Bundesgericht
Tribunal fédéral
Tribunale federale
Tribunal federal

2C 958/2016

Urteil vom 2. August 2018

II. öffentlich-rechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Seiler, Präsident,
Bundesrichter Stadelmann,
Bundesrichter Haag,
Gerichtsschreiber Mösching.

Verfahrensbeteiligte
A.A._____ Ltd.,
Beschwerdeführerin,
vertreten durch Rechtsanwalt Dr. Conrad M. Walther,

gegen

Eidgenössische Steuerverwaltung, Abteilung Rechtswesen, Direkte Bundessteuer, Eigerstrasse 65, 3003 Bern,

Kantonales Steueramt Aargau, Rechtsdienst, Tellistrasse 67, 5001 Aarau.

Gegenstand
Direkte Bundessteuer 2008 bis 2012,

Beschwerde gegen das Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Aargau, 2. Kammer, vom 11. August 2016 (WBE.2015.446 / fl / we).

Sachverhalt:

A.
Die 1994 gegründete A.A._____ Limited (A.A._____ Ltd.) mit Sitz in U._____, Guernsey, ist eine Gruppengesellschaft der A._____ Group. Diese ist eine Unternehmensgruppe mit insgesamt über vierzig Gesellschaften in sechzehn Ländern. Muttergesellschaft ist die B.A._____ mit Sitz in V._____. Im Rahmen einer breit angelegten Steuerprüfung der Gesellschaften der A._____ Group durch das Kantonale Steueramt (KStA) überreichte F._____ am 6. September 2010 dessen Mitarbeitern u.a. die in Euro geführte Jahresrechnung 2009 der A.A._____ Ltd.. F._____ war zu diesem Zeitpunkt Head of Group Reporting & Tax der A._____ Group und ausserdem Mitglied des Board of Directors der A.A._____ Ltd.

B.
Nachdem F._____ mit E-Mail vom 15. Oktober 2010 verschiedene Unterlagen betreffend die A.A._____ Ltd. an die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) gesandt hatte, forderte diese die A._____ Group am 12. November 2010 auf, weitere Unterlagen einzureichen, so u.a. die Jahresrechnungen 2005 - 2008 der A.A._____ Ltd.. Im Namen der A._____ Group beantwortete F._____ das Schreiben der ESTV und reichte die in Euro geführten Jahresrechnungen 2005 - 2008 ein. In der Folge erteilte F._____ mehrfach weitere Informationen betreffend die Tätigkeit der A.A._____ Ltd. und stellte Unterlagen zur Verfügung.

C.
Am 30. April bzw. 21. Mai 2013 traf das KStA identische, an die B.A._____, W._____strasse x in V._____ adressierte Verfügungen betreffend die unbeschränkte Steuerpflicht der A.A._____ Ltd. in der Schweiz. Es stellte fest, dass sich der Ort der tatsächlichen Verwaltung der A.A._____ Ltd. in V._____ befinde und die A.A._____ Ltd. für die Belange sowohl der direkten Bundessteuer als auch der Kantons- und Gemeindesteuern ab dem 1. Januar 2005 der

unbeschränkten Steuerpflicht unterstellt sei. Gegen die Feststellungsverfügungen liessen die B.A._____ und die A.A._____ Ltd. Einsprache erheben. Mit an den Vertreter der B.A._____ und der A.A._____ Ltd. adressiertem Entscheid vom 13. Juni 2013 stellte das KStA fest, es habe die Feststellungsverfügungen vom 30. April bzw. 21. Mai 2013 versehentlich nicht korrekt zugestellt. Es hiess die Einsprache gut und hob die Feststellungsverfügungen auf.

D.
Am 18. Juni 2013 stellte das KStA dem Vertreter der A.A._____ Ltd. eine Aktennotiz der ESTV mit Datum vom 3. April 2013 betreffend "A.A._____ Ltd., Guernsey (Überprüfung der Steuerperioden 2005 - 2009) " zur Gewährung des rechtlichen Gehörs zu. Darin wurde namentlich ausgeführt, dass die ESTV vorschlage, die A.A._____ Ltd. in der Schweiz rückwirkend für die Perioden 2005 - 2009 (sowie 2010) zu besteuern, da sich der Ort der tatsächlichen Verwaltung der A.A._____ Ltd. in der Schweiz befinde. Die A.A._____ Ltd. nahm zu dieser Aktennotiz am 7. August 2013 Stellung und bestritt, dass der Ort der tatsächlichen Verwaltung der A.A._____ Ltd. in der Schweiz liege. Ausserdem machte sie für den Fall, dass die Steuerbehörden zu einer anderen Auffassung gelangen sollten, geltend, wenn die Veranlagungsverjährung gegenüber einer steuerpflichtigen Person unterbrochen werden solle, so bedürfe dies einer Einforderungshandlung, die dem Pflichtigen zur Kenntnis gebracht werden müsse. Bisher hätten die KStA und die ESTV immer nur mit den Verantwortlichen der A._____ Group, nicht aber mit der A.A._____ Ltd. korrespondiert. Als erste mögliche Einforderungshandlung könne höchstens das Schreiben vom 18. Juni 2013 gewertet werden;
damit seien allfällige Steueransprüche gegen die A.A._____ Ltd. bis und mit dem Steuerjahr 2007 in jedem Fall als verjährt zu betrachten.

E.
Nachdem F._____ am 29. Oktober 2013 dem KStA die in Euro geführten Jahresrechnungen 2010 - 2012 der A.A._____ Ltd. eingereicht hatte, stellte das KStA am 14. November 2013 fest, dass die A.A._____ Ltd. für die Belange der direkten Bundessteuer für die Steuerperioden 2008 - 2012 der unbeschränkten Steuerpflicht unterstellt sei. Für die Kantons- und Gemeindesteuern wurde hingegen keine neue Steuerpflicht im Kanton Aargau festgestellt. Das KStA und die A.A._____ Ltd. einigten sich für die Jahre 2008 - 2012 auf eine Aufrechnung der Zinsen bei der C.A._____ auf Darlehen gegenüber der A.A._____ Ltd. bei gleichzeitigem Verzicht auf die Besteuerung der A.A._____ Ltd. nach kantonalem Recht.

F.
Am 17. Dezember 2013 erhob die A.A._____ Ltd. Einsprache gegen die Feststellungsverfügung, woraufhin am 26. März 2014 eine Besprechung zwischen dem KStA, einem Vertreter der A.A._____ Ltd. und F._____ stattfand. Anlässlich dieser Besprechung sind dem KStA geprüfte Jahresrechnungen der A.A._____ Ltd. sowie Steuererklärungen - ohne Anerkennung einer Rechtspflicht - für die Jahre 2008 bis 2012 übergeben worden. Die neu in Schweizer Franken geführten Jahresrechnungen zeigten wegen des Kurseinbruchs Euro/Schweizer Franken erhebliche Verluste. Die A.A._____ Ltd. führte aus, sie beabsichtige rückwirkend auf den 1. Januar 2014 mit der in der Schweiz ansässigen D._____ zu fusionieren und ihre Tätigkeit auf diese zu übertragen und weiterzuführen. Aufgrund der Fusion würde der steuerliche Verlustvortrag der A.A._____ Ltd. auf die D._____ übertragen und dort steuerlich geltend gemacht.

G.
Am 1. Juli 2014 zog die A.A._____ Ltd. die Einsprache vom 17. Dezember 2013 zurück. Das KStA gab am 7. Juli 2014 dem Beschwerderückzug statt und hielt fest, dass die A.A._____ Ltd. für die Steuerperioden 2008 - 2012 für die Belange der direkten Bundessteuer der unbeschränkten Steuerpflicht unterstellt werde.

H.
Am 30. Juli 2014 reichte die A.A._____ Ltd. Steuererklärungen für die direkte Bundessteuer 2008 - 2012 ein. Die Steuererklärungen basierten auf den Jahresrechnungen der A.A._____ Ltd. in Schweizer Franken. Die deklarierten Gewinne bzw. Verluste/Verlustvorträge stellten sich im Vergleich zu den früher eingereichten Jahresrechnungen in Euro folgendermassen dar:

Jahr Gewinn Gewinn/Verlust Verlustvortrag
Euro CHF CHF
4'682 -8'779 -8'779
2008

'661 '170 '170
3'049 4'802 -3'976
2009
'241 '352 '818
6'857 -12'182 -16'158
2010
'734 '134 '952
2'735 609 -15'549
2011
'185 '502 '450
3'091 2'811 -12'737
2012
'833 '501 '949

20'416 -12'737
Total
'654 '949

I.
Die KStA teilte der ESTV mit Schreiben vom 5. September 2014 mit, dass die A.A._____ Ltd. ab 8. August 2014, d.h. mit Rechtskraft des Einspracheentscheids vom 7. Juli 2014, im Hinblick auf die direkte Bundessteuer für die Steuerperioden 2008 - 2012 der schweizerischen Steuerpflicht unterstellt sei. Erst ab diesem Datum sei für das KStA das Recht entstanden, für die Steuerperioden 2008 - 2012 von der A.A._____ Ltd. Steuererklärungen einzuverlangen. Die inzwischen von der A.A._____ Ltd. mit den Steuererklärungen eingereichten revidierten Restatements seien handelsrechtskonform, wie auch die bereits früher dem KStA und der ESTV zur Verfügung gestellten Jahresrechnungen in Euro. Diese seien jedoch zurückgezogen worden und existierten nicht mehr. Bei der Erstellung der Restatements handle es sich um sog. Bilanzänderungen, welche praxisgemäss bis zur Einreichung der Steuererklärung zulässig seien. Das KStA sei aufgrund dieser Praxis und des Massgeblichkeitsprinzips verpflichtet, die Restatements als Grundlage für die Veranlagung zu akzeptieren. Dementsprechend setzte das KStA mit Veranlagungsverfügung vom 14. Oktober 2014 den steuerbaren Gewinn der A.A._____ Ltd. für die Steuerperioden 2008 bis 2012 auf jeweils Fr. 0.-
- fest.

J.
Das Spezialverwaltungsgericht wies eine gegen die Veranlagungsverfügung erhobene Beschwerde der ESTV am 24. September 2015 ab. Gegen diesen Entscheid reichte die ESTV beim Verwaltungsgericht des Kantons Aargau Beschwerde ein, welches die Beschwerde teilweise guthiess und das Urteil des Spezialverwaltungsgerichts aufhob. Das Verwaltungsgericht setzte für die Steuerperioden 2008 - 2012 folgende Ergebnisse fest, wobei es sich auf die in Euro eingereichten Jahresrechnungen der A.A._____ Ltd. stützte, welche es in Schweizer Franken zum durchschnittlichen Jahreskurs umrechnete.

Jahr_ Ergebnis in Euro_ Jahresdurch- schnittskurs_ Ergebnis in CHF_

4 1 7
2008
____ _____'682'661 .58715 _____'432'085

3 1 4
2009
____ _____'049'241 .50995 _____'604'201

6 1 9
2010
____ _____'857'734 .38305 _____'484'589

2 1 3
2011

____ _____'735'185 .2333 _____'373'304

3 1 3
2012
____ _____'091'833 .20528 _____'726'524

Zur Festlegung des steuerbaren Reingewinns nach Abzug der direkten Bundessteuer (Art. 59 Abs. 1 lit. a DBG) wies es die Angelegenheit an das KStA zurück.

K.
Die A.A._____ Ltd. legt mit Eingabe vom 5. Oktober 2016 Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten an das Bundesgericht ein. Sie beantragt, das Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Aargau sei - unter Feststellung des richtigen Sachverhalts - aufzuheben und die bei der direkten Bundessteuer 2008 bis 2012 steuerbaren Gewinne der A.A._____ Ltd. seien auf Fr. 0.-- zu reduzieren.
Die ESTV beantragt in ihrer Vernehmlassung, die Beschwerde sei vollumfänglich abzuweisen. Das Verwaltungsgericht des Kantons Aargau stellt den Antrag, die Beschwerde sei abzuweisen, soweit darauf einzutreten sei. Das Kantonale Steueramt verzichtet auf eine Vernehmlassung. Die A.A._____ Ltd. nimmt zum Vernehmlassungsergebnis abschliessend Stellung und hält an ihren Rechtsbegehren in der Beschwerdeschrift fest.

Erwägungen:

1.
Das Bundesgericht prüft seine Zuständigkeit und die weiteren Eintretensvoraussetzungen von Amtes wegen (Art. 29 Abs. 1 BGG) und mit freier Kognition (Art. 95 lit. a BGG; BGE 140 I 90 E. 1 S. 92; 140 V 22 E. 4 S. 26 mit Hinweisen).

1.1. Die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten ist zulässig gegen einen (End-) Entscheid einer letzten oberen kantonalen Instanz in einer Angelegenheit des öffentlichen Rechts, soweit kein Ausschlussgrund vorliegt (Art. 82 lit. a, Art. 83, Art. 86 Abs. 1 lit. d und Abs. 2, Art. 90 BGG i.V. m. Art. 146 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG; SR 642.11]). Die Beschwerdeführerin ist gestützt auf Art. 89 Abs. 1 BGG zur Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten legitimiert. Auf die frist- und formgerecht eingereichte Beschwerde ist einzutreten (Art. 42 und 100 BGG).

1.2. Anfechtbar beim Bundesgericht sind hauptsächlich Entscheide, die das Verfahren ganz (Endentscheide; Art. 90 BGG) oder teilweise abschliessen (Teilendentscheide; Art. 91 BGG). Mit Rückweisungsentscheiden geht keine Beendigung des Verfahrens im Sinne von Art. 90 und 91 BGG einher. Aus diesem Grund stellen sie im Regelfall einen Zwischenentscheid dar (Art. 93 BGG; BGE 139 V 339 E. 3.2 S. 341), und zwar selbst dann, wenn die rückweisende Behörde in ihrem Entscheid zuhanden der unteren Instanz gewisse materiellrechtliche Teilaspekte des Streitverhältnisses klärt (BGE 135 II 30 E. 1.3.1 S. 34). Gemäss Art. 93 Abs. 1 lit. a BGG ist die Beschwerde gegen andere - als die in Art. 92 BGG genannten - selbständig eröffneten Vor- und Zwischenentscheide indes nur zulässig, soweit sie einen nicht wieder gutzumachenden Nachteil bewirken können (BGE 137 III 380 E. 1.2.1 S. 382). Nur ausnahmsweise kann von einem (Quasi-) Endentscheid ausgegangen werden. Dies bedingt freilich, dass der unteren Instanz bei Umsetzung der materiellen Vorgaben kein eigener Entscheidungsspielraum verbleibt und die Rückweisung lediglich noch der (rechnerischen) Umsetzung des oberinstanzlich Angeordneten dient. Solche (Quasi-) Endentscheide unterliegen Art. 90 BGG
(ausführlich zum Ganzen: Urteile 2C 207/2013 E. 1.4 und 2C 208/2013 E. 1.5, beide vom 28. April 2014).

1.3. Im vorliegenden Fall erachtet die Vorinstanz die Abstützung auf die neu in Schweizer Franken erstellten Jahresrechnungen als bundesrechtswidrig. Sie weist die Sache an die erste Instanz zurück, wobei dieser einzig noch die Aufgabe obliegt, den steuerbaren Reingewinn nach Abzug der direkten Bundessteuer zu ermitteln. Der angefochtene Rückweisungsentscheid erweist sich damit als (Quasi-) Endentscheid im Sinne von Art. 90 BGG. Als solcher ist er ohne Nachweis eines nicht wieder gutzumachenden Nachteils anfechtbar.

1.4. Mit der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten kann eine Rechtsverletzung nach Art. 95 und 96 BGG gerügt werden. Das Bundesgericht wendet das Recht von Amtes wegen an (Art.

106 Abs. 1 BGG), doch prüft es, unter Berücksichtigung der allgemeinen Rüge- und Begründungspflicht (Art. 42 Abs. 1 und 2 BGG), grundsätzlich nur die geltend gemachten Vorbringen, sofern allfällige weitere rechtliche Mängel nicht geradezu offensichtlich sind (BGE 138 I 274 E. 1.6 S. 280 f. mit Hinweis). Die Verletzung von Grundrechten und von kantonalem und interkantonalem Recht untersucht es in jedem Fall nur insoweit, als eine solche Rüge in der Beschwerde vorgebracht und begründet worden ist (Art. 106 Abs. 2 BGG).

1.5. Das Bundesgericht legt seinem Urteil den Sachverhalt zugrunde, den die Vorinstanz festgestellt hat (Art. 105 Abs. 1 BGG). Die vorinstanzlichen Feststellungen können nur berichtigt werden, sofern sie entweder offensichtlich unrichtig, d.h. willkürlich ermittelt worden sind (Art. 9 BV; BGE 137 II 353 E. 5.1 S. 356) oder auf einer Rechtsverletzung im Sinne von Art. 95 BGG beruhen (Art. 105 Abs. 2 BGG). Zudem hat die beschwerdeführende Partei aufzuzeigen, dass die Behebung des Mangels für den Ausgang des Verfahrens entscheidend sein kann (Art. 97 Abs. 1 BGG; BGE 137 III 226 E. 4.2 S. 234). Neue Tatsachen und Beweismittel dürfen nur soweit vorgebracht werden, als erst der Entscheid der Vorinstanz dazu Anlass gibt (Art. 99 Abs. 1 BGG; vgl. BGE 135 I 143 E. 1.5 S. 146 f.).

2.
Die Beschwerdeführerin rügt vorab eine in verschiedener Hinsicht offensichtlich unrichtige Feststellung des Sachverhalts durch die Vorinstanz.

2.1.

2.1.1. Die Vorinstanz habe nicht festgestellt, für welche der rechtlich eigenständigen Gesellschaften der A._____ Group F._____ seine verschiedenen Handlungen vorgenommen habe. Sie hätte erkennen müssen, dass F._____ gegenüber den Steuerbehörden jeweils als Organ bzw. Vertreter der E.A._____ und der D.A._____, nicht aber als Organ bzw. Vertreter der Beschwerdeführerin gehandelt habe. Dadurch habe die Vorinstanz der Beschwerdeführerin Handlungen zugerechnet, welche diese mangels Vertretung gar nicht vorgenommen habe. Eine solche "konzernweite" Zurechnung von Handlungen eines Organs bzw. Vertreters von rechtlich eigenständigen anderen Gruppengesellschaften zulasten der Beschwerdeführerin entspreche nicht der schweizerischen Rechtsordnung, weil betreffend der Steuerpflicht in der Schweiz alle rechtlich eigenständigen Gesellschaften als Steuersubjekte behandelt würden. Die Behebung des offensichtlich falsch festgestellten Sachverhalts sei deshalb für den Verfahrensausgang entscheidend. Zudem sei entgegen der Ansicht der Vorinstanz klar zwischen Verfahrensschritten betreffend Dritte (insb. Gruppengesellschaften) und solchen im Namen oder in Vertretung der Beschwerdeführerin zu unterscheiden.

2.1.2. Die Vorinstanz hat ausdrücklich festgehalten, dass F._____ für die Beschwerdeführerin tätig geworden ist. Sie geht in E. II.1.3.1 des angefochtenen Entscheides davon aus, dass die Frage einer allfälligen Steuerpflicht der Beschwerdeführerin in der Schweiz schon im Herbst 2010 zumindest potentiell Verfahrensthema war. Am 30. August 2010 kündigte der Revisor des KStA einen Besuch bei der B.A._____ im Hinblick auf die Steuerveranlagung 2008 und 2009 an. Im Schreiben, welches an F._____ als (damaliger) Head of Group Reporting & Tax adressiert war, wurde darauf hingewiesen, dass insbesondere die Jahresrechnungen der Beschwerdeführerin sowie ihre Führungsverhältnisse und die wahrgenommenen Aufgaben von Interesse seien. Das darauf folgende Schreiben der ESTV vom 12. November 2010 beinhaltete dann die fett geschriebene Überschrift A.A._____ Ltd. Die Vorinstanz ging deshalb davon aus, dass die Frage einer allfälligen Steuerpflicht der Beschwerdeführerin schon im Herbst 2010 zumindest potentiell Verfahrensthema war, dies F._____ auch bewusst war bzw. sein musste und dieser in seiner Stellung als Organ der Beschwerdeführerin die von der ESTV verlangten Unterlagen einreichte. Dies gilt sowohl für die Jahresrechnungen
2005 - 2008 in Euro, welche am 7. Januar 2011 eingereicht wurden, als auch für die Jahresrechnung 2009 in Euro, welche bereits anlässlich des Besuchs des KStA am 6. September 2010 übergeben worden war. Die Jahresrechnungen 2010 - 2012 in Euro sandte F._____ wiederum per Mail am 29. Oktober 2013 an das KStA. Zwar war die Feststellungsverfügung vom 30. April / 21. Mai 2013 zuvor wegen mangelhafter Zustellung als nichtig aufgehoben worden, trotzdem wusste die Beschwerdeführerin bzw. deren Vertreter um das hängige Verfahren betreffend Feststellung ihrer Steuerpflicht, kannte die Argumente der ESTV aus deren Aktennotiz vom 3. April 2013 (zugestellt am 18. Juni 2013) und hatte dazu bereits ausführlich Stellung genommen. Wenn die Vorinstanz unter diesen Umständen davon ausgeht, dass F._____ die Jahresrechnungen 2010 - 2012 in Euro mit Wissen der Beschwerdeführerin in Erfüllung ihrer Mitwirkungspflicht eingereicht hat, so ist das nicht

offensichtlich falsch. Vielmehr ist unglaubwürdig, dass F._____ die Jahresrechnungen der Beschwerdeführerin für eine andere juristische Person des Konzerns eingereicht haben sollte. Es ist somit im Folgenden davon auszugehen, dass sämtliche Jahresrechnungen von der Beschwerdeführerin selbst im
Feststellungsverfahren eingereicht worden sind.

2.1.3. Ohnehin wäre die Behebung des Mangels für den Ausgang des Verfahrens, als weitere Voraussetzung zur Berichtigung des Sachverhalts (E. 1.5), nicht entscheidend. Die Vorinstanz hat ausführlich dargelegt (E. II. 1.3.2 des angefochtenen Entscheids), dass die Jahresrechnungen auch hätten verwendet werden dürfen, wenn sie von F._____ für eine andere Gesellschaft der A._____ Group eingereicht worden wären und die Beschwerdeführerin nichts von der Absicht der ESTV gewusst hätte, sie für die direkte Steuerpflicht in der Schweiz zu unterwerfen. Die Erhebung dieser Beweismittel sei nicht nur für eine allfällige Feststellung der Steuerpflicht der Beschwerdeführerin sinnvoll gewesen, sondern vielmehr auch im Rahmen der Überprüfung der geschäftsmässigen Begründetheit von verrechneten Leistungen der Beschwerdeführerin an schweizerische Gesellschaften der A._____ Group und sei deshalb zulässig. Es sei nachvollziehbar und nicht zu beanstanden, wenn die Steuerbehörde im Hinblick auf die Gewinnung eines ersten, groben Eindrucks betreffend ins Ausland abgeführter Aufwendungen die Jahresrechnungen der ausländischen Gruppengesellschaft einverlangt. Solchermassen rechtmässig erlangte Beweismittel dürften in der Folge auch im Verfahren
zur Feststellung der Steuerpflicht der betroffenen ausländischen Gruppengesellschaft sowie gegebenenfalls im anschliessenden Veranlagungsverfahren verwendet werden. Diese rechtliche Argumentation wird zwar von der Beschwerdeführerin ebenfalls bestritten, ist aber nicht zu beanstanden, wie sogleich aufzuzeigen ist.

2.2.

2.2.1. Die Beschwerdeführerin bringt weiter vor, die Vorinstanz habe zahlreiche amtsinterne Vorgänge unberücksichtigt gelassen. Diese würden aufzeigen, dass die ESTV ihre Absicht, die Beschwerdeführerin kraft persönlicher Zugehörigkeit in der Schweiz der unbeschränkten Steuerpflicht zu unterwerfen, lange Zeit verheimlicht habe. Ohne ihre Absicht publik zu machen, habe sie von der B.A._____ umfangreiche Unterlagen über die Beschwerdeführerin einverlangt. Erst mit der Zustellung der an die A._____ Group adressierten ersten Feststellungsverfügung vom 30. April 2013, habe diese (nicht aber die Beschwerdeführerin) von der Absicht der ESTV erfahren. Bei zutreffender Feststellung des Sachverhalts hätte die Vorinstanz erkennen können, dass die Jahresabschlüsse 2008 und 2009 in Euro von Dritten in einem Verfahren eingereicht worden seien, welches die Beschwerdeführerin nicht betreffe und deshalb nicht verwertbar seien. Die amtsinternen Vorgänge würden zudem belegen, dass die Steuerbehörden wider Treu und Glauben, in Missachtung der Mitwirkungspflicht der Beschwerdeführerin sowie in Umgehung des Deklarationsrechtes und in Verletzung des rechtlichen Gehörs von Dritten (d.h. der E.A._____ und D.A._____) in einem Verfahren, welches
die Beschwerdeführerin nicht betroffen habe, Unterlagen und Informationen über diese eingeholt habe. Die Jahresabschlüsse seien deshalb nicht verwertbar und könnten auch nicht der Veranlagung betreffend die direkte Bundessteuer 2008 - 2012 verwendet werden.

2.2.2. Die Beschwerdeführerin legt nicht dar, inwiefern die internen Mails der ESTV belegen sollen, dass die Sachverhaltsfeststellung der Vorinstanz, wonach F._____ die fraglichen Jahresrechnungen für die Beschwerdeführerin eingereicht hat, willkürlich erfolgt sein sollte. Im Weiteren ist eine Behörde nicht verpflichtet, ihre Absicht im voraus bekannt zu geben. Dies ist schon deshalb gar nicht möglich, weil die Frage, welcher Sachverhalt rechtserheblich ist, erst in der Veranlagungsverfügung beantwortet wird. Für das Veranlagungsverfahren muss daher ein den Umständen nach hypothetischer massgeblicher Sachverhalt als Arbeitsgrundlage genügen. Im Rahmen der Untersuchungspflicht liegt somit die Entscheidung darüber, welche Auskünfte zu erteilen sind, im Ermessen der Steuerbehörden. Dabei ist nicht verlangt, dass die Unterlagen für die Veranlagung der steuerpflichtigen Person notwendig sind. Es reicht aus, wenn sie dafür grundsätzlich geeignet sind (ZWEIFEL/HUNZIKER, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [nachfolgend: Komm. DBG], Zweifel/Beusch [Hrsg.], 3. Aufl. 2017, N. 15 f. zu Art. 126 DBG). Auch in einem blossen Steuerdomizilverfahren sind die Behörden auf minimale
wirtschaftliche Informationen angewiesen und die Jahresrechnungen waren geeignet, darüber Auskunft zu geben. Im Weiteren wäre es vorliegend auch möglich gewesen, dass die Beschwerdeführerin nicht in der Schweiz für steuerpflichtig erklärt worden wäre, sondern allenfalls

eine Hinzurechnung ihrer Steuerfaktoren zu einer anderen Gesellschaft der B.A._____ stattgefunden hätte. Inwiefern die internen Mails ein treuwidriges Verhalten der Behörden belegen sollen und die Vorinstanz deshalb in Verletzung von Bundesrecht nicht alle relevanten Tatsachen ermittelt hat, erschliesst sich dem Gericht nicht. Inwiefern die amtsinternen Mails für die Feststellung der weiteren vorgebrachten Rechtsverletzungen relevant sein sollen, substantiiert die Beschwerdeführerin trotz ihrer umfangreichen Ausführungen ebenfalls nicht weiter. Auch die Ausführungen betreffend Konzernrecht entbehren einer Grundlage, weil die Unterlagen durch F._____ für die Beschwerdeführerin selbst eingereicht wurden.

2.3. Es kann somit zur Beurteilung der weiteren Rügen auf den durch die Vorinstanz festgestellten Sachverhalt abgestützt werden. Im Weiteren wird dadurch auch die Rüge hinfällig, die Jahresabschlüsse in Euro der Beschwerdeführerin seien unter Verletzung von Verfahrensvorschriften unrechtmässig in den Besitz der Steuerbehörden gelangt und dürften aus diesem Grund im Veranlagungsverfahren nicht verwendet werden.

3.
Die Beschwerdeführerin beanstandet in materiell-rechtlicher Hinsicht hauptsächlich, dass sich die Vorinstanz bei ihrem Urteil auf die Jahresrechnungen 2008 - 2012 in Euro abstützt und nicht auf diejenigen in Franken, welche die Beschwerdeführerin zusammen mit ihrer Steuererklärung am 30. Juli 2014 eingereicht hat. Dadurch habe die Vorinstanz die bundesrechtlich angeordnete Zweiteilung des Verfahrens in ein vorgelagertes Steuerdomizilverfahren und in ein nachgelagertes Veranlagungsverfahren sowie deren Auswirkungen auf das Deklarationsrecht nicht beachtet und somit die Beschwerdeführerin rechtsungleich behandelt (Art. 8 BV), gegen das Willkürverbot verstossen (Art. 9 BV) sowie deren Anspruch auf rechtliches Gehör (Art. 29 BV), die Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit und das Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung (Art. 127 Abs. 2 und 3 BV) verletzt. Zudem habe die Vorinstanz bei ihrem Vorgehen gegen das Prinzip der Massgeblichkeit der Handelsbilanz (Art. 58 Abs. 1 lit. a DBG), das Deklarationsrecht (Art. 124 Abs. 2 DBG) und gegen das in Art. 125 Abs. 2 DBG statuierte Recht, zusammen mit der Steuererklärung die unterzeichnete Jahresrechnung einzureichen, verstossen. Im Weiteren sei die Vorinstanz fälschlicherweise davon ausgegangen, dass bereits vor der Einreichung der Vollmacht vom 31. Oktober 2013 ein Vertretungsverhältnis vorhanden gewesen sei und habe damit Art. 118 DBG verletzt. Auch habe die Vorinstanz Verfahrensrechte Dritter missachtet, indem sie ohne dass die Voraussetzungen von Art. 127 und/oder Art. 128 DBG erfüllt gewesen wären, von diesen Auskünfte und Unterlagen über die Beschwerdeführerin eingeholt habe.

3.1. Die Beschwerdeführerin ist der Ansicht, dass aufgrund der Zweiteilung in ein Steuerdomizil- und das Veranlagungsverfahren auch die Mitwirkungspflichten der Betroffenen unterschiedlich ausgestaltet seien. Im Steuerdomizilverfahren treffe eine potentiell steuerpflichtige juristische Person mit Sitz im Ausland keine Mitwirkungspflichten, da diese im internationalen Verhältnis gar nicht durchsetzbar wären. Es werde lediglich über eine einzelne Voraussetzung des Steuerrechtsverhältnisses befunden. Erst wenn die Steuerpflicht als erfüllt betrachtet werde und ein rechtskräftiger Entscheid betreffend das Steuerdomizil vorliege, könne über die Festsetzung der Steuerfaktoren befunden werden. Weil im Steuerdomizilverfahren explizit nicht über die Steuerfaktoren entschieden werde, wäre es systemwidrig, wenn in diesem Verfahren eingereichte Unterlagen anschliessend im Veranlagungsverfahren zur Festsetzung der Steuerfaktoren berücksichtigt werden können. Dafür seien sie gerade nicht eingereicht worden. Die Beschwerdeführerin habe ihre Jahresrechnungen 2008 - 2012 in Euro mit Entscheiden des Verwaltungsrates vom 18. Dezember 2013 sowie vom 19. März 2014 zurückgezogen und durch Abschlüsse in Schweizer Franken ersetzt. Sie habe somit im Zeitpunkt in dem das Veranlagungsverfahren begonnen habe, d.h. nach Rückzug ihrer Beschwerde im Feststellungsverfahren mit der Einreichung ihrer Steuererklärung am 30. Juli 2014, nur noch über Jahresrechnungen in Schweizer Franken verfügt. Aufgrund des im Veranlagungsverfahren geltenden Massgeblichkeitsprinzips, könne sich die Vorinstanz nun nur noch auf diese beziehen, nicht aber auf die Jahresrechnungen 2008 - 2012 in Euro, welche vor der Eröffnung des Veranlagungsverfahrens den Steuerbehörden zugekommen und steuerrechtlich gar nicht mehr existent seien.

3.2. Auch müssten Personen, welche ein Steuerdomizilverfahren zu gewärtigen haben, sich darauf verlassen können, dass eingereichte Unterlagen nicht ohne Einschränkung im Veranlagungsverfahren verwendet werden bzw. dürften diese nur im Steuerdomizilverfahren Verwendung finden, um den Ort der tatsächlichen Verwaltung zu bestimmen. Andernfalls seien die Deklarationsrechte der steuerpflichtigen Person im Veranlagungsverfahren eingeschränkt, weil es ihr verwehrt wäre, nach Feststellung des Steuerdomizils noch neue - handelsrechtlich konforme - Jahresabschlüsse

zusammen mit ihrer Steuererklärung einzureichen. Bilanzänderungen wären ausgeschlossen, wenn im Steuerdomizilverfahren bereits Jahresabschlüsse vorhanden gewesen waren. Dies stehe auch in Widerspruch zur bundesgerichtlichen Rechtsprechung (vgl. Urteil 2C 509/2013, 2C 510/2013, 2C 527/2013, 2C 528/2013 vom 8. Juni 2014 E. 2.5.2). Freiwillig im Steuerdomizilverfahren eingereichte Unterlagen dürften deshalb in einem allfällig daran anschliessenden Veranlagungsverfahren nur verwendet werden, wenn sie in diesem nochmals eingereicht würden.

4.
Wie bereits gesehen (E. 2), ging die Vorinstanz verbindlich davon aus, dass F._____ die fraglichen Jahresrechnungen in Euro für die Beschwerdeführerin bei den Behörden einreichte und sie somit rechtmässig Eingang in das Steuerverfahren gefunden haben. Unter diesen Umständen spricht gemäss Vorinstanz nichts dagegen, die Unterlagen auch im anschliessenden Veranlagungsverfahren zu verwenden. Selbst wenn sie in einem nicht die Beschwerdeführerin betreffenden Verfahren, sondern im Rahmen der Prüfung bei schweizerischen Gesellschaften der A._____ Group verbuchten Aufwendungen für von der Beschwerdeführerin erbrachte Leistungen eingereicht worden sein sollten, ergebe sich kein anderes Ergebnis. Das Einverlangen von Jahresrechnungen überschreite unter den vorliegenden Umständen das den Steuerbehörden zustehende Ermessen, welche Unterlagen sie einverlangen möchten (vgl. E. 2.2.2), nicht. Es verhalte sich mit den fraglichen Jahresrechnungen in Euro ebenso wie bei anderen von der Steuerbehörde beschafften, allgemein zugänglichen oder von einem nicht am Verfahren beteiligten Dritten beigebrachten Unterlagen. Solange solche Dokumente nicht unter Verletzung von Verfahrensvorschriften beschafft worden seien, stehe deren Verwertbarkeit
selbst bei einem einen anderen Steuerpflichtigen betreffenden Verfahren nichts entgegen, und zwar weder im (rechtskräftig erledigten) Verfahren betreffend Feststellung der Steuerpflicht noch im anschliessenden Veranlagungsverfahren (vgl. E. II. 1.3.2.3 des angefochtenen Entscheids).

4.1. Die Ausführungen der Vorinstanz sind nicht zu beanstanden und sie gelten selbstverständlich auch, wenn das neue Verfahren den Steuerpflichtigen, der die Unterlagen eingereicht hat, selbst betrifft. Ohnehin wäre es vorliegend ohne weiteres zulässig gewesen, die fraglichen Jahresrechnungen in Euro im Veranlagungsverfahren nochmals einzuverlangen. Es spricht deshalb nichts dagegen, wenn die Behörden bei ihrer Veranlagung Unterlagen hinzuziehen, die sich bereits rechtmässig in ihrem Besitz befanden. Mit diesem Vorgehen wird die Trennung zwischen Steuerdomizil- und Veranlagungsverfahren nicht durchbrochen; es liegt keine Verletzung der in diesem Zusammenhang geltend gemachten Bestimmungen vor.

4.2. Insbesondere ist auch der Vorwurf der rechtsungleichen (Art. 8 BV) sowie willkürlichen Behandlung (Art. 9 BV) entkräftet. Nicht nur die Beschwerdeführerin, welche ihre Unterlagen bereits im Steuerdomizilverfahren einreichte, sondern auch Personen, die sich in einem vorgelagerten Verfahren nicht kooperativ zeigen, müssen im Veranlagungsverfahren die von den Behörden zulässig verlangten Dokumente einreichen. Eine willkürliche oder rechtsungleiche Behandlung der Beschwerdeführerin ist nicht ersichtlich.

4.3. Die Beschwerdeführerin bringt zudem vor, dass solange die subjektive Steuerpflicht nicht festgestellt sei, einer steuerpflichtigen Person keine Mitwirkungspflichten obliegen. Sie verweist dazu auf die Literatur (vgl. PETER LOCHER, Kommentar zum DBG, III. Teil 2016, N. 3 zu Art. 126 DBG; ZWEIFEL/HUNZIKER, a.a.O., N. 3c zu Art. 126 DBG; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Handkommentar zum DBG, 3. Aufl. 2016, N. 72 zu Art. 3 DBG). Zwar ist der Steuerwohnsitz als steuerbegründende Tatsache grundsätzlich von den Steuerbehörden nachzuweisen. Der Steuerpflichtige ist jedoch zur Mitwirkung und namentlich zu umfassender Auskunftserteilung über die für die Besteuerung massgebenden Umstände verpflichtet (vgl. Art. 126 DBG, Art. 42 StHG; Urteile 2C 469/2014 vom 9. Dezember 2014 E. 3.3; 2C 472/2010 vom 18. Januar 2011 E. 2.2). Diese Erkenntnis gilt auch bei der Bestimmung des Steuerdomizils einer juristischen Person. Ohnehin hat die Beschwerdeführerin selbst ihre Steuerpflicht anerkannt und die Jahresrechnungen in Euro auf Aufforderung hin freiwillig eingereicht. Aus diesem Verhalten kann sie nicht den Anspruch ableiten, dass diese Unterlagen nicht weiter verwendet werden dürfen. Ebensowenig liegt eine Verletzung von Art. 118 DBG vor, da die
Beschwerdeführerin durch ein eigenes Organ gegenüber den Steuerbehörden aufgetreten ist und eine Vertretung dementsprechend nicht bestellt werden musste.

4.4. Im Weiteren geht die Praxis bei grenzüberschreitenden Rechtsbeziehungen von einer besonders qualifizierten Mitwirkungspflicht aus, insbesondere bei Leistungen, die von der Schweiz ins Nicht-DBA-Ausland erbracht werden, oder aber ins DBA-Ausland, soweit das DBA dem heutigen OECD-

Standard zur Informationshilfe noch nicht genügt. Die Überlegung geht dahin, dass die Verhältnisse des ausländischen Leistungsempfängers sich der Kontrolle durch die inländischen Steuerbehörden entziehen. Leitet die steuerpflichtige Person aus dem internationalen Verhältnis etwas zu ihren Gunsten ab, treffen sie auch erhöhte Beweisanforderungen und Auskunftspflichten. In besonderem Masse gilt dies, falls der Vertragspartner in einem Staat ansässig ist, dessen Recht die Bildung fiktiver Sitze juristischer Personen erfahrungsgemäss begünstigt (Urteil 2C 16/2015 vom 6. August 2015 E. 2.5.2 mit weiteren Hinweisen). Dies gilt auch für Guernsey.

5.
Eine andere Frage ist, ob sich die Vorinstanz bei ihrem Entscheid zu Recht auf die Jahresrechnungen in Euro abgestützt hat, die sich bereits rechtmässig in ihrem Besitz fanden, oder ob sie verpflichtet gewesen wäre, bloss die neuen Jahresrechnungen in Franken zu berücksichtigen, welche die Beschwerdeführerin zusammen mit ihrer Steuererklärung einreichte.

5.1. Vorab ist festzuhalten, dass die Beschwerdeführerin ihre Steuererklärung einreichen durfte, ihr Deklarationsrecht damit gewahrt wurde und in dieser Hinsicht weder eine Verletzung des rechtlichen Gehörs (Art. 29 BV) noch von Art. 124 Abs. 2 resp. Art. 125 Abs. 2 DBG vorliegt (vgl. ZWEIFEL/HUNZIKER, a.a.O., N. 45 zu Art. 124 DBG). Anders würde sich die Situation nur präsentieren, wenn unmittelbar nach dem Feststellungsentscheid eine Ermessensveranlagung erfolgt wäre (vgl. BGE 137 I 273 E. 3.2 S. 275 ff.; Urteil 2C 396/2011 vom 26. April 2012 E. 3.2.1), was zweifellos nicht geschah. Aus dem Deklarationsrecht folgt jedoch nicht, dass ausschliesslich die mit der Steuererklärung eingereichten Unterlagen zu berücksichtigen sind.

5.2. Der Ansicht der Beschwerdeführerin, wonach es dem Wesen der Steuererklärung als Willenserklärung entspreche, dass sich die Steuerbehörde auf die Angaben des Steuerpflichtigen abstützen könne, ohne sie näher zu prüfen, überzeugt nicht. Aus dem Deklarationsrecht der Steuerpflichtigen lässt sich nicht schliessen, dass in jedem Fall nur auf ihre Angaben in der Steuererklärung abzustellen wäre. Selbst wenn es sich um handelsrechtskonforme Jahresrechnungen handelt, dürfen die vorher erstellten Jahresrechnungen weiterhin berücksichtigt werden. Die Veranlagungsbehörde prüft die Steuererklärung und nimmt die erforderlichen Untersuchungen vor (Art. 130 Abs. 1 DBG). Die Steuerbehörde kann sich dabei zwar grundsätzlich darauf verlassen, dass die Steuererklärung richtig und vollständig ausgefüllt ist. Sie darf freilich nicht unbesehen auf die Steuererklärung abstellen, wie wenn es sich um eine Selbstveranlagung handeln würde. Sie muss insbesondere berücksichtigen, dass in den Steuererklärungsformularen nicht nur Tatsachen einzutragen sind, sondern sich dabei auch eigentliche Rechtsfragen stellen. Eine Pflicht zu ergänzender Untersuchung besteht für die Steuerbehörden aber nur dann, wenn die Steuererklärung Fehler enthält, die klar
ersichtlich bzw. offensichtlich sind (Urteil 2C 21/2008, 2C 22/2008 vom 10. Juni 2008 E. 2.3; LOCHER, a.a.O., N. 10 vor Art. 122 DBG). Die Steuerbehörden sind somit keineswegs verpflichtet, nur auf die mit der Steuererklärung eingereichten Jahresrechnungen abzustellen.

5.3. Das Steuerrecht der juristischen Personen beruht (unmittelbar) auf dem Handelsrecht und (mittelbar) auf der Betriebswirtschaftslehre. Dies zeigt sich im Massgeblichkeitsprinzip (Art. 58 DBG und Art. 24 Abs. 1 StHG; vgl. Urteil 2C 16/2015 vom 6. August 2015 E. 2.2.2). Es gilt das Prinzip der Massgeblichkeit der Handelsbilanz (le principe de l'autorité du bilan commercial ou de déterminance; BGE 137 II 353 E. 6.2 S. 360 f.). Eine steuerpflichtige Person muss sich deshalb auf eine im Rahmen der handelsrechtlichen Vorschriften ordnungsgemäss aufgestellten und den Steuerbehörden vorgelegten Bilanz behaften lassen. Sie kann nicht nachträglich Änderungen vornehmen, wenn sie etwa merkt, dass sie mit andern Bewertungsansätzen oder Abschreibungen, die sich handelsrechtlich hätten vertreten lassen, besser wegkäme. Insoweit greift der Grundsatz von Treu und Glauben, wonach sich auch die steuerpflichtige Person durch ihr Verhalten verpflichtet, wenn sie dies gegenüber dem Fiskus kundgetan hat (RICHNER/ FREI/KAUFMANN/MEUTER, a.a.O., 3. Aufl. 2016, N. 48 zu Art. 58 DBG).

5.4. In Lehre und Rechtsprechung wird mit Bezug auf die Bilanzkorrekturen zwischen Bilanzberichtigungen und Bilanzänderungen unterschieden. Bei der Bilanzberichtigung wird ein handelsrechtswidriger durch einen handelsrechtskonformen Wertansatz ersetzt, während bei der Bilanzänderung ein handelsrechtskonformer Wertansatz durch eine andere, ebenfalls handelsrechtskonforme Bewertung ersetzt wird. Bilanzberichtigungen können - solange keine rechtskräftigen Veranlagungen vorliegen - immer vorgenommen werden und sind von Amtes wegen durchzuführen, weil damit die Richtigstellung einer Bilanzposition erreicht wird, welche gegen zwingende handelsrechtliche Vorschriften verstösst. Sie werden von den Steuerbehörden in der

Steuerbilanz von Amtes wegen berücksichtigt. Bilanzberichtigungen können sich zu Gunsten oder zu Ungunsten steuerpflichtiger juristischer Person auswirken (BGE 141 II 83 E. 3.3 S. 86 mit weiteren Hinweisen; Urteil 2C 24/2014 vom 29. Januar 2015 E. 2.2).
Anders verhält es sich bei Bilanzänderungen. Auszugehen ist hier vom Grundsatz, dass die Bilanz von einem gewissen Zeitpunkt an endgültig ist und nachträgliche Änderungen nicht mehr vorgenommen werden können. Nach der Rechtsprechung ist eine Änderung der Bilanz nur bis zur Einreichung der Steuererklärung zulässig. Eine Änderung der Bilanz durch die steuerpflichtige Gesellschaft im Laufe des Veranlagungsverfahrens ist grundsätzlich nur noch zulässig, wenn sich zeigt, dass sie in einem entschuldbaren Irrtum über die steuerlichen Folgen gewisse Buchungen vorgenommen hat. In der Regel ausgeschlossen sind hingegen Bilanzänderungen, mit denen Wertänderungen zum Ausgleich von Aufrechnungen im Veranlagungsverfahren erfolgen oder die lediglich aus Gründen der Steuerersparnis vorgenommen werden. "Bilanzberichtigungen" aus solchen Motiven sind gleichfalls nur mit äusserster Zurückhaltung anzuerkennen (vgl. BGE 141 II 83 E. 3.4 S. 87 mit weiteren Hinweisen; Urteil 2C 24/2014 vom 29. Januar 2015 E. 2.2).

5.5. Es bestehen keine Hinweise darauf, dass die ursprünglichen Jahresrechnungen in Euro oder die späteren in Franken nicht handelsrechtskonform sind, weshalb von einer grundsätzlich möglichen Bilanzänderung auszugehen ist, da sie vor Einreichung der Steuererklärung erfolgte. Umstritten ist, ob die Steuerbehörden zwingend auf die neuen Jahresrechnungen abstellen müssen.

5.5.1. Nach den Ausführungen der Beschwerdeführerin sollen die früheren Jahresrechnungen in Euro als nicht existent zu betrachten sein, weil sie im Steuerdomizilverfahren - welches als eigenes Verfahren gelte - eingereicht wurden und nur in diesem Verwendung finden dürften. Im nachgelagerten Veranlagungsverfahren seien hingegen nur die nachträglich abgeänderten Jahresrechnungen in Franken zu berücksichtigen. Es trifft zwar zumindest im interkantonalen Verfahren zu, dass wenn eine zur Veranlagung herangezogene Person die Steuerhoheit eines Gemeinwesens bestreitet, grundsätzlich in einem Vorentscheid rechtskräftig über die Steuerpflicht entschieden werden muss, bevor das Veranlagungsverfahren fortgesetzt werden darf (BGE 125 I 54 E. 1.a S. 55; Urteil 2C 249/2008 vom 10. Juni 2008 E. 3) und dabei weitere Feststellungen wie z.B. Steuerfaktoren nicht zulässig sind (vgl. RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, a.a.O., N. 8a zu Art. 108 DBG). Im fraglichen Steuerdomizilverfahren hat die Beschwerdeführerin ihre Steuerpflicht selber anerkannt und andere Feststellungen sind nicht ergangen. Weitere Einschränkungen betreffend die Verwendung von Unterlagen, die während des Steuerdomizilverfahrens eingereicht wurden, bestehen nicht. Die Beschwerdeführerin hat ihre ordnungsgemäss erstellten Jahresrechnungen den Steuerbehörden zur Kenntnis gebracht, so dass eine nachträgliche Bilanzänderung nur noch möglich ist, wenn sie ebenfalls die Voraussetzungen für Änderungen im Veranlagungsverfahren erfüllen.

5.5.2. Die Beschwerdeführerin bringt vor, die Jahresrechnungen seien in Übereinstimmung mit den bestehenden handels- und zivilrechtlichen Vorgaben in Guernsey abgeändert worden. Jedoch wurden bis zu deren bis zu sechs Jahren rückwirkenden Abänderung daran Rechtswirkungen geknüpft; so hat die Beschwerdeführerin z.B. gestützt auf die fraglichen Jahresrechnungen Dividenden ausbezahlt. Das mag nach Rechnungslegungsrecht von Guernsey problemlos möglich sein, gemäss Schweizer Recht ist eine rückwirkende Korrektur jedoch nur sehr zurückhaltend anzunehmen. Die restriktive Praxis zur Vornahme einer rückwirkenden handelsrechtlichen Bilanzänderung bzw. "Restatement" wird mit der Bedeutung der Jahresrechnung für Gewinnverwendung und Ausschüttungen, Kapitalschutzvorschriften sowie der Massgeblichkeit des statutarischen Abschlusses für die Besteuerung begründet (BRÜLISAUER/MÜHLEMANN, in: Komm. DBG, N. 127 f. zu Art. 58 DBG).

5.5.3. Sowohl bei einer Bilanzberichtigung als auch bei einer Bilanzänderung müssen den Steuerbehörden die Änderungen gegenüber früher eingereichten Unterlagen offengelegt werden, damit deren Nachvollzug überhaupt möglich ist. Die Beweislast, dass die neuen Jahresrechnungen aus einer in handels- und steuerrechtlicher Hinsicht nicht zu beanstandenden Überführung der ursprünglich eingereichten Jahresrechnungen beruhen, obliegt - wie allgemein für steuermindernde Tatsachen - der steuerpflichtigen Gesellschaft (BGE 140 II 248 E. 3.5 mit Hinweisen). Wie die Vorinstanz festgestellt hat, liessen die eingereichten Jahresrechnungen in Schweizer Franken den Nachvollzug vor allem der letztlich entscheidenden Gewinn- und Verlustpositionen nicht zu (E. II. 3.2 des angefochtenen Entscheids). Der Beschwerdeführerin gelingt es nicht, die nachträgliche Bilanzänderung in nachvollziehbarer Weise darzulegen, zumal bei einem solchen Vorgehen in einem Tiefsteuerstaat ohnehin erhöhte Anforderungen zu stellen sind (E. 4.4). Die Vorinstanz hat folglich zurecht auf die ursprünglichen Jahresrechnungen in Euro abgestellt. Die Erstellung der neuen Abschlüsse durch die Beschwerdeführerin erscheint insgesamt in unzulässiger Weise als steuerlich motiviert. Kein

anderes Ergebnis ergibt sich unter Berücksichtigung des Urteils 2C 509/2013, 2C 510/2013, 2C 527/2013, 2C 528/2013 vom 8. Juni 2014, auf welches die Beschwerdeführerin mehrfach verweist. Das Bundesgericht hat sich in der zitierten E. 2.5.2 nur dazu geäussert, dass fünf Monate zwischen der amtlichen Publikation eines BGE und dem Einreichen der Steuererklärung ausreichen, um die durch die neue Rechtsprechung erforderlichen handels- und steuerrechtlichen Massnahmen zu treffen.

5.5.4. Eine Gutheissung der Beschwerde würde darüber hinaus zur Aushöhlung des Massgeblichkeitsprinzips führen. Bei einem vorangehenden Steuerdomizilverfahren wäre es Gesellschaften mit Sitz in anderen (Tiefsteuer) staaten möglich, ihre Jahresrechnungen beliebig nachträglich anzupassen, wenn sie negative steuerliche Folgen in der Schweiz befürchten. Es können jedoch nicht in jedem Verfahren nach Gutdünken abgeänderte Unterlagen eingereicht werden, welche jeweils die grössten Aussichten auf das angestrebte Ergebnis versprechen, auch wenn die Beschwerdeführerin für sich gerne ein solches Privileg in Anspruch nehmen würde. Ihrer Meinung nach wäre sie bei einer Verweigerung der Mitwirkung im Steuerdomizilverfahren besser gefahren. Sie hätte dann im Veranlagungsverfahren die Jahresrechnungen in Franken als "originäre" Unterlagen einreichen können, welche als zwingend massgeblich zu betrachten wären, während sie die Jahresrechnungen in Euro hätten verschweigen können. Ein solches Vorgehen sei ihr ebenfalls zuzugestehen. Wie gesehen, ist es den Steuerbehörden jedoch durchaus erlaubt, eingereichte Steuererklärungen auf ihre Richtigkeit zu überprüfen (E. 5.2) und allenfalls weitere als wesentlich erachtete Unterlagen einzufordern (E.
2.2.2), wozu durchaus auch früher erstellte Jahresrechnungen gehören können.

5.6. Im Weiteren hat die Vorinstanz verbindlich festgestellt, dass für die Steuerperioden 2008 - 2012 trotz der Vorlage der Jahresrechnungen in Schweizer Franken, weiterhin der Euro die funktionale Währung war (E. II. 3.2.2 des angefochtenen Entscheids). Im Einklang mit dem Prinzip der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit sind Währungsumrechnungsdifferenzen, die bei der Umrechnung von der Funktionalwährung Euro in die Darstellungswährung Schweizer Franken entstehen, steuerlich neutral zu behandeln (vgl. BGE 136 II 88 E. 5 S. 96 f.; Urteile 2C 766/2014, 2C 768/2014, 2C 775/2014 E. 10, alle vom 31. August 2015 E. 10). Diese Sichtweise trifft praxisgemäss ebenso auf die Umrechnung eines vollständigen Abschlusses zu (Urteil 2C 560/2014, 2C 561/2014 vom 30. September 2015 E. 3.3.4), wie sie hier vorliegt. Im übrigen wird die von der Vorinstanz vorgenommene Umrechnung aufgrund von Jahresdurchschnittskursen von der Beschwerdeführerin nicht gerügt und ist das Ergebnis masslich nicht bestritten.

6.
Die Beschwerdeführerin beantragt zudem, falls ihren eingangs gestellten Begehren nicht stattgegeben wird, dass ein Teil des für die direkte Bundessteuer 2008 - 2012 steuerbaren Nettoertrags nach Massgabe der in Guernsey vorhandenen Substanz und ausgeübten Geschäftstätigkeit im Sinne einer Betriebsstättenausscheidung nach Guernsey zu verlegen ist. Dabei handelt es sich um ein neues Rechtsbegehren, welches nach Art. 99 Abs. 2 BGG nicht zulässig ist. Im Weiteren hätte die Beschwerdeführerin das Bestehen einer Betriebsstätte als steuermindernde Tatsache zu beweisen (BGE 121 II 257 E. 4 c/aa S. 266 und 273 E. 3 c/aa S. 284 mit Hinweisen; Urteil 2C 738/2014, 2C 739/2014 vom 21. August 2015 E. 2.4). Inwiefern sie auf Guernsey eine Geschäftstätigkeit ausgeübt hat, kann sie jedoch nicht ausreichend belegen, weshalb es an einer Voraussetzung für das Bestehen einer Betriebsstätte auf Guernsey fehlt (vgl. BGE 139 II 78 E. 3.2 S. 88 ff.).

7.
Nach dem Gesagten erweist sich die Beschwerde als unbegründet und ist abzuweisen, soweit darauf eingetreten werden kann. Die unterliegende Beschwerdeführerin trägt die Gerichtskosten (Art. 66 Abs. 1 BGG). Es sind keine Parteientschädigungen geschuldet (Art. 68 BGG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.
Die Beschwerde wird abgewiesen, soweit darauf einzutreten ist.

2.
Die Gerichtskosten von Fr. 16'500.-- werden der Beschwerdeführerin auferlegt.

3.
Dieses Urteil wird den Verfahrensbeteiligten und dem Verwaltungsgericht des Kantons Aargau, 2.

Kammer, schriftlich mitgeteilt.

Lausanne, 2. August 2018

Im Namen der II. öffentlich-rechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts

Der Präsident: Seiler

Der Gerichtsschreiber: Mösching