

# **BGer 2C\_282/2022 vom 17. November 2022**

Bundesgericht, 2022-11-17, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger\\_2C\\_282\\_2022](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2C_282_2022)

FR: TF 2C\_282/2022 du 17 novembre 2022

IT: TF 2C\_282/2022 del 17 novembre 2022

## **Erwägungen**

### **E. 1**

Das Bundesgericht prüft seine Zuständigkeit und die weiteren Eintretensvoraussetzungen von Amtes wegen ( Art. 29 Abs.1 BGG ) und mit freier Kognition ( BGE 146 II 276 E. 1; 141 II 114 E. 1).

#### **E. 1.1**

Die Vorinstanz hat betreffend die kantonalen Steuern des Kantons Nidwalden und die direkte Bundessteuer für die Steuerperioden 1. Januar 2016 - 31. Dezember 2016 und 1. Januar 2017 - 31. Dezember 2017 ein einziges Urteil gefällt, was zulässig ist, soweit die zu entscheidenden Rechtsfragen - wie vorliegend (vgl. E. 4.3 hiernach) - im Bundesrecht und im harmonisierten Recht gleich geregelt sind. Unter diesen Umständen hat die Beschwerdeführerin zulässigerweise nur eine einzige Beschwerdeschrift eingereicht. Aus ihrer Eingabe geht deutlich hervor, dass sie beide Steuerarten betrifft (vgl. BGE 142 II 293 E. 1.2; 135 II 260 E. 1.3.1 f.).

#### **E. 1.2**

Die frist- ( Art. 100 Abs. 1 BGG ) und formgerecht ( Art. 42 BGG ) eingereichte Eingabe betrifft eine Angelegenheit des öffentlichen Rechts ( Art. 82 lit. a BGG ) und richtet sich gegen das kantonal letztinstanzliche ( Art. 86 Abs. 1 lit. d BGG ), verfahrensabschliessende ( Art. 90 BGG ) Urteil eines oberen Gerichts ( Art. 86 Abs. 2 BGG ). Das Rechtsmittel ist als Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten zulässig ( Art. 83 BGG ), zumal ein Beschwerderecht gemäss Art. 146 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG; SR 642.11) und Art. 73 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (Steuerharmonisierungsgesetz, StHG; SR 642.14) vorgesehen ist.

#### **E. 1.3**

Auf die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten ist einzutreten.

#### **E. 2.1**

Mit der Beschwerde kann namentlich die Verletzung von Bundesrecht gerügt werden ( Art. 95 lit. a BGG ). Das Bundesgericht wendet das Recht von Amtes wegen an ( Art. 106 Abs. 1 BGG ), wobei es - unter Berücksichtigung der allgemeinen Rüge- und Begründungspflicht ( Art. 42 Abs. 2 BGG ) - grundsätzlich nur die geltend gemachten Vorbringen prüft, sofern allfällige weitere rechtliche Mängel nicht geradezu offensichtlich sind ( BGE 142 II 135 E. 1.5; 133 II 249 E. 1.4.1). Der Verletzung von Grundrechten sowie von kantonalem Recht geht das Bundesgericht nur nach, falls eine solche Rüge in der Beschwerde vorgebracht und ausreichend begründet worden ist ( Art. 106 Abs. 2 BGG ; BGE 147 II 44 E. 1.2; 143 II 283 E. 1.2.2). Diese qualifizierte Rüge- und

Begründungsobliegenheit nach Art. 106 Abs. 2 BGG verlangt, dass in der Beschwerde klar und detailliert anhand der Erwägungen des angefochtenen Entscheids dargelegt wird, inwiefern verfassungsmässige Rechte verletzt worden sein sollen (vgl. BGE 143 I 1 E. 1.4; 133 II 249 E. 1.4.2).

## **E. 2.2**

Das Bundesgericht legt seinem Urteil den von der Vorinstanz festgestellten Sachverhalt zugrunde ( Art. 105 Abs. 1 BGG ). Es kann die Sachverhaltsfeststellung der Vorinstanz von Amtes wegen berichtigen oder ergänzen, wenn sie offensichtlich unrichtig ist oder auf einer Rechtsverletzung im Sinne von Art. 95 BGG beruht ( Art. 105 Abs. 2 BGG ).

"Offensichtlich unrichtig" bedeutet dabei "willkürlich" ( BGE 140 III 115 E. 2). Die beschwerdeführende Partei kann die Feststellung des Sachverhalts unter den gleichen Voraussetzungen beanstanden, wenn die Behebung des Mangels für den Ausgang des Verfahrens entscheidend sein kann ( Art. 97 Abs. 1 BGG ). Eine entsprechende Rüge ist substantiiert vorzubringen ( BGE 137 II 353 E. 5.1; 136 II 304 E. 2.5).

## **E. 3**

Der Streit dreht sich allein um die Frage, ob die von der Beschwerdeführerin in ihren Jahresrechnungen 2016 und 2017 erfolgswirksam vorgenommene Bildung von "Rückstellungen Baumunterhalt" von Fr. 2 Mio. (2016) bzw. Fr. 4.5 Mio. (2017) geschäftsmässig begründet ist.

### **E. 3.1**

Die Vorinstanz erachtete die infrage stehende Rückstellungsbildung im Umfang von 5% des Jahresumsatzes der Beschwerdeführerin (2016: 5% von Fr. 15'873'212.-- = Fr. 793'660.--; 2017: 5% von 17'896'786.-- = Fr. 894'839.--) als geschäftsmässig begründet. Dabei anerkannte sie mit Bezug auf die Bewirtschaftungskosten für die von der Beschwerdeführerin vermarkteten Bäume keinen Rückstellungsbedarf, weil es sich dabei um zukünftig sicher eintretende Verbindlichkeiten der Beschwerdeführerin handle, für welche sie eine Gegenleistung, nämlich 15% des Netto-Verkaufserlöses, erhalte. Hingegen gelangte die Vorinstanz mit Blick auf das von der Beschwerdeführerin beim Verkauf an die Investoren übernommene Gewährleistungsrisiko (Kosten für Ersatz/Neubepflanzung, wenn Bäume absterben) zur Auffassung, dass für die Berücksichtigung dieses Risikos eine pauschale Garantierückstellung von 1% des Jahresumsatzes, wie sie das Kantonale Steueramt im Einspracheverfahren als angemessen geschätzt habe, als geschäftsmässig begründet zu betrachten sei. Darüber hinaus betrachtete die Vorinstanz den vom Kantonalen Steueramt auf 4% des Jahresumsatzes geschätzten Rückstellungsbedarf wegen eines sog. Totalausfalls, d.h. wenn sich Bäume als unverkäuflich erweisen, ebenfalls als angemessen, so dass sie insgesamt einen jährlichen Rückstellungsbedarf von 5% für diese beiden Risiken (Gewährleistung bei Absterben der Bäume, Unverkäuflichkeit erntereifer Bäume) als geschäftsmässig begründet anerkannte.

### **E. 3.2**

Die Beschwerdeführerin bemängelt namentlich, für die durch die Rückstellung abzudeckenden Risiken könne nicht, wie das das Kantonale Steueramt und die Vorinstanz getan hätten, einfach auf die allgemeinen Geschäftsbedingungen abgestellt, sondern es müssten die tatsächlichen Verhältnisse berücksichtigt werden. Fakt sei, dass den Investoren keine zusätzlichen Kosten in Rechnung gestellt würden, weshalb für die Beschwerdeführerin mit der Vertragsunterzeichnung eine zukünftige Verpflichtung

entstehe. Mit dem Einbehalt von 15% des zukünftigen Verkaufspreises sollten in erster Linie die Kosten für die Aufforstung und Ernte, nicht jedoch die Kosten für die laufenden jährlich wiederkehrenden Bewirtschaftungskosten gedeckt werden. Entsprechend den Details in den vorhandenen Bewirtschaftungsverträgen ergebe sich eine klar definierte Kostenkalkulation, gemäss welcher der Rückstellungsbedarf gemäss Berechnungen in der Plantagenübersicht per 31. Dezember 2016 USD 14'151'162.-- bzw. per 31. Dezember 2017 USD 13'205'911.-- betrage. Diese Daten hätten zum Zeitpunkt der Verbuchung der Rückstellungen von Fr. 2 bzw. 4.5 Mio. noch nicht zur Verfügung gestanden; nur deshalb sei in den Jahresrechnungen 2016 und 2017 eine deutlich tiefere Rückstellung gebucht worden (Beschwerdeschrift, S. 7).

Ausserdem werde mit der Gewährung einer pauschalen Rückstellung von 5% vollends vernachlässigt, dass sich die Teakplantagen nicht in der Schweiz, sondern in Costa Rica und Ecuador befänden. Das Totalausfallrisiko sowie das Risiko aufgrund möglicher Unverkäuflichkeit der Bäume sei wesentlich höher, als es unter Schweizer Verhältnissen anzunehmen wäre. Der politischen Instabilität der Anbauländer, der höheren Kriminalität und den extremen klimatischen Bedingungen sei vorliegend mit höheren Rückstellungen Rechnung zu tragen. Im Übrigen sei der Jahresumsatz als Basis für die Berechnung der pauschalen Rückstellungen nicht angemessen; wenn schon, so dürfe in Anlehnung an die in verschiedenen Kantonen übliche Praxis zu Pauschalrückstellungen auf Geschäftsliegenschaften nicht auf den Jahresumsatz, sondern müsse auf den Gesamtbestand der verkauften Bäume abgestellt werden. Der Gesamtumsatz an verkauften Bäumen zwischen 2006 und 2016 belaufe sich indessen auf rund Fr. 148 Mio., was eine pauschale Rückstellung von rund Fr. 7.39 Mio. bedeuten würde, für die Steuerperiode 2017 sogar rund Fr. 8.28 Mio. (Beschwerdeschrift, S. 6).

Schliesslich macht die Beschwerdeführerin unter Berufung auf das Totalgewinnprinzip geltend, wenn der Baumverkauf in Zukunft eingestellt werde, fielen nur noch Aufwendungen und keine Erträge mehr an. Somit würden nur noch Verluste ausgewiesen, welche nicht mehr mit zukünftigen Gewinnen verrechnet werden könnten. Dies stelle einen klaren Verstoss gegen das Totalgewinnprinzip dar, was durch die infrage stehenden Rückstellungen vermieden werden könne. Vorliegend könne der Nachweis erbracht werden, dass die in den Jahresrechnungen 2016 und 2017 handelsrechtlich verbuchten Rückstellungen gerechtfertigt seien. Daher erwiesen sich diese auch steuerlich als geschäftsmässig begründet und seien entgegen der Vorinstanz zu akzeptieren.

#### **E. 4.1**

Abgaberechtlich ist vom Handelsrecht auszugehen, namentlich von den Regeln zur kaufmännischen Buchführung und Rechnungslegung ( Art. 957 ff. OR in der Fassung vom 23. Dezember 2011 [nachfolgend: OR 2011], in Kraft seit 1. Januar 2013 [AS 2012 6679]). Das Massgeblichkeitsprinzip (principe de l'autorité du bilan commercial ou de détermination) findet in Art. 58 Abs. 1 lit. a und Art. 18 Abs. 3 DBG eine ausdrückliche gesetzliche Grundlage und gilt auch für die harmonisierten Einkommens- und Gewinnsteuern (vgl. Urteil 2C\_1059/2019 vom 1. Dezember 2020 E. 9 nicht publiziert in BGE 147 II 209 ). Ihm zufolge bildet die handelsrechtskonform erstellte Jahresrechnung (Art. 959 ff. OR 2011) den Ausgangspunkt für die steuerliche Bemessung von Gewinn und Kapital. Sie bindet neben der Veranlagungsbehörde auch die steuerpflichtige Person; diese muss sich darauf behaften lassen. Vorbehalten bleiben die Korrekturen aufgrund besonderer Vorschriften, mit welchen das Abgaberecht bewusst vom Handelsrecht abweicht ( BGE 147

II 209 E. 3.1.1 m.H.).

#### **E. 4.2**

Handelsrechtlich zählen Rückstellungen neben den Schulden zu den Verbindlichkeiten (vgl. Marginale zu Art. 960e OR sowie Art. 959 Abs. 5 OR und die Aufteilung des Fremdkapitals gemäss Art. 959a Abs. 2 Ziff. 1 und 2 OR ). Als solche unterliegen sie den allgemeinen Anforderungen für die Bilanzierung von Verbindlichkeiten gemäss Art. 959 Abs. 5 OR , d.h. sie müssen bilanziert werden, wenn sie durch vergangene Ereignisse bewirkt wurden, ein Mittelabfluss wahrscheinlich ist und ihre Höhe verlässlich geschätzt werden kann. Gemäss Art. 960e Abs. 2 OR müssen die voraussichtlich erforderlichen Rückstellungen zulasten der Erfolgsrechnung gebildet werden, wenn vergangene Ereignisse einen Mittelabfluss in künftigen Geschäftsjahren erwarten lassen.

Gemäss Art. 960e Abs. 3 OR dürfen über die Pflichtrückstellungen hinaus weitere Rückstellungen gebildet werden. Dabei werden in Ziff. 1 - 4 insbesondere vier zusätzlich mögliche Rückstellungsfälle genannt. Die vier ausdrücklich genannten Fälle betreffen regelmässig anfallende Aufwendungen aus Garantieverpflichtungen (Ziff. 1), Sanierungen von Sachanlagen (Ziff. 2), Restrukturierungen (Ziff. 3) sowie Rückstellungen für die Sicherung des dauernden Gedeihens des Unternehmens (Ziff. 4). Während es sich bei einem Teil dieser Tatbestände entgegen dem Gesetzeswortlaut um Pflichtrückstellungen handelt (so insbesondere die Garantierückstellungen gemäss Art. 960e Abs. 3 Ziff. 1 OR ), erlauben andere Tatbestände (so insbesondere Art. 960e Abs. 3 Ziff. 4 OR ) handelsrechtlich die Bildung von stillen Willkürreserven; eine wirksame Schranke gegen die als Rückstellungen getarnte Reservenbildung besteht nicht. Handelsrechtlich gilt: Nicht mehr begründete Rückstellungen müssen nicht aufgelöst werden ( Art. 960e Abs. 4 OR ; siehe zum Ganzen BGE 147 II 209 E. 3.1.2).

#### **E. 4.3**

Steuerlich sind gemäss Art. 29 Abs. 1 lit. a und c i.V.m. Art. 27 Abs. 1 und 2 lit. a DBG (vgl. ebenso Art. 63 Abs. 1 DBG sowie die inhaltsgleichen Bestimmungen von Art. 30 Abs. 1 und 2 Ziff. 1, Art. 31 Abs. 1 und 2 Ziff. 3 sowie Art. 81 Abs. 1 und 2 des Steuergesetzes vom 22. März 2000 des Kantons Nidwalden [StG/NW; NG 521.1], welche Art. 10 Abs. 1 lit. b und Art. 24 Abs. 4 StHG entsprechen) Rückstellungen zu Lasten der Erfolgsrechnung namentlich für im Geschäftsjahr bestehende Verpflichtungen, deren Höhe noch unbestimmt ist, und für unmittelbar drohende Verlustrisiken, die im Geschäftsjahr bestehen, zulässig. Bisherige Rückstellungen werden dem steuerbaren Geschäftsertrag zugerechnet, soweit sie nicht mehr begründet sind ( Art. 29 Abs. 2 DBG und ebenso Art. 63 Abs. 2 DBG respektive Art. 31 Abs. 3 StG /NW sowie Art. 81 Abs. 3 StG /NW).

##### **E. 4.3.1**

Bei den (auch) steuerlich zu berücksichtigenden Rückstellungen für die im Geschäftsjahr bestehenden Verpflichtungen, deren Höhe noch unbestimmt ist ( Art. 29 Abs. 1 lit. a DBG und Art. 31 Abs. 2 Ziff. 3 StG /NW respektive Art. 10 Abs. 1 lit. b StHG ), handelt es sich um echte Rückstellungen oder Rückstellungen im engeren Sinn (vgl. zur Terminologie Urteil 2C\_1107/2018 vom 19. September 2019 E. 3.1 m.H.). Darunter sind Verpflichtungen zu verstehen, die am Ende des Geschäftsjahres zwar bestehen, aber in ihrem Bestand und/oder ihrer Höhe nicht genau feststehen (z.B. Schadenersatzpflichten, Garantieverpflichtungen; vgl. auch die Liste bei PETER LOCHER, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 2. Aufl. 2019, N 16 zu Art. 29 DBG ). Dabei

ist unerlässlich, dass die Verpflichtung im betreffenden Geschäftsjahr durch Vertrag oder Gesetz begründet worden ist. Echte Rückstellungen nach Art. 29 Abs. 1 lit. a DBG und Art. 31 Abs. 2 Ziff. 3 StG /NW respektive Art. 10 Abs. 1 lit. b StHG zeichnen sich damit dadurch aus, dass sie für eine (rechtliche oder auch nur tatsächliche) Verbindlichkeit gebildet werden, d.h. es muss eine Aussenverpflichtung vorhanden sein, nicht bloss eine (betrieblich bedingte) "Innenverpflichtung" dem eigenen Unternehmen gegenüber; echte Rückstellungen zählen zum Fremdkapital und nicht wie Rücklagen zum Eigenkapital ( BGE 147 II 209 E. 4.1.1. m.H.). Zu den echten Rückstellungen zählen auch Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften (Drohverlustrückstellung; vgl. dazu BGE 147 II 209 E. 4.1.2 m.H.).

#### **E. 4.3.2**

Während die echten Rückstellungen nach Art. 29 Abs. 1 lit. a DBG , Art. 31 Abs. 2 Ziff. 3 StG /NW bzw. Art. 10 Abs. 1 lit. b StHG sich begrifflich ohne grössere Probleme fassen lassen, geht der (Steuer-) Gesetzgeber mit der Zulassung von Rückstellungen für andere unmittelbar bestehende Verlustrisiken, die im Geschäftsjahr bestehen ( Art. 29 Abs. 1 lit. c DBG und Art. 31 Abs. 2 Ziff. 3 StG /NW bzw. Art. 10 Abs. 1 lit. b StHG ), über die Anerkennung der echten Rückstellungen hinaus, anerkennt damit aber nicht etwa sämtliche handelsrechtlich möglichen Rückstellungsbildungen, d.h. auch solche, mit denen stille Willkürreserven geschaffen werden. Die Anerkennung von Rückstellungen für andere unmittelbar bestehende Verlustrisiken ist vielmehr daran geknüpft, dass das Verlustrisiko im Geschäftsjahr selbst bereits begründet wurde (1). Zudem muss das Risiko auch unmittelbar, d.h. in der Regel im folgenden Geschäftsjahr, drohen (2); für Risiken, die zwar im Geschäftsjahr begründet wurden, deren vermögensschmälernde Wirkung jedoch nicht unmittelbar bevorsteht, können keine Rückstellungen gebildet werden. Der Anerkennung von Aufwandrückstellungen sind damit sachlich und zeitlich enge Grenzen gesetzt, indem es nur um Rückstellungen gehen kann, die gemacht werden müssen, wenn vermieden werden soll, dass die Bilanz die Vermögenslage der Unternehmung am Bilanztag unrichtig, zu günstig, erscheinen lässt. Die Möglichkeit zur Bildung von Rückstellungen soll somit (nur) dazu dienen, die Vermögenslage des Unternehmens zutreffend darzustellen, hingegen soll nicht die Bildung stiller Willkürreserven steuerlich sanktioniert werden. Diese Auslegung zieht der steuerwirksamen Bildung von Rückstellungen wegen unmittelbar drohender Verlustrisiken relativ enge Grenzen (vgl. zum Ganzen wiederum ausführlich BGE 147 II 209 E. 4.2.2.1 m.H.).

Mit Bezug auf die Bildung von Rückstellungen für Grossreparaturen hat das Bundesgericht in diesem Zusammenhang festgehalten, dass solche Rückstellungen grundsätzlich nur in zwei Konstellationen steuerlich zu anerkennen sind. Nämlich zum einen dann, wenn der Unterhalt von durch ein Unternehmen gehaltenen Liegenschaften in der Vergangenheit vernachlässigt, diesem Umstand nicht durch die Vornahme ausreichend hoher Abschreibungen Rechnung getragen wurde, und deshalb in Zukunft wegen erforderlicher umfassender Sanierungsarbeiten mit hohen, infolge der ungenügenden Abschreibungen nicht oder nur teilweise aktivierbaren Aufwendungen zu rechnen ist. Und zum andern in Fällen, bei denen der Unterhalt nicht vernachlässigt wurde, aber aktivierbare wertvermehrnde Ausgaben unmittelbar anstehen. Dabei musste das Bundesgericht die Frage der Zulässigkeit kantonaler Regelungen, welche pauschale Rückstellungen erlauben, nicht beantworten, hat aber immerhin darauf hingewiesen, dass bei grösseren Immobilienunternehmen, die in regelmässigem Rhythmus umfangreiche Sanierungen ihres

Liegenschaftensbestands vornehmen und dafür im Rahmen ihrer Budgetierung jeweils hohe Beträge reservieren, aus unternehmerischer Sicht eine gewisse Pauschalierung Sinn ergeben kann; dies jedenfalls, soweit die Rückstellungen einzelnen Liegenschaften zugeordnet werden können. In jedem Fall darf die Bildung von Rückstellungen aus steuerlicher Sicht nicht zum Aufbau von stillen Reserven in erheblichem Umfang führen (vgl. BGE 147 II 209 E. 4.2.2 und E. 4.2.3).

### **E. 4.3.3**

Nach der Untersuchungsmaxime muss die Veranlagungsbehörde den gesamten Sachverhalt feststellen (Art. 123 Abs. 1, 130 Abs. 1 DBG; Urteil 2C\_544/2018 vom 21. Dezember 2018 E. 3.2 m.H.). Sie muss daher im Zusammenhang mit den von der Beschwerdeführerin gebildeten Rückstellungen auch von sich aus danach forschen, ob die für deren steuerliche Anerkennung erforderlichen tatsächlichen Voraussetzungen vorliegen, denn die Veranlagungsbehörde ist auch hinsichtlich solcher Tatsachen untersuchungspflichtig, die sich zugunsten des Steuerpflichtigen auswirken. Der Steuerpflichtige hat die Steuerbehörde in der Sachverhaltsfeststellung aufgrund der ihm obliegenden Mitwirkungspflicht nach Kräften zu unterstützen, d.h. seine Behauptungen zu substantzieren und die in seinem Herrschaftsbereich befindlichen Beweismittel beizubringen, soweit ihm das zumutbar ist (Art. 123 Abs. 1, 126 Abs. 1 DBG).

Erst wenn den Steuerbehörden trotz zumutbarem Aufwand nicht gelingt, die relevanten Tatsachen zu erlangen, stellt sich die Frage nach der objektiven Beweislast. Tatsachen, welche die hier infrage stehenden Rückstellungen auch steuerlich als gerechtfertigt erscheinen lassen, schmälern die Steuerschuld, wie sie ohne diese bestehen würde. Eine allfällige Beweislosigkeit hinsichtlich solcher Tatsachen, welche einen Mittelabfluss am Stichtag als wahrscheinlich erscheinen lassen ( Art. 960e Abs. 2 OR ), wirkt sich daher zulasten der Beschwerdeführerin aus, indem die von ihr vorgenommenen Rückstellungen mangels Nachweises der tatsächlichen Voraussetzungen für eine Subsumtion unter Art. 63 Abs. 1 lit. a und/oder c DBG oder Art. 81 Abs. 2 Ziff. 3 StG /NW bzw. Art. 24 Abs. 4 i.V.m. Art. 10 Abs. 1 lit. b StHG nicht gegeben sind und eine Rückstellungsbildung damit nicht als geschäftsmässig begründet erscheint (vgl. BGE 147 II 209 E. 5.1.3).

### **E. 5.1.1**

Mit Blick auf die hier infrage stehenden Rückstellungen fällt zunächst auf, dass die Beschwerdeführerin diese ursprünglich, wie schon der verwendete Buchungstext "Rückstellung Baumunterhalt" zeigt, einzig im Hinblick auf die laufenden Kosten im Zusammenhang mit den von ihr bzw. ihren Tochtergesellschaften durchgeführten Baumpflanzungen bildete. Auch in der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheit thematisiert die Beschwerdeführerin diesen Aspekt, indem sie geltend macht, es könne nicht einfach auf die allgemeinen Geschäftsbedingungen abgestellt werden (welche ein durch den Investor für die Baumbewirtschaftung zu bezahlendes bzw. von dem ihm zustehenden Netto-Verkaufserlös abzuziehendes Entgelt von 15% vorsieht). Vielmehr seien die tatsächlichen Verhältnisse zu berücksichtigen, nämlich der Umstand, dass den Investoren - während des Zeitraums bis zum Schlagen der Bäume - keine zusätzlichen Kosten in Rechnung gestellt würden, weshalb für die Beschwerdeführerin eine zukünftige Verpflichtung entstehe.

Soweit die Beschwerdeführerin damit geltend machen will, durch die Pflanzung der verkauften Bäume und den damit während deren Umtriebszeit verbundenen Aufwand

entstünden ihr Verpflichtungen, für welche sie die infrage stehenden Rückstellungen gebildet habe, verkennt sie den Charakter steuerlich anerkannter echter Rückstellungen. Diese setzen eine echte Aussenverpflichtung voraus, welche ihren Ursprung in der Berichtsperiode hat. Bei den während der Umtriebszeit im Zusammenhang mit der Bewirtschaftung der Baumplantagen anfallenden Kosten handelt es sich jedoch um typisch periodenbezogene Kosten, d.h. diese Kosten fallen in den jeweiligen Jahren an, während derer die veräusserten Bäume wachsen, und die entsprechenden Aufwendungen können und müssen daher auch in diesen Jahren als Aufwendungen verbucht werden. Dass die Beschwerdeführerin in den mit den Investoren geschlossenen "Kauf- und Dienstleistungsverträgen" gegen eine 15%-ige Beteiligung am Netto-Verkaufserlös die Bewirtschaftung der Bäume übernimmt, ändert nichts. Zwar beruht die Verpflichtung zur (zeitweisen) Übernahme der Bewirtschaftungskosten damit auf den Vertragsabschlüssen in den jeweiligen Geschäftsjahren. Das macht die später anfallenden Bewirtschaftungskosten der Baumplantagen aber nicht etwa zu dem Jahr des jeweiligen Vertragsschlusses zuzurechnenden Aussenverpflichtungen der Beschwerdeführerin. Bei den Bewirtschaftungskosten handelt es sich vielmehr um während der einzelnen Jahre des Zeitraums vom Setzen bis zum Ernten der Bäume anfallende laufende Kosten, sind doch diese jeweils zu begleichen, damit die gepflanzten Bäume bis zur Schlagreife gebracht werden können, und sind für die Arbeiten in den jeweiligen Jahren geschuldet. Die Situation der Beschwerdeführerin lässt sich dabei am ehesten noch mit derjenigen eines Schuldners während der Laufzeit eines Kredits vergleichen: Der Kreditvertrag wird zwar in einem bestimmten Jahr geschlossen. Solange der Kredit nicht zur Rückzahlung fällig wird, d.h. während dessen Laufzeit, sind periodisch Zinsen geschuldet. Das macht indessen die Summe der während der gesamten Laufzeit geschuldeten Zinsen nicht etwa zu einer Verpflichtung, welche (entsprechend abgezinst) bereits im Zeitpunkt der Kreditaufnahme zurückzustellen wäre, sondern die jährlichen Kreditzinsen sind jeweils im zugehörigen Geschäftsjahr als Zinsaufwand zu verbuchen (vgl. Urteil 2C\_1107/2018 vom 19. September 2019 E. 4.3.2). Es ist daher auch nicht zu beanstanden, wenn die Vorinstanz die Rückstellungen bzw. den mit ihrer Bildung verbundenen Aufwand, soweit die Beschwerdeführerin sich dafür auf die ihr in Zukunft anfallenden Bewirtschaftungskosten beruft, nicht als geschäftsmässig begründet anerkannt hat.

### **E. 5.1.2**

Fragen könnte man sich höchstens, ob dann, wenn erkennbar würde, dass die veranschlagte Abgeltung für die Bewirtschaftungskosten nicht ausreicht, z.B. weil mit zu niedrigen Verkaufserlösen gerechnet werden muss oder die tatsächlichen Bewirtschaftungskosten erheblich höher als kalkuliert ausfallen, so dass gesamthaft gesehen aus dem von der Beschwerdeführerin betriebenen Geschäft voraussichtlich kein Gewinn resultieren, d.h. sich ein Verpflichtungsüberhang ergeben wird (vgl. BGE 147 II 209 E. 4.2.1), nicht zumindest eine Drohverlustrückstellung zu bilden wäre. In diese Richtung zielt offenbar das Vorbringen der Beschwerdeführerin, es könne nicht einfach auf die allgemeinen Geschäftsbedingungen, sondern es müsse auf die tatsächlichen Verhältnisse abgestellt werden. Angesichts dessen, dass die Beschwerdeführerin in den vorinstanzlichen Verfahren keinen entsprechenden Sachverhalt substantiiert behauptet, geschweige denn einen Beweis zumindest für die Wahrscheinlichkeit eines solchen drohenden Verlustszenarios angeboten hat (z.B. durch Erfahrungszahlen o.ä.) und daher auch keine entsprechenden Untersuchungen durch das Kantonale Steueramt möglich und/oder angezeigt waren, fällt auch die - gegebenenfalls nur teilweise - Anerkennung der von ihr gebildeten Rückstellung

als Drohverlustrückstellung ausser Betracht.

### **E. 5.2.1**

Mit Blick auf die erst im Einspracheverfahren anerkannte und von der Vorinstanz bestätigte pauschale Rückstellungsbildung von 5% des Umsatzes, d.h. der Einnahmen aus Abschlüssen mit Investoren, fällt zunächst auf, dass diese Rückstellungsbildung nicht etwa, wie die Beschwerdeführerin bis dahin vorbrachte und auch der Buchungstext «Rückstellung Baumunterhalt» suggeriert, mit dem Bedürfnis zur Rückstellungsbildung im Hinblick auf den zukünftigen Unterhalt der Baumplantagen begründet wurde. Als Begründung für die Gewährung der pauschalen Rückstellung nehmen die Steuerverwaltung, die Vorinstanz und auch die Beschwerdeführerin vielmehr zum einen (pauschale Rückstellung von 1% des Umsatzes) auf das (Gewährleistungs-) Risiko der Beschwerdeführerin Bezug, das sich aus der von ihr gemäss ihren Allgemeinen Geschäftsbedingungen gegenüber den Investoren übernommenen Verpflichtung ergibt, dann, wenn im Fall von Neuanpflanzungen in den ersten vier Jahren seit Pflanzung mehr als 10% aller bis zu vier Jahre alten einem Investor zuzurechnenden Bäume absterben, entweder Ersatzbäume zu liefern oder eine Neupflanzung vorzunehmen. Zum andern (pauschale Rückstellung von 4% des Umsatzes) erachten Steuerverwaltung, Vorinstanz und Beschwerdeführerin eine pauschale Rückstellung auch insoweit als begründet, als dadurch dem Risiko eines "Totalausfalls", d.h. der Unverkäuflichkeit der Bäume, Rechnung getragen werden solle. Während indessen die Vorinstanz für die Bestimmung der Höhe dieses Risikos bzw. der zu dessen Berücksichtigung in der Jahresrechnung der Beschwerdeführerin erforderlichen Rückstellung an die Höhe des Umsatzes, d.h. an die Anzahl der im Berichtsjahr abgeschlossenen Verträge bzw. der diesen korrespondierenden Bäume, anknüpfen will, ist die Beschwerdeführerin der Auffassung, es müsse insoweit an die gesamte Menge der bestehenden Verträge, d.h. an alle Bäume, die noch nicht "geerntet" worden seien, angeknüpft werden.

### **E. 5.2.2**

Die Anerkennung einer Rückstellung für andere Risiken als jene, für welche die infrage stehende Rückstellung tatsächlich gebildet wurde, bedeutet keinen blossen Wechsel in der Begründung der infrage stehenden Aufwendung, sondern läuft auf eine Korrektur der Jahresrechnung der Beschwerdeführerin hinaus, indem eine nicht berechnete Position der Bilanz und der Erfolgsrechnung durch eine andere - nunmehr berechnete - Position ersetzt wird.

Damit müssten hier - vorbehalten den Fall der grundsätzlich nur bis zur Einreichung der Steuererklärung zulässigen Bilanzänderung ( BGE 141 II 83 E. 3.4; Urteil 2C\_576/2020 vom 17. August 2020 E. 2.2.1), der bei der Beschwerdeführerin als Aktiengesellschaft ohnehin enge Grenzen gesetzt sind (vgl. dazu PETER BRÜLISAUER/MARCO MÜHLEMANN, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, DBG, 3. Aufl., 2017, Art. 58 N 129 m.H.) - die Voraussetzungen für die Vornahme einer Bilanzberichtigung (vgl. dazu zuletzt Urteil 2C\_737/2021 vom 27. Juli 2022 E. 3.1.2 m.H.) erfüllt sein, d.h. die Nichtbildung einer Rückstellung für die beiden erwähnten Risiken müsste handelsrechtswidrig bzw. die Bildung einer entsprechenden Rückstellung bilanzrechtlich geboten sein, damit die durch die Vorinstanz anerkannte Rückstellung als bundesrechtskonform erschiene. Dies ist hier indessen nicht der Fall, fehlen doch in tatsächlicher Hinsicht jegliche Hinweise, geschweige denn wurden von der

Beschwerdeführerin belastbare Zahlen für eine Schätzung der beiden erwähnten Risiken, für deren Vorhandensein wie dargelegt die Beschwerdeführerin die objektive Beweislast trägt (E. 4.3.3), vorgelegt.

### **E. 5.2.3**

Es könnte damit höchstens gefragt werden, ob die Steuerverwaltung bzw. in der Folge die Vorinstanz aufgrund eigener Untersuchungen Anlass zur Annahme des Bestehens solcher Risiken hatte und diese mangels entsprechender Kooperation der Beschwerdeführerin schätzen durfte und musste.

#### **E. 5.2.3.1**

Dies dürfte jedenfalls mit Blick auf die Gewährung einer pauschalen Garantierückstellung zu bejahen sein, haben Steuerverwaltung und Vorinstanz sich doch dafür auf eine Bestimmung in den Allgemeinen Geschäftsbedingungen der Beschwerdeführerin und im Ergebnis ebenso auf die notorische Tatsache gestützt, dass bei der Anpflanzung von Bäumen durch Forstbetriebe immer in einem nicht unerheblichen Ausmass mit Ausfällen zu rechnen ist, weil gepflanzte Bäume nicht anwachsen, rasch eingehen und durch neue Setzlinge ersetzt werden müssen. Wenn die Steuerverwaltung den Rückstellungsbedarf für dies anerkannt und das erforderliche Ausmass pauschal auf 1% des Jahresumsatzes geschätzt hat, erweist sich dieses Vorgehen, insbesondere angesichts der mangelnden Mitwirkung der Beschwerdeführerin, jedenfalls als vertretbar.

#### **E. 5.2.3.2**

Anders dürfte es sich dagegen mit Bezug auf die pauschale Rückstellung für Unverkäuflichkeit nach Vertragsablauf verhalten. Bei diesem Risiko, welches dem Geschäftsmodell der Beschwerdeführerin inhärent ist, ist zunächst keineswegs klar, ob es nicht zum allgemeinen Unternehmerrisiko zu zählen ist, das steuerlich nicht quantifizierbar und grundsätzlich nicht rückstellbar ist ( BGE 103 Ib 366 E. 4; Urteil 2C\_392/2009 vom 23. August 2010 E. 4.4 m.H.). Selbst wenn dies verneint würde, könnten für ein so weit in der Zukunft liegendes Risiko keine steuerlich anerkannten Rückstellungen gebildet werden (vgl. vorn E. 4.3.2). Ausserdem fehlen jegliche substantiierten tatsächlichen Vorbringen der Beschwerdeführerin mit Bezug auf das Risiko der Unverkäuflichkeit und hat auch die Steuerverwaltung bzw. die Vorinstanz selbst keine dokumentierten Abklärungen dazu angestellt, so dass nach wie vor unklar ist, ob und ggf. in welchem Umfang ein entsprechendes Risiko besteht. Dabei ist unbestritten, dass aus Praktikabilitätsgründen, insbesondere wenn der infrage stehende Sachverhalt bzw. das durch eine Rückstellung abzudeckende Risiko sich kaum halbwegs exakt bestimmen lässt, pauschale Ansätze Sinn ergeben und in steuerlicher Hinsicht zulässig sein können (vgl. dazu auch die Richtlinie des Kantonalen Steueramts Nidwalden vom 1. November 2012 [in der Fassung vom 20. August 2019] zur Anwendung von Art. 81 Abs. 2 Ziff. 3 StG /NW; Richtlinie). Ein Abstellen auf die Prozentsätze in der Richtlinie erweckt aber aus verschiedenen Gründen Bedenken. So gibt es entgegen der Vorinstanz keinen Pauschalsatz, der ohne weiteres analog Anwendung finden könnte, geht es hier doch gerade nicht um die vom Bundesgericht in BGE 147 II 209 E. 4.2.2 und E. 4.2.3; vgl. vorne E. 4.3.2) abgehandelten Rückstellungen auf einem Immobilienbestand, welche, wenn überhaupt, nur unter der Einhaltung strenger Voraussetzungen als bundesrechtskonform erscheinen, sondern um Rückstellungen im Zusammenhang mit dem Unterhalt von Sachanlagen (Baumplantagen), mit denen dem Risiko Rechnung getragen werden soll, dass die Beschwerdeführerin sich infolge

Unverkäuflichkeit der Bäume allenfalls nicht mehr für diese bezahlt machen kann. Es erscheint daher als zweifelhaft, dass die der Beschwerdeführerin gewährten Rückstellungen analog zu pauschalen Rückstellungen für Grossreparaturen zu behandeln wären. Wie es sich damit - und mit den übrigen aufgeworfenen Problemen - verhält, braucht und kann hier nicht beantwortet werden, darf doch das Bundesgericht nicht über die Begehren der Parteien hinausgehen ( Art. 107 Abs. 1 BGG ; Urteil 2C\_520/2019 vom 1. Oktober 2019 E. 1.5.1 m.H.). Eine reformatio in peius zu Lasten der Beschwerdeführerin - auf eine solche liefe die Streichung der pauschalen Rückstellung von 4% hinaus - fällt ausser Betracht.

### **E. 5.2.3.3**

Der Vollständigkeit halber ist im Übrigen beizufügen, dass jedenfalls dem Anliegen der Beschwerdeführerin ohnehin nicht entsprochen werden könnte, welche die pauschal bemessene Rückstellung von insgesamt 5% nicht gemäss dem jährlichen Umsatz bemessen, sondern sich dafür am Gesamtbestand der von ihr an Investoren veräusserten, jedoch nicht geschlagenen und verkauften Bäume orientieren will. Wie die Vorinstanz zutreffend ausführt, gilt auch für die Bildung von Rückstellungen das Periodizitätsprinzip (angefochtener Entscheid E. 6.3 und dort angeführter BGE 141 II 209 E. 4.2.2.1) und macht die Beschwerdeführerin nicht einmal geltend, das infrage stehende Risiko sei in den Vorperioden, für welche sie bereits rechtskräftig veranlagt ist, für sie nicht absehbar gewesen.

### **E. 5.3**

Als unbegründet bzw. als offensichtlich verfrüht erweist sich schliesslich das Vorbringen der Beschwerdeführerin, nur durch die Bildung der infrage stehenden Rückstellungen werde vermieden, dass nach Einstellung des Baumverkaufs systembedingt nur noch Verluste bei ihr anfallen würden und damit gesamthaft (d.h. über die gesamte Lebensspanne des Unternehmens) gesehen in Verletzung des Totalgewinnprinzips eine dem Leistungsfähigkeitsprinzip widersprechende Besteuerung resultiere. Ob und ggf. in welchem Umfang tatsächlich bei der Beschwerdeführerin in Zukunft systembedingt Verluste eintreten werden, wird sich erst dann zeigen, falls und wenn sie tatsächlich den Verkauf an Investoren einstellt und die Plantagen nur noch abgewickelt werden. Es ist jedoch nicht Aufgabe des Bundesgerichts, zurzeit rein theoretische Fragestellungen zu beantworten. Es erübrigen sich damit Ausführungen zur Frage, ob das insgesamt recht vage Konzept des "Totalgewinns", welches sich im Wesentlichen auf die periodenübergreifende Verrechnung noch nicht verrechneter Verluste beschränkt und namentlich durch das Periodizitätsprinzip eingeschränkt wird (Urteil 2C\_172/2018 vom 26. Februar 2018 E. 2.2.1 m.H.), bei der Beschwerdeführerin in Zukunft steuerliche Korrekturen ihrer Erfolgsrechnungen bewirken könnte.

### **E. 6**

Zusammenfassend erweist sich die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten sowohl mit Bezug auf die direkte Bundessteuer der Steuerperioden 2016 und 2017 als auch hinsichtlich der Kantons- und Gemeindesteuern des Kantons Nidwalden der Jahre 2016 und 2017 als unbegründet und ist daher abzuweisen.

Dem Verfahrensausgang entsprechend sind die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens der Beschwerdeführerin aufzuerlegen ( Art. 66 Abs. 1 BGG ). Dem Kanton Nidwalden als obsiegender Partei 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.