



Fall-Nr.: B 2023/69, B 2023/70
Stelle: Verwaltungsgericht
Rubrik: Verwaltungsgericht
Publikationsdatum: 10.10.2024
Entscheiddatum: 17.08.2023

Entscheid Verwaltungsgericht, 17.08.2023

Steuerrecht, Art. 20 Abs. 1 lit. c DBG, Art. 33 Abs. 1 lit. c StG Der Vater des Beschwerdeführers war Gesellschafter einer GmbH, welche ein vom Beschwerdeführer in die Schweiz importiertes Schulflugzeug betrieben hatte. Das Eigentum der Gesellschaft am Flugzeug ist indessen nicht ausreichend dargetan. Handelt es sich um einen Nonvaleur, sind die damit verbundenen Ausgaben bei der Gesellschaft nicht geschäftsmässig begründet und als geldwerte Leistung beim Gesellschafter aufzurechnen. (Verwaltungsgericht, B 2023/69, B 2023/70). Die gegen dieses Urteil erhobene Beschwerde ans Bundesgericht wurde mit Urteil vom 23. September 2024 abgewiesen (Verfahren 9C_595/2023).

Entscheid vom 17. August 2023

Besetzung

Abteilungspräsidentin Lendfers; Verwaltungsrichterin Reiter, Verwaltungsrichter Zogg;
Gerichtsschreiber Scherrer

Verfahrensbeteiligte

Kantonales Steueramt, Davidstrasse 41, 9001 St. Gallen,

Beschwerdeführer,

gegen

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



Vorinstanz,

A.__,

Beschwerdegegner,

vertreten durch UV-Treuhand & Partner AG, Untere Bahnhofstrasse 19, Postfach 56,
9500 Wil SG,

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

Beschwerdebeteiligte,

Gegenstand

**Kantons- und Gemeindesteuern sowie direkte Bundessteuer, Steuerperioden
2011 (Nachsteuern) und 2012, von B.__ und C.__ sel.**

Das Verwaltungsgericht stellt fest:

A.

Das Ehepaar B.__ und C.__ wohnte in Z.__. B.__ war einziger Gesellschafter sowie Geschäftsführer der D.__ GmbH mit Sitz an der Wohnadresse des Ehepaares. Die im 25. November 2010 ins Handelsregister eingetragene Gesellschaft bezweckte Beratungen aller Art und den Betrieb von Schulflugzeugen. Am 10. Dezember 2013 verstarb C.__, am 19. März 2014 B.__. Einziger Erbe ist der gemeinsame Sohn A.__.

B.

B.a.

Am 2. April 2013 wurde das Ehepaar B.__ und C.__ sel. für die Kantons und Gemeindesteuern 2011 mit einem steuerbaren Einkommen von CHF 49'900 und mit einem steuerbaren Vermögen von CHF 814'000 sowie für die direkte Bundessteuer 2011 mit einem steuerbaren Einkommen von CHF 48'100 veranlagt. Diese



St.Galler Gerichte

Veranlagungen sind rechtskräftig. Die Steuererklärung 2012 ging am 10. Januar 2014 bei der Veranlagungsbehörde ein; darin deklarierte das Ehepaar B.__ und C.__ sel. ein steuerbares Einkommen von CHF 81'600 und ein steuerbares Vermögen von CHF 641'080.

B.b.

Im Zusammenhang mit dem als Liebhaberei eingestuftem Betrieb eines Flugzeuges samt Zugfahrzeug durch die D.__ GmbH meldete die Abteilung juristische Personen des kantonalen Steueramtes der Abteilung natürliche Personen verdeckte Gewinnausschüttungen an den Gesellschafter, nämlich für das Geschäftsjahr 2011 am 24. Januar 2014 CHF 243'185 (Anschaffung des Flugzeuges und des Zugfahrzeuges CHF 15'900, Flugzeugunterhalt CHF 25'800) und für das Geschäftsjahr 2012 am 30. Juli 2014 CHF 24'700 (Flugzeugunterhalt CHF 30'054 abzüglich Erlöse CHF 5'337).

Für das rechtskräftig veranlagte Steuerjahr 2011 verfügte das kantonale Steueramt am 27. Januar 2017 Nachsteuern samt Zins von CHF 33'115 für die Kantons- und Gemeindesteuern und von CHF 16'166 für die direkte Bundessteuer. Die Veranlagungsbehörde ging von noch nicht besteuerten Einkünften von CHF 266'485 (CHF 243'185 Flugzeug und Zugfahrzeug, CHF 16'800 Lohn, CHF 2'600 und CHF 3'900 Pauschalspesen) und Vermögensbestandteilen von CHF 189'699 (CHF 161'188 und CHF 12'720: Anschaffungspreise von Flugzeug und Zugfahrzeug abzüglich 20 Prozent Entwertung; CHF 15'791 Darlehen des Gesellschafters an die D.__ GmbH) aus. Für das Steuerjahr 2012 legte das kantonale Steueramt am 31. Januar 2017 das steuerbare Einkommen auf CHF 112'100 (Kantons- und Gemeindesteuern) beziehungsweise CHF 92'400 (direkte Bundessteuer) und das steuerbare Vermögen auf CHF 1'169'000 (Kantons- und Gemeindesteuern) fest. Darin waren geldwerte Leistungen der D.__ GmbH von CHF 24'700 aus dem Betrieb des Flugzeuges und von CHF 2'600 aus Pauschalspesen berücksichtigt. Zudem erhöhte es die Einkünfte des Gesellschafters aus der unselbständigen Erwerbstätigkeit bei der D.__ GmbH um Pauschalspesen von CHF 3'600.

B.c.

Am 9. Mai 2017 wies das kantonale Steueramt die gegen die Nachsteuerverfügung 2011 erhobene Einsprache ab, jene gegen die Veranlagungsverfügung 2012 hiess es teilweise gut, indem es die Pauschalspesen von CHF 3'600 nicht bei den Erwerbseinkünften, sondern als – bei der direkten Bundessteuer mit 60 Prozent steuerbaren – Beteiligungsertrag aufrechnete und den Berufskostenabzug bei den Kantons- und Gemeindesteuern um CHF 20 kürzte. Damit ergab sich ein steuerbares



St.Galler Gerichte

Einkommen von CHF 112'200 für die Kantons- und Gemeindesteuern und von CHF 90'900 für die direkte Bundessteuer. An den Aufrechnungen für geldwerte Leistungen aus der Anschaffung und dem Betrieb des Flugzeuges und des Zugfahrzeuges hielt es fest.

A.___ erhob gegen die Einspracheentscheide, soweit sie die Aufrechnungen aus der Anschaffung und dem Betrieb des Flugzeuges und des Zugfahrzeuges betrafen, Rekurs und Beschwerde. Die Verwaltungsrekurskommission hiess die Rechtsmittel am 22. Januar 2018 teilweise gut. Sie kam zusammenfassend zum Schluss, die Kosten für den Unterhalt des Flugzeuges und des Zugfahrzeuges seien zu Recht bei den Einkünften als geldwerte Leistungen aufgerechnet worden. Nicht zulässig sei es jedoch, im Interesse des Gesellschafters angeschaffte Vermögensobjekte kurzerhand wirtschaftlich oder gar sachenrechtlich dem Gesellschafter zuzuordnen und die Anschaffungen als geldwerte Leistungen beim Einkommen und Vermögen des Gesellschafters aufzurechnen.

Sowohl das kantonale Steueramt als auch A.___ wandten sich gegen diese Beurteilung. Das Verwaltungsgericht wies am 27. Juni 2019 die Beschwerde des Steueramtes ab, jene von A.___ hiess es teilweise gut (Verfahren B 2018/54-58 und 70). Es kam zum Schluss, die D.___ GmbH sei zwar nicht Halterin, jedoch Eigentümerin und Besitzerin des Flugzeugs gewesen, und hielt fest, die Aufrechnungen für die Benutzung von Flugzeug und Zugfahrzeug seien nur im Umfang der Nutzung durch A.___ mit einem Marktwert von CHF 600 pro Flugstunde gerechtfertigt. Dies ergab für das Jahr 2011 eine Aufrechnung von CHF 3'020 und für das Jahr 2012 von CHF 2'100.

Das kantonale Steueramt erhob gegen den Entscheid des Verwaltungsgerichts Beschwerde beim Bundesgericht mit der Begründung, das Flugzeug sei nicht im Eigentum der D.___ GmbH gewesen, weshalb die Aktivierung des Flugzeuges und der in diesem Zusammenhang getätigten Aufwendungen in der Bilanz dieser Gesellschaft handelsrechtswidrig seien. Mangels Eigentums habe es sich für die Gesellschaft um einen "Nonvaleur" gehandelt. Die Übernahme sämtlicher Kosten im Zusammenhang mit dem Flugzeug sei geschäftsmässig nicht begründet gewesen. In Tat und Wahrheit sei das Flugzeug Eigentum der F.___ Inc. gewesen. Letztere Gesellschaft sei A.___ zuzurechnen, habe er doch in deren Namen einen Nutzungsvertrag mit der G.___ GmbH unterzeichnet.

B.d.

Das Bundesgericht kam im Wesentlichen zum Schluss, es stehe nicht fest, weshalb



(und gestützt auf welche Beweismittel) die Anschaffung des Flugzeuges und des Zugfahrzeuges sowie die entsprechenden Unterhaltskosten bei der D.___ GmbH als nicht geschäftsmässig begründet erachtet worden seien. Die Frage, ob die D.___ GmbH Eigentümerin des Flugzeuges gewesen sei, sei für die Frage der Veranlagung des Anteilnehmers grundsätzlich rechtserheblich. Sei das Flugzeug – wie das kantonale Steueramt behauptete – tatsächlich im Eigentum der F.___ Inc. Inc. gewesen und diese Gesellschaft A.___ als dem Anteilnehmer der D.___ GmbH nahestehender Person zuzurechnen, komme die Aktivierung der Anschaffungskosten des Flugzeuges in der Bilanz der D.___ GmbH einer Übernahme eines fiktiven Aktivums vom Anteilnehmer gleich, wäre doch das Flugzeug damit für die D.___ GmbH ein "Nonvaleur". Das Bundesgericht hiess die Beschwerde des kantonalen Steueramts am 7. Juli 2020 gut und wies die Angelegenheit, soweit sie die Aufrechnungen geldwerter Leistungen im Zusammenhang mit dem Betrieb des Flugzeuges und des Zugfahrzeuges betraf, zur ergänzenden Sachverhaltsabklärung im Sinn der Erwägungen sowie zu neuem Entscheid an das Verwaltungsgericht zurück (Verfahren 2C_750/2019). Das Verwaltungsgericht wies die Angelegenheit seinerseits am 19. August 2020 an das kantonale Steueramt zurück (Verfahren B 2020/145-150).

C.

C.a.

Das kantonale Steueramt zog in der Folge die Steuerakten der Veranlagungen der D.___ GmbH zu den Geschäftsjahren 2011 und 2012 bei. Es hielt an Aufrechnungen für die Nachsteuern 2011 von CHF 233'585 (CHF 201'485 für den Kauf und CHF 25'800 für den Unterhalt des Flugzeuges sowie CHF 6'300 für Abschreibungen von 40 Prozent auf den Anschaffungskosten des Zugfahrzeuges von CHF 15'900) und für die Kantons- und Gemeindesteuern 2012 von CHF 28'517 (CHF 24'717 Flugzeugunterhalt abzüglich Erlöse und CHF 3'800 für Abschreibungen von 40 Prozent auf dem Buchwert des Zugfahrzeuges von CHF 9'600) fest (steuerbares Einkommen für 2011 von CHF 304'000 [Kantons- und Gemeindesteuern] beziehungsweise CHF 206'900 [direkte Bundessteuer] und für 2012 von CHF 116'000 [Kantons- und Gemeindesteuer] beziehungsweise CHF 93'200 [direkte Bundessteuer]). A.___ machte geltend, zwar sei die F.___ Inc. Eigentümerin des Flugzeuges gewesen, jedoch habe zwischen ihr und der D.___ GmbH ein Treuhandverhältnis bestanden. Das kantonale Steueramt erachtete ein Treuhandverhältnis nicht als nachgewiesen und wies am 22. April 2021 die von A.___ gegen die Nachsteuerverfügungen 2011 und die Veranlagungsverfügungen 2012 erhobenen Einsprachen ab.



St.Galler Gerichte

C.b.

Die Verwaltungsrekurskommission trat auf die gegen den Einspracheentscheid erhobenen Rechtsmittel mit Entscheid vom 8. März 2023 nicht ein, soweit sie sich gegen die Aufrechnung von Pauschalspesen als geldwerte Leistungen richteten. Im Übrigen hiess sie die Rechtsmittel gut, hob die angefochtenen Einspracheentscheide auf und wies die Angelegenheiten zu neuer Verfügung im Sinn der Erwägungen an das kantonale Steueramt, dem es die amtlichen Kosten von je CHF 800 auferlegte, zurück. Das kantonale Steueramt wurde zudem verpflichtet, A.__ für die ausseramtlichen Kosten mit CHF 2'240.15 zu entschädigen. Wie im ersten Entscheid des Verwaltungsgerichts gelangte die Verwaltungsrekurskommission zum Schluss, dass für das Jahr 2011 geldwerte Leistungen von CHF 3'020 und für das Jahr 2012 von CHF 2'100 aufzurechnen seien.

C.c.

Das kantonale Steueramt (Beschwerdeführer) erhob gegen den am 10. März 2023 versandten Rekurs- und den Beschwerdeentscheid der Verwaltungsrekurskommission (Vorinstanz) mit Eingabe vom 4. April 2023 Beschwerde beim Verwaltungsgericht mit dem Antrag, der angefochtene Entscheid sei aufzuheben und der Einspracheentscheid vom 22. April 2021 sei zu bestätigen, eventualiter das steuerbare Einkommen betreffend Kantons- und Gemeindesteuern auf CHF 181'500 für 2011 und auf CHF 163'900 für 2012 beziehungsweise für die direkte Bundessteuer auf CHF 133'100 für 2011 und CHF 122'000 für 2012 festzusetzen.

C.d.

Die Vorinstanz verzichtete am 12. April 2023 auf Antrag und Vernehmlassung. Die Eidgenössische Steuerverwaltung (Beschwerdebeteiligte) beantragte am 5. Mai 2023 die Gutheissung der Beschwerde im Hauptantrag, eventualiter im Eventualstandpunkt des Beschwerdeführers unter Kostenfolge. A.__ (Beschwerdegegner) beantragte mit Vernehmlassung seiner Rechtsvertreterin vom 30. Mai 2023, unter Kosten- und Entschädigungsfolge zuzüglich Mehrwertsteuer seien die Beschwerdeverfahren betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2011 und 2012 sowie die direkte Bundessteuer 2011 und 2012 zu vereinen und die Beschwerden abzuweisen, soweit auf sie einzutreten sei. Der Beschwerdeführer verzichtete stillschweigend auf eine Stellungnahme.

C.e.

Auf die Erwägungen im angefochtenen Entscheid und die Ausführungen des Beschwerdeführers und des Beschwerdegegners sowie die Akten wird, soweit wesentlich, in den Erwägungen eingegangen.



Darüber zieht das Verwaltungsgericht in Erwägung:

1. Vereinigung

Die Vorschriften des Bundes und der Kantone zur vorliegend umstrittenen Frage der grundsätzlichen Steuerbarkeit geldwerter Vorteile aus Beteiligungen beim Inhaber des Beteiligungsrechts sind vereinheitlicht (vgl. Art. 20 Abs. 1 Ingress und lit. c des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer, SR 642.11, DBG; Art. 33 Abs. 1 Ingress und lit. c des Steuergesetzes, sGS 811.1, StG). Die Vorinstanz hat deshalb Rekurs und Beschwerde betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern und die direkte Bundessteuer zu Recht im gleichen Entscheid, aber mit getrennten Dispositivziffern erledigt. Unter diesen Umständen durfte der Beschwerdeführer die Beschwerden in einer gemeinsamen Rechtsschrift erheben (BGE 142 II 293 E. 1.2, 135 II 260 E. 1.3.1). Ebenso ist es zulässig, dass das Verwaltungsgericht über die Beschwerden im gleichen Urteil entscheidet (BGer 9C_738/2022 vom 30. Mai 2023 E. 1.1).

2. Eintreten

Das Verwaltungsgericht ist zum Entscheid in der Sache zuständig (Art. 196 Abs. 1 StG; Art. 145 DBG, Art. 1 Abs. 3 und Art. 7 Abs. 2 der Verordnung zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, sGS 815.1, Vo DBG). Das kantonale Steueramt ist zur Erhebung der Beschwerde befugt (Art. 196 Abs. 1 StG und Art. 50 Abs. 3 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, SR 642.14, StHG; Art. 145 Abs. 2 und Art. 141 Abs. 1 DBG sowie Art. 1 Abs. 1 Vo DBG). Die Beschwerden gegen den am 10. März 2023 versandten Entscheid der Vorinstanz wurden mit Eingabe vom 4. April 2023 rechtzeitig erhoben (Art. 196 Abs. 1 StG; Art. 145 Abs. 2 und Art. 140 Abs. 1 DBG) und erfüllen in formeller und inhaltlicher Hinsicht die gesetzlichen Anforderungen (Art. 161 StG und Art. 64 in Verbindung mit Art. 48 Abs. 1 VRP; Art. 145 Abs. 2 und Art. 140 Abs. 1 und 2 DBG). Auf die Beschwerden ist einzutreten.

3. Veranlagungsjahre

Der Beschwerdegegner macht geltend, die Beschwerde richte sich ausdrücklich gegen die Veranlagung der Kantons- und Gemeindesteuern und der direkten Bundessteuer für das Steuerjahr 2012, nicht aber gegen die das Steuerjahr 2011 betreffende Nachsteuerverfügung. Es trifft zu, dass im Betreff sowohl der Beschwerde als auch der verfahrensleitenden Anordnungen des Verwaltungsgerichts einzig das Steuerjahr 2012 erwähnt wird. Der Beschwerdeführer wendet sich indessen ausdrücklich gegen den Entscheid der Vorinstanz vom 8. März 2023, der beide Steuerjahre zum Gegenstand hat, beantragt dessen Aufhebung und stellt einen Eventualantrag, in welchem er die Steuerfaktoren für die Steuerjahre 2011 und 2012 quantifiziert. In der Darstellung des



Sachverhalts bezieht sich der Beschwerdeführer sodann durchwegs auf beide Steuerjahre. Er wendet sich schliesslich in erster Linie gegen die betragsmässig ins Gewicht fallende Behandlung der im Jahr 2011 bei der D.___ GmbH verbuchten Anschaffungskosten für das Flugzeug und das Zugfahrzeug durch die Vorinstanz. Damit ist der unvollständige, vom Verwaltungsgericht in der Instruktion übernommene Betreff in der Beschwerde nicht geeignet, den Streitgegenstand auf das Steuerjahr 2012 zu beschränken. Der Beschwerdegegner hat sich in der Vernehmlassung vom 30. Mai 2023 mit den fehlenden Gründen für die Aufrechnungen im Steuerjahr 2011 eingehend auseinandergesetzt, so dass er keiner Möglichkeit bedarf, sich materiell noch ergänzend zu äussern.

4. Streitgegenstand

Die Verfahrensbeteiligten sind sich uneinig darüber, ob und in welchem Umfang die verdeckten Gewinnausschüttungen der D.___ GmbH im Zusammenhang mit den handelsrechtlich verbuchten Anschaffungs- und Betriebskosten für die H.___ und ein Zugfahrzeug in den rechtskräftig veranlagten Geschäftsjahren 2011 und 2012 als steuerbare geldwerte Vorteile ihrem einzigen Gesellschafter zugeflossen sind. Entsprechend der bundesgerichtlichen Rückweisung der Angelegenheit vom 7. Juli 2020 waren die Gründe für die fehlende geschäftsmässige Begründetheit der bei der D.___ GmbH verbuchten Anschaffungs- und Betriebskosten und in diesem Zusammenhang insbesondere die Eigentumsverhältnisse am Flugzeug, das gemäss FlightAware im fraglichen Zeitraum im Eigentum der F.___ Inc. gestanden sei, zu klären.

5. Abklärungen in tatsächlicher Hinsicht

5.1. Eigentumsverhältnisse

Die Veranlagungsbehörde hat sich am 16. September 2020 beim Bundesamt für Zivilluftfahrt erkundigt, wer in den Jahren 2011 und 2012 als Eigentümer des Flugzeuges registriert gewesen sei. Gemäss "Kurzinformation Luftfahrzeugregister" war das Flugzeug mit dem Kennzeichen HB... vom 30. Januar 1997 (Eintragungsdatum) bis 15. November 2001 (Löschungsdatum) mit Standort im "Ausland" eingetragen. Als Eigentümer war I.___, K.___, als Halter L.___, verzeichnet. Auf Nachfrage hin, ob die Richtigkeit des Eintrages für die Eigentumsverhältnisse in den Jahren 2011 und 2012 unter <https://de.flightaware.com/resources/registration> bestätigt werden könne, teilte das Bundesamt mit, es habe von ausländisch immatrikulierten Luftfahrzeugen keine Kenntnis oder Kontrolle der Eigentumsverhältnisse (act. 6-6/2.5).



5.2. Begründung der Aufrechnungen bei der D.___ GmbH

Aufforderungsgemäss zog die Veranlagungsbehörde sodann die Steuerakten der D.___ GmbH zu den Steuerjahren 2011 und 2012 bei (act. 6-6/2.4).

5.2.1. Überjähriges Geschäftsjahr 2011

Die Veranlagungsbehörde hielt gegenüber der D.___ GmbH zur Begründung der Aufrechnungen der Ausgaben für die Anschaffungen von Flugzeug (CHF 201'485) und Zugfahrzeug (CHF 15'900) sowie Flugzeugunterhalt (CHF 25'800) im Steuerjahr 2011 fest: "B.___: Verdeckte Gewinnausschüttung für übernommene Kosten infolge steuerlicher Liebhaberei CHF 243'185". Gleichzeitig berücksichtigte sie bei der Ermittlung des steuerbaren Gewinns Abzüge für die Minderwerte von Flugzeug (Restwert CHF 121'000) und Zugfahrzeug (Restwert CHF 9'600) mit der Begründung "Infolge fehlender Totalgewinnprognose ist die Gewinnerzielungsabsicht nicht nachgewiesen = Liebhaberei" (act. 6-6/2.4/1.8). Im Ergebnis hat die Veranlagungsbehörde damit bei der D.___ GmbH für das Geschäftsjahr ertragsmindernde Abschreibungen auf dem Flugzeug von CHF 80'485 und von CHF 6'300 zugelassen. Am 30. Mai 2017 hielt der für die Veranlagung der D.___ GmbH zuständige Steuerkommissär gegenüber dem Beschwerdegegner fest, die Veranlagung 2011 sei vor Jahren ohne Einsprache rechtskräftig geworden und es seien offensichtlich keine Korrekturvorschriften einschlägig. Die für die Veranlagung der natürlichen Person zuständige Behörde sei in der Beurteilung autonom (act. 6-6/2.4/1.10).

5.2.2. Geschäftsjahr 2012

Für das Steuerjahr 2012 liegt ein Einspracheentscheid vom 14. April 2014 vor, in welchem festgehalten wird, im Geschäftsvermögen der D.___ GmbH befinde sich ein Flugzeug, welches als Schulungsflugzeug an eine Flugschule vermietet werde. Die im Vorjahr angeforderte Totalgewinnprognose stehe weiterhin aus. Der Totalaufwand 2012 inklusive Abschreibungen und weiterer Ausgaben betrage CHF 81'854 bei jährlichen Erlösen von rund CHF 5'000. Technischer Fortschritt und Materialalterung dürften zu einem stetigen Wertverfall des Flugzeugs führen. Die festgestellte Kostensituation lasse eine rentable Tätigkeit objektiv nicht erkennen, noch sei sie plausibel dargelegt. Damit seien die Gründe für das Festhalten an der verlustbringenden Tätigkeit entscheidend. Der Geschäftsführer und – einzige – Gesellschafter der D.___ GmbH sei 2012 88-jährig gewesen und habe kein Flugbrevet. Gemäss gesetzlich vorgeschriebenem Bordbuch, auf dessen Richtigkeit und Vollständigkeit abgestellt werden könne, habe sein Sohn – A.___ – überwiegend Flugstunden wahrgenommen. Im Vordergrund für das Festhalten an der nicht einträglichen Tätigkeit seien die private Freizeitgestaltung des Sohnes und



die Steuerersparnis gestanden. Ohne die übrigen Einkünfte dürfte der unternehmerische Sachverstand auf eine Aufgabe des Geschäftsbereichs innert kürzester Zeit drängen. Die Ausgaben für den Aviatikbereich seien Ausfluss einer gewinnsteuerneutralen Liebhaberei und weiterhin geschäftsmässig nicht begründet. Die Aufrechnungen beliefen sich auf CHF 24'700 (Flugzeugunterhalt CHF 30'054 abzüglich Erlös CHF 5'337) und wurden begründet mit "B.___: Verdeckte Gewinnausschüttung für übernommene Kosten infolge steuerlicher Liebhaberei". Als Verringerung Minderwert infolge Abschreibung wurden CHF 51'800 (Flugzeug CHF 48'000, Zugfahrzeug CHF 3'800) aufgeführt (act. 6-6/2.4/2.11).

6. Eigentumsverhältnisse

In tatsächlicher Hinsicht sind sich Steuerbehörde und Beschwerdegegner einig, dass die D.___ GmbH im massgebenden Zeitraum Eigentümerin des Zugfahrzeugs war. Die Eigentumsverhältnisse am Flugzeug sind umstritten. Zur Kette der Eigentümer der H.___ und den Eigentumsverhältnissen in den Jahren 2011 und 2012 lässt sich den Akten folgendes entnehmen:

Im *schweizerischen Luftfahrzeugregister*, welches das Bundesamt für Zivilluftfahrt führt, wird unter anderem der Eigentümer des Luftfahrzeugs eingetragen (vgl. Art. 52 Abs. 1 und 3 des Bundesgesetzes über die Luftfahrt; Luftfahrtgesetz, SR 748.0, LFG). Gemäss Luftfahrzeugregister des Bundesamtes für Zivilluftfahrt, in welchem das Flugzeug vom 30. Januar 1997 bis 15. November 2001 mit dem Kennzeichen HB... eingetragen war, wird als Eigentümer I.___ genannt. Das Flugzeug wurde im Schweizerischen Register am 7. Juni 2022 erneut eingetragen. Als Haupteigentümer wird der Club genannt (Bundesamt für Zivilluftfahrt, Luftfahrzeugregister, elektronische Abfrage vom 17. Juli 2023). In den in Frage stehenden Jahren 2011 und 2012 war das Flugzeug in der Schweiz nicht registriert. Die "Special Authorization to operate in Swiss Airspace with restricted airworthiness" ist vom Bundesamt für Zivilluftfahrt am 24. Juni 2011 für die D.___ GmbH, Herr A.___, ausgestellt worden (act. 6-6/5.7-IV/3). Auch sie ist nicht geeignet, das Eigentum der D.___ GmbH zu belegen, sondern zu bestätigen, auf wen die Betriebsbewilligung ausgestellt wurde (vgl. Art. 27 LFG; und Art. 103 der Verordnung über die Luftfahrt; Luftfahrtverordnung, LFV, SR 748.01). Weil der Eintrag im schweizerischen Register voraussetzt, dass das Luftfahrzeug in keinem ausländischen staatlichen Luftfahrzeugregister eingetragen ist (Art. 52 Abs. 2 Ingress und lit. a LFG), und weil das Bundesamt für Zivilluftfahrt für das Flugzeug am 24. Juni 2011 eine besondere Bewilligung für dessen Betrieb unter dem amerikanischen Kennzeichen "... " erteilt hatte, ist davon auszugehen, dass das Flugzeug in den Jahren 2011 und 2012 nach wie vor unter diesem Kennzeichen im amerikanischen Luftfahrzeugregister verzeichnet war. Im amerikanischen Luftfahrzeugregister ist die



"Deregistration" denn auch erst auf den 6. März 2022 dokumentiert (Federal Aviation Administration FAA, www.faa.gov; Quick Search N-Number Format, Abfrage am 3. August 2023).

Der Beschwerdegegner möchte das Eigentum der D.___ GmbH am Flugzeug unter anderem mit einer Veranlagungsverfügung über die Mehrwertsteuer vom 4. März 2011 beweisen (act. 6-6/5.7-IV/2). Auf der Veranlagungsverfügung werden der Versender, als Importeur und Empfänger die D.___ GmbH und der Spediteur genannt. Gemäss Art. 51 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die Mehrwertsteuer (Mehrwertsteuergesetz, SR 641.20, MWSTG) ist einfuhrsteuerpflichtig, wer nach Art. 70 Abs. 2 und 3 des Zollgesetzes (SR 631.0, ZG) Zollschuldner ist. Zollschuldnerin ist die Person, die Waren über die Zollgrenze bringt oder bringen lässt (lit. a), die Person, die zur Zollanmeldung verpflichtet oder damit beauftragt ist (lit. b), die Person, auf deren Rechnung die Waren ein- oder ausgeführt werden (lit. c) und – bis 31. Juli 2016 – im Postverkehr auch die Empfängerin, sofern die Versenderin die Zollschuld nicht ausdrücklich übernommen hat (lit. d). Zoll- und Steuerschuld knüpfen damit nicht an den Eigentumsverhältnissen an. Die an die D.___ GmbH gerichteten Rechnungen sind ebenfalls nicht geeignet, das Eigentum der D.___ GmbH am Flugzeug zu belegen.

Veranlagungsbehörde, Steuerpflichtiger und Vorinstanz stimmen überein, dass die F.___ Inc. jedenfalls am 6. Januar 2011 Eigentümerin des Flugzeuges war. Die Vorinstanz geht davon aus, dass die F.___ Inc. das Flugzeug an diesem Tag an die D.___ GmbH verkauft hat. Sie stützt sich dabei auf ein als "*Aircraft bill of sale*" bezeichnetes, an diesem Tag ausgestelltes Dokument (act. 6-6/5.7-IV/1). Der handelsrechtliche Begriff der "*bill of sale*" bezeichnet ein Dokument, das zeigt, dass etwas von jemandem verkauft wurde und jetzt jemand anderer Eigentümer ist ("a document showing that something has been sold by one person and is now owned by another person", vgl. <https://dictionary.cambridge.org>). Bei diesem Dokument handelt es sich also nicht um den Kaufvertrag über das Flugzeug, sondern um die Bestätigung des Verkäufers, konkret des Präsidenten der F.___ Inc., O.___, dass er das Flugzeug an diesem Tag an die D.___ GmbH verkaufe. Die vorliegende "*bill of sale*" ist seitens der als Erwerberin bezeichneten D.___ GmbH nicht unterzeichnet. Ihre rechtliche Aussagekraft ist dementsprechend beschränkt. Die "*Aircraft bill of sale*" ist einzig Beweisgrundlage für die Eigentumsverhältnisse "*Evidence of Ownership*" im Zusammenhang mit der Registrierung eines Luftfahrzeugs im US-Amerikanischen Luftfahrzeugregister (act. 3.1). In diesem Zusammenhang ist anzufügen, dass es – auch – für die Eintragung eines Luftfahrzeugs im schweizerischen Register ausreicht, wenn der Gesuchsteller sein Eigentum glaubhaft macht (vgl. Art. 6 Abs. 2 Ingress und lit. a LFV).



Dass das Flugzeug im amerikanischen Luftfahrzeugregister mit der D.___ GmbH als Eigentümerin eingetragen worden wäre, weist der Beschwerdegegner nicht nach und wird weder aus den Akten noch aus dem FAA-Register selbst ersichtlich. Vielmehr ist davon auszugehen, dass die gemäss "Aircraft bill of sale" vom 6. Januar 2011 als Verkäuferin auftretende F.___ Inc. am 19. Februar 2011, mithin also nachdem sie das Flugzeug veräussert haben will, im amerikanischen Luftfahrzeugregister als "Owner" eingetragen wurde. Damit wurde die "Aircraft bill of sale" vom 6. Januar 2011 nicht ihrem Zweck entsprechend als Eigentümersnachweis für die Änderung der Eintragung im amerikanischen Luftfahrzeugregister verwendet. Der Beschwerdegegner legte einen Registrierungsantrag ("Aircraft registration renewal Application") vor, den er am 4. Januar 2014 als Vertreter der D.___ GmbH zur Erneuerung der Registrierung vom 14. Februar 2011 unterzeichnet hatte (act. 6-6/5.7-IV/4). Dieser weist zwar die D.___ GmbH als "Owner" aus, ist aber – selbst wenn der Begriff des "Owner" als "Eigentümer" aufzufassen ist, obwohl damit nach der nachvollziehbaren Auffassung der Vorinstanz auch der "Halter" oder "Besitzer" gemeint sein könnte – nicht geeignet, eine verbindliche Aussage über die Eigentumsverhältnisse am 14. Februar 2011 zu machen. Dass das Formular der zuständigen Behörde eingereicht worden wäre und zu einer Erneuerung der – wie dargelegt nicht nachgewiesenen – Eintragung im amerikanischen Luftfahrzeugregister geführt hätte, wird aus den Akten nicht ersichtlich.

Auch nach Auffassung der Vorinstanz spricht der im Recht liegende Auszug aus der Datenplattform der in den USA domizilierten FlightAware (www.flightaware.com; act. 6-6/5.6-1) dafür, dass das Flugzeug am 19. Februar 2011 von P.___ an die I.___ Inc., Q.___, weiterverkauft wurde. Die Plattform gibt die "Registration History" wieder. Zwar mag – worauf die Vorinstanz Wert legt – zutreffen, dass die Flight-Aware auf das Flugtracking spezialisiert ist, ihre Information aus einschlägigen Datenquellen bezieht (Flugsicherungs- und Fluginformationsdienste usw.) und die Flugzeuge selbst und ihre Flugbewegungen (Flug-Tracking, Streaming von Flugdaten usw.), nicht aber die Eigentümerinformationen im Zentrum stehen. Anhaltspunkte dafür, dass auf dieser in den USA domizilierten Plattform die öffentlich zugänglichen Informationen aus dem amerikanischen Luftfahrzeugregister unzutreffend und lückenhaft wiedergegeben wären, liegen nicht vor. Danach war seit 19. Februar 2011 die F.___ Inc., unmittelbar anschliessend ab 13. April 2017 die R.___ Eigentümerin des Flugzeuges. Im Register der FAA ist überdies unter dem Titel "Aircraft Registration Prior to Deregistration" ebenfalls die R.___ genannt (vgl. den obigen Hinweis auf das Datum der Löschung des Registereintrags erst im Jahr 2022).



Zusammenfassend ergeben sich aus den Akten keine überzeugenden Anhaltspunkte dafür, dass die D.___ GmbH in den Jahren 2011 und 2012 zivilrechtliche Eigentümerin oder zumindest wirtschaftlich Berechtigte an der H.___ war. Weder für den Erwerb des Flugzeuges durch die D.___ GmbH von der F.___ Inc. noch für die spätere Weiterveräusserung durch die D.___ GmbH an eine neue Eigentümerin, insbesondere an die R.___, liegen Kaufverträge vor. Aus den unmittelbar einsehbaren Einträgen in das amerikanische und das schweizerische Luftfahrtregister ergeben sich ebenfalls keine Hinweise darauf, dass die D.___ GmbH in den Jahren 2011 und 2012 Eigentümerin des Flugzeuges gewesen wäre. Auch dafür, dass die D.___ GmbH wirtschaftlich über das Flugzeug verfügen konnte, lassen sich den Akten keine ausreichend konkreten Anhaltspunkte entnehmen. Die Benützungsvereinbarungen mit der G.___ GmbH vom 15. Mai 2011 beziehungsweise vom 11. Juli 2011 wurden seitens des "Halters/Eigentümers" vom Beschwerdegegner unterzeichnet. Jene vom 15. Mai 2011 nennt im Zusammenhang mit der Identität des "Halters/Eigentümers" keine Firma, jene vom 11. Juli 2011 unterzeichnete der Beschwerdegegner für die F.___ Inc. Der Beschwerdegegner selbst war für die D.___ GmbH nicht zeichnungsberechtigt. Dass er vom einzelzeichnungsberechtigten Geschäftsführer entsprechend berechtigt worden wäre, macht er weder geltend noch wird dies aus den Akten ersichtlich. Dementsprechend ist davon auszugehen, dass es sich bei dem Flugzeug für die D.___ GmbH um einen "Nonvaleur" handelte. Die Mitteilungen der verdeckten Gewinnausschüttungen in den Geschäftsjahren 2011 und 2012 im Zusammenhang mit den Kosten der Anschaffung und des Betriebes des Flugzeugs als geschäftsmässig nicht begründet sind deshalb nachvollziehbar.

7. Rechtliche Würdigung geldwerte Leistung direkte Bundessteuer

7.1. Rechtsgrundlagen

Gemäss Art. 20 Abs. 1 Ingress und lit. c DBG unterliegen geldwerte Vorteile aus Beteiligungen beim Inhaber des Beteiligungsrechts der Einkommenssteuer. Geldwerte Vorteile aus Beteiligungen charakterisieren sich dadurch, dass 1) die leistende Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft für ihre Leistung keine oder keine gleichwertige Gegenleistung erhält, 2) der Beteiligungsinhaber der Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft direkt oder indirekt einen Vorteil erlangt, 3) die Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft diesen Vorteil einem Dritten unter gleichen Bedingungen nicht zugestanden hätte (Drittvergleich) und 4) der Charakter dieser Leistung für die Organe der Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft erkennbar war (BGE 140 II 88 E. 4.1; 138 II 57 E. 2.2; 131 II 593 E. 5.1). Stets vorauszusetzen ist dabei, dass die Zuwendung ihren Rechtsgrund im Beteiligungsverhältnis hatte (R. Danon, in:



Noël/Aubry Girardin [Hrsg.], Commentaire Romand, LIFD, 2. Aufl. 2017, N 209 zu Art. 57, 58 DBG; Y. Noël, in: Noël/Aubry Girardin [Hrsg.], a.a.O., N 83 zu Art. 20 DBG). Letzteres wird nach der Praxis des Bundesgerichts vermutet, wenn die geldwerte Leistung dem Drittvergleich nicht standhält (BGer 2C_777/2019 vom 28. April 2020 E. 5.1; 2C_16/2015 vom 6. August 2015 E. 2.5.5 in: StE 2015 A 21.12 Nr. 16, StR 70/2015 S. 811 mit Hinweisen).

Haben die Steuerbehörden im Rahmen der Veranlagung der Gesellschaft festgestellt, dass die Gesellschaft einem Anteilsinhaber eine geldwerte Leistung ausgerichtet hat, dürfen sie nach der Rechtsprechung im Rahmen der Veranlagung des Anteilsinhabers zwar vermuten, dass diese geldwerte Leistung dem Anteilsinhaber oder einer ihm nahestehenden Person zugeflossen ist und deshalb bei ihm der Einkommenssteuer untersteht. Wie das Bundesgericht aber stets betont hat, besteht kein Aufrechnungsautomatismus, d.h. diese natürliche Vermutung ist weder unwiderlegbar, noch entfaltet die rechtskräftige Veranlagung der Gesellschaft Bindungswirkung für die Veranlagung ihrer Anteilsinhaber (vgl. BGer 2C_364/2018 vom 16. September 2019 E. 1.4.3; 2C_312/2019 vom 23. April 2019 E. 2.3.4 und 2.3.5; 2C_16/2015 vom 6. August 2015 E. 2.5.7 in: StE 2015 A 21.12 Nr. 16, StR 70/2015 S. 811). Eine erneute rechtliche Beurteilung auf der Ebene der Anteilsinhaberin oder Anteilsinhabers ist unerlässlich, zumal es sich bei der Gesellschaft und der an ihr beteiligten Person – trotz gesellschaftsrechtlicher Verbundenheit – um zwei voneinander vollständig unabhängige Rechts- und Steuersubjekte handelt. Dabei ist zu verlangen, dass die Veranlagungsbehörde nach erfolgter Beweismündigung und aufgrund objektiver Gesichtspunkte mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit davon überzeugt ist, dass die Kapitalgesellschaft dem Anteilsinhaber eine geldwerte Leistung erbracht habe. Die erforderliche Überzeugung kann auf Indizien beruhen und bedingt keinen direkten Beweis. Abweichend von den üblichen Regeln über die Beweisführungs- und die Beweislast hat aber ein Gesellschafter, der gleichzeitig Organ und/oder beherrschender Anteilsinhaber der Gesellschaft ist, Bestand und Höhe einer von der Veranlagungsbehörde behaupteten geldwerten Leistung detailliert zu bestreiten. Unterlässt er dies oder beschränkt er sich auf pauschale Ausführungen, darf die Veranlagungsbehörde grundsätzlich annehmen, die auf Gesellschaftsebene rechtskräftig veranlagte Aufrechnung sei dem Anteilsinhaber gegenüber ebenso berechtigt (BGer 2C_630 und 631/2021 vom 17. Mai 2022 E. 2.2.1 mit zahlreichen Hinweisen auf weitere Rechtsprechung).

Richtet eine Gesellschaft aufgrund eines Beteiligungsverhältnisses geldwerte Vorteile nicht an einen Anteilsinhaber, sondern an eine Drittperson aus, die einem



Anteilshaber nahestehend, sind diese Vorteile nach der sog. Dreieckstheorie steuerlich in einem ersten Schritt als Ertrag aus beweglichem Vermögen (verdeckte Gewinnausschüttung) auf der Ebene des Beteiligungsinhabers zu erfassen. Von dort fliessen sie weiter an die nahestehende Drittperson (BGE 138 II 57 E. 4.2; BGer 2C_449/2017 vom 26. Februar 2019 E. 2.4.1; 2C_16/2015 vom 6. August 2015 E. 2.4.2 in: StE 2015 A 21.12 Nr. 16, StR 70/2015 S. 811; zum Anwendungsbereich der [reinen] Dreieckstheorie sowie zu weiteren Theorien bei geldwerten Leistungen an nahestehende Personen vgl. BGer 2C_16/2015 vom 6. August 2015 E. 2.4.2-2.4.4 mit Hinweisen).

Als dem Beteiligungsinhaber nahestehend betrachtet die Praxis 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. zum Ganzen BGE 138 II 57 E. 2.3; 138 II 545 E. 3.4; vgl. in der vorliegenden Angelegenheit BGer 2C_750/2019 vom 7. Juli 2020 E. 3).

7.2. Würdigung

Der Beschwerdegegner kann die Behauptung, die D.___ GmbH sei in den Jahren 2011 und 2012 Eigentümerin des Flugzeuges oder zumindest an ihr wirtschaftlich berechtigt gewesen, nicht belegen.

Mit der rechtskräftigen Veranlagung der D.___ GmbH für die Geschäftsjahre 2011 und 2012 steht fest, dass die Ausgaben im Zusammenhang mit dem Flugzeug und dem Zugfahrzeug, insbesondere aber die durch die Gesellschaft verbuchten gesamten Kosten für die Anschaffung – trotz des Zwecks des Unternehmens, Schulflugzeuge zu betreiben – steuerlich nicht als geschäftsmässig begründet anerkannt und als verdeckte Gewinnausschüttung aufgerechnet wurden. Auch der – der Veranlagungsbehörde damals nicht bekannte – Umstand, dass das Flugzeug für die Gesellschaft einen "Nonvaleur" darstellte, lässt die Behandlung der Aufrechnung als geschäftsmässig nicht begründete Ausgaben und verdeckte Gewinnausschüttung nicht in einem anderen Licht erscheinen. Im Gegenteil: Die D.___ GmbH hat für die von ihr im Jahr 2011 verbuchten Kosten für die Anschaffung des Flugzeuges von CHF 201'485 und dessen Unterhalt von CHF 25'800 keine Gegenleistung erhalten. Sie ist zwar – unbestrittenermassen – Eigentümerin des ebenfalls im Jahr 2011 für CHF 15'900 erworbenen Zugfahrzeugs geworden. Diesem Fahrzeug kam indessen für die Gesellschaft ohne zivilrechtliches Eigentum oder wirtschaftliche Verfügungsgewalt über



das Flugzeug kein wirtschaftlicher Nutzen zu, zumal weder geltend gemacht wird noch aktenkundig ist, dass die D.___ GmbH an anderen Flugzeugen wirtschaftlich berechtigt gewesen wäre. Deshalb erlangte die D.___ GmbH auch für die von ihr verbuchten Abschreibungen auf diesem Objekt im Jahr 2011 von CHF 6'300 keine entsprechende Gegenleistung. Dies gilt im Jahr 2012 dementsprechend auch für den verbuchten Flugzeugunterhalt abzüglich des der D.___ GmbH gutgeschriebenen Erlöses von CHF 24'700 und die weiteren verbuchten Abschreibungen auf dem Zugfahrzeug von CHF 3'800. Der geldwerte Vorteil in dieser Höhe ist zwar nicht dem – einzigen – Gesellschafter der D.___ GmbH, sondern seinem Sohn und damit einer dem Anteilsinhaber offenkundig nahestehenden Person zugeflossen. Das Flugzeug und das für deren Betrieb erforderliche Zugfahrzeug standen in den Jahren 2011 und 2012 dem Sohn des einzigen Gesellschafters der D.___ GmbH und damit einer ihm nahestehenden Person zur Verfügung. Daran vermag das Eigentum der F.___ Inc. am Flugzeug nichts zu ändern. Der Sohn des Gesellschafters war offensichtlich befugt, über die Nutzung des Flugzeugs zu bestimmen. So hat er insbesondere im Namen der F.___ Inc. einen Nutzungsvertrag mit der G.___ GmbH abgeschlossen. Einem Drittvergleich hält das Vorgehen der D.___ GmbH offensichtlich nicht stand. Der Charakter der Leistungen der Gesellschaft war für ihre Organe bei der gebotenen Sorgfalt ohne weiteres erkennbar.

8. Zusammenfassung

Zumal der Beschwerdegegner im Beschwerdeverfahren nicht mehr geltend macht, zwischen der D.___ GmbH und der F.___ Inc. habe bezüglich des Flugzeuges ein Treuhandverhältnis bestanden, ergibt sich zusammenfassend, dass die Veranlagungsbehörde bei der Veranlagung des Anteilsinhabers in den Steuerjahren 2011 und 2012 im Zusammenhang mit der Anschaffung und dem Betrieb des Flugzeuges und des Zugfahrzeugs zu Recht geldwerte Vorteile in der Höhe von CHF 233'585 für die Kantons- und Gemeindesteuern 2011 beziehungsweise CHF 140'151 (60 Prozent von CHF 233'585) für die direkte Bundessteuer 2011 als Nachsteuer und von CHF 28'500 für die Kantons- und Gemeindesteuern 2012 beziehungsweise CHF 17'100 für die direkte Bundessteuer 2012 besteuert hat. Die Beschwerde erweist sich dementsprechend als begründet. Der angefochtene Entscheid der Vorinstanz ist aufzuheben und die Einspracheentscheide vom 22. April 2021 sind zu bestätigen.

9. Kosten

In Streitigkeiten hat jener Beteiligte die amtlichen Kosten zu tragen, dessen Begehren ganz oder teilweise abgewiesen werden (Art. 95 Abs. 1 VRP; Art. 145 in Verbindung mit Art. 144 Abs. 1 DBG). Die amtlichen Kosten des Rekurs- und Beschwerdeverfahrens vor Vorinstanz und der Beschwerdeverfahren vor Verwaltungsgericht sind somit vom



Beschwerdegegner zu tragen. Entscheidgebühren von zweimal CHF 800 für die vorinstanzlichen Rechtsmittelverfahren – gedeckt durch die vom Beschwerdegegner in der gleichen Höhe geleisteten Kostenvorschüsse – sowie von CHF 4'000 und von CHF 2'000 für das Beschwerdeverfahren betreffend Kantons- und Gemeindesteuern und für das Beschwerdeverfahren betreffend direkte Bundessteuer erscheinen angemessen (vgl. Art. 7 Ziff. 222 der Gerichtskostenverordnung, sGS 941.12; Art. 145 in Verbindung mit Art. 144 Abs. 5 DBG). Die dem Beschwerdegegner in den vorangehenden verwaltungsgerichtlichen Beschwerdeverfahren auferlegten amtlichen Kosten von CHF 1'750 (VerwGE B 2020/145-150 vom 19. August 2020) werden angerechnet.

Ausseramtliche Kosten sind weder für die Rechtsmittelverfahren vor Vorinstanz noch für die Beschwerdeverfahren vor Verwaltungsgericht zu entschädigen (vgl. Art. 98 Abs. 1 und 2; Art. 98^{bis} VRP; Art. 145 in Verbindung mit Art. 144 Abs. 4 DBG und Art. 64 Abs. 1 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren, SR 172.021, VwVG).

Demnach erkennt das Verwaltungsgericht zu Recht:

1.

Die Beschwerden B 2023/69 und B 2023/70 werden vereinigt.

2.

Die Beschwerde B 2023/69 betreffend die Nachsteuerverfügung für die Kantons- und Gemeindesteuern 2011 und die Veranlagung für die Kantons- und Gemeindesteuern 2012 wird gutgeheissen und der angefochtene Entscheid aufgehoben. Der Einspracheentscheid vom 22. April 2021 wird bestätigt.

3.

Die Beschwerde B 2023/70 betreffend die Nachsteuerverfügung für die direkte Bundessteuer 2011 und die Veranlagung für die Kantons- und Gemeindesteuern 2012 wird gutgeheissen und der angefochtene Entscheid aufgehoben. Der Einspracheentscheid vom 22. April 2021 wird bestätigt.

4.

Der Beschwerdegegner trägt die amtlichen Kosten des Rekurs- und des Beschwerdeverfahrens vor Vorinstanz von je CHF 800 – gedeckt durch die in der gleichen Höhe geleisteten Kostenvorschüsse – und der Beschwerdeverfahren vor



Verwaltungsgericht von CHF 4'000 (Kantons- und Gemeindesteuern 2011 und 2012) und CHF 2'000 (direkte Bundessteuern 2011 und 2012) unter Anrechnung der in den früheren verwaltungsgerichtlichen Beschwerdeverfahren getragenen amtlichen Kosten von CHF 1'750 (VerwGE B 2020/145-150 vom 19. August 2020).

5.

Ausseramtliche Kosten werden nicht entschädigt.