

# GL\_GERICHTE VG.2017.00088 vom 8. November 2018

GL Gerichte, 2018-11-08, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/gl\\_gerichte\\_VG.2017.00088](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/gl_gerichte_VG.2017.00088)

FR: GL\_GERICHTE VG.2017.00088 du 8 novembre 2018

IT: GL\_GERICHTE VG.2017.00088 del 8 novembre 2018

## Regeste

Steuern

## Erwägungen

### E. 8

November 2018 I. Kammer in Sachen VG.2017.00088 Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV), Beschwerdeführerin Hauptabteilung direkte Bundessteuer gegen 1.

A.\_\_\_\_\_ GmbH Beschwerdegegnerinnen 2. B.\_\_\_\_\_ GmbH beide vertreten durch Rechtsanwalt C.\_\_\_\_\_ und Rechtsanwältin D.\_\_\_\_\_ 3. Steuerrekurskommission des Kantons Glarus und Steuerverwaltung des Kantons Glarus Beigeladene betreffend direkte Bundessteuer 2009, 2010 und 2011 Die Kammer zieht in Erwägung: I. 1. 1.1 Die in Amsterdam ansässige E.\_\_\_\_\_ ist seit einer Umstrukturierung in den Jahren 2008 und 2009 als Holding ausgestaltet. Als Muttergesellschaft ist sie einzige Gesellschafterin der A.\_\_\_\_\_ GmbH, welche der F.\_\_\_\_\_ GmbH übergeordnet ist. Letztere ist sodann einzige Gesellschafterin der B.\_\_\_\_\_ GmbH. Neben der A.\_\_\_\_\_ GmbH hält die Holding unter anderem Tochtergesellschaften in den Vereinigten Arabischen Emiraten. Diesbezüglich sind die G.\_\_\_\_\_ und die H.\_\_\_\_\_ zu nennen, welche die A.\_\_\_\_\_ GmbH und die B.\_\_\_\_\_ GmbH bei ihrer Geschäftstätigkeit unterstützen oder diese ergänzen. 1.2 Die A.\_\_\_\_\_ AG ist seit dem [...] im Handelsregister des Kantons Glarus eingetragen und folglich ab diesem Zeitpunkt im Kanton Glarus domiziliert. Sie wurde am [...] (Tagesregisterdatum) in eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung (GmbH) umgewandelt und bezweckt die Erbringung von Dienstleistungen im internationalen Lebensmittelhandel. Dies beinhaltet die Bereitstellung von Gütern und Dienstleistungen bezüglich Umschlag sowie Handel von Esswaren, Flüge (Transport), die Errichtung von Bauten, die Brennstoff-Versorgung, den Transport sowie damit verbundene Leistungen. Die Gesellschaft kann im In- und Ausland Zweigniederlassungen errichten, sich an anderen in- und ausländischen Unternehmungen beteiligen oder diese erwerben sowie Grundeigentum erwerben oder veräussern. 1.3 Die B.\_\_\_\_\_ AG ist demgegenüber seit dem [...] im Handelsregister des Kantons Glarus eingetragen und wurde am [...] (Tagesregisterdatum) ebenfalls in eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung (GmbH) umgewandelt. Ihr Zweck ist die Erbringung von Dienstleistungen im In- und Ausland in den Bereichen Abfallentsorgung, Reinigung, Unterhalt und Gebäudemanagement sowie Handel mit Nonfood-Produkten aller Art. Zudem bezweckt sie die Bereitstellung von Gütern und Dienstleistungen bezüglich Umschlag sowie Handel von Esswaren, Flüge (Transport), die Errichtung von Bauten, die Brennstoff-Versorgung, den Transport sowie damit verbundene Leistungen und sie kann im In- und Ausland auch Zweigniederlassungen errichten, sich an anderen in- und ausländischen Unternehmungen beteiligen oder diese erwerben sowie Grundeigentum erwerben oder veräussern. 2. 2.1 Die Geschäftstätigkeit der

A. \_\_\_\_\_ GmbH und der B. \_\_\_\_\_ GmbH besteht hauptsächlich in der Versorgung von militärischen Truppen sowie zivilen Einsatzkräften in verschiedenen Krisengebieten mit Nahrungsmitteln, Treibstoff und weiteren Gütern des täglichen Bedarfs. Die entsprechenden Güter werden dabei vorwiegend in verschiedenen Ländern eingekauft und mittels eigener Logistik in die Krisengebiete eingeführt, wo sie nach einer allfälligen Lagerung oder Aufbereitung an Einsatzkräfte vor Ort gebracht werden. Zur Verarbeitung, Lagerung und zum Transport der jeweiligen Güter unterhalten die A. \_\_\_\_\_ GmbH und die B. \_\_\_\_\_ GmbH verschiedene Infrastrukturanlagen (Lagerhäuser, Abfüllanlagen, Pipelines, etc.).

2.2 Zur Illustration der Leistungsbeziehungen innerhalb der Gesellschaftsgruppe erstellten sowohl die A. \_\_\_\_\_ GmbH als auch die B. \_\_\_\_\_ GmbH jährlich sogenannte Länderauswertungen. In diesen wiesen sie in geographischer Hinsicht eine Geschäftstätigkeit in diversen Ländern aus, wobei sich der Schwerpunkt während den streitbetreffenden Steuerperioden (2009 bis 2011) unbestrittenermassen in Afghanistan befand.

3. 3.1 Die Steuerverwaltung des Kantons Glarus erhob von der A. \_\_\_\_\_ AG aufgrund ihrer Geschäftstätigkeit ab 2001 die Kantons- sowie die direkte Bundessteuer. Mit Schreiben vom 4. Oktober 2006 teilte sie ihr mit, dass der gegenwärtige Steuerstatus bestehen bleibe und sie weiterhin als gemischte Gesellschaft besteuert werde. An dem am 8. Juni 2005 bereits mündlich festgelegten und ab dem Steuerjahr 2003 geltenden Ausscheidungskriterien ändere sich wegen der unveränderten Geschäftstätigkeit nichts. Bei der Kantonssteuer mache der steuerbare Teil 5 % des weltweit erzielten Reingewinns aus. Bei der direkten Bundessteuer werde der gesamte Inlandumsatz besteuert, welcher den in der Schweiz angefallenen Kosten (ohne Einbezug der inländischen Bruttolohnsumme) mit einem Aufschlag von 50 % entspreche.

3.2 Am 11. Dezember 2008 führte die Steuerverwaltung gegenüber der A. \_\_\_\_\_ AG sodann aus, dass bei der Kantonssteuer ab dem 1. Januar 2007 nur noch 3 % des weltweit erzielten Reingewinns besteuert werde. Ansonsten ändere sich nichts an der Besteuerung gemäss dem Schreiben vom 4. Oktober 2006.

3.3 Am 12. November 2010 informierte die Steuerverwaltung schliesslich die B. \_\_\_\_\_ GmbH, dass sie ab dem 1. Januar 2008 analog der A. \_\_\_\_\_ GmbH besteuert werde, da grundsätzlich dieselbe Tätigkeit und der gleiche Wirkungskreis bestehe.

4. 4.1 In der Folge gelangte die Abteilung Aufsicht Kantone der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) an die Steuerverwaltung und ersuchte diese um Informationen über die Geschäftstätigkeit der A. \_\_\_\_\_ GmbH sowie der B. \_\_\_\_\_ GmbH. Nachdem die Steuerverwaltung diesem Ersuchen nachgekommen war, wies die ESTV sie am 12. Juli 2012 darauf hin, dass die Gewinnermittlungsmethode gemäss den Schreiben vom 11. Dezember 2008 und vom 12. November 2010 dem Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG) widerspreche. Die Schreiben seien deshalb als unzulässige und unwirksame Steuerabkommen zu qualifizieren und die Vereinbarungen seien hinsichtlich der direkten Bundessteuer rückwirkend aufzuheben, d.h. für die noch nicht veranlagten Steuerperioden ab dem Jahr 2009 unbeachtlich.

4.2 Am 17. Juli 2012 informierte die Steuerverwaltung die A. \_\_\_\_\_ GmbH sowie die B. \_\_\_\_\_ GmbH über die steuerliche Beurteilung der ESTV im Zusammenhang mit den internationalen Ausscheidungskriterien. In der Folge fand ein Schriftenwechsel zwischen der A. \_\_\_\_\_ GmbH bzw. der B. \_\_\_\_\_ GmbH und der Steuerverwaltung einerseits sowie zwischen Letzterer und der ESTV andererseits statt. Dabei hielt die ESTV im Ergebnis an ihrer Beurteilung vom 12. Juli 2012 fest, während die A. \_\_\_\_\_ GmbH sowie die B. \_\_\_\_\_ GmbH sich auf den Standpunkt stellten, dass die strittigen Steuerberechnungen gemäss den Schreiben vom 11. Dezember 2008 und vom 12. November 2010 vorzunehmen

seien. 5. Gestützt auf die Beurteilung der ESTV eröffnete die Steuerverwaltung der A. \_\_\_\_\_ GmbH und der B. \_\_\_\_\_ GmbH am 17. Dezember 2014 die definitiven Veranlagungen für die Steuerperioden 2009 bis 2011. Dabei ging sie bei der Kantonssteuer der A. \_\_\_\_\_ GmbH von total steuerbaren Reingewinnen in der Höhe von Fr. [...] (2009), Fr. [...] (2010) sowie Fr. [...] (2011) und von einem steuerbaren Kapital von Fr. [...] (2009), Fr. [...] (2010) sowie Fr. [...] (2011) aus. Darüber hinaus legte sie der Berechnung der direkten Bundessteuer steuerbare Reingewinne in der Höhe von Fr. [...] (2009), Fr. [...] (2010) sowie Fr. [...] (2011) zugrunde. Bei der Kantonssteuer der B. \_\_\_\_\_ GmbH nahm sie demgegenüber steuerbare Reingewinne in der Höhe von Fr. [...] (2009), Fr. [...] (2010) sowie Fr. [...] (2011) an und unterstellte ihrer Berechnung ein steuerbares Kapital von Fr. [...] (2009), Fr. [...] (2010) sowie Fr. [...] (2011). Ferner errechnete sie die direkte Bundessteuer anhand steuerbarer Reingewinne in der Höhe von Fr. [...] (2009), Fr. [...] (2010) sowie Fr. [...] (2011). 6. Die von der A. \_\_\_\_\_ GmbH sowie der B. \_\_\_\_\_ GmbH am 16. Januar 2015 dagegen erhobenen Einsprachen hiess die Steuerverwaltung am 2. Februar 2016 teilweise gut. Sie stellte fest, die Länderauswertungen der A. \_\_\_\_\_ GmbH und der B. \_\_\_\_\_ GmbH für das Jahr 2009 seien in Euro geführt worden und den Steuerausscheidungen seien in der Folge fälschlicherweise die Zahlen in US-Dollar zugrunde gelegt worden. Dies sei dahingehend zu korrigieren, als dass bei den entsprechenden Steuerausscheidungen die Umrechnungen der Erfolge der Betriebsstätten von Euro in Schweizer Franken zu erfolgen hätten, wodurch sich die massgebenden Erfolge der Betriebsstätten verändern würden. Mit dieser Begründung reduzierte die Steuerverwaltung den Reingewinn der A. \_\_\_\_\_ GmbH bei der Berechnung der direkten Bundessteuer 2009 von Fr. [...] auf Fr. [...] und denjenigen der B. \_\_\_\_\_ GmbH von Fr. [...] auf Fr. [...]. Im Übrigen wies sie die Einsprachen ab. 7. Gegen die Einspracheentscheide vom 2. Februar 2016 erhoben die A. \_\_\_\_\_ GmbH und die B. \_\_\_\_\_ GmbH am 4. März 2016 Rekurs bei der Steuerrekurskommission des Kantons Glarus und beantragten deren Aufhebung sowie sinngemäss, dass die Berechnung der Kantonssteuer für 2010 sowie 2011 und diejenige der direkten Bundessteuer für 2009 bis 2011 entsprechend den Schreiben vom 11. Dezember 2008 und vom 12. November 2010 vorzunehmen sei; unter Kosten und Entschädigungsfolgen zu Lasten des Kantons Glarus. Die Steuerrekurskommission vereinigte die beiden Rekurse, hiess sie mit Entscheid vom 15. Mai 2017 vollumfänglich gut und nahm die Kosten auf die Staatskasse. Eine Parteientschädigung sprach sie nicht zu.

### **E. 8.1**

Gegen den Entscheid der Steuerrekurskommission vom 15. Mai 2017 gelangte die Steuerverwaltung mit Beschwerde vom 28. September 2017 ans Verwaltungsgericht und beantragte die Aufhebung des vorinstanzlichen Entscheids, soweit er die Kantonssteuer 2010 und 2011 betrifft, sowie die Bestätigung der Einspracheentscheide vom 2. Februar 2016 (Verfahren VG.2017.00087). Gleichentags erhob auch die ESTV Beschwerde beim Verwaltungsgericht und beantragte die Aufhebung desselben Entscheids, soweit er sich auf die direkte Bundessteuer für die Steuerperioden 2009 bis 2011 bezieht. Der steuerbare Reingewinn der A. \_\_\_\_\_ GmbH sei bei der direkten Bundessteuer für die Steuerperiode 2009 mit Fr. [...], 2010 mit Fr. [...] sowie 2011 mit Fr. [...] und derjenige der B. \_\_\_\_\_ GmbH 2009 mit Fr. [...], 2010 mit Fr. [...] sowie 2011 mit Fr. [...] zu bewerten; unter Kostenfolgen (Verfahren VG.2017.00088).

### **E. 8.2**

Die Steuerrekurskommission beantragte am 29. November 2017 die Abweisung der Beschwerden. Den nämlichen Antrag stellten die A. \_\_\_\_\_ GmbH sowie die B. \_\_\_\_\_ GmbH am 22. Dezember 2017 und ersuchten in prozessualer Hinsicht um Vereinigung der Verfahren VG.2017.00087 und VG.2017.00088; unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zu Lasten der Steuerverwaltung sowie der ESTV. Die ins Verfahren betreffend direkte Bundessteuer (VG.2017.00088) beige ladene Steuerverwaltung liess sich innert Frist nicht vernehmen.

### **E. 8.3**

Nachdem die ESTV mit Replik vom 16. Februar 2018 an ihren gestellten Anträgen festgehalten hatte, erneuerte die Steuerrekurskommission ihr Begehren um Abweisung der Beschwerde mit Schreiben vom 27. Februar 2018 ebenso wie die A. \_\_\_\_\_ GmbH sowie die B. \_\_\_\_\_ GmbH die ihrigen am 10. April 2018. Die Steuerverwaltung liess sich innert Frist erneut nicht vernehmen. II. 1. 1.1 Das Verwaltungsgericht beurteilt Beschwerden gegen Rekursentscheide der Kantonalen Steuerrekurskommission (Art. 145 Abs. 1 DBG i.V.m. Art. 10 Abs. 2 der Verordnung zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer vom 21. November 2000 [EG DBG] und Art. 105 Abs. 1 lit. e des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege vom 4. Mai 1986 [VRG]). Es ist somit zur Behandlung der vorliegenden Beschwerde zuständig und prüft die Angelegenheit vollumfänglich (vgl. Art. 145 Abs. 2 DBG i.V.m. Art. 140 Abs. 3 DBG). 1.2 Nach der Praxis des Verwaltungsgerichts werden Beschwerden, welche sowohl die Kantonssteuer als auch die direkte Bundessteuer betreffen, grundsätzlich nicht im selben Verfahren behandelt. Die bundesgerichtliche Rechtsprechung gebietet, dass bei gemeinsamer Erledigung durch die Beschwerdeinstanz eine separate Entscheidung und Begründung für beide Steuerarten vorgenommen wird (BGE 130 II 509 E. 8.3). Davon kann abgewichen werden, wenn es sich um Verfahren mit nämlichen Steuerpflichtigen, weitgehend vergleichbaren Sachverhalten und denselben Rechtsfragen handelt (BGer-Urteil 2C\_509/2013 vom 8. Juni 2014 E. 1.2.1). Dies ist vorliegend nicht der Fall. Während im Verfahren betreffend Kantonssteuer die steuerliche Behandlung von Währungsumrechnungsdifferenzen sowie einer Zahlung an die afghanischen Behörden zu prüfen ist, steht im vorliegenden Verfahren die internationale Ausscheidungsthematik im Zentrum. Da bei den beiden Steuerarten folglich ganz unterschiedliche Rechtsfragen zu prüfen sind, erweist sich eine Verfahrensvereinigung nicht als zweckmässig, weshalb die Kantonssteuer in ein separates Verfahren (VG.2017.00087) zu verweisen ist. 2. 2.1 Im vorliegend angefochtenen Entscheid schützte die Beschwerdegegnerin 3 die Besteuerung gemäss den Schreiben vom 11. Dezember 2008 und 12. November 2010. In diesen teilte die Beigeladene unter anderem mit, dass aufgrund der Geschäftstätigkeit der Beschwerdegegnerinnen 1 und 2 ab dem 1. Januar 2007 (Beschwerdegegnerin 1) bzw. ab dem 1. Januar 2008 (Beschwerdegegnerin 2) bei der direkten Bundessteuer der Inlandumsatz besteuert werde, wobei dieser den in der Schweiz angefallenen Kosten (ohne Einbezug der inländischen Bruttolohnsumme) mit einem Aufschlag von 50 % entspreche. 2.2 2.2.1 Die Beschwerdeführerin hielt nach einer Prüfung der Geschäftstätigkeiten der Beschwerdegegnerinnen 1 und 2 am 12. Juli 2012 fest, dass die Gewinnermittlungsmethode hinsichtlich der direkten Bundessteuer gemäss den Schreiben vom 11. Dezember 2008 und 12. November 2010 gesetzeswidrig sei, weshalb die Schreiben als unzulässige und unwirksame Steuerabkommen zu qualifizieren und die Vereinbarungen hinsichtlich der direkten Bundessteuer rückwirkend aufzuheben bzw. für die noch nicht veranlagten Steuerperioden ab dem Jahr 2009 unbeachtlich seien. Richtigerweise sei derjenige Teil des Gewinns auf die ausländischen Betriebsstätten

auszuscheiden, welcher diesen aufgrund ihrer tatsächlich dort ausgeführten Tätigkeit zugerechnet werden könne. Dabei habe bei der Beschwerdegegnerin 1 Betriebsstätten in Afghanistan, Kuwait, Kosovo, Sudan sowie Tschad und bei der Beschwerdegegnerin 2 in Afghanistan nachgewiesen werden können. Da die von der Beschwerdegegnerin 1 für das Geschäftsjahr 2010 errechneten "Landesgewinne" die tatsächliche Wertschöpfung nicht widerspiegeln, seien die Betriebsstättengewinne zu schätzen, wofür die Kostenaufschlagmethode mit einem Zuschlag von 3 % anzuwenden sei. Als Basis seien die im jeweiligen Betriebsstättenstaat angefallenen Kosten (Personal- und Betriebskosten sowie Abschreibungen) zugrunde zu legen und diesem Bruttogewinn seien der Finanzaufwand und der Finanzertrag, die ausserordentlichen Erfolge sowie ein allfälliger Steueraufwand abzuziehen bzw. hinzuzurechnen.

2.2.2 In den Einspracheentscheiden vom 2. Februar 2016 hielt die Beigeladene an der Steuerauscheidung gemäss ihren definitiven Veranlagungen vom 17. Dezember 2014 grundsätzlich fest und folgte weitgehend der Ansicht der Beschwerdeführerin gemäss deren Schreiben vom 12. Juli 2012. Die Beigeladene nahm die Steuerauscheidung an die ausländischen Betriebsstätten mittels einer Kostenaufschlagmethode ("cost plus 10 %-Methode") vor und berücksichtigte 1 % des Netto-Umsatzes als Maximum. Als Basis für den Kostenaufschlag habe sie aber nur jene Betriebskosten einkalkuliert, deren zugrunde liegenden Leistungen nicht mit einem Gewinnaufschlag von anderen Konzerngesellschaften eingekauft worden seien, was auf die Personal- und Betriebskosten sowie die Abschreibungen zutraf. Sodann habe sie für die Ausscheidung ausserordentliche Aufwendungen und Erträge sowie Gewinne aus dem Verkauf von Betriebsstättenvermögen berücksichtigt, wobei sie bei der Beschwerdegegnerin 1 Betriebsstätten in Afghanistan, Sudan, Bosnien, Kosovo, Liberia, Tschad sowie in Kamerun und bei der Beschwerdegegnerin 2 eine Betriebsstätte in Afghanistan akzeptiert habe.

3. 3.1 Die Beschwerdegegnerinnen 1 und 2 stellen sich auf den Standpunkt, dass die Beigeladene mit Schreiben vom 4. Oktober 2006,

## **E. 11**

Dezember 2008 und 12. November 2010 aber diametral entgegen, da sie ausschliesslich auf eine Besteuerung des Inlandumsatzes abzielt (wobei dieser den in der Schweiz angefallenen Kosten mit einem Aufschlag von 50 % entspricht) und somit sowohl den Gesamtgewinn des Unternehmens als auch die Zuweisung an die verschiedenen Betriebsstätten ausser Acht lässt bzw. nur inländische Positionen berücksichtigt. Entgegen der Meinung der Beschwerdegegnerinnen 1 und 2 wird damit aber auch keine quotenmässig-indirekte Methode angewandt, da für die ausländischen Betriebsstätten gar keine Quoten basierend auf Hilfsfaktoren festgelegt werden. Vielmehr kann der Beschwerdeführerin darin gefolgt werden, dass dieses Vorgehen faktisch einer Gewinnzuweisung mittels Kostenaufschlagmethode entspricht, weil eine aus der Schweiz erbrachte Leistung zu Gunsten der Unternehmensgruppe gedanklich abgetrennt und darauf ein angemessener Gewinn addiert wird, welcher auf Basis der in der Schweiz angefallenen Kosten errechnet wird. Es handelt sich somit um keine eigentliche Ausscheidungsmethode im Sinne des unilateralen Ausscheidungsrechts, sondern um eine Methode zur Ermittlung des inländischen Reingewinns. Folge dieser Methode ist, dass die in der Schweiz angefallenen Kosten mit einem Aufschlag zu Gunsten des Stammhauses gewissermassen von den Betriebsstätten an das Stammhaus ausgeschieden würden und nicht der von der Betriebsstätte zuzurechnende Teil des Reingewinns vom Stammhaus an die Betriebsstätten, was mit Art. 52 DBG nicht vereinbar ist. Eine weitere Konsequenz des pauschalen Abstellens auf die im Inland angefallenen Kosten ist sodann, dass ohne Prüfung, wo

überhaupt eine Betriebsstätte besteht, alles im Ausland erwirtschaftete der inländischen Steuerbarkeit entzogen wird bzw. auch Gewinne dem Ausland zugewiesen werden, welche nicht von einer anerkannten ausländischen Betriebsstätte erwirtschaftet wurden, obschon ein solcher Gewinnanteil dem Stammhaus zuzuweisen wäre (vgl. Art. 52 Abs. 3 DBG e contrario). Eine solche Zuweisung lässt sich mit der vorliegenden Methode selbst unter Berücksichtigung eines Kostenaufschlags nicht oder nur ungenügend bewerkstelligen. Ferner wird mittels der inländischen Umsatzbesteuerung gemäss den Rulings eine Verlustverrechnung zwischen Betriebsstätte und Stammhaus völlig verunmöglicht, obschon das Gesetz eine solche in Art. 52 Abs. 3 DBG explizit vorsieht.

6.2 Als Zwischenfazit ist damit festzuhalten, dass die in den Schreiben vom 11. Dezember 2008 und 12. November 2010 enthaltenen Besteuerungsregeln betreffend die direkte Bundessteuer aus verschiedenen Gründen klar gegen den Gesetzeswortlaut verstossen und nicht mit den Art. 52 DBG zugrunde liegenden unilateralen Ausscheidungsregeln vereinbar sind. Entgegen der Ansicht der Beschwerdegegnerinnen ist daher nicht von einem Steurruling, sondern von einem Steuerabkommen auszugehen, welches unzulässig bzw. nichtig ist und keine Berufung auf den Vertrauensschutz zulässt (vgl. vorstehende E. II/5.1). Da kein Ruling vorliegt, kann im Übrigen offen bleiben, ob sich die Beschwerdeführerin als Aufsichtsbehörde für einen Eingriff in die Veranlagung der Beigeladenen als zuständig erachten durfte (vgl. zur Zuständigkeit und zur Bindungswirkung eines Rulings BGE 141 I 161). Damit steht fest, dass der angefochtene Rekursentscheid der Beschwerdegegnerin 3 vom 15. Mai 2017, welcher die Besteuerung gemäss den Schreiben vom 11. Dezember 2008 und 12. November 2010 schützte, gegen Bundesrecht verstösst, weshalb er unabhängig davon, ob das Ergebnis der Besteuerung den wirtschaftlichen Gegebenheiten entspricht, aufzuheben ist.

7. 7.1 Die Aufhebung des vorinstanzlichen Entscheids bedeutet indes noch nicht, dass die Besteuerungen der Beschwerdegegnerinnen 1 und 2 gemäss den streitbetroffenen definitiven Veranlagungen und Einspracheentscheiden rechtmässig wäre. Wie nachfolgend aufgezeigt wird, erweisen sich die darin vorgenommenen Steuerberechnungen und internationalen Ausscheidungen nämlich weder als mit den Regeln des unilateralen Ausscheidungsrechts vereinbar noch erscheinen die Ergebnisse der Besteuerungen als sachgerecht und mit den wirtschaftlichen Gegebenheiten vereinbar.

7.2 Die Beigeladene nahm die internationale Ausscheidung ermessensweise vor; dies mit der Begründung, es seien keine verlässlichen Zahlen der Beschwerdegegnerinnen 1 und 2 vorhanden, welche für die Bemessung der Betriebsstättengewinne hilfreich seien. Dabei hat sie in erster Linie verkannt, dass mit Blick auf die anwendbare Ausscheidungsmethode zwischen der Gewinnermittlung und der Gewinnabgrenzung konzeptionelle Differenzen bestehen, welche von erheblicher Bedeutung und nicht zu vernachlässigen sind (vgl. hierzu Brülisauer, Betriebsstätten, S. 346). Diesen Unterschieden trug sie mit der ermessensweisen Festlegung der Betriebsstättengewinne nur ungenügend Rechnung. Sodann erscheint nicht nachvollziehbar, weshalb sie den Betriebsstätten im Rahmen der Gewinnermittlung eine (hypothetische) Selbständigkeit unterstellte, bei ihrer Berechnung aber dennoch auf den Gesamtgewinn der Gesamtunternehmung gemäss Länderauswertungen abstellte. Ferner stellt die von der Beigeladenen und der Beschwerdeführerin favorisierte Methode, welche weitgehend auf Ermessen beruht, zwar einen Spezialfall der objektmässigen Methode dar, welche vereinzelt im schweizerischen Steuerrecht Anwendung findet (vgl. Brülisauer, Steuerrecht, S. 31). Ein solches Vorgehen ist nach der hier vertretenen Auffassung allerdings erst dann zulässig, wenn die übrigen Ausscheidungsmethoden, welche mit dem Bundesrecht vereinbar sind, versagen. Dabei ist mit Blick auf die verschiedenen

Ausscheidungsmethoden (vgl. vorstehende E. II/5.5) eine objektmässige Ausscheidung im vorliegenden Fall nicht angezeigt. Dies insbesondere deshalb, weil keine eigentlichen Betriebsstättenbuchhaltungen vorliegen, anhand welcher die jeweiligen Betriebsstättengewinne im Sinne der sogenannten Teilgewinnkonstruktion losgelöst vom Gesamtergebnis direkt ermittelt werden könnten (vgl. dazu Brülisauer, Betriebsstätten, S. 344). Davon scheint im Übrigen auch die Beigeladene auszugehen, andernfalls hätte sie keine ermessensweise Festlegung der Betriebsstättengewinne vornehmen müssen. Darüber hinaus erwähnt aber auch die Beschwerdeführerin die fehlenden Betriebsstättenbuchhaltungen und impliziert damit selbst eine fehlende Grundlage für die objektmässige Ermittlung der einzelnen Betriebsstättenergebnisse. Des Weiteren scheitert vorliegend auch eine quotenmässig-direkte Ausscheidung. Diese Methode, welche von der herrschenden Lehre favorisiert wird, sieht im internationalen Verhältnis eine Gesamtgewinnzerlegung nach Quoten vor. Zur Umsetzung der quotenmässig-direkten Ausscheidung, insbesondere zur provisorischen Verlustübernahme im Sinne von Art. 52 Abs. 3 Satz 2 und 3 DBG, besteht allerdings eine (faktische) Pflicht zur Erstellung separater Betriebsstättenabschlüsse (vgl. Brülisauer, Betriebsstätten, S. 348). Solche liegen wie bereits erwähnt nicht vor, wobei darauf hinzuweisen ist, dass die Beschwerdegegnerinnen 1 und 2 auch keinen Grund dazu hatten, solche einzureichen. So wies die Beigeladene weder auf eine solche Pflicht hin noch gab es aufgrund des abgeschlossenen vermeintlichen Rulings Anlass dazu. Demgemäss fehlt es aber insgesamt an den Applikationsvoraussetzungen für die quotenmässig-direkte Methode, weshalb sie im vorliegenden Fall nicht zur Anwendung gelangt. Aus denselben Gründen ist auch die sogenannte gemischte Methode nicht heranzuziehen, bei welcher Elemente der quotenmässig-direkten und der quotenmässig-indirekten Methode kombiniert werden. Da weder die quotenmässig-direkte noch die gemischte Methode vorliegend in Frage kommen, ist die Ausscheidung aufgrund von Hilfsfaktoren vorzunehmen. Dies gilt insbesondere, weil vorliegend eine besonders enge Verflechtung der Stammhäuser mit den Betriebsstätten besteht und die Beschwerdegegnerinnen 1 und 2 nicht dazu verpflichtet waren, Betriebsstättenbuchhaltungen einzureichen (vgl. dazu vorstehende E. II/5.5.2). Aus dem Gesagten ergibt sich, dass die quotenmässig-indirekte Methode heranzuziehen ist. Bezogen auf den vorliegenden Fall erscheint sie zwar als äusserst komplex. Ausgehend vom Gesamtgewinn der Beschwerdegegnerinnen 1 und gestützt auf die eingebrachten Länderauswertungen erscheint eine Ausscheidung der zurechenbaren Gewinne anhand von Hilfsfaktoren (Umsatz, Arbeit, etc.) jedoch durchaus als möglich und überdies mit dem unilateralen Ausscheidungsrecht vereinbar, weshalb dieser Methode gegenüber einer ermessensweisen Festlegung der Betriebsstättengewinne den Vorzug zu geben ist. Daran ändert der Hinweis der Beschwerdeführerin auf ihr Kreisschreiben Nr. 8 betreffend die internationale Steuerauscheidung von Prinzipal-Gesellschaften vom 18. Dezember 2001 nichts. Zum einen handelt es sich bei einem solchen Kreisschreiben um eine rein generelle Dienstanweisung, welche nur für die Vollzugsorgane der öffentlichen Verwaltung verbindlich ist (vgl. statt vieler BGer-Urteil 2C\_873/2014 vom 8. November 2015 E. 3.4.1), zum anderen liegt keine eigentliche Prinzipalstruktur vor. 7.3 Selbst wenn man sich nun aber auf den Standpunkt stellt, eine ermessensweise Ermittlung der Betriebsstättengewinne sei der indirekten-quotenmässigen Ausscheidung vorzuziehen, so würde das von der Beigeladenen ermittelte Ergebnis dennoch nicht den tatsächlichen wirtschaftlichen Gegebenheiten entsprechen. Ferner würde die Beigeladene mit der vorgenommenen Zuweisung des fast vollständigen Unternehmensgewinns an das Stammhaus das ihr

zustehende Ermessen offensichtlich überschreiten. Eine solche Zuweisung wäre einzig dann gerechtfertigt, wenn sämtliche Leistungen und die daraus resultierenden Gewinne dem Stammhaus zuzurechnen wären, was sich aus mehreren Gründen als falsch erweist. Zwar trifft es zu, dass die Beschwerdegegnerin 1 in diversen Verträgen als Hauptvertragspartei auftritt, womit sie grundsätzlich auch die Risiken für deren Erfüllung zu tragen hat. Beispiele hierfür sind etwa der Prime Vendor contract mit den US-Streitkräften vom 6. Juli 2005 oder etwa der Mietvertrag über ein Lagerhaus (warehouse 13) in Afghanistan vom 1. März 2007, vgl. weiter die im Recht liegenden Kauf- und Mietverträge in diversen Ländern. Zudem wurden Rechnungen von Dritten fast ausschliesslich an die Beschwerdegegnerinnen 1 und 2 gestellt, weshalb grundsätzlich diese sich zur vertraglichen Leistung verpflichtet haben und nicht die ihr angeschlossenen Betriebsstätten. Demgegenüber ergibt sich aus den im Recht liegenden Akten, dass insbesondere die Betriebsstätte in Afghanistan in den streitbetroffenen Steuerperioden erhebliche Leistungen im Rahmen des Unternehmenszwecks erbracht hat. Dies gilt vor allem für Leistungen, welche hauptsächlich durch sie selbst realisiert wurden, wobei beispielsweise auf die im Videomaterial ersichtliche Wassergewinnung und Wasserabfüllung, die Herstellung von Backwaren vor Ort oder die Beschaffung von Gütern innerhalb des Krisengebiets hinzuweisen ist. Sodann übernahmen die Betriebsstätten diverse Leistungen im Zusammenhang mit den vom Ausland importierten Warenlieferungen. So führten sie beispielsweise Arbeiten im Zusammenhang mit den Auslieferungen an die Endverbraucher sowie mit der Lagerung und der Aufbereitung der Waren für den Endkonsum aus. Ferner erledigte sie diverse weitere Dienstleistungen vor Ort (Qualitätsmanagement, Kontrollaufgaben, Kundenkontakt, etc.). Daraus wird ohne Weiteres ersichtlich, dass ihnen in der gesamten Wertschöpfungskette der Gesellschaft bzw. im gesamten operativen Prozess eine tragende Rolle zukam, weshalb es nicht angehen kann, dass ihnen hierfür im Rahmen der internationalen Ausscheidung kaum Gewinn zugewiesen wird. Dagegen sprechen auch die Anzahl und die Funktionen der jeweils involvierten Mitarbeiter. So ist aufgrund der geringen Anzahl der in der Schweiz tätigen Mitarbeiter der Beschwerdegegnerinnen 1 und 2 im Vergleich zu denjenigen, welche im Ausland tätig sind, sowie aufgrund der Funktionen der schweizerischen Arbeitnehmer, welche vorzugsweise im Finanzbereich oder im Administrativbereich liegen (Group Finance Director, Administrative Assistant, Group Controller, Group Treasury, etc.), nicht von der Hand zu weisen, dass das Stammhaus zu Gunsten der Betriebsstätten eine vorwiegend unterstützende Funktion ausübte und die Betriebsstätten die tragende Rolle im operativen Prozess übernahmen. In diesem Lichte ist auch die Erkenntnis der I.\_\_\_\_\_ in der Analyse der Gewinnzuweisung an die Betriebsstätte der Beschwerdegegnerin 1 in Afghanistan zu würdigen, wonach die in der Schweiz angesiedelte Finanzfunktion nur begrenzt in die operativen Belange des Geschäfts eingebunden sei (vgl. dazu auch die Übersicht über die Funktionen im Jahr 2010. Dies lässt sich im Übrigen auch auf den Transfer Pricing Review der J.\_\_\_\_\_) für das Jahr 2007 vom 25. Juli 2008 stützen und erscheint nicht zuletzt deshalb als nachvollziehbar, weil eine Geschäftstätigkeit in einem Konfliktgebiet einem weitreichenden Entscheidungsspielraum am Einsatzort bedarf. So lässt es sich wohl kaum bewerkstelligen, dass die Entscheidungen betreffend das operative Tagesgeschäft von der Schweiz aus getroffen werden und die Arbeitnehmer am Einsatzort eine reine Auftragsarbeit erledigen. Gegen diese Annahme spricht auch, dass beispielsweise in Afghanistan einzelne Mitarbeiter tätig sind, welche höhere Positionen (Operations Controller, General Manager, Operations Manager, Custom Service Manager, etc.)

bekleiden und dementsprechend hohe Löhne erzielen (vgl. dazu den Auszug der Personaldetails der Beschwerdegegnerin 1 aus dem Jahr 2009; vgl. auch die diesbezüglichen Stellenbeschreibungen). Folglich ist davon auszugehen, dass die Betriebsstätten über weitreichende Entscheidungskompetenzen hinsichtlich der Geschäftstätigkeit der Gesellschaft am Einsatzort besaßen. Mit Blick auf die Wertschöpfungskette der Gesellschaft lässt sich weiter festhalten, dass – bis auf Tätigkeiten in Administration und Finanzierung – die massgeblichen operativen Vorgänge überwiegend im Ausland stattfanden (Einkauf, Transport, Verkauf, etc.). Soweit die Beschwerdegegnerinnen 1 und 2 nun aber diesbezüglich vorbringen, sämtliche aus den im Ausland erbrachten Leistungen resultierenden Gewinne seien im Rahmen der unilateralen Ausscheidung der jeweiligen Betriebsstätte zuzuweisen, so kann ihnen in Bezug auf die von der G. \_\_\_\_\_ mit Sitz in Dubai erbrachten Leistungen nicht gefolgt werden. Zwar bringen sie zu Recht vor, dass die G. \_\_\_\_\_ während den streitbetreffenden Steuerperioden massgeblich in den Wertschöpfungsprozess der Beschwerdegegnerinnen 1 und 2 eingebunden war. Es handelt sich bei ihr jedoch um keine Betriebsstätte der Beschwerdegegnerinnen 1 und 2, sondern um eine Tochtergesellschaft der Holding und folglich um eine Schwestergesellschaft der Beschwerdegegnerinnen 1 und 2. Aufgrund dessen war denn auch der Abschluss eines Rahmenvertrags zwischen der Beschwerdegegnerin 1 und der G. \_\_\_\_\_ erforderlich, wonach Letztere zentrale Aufgaben für die Beschwerdegegnerin 1 wahrnehmen und dabei einen signifikanten Anteil der Risiken tragen sollte. Dabei trete sie, die G. \_\_\_\_\_, als unabhängige Vertragspartei auf und erhalte für die erbrachten Leistungen eine Entschädigung ("service fee"), welche höher ausfalle als vergleichbare Leistungen in einem Land, wo kein Konflikt herrsche (vgl. Rahmenvertrag vom 30. Juli 2008). Dass die G. \_\_\_\_\_ in den streitbetreffenden Steuerperioden solche Kernaufgaben erfüllte, wird von den Parteien denn auch anerkannt und ergibt sich zudem aus den Akten. So lassen sich diesen beispielsweise verschiedene Verträge entnehmen, in welchen die G. \_\_\_\_\_ als Vertragspartei auftrat, wobei etwa der prime vendor contract mit der K. \_\_\_\_\_ oder der Vertrag betreffend die Übernahme von Serviceleistungen mit dem L. \_\_\_\_\_ zu nennen sind. Aufgrund der im Rahmenvertrag festgehaltenen Unabhängigkeit der G. \_\_\_\_\_ sowie der drittvergleichskonformen Entschädigung mit einem Risikozuschlag für ihre Leistungen ergibt sich nun, dass sie gegenüber den Beschwerdegegnerinnen 1 und 2 wie eine unabhängige Drittpartei auftrat. Zwar ist nicht von der Hand zu weisen, dass ihre Leistungen eng mit denjenigen der Betriebsstätte der Beschwerdegegnerinnen 1 und 2 in Afghanistan verbunden waren. Da aber das Stammhaus die Tätigkeiten der G. \_\_\_\_\_ jeweils entschädigte und zwischen diesen beiden Einheiten eine vertragliche Beziehung bestand, sind die von der G. \_\_\_\_\_ erbrachten Leistungen entgegen der Ansicht der Beschwerdegegnerinnen 1 und 2 dem jeweiligen Stammhaus zuzurechnen, zumal nicht davon auszugehen ist, dass Letztere mit der Auslagerung der Tätigkeiten auf irgendwelche Gewinnanteile verzichten wollten. Im Übrigen ist darauf hinzuweisen, dass beim Kerngeschäft, namentlich bei den Lieferungen von Waren in Krisengebiete, stets das Stammhaus das Erfüllungs- und Haftungsrisiko trug. Dafür spricht beispielsweise der Umstand, dass das Stammhaus selbst für zu teure Warenlieferungen an die amerikanischen Truppen zu einer Busse verpflichtet wurde (vgl. dazu etwa den Artikel im Tagesanzeiger vom 9. Dezember 2014, abrufbar unter: <https://www.tagesanzeiger.ch> [zuletzt besucht am 8. November 2018]). Insgesamt ergibt sich daraus, dass den Stammhäusern (Beschwerdegegnerinnen 1 und 2) die im Inland erbrachten und die an die G. \_\_\_\_\_ ausgelagerten Leistungen bzw. die daraus

resultierenden Gewinne sowie diejenigen nicht anerkannter Betriebsstätten im Ausland zuzuweisen sind. Demgegenüber sind die aus den eigenen Leistungen der ausländischen Betriebsstätten resultierenden Gewinne an die Betriebsstätten auszuscheiden. Da diese in den streitbetroffenen Steuerperioden nicht unerheblich waren, entbehrt die vorgenommene Zuweisung des mit deutlichem Abstand grössten Gewinnanteils an die Stammhäuser jeglicher Grundlage und widerspiegelt nicht die tatsächlichen wirtschaftlichen Gegebenheiten. Demgegenüber ist aber auch nicht davon auszugehen, dass dem Stammhaus nur der Anteil für die eigenen Leistungen zuzuweisen ist, da insbesondere die an die G. \_\_\_\_\_ ausgelagerten Tätigkeiten und die daraus resultierenden Gewinne dem Stammhaus zuzurechnen sind.

7.4 Aus dem Gesagten ergibt sich, dass hinsichtlich der direkten Bundessteuer für die internationale Ausscheidung gemäss den streitbetroffenen definitiven Veranlagungen und Einspracheentscheiden, welche weitgehend auf einer Schätzung der Beigeladenen beruhen, kein Raum besteht. Hinzu kommt, dass die dabei zugewiesenen Reingewinne an das Stammhaus die tatsächlichen wirtschaftlichen Gegebenheiten nicht widerspiegeln. Wie dargelegt wäre dies aber auch dann nicht der Fall, wenn die Ausscheidung gemäss den Länderauswertungen geschehen würde. Damit erweisen sich die Berechnungen der direkten Bundessteuer für die streitbetroffenen Steuerperioden insgesamt als unrechtmässig.

8. Zusammenfassend sind die Schreiben vom 11. Dezember 2008 und 12. November 2010 als unzulässige und unwirksame Steuerabkommen zu qualifizieren, da die darin festgelegte Besteuerung der Beschwerdegegnerinnen 1 und 2 klarerweise gegen den Gesetzeswortlaut verstösst. Daraus folgt, dass sich Letztere nicht auf den Vertrauensschutz berufen können. Sodann besteht für die von der Beigeladenen vorgenommene Steuerberechnung gemäss den streitbetroffenen definitiven Steuerveranlagungen sowie Einspracheentscheiden kein Raum. Darüber hinaus hat sie mit den dabei errechneten und dem jeweiligen Stammhaus zugewiesenen Reingewinn ein Ergebnis erzielt, welches offensichtlich nicht den tatsächlichen wirtschaftlichen Gegebenheiten entspricht. Daraus folgt insgesamt, dass eine Neuberechnung der direkten Bundessteuer für die Steuerjahre 2009 bis 2011 angezeigt ist. Dabei rechtfertigt es sich, die Sache an die Beigeladene zurückzuweisen. Zum einen ist nämlich sie für die Veranlagung bzw. Erhebung der direkten Bundessteuer zuständig (vgl. Art. 2 DBG und Art. 104 Abs. 2 DBG i.V.m. Art. 2 EG DBG), zum anderen können die streitbetroffenen Berechnungen der direkten Bundessteuern dadurch bestmöglich mit denjenigen der kantonalen Steuern koordiniert werden (vgl. dazu das parallel ergangene Urteil betreffend Kantonssteuern; Verfahren VG.2017.00087). Demgemäss ist die Beschwerde teilweise gutzuheissen. Abzuweisen ist sie, soweit die Besteuerung gemäss den Einspracheentscheiden vom 2. Februar 2016 beantragt wurde. Gutzuheissen ist sie demgegenüber betreffend die Aufhebung des vorliegend angefochtenen Entscheids der Beschwerdegegnerin 3. Der Entscheid der Beschwerdegegnerin 3 vom 15. Mai 2017 ist somit aufzuheben und die Sache ist an die Beigeladene zur Neuberechnung der direkten Bundessteuer für die Steuerjahre 2009 bis 2011 zurückzuweisen.

9. Da die Sache an die Beigeladene zurückzuweisen ist und sich die damit verbundene Neuberechnung der direkten Bundessteuer für die Steuerjahre 2009 bis 2011 als äusserst komplex erweist, rechtfertigen sich diesbezüglich einige Hinweise. Die Beigeladene hat in einem ersten Schritt begründet darzulegen, in welchen Ländern die Beschwerdegegnerinnen 1 und 2 effektiv Betriebsstätten unterhalten, wobei die diesbezügliche bundesgerichtliche Rechtsprechung zu berücksichtigen ist (vgl. obenstehende E. II/5.4). Hernach hat sie gestützt auf die im Recht liegenden Länderauswertungen den Gesamtgewinn der

Beschwerdegegnerinnen 1 und 2 festzulegen, wobei sie den Anteil nicht anerkannter Betriebsstätten vorab dem jeweiligen Stammhaus zuzuweisen hat. Ferner hat sie bei der Festlegung des massgeblichen Gesamtgewinns zu berücksichtigen, dass die an die afghanischen Behörden im Steuerjahr 2010 geleistete Zahlung in der Höhe von USD [...] bei der Beschwerdegegnerin 1 als geschäftsmässig begründeter Aufwand zu berücksichtigen ist und die von den Beschwerdegegnerinnen 1 und 2 geltend gemachten Währungsumrechnungseffekte als geschäftsmässig unbegründeter Aufwand ergebnisneutral zu behandeln sind (vgl. dazu VGer-Urteil VG.2017.00087 vom 8. November 2018 E. II/4 f.). In der Folge hat die Beigeladene die eigentliche internationale Ausscheidung vorzunehmen. Diese hat mangels separater Betriebsstättenbuchhaltungen wie dargelegt nach der quotenmässig-indirekten Methode zu erfolgen. Dabei sind anhand von Hilfsfaktoren die Quotenschlüssel für die Betriebsstätten und die Stammhäuser festzulegen. Neben dem Umsatz bietet sich hierfür insbesondere der für die Leistungserstellung notwendige Aufwand als geeigneter Hilfsfaktor dar. Während der Aufwand der Stammhäuser ausschliesslich für deren Quote relevant ist, ist derjenige der Betriebsstätten für deren Quoten von Bedeutung. Da die Leistungen von der G.\_\_\_\_\_ nach dem oben Dargelegten zudem vollumfänglich dem jeweiligen Stammhaus zuzurechnen sind, ist deren Aufwand ebenfalls dem betreffenden Stammhaus zuzuweisen. Der dabei errechnete Quotenschlüssel ist schliesslich auf den errechneten Gesamtgewinn anzuwenden, woraus der im Inland steuerbare Reingewinn resultiert. Schliesslich sind die Beschwerdegegnerinnen 1 und 2 im Rahmen dieser Neuberechnung darauf hinzuweisen, dass sie die für die Beigeladene notwendigen Informationen und Unterlagen im Rahmen ihrer Mitwirkungspflicht beizubringen haben und zur Auskunft verpflichtet sind. Im Übrigen ist es aber auch denkbar und zulässig, dass sich die Parteien über den Umfang der Steuerpflicht für die direkten Bundessteuern 2009 bis 2011 im Rahmen eines Vergleichs einigen oder aber ein neues bundesrechtskonformes Ruling abschliessen. III. 1. 1.1 Nach Art. 145 Abs. 2 i.V.m. Art. 144 Abs. 1 DBG hat die Partei, welche im Beschwerdeverfahren unterliegt, die amtlichen Kosten zu tragen. Wird die Beschwerde teilweise gutgeheissen, so werden die Kosten anteilmässig aufgeteilt. Gemäss Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren vom 20. Dezember 1968 (VwVG) kann der ganz oder teilweise obsiegenden Partei von Amtes wegen oder auf Begehren zudem eine Entschädigung für ihr erwachsene notwendige und verhältnismässig hohe Kosten zusprechen. Die Parteientschädigung umfasst dabei die Kosten der Vertretung sowie allfällige weitere notwendige Auslagen der Partei. Behörden steht in der Regel keine Parteientschädigung zu, da das Beantworten von Rechtsmitteln zu ihrem angestammten Aufgabenbereich gehört. 1.2 Eine Rückweisung zu erneutem Entscheid mit offenem Ausgang gilt für die Verteilung der Kosten und Entschädigungen grundsätzlich als Obsiegen (BGer-Urteil 1C\_621/2014 vom 31. März 2015 E. 3.3). Da die Beschwerdeführerin mit ihren Anträgen aber nur teilweise durchdringt und sich insbesondere die von ihr unterstützten Steuerveranlagungen als offensichtlich unrechtmässig erweisen, rechtfertigt es sich nach dem oben Dargelegten (vgl. E. III/1.1) die pauschalen Gerichtskosten in der Höhe von Fr. 10'000.- ausgangsgemäss zur Hälfte der Beschwerdeführerin und zur Hälfte den Beschwerdegegnerinnen 1 und 2 aufzuerlegen. Aus denselben Gründen ist die Beschwerdeführerin zu verpflichten, den Beschwerdegegnerinnen 1 und 2 eine um die Hälfte reduzierte Parteientschädigung von insgesamt Fr. 5'000.- (inkl. Mehrwertsteuer) zu bezahlen. 2. Gegen den vorliegenden Zwischenentscheid steht die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten ans

Bundesgericht nur nach Massgabe von Art. 93 Abs. 1 des Bundesgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 (BGG) offen. Die Kammer erkennt :

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