

ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2016.00018 vom 21. Dezember 2016

ZH Verwaltungsgericht, 2016-12-21, DE

Quelle: https://mcp.opencaselow.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2016.00018

FR: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2016.00018 du 21 décembre 2016

IT: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2016.00018 del 21 dicembre 2016

Regeste

Staats- und Gemeindesteuern 01.01.-31.12.2011 | Bewertung von Lizenzzahlungen an die Tochtergesellschaft (Drittvergleich) / Internationale Steuerauscheidung einer Fluggesellschaft Lizenzgebühr: Nach dem Grundsatz der "geschäftsmässigen Begründetheit" muss eine Gesellschaft, welche mit einem Aktionär oder einer nahestehenden Person ein Rechtsgeschäft abschliesst, dies zu den Konditionen tun, zu welchen sie es mit einem unabhängigen Dritten tun würde (Drittvergleich; dealing at arm's length). Vorliegend veräusserte die Beschwerdeführerin ihr Markenrecht an die Tochtergesellschaft. Für die Nutzung der Marke zahlte sie der Tochtergesellschaft Lizenzgebühren (E. 3.1). Die Bewertung der Lizenzgebühr zeigt ein erhebliches Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung. Die verdeckte Vorteilsgewährung durch die Mutter- an die Tochtergesellschaft stellt eine verdeckte Kapitaleinlage zugunsten der Tochtergesellschaft dar (E. 3.3). Bindungswirkung eines im Jahr 2010 abgeschlossenen Rulings für die Steuerperiode 2011? Voraussetzungen des Vertrauensschutzes (E. 3.4.1 f.). Während die Steuerverwaltung des Kantons X als Behörde des Hauptsteuerdomizils in der Steuerperiode 2010 für die Veranlagung der Beschwerdeführerin zuständig war, ging die Veranlagungskompetenz in der Steuerperiode 2011 auf den Kanton Zürich über. Der Kanton Zürich ist nicht an das Ruling des Kantons X gebunden. Es fehlt somit an einer Vertrauensgrundlage, weshalb sich die Pflichtige nicht auf das Ruling berufen kann (E. 3.5). Die verbuchte Lizenzgebühr ist daher im Umfang von Fr. ... gewinn- und kapitalmässig aufzurechnen (E. 3.6). Internationale Steuerauscheidung: Die Steuerpflicht einer juristischen Person in der Schweiz erstreckt sich nicht auf Gewinne, welche durch im Ausland gelegene Betriebsstätten erwirtschaftet werden (Art. 52 Abs. 1 DBG). Als Betriebsstätte gilt gemäss Art. 51 Abs. 2 DBG eine feste Geschäftseinrichtung, in welcher die Geschäftstätigkeit eines Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt wird (E. 4.1). Mangels eigenständiger Buchhaltung der Betriebsstätten im Ausland wird zur Zuteilung der Gewinne vorliegend die quotenmässig-indirekte Methode angewandt (E. 4.2). Nach Übereinkunft des kantonalen Steueramts und der Beschwerdeführerin liegt eine Betriebsstätte vor, wenn mind. ein Mitarbeiter im betreffenden Land beschäftigt wird und Mietaufwand anfällt (E. 4.2.2). Die Ausscheidung hat mittels den Erwerbsfaktoren Arbeit und Kapital zu erfolgen; der Umsatz ist nicht als weiterer Hilfsfaktor hinzuzuziehen. Beim Faktor Arbeit ist ein Anteil für das Flugpersonal den ausländischen Betriebsstätten zuzuordnen (E. 4.2.5). Dasselbe gilt für die Flugzeuge, welche als Aktiven dem gesamten Unternehmen dienen und nicht bloss dem Sitz oder den Betriebsstätten (E. 4.3). Teilweise Gutheissung. Rückweisung an das kantonale Steueramt zur neuen Berechnung der Hilfsfaktoren und der Ausscheidungsquoten.

Erwägungen

E. 2

Zwischen den Parteien streitig sind zwei verschiedene Fragen. Zum einen geht es um die Bewertung der Lizenzzahlungen der Beschwerdeführerin an ihre Tochtergesellschaft, die E AG, zum anderen sind sich die Parteien betreffend die internationale Steuerauscheidung nicht einig. Diese beiden Fragen werden nachfolgend einzeln und nacheinander behandelt, die Lizenzzahlungen in E. 3 und die internationale Steuerauscheidung in E. 4. Nicht weiter eingegangen wird auf die nicht mehr angefochtene Berechnung des Beteiligungsabzugs sowie darauf, dass das Steuerrekursgericht durch die vor ihm bei der direkten Bundessteuer mit der Wiedereinsetzung der Veranlagungsverfügung vorgenommene Verböserung das rechtliche Gehör der Beschwerdeführerin verletzt habe, da Letztere aus verfahrensökonomischen Gründen darauf verzichtet, eine Rückweisung an die Vorinstanz zu beantragen. Diesbezüglich sei immerhin darauf hingewiesen, dass die Beschwerdeführerin Gelegenheit hatte, sich im Verfahren vor der Vorinstanz zur mit Vernehmlassung vom 6. Juli 2015 von der ESTV beantragten Verböserung zu äussern, was sie im Übrigen mit Stellungnahme vom 21. August 2015 auch getan hat.

E. 2.1

Der steuerbare Reingewinn einer juristischen Person setzt sich gemäss Art. 58 DBG sowie den inhaltlich weitgehend übereinstimmenden Art. 24 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG) bzw. § 64 StG zusammen aus dem Saldo der Erfolgsrechnung unter Berücksichtigung des Saldo vortrags des Vorjahres (lit. a), allen vor Berechnung des Saldos der Erfolgsrechnung ausgeschiedenen Teilen des Geschäftsergebnisses, die nicht zur Deckung von geschäftsmässig begründetem Aufwand verwendet werden (lit. b) sowie den der Erfolgsrechnung nicht gutgeschriebenen Erträgen, mit Einschluss der Kapital-, Aufwertungs- und Liquidationsgewinne (lit. c). Gemäss Art. 58 Abs. 1 lit. b DBG bzw. § 64 Abs. 1 Ziff. 2 StG gelten "insbesondere" nicht als geschäftsmässig begründeter Aufwand die Kosten für die Anschaffung, Herstellung oder Wertvermehrung von Gegenständen des Anlagevermögens, geschäftsmässig nicht begründete Abschreibungen oder Rückstellungen, Einlagen in die Reserven, Einzahlungen auf das Eigenkapital aus Mitteln der juristischen Person, soweit sie nicht aus als Gewinn versteuerten Reserven erfolgen, sowie offene und verdeckte Gewinnausschüttungen und geschäftsmässig nicht begründete Zuwendungen an Dritte.

E. 2.2

Geschäftsmässig begründet sind Aufwendungen, Abschreibungen und Rückstellungen, die objektiv im Zusammenhang mit der Unternehmenstätigkeit und damit im Interesse des Unternehmensziels getätigt werden (vgl. Peter Brülisauer/Flurin Poltera, in: Zweifel/Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht Teil I/Band 2a, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [Art. 1–82], 2. A., Basel 2008 [nachfolgend: Kommentar-DBG I], Art. 58 N. 47 ff.; Stephan Kuhn/Peter Brülisauer in: Zweifel/Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/1, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG], 2. A., Basel 2002, Art. 24 N. 57 ff.).

E. 2.3

Die steuerrechtliche Gewinnermittlung bei juristischen Personen folgt dem Grundsatz der Massgeblichkeit der Handelsbilanz (Massgeblichkeitsprinzip). Die kaufmännische Bilanz

und Erfolgsrechnung bilden Ausgangspunkt und Grundlage der steuerrechtlichen Gewinnermittlung, sofern nicht steuerrechtliche Korrekturvorschriften ein Abweichen vom handelsrechtlichen Ergebnis erlauben (vgl. Art. 58 Abs. 1 lit. a DBG, Art. 24 StHG, § 64 Abs. 1 StG; BGE 119 Ib 111; BGr, 11. November 2005, 2A.370/2004, E. 2.1, in: ASA 77 [2008/2009], S. 257 ff., 260 f., BGr, 16. August 2012, 2C_29/2012, E. 2.1; Brülisauer/Poltera, Kommentar-DBG I, Art. 58 N. 11 ff.).

E. 2.4

Leistung und Gegenleistung zwischen Konzerngesellschaften müssen einem sogenannte Dritt- oder Fremdvergleich standhalten, unabhängig davon, ob die Parteien zueinander in einer Mutter-Tochter-Beziehung stehen oder ob sie über andere Beteiligungsstrukturen im Konzern als verbundene Gesellschaften zu qualifizieren sind (VGr, 14. Dezember 2011, SB.2011.00002, E. 4.3). Nach dem Grundsatz der "geschäftsmässigen Begründetheit" (vgl. oben E. 2.2) gilt, dass eine Gesellschaft, welche mit einem Aktionär oder einer nahestehenden Person ein Rechtsgeschäft abschliesst, dies zu den Konditionen tun muss, zu welchen sie es auch mit einem unabhängigen Dritten tun würde (VGr, 16. Dezember 2015, SB.2015.00005, E. 3.2; Martin Zweifel/Silvia Hunziker, Steuerverfahrensrecht, Beweislast, Drittvergleich, "dealing at arm's length", Art. 29 Abs. 2 BV, Art. 58 DBG, Beweis und Beweislast im Steuerverfahren bei der Prüfung von Leistung und Gegenleistung unter dem Gesichtswinkel des Drittvergleichs ["dealing at arm's length"], ASA 77 [2008/2009], S. 660). Wenn eine Gesellschaft gegenüber Nahestehenden Leistungen erbringt, die sie unbeteiligten Dritten unter den gleichen Umständen nicht erbringen würde, lässt sich diese Abweichung von den Dritt- bzw. Fremdvergleichskonditionen (Grundsatz des dealing at arm's length) nur mit dem fehlenden Interessengegensatz zwischen Gesellschaft und Aktionär (vorliegend zwischen Mutter- und Tochtergesellschaft) erklären. Dergestalt nicht geschäftsmässig begründete Aufwendungen werden steuerlich nicht anerkannt (so schon RB 1985 Nr. 42; Zweifel/Hunziker, a. a. O., S. 660; grundlegend schon Markus Reich, Verdeckte Vorteilszuwendungen zwischen verbundenen Unternehmen, ASA 54 [1985/86] S. 621 f.) bzw. führen zu Aufrechnungen (BGE 138 II 57 E. 4 und 6; zum Ganzen auch VGr, 20. April 2016, SB.2015.00073, E. 2.4).

E. 2.5

Erfolgt eine verdeckte Vorteilsgewährung durch die Mutter- an die Tochtergesellschaft, so liegt nicht eine verdeckte Gewinnausschüttung vor, sondern es handelt sich um eine verdeckte Kapitaleinlage. Während bei der verdeckten Gewinnausschüttung regelmässig eine Entreichung der leistenden Gesellschaft eintritt, ist dies bei Kapitaleinlagen in der Regel nicht der Fall. Wirtschaftlich betrachtet erfolgt die Leistung der Muttergesellschaft immer gegen angemessenes Entgelt, erhöht sich doch im Umfang, in welchem die empfangene Leistung wertmässig unter der erbrachten Leistung liegt, der Wert der Beteiligung (Brülisauer/Poltera, Kommentar-DBG I, Art. 58 N. 218 mit Hinweisen). Tätigt die Muttergesellschaft Aufwand im Interesse der Tochtergesellschaft, indem sie dieser beispielsweise ein übersetztes Entgelt für bezogene Dienstleistungen bezahlt, so sind die als Aufwand verbuchten Kosten aus buchhalterischer Sicht Ausgaben, welche den Wert der Beteiligung über den Bilanzstichtag hinaus verbessern. Es handelt sich um aktivierungspflichtige Anschaffungskosten. Werden diese Kosten statt dem Beteiligungskonto direkt der Erfolgsrechnung belastet, so präsentiert sich der entsprechende Aufwand bei konsequenter Betrachtungsweise als Abschreibung auf der Beteiligung (Markus Reich, a. a. O., S. 626; Brülisauer/Poltera, Kommentar-DBG I, Art. 58 N. 220 ff.).

Dieser buchhalterischen Betrachtungsweise folgt auch das Steuerrecht, indem die im Interesse der Tochtergesellschaft belasteten Kosten gedanklich zunächst auf dem Beteiligungskonto aktiviert werden und hernach zu prüfen ist, ob die Abschreibung in der Höhe der belasteten Kosten geschäftsmässig begründet ist. Liegt kein Abschreibungsbedarf vor, sind die getätigten Kosten dem Saldo der Erfolgsrechnung hinzuzurechnen und in der Steuerbilanz als besteuerte Abschreibung auf der Beteiligung nachzuführen (vgl. Reich, a. a. O., S. 628; Brülisauer/Poltera, Kommentar-DBG I, Art. 58 N. 223; Pierre-Marie Glauser, Apports et impôt sur le bénéfice, Genf/Zürich/Basel 2005, S. 302 f.).

E. 3.1

Im vorliegenden Fall ist unbestritten, dass die Beschwerdeführerin per 2010 ihr bisher nicht bilanziertes Markenrecht A an die neu gegründete Tochtergesellschaft E AG verkauft hat. Der Kaufpreis betrug Fr. ..., basierte auf einem Gutachten der F AG vom April 2010 (Gutachten F AG) und entsprach – so sind sich die Parteien einig – dem Marktwert. Mit diesem Verkauf und dem daraus resultierenden Gewinn konnte die Beschwerdeführerin vom Verfall bedrohte Vorjahresverluste in der Höhe von Fr. ... verrechnen. Als Folge des Verkaufs musste die Beschwerdeführerin für die Nutzung der Marke A ihrer Tochtergesellschaft ab dem Jahr 2011 Lizenzzahlungen leisten. Dadurch wurde der ausserordentliche Gewinn aus dem Verkauf nachträglich wieder neutralisiert und letztlich die Vorjahresverluste in den Folgejahren abgebaut. Der Verkauf und die Bewertung der Marke wie auch die Besteuerungsfolgen bei der in U domizilierten E AG wurden mittels eines Rulings vom 7./15. Juli 2010 von der Steuerverwaltung des Kantons X gutgeheissen. Gemäss Ruling hat die Steuerpflichtige den gesamten Jahresaufwand der E AG (welcher insbesondere die Abschreibung der Marke über 10 Jahre enthält) zu übernehmen und zusätzlich noch einen Cost-Plus-Zuschlag von 2 % zu entrichten. Vorliegend streitbetroffen ist jedoch nicht der Verkauf der Marke im Jahr 2010, sondern nur die daraus folgenden Lizenzzahlungen der Beschwerdeführerin an die E AG im Jahr 2011. Diese beliefen sich im Jahr 2011 auf Fr.

E. 3.2

Die Vorinstanz teilt die Ansicht des kantonalen Steueramts, dass die Berechnung der geschuldeten Lizenzgebühr mittels Cost-Plus-Methode nicht sachgerecht sei und einem Drittvergleich nicht standhalte. Dies zeige sich schon daran, dass im Gutachten der F AG auf eine einem Drittvergleich (noch) standhaltende "Royalty rate" (Lizenzgebühr) von 0,6 % des Umsatzes abgestellt worden sei. Dies würde eine marktconforme Gebühr von Fr ... ergeben. Die von der Beschwerdeführerin bezahlte Gebühr mache demgegenüber 1,5 % des Umsatzes aus. Die Beschwerdeführerin bringt demgegenüber vor, die Vorinstanz nehme eine falsche ex-post-Betrachtung vor. Grundsätzlich sei die Erfolgsrechnung massgebend und es bestehe die natürliche Vermutung für die geschäftsmässige Begründetheit der Leistung. Aufgrund der grossen Unsicherheiten im Zeitpunkt, in welchem die Beschwerdeführerin die Marke A an die E AG verkauft habe, hätten die Vertragsparteien ihre unternehmerischen Freiheiten genutzt, indem sie einen (prognose- und umsatzunabhängigen) "Cost-Plus-Ansatz" mit einer fest vereinbarten Abschreibedauer von 10 Jahren gewählt hätten. Hinzu komme, dass die Lizenzgebühr selbst im bestehenden Umfang (Fr. ...) als angemessen gelten würde, würde sie zwecks Plausibilisierung prozentual vom Umsatz beurteilt (1,5 %). Gemäss Lehre seien bei berühmten Marken Lizenzgebühren von 2 % bis 5 % des Umsatzes nicht unüblich und die Marke A – so auch gemäss Vorinstanz – sei die bekannteste Marke aller Schweizer

Gesellschaften. Schliesslich sei der Verkauf der Marke nicht einzig aus dem Grund erfolgt, bestehende Verlustvorträge mit dem ausserordentlichen Gewinn zu verrechnen. Es hätten durchaus andere Gründe bestanden, so der bessere Schutz der Marke.

E. 3.3

Vorliegend stellt sich somit die Frage, ob die Lizenzzahlungen der Beschwerdeführerin an ihre Tochtergesellschaft E AG in der von Ersterer verbuchten Höhe als geschäftsmässig begründet angesehen werden können. Dies wäre der Fall, wenn eine solche Zahlung auch zwischen unabhängigen Dritten vereinbart worden wäre. Die Beschwerdeführerin hat ihrer Tochtergesellschaft im Jahr 2011 Lizenzgebühren in der Höhe von Fr. ... geleistet. Dies entsprach 1,5 % des Umsatzes des Jahres 2011. Verkauft wurde die Marke per 2010 für Fr.

E. 3.3.1

Als Ausgangspunkt kann festgehalten werden, dass es sich beim Verkauf der Marke an die E AG und der gleichzeitigen (Rück-)Lizenzierung an die Beschwerdeführerin um ein wirtschaftlich zusammenhängendes Geschäft gehandelt hat. Gleiches gilt für den ebenfalls abgeschlossenen Dienstleistungs- und Markenverwaltungsvertrag. Die Verträge nehmen auch aufeinander Bezug. Die Beschwerdeführerin hätte die Marke nie verkauft, hätte sie sie nicht gleichzeitig lizenzieren können. Zwischen dem Verkaufspreis der Marke und den Lizenzzahlungen gibt es demnach wirtschaftlich betrachtet einen Zusammenhang. Da der Verkaufspreis von den Parteien als marktkonform betrachtet wird, stellt sich die Frage der marktkonformen Höhe der Lizenzgebühren. Im Gutachten der F AG zur Bewertung der Marke A wurden verschiedene Bewertungsmethoden aufgezählt und analysiert (Gutachten F AG, S. 42 ff.). Von drei möglichen Methoden ("Market Approach", "Cost Approach" und "Income Approach") wurde vorweg der Cost Approach als untauglich bezeichnet, da er wahrscheinlich zu einer Verzerrung der Bewertung führen würde ("will likely lead to a distortion in the valuation"). Beim "Cost Approach" würde die Bewertung der Marke aufgrund der zur Schaffung und zum Unterhalt der Marke entstandenen Kosten vorgenommen. Diese Methode – so das Gutachten F AG – werde vor allem in Fällen angewendet, in welchen es zuvor wenig Geschäftsaktivitäten gegeben habe. Der "Income Approach" berechne sich demgegenüber anhand zukünftiger Einnahme und beim "Market Approach" würden Vergleichswerte anderer Teilnehmender aus der gleichen Branche beigezogen. Im Gutachten wurde der "Income Approach" als die am besten geeignete Methode bezeichnet. Unter Einbezug von zukünftigen Lizenzgebühren ("royalty rates") von 0,3 % bis 0,6 % des Umsatzes wurde so ein Markenwert zwischen Fr. ... und Fr. ... ermittelt. Die Anwendung des "Market Approach" ergab gemäss Gutachten einen Markenwert zwischen Fr. ... und Fr. Der Verkauf der Marke erfolgte daraufhin für Fr. ... und somit zum höchsten der im Gutachten errechneten Verkaufspreise. Anstatt die nach dem Verkauf anfallenden Lizenzgebühren ebenfalls aufgrund des Gutachtens zu bestimmen, wählte die Beschwerdeführerin einen Cost-Plus-Ansatz. Dies, obwohl das von ihr selbst in Auftrag gegebene Gutachten zum Schluss gekommen war, für die Bewertung der Marke sei ein "Cost Approach" untauglich. Die Folge dieser Methodenwahl der Beschwerdeführerin war, dass sie sehr viel höhere Lizenzgebühren entrichten musste (Fr. ...) als wenn sie sich auf die Ansätze im Gutachten F AG gestützt hätte (Fr. ...). Als Grund dafür bringt die Beschwerdeführerin vor, aus damaliger Sicht sei die wirtschaftliche Entwicklung der Luftfahrtindustrie mit vielen Unsicherheiten behaftet gewesen. Daher habe sie einen prognose- und umsatzunabhängigen Ansatz gewählt. Diese Aussage bzw. dieses

Vorgehen ist auch aus der (damaligen) Sicht der Beschwerdeführerin nicht nachvollziehbar, ist man doch in (den geltend gemachten) wirtschaftlich unsicheren Zeiten an tiefen Gebühren interessiert oder zumindest an solchen, welche sich umsatzabhängig bei schlechtem Geschäftsgang ebenfalls reduzieren. Das Vorgehen der Beschwerdeführerin hätte aus geschäftlicher Sicht demnach nur Sinn ergeben, wenn sie – im Vergleich zu den im Gutachten verwendeten Zahlen – eine tiefere Gebühr hätte bezahlen müssen und dergestalt dem Faktor Unsicherheit hätte Rechnung tragen können. Die von der Beschwerdeführerin bezahlte Gebühr hat nun aber als sehr hoch zu gelten, und die Höhe der Lizenzgebühr war nahezu einzig abhängig von dem von der E AG gewählten Abschreibungssatz (auf zehn Jahre). Damit sichert die Beschwerdeführerin der E AG zwar einen regelmässigen Gewinn, schafft für sich selber aber nicht unerhebliche Risiken, da die Lizenzgebühren auch bei schlechtem Geschäftsgang hoch sind und im Falle ausserordentlicher Abschreibungen sogar die Gefahr zusätzlicher Lizenzgebühren entstehen könnte. Inwiefern dies in unsicheren Zeiten vorteilhaft sein soll, erschliesst sich dem Gericht nicht. Vielmehr erscheint die Wahl der "Cost-Plus-Methode" vorliegend als nicht geeignet. Auch wenn das Gutachten F AG bloss für die Festsetzung des Werts der Marke A erstellt worden ist, hätte es aufgrund der wirtschaftlichen Verbindung sehr wohl auch als Grundlage für die Bestimmung der Höhe der Lizenzgebühren verwendet werden können. Vorliegend stellt sich aber die – einzig relevante – Frage, ob – unabhängig von der Berechnungsmethode – die Lizenzzahlung im Jahr 2011 als geschäftsmässig begründet gelten kann. Berücksichtigt man die Ausführungen im Gutachten der F AG, in welchem die Beschwerdeführerin selbst und auch das damalige Marktumfeld genau analysiert worden sind, ist der vom kantonalen Steueramt und der Vorinstanz gezogene Schluss, das im Gutachten verwendete Verhältnis zwischen Gebühr und Umsatz zur Bestimmung der Lizenzgebühr sei tauglich, zutreffend. Dieses Verhältnis liegt bei der Beschwerdeführerin aufgrund der tatsächlich geleisteten Lizenzgebühren bei 1,5 %, wogegen das Gutachten (nur) 0,3 % bis 0,6 % für angemessen hält. Die Beschwerdeführerin hätte dem Umstand, dass es sich beim Verkauf der Marke und bei der gleichzeitigen (Rück-)Lizenzierung um ein wirtschaftlich zusammenhängendes Geschäft gehandelt hat, Rechnung tragen müssen. Dies hat sie nicht getan und damit in der vorliegend einzig massgebenden steuerrechtlichen Optik eine zu hohe Lizenzgebühr entrichtet. Es besteht demnach bei der Bewertung der Lizenzgebühr ein erhebliches Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung, welches sich nicht durch andere Umstände rechtfertigen lässt. Insbesondere lassen sich diese erheblich höheren Gebühren auch nicht aufgrund erhöhter Risiken auf Seiten der Tochtergesellschaft rechtfertigen, da diese mit der "Cost-Plus-Methode" gerade von der Beschwerdeführerin selbst zu bezahlen gewesen wären. Weiter kann aus dem Umstand, dass gemäss Gutachten eine andere Fluggesellschaft Lizenzgebühren in der Höhe von 1,2 % entrichtet, nichts abgeleitet werden, da das Gutachten mit ausführlicher Begründung einen anderen Wert für die Beschwerdeführerin errechnet hat. Dieser erscheint als massgebender Wert für einen Drittvergleich zu taugen. Anzumerken gilt noch, dass die Vorbringen der Beschwerdeführerin in ihrer Beschwerdeschrift nicht frei von Widerspruch sind. So hält sie zwar überaus hohe Lizenzgebühren aufgrund der Bedeutung der Marke für angemessen. Andernorts scheint sie jedoch von einem eher geringen Wert der Marke A auszugehen, führt sie doch in ihrer Beschwerdeschrift selbst aus, heutzutage sei das Angebot massgebend, dass also von A nach B geflogen werde. A-Flugzeuge, A-Personal und A-Service spielten eine untergeordnete Rolle. Nach dem Gesagten erweist sich eine Lizenzgebühr von Fr. ... (0,6 % des Umsatzes) als geschäftsmässig begründet. Im

darüber hinausgehenden Teil (Fr. ...) liegt eine verdeckte Kapitaleinlage zugunsten der E AG vor, welche erfolgsunwirksam ist.

E. 3.4

Ob es vor diesem Hintergrund letztlich zu einer Aufrechnung kommt, hängt nunmehr davon ab, ob sich die Beschwerdeführerin erfolgreich auf den Vertrauensschutz betreffend ein Ruling vom 7./15. Juli 2010 berufen kann, welches von der Steuerverwaltung des Kantons X gutgeheissen wurde. In diesem wird ausgeführt, dass die E AG die lizenzierte Marke A der Steuerpflichtigen basierend auf der Kostenaufschlagsmethode mit einem Gewinnaufschlag von 2 % zurücklizenzieren, sowie dass die E AG die Marke über 10 Jahre abschreibe.

E. 3.4.1

Das in Art. 9 der Bundesverfassung vom 18. April 1999 (BV) verankerte Recht auf Vertrauensschutz bewirkt unter anderem, dass eine (selbst unrichtige) Zusicherung einer Behörde unter bestimmten Umständen eine vom materiellen Recht abweichende Behandlung des Rechtsuchenden gebietet. Zu den Voraussetzungen gehört unter anderem, dass die Amtsstelle für die Erteilung der Zusicherung zuständig war oder diese aus zureichenden Gründen als zuständig betrachtet werden durfte und dass die anfragende Person die Unrichtigkeit bei pflichtgemässer Aufmerksamkeit nicht ohne Weiteres erkennen konnte (vgl. statt vieler BGE 127 I 31 E. 3a mit Hinweisen). Der Schutz des Vertrauens in eine behördliche Zusicherung oder Auskunft setzt zudem voraus, dass sich die Angabe auf eine konkrete, den betreffenden Bürger berührende Angelegenheit bezieht. Weiter muss der Bürger gestützt auf sein Vertrauen eine Disposition getroffen haben, die ohne Nachteil nicht mehr rückgängig gemacht werden kann (vgl. nach wie vor grundlegend Beatrice Weber-Dürler, Vertrauensschutz im öffentlichen Recht, Basel/Frankfurt am Main 1983, S. 204 ff.).

E. 3.4.2

Eine Behörde ist dann zur Auskunftserteilung bzw. zur Abgabe einer Zusicherung zuständig, wenn und soweit sie für die rechtliche Würdigung der ihr unterbreiteten Anfrage sachlich, örtlich und funktionell zuständig ist. Die Beantwortung einer Rulinganfrage in Steuersachen ist inhaltlich im Ergebnis faktisch nichts anderes als eine vorgezogene Veranlagungshandlung, geht es doch stets darum, zu beurteilen, wie ein konkreter Sachverhalt zukünftig beurteilt wird bzw. wie die Veranlagung eines konkreten, zukünftigen Sachverhalts vorgenommen werde. Daraus folgt, dass für eine verbindliche Auskunftserteilung in Steuersachen grundsätzlich nur diejenige Steuerbehörde zuständig sein kann, welche auch mit der entsprechenden Veranlagungskompetenz ausgestattet ist (vgl. René Schreiber/Roger Jaun/Marlene Kobierski, *Steuerruling – Eine systematische Auslegeordnung unter Berücksichtigung der Praxis*, ASA 80 [2011/2012], 293 ff., 330; Stefan Oesterhelt, *Wann wird ein Ruling zum Steuerabkommen? – Voraussetzungen an den Vertrauensschutz*, in: *Der Schweizer Treuhänder* 2013, 846 f.; auch BGE 141 I 161 E. 3.2 f.).

E. 3.4.3

Das Hauptsteuerdomizil ist jener Ort, an welchem die steuerpflichtige Person grundsätzlich unbeschränkt steuerpflichtig ist. Gemäss Art. 20 Abs. 1 StHG sind juristische Personen steuerpflichtig, wenn sich ihr Sitz oder ihre tatsächliche Verwaltung im Kanton befindet (vgl. auch § 55 StG). Dabei sind die Verhältnisse am Ende der Steuerperiode massgebend

(Art. 22 Abs. 1 StHG).

E. 3.4.4

Im vorliegenden Fall rechtfertigen sich zunächst einige allgemeine Ausführungen zur Situation der Beschwerdeführerin. Aufgrund ihrer Entstehungsgeschichte liegt ihr (formeller) Sitz in U. Somit war auch die Steuerverwaltung des Kantons X als Behörde des Hauptsteuerdomizils zuständig für die Einschätzung der Beschwerdeführerin. Dies, obwohl seit Beginn von deren Tätigkeit ausser Frage stand, dass der Mittelpunkt ihrer Geschäftstätigkeit im Kanton Zürich liegt. In den früheren Jahren hatte dieser Umstand nicht allzu grosse Bedeutung, da die Beschwerdeführerin einzig Verluste auswies. Insofern sahen wohl die Steuerverwaltungen keine dringende Veranlassung, sich über die Frage des Hauptsteuerdomizils zu verständigen. Erst mit der Versteuerung erster Gewinne gewann diese Frage an Bedeutung, und so kam es zwischen den Steuerbehörden der beiden Kantone zu einer Verständigung, dass dem Kanton Zürich ab der Steuerperiode 2011 die Eigenschaft des steuerlichen Hauptsteuerdomizils zukomme. Das vorliegend angerufene Ruling wurde im Jahr 2010 von der Steuerverwaltung des Kantons X und ohne Rücksprache mit dem kantonalen Steueramt Zürich genehmigt.

E. 3.5

Unbestritten ist, dass der Kanton Zürich für die Steuerperiode 2011 für die Veranlagung der Beschwerdeführerin zuständig ist und der Kanton X dementsprechend nicht mehr. Es ist zudem nicht aktenkundig, dass das kantonale Steueramt Zürich zu irgendeinem Zeitpunkt über das vorliegend angerufene Ruling informiert worden wäre. Es stellt sich demnach die Frage, ob die Steuerverwaltung des Kantons X (im Jahr 2010 noch Hauptsteuerdomizil) ohne Einbezug der Zürcher Steuerbehörde (im Jahr 2010 noch Nebensteuerdomizil) als zuständig gelten kann, eine Vertrauensschutz auslösende verbindliche Auskunft zu erteilen. Die entscheidende Frage für den Vertrauensschutz wird nachfolgend sein, ob das Ruling von der zuständigen Behörde genehmigt wurde oder ob die Steuerpflichtige zumindest auf die Zuständigkeit vertrauen durfte.

E. 3.5.1

Betreffend die Staats- und Gemeindesteuern ist dies bereits für das Jahr 2010 zu verneinen. Kantone sind bei interkantonalen Sachverhalten im Bereich ihrer Steuerhoheit nicht an die Entscheide von anderen Kantonen gebunden. Im Bereich der Staats- und Gemeindesteuern sind einzig die Steuerbehörden des betroffenen Kantons zuständig, auf vorherige Anfrage hin über die Zulässigkeit eines gegebenenfalls problematischen Sachverhalts zu befinden. Werden diese Behörden nicht angefragt, sind sie durch allfällige Zusicherungen einer anderen kantonalen Steuerverwaltung oder der ESTV nicht gebunden (BGE 138 II 545 E. 2.1 [vgl. auch Regeste a]). Mit anderen Worten muss eine steuerpflichtige Person den Sachverhalt, welcher sich in mehreren Kantonen auswirkt, sowohl durch die Steuerbehörde des Hauptsteuerdomizils wie auch durch die Steuerbehörde des Nebensteuerdomizils bestätigen zu lassen (vgl. Schreiber/Jaun/Kobierski, a. a. O., S. 331 f.). Dies berücksichtigend war die Steuerverwaltung des Kantons X im Jahr 2010 nicht zuständig, verbindliche Auskünfte für die Einschätzung im Kanton Zürich im Jahr 2010 und 2011 betreffend die Staats- und Gemeindesteuern zu geben. Die Beschwerdeführerin kann sich – wie die Vorinstanz richtig ausführt – betreffend die Staats- und Gemeindesteuern schon aus diesem Grund nicht auf den Vertrauensschutz berufen, da die Auskunft nicht von der zuständigen Behörde erfolgt ist. Die Beschwerdeführerin durfte auch nicht auf die

Zuständigkeit vertrauen. Ihren Vertretern musste es bewusst gewesen sein, dass der Kanton Zürich nicht an die Entscheide des Kantons X gebunden ist. Insofern hätten die Zürcher Steuerbehörden von Beginn weg in die Ruling-Anfrage einbezogen werden müssen, um die Gültigkeit auch auf den Kanton Zürich auszuweiten. Umso deutlicher wird dies, wenn man berücksichtigt, dass sich die aufwandsmindernden Lizenzgebühren hauptsächlich im Kanton Zürich ausgewirkt haben. An diesem Ergebnis (wie im Übrigen noch zu zeigen sein wird, auch an demjenigen betreffend die direkte Bundessteuer [E. 3.5.2]) ändert auch die Aussage der Zürcher Steuerbehörde anlässlich einer Besprechung vom 23. Mai 2006 nichts, wonach sich die Steuerverwaltung des Kantons X (zukünftig) bei allfälligen Rulings mit dem kantonalen Steueramt Zürich in Verbindung setzen werde. Dies konnte einzig bedeuten, dass die Behörden miteinander in Kontakt treten würden, jedoch nicht, dass die Steuerverwaltung des Kantons X verbindliche Auskünfte für den Kanton Zürich hätte machen können. So zeigt sich gerade am Beispiel eines von der Beschwerdeführerin erwähnten früheren Rulings, dass nach wie vor die Genehmigung beider Steuerverwaltungen notwendig war. Eine Genehmigung des kantonalen Steueramts Zürich fehlt freilich auf dem streitbetroffenen Ruling.

E. 3.5.2

Zuständig für die Veranlagung der direkten Bundessteuer ist diejenige kantonale Steuerbehörde, in deren Kanton die steuerpflichtige juristische Person am Ende der Steuerperiode ihr steuerrechtliches Hauptsteuerdomizil hat (Art. 105 Abs. 3 DBG). Grundsätzlich war dies damit die Steuerbehörde des Kantons X bis und mit Steuerperiode 2010 und ab der Steuerperiode 2011 das kantonale Steueramt Zürich. Mit dem Wechsel des Veranlagungsorts entfällt auch die Zuständigkeit der ehemals zuständigen Steuerbehörde zur Erteilung eines Rulings. Bestehende Rulings, welche nach Wechsel der Zuständigkeit der Veranlagungsbehörde einen sich in der neuen Steuerperiode ereignenden bzw. weiter gelebten Sachverhalt betreffen, taugen nicht mehr als Vertrauensgrundlage. Ist derlei geschehen, so kann ein Steuerpflichtiger nicht mehr auf die Gültigkeit und die Schutzwirkung des Rulings vertrauen. Im vorliegenden Fall wurde der Wechsel des Hauptsteuerdomizils der Steuerpflichtigen zwar erst im Jahr 2013 mitgeteilt. Dass sie dadurch nicht mehr die Möglichkeit hatte, auf den Wegfall der Vertrauensgrundlage zu reagieren, erscheint aus Sicht der Beschwerdeführerin nachvollziehbarerweise als unbefriedigend, ändert aber nichts an dem Umstand, dass einzig der Kanton Zürich ab der Steuerperiode 2011 für die Veranlagung der direkten Bundessteuer zuständig war und sich die Beschwerdeführerin insofern nicht mehr auf das Ruling des Kantons X berufen kann. So weit reicht der Vertrauensschutz nicht und das Interesse an der richtigen Rechtsanwendung überwiegt. Ob die übrigen Voraussetzungen des Vertrauensschutzes erfüllt gewesen wären, muss vorliegend – aufgrund der fehlenden Vertrauensgrundlage – nicht mehr geprüft oder gar beantwortet werden. Immerhin ist anzumerken, dass es fraglich erscheint, ob die Beschwerdeführerin in der – hier einzig relevanten – Steuerperiode 2011 überhaupt gestützt auf das von ihr angerufene Steuerruling eine Disposition getroffen hat, welche nicht ohne Nachteil wieder rückgängig gemacht werden kann. Dies wäre Voraussetzung für die Anwendung des Vertrauensschutzes. Die von ihr bezahlten Lizenzgebühren waren ohnehin zivilrechtlich aufgrund des Lizenzvertrags geschuldet und die Beschwerdeführerin hätte diese Disposition nicht unterlassen können. Dass sie den Verkauf der Marke A im Jahr 2010 nicht vollzogen hätte, hätte sie um die steuerrechtliche Behandlung der Lizenzgebühren in den Folgejahren gewusst, macht die Beschwerdeführerin jedenfalls nicht geltend.

E. 3.6

Aufgrund der fehlenden Voraussetzungen für den Vertrauensschutz erübrigt sich eine weitere – inhaltliche – Prüfung des Rulings. Demgemäss ist die von der Beschwerdeführerin verbuchte Lizenzgebühr im Umfang von Fr. ... steuerrechtlich als verdeckte Kapitaleinlage zu qualifizieren und ist gewinn- und kapitalmässig aufzurechnen. Die gegen diesen Punkt erhobene Beschwerde ist abzuweisen.

E. 4

Zwischen den Parteien ist weiter der Umfang der internationalen Steuerauscheidung umstritten. Auf diesen Punkt gilt es nachfolgend einzugehen.

E. 4.1

Aufgrund persönlicher Zugehörigkeit steuerpflichtig ist eine juristische Person, wenn sich ihr Sitz oder ihre tatsächliche Verwaltung in der Schweiz befindet (Art. 50 DBG ; sog. Hauptsteuerdomizil). Bei persönlicher Zugehörigkeit ist die Steuerpflicht in der Schweiz grundsätzlich unbeschränkt (Universalitätsprinzip). Die Steuerpflicht erstreckt sich jedoch nicht auf Gewinne, welche durch im Ausland gelegene Geschäftsbetriebe, Betriebsstätten und Grundstücke erwirtschaftet werden (Art. 52 Abs. 1 DBG; unilaterale Freistellung). Die unilaterale Freistellung ist an zwei Voraussetzungen geknüpft, erstens, dass im Ausland eine Betriebsstätte existiert, und zweitens, dass die zu befreienden Gewinne sachlich – das heisst nach dem Prinzip der wirtschaftlichen Zugehörigkeit – der ausländischen Betriebsstätte zugerechnet werden können (Peter Brülisauer, in: Martin Zweifel/Michael Beusch/René Matteotti [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Internationales Steuerrecht, Basel 2015 [Kommentar Internationales Steuerrecht], Art. 7 OECD-MA N. 52 f.). Als Betriebsstätte gilt gemäss Art. 51 Abs. 2 DBG eine feste Geschäftseinrichtung, in welcher die Geschäftstätigkeit eines Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt wird. Betriebsstätten sind insbesondere Zweigniederlassungen, Fabrikationsstätten, Werkstätten, Verkaufsstellen, ständige Vertretungen, Bergwerke und andere Stätten der Ausbeutung von Bodenschätzen sowie Bau- oder Montagestellen von mindestens zwölf Monaten Dauer. Bei alledem ist grundsätzlich von einem einheitlichen Begriff der Betriebsstätte auszugehen, sowohl was die Betriebsstätte einer ausländischen Unternehmung in der Schweiz betrifft, wie auch den umgekehrten Fall der ausländischen Betriebsstätte einer schweizerischen Unternehmung (BGE 139 II 78 E. 2.4).

E. 4.1.1

Die Abgrenzung der Steuerpflicht für Geschäftsbetriebe, Betriebsstätten und Grundstücke erfolgt im Verhältnis zum Ausland nach den Grundsätzen des Bundesrechts über das Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung (Art. 52 Abs. 3 DBG; Peter Athanas/Giuseppe Giglio, Kommentar-DBG I, Art. 52 N. 20). Auf Ebene der Staats- und Gemeindesteuern gilt Entsprechendes (§ 57 Abs. 1 und 3 StG). Bei interkantonalen Unternehmen ist nach bundesgerichtlicher Praxis eine quotenmässige Ausscheidung zwischen Sitz- und Betriebsstättenkantonen vorzunehmen. Dabei geht es stets um das Ziel, unter Berücksichtigung der Verhältnisse des Einzelfalls einen Massstab zu finden, welcher die Bedeutung der einzelnen Niederlassungen im Rahmen des Gesamtunternehmens und ihren Anteil an der Erzielung des Gesamtertrags am besten zum Ausdruck bringt (so schon BGE 71 I 327 E. 3, auch zum Folgenden). Die Ermittlung der Quoten kann aufgrund der Buchhaltung der einzelnen Betriebsstätten (direkte Methode) oder aufgrund von Hilfsfaktoren (indirekte Methode), d. h. nach Massgabe äusserer betrieblicher Merkmale

wie Umsatz, Erwerbsfaktoren etc., erfolgen (Hannes Teuscher/Frank Lobsiger, in: Zweifel/Beusch/Mäusli-Allenspach [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Interkantonales Steuerrecht, Basel 2011 [Kommentar Interkantonales Steuerrecht], § 30 N. 25 ff.). Grundsätzlich hat die quotenmässig-direkte Methode Vorrang vor der Ausscheidung aufgrund von Hilfsfaktoren. Sie ist stets dann anzuwenden, wenn sie besser und sicherer als jene das Mass anzeigt, in welchem die Betriebsstätte zur Erzielung des Gesamtgewinns beigetragen hat (Kurt Locher/Peter Locher, Die Praxis der Bundessteuern, III. Teil: Das interkantonale Doppelbesteuerungsrecht, Basel [Loseblattwerk], Bd. 4, § 8 II C, 1b Nr. 17). Der (quotenmässig-)indirekten Methode kommt somit bloss subsidiärer Charakter zu. Sie kommt immer dann zur Anwendung, wenn eine Quotenfestlegung mittels Buchhaltungsergebnissen nicht infrage kommt, etwa weil keine getrennten Buchhaltungen geführt werden oder die aufgrund der Buchhaltungsergebnisse vorgenommene Quotenermittlung nicht der Realität entspricht (Teuscher/Lobsiger, Kommentar Interkantonales Steuerrecht, § 30 N. 33; Brülisauer, Kommentar Internationales Steuerrecht, Art. 7 OECD-MA N. 80 ff. ausführlich zu den verschiedenen Methoden im internationalen Verhältnis).

E. 4.1.2

In der Praxis der interkantonalen Steuerausscheidung wird je nach Unternehmensart auf unterschiedliche Hilfsfaktoren abgestellt. So steht bei Fabrikationsunternehmen die Aufteilung nach der indirekten Methode im Vordergrund. Der Gesamtgewinn wird im Verhältnis der Erwerbsfaktoren (Produktionsfaktoren) auf die Betriebsstätten aufgeteilt. Die Erwerbsfaktoren sind die Summe der Faktoren Kapital (einschliesslich der mit 6 % kapitalisierten Mieten) und Arbeit. Für den Erwerbsfaktor Arbeit werden die Löhne für die in den Betriebsstätten verrichtete Arbeit mit 10 % kapitalisiert. Dabei wird auf den Ort der Arbeitsnutzung, und nicht auf den Ort der Ausführung beziehungsweise die Zahlstelle abgestellt (Teuscher/Lobsiger, Kommentar Interkantonales Steuerrecht, § 31 N. 22 ff.). Massgebend ist damit, wo die Arbeit Wirkung entfaltet. Bei Handelsunternehmen wird demgegenüber in der Praxis – bei Anwendung der quotenmässig-indirekten Methode – der Gewinn mit Hilfe der Umsatzzahlen auf die Betriebsstätten verteilt, wobei der Sitz ein Präzipuum (Vorausanteil) zugeteilt erhält. Der erzielte Umsatz ist demnach der Schlüssel für die Ermittlung der Gewinnsteuerquote. Falls der Umsatz hingegen keine angemessene Verteilung ergibt und auch die direkte Methode nicht angewendet werden kann, erfolgt die Quotenbestimmung nach Ermessen (Teuscher/Lobsiger, Kommentar Interkantonales Steuerrecht, § 31 N. 32 ff.). Ähnlich ist auch bei Dienstleistungsunternehmen eine Ausscheidung basierend auf den Honorareinnahmen vorzunehmen (Teuscher/Lobsiger, Kommentar Interkantonales Steuerrecht, § 31 N. 40 f.). Bei gemischten Unternehmen (Handel und Fabrikation) kann die Gewinnaufteilung nach einer gemischten Methode erfolgen, indem Erwerbsfaktoren und Umsatz einbezogen werden (Teuscher/Lobsiger, Kommentar Interkantonales Steuerrecht, § 31 N. 45 f.). Bei interkantonalen Transportunternehmen gelten sowohl Bahnhöfe wie auch Gleise als Betriebsstätten und somit als Anknüpfungspunkte für die interkantonale Besteuerung. Zur Gewinnausscheidung erfolgt die Bestimmung der Quoten aufgrund der Verkehrsfrequenzen (Frequenzmethode). Diese ergeben sich aus dem auf jeden Kanton entfallenden Verkehr. Dem Hauptsitz wird zudem ein Präzipuum zugewiesen (Teuscher/Lobsiger, Kommentar Interkantonales Steuerrecht, § 31 N. 42 ff.).

E. 4.2

Vorliegend unbestritten ist zwischen den Parteien die Anwendung der quotenmässig-indirekten Methode zur Zuteilung der Gewinne. Die einzelnen Betriebsstätten der Beschwerdeführerin im Ausland verfügen nicht über eine eigenständige Buchhaltung, wodurch die Möglichkeit der Anwendung der quotenmässig-direkten Methode entfällt. Auch andere Methoden, welche international zur Gewinnzuteilung verwendet werden (Brülisauer, Kommentar Internationales Steuerrecht, Art. 7 OECD-MA N. 80 ff. und N. 89 f.), wurden wohl hauptsächlich aufgrund der fehlenden Betriebsstättenbuchhaltungen nicht weiter in Erwägung gezogen. Insofern findet vorliegend auch aus Sicht des Gerichts die quotenmässig-indirekte Methode Anwendung.

E. 4.2.1

Am Hauptsteuerdomizil ist die Steuerpflicht grundsätzlich unbeschränkt. Der ganze steuerbare Reingewinn einer juristischen Person (bzw. bei den Staats- und Gemeindesteuern auch das Kapital) ist dort zu versteuern. Die Steuerpflicht erstreckt sich jedoch nicht auf Geschäftsbetriebe, Betriebsstätten und Immobilien im Ausland. Eine Ausscheidung ins Ausland und damit eine Nichtbesteuerung in der Schweiz erfolgt jedoch nur, wenn der entsprechende Gewinn einer Betriebsstätte zugerechnet werden kann. Es geht demnach nicht bloss um eine Aufteilung "Schweiz" – "Ausland", sondern um die Aufteilung des Gewinns zwischen dem Hauptsitz in der Schweiz und den einzelnen Betriebsstätten im Ausland. Dies setzt in einem ersten Schritt voraus, dass feststeht, in welchem Land eine Betriebsstätte betrieben wird. In einem zweiten Schritt ist von Bedeutung, welche Tätigkeiten (Produktion, Verkauf etc.) von den einzelnen Betriebsstätten ausgeführt werden und welche Funktion diese innerhalb des gesamten Unternehmens haben. Mittels geeigneter Hilfsfaktoren ist dann ein der Situation gerecht werdendes Ergebnis anzustreben.

E. 4.2.2

Das kantonale Steueramt und die Beschwerdeführerin haben sich aus verfahrensökonomischen Gründen "geeignet", dass im Ausland eine Betriebsstätte bestehen soll, sobald mindestens ein Mitarbeiter im betreffenden Land beschäftigt wird und Mietaufwand anfällt. Diese Handhabung kommt der Beschwerdeführerin sicherlich entgegen, da ihr kein grosser administrativer Aufwand entsteht und das kantonale Steueramt und letztlich auch die Vorinstanz die Existenz von Betriebsstätten grosszügig akzeptiert. Grundsätzlich muss eine Betriebsstätte nämlich die Voraussetzungen von Art. 51 Abs. 2 DBG erfüllen, damit ihr ein Teil des steuerbaren Gewinns zugerechnet werden kann. Die Beweislast für die Existenz einer Betriebsstätte liegt dabei bei der Beschwerdeführerin (Brülisauer, Kommentar Internationales Steuerrecht, Art. 7 OECD-MA N. 93). Das Gericht sieht sich jedoch vorliegend nicht veranlasst, an der Feststellung der Betriebsstätten etwas zu ändern. Folglich sind die Länder, in welchen die Beschwerdeführerin eine Betriebsstätte betreibt, erstellt und haben insofern als unbestritten zu gelten.

E. 4.2.3

Nun ist weiter zu bestimmen, mit welchen Hilfsfaktoren die Zuteilung des Gewinns an die Betriebsstätten vorzunehmen ist. Da die Zuteilung des Gewinns an die Betriebsstätten ins Ausland steuermindernd wirkt, obliegt der Beschwerdeführerin die Beweislast für die entsprechenden Tatsachen. Dabei ist zu beachten, dass nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung in Konstellationen wie der vorliegenden " die unilateralen Regelungen, mit denen einseitig eine Doppelbesteuerung vermieden werden soll, tendenziell eher zugunsten des Besteuerungsrechts der Schweiz auszulegen sind, greift doch bei einer zu starken

Ausdehnung dieses Besteuerungsrechts im Allgemeinen – d. h. soweit ein Abkommen Anwendung findet – die abkommensrechtliche Regelung korrigierend ein" (BGE 139 II 78 E. 3.1.2). Weiter ist vorwegzunehmen, dass es sich vorliegend um eine aus Schweizer Optik wohl einzigartige Konstellation handelt. Die Tätigkeit der Beschwerdeführerin ist nur schwer mit jener anderer Gesellschaften in der Schweiz vergleichbar. Weder das kantonale Steueramt noch die Gerichte können daher auf eine gefestigte Praxis abstellen. Auch ein Blick in die internationale Judikatur, welche unter dem Titel der sogenannten "Entscheidungsharmonie" allenfalls Erkenntnisse zu liefern vermöchte (vgl. Michael Beusch, Die Bedeutung ausländischer Gerichtsentscheide für die Auslegung von DBA durch die schweizerische Justiz, in: Laurence Uttinger et al. [Hrsg.], Dogmatik und Praxis im Steuerrecht – Festschrift für Markus Reich, Zürich etc. 2014, S. 396 ff.), erweist sich vorliegend als wenig ergiebig. Erwähnenswert ist immerhin, dass die Beschwerdeführerin in einem von einem ausländischen Gericht im Jahr 2009 ... entschiedenen Fall erfolglos dafür gehalten hatte, im Land W zugunsten Dritter vorgenommene Flugzeugunterhaltsarbeiten sowie Pilotenausbildungen seien als mit dem Flugbetrieb verbunden von der Besteuerung im Land W auszunehmen und der Schweiz zur Besteuerung zuzuweisen.

E. 4.2.3.1

Das kantonale Steueramt und danach auch die Vorinstanz kamen zum Schluss, dass bei der Beschwerdeführerin die Ausscheidung – wie bei einem Fabrikationsunternehmen – mittels der Erwerbsfaktoren Arbeit und Kapital zu erfolgen habe. Die Löhne des fliegenden Personals (Piloten und Flugbegleiter; Hilfsfaktor Arbeit) sowie die Flugzeuge (Hilfsfaktor Kapital) weist das kantonale Steueramt dabei vollständig der Schweiz zu. Die Vorinstanz bestätigt dies und führt aus, die wertschöpfenden Tätigkeiten bei einer internationalen Fluggesellschaft würden sich vornehmlich am Hauptsitz abspielen. Dort arbeite die gesamte Geschäftsleitung und seien die wertschöpfenden Kernfunktionen angesiedelt. In den ausländischen Betriebsstätten fänden die für einen Hub-Carrier üblichen delegierbaren Routinefunktionen statt.

E. 4.2.3.2

Die Beschwerdeführerin stimmt dem kantonalen Steueramt und der Vorinstanz zwar insofern zu, als dass die Faktoren Arbeit und Kapital zu berücksichtigen seien. Dabei sei aber ein Anteil der Löhne des fliegenden Personals (teilweise) dem Ausland zuzurechnen. Gleiches gelte für die Flugzeuge bei der Zuordnung des Kapitals. Zudem sei der Umsatz als Hilfsfaktor einzubeziehen. Betreffend den Faktor Arbeit bringt die Beschwerdeführerin vor, dieser könne nicht per se der Schweiz zugeordnet werden. Eine Aufteilung der auf das fliegende Personal entfallenden Saläre nach Massgabe der Flugzeit zwischen In- und Ausland trage den tatsächlichen wirtschaftlichen Verhältnissen besser Rechnung. Im Ergebnis sei ein Anteil des fliegenden Personals von 12,14 % der gesamten Lohnkosten in das Ausland auszuscheiden. Im Zentrum der Wertschöpfung – so führt die Beschwerdeführerin zum Faktor Umsatz aus – stünden "die erdumspannenden Transportleistungen für Passagiere und Fracht". Für die Zuteilung der Verkaufsumsätze müsse man auf den sogenannten Point of Sales (bei Eigen- und Agentenverkauf) bzw. Point of Commencement (bei Internetbuchungen) abstellen. Der Point of Sales definiere sich nach dem Ort, wo die Tickets verkauft würden. Im Falle der Internetverkäufe müsse hingegen hilfsweise auf den Reisebeginn abgestellt werden. Dies ergebe, dass 57,49 % der Einkünfte aus dem Linienverkehr auf das Ausland entfallen würden. Bei der Fracht seien es

sogar 80,11 %. Dabei seien im Übrigen nur die Länder mit Betriebsstätten berücksichtigt worden. Die Betriebsstätten würden – wie auch das Operation-Center in der Schweiz – für den Flugverkehr unverzichtbare Leistungen erbringen. So trügen sie zum Erfolg des Flugbetriebs bei, unter anderem indem die lokalen Betriebsstätten-Mitarbeitenden die Piloten auf deren Flügen unterstützen würden. Insbesondere werde jeweils das Flugzeug auf Flugtauglichkeit überprüft. Schliesslich seien ... der ... ausländischen Mitarbeitenden im Verkaufsbereich tätig. Sie würden für die wichtige (wertschöpfende) Präsenz der Beschwerdeführerin im Ausland sorgen. Mit dem Vergleich der Vorinstanz, wonach die Steuerauscheidung der Beschwerdeführerin wie bei einem Fabrikationsunternehmen erfolgen soll, werde man den Eigenheiten einer internationalen Luftfahrtgesellschaft nicht gerecht.

E. 4.2.4

Die Beschwerdeführerin ist eine weltweit operierende Fluggesellschaft mit Sitz und Geschäftsleitung in der Schweiz. Haupttätigkeit ist die Beförderung von Passagieren und Fracht. Diese Tätigkeit findet aufgrund des marginalen inländischen Flugverkehrs und der kleinen Fläche der Schweiz fast ausschliesslich im Ausland statt. Ohne die Verbindungen ins Ausland bzw. ohne die ausländischen Destinationen könnte die Beschwerdeführerin gar nicht tätig sein. Zudem – wie heutzutage in der Flugbranche üblich – liegt auch der Reisebeginn vieler Passagiere und Frachtsendungen im Ausland und nicht mehr im "Heimatland". Aus dem Umstand, dass ein grosser Teil der eigentlichen Flugleistungen im Ausland stattfindet, kann nun freilich nicht zwingend geschlossen werden, dass von der Vorinstanz den Betriebsstätten zugeteilte prozentuale Gewinnanteil von 6,729 % müsse zu klein sein. Wie bereits erwähnt, hat eine Ausscheidung nicht ins "Ausland" zu erfolgen. Vielmehr ist der Gewinn den Betriebsstätten in jenem Umfang zuzuweisen und von der Besteuerung in der Schweiz auszunehmen, welcher deren Bedeutung im Rahmen des Gesamtunternehmens entspricht. Die pauschalen Äusserungen der Beschwerdeführerin, es sei nicht sachgerecht, dass sie mit ihrem weltweiten Streckennetz und Absatzmarkt nur knapp 6,73 % ihrer Wertschöpfung im Ausland erzielen solle, zielen daher an der hier einzig relevanten Frage der Bedeutung der einzelnen Betriebsstätten – und eben nicht des "Auslands" als solches – vorbei. Gleiches gilt für die Aussage der Beschwerdeführerin, sie fliege zu 99 % über ausländisches Territorium. Auch dies kann nicht mit einer entsprechenden Zurechnung an eine Betriebsstätte gleichgestellt werden. Dies gilt es nachfolgend zu beachten.

E. 4.2.5.1

Grundsätzlich unbestritten ist der Faktor "Mietaufwand". Dieser wird als Hilfsfaktor (Kapitalisierung mit 6 %) miteinbezogen (zur Aufteilung des Kapitals vgl. unten E. 4.3).

E. 4.2.5.2

Ebenfalls unbestritten ist, dass der Faktor Arbeit anhand des Lohnaufwands einbezogen werden muss. Es stellt sich jedoch die Frage, ob und gegebenenfalls wie der Lohnaufwand des fliegenden Personals in Kabine und Cockpit zwischen der Schweiz und den ausländischen Betriebsstätten aufzuteilen ist. Diese Gruppe stellt mit einem Vollzeitäquivalent (FTE) von 58,88 % die grösste Gruppe innerhalb der Beschwerdeführerin (insgesamt FTE 100 %) dar. Das fliegende Personal ist für die eigentliche Durchführung der Flüge (im engsten Sinn) zuständig. Pilotinnen und Piloten sowie Flugbegleitende fliegen mit den Flugzeugen von A nach B und wieder zurück und

transportieren dabei Passagiere und Fracht. Obwohl die Anstellung, Einsatzplanung und die Personaladministration wohl in der Schweiz erfolgt, muss dies nicht zwangsläufig eine integrale Zuteilung des fliegenden Personals in die Schweiz zur Folge haben. Bei der Bestimmung der Quote bei der indirekten Methode ist nämlich durchaus auch von Bedeutung, an welchem Ort eine Tätigkeit Wirkung entfaltet (E. 4.1.2). So sollte berücksichtigt werden, dass neben der Schweiz auch die Betriebsstätten ihren Teil an die Erbringung der Flugleistung beitragen. Entsprechend wirkt sich die Tätigkeit des fliegenden Personals nicht nur in der Schweiz, sondern auch an den Betriebsstätten im Ausland aus. Bei dieser Tätigkeit (Flugbetrieb im engsten Sinn) haben beide Destinationen dieselbe Bedeutung: Ohne Destination B kein Flug von A nach B. Geht man demnach von der Wirkung der Tätigkeit des fliegenden Personals aus, so erscheint es, unter Berücksichtigung der Bedeutung der Betriebsstätten für den Flugbetrieb, gerechtfertigt, einen (kleineren) Teil des Lohnaufwands als Hilfsfaktor den Betriebsstätten zuzuteilen. Die Beschwerdeführerin schlägt eine Quote von 12,14 % FTE der ganzen Belegschaft (FTE 100 %) vor. Dies ergebe sich aus der Aufteilung des fliegenden Personals (FTE 58,88 %) zwischen In- und Ausland nach Massgabe der (hälftigen) Flugzeit. Aus dieser Berechnung ergibt sich eine Aufteilung betreffend das fliegende Personal (FTE 58,88 %) von ca. 80 % Schweiz und 20 % Ausland. Diese Aufteilung erscheint als sachgerecht, um mit der quotenmässig-indirekten Methode der Bedeutung der Betriebsstätten gerecht zu werden. Dem Gericht ist es dabei durchaus bewusst, dass eine Gewinnaufteilung mittels separater Buchhaltungen der Betriebsstätten wohl zu einem anderen Resultat führen würde, da das fliegende Personal bei der Organisationsstruktur der Beschwerdeführerin nicht in den Betriebsstätten geführt wird. Dies ändert jedoch nichts daran, dass die Bestimmung der Quoten entsprechend wie eben vorgenommen erfolgen darf. Eine solche Aufteilung ist der Schweizer Ausscheidungspraxis im Übrigen nicht fremd. So wird bei der Frequenzmethode eine Aufteilung anhand von Frequenzen vorgenommen (E. 4.1.2 in fine). Anstatt den Frequenzen werden hier die Flugstunden verwendet. Da die überflogenen Gebiete – im Unterschied zu Eisenbahnunternehmen – keine Beziehung zur entsprechenden Flugleistung haben, sind die Flugstunden dann zwischen Abgangs- und Zielflughafen hälftig zuzuteilen. Als Zwischenresultat ist somit festzuhalten, dass beim Faktor Arbeit ein Anteil für das fliegende Personal den ausländischen Betriebsstätten zuzuordnen ist. Obwohl aus den Akten nicht klar hervorgeht, ob die Aufteilung der Stunden der Beschwerdeführerin nur Flüge an und von Destinationen mit Betriebsstätten betrifft, kann aufgrund der eher geringen Bedeutung der übrigen Destinationen und aus Praktikabilitätsüberlegungen auf den von der Beschwerdeführerin errechneten Faktor (12,14 %) abgestellt werden.

E. 4.2.6.1

Mit den Faktoren Arbeit und Kapital werden alle Betriebseinheiten in die Gewinnausscheidung einbezogen. Die Aufteilung nach diesen Erwerbsfaktoren hat auch zur Folge, dass der Gewinn der Beschwerdeführerin den Betriebsstätten in einem Umfang zugeteilt wird, welcher deren Bedeutung in der "Herstellung" des "Produkts" entspricht. Daher werden diese Hilfsfaktoren bei der Gewinnaufteilung von Fabrikationsunternehmen verwendet.

E. 4.2.6.2

Ob neben Arbeit und Kapital noch weitere Hilfsfaktoren in die Quotenermittlung einbezogen werden müssen, hängt davon ab, ob man damit der Bedeutung der Betriebsstätten im Rahmen des Gesamtbetriebs besser gerecht werden kann. Die

Beschwerdeführerin möchte neben Kapital und Arbeit auch noch den Faktor Umsatz bei der Quotenermittlung mitberücksichtigen. Der Faktor Umsatz wird regelmässig bei Handelsunternehmen oder Dienstleistungsunternehmen verwendet, um den Gewinn den Betriebsstätten aufgrund der dort erzielten Umsätze zuzuteilen. Auch bei gemischten Unternehmen kann auf den Umsatz als Hilfsfaktor zurückgegriffen werden. Hierfür ist es notwendig, dass die Umsätze – vorliegend die Verkäufe der Tickets für Fracht und Passagiere – einer Betriebsstätte zugeordnet werden können. Dies gelingt der Beschwerdeführerin aus verschiedenen Gründen nicht. So bleibt es auch nach den Ausführungen der Beschwerdeführerin nicht nachvollziehbar, inwiefern die einzelnen Betriebsstätten am Verkauf der Tickets in einem im Vergleich zum Hauptsitz in der Schweiz erheblichen Mass beteiligt sind. Auch wenn ein wesentlicher Teil des im Ausland tätigen Personals – gemäss Aussagen der Beschwerdeführerin – im Verkauf arbeitet, lassen sich dadurch die Umsätze der einzelnen Länder nicht direkt den entsprechenden Betriebsstätten zuordnen. Die Beschwerdeführerin reicht keine Unterlagen ein, welche aufzeigen könnten, dass das im Verkauf tätige Personal der Betriebsstätten – ähnlich einem Handelsunternehmen – die Ticketverkäufe selbst oder zumindest überwiegend selbst durchführt. Ein Mitwirken an den Verkäufen – wie es die Beschwerdeführerin beschreibt – reicht hierzu nicht, um neben der Gewinnaufteilung nach Erwerbsfaktoren noch einen weiteren Faktor hinzuzuziehen. Gleiches gilt für das Argument der Beschwerdeführerin, das Personal der Betriebsstätten erbringe wesentliche und unverzichtbare Leistungen für den Flugbetrieb. Der Beschwerdeführerin ist zuzustimmen, dass die Aufgaben, welche ausgeführt werden, für den geregelten Flugbetrieb von erheblicher Bedeutung sind. Dies wird jedoch für sämtliche Tätigkeiten innerhalb eines Unternehmens gelten. Es kann aus den Ausführungen der Beschwerdeführerin nicht geschlossen werden, warum die Arbeit der Betriebsstätten von grösserer Bedeutung sein soll, als jene in der Schweiz. Mit der Berücksichtigung des Faktors Arbeit wurde somit bereits sichergestellt, dass bei der Gewinnaufteilung die einzelnen Betriebsstätten einen entsprechenden Anteil am Gewinn erhalten. Schliesslich ist die Argumentation der Beschwerdeführerin auch bezüglich die Höhe der in den Betriebsstätten erzielten Umsätze nicht schlüssig. Die gesamten Verkäufe der Beschwerdeführerin erfolgten zu 75 % durch Agenten und Reisebüros und zu 25 % durch Eigenvertrieb (davon 17 % Internetbuchungen und 8 % Direktverkauf). Bis auf den sehr kleinen Anteil der Direktverkäufe durch die Beschwerdeführerin selbst (Internetbuchungen ausgenommen), können die Verkäufe nicht direkt einer Betriebsstätte zugeordnet werden. Weder der Verkauf durch ein Reisebüro oder einen Agenten in einem Land noch der Reisebeginn (POC) bei einem Ticketverkauf im Internet lässt eine vernünftige Zuordnung der Umsätze an die Betriebsstätten in jenen Ländern zu. Hierzu hätte die Beschwerdeführerin die konkreten Prozesse und Abläufe dieser Verkäufe an die Agenten bzw. im Internet aufzeigen müssen. Somit kann aus den von der Beschwerdeführerin vorgelegten Zahlen zwar auf die Bedeutung der Destination als solche geschlossen werden. Dies ist jedoch nicht gleichbedeutend mit der Erzielung des Umsatzes durch die Betriebsstätte selbst.