

AG_VERWALTUNGSGERICHT WBE.2023.81 vom 28. September 2023

AG Verwaltungsgericht, 2023-09-28, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ag_verwaltungsgericht_WBE.2023.81

FR: AG_VERWALTUNGSGERICHT WBE.2023.81 du 28 septembre 2023

IT: AG_VERWALTUNGSGERICHT WBE.2023.81 del 28 settembre 2023

Erwägungen

E. 2

Die Kosten des Verfahrens werden auf die Staatskasse genommen.

- 4 -

E. 2.1

Die Vorinstanz begründet ihr Urteil im Wesentlichen damit, dass es für die Erhebung einer Nachsteuer betreffend die natürlichen Personen an der gemäss § 206 Abs. 1 StG erforderlichen Tatbestandsbestandvoraussetzung der neuen Tatsache oder des neuen Beweismittels gefehlt habe. Neu seien Tatsachen oder Beweismittel, wenn sie im ordentlichen Veranlagungsverfahren beziehungsweise während des anschliessenden Rechtsmittelverfahrens nicht aktenkundig gewesen und somit erst nach Rechtskraft der Veranlagung beziehungsweise des Entscheids 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

- 6 - 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.

E. 2.2

Der Beschwerdeführer vertritt demgegenüber die Ansicht, dass das hypothetische Wissen der Sektion juristische Personen des KStA über die verdeckte Gewinnausschüttung dem Gemeindesteuernamt 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

- 7 - ausgeschlossen. Der vorinstanzliche Entscheid widerspreche dieser bundesgerichtlichen Rechtsprechung. Es sei deshalb in Abweichung davon vom Vorliegen einer neuen Tatsache i.S.v. § 206 Abs. 1 StG auszugehen. Dass die Grundbuchmeldung im Dezember 2009 offensichtlich irrtümlich dem Gemeindesteueramt Q._____ zugestellt worden sei, ändere daran nichts. Es sei korrekt gewesen, dass das Gemeindesteueramt 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 Gemeindesteueramt geschlossen werden. Die Beurteilung einer allfälligen verdeckten Gewinnausschüttung bei Rechtsgeschäften zwischen Schwestergesellschaften sei Aufgabe des KStA und nicht der Gemeindesteuerämter. 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 Kantons- und Gemeindesteuern erfolgt sei, liege eine neue Tatsache i.S.v. § 206 Abs. 1 StG vor und die zu wenig veranlagte Einkommenssteuer sei als Nachsteuer zuzüglich Verzugszins zu erheben.

E. 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 Gemeindesteueramt 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.

- 8 - 3.

E. 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, in Kantons- und Gemeindesteuersachen (§ 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 zuständig und überprüft den angefochtenen Entscheid im Rahmen der Beschwerdeanträge auf unrichtige oder unvollständige Feststellung des Sachverhalts sowie Rechtsverletzungen (§ 199 StG; § 48 Abs. 2 und § 55 Abs. 1 VRPG).

- 5 - 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 § 206 Abs. 1 StG fehlte. 1.2. In der Sache geht es um eine Nachsteuer für die Steuerperiode 2009. Für abgeschlossene Sachverhalte, welche sich vor dem Inkrafttreten des neuen Rechts ereignet haben, bleibt unabhängig vom Zeitpunkt der Einleitung des Verfahrens das materielle und formelle alte Recht massgebend (§ 261 StG; MARIANNE KLÖTI-WEBER/DANIEL SCHUDEL/PATRIK SCHWARB [Hrsg.], Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 5. Aufl. 2023 [Kommentar

E. 3.1.1

Gemäss § 206 Abs. 1 StG 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) und Art. 151 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG; SR 642.11) betreffend die

ordentliche Nachsteuer. Als detaillierte Regelung belässt Art. 53 Abs. 1 StHG dem kantonalen Gesetzgeber keinen Gestaltungsspielraum (zum Ganzen Urteil des Bundesgerichts 2C_263/2018 vom 11. Februar 2019, Erw. 2).

E. 3.1.2

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 Nachsteueratbestände: Nicht bekannte Tatsachen oder Beweismittel und Verbrechen oder Vergehen (§ 206 Abs. 1 StG; vgl. auch Art. 53 Abs. 1 StHG und Art. 151 Abs. 1 DBG). 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 Nachsteueratbestand der neuen Tatsache bzw. des neuen Beweismittels erfüllt ist.

E. 3.1.3.1

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 (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,

- 9 - Erw. 2.1). Grundsätzlich gelten Tatsachen oder Beweismittel dann als neu, wenn sie im Zeitpunkt 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) (DAVID SCHENKER, in: Kommentar 5. Aufl., N. 18 f. zu § 206 StG; MARTIN E. LOOSER, a.a.O., N. 7 zu Art. 53 StHG; Urteil des Bundesgerichts 2C_868/2020 vom 25. August 2021, Erw. 2.1.1). Was den Akten entnommen werden konnte, gilt nicht als neu, selbst wenn die Steuerbehörden davon aus irgendwelchen Gründen keine Kenntnis genommen haben (DAVID SCHENKER, a.a.O., N. 18 zu § 206 StG). 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 2C_1023/2013 / 2C_1024/2013 vom 8. Juli 2014, Erw. 3.2 und zum Ganzen DAVID SCHENKER, a.a.O., N. 18 zu § 206 StG m.w.H.). 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 (DAVID SCHENKER, a.a.O., N. 15 zu § 206 StG). 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).

E. 3.1.3.2

Gemäss § 179 Abs. 1 StG (in der seit 1. Januar 2001 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. Insbesondere muss sie das Formular der Steuererklärung wahrheitsgemäss und vollständig ausfüllen und die entsprechenden Beilagen einreichen (§ 180 StG, in der seit 1. Januar 2001 gültigen Fassung).

- 10 - Die Steuerbehörde ihrerseits prüft die Steuererklärung und nimmt die erforderlichen Untersuchungen vor (§ 190 Abs. 1 StG, in der seit 1. Januar 2001 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 Steuerdossier 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

- 11 - Gemeindesteueramt Q._____ 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 Grundstückgeschäft 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 Grundstücksverkäufen 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 Grundstücksverkaufsvertrag 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".

- 12 - § 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, (§ 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 (§ 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

- 13 - Grundstücksgeschäft der Möglichkeit, eine solche zu entdecken. Die Entdeckung einer nicht deklarierten Gewinnausschüttung wäre nach Weiterleitung 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 Kapitaleinzulagen 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 zahl- reichen 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 Per- sonen gehaltenen Beteiligungen postuliert wird; MADELEINE SIMONEK, Un- ternehmenssteuerrecht, 2019, S. 347 f. mit Hinweisen) muss als Bestand-

- 14 - teil des "Wissensrucksacks" jedes Mitglieds einer (Einkommens-)Steuerbe- hörde angesehen werden. Wer natürliche Personen veranlagt, die an meh- reren Kapitalgesellschaften beteiligt sind, so dass ein Leistungsaustausch zwischen diesen Gesellschaften denkbar ist, muss damit rechnen, dass solche Leistungsaustauschgeschäfte allenfalls zu nicht drittvergleichskon- formen 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 Grundstückgeschäft vom 2. November 2009, aus der klar hervorgeht, dass die Landabtretung "entschädigungslos (ohne Gebäude Nr. ddd)" (vgl. letzte Spalte letzte Zeile der Grundbuchanmeldung)" erfolgte, Veran- lassung gehabt hätte, die Grundbuchmeldung im Hinblick auf die – später einzureichende Steuererklärung der Beschwerdegegner für das Steuerjahr 2009 – zu den Steuerakten der Beschwerdegegner zu nehmen. Unabhän- gig vom späteren Einkommenssteuerdeklarationsverhalten der Beschwer- degegner 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 Grundstückgeschäft 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 Grundstückgeschäft vom 2. November 2009 keine Nachsteuer auferlegt werden.

E. 5

Diese Erwägungen führen zur Abweisung der Beschwerde. III. Bei diesem Ausgang des Verfahrens gehen die Kosten des verwaltungs- gerichtlichen Verfahrens zu Lasten des KStA, welches als Behörde Be- schwerde geführt und damit vermögensrechtliche Interessen des Gemein- dewesens verfolgt hat (§ 189 Abs. 1 StG i.V.m. § 31 Abs. 2 VRPG, AGVE 2006, S. 285).

- 15 - Die Zusprechung von Parteikostenersatz an die Beschwerdegegner fällt angesichts dessen, dass sie sich am verwaltungsgerichtlichen Verfahren nicht beteiligt haben, ausser Betracht. Das Verwaltungsgericht erkennt:

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.