

**WBE.2023.82 / jr / we**

(3-BB.2021.4)

Art. 77

**Urteil vom 28. September 2023**

Besetzung

Verwaltungsrichter Berger, Vorsitz

Verwaltungsrichterin Martin

Verwaltungsrichter Plüss

Gerichtsschreiberin Roder

Beschwerde-  
führer

**Kantonales Steueramt**, Geschäftsbereich Recht, Rechtsdienst,  
Telli-Hochhaus, 5004 Aarau

**gegen**

Beschwerde-  
gegner 1

**A.**\_\_\_\_\_

Beschwerde-  
gegnerin 2

**B.**\_\_\_\_\_

beide vertreten durch Aegerter + Brändle, AG für Steuer- und  
Wirtschaftsberatung, Zürcherstrasse 82, 8640 Rapperswil SG

Gegenstand

Beschwerdeverfahren betreffend direkte Bundessteuer 2009; Nachsteuern

Entscheid des Spezialverwaltungsgerichts, Abt. Steuern,  
vom 26. Januar 2023

---

## **Das Verwaltungsgericht entnimmt den Akten:**

### **A.**

#### **1.**

A.\_\_\_\_\_ (verheiratet mit B.\_\_\_\_\_) war im für das vorliegende Verfahren relevanten Jahr 2009 Alleinaktionär der D.\_\_\_\_\_ und der C.\_\_\_\_\_.

Mit öffentlicher Beurkundung vom 2. November 2009 und Grundbucheintrag vom 27. November 2009 übertrug die D.\_\_\_\_\_ der C.\_\_\_\_\_ unentgeltlich 754 m<sup>2</sup> Bauland des Grundstückes GB Q.\_\_\_\_\_ Nr. aaa. Die C.\_\_\_\_\_ bildete damit unter Beizug von 389 m<sup>2</sup> Land des eigenen Grundstückes GB Q.\_\_\_\_\_ Nr. bbb die neue Parzelle GB Q.\_\_\_\_\_ Nr. ccc, welche anschliessend überbaut wurde. Die entschädigungslose Grundstückübertragung von der D.\_\_\_\_\_ auf die C.\_\_\_\_\_ trat bei den beiden Gesellschaften buchmässig nicht in Erscheinung.

Das zuständige Grundbuchamt R.\_\_\_\_\_ informierte die Gemeinde Q.\_\_\_\_\_ mit Meldung vom 23. Dezember 2009 über die Veränderungen im Grundbesitz der D.\_\_\_\_\_ sowie der C.\_\_\_\_\_. Die entsprechende Meldung ging am 5. Januar 2010 beim Gemeindesteueramt Q.\_\_\_\_\_ ein und wurde gleichentags an die Sektion juristische Personen des Kantonalen Steueramts (KStA) weitergeleitet. Die Sektion juristische Personen des KStA veranlagte im Oktober 2011 die D.\_\_\_\_\_ für den Zeitraum vom 1. Juli 2009 bis 30. Juni 2010 deklarationsgemäss; eine Aufrechnung im Zusammenhang mit der Grundbuchtransaktion vom 2. November 2009 erfolgte nicht. Auch der Alleinaktionär A.\_\_\_\_\_, der in der Steuererklärung für 2009 (gemeinsam von den Eheleuten A.\_\_\_\_\_ und B.\_\_\_\_\_ eingereichte Steuererklärung) vom 26. Januar 2011 (Eingang beim Gemeindesteueramt Q.\_\_\_\_\_ am 1. Februar 2011) keinen Beteiligungsertrag deklariert hatte, wurde am 24. Juli 2012 deklarationsgemäss veranlagt.

### **2.**

#### **2.1.**

Am 16. Juli 2015 sandte der leitende Revisor der Sektion juristische Personen des KStA dem Gemeindesteueramt Q.\_\_\_\_\_ einen Bericht betreffend geldwerte Leistung von der D.\_\_\_\_\_ an die C.\_\_\_\_\_. Diesen Bericht liess er gleichzeitig als Meldung im Hinblick auf die Eröffnung eines Nachsteuerverfahrens dem für die Gemeinde Q.\_\_\_\_\_ zuständigen Steuerkommissär des KStA zukommen. Im Bericht führte der Revisor insbesondere aus, dass die 2009 erfolgte unentgeltliche Grundstückübertragung gewinn- bzw. einkommenssteuerlich als Vorteilszuwendung an eine Schwestergesellschaft bzw. in Anwendung der Dreieckstheorie im Umfang des Verkehrswerts des übertragenen Baulandes als verdeckte Gewinnausschüttung der D.\_\_\_\_\_ an den Alleinaktionär

A.\_\_\_\_\_ zu qualifizieren sei. Der Verkehrswert sei vom KStA, Sektion Grundstückschätzung, auf ca. Fr. 300.00 pro m<sup>2</sup> geschätzt worden, so dass sich eine Vorteilszuwendung an die Schwestergesellschaft C.\_\_\_\_\_ bzw. eine geldwerte Leistung an A.\_\_\_\_\_ von total Fr. 226'200.00 (754m<sup>2</sup> x Fr. 300.00) ergebe. Weil der Sektion juristische Personen des KStA die Meldung des zuständigen Grundbuchamts R.\_\_\_\_\_ über die Veränderung im Grundstückbesitz der beiden Aktiengesellschaften vorgelegen sei und die Veranlagungsbehörde damit Kenntnis des massgeblichen Sachverhalts gehabt habe, sei ein Nachsteuerverfahren bei der D.\_\_\_\_\_ mangels Vorliegens einer neuen Tatsache nicht möglich. Für das Gemeindesteueramt Q.\_\_\_\_\_ stelle die geldwerte Leistung hingegen eine neue Tatsache dar, da es für die Behandlung der Grundbuchmeldung nicht zuständig gewesen sei und diese zur Bearbeitung an die Sektion juristische Personen des KStA weitergeleitet habe.

## **2.2.**

Daraufhin eröffnete das KStA, Rechtsdienst, am 29. August 2019 gegen die Eheleute A.\_\_\_\_\_ und B.\_\_\_\_\_ ein Nachsteuer- und Bussenverfahren betreffend die direkte Bundessteuer 2009 wegen Nichtdeklaration eines Beteiligungsertrags, genauer: einer verdeckten Gewinnausschüttung der D.\_\_\_\_\_ an den Alleinaktionär A.\_\_\_\_\_ im Zusammenhang mit der (teilweisen) Grundstückübertragung vom 2. November 2009.

Mit Verfügung vom 20. November 2020 setzte das KStA, Geschäftsbereich Recht, die Nachsteuern der direkten Bundessteuer 2009 auf Fr. 22'320.95 (inkl. Verzugszinsen) fest. Dabei wurde die "verdeckte Gewinnausschüttung D.\_\_\_\_\_" von Fr. 226'200.00 abzüglich dem Steuerfreibetrag gemäss Art. 20 Abs. 1bis des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG; SR 642.11) von 40% als Einkommen (Beteiligungsertrag) erfasst. Vom Aussprechen einer Busse wegen vollendeter Steuerhinterziehung sah das KStA, Geschäftsbereich Recht, zufolge fehlenden relevanten Verschuldens ab.

## **B.**

Eine Einsprache von A.\_\_\_\_\_ und B.\_\_\_\_\_ gegen die Nachsteuerverfügung vom 20. November 2020 wies das KStA, Geschäftsbereich Recht, am 26. März 2021 ab.

## **C.**

Gegen den Einspracheentscheid liessen A.\_\_\_\_\_ und B.\_\_\_\_\_ am 28. April 2021 Rekurs beim Spezialverwaltungsgericht, Abt. Steuern, erheben, welches am 26. Januar 2023 entschied:

### **1.**

In Gutheissung der Beschwerde werden die Nachsteuerverfügung vom 20. November 2020 und der Einspracheentscheid vom 26. März 2021 ersatzlos aufgehoben.

2.

Die Kosten des Verfahrens werden auf die Staatskasse genommen.

3.

Es wird eine Parteientschädigung von CHF 2'000.00 (inkl. 7.7 % MWSt) ausgerichtet.

#### **D.**

##### **1.**

Gegen das Urteil des Spezialverwaltungsgerichts, Abt. Steuern, vom 26. Januar 2023 gelangte das KStA, Geschäftsbereich Recht, mit Eingabe vom 1. März 2023 ans Verwaltungsgericht und stellte folgende Anträge:

1.

In Gutheissung der Beschwerde sei das Urteil des Spezialverwaltungsgerichts, Abteilung Steuern, vom 26. Januar 2023 (3-BB.2021.4) aufzuheben.

2.

Unter Kostenfolge zulasten der Beschwerdegegner.

##### **2.**

Das Spezialverwaltungsgericht, Abt. Steuern, reichte am 2. März 2023 eine Vernehmlassung ein, die den Beschwerdegegnern zusammen mit der Beschwerde zur Beschwerdeantwort innert 30 Tagen und dem Beschwerdeführer zur Kenntnis zugestellt wurde. Die Beschwerdegegner liessen sich nicht vernehmen und es gingen keine weiteren Eingaben ein.

##### **3.**

Das Verwaltungsgericht hat den Fall auf dem Zirkularweg entschieden (vgl. § 7 des Gerichtsorganisationsgesetzes vom 6. Dezember 2011 [GOG; SAR 155.200]).

---

#### **Das Verwaltungsgericht zieht in Erwägung:**

##### **I.**

##### **1.**

Das Verwaltungsgericht beurteilt Beschwerden gegen Entscheide des Spezialverwaltungsgerichts, Abt. Steuern, betreffend die direkte Bundessteuer (Art. 153 Abs. 3 DBG i.V.m. Art. 145 Abs. 1 DBG; § 7 der Verordnung über die direkte Bundessteuer vom 7. Dezember 1994 [VDBG; SAR 621.111]; § 54 Abs. 1 des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege vom 4. Dezember 2007 [Verwaltungsrechtspflegegesetz, VRPG; SAR 271.200] i.V.m. § 198 Abs. 1 des Steuergesetzes vom 15. Dezember 1998 [StG; SAR 651.100]). Es ist somit zur Behandlung des vorliegenden Falls zustän-

dig und überprüft den angefochtenen Entscheid im Rahmen der Beschwerdeanträge auf unrichtige oder unvollständige Feststellung des Sachverhalts sowie Rechtsverletzungen (§ 8 VDBG; § 199 StG; § 48 Abs. 2 und § 55 Abs. 1 VRPG).

## **2.**

Die übrigen Prozessvoraussetzungen geben zu keinen Bemerkungen Anlass. Auf die Beschwerde ist einzutreten.

## **II.**

### **1.**

#### **1.1.**

Der Streit dreht sich nicht um die einkommenssteuerrechtliche Qualifikation der entschädigungslosen Landübertragung der D.\_\_\_\_\_ auf die C.\_\_\_\_\_ beim Beschwerdegegner als deren Alleinaktionär. Uneinigkeit besteht vielmehr darüber, ob überhaupt ein Nachsteuerverfahren eingeleitet werden durfte, oder ob es an der dafür namentlich erforderlichen der zuständigen Steuerbehörde nicht bekannten Tatsache bzw. an dem nicht bekannten Beweismittel gemäss Art. 151 Abs. 1 DBG fehlte.

#### **1.2.**

In der Sache geht es um eine Nachsteuer für die Steuerperiode 2009. Gemäss den allgemeinen intertemporal-rechtlichen Grundsätzen wird die Nachsteuer nach demjenigen Recht erhoben, das für die Steuerperiode für welche die Nachsteuer zu entrichten ist, in Kraft stand (PETER LOCHER, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, Teil III, 1. Aufl. 2015, N. 8 und 25 zu Art. 201 DBG). Anwendbar auf den vorliegenden Fall sind somit die im Jahr 2009 geltenden Gesetzesbestimmungen.

## **2.**

### **2.1.**

Die Vorinstanz begründet ihr Urteil im Wesentlichen damit, dass es für die Erhebung einer Nachsteuer betreffend die natürlichen Personen an der gemäss Art. 151 Abs. 1 DBG erforderlichen Tatbestandsbestandvoraussetzung der neuen Tatsache oder des neuen Beweismittels gefehlt habe. Neu seien Tatsachen oder Beweismittel, wenn sie im ordentlichen Veranlagungsverfahren nicht aktenkundig gewesen und somit erst nach Rechtskraft der Veranlagung zum Vorschein gekommen seien. Massgebend sei der Aktenstand im Zeitpunkt der Veranlagung. Im vorliegenden Fall datiere die definitive Steuerveranlagung der Beschwerdegegner vom 24. Juli 2012. Es sei erstellt, dass die Sektion juristische Personen des KStA in diesem Zeitpunkt Kenntnis von der entschädigungslosen Landabtretung der D.\_\_\_\_\_ an die C.\_\_\_\_\_ gehabt habe, sei sie doch mit der am 7. Januar 2010 bei ihr eingegangenen Grundbuchmeldung über diesen Vorgang informiert worden. Diese Kenntnis müsse sich die Steuerkommission Q.\_\_\_\_\_ unter Berücksichtigung der Rechtsprechung des

Verwaltungsgerichts anrechnen lassen: Gemäss Urteil des Verwaltungsgerichts WBE.2013.73 vom 19. September 2013, Erw. 4.3.2, wäre es Aufgabe der Sektion juristische Personen des KStA gewesen, dafür besorgt zu sein, dass alle die juristische Person betreffenden Informationen auch den für die Veranlagung der an ihr Beteiligten Zuständigen zugänglich gewesen wären. Demnach hätte die Steuerkommission Q.\_\_\_\_\_ im Zeitpunkt der Eröffnung der Steuerveranlagung 2009, am 24. Juli 2012, Kenntnis der geldwerten Leistung haben müssen. Dies umso mehr, als die Grundbuchmeldung vom 23. Dezember 2009 auch der Gemeinde Q.\_\_\_\_\_ zugesandt worden sei. Damit beruhe das eingeleitete Nachsteuerverfahren nicht auf einer neuen Tatsache und die Nachsteuerveranlagung sei zu Unrecht erfolgt. Es bestehe aber kein Zweifel daran, dass – hätte eine neue Tatsache vorgelegen – die von den Beschwerdegegnern pflichtwidrig nicht deklarierte geldwerte Leistung mit einer Nachsteuer zu erfassen gewesen wäre.

## **2.2.**

Der Beschwerdeführer vertritt demgegenüber die Ansicht, dass das hypothetische Wissen der Sektion juristische Personen des KStA über die verdeckte Gewinnausschüttung dem Gemeindesteueramt Q.\_\_\_\_\_ zu Unrecht angerechnet worden sei. Der Entscheid des Verwaltungsgerichts, auf den sich die Vorinstanz stütze und in welchem festgestellt worden sei, dass sich die für die Veranlagung von natürlichen Personen zuständigen Gemeindesteuerämter das Wissen der für die Veranlagung der juristischen Personen, an denen die in Frage stehenden natürlichen Personen beteiligt seien, zuständigen Mitarbeiter bzw. Mitarbeiterinnen des Kantonalen Steueramts anrechnen lassen müssten, sei vom Bundesgericht mit Urteil 2C\_1023/2013 vom 8. Juli 2014 aufgehoben worden. Entsprechend könne der im zitierten Entscheid vertretenen Ansicht des Verwaltungsgerichts gerade nicht gefolgt werden. Das Bundesgericht habe rechtsverbindlich festgehalten, dass die Veranlagungsbehörde grundsätzlich davon ausgehen dürfe, dass die Steuererklärung wahrheitsgemäss und vollständig ausgefüllt worden sei und nur dann weitere Untersuchungen durchführen müsse, wenn sich aus den Akten offensichtlich ergebe, dass der massgebliche Sachverhalt unvollständig oder unklar sei. Auch in solchen Fällen werde der adäquate Kausalzusammenhang zwischen mangelhafter Deklaration und ungenügender oder unvollständiger Veranlagung nur unter strengen Voraussetzungen unterbrochen, namentlich, wenn seitens der Steuerbehörden grobe Fahrlässigkeit gegeben sei. Eine solche könne nicht bereits angenommen werden, wenn die Veranlagungsbehörde keine Kenntnis von Informationen habe, welche anderen Einheiten der Verwaltung vorgelegen haben. Vorausgesetzt sei vielmehr, dass die entsprechenden Informationen auch effektiv übermittelt worden seien. Fehle es an einer solchen Übermittlung, könne gemäss Bundesgericht der Veranlagungsbehörde für die natürlichen Personen das Wissen der anderen Verwaltungseinheit nicht vorgehalten werden und eine Nachsteuererhebung sei

nicht ausgeschlossen. Der vorinstanzliche Entscheid widerspreche dieser bundesgerichtlichen Rechtsprechung. Es sei deshalb in Abweichung davon vom Vorliegen einer neuen Tatsache i.S.v. Art. 151 Abs. 1 DBG auszugehen.

Dass die Grundbuchmeldung im Dezember 2009 offensichtlich irrtümlich dem Gemeindesteuernamt Q.\_\_\_\_\_ zugestellt worden sei, ändere daran nichts. Es sei korrekt gewesen, dass das Gemeindesteuernamt diese Meldung, die nicht ein Rechtsgeschäft der Beschwerdegegner, sondern eines zwischen der D.\_\_\_\_\_ und der C.\_\_\_\_\_ betroffen habe, gleichentags an die Sektion juristische Personen des KStA weitergeleitet habe. Aus der Weiterleitung könne nicht auf die Kenntnis von der verdeckten Gewinnausschüttung durch das Gemeindesteuernamt geschlossen werden. Die Beurteilung einer allfälligen verdeckten Gewinnausschüttung bei Rechtsgeschäften zwischen Schwestergesellschaften sei Aufgabe des KStA und nicht der Gemeindesteuernämter. Wenn sodann eine entsprechende Meldung des KStA an die Gemeinden unterbleibe, dürften diese davon ausgehen, dass keine verdeckte Gewinnausschüttung vorliege. Da die Meldung des KStA vorliegend erst nach Eintritt der Rechtskraft der Veranlagung der direkten Bundessteuer erfolgt sei, liege eine neue Tatsache i.S.v. Art. 151 Abs. 1 DBG vor und die zu wenig veranlagte Einkommenssteuer sei als Nachsteuer zuzüglich Verzugszins zu erheben.

### **2.3.**

Mit Vernehmlassung vom 2. März 2023 räumt die Vorinstanz die fehlende Erwähnung der Bundesgerichtsurteile 2C\_1023/2013 und 2C\_1024/2013 vom 8. Juli 2014 in ihrem Entscheid ein. Dennoch stimme dieser mit der entsprechenden bundesgerichtlichen Rechtsprechung überein: Das Gemeindesteuernamt Q.\_\_\_\_\_ habe bereits am 23. Dezember 2009 (Versanddatum) – und somit vor der Steuererklärung am 1. Februar 2011 – Kenntnis von dem die geldwerte Leistung begründenden Landhandel gehabt. Die entscheidende Information ergebe sich aus der Grundbuchmeldung, welcher die entschädigungslose Übertragung der Liegenschaft und damit ein offensichtliches Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung bei einem Geschäft unter nahestehenden Personen zu entnehmen sei. Ab Erhalt dieser Meldung habe das Gemeindesteuernamt bzw. die Steuerkommission Q.\_\_\_\_\_ nicht mehr von einer vollständigen Steuererklärung ausgehen dürfen, sondern wäre verpflichtet gewesen, weitere Untersuchungen betreffend geldwerte Leistung durchzuführen. Der adäquate Kausalzusammenhang zwischen pflichtwidrig unterlassener Deklaration und ungenügender Veranlagung sei aufgrund der pflichtwidrig unterlassenen Prüfung der Grundbuchmeldung unterbrochen worden, sodass es aufgrund dieser groben Fahrlässigkeit an einer neuen Tatsache fehle.

### **3.**

#### **3.1.**

##### **3.1.1.**

Gemäss Art. 151 Abs. 1 DBG wird, sofern sich aufgrund von Tatsachen oder Beweismitteln, die der zuständigen Steuerbehörde nicht bekannt waren, ergibt, dass eine Veranlagung zu Unrecht unterblieben oder eine rechtskräftige Veranlagung unvollständig ist, oder eine unterbliebene oder unvollständige Veranlagung auf ein Verbrechen oder Vergehen gegen die Steuerbehörde zurückzuführen ist, die nicht erhobene Steuer samt Zins als Nachsteuer eingefordert. Die Bestimmung ist gleichlautend mit Art. 53 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990 (Steuerharmonisierungsgesetz, StHG; SR 642.14).

Die Nachsteuer ist keine vom ursprünglichen Steueranspruch verschiedene Forderung, sondern die Mehrsteuer, die sich aufgrund des Nachsteuerverfahrens gegenüber der ursprünglichen Veranlagung ergibt (MARTIN E. LOOSER in: MARTIN ZWEIFEL/MICHAEL BEUSCH [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG], 4. Aufl. 2022, N. 1a zu Art. 53 StHG). Sie hat keinen Strafcharakter und es gelten für sie keine besonderen Bemessungsgrundsätze. Ein Verschulden der steuerpflichtigen Person ist nicht erforderlich (MARTIN E. LOOSER, a.a.O., N. 5 zu Art. 53 StHG). Der Gesetzgeber unterscheidet zwei Nachsteuertatbestände: Nicht bekannte Tatsachen oder Beweismittel und Verbrechen oder Vergehen. Sie entsprechen den Ursachen für den Steuerausfall. Neben ihnen setzt die Nachsteuer einen Steuerausfall und die Rechtskraft der Veranlagung voraus (MARTIN E. LOOSER, a.a.O., N. 4 zu Art. 53 StHG). Vorliegend ist, wie einleitend festgehalten, strittig, ob der Nachsteuertatbestand der neuen Tatsache bzw. des neuen Beweismittels erfüllt ist.

##### **3.1.2.**

###### **3.1.2.1.**

Für die Frage, ob Tatsachen oder Beweismittel neu sind, ist der Aktenstand betreffend die steuerpflichtige Person bzw. die steuerpflichtigen Personen im Zeitpunkt der Veranlagung massgeblich (PETER LOCHER, a.a.O., N. 21 zu Art. 151 DBG; Urteile des Bundesgerichts 2C\_458/2014 / 2C\_459/2014 vom 26. März 2015, Erw. 2.1; 2C\_807/2011 vom 9. Juli 2012, Erw. 2.6.1; 2C\_21/2008 / 2C\_22/2008 vom 10. Juni 2008, Erw. 2.1). Grundsätzlich gelten Tatsachen oder Beweismittel dann als neu, wenn sie im Zeitpunkt der Eröffnung der Veranlagung zwar vorhanden waren, im ordentlichen Veranlagungsverfahren bzw. während des anschliessenden Rechtsmittelverfahrens aber nicht aktenkundig waren und erst nach Rechtskraft der Veranlagung bzw. des Entscheids zum Vorschein und damit zur Kenntnis der Steuerbehörden gelangten (sog. unechte Noven) (MARTIN E. LOOSER,



a.a.O., N. 7 zu Art. 53 StHG; PETER LOCHER, a.a.O., N. 20 zu Art. 151 DBG; Urteil des Bundesgerichts 2C\_868/2020 vom 25. August 2021, Erw. 2.1.1). Die Kenntnis der im Verfahren involvierten Personen haben sich die Steuerbehörden anrechnen zu lassen, nicht jedoch das Wissen einer anderen Steuerbehörde oder einer anderen Verwaltungseinheit. Entsprechend muss sich die für die Veranlagung eines bzw. einer Steuerpflichtigen zuständige Steuerkommission das Wissen der Sektion Juristische Personen des KStA nicht anrechnen lassen. Anders verhält es sich nur dann, wenn Informationen, welche anderen Einheiten der Verwaltung vorlagen, effektiv übermittelt wurden (Urteil des Bundesgerichts Urteil des Bundesgerichts 2C\_1023/2013 / 2C\_1024/2013 vom 8. Juli 2014, Erw. 3.2).

Die unterbliebene und unvollständige Veranlagung muss auf den unvollständigen Aktenstand im Zeitpunkt der ordentlichen Veranlagung zurückzuführen sein (Urteil des Bundesgerichts 2C\_263/2018 vom 11. Februar 2019, Erw. 3.3 am Schluss). Das heisst, die Unkenntnis der neuen Tatsachen oder Beweismittel muss kausal für den festgestellten Steuerausfall sein (Urteile des Bundesgerichts 2C\_440/2018 vom 3. Juni 2019, Erw. 2.2 mit zahlreichen Hinweisen; 2C\_632/2012 vom 28. Juni 2013, Erw. 3.4). Ein Verschulden der steuerpflichtigen Person ist nicht erforderlich, vielmehr kommt es auf die Würdigung der jeweiligen Pflichten der steuerpflichtigen Person und der Steuerbehörde bei der Veranlagung an (Urteil des Bundesgerichts 2C\_868/2020 vom 25. August 2021, Erw. 2.1.2 mit Hinweisen; PETER LOCHER, a.a.O., N. 24 zu Art. 151 DBG).

### **3.1.2.2.**

Gemäss Art. 123 Abs. 1 DBG (in der seit 1. Januar 1995 gültigen Fassung) stellen die Veranlagungsbehörden zusammen mit den steuerpflichtigen Personen die für eine vollständige und richtige Besteuerung massgebenden tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse fest. Daraus folgt, dass Behörden und Steuerpflichtige gemeinsam auf die richtige und vollständige Veranlagung hinarbeiten und die steuerpflichtige Person alles tun muss, um eine solche zu ermöglichen (Art. 126 Abs. 1 DBG, in der seit 1. Januar 1995 gültigen Fassung). Insbesondere muss sie das Formular der Steuererklärung wahrheitsgemäss und vollständig ausfüllen und die entsprechenden Beilagen einreichen (Art. 124 Abs. 2 DBG, in der seit 1. Januar 1995 gültigen Fassung).

Die Steuerbehörde ihrerseits prüft die Steuererklärung und nimmt die erforderlichen Untersuchungen vor (Art. 130 Abs. 1 DBG, in der seit 1. Januar 1995 gültigen Fassung), darf sich jedoch grundsätzlich darauf verlassen, dass die Steuererklärung richtig und vollständig ist (vgl. zum Ganzen Urteile des Bundesgerichts 2C\_230/2015 vom 3. Februar 2016, Erw. 2.2 f.; 2C\_868/2020 vom 25. August 2021, Erw. 2.2.1 f.). Sie ist nicht verpflichtet,

ohne besonderen Anlass Quervergleiche mit Akten anderer Steuerpflichtiger vorzunehmen oder im Steuermuster nach ergänzenden Unterlagen zu suchen.

Allerdings darf sie auch nicht in der Art auf der Steuererklärung abstellen, wie wenn es sich um eine Selbstveranlagung handeln würde. Aufgrund der Untersuchungsmaxime muss sie zu einer gründlicheren Prüfung schreiten, wenn sich aus den Akten offensichtlich ergibt, dass die Steuererklärung die relevanten Tatsachen unvollständig oder unklar wiedergibt. Wenn die Steuerbehörde diese Unvollständigkeit oder Ungenauigkeit hätte erkennen müssen, ist der vorausgesetzte adäquate Kausalzusammenhang zwischen der lückenhaften Deklaration und der Unterbesteuerung unterbrochen. Unter diesen Umständen kann folglich kein Nachsteuerverfahren mehr eingeleitet werden, da sich die Unterbesteuerung nicht erst aus einer neuen Tatsache ergibt (Urteile des Bundesgerichts 9C\_649/2022 vom 7. März 2023, Erw. 3.2; 2C\_116/2021 vom 8. Juli 2021, Erw. 6.1 und 6.2; 2C\_442/2018 vom 3. Juni 2019, Erw. 2.2; 2C\_676/2016 vom 5. Dezember 2017, Erw. 4.1; 2C\_1018/2015 / 2C\_1019/2015 vom 2. November 2017, Erw. 6.1, in: RDAF 2017 II S. 630 und StR 73/2018 S. 255; 2C\_1023/2013 / 2C\_1024/2013 vom 8. Juli 2014, Erw. 3.2). Von einer solchen Unterbrechung des Kausalzusammenhangs wird indessen praxisgemäss nur ausgegangen, wenn der Steuerbehörde grobe Fahrlässigkeit vorzuwerfen ist (Urteile des Bundesgerichts 2C\_676/2016 / 2C\_677/2016 vom 5. Dezember 2017, Erw. 4.1; 2C\_1023/2013 / 2C\_1024/2013 vom 8. Juli 2014, Erw. 3.2, in: StE 2014 B 97.41 Nr. 27 und StR 69/2014 S. 735; 2C\_123/2012 / 2C\_124/2012 vom 8. August 2012, Erw. 5.3.4, je mit Hinweisen).

#### **4.**

##### **4.1.**

Es ist unbestritten, dass die Beschwerdegegner in der Steuererklärung für das Jahr 2009 keinen Beteiligungsertrag der D.\_\_\_\_\_ deklariert haben. Weder aus den entsprechenden Steuererklärungsformularen, noch aus den Beilagen zur Steuererklärung ergibt sich ein Hinweis auf den Beteiligungsertrag. Anhand des Wertschriften- und Guthabenverzeichnisses ist aber (immerhin) die Beteiligung der Beschwerdegegner an den beiden Gesellschaften D.\_\_\_\_\_ und C.\_\_\_\_\_ aktenkundig. Insoweit ist dem Beschwerdeführer somit zu folgen, dass für das für die Veranlagung der Beschwerdegegner zuständige Gemeindesteueramt Q.\_\_\_\_\_ (Art. 2 DBG, in der seit 1. Januar 1995 gültigen Fassung i.V.m. § 164 Abs. 1 des Steuergesetzes vom 15. Dezember 1998 [StG; SAR 651.100], in der seit 1. Januar 2001 gültigen Fassung) jedenfalls aufgrund des Deklarationsverhaltens der Beschwerdegegner kein Anlass zu weiteren Untersuchungen bestand.

#### **4.2.**

Bereits am 5. Januar 2010 hatte indessen das Gemeindesteueramt eine Grundbuchmeldung betreffend das Grundstücksgeschäft zwischen der D.\_\_\_\_\_ und der C.\_\_\_\_\_ vom 2. November 2009 erhalten.

##### **4.2.1.**

Entgegen der Ansicht des Beschwerdeführers erfolgte diese Meldung durch das Grundbuchamt nicht irrtümlich an das Gemeindesteueramt Q.\_\_\_\_\_, sondern in Übereinstimmung mit den gesetzlich statuierten Meldepflichten Dritter: Gemäss § 185 Abs. 3 aStG (in der Fassung vom 15. Dezember 1998, in Kraft vom 1. Januar 2001 bis 31. Dezember 2015 [aStG; SAR 651.100]) waren die Urkundspersonen bei Grundstückverkäufen verpflichtet, dem Grundbuchamt zuhanden der Steuerbehörden eine zusätzliche Vertragskopie einzureichen. Die Grundbuchämter wiederum waren nach § 63 der (alten) Verordnung zum Steuergesetz vom 11. September 2000 (in der Fassung vom 11. September 2000, in Kraft vom 1. Januar 2001 bis 31. Dezember 2015 [SAR 651.111; aStGV]) verpflichtet, von jeder Handänderung den zuständigen Gemeinderäten und Gemeindesteuerämtern sowie dem Kantonalen Steueramt die für die Steuerveranlagung notwendigen Angaben zu melden. Praxisgemäss erfolgte diese sog. Grundbuchmeldung gem. § 63 aStGV ausschliesslich an das Gemeindesteueramt derjenigen Gemeinde, auf deren Gebiet das Grundstück lag und oblag es sodann diesem, die Meldung an die zuständige Behörde (Gemeinderat, Steuerkommission oder Kantonales Steueramt) weiterzuleiten (MARTIN SCHADE in: MARIANNE KLÖTI-WEBER/DAVE SIEGRIST/DIETER WEBER [Hrsg.], Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 3. Aufl. 2009, N. 14 zu § 185 StG).

Mit der Einführung des informatisierten Grundbuchs Caprista wurde die elektronische Grundbuchmeldung eingeführt. Damit kann der Grundstückverkaufsvertrag von den Steuerbehörden direkt über das System eingesehen werden, was die Verpflichtung der Urkundspersonen zur Einreichung einer zusätzlichen Vertragskopie obsolet macht (MARTIN SCHADE, in: Kommentar 5. Aufl., N. 13 f. zu § 185 StG). An der Meldepflicht der Grundbuchämter wurde aber festgehalten und sie wurde von der Verordnungsstufe in eine gesetzliche Bestimmung überführt. Seit 1. Januar 2016 lautet § 185 Abs. 3 StG: "Die Grundbuchämter melden den zuständigen Steuerbehörden von Amtes wegen Eintragungen im Grundbuch, die zu einer Besteuerung nach diesem Gesetz Anlass geben können. Mit dieser Meldepflicht verbunden ist das Einsichtsrecht der Steuerbehörden in die Daten des Grundbuchs, die sie zur Erfüllung ihrer gesetzlichen Aufgaben benötigen, sowie in die entsprechenden Grundbuchbelege".

§ 63 aStGV sieht – wie sich auch aus der neuen Regelung in § 185 Abs. 3 StG ergibt, mit welcher, abgesehen vom Fallenlassen der Meldepflicht mit Bezug auf den Gemeinderat und dem neu eingeführten Einsichtsrecht der Steuerbehörden ins Grundbuch, keine materielle Gesetzesänderung beabsichtigt war – eine Meldepflicht namentlich an die zuständigen Gemeindesteuerämter vor. Diese Meldepflicht dient, zumal der Kanton Aargau bei der Grundstückgewinnsteuer nicht etwa dem monistischen System folgt, sondern bei Gewinnen aus der Veräusserung von Geschäftsliegenschaften grundsätzlich die Einkommensteuer bzw. die Gewinnsteuer zur Anwendung gelangt (vgl. § 95 Abs. 2 StG; siehe dazu auch YASIN YLDIRIM/MARIANNE KLÖTI-WEBER, in: Kommentar 5. Aufl., N. 7 ff. zu § 95 StG), einer umfassenden Information der Gemeindesteuerämter im Hinblick auf mögliche Steuerfolgen aus den gemeldeten Handänderungen.

#### **4.2.2.**

Damit kann hier, wie bereits festgehalten, entgegen der Darstellung des Beschwerdeführers nicht gesagt werden, dass die Meldung des Grundbuchamts R.\_\_\_\_\_ dem Steueramt der Gemeinde Q.\_\_\_\_\_, in der nicht nur die beiden Gesellschaften, zwischen denen die Handänderung stattfand, ihren Sitz hatten, sondern auch der Alleinaktionär der C.\_\_\_\_\_ seinen Wohnsitz hatte und auch heute noch hat, offensichtlich irrtümlich zugestellt worden wäre. Ob eine gemeldete Handänderung tatsächlich Steuerfolgen nach sich zieht oder nicht, ist von den Veranlagungsbehörden zu entscheiden. Vorliegend gelangte das Gemeindesteueramt beim Eingang der Grundbuchmeldung, da sie einen Handwechsel zwischen zwei juristischen Personen, wenn auch beide mit Sitz in Q.\_\_\_\_\_ betraf, offenbar zur Auffassung, aus dieser Handänderung könnten, wenn überhaupt, nur Steuerfolgen mit Bezug auf die beiden betroffenen Gesellschaften resultieren, deren Veranlagung nicht in seinen, sondern in den Zuständigkeitsbereich des KStA, genauer: der Sektion juristische Personen des KStA, fällt. Damit lag sie falsch (siehe unten Erw. II/4.3.3). Zuständige Veranlagungsbehörde im vorliegenden Fall war nicht nur das für die Veranlagung der juristischen Personen zuständige KStA, JP, (Art. 2 DBG, in der seit 1. Januar 1995 gültigen Fassung i.V.m. § 162 StG, in der seit 1. Januar 2001 gültigen Fassung; CONRAD M. WALTHER, in: Kommentar 5. Aufl., N. 3 zu § 162 StG), sondern auch die für die Veranlagung der natürlichen Personen zuständige Steuerkommission (Art. 2 DBG, in der seit 1. Januar 1995 gültigen Fassung i.V.m. § 164 StG, in der seit 1. Januar 2007 gültigen Fassung).

#### **4.2.3.**

Indem das Steueramt Q.\_\_\_\_\_ die Grundbuchmeldung an die Sektion juristische Personen des KStA weiterleitete und nicht einmal eine Kopie dieser Meldung in seinen eigenen Akten behielt, beraubte es sich im Hinblick auf die Einkommenssteuerveranlagung 2009 für den Fall der Nichtdeklaration einer allfälligen verdeckten Gewinnausschüttung aus dem

Grundstückgeschäft der Möglichkeit, eine solche zu entdecken. Die Entdeckung einer nicht deklarierten Gewinnausschüttung wäre nach Weitersendung der Grundbuchmeldung allein noch aufgrund einer entsprechenden Meldung der Sektion juristische Personen des KStA möglich gewesen – wozu es aber in der Folge nicht kam.

#### **4.3.**

##### **4.3.1.**

(Mit-)Ursache der unvollständigen Veranlagung der Beschwerdegegner ist damit der Umstand, dass die Grundbuchmeldung am 5. Januar 2009 vom Gemeindesteueramt Q.\_\_\_\_\_ (ohne Erstellung einer Kopie für sich selbst) an die Sektion juristische Personen des KStA weitergeleitet wurde und dem Gemeindesteueramt bei Vornahme der Veranlagung der Beschwerdegegner am 24. Juli 2012 nicht mehr zur Verfügung stand. Bei dieser Sachlage fragt sich, ob der für die Erhebung einer Nachsteuer vorausgesetzte adäquate Kausalzusammenhang zwischen der lückenhaften Deklaration und der Unterbesteuerung durch die geschilderte unzutreffende Weiterleitung der Grundbuchmeldung (welche dann bei Vornahme der Veranlagung der Beschwerdegegner nicht mehr vorlag) unterbrochen wurde. Im Vordergrund steht dabei die Frage, ob dem Gemeindesteueramt Q.\_\_\_\_\_ in diesem Zusammenhang grobe Fahrlässigkeit vorzuwerfen ist.

##### **4.3.2.**

Ob ein Vorzugsgeschäft zwischen der Kapitalgesellschaft und der Anteilsinhaberin oder dem Anteilsinhaber zustande kommt, oder ob dieses zwischen zwei Schwestergesellschaften abgewickelt wird, spielt steuerrechtlich keine Rolle: Bei geldwerten Leistungen zwischen Schwestergesellschaften fließt der Vorteil zwar betriebswirtschaftlich unmittelbar von einer Gesellschaft zur anderen. Auf dem gemeinsamen Beteiligungsverhältnis fussende Zuwendungen zwischen solchen Gesellschaften haben steuerrechtlich aber als verdeckte Gewinnausschüttungen an den Anteilsinhaber oder die Anteilsinhaberin einerseits und als verdeckte Kapitaleinlagen des Anteilsinhabers oder der Anteilsinhaberin an die empfangende Gesellschaft andererseits zu gelten (BGE 138 II 57, Erw. 4.2). Befindet sich die Beteiligung im Privatvermögen des Anteilsinhabers oder der Anteilsinhaberin greift in jedem Fall die reine Dreieckstheorie (Urteil des Bundesgerichts 2C\_630/2021 / 2C\_631/2021 vom 17. Mai 2022, Erw. 2.4.3 mit zahlreichen Hinweisen).

##### **4.3.3.**

Die Dreieckstheorie, insbesondere die erwähnte reine Dreieckstheorie (vgl. zur sog. modifizierten Dreieckstheorie, deren Anwendung bei im Geschäftsvermögen gehaltenen Beteiligungen bzw. bei von juristischen Personen gehaltenen Beteiligungen postuliert wird; MADELEINE SIMONEK, Un-

ternehmenssteuerrecht, 2019, S. 347 f. mit Hinweisen) muss als Bestandteil des "Wissensrucksacks" jedes Mitglieds einer (Einkommens-)Steuerbehörde angesehen werden. Wer natürliche Personen veranlagt, die an mehreren Kapitalgesellschaften beteiligt sind, so dass ein Leistungsaustausch zwischen diesen Gesellschaften denkbar ist, muss damit rechnen, dass solche Leistungsaustauschgeschäfte allenfalls zu nicht drittvergleichskonformen Preisen oder gar (wie hier) ohne Erbringung einer Gegenleistung vorgenommen werden. Damit ist aber auch offensichtlich, dass, worauf die Vorinstanz in ihrer Vernehmlassung zutreffend hinweist, das Steueramt Q.\_\_\_\_\_ beim Eingang der Grundbuchmeldung betreffend das Grundstücksgeschäft vom 2. November 2009, aus der klar hervorgeht, dass die Landabtretung "entschädigungslos (ohne Gebäude Nr. ddd)" (vgl. letzte Spalte letzte Zeile der Grundbuchanmeldung) erfolgte, Veranlassung gehabt hätte, die Grundbuchmeldung im Hinblick auf die – später einzureichende Steuererklärung der Beschwerdegegner für das Steuerjahr 2009 – zu den Steuerakten der Beschwerdegegner zu nehmen. Unabhängig vom späteren Einkommenssteuerdeklarationsverhalten der Beschwerdegegner in ihrer Steuererklärung für das Steuerjahr 2009 wäre es damit möglich gewesen, aufgrund der Akten zu prüfen, ob die Beschwerdegegner Einkommen aus einer verdeckten Gewinnausschüttung der D.\_\_\_\_\_ an ihren Hauptaktionär deklarierten bzw. (mangels einer solchen Deklaration) Nachfragen zum Grundstücksgeschäft vom 2. November 2009 zu stellen und/oder weitere Untersuchungen dazu durchzuführen. Insgesamt erweist sich damit das Verhalten des Gemeindesteueramts Q.\_\_\_\_\_, welches erst dazu führte, dass ihm der entschädigungslose Landübergang von der D.\_\_\_\_\_ an die C.\_\_\_\_\_ anlässlich der Einkommenssteuerveranlagung unbekannt blieb bzw. nicht (mehr) bekannt war, als grobfahrlässig. Mit der Vorinstanz ist somit hier der erforderliche Kausalzusammenhang zwischen der lückenhaften Einkommensdeklaration der Beschwerdegegner und deren Unterbesteuerung im Jahr 2009 als Folge des grobfahrlässigen Verhaltens des Gemeindesteueramts Q.\_\_\_\_\_ als unterbrochen zu betrachten. Den Beschwerdegegnern kann daher im Zusammenhang mit dem Grundstücksgeschäft vom 2. November 2009 keine Nachsteuer auferlegt werden.

## **5.**

Diese Erwägungen führen zur Abweisung der Beschwerde.

## **III.**

Bei diesem Ausgang des Verfahrens gehen die Kosten des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens zu Lasten des KStA, welches als Behörde Beschwerde geführt und damit vermögensrechtliche Interessen des Gemeindewesens verfolgt hat (§ 8 VDBG; § 189 Abs. 1 StG i.V.m. § 31 Abs. 2 VRPG, AGVE 2006, S. 285).

Die Zusprechung von Parteikostenersatz an die Beschwerdegegner fällt angesichts dessen, dass sie sich am verwaltungsgerichtlichen Verfahren nicht beteiligt haben, ausser Betracht.

---

### **Das Verwaltungsgericht erkennt:**

#### **1.**

Die Beschwerde gegen den Entscheid des Spezialverwaltungsgerichts, Abt. Steuern, 3-BB.2021.4 vom 26. Januar 2023 wird abgewiesen.

#### **2.**

Die verwaltungsgerichtlichen Verfahrenskosten, bestehend aus einer Staatsgebühr von Fr. 1'500.00 sowie Kanzleigebühr und den Auslagen von Fr. 248.00, gesamthaft Fr. 1'748.00, sind vom Kantonalen Steueramt zu bezahlen.

#### **3.**

Es werden keine Parteikosten ersetzt.

---

Zustellung an:

das Kantonale Steueramt

die Beschwerdegegner (Vertreter)

die Eidgenössische Steuerverwaltung

Mitteilung an:

den Gemeinderat Q. \_\_\_\_\_

das Spezialverwaltungsgericht, Abt. Steuern

---

### **Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten**

Dieser Entscheid kann wegen Verletzung von Bundesrecht, Völkerrecht, kantonalen verfassungsmässigen Rechten sowie interkantonalem Recht innert **30 Tagen** seit der Zustellung mit **Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten** beim **Schweizerischen Bundesgericht**, Schweizerhofquai, 6004 Luzern, angefochten werden. Die Frist steht still vom 7. Tag vor bis und mit 7. Tag nach Ostern, vom 15. Juli bis und mit 15. August und vom 18. Dezember bis und mit 2. Januar. Die unterzeichnete Beschwerde muss das Begehren, wie der Entscheid zu ändern sei, sowie in gedrängter Form die Begründung, inwiefern der angefochtene Akt Recht verletzt, mit Angabe der Beweismittel enthalten. Der angefochtene Entscheid und als Beweismittel angerufene Urkunden sind beizulegen.

(Art. 82 ff. des Bundesgesetzes über das Bundesgericht [Bundesgerichtsgesetz, BGG; SR 173.110] vom 17. Juni 2005).

---

Aarau, 28. September 2023

**Verwaltungsgericht des Kantons Aargau**

2. Kammer

Vorsitz:

Gerichtsschreiberin:

i.V.

Berger

Roder