

3-RV.2025.28

P 65

Urteil vom 23. April 2026

Besetzung	Präsident Heuscher Richter Loser Richter Lämmli Gerichtsschreiberin Ha
-----------	---

Rekurrent	A._____
-----------	----------------

vertreten durch MLaw Rebecca Wyniger, Schärer Rechtsanwälte,
Hintere Bahnhofstrasse 10, 5001 Aarau

Gegenstand	Einspracheentscheid der Steuerkommission P._____ vom 11. Dezember 2024 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2021
------------	---

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

Mit Verfügung vom 21. November 2023 wurde A._____ von der Steuerkommission P._____ für die Kantons- und Gemeindesteuern 2021 zu einem steuerbaren und satzbestimmenden Einkommen von CHF 779'900.00 und zu einem steuerbaren und satzbestimmenden Vermögen von CHF 537'000.00 veranlagt. In Abweichung von der SelbstdeklARATION wurden insbesondere CHF 777'600.00 als "Einkünfte aus weiteren Vergütungen B._____: geldwerte Leistung" zum Einkommen hinzugerechnet. Nicht zum Abzug zugelassen wurden deklarierte Darlehensschulden von CHF 70'200.00.

2.

Gegen die Verfügung vom 21. November 2023 erhob A._____ mit Schreiben vom 6. Dezember 2023 Einsprache. Er beantragte den Verzicht auf die Aufrechnung von Einkünften aus weiteren Vergütungen von CHF 777'600.00 und die Herabsetzung des steuerbaren Einkommens auf CHF 4'478.00. Weiter beantragte er die Reduktion der Vermögenswerte um CHF 84'004.00 auf CHF 552'818.70, die Korrektur der privaten Schulden auf CHF 540'499.88 und die Festsetzung des Reinvermögens auf CHF 12'318.82, nach Abzug des Freibetrages auf CHF 0.00.

3.

Mit Entscheid vom 11. Dezember 2024 wies die Steuerkommission P._____ die Einsprache ab.

4.

Den Einspracheentscheid vom 11. Dezember 2024 (Zustellung am 16. Dezember 2024; nach den Angaben im Rekurs am 13. Dezember 2024 zugestellt) liess A._____ mit Rekurs vom 21. Januar 2025 (Postaufgabe gleichentags) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weiterziehen. Er stellt die Anträge:

"1. In Gutheissung des Rekurses sei das steuerbare Einkommen um CHF 777'600.00 auf CHF 2'334.00 zu reduzieren.

2. In Gutheissung des Rekurses sei das steuerbare Vermögen um CHF 517'859.96 auf CHF 19'472.04 zu reduzieren.

3. Unter Kosten und Entschädigungsfolgen zu Lasten des Staates."

Auf die Begründung wird, soweit für die Entscheidung erforderlich, in den Erwägungen eingegangen.

5.

Das Gemeindesteueramt P._____ und das Kantonale Steueramt (KStA) beantragen die Abweisung des Rekurses.

6.

A._____ hat eine Replik erstatten lassen.

Das Gericht zieht in Erwägung:

1.

Der vorliegende Rekurs betrifft die Kantons- und Gemeindesteuern 2021. Massgebend für die Beurteilung sind das Steuergesetz vom 15. Dezember 1998 (StG) sowie die Verordnung zum Steuergesetz vom 11. September 2000 (StGV).

2.

2.1.

Der Verein B._____ wurde am tt.mm. 2013 in das Handelsregister des Kantons Q._____ eingetragen. Er bezweckt insbesondere [...].

Der Rekurrent war ab dem tt.mm. 2013 bis zum tt.mm. 2014 "Zeichnungsberechtigter" mit Einzelunterschrift, ab dem tt.mm. 2014 Präsident des Vorstandes mit Einzelunterschrift. Am tt.mm. 2019 wurden C._____ und D._____ als Aktuar bzw. Kassier des Vorstandes je mit Kollektivunterschrift zu zweien in das Handelsregister des Kantons Q._____ eingetragen.

Die Beschaffung der Mittel wurde mit "Beitrittsgebühren und Mitgliedsbeiträgen, Subventionen und Förderungen, Spenden" im Handelsregister eingetragen (vgl. Internetauszug aus dem Handelsregister des Kantons Q._____ vom 3. März 2026).

2.2.

2.2.1.

Der Verein B._____ erwarb einen Katamaran [...], Baujahr 2014. Ein Kaufvertrag befindet sich nicht bei den Akten. Zur Finanzierung des Katamarans nahm der Rekurrent von E._____ am tt.mm. 2013 ein zu 2 % p.a. verzinsliches Darlehen über € 100'000.00 auf. Es wurde eine jährliche Rückzahlungspflicht von € 10'000.00 vereinbart.

2.2.2.

Mit Kaufvertrag vom tt.mm. 2021 verkaufte der B._____, vertreten durch den Rekurrenten als Präsident, den Katamaran L für € 720'000.00 ("Prix total non soumis à TVA") an F._____. Der Kaufpreis war in Euro auf das I._____-Konto (IBAN aaa), lautend auf den Rekurrenten, zu bezahlen. Der Eigentumsübergang wurde auf den Zeitpunkt der vollständigen Bezahlung des Kaufpreises festgelegt.

2.2.3.

Am tt.mm. 2021 wurden von der Käuferin des Katamarans auf das I._____-Privatkonto (IBAN aaa), lautend auf den Rekurrenten, mit Valuta tt.mm. 2021 € 720'000.00 überwiesen. Am gleichen Tag wurden

€ 400'000.00 auf das Konto IBAN bbb, lautend auf den B._____, übertragen. Weiter wurden vom Rekurrenten im Zeitraum vom tt.mm. 2021 bis zum tt.mm. 2021 Wertschriften für insgesamt € 246'614.87 gekauft, welche auf Depots allesamt auf den Rekurrenten lautend, eingelegt wurden.

Es folgten sodann weitere Wertschriftenkäufe mit Einlage auf die auf den Rekurrenten lautenden Swissquote-Depots und weitere pauschale Übertragungen zwischen dem I._____-Konto (IBAN aaa), lautend auf den Rekurrenten, und dem Konto IBAN bbb, lautend auf den B._____.

2.3.

2.3.1.

Mit der Steuererklärung 2021 (Druckdatum 2. Februar 2022: 20:02:50) deklarierte der Rekurrent steuerbare Einkünfte von CHF 4'878.00 (Renten: CHF 4'130.00; Einkünfte aus Wertschriften und Kapitalanlagen von CHF 748.00) und Abzüge von CHF 3'418.00, woraus in Berücksichtigung des Selbstbehaltes für Krankheitskosten und des Kleinverdienerabzuges ein steuerbares Einkommen von CHF 0.00 resultierte. Sodann wurden Aktiven gemäss Wertschriftenverzeichnis von CHF 653'923.00 und Schulden von CHF 86'791.00 (Darlehen von E._____ von CHF 70'200.00; Lombardkredit der G._____ von CHF 16'591.00) angegeben, woraus sich in Berücksichtigung des Steuerfreibetrages ein steuerbares Vermögen von CHF 467'132.00 ergab.

2.3.2.

Im Wertschriftenverzeichnis wurden vom Rekurrenten ein Depot bei der Swissquote H._____ mit der Nr. ccc mit einem Steuerwert von CHF 333'715.00, ein Depot bei der Swissquote H._____ mit der Nr. ddd mit einem Steuerwert von CHF 75'421.00 (mit "NN" für Nutzniessung bezeichnet), ein Depot bei der G._____ mit einem Steuerwert von CHF 69'881.00, zwei I._____-Konti (insbesondere das I._____-Konto [IBAN aaa] mit einem Bestand per 31. Dezember 2021 von CHF 13'521.00), Einzelpositionen an Wertschriften mit einem Steuerwert von insgesamt CHF 85'513.00 und ein Kontokorrent ("GKK") "B._____, R._____" mit einem Saldo von CHF 19'326.00 deklariert, wobei sämtliche genannten Konti und Depots auf den Rekurrenten lauteten.

2.3.3.

Bei den Steuerunterlagen im Veranlagungsverfahren finden sich der Kaufvertrag vom tt.mm. 2021, ein unterzeichneter Darlehensvertrag mit E._____, datiert tt.mm. 2013 über € 100'000.00, sowie eine am 1. Februar 2022 erstellte (nicht unterzeichnete) Bilanz und Erfolgsrechnung des B._____. In der Bilanz werden im Anlagevermögen Wertschriften mit CHF 434'190.00 und bei den Passiven kurzfristige Verbindlichkeiten gegenüber Mitgliedern mit insgesamt CHF 19'326.33 bilanziert. In der

Jahresrechnung 2021 werden Erträge Segeltörn von CHF 4'000.00 und Erträge aus Verkauf Fahrzeuge von CHF 699'960.60 ausgewiesen.

3.

3.1.

Mit der Veranlagung wurde der Verkauf des Katamarans mit Bezahlung des Kaufpreises auf das Konto des Rekurrenten bei der I. _____ als "geldwerte Leistung" qualifiziert und mit CHF 777'600.00 (1 € = CHF 1.08) erfasst. Gestrichen wurde das mit CHF 70'200.00 deklarierte Darlehen von E. _____ mit der Begründung "Verkauf Segeljacht für CHF 777'600; daher sicher auch Schulden vom ehemaligen Kauf zurück bezahlt" (Veranlagungsnotiz auf der Steuererklärung 2021).

3.2.

3.2.1.

Mit der Einsprache machte der Rekurrent geltend, die aufgerechneten Einkünfte von CHF 777'600.00 stellten Einkommen des Vereins B. _____ dar. Der Verkaufspreis sei vollumfänglich an den Verein weitergeleitet worden. Der Rekurrent habe vom Verein keine Einnahmen, sondern nur Darlehen bezogen.

Der Kaufpreis für den Katamaran sei zwar vorerst auf das Privatkonto des Rekurrenten überwiesen worden, da er einen Teil des Erlöses im Auftrag des Vereins in Wertschriften anlegen sollte. Anfang Dezember 2021 sei bei der Swissquote Bank ein Wertschriftenkonto errichtet worden. Die Wertschriften seien anschliessend von der I. _____ auf das Swissquote-Depot übertragen worden. Die Wertschriften des Vereins seien von den privaten Anlagen des Rekurrenten klar getrennt worden. Die beiden Wertschriftenkonti bei der Swissquote Bank enthielten ausschliesslich Vermögenswerte des Vereins. In den Folgemonaten nach dem Verkauf des Katamarans seien sechs Akonto-Überweisungen im Gesamtbetrag von CHF € 801'000.00 ab dem Privatkonto des Rekurrenten an den Verein vorgenommen worden, um den Erlös aus dem Schiffsverkauf an den Verein zu begleichen.

Seit Bestehen des Vereins habe der Rekurrent dem Verein Darlehen gewährt. Diese seien jeweils an die "Bedürfnisse" angepasst worden. Es habe deshalb laufend Transaktionen zwischen dem Privatkonto des Rekurrenten und dem Verein gegeben, die das Darlehen betroffen hätten. Im Leistungsaustausch sei der folgende Saldo zu Gunsten des Vereins von CHF 24'018.55 bzw. € 38'785.00 entstanden:

"Total Leistungen (A. _____ an Verein)	CHF 893'548.- / EUR 850'600.-
Total Leistungen (Verein an A. _____)	CHF 917'566.55 / EUR 889'385.-
Saldo der Leistungen (zugunsten Verein)	CHF 24'018.55 / EUR 38'785.-"

Es sei vergessen worden, ein Darlehen zur Sicherung der Wertschriften zu erstellen. Der Darlehensvertrag über CHF 445'859.96 sei darum nachträglich am tt.mm. 2023 rückwirkend auf den tt.mm. 2021 erstellt worden. Gleichzeitig sei das Darlehen in der Buchhaltung des Vereins erfasst worden. Das steuerbare Einkommen habe effektiv CHF 4'878.00 betragen.

Mit der Steuererklärung 2021 des Vereins sei der ausserbetriebliche Erfolg aus dem Verkauf des Katamarans deklariert und von der Q._____ Steuerbehörde veranlagt worden. Die Verbuchung des Wertschriftendarlehens vom Verein an den Rekurrenten sei vergessen worden und folglich weder in der Buchhaltung erfasst noch in der Steuererklärung des Vereins deklariert gewesen.

3.2.2.

Zu korrigieren seien sodann die privaten Schulden um das von E._____ gewährte Darlehen von CHF 70'200.00. Weiter fehlten als Schuld CHF 445'859.96 aus der Nutzniessung der Wertschriften bei Swissquote. Diese Schuld sei versehentlich nicht deklariert worden. Die Nachberechnungen hätten einen Saldo der Verbindlichkeiten des Rekurrenten gegenüber dem B._____ von CHF 24'018.55 ergeben. In Verrechnung mit dem B._____ vom Rekurrenten gewährten Darlehen von CHF 19'326.33 resultiere eine Schuld von CHF 6'048.92. Die Schulden würden dementsprechend CHF 540'499.88 betragen. Weiter sei das Vermögen um doppelt erfasste Wertschriften im Gesamtbetrag von CHF 84'004.00 herabzusetzen.

3.3.

Mit dem Einspracheentscheid hielt die Vorinstanz an der Besteuerung des Erlöses aus dem Verkauf des Katamarans fest. Der Käuferlös sei über rund 6 Monate (Juni bis Dezember 2021) auf dem privaten Konto des Rekurrenten verblieben, obwohl der B._____ über eigene Konten in Euro und Schweizer Franken verfügt habe. Anschliessend sei das Geld nach den Angaben des Rekurrenten im Auftrag des Vereins in Wertschriften investiert worden, wobei die verwendeten Swissquote-Depots auf den Rekurrenten gelautet hätten. Die Swissquote-Depots seien vom Rekurrenten auch in seiner Steuererklärung 2021 deklariert worden. Erst nachträglich sei ein Darlehensvertrag eingereicht worden, "wonach er als Präsident des Vereins, sich privat den Auftrag erteilt [habe], das Wertschriftendepot bei der Swissquote rückwirkend zu bewirtschaften."

Der Darlehensvertrag mit E._____ vom tt.mm. 2013 zeige, dass der Rekurrent den Katamaran privat gekauft habe und anschliessend in das Geschäftsvermögen des Vereins überführt habe. Die Vorinstanz sei davon ausgegangen, dass das Darlehen mit dem Verkauf des Katamarans getilgt worden sei, weshalb das Darlehen von CHF 70'200.00 nicht als Schuld zu berücksichtigen sei. Die weiteren behaupteten unverzinslichen oder unge-

nügend verzinsten Darlehen zwischen dem Rekurrenten und dem Verein stellten geldwerte Leistungen dar.

Aufgrund dieser Umstände sei festzustellen, dass der Rekurrent mit dem Vereinsvermögen umgegangen sei, als sei es sein eigenes Vermögen. Kein Verein würde unter gleichen Voraussetzungen Transaktionen wie vorliegend erlauben oder den Verkaufserlös auf ein privates Konto auszahlen lassen. Die mit der Einsprache eingereichte Buchhaltung 2021 vom 4. Dezember 2023 stehe weder in Einklang mit der eingereichten Vereinssteuererklärung 2021 noch mit der definitiven Steuerrechnung des Kantons Q._____.

Den Einnahmen aus Segeltörns stünden unverhältnismässig hohe Aufwendungen für Reisespesen sowie für Lebensmittel gegenüber. Die verbuchten Lebensmitteleinkäufe stimmten nicht mit dem erfassten Ertrag überein. Aus dem eingereichten Privatkonto ergebe sich, dass neben den auf dem Konto des Vereins eingegangenen CHF 4'000.00 weitere Einnahmen für Segeltörns vorhanden gewesen seien, welche keinen Eingang in die Buchhaltung gefunden hätten. Weder in der Buchhaltung noch in den Bankkontoauszügen seien Transaktionen ersichtlich, welche mit den im Kaufvertrag vereinbarten Bestimmungen über eine weitere temporäre Nutzung des Katamarans im Zeitraum vom tt.mm. 2021 bis zum tt.mm. 2021 übereinstimmten. Auch der Saldo der flüssigen Mittel per 31. Dezember 2021 stimme nicht mit demjenigen in den Kontoauszügen des Vereins überein. Insgesamt sei die Buchhaltung des Vereins nicht ordnungsgemäss. Die Darstellung der Titelübertragungen der Wertschriften als vermeintliche Begleichung des Erlöses aus dem Schiffsverkauf sei unglaublich. Die Zahlungen entsprächen nicht dem tatsächlichen Verkaufserlös.

Im Ergebnis sei die Überweisung des Kaufpreises auf das private Bankkonto insgesamt als einkommenssteuerpflichtige geldwerte Leistung zu erfassen. Das gelte unabhängig vom Verlauf der weiteren Transaktionen zwischen den Vereinskonto und den Konten des Rekurrenten. Der Rekurrent habe als Vereinspräsident und als Verantwortlicher für das Rechnungswesen das Vereinsvermögen nach eigenem Ermessen verwaltet und für persönliche Zwecke genutzt.

3.4.

Mit Rekurs wurde daran festgehalten, dass dem Rekurrenten aus dem Verkauf des Katamarans keine Mittel zugeflossen seien. Ihm werde zu Unrecht unterstellt, dass er ein von Anfang an simuliertes Darlehen von € 720'000.00 bezogen habe und damit eine geldwerte Leistung vorliege. Der verkaufte Katamaran habe seit Jahren dem B._____ gehört. Er sei als Aktivum in der Vereinsbuchhaltung ausgewiesen worden. In den Jahren vor dem Verkauf hätten die Ausgaben die Einnahmen des Vereins jeweils überstiegen, was sich aus den Vorjahresverlusten in der Veranlagung des

Vereins zeige. Der Katamaran sei verkauft worden, um weitere Verluste zu vermeiden. Der Erlös aus dem Schiffsverkauf sei per Ende 2021 als Kontoguthaben und als Wertschriftendepot in den Aktiven der Vereinsbuchhaltung ausgewiesen worden.

Da es zu Verzögerungen bei der Eröffnung eines Wertschriftendepots lautend auf den Verein gekommen sei, sei ein Teil des Guthabens über ein auf den Rekurrenten lautendes Konto in Wertschriften auf ein auf den Rekurrenten lautendes Depot investiert worden. Nachdem ein auf den Verein lautendes Depot habe eröffnet werden können, seien die Wertschriften auf dieses übertragen worden. Aktuell bestehe weder eine Darlehensforderung des Vereins gegenüber dem Rekurrenten noch eine Darlehensforderung des Rekurrenten gegenüber dem Verein.

Der Rekurrent habe als juristischer Laie ohne vertiefte Buchhaltungskenntnisse die Vereinsführung und die Verwaltung des Vereinsvermögens nach bestem Wissen und Gewissen vorgenommen. Auch wenn Vermögenswerte des Vereins auf Konti des Rekurrenten gelegt worden seien, habe er das Privat- und Vereinsvermögen getrennt voneinander verwahrt. Bei der Swissquote Bank seien ausschliesslich Vermögenswerte des Vereins angelegt worden. Ende 2021 hätten die zwei für den Verein geführten Depots bei der Swissquote einen Wert von CHF 445'859.96 gehabt. Dieses Guthaben sei vom Verein in den Aktiven ausgewiesen worden. Das zeige, dass dem Rekurrenten gar nicht der gesamte Erlös aus dem Schiffsverkauf zugeflossen sein könne. Da die Wertschriften auf den Verein übertragen worden seien, liege auch kein simuliertes Darlehen vor. Die vom Rekurrenten an den Verein geleisteten Zahlungen müssten berücksichtigt werden. Im Umfang der belegten Geldflüsse an den Verein könne keine geldwerte Leistung vom Verein an den Rekurrenten begründet werden.

Der B._____ habe den Erlös aus dem Verkauf des Schiffes verbucht. Ebenso seien per Ende 2021 in den Aktiven flüssige Mittel von CHF 119'701.26 und Wertschriften von CHF 434'190.00 verbucht worden. Der Rekurrent habe demgegenüber das Wertschriftenvermögen in seiner Steuererklärung als Nutzniessungsvermögen deklariert. Damit habe er zum Ausdruck gebracht, dass diese Guthaben nicht ihm zustünden, sondern bloss von ihm verwaltet würden. Es sei insofern erstellt, dass dem Rekurrenten weder Einkommen noch Vermögen aus dem Verein zugeflossen sei. Um die Diskrepanzen zwischen Steuererklärung/Buchhaltung des Vereins und seiner eigenen Steuererklärung zu begründen, habe er nachträglich den Darlehensvertrag mit dem Verein erstellt.

Eine Besteuerung eines Vereinsmitgliedes dürfe nur erfolgen, wenn diesem effektiv ein geldwerter Vorteil zugeflossen sei. Die Gewährung eines Darlehens stelle nur beim Empfänger einen geldwerten Vorteil dar, wenn mit der Rückzahlung nicht gerechnet werden könne und das Darlehen simuliert

sei. Da ein allfälliges Darlehen nicht simuliert gewesen sei, liege auch kein Einkommenszufluss vor. Ein Darlehen stelle keine unentgeltliche Zuwendung dar. Der Rekurrent habe das Darlehen zurückbezahlt. Es sei kein Schuldenerlass gewährt worden.

Beim Vermögen sei eine Darlehensschuld von CHF 445'860.00 zusätzlich zu berücksichtigen, da dem Rekurrenten die Wertschriften des Vereins zu Unrecht zugerechnet worden seien. Auch das Darlehen von E._____ sei mit CHF 72'000.00 zu berücksichtigen. Der Rekurrent sei vom Darlehensgeber kürzlich trotz Teilrückzahlungen auf den gesamten Betrag von CHF 100'000.00 betrieben worden.

3.5.

3.5.1.

Das Gemeindesteueramt P._____ hielt mit der Vernehmlassung am Einspracheentscheid fest. Ergänzend wurde ausgeführt, der Verkauf des Katamarans sei insbesondere auch unter Berücksichtigung des Vermögensvergleichs als geldwerte Leistung zu qualifizieren. Finanzielle Mittel seien ohne erkennbare wirtschaftliche Notwendigkeit als Darlehen zwischen Privat- und Vereinsvermögen transferiert worden. Nicht nur seien nachträglich Darlehensverträge erstellt und die Selbstdекlaration geändert worden. Auch die Vereinsrechnung 2021 sei eigenmächtig angepasst worden, obwohl bereits eine rechtskräftige Veranlagung 2021 in Q._____, dem Sitzkanton des Vereins, vorgelegen habe. Bereits in den Vorjahren sei mit einer anonymen Anzeige auf un versteuerte Bruttoeinnahmen hingewiesen worden.

3.5.2.

Das KStA verwies auf den angefochtenen Einspracheentscheid und die Vernehmlassung des Gemeindesteueramtes P._____.

3.6.

Der Rekurrent machte mit Replik geltend, bisher von einer anonymen Anzeige keine Kenntnis gehabt zu haben. Er liess sodann bestreiten, nicht sämtliche Einkommen versteuert zu haben.

4.

Vorab ist festzuhalten, dass auf die anonyme Anzeige "wegen Verdachtes der schweren Steuerhinterziehung" im vorliegenden Verfahren nicht abgestellt werden kann. Zum einen wird erstmals mit der Vernehmlassung des Gemeindesteueramtes P._____ auf eine solche anonyme Anzeige, gemäss Eingangsstempel am 21. November 2018 zugegangen, verwiesen, ohne dass der Rekurrent je zu einer Stellungnahme aufgefordert worden wäre. Zum anderen wurde in einer Aktennotiz vom Gemeindesteueramt festgehalten, dass jeweils der Vermögensvergleich zu prüfen sei. Im Jahr 2018 sei der Vermögensvergleich "i.O." gewesen. Es

habe eine grosse Vermögensabnahme stattgefunden. Was denn aus dieser unbelegten anonymen Anzeige für das vorliegende Verfahren geschlossen werden könnte, ist nicht nachvollziehbar.

5.

5.1.

Die Vorinstanz hat den Erlös aus dem Verkauf des Katamarans einerseits als einkommenssteuerpflichtige geldwerte Leistung und andererseits als übriges Einkommen bezeichnet. Auf die Kriterien einer geldwerten Leistung und von übrigem Einkommen ist nachfolgend einzugehen.

5.2.

5.2.1.

Gemäss der Generalklausel von § 25 Abs. 1 StG und Art. 7 Abs. 1 Teilsatz 1 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990 (StHG; gleichlautend auch Art. 16 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 [DBG]) unterliegen alle wiederkehrenden und einmaligen Einkünfte der Einkommenssteuer. Das Gesetz enthält keine Definition der steuerbaren Einkünfte, jedoch eine nicht abschliessende Aufzählung der wichtigsten Einkunftsarten (§ 26 - § 32 StG) und eine Begrenzung durch die abschliessende Aufzählung der steuerfreien Einkünfte (§ 33 StG). Im Ergebnis ist dadurch jedes Einkommen steuerbar, das nicht durch § 33 StG steuerbefreit ist (VGE vom 9. März 2015 [WBE.2013.498]; VGE vom 5. November 2024 [WBE.2023.117]; Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 5. Auflage, Muri-Bern 2023, § 25 StG N 3).

5.2.2.

Der Einkommenssteuer nicht unterworfen ist der Vermögensanfall infolge Erbschaft, Vermächtnis, Schenkung oder güterrechtlicher Auseinandersetzung (§ 33 Abs. 1 lit. a StG; vgl. auch die gleichlautenden Art. 7 Abs. 4 lit. c StHG und Art. 24 lit. a DBG).

5.3.

5.3.1.

Gemäss § 29 Abs. 1 lit. c StG sind die Erträge aus beweglichem Vermögen steuerbar, insbesondere Dividenden, Gewinnanteile, Liquidationsüberschüsse und geldwerte Vorteile aus Beteiligungen aller Art. Als Gewinnanteile gelten alle geldwerten Leistungen einer Gesellschaft an die Beteiligten oder diesen nahestehenden Personen, welche den Grund im Beteiligungsverhältnis haben (vgl. Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 29 StG N 40).

5.3.2.

Ein geldwerter Vorteil (verdeckte Gewinnausschüttung) liegt dann vor, wenn eine Gesellschaft, ohne dies ordnungsgemäss als Gewinnverwendung zu verbuchen, einem Anteilsinhaber oder einer ihr nahestehenden Person direkt oder indirekt einen Vorteil zukommen lässt, der einem unabhängigen Dritten so nicht erbracht würde. Das ist dann der Fall, wenn die Gesellschaft für ihre Leistung klarerweise keinen genügenden Gegenwert erhält, wenn also das Verhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung so ungewöhnlich ist, dass es sich mit einem sachgemässen Geschäftsgebarren nicht vereinbaren lässt. Der Sachverhalt muss eindeutig so sein, dass sowohl auf Seite des Empfängers als auch auf Seite der Gesellschaft das Vorliegen einer geldwerten Leistung erkennbar ist (vgl. BGE 119 Ib 116; BGE 113 Ib 25; Urteile des Bundesgerichts vom 13. Juni 2012 [2C_862/2011 und 2C_863/2011; Ertragsverzicht], vom 23. Juli 2003 [2A.602/2002] und vom 22. Mai 2003 [2A.590/2002], je mit Hinweis auf die Judikatur; ASA 63 S. 671; AGVE 2004 S. 133; VGE vom 17. März 2010 [WBE.2009.218]).

Von verdeckten Gewinnausschüttungen wird gesprochen, wenn die Optik der Gesellschaft zur Diskussion steht. Aus der Sicht der begünstigten Person wird dagegen der Begriff der geldwerten Vorteile aus Beteiligungen verwendet (vgl. Urteil des Bundesgerichts vom 12. Oktober 2022 [2C_824/2021], Erw. 4.1. mit Hinweisen).

5.3.3.

Die steuerliche Behandlung als verdeckte Gewinnausschüttung (geldwerter Vorteil) setzt somit kumulativ voraus, dass

- die Gesellschaft (Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft) keine oder keine gleichwertige Gegenleistung erhält,
- der Beteiligte oder eine der Gesellschaft nahe stehende Person oder Unternehmung direkt oder indirekt einen Vorteil erhält, der einem Dritten unter gleichen Bedingungen nicht zugebilligt worden wäre, die Leistung also insofern ungewöhnlich ist, und
- der Charakter dieser Leistung für die Gesellschaftsorgane erkennbar war.

5.3.4.

Als dem Beteiligungsinhaber nahestehend betrachtet das Bundesgericht eine natürliche oder juristische Person, die zum beherrschenden Beteiligungsinhaber enge wirtschaftliche oder persönliche, beispielsweise verwandtschaftliche Beziehungen unterhält. Nahestehend im steuerrechtlichen Sinn sind darüber hinaus Personen, denen der Beteiligungsinhaber gestattet, seine Gesellschaft wie eine eigene zu benutzen (vgl. Urteil des

Bundesgerichts vom 6. August 2015 [2C_16/2015], Erw. 2.3.2., mit Hinweisen).

Gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung genügt es nicht, wenn der Leistungsempfänger allein der Gesellschaft nahesteht. Vielmehr wird das Näheverhältnis zu einem Beteiligungsinhaber oder einer Beteiligungsinhaberin vorausgesetzt. Denn Leistungen an Drittpersonen können steuerlich nur dann als verdeckte Gewinnausschüttungen betrachtet werden, wenn sie ihren Rechtsgrund im Beteiligungsverhältnis haben (vgl. Urteil des Bundesgerichtes vom 27. Februar 2023 [9C_445/2024], Erw. 5.6.1).

5.3.5.

Eine juristische Person darf mit nahestehenden Personen alle zivilrechtlichen Verträge abschliessen, die sie auch mit unabhängigen Drittpersonen rechtsgültig vereinbaren könnte. Rechtsgeschäfte unter nahestehenden Personen bzw. im Konzern sind zu Drittmarktkonditionen vorzunehmen, d.h. sie sind zu den gleichen Bedingungen abzuwickeln, wie sie auch mit aussenstehenden Dritten vereinbart würden (vgl. BGE 138 II 61; Urteil des Bundesgerichts vom 5. Dezember 2011 [20_272/2011], Erw. 3.2.2 = StR 67 S. 129).

5.3.6.

Das Vorliegen einer geldwerten Leistung wird in der Regel zuerst bei der juristischen Person geprüft. Die geldwerte Leistung kann bei der begünstigten Person aber auch dann besteuert werden, wenn die geldwerte Leistung bei der juristischen Person aus irgendwelchen Gründen nicht erfasst wurde und wegen der Rechtskraft der Veranlagung auch nicht mehr zur Besteuerung kommen kann (vgl. Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 29 StG N 44 f., mit Hinweis).

5.3.7.

Die Steuerrekurskommission des Kantons Thurgau hat sich zur Frage der Zurechnung geldwerter Leistungen an Vereinsmitglieder im Urteil vom 10. Dezember 2010 (TVR 2010 Nr. 34) wie folgt geäußert:

"3.2 Solches (Eigen-)Kapital stellen nun aber die Mitglieder ihrem Verein nicht zur Verfügung. Sie besitzen weder ein Kapitalanteilsrecht (Aktie, Stammanteil, Partizipationsschein oder Genossenschaftsanteil) noch ein blosses Gewinnanteilsrecht (Genussschein). Die 'Beteiligung' am Verein umfasst einzig Rechte und Pflichten, die mitgliedschaftlicher Natur sind. Es liegt somit kein Beteiligungsrecht im Sinne von § 22 Ziff. 4 [TG] StG vor. Die gegenteilige Auffassung von Meuter (Besteuerung des Vereins mit Blick auf das neue Revisionsrecht, in: ZStP 2007, S. 27), der geldwerte Leistungen vom Verein auf ein Gewinnanteilsrecht und somit auf einen Genussschein zurückführen will, erweist sich als verfehlt. Die Vereinsmitglieder sind an den Vereinsreserven nicht berechtigt, und sie besitzen auch keinen Anspruch auf einen Anteil am Gewinn. Entsprechend fällt im Unterschied zum Genussschein auf der Ausgabe von Mitgliedschaftsrechten im Verein auch nicht die Emissionsabgabe an (Art. 1 Abs. 1 lit. a Bun-

desgesetz über die Stempelabgaben vom 27. Juni 1973), und eine geldwerte Leistung unterliegt nicht der Verrechnungssteuer (Art. 4 Abs. 1 lit. b Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer vom 13. Oktober 1965). Hierfür fehlt es an einer gesetzlichen Grundlage.

3.3 Die Anwendung der Dreieckstheorie bei geldwerten Leistungen von Vereinen fällt ebenfalls ausser Betracht (a.M. wiederum Meuter, a.a.O., S. 28). Es geht beim Verein nicht darum, die konsequente Durchführung der wirtschaftlichen Doppelbelastung sicherzustellen. Der Gesetzgeber will dies offensichtlich nur bei den Genossenschaften sowie Kapitalgesellschaften. Entsprechend gibt es auch nur dort Massnahmen, um Zwei- oder Mehrfachbelastungen zu mildern. So ist es beispielsweise Vereinen nicht möglich, den Beteiligungsabzug im Sinn von § 86 [TG] StG geltend zu machen, und auf Stufe der Mitglieder steht bei Erhalt von geldwerten Leistungen das Teilsatzverfahren gemäss § 37 Abs. 3 [TG] StG nicht offen, denn in einem wie im anderen Fall fehlt es an einer 'Beteiligung'. Eine wirtschaftliche Doppelbelastung besteht bei Vereinen nur dann und insoweit, als die Statuten vorsehen, dass der Aktivenüberschuss nach durchgeführter Liquidation an die Vereinsmitglieder ausgeschüttet wird. Dies ändert allerdings nichts daran, dass ein Vereinsmitglied an den (Gewinn-)Reserven nicht berechtigt ist. Daraus darf freilich nicht der Schluss gezogen werden, dass geldwerte Leistungen von Vereinen an ihre Mitglieder nicht der Besteuerung unterliegen. Eine Besteuerung darf nach Meinung der Steuerrekurskommission jedoch nur erfolgen, sofern einem Mitglied effektiv ein geldwerter Vorteil zugeflossen ist. Mit anderen Worten muss im Verhältnis zwischen Verein und Mitglied (bzw. nahe stehender Person) die Direktbegünstigungstheorie gelten; insoweit ist dem Vertreter der Rekurrenten beizupflichten. Die gesetzliche Grundlage für eine Besteuerung kann diesfalls in der Einkommensgeneralklausel von § 18 [TG] StG erblickt werden; sofern das Mitglied zudem in einem Arbeitsverhältnis zum Verein steht, kann allenfalls auch auf § 19 [TG] StG zurückgegriffen werden."

5.4.

5.4.1.

Aus den Veranlagungsdetails vom 21. November 2023 ergibt sich, dass CHF 777'600.00 zwar als "geldwerte Leistung" des B._____ erfasst wurden. Nicht erklärt ist damit, warum die geldwerte Leistung nicht als Vermögensertrag, sondern als "Einkünfte aus weiteren Vergütungen" besteuert wurde. Aufgrund der Vorakten ist denn auch nicht ersichtlich, inwiefern die Vorinstanz die Elemente einer geldwerten Leistung – insbesondere in Bezug auf Leistungen eines Vereins an den Vereinspräsidenten – überhaupt geprüft hat. Der Rekurrent als Vereinsmitglied und Präsident des B._____ ist weder beteiligte Person noch nahestehende Person.

5.4.2.

Im Ergebnis kann keine geldwerte Leistung im Sinne der in Erw. 5.3. genannten Kriterien vorliegen, da bei einem Verein insbesondere keine Ausschüttungen aufgrund einer Beteiligung am Kapital einer Gesellschaft erfolgen, sondern nach der zivilrechtlichen Konzeption nur personenbezogene (mitgliedschaftliche) Rechte bestehen. Ein Verein verfolgt entsprechend den zivilrechtlichen Vorgaben keine wirtschaftlichen Zwecke im In-

teresse der Mitglieder. Wird dennoch eine nicht angemessene oder sogar gegenleistungslose Entschädigung ausgerichtet, erfolgt eine Besteuerung weder als Arbeitseinkommen noch als geldwerte Leistung, sondern als übriges Einkommen. Zu prüfen ist, ob und in welchem Umfang dem Rekurrenten direkt ein geldwerter Vorteil (vgl. die Ausführungen der Steuerkommission Thurgau zur Direktbegünstigtentheorie [Erw. 5.3.]) als übriges Einkommen zugeflossen ist.

5.5.

In beweisrechtlicher Hinsicht sind steuerbegründende Tatsachen grundsätzlich von den Steuerbehörden nachzuweisen. Diese Verpflichtung zum Beweis findet ihre Grenze jedoch an der Zumutbarkeit, den steuerlich massgeblichen Sachverhalt uneingeschränkt zu rekonstruieren. Mittels Beweislastumkehr kann dem Steuerpflichtigen der Gegenbeweis auferlegt werden, wenn die Behörde glaubt, über genügend Anhaltspunkte zu verfügen, um über den Sachverhalt entscheiden zu können. Bezüglich der Sachverhaltsermittlung ist dies dann der Fall, wenn von Seiten der Gesellschaft eine ungewöhnliche Leistung vorliegt, die sich mit einem sachgemässen Geschäftsgebaren nicht vereinbaren lässt. Ist eine ungewöhnliche Leistung ausgewiesen, darf die Steuerbehörde vermuten, dass die Leistung zu Gunsten einer dem Gesellschafter nahestehenden Person erbracht wurde (vgl. VGE vom 17. März 2010 [WBE.2009.218], Erw. 3.2. mit Hinweisen).

6.

6.1.

6.1.1.

Vorab ist festzuhalten, dass es absolut ungewöhnlich und unerklärlich ist, warum der Rekurrent den Kaufpreis aus dem Verkauf des Katamarans auf sein Privatkonto überweisen liess, wenn doch der Verein Vertragspartei war und über eigene Konti in Schweizer Franken und Euro verfügte. Ein solches Vorgehen ist im Geschäftsverkehr nicht nur absolut unüblich, sondern auch hinsichtlich des mit der Besitzübertragung der Gelder verbundenen Eigentumserwerbs höchst bedenklich. Ein solches Vorgehen lässt sich denn auch unter keinem Titel mit der im Rekurs aufgestellten Behauptung vereinbaren, der Rekurrent habe als "juristischer Laie" gehandelt. Der Unterschied zwischen "Mein" und "Dein" muss zweifellos auch dem Rekurrenten, selbst wenn er ein "juristischer Laie" gewesen sein will, als bekannt angerechnet werden.

6.1.2.

Selbst wenn es – wie vom Rekurrenten unbelegt behauptet – Probleme bei der Einrichtung eines Wertschriftendepots gegeben haben sollte, hätte das Geld insgesamt auf das Vereinskonto des B._____ überwiesen werden müssen, auch wenn eine für den Erwerb von Wertschriften erforderliche Depoteröffnung abzuwarten gewesen sein sollte. Es trifft daher – wie die Vorinstanz geltend macht – zu, dass der Rekurrent im Zeitpunkt des

Vertragsabschlusses und im Zeitpunkt der Überweisung des Kaufpreises zwischen eigenen Mitteln und Mitteln des B._____ offensichtlich nicht unterschieden hat und frei über die Mittel des Vereins verfügte.

6.1.3.

Ebenso wurde für die Entnahme von Geldmitteln aus Konten des B._____ und die Einlage von Geldmitteln in Vereinskonti kein korrektes und nachvollziehbares Kontokorrentkonto geführt. Das ergibt sich einerseits aus der Bilanz und Jahresrechnung 2021 des B._____, wo als Passivum kurzfristige Verbindlichkeit gegenüber von Mitgliedern (ausschliesslich den Rekurrenten) von insgesamt CHF 19'326.33 verbucht wurden, ein solches Guthaben in der Steuererklärung 2021 des Rekurrenten jedoch fehlte, und aus der Einsprache andererseits, wo dann unverhofft von einer Schuld des Rekurrenten gegenüber dem Verein ("Saldo der Leistungen [zugunsten des Vereins]"; Einsprache S. 4) von CHF 24'018.55 ausgegangen wurde.

6.1.4.

Das Vorgehen des Rekurrenten indiziert unzweifelhaft, soweit der Kaufpreis nicht zeitnah (etwa Überweisung von € 400'000.00 am tt.mm. 2021 [Tag des Zahlungseingangs des Kaufpreises]) an den B._____ weitergeleitet wurde, dass er das aus dem Verkauf des Katamarans stammende Geld weitgehend wie eigenes Vermögen behalten und verwalten wollte.

6.2.

Soweit der Rekurrent von den am tt.mm. 2021 auf seinem Konto bei der I._____ gutgeschriebenen € 720'000.00 am gleichen Tag € 400'000.00 auf ein Konto des B._____ überwiesen hat, kann vorerst nicht uneingeschränkt von einem dem Rekurrenten im Jahr 2021 zugeflossenen geldwerten Vorteil ausgegangen werden.

6.3.

6.3.1.

Anders verhält es sich hingegen von Anfang an mit den weiteren € 320'000.00, welche entweder auf dem Konto des Rekurrenten bei der I._____ oder aber auf einem auf seinen Namen lautenden Wertschriftenkonto angelegt wurden und damit in seinem Herrschaftsbereich verblieben. Weitere Wertschriftentransaktionen auf den Namen des Rekurrenten führten per 31. Dezember 2021 sodann zu einem Guthaben von CHF 445'859.96. In diesem Umfang ist daher von einem aus Mitteln des B._____ stammenden Vermögensstandsgewinn des Rekurrenten und damit in diesem Umfang von steuerbarem Einkommen auszugehen.

6.3.2.

Der Rekurrent hat während des gesamten bisherigen Verfahrens nie den von ihm behaupteten Auftrag zur Vermögensverwaltung in Wertschriften – den er sich im Übrigen selbst erteilt haben will – belegt, sei es mit einem Vorstands- oder sei es mit einem Generalversammlungsbeschluss des B._____. Auch sonstige Schriftstücke, wie etwa eine Nachfrage der I._____, über die Herkunft der auf das I._____-Konto des Rekurrenten eingezahlten Mittel, wurden nicht eingereicht. Auf Anfrage der Bank hätte er die Mittelherkunft erklären und die Eigentumsrechte an der Einzahlung klären müssen. Über die behauptete Nutzniessung an den Mitteln des Vereins wurde keine schriftliche Vereinbarung abgeschlossen, jedenfalls liegt keine solche vor.

6.3.3.

Ebenso lässt die nachträgliche Vereinbarung über ein Darlehen, das dem Rekurrenten vom Verein B._____ gewährt worden sein soll, Fragen offen. So unterzeichnete der Rekurrent den nachträglich erstellten Darlehensvertrag sowohl für den B._____ als Darlehensgeber, als auch als Darlehensnehmer. Auch wenn der Rekurrent über eine Einzelzeichnungsberechtigung verfügte, liegt mit der doppelten Unterzeichnung dennoch eine verpönte Selbstkontraktion vor, was umso mehr gilt, als die zwei weiteren Vorstandsmitglieder ohne Weiteres kollektiv zu zweien die den Rekurrenten betreffende Vereinbarung hätten unterzeichnen können.

6.3.4.

Das mit dem nachträglich erstellten Vertrag vom tt.mm. 2023 behauptete Darlehen steht vorab in Widerspruch zur in der Steuererklärung vom Rekurrenten deklarierten Nutzniessung. Es kann nicht gleichzeitig ein Darlehen und eine Nutzniessung an denselben Werten vorliegen. Weiter ist der Darlehensvertrag vom tt.mm. 2023 in sich selbst widersprüchlich. So wird im ersten Absatz behauptet, der Darlehensnehmer unterhalte "im Auftrag des Vereins zwecks Handel und Verwaltung der Wertschriften" die Depots bei der Swissquote. Im zweiten Absatz wird dann die Einräumung eines Darlehens im Wert der Wertschriften umschrieben. Beides zusammen – Auftrag zur Verwaltung fremder Wertschriften und Darlehen an den Rekurrenten – kann nicht zutreffen. Wurde ein Verwaltungsauftrag erteilt, wären die Wertschriften selbstredend im Eigentum des Vereins verblieben, zwar auf den Namen des Rekurrenten deponiert, aber auf Rechnung und im Eigentum des B._____ angelegt. Wurde jedoch ein Darlehen gewährt, mit dem vom Rekurrenten Wertschriften angeschafft wurden, gehörten die Wertschriften dem Rekurrenten, der zur Rückzahlung des Darlehens verpflichtet gewesen wäre. In Bezug auf den Darlehensvertrag vom tt.mm. 2023 ist auch festzustellen, dass dieser einem Drittvergleich nicht standhält. So wurden keinerlei Sicherheiten, keine marktübliche

Verzinsung oder konkrete Rückzahlungsmodalitäten vereinbart. Auch das spricht dafür, dass kein Darlehen gewährt wurde.

6.3.5.

Der Rekurrent hat sich im Verlauf des Verfahrens zunehmend in Widersprüche verwickelt, welche seine Angaben insgesamt als unglaubwürdig erscheinen lassen. Aufgrund dessen und insbesondere auch aufgrund des Umstandes, dass der Darlehensvertrag am gleichen Tag wie die Einsprache verfasst und erstmals mit der Einsprache in das Steuerverfahren eingeführt wurde, kann nicht von einem Darlehen an den Rekurrenten ausgegangen werden. Im Jahr 2021 ist vielmehr von einem Einkommenszufluss im Umfang von CHF 445'859.96 auszugehen.

6.4.

6.4.1.

Von der Vorinstanz wurde insbesondere in der Vernehmlassung festgestellt, dass die Steuererklärung und auch die Vereinsbuchhaltung (unzulässigerweise) angepasst worden und "Ungereimtheiten" in der Vereinsbuchhaltung (nicht verbuchte Zahlungen von Segeltörns, welche auf das Privatkonto des Rekurrenten erfolgten) festgestellt worden seien. Ausgeführt wurde auch, dass die für Segeltörns verbuchten Einnahmen in keinem Verhältnis zu den ausgewiesenen Ausgaben für Lebensmittel oder Reisespesen standen.

6.4.2.

Es trifft zu, dass im I._____ Privatkonto EUR (aaa), lautend auf den Rekurrenten, Vergütungen von J._____ vom 21. Juni 2021 über € 4'000.00 für "Rechnung [...] Segeltoern M._____" und vom 6. September 2021 über € 185.00 ausgewiesen werden und am 26. Juli 2021 auf das gleiche Konto eine Überweisung von K._____ für "Segeltoern M._____" [...] (vgl. zum Zeitpunkt die Ziff. 5.1. und 5.2. des Kaufvertrages vom tt.mm. 2021) erfolgte. Die entsprechenden Zahlungen wurden weder in der Buchhaltung des B._____, noch vom Rekurrenten, welcher bisher Segeltörns gegen Entgelt durchführte, als Einkommen angegeben. Das ist zu korrigieren. Es sind € 6'185.00 bzw. CHF 6'686.00 (Jahresmittelkurs der Eidgenössischen Steuerverwaltung 1 € = CHF 1.08101082) zum Einkommen des Rekurrenten zu rechnen.

6.4.3.

Soweit erstmals überhöhte Essenskosten und Reisespesen im Einspracheentscheid erwähnt und mit der Vernehmlassung sinngemäss als einkommenssteuerpflichtig geltend gemacht wurden, jedoch weder das KStA noch das Gemeindesteueramt P._____ konkrete Anträge stellen, ist ein dem Rekurrenten zugeflossener geldwerter Vorteil von den beweisbelasteten Steuerbehörden nicht nachgewiesen. Eine allenfalls gebotene Einkommenskorrektur kann nicht erfolgen.

6.5.

6.5.1.

Nach dem Gesagten hat der Rekurrent dem Verein zustehende Gelder durch Einzahlung auf sein Privatkonto im Jahr 2021 vereinnahmt. Es stellt sich daher die Frage, ob die Kaufpreiszahlung von ihm nicht (mindestens teilweise) veruntreut wurde und insofern ein Rückforderungsanspruch des B._____ gegenüber dem Rekurrenten bestand.

6.5.2.

Das Spezialverwaltungsgericht hat sich zur Rückerstattung deliktisch erworbener Ansprüche im SGE vom 16. Januar 2020 (3-RV.2018.210) wie folgt geäußert.

"4.10.

4.10.1.

Grundsätzlich sind auch rechtswidrig erlangte Vermögenszugänge aufgrund eines Vermögensdelikts steuerlich realisiert und daher steuerbar und zu deklarieren. Im Folgenden ist jedoch zu untersuchen, ob der rechtswidrige Einkommenszufluss durch eine Rückgabeverpflichtung neutralisiert wird/wurde und daher nicht der Einkommenssteuer unterliegt.

4.10.2.

Steuerlich realisiert wird nur der rechtswidrige Erwerb einer unentziehbaren rechtlichen oder tatsächlichen Position, die mit keiner Rückgabepflicht belastet ist (M. Reich, Steuerrecht, 2. Auflage 2012, § 10 N 28b; Urteil des Bundesgerichts vom 3. November 2016 [2C_616/2016/2C_617/2016], Erw. 2.2.3 ff.; Urteil des Bundesgerichts vom 24. März 2014 (2C_692/2013, 2C_693/2013) Erw. 4.2, ASA 82 S. 740, StR 69/2014 S. 531). Von Gesetzes wegen sind die rechtswidrig erlangten Vermögenswerte mit einem korrelierenden Vermögensabgang belastet etwa durch Einziehen des rechtswidrig erlangten Vermögens aufgrund des Strafrechts und Rückgabe aufgrund einer zivilrechtlichen Entscheidung im Adhäsionsverfahren zum Strafprozess. Von einer hinreichenden Korrelation ist freilich nur zu sprechen, falls der Zusammenhang sachlich und zeitlich derart eng ist, dass der Zugang für den Abgang notwendig und ursächlich ist.

4.10.3.

Nur die ernstlich drohende und bevorstehende Ablieferungspflicht kann steuerlich neutralisierende Wirkung entfalten (dazu auch M. Reich, in: Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Direkte Bundessteuer, 3. Auflage 2017, Art. 16 DBG N 25). Die Neutralisation darf nicht leichtthin angenommen werden, ansonsten die Schranke zwischen (steuerlich massgebendem) Einkommenszufluss und (steuerlich unbeachtlicher) Einkommensverwendung zu verwischen droht.

Droht ernstlich die Rückforderung des Zugangs, so darf darüber (einstweilen) steuerlich nicht abgerechnet werden (Urteil des Bundesgerichts vom 3. November 2016 [2C_616/2016 / 2C_617/2016], Erw. 2.2.5). Der schwebende Zustand dauert an, bis nach den Umständen anzunehmen ist, dass mit einer Rückerstattung nicht mehr gerechnet werden muss. Mit dem Wegfall der drohenden Neutralisierung tritt die bis dahin aufgeschobene Realisation ein."

(vgl. auch RGE vom 13. März 1996 [RV.94.50212/K 1430] zur Abgrenzung von Schuld- und Schadenszinsen).

6.5.3.

Vorliegend bestehen keine Anzeichen dafür, dass bisher ein strafrechtlich relevantes Vorgehen geahndet worden wäre oder aktuell noch verfolgt würde. Insofern ist von keiner strafrechtlich begründeten Rückerstattungspflicht eines geldwerten Vorteils auszugehen.

6.6.

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass dem Rekurrenten übriges Einkommen zuzurechnen ist. Das Einkommen aus weiteren Vergütungen reduziert sich dabei von CHF 777'600.00 um CHF 325'054.00 (CHF 777'600.00 - CHF 445'860.00 – CHF 6'686.00) auf CHF 452'546.00. Das steuerbare Einkommen reduziert sich dementsprechend von CHF 779'934.00 um CHF 325'054.00 (Die Aufrechnung der Krankheitskosten durch den Selbstbehalt bleibt unverändert) auf CHF 454'880.00, gerundet CHF 454'800.00.

7.

7.1.

7.1.1.

Der Rekurrent deklarierte mit der Steuererklärung 2021 (Druckdatum: "02.02.22, 20:02:50") Vermögenswerte von CHF 653'923.00 (Wertschriftenverzeichnis), Schulden von CHF 86'791.00 und nach Abzug des Freibetrages von CHF 100'000.00 ein steuerbares Vermögen von CHF 467'132.00. Bei den Schulden wurde ein von E._____ gewährtes Darlehen von CHF 70'200.00 und ein Lombardkredit der G._____ von CHF 16'591.00 angegeben.

7.1.2.

Die Steuerkommission P._____ veranlagte den Rekurrenten mit einem steuerbaren Vermögen von CHF 537'332.00. In Abweichung zur Selbstdeklaration wurde das Darlehen von E._____ von CHF 70'200.00 gestrichen. Aus der Veranlagungsnotiz auf der bearbeiteten Steuererklärung wurde "Verkauf Segeljacht für CHF 777'600; daher sicher auch Schulden vom ehemaligen Kauf zurück bezahlt" angeführt.

7.2.

7.2.1.

Im Einspracheverfahren reichte der Rekurrent zwar eine bis auf das Druckdatum unveränderte Steuererklärung (Druckdatum: 07.12.23, 15:43:19) ein. In der Einsprache wurde jedoch beantragt, dass das Vermögen um CHF 84'004.00 zu reduzieren sei, da verschiedene Aktienpositionen "bereits im Wertschriften Portfolio enthalten sind oder per 31.12.2021 nicht mehr existieren." Weiter wurde statt eines Aktivdarlehens von

CHF 19'326.33 (in der Steuererklärung nicht deklariert) gegenüber dem Verein eine Schuld des Rekurrenten von CHF 24'018.55 geltend gemacht. Dementsprechend bestehe "nach Korrektur eine Schuld von CHF-6'048,92 gegenüber dem Verein." Weiter wurde die Anerkennung einer Schuld aus dem Darlehen E. _____ von neu € 70'200.00 bzw. von CHF 72'000.00 verlangt. Ebenso wurde die Berücksichtigung von CHF 445'859.96 "für das Darlehen aus der Nutzniessung für die Wertschriften bei Swissquote" beantragt. Es wurden Schulden von total CHF 540'499.88 geltend gemacht.

7.2.2.

Die Vorinstanz hat im Einspracheentscheid festgehalten, dass das vom Rekurrenten mit nachträglichem Darlehensvertrag geltend gemachte Darlehen nicht als Schuld zu berücksichtigen sei. Sinngemäss wurde sodann unter Verweis auf den korrigierten Abschluss des B. _____ geltend gemacht, dass die behauptete Schuld aus dem Kontokorrent aufgrund der "Nachberechnung" nicht nachvollziehbar sei. Unverändert wurde die Schuld gegenüber E. _____ nicht als ausgewiesen erachtet. Auch den Ausführungen zur doppelten Erfassung von Wertschriften wurde nicht gefolgt.

7.3.

7.3.1.

Mit Rekurs wurde die Reduktion des steuerbaren Vermögens um CHF 517'859.96 auf CHF 19'472.04 verlangt. Das Darlehen von CHF 445'859.96 sei nicht simuliert. Zudem schulde der Rekurrent E. _____ bis heute noch CHF 72'000.00. Der Rekurrent sei von E. _____ über CHF 100'000.00 betrieben worden. Zur noch im Einspracheverfahren geltend gemachten "Kontokorrentschuld" und zu den doppelt erfassten Wertschriften wurden keine Angaben gemacht und auch kein entsprechender Antrag gestellt. Dementsprechend ist nachfolgend auf letztere nicht weiter einzugehen, zumal dafür auch jegliche nachvollziehbaren Nachweise fehlen.

Die Vorinstanz hat im Einspracheentscheid zu Recht festgehalten, dass die vom Rekurrenten für den B. _____ geführte Buchhaltung nicht ordnungsgemäss ist. Nicht nur fehlen Einnahmen aus Segeltörns. So ist etwa auch die in der Einsprache eingefügte Berechnung einer Schuld des Rekurrenten gegenüber dem Verein von € 38'785.00 bzw. umgerechnet CHF 24'018.55 offensichtlich falsch, lag doch der Umrechnungskurs bei CHF 1.08 für 1 Euro. Welche Aktien denn doppelt erfasst worden sein sollen, erschliesst sich ebenso wenig.

7.4.

7.4.1.

Nachdem das behauptete Darlehen von CHF 445'859.96 bei der Einkommensbesteuerung nicht anerkannt wurde, sondern vielmehr in diesem Um-

fang von Einkommen auszugehen ist, kann auch bei der Vermögenssteuer die Anerkennung als Schuld nicht in Frage kommen. Es ist auf die entsprechenden Erwägungen (Erw. 6) zu verweisen.

7.4.2.

Anders verhält es sich beim Darlehen E._____. Es ist glaubhaft, dass dem Rekurrenten – und nicht dem B._____ – gestützt auf den Darlehensvertrag vom tt.mm. 2013 (nicht unterzeichnetes Exemplar, Rekursbeilage 13; unterzeichnetes Exemplar, Einsprachebeilage 15) ein Darlehen von € 100'000.00 gewährt wurde. Der Rekurrent machte selbst mit der Steuererklärung eine Restschuld von CHF 70'200.00 geltend. Mit Einsprache und Rekurs wurde demgegenüber von einer Restschuld von € 70'200.00 bzw. umgerechnet CHF 72'000.00 ausgegangen. Nachdem mit Schreiben des Rechtsvertreters von E._____ die Restschuld aus dem Darlehen per 2021 mit € 94'417.46 (Darlehensschuld zuzüglich kumulierte Zinsen) und im Zahlungsbefehl die Schuld mit CHF 70'432.50 zuzüglich Zinsen von CHF 17'027.69 (Stand 31. Dezember 2014) angegeben wurde, kann – da gegen den Zahlungsbefehl Rechtsvorschlag erhoben wurde ("Opposizione totale") – nur der vom Rekurrenten geltend gemachte Schuldbetrag als ausgewiesen gelten. Insofern ist das steuerbare Vermögen um CHF 72'000.00 zu reduzieren.

7.5.

In teilweiser Gutheissung des Rekurses ist das steuerbare und satzbestimmende Vermögen von CHF 537'332.00 um CHF 72'000.00 auf CHF 463'332.00, gerundet CHF 463'000.00, herabzusetzen.

8.

Der Rekurs ist somit teilweise gutzuheissen. Das steuerbare und satzbestimmende Einkommen wird auf CHF 454'800.00 festgesetzt. Das steuerbare und satzbestimmende Vermögen wird auf CHF 463'000.000 reduziert.

9.

Eine Minderheit des Gerichtes hätte den Rekurs auch über die bereits am tt.mm. 2021 auf ein Vereinskonto weitergeleiteten € 400'000.00 hinaus gutgeheissen. So war der Erlös aus dem Bootsverkauf in der Jahresrechnung des B._____ verbucht worden. So können auch die weiteren Transaktionen zwischen Rekurrent und Verein mit dem Ziel von Wertschriftenkäufen im Auftrag des B._____ im Gesamten weitgehend nachvollzogen werden. Dafür spricht nach der Minderheitsmeinung auch die Deklaration in der Steuererklärung des Rekurrenten, wo die Wertschriftenkonti mit dem Zusatz "NN" (= Nutzniessung) ausgewiesen wurden.

Auch nach der Minderheitsmeinung sind jedoch die nicht verbuchten Zahlungen von J._____ und K._____ für einen Segeltörn im Gesamtbetrag von € 6'185.00 beim Rekurrenten als Einkommen zu erfassen.

10.

10.1.

Gemäss § 189 Abs. 1 StG werden die Kosten des Rekursverfahrens der unterliegenden Partei auferlegt. Bei teilweiser Gutheissung des Rekurses sind die Kosten anteilmässig aufzuteilen.

10.2.

Der Rekurrent obsiegt gemessen an seinen Anträgen zu rund 45 %. Er hat daher 55 % der Kosten des Rekursverfahrens zu tragen (§ 189 Abs. 1 StG). Der Rest wird auf die Staatskasse genommen.

10.3.

Zudem ist dem Rekurrenten für die Vertretung im Rekursverfahren eine Parteientschädigung auszurichten (§ 189 Abs. 2 StG). Bei der Vertretung durch Rechtsanwälte und Rechtsanwältinnen stellt der Anwaltstarif gemäss dem Dekret über die Entschädigung der Anwälte vom 10. November 1987 (Anwaltstarif, AnwT) die obere Grenze des Parteikostenersatzes dar (AGVE 1981 S. 281 ff.; SGE vom 21. Juli 2016 [3-RV.2015.160]).

Vorliegend beträgt der Streitwert rund CHF 178'000.00. Der Fall hat einen mittleren Schwierigkeitsgrad und eine mittlere Bedeutung. Zudem ist von einem mittleren erforderlichen Aufwand auszugehen. Es rechtfertigt sich daher, die Parteientschädigung in Anwendung von § 8a Abs. 1 lit. a Ziff. 4 und Abs. 2 AnwT sowie § 8c Abs. 1 AnwT auf CHF 7'000.00 (inkl. MWSt und Auslagen) festzusetzen. Davon sind dem Rekurrenten 45 % mit CHF 3'150.00 (inkl. MWSt und Auslagen) zu ersetzen.

Das Gericht erkennt:

1.

In teilweiser Gutheissung des Rekurses werden das steuerbare und satzbestimmende Einkommen auf CHF 454'800.00 und das steuerbare und satzbestimmende Vermögen auf CHF 463'000.00 festgesetzt.

2.

Der Rekurrent hat die Gerichtsgebühr von CHF 6'000.00 zu 55 % mit CHF 3'300.00 zu bezahlen. Der Rest wird auf die Staatskasse genommen.

3.

Es wird eine Parteientschädigung von CHF 3'150.00 (inkl. MWSt) ausgerichtet.

Zustellung an:

die Vertreterin des Rekurrenten (2)

das Kantonale Steueramt

das Gemeindesteueramt P. _____

Rechtsmittelbelehrung

Dieser Entscheid kann **innert 30 Tagen** seit der Zustellung mit **Beschwerde** beim **Verwaltungsgericht** des Kantons Aargau angefochten werden. Die Beschwerde ist in doppelter Ausfertigung **beim Spezialverwaltungsgericht, Obere Vorstadt 37, 5001 Aarau, einzureichen**. Die Frist steht still vom 7. Tag vor bis und mit dem 7. Tag nach Ostern, vom 15. Juli bis und mit 15. August und vom 18. Dezember bis und mit dem 2. Januar. Die unterzeichnete Beschwerdeschrift muss einen Antrag, wie der Entscheid zu ändern sei, sowie eine Begründung enthalten. Der angefochtene Entscheid und als Beweismittel angerufene Urkunden sind beizulegen (§§ 28 und 43 f. des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege vom 4. Dezember 2007 [VRPG] in Verbindung mit Art. 145 Abs. 1 der Schweizerischen Zivilprozessordnung vom 19. Dezember 2008 [ZPO]; §§ 187, 196 und 198 des Steuergesetzes vom 15. Dezember 1998 [StG]).

Aarau, 23. April 2026

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Die Gerichtsschreiberin:

Heuscher

Ha