



**Fall-Nr.:** B 2023/116, B 2023/117  
**Stelle:** Verwaltungsgericht  
**Rubrik:** Verwaltungsgericht  
**Publikationsdatum:** 03.01.2024  
**Entscheiddatum:** 26.10.2023

### **Entscheid Verwaltungsgericht, 26.10.2023**

**Steuerrecht, geschäftsmässig nicht begründeter Aufwand, verdeckte Gewinnausschüttungen, Abgrenzung zu privaten Lebenshaltungskosten, Art. 58 DBG, Art. 82 und 84 StG. Auslagen für die Ausübung des Tennis- und Segelflugsports, für rhythmische Massagen, Heilbäder, Ernährungsdiagnostik und Krankenkassenprämien können nach kaufmännischer Auffassung nicht zum Kreis der Unkosten gerechnet werden; sie stellen vielmehr private Lebenshaltungskosten in guten Treuen des Beteiligungsinhabers dar (Verwaltungsgericht, B 2023/116, B 2023/117).**

**Entscheid vom 26. Oktober 2023**

Besetzung

Abteilungspräsident Brunner; Verwaltungsrichterin Bietenharder,

Verwaltungsrichter Engeler; Gerichtsschreiberin Schmid Etter

Verfahrensbeteiligte

**A. \_\_ GmbH,**

**Beschwerdeführerin,**

gegen

**Verwaltungsrekurskommission des Kantons St. Gallen,** Unterstrasse 28, 9001 St. Gallen,

**Vorinstanz,**



**St.Galler Gerichte**

**Kantonales Steueramt**, Davidstrasse 41, 9001 St. Gallen,

**Beschwerdegegner,**

**Eidgenössische Steuerverwaltung**, Hauptabteilung Direkte Bundessteuer,  
Eigerstrasse 65, 3003 Bern,

**Beschwerdebeteiligte,**

Gegenstand

**Kantonssteuern und direkte Bundessteuer aufgrund der**

**Rechnungsabschlüsse per 31.12.2019 und 31.12.2020**

**Das Verwaltungsgericht stellt fest:**

**A.**

Die A.\_\_\_ GmbH mit Sitz in Z.\_\_\_ bezweckt die Erbringung von Dienstleistungen und das Erstellen von Konzepten in den Bereichen Organisation und Management, Managementinformation und Qualitätssteuerung sowie Kommunikation und Marketing. In den Jahren 2019 und 2020 waren drei Gesellschafter, B.\_\_\_, C.\_\_\_ und D.\_\_\_ (die letzten beiden ab .....) im Handelsregister eingetragen. B.\_\_\_ war zudem Vorsitzender der Geschäftsführung und unselbständig für die Gesellschaft tätig, seine Ehefrau C.\_\_\_ war vom 9. August 2019 bis 10. September 2020 Geschäftsführerin.

**B.**

Das Kantonale Steueramt rechnete bei der A.\_\_\_ GmbH für die Steuerperioden 2019 und 2020 CHF 47'372 bzw. CHF 47'198 zum steuerbaren Reingewinn auf (geldwerte Leistungen an B.\_\_\_ sowie nicht anerkannte Abschreibungen auf Nonvaleur). Die A.\_\_\_ GmbH wurde für die Kantonssteuer und die direkte Bundessteuer aufgrund des Rechnungsabschlusses per 31. Dezember 2019 mit einem steuerbaren Reingewinn von CHF 28'300 und einem steuerbaren Eigenkapital von CHF 6'000 sowie aufgrund des Rechnungsabschlusses per 31. Dezember 2020 mit einem steuerbaren Reingewinn von CHF 48'300 und einem steuerbaren Eigenkapital von CHF 8'000 veranlagt.



Die A.\_\_\_ GmbH erhob Einsprache gegen die Veranlagungen und machte geltend, die Aufrechnungen seien zu Unrecht erfolgt. Mit Einsprache-Entscheiden vom 17. August 2021 hiess das Kantonale Steueramt die Einsprachen teilweise gut und veranlagte die A.\_\_\_ GmbH aufgrund des Rechnungsabschlusses per 31. Dezember 2019 unter Berücksichtigung der höheren Steuerrückstellungen zufolge der Aufrechnungen mit einem steuerbaren Reingewinn von CHF 24'100 und einem steuerbaren Eigenkapital von CHF 2'000 sowie aufgrund des Rechnungsabschlusses per 31. Dezember 2020 mit einem steuerbaren Reingewinn von CHF 42'000 und einem steuerbaren Eigenkapital von CHF Null.

Die dagegen von der Steuerpflichtigen erhobenen Rechtsmittel (Rekurs und Beschwerde) wies die Verwaltungsrekurskommission mit Entscheid vom 10. Mai 2023 ab.

### **C.**

Gegen den Entscheid der Verwaltungsrekurskommission vom 10. Mai 2023 erhob die A.\_\_\_ GmbH (nachfolgend auch: die Beschwerdeführerin) mit Eingabe vom 5. Juni 2023 Beschwerde beim Verwaltungsgericht mit dem sinngemässen Antrag, der angefochtene Entscheid sei aufzuheben und es sei auf die Aufrechnung geldwerter Leistungen zu verzichten. Die Verwaltungsrekurskommission (nachfolgend auch: die Vorinstanz) teilte im Schreiben vom 11. Juli 2023 den Verzicht auf eine Vernehmlassung mit. Das Kantonale Steueramt (nachfolgend auch: der Beschwerdegegner) beantragte in der Vernehmlassung vom 11. August 2023 Abweisung der Beschwerde. Die Eidgenössische Steuerverwaltung verzichtete stillschweigend auf eine Vernehmlassung. Am 7. September 2023 nahm der Geschäftsführer der Beschwerdeführerin Einsicht in die Akten; anschliessend erklärte er, auf eine weitere Stellungnahme zu verzichten.

Auf die Vorbringen in den Eingaben des vorliegenden Verfahrens wird, soweit für den Entscheid erforderlich, in den nachstehenden Erwägungen eingegangen.

### **Darüber zieht das Verwaltungsgericht in Erwägung:**

#### **1. Eintreten**

Da die steuerrechtlichen Vorschriften des Bundes und der Kantone zur Besteuerung der juristischen Personen vereinheitlicht sind, erledigte die Vorinstanz den Rekurs betreffend die Kantonssteuern 2019 und 2020 einerseits und die Beschwerde



betreffend die direkten Bundessteuern 2019 und 2020 andererseits zu Recht im gleichen Entscheid, aber mit getrennten Dispositivziffern. Unter diesen Umständen durfte auch die Beschwerdeführerin die Beschwerden in einer gemeinsamen Rechtsschrift erheben (BGE 135 II 260 E. 1.3). Ebenso ist es zulässig, dass das Verwaltungsgericht über die Beschwerden im gleichen Urteil entscheidet (vgl. BGer, Urteil 2C\_440 und 441/2014 vom 10. Oktober 2014 E. 1.2). Die sachliche Zuständigkeit des Verwaltungsgerichts ist gegeben (Art. 59 Abs. 1 des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege, sGS 951.1, VRP; Art. 229 in Verbindung mit Art. 196 Abs. 1 des Steuergesetzes, sGS 811.1, StG; Art. 1 Abs. 3 und Art. 7 Abs. 2 der Verordnung zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, sGS 815.1; Art. 145 des Gesetzes über die direkte Bundessteuer, SR 642.11, DBG). Die Beschwerdeführerin ist zur Beschwerde legitimiert, und die Eingabe vom 5. Juni 2023 entspricht zeitlich, formal und inhaltlich den gesetzlichen Anforderungen (Art. 229 in Verbindung mit Art. 196 Abs. 1 StG in Verbindung mit Art. 64 und Art. 48 Abs. 1 VRP; Art. 145 in Verbindung mit Art. 140 Abs. 1 und 2 DBG). Auf die Beschwerden ist somit einzutreten.

## 2. *Rechtliches*

### 2.1.

Der steuerbare Reingewinn juristischer Personen setzt sich gemäss Art. 82 Abs. 1 StG und Art. 58 Abs. 1 DBG zusammen aus dem Saldo der Erfolgsrechnung (lit. a) sowie allen vor Berechnung des Saldos der Erfolgsrechnung ausgeschiedenen Teilen des Geschäftsergebnisses, die nicht zur Deckung von geschäftsmässig begründetem Aufwand verwendet werden (lit. b), wie insbesondere geschäftsmässig nicht begründete Abschreibungen, Wertberichtigungen und Rückstellungen (Ziff. 2 bzw. al. 2) und offene und verdeckte Gewinnausschüttungen und geschäftsmässig nicht begründete Zuwendungen an Dritte (Ziff. 5 und 6 bzw. al. 5). Nach Art. 84 Abs. 1 StG und Art. 58 Abs. 1 lit. b DBG werden Aufwendungen bei der Berechnung des Reingewinns berücksichtigt, sofern sie geschäftsmässig begründet sind. Geschäftsmässig begründet und damit steuerlich absetzbar sind Kosten, wenn sie aus unternehmungswirtschaftlicher Sicht vertretbar erscheinen. Praxisgemäss sind Aufwendungen dann geschäftsmässig begründet, wenn sie mit dem erzielten Erwerb unternehmungswirtschaftlich in einem unmittelbaren und direkten (organischen) Zusammenhang stehen. Somit muss alles, was nach kaufmännischer Auffassung (d.h. aus Sicht des ordentlichen Geschäftsführers) in guten Treuen zum Kreis der Unkosten gerechnet werden kann, steuerlich als geschäftsmässig begründet anerkannt werden. Der Zweck eines Unternehmens bestimmt im Wesentlichen die Unternehmenstätigkeit. Dabei spielt es keine Rolle, ob ein Betrieb auch ohne den infrage stehenden Aufwand



ausgekommen wäre und ob dieser Aufwand im Sinne einer rationellen und gewinnorientierten Betriebsführung zweckmässig war, es genügt der objektive Zusammenhang mit der Unternehmenstätigkeit (BGer, Urteil 2C\_942/2017 vom 1. Februar 2018 E. 3.2 mit Hinweisen; Oesterheld/Mühlemann/Bertschinger, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 4. Aufl. 2022, N 22 zu Art. 58 DBG).

Nicht zum geschäftsmässig begründeten Aufwand zählen Aufwendungen, welche die Gesellschaft einzig für den privaten Lebensaufwand eines Beteiligten oder einer ihm nahestehenden Person erbringt. Sie dürfen nicht unter dem Vorwand von Geschäfts- oder Repräsentationsspesen als Geschäftsaufwand verbucht werden, sondern gehören zum steuerbaren Reingewinn (BGer, Urteil 2C\_795/2015 und 796/2015 vom 3. Mai 2016 E. 2.2). Solche Zuwendungen der Gesellschaft an die Anteilsinhaber oder ihnen nahestehende Dritte, die einem Aussenstehenden nicht oder zumindest nicht im gleichen Masse gewährt würden, stellen geldwerte Leistungen, sog. verdeckte Gewinnausschüttungen, dar. Sie sind nach der Rechtsprechung immer dann anzunehmen, wenn (a) die Gesellschaft keine oder keine gleichwertige Gegenleistung erhält, (b) der Aktionär bzw. Gesellschafter direkt oder indirekt (z. B. über eine ihm nahestehende Person oder Unternehmung) einen Vorteil erhält, der einem Dritten unter gleichen Bedingungen nicht zugebilligt worden wäre, die Leistung also insofern ungewöhnlich ist, und (c) der Charakter dieser Leistung für die Gesellschaftsorgane erkennbar war (BGE 131 II 593 E. 5.1). Bei Kosten, welche teilweise geschäftlichen und teilweise privaten Charakter haben, ist ein sog. Privatanteil auszuscheiden, dessen Höhe oftmals nur durch Schätzung ermittelt werden kann (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. Aufl., Bern 2016, N 86 zu Art. 18 DBG).

## 2.2.

Nach der im Steuerrecht geltenden Grundregel trägt die Steuerbehörde die Beweislast für Tatsachen, welche die Steuerschuld begründen oder mehren, die steuerpflichtige Person für Tatsachen, welche die Steuerschuld aufheben oder mindern (sog. Normentheorie; Zigerlig/Oertli/Hofmann, Das St. Gallische Steuerrecht, 7. Aufl. 2013, S. 369). Bei einer buchführenden Steuerpflichtigen gilt der Massgeblichkeitsgrundsatz. Die Steuerpflichtige erbringt den Beweis für steuermindernde Aufwendungen (geschäftsmässige Begründetheit von Ausgaben usw.) grundsätzlich durch die Vorlage einer Erfolgsrechnung, die auf einer ordnungsgemässen Buchhaltung beruht. Nach dem Belegprinzip müssen unter anderem nachprüfbare Belegnachweise für die einzelnen Buchungsvorgänge vorhanden sein (vgl. Art. 957a Abs. 2 Ziff. 2 und 5 des Schweizerischen Obligationenrechts, SR 220, OR). Kann die Steuerbehörde den



Hauptbeweis der buchführenden steuerpflichtigen Person erschüttern (indem sie z.B. Umstände darzutun vermag, die Zweifel an der geschäftsmässigen Begründetheit von gewissen Aufwendungen aufkommen lassen), ist es wiederum an der steuerpflichtigen Person, diese Zweifel auszuräumen (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N 85 zu Art. 123 DBG). Bei verdeckten Gewinnausschüttungen obliegt der Behörde der Nachweis dafür, dass die Gesellschaft eine Leistung erbracht hat und dieser keine oder keine angemessene Gegenleistung gegenübersteht. Hat die Behörde ein solches Fehlen einer Gegenleistung oder Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung dargetan, so ist es Sache der steuerpflichtigen Person, die damit begründete Vermutung zu entkräften. Gelingt ihr das nicht, trägt sie die Folgen der Beweislosigkeit (BGer, Urteil 2C\_644/2013 vom 21. Oktober 2013 E. 3.2; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N 86 zu Art. 123 DBG).

### 3. *Beiträge berufliche Vorsorge*

#### 3.1.

Das kantonale Steueramt rechnete der Beschwerdeführerin geschäftsmässig nicht begründete Beiträge an die berufliche Vorsorge in der Höhe von CHF 3'151 (2019) bzw. CHF 3'430 (2020) als geldwerte Leistung an den Gesellschafter B.\_\_ auf, da dessen Lohnbezüge von CHF 12'000 (2019) und CHF 10'478 (2020) den Schwellenwert (CHF 21'510) nicht erreicht hätten und somit von der beruflichen Vorsorge ausgenommen seien. Die Vorinstanz bestätigte die Aufrechnung und erwog, die Beschwerdeführerin scheine sowohl den Arbeitgeber- als auch den Arbeitnehmerabzug bezahlt zu haben. Eine Vereinbarung, dass die Beschwerdeführerin den Lohn ohne Koordinationsabzug versichert habe, sei nicht aktenkundig.

Dem hält die Beschwerdeführerin entgegen, sie habe den Lohn ihres Angestellten ohne Koordinationsabzug versichert. Eine schriftliche Vereinbarung müsse dazu von Gesetzes wegen nicht zwingend vorhanden sein. Zudem dürfe jede Firma die Sozialleistungen ihrer Mitarbeiter vollständig übernehmen.

#### 3.2.

Die Beiträge der Arbeitgeber an die Vorsorgeeinrichtung und die Einlagen in die Arbeitgeberbeitragsreserven gelten bei den direkten Steuern des Bundes, der Kantone und Gemeinden als Geschäftsaufwand. Die von den Arbeitnehmern und Selbstständigerwerbenden an Vorsorgeeinrichtungen nach Gesetz oder reglementarischen Bestimmungen geleisteten Beiträge sind bei den direkten Steuern des Bundes, der Kantone und Gemeinden abziehbar. Für den versicherten Arbeitnehmer sind die vom Lohn abgezogenen Beiträge im Lohnausweis anzugeben;



andere Beiträge sind durch die Vorsorgeeinrichtungen zu bescheinigen (Art. 81 des Bundesgesetzes vom 25. Juni 1982 über die berufliche Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge, SR 831.40, BVG). Die Vorsorgeeinrichtung legt die Höhe der Beiträge des Arbeitgebers und der Arbeitnehmer in den reglementarischen Bestimmungen fest. Der Beitrag des Arbeitgebers muss mindestens gleich hoch sein wie die gesamten Beiträge aller seiner Arbeitnehmer. Ein höherer Anteil des Arbeitgebers kann nur mit dessen Einverständnis festgelegt werden. Der Arbeitgeber zieht den in den reglementarischen Bestimmungen der Vorsorgeeinrichtung festgelegten Beitragsanteil des Arbeitnehmers vom Lohn ab (Art. 66 Abs. 1 und 3 BVG).

Zuwendungen an Pensionskassen werden im Licht dieser Bestimmungen dann als steuerlich absetzbarer Geschäftsaufwand behandelt, wenn sie ausschliesslich der beruflichen Vorsorge im Sinn des BVG dienen. Sie müssen auf einer verbindlichen gesetzlichen oder statutarischen Grundlage beruhen, welche den Grundsätzen der Kollektivität, Angemessenheit der Vorsorge sowie der Gleichbehandlung der Vorsorgenehmer zu entsprechen hat. Die Abweichung vom Grundsatz der hälftigen Prämienteilung muss im Pensionskassenreglement entsprechend aufgeführt sein. Es ist grundsätzlich nicht zulässig, einen fiktiven Lohn zu versichern. Versicherbar ist im Maximum das tatsächlich erzielte Erwerbseinkommen. Übersteigt der versicherte Lohn den tatsächlichen AHV-Lohn, liegt eine unzulässige Überversicherung vor (SGE 2010 Nr. 24). Beiträge in die zweite Säule sind nicht als Geschäftsaufwand abzugsfähig, wenn bereits zu Beginn des Geschäftsjahres feststeht, dass sie im Verhältnis zum ausbezahlten Lohn übersetzt sind (vgl. SGE 2005 Nr. 9).

### 3.3.

Gemäss Lohnausweis bezahlte die Beschwerdeführerin ihrem einzigen Angestellten und Geschäftsführer B. in den Jahren 2019 und 2020 Bruttolöhne von CHF 12'000 bzw. CHF 10'478 (vi-act. 7/I.5 und 7/II.3). Davon wurde der BVG-Anteil des Arbeitnehmers von CHF 1'575.55 (2019; vi-act. 7/I.1) bzw. CHF 1'715 (2020; vi-act. 7/II.1) in Abzug gebracht, was bedeutet, dass dieser Anteil vom Arbeitnehmer geleistet wurde. Die bezahlten Löhne lagen unterhalb des Koordinationsabzugs von damals CHF 24'885. Die Beschwerdeführerin als Arbeitgeberin verbuchte von ihr geleistete BVG-Beiträge von CHF 3'151.15 (2019) bzw. CHF 3'429.70 (2020). Insgesamt – Anteil des Arbeitnehmers gemäss Lohnausweis und Anteil der Arbeitgeberin gemäss Erfolgsrechnung – werden damit im Jahr 2019 BVG-Beiträge von CHF 4'726.70 und im Jahr 2020 von CHF 5'144.70 ausgewiesen. Sie machen damit im Jahr 2019 beinahe zwei Fünftel und im Jahr 2020 knapp die Hälfte der tatsächlich ausbezahlten Lohnsumme aus, was ernsthafte Zweifel an der geschäftsmässigen Begründetheit



aufkommen lässt. Diese Zweifel vermag die beweisbelastete Beschwerdeführerin nicht auszuräumen. Welche vertragliche Vereinbarung sie mit der E.\_\_\_ hinsichtlich der beruflichen Vorsorge getroffen hat, ist nicht aktenkundig. Trotz entsprechender Aufforderungen des Beschwerdegegners vom 26. Mai und 14. Juni 2021 wurde kein Beitrags- und Versichertenverzeichnis AHV und BVG für 2019 und 2020 samt Liste mit Angaben zu den versicherten Personen, den versicherten Löhnen und Zusammensetzung der Arbeitgeber- und Arbeitnehmerbeiträgen eingereicht (vi-act. 7/III.10 und 7/III.12). Es liegen damit keinerlei sachdienliche Unterlagen (Vertrag der Beschwerdeführerin mit der E.\_\_\_ Versicherung, Vorsorgereglement, etc.) vor, aus denen auf die geschäftsmässige Begründetheit der verbuchten BVG-Leistungen geschlossen werden könnte. Dass gegenüber der E.\_\_\_ Versicherung eine vertragliche Pflicht besteht, den Minimallohn von CHF 24'500 zu versichern, wie die Beschwerdeführerin behauptet, wurde von ihr nicht dokumentiert, wobei es ohnehin unzulässig ist, einen fiktiven Lohn zu versichern. Auch im Verhältnis zu diesem angeblich versicherten Minimallohn erscheinen die geltend gemachten Beiträge hoch. Hinzu kommt die Besonderheit, dass die Beschwerdeführerin in den fraglichen Jahren lediglich einen Angestellten beschäftigte, der gleichzeitig Gesellschafter mit Mehrheitsbeteiligung und Vorsitzender der Geschäftsführung war. Sofern die von der Beschwerdeführerin verbuchten BVG-Beiträge die Beiträge von Arbeitgeberin und Arbeitnehmer umfassen, wie die Beschwerdeführerin in ihrer Beschwerde zumindest andeutet, stünde dies im Widerspruch zu den Lohnausweisen, wonach B.\_\_\_ seine Anteile selbst geleistet hat. Mangels geschäftsmässiger Begründetheit der BVG-Abzüge sind diese als geldwerte Leistungen zugunsten von B.\_\_\_ zum Gewinn aufzurechnen.

#### 4. *Private Lebenshaltungskosten*

##### 4.1.

Das kantonale Steueramt rechnete der Beschwerdeführerin geschäftsmässig nicht begründete Leistungen an die privaten Lebenshaltungskosten von B.\_\_\_ in der Höhe von CHF 17'500 (2019) bzw. CHF 27'570 (2020) auf. Es handelte sich dabei insbesondere um Ausgaben für die Ausübung des Tennis- und Segelflugsports, für rhythmische Massagen, Heilbäder, Ernährungsdiagnostik, Krankenkassenprämien und -abrechnungen des Geschäftsführers, Gartenpflege und Telekommunikation. Die Vorinstanz bestätigte die Aufrechnungen und erwog, aus den Statuten der Beschwerdeführerin liesse sich die geschäftsmässige Begründetheit der streitgegenständlichen Positionen nicht ableiten. Bei diesen handle es sich typischerweise um private Lebenshaltungskosten von B.\_\_\_. Die Geschäftstätigkeit der



## St.Galler Gerichte

Beschwerdeführerin stehe in keinem Zusammenhang mit dem Tennissport oder der Segelfliegerei. Bei den Telekommunikationskosten sei ein Privatanteil aufzurechnen.

Die Beschwerdeführerin bringt dagegen im Wesentlichen vor, sie habe die einverlangten Kontoblätter und Unterlagen vollständig eingereicht. Seit ihrer Gründung habe sie ihre Geschäftsfelder komplett neu aufbauen und neue Kunden akquirieren müssen. Dafür habe sie Beziehungen und Netzwerke zu nahen Organisationen und Vereinen aufbauen müssen, womit allenfalls neue Kunden angeworben werden könnten. Da der Geschäftsführer in jungen Jahren ein Tennislehrerdiplom erworben habe, sei es naheliegend gewesen, in diesem Bereich aktiv zu sein. Auch die Mitgliedschaft in der F.\_\_\_ sei erfolgt, um wichtige Leute kennenzulernen. Zudem fordere diese Ausbildung Geduld, Ausdauervermögen, strategisches Vorgehen, Konzentrationsfähigkeit, exaktes Arbeiten und ein hohes Verantwortungsbewusstsein. Diese Beschäftigung sei daher für die Aufrechterhaltung der Gesundheit und Leistungsfähigkeit des Geschäftsführers notwendig, wie es in Art. 36 der Statuten vorgesehen sei. Jede Firma benötige Telefon, Internet, Webpage und eine minimale IT, um arbeiten zu können. Das Telefon werde ausschliesslich zu Geschäftszwecken verwendet. Sämtliche Rechnungen der Swisscom wie auch die Serafe-Gebühr stellten daher Geschäftsaufwand dar. Wie bei jedem Unternehmen müssten auch bei ihr die Umgebung der Büroräumlichkeiten, namentlich Rabatten, Besucherparkplatz und Hauseingang gepflegt werden. Auf wen die Rechnungen ausgestellt seien, sei dabei nicht relevant.

### 4.2.

Folgende Positionen wurden als geldwerte Leistung zugunsten von B.\_\_\_ zum Gewinn hinzugerechnet:

	2019	Konto Nrn.	2020	Konto Nrn.
Tennis	4'909.43	5680, 5810	5'157.63	5680, 5810, 5811, 6646

Prämien und

Behandlungen der

Krankenkasse,

Ernährungsdiagnostik,



## St.Galler Gerichte

Heilbad, Massage	1'386.56	5680	6'658.92	5680, 5811
Gartenunterhalt			2'992.81	6050
Segelflug	7'289.85	5680, 5810	10'260.52	5680, 5810, 5812, 5813, 6646
Kommunikation	4'000.00	6510	2'500.00	6510
Total	17'585.84		27'569.88	

Was die Beschwerdeführerin gegen die Aufrechnungen vorbringt, ist nicht stichhaltig. Den unter den Konten Nrn. "5680 Gesundheitsförderung AHV pflichtig", "5810 Aufrechterhaltung Leistungsfähigkeit statutarisch", "5811 Aufrechterhaltung Gesundheit statutarisch u. SVA", "5812 Aufrechterhaltung Konkurrenzfähigkeit statutarisch", "5813 Aufrechterhaltung Markttauglichkeit statutarisch" und "6646 Beiträge und Mitgliedschaften" verbuchten Positionen steht keine konkrete Gegenleistung des Geschäftsführers zugunsten der Beschwerdeführerin gegenüber (vi-act. 7/I.5, 7/II.3, 7/II.8). Diese Rechnungen betreffen offensichtlich den privaten Lebensaufwand von B.\_\_ und wären bei einer unbeteiligten Drittperson als Arbeitnehmerin in diesem Umfang nicht von der Gesellschaft übernommen worden. Daran vermögen auch die statutarischen Bestimmungen, aus denen sich kein Rechtsanspruch des Arbeitnehmers ableiten lässt, nichts zu ändern (act. 3.1, Art. 36). Bei den Auslagen für Tennis- sowie Segelflugkurse samt Ausrüstungen und Mitgliedschaften ist keinerlei Bezug zum Geschäftszweck ersichtlich. Dass aufgrund der persönlichen Kontakte beim Tennis und Segeln tatsächlich neue Kunden gewonnen werden konnten, wird in der Beschwerde nicht geltend gemacht. Inwiefern die Beschwerdeführerin als Folge der Neugründung im Jahr 2010 in den Jahren 2019 und 2020, also rund zehn Jahre später, einen neuen Kundenstamm aufbauen musste, erschliesst sich nicht. Die verbuchten Auslagen für Krankenkassenprämien und Behandlungskosten, Ernährungsdiagnostik, Heilbadabos (für zwei Personen) und Massagebehandlungen des Geschäftsführers stehen sodann unternehmungswirtschaftlich mit dem erzielten Erwerb in keinem unmittelbaren und direkten (organischen) Zusammenhang. In guten Treuen können diese Auslagen nach



kaufmännischer Auffassung nicht zum Kreis der Unkosten gerechnet werden; sie stellen vielmehr private Lebenshaltungskosten des Beteiligungsinhabers dar.

Dasselbe gilt für die als "Unterhalt Geschäftsräume" verbuchten Aufwände für Biosaatgut (CHF 892.81) und Gartenarbeiten (CHF 2'100). Die Rechnung des Gärtners lautet auf B.\_\_ und C.\_\_ privat. Die Gartenarbeiten werden darin nicht näher spezifiziert und können daher nicht dem Geschäftsbereich zugeordnet werden (vi-act. 7/II.5). Die Beschwerdeführerin hat im 6½-Zimmer-Einfamilienhaus ihres Geschäftsführers zwei Büros gemietet. Im Jahr 2020 wurde dafür ein Mietaufwand von CHF 7'200 verbucht. Hinzu kommen die Nebenkosten von CHF 1'440 (vgl. dazu nachfolgend unter E. 7). Üblicherweise ist mit der Miete samt Nebenkosten auch der Unterhalt der Umgebung abgegolten. Etwas anderes ergibt sich auf jeden Fall nicht aus dem Mietvertrag (vi-act. 7/III.6).

Auf dem Konto Nr. "6510 Telekommunikation, IT, Gebühren" wurden im Jahr 2019 insgesamt CHF 6'233.90 verbucht (vi-act. 7/I.6). Allein Rechnungen der Swisscom machten CHF 4'396.35 aus. Im Jahr 2020 wurden CHF 4'165.32 auf dem Konto Nr. 6510 verbucht, davon für Rechnungen der Swisscom CHF 3'050.51 (act. 3.3; vi-act. 7/II.1). Gemäss Angaben des Beschwerdegegners habe die Beschwerdeführerin trotz entsprechender Aufforderung weder das entsprechende Kontoblatt noch Belegkopien eingereicht. Mit der Beschwerde wurde das Kontoblatt 6510 des Geschäftsjahres 2020 eingereicht (act. 3.3). Unabhängig davon, ob sämtliche Belege für den verbuchten Aufwand im Zusammenhang mit der Telekommunikation und IT vorliegen, fehlt die Ausscheidung eines angemessenen Privatanteils. Angesichts der Tatsache, dass B.\_\_ aufgrund der Höhe der ausbezahlten Löhne nur in einem geringen Pensum für die Beschwerdeführerin tätig war, ist davon auszugehen, dass die private Nutzung den geschäftlichen Gebrauch bei den verbuchten Kommunikationsaufwendungen bei Weitem überwog. Auch die Serafe-TV-Gebühr ist als privat einzustufen. Die pauschalen Aufrechnungen von CHF 4'000 für 2019 und CHF 2'500 für 2020 als Privataufwand von B.\_\_ sind vor diesem Hintergrund nicht zu beanstanden.

### **5. Aufrechnung von Abschreibungen auf Nonvaleur**

#### **5.1.**



### 5.1.1.

Weiter rechnete der Beschwerdegegner im Jahr 2019 Abschreibungen im Umfang von CHF 22'908.97 auf. Er machte geltend, bei der Veranlagung der Gewinn- und Kapitalsteuer im Jahr 2018 seien bei den Sachanlagen diverse Rechnungen für private Lebenshaltungskosten (Trauringe, Massanzüge, Flugkosten-, Anwalts- und Hotelrechnungen) aktiviert worden. In der Veranlagungsverfügung vom 27. September 2019 sei deswegen per 31. Dezember 2018 ein Nonvaleur von CHF 22'143 festgestellt worden. Die Veranlagung sei unangefochten in Rechtskraft erwachsen.

Abschreibungen auf fiktiven Aktiven seien unzulässig. Steuerwirksame Abschreibungen seien erst wieder möglich, wenn der übersetzte Buchwert auf den steuerlich massgebenden Buchwert reduziert worden sei. Die Vorinstanz bestätigte die Aufrechnungen, da sich die Vorbringen der Beschwerdeführerin auf rechtskräftige Veranlagung der Vorjahre beziehen würden.

Die Beschwerdeführerin hält dem entgegen, die Vorinstanz und der Beschwerdegegner hätten nicht im Detail angegeben, welche Leistungen und Rechnungen als Nonvaleur aktiviert worden seien. Sie habe niemals Aufwände, weder private noch geschäftliche, ungerechtfertigterweise aktiviert. Sämtliche Abschreibungen seien daher zu Recht erfolgt.

### 5.1.2.

Der Beschwerdegegner rechnete im Jahr 2020 den Betrag von CHF 6'152 zum Gewinn der Beschwerdeführerin auf mit der Begründung, auf dem Konto Nr. "1520 IT, Büromaschinen" seien zwei Brillen für CHF 2'161, wobei die Belege auf G.\_\_ lauteten, sowie auf dem Konto Nr. "1510 Mobiliar, Einrichtungen, Infrastruktur" Gartenarbeiten für CHF 3'990.95 zu Unrecht aktiviert worden, was einen Nonvaleur darstelle. Folglich seien die im Jahr 2020 gemachten Abschreibungen von CHF 7'534.77 im Umfang von CHF 6'152 nicht zuzulassen. Die Vorinstanz bestätigte diese Aufrechnungen.

Die Beschwerdeführerin bringt vor, entscheidend sei, zu welchem Zweck die Brillen gekauft worden seien. Es handle sich nicht um normale Gleitsichtbrillen, da sie vom Geschäftsführer im Gelände zur Fotografie getragen würden und deshalb über eine gewisse Stabilität verfügen müssten. Der Hauseingang samt Parkplatz müsse sodann zwecks guten Eindrucks bei den Kunden und Lieferanten gepflegt werden.



### 5.2.

Als Aktiven müssen nach Art. 959 Abs. 2 OR Vermögenswerte bilanziert werden, wenn aufgrund vergangener Ereignisse über sie verfügt werden kann, ein Mittelzufluss wahrscheinlich ist und ihr Wert verlässlich geschätzt werden kann. Andere Vermögenswerte dürfen nicht bilanziert werden. Eine geldwerte Leistung kann in der Übernahme eines fiktiven oder wertlosen Aktivums ("Nonvaleur") bestehen. Erwirbt eine Gesellschaft von einem Anteilsinhaber oder einer nahestehenden Person einen Vermögensgegenstand oder eine Forderung zu einem Preis, der offensichtlich über dem wirklichen Wert (d.h. dem im Drittvergleich ermittelten Verkehrswert) liegt, wird durch die Verbuchung zum Erwerbspreis ein "Nonvaleur" bilanziert, was handelsrechtlich unzulässig ist. Diesfalls erfolgt im Zeitpunkt der entsprechenden Abschreibung eine steuerliche Gewinnberichtigung (Aufrechnung der geschäftsmässig nicht begründeten Abschreibung; vgl. R. Heuberger, Die verdeckte Gewinnausschüttung aus Sicht des Aktienrechts und des Gewinnsteuerrechts, 2001, S. 147, 158 f., 173 und 276 ff. mit weiteren Hinweisen).

### 5.3.

#### 5.3.1.

Aus den Akten geht hervor, dass die Beschwerdeführerin im Geschäftsjahr 2018 diverse private Aufwendungen (Hotel- und Restaurationsbesuche, Massanzug, Trauringe, zwei E-Bikes, Segelflugkosten, Wasserspeicher, Ausrüstungsgegenstände) in der Höhe von CHF 31'962.44 aktiviert hatte (vi-act. 7/1.8). Teilweise handelte es sich dabei mangels Gegenwert um grundsätzlich nicht aktivierungsfähige Güter, ein anderer Teil betraf private Güter, die für die Gesellschaft nicht werthaltig waren. Nach Aufrechnung der deswegen im Jahr 2018 nicht zulässigen Abschreibungen von CHF 9'818.98 wurde per 31. Dezember 2018 ein Nonvaleur und damit eine Überbilanzierung von CHF 22'143.46 festgestellt (vi-act. 7/1.8). Als Folge davon erweisen sich die im Jahr 2019 vorgenommenen Abschreibungen in der Höhe von CHF 22'908.97 im Umfang des Nonvaleurs von CHF 22'143 nicht als geschäftsmässig begründet; sie wurden demzufolge zu Recht aufgerechnet.

#### 5.3.2.

Als Beleg für die Aktivierung auf dem Konto "1520 IT, Büromaschinen" reichte die



Beschwerdeführerin zwei "Karteikarten" des Optikergeschäfts H.\_\_ für je eine Brille ein. Diese lauten auf G.\_\_, geb. 15. Juli 195\_\_, wohnhaft in Y.\_\_. Die eine Brille für CHF 1'184 wurde am 23. Juli 2016 abgeholt, die andere für CHF 977 am 5. Dezember 2019 (vi-act. 7/II.2). Dabei fehlt jeglicher Bezug zur Beschwerdeführerin wie auch zum Geschäftsjahr 2020. Selbst wenn es sich um Rechnungen für Brillen von B.\_\_ handeln würde, wäre davon auszugehen, dass diese in erster Linie privaten Zwecken dienen und ein bis vier Jahre nach deren Erwerb zu überbewerteten Werten aktiviert wurden. Hinzu kommt, dass bereits im Jahr 2019 eine weitere Brille für CHF 818 aktiviert wurde (vi-act. 7/I.2). Diesbezüglich erfolgte keine Aufrechnung.

Der Beleg für die auf dem Konto "1510 Mobiliar, Einrichtungen, Infrastruktur" erfolgte Aktivierung in der Höhe von CHF 3'990.95 ist eine Rechnung von I.\_\_ vom 12. November 2019 für verschiedene Gartenarbeiten, lautend auf B.\_\_ persönlich (vi-act. 7/II.2). Wie bereits zuvor unter E. 4.2 ausgeführt, steht der private Charakter der Gartenunterhaltsarbeiten auf dem Grundstück von B.\_\_, wo dieser nicht nur (teilzeitlich) arbeitet, sondern auch wohnt, im Vordergrund. Zudem handelt es sich bei den Gartenarbeiten nicht um eine aktivierungsfähige Sachanlage, zumal das Grundstück, auf welchem sie ausgeführt wurden, nicht im Eigentum der Beschwerdeführerin steht.

Die auf den Konten 1510 und 1520 im Geschäftsjahr 2020 aktivierten Sacheinlagen in der Höhe von zusammen CHF 6'152 stellen daher einen Nonvaleur dar, weshalb die im Geschäftsjahr 2020 verbuchten Abschreibungen (insgesamt CHF 7'534.77) in diesem Umfang nicht zulässig und aufzurechnen sind.

### **6. *Privatanteil Fahrzeug***

Zur Aufrechnung eines Privatanteils an einem Fahrzeug in der Höhe von CHF 1'595 im Geschäftsjahr 2019 macht die Beschwerdeführerin in der Beschwerdebegründung keinerlei Ausführungen. Offensichtlich ficht sie diese Aufrechnung nicht mehr an, weshalb darauf nicht näher einzugehen ist.

### **7. *Nebenkosten für die gemieteten Büros***



### 7.1.

Das kantonale Steueramt rechnete die zusätzlich zu den Mietaufwänden von CHF 6'000 (2019) und CHF 7'200 (2020) verbuchten Nebenkosten von CHF 2'983 (2019) und CHF 3'111 (2020) zum Gewinn hinzu. Gemäss St. Galler Steuerbuch (StB) belaufe sich die anrechenbare Miete für ein Arbeitszimmer auf lediglich CHF 2'065 inklusive einer Nebenkostenpauschale von 10%. Die Vorinstanz bestätigte die Aufrechnungen der Veranlagungsbehörde und erwog, die Praxis gemäss StB 39 Nr. 1 sei nicht anwendbar, da es um ein Mietverhältnis zwischen einer juristischen Person und deren Eigentümer und nicht um den Abzug eines Arbeitszimmers bei unselbständiger Erwerbstätigkeit gehe. Der Mietvertrag vom 1. Januar 2017 für CHF 2'190 pro Monat sei angesichts der in den Jahren 2019 und 2020 bezahlten tieferen Mietzinsen offenbar nicht mehr gültig. Die in den fraglichen Jahren angefallenen Nebenkosten für das Haus im Eigentum von B.\_\_ seien zu vier Fünfteln von der Gesellschaft übernommen worden, was nicht nachvollziehbar sei. Eine nachvollziehbare Nebenkostenabrechnung liege nicht vor.

Die Beschwerdeführerin hält dem entgegen, sie habe im Haus des Geschäftsführers zwei Arbeitszimmer gemietet. Ein Kundenparkplatz, ein eigener Parkplatz sowie die übrige Infrastruktur wie Toilette, Garderobe, Küche, Kühlschrank, etc. stünden ihr ebenfalls zur Verfügung. Müsste sie dieselbe Infrastruktur in X.\_\_ oder Z.\_\_ mieten, würde dies mehr als CHF 1'000 pro Monat kosten. Wie sich die Gesamtkosten auf Miete und Nebenkosten aufteilen, sei nicht relevant. Insgesamt seien Beträge für Miete und Nebenkosten zusammen von CHF 8'983 (2019) bzw. CHF 10'311 (2020) äusserst günstig.

### 7.2.

Gemäss Mietvertrag vom 1. Januar 2017 zwischen B.\_\_ als Vermieter und der Beschwerdeführerin als Mieterin wurden für zwei Büros inklusive Mitbenützung von WC und Küche sowie von zwei Parkplätzen im Eigenheim von B.\_\_ ein Mietzins von CHF 2'190 und Nebenkosten von CHF 120 pro Monat vereinbart (vi-act. 7/III.6). Ob der Mietzins in den früheren Jahren von der Beschwerdeführerin in der vereinbarten Höhe bezahlt worden ist, geht aus den Akten nicht hervor. Offenbar einigten sich die Parteien in den Jahren 2019 und 2020 auf Mietzinse von CHF 6'000 bzw. CHF 7'200, was vom Beschwerdegegner akzeptiert wurde. Die Veranlagungsbehörde stützte sich dabei



entgegen dem angefochtenen Urteil nicht auf StB 39 Nr. 1 ab, weshalb sich die Frage, ob die entsprechende Praxis auf den vorliegenden Fall Anwendung findet, nicht stellt. Die Höhe der Mietzinse ist somit nicht Streitgegenstand. Dass zu den Mietzinsen im Grundsatz noch Nebenkosten hinzukommen, erscheint nicht abwegig und geht auch aus dem Mietvertrag hervor. Demnach betragen diese monatlich pauschal CHF 120, eine Nebenkostenabrechnung ist nicht vorgesehen. Folglich sind in den Jahren 2019 und 2020 neben den verbuchten Mietzinsen von CHF 6'000 bzw. CHF 7'200 Nebenkosten von CHF 1'440 als geschäftsmässig begründet anzuerkennen. Insofern, als höhere Nebenkosten verbucht wurden (vi-act. 7/II.4), fehlt es an der geschäftsmässigen Begründetheit und es liegt eine geldwerte Leistung an den Anteilshaber B.\_\_ vor. Dadurch reduzieren sich die Aufrechnungen bei den Mietnebenkosten auf CHF 1'543 (2019) und CHF 1'671 (2020).

### 8. *Privatanteil an Fotoreisen*

#### 8.1.

Das kantonale Steueramt erachtete den von der Beschwerdeführerin bei den Aufwendungen für Fotoreisen, Expeditionen, Verpflegung, Akquise und Kundenpflege im Jahr 2020 in der Höhe von insgesamt CHF 14'860.54 ausgeschiedenen Privatanteil von 20% (CHF 2'972) in Anbetracht des mit dem Kalenderverkauf erzielten Umsatzes von CHF 12'447.31 als zu gering und erhöhte diesen auf zwei Drittel, was eine Aufrechnung von CHF 6'935 nach sich zog. Die Vorinstanz bestätigte diese Aufrechnung. Sie führte aus, dass beim als Aufwand verbuchten achttägigen Aufenthalt in W.\_\_ zwei Personen teilgenommen hätten. Die Teilnahme einer Zweitperson sei nicht geschäftsmässig begründet gewesen. Für die Aufwendungen auf dem Konto Nr. 6645 lägen zudem keine Belege vor, weshalb eine Überprüfung nicht möglich sei.

Die Beschwerdeführerin macht geltend, für den Aufbau eines Bildarchivs sei es notwendig, Reisen in der Schweiz zu unternehmen. Alle als Fotoreisen, Expeditionen und Verpflegungen verbuchten Kosten seien für die Herstellung von entsprechendem Bildmaterial erfolgt. Die Fotomotive befänden sich meist im Tiefschnee abseits von Wegen. Aus Sicherheitsgründen sei B.\_\_ deshalb selten alleine im unwegsamen Gelände oder abgelegenen Gegenden unterwegs. Deshalb sei eine Zweitperson gegen



Übernahme der Spesen mitgereist. Deren Zeitaufwand sei nicht entschädigt worden. Sämtliche Belege seien eingereicht worden.

### 8.2.

Was die Beschwerdeführerin vorbringt, verfängt nicht. Auf dem Konto Nr. "6640 Photoreisen, Expeditionen, Verpflegung" wurden im Jahr 2020 Auslagen in der Höhe von CHF 9'607.06 verbucht (vi-act. 7/II.7). Nebst einem achttägigen Aufenthalt von zwei Personen in W.\_\_ waren darin auch diverse Restaurantbesuche enthalten, mehrere davon in der Nähe der Geschäftsräumlichkeiten (z.B. Schloss J.\_\_ in Y.\_\_, Restaurant K.\_\_ in Z.\_\_, Pizzeria L.\_\_ in V.\_\_, Restaurant M.\_\_ in U.\_\_, Restaurant N.\_\_ in T.\_\_) sowie am Abend und meist von mehr als einer Person. All dies deutet nicht auf mehrheitlich notwendige Spesenauslagen im Zusammenhang mit Fotoreisen und Expeditionen im unwegsamen Gelände und abgelegenen Gegenden hin. Auf dem Konto Nr. "6645 Auslagen Akquise, Kundenpflege" wurden insgesamt CHF 5'253.48 verbucht, darunter Konsumationen in diversen Restaurants und beim Segelflug, Reisespesen sowie eine Weinbestellung (in der Höhe von brutto CHF 2'300). Die meisten Belege liegen zwar vor, konkrete Angaben zum Zweck der Reisen und Treffen, die Rückschlüsse auf den geschäftlichen Zusammenhang zulassen würden, fehlen hingegen gänzlich. Dass der Beschwerdegegner unter diesen Umständen den Privatanteil von einem Fünftel auf zwei Drittel erhöhte, ist nicht zu beanstanden. Daran würde sich auch nichts ändern, wenn sämtliche Belege lückenlos vorliegen würden.

### 9. Zusammenfassung

Zusammenfassend erweisen sich die streitgegenständlichen Aufrechnungen zum Gewinn der Beschwerdeführerin in den Jahren 2019 und 2020 mit Ausnahme eines Teils der Mietnebenkosten (CHF 1'440 pro Jahr) als rechtmässig. Die Beschwerden sind somit teilweise gutzuheissen und die Ziffern 1 und 2 des angefochtenen Entscheids der Vorinstanz vom 10. Mai 2023 aufzuheben. Die Aufrechnungen zum steuerbaren Reingewinn aufgrund der Rechnungsabschlüsse per 31. Dezember 2019 und 2020 sind um je CHF 1'440 zu reduzieren. Das steuerbare Eigenkapital bleibt unverändert. Im Übrigen ist die Beschwerde abzuweisen.

### 10. Kosten

Dem Verfahrensausgang entsprechend – die Beschwerden sind grossmehrheitlich



## St.Galler Gerichte

abzuweisen, was keine Kostenaufteilung rechtfertigt (R. Hirt, Die Regelung der Kosten nach st. gallischem Verwaltungsrechtspflegegesetz, St. Gallen/Lachen 2004, S. 93) – sind die amtlichen Kosten der Beschwerdeführerin aufzuerlegen (Art. 95 Abs.1 VRP, Art. 144 Abs. 1 und 145 Abs. 2 DBG). Eine Entscheidgebühr von CHF 2'500 (Beschwerdeverfahren B 2023/116: CHF 1'500; Beschwerdeverfahren B 2023/117: CHF 1'000) ist angemessen (vgl. Art. 7 Ziff. 222 der Gerichtskostenverordnung, sGS 941.12). Die geleisteten Kostenvorschüsse in gleicher Höhe sind anzurechnen. Aufgrund des überwiegenden Unterliegens ändert sich auch nichts an der Kostenverlegung im vorinstanzlichen Entscheid, wo die amtlichen Kosten von insgesamt CH 1'600 der Beschwerdeführerin auferlegt wurden.

Ein Antrag auf Entschädigung ausseramtlicher Kosten wurde nicht gestellt und wäre aufgrund des Verfahrensausgangs auch nicht gutzuheissen (Art. 98 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 98<sup>bis</sup> VRP).

### **Demnach erkennt das Verwaltungsgericht zu Recht:**

#### **1.**

Die Beschwerdeverfahren B 2023/116 und B 2023/117 werden vereinigt.

#### **2.**

Die Beschwerde betreffend Kantonssteuer aufgrund der Rechnungsabschlüsse per 31. Dezember 2019 und 31. Dezember 2020 wird teilweise gutgeheissen und Ziff. 1 des angefochtenen Entscheids der Vorinstanz vom 10. Mai 2023 aufgehoben. Die Sache wird zur Festlegung der Steuerfaktoren im Sinn der Erwägungen an den Beschwerdegegner zurückgewiesen.

#### **3.**

Die Beschwerde betreffend direkte Bundessteuer aufgrund der Rechnungsabschlüsse per 31. Dezember 2019 und 31. Dezember 2020 wird teilweise gutgeheissen und Ziff. 2 des angefochtenen Entscheids der Vorinstanz vom 10. Mai 2023 aufgehoben. Die Sache wird zur Festlegung der Steuerfaktoren im Sinn der Erwägungen an den Beschwerdegegner zurückgewiesen.



### 4.

Die amtlichen Kosten der Beschwerdeverfahren von CHF 2'500 (B 2023/116: CHF 1'500; B 2023/117: CHF 1'000) bezahlt die Beschwerdeführerin unter Anrechnung der von ihr geleisteten Kostenvorschüsse in gleicher Höhe.