steuerauscheidung der Betriebsstätte in einem lateinamerikanischen Staat. Diese Betriebsstätte wurde begründet, weil die Pflichtige ab 1998 dort am Bau zweier Verkehrsprojekte beteiligt war. Für die dort tätigen Ingenieure mietete sie während mehrerer Jahre Büroräumlichkeiten und zog auch lokales Personal bei.

B. Im Jahr 2005 holte die Pflichtige beim kantonalen Steueramt ein Ruling ein, wonach die Betriebsstätte im lateinamerikanischen Staat objektmässig auszuschneiden war. Der in der Steuererklärung des lateinamerikanischen Staats ausgewiesene Gewinn der Betriebsstätte sollte dem Gewinn entsprechen, der in der Steuerauscheidung des Hauptsitzes an die Betriebsstätte des lateinamerikanischen Staats zugewiesen, d.h. in der Schweiz freigestellt wurde.

C. Die Erfolgsrechnung des Jahres 2009 weist einen Gewinn nach Steuern von Fr. 7'317'222.- aus. Gemäss Steuererklärung 2009 beträgt der auf das Ausland entfallende Gewinn Fr. 10'647'699.-. Weil der ausländische Anteil grösser als der Gesamtgewinn ist, ergibt sich für die Schweiz ein Verlust von Fr. 3'330'477.-. Gemäss Beilage 1 zur Steuererklärung setzt sich der ausländische Gewinnanteil von Fr. 10'647'699.- aus zwei Teilbeträgen zusammen:

Der erste Teilbetrag beläuft sich auf Fr. 3'176'350.- und wird mit "objektmässiger Steuerauscheidung gemäss Steuererklärung Ausland" bezeichnet. Die Fussnote verweist auf das erwähnte Ruling. Gemäss Steuererklärung des lateinamerikanischen Staats betrage der dort steuerbare Gewinn umgerechnet Fr. 3'176'350.-.

Der zweite Teilbetrag von Fr. 7'471'349.- geht auf Währungsgewinne der Betriebsstätte im lateinamerikanischen Staat zurück. Die dazugehörige Tabelle enthält eine Aufstellung, wie sich das Total von Fr. 7'471'349.- auf die einzelnen Monate verteilt. Weitere Angaben sind der Tabelle nicht zu entnehmen.

Aus diesen Angaben ergibt sich für die Gewinnsteuern 2009 die folgende Übersicht (in Tsd. Fr.; Kapitalsteuer unstrittig und in untenstehender Tabelle nicht aufgeführt):

**Gewinn 2009 gemäss Steuererklärung (in Tsd. Fr.)**

|                                      | direkte<br>Bundessteuer | Staats- und<br>Gemeindesteuern |
|--------------------------------------|-------------------------|--------------------------------|
| Reingewinn 2009 gem. Erfolgsrechnung | 7'317                   | 7'317                          |
| Ausländischer Anteil:                |                         |                                |
| gemäss Steuererkl. lat.am. Staat     | 3'176                   |                                |
| Währungsgewinne lat.am Staat         | 7'471                   |                                |
| ./. Total Ausland                    | 10'647                  | 10'647                         |
| = Steuerbarer Reingewinn in CH/ZH    | -3'330                  | -3'330.                        |

D. Der Jahresgewinn 2010 beträgt laut Erfolgsrechnung Fr. 12'863'356.-. Der Vorjahresverlust von Fr. 3'330'477.- ist in der Steuererklärung abgezogen. Sodann ist bei der Bundessteuer ein ausländischer Anteil am Gewinn von Fr. 4'589'895.- und bei den Staats- und Gemeindesteuern – wegen der ausserkantonalen Betriebsstätten in drei weiteren Kantonen – ein ausländischer und ausserkantonaler Anteil am Gewinn von Fr. 5'648'171.- (= Fr. 4'589'895.- + Fr. 1'058'276.-) deklariert. Bei der Bundessteuer ergibt sich so ein in der Schweiz steuerbarer Reingewinn von Fr. 4'942'984.- und bei den Staats- und Gemeindesteuern ein im Kanton Zürich steuerbarer Reingewinn von Fr. 3'884'708.-. Der internationalen Gewinnausscheidung ist zu entnehmen, dass es in der Betriebsstätte lateinamerikanischen Staat gemäss dortiger Steuererklärung im Jahr 2010 zu einem – im obenstehenden Gesamtgewinn von Fr. 12.9 Mio. bereits berücksichtigten – Verlust von umgerechnet Fr. 6'909'395.- gekommen ist. Vom Verlust im lateinamerikanischen Staat ist sodann unter dem Titel "Währungsgewinn Betriebsstätte lateinamerikanischer Staat" ein Betrag von Fr. 833'256.- abgezogen. Auch hier liegt ein Blatt mit dem Titel "Währungsgewinne 2010 Betriebsstätte lateinamerikanischer Staat"

der Steuererklärung bei, worin der Währungsgewinn von Fr. 833'256.- auf die einzelnen Monate aufgeteilt wird. Weitere Erläuterungen und Beilagen zu diesem Währungsgewinn liegen nicht im Recht.

Für 2010 ergibt sich demnach gemäss Steuererklärung und deren Beilagen 1, 2 und 6 für die Gewinnsteuern die folgende Übersicht (in Tsd. Fr.; Kapitalsteuer unstrittig und nicht aufgeführt):

**Reingewinn 2010 gemäss Steuererklärung (in Tsd. Fr.)**

|   | direkte<br>Bundessteuer | Staats- und<br>Gemeindesteuern |
|---|-------------------------|--------------------------------|
| Reingewinn 2010 gem. Erfolgsrechnung      | 12'863                  | 12'863                         |
| Anteil lateinamerikanischer Staat:        |                         |                                |
| gemäss Steuererkl. lat.am. Staat          | -6'909                  |                                |
| Währungsgewinne lat.am. Staat             | 833                     |                                |
| + Aufrechnung Verlust lat.am. Staat       | 6'076                   | 6'076                          |
| = Reingew. v. Abzug Verlust lat.am. Staat | 18'939                  | 18'939                         |
| ./. Gewinnanteil Drittstaaten             | 4'590                   | 4'590                          |
| ./. Gewinnanteil Drittkantone             |                         | 1'058                          |
| ./. prov. Verlustübern. Lat.am Staat      | 6'076                   | 6'076                          |
| ./. Vorjahresverlust                      | 3'330                   | 3'330                          |
| = Steuerbarer Reingewinn in CH/ZH         | 4'943                   | 3'885.                         |

E. Anfang 2015 nahm das kantonale Steueramt bei der Pflichtigen eine Buchprüfung der Jahre 2009 bis 2013 vor. Mit Auflage vom 16. Februar 2015 und anschliessender Mahnung vom 18. März 2015 wurden Unterlagen einverlangt, insbesondere der Nachweis der nationalen und internationalen Ausscheidungsfaktoren. Die Auflage blieb unbeantwortet. Mit Brief vom 2. September 2015 unterbreitete der Steuerkommissär der Pflichtigen einen Einschätzungsvorschlag, der sich nicht bei den Akten befindet. Die offenen Punkte konnten in der Folge bereinigt werden; strittig blieb nur die Steuerausscheidung der Betriebsstätte lateinamerikanischer Staat.

F. Am 9. Dezember 2015 ergingen die Einschätzungsentscheide 2009 und 2010. Der anteilige Gewinn der Betriebsstätte lateinamerikanischer Staat wurde nach pflichtgemäßem Ermessen auf Fr. 3 Mio. festgesetzt. Trotz Auflage und Mahnung sei kein Nachweis der internationalen Ausscheidungsfaktoren geleistet worden, weshalb

der auszuscheidende Gewinn geschätzt werden müsse. Das Steueramt hielt im Weiteren fest, dass kein Raum dafür bestehe, die Kursgewinne, welche durch den Wechsel von USD in die dortige Landeswährung in einem Nachbarstaat entstanden und in der Betriebsstätte nicht verbucht worden seien, der Betriebsstätte zuzuweisen. Die Kursgewinne seien ausserhalb des lateinamerikanischer Staats angefallen, ähnlich wie in einem Cash-Pool-Management. Im analogen Sinne wurde auch die Einschätzung 2010 angepasst. Auf die nähere Begründung, auf die weiteren Ausführungen im Verfahren und auf die Einwendungen der Pflichtigen wird, soweit notwendig, in den Erwägungen eingegangen.

G. Mit Einsprache vom 7. Januar 2016 liess die Pflichtige sinngemäss beantragen, die Veranlagungen 2009 und 2010 seien mit einem steuerbaren Gewinn von null vorzunehmen, eventualiter sei lediglich ein Präzipuum von 10% zu berücksichtigen und subeventualiter sei eine objektmässige Ausscheidung vorzunehmen, wobei die Pflichtige im letzten Fall künftig auf die Anwendung des Rulings aus dem Jahr 2005 verzichten würde. Am 20. April 2016 unterbreitete der Steuerkommissär Einschätzungsvorschläge im Einspracheverfahren. Darin wurde der Vorausanteil für den Kanton Zürich von 20% auf 10% reduziert und der Gewinnanteil der Betriebsstätte lateinamerikanischer Staat gemäss der Steuererklärung berücksichtigt; der behauptete Fremdwährungsgewinn von Fr. 7.4 Mio. wurde aber nicht freigestellt. Die Pflichtige liess an der Einsprache festhalten. Mit überarbeiteten Einschätzungsvorschlägen vom 7. Oktober 2016 zeigte der Steuerkommissär eine Verböserung an. Der Vorausanteil für den Kanton Zürich wurde wieder auf 20% erhöht und an der Ermessenseinschätzung wurde festgehalten. Am 2. November 2016 liess die Pflichtige auch diese Einschätzungsvorschläge ablehnen.

H. Am 11. November 2016 ergingen die Einspracheentscheide für die Steuerperioden 2009 und 2010, wobei die Faktoren denjenigen vom 7. Oktober 2016 entsprechen. Zahlenmässig ergibt sich aufgrund der Einspracheentscheide für die Jahre 2009 und 2010 die folgende Übersicht (in Tsd. Fr.):

**Reingewinn 2009 gemäss Einspracheentscheid (in Tsd. Fr.)**

|  | direkte<br>Bundessteuer | Staats- und<br>Gemeindesteuern |
|--|-------------------------|--------------------------------|
| Reingewinn 2009 gem. Erfolgsrechnung   | 7'317                   | 7'317                          |
| ./. Anteil Betriebsstätte lat.am.Staat | -3'000                  | -3'000                         |
| = massgebender Reingewinn              | 4'317                   | 4'317                          |
| ./. Vorausanteil CH/ZH 20%             | -863                    | -863                           |
| = zu verteilender Reingewinn           | 3'454                   | 3'454                          |
| ./. Gewinn übriges Ausland 18.88%      | -637                    | -637                           |
| = zu verteilender Reingewinn CH        | 2'817                   | 2'817                          |
| ./. Ausscheidung Drittkantone 23.33%   |                         | -657                           |
| + Vorausanteil CH/ZH 20%               | 863                     | 863                            |
| = Steuerbarer Reingewinn CH/ZH         | 3'680                   | 3'023.                         |

**Reingewinn 2010 gemäss Einspracheentscheid (in Tsd. Fr.)**

|  | direkte<br>Bundessteuer | Staats- und<br>Gemeindesteuern |
|--|-------------------------|--------------------------------|
| Reingewinn 2010 gem. Erfolgsrechnung                               | 12'863                  | 12'863                         |
| ./. Vorausanteil CH/ZH 20%   | -2'573                  | -2'573                         |
| = zu verteilender Reingewinn                                       | 10'290                  | 10'290                         |
| ./. Reingewinn Bst. Lat.am.Staat (Verlust, keine<br>Ausscheidung.) | 0.-                     | 0.-                            |
| ./. Reingewinn übriges Ausland 24.235%                             | -2'494                  | -2'494                         |
| = zu verteilender Reingewinn CH                                    | 7'796                   | 7'796                          |
| ./. Ausscheidung Drittkantone 26.76%                               |                         | -2'086                         |
| + Vorausanteil CH/ZH 20%   | 2'573                   | 2'573                          |
| = Steuerbarer Reingewinn CH/ZH                                     | 10'369                  | 8'283.                         |

Das kantonale Steueramt ging davon aus, dass die bestehende Steuerrückstellung genügend sei; es liess der Pflichtigen aber offen, einen gegenteiligen Nachweis zu erbringen. Die Werte für die Kapitalsteuer 2009 und 2010 wurden unverändert aus den Steuererklärungen übernommen.

I. Mit Schreiben vom 13. Dezember 2016 liess die Pflichtige Beschwerde/Rekurs erheben und sinngemäss folgende Anträge stellen: Die Einspracheentscheide für die direkte Bundessteuer und die Staats- und Gemeindesteuern der Steu-

erperioden 2009 und 2010 seien aufzuheben, und die Veranlagungen seien gemäss den eingereichten Deklarationen vorzunehmen, eventualiter unter Berücksichtigung eines Präzipuums von 10%. Subeventualiter seien die Veranlagungen gemäss objektmässiger Ausscheidung basierend auf den neu eingereichten Projektbuchhaltungen gemäss Beilagen 9 und 10 vorzunehmen. Für den Zeitraum vom 7. Januar 2016 bis zum 14. November 2016 sei wegen der langen Bearbeitungsdauer auf die Erhebung von Verzugszinsen zu verzichten. Zur Höhe der Steuerrückstellung hat sich die Pflichtige nicht geäussert.

J. In der Beschwerde-/Rekursantwort vom 25. Januar 2017 hält das Steueramt an den Einspracheentscheiden fest.

K. Mit Schreiben vom 14. August 2017 nimmt die Pflichtige zur Beschwerde-/Rekursantwort Stellung. Die Vorinstanz verzichtete auf eine weitere Stellungnahme.

Die Kammer zieht in Erwägung:

1. a) Gemäss Art. 957 ff. OR sind inländische Unternehmen verpflichtet, kaufmännische Bücher zu führen. Die Buchführung bildet die Grundlage der Rechnungslegung. Namentlich müssen die Geschäftsvorfälle und Sachverhalte vollständig, wahrheitsgetreu und systematisch erfasst werden. Für die einzelnen Buchungsvorgänge müssen Belege vorliegen (Art. 957a OR). Altes und neues Rechnungslegungsrecht unterscheiden sich insoweit nicht.

b) Wenn ein schweizerisches Unternehmen über eine ausländische Betriebsstätte verfügt, dann muss das inländische Stammhaus aufgrund des in Art. 959 OR verankerten Vollständigkeitsgebots eine Gesamtbilanz und eine Gesamterfolgsrechnung erstellen. Im Handelsrecht finden sich keine Bestimmungen, die das inländische Stammhaus verpflichten, für die ausländische Betriebsstätte eine gesonderte Betriebsstättebuchhaltung zu führen (Peter Brülisauer, in: Kommentar zum Schweizerischen

Steuerrecht, Internationales Steuerrecht, 2015, Art. 7 N 189 OECD-MA, auch zum Folgenden). Das Unternehmen kann eine Weltbuchhaltung führen, in der die Geschäftsvorfälle der Betriebsstätte enthalten sind. Das Unternehmen kann auch getrennte Bücher für Stammhaus und Betriebsstätte führen. Das Gesamtergebnis ergibt sich dann durch Konsolidierung der Teilabschlüsse.

c) Im Einschätzungsverfahren muss die Steuerpflichtige alles tun, um eine vollständige und richtige Veranlagung zu ermöglichen. Sie muss auf Verlangen der Veranlagungsbehörde insbesondere mündlich oder schriftlich Auskunft erteilen, Geschäftsbücher, Belege und weitere Bescheinigungen sowie Urkunden über den Geschäftsverkehr vorlegen. Die Art und Weise der Führung, der Aufbewahrung und der Edition der Geschäftsbücher etc. richtet sich nach den Bestimmungen des Obligationenrechts (Art. 126 DBG, § 135 StG). Ziel der Mitwirkungspflicht ist die Feststellung der für eine vollständige und richtige Einschätzung notwendigen Tatsachen (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. A., 2016, Art. 126 N 3 DBG, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A., 2013, § 135 N 4 StG). Grundsätzlich liegt die Bestimmung des Gegenstands und der Form der Mitwirkung und insbesondere der zu erteilenden Auskunft im Ermessen der Steuerbehörde.

2. a) Die Ermessenseinschätzung in den Einspracheentscheiden, wonach der anteilige Gewinn der Betriebsstätte lateinamerikanischer Staat auf Fr. 3 Mio. festgelegt wurde, begründete das kantonale Steueramt wie ausgeführt damit, dass die Pflichtige es bis dato unterlassen habe, den Nachweis der internationalen Ausscheidungsfaktoren anhand geeigneter Unterlagen wie z.B. einer Betriebsstättenrechnung zu erbringen. Sie habe sich lediglich auf die bereits mehrmals eingereichten Aufstellungen der Buchungen lateinamerikanischer Staat gemäss Projektbuchhaltung berufen. Darin fehle eine Zusammenstellung über die einzelnen Positionen nach Aufwandart. Der in der Steuererklärung lateinamerikanischer Staat ausgewiesene Gewinn könne damit nicht überprüft werden. Es handle sich um mehr als 5'000 Buchungen. In der Aufstellung fehlten verschiedene Monate. Selbst mit einem grossen Zeitaufwand wäre daher keine Überprüfung sämtlicher Aufwendungen möglich gewesen. Die Belege hätten nicht vorgelegt werden können. Auch mit der Beschwerde-/Rekurschrift sind die internationalen Ausscheidungsfaktoren nicht nachgewiesen worden.



b) Eine Buchhaltung muss in einer geeigneten Form geführt und auf Verlangen des Steueramtes auch vorgelegt werden können. Das ergibt sich aus den oben zitierten Gesetzesbestimmungen. Das Stammhaus genügt den Anforderungen an die Buchführungspflicht nicht, wenn in der Gesamtbuchhaltung nur das ausländische Betriebsstättenergebnis verbucht wird, wie es der ausländischen Steuererklärung zu entnehmen ist. Es reicht nicht, dass für eine Betriebsstätte im Ausland nur eine ausländische Steuererklärung mit nicht dokumentierten Beträgen eingereicht werden kann, weil die belegmässige Untermauerung der Buchhaltung fehlt. Kann über die Angaben gemäss ausländischer Steuererklärung hinaus den Steuerbehörden keine weitere Auskunft erteilt werden, mit welchen diese Zahlen erhärtet werden könnten, und können auch keine Belege eingereicht werden, sind die Mitwirkungspflichten der Pflichtigen nicht erfüllt. Bleibt es auch nach einer erfolgten Mahnung dabei, sind die Voraussetzungen für eine Einschätzung nach pflichtgemässen Ermessen grundsätzlich gegeben (§ 139 Abs. 2 StG, Art. 130 Abs. 2 DBG).

3. Was die Pflichtige zur Erfüllung ihrer Mitwirkungspflichten vorbringt, hilft ihr nicht weiter:

a) Die Pflichtige führt aus, sie habe bereits mit E-Mail-Schreiben vom 4. Dezember 2015 dem kantonalen Steueramt eine Excel-Aufstellung sämtlicher Projektkosten des Geschäftsjahrs 2009 inklusive der verbuchten Gewinne aus lokaler Währungsdifferenz zugestellt. Das kantonale Steueramt hat zu dieser Projektbuchhaltung wie ausgeführt bereits im Einspracheentscheid und auch in der Beschwerdeantwort eingehend Stellung bezogen. Diese Ausführungen überzeugen. Die Tabelle stellt keine Darstellung der wirtschaftlichen Lage der Betriebsstätte in einer Weise dar, dass sich – mit den Worten des neuen Rechnungslegungsrechts (Art. 958 Abs. 1 OR) – Dritte ein zuverlässiges Urteil darüber bilden können. Die eingereichte Aufstellung ist nicht einmal als einfache Liste der Einnahmen und Ausgaben im Sinne von Art. 957 Abs. 2 OR tauglich. Der Ursprung dieser Liste ist unklar. Handelt es sich dabei um eine Aufstellung, die als Bestandteil der Stammhaus-Buchhaltung am Hauptsitz geführt wurde? Oder geht es um eine im lateinamerikanischen Staat behelfsmässig geführte Buchhaltung?

b) In der Stellungnahme zur Beschwerde-/Rekursantwort vom 14. August 2017 führt die Pflichtige aus, es gelte zu unterscheiden einerseits zwischen der

"Projektbuchhaltung, welche in der Schweiz gemäss Handelsrecht für sämtliche Betriebsstätten nachgeführt werde", und der "lokalen Betriebsstättenbuchhaltung vor Ort". Das Steueramt bringe das durcheinander.

c) Die Pflichtige erkennt, dass die eingereichten Unterlagen, insbesondere der "Auszug der Projektkosten" jedenfalls nicht als eine "in der Schweiz gemäss Handelsrecht" geführte Buchhaltung im Sinne von Art. 957a OR betrachtet werden können: Es fehlt z.B. der Belegnachweis. Das Gesetz verlangt für jede Buchung einen Beleg. Der Beleg muss der entsprechenden Buchung zweifelsfrei zugeordnet werden können (Neuhaus/Schärer, in: Basler Kommentar, 5. A., 2016, Art. 957a N 19 OR). Bei der grossen Anzahl von Buchungen wäre jedenfalls eine eindeutige Nummerierung der Buchungen nötig; diese fehlt aber im "Auszug der Projektkosten". Es fehlt die Klarheit: Die Aufzeichnungen müssen nachvollziehbar, eindeutig, übersichtlich, verständlich und lesbar sein, so dass die Buchführung einem fachkundigen Leser mühelos verständlich ist (Neuhaus/Schärer, Art. 957a N 20 OR). Es fehlt auch die Nachprüfbarkeit: Sämtliche Buchungen müssen bis zum Ausgangspunkt der Transaktion nachvollziehbar zurückverfolgt werden können (Neuhaus/Schärer, Art. 957a N 23).

d) Wenn die Pflichtige behauptet, es gebe einerseits eine Projektbuchhaltung und andererseits eine lokale Betriebsstättenbuchhaltung, dann obliegt es ihr, hier Klarheit zu schaffen, die Dokumente klar zu bezeichnen und aufzuzeigen, wie die Betriebsstättenbuchhaltung und die Projektbuchhaltung zusammenhängen, sowie allenfalls die dafür erforderlichen Papiere zu erstellen und ins Recht zu legen. Diese Nachweise fehlen jedoch; mit unstrukturierten Papieren, die nur entfernt an eine Buchhaltung erinnern, ist der Nachweis einer ordentlich geführten Buchhaltung jedenfalls nicht zu erbringen. Schliesslich muss die Pflichtige im Einschätzungsverfahren alles tun, um eine vollständige und richtige Veranlagung zu ermöglichen (Art. 126 DBG, § 135 StG).

e) Anzufügen bleibt, dass die Pflichtige bis heute ihren Mitwirkungspflichten nicht nachgekommen ist. Möglicherweise wäre der "Auszug der Projektkosten" lesbarer geworden, wenn dieser durch die Pflichtige an den entscheidenden Stellen mit Kommentaren und Hinweisen ergänzt worden wäre. Auch hat die Pflichtige nie dazu Stellung bezogen, warum verschiedene Monate in der Aufstellung fehlen; was die Pflichtige mit dem Hinweis in der Beschwerde-/Rekursantwort meint, das Steueramt verwechsle das Buchungs- mit dem Dokumentendatum, ist unklar. Überdies hat es die Pflichtige unterlassen, für das Jahr 2010 ähnliche Unterlagen einzureichen. Es kann

nicht Sache des Steueramtes oder des Gerichts sein, einen 38-seitigen Computerausdruck in einer Schriftgrösse von 6 oder 7 Punkten und einzeiligem Zeilenabstand zuerst richtiggehend aufbereiten zu müssen, bevor diesem Aussagen entnommen werden können. Erst recht kann das nicht sein, wenn es um die Anfechtung einer Ermessenseinschätzung geht.

f) Die Pflichtige nimmt den Standpunkt ein, es sei nicht ersichtlich, weshalb das Steueramt mit der eingereichten Steuererklärung lateinamerikanischer Staat die Steuerfaktoren nicht einwandfrei habe ermitteln können. Auch komme der unterzeichneten Steuererklärung lateinamerikanischer Staat mindestens die gleiche oder eine höhere Beweiskraft als der Betriebsstättenbuchhaltung lateinamerikanischer Staat zu. Offensichtlich geht die Pflichtige von falschen Voraussetzungen aus. Ihre Annahme, es genüge, wenn der Gewinn der Betriebsstätte aus der lokalen lateinamerikanischen Steuererklärung ersichtlich sei, und es sei nicht erforderlich, diesen mit weiteren Unterlagen wie z.B. einer (wenn auch nur relativ einfachen) Buchhaltung zu untermauern, ist unzutreffend. Die Steuerbehörde kann nicht nur die Einreichung der Steuererklärung und der vorgeschriebenen Beilagen verlangen, sondern voraussetzungslos weitere Auskünfte einholen, auch wenn die Einschätzung aufgrund der eingereichten Unterlagen theoretisch möglich wäre. Dabei sind auch Stichproben nach dem Kontrollprinzip zulässig, da solche auf einem hinreichenden öffentlichen Interesse beruhen, nämlich um den gesetzmässigen Steuervollzug sicherzustellen. Zu diesem Zwecke müssen Kontrollmassnahmen zulässig sein. Dies würde sogar dann gelten, wenn keine berechtigten Zweifel an der richtigen oder vollständigen Sachverhaltsdarstellung vorlägen (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 126 N 3 DBG und § 135 N 4 StG); im konkreten Fall bestehen aufgrund der unbefriedigenden Unterlagen, die eingereicht wurden (z.B. unübersichtliche Tabellen, fehlende Monate), allerdings solche Zweifel, die die Pflichtige nicht ausräumen konnte. Kontrollmassnahmen waren daher erst recht angezeigt.

g) Die Pflichtige bringt schliesslich vor, das Steueramt habe mittels Auflage eine Betriebsstättenbuchhaltung eingefordert. Solche zusätzlichen Unterlagen hätten trotz Bemühen nicht mehr beschafft werden können, was bereits im Rahmen der Steuerrevision mitgeteilt worden sei. Grund dafür sei gewesen, dass die Betriebsstätte lateinamerikanischer Staat zum Zeitpunkt der Anfrage nicht mehr bestanden habe und die Unterlagen bei der relativ hektischen und aufgrund der politischen Lage forcierten Schliessung der Betriebsstätte untergegangen seien. Aufgrund der selbständigen Organisation der Betriebsstätte lateinamerikanischer Staat hätten beim Stammhaus in

Zürich keine Kopien bestanden. Das Steueramt hat nur den Nachweis der nationalen und internationalen Ausscheidungsfaktoren gefordert, keine Betriebsstättenbuchhaltung, weil ja auch keine handelsrechtliche Pflicht zur Führung einer eigentlichen Betriebsstättenbuchhaltung besteht (Brülisauer, Art. 7 N 189 OECD-MA). Wie gesagt hat ein schweizerisches Unternehmen mit einer ausländischen Betriebsstätte aufgrund des in Art. 959 OR verankerten Vollständigkeitsgebots eine Gesamtbilanz und eine Gesamterfolgsrechnung zu erstellen. Dies kann auch durch getrennte Bücher für Stammhaus und Betriebsstätte geschehen, wobei sich das Gesamtergebnis dann durch Konsolidierung der Teilabschlüsse ergibt (Brülisauer, Art. 7 N 189 OECD-MA). Für die ordnungsgemässe Buchführung beim Stammhaus genügt es nicht, nur den Gewinn der Betriebsstätte gemäss Betriebsstättenbuchhaltung im Sinne einer einzelnen Buchung in die Buchhaltung des Hauptsitzes einzubuchen. Die Buchhaltung besteht aus verschiedenen Teilen, so unter anderem auch aus den Belegen. Wenn diese nicht vorliegen, dann sind die Buchführungsvorschriften verletzt. Die im ganzen Steuererklärungsverfahren professionell vertretene Pflichtige wusste von Anfang an, dass sie im Rahmen des schweizerischen Steuererklärungsverfahrens möglicherweise über die Ausscheidung und über den Gewinn der Betriebsstätte lateinamerikanischer Staat Rechenschaft abzulegen hatte. Wenn der Hauptsitz nicht spätestens bei den Arbeiten am Jahresabschluss die nötigen Unterlagen bei der Betriebsstätte einfordert, sondern sich lediglich mit einer lokalen lateinamerikanischen Steuererklärung zufriedengibt, ist das bei einer international tätigen Unternehmung dieser Art und Grösse nicht glaubhaft. Den Umstand, dass die Pflichtige angeblich nicht mehr in der Lage sein soll, ihre Mitwirkungspflicht zu erfüllen, hat sie ihrer eigenen Nachlässigkeit zuzuschreiben (vgl. dazu Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 126 N 40 DBG, § 135 N 42 StG). Auch wenn die lateinamerikanische Betriebsstätte eine grosse Eigenständigkeit besass, ist nicht überzeugend nachgewiesen, dass das Stammhaus neben der dortigen lokalen Steuererklärung und der nicht aufschlussreichen Computertabelle keine weiteren Unterlagen haben soll. Für das Jahr 2010 hat die Pflichtige nicht einmal den Versuch unternommen, zusätzlich zur Steuererklärung weitere Angaben zu liefern. Die Steuererklärungen 2009 und 2010 tragen die Posteingangsstempel vom 27. Januar 2011 und vom 21. Dezember 2011. Damals bestand die Betriebsstätte lateinamerikanischer Staat jedenfalls noch, wie sich aus dem in der Steuererklärung 2012 der Pflichtigen enthaltenen Gewinnausweis von knapp Fr. 2.7 Mio. ergibt. Sie hätte also genügend Zeit gehabt, die Unterlagen zu beschaffen. Die Ausführungen, die Unterlagen hätten wegen der überhasteten Schliessung der Betriebsstätte nicht mehr beigebracht werden können, stossen damit ins Leere. Die Pflichtige muss sich bei dieser Sachlage die Konsequenzen

anrechnen lassen, die sich ergeben, wenn eine spätere Anfrage der schweizerischen Veranlagungsbehörden nicht beantwortet werden kann. Entweder wurde den Anforderungen an die Buchführung beim Stammhaus offensichtlich nicht genügt, oder die Pflichtige hält Unterlagen zurück, die sie aus irgendeinem Grund nicht offenlegen will. Eine objektive, unverschuldete Unmöglichkeit, die geforderten Unterlagen beizubringen, liegt jedenfalls nicht vor.

h) Zusammengefasst steht damit fest, dass die Pflichtige ihre Mitwirkungspflichten verletzt hat. Für das Steueramt ergab sich dadurch eine nicht zu beseitigende Ungewissheit im Sachverhalt. Die einwandfreie Ermittlung der Ausscheidungsfaktoren aufgrund zuverlässiger Unterlagen, das heisst eine beweismässige Abklärung des Sachverhalts, war nicht möglich (Zweifel/Casanova, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht Direkte Steuern, 2008, § 19 Rz. 10). Mit der am 16. Februar 2015 erfolgten Auflage und der am 18. März 2015 ergangenen Mahnung sind die weiteren Voraussetzungen für die Ermessenseinschätzung gegeben. Die Ermessenseinschätzung ist damit zu Recht erfolgt.

4. a) Eine Einschätzung nach pflichtgemäsem Ermessen kann nur wegen offensichtlicher Unrichtigkeit angefochten werden. Die Anfechtung ist zu begründen und muss allfällige Beweismittel nennen (§ 140 Abs. 2 StG, Art. 132 Abs. 3 DBG). Weil mit der Beschwerde bzw. dem Rekurs alle Mängel des angefochtenen Entscheids und des vorangegangenen Verfahrens gerügt werden können, gelten die genannten Grundsätze auch im Beschwerdeverfahren für die direkte Bundessteuer und im Rekursverfahren für die Staats- und Gemeindesteuern (Art. 140 Abs. 3 DBG, §147 Abs. 3 StG; Zweifel/Hunziker, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 3. A., 2017, Art. 132 N 54 DBG).

b) Mit Blick auf die Eintretensfrage dürfen keine allzu hohen Anforderungen an die Begründung gestellt werden. Dieser muss entnommen werden können, was der Einsprecher an der angefochtenen Verfügung bemängelt (z.B. Zulässigkeit der Ermessensveranlagung, Höhe der getroffenen Schätzung) und auf welche sachbezogene oder rechtliche Überlegungen er sich dabei stützt (Zweifel/Casanova, § 20 Rz. 20). Mit den Ausführungen in Rz. 40 ff. in der Beschwerde- bzw. Rekurschrift (R-act. 2) sind diese Anforderungen an die Begründung der Beschwerde bzw. des Rekurses gegeben.

c) Das Erfordernis, dass eine Ermessenseinschätzung nur wegen offensichtlicher Unrichtigkeit angefochten werden kann, ist nach der Praxis so auszulegen, dass eine Ermessensveranlagung nur dann aufzuheben oder zu ändern ist, wenn sich diese als offensichtlich unrichtig erweist. Beschränkt wird also die Prüfungsbefugnis der entscheidenden Instanz (Zweifel/Casanova, § 20 Rz. 19; Zweifel/Hunziker, Art. 132 N 33 DBG). Die Pflichtige macht in der Beschwerde-/Rekurrensschrift lediglich Ausführungen zu den bereits abgehandelten und in ihren Augen nicht verletzten Mitwirkungspflichten. Eine Rüge, wonach die Ermessenseinschätzung offensichtlich unrichtig sein soll, erhebt sie dagegen nicht. Solche Mängel an der Ermessenseinschätzung sind auch nicht ersichtlich, weshalb eine offensichtliche Unrichtigkeit der Ermessenseinschätzung somit nicht vorliegt.

5. Schlüssige Ausführungen zur Höhe bzw. Angemessenheit der Ermessenseinschätzung enthält die Rechtsmittelschrift nicht. Nachdem sich das Steueramt nur etwa um 5% vom gemäss Ruling für die Ausscheidung massgebenden steuerbaren Gewinn gemäss Steuererklärung lateinamerikanischer Staat entfernt hat, besteht kein Anlass dazu, von Amtes wegen die Angemessenheit der Ermessenseinschätzung in Frage zu stellen.

6. a) Die Pflichtige verlangt beschwerde-/rekursweise, dass die "Projektgewinne aus Währungsdifferenz lateinamerikanischer Staat" der Betriebsstätte Lateinamerikanischer Staat zugewiesen werden. Es handle sich nicht um Währungsgewinne, sondern um effektive Projektgewinne. Bereits in den Steuererklärungen hatte die Pflichtige diese Auffassung vertreten, welche im Ergebnis dazu führt, dass diese Projekt- oder Währungsgewinne weder im lateinamerikanischen Staat noch in der Schweiz besteuert werden. Dass die Freistellung des auf die Betriebsstätte entfallenden Gewinnes in der Schweiz nicht von einem Nachweis der Besteuerung im lateinamerikanischen Staat abhängig ist (keine Subject-to-tax-Klausel), ist allerdings korrekt (Madeleine Simonek, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Internationales Steuerrecht, 2015, Art. 23AB, N 62 und N 210 OECD-MA).

b) Bei einer Unternehmung, die Beträge in Fremdwährung benötigt, ist aus kaufmännischer Sicht davon auszugehen, dass sie diese dort wechselt, wo sie dies am

günstigsten tun kann. Dass die Pflichtige die für die Bestreitung ihrer Ausgaben nötige Landeswährung nicht zum offiziellen (überteuerten) Kurs einkaufte, sondern sich diese im grenznahen Ausland beschaffte, ist daher als normales kaufmännisches Tun zu werten. Der Pflichtigen ist zuzustimmen, dass aus dem Geldwechsel nicht ein (gegebenenfalls buchhaltungsmässig und steuerlich separat zu behandelnder) Kurs- oder ein Umrechnungsgewinn entstand (vgl. dazu z.B. Duss/Duss, Währungsdifferenzen aus Umrechnung bei Buchführung in Fremdwährung, ST 2010, 407 ff.; Brülisauer, Art. 7 N 193 ff. OECD-MA), sondern dass sich der Preis, zu dem die Fremdwährung beschafft wurde, direkt auf den mit dem Projekt erzielten Gewinn auswirkte; mit den Worten der Pflichtigen geht es um einen "Projektgewinn", nicht um einen "Währungsgewinn". Die Landeswährung wurden nur gekauft und ausgegeben; sie wurden nicht unnötig lange gehalten, weil damit nur das Risiko eines Verlusts durch Abwertung verbunden gewesen wäre.

c) Wenn das Stammhaus die Ergebnisse der Betriebsstätte in seine Buchhaltung zu übernehmen hat, stellt sich die Frage, zu welchem Wechselkurs die Geschäftsvorfälle der Betriebsstätte umzurechnen sind. Bei stark schwankenden Kursen ist die einfache Umrechnung des in ausländischer Währung ermittelten Gewinns mit dem am Bilanzstichtag gültigen Wechselkurs (Stichtagsverfahren) abzulehnen. Geeigneter erscheint der Weg, prinzipiell jeden einzelnen Geschäftsvorfall nach dem für ihn massgebenden Wechselkurs umzurechnen, wie dies offenbar vom deutschen Bundesfinanzhof auch gefordert wird (Hemmelrath, in: Vogel/Lehner, Doppelbesteuerungsabkommen, 6. A., München 2015, Art. 7 Rz. 23).

d) Dieses Vorgehen hätte im vorliegenden Fall möglicherweise dazu geführt, dass der Gewinn der Betriebsstätte lateinamerikanischer Staat in Schweizer Franken – bei unveränderter Höhe in der lateinamerikanischen Landeswährung – wesentlich höher ausgefallen wäre, wie die Pflichtige beschwerde-/rekursweise auch ausführt. Der Grund liegt darin, dass die für die Bestreitung der Ausgaben benötigte Landeswährung zu einem wesentlich unter dem offiziellen Wechselkurs liegenden Kurs gekauft wurden, während die Einnahmen aufgrund der abgeschlossenen Verträge in USD anfielen bzw. zum offiziellen Wechselkurs gewechselt werden konnten. Für diesen höheren Gewinnausweis wäre aber eine etwas ausgereifere Buchhaltung, in der auch mit Fremdwährungen gearbeitet wird, nötig gewesen (vgl. zur Berücksichtigung fremder Währungen in der Buchhaltung z.B. Karl Born, Rechnungslegung International, 3. A., 2002, S. 420 - 422). Die einzelnen Ausgaben wären dann mit dem effektiven Landeswährungsbetrag

verbucht worden (und so wäre letztlich der Gewinn in der Steuererklärung des lateinamerikanischen Staats unverändert geblieben); auf der Frankenseite der Buchhaltung wäre aber den Aufwandkonten nur derjenige tatsächliche Betrag belastet worden, der für den Kauf des betreffenden Landeswährungs-Betrags auch aufgewendet werden musste. Der Umstand, dass der Geldwechsel effektiv noch über die Zwischenstufe USD lief, der Wechsel also nicht direkt von Fr. in die lateinamerikanische Landeswährung erfolgte, hätte das Resultat nicht oder nur unwesentlich verändert. Letztlich hätte bei unverändertem Gewinn in der lateinamerikanischen Landeswährung ein wesentlich höherer Gewinn in Fr. resultiert, und zwar alles innerhalb der Buchhaltung.

e) Die Pflichtige hat eine andere Methode gewählt: Sie behauptet sinngemäss, eine Buchhaltung (nur) in der lateinamerikanischen Landeswährung geführt zu haben, die allerdings nicht mehr greifbar sei. Die Differenz zwischen Einnahmen und Ausgaben in dieser Landeswährung habe als Gewinn Eingang in die lokale Steuererklärung gefunden. Dieser Gewinn wurde mit dem offiziellen Jahresendkurs (Devisenkurs der Eidg. Zollverwaltung per 31.12.) in Fr. umgerechnet. Weil die Unterlagen nicht mehr vorgelegt werden konnten, kam es zu einer Ermessenseinschätzung des der Betriebsstätte lateinamerikanischer Staat zuzuweisenden Gewinnes. Die Pflichtige versucht nun, entgegen dem vorliegenden Ruling nachzuweisen, dass die Betriebsstätte lateinamerikanischer Staat eigentlich einen weitaus höheren Gewinn gehabt habe, als dies aufgrund des zu Stichtagskursen umgerechneten Gewinns gemäss der dortigen lokalen Steuererklärung zu vermuten wäre. Weil sie diesen Nachweis buchhaltungsmässig nicht mehr zu leisten imstande ist und nur eine wenig überzeugende Excel-Aufstellung vorlegt, vermag sie die Ermessenseinschätzung nicht umzustossen. Der Argumentation der Pflichtigen, neben dem in Fr. umgerechneten steuerbaren Gewinn in der dortigen Landeswährung müssten auch "Projektgewinne aus Währungsdifferenz lateinamerikanischer Staat" in der internationalen Steuerauscheidung dem lateinamerikanischen Staat zugewiesen und demnach in der Schweiz freigestellt werden, kann nicht gefolgt werden. Der Grund liegt darin, dass eine überzeugende Buchhaltung, mit der das gegebenenfalls möglich gewesen wäre, bis und mit Rechtsmittelerhebung nicht eingereicht wurde. Angeblich liegt diese nicht mehr vor, was sich die Pflichtige aber selbst zuzuschreiben hat. Nachdem weder eine rechtsgenügende Buchhaltung nachgewiesen noch andere überzeugende Unterlagen vorgelegt wurden und damit die Ermessenseinschätzung nicht mehr abänderbar ist, ist eine Korrektur im Sinne der Pflichtigen ausgeschlossen. Eine Korrektur gewissermassen neben oder ausserhalb der Buchhaltung, wie dies der Pflichtigen vorschwebt, ist handels- und steuerrechtlich nicht



zulässig. Wenn die Pflichtige ihre Buchhaltung – wie vermutet werden muss – nur in der lokalen Landeswährung, nicht aber auch in Fr. führte, so hat sie es sich selbst zuzuschreiben, wenn sie mit der ungeeignet angelegten bzw. unzureichend geführten Buchhaltung den Nachweis nicht erbringen kann, wie hoch der für die Betriebsstätte lateinamerikanischer Staat getätigte Aufwand in Fr. wirklich war und dass die von ihr selbst vorgenommene Umrechnung des steuerbaren Gewinnes zum offiziellen Jahresendkurs zu einem falschen Resultat führt. Einen inoffiziellen oder unregulierten Währungshandel gab es schon seit längerer Zeit. Bereits 2007 wurde die Veröffentlichung des Schwarzmarktpreises der lokalen Landeswährung zum Dollar unter Strafe gestellt, wie die Pflichtige selbst ausführt. Sie kann also auch nicht argumentieren, sie sei durch die Realität dieses inoffiziellen Kurses der lokalen Landeswährung gewissermassen überrascht worden und habe keine Zeit mehr gehabt, ihre Buchhaltung sinnvoll einzurichten.

f) Auch verfahrensrechtlich ist eine Freistellung dieser Projektgewinne, die sich durch das Bestehen verschiedener Kurse der lokalen Landeswährung ergeben haben, ausgeschlossen: Das Steueramt hat den Gewinn der Betriebsstätte lateinamerikanischer Staat ermessensweise auf Fr. 3 Mio. festgesetzt. Die Ermessenseinschätzung konnte – wie oben ausgeführt – nicht umgestossen werden. Damit ist der Anteil am Gesamtgewinn der Pflichtigen, der zufolge Bestehens der Betriebsstätte lateinamerikanischer Staat von der schweizerischen Besteuerung freizustellen ist, abschliessend festgelegt. Es gibt keine weiteren Gewinnanteile, die der Betriebsstätte lateinamerikanischer Staat unter einem anderen Titel zugewiesen werden könnten. Dies würde selbst dann gelten, wenn die Pflichtige den Nachweis dieser Projektgewinne betragsmässig und vom Bestand her buchhaltungs- und belegmässig klar erbracht hätte. Dies ist aber – wie gesehen – nicht der Fall; auch hier besteht wegen der unklaren Computertabelle eine Ungewissheit im Sachverhalt.

g) Schliesslich führt auch der Einbezug des Rulings zu keinem andern Resultat: Im Brief vom 9. Februar 2005 schrieb die Pflichtige, in der lateinamerikanischen Buchhaltung würden keine zeitlichen Abgrenzungen vorgenommen, es sei ihr bewusst, dass zeitliche Verschiebungen stattfänden, es gehe aber darum, eine Doppelbesteuerung als auch eine doppelte Nichtbesteuerung zu vermeiden. Es sei daher zweckmässig, für die Ausscheidung nach der objektmässigen Methode auf den steuerbaren Gewinn der Betriebsstätte im lateinamerikanischen Staat abzustellen. Die Pflichtige bindet die Steuerauscheidung des Hauptsitzes sogar noch enger an die Steuererklärung des

lateinamerikanischer Staats an, wenn sie ausführt, es liege allerdings in der Natur der Sache, dass die Ausscheidung unter dem Vorbehalt der Veranlagung im lateinamerikanischen Staat stehe. Es sei also möglich, dass der steuerbare Gewinn als Grundlage für die internationale Ausscheidung angepasst werden müsste, falls die Veranlagung im lateinamerikanischen Staat zu einem anderen Resultat führen würde (Ruling, Seite 4, dritter Abschnitt). Nach Treu und Glauben ist die Pflichtige an ihre Ausführungen gebunden. Es spricht nichts dafür, hier nicht an diesen steuerbaren Gewinn des lateinamerikanischen Staats anzuknüpfen, so wie sie ihn in der Steuererklärung selbst umgerechnet hat, sondern neben oder ausserhalb der Buchhaltung Gewinnteile freizustellen, deren Höhe sie überdies nur mangelhaft imstande ist nachzuweisen.

7. a) In der Stellungnahme zur Beschwerde-/Rekursantwort vom 14. August 2017 verlangt die Pflichtige, das Steueramt hätte nach der Aufrechnung die Steuerrückstellung und den Steueraufwand von Amtes wegen anpassen müssen. Das Steueramt komme seinen Pflichten nicht nach, wenn es nur annehme, dass keine zusätzliche Steuerrückstellung erforderlich sei. Die der Pflichtigen offerierte Möglichkeit, eine benötigte höhere Steuerrückstellung detailliert nachzuweisen, genüge nicht. Nach der Untersuchungsmaxime sei das Steueramt verpflichtet, den Sachverhalt von Amtes wegen zu erforschen.

b) Nach neuerer Rechtsprechung steht fest, dass bei einer Aufrechnung die Steuerrückstellung erhöht werden muss, soweit die handelsrechtlich verbuchte Steuerrückstellung unter Berücksichtigung der Aufrechnung zu tief bemessen ist (BGE 141 II 83 E. 5.5; Brülisauer/Guler, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 3.A., 2017, Art. 59 N 14 DBG). Nach dem Periodizitätsprinzip hat eine Steuerrückstellung per Ende Jahr alle entstandenen Steuerforderungen für die betreffende Periode und die Vorperioden abzudecken, die noch nicht beglichen sind; der in der Erfolgsrechnung ausgewiesene Steueraufwand entspricht dem Gesamtbetrag der Steuern der betreffenden Periode, unabhängig davon, ob sie bezahlt oder unbezahlt sind. Die Nachholung von Steueraufwand früherer Perioden ist zwar heute nicht mehr gänzlich ausgeschlossen, aber jedenfalls nicht der Regelfall (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 41 N 18 DBG, § 50 N 18 StG). Gemäss Art. 59 Abs. 1 lit. a DBG und Art. 25 Abs. 1 lit. a StHG gehören zum geschäftsmässig begründeten Aufwand die eidgenössischen, kantonalen und kommunalen Steuern.

Ausländische Gewinnsteuern sind demgegenüber im Grundsatz nicht abzugsfähig (Brülisauer/Guler, Art. 59 N 22 DBG).

c) Aus den Unterlagen können die folgenden Zahlen entnommen werden:

| <b>Steueraufwand und Steuerrückstellungen (in Tsd. Fr.)</b>     | 2009    | 2010     |
|---|---------|----------|
| Reingewinn Gesamt (gemäss Erfolgsrechnung, nach Steuern)        | 7'317.- | 12'863.- |
| Steuerbarer Reingewinn in CH (dBSt, gem. Einspracheentscheid)   | 3'680.- | 10'369.- |
| Steueraufwand gemäss Erfolgsrechnung                            | 2'994.- | 1'645.-  |
| in % des Reingewinns Gesamt                                     | 40.9%   | 12.8%    |
| Steuerrückstellung gemäss Bilanz                                | 1'234.- | 2'245.-  |
| in % des Reingewinns Gesamt                                     | 16.9%   | 17.5%    |
| in % des steuerb. Reingewinns in CH (dBSt, gem. Einspr'entsch.) | 33.5%   | 21.7%    |

d) Zum Steueraufwand und zu den Steuerrückstellungen hat die Pflichtige keine weiteren Unterlagen eingereicht. Sie begnügt sich mit pauschalen Ausführungen. Vereinfachend kann man zur Berechnung der Steuerrückstellung von einer geschätzten Steuerbelastung für die direkte Bundessteuer und die Staats- und Gemeindesteuern von 20% ausgehen (Merkblatt des kantonalen Steueramtes zur Berechnung der Rücklage für Forschungs- und Entwicklungsaufträge und der Rückstellung für Steuern vom 27. Januar 1999/8. April 2015, ZStB Nr. 18/151, S. 4). Setzt man die am 31.12.2009 und 2010 bestehenden Steuerrückstellungen ins Verhältnis zum in der Schweiz steuerbaren Reingewinn gemäss Einspracheentscheid (wobei vereinfachend nur die Bundessteuer-Zahlen betrachtet werden), erhält man Werte, die über 20% liegen, nämlich 33.5% für das Jahr 2009 und 21.7% für 2010. Ins Auge sticht sodann, dass der im Jahr 2009 ausgewiesene Steueraufwand mehr als 40% des gesamten Reingewinnes beträgt. Der Plausibilitätstest führt also zu unerklärlich hohen Werten, die ohne nähere Informationen nicht begründet werden können. Wenn das Steueramt in dieser Situation ausführt, die Steuerrückstellung dürfte auch nach der Aufrechnung nicht zu tief bemessen sein, der Pflichtigen stehe aber ein höherer Nachweis offen, dann kann das nur als eine Festlegung interpretiert werden, die aufgrund der Verfahrensökonomie getroffen wurde. Die präzise Kontrolle der Steuerrückstellung hätte vorliegend eine erneute Auflage an die Steuerpflichtige und eine aufwändige Arbeit des Steuerkommissärs erfordert. Das Steueramt hat diesen Aufwand offensichtlich als un-

verhältnismässig betrachtet, der Pflichtigen aber eine grosszügige Lösung offeriert. Diese kommt damit jedenfalls nicht zu schlecht weg. Aus dem Umstand, dass das Steueramt hier die Höhe der Steuerrückstellung nicht im Detail kontrolliert bzw. angepasst hat, kann die Pflichtige nichts zu ihren Gunsten ableiten, weil aufgrund der Grobkontrolle eine mindestens genügend hohe Rückstellung vorliegt, die Pflichtige also nicht belastet wird. Inwiefern das rechtliche Gehör hier verletzt sein soll, wird aus den Ausführungen der Pflichtigen nicht klar. Das Steueramt hat der Pflichtigen ja gerade freigestellt, eine höhere Rückstellung nachzuweisen. Die in der Stellungnahme vom 14. August 2017 vorgenommenen Ausführungen helfen der Pflichtigen also nicht weiter.

8. a) Mit Eventualantrag I verlangt die Pflichtige, dass das Präzipuum auf 10% statt auf 20% festgelegt werden solle. Die Behauptung des kantonalen Steueramtes, dass die Betriebsstätten strategisch, operativ und finanziell von Zürich aus geleitet würden, treffe nicht zu. Gegenteilig sei insbesondere die Betriebsstätte lateinamerikanischer Staat sehr selbständig vor Ort und nicht vom Hauptsitz Zürich oder gar vom Hauptsitzstaat der ganzen Gruppe aus geführt worden. Die Autonomie der Betriebsstätte sei in den betreffenden Jahren so weit gegangen, dass das Stammhaus keinen Einfluss und keine Mitsprache bei personellen, finanziellen oder operativen Entscheidungen gehabt habe. Diese Entscheidungen wären weitestgehend Sache des lokalen Projektleiters gewesen.

b) Das kantonale Steueramt hält in der Beschwerde-/Rekursantwort am Präzipuum von 20% fest. Ein Präzipuum sei auch unter einem DBA möglich, welches ein solches nicht ausdrücklich vorsehe. Die Pflichtige habe es nach wie vor unterlassen, den Nachweis der internationalen Ausscheidungsfaktoren zu erbringen. Bei der Ermessenseinschätzung könne vom Steueramt nicht gefordert werden, den Sachverhalt von Amtes wegen zu erforschen. Immerhin stehe aber fest, dass das Stammhaus die notwendigen Mittel für die Vorfinanzierung der Ausgaben zur Verfügung gestellt habe. Sodann müsse aufgrund von Indizien davon ausgegangen werden, dass der Hauptsitz der Betriebsstätte Software zur Verfügung gestellt habe und die Betriebsstätte auch buchhalterisch eng begleitet und kontrolliert habe.

c) Die Betriebsstätte lateinamerikanischer Staat wurde objektmässig ausgeschieden, d.h. aufgrund eines ermessensweise festgelegten Gewinnanteils von Fr. 3 Mio. Ob und in welcher Höhe ein Präzipuum zugunsten des Stammhauses ausgeschieden wird, hat in der konkreten Konstellation lediglich Auswirkungen auf den Gewinnanteil, der an die übrigen ausländischen sowie an die inländischen Betriebsstätten ausgeschieden wird; nur insofern wirkt sich das auf den verbleibenden, vom Stammhaus zu versteuernden Gewinn aus. Das ergibt sich aus den obenstehenden tabellarischen Aufstellungen zum Gewinn 2009 bzw. 2010 gemäss Einspracheentscheid. Ob bei der Gewinnausscheidung der quotenmässig auszuscheidenden Betriebsstätten ein Präzipuum ausgeschieden wird oder nicht, hat mit dem Grad der Selbstständigkeit der Betriebsstätte lateinamerikanischer Staat nichts zu tun, sondern höchstens mit dem Grad der Selbstständigkeit der quotenmässig auszuscheidenden Betriebsstätten.

d) Abgesehen von der somit für die Frage des Präzipuums nicht relevanten Betriebsstätte lateinamerikanischer Staat erfolgt im vorliegenden Fall die Ausscheidung nach Umsätzen. Gemäss Gesellschaftszweck und gemäss Erfolgsrechnung handelt es sich bei den Umsätzen weitestgehend um Erträge aus Dienstleistungen. In einem vergleichbaren, allerdings rein innerschweizerischen Fall hat das Bundesgericht festgehalten, die Ausscheidung des Gewinnes nach Honorareinnahmen sei verbreitet. Dem Hauptsitz werde ein Vorausanteil zugewiesen, der regelmässig 20% betrage, unter Umständen, etwa bei erheblicher Selbstständigkeit der Betriebsstätten, jedoch auch auf 10% gesenkt werden könne (BGr, 10. September 2007, ZStP 2007, 267). Die Praxis der Zuweisung eines Präzipuums an den Hauptsitz besteht aber auch bei der internationalen Ausscheidung (Brülisauer Peter, Art. 7 Rz. 355 OECD-MA); die gegenteiligen Ausführungen der Pflichtigen in der Beschwerde-/Rekursschrift (R-act. 2 Rz. 51) sind unzutreffend.

e) Das Steueramt hat ausgeführt, im vorliegenden Fall gebe es verschiedene Leistungen, die zentral vom zürcherischen Hauptsitz aus erbracht würden. Dies wird auch offensichtlich, wenn man beispielsweise den umfassenden Internetauftritt der Pflichtigen oder eine im Recht liegende Printpublikation anschaut. Solche Leistungen für die ganze Firma werden üblicherweise zentral erbracht und nicht an Betriebsstätten delegiert. Die knappen Ausführungen dagegen, die die Pflichtige zur Autonomie der Betriebsstätten vornimmt, beziehen sich primär auf die – hier für die Frage des Präzipuums ohnehin nicht relevante – Betriebsstätte im lateinamerikanischen Staat. Sodann handelt es sich um allgemeine, nicht näher konkretisierte und dokumentierte Aussa-

gen. Auch unterlässt es die Pflichtige, z.B. mittels Angaben in der Buchhaltung, zu dokumentieren, dass die internen Kosten der Zentralleistung im Rahmen der Abgrenzung umfassend und wirtschaftlich sachgerecht auf die verschiedenen Betriebsstätten verlegt worden seien und daher kein Anlass für ein Präzipuum mehr bestehe. Sie weist auch nicht nach, dass Zentralleistungen in den Betriebsstätten oder – wie im zitierten Bundesgerichtsentscheid – in einer speziellen Managementgesellschaft erbracht wurden, welche beispielsweise für die Bereiche Personal, Finanzen, Marketing, Mitarbeiterschulung etc. zuständig war (BGr, 10. September 2007, ZStP 2007, 271, E. 3.3). Aufgrund dieser Sachlage geht das kantonale Steueramt zu Recht davon aus, dass erhebliche Teile der Leitungsfunktionen zentral erbracht wurden und es daher sachgerecht ist, dem Hauptsitz vorweg ein Präzipuum von 20% zuzuweisen (wie dies ursprünglich in der Steuerklärung 2010 von der Pflichtigen ja auch selbst deklariert wurde).

9. a) Im Eventualantrag II fordert die Pflichtige, dass eine objektmässige Gewinnausscheidung basierend auf den Projektbuchhaltungen vorgenommen werde, wobei sie diesfalls auf die Anwendung des Rulings vom 9. Februar 2005 verzichten würde.

b) Wie mehrfach erwähnt, geht es vorliegend um den Entscheid darüber, ob eine vorgenommene Ermessenseinschätzung rechtens ist oder nicht. Die vorstehenden Ausführungen haben ergeben, dass an der Ermessenseinschätzung festzuhalten ist, nachdem die Steuerpflichtige den Mitwirkungspflichten bis dato nicht nachgekommen ist und es sich nicht um einen Fall offensichtlicher Unrichtigkeit handelt. Aus verfahrensrechtlichen Gründen kann daher einem Antrag, die internationale Steuerauscheidung nach komplett andern Kriterien vorzunehmen, nicht gefolgt werden. Das Prozessthema ist gewissermassen beschränkt. Bei nicht gehörig angetretenem Nachweis der Unrichtigkeit hat die Rechtsmittelbehörde keine weitere Untersuchung durchzuführen, sondern bloss aufgrund der ihr vorliegenden, nicht zu ergänzenden Akten zu prüfen, ob die angefochtene Schätzung der Steuerfaktoren ihrer Höhe nach offensichtlich unrichtig ist (Zweifel/Casanova, § 24 Rz. 49).

10. Auch mit ihrem letzten Antrag, wonach wegen angeblich überlanger Bearbeitungszeit durch das Steueramt auf die Erhebung von Verzugszinsen teilweise zu

verzichten sei, dringt die Pflichtige nicht durch. Die Komplexität des vorliegenden Falls beansprucht durchaus eine gewisse Bearbeitungszeit. Überdies hätte sie es in der Hand gehabt, durch rechtzeitige Akontozahlungen eine Pflicht zur Verzinsung ausstehender Betreffnisse weitgehend zu vermeiden.

11. Diese Erwägungen führen zur Abweisung der Rechtsmittel. Ausgangsgemäss sind die Kosten des Verfahrens der Pflichtigen aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 DBG bzw. § 151 Abs. 1 StG) und ist ihr keine Parteientschädigung zuzusprechen (Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1 - 3 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren vom 20. Dezember 1968 sowie § 152 StG i.V.m. § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959).

Demgemäss erkennt die Kammer:

1. Die Beschwerde wird abgewiesen.
2. Der Rekurs wird abgewiesen.

[...]