

ZH_STEUERREKURSGERICHT ST.2014.153 vom 26. November 2014

ZH Steuerrekursgericht, 2014-11-26, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_steuerekursgericht_ST.2014.153

FR: ZH_STEUERREKURSGERICHT ST.2014.153 du 26 novembre 2014

IT: ZH_STEUERREKURSGERICHT ST.2014.153 del 26 novembre 2014

Regeste

Verdeckte Gewinnausschüttung sowie interkantonale Steuerauscheidung. Die Pflichtige parkierte über Jahre hinweg Guthaben in dreistelliger Millionenhöhe in einem sog. Cashpool der Konzernmutter. Weil es beim Cashpool um eine kurzfristige Anlage geht (Liquiditätsbündelung im Konzern), erhielt sie dafür per 2011 praktisch keine Zinsen. Indes zeigt sich, dass im Drittvergleich kein Grund bestand, die besagten hohen Geldbestände im Cashpool zu belassen; die Geldbestände entstammten langfristig gebundenen Reserven, weshalb diese auch langfristige anzulegen gewesen wären. Damit ist für die drittvergleichskonforme Verzinsung auf die Richtsätze der ESTV abzustellen, welche sich allerdings in Bezug auf den Frankenzinssatz 2011 als zu hoch erweisen, so dass die vorinstanzliche Aufrechnung insoweit zu korrigieren ist. Im Rahmen der interkantonalen Gewinnausscheidung ist sodann ein ausserordentlicher Kapitalgewinn dem Kanton Thurgau zuzuweisen, weil dieser realisierten stillen Reserven entspringt, welche im Rahmen einer Fusion wohl von der Pflichtigen übernommen wurden, jedoch allein im Zusammenhang mit der Geschäftstätigkeit im Kanton Thurgau stehen.

Erwägungen

E. 1

ST.2014.153

- 34 - Fr. Durchschnittliche Forderung in EUR 16'206'229.- Drittvergleichszins 3% 486'187.- Durchschnittliche Forderung in CHF 126'902'374.- Drittvergleichszins 1.5% 1'903'535.- Zins verbucht -100'247.- Aufrechnung 2'289'475.-.

E. 3

Steuerauscheidung a) Mit Fusionsvertrag vom 24. August 2011 absorbierte die Pflichtige rückwirkend auf den 1. Juli 2011 ihre im Kanton Thurgau domizilierte Schwestergesellschaft C AG. Als Folge dieser Fusion entstand im Kanton Thurgau eine neue Betriebsstätte. aa) In der Fusionsbilanz der C AG per 30. Juni 2011 waren "Immaterielle Vermögensgegenstände" mit einem Buchwert von Fr. 2'322'605.82 aktiviert. Am 31. Dezember 2011, also 6 Monate nach der Fusion, veräusserte die Pflichtige diese Immaterialgüterrechte für Fr. 25'271'037.- an die ausländische Konzernmutter. Kurz zuvor hatte sie sich im Rahmen eines Rulings mit der Thurgauer Steuerbehörde dahingehend geeinigt, dass der (ausserordentliche) Gewinn aus diesem Immaterialgüterverkauf per 2011 noch durch die C AG zu versteuern sei; der besteuerte Nettokapitalgewinn könne danach als versteuerte stille Reserve in der fusionierten C AG ausgewiesen werden. Die Thurgauer Steuerbehörde besteuerte in der Folge den Kapitalgewinn im Rahmen einer "Sondersteuer" für die Steuerperiode 1.1. - 30.6.2011 im Nettoumfang von Fr. 12'370'612.-,

wobei sie gewinnmindernd millionenschwere "Differenzen aus funktionalen Währungsumrechnungen 2010 und 2011" berücksichtigte. Derweil brachte die Pflichtige im Rahmen ihrer hiesigen Gewinndeklaration 2011 den besagten Kapitalgewinn in der Höhe von Fr. 20'566'265.- unter dem Titel "Auflösung versteuerte Reserven aus Verkauf IP Kt. TG (netto)" in Abzug (vgl. zum Ganzen das von der Thurgauer Steuerverwaltung am 23. Dezember 2011 unterzeichnete Ruling mit Anhängen sowie Steuererklärung ZH 2011). bb) Der steueramtliche Revisor stellte im Revisionsbericht zunächst fest, dass Verluste aus funktionalen Währungsumrechnungen nach der bundesgerichtlichen 1 ST.2014.153

- 35 - Rechtsprechung steuerlich nicht abzugsfähig seien. Habe der Kanton Thurgau solche Verluste unrechtmässig zum Abzug zugelassen und in der Folge nur Fr. 12'370'612.- besteuert, könne die Pflichtige nicht im Kanton Zürich versteuerte stille Reserven von Fr. 20'566'265.- auflösen. Indes sei die Auflösung von versteuerten Reserven ohnehin ganz zu verweigern. Der Kanton Thurgau habe nämlich den Kapitalgewinn per 30. Juni 2011, also vor der Fusion, besteuert, obwohl dieser im handelsrechtlichen Abschluss der C AG per 30. Juni 2011 nicht enthalten gewesen sei; aufgrund des Verkaufs erst per 31. Dezember 2011, also nach der Fusion, werde der Gewinn in der Erfolgsrechnung 2011 der Pflichtigen ausgewiesen. Faktisch habe der Kanton Thurgau damit eine unzulässige Wegzugsbesteuerung vorgenommen. Im Ergebnis kam der Revisor zum Schluss, der Kapitalgewinn sei im ausgewiesenen Reingewinn der Pflichtigen zu belassen und alsdann sei dieser im Rahmen der interkantonalen Steuerauscheidung in Anwendung der indirekten Methode nach Umsätzen auf die verschiedenen Betriebsstätten zu verteilen; eine objektmässige Ausscheidung des Kapitalgewinns zugunsten des Kantons Thurgau komme nicht in Frage. Im Ergebnis errechne sich damit ein im Kanton Zürich steuerbarer Reingewinn von Fr. 80'303'231.- (statt deklariert Fr. 62'192'623.-; vgl. Revisionsbericht S. 9). Im Einschätzungsentscheid folgte der Steuerkommissär diesen Vorgaben des Revisors; ebenso die Vorinstanz im Einspracheentscheid. b) Die Pflichtige lässt rekursweise zunächst geltend machen, die Gewinnaufrechnung im Kanton Zürich führe zu einem unzulässigen Verstoss gegen das Verbot aktueller Doppelbesteuerung, nachdem der Kanton Thurgau den streitbetroffenen Kapitalgewinn im Rahmen der letzten eigenständigen Veranlagung der C AG bereits besteuert habe. Dem ist Folgendes entgegenzuhalten: Es ist unbestritten, dass der Verkauf der Immaterialgüterrechte (auch IP-Rechte; IP = "intellectual property") erst Monate nach der Fusion erfolgte und deshalb der dabei erzielte Kapitalgewinn handelsrechtlich korrekterweise nicht mehr in den Büchern der zum Verkaufszeitpunkt bereits aufgelösten C AG, sondern in denjenigen der Pflichtigen ausgewiesen worden ist; letzteres ausdrücklich unter dem Titel eines "ausserordentlichen Gewinns". Die Thurgauer Steuerbehörde hätte demzufolge nicht dazu Hand bieten dürfen, im Rahmen eines nach der Fusion abgeschlossenen Rulings den Ende 2011 realisierten Kapitalgewinn nachträglich noch dem Steuersubjekt C AG zuzuweisen, um dergestalt die Besteuerung im Ein- 1 ST.2014.153

- 36 - vernehmen mit der Pflichtigen vornehmen zu können bzw. ohne Steuerauscheidung zum entsprechenden Steuersubstrat zu gelangen. Die Steuerpflicht der C AG endete per 30. Juni 2011. Damit hatte die Thurgauer Steuerbehörde eine "letzte Veranlagung" der C AG für die Steuerperiode 1.1. - 30.6.2011 (180 Tage) vorzunehmen und zwar gestützt auf das entsprechende handelsrechtliche Ergebnis, welches den Kapitalgewinn aus dem Immaterialgüterrechtsverkauf noch nicht enthielt. Letzteres hat sie zwar getan, jedoch hat

sie – dem besagten Ruling folgend – zusätzlich den Kapitalgewinn im Rahmen einer "Sondersteuer" für die Steuerperiode 1.1. - 30.6.2011 besteuert (vgl. die Veranlagungen 2011 im Anhang zum erwähnten Ruling). Dies war nicht gesetzmässig, denn stille Reserven (hier enthalten in den IP-Rechten der C AG von rund Fr. 2,3 Mio. per Fusionsbilanz) werden bei Umstrukturierungen gemäss § 67 Abs. 1 StG (bzw. § 79 Abs. 1 des Thurgauer Gesetzes über die Staats- und Gemeindesteuern vom 14. September 1992) nicht besteuert, soweit die Steuerpflicht in der Schweiz fortbesteht und die bisher für die Gewinnsteuer massgeblichen Werte übernommen werden, welche letzteren Bedingungen hier unbestrittenermassen erfüllt sind. Diese Umstrukturierungsregel ist sodann an keinerlei Sperrfristen gebunden, weshalb die Realisation steuerneutral übertragener stiller Reserven nach der Umstrukturierung (hier Verkauf der IP-Rechte für rund Fr. 25 Mio.) auch keine Nachbesteuerung im Rahmen einer "Sondersteuer" nach sich ziehen kann (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 67 N 45 f. StG). Selbstredend hat der Kanton Zürich in interkantonalen Besteuerungskonstellationen nur Rulings zu beachten, welchen er selber die Zustimmung erteilt hat; ansonsten hat er die Besteuerung für seine Belange nach den steuergesetzlichen Vorgaben und Regeln der interkantonalen Ausscheidungsregeln vorzunehmen. Kommt es in diesem Zusammenhang zur Doppelbesteuerung, löst sich der Konflikt nicht dadurch, indem der zweitveranlagende Kanton auf sein Besteuerungsrecht verzichtet, sondern hat gegebenenfalls letztlich das Bundesgericht zu entscheiden, wem dieses Recht zusteht. c) Ist der Kapitalgewinn aus dem Verkauf von IP-Rechten nach Auflösung der C AG von der Pflichtigen (als Steuersubjekt mit Betriebsstätten in den Kantonen BE, ZH, VD und neu TG) erzielt worden, kann sich im Rahmen der durchzuführenden interkantonalen Steuerauscheidung gleichwohl die Frage stellen, ob Gründe dafür sprechen, diesen dem Kanton Thurgau zuzuweisen. d) Nach einem feststehenden Grundsatz des interkantonalen Doppelbesteuerungsrechts sind bei interkantonalen Unternehmungen stets der Gesamtgewinn und das Gesamtkapital nach Quoten auf die Betriebsstättenkantone und den Hauptsitzkan-

- 37 - ton aufzuteilen. Das bedeutet, dass die beteiligten Kantone insgesamt nicht mehr als 100% des Gesamtgewinns und -kapitals besteuern dürfen (Höhn/Mäusli, Interkantona- les Steuerrecht, 4. A., 2000, § 26 N 3 mit Hinweisen). aa) Die den einzelnen Kantonen zustehenden Quoten können aufgrund der Buchhaltungen der einzelnen Betriebsstätten (direkte Methode) oder aufgrund von Hilfskriterien (indirekte Methode), d.h. nach Massgabe äusserer betrieblicher Merkmale wie Umsatz, Erwerbsfaktoren etc., bestimmt werden. Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts verdient die direkt-quotenmässige Ermittlung aufgrund der Buchhaltungsergebnisse grundsätzlich den Vorzug gegenüber den indirekten Aufteilungsme- thoden. Die direkte Methode muss immer dann angewandt werden, wenn sie "in bes- serer und sicherer Weise als jene das Mass anzeigt, in welchem eine Betriebsstätte an der Erzielung des Gesamtgewinns mitgewirkt hat" (vgl. Höhn/Mäusli, § 26 N 12 mit Hinweisen). Notwendige Voraussetzung für die Anwendung der direkten Methode ist das Vorhandensein von getrennten Buchhaltungen der einzelnen Betriebsstätten. Sie verdient nach der Rechtsprechung dann den Vorzug, wenn die einzelnen Betriebe wie unabhängige Geschäfte arbeiten und der Erfolg der Betriebsstätten weniger von der Zentraleitung als von der örtlichen Leitung und den örtlichen Verhältnissen abhängt (vgl. etwa: BGr, 31. August 2004, StE 2005 A 24.44.3 Nr. 1 = StR 2005, 107). Diese letzteren Voraussetzungen sind häufig nicht erfüllt, weshalb in der Praxis die (subsidiä- re) Quotenermittlung nach Hilfsfaktoren sehr oft zur Anwendung kommt. Diese muss jedenfalls immer dann angewandt werden, wenn keine getrennten

Buchhaltungen geführt werden, die als Grundlage für die direkte Methode geeignet sind. Ferner ist sie – auch bei vorhandenen getrennten Buchhaltungen – dann zu wählen, wenn die Betriebsstätten nicht wie selbstständige Geschäfte arbeiten oder ihr Erfolg massgeblich durch die Tätigkeit der Zentraleitung beeinflusst wird (vgl. Höhn/Mäusli, § 26 N 13). bb) Die Grundregel der Gewinnausscheidung geht dahin, den Gesamtgewinn der Unternehmung nach der Bedeutung, welche den einzelnen Betriebsstätten (inkl. Hauptsitz) für die Erzielung dieses Gewinns zukommt, auf die Betriebsstätten (inkl. Hauptsitz) aufzuteilen (Höhn/Mäusli, § 26 N 23). Ziel ist, unter Berücksichtigung der Verhältnisse des Einzelfalls einen Massstab zu finden, welcher die Bedeutung der Betriebsstätten im Rahmen des Gesamtunternehmens, d.h. ihren Anteil an der Erzielung des Gesamtertrags, am zuverlässigsten zum Ausdruck bringt (BGE 93 I 422 = Pra 57 Nr. 25 = StR 1968, 273). 1 ST.2014.153

- 38 - cc) Wird die Bedeutung der einzelnen Betriebsstätten nach der indirekten Methode ermittelt, so kommen je nach Unternehmensart unterschiedliche Hilfsfaktoren zur Anwendung. Die am meisten verbreiteten Hilfsfaktoren sind der Umsatz und die Erwerbsfaktoren. Bei bestimmten Unternehmensarten sind andere Hilfsfaktoren massgebend, welche der Bedeutung der Betriebsstätten besser Rechnung tragen (Höhn/Mäusli, § 26 N 25). aaa) Bei Handels- und Dienstleistungsunternehmen dient der in den Betriebsstätten und am Hauptsitz erzielte Umsatz als Schlüssel für die Ermittlung der Gewinnsteuerquoten (Höhn/Mäusli, § 26 N 35). bbb) Bei Fabrikationsunternehmen wird der Gesamtgewinn im Verhältnis der Erwerbsfaktoren (Produktionsfaktoren) auf die Betriebsstätten aufgeteilt. Die Erwerbsfaktoren sind die Summe der Faktoren Kapital und Arbeit. Dabei besteht der Erwerbsfaktor Kapital aus den Betriebsstätten bei der Kapitalausscheidung zugewiesenen Aktien (einschliesslich Beteiligungen) zuzüglich der mit 6% kapitalisierten Miete für gemietete Anlagen. Der Produktionsfaktor Arbeit ergibt sich daraus, dass die Saläre und Löhne für die in den einzelnen Betriebsstätten verrichtete Arbeit mit 10% kapitalisiert werden (Höhn/Mäusli, § 26 N 25 ff.). ccc) Bei gemischten Unternehmen (Handel/Dienstleistungen sowie Fabrikation; z.B. Kleiderfabrik mit Detailhandelsgeschäften) ist dem Gesagten entsprechend auch bei der Gewinnaufteilung grundsätzlich eine Mischform anzuwenden und beispielsweise sowohl den Erwerbsfaktoren als auch dem Umsatz Rechnung zu tragen (vgl. Höhn/Mäusli, § 26 N 76 ff.). ddd) Die Quotenermittlung nach der direkten oder indirekten Methode kann zu einem Ergebnis führen, welches der Tätigkeit der Zentraleitung und deren Einfluss auf das Geschäftsergebnis zu wenig Rechnung trägt, indem die für den Hauptsitz rechnerisch ermittelte Quote, gemessen an dessen Bedeutung für das Gesamtunternehmen, zu niedrig ausfällt. Das trifft namentlich bei der (indirekten) Aufteilung nach Umsätzen zu, weniger dagegen bei der Ausscheidung nach Erwerbsfaktoren. In den Fällen, in denen die Bedeutung des Hauptsitzes bei der Quotenermittlung zu wenig Berücksichtigung findet, ist dieser Bedeutung nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung durch Zuweisung eines Vorausanteils (Präzipiums) am Gewinn an den Hauptsitz Rechnung zu tragen. Der Vorausanteil ist somit "ein Korrekturfaktor, der dazu bestimmt ist, einen 1 ST.2014.153

- 39 - Ausgleich zu schaffen, wo besondere Verhältnisse bei der ordentlichen Ausscheidung nicht genügend zur Geltung kommen" (BGr, 23. März 1955, in Locher/Locher, Die Praxis der Bundessteuern, III. Teil: Das interkantonale Doppelbesteuerungsrecht, Systematische Entscheidsammlung, § 8, II C, 6 Nr. 27). Daraus folgt, dass die Zuweisung eines Vorausanteils stets eine Ermessensfrage ist, die nach Ermittlung der Quoten zu entscheiden

ist, wobei das Ermessen in zweierlei Hinsicht zu betätigen ist. Erstens ist zu entscheiden, ob überhaupt ein Vorausanteil gerechtfertigt ist; zweitens ist die Höhe des Vorausanteils zu bestimmen. e) aa) Die Pflichtige lässt rekursweise ausführen, die Besteuerung des Kapitalgewinns aus den Verkauf von IP-Rechten durch den Kanton Zürich laufe dem Grundsatz, wonach die interkantonale Steuerauscheidung so vorzunehmen sei, dass die Bedeutung der Nebensteuerdomizile im Rahmen des Gesamtunternehmens möglichst zuverlässig abgebildet werde, diametral entgegen. Entscheidend sei in diesem Zusammenhang, dass sämtliche Aufwendungen, wie z.B. Personal- und Entwicklungskosten, welche sich im Verkehrswert der veräusserten IP-Rechte niedergeschlagen hätten, einzig im Kanton Thurgau angefallen seien. Es sei deshalb nicht nachvollziehbar, weshalb der nun angefallene Kapitalgewinn quotaal nach Umsätzen auch auf die übrigen Kantone ausgedient werden sollte, obwohl an den dortigen Standorten für die besagten IP-Rechte keine Mehrwerte erwirtschaftet worden seien. Damit würde die wirtschaftliche Bedeutung der Betriebsstätte der Pflichtigen im Kanton Thurgau nur ungenügend berücksichtigt, während den übrigen Steuerdomizilen überproportional viel Steuersubstrat zugewiesen würde. Ein sachgerechtes Ergebnis könne nur erzielt werden, wenn im Rahmen der Quotenermittlung zunächst der Kapitalgewinn aus der Veräusserung der IP-Rechte nach der direkten Methode der (neuen) Betriebsstätte im Kanton Thurgau zugeordnet werde und alsdann das restliche Betriebsergebnis – wie bis anhin – nach der indirekten Methode umsatzproportional auf die verschiedenen Kantone aufgeteilt werde. Im Ergebnis entspreche eine solche "gemischte Methode" denn auch ihrer Deklaration. bb) Das kantonale Steueramt hält dem in der Rekursantwort entgegen, dass die Pflichtige seit ihrer Gründung bis und mit Steuerperiode 2010 immer den Gewinnausscheidungsmechanismus nach Umsatzanteilen gewählt habe. Auch in der Steuerperiode 2012 wolle sie diese Methode nach eigenen Angaben wieder anwenden. Wenn sie demzufolge einzig für die hier betroffene Steuerperiode 2011 die bisherige Methode "sistieren" wolle, sei dies systematisch kaum erklärbar. Unberücksichtigt bliebe etwa, 1 ST.2014.153

- 40 - dass die C AG im letzten Geschäftsjahr vor der Fusion einen betrieblichen Verlust von 2,5 Mio. erwirtschaftet habe. Bei gleichbleibenden Umsatzzahlen werde aber der Kanton Thurgau aufgrund der aus der C AG hervorgegangenen Betriebsstätte künftig mit einem erheblichen Gewinn abgegolten (so mit rund Fr. 1 Mio. per 2012 bzw. 2,3 Mio. per 2013) und erhalte damit mehr Steuersubstrat als in früheren Jahren. Über die Zeit betrachtet sei die Anwendung der bisherigen Ausscheidungsmodalitäten für den Kanton Thurgau also durchaus vorteilhaft. Eine steuerpflichtige Person, welche eine Methode selbst vorgeschlagen habe, müsse sich im Übrigen bei dieser Wahl behaften lassen. Ein ständiger Wechsel zwischen zwei Methoden, der offensichtlich nur darin gründe, Steuersubstrat zu verkürzen, lasse sich nicht rechtfertigen. Die Anwendung der von der Pflichtigen verfochtenen gemischten Methode scheitere schliesslich auch daran, dass die Betriebsstätte im Kanton Thurgau nicht eine derartig andere Tätigkeit betreibe als die anderen Betriebsstandorte. In allen Geschäftsstellen würden letztlich Dienstleistungen erbracht, die – abstellend auf die aktenkundigen Erfolgsrechnungen 2011 – bezüglich ihrer Wertschöpfungsfaktoren (Arbeit und Kapital) absolut vergleichbar seien. Auch aus dieser Optik rechtfertige sich die Anwendung der "gemischten Ausscheidungsmethode" nur ein einziges Jahr nicht. Eine andere Betrachtung würde den Kanton Zürich benachteiligen. Der verfochtene Methodenwechsel beruhe im Übrigen nicht auf einer bewusst geplanten Massnahme, sondern stelle einen Versuch der Pflichtigen dar, nachträglich die nicht korrekte Zuteilung eines Steuerobjekts in den Kanton Thurgau zu rechtfertigen. Der

Pflichtigen sei denn auch bekannt, dass ein Wechsel der Steuerauscheidungsmodalitäten – auch wenn nur für ein Jahr – mit den involvierten Kantonen abzusprechen gewesen wäre. cc) Die Pflichtige lässt dazu replicando ausführen, es treffe zu, dass in der Vergangenheit die Steuerauscheidung im Einvernehmen mit allen beteiligten Kantonen basierend auf der indirekten Methode nach Umsätzen vorgenommen worden sei. Die Integration der C AG habe indes zu einem Sondereffekt geführt, welchem im Rahmen der Steuerdeklaration 2011 bzw. der Steuerauscheidung 2011 mit Blick auf die Herbeiführung einer sachgerechten Steuerteilung Rechnung zu tragen sei. Von einem ständigen Methodenwechsel könne nicht die Rede sein, denn bei der gemischten Methode handle es sich gar nicht um eine eigenständige Methode; vielmehr gehe es dabei um ein zweistufiges Vorgehen bei der Gewinnermittlung. Nicht haltbar sei sodann, der Anwendung der gemischten Methode entgegenzuhalten, dass die Betriebsstätte im Kanton Thurgau nicht eine derartig andere Tätigkeit wie die anderen Betriebsstätten 1 ST.2014.153

- 41 - betreiben würde. Im vorinstanzlichen Auflageverfahren sei bereits dargelegt worden, dass die Thurgauer Betriebsstätte eine andere Geschäftstätigkeit als die übrigen Betriebsstätten ausübe. Namentlich sei im Schreiben vom 16. April 2014 ausgeführt worden, dass sich der Standort im Kanton Thurgau nach der Fusion der C AG mit der Pflichtigen vornehmlich zu einem Software Forschungs- und Entwicklungszentrum entwickelt habe, welcher für den internationalen Konzern gruppeninterne Dienstleistungen erbringe, womit ein von der Pflichtigen in weiten Teilen unabhängiger Standort vorliege. Eine Benachteiligung des Kantons Zürich sei nicht erkennbar. f) aa) Unbestritten ist zunächst, dass die interkantonale Steuerauscheidung hier nicht über alle Betriebsstätten hinweg nach der direkten Methode vorgenommen werden kann, weil die Pflichtige nicht für alle Betriebsstätten eine separate Buchhaltung geführt hat. Allerdings erstellte sie für den Betriebsstandort im Kanton Thurgau sowie für den Gesamtbetrieb ohne diesen Betriebsstandort jeweils eine separate Jahresrechnung 2011. bb) Unbestritten ist weiter, dass bis und mit Steuerperiode 2010 stets die indirekte Ausscheidungsmethode nach Umsätzen angewandt worden ist; dies offenbar im Einvernehmen mit den beteiligten Kantonen, wobei das Einvernehmen auch dahin ging, dass dem Sitzkanton Bern ein Präzipium von 5% und dem umsatzstärksten Kanton Zürich ein solches von 15% zugewiesen wird. Die Anwendung dieser Ausscheidungsmethode leuchtet (vergangenheitsbezogen) ein, weil die Pflichtige offenbar an den verschiedenen Standorten die gleiche Geschäftstätigkeit ausübte, welche schwerwiegend im Bereich IT-Dienstleistungen und IT-Vertrieb einzuordnen ist (gemäss ihrer Zweckbestimmung: Entwicklung von Software und deren Nutzungsüberlassung an Dritte auf dem Schweizer Markt, verbunden mit der Organisations- und Einsatzberatung sowie Vertrieb, Verpachtung und Vermietung von EDV-Anlagen), wobei sie letztlich als CH-Niederlassung der ausländischen Konzernmutter vorab deren eigene Softwarelösungen in der Schweiz implementiert, vertrieben und gewartet hat (vgl. nachfolgend lit. dd.ccc). Tatsächlich ist nun per 2011 durch die Absorption der C AG aber eine Änderung der bestehenden Verhältnisse eingetreten, weshalb ohne weiteres auch die Frage nach der Änderung der Ausscheidungsmodalitäten gestellt werden darf. Wenn auch der Kapitalgewinn aus dem Verkauf von (aus der C AG stammenden) IP-Rechten durch den Kanton Thurgau zu Unrecht noch bei der C AG besteuert worden ist, so liegt 1 ST.2014.153

- 42 - es gleichwohl auf der Hand, dass die Pflichtige die interkantonale Steuerauscheidung aufgrund der aufzulösenden versteuerten Reserven im Ergebnis auf den Restgewinn

beschränkte, womit kein Raum für die Anwendung der von ihr nunmehr verfochtenen "gemischten Methode" verblieb. Ergab sich alsdann im Einschätzungsverfahren, dass der Kapitalgewinn im aufzuteilenden Gesamtgewinn der Pflichtigen zu verbleiben hat, kann der Letzteren nicht entgegengehalten werden, sie sei bei der gewählten Methode der Umsatzausscheidungsmethode zu behaften, betraf diese in der deklarierten Kons- tellation doch nur den besagten Restgewinn. cc) Klarzustellen ist weiter, dass es sich bei der von der Pflichtigen verfochte- nen "gemischten Ausscheidungsmethode" tatsächlich nicht um eine eigenständige Methode handelt, sondern um ein mehrstufiges oder mehrgleisiges Vorgehen, indem bei der Gewinnausscheidung verschiedene Methoden oder verschiedene Hilfsfaktoren zur Anwendung kommen. Gerechtfertigt ist ein solches Vorgehen seit jeher bei inter- kantonalen Unternehmungen, deren Steuerausscheidung nicht nach einem einzigen der üblichen Hilfskriterien erfolgen kann, weil etwa die einzelnen Betriebsteile einen wesentlich verschiedenen Charakter aufweisen. Ein typischer Anwendungsfall ist die gemischte Fabrikations- und Handelsunternehmung, welche die selbsthergestellten Produkte der gleichen Branche in Detailverkaufsstellen absetzt. In der (schon etwas älteren Literatur) werden in diesem Zusammenhang etwa die Beispiele der Kleiderfab- rik mit Bekleidungsverkaufsgeschäften, der Schuhfabrik mit Schuhverkaufsläden oder der Möbelfabrik mit Möbelverkaufsgeschäften genannt (vgl. Höhn/Mäusli, § 26 N 71). Heutzutage sind Beispiele aus dem IT-Bereich ebenso naheliegend. Zu denken ist et- wa an ein IT-Unternehmen, welches Software entwickelt, vertreibt und zudem wartet. Es liegt auf der Hand, dass – soweit diese Bereiche auf verschiedene Standorte verteilt sind (z.B. Entwicklungszentrum am Sitz, Vertrieb über Verkaufsfilialen, Wartung an einem Hotline-Standort) – eine Ausscheidung nicht allein nach dem Umsatz vorge- nommen werden kann, wenn ein solcher nur an den Vertriebsstandorten generiert wird. Zu beurteilen hatte das Rekursgericht sodann auch schon ein Handelsunternehmen mit zahlreichen umsatzgenerierenden Verkaufsstellen und weiteren nicht umsatzgene- rierenden Betriebseinheiten wie Produktionsstätten und Lager-/Logistikzentralen; dabei wurde ein gemischter Ausscheidungsschlüssel, welcher (nach der indirekten Methode) einerseits auf die Erwerbsfaktoren (Kapital und Arbeit) und andererseits auf den Umsatz abstellt, als sachgerecht eingestuft (vgl. StRK I, 31. August 2007, 1 ST.2007.161 + 162 = StE 2008 A 24.4 Nr. 2 = ZStP 2008, 1). 1 ST.2014.153

- 43 - In der Praxis oft angewandt wird auch das Mischen der direkten und indirekten Methode, wenn beispielsweise Betriebsstätten in verschiedenen Sparten tätig sind und deshalb zunächst auf Basis der Betriebsstättenbuchhaltungen die Gewinne im Rahmen einer Grobausscheidung spartenmässig verteilt werden, ehe danach auf Basis der indi- rekten Methode eine weitere Verteilung der Spartengewinne z.B. nach Umsatz auf die spartenspezifischen Betriebsstätten erfolgt. Das Bundesgericht hat die Zulässigkeit einer solchen "gemischten Methode" schon mehrfach bestätigt; dies allerdings unter der Bedingung, dass im Rahmen der ersten Grobausscheidung nicht eine Betriebsstät- te mit Verlust erfasst wird (vgl. zusammenfassend: BGer, 31. August 2004, StE 2005 A 24.44.3 Nr. 1, StR 2005 107). Zu beantworten ist damit die Frage, ob in der hier streitigen Steuerperiode 2011 aufgrund der aus einer Umstrukturierung hervorgegangenen neuen Betriebstätte im Kanton Thurgau Verhältnisse geschaffen worden sind, welche im soeben beschrie- benen Sinn die Abkehr vom bisher rein umsatzbezogenen Ausscheidungsmodus nahe- legen und wie – bejahendenfalls – eine sachgerechte Ausscheidung auszugestalten ist. dd) Hervorgegangen ist die Betriebstätte im Kanton Thurgau aus der C AG, deren statutarischer Zweck wie folgt lautete: Entwicklung, Vertrieb und Wartung von

Verfahrenskonzepten und Software, insbesondere zum Zwecke der Automatisierung und Optimierung der Nachschubplanung für Handel, Industrie- und Dienstleistungsunternehmen und generell zum Zwecke der Prognostizierung im Hinblick auf die Bedarfsplanung, sowie Erbringung von damit zusammenhängenden Dienstleistungen. Allzu grosse Unterschiede zum bereits dargelegten statutarischen Zweck der Pflichtigen sind damit nicht auszumachen. aaa) Im vorinstanzlichen Auflageverfahren, in welchem die Einsprachebehörde die verschiedenen Tätigkeiten der Betriebsstätte untersuchte, liess die Pflichtige im erwähnten Schreiben vom 16. April 2014 ausführen, dass die C AG zur Erfüllung des statutarischen Zwecks nicht nur über eine eigenständige Rechtsform (Aktiengesellschaft) verfüge, sondern ebenso über ein eigenes Management. Mit der Übernahme der C AG durch die Pflichtige seien alsdann die Managementfunktionen im 1 ST.2014.153

- 44 - Kanton Thurgau sukzessive abgebaut worden. Nach der Fusion habe sich der Standort im Kanton Thurgau vornehmlich zu einem Forschungs- und Entwicklungszentrum entwickelt, welches nun für den internationalen Konzern gruppeninterne Dienstleistungen erbringe. Die Geschäftstätigkeit im Kanton Thurgau unterscheide sich damit von denjenigen der übrigen Standorte. Basierend auf diesem "Business Case" verfüge der thurgauer Standort über eine vom schweizerischen Stammhaus mehr oder weniger losgelöste Organisation. Dementsprechend rapportiere der Standort auch nicht an das schweizerische Stammhaus, sondern an die globale Konzern-Organisation, wobei die Rapportierungslinie von der konkreten Aufgabe abhängig sei. Selbstverständlich würden die Umsätze aus den Dienstleistungen an die globale Konzern-Organisation sowie die entsprechenden Kosten in das Jahresergebnis der Pflichtigen einfließen. Telefonisch liess die Pflichtige im Rahmen der Auflagebeantwortung der Steuerbehörde sodann noch mitteilen, dass die aus der C AG hervorgegangene Betriebsstätte im Kanton Thurgau nicht in ihrem Interesse betrieben werde; diese erbringe Dienstleistungen für ausländische Kunden und für Konzerngesellschaften. Mit der Fusion sei der Mutterkonzern einer Richtlinie gefolgt, welche besage, dass es in einem Land jeweils nur eine Ländergesellschaft geben dürfe. Die Betriebsstätte im Kanton Thurgau entwickle im Übrigen Software-Produkte, welche mit dem schweizerischen Stammhaus nichts gemein hätten. Der Einfluss der Geschäftsleitung der Pflichtigen auf den thurgauer Standort sei aus all diesen Gründen nur marginal (vgl. Telefonnotiz vom 20. März 2014). bbb) Etwas mehr Angaben zur Geschäftstätigkeit der früheren C AG finden sich in der aktenkundigen C AG-Unternehmensbewertung, welche im Zusammenhang mit der Fusion erstellt worden ist (vgl. Anhang zum Software/IP Purchasing Agreement zwischen der Pflichtigen und der ausländischen Konzernmutter). In dieser wird festgehalten, dass die 1996 gegründete und seit 2006 an der Frankfurter Wertpapierbörse kotierte C AG, welche mit Tochter- bzw. Vertriebsgesellschaften in Deutschland, in der Slowakei und in den Vereinigten Staaten über 100 Mitarbeitende beschäftige, auf die Entwicklung von Bestell- und Prognosesoftware spezialisiert sei. Als Technologieführer entwickle sie innovative Softwaresysteme für ein hocheffizientes IT-gesteuertes Warennachschubmanagement in Handel und Industrie. Mit automatischen Prognose- und Bestellsystemen würden Lagerbestände optimiert und somit Lagerkosten gesenkt; weiter würden Präsenzlücken nach kurzer Zeit verringert und der Umsatz gesteigert. Der Unternehmensbewertung lässt sich weiter entnehmen, dass die C AG ihre Umsätze in 1 ST.2014.153

- 45 - den Sparten Lizenzen (30.6%), Wartung (57.1%) und Dienstleistungen (12.3%) erzielte (Prozentangaben per 2010). ccc) Ein weiteres im Zusammenhang mit der Fusion erstelltes aktenkundiges Dokument betreffend die Bewertung der C AG-Aktien enthält sodann aufschlussreiche Aussagen zur von der ausländischen Konzernmutter vorgegebenen Eingliederung der C AG in die schweizerischen bzw. internationale Konzernstruktur ("Report prepared by corporate development on the evaluation of the assets of former C AG AG in the context of their transfer from A AG, Switzerland to various companies of the Group as of December 31, 2011 and January 1, 2012"). Einleitend wird darin erwähnt, die C AG entwickle, verkaufe und implementiere Softwarelösungen im Bereich des automatisierten Bestellwesens ("software solutions for automated ordering that optimize a wider range of logistics processes"). Daran anschliessend wird auf die Besonderheit der C AG-Softwarelösungen sowie insbesondere auch des diesbezüglichen Vertriebs hingewiesen, indem die C AG einerseits Dauerlizenzen (perpetual licenses) selber verkaufe und andererseits zwischen C AG und dem ausländischen Mutterhaus ein weltweites OEM-Agreement (Original – Equipment – Manufacturer – Agreement) bestehe, welches dem Mutterhaus das Recht gebe, die C AG-Produkte und C AG-IP-Rechte gegen entsprechende Nutzungshonorare (royalty fees) in die hauseigenen Softwarelösungen zu integrieren. Weiter wird festgehalten, dass die Eingliederung der C AG in den internationalen Konzern den Verkauf der drei ausländischen (C AG-)Tochtergesellschaften an die entsprechenden Ländergesellschaften des internationalen Konzerns, den Verkauf von (C AG-)Support-Verträgen an verschiedene Konzerngesellschaften sowie den Verkauf von (C AG-)IP-Rechten und des (C AG-)OEM-Vertrags an die ausländische Konzernmutter umfasse. Der Wert der IP-Rechte und des OEM-Vertrags wird dabei gesamthaft auf Fr. 25'271'037.- beziffert; es handelt sich dabei also um den hier streitigen Erlös aus Immaterialgüterrechtsverkauf. Dem Dokument lässt sich schliesslich auch entnehmen, dass die ausländische Konzernmutter ihre hauseigenen Software-Produkte über das weltweite Netzwerk von lokalen Tochtergesellschaften (wie also die Pflichtige) vertreibt. Dabei wird auch darauf hingewiesen, dass die ausländische Konzernmutter Eigentümerin der Software-
1 ST.2014.153

- 46 - technologie und des geistigen Eigentums bleibe und verantwortlich dafür sei, bestehende Software zu erweitern/verbessern und neue Software zu entwickeln. ddd) Aus alledem lässt sich für den vorliegenden Fall Folgendes ableiten: aaaa) Das Geschäftsjahr 2011 war für die Pflichtige ein spezielles Jahr, indem sie im Rahmen der von der ausländischen Konzernmutter vorgegebenen Zielvorgabe (nur eine Tochtergesellschaft pro Land; vollständige Eingliederung der seit 2009 beherrschten C AG) die C AG zu absorbieren hatte. Weil jene Tochtergesellschaft eigenständige hochspezialisierte Softwarelösungen im Bereich Warennachschubmanagement entwickelt hatte und für deren Produkte auch eine eigene Vertriebslösung galt, beabsichtigte das ausländische Mutterhaus diese "Besonderheiten" (IP-Rechte an der C AG-Software und Wert des OEM-Agreements) mit Blick auf die vollständige Eingliederung dieser ehemaligen Schweizer Gesellschaft in den internationalen Konzern käuflich zu erwerben. All dies deutet darauf hin, dass nach Umsetzung dieser Absichten per Ende 2011 (also nach dem Verkauf der Immaterialgüterrechte an das ausländische Mutterhaus) dem Standort im Kanton Thurgau in Bezug auf die von der C AG entwickelte Software im Spezialbereich des Warennachschubmanagement und den damit in Zusammenhang stehenden Einnahmequellen (Verkauf von Dauerlizenzen und Nutzungshonorare aus dem OEM-Agreement) kaum mehr Bedeutung zukam; mit dem Verkauf wurden die besagten C

AG-Besonderheiten gewissermassen ins ausländische Mutterhaus bzw. in deren Software-Umgebung überführt. Im Internet finden sich denn auch Berichte aus dem Zeitraum Ende 2011/Anfang 2012, wonach die der ausländische Konzern die thurgauer C AG nach dem Kauf der Aktienmehrheit per 2009 nunmehr ganz übernommen habe und das gesamte Spektrum der ehemaligen C AG-Lösungen in ihre hauseigene Software einbinden wolle. Auszugehen ist deshalb zunächst davon, dass die Betriebsstätte im Kanton Thurgau ab 2012 nicht mehr die gleiche Geschäftstätigkeit ausübte wie zuvor die C AG. bbbb) Den Details der Geschäftstätigkeit der Betriebsstätte im Kanton Thurgau nach dem Verkauf der aus der C AG stammenden IP-Rechte an das ausländische Mutterhaus per 31. Dezember 2011 ist hier allerdings nicht weiter nachzugehen, denn hier geht es allein um das Fusionsjahr 2011; die Frage, ob die neue Geschäftstätigkeit inskünftig im Rahmen der interkantonalen Steuerauscheidung mit der indirekten Auscheidungsmethode über den Umsatz vereinbar ist, wovon die Pflichtige ausgeht (dies 1 ST.2014.153

- 47 - wohl zu Recht; vgl. nachfolgend lit. eeee), wird in der Steuerperiode 2012 zu beantworten sein. cccc) Die IP-Rechte (einschliesslich Wert des OEM-Vertrags), welche das ausländische Mutterhaus per Ende 2011 von der Pflichtigen erworben hat, entstammen nach dem Gesagten der C AG bzw. den von dieser bei der Fusion in die Pflichtige übertragenen immateriellen Vermögenswerten. Ein Bezug der Pflichtigen zu diesen Vermögenswerten besteht unter dem Aspekt der Wertschöpfung folglich nicht; ihr Bezug ist letztlich allein buchhalterischer Natur. So hat die Pflichtige die (C AG)-Vermögenswerte im Rahmen der Fusion zum Buchwert von rund Fr. 2,3 Mio. in ihre Bilanz gestellt; beim Verkauf per Ende Jahr für rund Fr. 25 Mio. wurden damit von der C AG steuerneutral in die Pflichtige übertragene stille Reserven von rund Fr. 23 Mio. realisiert. Die frühere Geschäftstätigkeit der C AG wurde im Kanton Thurgau in jedem Fall bis Ende August 2011 aufrecht erhalten, wurde doch der Fusionsvertrag erst zu diesem Zeitpunkt abgeschlossen (rückwirkend auf den 30. Juni). Naheliegend ist sodann, dass auch nach Abschluss des Fusionsvertrags am neuen Betriebsstandort im Kanton Thurgau die C AG-Geschäfte noch bis Ende Jahr fortgeführt worden sind, d.h. bis zur Übertragung der IP-Rechte an das ausländische Mutterhaus; dies unter Beibehaltung der C AG-Infrastruktur und mit dem von der C AG übernommenen Personal. Letztlich ging es bei dieser Geschäftstätigkeit bis Ende Jahr vorab um die Umsetzung der vollständigen Eingliederung des ehemaligen Thurgauer Technologieunternehmens C AG in den internationalen Konzern, welche mit dem Verkauf der IP-Rechte an das ausländische Mutterhaus ihren Abschluss fand (vgl. Organigramm "Situation after IP transfer" auf Seite 5 des erwähnten Reports). Damit ergibt sich, dass sich die Geschäftstätigkeit der Betriebsstätte im Kanton Thurgau im hier allein massgeblichen 2. Halbjahr 2011 von der angestammten, auf die hauseigene Software des ausländischen Mutterhauses ausgerichteten Geschäftstätigkeit der Pflichtigen unterschieden hat. Mit der Letzteren hatte die Betriebsstätte im Kanton Thurgau zu dieser Zeit kaum noch etwas zu tun. Umgekehrt übernahm die Pflichtige auch nicht die angestammten Geschäftstätigkeiten der C AG; diese sind – diktiert vom ausländischen Mutterhaus und begleitet durch die Betriebsstätte im Kanton Thurgau – vielmehr ausgelaufen, bis schliesslich Ende Jahr der IP-Transfer vollzogen wurde. 1 ST.2014.153

- 48 - dddd) Bei dieser Sachlage sprechen tatsächlich gute Gründe dafür, im speziellen Geschäftsjahr 2011 den ausserordentlichen Kapitalgewinn aus dem IP-Transfer von der

Betriebsstätte im Kanton Thurgau zur ausländischen Konzernmutter dem Kanton Thurgau zuzuweisen. Dabei geht es nicht um eine objektmässige Ausscheidung, sondern vielmehr darum, dass die verkauften C AG-spezifischen IP-Rechte allein mit der Geschäftstätigkeit am thurgauer Standort in Zusammenhang stehen und dort auch generiert worden sind. Wären diese IP-Rechte nicht an das ausländische Mutterhaus verkauft worden, wären sie in den kommenden Jahren wohl weiterhin im Kanton Thurgau genutzt worden, womit dort auch weiterhin entsprechende Einnahmen (ausserhalb der angestammten Geschäftstätigkeit der Pflichtigen) generiert worden wären; gewissermassen wurde der künftige Nutzwert der von der C AG erschaffenen IP-Rechte nun mit einer Einmalentschädigung des ausländischen Mutterhauses abgegolten, weshalb es nicht sachgerecht erscheint, die übrigen Betriebsstättenstandorte im Rahmen der Steuerauscheidung im Fusionsjahr an diesem "ausserordentlichen Gewinn" partizipieren zu lassen. Sachgerecht erscheint damit zunächst eine Ausscheidung, bei welcher der Gesamtgewinn der Pflichtigen vorab in den (ausserordentlichen) Gewinn aus dem Verkauf der IP-Rechte und den Restgewinn aus dem üblichen Geschäftsgang unterteilt wird. Damit gilt es noch den gerechten Verteilschlüssel für die beiden Teilgewinne zu finden. eeee) Der Kapitalgewinn aus dem Verkauf der C AG-spezifischen IP-Rechte ist nach dem Gesagten allein dem Kanton Thurgau zuzuteilen; weil die Betriebsstandorte in Bern, Waadt und Zürich mit diesem nichts zu tun haben, sind die entsprechenden Betriebsstättenkantone daran nicht zu beteiligen und zwar auch nicht im Rahmen des Präzipuums. ffff) Was den Restgewinn betrifft, will die Pflichtige diesen nach dem Umsatz der einzelnen Betriebsstätten auf alle Betriebsstättenkantone verteilt wissen; dies unter Zuweisung eines 5%-Präzipuums an den Sitzkanton Bern und eines 15%-Präzipuums an den Kanton Zürich. Diese Methode gelangte vor dem Hintergrund der angestammten Geschäftstätigkeit der Pflichtigen (also ohne C AG-Bereich) im Einvernehmen mit den beteiligten Kantonen schon bisher zur Anwendung. 1 ST.2014.153

- 49 - Hiergegen lässt sich nun einwenden, dass nach dem Gesagten der Standort im Kanton Thurgau mit dem angestammten Geschäft der Schweizer Niederlassung des internationalen Konzerns zumindest im 2. Halbjahr ebenfalls noch kaum etwas zu tun hatte und er mithin aus Gründen der Konsequenz am Restgewinn auch nicht partizipieren sollte. In diese Richtung geht zumindest teilweise auch das Argument der Vorinstanz, wonach der Kanton Thurgau inskünftig nunmehr auch am Gewinn der Pflichtigen partizipieren sollte, nachdem am thurgauer Standort in der Vergangenheit vorab Verluste geschrieben worden seien. Was freilich den Ausgleich dieser vergangenheitsbezogenen Verluste am Standort Thurgau angeht, erfolgt dieser mit der gefundenen Lösung durch Belassen des Kapitalgewinns aus dem IP-Rechte-Verkauf im Kanton Thurgau; dieser Verkauf brachte nachträglich den Ertrag der in den Verlustjahren erarbeiteten, jedoch noch nicht realisierten IP-Rechte und gehört infolgedessen sachgerecht zum Standort im Kanton Thurgau. Nichts damit zu tun hat demgegenüber die Frage, ob es sich ausscheidungsrechtlich rechtfertigen lässt, den thurgauer Standort schon per 2011 (und in den Folgejahren) umsatzproportional am Gesamtgewinn der Pflichtigen aus herkömmlichem Geschäftsgang partizipieren zu lassen. In Bezug auf die Folgejahre ist – wie erwähnt – hier darüber nicht zu befinden, wenngleich erkennbar ist, dass in der thurgauer Betriebsstätte auch Dienstleistungsertrag erzielt wird (gemäss der Pflichtigen für konzernintern erbrachte Leistungen) und von daher prima vista gute Gründe für eine umsatzproportionale Ausscheidung sprechen. Das hier streitige Fusionsjahr 2011 ist jedoch auch unter diesem Blickwinkel ein spezielles: Der allein für den thurgauer Standort erstellten separaten Betriebsstätten-Jahresrechnung 2011 ist zu

entnehmen, dass dort im Rahmen von ordentlichen Erträgen (also ohne die ausserordentlichen Erträge insb. aus dem Verkauf der IP-Rechte) Nettoverkaufserlöse von rund Fr. 12 Mio. verbucht worden sind; mit diesem Umsatz bzw. dem daraus resultierenden Ausscheidungsschlüssel (entsprechend 1.73% des Gesamtumsatzes der Pflichtigen) will die Pflichtige den Kanton Thurgau am Restgewinn beteiligt wissen, was mit einem Gewinnanteil von gut Fr. 1 Mio. verbunden wäre. Der Blick in die separate Jahresrechnung zeigt nun aber, dass am Standort Thurgau der ordentliche Aufwand den ordentlichen Ertrag überstiegen hat; ohne die ausserordentlichen Erträge (insb. aus dem Verkauf der IP-Rechte) resultierte im Geschäftsjahr 2011 (Halbjahr) ein Betriebsverlust von gegen Fr. 1 Mio. Dies ist bei den übrigen Standorten nicht der Fall, indem dort dem ordentlichen Betriebsertrag von rund 1 ST.2014.153

- 50 - Fr. 694 Mio. ein ordentlicher Betriebsaufwand von rund Fr. 555 Mio. gegenübersteht und so ein Betriebsgewinn von rund Fr. 130 Mio. verbleibt. Dass am thurgauer Standort per 2011 aus dem ordentlichen Geschäft ein Betriebsverlust resultiert, hängt nahe- liegenderweise damit zusammen, dass nach dem Gesagten dort vorab noch der aus- laufenden Geschäftstätigkeit der C AG bzw. der Umsetzung der Eingliederung der C AG in den internationalen Konzern nachzugehen war und der diesbezügliche Ertrag dann eben ausserordentlicher Natur war. Aus diesem Grund erscheint es aber gerecht- fertigt, den thurgauer Standort nicht umsatzproportional am Restgewinn partizipieren zu lassen, würde doch dabei dem Aufwand dieses Steuerorts nicht Rechnung getra- gen, welcher diesen Umsatz überstiegen hat und sachlogisch aber grösstenteils den ausserordentlichen Erträgen zuzuordnen ist. Im Restgewinn sind damit konsequenter- weise aber auch die Nettoerträge der Betriebsstätte im Kanton Thurgau ausserhalb des streitigen Kapitalgewinns zu eliminieren bzw. ist letztlich das gesamte im Kanton Thurgau ausgewiesene Jahresergebnis (Verlust aus ordentlichem Geschäft von rund Fr. 800'000.- + Finanzertrag rund 1,7 Mio. + Gewinne aus Verkauf von Anlagevermö- gen, Beteiligungen und IP-Rechten von rund Fr. 26 Mio. = Gewinn von rund Fr. 22,6 Mio.) im Kanton Thurgau zu belassen. Im Ergebnis führt dies dazu, dass der von der Pflichtigen ausgewiesene Ge- samtgewinn zunächst nach der direkten Methode auf den Standortkanton Thurgau einerseits und die Standortkantone Bern, Waadt und Zürich andererseits aufzuteilen ist; abzustellen ist dabei auf die separaten Jahresrechnungen 2011 für den Standort im Kanton Thurgau und die Standorte in der Restschweiz. Der Gewinnanteil der Kantone Bern, Waadt und Zürich ist alsdann nach der indirekten Methode auf Basis des Stand- ortumsatzes zu bestimmen.

E. 4

a) Unter Berücksichtigung der anzupassenden Gewinnaufrechnung wegen ungenügender Darlehensverzinsung (Ziff. 2) sowie der anzupassenden interkantonalen Gewinnausscheidung (Ziff. 3), errechnet sich der im Kanton Zürich steuerbare Gewinn wie folgt: 1 ST.2014.153

- 51 - (Fr.) Gewinn gemäss Erfolgsrechnung ohne TG 79'722'728.- Aufrechnung "embedded derivative" (unbestritten) 1'778'707.- Aufrechnung Zinserträge korrigiert 2'289'475.- Gewinn ohne TG korrigiert 83'790'911.- Immobiliengewinn UK (unbestritten) -1'853'185.- Gewinn BE/VD/ZH 81'937'726.- Präzipuum ZH 15% -12'290'659.- Präzipuum BE 5% -4'096'886.- Gewinn ohne Präzipuum 65'550'181.- Anteil ZH (77.6896%) 50'925'675.- Präzipuum ZH 12'290'659.- steuerbarer Gewinn ZH 63'216'332.- Steuersatz 8% b) Ein Beteiligungsabzug im Sinn von § 72 StG ist der Pflichtigen bei diesem Ergebnis nicht zuzugestehen. Der deklarierte Beteiligungsertrag von Fr. 750'310.- ent- stammt den C

AG-Tochtergesellschaften im Ausland, welche im Rahmen der Eingliederung der C AG in den internationalen Konzern per Ende 2011 an die entsprechenden Ländergesellschaften veräussert worden sind (vgl. Steuererklärung BE 2011, Einlageblatt 13). Die diesbezüglich per 2011 noch vereinnahmten Beteiligungserträge sind dementsprechend der Betriebsstätte im Kanton Thurgau zuzurechnen, weshalb ein Beteiligungsabzug in Bezug auf die Besteuerung des Restgewinns durch die Kantone Bern, Waadt und Zürich nicht in Frage kommt bzw. der Kanton Thurgau den Beteiligungsabzug zu berücksichtigen hat.

E. 5

Nach alledem ist der Rekurs teilweise gutzuheissen. Ausgangsgemäss sind die Verfahrenskosten den Parteien anteilmässig aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 StG). Eine Parteientschädigung wurde von der Pflichtigen nicht verlangt. 1 ST.2014.153

- 52 -

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