

NW_GERICHTE 32480 vom 23. Mai 2022

NW Gerichte, 2022-05-23, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/nw_gerichte_32480

FR: NW_GERICHTE 32480 du 23 mai 2022

IT: NW_GERICHTE 32480 del 23 maggio 2022

Regeste

Steuern; Kapitaleinlage (ST 21 7)

Erwägungen

E. 1.1

Streitgegenstand bildet der Einspracheentscheid des Kantonalen Steueramtes vom 9. September 2021, mit welchem die Einsprache der Beschwerdeführerin gegen die Veranlagungs- verfügung vom 31. März 2021 teilweise gutgeheissen wurde. Als Rechtsmittel gegen einen Einspracheentscheid der Veranlagungsbehörde ist sowohl in Bezug auf die Kantons- und Ge- meindesteuern als auch in Bezug auf die direkte Bundessteuer die Beschwerde an das Ver- waltungsgericht gegeben (Art. 206 Abs. 1 StG [NG 521.1] bzw. Art. 140 Abs. 1 und Art. 145 DBG [SR 642.11]). Die Beschwerde muss einen Antrag und eine Begründung enthalten. Be- schwerdelegitimiert ist die steuerpflichtige Person (Art. 206 Abs. 1 StG; Art. 145 Abs. 2 i.V.m. Art. 140 DBG). Die Beschwerdeführerin ist durch den angefochtenen Entscheid offensichtlich berührt und hat ein schutzwürdiges Interesse an dessen Aufhebung oder Änderung, sodass sie beschwerdelegitimiert ist. Da auch die übrigen Prozessvoraussetzungen gemäss Art. 54 VRG (NG 265.1) gegeben sind, ist ohne weiteres auf die Beschwerde einzutreten und in der Sache zu entscheiden.

E. 1.2

Sind sowohl Entscheide bezüglich der Kantons- und Gemeindesteuern als auch der Direkten Bundessteuer angefochten, so muss das Verwaltungsgericht – da es sich um zwei verschie- dene Steuern handelt, die unterschiedlichen Gemeinwesen zustehen und in getrennten Ver- fahren veranlagt werden – zwei Entscheide fällen. Diese können jedoch in ein und derselben Urteilsschrift getroffen werden, soweit die zu entscheidende Rechtsfrage im Bundesrecht und im harmonisierten kantonalen Recht gleich geregelt sind (vgl. BGE 142 II 293 E. 1.2; 135 II 260 E. 1.3.1; 130 II 509 E. 8.3). Dies trifft hier zu: Art. 58 Abs. 1 lit. b al. 5 DBG regelt ab- schliessend und inhaltlich weitgehend übereinstimmend mit Art. 24 Abs. 1 lit. a StHG (SR 642.14) und Art. 77 Abs. 1 Ziff. 2 lit. e StG den steuerbaren Reingewinn bzw. die Besteu- erung von geschäftsmässig nicht begründetem Aufwand. Unter diesen Umständen rechtfertigt sich die Vereinigung der beiden Beschwerdeverfahren und die Beurteilung der Streitigkeit hin- sichtlich kommunaler, kantonaler und eidgenössischer Steuern in ein und derselben Urteils- schrift.

5■22

E. 1.3.1

Die Beschwerdeführerin stellt den formellen Antrag (vgl. Antrag lit. c), es sei das vorliegende Beschwerdeverfahren zusammen mit der gleichentags eingereichten Beschwerde der B. __ AG, Y. __, zu beurteilen. Den Antrag begründet die Beschwerdeführerin damit, dass die angefochtenen Einspracheentscheide den gleichen Sachverhalt betreffen würden und auch die Einsprachebegründungen identisch seien.

E. 1.3.2

Die zuständige Behörde kann im Interesse einer zweckmässigen Erledigung die Verfahren bei getrennt eingereichten Eingaben zum gleichen Gegenstand vereinen. Die Vereinigung dient der Prozessökonomie (Urteil des BGer 1C_13/2012 vom 24. Mai 2012 E. 1.1; RHINOW/KOLLER/KISS/THURNHEER/BRÜHL-MOSER, Öffentliches Prozessrecht, 4. Aufl. 2021, N. 1034). Dieser Grundsatz verlangt, auf einem möglichst einfachen, zweckmässigen, zeit- und kostensparenden Weg zu einem Verfahrensabschluss zu gelangen (FRITZ GYGI, Bundesverwaltungsrechtspflege, 2. Aufl. 1983, S. 68). Eine Verfahrensvereinigung rechtfertigt sich insbesondere, wenn sich Beschwerden gegen denselben Entscheid richten, den gleichen Sachverhalt betreffen und sich die gleichen Rechtsfragen stellen (BGE 131 V 222, E. 1; 128 V 124 E. 1; 123 V 214, E. 1; 126 II 377 E. 1; 122 II 367, E. 1a 120 V 463, E. 1; 113 Ia 390, E. 1; Urteil des BGer 2A_48/2006 vom 3. November 2006 E. 1).

E. 1.3.3

Die vorliegenden Beschwerden ST 2021 7 (Kantons- und Gemeindesteuern 2018 sowie Direkte Bundessteuer 2018) und ST 2021 8 (Kantons- und Gemeindesteuern 2018 sowie Direkte Bundessteuer 2018) betreffen zwar denselben Sachverhalt, nicht jedoch dieselben Steuerpflichtigen. Die Beschwerdeführerin und die B. __ AG sind trotz gesellschaftlicher Verbundenheit (Tochtergesellschaften der D. __ AG; nachfolgend Holding) voneinander unabhängige Rechts- und Steuersubjekte. Dementsprechend richten sich die Beschwerden auch gegen verschiedene Einspracheentscheide und erfordern formell getrennte Beurteilungen. Dasselbe gilt für das Verfahren ST 2021 9 (Grundstückgewinnsteuer 2018), bei welchem es überdies auch nicht um die gleiche Steuer geht (vgl. dazu auch Urteil des BGer 2C_999/2021 vom 29. Dezember 2022 E. 3). Aus diesem Grund ist die beantragte Verfahrensvereinigung abzuweisen.

6■22

E. 2

Gemäss Art. 206 Abs. 2 StG können mit der Beschwerde alle Mängel des angefochtenen Entscheids und des vorangegangenen Verfahrens gerügt werden. Damit werden die bundesrechtlichen Vorgaben umgesetzt, wonach im kantonalen Rekurs- und Beschwerdeverfahren betreffend die direkte Bundessteuer gemäss Art. 140 Abs. 3 DBG in Verbindung mit Art. 145 Abs. 2 DBG alle Mängel des angefochtenen Entscheids und des vorangegangenen Verfahrens gerügt werden können. Somit kann das Verwaltungsgericht vorliegend auch die Angemessenheit des angefochtenen Entscheids überprüfen. Eine weitere Besonderheit findet sich in Art. 207 StG, wonach das Verwaltungsgericht bei Beschwerden in Steuersachen nicht an die Begehren der Parteien gebunden ist, sondern ihm die gleichen Befugnisse zustehen wie der Veranlagungsinstanz im Veranlagungsverfahren und nach Anhörung der steuerpflichtigen Person die Veranlagung auch zu ihrem Nachteil abändern kann.

E. 3.1

Der steuerbare Reingewinn einer Kapitalgesellschaft setzt sich aus dem Saldo der Erfolgsrechnung unter Berücksichtigung des Saldovortrages (Art. 77 Abs. 1 Ziff. 1 StG und Art. 58 Abs. 1 lit. a DBG), und allen vor Berechnung des Saldos der Erfolgsrechnung ausgeschiedenen Teilen des Geschäftsergebnisses zusammen, die nicht zur Deckung von geschäftsmässig begründetem Aufwand verwendet werden, wie insbesondere offene und verdeckte Gewinnausschüttungen und geschäftsmässig nicht begründete Zuwendungen an Dritte (Art. 77 Abs. 1 Ziff. 2 StG und Art. 58 Abs. 1 lit. b DBG). Als verdeckte Gewinnausschüttungen bzw. geldwerte Leistungen gelten gemäss Lehre und Rechtsprechung Zuwendung der Gesellschaft an die Anteilsinhaber oder ihnen nahestehende Personen, denen keine oder keine genügende Gegenleistung gegenübersteht und die einem an der Gesellschaft nicht beteiligten Dritten nicht oder nur in wesentlich geringerem Umfang erbracht worden wäre und deren Charakter für die Organe der Gesellschaft erkennbar war, so dass angenommen werden kann, es sei eine Begünstigung beabsichtigt gewesen (BGE 143 IV 228 E. 4.1; 140 II 88 E. 4.1 = Pra 103 [2014] Nr. 77; 138 II 57 E. 2.2; Urteile des BGer 2C_497/2018 vom 4. Juli 2019 E. 3.2, 2C_505/2018 vom 7. Dezember 2018 E. 2.1, 2C_51/2016 und 2C_52/2016 vom 10. August 2016 E. 2.2; StE 2001 B 24.4 Nr. 58; MARKUS REICH, Steuerrecht, 3. Aufl. 2020, S. 463; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Handkommentar zum DBG, 3. Aufl. 2016, N. 88 f. zu Art. 58 DBG; MARKUS REICH, Verdeckte Vorteilszuwendungen zwischen verbundenen Unternehmen, ASA 54 [1985/86] S. 609, 621 f.).

7■22 Hierzu ist im Rahmen eines Drittvergleichs (sogenanntes Prinzip des «dealing at arm's length») und unter Berücksichtigung aller konkreten Umstände des abgeschlossenen Geschäfts festzustellen, ob die zu beurteilende Leistung im Vergleich zu üblichem und marktgerechtem Geschäftsgebaren als derart ungewöhnlich einzustufen ist, dass sie (so) nicht erbracht worden wäre, wenn der Leistungsempfänger der Gesellschaft oder dem Anteilsinhaber nicht nahestehen würde (BGE 138 II 57 E. 2.2 ff; BLUMENSTEIN/LOCHER, System des Schweizerischen Steuerrechts, 7. Aufl. 2016, S. 332 f.; MARKUS REICH, Verdeckte Vorteilszuwendungen zwischen verbundenen Unternehmen, ASA 54 [1985/86] S. 609 ff.; ZWEIFEL/HUNZIKER, Beweis und Beweislast im Steuerverfahren bei der Prüfung von Leistung und Gegenleistung unter dem Gesichtswinkel des Drittvergleichs [«dealing at arm's length»], ASA 77 [2009], S. 660). Als Empfänger einer geldwerten Leistung kommt neben dem Beteiligungsinhaber auch eine ihm nahestehende Person infrage. Als dem Beteiligungsinhaber nahestehend erachtet die Praxis eine natürliche oder juristische Person, die zum beherrschenden Beteiligungsinhaber enge wirtschaftliche oder persönliche, beispielsweise verwandtschaftliche Beziehungen unterhält. Als nahestehende Personen gelten Mitglieder der Verwaltung oder weiterer Organe und jede andere zu ihr in enger Beziehung stehende juristische oder natürliche Person, wenn diese Beziehung nach den gesamten Umständen als eigentlicher Grund der zu steuernden Leistung betrachtet werden muss. Nahestehend im steuerrechtlichen Sinn sind typischerweise auch Schwestergesellschaften (BGE 138 II 545 E. 3.4; Urteil des BGer 2C_16/2015 vom 6. August 2015 E. 2.3.2; RETO HEUBERGER, Die verdeckte Gewinnausschüttung aus Sicht des Aktienrechts und des Gewinnsteuerrechts, Bern 2001, S. 211 ff.; vgl. zum Ganzen auch MARKUS REICH, Steuerrecht, 3. Aufl. 2020, S. 463; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, a.a.O., N. 88 f. zu Art. 58 DBG).

E. 3.2

In beweisrechtlicher Hinsicht gilt im Bereich der geldwerten Leistungen die Grundregel, dass die Steuerbehörde die Beweislast für steuerbegründende und -erhöhende Tatsachen trägt, die steuerpflichtige Gesellschaft dagegen diejenige für all das, was die Steuer aufhebt oder mindert (BGE 142 II 488 E. 3.8.2; 133 II 153 E. 4.3; 121 II 266 und 284; DANIEL SCHÄR, Grundsätze der Beweislastverteilung im Steuerrecht, St. Gallen 1998, S. 72; BRÜLISAUER/KRUMMENACHER, a.a.O., in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, StHG, 4. Aufl. 2022, N. 254 zu Art. 24 StHG). Die Rechtsprechung differenziert ferner wie folgt: Ist streitig, ob einer Leistung der Gesellschaft überhaupt eine Gegenleistung des Beteiligten

8■22 gegenübersteht, trägt die Gesellschaft die Beweislast für das Vorhandensein einer solchen Gegenleistung (Beweis der geschäftsmässigen Begründetheit der Leistung). Wenn – bei Vorhandensein einer Gegenleistung an die Gesellschaft – umstritten ist, ob zwischen den gegenseitigen Leistungen ein offensichtliches Missverhältnis besteht und deshalb auf eine verdeckte Gewinnausschüttung zu schliessen ist, so ist – ausgehend von der natürlichen Vermutung für die geschäftsmässige Begründetheit der Leistung – die Steuerbehörde für das behauptete Missverhältnis beweispflichtig (Urteile des BGer 2C_697/2014 vom 1. Mai 2015 E. 2.3, 2C_51/2016 und 2C_52/2016 vom 10. August 2016 E. 2.1; StE 1999 B 72.14.2 Nr. 23 und 1991 B 72.13.22 Nr. 21 E. 3a und b; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, a.a.O., N. 109 zu Art. 58 DBG; ZWEIFEL/HUNZIKER, a.a.O., S. 683). Dies bedeutet, dass die Steuerbehörden zwar nicht über die Zweckmässigkeit von Aufwandpositionen der steuerpflichtigen Unternehmung zu entscheiden und so ihr eigenes Ermessen anstelle desjenigen der Geschäftsleitung zu stellen haben. Dennoch hat die steuerpflichtige Gesellschaft nachzuweisen, dass die in Frage stehenden Leistungen geschäftsmässig begründet sind (Urteil des BGer 2C_273/2013 und 2C_274/2013 vom 16. Juli 2013 E. 3.3.). So können sich die Steuerbehörden vergewissern, dass geschäftliche Gründe und nicht die engen persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen zwischen Gesellschaft und Leistungsempfänger für die geldwerte Leistung ausschlaggebend waren (vgl. Urteil des BGer vom 29. Januar 1999, veröffentlicht in: ASA 68, S. 250 f. E. 3b).

E. 3.3

Unabhängig von der konkreten Beweislastverteilung ist die steuerpflichtige Gesellschaft verpflichtet, an der Erhebung des Sachverhalts mitzuwirken (FELIX RICHNER et al., Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4. Aufl. 2021, N. 6 zu § 135 StG; ZWEIFEL/HUNZIKER, ASA 77 [2008/2009], S. 669 f.). Gemäss Art. 194 Abs. 2 StG und Art. 126 Abs. 1 DBG muss die steuerpflichtige Person oder Gesellschaft alles tun, um eine vollständige und richtige Einschätzung zu ermöglichen. Insbesondere hat sie auf Verlangen der Steuerbehörde mündlich oder schriftlich über die geschäftsmässige Begründetheit Auskunft zu geben und Geschäftsbücher, Belege und weitere Bescheinigungen sowie Urkunden über den Geschäftsverkehr vorzulegen oder deren Einsichtnahme an Ort und Stelle zu dulden (Art. 194 Abs. 2 und Art. 191 Abs. 2 StG sowie Art. 126 Abs. 2 und Art. 123 Abs. 2 DBG). Unter die vorzulegenden Beweismittel fallen Dispositionsurkunden, das heisst Urkunden, die Rechtshandlungen betreffen (u.a. Verträge), aber auch Zeugnisurkunden wie Rechnungen, Quittungen, Bank- oder Postcheckauszüge. Vorlagepflichtig sind über den Wortlaut von Art. 194 Abs. 2 StG und Art. 126 Abs. 2 DBG hinaus aber nicht nur Urkunden, die sich auf den «Geschäftsverkehr» des Steuerpflichtigen

9■22 beziehen, sondern auch Urkunden, die in anderer Beziehung zur beweismässigen Abklärung des für die Veranlagung des Steuerpflichtigen massgebenden Sachverhalts notwendig sind. Dazu gehören etwa Bestätigungen oder Quittungen, die Auskunft über den Verwendungszweck geben können. Allerdings ist diese Auskunftspflicht nicht unbeschränkt; sie muss verhältnismässig sein, das heisst, die verlangten Auskünfte müssen für die Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts geeignet und notwendig und für den Steuerpflichtigen zumutbar sein (ZWEIFEL/HUNZIKER, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], a.a.O., N. 42 zu Art. 42 StHG).

E. 4.1

Aus dem angefochtenen Einspracheentscheid geht hervor, dass das Kantonale Steueramt das von der Beschwerdeführerin verbuchte Erfolgshonorar im Umfang von Fr. 353'026.– als fiktive Leistung ohne Gegenleistung qualifiziert und bei der B.__ AG als geldwerte Leistung dem Gewinn aufgerechnet hat. Als Konsequenz wurde bei der Beschwerdeführerin umfangreich eine Kapitaleinlage angenommen (STA-act. 251-252). Seiner Entscheidung hat das Steueramt damit begründet, dass die Honorarrechnung der Beschwerdeführerin an die B.__ AG von Fr. 1'210'155.– im Grundsatz in der Höhe bestritten werde. Dabei würden Drittkosten von Fr. 607'129.– anerkannt. Basis der Rechnung sei eine im Vorfeld durch den Verwaltungsrat der Beschwerdeführerin beschlossene pauschale Leistungsverrechnung. Die Nachkalkulation sei nicht nachvollziehbar. So führe sie einen vollen Jahreszeitaufwand 2015 aus, obwohl die B.__ AG die Liegenschaft erst Ende ... 2015 gekauft habe. Sie könne den tatsächlichen Aufwand also nicht belegen. Somit liege es an der Steuerbehörde diesen Aufwand zu schätzen. Der beurkundete Kaufvertrag und das Ruling im Jahr 2015 zeige, dass die B.__ AG die Liegenschaft zusammen mit der abgeschlossenen Vorprüfung des Gestaltungsplans gekauft habe. Der Verkauf der Liegenschaft sei dann zusammen mit der fertigen Baubewilligung erfolgt. Die Projektentwicklung dazwischen (Abnahme des Gestaltungsplans bis Erhalt Baubewilligung) sei bewiesenermassen angefallen. Die Drittkosten würden hohe Honorare (total rund Fr. 340'000.–) an das Architekturbüro F.__ AG, an die G.__ AG sowie an die Ingenieure H.__ AG beinhalten. Unter diesen Umständen werde in Abweichung zur ordentlichen Veranlagung dem konzerninternen Aufwand mit 5% des Verkaufspreises von 5 Millionen Franken, in der Steuerbilanz Rechnung getragen. Bei der Differenz von Fr. 353'026.– handle es sich um eine geldwerte Leistung.

10■22

E. 4.2

Die Beschwerdeführerin macht zusammengefasst geltend, es fehle eine nachvollziehbare Begründung für die Umqualifizierung des Ertrages der Beschwerdeführerin im Umfang von Fr. 353'026.– in eine Kapitaleinlage (und e contrario des entsprechenden Aufwandes bei der B.__ AG als geldwerte Leistung). Die steuerliche Behandlung des Erfolgshonorars bei der B.__ AG sei entscheidend für die steuerliche Qualifikation des Honorars oder von Teilen davon bei der Beschwerdeführerin. Die nicht anerkannten Aufwendungen im Betrag von Fr. 353'026.– würden vom Steueramt als geldwerte Leistung bei der B.__ AG und konsequenterweise als Kapitaleinlage bei der Beschwerdeführerin qualifiziert. Die Voraussetzungen einer geldwerten Leistung seien vom Steueramt jedoch nicht geprüft worden. Ein offensichtliches, erkennbares Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung sei im vorliegenden Fall nicht gegeben. Allein die Kosten der externen

Partner (Drittkosten Fr. 653'878.98 und das Honorar der E. __ Fr. 333'095.–) hätten sich zusammen auf insgesamt Fr. 986'973.98 belaufen. Warum das Steueramt nur Aufwendungen von Fr. 857'129.– zulasse, sei nicht nachvollziehbar und geradezu willkürlich. Fakt sei weiter, dass die B. __ AG gestützt auf das Ruling vom 28. Juli 2015 das Immobilien- projekt «C. __» zum Preis von Fr. 2'241'000.– erworben habe. Es müsse davon ausgegangen werden, dass dieser Preis dem damaligen Verkehrswert entsprochen habe, andernfalls hätte das Steueramt das Ruling nicht unterzeichnet. Im ... 2018 habe die B. __ AG ihr Kaufrecht ausgeübt und damit die Liegenschaft Nr. aa, A.strasse in Z. __ zum Preis von Fr. 500'000.– erworben. Die Wertsteigerung zwischen den Investitionen der B. __ AG in ihre Immobilien von insgesamt Fr. 2'741'000.– (Fr. 2'241'000 und Fr. 500'000) bis zum Verkaufspreis von 5 Millio- nen Franken sei allein auf die Tätigkeit der mit der Entwicklung des Projektes Beauftragten zurückzuführen. Die Immobilien der B. __ AG seien inklusive rechtskräftiger Baubewilligung für

E. 5

Zu prüfen ist mithin, ob das Kantonale Steueramt in der strittigen Steuerperiode 2018 zu Recht das von der Beschwerdeführerin der B. __ AG aus dem Projekt «C. __» in Rechnung gestellte Honorar in Höhe von Fr. 1'210'155.19 nicht vollumfänglich als Erfolgshonorar anerkannt bzw. zu Recht Fr. 353'026.– als fiktive Leistung ohne Gegenleistung qualifiziert und den Betrag bei der B. __ AG als geldwerte Leistung aufgerechnet und bei der Beschwerdeführerin entspre- chend eine Gegenkorrektur mittels Kapitaleinlage vorgenommen hat.

E. 5.1

Aus den Darstellungen der Beschwerdeführerin (vgl. Beschwerde Ziff. 1.1 und 1.2, S. 2-4) und den Akten geht hervor, dass sowohl die Beschwerdeführerin als auch die B. __ AG zur D. __ Gruppe gehören. Diese ist über ihre Tochterunternehmen als Investorin und als Entwicklerin von Immobilienprojekten ... tätig. Die Tätigkeit der Holding basiert auf einem im Jahr ... unter Beizug von externen Fachspezialisten konzipierten Chancen- und Risikomodell (vgl. BF-Bel. 3-5). Dabei erwirbt oder gründet die Holding für jedes grössere Immobilienprojekt eine sepa- rate Projekt- bzw. Immobiliengesellschaft (nachfolgend Immobiliengesellschaft). So wurde die B. __ AG, welche vorgängig das Immobilienprojekt «C. __» erworben hatte, im Jahr 2015 in die Holding mittels «Quasifusion» eingebracht. Die Immobiliengesellschaft erteilt der Beschwer- deführerin sodann einen Auftrag zur Entwicklung ihrer Immobilien bis hin zur Vermittlung eines Projektkäufers. Für ihre Leistungen erhält die Beschwerdeführerin von der Immobiliengesell- schaft ein Erfolgshonorar. Die Beschwerdeführerin beauftragt ihrerseits die E. __ als Projekt- entwicklerin mit der Ausarbeitung eines Projekts. Die E. __ zieht ihrerseits bei der Projektent- wicklung Dritte (Planer, Architekten, Ingenieure etc.) bei (vgl. BF-Bel. 3-5). Das Geschäftsmo- dell der Beschwerdeführerin sieht vor, dass mittels einer Gewinnbeteiligungsregelung sowohl Rechnungen von Dritten als auch eigene Aufwendungen mit einem festen Prozentsatz am Projektgewinn abgegolten werden. Bei Projektverlusten erfolgt keine Weiterverrechnung der Drittkosten, sondern die Beschwerdeführerin übernimmt die Verluste. Die Immobiliengesell- schaften tragen demzufolge im Rahmen der Projektentwicklung keinerlei Risiken. Das Risiko wird gemäss Angaben der Beschwerdeführerin vollkommen von dieser übernommen; im Ge- genzug verlangt sie von den Immobiliengesellschaften ein Erfolgshonorar. Dieses ist abhängig von der Komplexität des Projektes und wird auf dem von der Immobiliengesellschaft erzielten

Bruttogewinn berechnet. Der Bruttogewinn entspricht der Differenz zwischen dem Verkaufspreis der Immobilie und den bei der Immobiliengesellschaft aufgelaufenen Einstands- bzw. Anlagekosten. Mit dem erzielten Erfolgshonorar bezahlt die Beschwerdeführerin schliesslich

13■22 die ihr in Rechnung gestellten Drittkosten. Diese Drittkosten umfassen gemäss Angaben der Beschwerdeführerin einerseits Rechnungen, die beigezogene Dienstleister der E. in Rechnung stellen (externe Planer, Architekten, Ingenieure usw.; vgl. BF-Bel. 3-5) sowie das Honorar der E. für deren Mitwirkung an der Projektentwicklung. Reicht der Bruttogewinn der Immobiliengesellschaft nicht aus, um die Kosten der beigezogenen Dienstleister und der E. zu decken, übernimmt die Beschwerdeführerin wie gesagt den Ausfall (vgl. Beschwerde Ziff. 1.1, S. 3; BF-Bel. 3-5).

E. 5.2

Für das hier massgebliche Projekt «C.» kaufte die Immobiliengesellschaft B. AG am ... 2015 die Liegenschaft Nr. bb, GB Z., zum Preis von Fr. 2'241'000.– und im ... 2018 die Liegenschaft Nr. aa, GB Z., zum Preis von Fr. 500'000.– (STA-act. 78-89). Gleichzeitig erwarb sie alle im Zusammenhang mit dem Immobilienprojekt stehenden Rechte und Pflichten. Der relevante Gestaltungsplan war bereits vorgängig, am ... 2015, von der E. AG bei der Gemeinde eingereicht worden. Am ... 2016 hatte der Gemeinderat den Gestaltungsplan genehmigt und alle Einwendungen abgewiesen. Die Abweisungsentscheide wurden angefochten. Am ... 2017 wurde schliesslich das Baugesuch eingereicht und mit Beschluss vom ... 2018 erteilte die Gemeinde Z. die Baubewilligung. Das Projekt «C.» konnte noch im selben Jahr zum Preis von 5 Millionen Franken an einen Totalunternehmer verkauft werden (STA-act. 98 f., 101; BF-Bel. 6). Für die erfolgreiche Projektabwicklung stellte die Beschwerdeführerin der B. AG sodann ein Erfolgshonorar von pauschal Fr. 1'210'155.19 in Rechnung (STA-act. 161, STA-act. 90). Das Honorar entspricht gemäss Darstellung der Beschwerdeführerin 55% des Bruttogewinns von Fr. 2'200'282.16 (Verkaufspreis der Immobilie Fr. 5'000'000.– abzgl. Einstandskosten Fr. 2'799'717.84; vgl. BF-Bel. 6, STA-act. 233). Gemäss Angaben der Beschwerdeführerin wurden mit dem Erfolgshonorar Kosten der externen Planer, Architekten, Ingenieure etc. im Umfang von Fr. 653'878.98 (Drittkosten Fr. 607'129.97 + MWST Fr. 46'749.01; STA-act. 182 ff.) beglichen und die E. AG mit einem pauschalen Erfolgshonorar «Entwicklung» von Fr. 333'095.25 (Honorar Fr. 309'281.– + MWST Fr. 23'814.61; STA-act. 183 f.) entschädigt. Dies entspricht laut Beschwerdeführerin 20% des Bruttogewinnes von Fr. 2'200'282.16 abzüglich der sog. Drittkosten von Fr. 653'878.98 (vgl. Beschwerde Ziff. 1.2, S. 4, BF-Bel. 6).

14■22

E. 5.3

Gemäss dargestellter Unternehmensstruktur (vgl. Beschwerde Ziff. 1.1 f.; BF-Bel. 4) hält die Holding als Muttergesellschaft 100% der Aktien der B. AG und 70% der Aktien der Beschwerdeführerin. Somit sind die B. AG und die Beschwerdeführerin im Verhältnis zueinander Schwestergesellschaften und gelten als solche als nahestehende Personen im Sinne der bundesgerichtlichen Rechtsprechung. Die Gründeraktionäre J. und E. AG sind sodann mit einem Aktienanteil von 53.33% Mehrheitsaktionäre der Holding und damit sowohl an der Beschwerdeführerin als auch an der B. AG wesentlich beteiligt (BF-Bel. 4, STA-act. 113). Die Gründeraktionäre besitzen überdies 30% der Aktien der

Beschwerdeführerin und J. ___ ist sowohl bei der Holding als auch bei der Beschwerdeführerin Verwaltungsratspräsident mit Einzelunterschrift. In der hier massgeblichen Steuerperiode 2018 amtierten ferner K. ___ und L. ___ als Verwaltungsräte der Holding. K. ___ wiederum hat ebenso wie J. ___ auch ein Verwaltungsratsmandat bei der Beschwerdeführerin und bei der E. ___ inne. Alle anderen Mitglieder waren per 31. Dezember 2018 aus ihren Funktionen ausgeschieden. Die Mitgründer M. ___ und N. ___ waren ebenfalls nicht mehr involviert, was vorliegend jedoch ohne Relevanz ist (vgl. HR-Auszüge, abrufbar unter <https://nw.chregister.ch/cr-portal/suche/suche.xhtml>). Daraus erhellt ohne weiteres, dass die D. ___-Gruppe mehrheitlich aus nahestehenden juristischen wie natürlichen Personen besteht, die eng miteinander verflochten sind (vgl. dazu auch CONRADIN CRA-MER, Die nahestehende Person im Gesellschaftsrecht, GesKR 2/2016, 159; BSK OR II-HANS UELI VOGT, Art. 678 N. 8). Dies gilt insbesondere nicht nur für die Beschwerdeführerin und die B. ___ AG, sondern auch für die von der Beschwerdeführerin beigezogene E. ___. Auch sie gilt als nahestehende Person und nicht als unabhängige Dritte. Ein Näheverhältnis zwischen den beteiligten Gesellschaften kann somit ohne Weiteres bejaht werden, was von der Beschwerdeführerin in diesem Verfahren auch nicht mehr substantiell bestritten wird. Sie stellt sich vielmehr auf den Standpunkt, dass das Vorliegen eines Gruppenverhältnisses per se steuerlich nicht zu beanstanden sei, und zwar insbesondere dann nicht, wenn der Leistungsaustausch zwischen Gruppengesellschaften drittkonform sei, d.h. wenn die entsprechenden Aufwendungen geschäftsmässig begründet seien (Replik S. 2).

E. 5.4.1

Uneinigkeit besteht vorliegend insbesondere darüber, ob die Honorarrechnung der Beschwerdeführerin in vollem Umfang von Fr. 1'210'155.19 geschäftsmässig begründet ist bzw. ob

15■22 Leistung und Gegenleistung zwischen den Schwestergesellschaften einem sog. Drittvergleich standhalten (vgl. vorstehende E. 3.1).

E. 5.4.2

Das zu beurteilende Geschäftsmodell sieht wie erwähnt vor, dass mittels einer Gewinnbeteiligungsregel sowohl Rechnungen von Dritten als auch Entwicklungsaufwendungen und Risiken der Beschwerdeführerin mit einem festen Verrechnungssatz abgegolten werden. Bei Projektverlusten erfolgt dagegen keine Weiterverrechnung der Kosten an die B. ___ AG, sondern die Beschwerdeführerin übernimmt die Verluste. Die B. ___ AG trägt mithin keinerlei operative Entwicklungsrisiken (vgl. STA-act. 115). Bereits eine solche Gewinn- und Verlustregelung entspricht offensichtlich nicht dem allgemeinen Geschäftsgebaren unter unabhängigen Dritten und lässt sich vorliegend nur auf ein Nahestehen der beteiligten Gesellschaften zurückführen. Die Regelung ist infolge der fehlenden Verlustverrechnung nicht drittvergleichskonform. Zudem hat die nahestehende Beschwerdeführerin, welche selbst unstrittig über keinerlei eigenes Personal verfügt (vgl. STA-act. 196) und einzig Drittleistungen bei einer wiederum Nahestehenden einkauft, lediglich pauschale Verrechnungssätze angewandt. Ein konkreter Kostennachweis wurde nicht aufgelegt und wie nachfolgend noch gezeigt wird, ist insbesondere die Nachkalkulation der Beschwerdeführerin nicht nachvollziehbar. Unter diesen Umständen hat das Steueramt das in Rechnung gestellte Erfolgshonorar von insgesamt Fr. 1'210'155.19 zu Recht hinterfragt

und von der Beschwerdeführerin den Nachweis der geschäftsmässigen Begründetheit der Leistung verlangt bzw. diese geschätzt.

E. 5.4.3

Die Beschwerdeführerin versucht die geschäftsmässige Begründetheit des verbuchten Erfolgshonorars bzw. des strittigen Differenzbetrages von Fr. 353'026.– mittels einer «Indikative Nachkalkulation ...» und mit der in den «Honorarordnung SIA 102» aufgeschlüsselten Architektenhonorare sowie allgemeinen Ausführungen zur Immobilienentwicklung zu belegen (vgl. BF-Bel. 7-9).

E. 5.4.3.1

Hinsichtlich der indikativen Nachkalkulation (BF-Bel. 10) ist als Erstes festzuhalten, dass die Beschwerdeführerin ausser Acht lässt, dass solche Nachkalkulationen stets nur Anhaltspunkte über Grössenordnungen von Arbeits- und Zeitaufwand etc. bieten. Einen konkreten nachvollziehbaren Kostennachweis über eventuell mit dem Erfolgshonorar abgerechnete Leistungen

16■22 vermag die Beschwerdeführerin damit jedoch nicht zu erbringen. Es geht daraus nicht hervor, welche konkreten Leistungen im Rahmen des hier zu beurteilenden Geschäfts erbracht worden sind. Sodann führt das Steueramt zu Recht aus und ist auch für das Gericht nicht nachvollziehbar, weshalb für das Jahr 2015 für die Mitarbeiter der E.____ mit einem Jahrespensum von 1'700 Stunden gerechnet wird (BF-Bel. 10), obschon die Liegenschaft «C.____» von der B.____ AG effektiv erst mit Kaufvertrag vom ... 2015 erworben wurde (STA-act. 77-89). Der Stundenaufwand im Jahr 2015 hätte mithin höchstens einen Bruchteil davon betragen können. Nicht zielführend ist denn auch die Argumentation der Beschwerdeführerin, dass die für das Jahr 2015 abgerechneten Kosten u.a. deshalb so hoch seien, weil sie aufwendige Arbeiten im Zusammenhang mit dem Gestaltungsplan enthalten würden. Einerseits wurde die Parzelle «C.____» wie gesagt effektiv erst mit Kaufvertrag vom ... 2015 erworben (STA-act. 77-89) und andererseits steht unstrittig fest, dass die B.____ AG die Parzelle Nr. bb, GB Z.____, bereits zusammen mit der bereits abgeschlossenen Vorprüfung des Gestaltungsplanes gekauft hat (BF-Bel. 5; STA-act. 82 Abschnitt 1 und 2). Die hohen Kosten lassen sich dadurch also nicht erklären.

E. 5.4.3.2

Weiter ist zu berücksichtigen, dass die beiden Parzellen Nrn. bb und aa, beide GB Z.____, in der Zeit ihrer Haltedauer (2015-2018) nicht überbaut wurden und im Jahr 2018 inklusive Baubewilligung an einen Totalunternehmer verkauft worden sind (vgl. STA-act. 91-96). Für die zwischen Kauf und Verkauf erfolgte Projektentwicklung sind sodann unstrittig Drittkosten angefallen, insbesondere hohe Architekten- und Statikerhonorare von rund Fr. 340'000.– (vgl. STA-act. 177-181; STA-act. 91-96), welche vom Steueramt auch anerkannt wurden. Darüber hinaus in Rechnung gestellten Aufwand vermögen die nach SIA 102 geltenden Architektenhonorare hingegen nicht zu rechtfertigen, denn die Architektur- und Ingenieurarbeiten wurden allesamt fremdvergeben und sind somit mit den anerkannten Drittkosten bereits abgegolten.

E. 5.4.3.3

Den zwischen Kauf und Verkauf angefallenen Projektentwicklungskosten hat das Steueramt mit der Anerkennung eines pauschalen Aufwands in Höhe von 5% des Verkaufserlöses aus dem Jahr 2018 (Fr. 250'000.–) ausreichend Rechnung getragen.

Weitergehende Kosten vermag die Beschwerdeführerin mittels der aufgelegten Unterlagen nicht zu belegen.

17■22

E. 5.4.3.4

Schliesslich ist die von der Beschwerdeführerin zum Massgeblichkeitsprinzip der Handelsbilanz zitierte Rechtsprechung (vgl. Replik S. 2, vorletzter Absatz) vorliegend nur insofern einschlägig, als dass die steuerrechtliche Gewinnermittlung bei juristischen Personen dem Grundsatz der Massgeblichkeit der handelsrechtskonformen Jahresrechnung folgt. Die kaufmännische Bilanz und Erfolgsrechnung bilden Ausgangspunkt und Grundlage der steuerlichen Gewinnermittlung, sofern nicht steuerrechtliche Korrekturvorschriften ein Abweichen vom handelsrechtlichen Ergebnis erlauben (Art. 77 Abs. 1 Ziff. 1 StG; Art. 58 Abs. 1 lit. a DBG; Art. 24 StHG; BGE 119 Ib 111; Urteile des BGer 2A.370/2004 vom 11. November 2005, in: ASA 77 [2008/2009], S. 257 ff.; 2C_29/2012 vom 16. August 2012 E. 2.1; BRÜLISAUER/POLTERA, in: Zweifel/Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band 1/2a, 2. Aufl. 2008, Art. 58 N. 11 ff.). Vorliegend wurde mithilfe der steuerrechtlichen Gewinnermittlungsvorschriften der handelsrechtliche Gewinn geprüft und mangels einer ordnungsgemässen Buchhaltung korrigiert. Das Massgeblichkeitsprinzip der eingereichten Jahresrechnung spielt hier also nur noch insofern eine Rolle, als dass die geldwerte Leistung steuerlich nicht rückgängig bzw. kein Storno gemacht werden kann (KS Nr. 25 der EStV vom 27.7.1995). Stattdessen wird die geldwerte Leistung bei der B. AG zum Gewinn hinzugerechnet und bei der Beschwerdeführerin als steuerneutrale Kapitaleinlage behandelt wird.

E. 5.4.3.5

Ebenfalls kein Grund zur Kritik gibt der Umstand, dass das Steueramt von den Drittkosten lediglich die Fremdkosten von Fr. 607'129.97 ohne MWST in Höhe von Fr. 46'749.01 anerkannt hat. Der Mehrwertsteuerbetrag ist nicht in der Erfolgsrechnung der Beschwerdeführerin enthalten und wurde daher zu Recht nicht anerkannt (STA-act. 184 [Konto 4410], vgl. auch STA-act. 177). Die Fremdleistungen wurden netto verbucht, da die Beschwerdeführerin mehrwertsteuerpflichtig ist und den entsprechenden Vorsteuerabzug geltend machen kann. Das Erfolgshonorar von Fr. 1'210'155.19 wurde der B. AG infolge Gruppenbesteuerung ohne Mehrwertsteuer weiterverrechnet, weshalb das Steueramt die Mehrwertsteuer korrekt nicht berücksichtigt hat (vgl. STA-act. 90).

E. 5.4.3.6

Unerheblich ist ferner der Hinweis der Beschwerdeführerin auf eine gerechtfertigte Maklerprovision in Höhe von 4% des Verkaufspreises. Eine solche ist vorliegend nicht angefallen und

18■22 kann dementsprechend auch nicht als Aufwand geltend gemacht werden. Keine Bewandnis hat schliesslich auch das von der Beschwerdeführerin erwähnte Ruling vom 28. Juli 2015.

E. 5.4.3.7

Dem Einwand der Beschwerdeführerin, dass bei ihrer Kalkulation noch kein Risikozuschlag von angemessenen 10 Prozent enthalten sei, ist schliesslich entgegenzuhalten, dass das dargestellte Geschäftsmodell (vgl. vorstehende E. 5.1) von der

Immobilien-gesellschaft im Gegen- zug zur Risikoübernahme ein Erfolgshonorar verlangt (vgl. vorstehende E. 5.1 bzw. Be- schwerde S. 3, Ziff. 1.1, 2. Abschnitt). Das in Rechnung gestellte Erfolgshonorar soll mithin nicht nur Drittkosten externer Dienstleister und Entwicklungsaufwand der Beschwerdeführerin decken, sondern auch das ungewöhnliche Projektrisiko der Beschwerdeführerin. Mithin ist nicht nachvollziehbar, weshalb ein zusätzlicher Risikozuschlag berücksichtigt werden müsste.

E. 5.4.4

Insgesamt vermochte die Beschwerdeführerin den Nachweis der geschäftsmässigen Begrün- detheit der Leistung nicht zu erbringen und es mangelt vorliegend an einer betriebswirtschaft- lichen Begründung für die Honorarrechnung im Umfang des vom Steueramt nicht anerkannten Differenzbetrages von Fr. 353'026.–.

E. 5.5

Zusammenfassend ist hinreichend dargetan, dass dem der Beschwerdeführerin zugeflosse- nen Erfolgshonorar im Umfang des Differenzbetrages von Fr. 353'026.– keine Gegenleistung ihrerseits gegenüberstand. Ebenso, dass mit dieser Leistung die Beschwerdeführerin (und letztlich die E.__) begünstigt wurde (was einem Drittvergleich nicht standhält), und dass das Missverhältnis zwischen Leistung und (eben keiner) Gegenleistung für die handelnden Organe ohne weiteres erkennbar war. Es ist daher anzunehmen, dass nicht geschäftliche Gründe, sondern das Näheverhältnis zwischen den Schwestergesellschaften (und der E.__) für die geldwerte Leistung ausschlaggebend waren. Demzufolge erfolgt bei der leistenden Gesell- schaft (B.__ AG) eine Gewinnkorrektur in der Höhe der geldwerten Leistung. Als Konsequenz wird bei der empfangenden Gesellschaft (Beschwerdeführerin) umfanggleich eine Kapitalein- lage angenommen. Das Steueramt hat die geldwerte Leistung in Höhe von Fr. 353'026.– mit- hin zu Recht bei der Beschwerdeführerin als Kapitaleinlage korrigiert (vgl. Urteil des BGer 2C_551/2019 vom 30. Oktober 2019 E. 4.1.2).

19■22

E. 5.6

Abschliessend kann auch keine Verletzung der Begründungspflicht und damit des rechtlichen Gehörs (Art. 29 BV) ausgemacht werden. Das Steueramt hat zumindest kurz die Überlegun- gen genannt, von denen es sich hat leiten lassen und auf welche es seine Veranlagung stützt (BGE 133 III 43 E. 3.3.). Seine Begründung hat das Steueramt zudem anlässlich des vorlie- genden Beschwerdeverfahrens mittels Vernehmlassung und Duplik nachvollziehbar ergänzt (LORENZ KNEUBÜHLER, Die Begründungspflicht, 1998, S. 214). Im Übrigen wäre ein allfälliger Begründungsmangel ohnehin nicht derart schwerwiegend, als dass er im vorliegenden Rechtsmittelverfahren, in welchem das Gericht über volle Kognition verfügt, nicht geheilt wer- den könnte (BGE 142 II 218 E. 2.8.1; 137 I 195 E. 2.3.2; 133 I 201 E. 2.2; 132 V 387 E. 5.1; 2C_762/2011 vom 15. Juni 2012 E. 4).

E. 6

Die Beschwerde erweist sich demnach als unbegründet und ist vollumfänglich abzuweisen.

E. 7.1

Die Gerichtsgebühren gehen im Rechtsmittelverfahren zu Lasten der unterliegenden Partei und bemessen sich nach dem kantonalen Prozesskostengesetz (PKoG [NG 261.2]; Art. 188

StG i.V.m. Art. 116 Abs. 3 und Art. 122 Abs. 1 VRG, Art. 145 Abs. 2 i.V.m. Art. 144 Abs. 1 und 5 DBG, Art. 78 GerG). Für das Beschwerdeverfahren vor dem Verwaltungsgericht beträgt die Gebühr Fr. 100.■ bis Fr. 7'000.■ (Art. 17 PKoG).

E. 7.2

Die Gerichtsgebühr für den vorliegenden Entscheid wird nach Massgabe des Umfangs, der Bedeutung und der Schwierigkeit der Streitsache auf pauschal Fr. 2'000.■ festgesetzt (Art. 2 i.V.m. Art. 17 PKoG) und geht ausgangsgemäss zu Lasten der Beschwerdeführerin. Die Gerichtsgebühr ist dem von der Beschwerdeführerin geleisteten Gerichtskostenvorschuss von Fr. 1'000.– zu entnehmen und hat in diesem Umfang als bezahlt zu gelten. Die Beschwerdeführerin hat die Restanz von Fr. 1'000.■ innert 30 Tagen seit Rechtskraft dieses Entscheids an die Gerichtskasse Nidwalden zu bezahlen.

20■22

E. 7.3

Bei diesem Verfahrensausgang ist keine Parteientschädigung zuzusprechen (Art. 188 StG i.V.m. Art. 123 Abs. 2 VRG e contrario).

21■22

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