



ST 20 11

BGer 2C_282/2022 vom 17. November 2022/Abweisung

**Entscheid vom 25. Oktober 2021
Steuerabteilung**

Besetzung

Vizepräsidentin Barbara Brodmann, Vorsitz,
Verwaltungsrichter Peter Fuhrer,
Verwaltungsrichter Hansruedi Schleiss,
Gerichtsschreiberin Helene Reichmuth.

Verfahrensbeteiligte

A. __ AG,

Beschwerdeführerin,

gegen

Kantonales Steueramt Nidwalden,
Bahnhofplatz 3, Postfach 1241, 6371 Stans,

Beschwerdegegner,

und

Eidg. Steuerverwaltung,
Abteilung Direkte Bundessteuer,
Eigerstrasse 65, 3003 Bern,

Beschwerdegegnerin.

Gegenstand

Rückstellungen

Beschwerde gegen die Einspracheentscheide des kantonalen Steueramtes vom 18. November 2020 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2016/2017 sowie Direkte Bundessteuern 2016/2017 (PID-Nr. 76124).

Sachverhalt:**A.**

Zu Lasten der Beschwerdeführerin wurden mit Datum vom 2. April 2020 Kantons- und Gemeindesteuern in Höhe von Fr. 162'085.10 sowie Direkte Bundessteuern von Fr. 228'573.50 für die Steuerperiode 2016 und Fr. 315'062.20 Kantons- und Gemeindesteuern sowie Fr. 444'550.– Direkte Bundessteuer für die Steuerperiode 2017 festgesetzt. Dabei wurden nicht geschäftsmässig begründete Rückstellungen für Aufwände (Baumunterhalt) künftiger Steuerperioden im Jahr 2016 mit Fr. 2'000'000.– und im Jahr 2017 mit Fr. 4'500'000.– aufgerechnet (BG-Bel. 27-28, 194-195).

Gegen diese Veranlagungsverfügungen erhob die Beschwerdeführerin am 1. Mai 2020 Einsprache. Diese begründete sie im Wesentlichen damit, dass die Rückstellungen für künftigen Baumunterhalt anzuerkennen seien, da sie sich einerseits in den Kaufverträgen verpflichtete, die künftigen Bewirtschaftungskosten für die Bäume zu übernehmen und andererseits das kantonale Steueramt gemäss Steuerpraxis in anderen Fällen pauschale Rückstellungen für in der Zukunft anfallende Aufwendungen anerkenne.

Mit den Einspracheentscheiden vom 18. November 2020 hiess das kantonale Steueramt die Einsprache teilweise gut. Die teilweise Gutheissung begründete das Steueramt hauptsächlich damit, dass für die von der Beschwerdeführerin selbst zu tragenden Risiken ein pauschaler Prozentsatz in Höhe von 5 % des Jahresumsatzes zugelassen werde. Dies entspreche für die Steuerperiode 2016 einer Summe von Fr. 793'660.– (5% von Fr. 15'873'212.–) und für die Steuerperiode 2017 einer Summe von Fr. 894'839.– (5% von Fr. 17'896'786.–). Es erfolgten Gewinnaufrechnungen für geschäftsmässig nicht begründete Rückstellungen für die Steuerperiode 2016 von Fr. 1'206'340.– (2'000'000.– ./ Fr. 793'660.–) und für die Steuerperiode 2017 von Fr. 4'398'821.– (4'500'000.– ./ Erhöhung der Rückstellung in der Steuerbilanz um Fr. 101'179.– [Fr. 894'839.– ./ Fr. 793'660.–]) (BF-Bel. 1).

B.

Gegen diese Einspracheentscheide vom 18. November 2020 erhob die Beschwerdeführerin mit Schreiben vom 18. Dezember 2020 Beschwerde an das Verwaltungsgericht und stellte folgende Anträge:

- «a) Die Einsprache-Entscheide seien in Bezug auf die Rückstellungen für Baumunterhalt aufzuheben und die verbuchten Rückstellungen seien vollumfänglich steuerlich zu akzeptieren.
- b) Der steuerbare Reingewinn sei für die Steuerperiode 2016 auf CHF 689'100 und das steuerbare Kapital auf CHF 5'391'000 festzulegen.
- c) Der steuerbare Reingewinn sei für die Steuerperiode 2017 auf CHF 1'355'400 und das steuerbare Kapital auf CHF 6'748'000 festzulegen.
- d) Alles unter Kosten und Entschädigungsfolgen zu Lasten des Staates.
- e) Dem Beschwerdeführer sei eine angemessene Parteientschädigung zu entrichten.»

C.

Das kantonale Steueramt beantragte mit Beschwerdeantwort vom 11. März 2021 die vollumfängliche Abweisung der Beschwerde, unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zulasten der Beschwerdeführerin. Die Eidgenössische Steuerverwaltung liess sich innert Frist nicht vernehmen.

D.

Mit Replik vom 29. März 2021 und Duplik vom 23. April 2021 hielten beiden Parteien an ihren Rechtsbegehren fest. Damit war der Rechtsschriftenwechsel abgeschlossen.

E.

Die Steuerabteilung des Verwaltungsgerichts Nidwalden hat die vorliegende Beschwerdesache an der Sitzung vom 25. Oktober 2021 abschliessend beraten und beurteilt. Auf die Ausführungen der Parteien in den Rechtsschriften wird – sofern erforderlich – in den nachstehenden Erwägungen eingegangen; die Relevanz aller übrigen Vorbringen wird vom Gericht verneint.

Erwägungen:

1.

1.1

Streitgegenstand bilden die beiden Einspracheentscheide des Steueramtes vom 18. November 2020, mit welchen die Einsprache der Beschwerdeführerin gegen die Veranlagungsverfügungen 2016 und 2017 vom 1. Mai 2020 teilweise gutgeheissen wurden. Als Rechtsmittel gegen Einspracheentscheide der Veranlagungsbehörde ist sowohl in Bezug auf die Kantons- und Gemeindesteuern als auch die direkte Bundessteuer die Beschwerde an das Verwaltungsgericht gegeben (Art. 206 StG [NG 521.1] und Art. 140 DBG [SR 642.11]). Die Beschwerdeführerin ist als steuerpflichtige Adressatin der Einspracheentscheide zur Beschwerde befugt (Art. 206 Abs. 1 StG; Art. 140 Abs. 1 DBG). Nachdem auch die übrigen Prozessvoraussetzungen gemäss Art. 54 VRG (NG 265.1) gegeben sind, ist ohne weiteres auf die Beschwerde einzutreten.

1.2

Gemäss Art. 206 Abs. 2 StG können mit der Beschwerde alle Mängel des angefochtenen Entscheides 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 Entscheides 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.

2.

Streitig und zu prüfen ist, ob der Beschwerdeführerin für die Steuerperioden 2016 und 2017 höhere Rückstellungen zustehen als die vom kantonalen Steueramt gewährten Pauschalabzüge von 5% des Jahresumsatzes.

3.

3.1

Das kantonale Steueramt anerkannte mit den Einspracheentscheiden vom 18. November 2020 als Rückstellungen die Risiken, welche die Beschwerdeführerin (und die B.____) selber zu tragen habe und umschrieb diese gemäss den Allgemeinen Geschäftsbedingungen (AGB) wie folgt:

- «• Agb 5.5 Falls die Bäume sich nicht verkaufen lassen (welche Gründe auch immer) trägt die A.____ AG//B.____ die Bewirtschaftungskosten.
- Agb 6 Sollten innert der ersten vier Jahre seit Pflanzung mehr als 10% aller bis zu vier Jahre alten ...bäume eines Kunden absterben, trägt die A.____ AG/B.____ die Kosten für den Ersatz oder die Neubepflanzung in vergleichbarer Qualität."

Weiter führte das kantonale Steueramt in den angefochtenen Entscheiden aus, dass die Einsprecherin über die Anerkennung dieser Risiken in der Einspracheverhandlung vom 7. Juli 2020 orientiert worden sei. In der darauffolgenden schriftlichen Stellungnahme zur Einspracheverhandlung vom 28. Oktober 2020 werde jedoch nicht auf das effektive Risiko gemäss den AGB eingegangen, sondern wieder sämtliche Bewirtschaftungskosten aufgeführt. Weil das effektive Risiko nur in Worten und nicht an Erfahrungszahlen/Vergleichszahlen zu fassen sei, werde auf die Richtlinie für pauschale Rückstellung des kantonalen Steueramtes abgestellt. Entsprechend werde für das Risiko aus Ziffer 5.5 der AGB 4% des Jahresumsatzes und für das Risiko aus Ziffer 6 der AGB 1% des Jahresumsatzes als Rückstellung anerkannt (BF-Bel. 1).

3.2

Die Beschwerdeführerin macht zusammengefasst geltend (vgl. Beschwerde S. 6), mit der Unterzeichnung der Pacht-, Nutzungs- und Dienstleistungsverträge gehe die Beschwerdeführerin die Verpflichtung ein, die zukünftigen Bewirtschaftungskosten der Bäume/Plantagen zu übernehmen (vgl. Ziff. 5.1 AGB sowie Kauf- und Dienstleistungsvertrag). Dem Investor würden für die laufenden Bewirtschaftungskosten keine zusätzlichen Kosten in Rechnung gestellt. Diese seien aus Sicht der Beschwerdeführerin Teil der vereinnahmten Verkaufspreise. Diese zukünftige Verpflichtung für die Bewirtschaftungskosten könne handelsrechtlich als Rückstellung verbucht werden. Wirtschaftlich könnten die zukünftigen Bewirtschaftungskosten im Zeitpunkt der Vertragsunterzeichnungen (2016 und 2017) den Steuerperioden 2016 und 2017 zugewiesen werden, da in diesen Jahren auch die entsprechenden Erträge verbucht worden seien. Dies könne durch die AGB und das Muster «Kauf- und Dienstleistungsverträge» dokumentiert und

belegt werden. Der Bestand und der Umfang der Rückstellungen könne aufgrund der «Plan- tageübersicht Bewirtschaftungskosten» (Stand 31. Dezember 2019) nachgewiesen werden. Daraus gehe hervor, dass die kumulierten Bewirtschaftungskosten massiv höher seien, als die effektiv verbuchten Rückstellungen (2016: verbuchte Rückstellung Fr. 2'000'000.–, nachge- wiesene Bewirtschaftungskosten USD 14'151'162; 2017: verbuchte Rückstellung Fr. 6'500'000.–, nachgewiesene Bewirtschaftungskosten USD 13'205'911.–). Auf die in den Veranlagungen 2016 und 2017 vorgenommenen Aufrechnungen sei daher zu verzichten. Die verbuchten Rückstellungen seien vollumfänglich als geschäftsmässig begründet zu akzeptie- ren.

4.

4.1

Gemäss Art. 77 Abs. 1 Ziff. 1 StG und Art. 58 Abs. 1 lit. a DBG setzt sich der steuerbare Reingewinn aus dem Saldo der Erfolgsrechnung unter Berücksichtigung des Saldo vortrages des Vorjahres zusammen. Er wird ergänzt durch alle vor Berechnung des Saldos der Erfolgs- rechnung ausgeschiedenen Teile des Geschäftsergebnisses, die nicht zur Deckung des ge- schäftsmässigen Aufwandes verwendet werden, wie insbesondere die geschäftsmässig nicht begründeten Abschreibungen, Wertberichtigungen und Rückstellungen (Art. 77 Abs. 1 Ziff. 2 StG und Art. 58 Abs. 1 lit. b DBG).

4.2

Zur Bemessung des steuerlich massgeblichen Erfolgs ist mithin von der handelsrechtskonform erstellten Jahresrechnung (Art. 959 ff. OR [SR 220]) auszugehen. Dieses sog. «Massgeblich- keitsprinzip» findet in Art. 77 Abs. 1 Ziff. 1 StG und Art. 58 Abs. 1 lit. a DBG eine ausdrückliche gesetzliche Grundlage (BGE 143 II 8 E.7.1). Die handelsrechtskonform erstellte Jahresrech- nung bildet den Ausgangspunkt für die steuerliche Bemessung von Gewinn und Kapital. Die Handelsbilanz bindet neben der Veranlagungsbehörde auch die steuerpflichtige Person; diese muss sich darauf behaften lassen (Urteil BGer 2C_958/2016 vom 2. August 2018 E. 5.3). Die handelsrechtlich notwendigen Rückstellungen (Art. 960e Abs. 2 OR) sind demzufolge auch für das Steuerrecht anzuerkennen. Die Unternehmung muss die Berechnungsgrundlagen offen- legen. Bei der Überprüfung der Handelsrechtskonformität einer im Steuerverfahren eingereich- ten Bilanz und Erfolgsrechnung haben Steuerbehörden und Steuerjustiz sich eine grosse Zu- rückhaltung aufzuerlegen. Abweichungen finden somit grundsätzlich nur aufgrund von steuer-

rechtlichen Vorschriften statt, mit welchen das Abgaberecht bewusst vom Handelsrecht abweicht (BGE 141 II 83 E. 3.1; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Handkommentar zum DBG, Zürich 2009, Art. 58 N 3 ff.). So werden Rückstellungen, die nicht geschäftsmässig begründet sind bzw. die einschlägigen Vorschriften missachten oder zum Beispiel das Periodizitätsprinzip verletzen, zum ausgewiesenen Gewinn dazugerechnet (RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, a.a.O., Art. 58 N 82).

4.3

Rückstellungen sind Fremdkapitalposten, die der Deckung von künftigen, gegenleistungslosen Geld-, Güter- oder Leistungsabgängen dienen, die zwar bereits verursacht, aber betragsmässig noch nicht genau bekannt sind. Mit einer Rückstellung wird der laufenden Geschäftsperiode ein tatsächlich oder zumindest wahrscheinlich verursachter, in seiner Höhe aber noch nicht genau bekannter Aufwand oder Verlust, der erst in einer späteren Periode geldmässig verwirklicht wird, gewinnmindernd angerechnet. Sie muss in der massgeblichen Bilanz offen – als mutmassliche zukünftige Verpflichtung gegenüber Dritten oder erwarteter Vermögensabgang in geschätzter Höhe – ausgewiesen werden (vgl. BGE 141 II 83 E. 5.1; MARKUS REICH/MARINA ZÜGER/PHILIPP BETSCHART, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Gesetz über die Direkte Bundessteuer, 3. Auflage 2017, Art. 29 N 1; MARKUS REICH, Steuerrecht, 3. Aufl. 2020, § 15 N 91).

4.4

Um steuerrechtlich zulässig zu sein, muss die Rückstellung geschäftsmässig begründet sein und sich auf Tatsachen beziehen, deren Ursprung in der Bemessungsperiode liegt (Art. 31 Abs. 1 und Art. 81 Abs. 1 StG sowie Art. 27 DBG; Urteil BGer 2C_392/2009 vom 23. August 2010 E. 2.3). Geschäftsmässig begründet sind Rückstellungen, soweit sie zum Ausgleich drohender Verluste notwendig sind oder dem Ausgleich von bestehenden Verpflichtungen dienen, deren Rechtsbestand oder Höhe noch unbestimmt ist (Art. 81 Abs. 2 Ziff. 3 StG und Art. 63 Abs. 1 DBG; vgl. ebenso Art. 31 Abs. 2 Ziff. 3 StG und Art. 29 Abs. 1 DBG). Definitionsgemäss handelt es sich demnach – wie das kantonale Steueramt korrekt festhielt – um Rückstellungen im Rechtssinne, sofern der Eintritt bestimmter Verpflichtungen möglich, aber ungewiss ist. Dabei muss das Verlustrisiko gemäss höchstrichterlicher Rechtsprechung im Geschäftsjahr selbst bereits begründet worden sein; für zukünftige Risiken sind keine Rückstellungen zulässig. Sodann muss das Risiko auch unmittelbar, das heisst in der Regel im folgenden Ge-

schäftsjahr drohen; für Risiken, die zwar im Geschäftsjahr begründet wurden, deren vermögensschmälernde Wirkung jedoch nicht unmittelbar bevorsteht, können keine Rückstellungen gebildet werden (Urteil BGer 2C_1059/2019 vom 1. Dezember 2020 E. 4.2.2.1; Art. 63 Abs. 1 lit. c DBG und ebenso Art. 29 Abs. 1 lit. c DBG).

4.5

Aus der Praxis des Bundesgerichts ergibt sich schliesslich, dass der Anerkennung von Aufwandrückstellungen sachlich und zeitlich enge Grenzen gesetzt sind. So hat das Bundesgericht hervorgehoben, dass es um Rückstellungen gehe, die gemacht werden müssten, wenn vermieden werden solle, dass die Bilanz die Vermögenslage der Unternehmung am Bilanztag unrichtig, zu günstig, erscheinen lasse. Sie würden die Risiken zum Ausdruck bringen, die zurzeit auf den an sich sachgemässen Bewertungen der Bilanz lasten würden. Die Möglichkeit zur Bildung von Rückstellungen gemäss Art. 29 Abs. 1 lit. c DBG solle somit (nur) dazu dienen, die Vermögenslage des Unternehmens zutreffend darzustellen, hingegen solle nicht die Bildung stiller Willkürreserven steuerlich sanktioniert werden (Urteil BGer 2C_1059/2019 vom 1. Dezember 2020 E. 4.2.2.1). Diese Einschränkung ergibt sich aus dem bereits erwähnten Grundsatz der Periodizität, welcher die Besteuerung des in einem bestimmten Zeitraum effektiv erzielten Ertrages verlangt. Das Periodizitätsprinzip lässt es nicht zu, dass Gewinne durch Bildung von Rückstellungen in zeitlicher Hinsicht beliebig verschoben werden (vgl. REICH/ZÜGER/BETSCHART, Art. 29 N 10 mit Hinweisen; REICH, in: Zweifel/Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Art. 10 StHG N 21; FELIX, in: Nefzger/Simonek/Wenk, Kommentar zum Steuergesetz des Kantons Basel-Landschaft, Art. 31 N 2 ff.).

4.6

Der Umfang der Rückstellung ist regelmässig zu schätzen, da die Rückstellung gerade dazu dient, einer zukünftigen Verpflichtung, deren Höhe generell noch nicht genau bekannt ist, Rechnung zu tragen. Die geschäftsmässige Begründetheit von Rückstellungen ist sodann von der steuerpflichtigen Person nachzuweisen, da es sich um steuermindernde Tatsachen handelt (BGE 140 II 248 E. 3.5; BGer 2A_71/2006 vom 21. JUNI 2006 E. 3.3.3; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Handkommentar zum DBG, Zürich 2009, Art. 29 N 2 ff.; BLUMENSTEIN/LOCHER, System des schweizerischen Steuerrechts, 7. Auflage, Zürich 2016, S. 519).

4.7

Von den Rückstellungen sind wie erwähnt die Reserven und Rücklagen abzugrenzen. Letztere stellen im Gegensatz zu den Rückstellungen Eigenkapital dar und werden aus dem Reingewinn gebildet; sie belasten die Erfolgsrechnung nicht. Nicht zu verwechseln sind Rückstellungen überdies mit den transitorischen Passiven, welche sichere, bezüglich Fälligkeit und Höhe feststehende Schuld- und Leistungsverpflichtungen aus einer der folgenden Rechnungsperioden ausweisen (RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, a.a.O., Art. 29 N 2 ff.; vgl. auch MARKUS REICH/MARINA ZÜGER/PHILIPP BETSCHART, a.a.O., Art. 29 N 2). Rücklagen bezeichnen Reserven, welche der Finanzierung eines bestimmten zukünftigen oder der Anschaffung aktiver Wirtschaftsgüter in der Zukunft dienen (vgl. ERNST HÖHN/ROBERT WALDBURGER, Steuerrecht II, 9. Auflage 2002, S. 351).

5.

5.1

Vorliegend ist vom zweiseitigen Geschäftsmodell der Beschwerdeführerin auszugehen. Dieses funktioniert im Wesentlichen so, dass die Beschwerdeführerin mit den jeweiligen Investoren einen sogenannten Kauf- und Dienstleistungsvertrag über ...bäume abschliesst (BF-Bel. 5). Dabei handelt es sich gemäss Ziffer 2.1 der AGB um einen gemischten Vertrag, in welchem die Pacht der Landfläche, der Kauf und die Übereignung der Bäume, die Bewirtschaftung der verpachteten Fläche, der Verkauf des Holzes sowie die Rechte und Pflichten beider Parteien im Zusammenhang mit der Vermögensanlage geregelt sind (BF-Bel. 4). Die Investoren erwerben gegen die Bezahlung eines einmaligen Betrages ...bäume auf einer gepachteten Plantage in Z. ___ und/oder Y. ___ und erhalten im Gegenzug beim späteren Verkauf des Holzes den Verkaufserlös abzüglich 15% Bewirtschaftungsgebühr des Netto-Verkaufserlöses. Mit Vertragsabschluss erteilt der Investor der Beschwerdeführerin gleichzeitig den Auftrag, die gekauften ...bäume entsprechend den AGB, selber oder durch Dritte, während einer Rotations- und Laufzeit von 20 Jahren zu bewirtschaften, zu verwalten, zu schlagen, auszuforsten, zu ernten und zu verkaufen (BF-Bel. 5).

Gemäss Ziff. 5.1 der AGB sorgt die Beschwerdeführerin sodann für die Dauer der Pachtzeit für die Pflege der Pachtfläche sowie den Unterhalt und die Bewirtschaftung der Bäume. Die Beschwerdeführerin oder von ihr beauftragte Dritte kontrollieren die Pachtfläche und die Bäume sowie deren Wachstum laufend und leiten die Bewirtschaftung (BF-Bel. 4). Für die Bewirtschaftung erhebt die Beschwerdeführerin gemäss Ziffer 5.5 der AGB wie erwähnt eine Gebühr in Höhe von 15% des Netto-Verkaufserlöses des Holzes, welche sie bei Auskehrung

des Verkaufserlöses an die Investoren einbehält (BF-Bel. 4). Gemäss Ziffer 6 der Informationen für Zeichner der Vermögensanlage «Plantage» ergibt sich der von den Investoren zu entrichtende Gesamtpreis für Pacht, Eigentum an den Bäumen und Bewirtschaftung der Fläche schliesslich aus der «Rechnung» zuzüglich der Gebühr in Höhe von 15% des Netto-Verkaufserlöses des Holzes (BF-Bel. 4 S. 3).

Die Beschwerdeführerin hat die Bewirtschaftung der Bäume/Plantagen mittels Bewirtschaftungsvertrag Dritten bzw. lokalen Bewirtschaftungsgesellschaften gegen eine Vergütung von 300 US Dollar pro Jahr je mit ... bepflanztem Hektar übertragen. Diese Vergütung deckt gemäss vorliegendem Vertrag vom März 2010 sämtliche Kosten der Bewirtschaftung. Darüber hinaus gehende Kosten sind zuvor von der Beschwerdeführerin schriftlich zu genehmigen. Das heisst, die Bewirtschafterin verpflichtet sich, die komplette Plantage zu bewirtschaften (BF-Bel. 6, § 5.1 und 5.2).

5.2

5.2.1

Das kantonale Steueramt geht aufgrund dieses Geschäftsmodells davon aus, dass die Bewirtschaftungskosten durch die Beschwerdeführerin bzw. die B. __ «vorfinanziert» werden (vgl. Begründung zum Einsprache-Entscheid), wohingegen die Beschwerdeführerin die Auffassung vertritt, diese seien Teil des vereinnahmten «Verkaufspreises». Beim Pachtpreis handle es sich um einen Einmalbetrag, der sämtliche Kosten beinhalte. Für die Abgeltung dieser zukünftigen Bewirtschaftungskosten würden den Investoren keine zusätzlichen Kosten mehr in Rechnung gestellt. Der Einbehalt von 15% des zukünftigen Verkaufspreises durch die Beschwerdeführerin solle in erster Linie die Kosten für die Aufforstung und Ernte, nicht jedoch die Kosten für die laufenden jährlich wiederkehrenden Bewirtschaftungskosten decken.

5.2.2

Dazu ist festzustellen, dass der Begriff der «Bewirtschaftung» in den jeweiligen Verträgen und AGB-Ziffern nicht einheitlich verwendet wird. Während im Dienstleistungsvertrag die Bewirtschaftung der ...bäume als eigene Pflicht nebst der Verwaltung, dem Schlagen, der Ausförsung, der Ernte und dem Verkauf aufgeführt wird (BF-Bel. 5), nennen die AGB unter Ziffer 5.1 zusätzlich die Pflege der Pachtfläche und unterscheiden zwischen Unterhalt und Bewirtschaftung der Bäume (BF-Bel. 4). Die Ziffer 5.5 der AGB und die Ziffer 6 der Informationen für Zeichner der Vermögensanlage «Plantage» machen wiederum keine weitere Differenzierung. Die Rede ist dort ganz allgemein von der «Bewirtschaftung» und die Gebühr von 15% des

Nettoverkaufs-Erlöses des Holzes wird gemäss Ziffer 5.5 der AGB unmissverständlich «für die Bewirtschaftung» erhoben (BF-Bel. 4). Unter diesen Umständen kann der Beschwerdeführerin nicht gefolgt werden, wenn sie behauptet, der Pachtpreis beinhalte als Einmalbetrag sämtliche Kosten und es würden den Investoren für die Bewirtschaftung keine zusätzlichen Kosten mehr in Rechnung gestellt. Dass der Einbehalt von 15% nicht die Kosten für die laufenden jährlich wiederkehrenden Bewirtschaftungskosten decken, ist anhand der vorliegenden Akten nicht rechtsgenügend erwiesen. Eine einfache summarische Rechnung ergibt zudem, dass die Betriebskosten von rund 6'000.– in 20 Jahren (20 J. x 300 US Dollar je genutztem Hektar; BF-Bel. 6) mit einem Einbehalt von 15% auch (mehr als) vollständig gedeckt werden können (15% von EUR 163'512.– Nettoholzertrag nach 20 Jahren gemäss Ertragsszenarium «Mid Case 3%» = EUR 24'526.–; BF-Bel. 5). Daher ist mit dem kantonalen Steueramt einig zu gehen, dass die Bewirtschaftungskosten durch die Beschwerdeführerin bzw. die B.____ «vorfinanziert» werden. Wie die nachfolgende Erwägung jedoch zeigen wird, hat diese Beurteilung für die hier strittige Frage ohnehin keine weitere Bewandnis.

5.3

Die Beschwerdeführerin verpflichtet sich also mit Vertragsabschluss zur Bewirtschaftung der ...bäume für die Dauer der Pachtzeit und erhält im Gegenzug am Ende der Pachtzeit 15% des Netto-Verkaufserlöses des Holzes. Damit ist offensichtlich, dass es sich bei den Bewirtschaftungskosten um zukünftig sicher eintretende Verbindlichkeiten der Beschwerdeführerin handelt, für welche sie eine Gegenleistung, nämlich 15% des Netto-Verkaufserlöses, erhält. Dies hat zur Folge, dass es sich bei den von der Beschwerdeführerin geltend gemachten Bewirtschaftungskosten nicht um Rückstellungen, sondern im obigen Sinne um Rücklagen handelt. Rückstellungen sind nur für ungewisse Ereignisse möglich, nicht jedoch für bekannte, zukünftig sicher eintretende Verbindlichkeiten. Für zukünftige Aufwendungen, die mit einer zukünftigen Gegenleistung verbunden sind, dürfen keine Rückstellungen gebildet werden. Die Bewirtschaftungskosten sind im laufenden Geschäftsjahr nur insofern geschäftsmässig begründet und steuerlich rückstellbar, als ein Verlustrisiko unmittelbar bevorsteht oder ein Verlust mindestens wahrscheinlich droht. Künftige Risiken und Investitionen können hingegen nicht mit Rückstellungen abgedeckt werden (Art. 81 Abs. 2 Ziff. 3 StG und Art. 63 Abs. 1 DBG; vgl. ebenso Art. 31 Abs. 2 Ziff. 3 StG und Art. 29 Abs. 1 DBG; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, a.a.O., Art. 29 N 4). Rückstellungen reservieren weder flüssige Mittel noch sonstige Aktiven zur Deckung irgendwelcher Risiken. Da das allgemeine Unternehmungsrisiko nicht quantifizierbar ist, können auch nur Verpflichtungen aus konkreten Einzelrisiken zurückgestellt werden (vgl. DANIEL ZÖBELI, Rückstellungen in der Rechnungslegung, Diss., Freiburg 2003,

S. 21). Zu keinem anderen Ergebnis würde man im Übrigen gelangen, wenn man der Meinung der Beschwerdeführerin folgen würde, wonach die Bewirtschaftungskosten Teil des vereinbarten «Verkaufspreises» seien und der Pachtpreis sämtliche Kosten beinhalte. Auch eine allfällige «Bevorschussung» der Betriebskosten durch die Investoren kann nicht zurückgestellt werden. So oder anders würde eine Rückstellung schliesslich das Periodizitätsprinzip verletzen, welches die Besteuerung des in einem bestimmten Zeitraum effektiv erzielten Ertrages verlangt.

6.

6.1

Allerdings kann im vorliegenden Fall – wie bereits das kantonale Steueramt mehrfach ausgeführt hat – dem Umstand Rechnung getragen werden, dass die Beschwerdeführerin innerhalb des Unterhalts und der Bewirtschaftung der Bäume gemäss den AGB folgende zwei Risiken zu tragen hat. Zum einen erhält die Beschwerdeführerin die Bewirtschaftungsgebühr von 15% des Netto-Verkaufserlöses nur, wenn das Holz auch verkauft werden kann (Ziff. 5.5 AGB) und zum anderen trägt sie gemäss Ziffer 6 der AGB die Gewährleistungspflicht, Ersatzbäume zu liefern oder eine Neupflanzung vorzunehmen, falls in den ersten vier Jahren seit Neupflanzung mehr als 10% der ...bäume des Kunden absterben (BF-Bel. 4). Für diese zwei Risiken sind Rückstellungen zulässig.

6.2

6.2.1

Für das Gewährleistungsrisiko nach Ziffer 6 AGB (Kosten für Ersatz/Neubepflanzung) hat das kantonale Steueramt pauschale Garantierückstellungen von 1% als geschäftsmässig begründeter Aufwand zum Abzug zugelassen. Für die Berechnung hat die Veranlagungsbehörde richtigerweise auf die Steuerpraxis des Kantons Nidwalden (Nr. 81) bzw. auf die Richtlinie (RL) «Pauschale Rückstellungen» vom 1. November 2012 abgestellt. Dabei hat sie das «Sterberisiko» bzw. das Gewährleistungsrisiko der neu gepflanzten Bäume innerhalb der ersten vier Jahre auf 50% der in der RL für Dienstleistungs- und Beratungsunternehmen bezeichneten Garantierückstellung von maximal 2% des Jahresumsatzes, das heisst 1%, geschätzt (BG-Bel. 542). Diese Risikobemessung des kantonalen Steueramtes ist nicht zu beanstanden.

6.2.2

Das «Totalausfallrisiko» bzw. das Risiko der vorgängig getragenen Baumbewirtschaftungskosten bei etwaiger Unverkäuflichkeit der Bäume (vgl. Ziff. 5.5 AGB) schätzte das kantonale Steueramt auf 4% des Jahresumsatzes. Bezüglich der Höhe dieser gewährten pauschalen Rückstellungen wurde auf den in der RL für das Bau- und Baunebengewerbe, Generalunternehmen und Produktionsbetriebe als Garantierückstellung festgelegten Prozentsatz zurückgegriffen (vgl. BG-Bel. 542). Die zugelassene Rückstellung von 4% des Jahresumsatzes ist ebenfalls angemessen und zu bestätigen. Insgesamt sind mithin zu Recht Rückstellungen in Höhe von total 5% des Jahresumsatzes zugelassen worden.

6.3

Unter Berücksichtigung der oben erwähnten Bundesgerichtsrechtsprechung ist mit der so berechneten Pauschale von 5% des Jahresumsatzes nicht nur das unmittelbar drohende Verlustrisiko des folgenden Geschäftsjahres, sondern sogar, wie das kantonale Steueramt zu Recht vorträgt, der ersten 4 Jahre abgedeckt (vgl. BF-Bel. 4, AGB Ziff. 6). Für weitere, in künftigen Folgejahren eintretende Bewirtschaftungskosten ist die Voraussetzung des unmittelbaren Bestehens des Verlustrisikos hingegen nicht erfüllt, sodass diese Kosten nicht in die Pauschale für Rückstellungen einbezogen werden können. Dem Einwand der Beschwerdeführerin, wonach die Höhe der Pauschale anhand des erzielten Jahresumsatzes nicht sachgerecht sei und die Rückstellungspauschale stattdessen vom gesamten verkauften Baumbestand errechnet werden müsse, ist schliesslich ebenfalls nicht stattzugeben. Bei der Bildung von Rückstellungen ist zwingend das Periodizitätsprinzip zu beachten. Das heisst, Rückstellungen müssen in der Steuerperiode vorgenommen werden, in welcher deren geschäftsmässige Begründetheit ausgewiesen ist (Urteil BGer 2C_1059/2019 vom 1. Dezember 2020 E. 4.2.2.1; MARKUS REICH/MARINA ZÜGER/PHILIPP BETSCHART, a.a.O., Art. 29 N 10). Das heisst, das Verlustrisiko muss im Geschäftsjahr selbst begründet worden sein. Daher hat das kantonale Steueramt richtigerweise erwogen, dass die Pauschale für Rückstellungen auf dem erzielten Jahresumsatz des jeweiligen Geschäftsjahres zu berechnen sei mit Berücksichtigung der in diesem Geschäftsjahr erfolgten Verkäufe. Die Beschwerdeführerin geht bei Abschluss jedes Kauf- und Dienstleistungsvertrages ein Risiko betreffend die neu verkauften Bäume ein. Bezogen auf dieses Risiko kann eine pauschale Rückstellung von 5 % des Jahresumsatzes getätigt werden. Der Jahresumsatz bietet sich für den Pauschalabzug als sachgerechte Grösse an. Würde der Pauschalabzug hingegen auf dem gesamten verkauften Baumbestand

erhoben, so liesse man unzulässigerweise Rückstellungen für Risiken zu, die nicht dem jeweiligen Geschäftsjahr zugeordnet werden können.

7.

Zusammenfassend ergibt sich, dass es sich bei den für die Steuerperioden 2016 und 2017 über die anerkannten Rückstellungen von 5% des Jahresumsatzes hinaus geltend gemachten Rückstellungen nicht um geschäftsmässig begründete Rückstellungen handelt; mit der Folge, dass diese somit nicht abzugsfähig, sondern in Gewinn und Kapital aufzurechnen sind. Die Beschwerde ist daher vollumfänglich abzuweisen.

8.

8.1

Die Gerichtskosten 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 ordentliche Gebühr Fr. 100.– bis Fr. 7'000.– (Art. 17 PKoG).

Die Gerichtsgebühr für den vorliegenden Entscheid wird nach Massgabe des Umfangs, der Bedeutung und der Schwierigkeit der Streitsache auf Fr. 3'000.– festgesetzt (Art. 2 i.V.m. Art. 17 PKOG) und ausgangsgemäss der Beschwerdeführerin auferlegt. Die Gerichtsgebühr wird mit dem von der Beschwerdeführerin geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 2'000.– verrechnet und gilt in diesem Umfang als bezahlt. Die Beschwerdeführerin hat die Restanz von Fr. 1'000.– innert 30 Tagen seit Rechtskraft dieses Entscheids an die Gerichtskasse Nidwalden zu überweisen.

8.2

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

Demgemäss erkennt das Verwaltungsgericht:

1. Die Beschwerde wird abgewiesen.
2. Die Gerichtsgebühr von Fr. 3'000.– geht ausgangsgemäss zu Lasten der Beschwerdeführerin, wird mit dem von ihr geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 2'000.– verrechnet und gilt in diesem Umfang als bezahlt. Die Beschwerdeführerin hat die Restanz von Fr. 1'000.– innert 30 Tagen seit Rechtskraft dieses Entscheids an die Gerichtskasse Nidwalden zu überweisen.
3. Es wird keine Parteientschädigung zugesprochen.
4. [Zustellung].

Stans, 25. Oktober 2021

VERWALTUNGSGERICHT NIDWALDEN

Steuerabteilung

Die Vizepräsidentin

lic. iur. Barbara Brodmann

Die Gerichtsschreiberin

lic. iur. HSG Helene Reichmuth

Versand: _____

Rechtsmittelbelehrung:

Gegen diesen Entscheid kann innert 30 Tagen seit Zustellung beim Schweizerischen Bundesgericht, 1000 Lausanne 14, Beschwerde eingereicht werden (Art. 82 ff. i. V. m. Art. 90 ff. BGG; SR 173.110). Die Beschwerde hat die Begehren, deren Begründung mit Angabe der Beweismittel und die Unterschrift des Beschwerdeführers oder seines Vertreters zu enthalten; der angefochtene Entscheid sowie die als Beweismittel angeführten Urkunden sind beizulegen, soweit die Partei sie in Händen hat (Art. 42 BGG). Für den Fristenlauf gelten die Art. 44 ff. BGG.