

Analyse der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zur Gewinnbesteuerung juristischer Personen aus dem zweiten Halbjahr 2022

Andreas Helbing / Marc Dietschi



*Dr. iur.,
LL.M. Taxation (LSE),
Advokat, dipl. Steuer-
experte, ADB Altorfer
Duss & Beilstein AG,
Zürich*



*M.A. HSG, dipl. Steuer-
experte, ADB Altorfer
Duss & Beilstein AG,
Zürich*

Inhalt

1	Einleitung	747
2	Gewinnsteuerobjekt und Bemessung	747
2.1	Geldwerte Leistung an Offshore-Enkelgesellschaft	747
2.2	Geldwerte Leistung an Schwestergesellschaft	753
2.3	Aktivierung angefangener Arbeiten	757
2.4	Rückstellungen	759

1. Einleitung

Vorliegender Beitrag befasst sich mit ausgewählten Urteilen des Bundesgerichts, welche im zweiten Halbjahr 2022 zur Gewinn- und Kapitalbesteuerung juristischer Personen ergangen sind. Für Urteile zum interkantonalen und internationalen Steuerrecht sowie für solche mit hauptsächlich steuerverfahrensrechtlichen Aspekten wird auf die separaten ASA Rechtsprechungsübersichten verwiesen.

2. Gewinnsteuerobjekt und Bemessung

2.1. Geldwerte Leistung an Offshore-Enkelgesellschaft

BGer 2C_907/2022 vom 16. Dezember 2022 i.S. A. SA gegen Steuerverwaltung des Kantons Genf betreffend direkte Bundessteuer sowie Staats- und Gemeindesteuern, Steuerperioden 2006–2008.

a) Sachverhalt

Der sehr breit formulierte Gesellschaftszweck der A. SA mit Sitz im Kanton Genf besteht u.a. in: Vermögensverwaltung, Anlageberatung und Erbringung aller damit zusammen-

hängenden Dienstleistungen; Erwerb, Verkauf, Halten und Verwalten von Beteiligungen an Gesellschaften und Unternehmen aller Art. Die natürliche Person B. ist deren Alleinaktionär und Verwaltungsratspräsident mit Einzelunterschrift; B. ist vollzeitlich für die A. SA tätig. Die A. SA ist Alleinaktionärin einer Holdinggesellschaft C. mit Sitz auf Gibraltar. Letztere wiederum hält 60 % der Gesellschaft D. Inc. mit Sitz auf den BVI. Weitere 25 % der Gesellschaft D. Inc. werden von der Gesellschaft E. mit Sitz auf Gibraltar gehalten, an welcher wiederum die Gesellschaft C. zu 78.125 % beteiligt ist. Entsprechend ergibt sich eine indirekte Beteiligungsquote der Genfer Gesellschaft A. SA an der BVI-Gesellschaft D. Inc. von 79.53 % (60 % + 19.53 % [78.125 % von 25 %]). Die verbleibenden 15 % an der D. Inc. werden von einer natürlichen Person F. mit Wohnsitz in Argentinien und einer natürlichen Person G. mit Wohnsitz in Venezuela gehalten. Schliesslich verfügt die D. Inc. über eine Minderheitsbeteiligung an einer Tochtergesellschaft H. Ltd. mit Sitz auf den Bermudas.

Die Steuerverwaltung des Kantons Genf eröffnete ein Nachsteuer- und Hinterziehungsverfahren gegen die A. SA und unterwarf den von der BVI-Gesellschaft D. Inc. erwirtschafteten Reingewinn bei der A. SA der Gewinnsteuer. Im darauffolgenden Rechtsmittelverfahren wurde diese «Hinzurechnungsbesteuerung» vom erstinstanzlichen Verwaltungsgericht auf den Umfang der indirekten Beteiligungsquote der A. SA von 79.53 % begrenzt; dies mit dem Argument, dass die übrigen (direkten und indirekten) Beteiligten der D. Inc. neben B. ebenfalls Mitglieder des Verwaltungsrates der D. Inc. und für deren Aktivitäten mitverantwortlich gewesen seien. Als Begründung für die «Hinzurechnungsbesteuerung» wurde vom erstinstanzlichen Verwaltungsgericht angeführt, die A. SA habe gegenüber der D. Inc. keine Leistungsverrechnung vorgenommen, was der D. Inc. ermöglicht habe, einen entsprechend höheren Reingewinn zu erzielen. Letzterer sei aufgrund des Steuerregimes auf den BVI fiskalisch praktisch unbelastet geblieben und habe als Beteiligungsertrag (freilich erst nach Vereinnahmung und Ausschüttung durch die Zwischenholding C.) mittels Inanspruchnahme des Beteiligungsabzugs durch die A. SA vereinnahmt werden können. Am Ende des mit Urteil des Cour de justice Genf abgeschlossenen kantonalen Rechtsmittelverfahrens blieben die Nach- und Strafsteuern der Steuerperioden 2006–2008 strittig.

b) Bundesgerichtliche Erwägungen

In verfahrensrechtlicher Hinsicht muss das mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten angerufene Bundesgericht zunächst das Dispositiv des Cour de justice korrigieren, wonach auch für die Steuerperiode 2006 eine Nachsteuer festgesetzt wurde, obwohl der vorinstanzliche Entscheid erst im Jahre 2022 erging, also nach Ablauf der 15jährigen absoluten Verwirklichungsfrist in Art. 152 Abs. 3 DBG bzw. Art. 61 Abs. 3 LPFisc GE. Dies führt zur teilweisen Guttheissung der Beschwerde (E. 5.3.).

Von den zahlreichen weiteren von der A. SA erhobenen Rügen interessiert hier zunächst eine im Bereich der *willkürlichen Sachverhaltsfeststellung*: Dabei hatten die Vorinstanzen die Annahme der Steuerverwaltung geschützt, die A. SA habe gegenüber der D. Inc. Dienstleistungen erbracht, welche nicht entschädigt worden seien. Das Bundesgericht stellt fest, dass die Gesellschaft D. Inc. über keinerlei betriebliche Infrastruktur verfügt habe, weder über Personal noch über Geschäftsräume. Dessen ungeachtet habe die D. Inc. in den strittigen Steuerperioden jährliche Reingewinne von mehreren Millionen US-Dollar erwirtschaftet. Gemäss Bundesgericht habe die Vorinstanz willkürfrei davon ausgehen können, dass die Gesellschaft D. Inc. ihre wertschöpfungsintensive Anlage-tätigkeit gar nicht selbst wahrnehmen können, sondern auf die Leistungen der A. SA angewiesen gewesen sei. Deren Alleinaktionär B. sei vollzeitlich bei der A. SA angestellt gewesen, welche sein Jahressalär von rund Fr. 700'000 in 2007 und 2008 getragen und aufwandwirksam verbucht habe. In seinen weiteren (sachverhaltsgemäss von der Gesellschaft D. Inc. nicht vergüteten) Funktionen als Mitglied des Verwaltungsrates der D. Inc. und des Investmentkomitees der Tochtergesellschaft H. Ltd. habe B. wertschöpfungsintensive Tätigkeiten erbracht, welche – infolge Tragung des entsprechenden Personalaufwands – der A. SA zuzurechnen seien (E. 8.3.2.). Dabei habe B. gegenüber den anderen Mitgliedern des Verwaltungsrates der D. Inc. die entscheidende Rolle gespielt (E. 8.4.). Als weiteres für das Bundesgericht bindendes Sachverhaltselement kam hinzu, dass die Jahresprämie für die Berufshaftpflichtversicherung der D. Inc. US-Dollar 5'000 betrug, was nicht erlaube, darauf zu schliessen, dass die D. Inc. in dem von ihr betriebenen Investmentgeschäft tatsächlich Risiken eingehen konnte (E. 10.4.). Im Ergebnis weist das Bundesgericht sämtliche von der Beschwerdeführerin erhobenen Rügen der unvollständigen oder willkürlichen Sachverhaltsfeststellung ab und bestätigt den von der Vorinstanz festgestellten Sachverhalt als massgebend (E. 8.8.).

Aus den bundesgerichtlichen Erwägungen zu den von der Beschwerdeführerin gerügten *Rechtsverletzungen* geht weiter hervor, dass es sich bei B. um einen erfahrenen Vermögensverwalter gehandelt habe, welcher im Verwaltungsrat der D. Inc. die Hauptrolle gespielt und die strategischen Entscheide in der Verwaltung der hauseigenen Fonds getroffen habe, indem er die Branchen und die Fondsmanager ausgewählt habe. Damit habe B. als Hauptakteur im Verwaltungsrat der D. Inc. die Anlagestrategie festgelegt, welche zur von der D. Inc. generierten Wertschöpfung geführt habe (E. 10.4.). Der Cour de justice leitete daraus ab, dass die A. SA der Gesellschaft D. Inc. eine *geldwerte Leistung* erbracht habe, indem sie ihr in der Person des B. einen erfahrenen Vermögensverwalter unentgeltlich zur Verfügung gestellt habe. Der Cour de justice folgerte daraus, dass der A. SA ein Anteil von 79.53 % des Reingewinns der D. Inc. zuzurechnen und mit der Gewinnsteuer zu erfassen sei, entsprechend der (indirekten) Beteiligungsquote. Dieser Argumentation des Cour de justice widerspricht das Bundesgericht. Es gehe nicht an, sich darauf zu beschränken, der Beschwerdeführerin den anteiligen Reingewinn der Gesellschaft

D. Inc. zuzurechnen. Vielmehr hätte nach den Grundsätzen der Ermittlung der Verrechnungspreise im Drittvergleich und unter den Bedingungen des freien Wettbewerbs der konkrete Wert der von B. erbrachten Leistungen zugunsten der D. Inc. geschätzt werden müssen (E. 10.5. f.).

Da das Bundesgericht der Begründung der Vorinstanz nicht folgt, prüft es im Folgenden, ob der Reingewinn der D. Inc. infolge Vorliegens des *Orts der tatsächlichen Verwaltung* in der Schweiz in Anwendung von Art. 50 DBG der Gewinnsteuer unterworfen werden könnte. Da jedoch der Cour de justice diese Rechtsgrundlage nicht geprüft habe, ermöglichten die Sachverhaltselemente des angefochtenen Entscheids nicht, den Ort der tatsächlichen Verwaltung zu bestimmen, so das Bundesgericht. Daher müsse dieser Punkt nicht weiter geprüft werden (E. 11.).

Schliesslich prüft das Bundesgericht, ob der (anteilige) Reingewinn der D. Inc. in Anwendung der Regeln zur *Steuerumgehung* der Beschwerdeführerin zugerechnet werden müsste. Diese Frage bejaht das Bundesgericht und bestätigt damit den vorinstanzlichen Entscheid im Ergebnis, aber mit einer von derjenigen des Cour de justice abweichenden Begründung (Motivsubstitution). Die von der Beschwerdeführerin gewählte juristische Struktur sei ungewöhnlich, unangemessen, jedenfalls ungeeignet zur Erreichung des verfolgten wirtschaftlichen Zwecks. Es wäre viel logischer gewesen, wenn die Fonds direkt von der A. SA und deren Angestellten B. verwaltet worden wären und nicht über die gewählte substanzlose Struktur. Entsprechend sei die erste Voraussetzung für das Vorliegen einer Steuerumgehung erfüllt. Weiter lasse sich die gewählte Struktur nur mit dem Ziel erklären, dass damit Gewinnsteuern eingespart werden sollten, die auf den BVI nicht erhoben würden. Schliesslich führten die bei der A. SA veranlagten Gewinnaufrechnungen in den Steuerperioden 2007 und 2008 zu Steuernachforderungen von mehreren Hunderttausend Schweizer Franken, sodass auch das dritte Element der wesentlichen Steuerersparnis gegeben sei. Da damit die Voraussetzungen für die Annahme einer Steuerumgehung erfüllt seien, müsse nicht geprüft werden, ob der Reingewinn der D. Inc. auch in Anwendung der Regeln zum steuerlichen Durchgriff (*transparence fiscale*) bei der Beschwerdeführerin besteuert werden könnte (E. 12.).

c) Kommentar

Zunächst ist festzustellen, dass den publizierten Urteilen des Bundesgerichts und der Vorinstanz zu entnehmen ist, dass die Ermittlung des steuerrelevanten Sachverhaltes im vorliegenden Verfahren mit diversen Schwierigkeiten verbunden war. Es fällt deshalb schwer, daraus allgemeine Schlussfolgerungen für die steuerliche Beurteilung von Anlagegefässen in Offshore-Jurisdiktionen abzuleiten. Fest steht, dass die D. Inc. ähnlich eines Umbrella Funds oder Fund of Funds als Bündelungsgefäss verwendet wurde und dass die Gesellschaft das Portfoliomanagement vollständig auf Drittparteien auslagerte

und selbst keine Fondsanteile hielt und kein Personal beschäftigte. Dessen ungeachtet vereinnahmte die D. Inc. Kommissionen einerseits bei der Zeichnung von Fondsanteilen durch die Investoren und andererseits eine laufende Managementfee.¹ Die Tätigkeit des Verwaltungsrates der D. Inc. bestand – was die sog. Hausfonds («fonds maison») anging – in erster Linie in den strategischen Entscheiden hinsichtlich der Auswahl der Branchen, in die investiert werden sollte, und der Auswahl und Beaufsichtigung der Fondsmanager. Für eine weitere Fondsstruktur «M» übernahm der Verwaltungsrat der D. Inc. systematisch die Vorschläge eines Investitionsausschusses der Tochtergesellschaft H. Ltd., unter dessen Mitgliedern B. ebenfalls figurierte. Welches Gewicht B. im Verwaltungsrat der D. Inc. einerseits und im Investitionsausschuss der Tochtergesellschaft H. Ltd. andererseits – neben den anderen Mitgliedern dieser Gremien – zukam, war im Verfahren umstritten. Nach Ansicht der Beschwerdeführerin hätte sich die Gewinnerzielung bei der A. SA nach dem tatsächlichen Beitrag des B. an der Gewinnerzielung der D. Inc. orientieren müssen. So habe B. etwa lediglich 23,22 % der in die Fonds «M» investierten Kundenvermögen beigebracht.²

Eine eigentliche *Funktions- und Risikoanalyse* hinsichtlich der im vorliegenden Fall bestehenden Funktionsträger und weiteren Akteure lässt sich weder dem vorinstanzlichen Entscheid noch dem Bundesgerichtsentscheid entnehmen. Der D. Inc. scheinen einerseits Funktionen im Bereich «Marketing und Vertrieb» zugekommen zu sein, indem B. in wesentlichem (letztlich aber umstrittenem) Umfang für die Mittelbeschaffung (Akquisition von Investoren) verantwortlich war. Hierbei handelt es sich um eine werttreibende Funktion, da erst die Mittelbeschaffung die Grundlage für die Ertragserzielung schafft.³ Andererseits scheint die D. Inc. Advisory Funktionen im Bereich des Portfolio-Managements übernommen zu haben, indem sie strategische Entscheide hinsichtlich der Investitionsbranchen und der Auswahl und Überwachung der Portfolio-Manager verantwortete. Im vorliegenden Fall dürfte es sich auch bei diesen Advisory Funktionen um ein werttreibendes Element gehandelt haben.⁴ Daneben dürften auf Ebene der D. Inc. aber auch administrative Tätigkeiten vorgelegen haben, welche als sog. Routine-tätigkeiten zu qualifizieren sind. Häufig werden solche administrativen Tätigkeiten mit einer Routineentschädigung vergütet, welche anhand der Kostenaufschlags- oder der geschäftsfallbezogenen Nettomargenmethode ermittelt wird.⁵

¹ Cour de justice GE, Entscheid vom 4. Oktober 2022, ATA/1005/2022, En Fait E. 4.

² Cour de justice GE, a.a.O., En Fait E. 25.

³ Vgl. HARBEKE/HUG/SCHERRER, Verrechnungspreisrecht der Schweiz – Grundlagen und Praxis, St. Gallen 2022, N 1630 f.

⁴ Vgl. HARBEKE/HUG/SCHERRER, a.a.O., N 1632 f.

⁵ Vgl. HARBEKE/HUG/SCHERRER, a.a.O., N 1637; ZUCKSCHWERDT/MEUTER, Verrechnungspreisproblematik beim grenzüberschreitenden Management von Private-Equity- und Hedge-Funds, ZStP 2009, 1 ff., 30 f.

Der bundesgerichtlichen Beurteilung des vorliegenden Falles ist dahingehend zuzustimmen, dass der Verrechnungspreis hinsichtlich der von der A. SA zugunsten der D. Inc. erbrachten Leistungen unter den Bedingungen des Drittvergleichs hätte ermittelt werden müssen. Der Ansatz des Cour de justice, den anteiligen Reingewinn der D. Inc. – entsprechend der indirekten Beteiligungsquote – dem Ergebnis der A. SA hinzuzurechnen, ist deshalb unzulässig (E. 10.5.). Darüber hinaus hätte nach der hier vertretenen Auffassung eine eigentliche Funktions- und Risikoanalyse vorgenommen werden müssen, um die einzelnen Teilfunktionen und Risiken im Leistungserstellungsprozess zu ermitteln und den verschiedenen Rechtsträgern (insb. A. SA, D. Inc., H. Ltd.) zuzuordnen. In einem nächsten Schritt wäre festzustellen gewesen, ob und in welchem Umfang diese Rechtsträger die ihnen zugeordneten Funktionen und Risiken aufgrund ihrer personellen, infrastrukturellen und finanziellen Ressourcen auch tatsächlich haben wahrnehmen können. Erst nach Vorliegen dieser Analyse hätte gefolgert werden können, ob und in welchem Umfang eine gewinnsteuerlich zu korrigierende verdeckte Kapitaleinlage der A. SA oder der Ort der tatsächlichen Verwaltung der D. Inc. in der Schweiz vorlagen. Jedenfalls erscheint es als zu kurz gegriffen, aus der indirekten Beteiligungsquote der A. SA an der D. Inc. (79.53 %) die Höhe der verdeckten Kapitaleinlage bzw. den in der Schweiz steuerbaren Reingewinn abzuleiten; denn die Beteiligungsquote hat keinen direkten Zusammenhang mit der Leistungserstellung.

Auch der letztlich vom Bundesgericht gewählte alternative Begründungsansatz der *Steuerumgehung* kann die Funktions- und Risikoanalyse nicht ersetzen und behebt den im kantonalen Verfahren entstandenen Mangel in der Sachverhaltsermittlung und der Begründung der Gewinnsteueraufrechnung bei der Beschwerdeführerin nicht. Denn die Annahme einer Steuerumgehung kommt nur in ganz ausserordentlichen Situationen in Frage, wenn eine Rechtsgestaltung vorliegt, die – abgesehen von den steuerlichen Aspekten – jenseits des wirtschaftlich Vernünftigen liegt.⁶ Es ist fraglich, ob die für die Annahme einer Steuerumgehung erforderliche Ungewöhnlichkeit bzw. Absonderlichkeit der Struktur tatsächlich gegeben war, da die Verwendung von Offshore-Gesellschaften unter Beizug von Dienstleistern in der Fondsindustrie – auch aus nicht steuerlichen Gründen – sehr verbreitet ist.⁷ Andererseits muss bei Annahme einer Steuerumgehung der Besteuerung die Rechtsgestaltung zugrunde gelegt werden, welche sachgemäss gewesen wäre, um den erstrebten wirtschaftlichen Zweck zu erreichen. Nachdem der im kantonalen Verfahren ermittelte Sachverhalt – wie das Bundesgericht selbst feststellte – weder erlaubte, die verdeckte Kapitaleinlage zu bemessen, noch den Ort der tatsächlichen Verwaltung festzumachen, fehlten nach der hier vertretenen Auffassung auch die Grundlagen, um über die Annahme einer Steuerumgehung zu einer Sachverhaltsfiktion

⁶ Vgl. BGE 142 II 399, E. 4.2.; BGE 138 II 139, E. 4.1.

⁷ Vgl. HARBEKE/HUG/SCHERRER, a.a.O., N 1633.

zu schreiten. Es wäre deshalb wohl angebracht gewesen, die Sache zur Neuurteilung bzw. zur ergänzenden Sachverhaltsfeststellung an die Vorinstanz bzw. an die erste Instanz zurückzuweisen. Dies hätte allerdings zur Folge gehabt, dass die Nachsteuererhebung für weitere Steuerperioden an der absoluten Verwirklichungsfrist gescheitert wäre.

2.2. Geldwerte Leistung an Schwestergesellschaft

BGer 2C_824/2021, 2C_825/2021 vom 12. Oktober 2022 i.S. A. AG gegen Steuerverwaltung des Kantons Appenzell Ausserrhoden betreffend Staats-, Gemeinde- und direkte Bundessteuern, Steuerperiode 2016 = StR 2023, 75.

a) Sachverhalt

Die A. AG bezweckt den Vertrieb, Marketing, Verkauf und Finanzierung von Immobilien im In- oder Ausland, Handel mit Baustoffen sowie Halten von Beteiligungen. Die Gesellschaft wird zu 100 % von einer liechtensteinischen Stiftung (C. Stiftung) gehalten. Diese ist zudem an der liechtensteinischen Anstalt D. wirtschaftlich berechtigt, die u.a. die Vermittlung von Immobilien bezweckt.

Die Anstalt D. ist Inhaberin zweier Marken, die in verschiedenen Markenregistern eingetragen sind. Am 7. November 2015 schloss die D. mit der A. AG einen Lizenzvertrag über die Markennutzung ab. Die A. AG hatte für die Einräumung des Nutzungsrechts einen Betrag von Fr. 100'000 und ein laufendes Entgelt in Höhe von 10 % einer Bemessungsgrundlage, welche als «Nettoumsatz aus dem jeweiligen Projekt» definiert wurde, zu entrichten. In der Steuererklärung 2016 deklarierte die A. AG einen steuerbaren Reingewinn von Fr. 53'882. Die Jahresrechnung 2016 enthielt Lizenzzahlungen an die Anstalt D. in Höhe von Fr. 728'032.

Mit Verfügung vom 17. Dezember 2019 veranlagte die Steuerverwaltung des Kantons Appenzell Ausserrhoden die Gesellschaft A. AG für die direkte Bundessteuer sowie die Staats- und Gemeindesteuern 2016 unter Aufrechnung eines Betrags von Fr. 655'228 infolge überhöhter Lizenzzahlungen an die Anstalt D. Die gegen diese Veranlagungen erhobenen kantonalen Rechtsmittel blieben erfolglos. Dagegen erhob die Gesellschaft Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten, welche nun vom Bundesgericht abgewiesen wurde.

b) Bundesgerichtliche Erwägungen

Dass die Beschwerdeführerin A. AG und die D. Anstalt in einem Nahestehendenverhältnis standen und sich insofern als «Schwestergesellschaften» qualifizierten, war unbestritten. Streitig war hingegen, ob die Lizenzzahlungen der A. AG einem Drittvergleich standhielten. Diesbezüglich wiederholt das Bundesgericht seine ständige Formel, wonach es grundsätzlich Aufgabe der Steuerbehörde sei, den Nachweis dafür zu erbringen,

dass einer Leistung der Gesellschaft keine oder keine angemessene Gegenleistung gegenüberstehe. Sei ein solches Missverhältnis nachgewiesen, begründe dies steuerrechtlich die Vermutung, es liege eine verdeckte Gewinnausschüttung vor. Vermöge die Gesellschaft nicht nachzuweisen, dass ihr Vorgehen einem Drittvergleich genüge, habe sie die Folgen der Beweislosigkeit zu tragen. Diese bestünden in der Aufrechnung. Soweit die Steuerbehörde hinreichende Indizien vorlege, um auf die Unangemessenheit der Gegenleistung schliessen zu können, obliege es dem Steuerpflichtigen, den Nachweis für die gegenteilige Behauptung zu erbringen (E. 4.4.).

Den nach dieser Formel von der Steuerverwaltung zu führenden «Indizienbeweis» sah das Bundesgericht – entsprechend der Beurteilung der Vorinstanz⁸ – als gegeben an. Denn die A. AG habe im Jahr 2016 einen Umsatz von Fr. 1'415'463 und – nach Abzug insbesondere der Lizenzzahlungen – einen Gewinn von Fr. 53'882 erzielt, was zu einer sehr tiefen Reingewinnmarge von 3,8 % geführt habe. Zudem habe die Beschwerdeführerin ihre wesentliche Einkommensquelle, einen Konsulentenvertrag, bereits abgeschlossen, als die Marken eingetragen worden seien. Damit bestünden konkrete Anhaltspunkte, dass die Lizenzzahlung im Wesentlichen durch das Näheverhältnis zur Markeninhaberin begründet sei, sodass die A. AG die Konsequenzen zu tragen habe, wenn die Nutzwerte der Marken nicht ermittelt und die Lizenzzahlungen daher nicht auf ihre Drittvergleichskonformität geprüft werden könnten. Die Beschwerdeführerin habe denn auch keinen ernsthaften Versuch unternommen, die Angemessenheit der Lizenzzahlung mittels einer geeigneten Verrechnungspreismethode zu belegen oder zumindest den kantonalen Behörden in dieser Hinsicht sachdienliche Hinweise zu machen (E. 5.3. und 5.4.). Entsprechend sei es nicht zu beanstanden, dass die Vorinstanz die Lizenzzahlung für nicht drittvergleichskonform gehalten und den Abzug mangels geschäftsmässiger Begründetheit verweigert habe (E. 5.5.).

c) Kommentar

Das Urteil folgt der ständigen Rechtsprechung des Bundesgerichts zu verdeckten Gewinnausschüttungen zwischen Schwestergesellschaften sowie zur Beweislastverteilung. Verbundene Unternehmen haben die Konditionen ihrer Geschäftsbeziehungen generell drittvergleichskonform auszugestalten. Hinsichtlich der Anwendung des Drittvergleichsgrundsatzes bezieht sich das Bundesgericht im Urteil auf die OECD-Verrechnungspreisrichtlinien für multinationale Unternehmen und Steuerverwaltungen

⁸ Urteil des Obergerichts Appenzell Ausserrhoden vom 14. September 2021, Verfahren Nr. O2V 20 39 sowie O2V 20 41.

und bestätigt erneut, dass für die Beurteilung eines Sachverhalts die im jeweiligen Steuerjahr geltende Version der Richtlinien (hier: Fassung 2010) herangezogen werden soll.⁹

Im Ergebnis ist die vom Bundesgericht geschützte Anwendung der Beweislastregeln durch die Vorinstanz zwar nicht zu beanstanden, wohl aber in der Herleitung. Die vom Bundesgericht verwendete Formel zum «*Indizienbeweis*» darf nicht dahingehend missverstanden werden, dass der steuerpflichtigen Gesellschaft von vornherein die Pflicht zum Nachweis des Aufwandcharakters bzw. der geschäftsmässigen Begründetheit einer Leistung auferlegt werden kann. Vielmehr liegt die Beweislast für das Vorliegen des Steuerobjekts als steuerbegründende Tatsache und damit für das Vorliegen aller Voraussetzungen einer verdeckten Gewinnausschüttung bei der Steuerverwaltung. Erst wenn die Steuerbehörde das Vorliegen aller Elemente der verdeckten Gewinnausschüttung mit der erforderlichen Wahrscheinlichkeit aufzuzeigen vermag, ist es an der steuerpflichtigen Gesellschaft, diesen Beweis mit einem *Gegenbeweis* (zum Beispiel der «geschäftsmässigen Begründetheit» einer Leistung) zu entkräften. Dabei ist grundsätzlich von der Massgeblichkeit der Handelsbilanz auszugehen. Erst wenn die Verwaltung das Fehlen einer Gegenleistung des Nahestehenden oder deren Unangemessenheit dargetan hat, ist es Sache der steuerpflichtigen Gesellschaft, die damit begründete (natürliche) Vermutung für das Vorliegen einer verdeckten Gewinnausschüttung zu entkräften. Misslingt dieser Gegenbeweis, trägt die steuerpflichtige Gesellschaft die Folgen der Beweislosigkeit.¹⁰

Von der Beweislastverteilung scharf abzugrenzen ist die Pflicht der steuerpflichtigen Gesellschaft, bei der Beweisführung durch die Steuerbehörde mitzuwirken (insb. Art. 126 DBG, Art. 42 StHG). Die *Mitwirkungspflicht* ändert grundsätzlich nichts an der Beweislastverteilung. Allerdings kann eine Verletzung der Mitwirkungspflicht, gegebenenfalls unter Zugrundelegung der bei Zahlungen an ausländische Rechnungsempfänger bestehenden erhöhten Anforderungen, zu einem Untersuchungsnotstand bzw. zu einer Beweisnot für die Steuerbehörde führen. Die Folgen dieses Notstands werden in der Rechtsprechung und Lehre unterschiedlich beurteilt. Je nach Auffassung ist die Verletzung der Mitwirkungspflicht im Rahmen der Beweiswürdigung zu berücksichtigen, oder es ist der Steuerbehörde eine Beweiserleichterung zuzugestehen dahingehend, dass das Beweismass der überwiegenden Wahrscheinlichkeit als genügend angesehen wird, oder die

⁹ Vgl. Urteil des BGER 2C_458/2020, 2C_551/2020 vom 3. Mai 2021; GRETER/DIETSCHI, Analyse der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zur Gewinnbesteuerung juristischer Personen aus dem ersten Halbjahr 2021, ASA 90 (2021/2022), 339 ff., 343.

¹⁰ Urteil des BGER 2C_1157/2016, 2C_1158/2016 vom 2. November 2017, E. 4.2.3.; vgl. zum Ganzen BVGer, 29. April 2011, A-629/2010, E. 4.3.2.2., hinsichtlich der geldwerten Leistung bei der Verrechnungssteuer.

Beweislast ist hinsichtlich der betreffenden rechtserheblichen Tatsache auf den Steuerpflichtigen zu überbinden, was zu einer Umkehr der Beweislast führt.¹¹

Dabei ist zu berücksichtigen, dass aufgrund des KS ESTV Nr. 49 vom 13.7.2020 (Nachweis des geschäftsmässig begründeten Aufwands bei Ausland-Ausland-Geschäften) hinsichtlich Zahlungen an ausländische Empfänger zwar grundsätzlich dieselben ordentlichen Regeln für den Nachweis der geschäftsmässigen Begründetheit des verbuchten Aufwands gelten. Zu beachten sind allerdings die *erhöhten Mitwirkungspflichten*, wenn eine steuerpflichtige Person geltend macht, *an ausländische Empfänger geleistete Zahlungen* seien geschäftsmässig begründet. Nach der in anderen Fällen geäusserten Auffassung des Bundesgerichts ist es zulässig, erhöhte Anforderungen an die Mitwirkungspflicht zu stellen, weil die Untersuchungsmöglichkeiten der Veranlagungsbehörde hinsichtlich ins Ausland geflossener Zahlungen naturgemäss eingeschränkt seien. Von der steuerpflichtigen Person werde verlangt, dass sie nicht nur den Empfänger der Zahlung nenne, sondern die gesamten Umstände darlege, welche zur Zahlung geführt hätten. Sie habe die Verträge, die Korrespondenz und die Bankbelege vorzulegen.¹² Weder das KS ESTV Nr. 49 noch seine diesbezügliche Rechtsprechung werden vom Bundesgericht im vorliegenden Verfahren angeführt. Aufgrund der Urteilsbegründung ist jedoch davon auszugehen, dass eine Verletzung der Mitwirkungspflicht vorlag, da die A. AG – so das Bundesgericht – keinen ernsthaften Versuch unternommen habe, die Angemessenheit der Lizenzzahlung mittels einer geeigneten Verrechnungspreismethode zu belegen oder zumindest den kantonalen Behörden in dieser Hinsicht sachdienliche Hinweise zu machen. Aus dem vorinstanzlichen Urteil ergibt sich, dass die Beschwerdeführerin lediglich versuchte, mit der – für Lizenzzahlung ohnehin typischerweise ungeeigneten – Kostenaufschlagsmethode einen Nachweis des Drittvergleichs zu erbringen resp. eine Weiterbelastung an einen unabhängigen Dritten plausibel zu begründen, dann aber die massgeblichen Kosten der D. Anstalt gar nicht belegte. Auch ist dem Urteil der Vorinstanz zu entnehmen, dass es sich bei der Lizenzgeberin um eine substanzarme Gesellschaft ohne selbständigen Geschäftssitz gehandelt hat und dass abgesehen von der Markenüberlassung keinerlei andere Leistungen der Anstalt D. zugunsten der A. AG nachgewiesen waren.¹³ Im Ergebnis ist dem Urteil zuzustimmen, weil der Steuerverwaltung der Nachweis des Vorliegens eines offensichtlichen Missverhältnisses und der übrigen Voraussetzungen für die Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung gelungen ist. Infolge offen-

¹¹ Vgl. zu den verschiedenen Auffassungen im Bereich der Verrechnungssteuer BVGer, 29. April 2011, A-629/2010, E. 3.4.; HELBING/DUSS/DUBACH, in: Zweifel/Beusch/Bauer-Balmelli (Hrsg.), Kommentar zum Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer, 3.A., Art. 4 Abs. 1 lit. b VStG N 141i m.w.Hw.

¹² Urteil des BGER 2C_1113/2018 vom 8. Januar 2019, E. 2.2.3.; vgl. zur Verrechnungssteuer HELBING/DUSS/DUBACH, a.a.O., Art. 4 Abs. 1 lit. b VStG N 141h.

¹³ Urteil des Obergericht Appenzell Ausserrhoden vom 14. September 2021, Verfahren Nr. O2V 20 39 sowie O2V 20 41, E. 4.4. und 4.5.

kundiger Verletzung der Mitwirkungspflicht mussten Versuche der Beschwerdeführerin, einen Gegenbeweis anzutreten, von vornherein scheitern.

2.3. Aktivierung angefangener Arbeiten

BGer 2C_632/2022 vom 13. September 2022 i.S. A. AG gegen Steuerverwaltung des Kantons Thurgau betreffend Staats-, Gemeinde- und direkte Bundessteuern, Steuerperiode 2019.

a) Sachverhalt

Die A. AG verbuchte in der Steuerperiode 2019 – wie in den Vorjahren – ihre im Dezember 2019 erbrachten, aber erst im Januar 2020 fakturierten Leistungen auf dem Konto «Angefangene Arbeiten». Die Leistungen wurden zu Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten unter Abzug des Warendrittels bewertet. Bei den Leistungen handelte es sich um die Lieferung von Kies und Frischbeton, Transport-, Aushub- sowie Entsorgungsleistungen, die zu festen Kubikmeter- und Fuhrpreisen erbracht wurden.

Die Steuerverwaltung des Kantons Thurgau führte im September 2020 eine Buchprüfung durch und stellte sich auf den Standpunkt, dass es sich bei den «Angefangenen Arbeiten» um verkaufte Waren handle, die als transitorische Aktiven zum «vollständigen Netto-Verkaufspreis» hätten verbucht werden müssen. Die noch nicht fakturierten Leistungen seien nicht als Vorräte (bzw. «Angefangene Arbeiten»), sondern als Forderungen (bzw., da die Rechnungsstellung noch nicht erfolgt sei, als Transitorische Aktiven) zu verbuchen, wobei ein pauschales Delkredere berücksichtigt werden könne. Darauf basierend wurde eine Aufrechnung von Fr. 291'914 vorgenommen und die Steuerrückstellung entsprechend erhöht.

Die daraufhin erhobene Einsprache wurde abgewiesen. Die Steuerrekurskommission des Kantons Thurgau hiess das dagegen erhobene Rechtsmittel gut und hob den Einspracheentscheid auf. Die Steuerverwaltung zog den Entscheid an das Verwaltungsgericht weiter, welches den ursprünglichen Einspracheentscheid bestätigte. Die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten der A. AG wurde vom Bundesgericht abgewiesen.

b) Bundesgerichtliche Erwägungen

Einleitend verweist das Bundesgericht auf Art. 58 Abs. 1 lit. a DBG und auf die diesbezügliche ständige Rechtsprechung zum Massgeblichkeitsprinzip, wonach die nach den Regeln des Handelsrechts aufgestellte Handelsbilanz – unter Vorbehalt der steuerrechtlichen Korrekturvorschriften sowie der zwingenden handelsrechtlichen Vorschriften – den Ausgangspunkt und die Grundlage der steuerlichen Gewinnermittlung bildet.

In der Folge befasst sich das Bundesgericht ausführlich mit den handelsrechtlichen Begriffen der «Vorräte», der «aktiven Rechnungsabgrenzungen» sowie den «Debitoren».

Den Begriffen sei gemeinsam, dass die für die Leistung geschuldete Gegenleistung (das Entgelt) noch nicht eingegangen, der Vorgang somit buchhalterisch noch nicht abgeschlossen sei. Die Unterschiede lägen einerseits im Ausmass der Fertigstellung und andererseits in der Rechnungsstellung (E. 2.3.1. ff.).

Unbestritten war vorliegend, dass die A. AG im Dezember des Jahres 2019 Umsätze von Fr. 732'541 erbrachte, sie jedoch erst nach dem Bilanzstichtag in Rechnung stellte. Hinsichtlich der Bewertung dieser Leistungen bestand jedoch Uneinigkeit. Nach der vorinstanzlichen Sachverhaltsfeststellung (welche nicht bzw. nicht rechtsgenügend angefochten wurde) lagen keine werkvertraglichen Leistungen, sondern «separat und sofort abrechenbare Transportaufträge und Standardmateriallieferungen auf Abruf» vor, die kurzfristig hätten bestellt und erbracht werden können. Damit sei die Lieferung oder Leistung unmittelbar mit der Vornahme der vertraglich geschuldeten Leistung abgeschlossen und es stünde schuldrechtlich nichts entgegen, die Lieferung oder Leistung unmittelbar – und nicht erst im Folgemonat – in Rechnung zu stellen. Damit seien die Gegenleistungen als am Bilanzstichtag geschuldet zu betrachten. Entsprechend wären die jeweiligen Einzelkosten, die damit zusammenhängenden Gemeinkosten und der Gewinnzuschlag in die Bewertung einzubeziehen und am Bilanzstichtag als antizipatives Aktivum einzubuchen gewesen. Dies stehe der gewählten Verbuchung als «angefangene Arbeiten» zu Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten unter Abzug des Warendrittels entgegen (E. 3.2.2. ff.). Infolgedessen erachtet das Bundesgericht die Aufrechnung der Veranlagungsbehörde unter Erhöhung der Steuerrückstellung als bundesrechtskonform (E. 3.3.2).

c) Kommentar

Nach dem Grundsatz der periodengerechten Abgrenzung sind Aufwand und Ertrag nicht in der Periode zu erfassen, in der die Zahlung erfolgt oder die Mittel zufließen, sondern in der sie wirtschaftlich verursacht werden (sog. «accrual»-Prinzip; Art. 958b Abs. 1 OR). Dies führt zur Notwendigkeit einer aktiven Rechnungsabgrenzung, wenn entstandene Erträge des laufenden Geschäftsjahres erst nach dem Bilanzstichtag zu einer Einnahme führen (sog. antizipatives Aktivum).¹⁴ Die von der Beschwerdeführerin erbrachten Leistungen (Lieferung von Kies und Frischbeton, Transport-, Aushub- sowie Entsorgungsleistungen) waren in der Rechnungsperiode abgeschlossen und zum Bilanzstichtag nur noch nicht fakturiert. Die Beschwerdeführerin hätte ihre Leistungen unmittelbar in Rechnung stellen können, da der Anspruch auf Gegenleistung bereits mit der Leistung entstanden war. Die Ausnahmegvorschrift des Art. 958b Abs. 2 OR war aufgrund der Überschreitung des Grenzbetrags von Fr. 100'000 nicht anwendbar. Die von

¹⁴ Vgl. HANDSCHIN, Rechnungslegung im Gesellschaftsrecht, 2.A., Basel 2016, N 319; BÖCKLI, OR-Rechnungslegung, 2.A., Zürich 2019, N 135; BÖCKLI, Aktienrecht, 5.A., Zürich 2022, § 6 N 117.

der Veranlagungsbehörde vorgenommene und vom Bundesgericht geschützte Korrektur der Handelsbilanz erscheint deshalb folgerichtig. Dennoch bleibt unklar, worin die fiskalische Relevanz der Aufrechnung lag, führte sie doch nur zu einer Periodenverschiebung des Ertragsausweises und gehen aus dem Sachverhalt keine Motive zur Erzielung einer Steuerersparnis hervor (Verfall von steuerlichen Verlustvorträgen o.ä.).

2.4. Rückstellungen

BGer 2C_282/2022 vom 17. November 2022 i.S. A. AG gegen Kantonales Steueramt Nidwalden betreffend Staats-, Gemeinde- und direkte Bundessteuern, Steuerperioden 2016 und 2017 = StR 2023, 75.

a) Sachverhalt

Die A. AG bietet Anlegern Direktinvestitionen in Teakbäume auf Plantagen in Ecuador und Costa Rica an. Dabei schliesst die Gesellschaft mit den jeweiligen Investoren einen sog. Kauf- und Dienstleistungsvertrag über Teakbäume ab. Dieser verschafft den Investoren zwar keine wirtschaftliche Verfügungsmacht über die Bäume bzw. keine eigentümerähnliche Stellung, sie erwerben jedoch ein Recht am Wert bzw. an den Erlösen aus dem Verkauf des geschlagenen Holzes der ihnen zugeteilten Bäume. Die Bewirtschaftung und der Verkauf der Bäume erfolgt über Ländergesellschaften der A. AG sowie die A. Foundation im Ausland.

Nach einer Umtriebszeit von 20 Jahren werden die Bäume geschlagen und verkauft. Die Investoren erhalten den Nettoverkaufserlös aus dem Verkauf unter Abzug einer Bewirtschaftungsgebühr in Höhe von 15 %. In den Jahresrechnungen 2016 und 2017 bildete die A. AG «Rückstellungen Baumunterhalt» in Höhe von Fr. 2 Mio. (2016) bzw. Fr. 4.5 Mio. (2017). Das Kantonale Steueramt Nidwalden rechnete diese Rückstellungen in den jeweiligen Veranlagungen auf.

Auf Einsprache der A. AG hin änderte das kantonale Steueramt diese Veranlagungen und liess für die von der A. AG selbst zu tragenden Risiken (d.h. Gewährleistungs- und Ausfallrisiken) Rückstellungen von 5 % des Jahresumsatzes zu (2016: Fr. 793'660, 2017: Fr. 894'839). Es anerkannte zwar keinen Rückstellungsbedarf mit Bezug auf die Bewirtschaftungskosten für die von der A. AG bewirtschafteten Bäume. Hingegen akzeptierte es eine pauschale Garantierückstellung von 1 % des Jahresumsatzes im Hinblick auf das von ihr übernommene Gewährleistungsrisiko (Gewährleistung bei Absterben bestimmter Mengen an Bäumen innert bestimmter Fristen nach Pflanzung) und eine weitere Rückstellung von 4 % des Jahresumsatzes hinsichtlich des Risikos eines sog. Totalausfalls (Unverkäuflichkeit erntereifer Bäume). Das im darauffolgenden Beschwerdeverfahren angerufene Verwaltungsgericht des Kantons Nidwalden bestätigte diese Beurteilung und wies die Beschwerde ab. Die dagegen erhobene Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten wurde nun auch vom Bundesgericht abgewiesen.

b) Bundesgerichtliche Erwägungen

Der Streit dreht sich um die Frage, ob die von der Beschwerdeführerin in ihren Jahresrechnungen 2016 und 2017 erfolgswirksam vorgenommene Bildung von «Rückstellungen Baumunterhalt» geschäftsmässig begründet war oder nicht.

Einleitend verweist das Bundesgericht auf die ständige Rechtsprechung zum Massgeblichkeitsprinzip, wonach die Handelsbilanz – unter Vorbehalt der steuerrechtlichen Korrekturvorschriften – Ausgangspunkt und Grundlage der steuerlichen Gewinnermittlung ist und setzt sich mit dem Begriff der Rückstellungen auseinander (E. 4.1. ff.). Dabei ist nur ein Teil der gemäss Handelsrecht möglichen Rückstellungen auch steuerlich zu berücksichtigen. Dazu gehörten die im Geschäftsjahr bestehenden Verpflichtungen, deren Bestand oder Höhe noch unbestimmt sei (echte Rückstellungen bzw. Rückstellungen im engeren Sinn). Bei diesen echten Rückstellungen sei unerlässlich, dass die betreffende Verpflichtung im betreffenden Geschäftsjahr durch Vertrag oder Gesetz begründet worden sei, wobei es sich um eine Aussenverpflichtung handeln müsse und nicht bloss eine (betrieblich bedingte) Innenverpflichtung (Art. 63 Abs. 1 lit. a DBG) (E. 4.3.1.). Die Zulassung weiterer sog. «Aufwandrückstellungen» für andere unmittelbar bestehende Verlustrisiken, die im Geschäftsjahr bestehen (Art. 63 Abs. 1 lit. c DBG), gehe über die Anerkennung von echten Rückstellungen hinaus, es seien ihr jedoch enge Grenzen gesetzt: Vorausgesetzt werde erstens, dass das Verlustrisiko im Geschäftsjahr selbst begründet wurde, und zweitens, dass das Risiko auch unmittelbar, d. h. typischerweise im folgenden Geschäftsjahr, drohe (E. 4.3.2.).

Mit Blick auf die infrage stehenden Rückstellungen stellt das Bundesgericht fest, dass diese Rückstellungen einzig im Hinblick auf die laufenden Kosten im Zusammenhang mit Baumpflanzungen gebildet worden seien. Die Rückstellungsbildung für laufenden Unterhalt sei jedoch unzulässig, da die Kosten periodengerecht zu verbuchen seien. Bei den Bewirtschaftungskosten für die Baumplantagen handle es sich nicht um eine dem Jahr des Vertragsabschlusses zuzurechnende Aussenverpflichtung (E. 5.1.1.). Man könne sich höchstens fragen, ob eine Drohverlustrückstellung hätte gebildet werden können, wenn erkennbar würde, dass die veranschlagte Abgeltung für die Bewirtschaftungskosten nicht ausreiche, um gesamthaft gesehen aus dem von der A. AG betriebenen Geschäft einen Gewinn zu erzielen (Art. 63 Abs. 1 lit. c DBG). Doch habe die Beschwerdeführerin im vorinstanzlichen Verfahren keinen solchen Sachverhalt substantiiert behauptet, geschweige denn einen Beweis für ein solches Verlustszenario angeboten, sodass auch eine solche Rückstellung nicht berücksichtigt werden könne (E. 5.1.2.). Im Ergebnis bestätigt das Bundesgericht demnach die Auffassung der Vorinstanz, dass für die laufenden Bewirtschaftungskosten keine Rückstellung gebildet werden kann.

Hinsichtlich der im Einspracheverfahren anerkannten und von der Vorinstanz bestätigten pauschalen Rückstellungsbildung für Gewährleistungs- (1 %) und Ausfallrisiken (4 %) kommt das Bundesgericht zum Schluss, dass erstere wohl vertretbar sei. Hingegen handle es sich bei den Risiken, welche der Rückstellung von 4 % zugrunde liegen, entweder um solche, die zum allgemeinen, grundsätzlich nicht rückstellungsfähigen Unternehmerrisiko zu zählen sind, oder aber um solche, die zu weit in der Zukunft liegen, um eine Grundlage für eine steuerlich anerkannte Rückstellung zu bilden. Da das Bundesgericht jedoch nicht über die Begehren der Parteien hinausgehen dürfe, falle eine Streichung der pauschalen Rückstellung von 4 % und damit eine *reformatio in peius* ausser Betracht (E. 5.2.3.2.). Dies führte zur Bestätigung des vorinstanzlichen Urteils und zur Abweisung der Beschwerde.

c) Kommentar

Kurz zusammengefasst verpflichtet sich die A. AG mit Vertragsabschluss zur Bewirtschaftung der Teakbäume und erhält im Gegenzug am Ende der Pachtzeit 15 % des Netto-Verkaufserlöses des Holzes, welche bei Auskehrung des Verkaufserlöses an die Investoren einbehalten werden. Das Steueramt ging aufgrund dieses Geschäftsmodells davon aus, dass die Bewirtschaftungskosten durch die A. AG «vorfinanziert» werden, wohingegen die A. AG die Auffassung vertrat, diese seien Teil des vereinnahmten Verkaufspreises. Aufgrund der den publizierten Urteilen des Bundesgerichts und der Vorinstanz zu entnehmenden Sachverhaltselemente erscheint nachvollziehbar, dass die Bewirtschaftungskosten als erst in zukünftigen Rechnungsperioden eintretende Verbindlichkeiten beurteilt wurden und dass der jeweilige Vertragsabschluss noch keine mittels steuerlich anerkannter Rückstellung zu berücksichtigende Aussenverpflichtung begründete. Nachdem aufgrund des festgestellten Sachverhalts kein Verlustrisiko unmittelbar bevorstand, schied die Anerkennung einer Rückstellung für die Bewirtschaftungskosten auch unter diesem Titel aus. Immerhin anerkannte die Vorinstanz die vom Steueramt im Einspracheverfahren gewährten pauschalen Rückstellungen für Gewährleistungs- und Ausfallrisiken, sodass die Beschwerdeführerin einen Teil ihrer zukünftigen Kosten unter diesem Titel geltend machen konnte.