



ST 21 9

Entscheid vom 23. Mai 2022
Steuerabteilung

Besetzung

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

Verfahrensbeteiligte

A. __ AG,

vertreten durch I. __ AG, Landenbergstrasse 34,
6002 Luzern,

Beschwerdeführerin,

gegen

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

Beschwerdegegner,

Gegenstand

Grundstückgewinnsteuer 2018

Beschwerde gegen den Einspracheentscheid des Kantonalen Steueramtes vom 9. September 2021 betreffend Grundstückgewinnsteuer 2018.

Sachverhalt:

A.

Mit Veranlagungsverfügung vom 31. März 2021 wurden zulasten der Beschwerdeführerin für die Steuerperiode 2018 Grundstückgewinnsteuern in Höhe von Fr. 469'123.– festgesetzt (STA-act. 55-57). Der Grundstückgewinn stammt aus dem Verkauf der Parzellen Nrn. aa und bb, A.strasse, beide GB Z.____, mit einem Verkaufserlös in Höhe von Fr. 5'000'000.–.

Gegen diese Veranlagungsverfügung reichte die Beschwerdeführerin die Einsprache vom 30. April 2021 ein mit der Begründung, dass das von der B.____ berechnete Erfolgshonorar von total Fr. 1'210'155.19 für Projektentwicklung inklusive angefallener Drittkosten vollumfänglich durch erbrachte Leistungen gerechtfertigt sei und demzufolge als geschäftsmässig begründeter Aufwand berücksichtigt werden müsse (STA-act. 58-59).

Am 10. Juni 2021 wurde der Steuerpflichtigen das rechtliche Gehör gewährt. Dabei hat die Einsprecherin ihr Geschäftsmodell erläutert und sinngemäss vorgetragen, es handle sich bei der Rechnung von Fr. 1'210'155.19 um einen Geschäftsvorgang unter unabhängigen Dritten. Im Anschluss an die Sitzung vom 10. Juni 2021 reichte die Beschwerdeführerin zum Nachweis eine Nachkalkulation des erfolgten Aufwandes im Zusammenhang mit der Projektierungsphase ein.

B.

Mit Einspracheentscheid vom 9. September 2021 hat das Kantonale Steueramt die Einsprache teilweise gutgeheissen mit der Begründung, dass von dem gesamthaft in Rechnung gestellten Entwicklungs- bzw. Erfolgshonorar (nachfolgend Erfolgshonorar) weitere 5% des Verkaufspreises von Fr. 5'000'000.–, also Fr. 250'000.–, als konzerninterner Aufwand berücksichtigt werde, so dass eine Differenz in Höhe von Fr. 353'026.– verbleibe, die in der Steuerbilanz der Beschwerdeführerin als geldwerte Leistung aufzurechnen sei. Somit belaufe sich der Buchwert der veräusserten Liegenschaft in der Steuerbilanz per Verkaufszeitpunkt auf Fr. 3'647'680.– (Zusammensetzung Handelsbilanz Fr. 2'790'551.– zzgl. anerkanntes Erfolgshonorar Fr. 857'129.–). Daraus resultierte eine Grundstückgewinnsteuer in Höhe von Fr. 293'291.– (STA-act. 62-65).

C.

Gegen diesen Einspracheentscheid erhob die Beschwerdeführerin mit Eingabe vom 11. Oktober 2021 Beschwerde an das Verwaltungsgericht Nidwalden und stellte folgende Anträge:

- «a) Der Einspracheentscheid betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern 2018 / Ordentliche Steuern sei aufzuheben und die Steuerpflichtige sei unter Berücksichtigung des ausgeschiedenen Grundstückgewinnes mit einem steuerbaren Gewinn von CHF 0 (null) und einem steuerbaren Kapital von CHF 2'624'000.– zu veranlagern.
- b) Der Einspracheentscheid betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern 2018 / Grundstückgewinnsteuer sei aufzuheben und die Steuerpflichtige sei mit einem Grundstückgewinn von CHF 593'000.– zu veranlagern.
- c) Der Einspracheentscheid betreffend die direkte Bundessteuer 2018 sei aufzuheben und die Steuerpflichtige sei mit einem steuerbaren Gewinn von CHF 593'00 zu veranlagern.
- d) Das vorliegende Beschwerdeverfahren soll zusammen mit der gleichentags eingereichten Beschwerde der B.__, Y.__, beurteilt werden.
- e) Alles unter Kosten- und Entschädigungsfolge zulasten der Beschwerdegegnerin.
- f) Eventualiter seien alle Einsprache-Entscheide zur Neuurteilung unter Kosten- und Entschädigungsfolge zulasten der Beschwerdegegnerin an die Vorinstanz zur Neuurteilung zurückzuweisen.»

D.

Das Kantonale Steueramt stellte mit Vernehmlassung vom 3. Dezember 2021 innert erstreckter Frist folgende Anträge:

- «1. Die Beschwerdeanträge b) und e) sowie der Eventualantrag f) seien abzuweisen;
- 2. Soweit die Beschwerdeführerin im Beschwerdeantrag d) eine Beurteilung zusammen mit der Beschwerde im Verfahren ST 21 8 begehrt, ist dieser Antrag infolge Sachzusammenhang gutzuheissen;
- 3. Unter Kostenfolge zulasten der Beschwerdeführerin.

E.

Mit freigestellter Replik vom 5. Januar 2022 und Duplik vom 1. Februar 2022 hielten beide Parteien an ihren Anträgen fest. Damit war der Rechtsschriftenwechsel abgeschlossen.

F.

Die Steuerabteilung des Verwaltungsgerichts Nidwalden hat die vorliegende Beschwerde-sache an der Sitzung vom 23. Mai 2022 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 bildet der Einspracheentscheid des Kantonalen Steueramtes vom 9. September 2021, mit welchem die Einsprache der Beschwerdeführerin gegen die Veranlagungsverfügung vom 31. März 2021 teilweise gutgeheissen wurde (STA-act. 62-65). Als Rechtsmittel gegen einen Einspracheentscheid der Veranlagungsbehörde betreffend Grundstückgewinnsteuer ist die Beschwerde an das Verwaltungsgericht gegeben (Art. 213 Abs. 4 i.V.m. Art. 206 Abs. 1 StG [NG 521.1]). Die Beschwerde muss einen Antrag und eine Begründung enthalten. Beschwerdelegitimiert ist die steuerpflichtige Person (Art. 206 Abs. 1 StG). 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.

1.2

1.2.1

Die Beschwerdeführerin stellt den formellen Antrag (vgl. Antrag lit. d), es sei das vorliegende Beschwerdeverfahren zusammen mit der gleichentags eingereichten Beschwerde der B.____ (ST 21 7) zu beurteilen. Den Antrag begründet die Beschwerdeführerin damit, dass die angefochtenen Einspracheentscheide den gleichen Sachverhalt betreffen würden und auch die Einsprachebegründungen identisch seien.

1.2.2

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).

1.2.3

Die vorliegende Beschwerde ST 2021 9 (Grundstücksgewinnsteuer 2018) und die gleichentags eingereichte Beschwerde ST 2021 7 der B.___ betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern 2018 sowie Direkte Bundessteuer 2018 betreffen weder dieselben Steuerpflichtigen noch dieselben Steuern. Die Beschwerdeführerin und die B.___ 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. Ausserdem erhebt einzig der Kanton und nicht auch der Bund eine Grundstücksgewinnsteuer. Damit stehen sich teilweise auch andere Verfahrensbeteiligte gegenüber. Schliesslich knüpft die Grundstücksgewinnsteuer an die Veräusserung von Grundstücken an und hat als Objektsteuer eine andere tatsächliche und rechtliche Grundlage als die allgemeine Einkommenssteuer; dass es sich um harmonisierte Steuern handelt und Interdependenzen bestehen, ändert daran nichts (vgl. Urteil des BGer 2C_999/2021 vom 29. Dezember 2022 E. 3). Aus diesem Grund ist der Antrag lit. d der Beschwerdeführerin auf Verfahrensvereinigung abzuweisen.

1.2.4

Das Verwaltungsgericht hat überdies auch für die gleichentags von der Beschwerdeführerin eingereichte Beschwerde betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern 2018 sowie die Direkte Bundessteuer 2018 ein separates Dossier (ST 21 8) angelegt. Soweit die Beschwerdeführerin durch das Einreichen einer einzigen Rechtsschrift zumindest implizit auch die Vereinigung der Verfahren betreffend Grundstücksgewinnsteuer und Einkommenssteuer beantragt, mangelt es einerseits an einer rechtsgenügenden Begründung des Antrags und andererseits drängt sich eine Vereinigung auch hier nicht auf. Die Steuern betreffen zwar dieselbe Steuerpflichtige, jedoch stehen sich auch hier aus vorgenanntem Grund teilweise andere Verfahrensbeteiligte gegenüber und die Grundstücksgewinnsteuer hat wie gesagt eine andere tatsächliche und rechtliche Grundlage als die allgemeine Einkommenssteuer.

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.

3.

3.1

Die Grundstückgewinnsteuer wird laut Art. 141 Abs. 1 StG auf dem Gewinn aus Veräusserung von Grundstücken oder Anteilen von solchen erhoben. Gemäss Art. 145 Abs. 1 StG und Art. 12 Abs. 1 StHG (Steuerharmonisierungsgesetz; SR 642.14) gilt als steuerpflichtiger Grundstücksgewinn der Betrag, um welchen der Verkaufserlös die Anlagekosten übersteigt. Zum Verkaufserlös gehören neben dem Kaufpreis alle weiteren Leistungen, welche der Veräusserer aus dem Verkauf des Grundstücks erzielt (vgl. Art. 147 Abs. 1 und Art. 149 Abs. 1 StG). Die Anlagekosten bestehen in der Regel aus dem Erwerbspreis und den vorgenommenen wertvermehrenden Aufwendungen (Art. 12 Abs. 1 StHG). Im Umfang dieser Aufwendungen erzielt der Veräusserer keinen Gewinn. Sie können daher bei der Bestimmung des steuerbaren Gewinns vom Erlös abgezogen werden. Als Erwerbspreis gilt der Preis, zu dem der Veräusserer das Grundstück erworben hatte. Es handelt sich dabei im Normalfall um den ehemaligen Kaufpreis, welcher im öffentlich beurkundeten Kaufvertrag genannt wird, einschliesslich aller weiteren Leistungen des Erwerbers an den Veräusserer. Vom Bruttogewinn können in erster Linie die Gewinnungskosten abgezogen werden. Dazu gehören insbesondere die Handänderungskosten und die üblichen Vermittlergebühren (vgl. Steuerinformation der Schweizerischen Steuerkonferenz SSK, Besteuerung der Grundstückgewinne). Die für die Grundstückgewinnsteuer massgeblichen Anlagekosten von Grundstücken des Geschäftsvermögens entsprechen i.d.R. dem aktuellen Buchwert zuzüglich der bisher vorgenommenen Abschreibungen.

3.2

Im angefochtenen Einspracheentscheid hat das Kantonale Steueramt die von der B.____ an die Beschwerdeführerin gestellte Rechnung von Fr. 1'210'155.– aus dem Projekt «C.____» Z.____ im Grundsatz in der Höhe bestritten. Dabei wurden Drittkosten in Höhe von Fr. 607'129.– vollumfänglich anerkannt und dem konzerninternen Aufwand wurde mit 5% des Verkaufspreises von 5 Millionen Franken, was Fr. 250'000.– entspricht, in der Steuerbilanz Rechnung getragen. Den Differenzbetrag von Fr. 353'026.– (Fr. 1'210'155.– ./ Fr. 857'129.– [Fr. 607'129.– + Fr. 250'000.–]) qualifizierte das Steueramt als geldwerte Leistung. Als Konsequenz ergab sich für die Grundstückgewinnsteuer, dass dieser Betrag nicht zu den Anlagekosten gerechnet werden konnte, so dass sich für die Grundstückgewinnsteuer ein massgebender Buchwert von Fr. 3'647'680.– ergab, der sich aus den anerkannten Drittkosten der B.____ in Höhe von Fr. 607'129.97 sowie der Aufwandpauschale von Fr. 250'000.– und der Handelsbilanz von Fr. 2'790'551.– zusammensetzte (vgl. STA-act. 63-65; vgl. auch 51).

3.3

Die Beschwerdeführerin bestreitet die Nichtanerkennung von Aufwand im Umfang von Fr. 353'026.– und verlangt die Anerkennung des gesamten bezahlten Honorars an die B.____ im Umfang von Fr. 1'210'155.– als Anlagekosten. Sie macht hauptsächlich geltend, dass auch unter dem Aspekt der Grundstückgewinnsteuer keine geldwerte Leistung ausgemacht werden könne, welche eine Reduktion der abzugsfähigen Anlagekosten rechtfertigen würde. Die Anlagekosten seien folglich um Fr. 353'026.– von Fr. 3'658'311.– auf neu Fr. 4'011.1337.– zu erhöhen. Entsprechend reduziere sich der Grundstückgewinn vor Steuern auf neu Fr. 988'663.– (bisher Fr. 1'341'689.–). Nach Abzug der Steuern und des Vorjahresverlustes verbleibe ein Grundstückgewinn, der maximal dem Reingewinn bei der direkten Bundessteuer 2018 entsprechen dürfe. Dieser steuerbare Gewinn betrage Fr. 593'000.–.

4.

4.1

Strittig und zu prüfen sind demzufolge die Anlagekosten der veräusserten Liegenschaft «C.____» bzw., ob das Kantonale Steueramt in der Steuerperiode 2018 zu Recht eine geldwerte Leistung im Umfang von Fr. 353'026.– angenommen und daher das Erfolgshonorar der B.____ nur im Umfang von Fr. 857'129.– (Fr. 607'129.– + Fr. 250'000.–) bei den Anlagekosten berücksichtigt hat. Der Verkaufserlös ist nicht strittig und beträgt 5 Millionen Franken.

4.2

Der steuerbare Reingewinn einer Kapitalgesellschaft setzt sich aus dem Saldo der Erfolgsrechnung unter Berücksichtigung des Salvovortrages (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 Anteilshaber 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.).

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 marktgerichtetem Geschäftsgebaren als derart ungewöhnlich einzustufen ist, dass sie (so) nicht erbracht worden wäre, wenn der Leistungsempfänger der Gesellschaft oder dem Anteilshaber 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 besteuerten 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).

4.3

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 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).

4.4

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 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).

5.

5.1

Aus dem angefochtenen Einspracheentscheid geht hervor, dass das Kantonale Steueramt das von der B.___ verbuchte Erfolgshonorar im Umfang von Fr. 353'026.– als fiktive Leistung ohne Gegenleistung qualifiziert und bei der Beschwerdeführerin als geldwerte Leistung dem Gewinn aufgerechnet hat. Als Konsequenz wurde bei der B.___ umfanggleich eine Kapitaleinlage

angenommen (STA-act. 149-150). Seiner Entscheidung begründete das Steueramt damit, dass die Honorarrechnung der B.____ an die Beschwerdeführerin 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 B.____ beschlossene pauschale Leistungsverrechnung. Die Nachkalkulation sei nicht nachvollziehbar. So führe sie einen vollen Jahreszeitaufwand 2015 aus, obwohl die Beschwerdeführerin 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 würden aufzeigen, dass die Beschwerdeführerin 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 beweisermassen 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 (vgl. STA-act. 63).

5.2

Die Beschwerdeführerin macht zur geldwerten Leistung zusammengefasst geltend, es fehle eine nachvollziehbare Begründung für die Ablehnung des bezahlten Aufwandes im Umfang von Fr. 353'026.–.

Die nicht anerkannten Aufwendungen im Betrag von Fr. 353'026.– würden vom Steueramt als geldwerte Leistung bei der Beschwerdeführerin und konsequenterweise als Kapitaleinlage bei der B.____ 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.____ AG 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 Beschwerdeführerin gestützt auf das Ruling vom 28. Juli 2015 das Immobilienprojekt «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 Beschwerdeführerin 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 Beschwerdeführerin in ihre Immobilien von insgesamt Fr. 2'741'000.– (Fr. 2'241'000 und Fr. 500'000) bis zum Verkaufspreis von 5 Millionen Franken sei allein auf die Tätigkeit der mit der Entwicklung des Projektes Beauftragten zurückzuführen. Die Immobilien der Beschwerdeführerin seien inklusive rechtskräftiger Baubewilligung für 5 Millionen Franken an einen Totalunternehmer veräussert worden.

Das Honorar der B. ___ liege absolut im Rahmen der Marktüblichkeit, was aus der Stellungnahme der I. ___ AG vom 16. Juni 2021 hervorgehe. Man könne also nicht von einem Missverhältnis sprechen. Dies belegten auch die dem Steueramt auf Verlangen hin mit E-Mail vom 3. September 2021 vorgelegten Nachweise. Dabei gehe es um indikative Kalkulationen, welche die Grössenordnung des Entwicklungshonorars rechtfertigen könnten. Die B. ___ habe eine Berechnung ihres Honorars mithilfe der SIA 102 vorgenommen, was branchenüblich sei. Das Steueramt sei darauf überhaupt nicht eingegangen. Gemäss beigefügter Honorarberechnung belaufe sich das Honorar für die gesamte Projektierung, und zwar ohne Gestaltungsplan, auf über 1,4 Millionen Franken (Beilage 9). Diese Berechnung basiere auf einer honorarberechtigten Bausumme von 28 Millionen Franken. Gemäss SIA 102 Honorarordnung käme ein Architekt vorliegend für die Ausführung des gesamten Projektes auf ein Honorar (ohne MWST) von rund 4,39 Millionen Franken (BF-Beleg 9). Der Honoraranteil für die hier relevante Projektierung betrage 32,5% des gesamten Architektenhonorars, wobei für das Vorprojekt 9%, für das Bauprojekt 21% und für das Bewilligungsverfahren 2.5% angesetzt worden seien.

Zu bemerken sei zudem, dass bei der beschriebenen Kalkulation noch kein Risikozuschlag berücksichtigt worden sei. Angesichts der gesamten Sachlage wäre ein Risikozuschlag von 10% absolut angemessen. Die andere indikative Nachkalkulation versuche aufgrund einer Aufwandschätzung den Gesamteinsatz für das Projekt «C. ___» in den Jahren 2015-2019 nachzubilden. Auch diese Berechnungsmethode zeige, dass die Grössenordnung des Erfolgshonorars der B. ___ nicht abwegig sei und man nicht von einem offensichtlichen, erkennbaren Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung sprechen könne.

Sodann sei klar festzuhalten, dass die B. ___ nebst der Entwicklung des Immobilienprojektes auch für die Vermittlung des Käufers verantwortlich zeichnete. Allein für die Vermittlung wäre eine Maklerprovision von 4% des Verkaufspreises marktkonform.

Es bestehe mithin kein erkennbares Missverhältnis zwischen geleisteter Projektentwicklung durch die B. ___ und dem von der Beschwerdeführerin bezahlten Erfolgshonorar. Folglich könne

auch nicht von einer geldwerten Leistung gesprochen werden. Das Honorar der B.____ sei im vollen Umfang von Fr. 1'210'155.19 geschäftsmässig begründet. Als Konsequenz, ergebe sich dass das Honorar bei der Beschwerdeführerin vollumfänglich im Betrag von Fr. 1'210'155.19 als Aufwand zuzulassen sei.

Replicando wird hauptsächlich ergänzt, dass dem Erfolgshonorar offensichtlich eine werthaltige Gegenleistung gegenüberstehe. Gemäss Bundesgericht sei von der grundsätzlichen Massgeblichkeit der Handelsbilanz auszugehen und der Steuerverwaltung obliege die Beweislast dafür, dass die Gegenleistung nicht angemessen sei. Diesen Beweis habe das Steueramt nicht erbracht. Ferner sei nicht nachvollziehbar, weshalb das Steueramt bei den Drittkosten die Mehrwertsteuer nicht anerkannt habe. Die eingereichte Nachkalkulation belege schliesslich, dass der Aufwand begründet sei. Das Steueramt scheine diese Kalkulation nicht richtig zu interpretieren. Das Steueramt ignoriere auch den Hinweis auf die Maklerprovision von rund 4%. Folglich sei das Erfolgshonorar im gesamten Umfang Bestandteil der abziehbaren Anlagekosten.

6.

6.1

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.____ 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. 4-6). Dabei erwirbt oder gründet die Holding für jedes grössere Immobilienprojekt eine separate Projekt- bzw. Immobiliengesellschaft (nachfolgend: Immobiliengesellschaft). So wurde die Beschwerdeführerin, welche vorgängig das Immobilienprojekt «C.____» erworben hatte, im Jahr 2015 mittels «Quasifusion» in die D.____ AG eingebracht. Die Immobiliengesellschaft erteilt der B.____ sodann einen Auftrag zur Entwicklung ihrer Immobilien bis hin zur Vermittlung eines Projektkäufers. Für ihre Leistungen erhält die B.____ von der Immobiliengesellschaft ein Erfolgshonorar. Die B.____ beauftragt ihrerseits die E.____ AG als Projektentwicklerin mit der Ausarbeitung eines Projekts. Die E.____ AG zieht ihrerseits wiederum Dritte (Planer, Architekten, Ingenieure etc.) bei der Projektentwicklung bei (vgl. BF-Bel. 4-6). Das Geschäftsmodell der B.____ sieht vor, dass mittels einer Gewinnbeteiligungsregelung sowohl Rechnungen von Dritten, als auch eigene Aufwendungen mit einem festen Prozentsatz am Projektgewinn abgegolten werden. Bei Projektverlusten dagegen erfolgt keine Weiterverrechnung der Drittkosten, sondern die B.____

übernimmt die Verluste. Die Immobiliengesellschaften tragen demzufolge im Rahmen der Projektentwicklung keinerlei Risiken. Das Risiko wird gemäss Angaben der Beschwerdeführerin vollkommen von der B.____ übernommen, welche von den Immobiliengesellschaften im Gegenzug ein Erfolgshonorar verlangt. 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 B.____ schliesslich die ihr in Rechnung gestellten Drittkosten. Diese Drittkosten umfassen gemäss Angaben der Beschwerdeführerin einerseits Rechnungen, die beigezogene Dienstleister der E.____ AG in Rechnung stellen (externe Planer, Architekten, Ingenieure usw.; vgl. BF-Bel. 4-6) sowie das Honorar der E.____ AG für deren Mitwirkung an der Projektentwicklung. Reicht der Bruttogewinn der Immobiliengesellschaft nicht aus, um die Kosten der beigezogenen Dienstleister und der E.____ AG zu decken, übernimmt die B.____ wie gesagt den Ausfall (vgl. Beschwerde Ziff. 1.1, S. 3; BF-Bel. 4-6).

6.2

Für das hier massgebliche Projekt «C.____» kaufte die Immobiliengesellschaft A.____ AG am ... 2015 die Liegenschaft Nr. bb, GB Z.____, zum Preis von Fr. 2'241'000.– (STA-act. 39-50) und im ... 2018 die Liegenschaft Nr. aa, GB Z.____, zum Preis von Fr. 500'000.– (STA-act. 26-38). Gleichzeitig erwarb sie alle im Zusammenhang mit dem Immobilienprojekt stehenden Rechte und Pflichten. Der relevante Gestaltungsplan wurde bereits vorgängig am ... 2015 von der E.____ AG bei der Gemeinde eingereicht. Am ... 2016 hat 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. 6-25, 98 f., 101; BF-Bel. 6). Für die erfolgreiche Projektabwicklung stellte die B.____ der Beschwerdeführerin sodann ein Erfolgshonorar von pauschal Fr. 1'210'155.19 in Rechnung (STA-act. 90, 161). 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. 7, 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 gemäss Darstellung der 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).

6.3

Gemäss dargestellter Unternehmensstruktur (vgl. Beschwerde Ziff. 1.1 f.; BF-Bel. 4) hält die Holding als Muttergesellschaft 100% der Aktien der Beschwerdeführerin und 70% der Aktien der B.__. Damit sind die Beschwerdeführerin und die B.__ im Verhältnis zueinander Schwes-tergesellschaften 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 B.__ als auch an der Beschwerdeführerin wesentlich beteiligt (BF-Bel. 4, STA-act. 113). Die Gründeraktionäre besitzen überdies 30% der Aktien der B.__ und J.__ ist sowohl bei der Holding als auch bei der B.__ Verwaltungsratspräsident mit Einzelunterschrift. In der hier massgeblichen Steuerperioden 2018 amtierten ferner K.__ und L.__ als Verwaltungsräte der Holding. K.__ wiederum hat ebenso wie J.__ auch ein Verwaltungsratsmandat bei der B.__ und bei der E.__ AG 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 CRAMER, 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 B.__ und die Beschwerdeführerin, sondern auch für die von der B.__ beigezogene E.__ AG. 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. Diese 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).

6.4

6.4.1

Uneinigkeit besteht vorliegend insbesondere darüber, ob die Honorarrechnung der B.____ in vollem Umfang von Fr. 1'210'155.19 geschäftsmässig begründet ist, bzw. ob Leistung und Gegenleistung zwischen den Schwestergesellschaften einem sog. Drittvergleich standhalten (vgl. vorstehende E. 3.1).

6.4.2

Das zu beurteilende Geschäftsmodell sieht wie gesagt vor, dass mittels einer Gewinnbeteiligungsregel sowohl Rechnungen von Dritten als auch Entwicklungsaufwendungen und Risiken der B.____ mit einem festen Verrechnungssatz abgegolten werden. Bei Projektverlusten erfolgt dagegen keine Weiterverrechnung der Kosten an die Beschwerdeführerin, sondern übernimmt die B.____ die Verluste. Die Beschwerdeführerin 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 B.____, welche selbst unstrittig über keinerlei eigenes Personal verfügt (vgl. STA-act. 196) und einzig Dritteleistungen 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. den entsprechenden Aufwand geschätzt.

6.4.3

Die Beschwerdeführerin versucht die geschäftsmässige Begründetheit des verbuchten Erfolgshonorars bzw. des strittigen Differenzbetrages von Fr. 353'026.– insbesondere mittels einer «Indikative Nachkalkulation ...» und mit der in den «Honorarordnung SIA 102» aufgeschlüsselten Architektenhonoraren sowie allgemeinen Ausführungen zur Immobilienentwicklung zu belegen (vgl. BF-Bel. 8-10).

6.4.3.1

Hinsichtlich der indikativen Nachkalkulation (BF-Bel. 9) 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 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.___ AG mit einem Jahrespensum von 1'700 Stunden gerechnet wird (BF-Bel. 10), obschon die Liegenschaft «C.___» von der Beschwerdeführerin effektiv erst mit Kaufvertrag vom ... 2015 erworben wurde (STA-act. 26-38). 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. 39-50) und andererseits steht unstrittig fest, dass die Beschwerdeführerin die Parzelle Nr. bb, GB Z.___, bereits zusammen mit der bereits abgeschlossenen Vorprüfung des Gestaltungsplanes gekauft hat (BF-Bel. 5; STA-act. 43 Abschnitt 1 und 2). Die hohen Kosten lassen sich dadurch also nicht erklären.

6.4.3.2

Weiter ist zu berücksichtigen, dass die beiden Parzellen Nrn. bb und , beide GB Z.___, in der Zeit ihrer Haltedauer (2015-2018) nicht überbaut wurden und im Jahr 2018 inklusive Baubewilligung an einen Totalunternehmer verkauft wurden (vgl. STA-act. 6-25, 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 alleamt fremdvergeben und sind somit mit den anerkannten Drittkosten bereits abgegolten.

6.4.3.3

Den zwischen Kauf und Verkauf angefallenen Projektentwicklungskosten hat das Steueramt sodann 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.

6.4.3.4

Die von der Beschwerdeführerin zum Massgeblichkeitsprinzip der Handelsbilanz zitierte Rechtsprechung (vgl. Replik S. 2, vorletzter Absatz) ist hier schliesslich 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 steuerrechtlichen 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 Beschwerdeführerin zum Gewinn hinzugerechnet und bei der B.____ als steuerneutrale Kapitaleinlage behandelt wird.

6.4.3.5

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 B.____ 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 B.____ mehrwertsteuerpflichtig ist und den entsprechenden Vorsteuerabzug geltend machen kann. Das Erfolgshonorar von Fr. 1'210'155.19 wurde der Beschwerdeführerin infolge Gruppenbesteuerung ohne

Mehrwertsteuer weiterverrechnet, weshalb das Steueramt die Mehrwertsteuer korrekt nicht berücksichtigt hat (vgl. STA-act. 90).

6.4.3.6

Unerheblich ist ferner der Hinweis der Beschwerdeführerin auf eine gerechtfertigte Maklerprovision in Höhe von 4% des Verkaufspreises. Eine solche ist vorliegend nicht angefallen und kann dementsprechend auch nicht als Aufwand geltend gemacht werden. Keine Bewandnis hat schliesslich auch das von der Beschwerdeführerin erwähnte Ruling vom 28. Juli 2015.

6.4.3.7

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 Immobiliengesellschaft im Gegenzug zur Risikoübernahme ein Erfolgshonorar verlangt (vgl. vorstehende E. 5.1 bzw. Beschwerde S. 3, Ziff. 1.1, 2. Abschnitt). Das in Rechnung gestellte Erfolgshonorar soll mithin nicht nur Drittkosten externer Dienstleister und Entwicklungsaufwand der B.___ decken, sondern auch das ungewöhnliche Projektrisiko der B.___. Mithin ist nicht nachvollziehbar, weshalb ein zusätzlicher Risikozuschlag berücksichtigt werden müsste.

6.4.4

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

6.5

Zusammenfassend ist hinreichend dargetan, dass dem der B.___ zugeflossenen Erfolgshonorar im Umfang des Differenzbetrages von Fr. 353'026.– keine Gegenleistung ihrerseits gegenüberstand. Ebenso, dass mit dieser Leistung die B.___ (und letztlich die E.___ AG) 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.___ AG) für die geldwerte Leistung ausschlaggebend waren. Demzufolge erfolgt bei der leistenden Gesellschaft

(Beschwerdeführerin) eine Gewinnkorrektur in der Höhe der geldwerten Leistung und als Konsequenz wird bei der empfangenden Gesellschaft (B.____) umfangreich eine Kapitaleinlage angenommen. Die Anlagekosten gemäss Handelsbilanz sind entsprechend um Fr. 353'026.– (geldwerte Leistung) zu reduzieren, womit sich der Buchwert in der Steuerbilanz per Verkaufszeitpunkt auf Fr. 3'647'680.– (Zusammensetzung Handelsbilanz Fr. 2'70'551.– zzgl. anerkanntes Erfolgshonorar Fr. 857'129.– [Fr. 607'129.– + Fr. 250'000.–]) beläuft. Daraus resultiert wiederum – unter Berücksichtigung der Erwerbs- und Veräusserungskosten von Fr. 10'631.00 – eine Grundstückgewinnsteuer in Höhe von Fr. 293'291.– (Tarif gemäss Art. 151 Abs. 1 StG [Eigentumsdauer bis 3 Jahre, Steuersatz 3%]).

6.6

Abschliessend kann auch keine Verletzung der Begründungspflicht und damit des rechtlichen Gehörs (Art. 29 BV) ausgemacht werden. Das Steueramt hat zumindest kurz die Überlegungen 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 vorliegenden 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 werden 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).

7.

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

8.

8.1

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).

8.2

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.

8.3

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. Der Antrag der Beschwerdeführerin auf Vereinigung der Verfahren ST 21 7, 8 und 9 wird abgewiesen.
2. Die Beschwerde wird abgewiesen.
3. Die Gerichtsgebühr von pauschal Fr. 2'000.– geht ausgangsgemäss zu Lasten der Beschwerdeführerin, wird mit dem von ihr geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 1'000.– 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.
4. Es wird keine Parteientschädigung zugesprochen.
5. [Zustellung].

Stans, 23. Mai 2022

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, Schweizerhofquai 6, 6004 Luzern, 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.