



**Entscheid des Kantonsgesichts Basel-Landschaft, Abteilung Verfassungs- und  
Verwaltungsrecht**

**vom 29. Januar 2020 (810 19 216)**

---

**Steuern und Kausalabgaben**

**Staatssteuer 2014 und 2015 / Verdeckte Gewinnausschüttungen / Bestimmung der Ver-  
rechnungspreise**

**Besetzung** Vizepräsident Daniel Ivanov, Kantonsrichter Claude Jeanneret, Hans  
Furer, Niklaus Ruckstuhl, Stefan Schulthess, Gerichtsschreiberin  
Chiara Piras

**Beteiligte** **A.\_\_\_\_\_ AG**, Beschwerdeführerin, vertreten durch Markus Gresch,  
Rechtsanwalt

gegen

**Steuer- und Enteignungsgericht des Kantons Basel-Landschaft  
(Abteilung Steuergericht)**, Kreuzbodenweg 1, 4410 Liestal,  
Beschwerdegegner

**Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft**, Rechtsdienst,  
Rheinstrasse 33, Postfach, 4410 Liestal, Beschwerdegegnerin

**Stadt B.\_\_\_\_\_**, Beigeladene

**Betreff** Staatssteuer 2014 und 2015  
(Entscheid der Abteilung Steuergericht vom 12. April 2019)

A. Die A.\_\_\_\_ AG (seit dem 15. Oktober 2019: C.\_\_\_\_ AG) mit Sitz in B.\_\_\_\_ ist ein privatrechtliches Belegarztspital mit freier Arztwahl. Sie ist 100%-ige Tochtergesellschaft der D.\_\_\_\_ AG mit Sitz in E.\_\_\_\_ und Schwestergesellschaft der F.\_\_\_\_ AG, ebenfalls mit Sitz in E.\_\_\_\_, und der G.\_\_\_\_ AG mit Sitz in H.\_\_\_\_. Die A.\_\_\_\_ AG kaufte bei der F.\_\_\_\_ AG Leistungen für die Lohnadministration, die Patienten- und die Finanzbuchhaltung, die Statistiken, die Medikamentenverwaltung etc. ein. Die F.\_\_\_\_ AG bezog die Leistungen wiederum hauptsächlich bei der I.\_\_\_\_ AG mit Sitz in J.\_\_\_\_. Für die Leistungen in den Jahren 2014 und 2015 verrechnete die F.\_\_\_\_ AG der A.\_\_\_\_ AG Kosten in der Höhe von Fr. 725'420.-- bzw. Fr. 805'285.--.

B. Gestützt auf den Revisionsbericht Nr. 2017-273 vom 6. September 2018 rechnete die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft (Steuerverwaltung) mit Veranlagungsverfügungen vom 25. Januar 2018 betreffend die Staatssteuer und die direkte Bundessteuer 2014 und 2015 der A.\_\_\_\_ AG Leistungen gegenüber der F.\_\_\_\_ AG in der Höhe von Fr. 487'387.-- für das Jahr 2014 und in der Höhe von Fr. 594'064.-- für das Jahr 2015 zum steuerbaren Gewinn auf.

C. Gegen die Veranlagungsverfügung vom 25. Januar 2018 betreffend die Staatssteuer 2014 und 2015 erhob die A.\_\_\_\_ AG mit Eingabe vom 8. Februar 2018 bei der Steuerverwaltung Einsprache. Die Einsprachebegründung reichte die A.\_\_\_\_ AG, neu vertreten durch Markus Gresch, Rechtsanwalt, am 30. April 2018 ein.

D. Mit Einsprache-Entscheid vom 31. August 2018 betreffend Staatssteuer 2014 und 2015 wies die Steuerverwaltung die Einsprache ab.

E. Mit Eingabe vom 3. Oktober 2018 erhob die A.\_\_\_\_ AG beim Steuer- und Enteignungsgericht Basel-Landschaft, Abteilung Steuergericht (Steuergericht), Rekurs gegen den Einsprache-Entscheid der Steuerverwaltung vom 31. August 2018.

F. Das am 3. Oktober 2018 erhobene Rechtsmittel wies das Steuergericht mit Urteil Nr. 510 18 84 betreffend Staatssteuer 2014 und 2015 vom 12. April 2019 kostenpflichtig ab (Dispositiv-Ziffern 1-3).

G. Gegen den Entscheid des Steuergerichts vom 12. April 2019 erhob die A.\_\_\_\_ AG, stets vertreten durch Markus Gresch, Rechtsanwalt, am 26. August 2019 Beschwerde beim Kantonsgericht Basel-Landschaft, Abteilung Verfassungs- und Verwaltungsrecht (Kantonsgericht), und beantragte, die Dispositiv-Ziffern 1-3 des Entscheids des Steuergerichts seien aufzuheben (Ziff. 1), unter o/e-Kostenfolge zulasten der Steuerverwaltung (Ziff. 2).

H. Mit Vernehmlassung vom 16. September 2019 beantragte die Steuerverwaltung die kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde, soweit nicht eine reformatio in peius ausgesprochen werde.

I. In seiner Vernehmlassung vom 26. September 2019 schloss das Steuergericht ebenfalls auf Abweisung der Beschwerde, resp. auf eine reformatio in peius.

J. Die zum Verfahren beigelegene Stadt B.\_\_\_\_\_ liess sich nicht vernehmen.

K. Mit Verfügung vom 2. Oktober 2019 überwies das Gerichtspräsidium den Fall der Kammer zur Beurteilung im Rahmen einer Urteilsberatung und entschied, dass die Beschwerdeverfahren Nr. 810 19 216 (Staatssteuer 2014 und 2015) und Nr. 810 19 217 (direkte Bundessteuer 2014 und 2015) zusammen behandelt werden.

Das Kantonsgericht zieht **in Erwägung** :

1.1 Gemäss § 131 Abs. 1 des Gesetzes über die Staats- und Gemeindesteuern (StG) vom 7. Februar 1974 können Entscheide des Steuergerichts mit Verwaltungsgerichtsbeschwerde beim Kantonsgericht angefochten werden. Da sämtliche formellen Voraussetzungen gemäss § 131 StG und den §§ 43 ff. des Gesetzes über die Verfassungs- und Verwaltungsprozessordnung (VPO) vom 16. Dezember 1993 erfüllt sind, kann auf die vorliegende Beschwerde eingetreten werden.

1.2 Mit der Beschwerde in Steuersachen können alle Mängel des angefochtenen Entscheids und des vorangegangenen Verfahrens gerügt werden (§ 45 Abs. 2 VPO).

2. Streitgegenstand ist vorliegend die Frage, ob die Aufrechnungen zum steuerbaren Gewinn in der Höhe von Fr. 487'387.-- für das Jahr 2014 und in der Höhe von Fr. 594'064.-- für das Jahr 2015 zu Recht erfolgt sind. Ferner sieht die Beschwerdeführerin eine Verletzung ihres Anspruchs auf rechtliches Gehör darin, dass die Vorinstanzen ihre Einwände gegen die Kostenaufschlagsmethode nicht geprüft und diese ohne sachliche Begründung angewendet hätten.

3.1 Zunächst ist somit zu prüfen, ob die Vorinstanzen durch ihre Begründung den Anspruch auf rechtliches Gehör der Beschwerdeführerin verletzt haben.

3.2 Der in Art. 29 Abs. 2 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft (BV) vom 18. April 1999 und in § 9 Abs. 3 der Kantonsverfassung des Kantons Basel-Landschaft (KV BL) vom 17. Mai 1984 verankerte Anspruch der Parteien auf rechtliches Gehör gewährleistet dem Einzelnen allgemein eine effektive Mitwirkung im Verfahren zum Erlass von Entscheidungen, die in die Rechtsstellung des Einzelnen eingreifen (GEROLD STEINMANN, in: Ehrenzeller et al. [Hrsg.], St. Galler Kommentar zur schweizerischen Bundesverfassung, 3. Aufl., Zürich 2014, Rz. 42 ff. zu Art. 29 BV). Die vorliegend interessierende Begründungspflicht der Behörden ist Bestandteil des Anspruchs auf rechtliches Gehör. Die Begründung eines Entscheids entspricht den Anforderungen von Art. 29 Abs. 2 BV, wenn die Betroffenen dadurch in die Lage versetzt werden, die Tragweite der Entscheidung zu beurteilen und sie in voller Kenntnis der Umstände an eine höhere Instanz weiterzuziehen. Die Begründungspflicht soll verhindern, dass sich die Behörde von unsachlichen Motiven leiten lässt, und der betroffenen Person ermöglichen, die Verfügung sachgerecht anzufechten. Dies ist nur möglich, wenn sowohl die betroffene Person als auch die Rechtsmittelinstanz sich über die Tragweite des Entscheids ein Bild machen können. Die Be-

gründung braucht nicht ausführlich zu sein; sie muss aber zumindest kurz die Überlegungen nennen, von denen sich die Behörde hat leiten lassen und auf die sich ihr Entscheid stützt (MICHELE ALBERTINI, Der verfassungsmässige Anspruch auf rechtliches Gehör im Verwaltungsverfahren des modernen Staates, Bern 2000, S. 360 ff.; JÖRG PAUL MÜLLER/MARKUS SCHEFER, Grundrechte in der Schweiz, 4. Aufl., Bern 2008, S. 885 ff.). Dies bedeutet indessen nicht, dass sie sich ausdrücklich mit jeder tatbestandlichen Behauptung und jedem rechtlichen Einwand auseinandersetzen muss. Vielmehr kann sie sich auf die für den Entscheid wesentlichen Gesichtspunkte beschränken (vgl. BGE 143 III 65 E. 5.2; BGE 140 II 262 E. 6.2; BGE 133 I 270 E. 3.1; Urteil des Kantonsgerichts, Abteilung Verfassungs- und Verwaltungsrecht [KGE VV] vom 20. Dezember 2017 [810 17 93] E. 5.1; KGE VV vom 18. Februar 2009 [810 08 299/810 08 292] E. 4.1 - 4.3; STEINMANN, a.a.O., Rz. 49 zu Art. 29 BV).

3.3 Diesen Voraussetzungen genügt der angefochtene Entscheid. In Erwägung 2.5 legt die Vorinstanz die Grundsätze der im Konzernverhältnis zu ermittelnden Verrechnungspreise dar und weist darauf hin, dass grundsätzlich der Fremdvergleichsgrundsatz gelte. Sie führt ferner aus, dass nach der aktuellen Richtlinie der Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (OECD) aus dem Jahr 2010 die vorher einschlägige Methodenhierarchie der "Standardmethoden vor gewinnorientierten Methoden" nicht mehr Gültigkeit habe. Es sei der Ansatz eingeführt worden, wonach diejenige Verrechnungsmethode anzuwenden sei, die unter Berücksichtigung aller Umstände des Einzelfalls zum zuverlässigsten Ergebnis führe (engl. most appropriate method). Im Folgenden hielt die Vorinstanz fest, dass es unter Berücksichtigung der konkreten Umstände des Einzelfalls auszuschliessen sei, dass eine nicht involvierte Dritte sich auf ein Geschäft wie jenem zwischen der Beschwerdeführerin, der F.\_\_\_\_ AG und der I.\_\_\_\_ AG einliesse, und sie gelangt deshalb zum Schluss, dass die Gewinnmarge der F.\_\_\_\_ AG im Beteiligungsverhältnis zu begründen sei. Bei dieser Sachlage sei es folgerichtig, auf die Kostenaufschlagsmethode als die am besten geeignete Methode abzustellen, wie dies die Steuerverwaltung getan habe. Sie führe zum zuverlässigsten Ergebnis, da im konkreten Fall die effektiv entstandenen Kosten der streitbetroffenen Leistungen bekannt seien. Nach Ausführungen zur konkreten Berechnung bestätigte die Vorinstanz die von der Steuerverwaltung vorgenommenen Aufrechnungen. Die Vorinstanz legte somit nachvollziehbar dar, weshalb vorliegend die Kostenaufschlagsmethode zur Anwendung finden soll, und sie hat die Einwände der Beschwerdeführerin offensichtlich zur Kenntnis genommen und geprüft. Die Beschwerdeführerin war denn auch ohne Weiteres in der Lage, den vorinstanzlichen Entscheid sachgerecht anzufechten. Wenn sich die Vorinstanz auf die für den Entscheid wesentlichen Gesichtspunkte beschränkt und sich nicht mit jedem für die Beschwerdeführerin relevant erscheinenden Argument auseinandergesetzt hat, ist das nicht zu beanstanden (BGE 140 II 262 E. 6.2). Ein Begründungsmangel kann ihr somit nicht vorgeworfen werden.

4.1 Weiter zu prüfen ist, ob die Aufrechnungen in der Höhe von Fr. 487'387.-- für das Jahr 2014 und in der Höhe von Fr. 594'064.-- für das Jahr 2015 unter der Rubrik Geschäftsaufwand zu Recht erfolgt sind.

4.2 Die Steuerverwaltung wies im Einsprache-Entscheid darauf hin, dass die F.\_\_\_\_ AG weder über eigenes Personal noch über eigene Büroräumlichkeiten verfüge, weshalb die Rechnungen der eingekauften Fremdleistungen dem Drittpreis entsprächen (konkreter Drittvergleich). Diese dürften zwar mit einer angemessenen Marge weiterverrechnet werden, die Marge dürfe jedoch maximal 10% betragen. Auch wenn die Preise für die Leistungen der I.\_\_\_\_ AG zu einem eher niedrigen Preis angeboten würden, könne nicht daraus geschlossen werden, dass der hohe Gewinn der F.\_\_\_\_ AG gerechtfertigt sei. Die Steuerverwaltung kam deshalb zum Schluss, dass eine Weiterverrechnung mit einem Kostenzuschlag von 10% gerechtfertigt sei.

4.3 Die Vorinstanz stützte den Entscheid der Steuerverwaltung. Sie kam insbesondere zum Schluss, Verrechnungspreise seien im Konzernverhältnis zu ermitteln. Die in der Praxis angewendeten OECD-Grundsätze legten der Berechnung grundsätzlich den Fremdvergleichsgrundsatz zugrunde, der auf die Preise abstelle, welche zwischen unabhängigen Unternehmen gälten. Grundsätzlich kämen dabei die Preisvergleichsmethode, die Wiederverkaufsmethode und die Kostenaufschlagsmethode zur Anwendung. Im Update der OECD-Richtlinie aus dem Jahre 2010 sei die bisher geltende Methodenhierarchie zugunsten des "most appropriate method"-Ansatzes aufgehoben worden. Nach diesem Ansatz sei diejenige Verrechnungspreismethode anzuwenden, welche unter Berücksichtigung aller Umstände des Einzelfalles zum verlässlichsten Ergebnis führe. Die Verrechnungspreisfrage sei im Konzernverhältnis zwingend unter Einschluss aller beteiligten Gesellschaften zu prüfen, weshalb eine Beurteilung unter Einbezug der Geschäftsbücher der F.\_\_\_\_ AG zu erfolgen habe. Da diese über kein Personal verfüge und die Leistungen mit einem marginalen Aufwand, jedoch mit einem hohen Aufschlag der Beschwerdeführerin weiterfakturiere, habe sie lediglich die Funktion einer Zwischenhändlerin. Sie trage kein wirtschaftliches Risiko, habe keinen Personalaufwand und bei den eingekauften Leistungen handle es sich um Routine- respektive um nachgelagerte Funktionen, woraus kein betriebswirtschaftlicher Mehrwert resultiere. Die Funktion der F.\_\_\_\_ AG habe den einzig erkennbaren Sinn, die von der I.\_\_\_\_ AG zu günstigen Konditionen erbrachten Leistungen mit einem erheblichen Aufschlag an die Beschwerdeführerin zu verrechnen, mit dem Ziel, den steuerbaren Gewinn in den steuergünstigen Kanton E.\_\_\_\_ zu verschieben. Da die im vorliegenden Fall effektiv entstandenen Kosten der streitbetroffenen Leistungen bekannt seien, sei die Kostenaufschlagsmethode jene Verrechnungsmethode, welche zum verlässlichsten Ergebnis führe. Es sei von den Kosten auszugehen, die die I.\_\_\_\_ AG der F.\_\_\_\_ AG verrechnet habe, und ein Zuschlag für eine angemessene Marge vorzunehmen. Die Differenz sei der Beschwerdeführerin aufzurechnen. Eine Marge von 10% erscheine in Anbetracht der Tatsache, dass es sich bei den von der F.\_\_\_\_ AG erbrachten Leistungen um Routinefunktionen und nicht um hochwertige Dienstleistungen handle, als angebracht, auch wenn ein Zuschlag von 5% ebenfalls sachgerecht gewesen wäre. In Nachachtung des der Steuerverwaltung zustehenden Ermessensspielraums verzichtete die Vorinstanz auf eine Anpassung der Marge zu Ungunsten der Beschwerdeführerin.

4.4 Die Beschwerdeführerin stellt sich demgegenüber auf den Standpunkt, dass die Preisbestimmung nach der sog. Preisvergleichsmethode vorzunehmen sei, da ausreichende Fremddaten vorlägen, die verlässlich angewendet werden könnten. Sie rügt in diesem Zusammenhang insbesondere, dass sich die Vorinstanzen nicht mit der Frage der Methodenwahl für die Ermitt-

lung der Verrechnungspreise auseinandergesetzt hätten. Ferner wird bemängelt, dass die Vorinstanzen von der Gewinnmarge der F.\_\_\_\_ AG einen Zusammenhang mit dem Verrechnungspreis hergeleitet hätten, der "at arm's length" zu berechnen sei. Es gehe vielmehr um den verrechneten Preis der Dienstleistung der nahestehenden Gesellschaft und nicht um die Gesteuerungskosten der F.\_\_\_\_ AG als Dienstleistungserbringerin. Die zwischen der Beschwerdeführerin und ihrer Schwestergesellschaft vereinbarten Preise entsprächen dem "at arm's length"-Prinzip. Die von der Beschwerdeführerin eingereichten Fremddaten hätten gezeigt, dass die von der F.\_\_\_\_ AG verrechneten Preise tiefer seien als die Marktpreise, weil die Gesellschaft kompetitiver als die direkte Konkurrenz arbeite. So hätten die F.\_\_\_\_ AG und die I.\_\_\_\_ AG offenbar Wege gefunden, um alle die buchhalterischen, finanziellen und regulatorischen Vorgaben so zu koordinieren, dass sich eine ansprechende Marge für die F.\_\_\_\_ AG ergebe. Schliesslich übe die F.\_\_\_\_ AG auch keine Routinefunktionen aus.

5.1 Gegenstand der Ertragssteuer ist der Reinertrag (§ 53 Abs. 1 StG; vgl. auch Art. 58 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer [DBG] vom 14. Dezember 1990 sowie den inhaltlich weitgehend übereinstimmenden Art. 24 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990 [StHG]). Dieser setzt sich zusammen aus (a) dem Saldo der Erfolgsrechnung unter Berücksichtigung des Saldo vortrages des Vorjahres, (b) allen vor Berechnung des Saldos der Erfolgsrechnung ausgeschiedenen Teilen des Geschäftsergebnisses, die nicht zur Deckung geschäftsmässig begründeter Aufwendungen verwendet werden, wie insbesondere Aufwendungen für die Herstellung, Anschaffung oder Wertvermehrung von Gegenständen des Anlagevermögens, geschäftsmässig nicht begründete Abschreibungen und Rückstellungen, Einlagen in die Reserven, Einzahlungen auf das Eigenkapital aus Mitteln der juristischen Person, offene und verdeckte Gewinnausschüttungen und geschäftsmässig nicht begründete Zuwendungen an Dritte, (c) den der Erfolgsrechnung nicht gutgeschriebenen Erträgen, mit Einschluss der Kapital-, Liquidations- und Aufwertungsgewinne, vorbehaltlich § 32 StG und (d) den Zinsen auf dem verdeckten Eigenkapital.

5.2 Verdeckte Gewinnausschüttungen im Sinne von § 53 Abs. 1 lit. b StG sind Zuwendungen der Gesellschaft an die Anteilsinhaber oder ihnen nahestehende Dritte, die einem aussenstehenden Dritten nicht oder zumindest nicht in gleichem Masse gewährt würden (die somit "causa societatis" erfolgen). Sie präsentieren sich buchhalterisch entweder als überhöhte Kosten oder in Form eines Gewinnverzichts durch Ausweis eines zu tiefen Ertrags (MARKUS REICH, Steuerrecht, 2. Aufl., Zürich 2012, S. 463). Die Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung setzt gemäss bundesgerichtlicher Praxis kumulativ folgende Elemente voraus: (1) eine Leistung, der keine angemessene Gegenleistung gegenübersteht, (2) eine relevante Beziehung zwischen der Gesellschaft und der begünstigten Person und (3) die Erkennbarkeit des Missverhältnisses zwischen Leistung und Gegenleistung für die handelnden Gesellschaftsorgane, so dass angenommen werden kann, es sei eine Begünstigung beabsichtigt gewesen (Urteile des Bundesgerichts 2C\_265/2009 vom 1. September 2009 E. 2.1, mit Verweis auf BGE 131 II 593 E. 5.1, und 2C\_16/2015 vom 6. August 2015 E. 2.3 m.w.H.; PETER BRÜLISAUER/OLIVER KRUMMENACHER, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG], 3. Aufl., Basel 2017, N 224 zu Art. 24 StHG; THOMAS GEHRIG, Der Tatbestand der verdeckten Gewinnausschüttung

an einen nahestehenden Dritten, Diss., Bern 1998, S. 51; RETO HEUBERGER, Die verdeckte Gewinnausschüttung aus Sicht des Aktienrechts und des Gewinnsteuerrechts, Diss., Bern 2001, S. 181 ff.; HUBERTUS LUDWIG, in: Nefzger/Simonek/Wenk [Hrsg.], Kommentar zum Steuergesetz des Kantons Basel-Landschaft, Basel 2004, N 12 zu § 53 StG).

5.3 Als verdeckte Gewinnausschüttung erweisen sich somit Zuwendungen einer Gesellschaft an einen Dritten, sofern die Zuwendung ihren Grund in erster Linie darin hat, dass dieser dem Beteiligungsinhaber nahesteht (Urteil des Bundesgerichts 2.P.280/2001, 2A.475/2011 vom 30. April 2002 E. 2.3, in: Steuer Revue [StR] 57/2002 S. 558-563, S. 560). Dabei ist aufgrund eines Drittvergleichs zu untersuchen, ob die zu beurteilende Leistung im Vergleich zum üblichen Geschäftsgebaren derart ungewöhnlich ist, dass der Schluss naheliegt, sie wäre so nicht erbracht worden, wenn der Leistungsempfänger dem Anteilshaber nicht nahestehen würde (sog. Prinzip des "dealing at arm's length"; BGE 138 II 57 E. 4.2; BGE 131 II 722 E. 4.1; vgl. auch den sog. "Bellatrix-Entscheid" BGE 107 Ib 325 E. 3; URS BEHNISCH/PATRICK SIMON, Dreiecks- und Direktbegünstigungstheorie im Wandel, in: Jusletter 3. Mai 2010, S. 4; HEUBERGER, a.a.O., S. 183 ff.; 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"], in: Archiv für schweizerisches Abgaberecht [ASA] 77 S. 657-694, S. 660). Bei geldwerten Leistungen zwischen Schwestergesellschaften fliesst der Vorteil an sich unmittelbar von einer Gesellschaft zur anderen. Auf dem gemeinsamen Beteiligungsverhältnis fussende Zuwendungen zwischen solchen Gesellschaften haben als verdeckte Gewinnausschüttungen an den Aktionär einerseits und als verdeckte Kapitaleinlagen des Aktionärs an die empfangende Gesellschaft andererseits zu gelten. Dabei ist ebenfalls aufgrund eines Drittvergleichs zu untersuchen, ob die zu beurteilende Leistung im Vergleich zu üblichem Geschäftsgebaren derart ungewöhnlich ist, dass der Schluss naheliegt, sie wäre so nicht erbracht worden, wenn der Leistungsempfänger dem Anteilshaber nicht nahestehen würde. Bei den Motiven, die den Ausschlag zu einer verdeckten Vorteilszuwendung geben, stehen steuerliche Überlegungen und das Bestreben, den Gewinn dort auszuweisen, wo er mit dem tiefsten Steuersatz erfasst wird im Vordergrund (vgl. BGE 138 II 57 E. 4.2; MARKUS REICH, Verdeckte Vorteilszuwendungen zwischen verbundenen Unternehmen, in: ASA 54 S. 609-652, S. 616 und S. 635).

5.4 In beweisrechtlicher Hinsicht ist der Tatbestand der verdeckten Gewinnausschüttung eine steuerbegründende Tatsache, die grundsätzlich vom Fiskus nachgewiesen werden muss (natürliche Vermutung für die geschäftsmässige Begründetheit der Leistung; Urteil des Bundesgerichts 2C\_265/2009 vom 1. September 2009 E. 2.4 mit Verweis auf BGE 121 II 257 E. 4c.aa; JÜRIG DUBS, Verdeckte Gewinnausschüttungen, solidarische Mithaftung – Zündstoff im Steuerstrafrecht, in: Aktuelle Juristische Praxis [AJP] 2009 S. 70-82, S. 72; DANIEL SCHÄR, Grundsätze der Beweislastverteilung im Steuerrecht, Diss., St. Gallen 1998, S. 72). Der Behörde obliegt insbesondere der Nachweis dafür, dass die Gesellschaft eine Leistung erbracht hat und dieser keine oder keine angemessene Gegenleistung gegenübersteht. Hat die Behörde ein solches Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung dargetan, so ist es Sache der steuerpflichtigen Gesellschaft, die damit begründete Vermutung zu entkräften. Mit anderen Worten spricht eine na-

türliche Vermutung für das Vorliegen einer verdeckten Gewinnausschüttung, wenn die Steuerbehörde den Nachweis für das Vorliegen eines offensichtlichen Missverhältnisses zwischen den gegenseitigen Leistungen erbracht hat (FELIX RICHNER/WALTER FREI/STEFAN KAUFMANN/HANS ULRICH MEUTER, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. Aufl., Zürich 2013, § 64 N 198). Gelingt ihr das nicht, trägt sie die Folgen der Beweislosigkeit (Urteil des Bundesgerichts 2C\_88/2011, 2C\_89/2011 vom 3. Oktober 2011 E. 2.1.2; BRÜLISAUER/KRUMMENACHER, a.a.O., N 254 ff. zu Art. 24 StHG).

5.5 Das Schweizerische Steuerrecht enthält kein explizites Verrechnungspreis-Recht. Die Problematik der Verrechnungspreise wird vielmehr über das Institut der verdeckten Gewinnausschüttung erfasst, in Form eigentlicher verdeckter Gewinnausschüttungen sowie Gewinnvorwegnahmen. Zur Anwendung kommen dabei die allgemeinen Normen des Unternehmenssteuerrechts, insbesondere § 53 Abs. 1 StG und Art. 58 Abs. 1 Ziff. 2 lit. b DBG. Eine Berichtigung kann nur bei einem offensichtlichen und eindeutigen Missverhältnis, d.h. einer aus relativer Sicht grossen Differenz zwischen Drittpreis und Verrechnungspreis, welches überdies für die Organe der betroffenen Gesellschaft ohne weiteres erkennbar war, vorgenommen werden (CHRISTOPH ZUCKSCHWERDT/HANS ULRICH MEUTER, Gegenberichtigung im interkantonalen und interkommunalen Verhältnis – Teil 1, in: Zürcher Steuerpraxis [ZStP] 1/2015, S. 7).

6.1 Die Parteien sind sich vorliegend einig, dass die OECD-Verrechnungspreisleitlinien für multinationale Unternehmen und Steuerverwaltungen als Auslegungshilfen heranzuziehen sind. Die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) ruft in ihrem Kreisschreiben Nr. 4 vom 19. März 2004 betreffend Besteuerung von Dienstleistungsgesellschaften dazu auf, dass die Verrechnungsgrundsätze der OECD für multinationale Unternehmen und Steuerverwaltungen zu berücksichtigen seien. Bei den Richtlinien handelt es sich – wie beim OECD-Kommentar – um Werke, welche die Auslegung von zwischen zwei und/oder mehreren souveränen Staaten abgeschlossene Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) uniformieren sollen, dies mit dem Zweck einer möglichst einheitlichen Anwendung der jeweiligen Normen. Dogmatisch sind sie zwar einzig als subsidiäre Auslegungsmittel im Sinn von Art. 32 des Wiener Übereinkommens über das Recht der Verträge vom 23. Mai 1969 in die Auslegung einzubeziehen (MICHAEL BEUSCH, Die Bedeutung ausländischer Gerichtsentscheide für die Auslegung von DBA durch die schweizerische Justiz, in: Uttinger et al. [Hrsg.], Dogmatik und Praxis im Steuerrecht – Festschrift für Markus Reich, Zürich 2014, S. 395 ff., S. 401). Sie sind für die Gerichte nicht verbindlich, können aber nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung als Interpretationshilfe herangezogen werden (BGE 143 II 185 E. 4.1). Unter dem temporalen Aspekt sind die Richtlinien – zumindest grundsätzlich – in der für das betreffende Steuerjahr geltenden Version heranzuziehen (Urteil des Bundesgerichts 2C\_343/2019 vom 27. September 2019 E. 4.4). Die vorliegende Verrechnungspreis-Frage ist deshalb unter Heranziehung der OECD-Richtlinien 2010 (OECD-2010) zu entscheiden.

6.2 Um festzustellen, ob die in den kaufmännischen oder finanziellen Beziehungen zwischen verbundenen Unternehmen festgelegten Bedingungen mit dem Fremdvergleichsgrundsatz vereinbar sind, können gemäss OECD-2010 die sog. geschäftsvorfallbezogenen Standardmethoden und die sog. geschäftsvorfallbezogenen Gewinnmethoden verwendet werden. Bei den geschäfts-

vorfallbezogenen Standardmethoden handelt es sich um die Preisvergleichsmethode (engl. comparable uncontrolled price method; kurz CUP), die Wiederverkaufspreismethode (engl. resale price method; kurz RPM) und die Kostenaufschlagsmethode (engl. cost plus method; kurz CPM). Zu den geschäftsvorfallbezogenen Gewinnmethoden zählen die geschäftsvorfallbezogene Nettomargenmethode und die geschäftsvorfallbezogene Gewinnaufteilungsmethode (OECD-2010, Rz. 2.1). Gemäss OECD-2010 erscheint nicht jede Methode auf sämtliche Situationen zugeschnitten zu sein. Die Auswahl hat somit für die am besten geeignete Methode zu erfolgen (engl. most appropriate method; vgl. OECD-2010, Rz. 2.1 bis 2.10). Welche Methode die "richtige" ist, hängt vom Einzelfall ab. In die Erwägung miteinzubeziehen sind die Geeignetheit der Methode im Hinblick auf die Natur der Transaktion, die verfügbaren (Vergleichs-)Informationen sowie der Grad der Vergleichbarkeit zwischen der Konzern- und der Dritttransaktion (OECD-2010, Rz. 2.2). Weder der Steuerpflichtige noch die Steuerbehörden müssen den Nachweis erbringen, dass eine andere Methode weniger gut für den Nachweis des Drittvergleichs geeignet wäre. Dominierend in der Praxis ist das Problem, Vergleichsdaten zu finden, auf die sich die Steuerpflichtigen und die Steuerbehörden einigen können (PETER EISENRING, in: Zweifel/Beusch/Matteotti [Hrsg.], Kommentar zum internationalen Steuerrecht, Basel 2015, Rz. 34 zu Art. 9 OECD-MA).

6.3.1 Im vorliegenden Verfahren ist umstritten, welche Verrechnungspreismethode am besten geeignet ist. Während die Beschwerdeführerin die Preisvergleichsmethode angewendet haben möchte, gingen die Vorinstanzen bei der Festlegung der Verrechnungspreise nach der Kostenaufschlagsmethode vor.

6.3.2 Die Preisvergleichsmethode vergleicht den Preis von Gütern und Dienstleistungen zwischen verbundenen Unternehmen mit dem Preis von gleichartigen Transaktionen zwischen unverbundenen Unternehmen in gleichartigen Geschäftsbeziehungen. Unter der Voraussetzung, dass sich vergleichbare Transaktionen und Preise finden lassen, führt diese Methode zum verlässlichsten Ergebnis. Sie wird angewendet, wenn sich entweder keine wesentlichen Unterschiede zu den dem Vergleich unterzogenen Dritttransaktionen ergeben oder wesentliche Unterschiede zwar vorhanden sind, diese jedoch verhältnismässig gut bewertet und somit durch Anpassungsrechnungen eliminiert werden können. Im Idealfall handelt es sich bei den zu vergleichenden Transaktionen um gleiche Produkte (Massenware) mit gleicher Qualität, welche mit der gleichen Transaktionsmenge zur gleichen Zeit auf der gleichen Fertigungs- oder Vertriebsstufe und zu den gleichen Konditionen verkauft werden. Je grösser die Abweichungen zu diesem Idealfall sind und je weniger die Abweichungen zur Dritttransaktionen bewertet werden können, desto weniger ist die Preisvergleichsmethode geeignet (SCHWARZ, a.a.O., S. 406 f.). Das kann dazu führen, dass eine andere Methode angewandt werden muss (EISENRING, a.a.O., Rz. 21 zu Art. 9 OECD-MA).

6.3.3 Beim inneren Preisvergleich (engl. internal comparables) werden die in einer Konzerntransaktion vereinbarten Preise mit den Preisen, die das steuerpflichtige Unternehmen oder ein Nahestehender in vergleichbaren Geschäftsbeziehungen mit unabhängigen Dritten vereinbart hat, verglichen. Beim äusseren Preisvergleich (engl. external comparables) werden die in einer Konzerntransaktion vereinbarten Preise mit denjenigen Preisen verglichen, die in vergleichbaren Geschäftsbeziehungen zwischen voneinander unabhängigen Dritten vereinbart werden

(SCHWARZ, a.a.O., S. 407). Dazu ist erforderlich, dass die Vergleichbarkeit der Dienstleistungen nach ihrer Art, Umfang und Qualität gegeben ist, da derartige Abweichungen den Preis im freien Markt beeinflussen. Das Vergleichbarkeitserfordernis kann somit in der Regel nur bei standardisierten Dienstleistungen erfüllt werden. Für die Anwendung eines äusseren Preisvergleichs muss somit sichergestellt werden, dass den zu vergleichenden Preisen nahezu identische Leistungen und Verhältnisse zu Grunde liegen (CHRISTOPH ZUCKSCHWERDT/HANS ULRICH MEUTER, Verrechnung von Konzerndienstleistungen – Teil 2, in: ZStP 2/2013, S. 100).

6.3.4 Die Kostenaufschlagsmethode ist eine Preismethode, die ihren Ausgangspunkt in den Kosten des Warenlieferanten oder eines Dienstleistungserbringers hat. Zu diesen Kosten wird ein angemessener prozentualer Kostenaufschlag addiert, so dass der Warenlieferant oder der Dienstleistungserbringer einen unter Berücksichtigung der von ihm ausgeübten Funktionen, übernommenen Risiken, eingesetzten Mittel und der Marktverhältnisse angemessenen Gewinn erzielt. Die Summe aus Kosten und Kostenaufschlag kann in diesem Fall als angemessener Verrechnungspreis für das Geschäft zwischen den verbundenen Unternehmen angesehen werden. Die massgebenden Faktoren bei der Ermittlung von Verrechnungspreisen nach dieser Methode sind die Ermittlung der zutreffenden Kosten sowie die Festlegung eines angemessenen Gewinnaufschlags. Der Massstab des Fremdvergleichs bezieht sich somit sowohl auf die Kosten als auch auf die Höhe des Gewinnaufschlags. Wie bei der Preisvergleichsmethode sind auch bei der Kostenaufschlagsmethode ein innerer sowie ein äusserer Vergleich möglich, wobei die OECD den inneren Vergleich bevorzugt. Dem Kriterium der Vergleichbarkeit der Produkte und Dienstleistungen kommt hier eine geringere Bedeutung zu, da der Effekt von Produkte- und Dienstleistungsunterschieden auf den angemessenen Gewinnaufschlag geringer ist als auf den Produktpreis. Da die Margen der Vergleichsunternehmen in ihrer Höhe insbesondere durch die von den Unternehmen jeweils wahrgenommenen Funktionen und getragenen Risiken beeinflusst werden, stellt die Kostenaufschlagsmethode geringere Vergleichbarkeitsanforderungen an die erbrachten Dienstleistungen und ermöglicht damit, sowohl standardisierte wie auch nicht standardisierte Dienstleistungen einer Verrechnungspreisbestimmung zu unterziehen (ZUCKSCHWERDT/MEUTER, a.a.O., S. 102). Wichtiger sind die vom Leistenden ausgeübten Funktionen. Die Kostenaufschlagsmethode wird hauptsächlich für Auftragsfertigungs- und Lohnveredelungsverträge sowie jede Art von Dienstleistungen im Konzern angewendet (EISENRING, a.a.O., Rz. 23 zu Art. 9 OECD-MA). Praktische Anwendungsfälle sind die Lieferungen halbfertiger Güter zwischen verbundenen Unternehmen, langfristige Liefervereinbarungen, Gemeinschaftseinrichtungen mehrerer verbundener Unternehmen bzw. die gemeinsame Nutzung von Fertigungsanlagen oder die konzerninterne Erbringung von Dienstleistungen (SCHWARZ, a.a.O., S. 409 f.).

7.1 Um das offensichtliche Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung darzutun, haben sich die Vorinstanzen in ihren Erwägungen auf den Revisionsbericht Nr. 2017-273 vom 9. November 2017 abgestützt. Darin wurde ausgeführt, dass die F.\_\_\_\_ AG über kein eigenes Personal und über keine eigenen Räumlichkeiten verfüge und somit die verrechneten Dienstleistungen nicht selbst habe erbringen können. Für die von der F.\_\_\_\_ AG der Beschwerdeführerin in Rechnung gestellten Dienstleistungen (Personal- und Versicherungsdossier zuzüglich Löhne, Führung und Kontrolle der medizinischen Patientenakte, inkl. Dossier-, Arztbericht- und Austrittsberichtserstellung/-Verwaltung, Jahresabschluss inkl. Finanzbuchhaltung, Patientenbuchhaltung,

Steuer- und Revisionsbesprechungen, Statistik KVG, Kantonale Gesundheitsstatistik, Medikamentenverwaltung und diverse Vertragsverhandlungen, CMI Anpassung, Fallzahlenerfassung, Statistikdetaillierung) habe die F.\_\_\_\_ AG gemäss Jahresrechnungen 2014 und 2015 Honorare von über Fr. 1 Mio. bzw. Fr. 1.4 Mio. fakturiert, während von der F.\_\_\_\_ AG Leistungen von lediglich Fr. 136'990.30 bzw. Fr. 141'395.-- eingekauft worden seien (vgl. Revisionsbericht Nr. 2017-273 vom 9. November 2017 Rechnungen in Beilage E). Dies entspreche einer Marge von über 740% im Jahr 2014 und von über 1'000% im Jahr 2015, welche mit ein bis zwei Tagen Arbeitsleistung pro Jahr erwirtschaftet worden sei. Die Arbeiten seien vorwiegend von der I.\_\_\_\_ AG erledigt worden. Diese fakturiere an die F.\_\_\_\_ AG, welche die Kosten mit einem Aufschlag an die Beschwerdeführerin weiter verrechne. Damit bestehe ein klares Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung. Die Jahresrechnungen der F.\_\_\_\_ AG zeigten auf, dass dadurch Gewinne verschoben würden. Aus betriebswirtschaftlichen Gründen würde ein unabhängiger Dritter die erwähnten Leistungen nicht bei der F.\_\_\_\_ AG einkaufen. Die fakturierten Kosten dieser Gesellschaft würden einem Drittvergleich nicht standhalten (Revisionsbericht Nr. 2017-273 vom 9. November 2017 S. 6 f.).

Die Vorinstanzen schlossen daraus auf ein Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung. Dieses sehen sie zusammenfassend darin, dass die F.\_\_\_\_ AG der Beschwerdeführerin Leistungen verkaufe, die sie zu einem viel günstigeren Preis einkaufe. In Anwendung der Kostenaufschlagsmethode mit einer Marge von 10% berechneten die Vorinstanzen die bei der Beschwerdeführerin dem steuerbaren Gewinn aufzurechnenden Leistungen für die Jahre 2014 und 2015.

7.2 Zwischen den Parteien unbestritten ist die Tatsache, dass von der Beschwerdeführerin effektiv Leistungen eingekauft wurden, welche für ihren Betrieb notwendig waren, und dass die Beschwerdeführerin und die F.\_\_\_\_ AG als Schwestergesellschaften als nahestehende Dritte im Sinne der bereits dargelegten Rechtsprechung zu qualifizieren sind (vgl. E. 5.2 f. hiavor). Die Beschwerdeführerin bestätigt, dass die F.\_\_\_\_ AG ein grosses Spektrum an Dienstleistungen bei diversen Anbietern ein- und der Beschwerdeführerin weiterverkaufe. Hierfür verfüge sie über einen Arbeitsplatz in E.\_\_\_\_. Um die entsprechenden Verhandlungen durchzuführen, bedürfe es ein bis zwei Arbeitstage. Diese Aufgabe sei durch den Verwaltungsrat respektive durch Prof. K.\_\_\_\_ vorgenommen worden, wobei dieser auf seinen Lohn verzichtet habe. Die Beschwerdeführerin stellt sich auf den Standpunkt, es sei irrelevant, wie hoch die Einkaufspreise der F.\_\_\_\_ AG seien. Für das Prinzip "dealing at arm's length" sei ausschliesslich der der Beschwerdeführerin in Rechnung gestellte Preis massgebend. Dieser halte einem Drittvergleich durchaus stand.

Der Ansicht der Beschwerdeführerin, wonach die Einkaufskosten nichts mit den Verkaufskosten zu tun hätten und einzig der Verkaufspreis hinsichtlich eines Drittvergleichs relevant sei, kann vorliegend nicht gefolgt werden. Die Beschwerdeführerin verlangt im Ergebnis eine Preisvergleichsmethode, die auf externen Vergleichspreisen basiert. Sie kauft bei der F.\_\_\_\_ AG jedoch Leistungen ein, die diese nicht selbst erbringt und die einen hohen Individualisierungsgrad aufweisen. Unter den gegebenen Umständen drängt sich bei der Prüfung, ob ein Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung vorliegt, ein Vergleich mit den Kosten der Leistungen, die die F.\_\_\_\_ AG selbst bezahlt hat, durchaus auf. Es ist nicht zu beanstanden, dass die Vorinstan-

zen die Verrechnungspreise dadurch bestimmt haben, dass sie auf Basis der Vollkosten alle direkten und indirekten Kosten für die Leistungserbringung berücksichtigt haben. Die Summe von Kosten und Marge konnte mit diesem Vorgehen den entsprechenden Wert der erbrachten Leistungen und das Risiko der F.\_\_\_\_ AG als Leistungserbringerin wiedergeben. So sind gemäss OECD-2010 der Wert der Dienstleistung für den Empfänger, die Frage, inwieweit ein vergleichbares unabhängiges Unternehmen bereit wäre, für diese Dienstleistung unter vergleichbaren Verhältnissen zu zahlen, sowie die Kosten für den Erbringer der Dienstleistung zu berücksichtigen (OECD-2010, Rz. 7.29). Die Vorinstanzen stützten sich deshalb zu Recht auf die Gewinnsituation der F.\_\_\_\_ AG ab. Die Beschwerdeführerin stellt sich zwar auf den Standpunkt, dass die F.\_\_\_\_ AG ihre Leistungen zum fairen Marktwert verkaufe, diese jedoch wesentlich günstiger einkaufen könne, weil die Leistungen dank erheblicher Mengenrabatte durch einen zentralen Einkauf, den Einkauf bei extrem günstigen Anbietern und dem teilweisen Verzicht der Leistungsverrechnung durch die Anbieter so günstig seien. Auch lägen die eingekauften Leistungen unter den Kosten, welche die Beschwerdeführerin aufbringen müsste, wenn die Leistungen durch eigenes Personal oder durch Drittanbieter erbracht werden müssten (vgl. Offerten der L.\_\_\_\_ AG J.\_\_\_\_, M.\_\_\_\_ AG Treuhandgesellschaft J.\_\_\_\_, N.\_\_\_\_ AG J.\_\_\_\_). Eine Preisbestimmung basierend auf diesen externen "Vergleichspreisen" kommt vorliegend jedoch nicht in Betracht, da eine Überprüfung der Vergleichbarkeit nicht möglich ist. Die effektiv durch die F.\_\_\_\_ AG der Beschwerdeführerin in Rechnung gestellten Kosten lassen sich nicht so einfach mit den Kosten vergleichen, die eine beliebige Treuhandgesellschaft verrechnen würde. Die von der Beschwerdeführerin ins Recht gelegten Offerten sind dazu nicht geeignet, zumal nicht die gleichen Produkte mit derselben Qualität, zur gleichen Zeit und zu den gleichen Konditionen offeriert wurden. Der Wert, der von diesen Unternehmen erbrachten Dienstleistungen könnte nur aufgrund eines Schätzwertes berechnet werden. Die Preisbestimmung mittels eines "direkten/internen" Preisvergleichs ist jedoch möglich, da der Betrag, der für die Dienstleistungen tatsächlich berechnet worden ist, von der Steuerverwaltung ermittelt und von der Beschwerdeführerin auch nicht bestritten wurde. Die Kosten, die die Beschwerdeführerin als Empfängerin der Dienstleistungen zu tragen hätte, wenn sie die Dienstleistungen direkt bei den konzernexternen Dienstleistungserbringern beziehen würde, sind vorliegend bekannt und weisen darauf hin, dass die F.\_\_\_\_ AG als Vermittlerin ihre Rendite auf Kosten der Beschwerdeführerin in unangemessener Art und Weise optimieren wollte. Durch die direkte Preisverrechnung kamen die Vorinstanzen zu Recht zum Schluss, dass die Vergütung der F.\_\_\_\_ AG nicht in Übereinstimmung mit dem Fremdvergleichsgrundsatz steht (OECD-2010, Rz. 7.20).

7.3 Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die Preisvergleichsmethode mittels externer Vergleichspreise nicht anzuwenden ist, weil die Vergleichspreise untauglich sind und keine Vergleichbarkeit zulassen. Die Vorinstanzen haben zu Recht die Kostenaufschlagsmethode angewendet und die Verrechnungspreise kaufmännisch als unangemessen angesehen. Sowohl die Methodenwahl als auch deren Umsetzung sind vorliegend nicht zu beanstanden. Die Leistungen scheinen nicht schuld-, sondern beteiligungsrechtlich motiviert zu sein. Inwiefern das Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung für die handelnden Gesellschaftsorgane nicht hätte erkennbar sein sollen, ist nicht ersichtlich, zumal es sich bei den von der F.\_\_\_\_ AG verrechneten

Margen um beträchtliche Beträge handelt. Die Leistungen halten in diesem Umfang dem Drittvergleich nicht stand und können demzufolge steuerrechtlich nicht als geschäftsmässig begründeter Aufwand qualifiziert werden. Folglich ist die Beschwerde in diesem Punkt abzuweisen.

8.1 Im Weiteren stellt sich die Frage, ob durch die vorliegend vorgenommenen Aufrechnungen eine interkantonale Doppelbesteuerung vorliegt. Die Beschwerdeführerin stellt sich auf den Standpunkt, die F.\_\_\_\_ AG sei bereits definitiv im Kanton E.\_\_\_\_ veranlagt worden. Das Vorgehen der Steuerverwaltung würde zu einer gemäss Art. 127 Abs. 3 BV untersagten Doppelbesteuerung führen.

8.2 Die Steuerverwaltung vertritt die Ansicht, dass eine Doppelbesteuerung durch eine Korrektur der zu hohen Veranlagung durch den Kanton E.\_\_\_\_ zu vermeiden wäre. Es sei stossend, wenn ein Kanton zu Unrecht eine zu hohe Veranlagung vornehmen würde und ein anderer Kanton deshalb zwecks Vermeidung einer Doppelbesteuerung eine zu tiefe Veranlagung vornehmen müsste.

8.3 Die Vorinstanz wies in diesem Zusammenhang darauf hin, dass die Beschwerdeführerin ausschliesslich im Kanton Basel-Landschaft besteuert worden sei und für die F.\_\_\_\_ AG nach Rechtskraft des angefochtenen Urteils die Möglichkeit bestehe, im Kanton E.\_\_\_\_ zu intervenieren und eine Revision der Veranlagung zu verlangen.

9.1 Ein Verstoß gegen das Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung im Sinne von Art. 127 Abs. 3 BV liegt vor, wenn ein Steuersubjekt von zwei oder mehreren Kantonen (Steuerhoheiten) für das gleiche Steuerobjekt und dieselbe Steuerperiode zur Besteuerung herangezogen wird (aktuelle Doppelbesteuerung) oder wenn ein Kanton in Verletzung der geltenden Kollisionsregeln seine Steuerhoheit überschreitet und eine Steuer erhebt, die einem anderen Kanton zusteht (virtuelle Doppelbesteuerung). Ausserdem darf ein Kanton ein Steuersubjekt grundsätzlich nicht deshalb stärker belasten, weil es nicht im vollen Umfang seiner Steuerhoheit untersteht, sondern zufolge seiner territorialen Beziehungen auch in einem anderen Kanton steuerpflichtig ist (Schlechterstellungsverbot; vgl. Urteil des Bundesgerichts 2C\_285/2018 vom 05. November 2019 E. 3 m.w.H.).

9.2 Die Beschwerdeführerin ist eine selbständige Aktiengesellschaft und hat ihren steuerrechtlichen Sitz unstrittig in B.\_\_\_\_. Für die streitgegenständlichen Veranlagungsperioden 2014 und 2015 wurde sie im Kanton Basel-Landschaft besteuert. Eine aktuelle Doppelbesteuerung setzt sowohl Subjektidentität wie auch Objektidentität voraus (vgl. E. 9.1 hiervor). Die Voraussetzung der Subjektidentität ist vorliegend deswegen nicht erfüllt, weil es sich nicht um dasselbe Steuersubjekt handelt, wurde doch nicht die Beschwerdeführerin im Kanton E.\_\_\_\_ besteuert (PETER MÄUSLI-ALLENSPACH, in: Zweifel/Beusch/Mäusli-Allenspach [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Interkantonales Steuerrecht, Basel 2011, § 3 N 23). Die Beschwerde erweist sich damit auch in diesem Punkt als unbegründet.

10.1 Schliesslich macht die Beschwerdeführerin geltend, die Vorinstanzen hätten ihr Recht auf Besteuerung gemäss Urteil des Bundesgerichts 2C\_431/2014 vom 4. Dezember 2014 verwirklicht und verletzt mit ihrem Vorgehen das Gebot von Treu und Glauben. Seit 20 Jahren würden Verwaltungsfremdleistungen bestehen und die Verrechnungspreise seien in all den Jahren nicht gerügt worden. Die Steuerbehörden hätten es jedoch schon lange in der Hand gehabt, unrichtige Verrechnungspreise zu beanstanden.

10.2 Hinsichtlich des Einwands, die Steuerverwaltung habe bereits in Vorperioden die Verrechnungspreise nicht beanstandet und verletze mit ihrem Vorgehen das Gebot von Treu und Glauben ist zunächst grundsätzlich festzuhalten, dass eine Veranlagung nur für die betreffende Steuerperiode Rechtskraft besitzt (BGE 140 II 157 E. 8). Eine für diese Periode entschiedene Frage kann in einer folgenden Periode erneut beurteilt werden und ist somit einer neuen, umfassenden Überprüfung zugänglich (vgl. BGE 140 II 157 E. 8; Urteil des Bundesgerichts 2A.367/2005 vom 20. Dezember 2005 E. 4.2.2). Grundsätzlich vermag eine behördliche Praxis für sich allein genommen kein berechtigtes Vertrauen zu begründen. Praxisgemäss findet der Grundsatz von Treu und Glauben im Steuerrecht aufgrund des strengen Legalitätsprinzips nur zurückhaltende Anwendung (Urteile des Bundesgerichts 2C\_112 und 113/2014 vom 15. September 2014 E. 5.2.3 und 6.2.3 m.w.H. und 2C\_95/2013 vom 21. August 2013 E. 3.9). Die von der Steuerverwaltung einmal getroffene Beurteilung hat daher keine Zusicherungswirkung für nachfolgende Steuerperioden. Die Steuerverwaltung kann demzufolge in späteren Steuerperioden aufgrund einer erneuten Prüfung zu einem anderen Ergebnis gelangen. Im Verhalten der Steuerverwaltung anlässlich früherer Veranlagungen kann deshalb keine Vertrauensgrundlage erblickt werden. Eine Verletzung des Gebots von Treu und Glauben kann ihr deshalb nicht vorgeworfen werden. Diese Argumentation der Beschwerdeführerin geht somit ins Leere.

10.3 Ferner ist darauf hinzuweisen, dass es sich im vorliegenden Fall nicht wie im dem Urteil des Bundesgerichts 2C\_431/2014 vom 4. Dezember 2014 zugrunde liegenden Sachverhalt um die Frage der Zuweisung der Steuerhoheit nach Sitzverlegung einer Gesellschaft und der damit verbundenen Geltendmachung eines Besteuerungsanspruchs durch den Kanton handelt. Die Beschwerdeführerin wurde in den strittigen Veranlagungsperioden 2014 und 2015 ausschliesslich im Kanton Basel-Landschaft besteuert. Damit ist auch ihr Verweis auf das Urteil des Bundesgerichts 2C\_431/2014 vom 4. Dezember 2014 bzw. auf die Einrede der Verwirkung des Rechts auf Besteuerung unbehelflich.

11.1 Die Vorinstanz beantragt in ihrer Vernehmlassung, es sei eine reformatio in peius vorzunehmen: Da die F.\_\_\_\_ AG der Beschwerdeführerin Routineleistungen ohne eigenen Aufwand weiterverkaufe, liesse sich auch eine Marge von 5% statt der von der Steuerverwaltung festgelegten und von der Vorinstanz im angefochtenen Entscheid geschützten Marge von 10% rechtfertigen.

11.2 In diesem Zusammenhang ist festzustellen, dass sich die Vorinstanz in Erwägung 2.5 des angefochtenen Entscheids bereits mit der Frage der bei der Berechnung des Aufschlags anzuwendenden Marge auseinandergesetzt hat. Sie kam dabei zum Schluss, dass in Nachachtung des Ermessensspielraums der Steuerverwaltung auf eine Anpassung der Marge von 10%

auf 5% verzichtet werde, dies obwohl es sich bei den durch die F.\_\_\_\_ AG erbrachten Leistungen nicht um hochwertige, sondern um Routinefunktionen handle. In der Vernehmlassung sagt die Vorinstanz nun aber nichts Näheres über die Gründe für die beantragte reformatio in peius aus. Im Übrigen ist auch nicht ersichtlich, aus welchen Gründen die Korrektur vorzunehmen sei. Die OECD-Verrechnungspreisleitlinie nennt keine konkreten Prozentsätze für angemessene Gewinnaufschläge. Das EU-Verrechnungspreisforum geht davon aus, dass angemessene Gewinnaufschläge bei konzerninternen Dienstleistungen mit geringer Wertschöpfung (engl. low value adding services) häufig im Bereich von 3 bis 10%, häufig um 5% liegen. Diese Feststellung hängt jedoch von den Umständen ab, die gegebenenfalls auch einen anderen Aufschlag rechtfertigen können (vgl. Mitteilung der Europäischen Kommission an den Rat, das Europäische Parlament und den Europäischen Wirtschafts- und Sozialausschuss vom 25. Januar 2011, KOM [2011] 16, Rz. 65). Der Aufschlag von 10% über die vollen Kosten, und damit die Annahme eines Nettogewinns von 10%, erscheint deshalb angemessen. Bei diesem Ergebnis wird der angefochtene Entscheid nicht zu Ungunsten der Beschwerdeführerin abgeändert. Der Antrag auf eine reformatio in peius ist daher abzuweisen.

12. Zusammenfassend ist festzustellen, dass die Beschwerde unbegründet und deshalb abzuweisen ist.

13. Es bleibt über die Kosten zu befinden. Gemäss § 20 Abs. 1 VPO ist das Verfahren vor dem Kantonsgericht kostenpflichtig. Die Verfahrenskosten umfassen die Gerichtsgebühren und die Beweiskosten und werden in der Regel der unterliegenden Partei in angemessenem Ausmass auferlegt (§ 20 Abs. 3 VPO). Vorliegend sind die Verfahrenskosten in der Höhe von Fr. 1'400.-- der unterlegenen Beschwerdeführerin aufzuerlegen und mit dem geleisteten Kostenvorschuss in der Höhe von Fr. 1'400.-- zu verrechnen. Ausgangsgemäss sind die Parteikosten wettzuschlagen (§ 21 VPO).

Demgemäss wird **e r k a n n t** :

- ://:
1. Die Beschwerde wird abgewiesen.
  2. Die Verfahrenskosten in der Höhe von Fr. 1'400.-- werden der Beschwerdeführerin auferlegt und mit dem geleisteten Kostenvorschuss in der Höhe von Fr. 1'400.-- verrechnet.
  3. Die Parteikosten werden wettgeschlagen.

Vizepräsident

Gerichtsschreiberin

Gegen diesen Entscheid wurde am 29. Juni 2020 Beschwerde beim Bundesgericht (Verfahrensnummer 2C\_551/2020) erhoben.