

BGer 2C 548/2020 vom 3. Mai 2021

Bundesgericht, 2021-05-03, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2C_548_2020

FR: TF 2C 548/2020 du 3 mai 2021

IT: TF 2C 548/2020 del 3 maggio 2021

Regeste

Direkte Bundessteuer, Steuerperioden 2014-2015 | Öffentliche Finanzen & Abgaberecht

Erwägungen

E. 1.1

Die angefochtenen Entscheide betreffen einerseits die Staats- und Gemeindesteuern 2014 und 2015 des Kantons Basel-Landschaft, andererseits die direkte Bundessteuer 2014 und 2015. Beide Urteile betreffen denselben Sachverhalt und es stellen sich dieselben Rechtsfragen. Es rechtfertigt sich daher, die Verfahren zu vereinigen und die Beschwerden in einem einzigen Urteil zu erledigen (vgl. Art. 71 BGG i.V.m. Art 24 BZP [SR 273]; BGE 131 V 461 E. 1.2; Urteil 2C_929/ 2019, 2C_930/2019 vom 17. Januar 2020 E. 1.1 m.H.).

E. 1.2

Die rechtzeitig (Art. 100 Abs. 1 BGG) eingereichten Beschwerden richten sich gegen den verfahrensabschliessenden Entscheid einer letzten kantonalen Instanz in einer Angelegenheit des öffentlichen Rechts. Die Voraussetzungen der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten sind erfüllt (Art. 82 lit. a, Art. 83, Art. 86 Abs. 1 lit. d und Abs. 2, Art. 89 Abs. 1, Art. 90 BGG i.V.m. Art. 146 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG; SR 642.11] sowie Art. 73 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG; SR 642.14]), weshalb auf die Beschwerden einzutreten ist.

E. 1.3

Mit der Beschwerde können Rechtsverletzungen nach Art. 95 und Art. 96 BGG geltend gemacht 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 Abs. 2 BGG), grundsätzlich nur die geltend gemachten Vorbringen, sofern allfällige weitere rechtliche Mängel nicht geradezu offensichtlich sind (BGE 138 I 274 E. 1.6 m.H.). Die Verletzung kantonalen und interkantonalen Rechts sowie der Grundrechte untersucht es in jedem Fall nur insoweit, als eine solche Rüge in der Beschwerde präzise vorgebracht und begründet worden ist (Art. 106 Abs. 2 BGG ; BGE 139 I 229 E. 2.2; 134 II 244 E. 2.2; 133 II 249 E. 1.4.2).

E. 1.4

Das Bundesgericht legt seinem Urteil grundsätzlich den Sachverhalt zugrunde, den die Vorinstanz festgestellt hat (BGE 145 I 227 E. 5.1).

E. 1.5

Die Eidgenössische Steuerverwaltung hat in ihrer Stellungnahme zu den Beschwerden die Frage aufgeworfen, ob die vorliegende Angelegenheit - "insbesondere wenn die B._____ AG eine 'Briefkastenfirma' darstellen sollte" (Stellungnahme der Eidgenössischen Steuerverwaltung, S. 1) - nicht auch unter dem Gesichtspunkt der Steuerumgehung zu prüfen wäre. Der angefochtene Entscheid gibt in tatsächlicher Hinsicht keinen Anlass, den Sachverhalt in diese Richtung zu ergänzen (Art. 99 Abs. 1 BGG), d.h. zu prüfen, ob die B._____ über keine eigenen Strukturen und Mittel verfügte und als inaktive Briefkastenfirma nur vorgeschoben war, um eine Gewinnverschiebung zu ermöglichen (womit gegebenenfalls eine Steuerumgehung anzunehmen und der Besteuerung eine direkte Leistungserbringung der E._____ AG an die Beschwerdeführerin zugrunde zu legen wäre; vgl. zu rechtsmissbräuchlich vorgeschobenen Briefkastenfirmen Urteil 2P.143/1996 vom 9. Juli 1998 = BVR 1999 S. 275; siehe auch Peter Locher/Adriano Marantelli/Andrea Opel, Einführung in das internationale Steuerrecht der Schweiz, 4. Aufl., 2019, S. 463, m.H.). Hinzu kommt, dass die Eidgenössische Steuerverwaltung keinen entsprechenden Antrag gestellt hat und ein solcher - nachdem die Eidgenössische Steuerverwaltung auf eine Anfechtung des vorinstanzlichen Urteils verzichtet hat - auch unzulässig wäre, zumal er zu einer reformatio in peius zum Nachteil der Beschwerdeführerin führen könnte (vgl. Art. 107 Abs. 1 BGG ; Urteile 2C_179/2019 vom 2. Oktober 2019 E. 5.4.1; 2C_500/2018 vom 8. April 2020 E. 4; 2C_1009/2017 vom 28. September 2018 E. 8.2; 2C_585/2014, 2C_586/2014 vom 13. Februar 2015 E. 5.2.3). II. Direkte Bundessteuer

E. 2.1

Gemäss Art. 57 DBG ist Gegenstand der Gewinnsteuer der Reingewinn. Zum steuerbaren Gewinn gehören namentlich (auch) offene und verdeckte Gewinnausschüttungen (Art. 58 Abs. 1 lit. b fünftes Lemma DBG). Von verdeckten Gewinnausschüttungen wird gesprochen, wenn die Optik der Gesellschaft zur Diskussion steht (vgl. Art. 58 Abs. 1 lit. b DBG). Aus der Sicht der Anteilshaberin oder des Anteilshabers wird dagegen der Begriff der geldwerten Vorteile aus Beteiligungen verwendet (vgl. Art. 20 Abs. 1 lit. c DBG ; Urteil 2C_578/2019 vom 31. März 2020 E. 3.2; Peter Locher, Kommentar zum DBG, I. Teil, 2. Aufl. 2019, N 83 zu Art. 20 DBG).

E. 2.2

Die Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung setzt in ständiger Rechtsprechung voraus, dass erstens die leistende Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft für ihre Leistung keine oder keine gleichwertige Gegenleistung erhält, zweitens die Beteiligungsinhaberin oder der Beteiligungsinhaber der Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft direkt oder indirekt einen Vorteil erlangt, drittens die Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft diesen Vorteil einem Dritten unter gleichen Bedingungen nicht zugestanden hätte (Drittvergleich) und viertens der Charakter dieser Leistung - insbesondere das Missverhältnis zur Gegenleistung - für die Organe der Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft erkennbar gewesen ist (vgl. BGE 144 II 427 E. 6.1; 140 II 88 E. 4.1; 138 II 57 E. 2.2; 131 II 593 E. 5.1; Urteil 2C_578/2019 vom 31. März 2020 E. 3.3). Stets vorausgesetzt ist dabei, dass die Zuwendung ihren Rechtsgrund im Beteiligungsverhältnis hat (vgl. Urteile 2C_578/2019 vom 31. März 2020 E. 3.3; 2C_449/2017 vom 26. Februar 2019 E. 2.3, m.H.).

E. 2.3

Richtet eine Gesellschaft aufgrund eines Beteiligungsverhältnisses geldwerte Vorteile nicht an einen Anteilsinhaber, sondern an eine Drittperson aus, die einem Anteilsinhaber nahesteht, sind diese Vorteile nach der sog. Dreieckstheorie steuerlich in einem ersten Schritt als Ertrag aus beweglichem Vermögen (verdeckte Gewinnausschüttung) auf der Ebene des Beteiligungsinhabers zu erfassen. Von dort fliessen sie weiter an die nahestehende Drittperson (BGE 138 II 57 E. 4.2; Urteil 2C_750/2019 vom 7. Juli 2020 E. 3.3, m.H.). Bei geldwerten Leistungen zwischen Schwestergesellschaften fliesst der Vorteil an sich unmittelbar von einer Schwestergesellschaft zur anderen. Die an den Gesellschaften beteiligten Aktionäre sind mittelbar betroffen, indem der Wert der Beteiligung an der leistenden Gesellschaft abnimmt, während sich der Wert der empfangenden Gesellschaft entsprechend erhöht. Eine solche geldwerte Leistung zwischen Schwestergesellschaften fusst regelmässig auf dem gemeinsamen Beteiligungsverhältnis, weshalb sich Zuwendungen an Schwestergesellschaften als (verdeckte) Gewinnausschüttungen an die Aktionäre einerseits und als (verdeckte) Kapitaleinlagen der Aktionäre an die empfangende Gesellschaft andererseits erweisen (BGE 138 II 57 E. 4.2, m.H.; Urteil 2C_551/2019 vom 30. Oktober 2019 E. 4.1.2).

E. 2.4

Bei verdeckten Gewinnausschüttungen ist es grundsätzlich Aufgabe der Steuerbehörde, den Nachweis dafür zu erbringen, dass einer Leistung der Gesellschaft keine oder keine angemessene Gegenleistung gegenübersteht. Ist ein solches Missverhältnis nachgewiesen, begründet dies steuerrechtlich die Vermutung, es liege eine verdeckte Gewinnausschüttung vor. Vermag die Gesellschaft nicht nachzuweisen, dass ihr Vorgehen einem Drittvergleich genügt, hat sie die Folgen der Beweislosigkeit zu tragen. Diese bestehen in der Aufrechnung (140 II 88 E. 7; 121 II 257 E. 4c/aa; Urteil 2C_16/2015 vom 6. August 2015 E. 2.5.5). Soweit die Steuerbehörde hinreichende Indizien vorlegt, um auf die Unangemessenheit der Gegenleistung schliessen zu können, obliegt es dem Steuerpflichtigen, den Nachweis für die gegenteilige Behauptung zu erbringen (Urteil 2C_343/2019 vom 27. September 2019 E. 5.2 m.H.).

E. 3.1

Im vorliegenden Fall ist unbestritten, dass die Beschwerdeführerin und die B. _____ Schwestergesellschaften sind und dass, sofern die Leistungen der B. _____ an die Beschwerdeführerin zu überhöhten, einem Drittvergleich nicht standhaltenden Preisen verrechnet worden sind, auch die übrigen Voraussetzungen für die Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung als erfüllt anzusehen wären. Der Streit dreht sich dementsprechend allein um die Frage, ob die Leistungsverrechnung der B. _____ an die Beschwerdeführerin einem Drittvergleich standhält.

E. 3.2

Nach ständiger Rechtsprechung beantwortet sich die Frage, ob eine angemessene Beziehung zwischen Leistung und Gegenleistung besteht anhand eines Vergleichs zwischen der zu beurteilenden Leistung mit derjenigen Leistung, wie sie zwischen unabhängigen Dritten vereinbart worden wäre: Zu prüfen ist, ob die infrage stehende Leistung auch mit einem unabhängigen Dritten vereinbart worden wäre, d.h. ob sie dem Grundsatz der vollen Konkurrenz ("principe de pleine concurrence", "dealing at arm's length") genügt. Dieses Vorgehen erlaubt es, den Verkehrswert der Leistung zu beurteilen, welcher mit dem Wert der von der Gesellschaft erbrachten Leistung verglichen werden muss (BGE 140 II 88 E.

4.1; 138 II 545 E. 3.2; 138 II 57 E. 2.3; Urteil 2C_ 343/2019 vom 27. September 2019 E. 4.3, m.H.).

E. 3.2.1

OECD-Leitlinien bezwecken - gleich wie der OECD-Kommentar - die Vereinheitlichung der Auslegung und Anwendung von Doppelbesteuerungsabkommen (DBA). Dogmatisch sind sie zwar einzig als subsidiäre Auslegungsmittel im Sinn von Art. 32 des Wiener Übereinkommens vom 23. Mai 1969 über das Recht der Verträge (VRK; SR 0.111) in die Auslegung einzubeziehen (Michael Beusch, Die Bedeutung ausländischer Gerichtssentscheide 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; Urteil 2C_1073/2018, 2C_1089/2018 vom 20. Dezember 2019 E. 11.2). Was den temporalen Aspekt angeht, so sind die Leitlinien - zumindest grundsätzlich - in der für das betreffende Steuerjahr geltenden Version heranzuziehen (Urteile 2C_343/2019 vom 27. September 2019 E. 4.4; 2C_495/2017, 2C_512/2017 vom 27. Mai 2019 E. 11.1). Betreffend den Inhalt der verschiedenen Methoden haben sich die Leitlinien über die Jahre indessen nicht substantiell geändert (Urteil 2C_495/2017, 2C_512/2017 vom 27. Mai 2019 E. 11.1).

E. 3.2.2

Gemäss den OECD-Verrechnungspreisleitlinien für multinationale Unternehmen und Steuerverwaltungen kann dem Drittvergleichsgrundsatz durch verschiedene Methoden Nachachtung verschafft werden. Die Leitlinien unterscheiden dabei die sog. (geschäftsfallbezogenen) Standardmethoden: Dazu gehört zunächst die Preisvergleichsmethode (Comparable Uncontrolled Price Method [CUPM], méthode du prix comparable), wobei diese wiederum in die Untervarianten des externen Preisvergleichs (Vergleich der zwischen verbundenen Unternehmen verrechneten Preise mit Preisen, wie sie am Markt zwischen fremden Dritten vereinbart wurden) und des internen Preisvergleichs (Vergleich der zwischen verbundenen Unternehmen verrechneten Preise mit Preisen, welche das verbundene Unternehmen im Rahmen vergleichbarer Transaktionen mit unverbundenen Unternehmen vereinbart hat) zerfällt. Weitere Standardmethoden sind die Wiederverkaufspreismethode (Resale Price Method [RPM]; méthode du prix de revente) und die Kostenaufschlagsmethode (Cost Plus Method [CPM], méthode du coût majoré). Neben diesen Standardmethoden, auf die der schweizerische Gesetzgeber in Art. 58 Abs. 3 DBG für Leistungen gemischtwirtschaftlicher, im öffentlichen Interesse tätiger Unternehmen an nahe stehende Personen ausdrücklich Bezug nimmt (vgl. dazu ausführlich Urteil 2C_495/2017, 2C_512/2017 vom 27. Mai 2019 E. 11), anerkennt die OECD auch sog. transaktionsbezogene Gewinnaufteilungsmethoden, so die transaktionsbezogene Nettomargenmethode (Transactional Net Margin Method [TNMM], méthode transactionnelle de la marge nette) und die transaktionsbezogene Gewinnaufschlagsmethode (Transactional Profit Split Method [TPSM], méthode transactionnelle du partage des bénéfices; vgl. für einen Überblick Locher/Marantelli/Opel, a.a.O., S. 467; Peter Brülisauer/ Marco Mühlemann, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, DBG, 3. Aufl., 2017, N 241 f. zu Art. 58 sowie Daniel Schwerdt, Verrechnungspreismethoden und Ökonomische Analyse, in: Roman Dawid [Hrsg.], Verrechnungspreise, Grundlagen und Praxis, 2. Aufl., Wiesbaden

2016, S. 169 ff.).

E. 3.2.3

Art. 58 Abs. 3 DBG enthält hinsichtlich der Anwendung der dort erwähnten Standardmethoden keine Hierarchie und aus dieser Bestimmung ergeben sich auch keine Anweisungen dazu, wie die einzelnen Methoden anzuwenden sind. Die Steuerbehörden verfügen daher insoweit über einen Beurteilungsspielraum (Urteil 2C_495/2017, 2C_512/2017 vom 27. Mai 2019 E. 10.1). Dies gilt ebenso, wenn es wie hier um die Frage des Vorliegens einer verdeckten Gewinnausschüttung gemäss Art. 58 Abs. 1 lit. b fünftes Lemma DBG geht. Zu prüfen ist daher im Folgenden, ob die kantonale Steuerverwaltung sich mit der Zugrundelegung der Kostenaufschlagsmethode - und nicht wie von der Beschwerdeführerin vertreten der Preisvergleichsmethode - im Rahmen des ihr zustehenden Beurteilungsspielraums gehalten hat.

E. 4

Die Beschwerdeführerin wirft der Vorinstanz nicht nur eine Verletzung des ihr zustehenden Beurteilungsspielraums vor. Sie ist vielmehr auch der Auffassung, die Vorinstanz habe im Zusammenhang mit der erforderlichen Methodenwahl den Anspruch auf rechtliches Gehör verletzt. Diese Vorbringen sind aufgrund der formellen Natur des Anspruchs auf rechtliches Gehör vorweg zu behandeln (BGE 141 V 557 E. 3 ; 138 I 232 E. 5.1; Urteil 2C_257/2018, 2C_308/2018 vom 11. November 2019 E. 2).

E. 4.1

Die Beschwerdeführerin ist zunächst der Auffassung, die Vorinstanz habe ihre Vorbringen im Zusammenhang mit der Preisvergleichsmethode ignoriert bzw. sei nur cursorisch auf diese eingegangen und habe sich insbesondere mit der Qualifikation der von der E._____ AG erbrachten Leistungen, die einen sehr individuellen Charakter hätten und nicht als blosse Routinedienstleistungen qualifiziert werden dürften, überhaupt nicht auseinandergesetzt. Ausserdem habe die Vorinstanz die von ihr in diesem Zusammenhang angebotenen Beweise - von ihr eingeholte Vergleichsangebote betreffend die von der E._____ AG erbrachten Leistungen - nicht abgenommen bzw. überhaupt nicht gewürdigt.

E. 4.2.1

Aus dem Anspruch auf rechtliches Gehör (Art. 29 Abs. 2 BV) ergibt sich namentlich die Pflicht der Behörden, die Vorbringen des von einem Entscheid in seiner Rechtsstellung Betroffenen tatsächlich zu hören, zu prüfen und in der Entscheidungsfindung zu berücksichtigen (BGE 136 I 229 E. 5.2; Urteile 2C_432/2016 vom 26. Januar 2018 E. 3.2.1; 2C_147/2017 vom 23. Januar 2018 E. 2.6.2). Art. 29 Abs. 2 BV umfasst darüber hinaus als Teilgehalt die Begründungspflicht. Letztere verlangt nicht, dass sich das Gericht mit sämtlichen vorgebrachten Sachverhaltselementen, Beweismitteln und Rügen auseinandersetzt und jedes einzelne Vorbringen ausdrücklich widerlegt. Vielmehr kann es sich auf die für den Entscheid wesentlichen Punkte beschränken. Die Begründung muss so abgefasst sein, dass sich der Betroffene über die Tragweite des Entscheids Rechenschaft geben und ihn in voller Kenntnis der Sache an die höhere Instanz weiterziehen kann. In diesem Sinne müssen wenigstens kurz die Überlegungen genannt werden, von denen sich das Gericht hat leiten lassen und auf die sich sein Entscheid stützt (BGE 143 III 65 E. 5.2 ; 134 I 83 E. 4.1; Urteil 2C_152/2020 vom 18. Juni 2020 E. 2.1).

E. 4.2.2

Hauptstreitpunkt in der vorliegend zu beurteilenden Angelegenheit ist, ob der Preis für die Leistungen, welche die Beschwerdeführerin an die B. _____ entrichtet hat, die diese ihrerseits bei der E. _____ AG einkaufte, einem Drittvergleich standhält. Für die Beantwortung dieser Frage hat die Vorinstanz auf die Kostenaufschlagsmethode abgestellt und die von der Beschwerdeführerin für massgeblich erachtete Preisvergleichsmethode mit ausführlicher Begründung abgelehnt. Es war der Beschwerdeführerin ohne weiteres möglich, sich aufgrund dieser Begründung über die Tragweite des Entscheids der Vorinstanz Rechenschaft zu geben und ihn mittels Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten anzufechten. Eine Verletzung der Begründungspflicht liegt damit nicht vor. Die von der Beschwerdeführerin eingereichten Vergleichsofferten zu den von der E. _____ AG erbrachten Leistungen hat die Vorinstanz keiner detaillierten Überprüfung unterzogen, weil sie die Preisvergleichsmethode für die Durchführung des Drittvergleichs als ungeeignet erachtete. Dies ist dann nicht zu beanstanden, wenn der Vorinstanz darin zu folgen ist, dass für die Beurteilung der vorliegenden Angelegenheit nicht die Preisvergleichs- sondern die Kostenaufschlagsmethode zum Zuge kommt, bzw. die Vorinstanz durch die von ihr vorgenommene Methodenwahl den ihr zustehenden Beurteilungsspielraum nicht überschritten hat. Die Rüge der Verletzung des rechtlichen Gehörs durch Nichtbeachtung der Vergleichsofferten durch die Vorinstanz fällt somit insoweit mit derjenigen der falschen Rechtsanwendung durch die Vorinstanz zusammen. Im Folgenden wird daher in erster Linie zu prüfen sein, ob sich die Ablehnung der Preisvergleichsmethode durch die Vorinstanz als rechtmässig erweist. Sollte dies der Fall sein, erweist sich auch der Vorwurf der Verletzung des rechtlichen Gehörs mittels Nichtbeachtung der Vergleichsofferten als unbegründet.

E. 5.1.1

Die Vorinstanz hat ein Abstellen auf die von der Beschwerdeführerin eingeholten Vergleichsofferten abgelehnt, weil eine Überprüfung der Vergleichbarkeit nicht möglich sei. Die effektiv von der B. _____ der Beschwerdeführerin in Rechnung gestellten Kosten liessen sich nicht so einfach mit den Kosten vergleichen, die eine beliebige Treuhandgesellschaft verrechnen würde, zumal nicht die gleichen Produkte mit derselben Qualität zur gleichen Zeit und zu den gleichen Konditionen offeriert worden seien. Dagegen sei die Preisbestimmung mittels eines "direkten/internen" Preisvergleichs möglich: Der Betrag, der für die Dienstleistungen tatsächlich berechnet worden sei, sei von der Steuerverwaltung ermittelt und von der Beschwerdeführerin auch nicht bestritten worden. Auch die Kosten, welche die Beschwerdeführerin als Empfängerin der Dienstleistungen zu tragen hätte, wenn sie die Dienstleistungen direkt bei den konzernexternen Dienstleistungserbringern beziehen würde, seien bekannt und wiesen darauf hin, dass die B. _____ als Vermittlerin ihre Rendite auf Kosten der Beschwerdeführerin in unangemessener Art und Weise optimieren wolle. Sowohl die Methodenwahl als auch deren Umsetzung durch die Steuerverwaltung bzw. das Steuergericht seien daher nicht zu beanstanden.

E. 5.1.2

Die Beschwerdeführerin ist dagegen der Auffassung, sie habe mit den von ihr eingeholten Vergleichsofferten dargelegt, dass die von der B. _____ verrechneten Preise tiefer als im vergleichbaren Markt gewesen seien. Dementsprechend hätten diese Offerten einem von der Vorinstanz durchzuführenden externen Preisvergleich zugrunde gelegt werden können

und müssen; die Preise der von der B. _____ verrechneten Leistungen hätten dementsprechend nicht als beteiligungsrechtlich bedingt qualifiziert werden dürfen. Die Beschwerdeführerin habe die von der B. _____ bezogenen Leistungen detailliert beschrieben; bei ihr werde das Outsourcing als durchgehendes und konsequentes Prinzip gelebt, was dazu führe, dass in der Schweiz lediglich vier Institutionen im Gesundheitsbereich weniger Lohnaufwand in Relation zum Umsatz hätten als sie selbst. Es handle sich bei den von der B. _____ erworbenen Leistungen keinesfalls um eine einfache Routinearbeit, wie das die Steuerverwaltung behaupte.

E. 5.2

Entgegen der Beschwerdeführerin ist nicht zu beanstanden, dass die Vorinstanz die Durchführung eines externen Preisvergleiches gestützt auf die von der Beschwerdeführerin eingeholten Vergleichsofferten abgelehnt hat.

E. 5.2.1

Es ist bereits fraglich, ob Vergleichsofferten, bei denen es nicht zu einer Auftragsvergabe gekommen ist, überhaupt für die Durchführung eines Preisvergleichs geeignet sind, kommt ihnen doch gegenüber tatsächlich abgewickelten Transaktionen von vornherein nur eine beschränkte Aussagekraft zu. Die Leitlinien der OECD sehen für einen Preisvergleich denn auch vor, dass ein solcher anhand tatsächlich vereinbarter Preise durchzuführen ist (wobei der Frage, wie entsprechende Angaben gewonnen werden können, besondere Aufmerksamkeit gewidmet wird; vgl. OECD-Verrechnungspreisleitlinien für multinationale Unternehmen und Steuerverwaltungen 2010, Rz. 3.24 und 3.29 ff.; siehe auch Locher/Marantelli/Opel, a.a.O., S. 472; Schwerdt, a.a.O., S. 170 f.). Hinzu kommt, worauf die Vorinstanz bereits hingewiesen hat, dass die infrage stehenden Offerten nicht den Zeitraum betreffen, um den es hier geht, sondern erst Jahre später zu einem Zeitpunkt eingeholt wurden, als die Drittvergleichskonformität der von der B. _____ für die von der E. _____ AG erbrachten Dienstleistungen verrechneten Preise durch die Steuerverwaltung infrage gestellt worden war. Ausserdem macht die Beschwerdeführerin selbst geltend, es gebe kaum Spitäler im Belegarztsystem, die so rentabel seien wie sie selbst. Sollte das zutreffen, spricht auch dieser Umstand gegen die Möglichkeit eines externen Preisvergleichs.

E. 5.2.2

Für einen internen Preisvergleich wäre der Nachweis vergleichbarer Transaktionen der B. _____ gegenüber unabhängigen Dritten erforderlich gewesen. Solche Transaktionen wurden zwar von der Beschwerdeführerin wiederholt behauptet, indem sie geltend machte, die B. _____ habe neben den Umsätzen mit ihr weitere Umsätze erzielt. Ein entsprechender Nachweis für Umsätze mit unabhängigen Dritten, der in diesem Zusammenhang verrechneten Preise und vor allem der Gleichartigkeit der in Rechnung gestellten Leistungen, wurde indessen weder gegenüber der Steuerverwaltung noch gegenüber dem Steuergericht oder der Vorinstanz erbracht. Damit ist auch nicht zu beanstanden, dass die Vorinstanz die Durchführung eines - aufgrund der bestehenden Datenlage offensichtlich gar nicht möglichen - internen Preisvergleichs nicht in Erwägung gezogen hat.

E. 5.2.3

Hinzuweisen gilt es auch darauf, dass der von der Beschwerdeführerin in der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten umschriebene Leistungsumfang (Buchhaltungs- und

Finanzwesen, Anlagebuchhaltung, Personalwesen, Statistik und Betriebsbuchhaltung, IT, Rechts- und Steuerwesen, Patientenbuchhaltung) zum ganz überwiegenden Teil Dienstleistungen enthält, welche in der neueren Verrechnungspreispraxis als sog. Dienstleistungen mit geringer Wertschöpfung (Low Value-Adding-Services) bezeichnet werden. Entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin handelt es sich damit gerade nicht um besondere, individuelle Dienstleistungen mit einer hohen Wertschöpfung. Auch wenn das entsprechende Kapitel VII der OECD-Leitlinien, welches für diese Art von Dienstleistungen die Anwendung der Kostenaufschlagsmethode mit einem Gewinnaufschlag von 5 Prozent vorsieht, erst im Jahr 2015 überarbeitet wurde, lässt sich daraus doch schliessen, dass gerade diese Art von Dienstleistungen sich in aller Regel nicht für eine Anwendung der Preisvergleichsmethode eignet, sondern dass es sich für solche Leistungen rechtfertigt, die Kostenaufschlagsmethode zur Anwendung zu bringen. Dass dabei die erwähnten OECD-Leitlinien die Kostenaufschlagsmethode mit einem fixen Gewinnaufschlag von 5 Prozent im Sinne einer safe-harbour-Regel enthalten, ändert nichts (vgl. dazu Locher/Marantelli/Opel, a.a.O., S. 507; Schwerdt, a.a.O., S. 219 ff.; siehe dazu auch Riedl/Veljovic, Auswirkungen des vereinfachten OECD-Ansatzes zur Behandlung von geringwertschöpfenden Dienstleistungen, IStR 27 [2018], S. 256 ff.; dort auch zu den vom EU Joint Price Transfer Pricing Forum bereits 2010 veröffentlichten Richtlinien für geringwertschöpfende Dienstleistungen, welche ebenfalls die Kostenaufschlagsmethode mit einem Gewinnzuschlag von 3 bis 10 Prozent vorsehen).

E. 5.2.4

Dazu kommt schliesslich, dass hier die gesamten Umstände - Schwestergesellschaft ohne eigenes Personal in einem Kanton mit niedrigeren Gewinnsteuern als der Kanton Basel-Landschaft; zugegebenermassen Vermittlung der infrage stehenden Leistungen durch den Präsidenten des Verwaltungsrats der Beschwerdeführerin, der gleichzeitig den Verwaltungsrat der C._____ präsidiert und einziges Mitglied des Verwaltungsrats der B._____ AG ist; Gewinnmarge von über 740 Prozent (2015) bzw. sogar über 1'000 Prozent (2016) - auf eine beteiligungsinduzierte Preisgestaltung hinweisen.

E. 5.3

Wenn die Vorinstanz bei dieser Sachlage die Preisvergleichsmethode abgelehnt und die Frage, ob die Leistungen an die B._____ einem Drittvergleich standhalten, unter Zugrundelegung der Kostenaufschlagsmethode beantwortet hat, hat sie damit den ihr bei der Methodenwahl zustehenden Beurteilungsspielraum nicht verletzt. Da die Beschwerdeführerin ansonsten die von den Vorinstanzen zugrunde gelegten Berechnungsgrundlagen, so insbesondere die festgestellte Marge von 10 Prozent, nicht in Zweifel gezogen hat, erweist sich die Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer als unbegründet und ist daher abzuweisen. III. Kantonale Steuern

E. 6

§ 53 Abs. 1 lit. b letzter Satzteil des Gesetzes über die Staats- und Gemeindesteuern des Kantons Basel-Landschaft vom 7. Februar 1974 (StG/BL; SGS 331) entspricht Art. 58 Abs. 1 lit. b fünftes Lemma DBG. Es kann somit auf die Erwägungen betreffend die direkte Bundessteuer verwiesen werden. Die Beschwerde ist damit auch bezüglich der Staats- und Gemeindesteuern des Kantons Basel-Landschaft abzuweisen. IV. Kosten und Entschädigungsfolgen

E. 7

Die Beschwerdeführerin hat aufgrund ihres Unterliegens (vgl. E. 5.3 und E. 6 hiervor) die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens zu tragen (Art. 66 Abs. 1 BGG). Dem Kanton Basel-Landschaft, der in seinem amtlichen Wirkungskreis obsiegt, steht keine Parteientschädigung zu (Art. 68 Abs. 3 BGG).

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