

WBE.2023.243 / ew / jb

(3-RV.2021.36)

Art. 18

Urteil vom 28. April 2025

Besetzung

Verwaltungsrichter J. Huber, Vorsitz

Verwaltungsrichter Plüss

Verwaltungsrichterin Schwarz

Gerichtsschreiberin William

Beschwerde-
führerin

A._____ AG

vertreten durch Fidinter-Treuhand AG, Müllerstrasse 5, Postfach,
8021 Zürich 1

gegen

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

Gegenstand

Beschwerdeverfahren betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2016

Entscheid des Spezialverwaltungsgerichts, Abt. Steuern,
vom 25. Mai 2023

Das Verwaltungsgericht entnimmt den Akten:

A.

1.

Die A._____ AG mit Sitz in Zürich (ZH) war Eigentümerin des im Kanton Aargau gelegenen Grundstücks LIG U._____ Nr. aaa, V-Strasse bbb und ccc, das über eine Fläche von 4'025 m² verfügte und mit zwei Mehrfamilienhäusern und einer Autoeinstellhalle überbaut war (Liegenschaft U._____), sowie von Liegenschaften im Kanton Zürich.

2.

In der Steuerperiode 2015 deklarierte die A._____ AG einen Reingewinn von Fr. 38'589.00. Diesen verrechnete sie vollständig mit steuerlich massgebenden Vorjahresverlusten in Höhe von Fr. -678'490.00, woraus ein neuer steuerlicher Verlustvortrag von Fr. -639'901.00 resultierte.

Die Liegenschaft U._____ war per 31. Dezember 2015 mit einem Buchwert von Fr. 12'287'939.00 und einer Wertberichtigung von Fr. -31'000.00 bilanziert, was einen Nettobuchwert von Fr. 12'256'939.00 ergibt.

Gemäss Steuerausscheidung 2015 des Kantons Zürich wurde dem Kanton Aargau 74.115 % des gesamten Eigenkapitals von Fr. 100'000.00 zugewiesen. Eine Gewinnausscheidung wurde nicht vorgenommen, da die Gesellschaft unter Berücksichtigung der Vorjahresverluste in der Steuerperiode 2015 keinen steuerbaren Gewinn auswies.

3.

Mit öffentlich beurkundetem Kaufvertrag vom 15. September 2016 verkaufte die A._____ AG die Liegenschaft U._____ zum Kaufpreis von Fr. 13'850'000.00.

Im Dezember 2016 erwarb die A._____ AG eine Liegenschaft im Kanton St. Gallen.

4.

Nachdem die A._____ AG die Steuererklärung für die vorliegend strittige Steuerperiode 2016 trotz Mahnung vom 11. Januar 2018 nicht eingereicht hatte, mahnte das Kantonale Steueramt, Sektion juristische Personen (KStA JP), die Gesellschaft am 12. März 2018 letztmals, die verlangten Unterlagen bis spätestens am 11. April 2018 einzureichen. Die Mahnung wurde mit der Androhung einer Busse wegen Nichtbefolgung von Verfahrenspflichten sowie der Vornahme einer Veranlagung nach pflichtgemäsem Ermessen (Ermessensveranlagung) verbunden. Auch auf dieses Schreiben erfolgte keine Reaktion der A._____ AG.

5.

Nachdem die A._____ AG trotz Mahnung keine Steuererklärung 2016 eingereicht hatte, veranlagte sie das KStA JP mit Verfügung vom 13. August 2018 für die Kantons- und Gemeindesteuern der Steuerperiode 2016 nach pflichtgemäsem Ermessen mit einem steuerbaren Reingewinn von Fr. 1'400'000.00 (davon Anteil Kanton Aargau 100 %) und einem steuerbaren Eigenkapital von Fr. 100'000.00 (davon Anteil Kanton Aargau 74.115 %).

B.

1.

Mit Schreiben vom 20. August 2018 wandte sich die A._____ AG, vertreten durch die Fidinter-Treuhand AG, an das KStA JP und rügte die Ermessensveranlagung als offensichtlich unrichtig. Zur Begründung führte sie im Wesentlichen an, dass die Veranlagung bei einem Reingewinn von Fr. 38'589.00 und einem Verlustvortrag von Fr. -639'901.00 gemäss Steuerperiode 2015 offensichtlich unrichtig und nicht nach pflichtgemäsem Ermessen erfolgt sei. Für den Fall, dass keine Berichtigung vorgenommen werde, sei ihr Schreiben als Einsprache zu betrachten. Zudem beantragte sie unter Hinweis auf das Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung, die Veranlagung bis zur Vorlage der Steuerveranlagung 2016 des Kantons Zürich auszusetzen. Eine Steuererklärung oder Jahresrechnung für die Steuerperiode 2016 wurde dem Schreiben nicht beigelegt.

2.

Am 12. Februar 2019 ging beim KStA JP die Steuererklärung für die Steuerperiode 2016 inkl. der Jahresrechnung 2016 ein. Die darin enthaltene Erfolgsrechnung wies für das Geschäftsjahr 2016 einen Verlust in Höhe von Fr. -300'845.07 auf. Dementsprechend machte die A._____ AG in der Steuererklärung 2016 einen Verlust von Fr. -300'845.07 geltend. In der Bilanz per 31. Dezember 2016 wurde neben dem Jahresverlust von Fr. -300'845.07 ein "Gewinn aus Verkauf LS" in Höhe von Fr. 1'055'310.40 ausgewiesen, welchen die A._____ AG in der Steuererklärung 2016 allerdings weder beim Gewinn deklarierte noch beim Eigenkapital aufführte.

3.

Mit Einspracheentscheid vom 11. Februar 2021 trat das KStA JP auf die Einsprache der A._____ AG nicht ein. Es begründete dies damit, dass die offensichtliche Unrichtigkeit der Ermessensveranlagung innerhalb der gesetzlichen Einsprachefrist nicht nachgewiesen worden sei.

C.

1.

Mit Eingabe vom 19. Februar 2021 liess die A._____ AG Rekurs beim Spezialverwaltungsgericht, Abt. Steuern, erheben und folgende Anträge stellen:

1. Der Rekurs sei gutzuheissen, der Nichteintretensentscheid des Kantonalen Steueramtes Aargau im Zusammenhang mit der Einsprache betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2016 sei aufzuheben und das Verfahren sei an das Kantonale Steueramt Aargau zur Veranlagung gestützt auf die am 12. Februar 2019 zugestellte Steuererklärung, inkl. Jahresrechnung 2016, zurückzuweisen;
2. eventualiter sei der Rekurs gutzuheissen, der Nichteintretensentscheid des Kantonalen Steueramtes Aargau im Zusammenhang mit der Einsprache betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2016 aufzuheben, das Verfahren an das Kantonale Steueramt Aargau zurückzuweisen; und

das Veranlagungsverfahren sei infolge der möglicherweise kollidierenden Besteuerungsansprüche der Kantone Zürich und St. Gallen unter Einhaltung des Verbots der interkantonalen Doppelbesteuerung im Sinne von Art. 127 Abs. 3 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (SR 101) zu sistieren; und

die Veranlagung des Kantonalen Steueramtes Aargau später gestützt auf die noch folgende Mitteilung der Steuerveranlagung, einschliesslich interkantonomaler Steuerausscheidung, des Kantonalen Steueramtes Zürich, als Steuerbehörde des Sitzkantons im Sinne von Art. 2 Abs. 3 der Verordnung des Bundesrates vom 9. März 2001 über die Anwendung des Steuerharmonisierungsgesetzes im interkantonalen Verhältnis (SR 642.141), vorzunehmen;

3. unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zulasten des Kantonalen Steueramtes Aargau.

2.

Das KStA JP beantragte mit Eingabe vom 7. April 2021 die Abweisung des Rekurses. Daraufhin reichte die Vertreterin der A._____ AG am 12. Mai 2021 eine Replik ein.

Mit E-Mail vom 26. April 2023 ersuchte das Spezialverwaltungsgericht, Abt. Steuern, das KStA JP um die Übermittlung ergänzender Unterlagen und näherer Angaben, insbesondere zur Berechnung des ermessensweise auf Fr. 1'400'000.00 festgelegten Reingewinns. Das KStA JP kam dieser Aufforderung fristgerecht nach und führte mit E-Mail vom 27. April 2023 aus, dass vom Verkaufserlös der Liegenschaften in der Höhe von Fr. 13'850'000.00 der Buchwert (basierend auf der Steuerausscheidung 2015) von Fr. 12'256'940.00 sowie eine Steuerbelastung von 13.5 % in der

Höhe von Fr. 193'000.00 abgezogenen worden seien. Der daraus resultierende Betrag von Fr. 1'400'000.00 sei als steuerbarer Reingewinn festgelegt worden.

3.

Das Spezialverwaltungsgericht, Abt. Steuern, entschied am 25. Mai 2023:

1. In teilweiser Gutheissung des Rekurses wird der steuerbare Gewinn auf CHF 830'000.00 festgesetzt. Das steuerbare Eigenkapital bleibt unverändert.
2. Die Rekurrentin hat die Kosten des Rekursverfahrens, bestehend aus einer Staatsgebühr von CHF 9'000.00, der Kanzleigebühr von CHF 155.00 und den Auslagen von CHF 100.00, insgesamt also CHF 9'255.00, zu 60 % mit CHF 5'553.00 zu bezahlen. Der Rest wird auf die Staatskasse genommen.
3. Es wird eine Parteientschädigung von CHF 2'400.00 ausgerichtet.

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

D.

1.

Dagegen liess die A._____ AG mit Eingabe vom 7. Juli 2023 beim Verwaltungsgericht des Kantons Aargau Beschwerde erheben und die folgenden Anträge stellen:

1. Die Beschwerde sei gutzuheissen, das Veranlagungsverfahren sei infolge der möglicherweise kollidierenden Besteuerungsansprüche der Kantone Zürich und St. Gallen unter Einhaltung des Verbots der interkantonalen Doppelbesteuerung im Sinne von Art. 127 Abs. 3 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (SR 101) zu sistieren; und

die Veranlagung des Kantonalen Steueramtes Aargau später gestützt auf die noch folgende Mitteilung der Steuerveranlagung, einschliesslich interkantonaler Steuerausscheidung, des Kantonalen Steueramtes Zürich, als Steuerbehörde des Sitzkantons im Sinne von Art. 2 Abs. 3 der Verordnung des Bundesrates vom 9. März 2001 über die Anwendung des Steuerharmonisierungsgesetzes im interkantonalen Verhältnis (SR 642.141), vorzunehmen;

2. unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zulasten des Spezialverwaltungsgerichtes Aargau.

2.

Während das Spezialverwaltungsgericht, Abt. Steuern, mit Eingabe vom 10. Juli 2023 auf eine Vernehmlassung verzichtete, beantragte das KStA JP mit Beschwerdeantwort vom 14. September 2023 unter Verweis auf das angefochtene Urteil die Abweisung der Beschwerde.

3.

Mit unaufgeforderter Eingabe vom 2. November 2023 reichte die Beschwerdeführerin die Einschätzungsentscheide für die Staats- und Gemeindesteuern 2016 und 2017 sowie die Veranlagungsverfügungen für die direkte Bundessteuer 2016 und 2017 des Kantons Zürich ein. Sie ersuchte um Berücksichtigung der Tatsache, dass das Kantonale Steueramt Zürich im Rahmen der Steuerrevision für die Steuerperioden 2016 und 2017 die Buchhaltung einschliesslich sämtlicher Erträge und Vermögen aller involvierten Kantone geprüft und den steuerbaren sowie auch den satzbestimmenden Gewinn jeweils mit einem Betrag von Fr. 0.00 eingeschätzt bzw. veranlagt habe. Des Weiteren wurde erneut auf das Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung gemäss Art. 127 Abs. 3 BV verwiesen.

Diese Eingabe wurde samt Beilagen dem KStA JP mit Instruktionsverfügung vom 8. November 2023 zur Kenntnisnahme zugestellt. Weitere Eingaben erfolgten nicht.

4.

Das Verwaltungsgericht hat den Fall am 28. April 2025 beraten und entschieden.

Das Verwaltungsgericht zieht in Erwägung:

I.

1.

Das Verwaltungsgericht beurteilt Beschwerden gegen Entscheide des Spezialverwaltungsgerichts, Abt. Steuern, in Kantons- und Gemeindesteuersachen (§ 198 Abs. 1 des Steuergesetzes des Kantons Aargau vom 15. Dezember 1998 [StG; SAR 651.100]; § 54 Abs. 1 des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege vom 4. Dezember 2007 [VRPG; SAR 271.200]). Es ist somit zur Behandlung des 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). Ermessensüberschreitung, Ermessensunterschreitung und Ermessensmissbrauch gelten als Rechtsverletzung (vgl. HÄFELIN / MÜLLER / UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 8. Aufl. 2020, Rz. 442). Die Kontrolle der Unangemessenheit ist demgegenüber ausgeschlossen (Umkehrschluss aus § 55 Abs. 3 VRPG).

2.

Soweit die Beschwerdeführerin in Ziffer 1 ihrer Rechtsbegehren die Sistierung des Veranlagungsverfahrens bis zum Vorliegen der Steuerveranlagung des Kantons Zürich beantragt, ist die Beschwerde in diesem Punkt

aufgrund der zwischenzeitlich im Beschwerdeverfahren vorgelegten Einschätzungsentscheide des Kantonalen Steueramts Zürich für die Staats- und Gemeindesteuern 2016 als gegenstandslos geworden zu betrachten.

3.

Auf die Beschwerde ist insofern nicht einzutreten, als die Beschwerdeführerin in Ziff. 2 ihrer Rechtsbegehren die Kostenauflage zulasten der Vorinstanz verlangt. Dieser können die Verfahrens- und Parteikosten mangels Parteistellung nicht auferlegt werden (§ 31 Abs. 2 und § 32 Abs. 2 i. V. m. § 33 Abs. 3 VRPG). Der betreffende Antrag ist allerdings dahingehend umzudeuten, dass die Verfahrens- und Parteikosten zulasten des Kantons zu verlegen sind.

4.

Die übrigen Prozessvoraussetzungen geben zu keinen Bemerkungen Anlass. Auf die Beschwerde ist im vorstehend präzisierten Umfang insofern einzutreten, als die Beschwerdeführerin damit sinngemäss geltend macht, die Voraussetzungen für die Ermessensveranlagung seien gar nicht erfüllt, und damit deren Zulässigkeit an sich bestreitet (siehe hinten Erw. II/2.1; vgl. zum Antrag der Beschwerdeführerin, wonach eine neue Veranlagung im Kanton Aargau gemäss der Steuerausscheidung des Kantons Zürich erfolgen soll, hinten Erw. II/2.2.3 ff.).

II.

1.

1.1

Die Vorinstanz prüfte im angefochtenen Urteil zunächst, ob das KStA JP zu Recht eine Ermessensveranlagung vorgenommen hatte (angefochtener Entscheid, Erw. 4). Sie stellte dabei fest, dass weder das Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990 (Steuerharmonisierungsgesetz, StHG; SR 642.14) noch die Verordnung über die Anwendung des Steuerharmonisierungsgesetzes im interkantonalen Verhältnis vom 9. März 2001 (StHG VO; SR 642.141) dem Kanton des Hauptsteuerdomizils eine ausschliessliche oder primäre Veranlagungskompetenz zuweisen. Die Beschwerdeführerin sei ihrer Mitwirkungspflicht nicht nachgekommen, da sie trotz Mahnung weder eine Steuererklärung mit allen vorhandenen Unterlagen eingereicht noch eine Fristverlängerung beantragt habe. Das KStA JP habe daher zu Recht eine Ermessensveranlagung vorgenommen (angefochtener Entscheid, Erw. 5). Da die Beschwerdeführerin auch im Einspracheverfahren ihrer Mitwirkungspflicht nicht nachgekommen sei, sei der Nachweis der offensichtlichen Unrichtigkeit nicht geführt bzw. gar nicht angetreten worden. Stattdessen habe die Beschwerdeführerin vorgebracht, die Ermessensveranlagung sei nicht pflichtgemäss erfolgt, da keine Steuerausscheidung vorgenommen worden sei, der Reingewinn im Vorjahr Fr. 38'589.00 und der Verlustvortrag Fr. -639'901.00 betragen hätten und

ein veranlagter Reingewinn nicht mit einem Kapital von nur Fr. 100'000.00 vereinbar sei (angefochtener Entscheid, Erw. 6.2).

Die Vorinstanz ging daher auf die Höhe der ermessensweisen Veranlagung ein und befasste sich zudem mit der Frage, inwieweit die erst im Rekursverfahren eingereichten Unterlagen der Beschwerdeführerin berücksichtigt werden müssen (angefochtener Entscheid, Erw. 7). Hinsichtlich des ursprünglich auf Fr. 1'400'000.00 geschätzten Reingewinns stellte sie fest, dass der den Steuerbehörden bekannte Verlustvortrag aus der Steuerperiode 2015 in Höhe von Fr. -639'901.00 unberücksichtigt geblieben sei. Da dieser Verlustvortrag rund 45 % des geschätzten steuerbaren Reingewinns ausmache, wäre seine Berücksichtigung im Rahmen einer pflichtgemässen Ermessensveranlagung erforderlich gewesen. In teilweiser Gutheissung des Rekurses korrigierte die Vorinstanz die Veranlagung und reduzierte den steuerbaren Reingewinn auf Fr. 830'000.00 (angefochtener Entscheid, Erw. 7.4.3 ff.).

1.2

Wie bereits im Rekursverfahren rügt die Beschwerdeführerin im Beschwerdeverfahren im Wesentlichen einen Verstoß gegen die Bestimmungen von Art. 2 StHG VO sowie Art. 127 Abs. 3 BV. Sie macht damit sinngemäss geltend, dass die Ermessensveranlagung mangels Vorliegens eines Untersuchungsnotstandes unzulässig sei. Weiter macht sie sinngemäss geltend, der Kanton Aargau hätte die Veranlagung aussetzen und den Ausgang des Verfahrens am Hauptsteuerdomizil im Kanton Zürich abwarten müssen. Mit Eingabe vom 2. November 2023 reichte die Beschwerdeführerin sodann während des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens die in der Zwischenzeit ergangenen Einschätzungsentscheide des Kantonalen Steueramts Zürich für die Steuerperioden 2016 und 2017 ein. Darin führt die Beschwerdeführerin aus, dass weder im Kanton Zürich noch in einem anderen Kanton ein Gewinn veranlagt worden sei. Die Beschwerdeführerin scheint daraus ableiten zu wollen, dass die kantonale und kommunale Gewinnsteuer 2016 im Kanton Aargau ebenfalls mit Fr. 0.00 veranlagt werden müsse.

2.

2.1

Die steuerpflichtige Person kann in der Einsprache gegen eine Ermessensveranlagung vorab die Rüge der Unzulässigkeit der Ermessensveranlagung erheben (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2C_61/2021 vom 22. Dezember 2021, Erw. 4.1). So kann sie beispielsweise geltend machen, es fehle an einem Untersuchungsnotstand, sie habe keine Mahnung (mit Androhung der Rechtsnachteile) erhalten oder die Rechtsmittelbelehrung zur Ermessensveranlagung sei nicht korrekt (ZWEIFEL / HUNZIKER, in: Zweifel / Beusch [Hrsg.], Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, Kommentar, 4. Aufl., Basel 2022, N. 38 ff. und N. 54 ff. zu Art. 132). Ob die Vorausset-

zungen für eine Ermessensveranlagung vorliegen, haben die Rechtsmittelinstanzen zudem auch ohne entsprechenden Antrag von Amtes wegen zu prüfen (RICHNER / FREI / KAUFMANN / ROHNER, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4. Aufl., Zürich 2021, N. 65 zu § 140). Die besonderen bzw. erhöhten prozessualen Anforderungen (vgl. § 193 Abs. 3 StG) kommen nur dann zum Tragen, wenn die Steuerbehörde zu Recht eine Ermessensveranlagung vorgenommen hat. Rügt die steuerpflichtige Person die Unzulässigkeit der Ermessensveranlagung, so liegt in Bezug auf diese Rüge eine ordentliche Einsprache vor, für welche die allgemeinen Voraussetzungen gelten (vgl. HUNZIKER / BRUNNER, Anfechtung von Ermessensveranlagungen, in: StR 77/2022, S. 434 ff., S. 444).

Da die Beschwerdeführerin den für eine Ermessenseinschätzung erforderlichen Untersuchungsnotstand nach wie vor sinngemäss bestreitet (vgl. Beschwerdeschrift vom 7. Juli 2023, Rz. 2 f. sowie Rekursschrift vom 19. Februar 2021, Rz. 1 und 8 ff.), ist vorab zu prüfen, ob die Vorinstanz zur Recht feststellte, dass die Voraussetzungen der Einschätzung nach pflichtgemäßem Ermessen erfüllt waren.

2.1.1

Die Beschwerdeführerin macht sinngemäss geltend, die Ermessensveranlagung sei unzulässig, da kein Untersuchungsnotstand vorgelegen habe. Die Veranlagungsbehörde des Kantons Aargau hätte die Veranlagung aufschieben müssen, bis die Steuerbehörde des Hauptsteuerdomizils Zürich ihre Veranlagung abgeschlossen und die Ergebnisse dem KStA JP mitgeteilt habe. Sie stützt sich dabei hauptsächlich auf das interkantonale Doppelbesteuerungsverbot gemäss Art. 127 Abs. 3 BV sowie auf die bundesrätlichen Koordinationsregeln im interkantonalen Verhältnis. Diese Rechtsauffassung der Beschwerdeführerin geht aus folgenden Gründen fehl:

Das Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung nach Art. 127 Abs. 3 BV betrifft lediglich das Besteuerungsergebnis, nicht jedoch die Koordination der Veranlagungsverfahren. Es verpflichtet die Kantone nicht, ihre Veranlagungsverfahren zwingend abzustimmen oder das Verfahren eines anderen Kantons abzuwarten. Entscheidend ist einzig, dass am Ende keine unzulässige Doppelbesteuerung vorliegt. Einen konkreten Verstoss gegen Art. 127 Abs. 3 BV zeigt die Beschwerdeführerin zudem nicht auf. Dass der Kanton Aargau vorliegend eigenständig veranlagt hat, begründet für sich allein noch keinen Verstoss gegen Art. 127 Abs. 3 BV.

Es ist zwar zutreffend, dass bei Vorliegen interkantonomer Sachverhalte ein gewisser Koordinationsbedarf zwischen den Steuerbehörden des Hauptsteuerdomizils und der Nebensteuerdomizile besteht. So sehen Art. 39 Abs. 2 StHG und ergänzend Art. 2 Abs. 2 StHG VO vor, dass die Steuerbehörden bei interkantonomer Sachverhalten einander Auskünfte erteilen und

Einsicht in die amtlichen Akten gewähren. Zu den Mitteilungspflichten gehören insbesondere die Übermittlung der Steuererklärung und der Veranlagung, einschliesslich der interkantonalen Steuerauscheidung und allfälliger Abweichungen gegenüber der Steuererklärung. Die Regelungen räumen den Steuerbehörden des Hauptsteuerdomizils damit faktisch eine Führungsrolle ein (vgl. hierzu ZWEIFEL / HUNZIKER, in: Zweifel / Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG), 4. Aufl., Basel 2022, N. 29 zu Art. 39; siehe auch Kreisschreiben Nr. 16 der Schweizerischen Steuerkonferenz vom 31. August 2001 [KS-SSK Nr. 16], S. 4 f.).

Diese Führungsrolle bedeutet jedoch nicht, dass die Steuerbehörde am Nebensteuerdomizil mit ihrer Veranlagung zwingend zuzuwarten hätte, bis das Hauptsteuerdomizil seine Veranlagung abgeschlossen hat. Vielmehr gibt auch Art. 2 StHG VO den selbstverständlichen Grundsatz wieder, dass in jedem Kanton, in welchem eine Person (unbeschränkt oder beschränkt) steuerpflichtig ist, sei es aufgrund persönlicher oder wirtschaftlicher Zugehörigkeit, ein eingeständiges Veranlagungsverfahren durchgeführt wird (Abs. 1), das sich nach dem betreffenden kantonalen Recht richtet (Abs. 4; vgl. ZWEIFEL / HUNZIKER, a. a. O., N. 25 zu Art. 39 StHG). Den Steuerbehörden der Nebensteuerdomizilkantone ist es daher erlaubt, die auf sie entfallenden Steuern zu veranlagern, selbst wenn die Veranlagung am Hauptsteuerdomizil noch nicht abgeschlossen ist. Die steuerharmonisierungsrechtlichen Bestimmungen enthalten keine Regelung, die eine Abhängigkeit der Veranlagung am Nebensteuerdomizil von derjenigen am Hauptsteuerdomizil begründen würde.

Es bleibt den Steuerbehörden der Nebensteuerdomizilkantone unbenommen, ihre Veranlagung auch ohne Vorbehalt des Ausgangs des Verfahrens am Hauptsteuerdomizil vorzunehmen. Verwirkt wird dabei einzig das Recht auf eine Nachsteuererhebung, sollte sich nach Abschluss des Verfahrens am Hauptsteuerdomizil eine Unterbesteuerung der steuerpflichtigen Person ergeben (vgl. BGE 139 I 64 Erw. 3.6 sowie Urteil des Bundesgerichts 2A.585/2005 vom 8. Mai 2006, Erw. 3.4.2). Eine Pflicht zur Verzögerung der Veranlagung lässt sich hingegen weder aus Art. 39 Abs. 2 StHG noch aus Art. 2 Abs. 2 StHG VO ableiten.

Ebenso wenig lässt sich aus dem allgemeinen Gebot der Zusammenarbeit zwischen den Steuerbehörden eine Verpflichtung der Veranlagungsbehörden der Nebensteuerdomizilkantone ableiten, sich aktiv nach dem Stand des Verfahrens am Hauptsteuerdomizil zu erkundigen. Vielmehr obliegt es der steuerpflichtigen Person, durch rechtzeitige Mitwirkung sicherzustellen, dass ihre Steuererklärung und alle erforderlichen Unterlagen bei den Steuerbehörden vorliegen. Beantragt die steuerpflichtige Person an ihrem

Hauptsteuerdomizil eine Fristerstreckung für die Einreichung der Steuererklärung, ist sie selbst dafür verantwortlich, die Steuerbehörden an ihren Nebensteuerdomizilen hierüber zu informieren und dort separate Fristerstreckungen für die Steuerdeklaration zu beantragen (vgl. KS-SSK Nr. 16, S. 4). Da die Beschwerdeführerin vorliegend die Steuererklärung für die Steuerperiode 2016 im Kanton Zürich erst am 11. Februar 2019 eingereicht hatte, wäre sie verpflichtet gewesen, im Kanton Aargau eine separate Fristverlängerung für deren Einreichung zu beantragen. Dies hat sie unbestrittenermassen versäumt.

2.1.2

Unbestritten ist auch, dass die Beschwerdeführerin im Kanton Aargau innert Frist ihre Steuererklärung für die Steuerperiode 2016 nicht einreichte, weswegen sie gemahnt wurde, zuletzt mit Schreiben vom 12. März 2018. In dieser Mahnung wurde sie unmissverständlich auf die Rechtsfolgen aufmerksam gemacht, sollte sie ihren Verfahrenspflichten nicht nachkommen. Dennoch unterliess sie die Einreichung der Steuererklärung 2016, worauf das KStA JP sie mit Verfügung vom 13. August 2018 nach Ermessen für die Kantons- und Gemeindesteuern 2016 veranlagte. Angesichts der trotz Mahnung nicht vorgelegten buchhalterischen Aufzeichnungen über den Geschäftsgang ist nicht ersichtlich, wie die Steuerfaktoren ohne die Mitwirkung der Beschwerdeführerin einwandfrei hätten festgestellt werden können. In Anbetracht dieses Untersuchungsnotstands ist nicht zu beanstanden, dass die Steuerbehörde des Kantons Aargau eine Veranlagung nach pflichtgemäsem Ermessen gemäss § 191 Abs. 3 StG (vgl. auch Art. 46 Abs. 3 StHG) vorgenommen hat.

2.1.3

Nach dem Gesagten bleibt es jedem Kanton unbenommen, eigenständig zu veranlagern, da es keine auf Art. 127 Abs. 3 BV oder das Harmonisierungsrecht gestützte Regel gibt, wonach die am Hauptsteuerdomizil getroffene Veranlagung für die Nebensteuerdomizile (und eventuell umgekehrt) verbindlich wäre. Vor allem käme es einer unzulässigen formellen Rechtsverweigerung (Art. 29 Abs. 1 BV) gleich, wenn ein Kanton in einem solchen Fall keinerlei eigene Prüfung vornähme und sich lediglich auf die rechtskräftige Sichtweise des anderen Kantons beriefe (ZWEIFEL / HUNZIKER, a. a. O., N. 29 zu Art. 39 StHG mit Verweis auf das Urteil des Bundesgerichts 2C_857/2019 vom 11. November 2020, Erw. 2.2.5).

Die Veranlagungsbehörde des Kantons Aargau war daher berechtigt, die Beschwerdeführerin auf Grundlage einer eigenständigen Prüfung ermessensweise zu veranlagern. Sie hat dabei ihre Zuständigkeit im Einklang mit den steuerharmonisierungsrechtlichen Vorschriften wahrgenommen. Ein Verstoß gegen Art. 39 Abs. 2 StHG, Art. 2 Abs. 2 StHG VO oder Art. 127 Abs. 3 BV liegt – entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin – nicht vor.

2.2

2.2.1

Eine Veranlagung nach pflichtgemäsem Ermessen kann die steuerpflichtige Person nur wegen offensichtlicher Unrichtigkeit anfechten. Die Einsprache ist zu begründen und muss allfällige Beweismittel nennen (§ 193 Abs. 3 StG; Art. 48 Abs. 2 StHG). Die Begründung der Einsprache gegen eine Ermessensveranlagung stellt praxisgemäss eine Sachurteilsvoraussetzung dar; wird innert der dreissigtägigen Einsprachefrist keine oder keine den formellen Anforderungen genügende Begründung eingereicht, ist auf die Einsprache nicht einzutreten (BGE 131 II 548, Erw. 2.3; 123 II 552, Erw. 4c). Die Einspracheschrift ist derart auszugestalten, dass die Veranlagungsbehörde mit Blick auf die Begründung und die Beweismittel ohne Weiteres zu erkennen vermag, ob die Ermessensveranlagung "offensichtlich unrichtig" ausgefallen ist (Urteil des Bundesgerichts 2C_372/2016 vom 7. Juni 2016, Erw. 2.2.2). Dieser Unrichtigkeitsnachweis kann auf zwei Arten erbracht werden:

2.2.1.1

Einerseits kann die steuerpflichtige Person innerhalb der Einsprachefrist durch eine substanziierte Sachdarstellung und Beweismittel die bisher vorhandene Ungewissheit bezüglich des Sachverhalts vollständig beseitigen und auf diese Weise die zuverlässige Ermittlung der Steuerfaktoren ermöglichen. Dies kann insbesondere durch Einreichung der vollständigen Steuererklärung mit sämtlichen Belegen erreicht werden. Die angefochtene Ermessensveranlagung ist in diesem Fall durch eine ordentliche Veranlagung zu ersetzen. Die Untersuchungspflicht der Veranlagungsbehörde lebt wieder auf. Ist von einer solchen Rückkehr in das ordentliche Verfahren auszugehen, ist die Ermessensveranlagung damit selbst dann zu korrigieren, wenn die nunmehr festgestellten von den zuvor geschätzten Faktoren nur geringfügig abweichen (Urteil des Bundesgerichts 2C_61/2021 vom 22. Dezember 2021, Erw. 4.1.1, mit Hinweisen).

2.2.1.2

Andererseits kann die steuerpflichtige Person, wenn ihr der umfassende Unrichtigkeitsnachweis nicht gelingt, innerhalb der Einsprachefrist zumindest darlegen, dass die angefochtene Einschätzung offensichtlich zu hoch ausgefallen und damit unhaltbar ist (vgl. dazu RUTH / TSCHANNEN, in: Klöti-Weber / Schudel / Schwarb [Hrsg.], Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 5. Aufl., Muri-Bern 2023, N. 18 zu § 193). Ein solcher Fall liegt vor, wenn die Schätzung an groben methodischen oder rechnerischen Fehlern leidet. In einem solchen Fall bleibt es zwar weiterhin bei der Ermessensveranlagung, jedoch ist die offensichtlich unrichtige Schätzung zu korrigieren (Urteil des Bundesgerichts 2C_61/2021 vom 22. Dezember 2021, Erw. 4.1.2, mit Hinweisen, wo von einem "quantitativen Unrichtigkeitsnachweis" die Rede ist). Massgebend ist hierbei der Aktenstand im Zeitpunkt

der Fällung des Einspracheentscheids, weshalb die im Einspracheverfahren neu gewonnenen Erkenntnisse bei der Überprüfung der angefochtenen Schätzung zu berücksichtigen sind (vgl. ZWEIFEL / HUNZIKER, a. a. O., N. 58 zu Art. 48 StHG, mit Hinweisen).

2.2.2

Will die steuerpflichtige Person auf der Basis ihrer eigenen Sachdarstellung veranlagt werden und damit eine Rückkehr in das ordentliche Verfahren erreichen, hat sie sich innerhalb der Einsprachefrist zum ganzen ungewissen Sachverhalt, also zu allen ermessensweise festgesetzten Steuerfaktoren, substantiiert zu äussern. Sie darf sich also nicht darauf beschränken, die Veranlagung in pauschaler Weise zu bestreiten oder lediglich einzelne Positionen der Einschätzung als zu hoch zu bezeichnen (Urteil des Bundesgerichts 2C_61/2021, Erw. 4.2). Für das Eintreten auf die Einsprache muss es aber genügen, wenn die vorgebrachten Sachverhaltsschilderungen und die eingereichten oder zumindest angebotenen Beweismittel unter der Voraussetzung, dass sie sich als zutreffend erweisen, geeignet sind, die angefochtene Ermessensveranlagung als offensichtlich unrichtig erscheinen zu lassen. Ob der Unrichtigkeitsnachweis effektiv gelingt, hat die Veranlagungsbehörde nämlich nicht im Rahmen des Eintretens, sondern im Zuge der materiellen Prüfung der Einsprache zu beurteilen (vgl. MARKUS BERGER, Voraussetzungen und Anfechtung der Ermessensveranlagung, in: ASA 75, S. 185 ff., S. 205).

Zwar hält das Bundesgericht in seiner Rechtsprechung gelegentlich fest, dass die Nachholung unterlassener Mitwirkungshandlungen – insbesondere die Einreichung der Steuererklärung – ebenfalls Prozessvoraussetzung bei der Anfechtung von Ermessensveranlagungen sei. Diese Aussage ist jedoch im Kontext der strengen formellen Anforderungen an die Einsprachebegründung zu verstehen. Die Einreichung der Steuererklärung stellt zwar die naheliegendste Form der Begründung dar, ist aber nicht zwingend erforderlich. Die steuerpflichtige Person kann ihre Einsprache auch auf andere, gleichwertige Weise begründen, dies umso mehr, wenn nicht die Rückkehr ins ordentliche Verfahren, sondern lediglich die Korrektur einer offensichtlich unrichtigen Schätzung angestrebt wird (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2C_61/2021 vom 22. Dezember 2021, Erw. 4.3, mit Hinweisen).

2.2.3

2.2.3.1

Die Beschwerdeführerin setzt sich mit der von der Vorinstanz vorgenommenen Korrektur der Ermessensveranlagung nicht auseinander. Sie beantragt in ihrer Beschwerde stattdessen eine Sistierung des Verfahrens bis zur Veranlagung durch den Kanton Zürich und verlangt, dass anschliessend eine neue Veranlagung gestützt auf die Veranlagung und interkantonal Steuerauscheidung des Kantons Zürich vorgenommen werde. Damit

strebt sie sinngemäss eine Rückkehr in das ordentliche Veranlagungsverfahren an.

Eine solche Rückkehr setzt jedoch voraus, dass die steuerpflichtige Person innerhalb der Einsprachefrist den umfassenden Unrichtigkeitsnachweis erbringt, indem sie die bestehende Ungewissheit des Sachverhalts vollständig beseitigt und sich zu allen ermessensweise festgesetzten Steuerfaktoren substantiiert äussert sowie die erforderlichen Beweismittel beibringt. Andernfalls bleibt es bei der Ermessensveranlagung, die nur hinsichtlich der Höhe auf offensichtliche Unrichtigkeit überprüft werden kann (siehe vorne Erw. II/2.2.1.1 f.).

2.2.3.2

Unbestritten ist vorliegend, dass die Beschwerdeführerin die Steuererklärung für die Steuerperiode 2016 nicht fristgerecht eingereicht hat, obwohl sie mit Mahnung vom 12. März 2018 ausdrücklich auf die Konsequenzen hingewiesen wurde. Trotz dieser Mahnung blieb eine Reaktion aus, weshalb das KStA JP am 13. August 2018 eine Ermessensveranlagung vornahm (vgl. hierzu vorne Erw. II/2.1.2).

Erst in ihrer Einsprache vom 20. August 2018 machte die Beschwerdeführerin geltend, ihr sei die fristgerechte Einreichung der Steuererklärung unmöglich gewesen, da nach einem Wechsel der Buchhaltungsstelle zwei Bundesordner mit Buchhaltungsunterlagen verloren gegangen seien. Einen Nachweis für diese Behauptung hat die Beschwerdeführerin jedoch nicht erbracht.

Selbst wenn die behaupteten Unterlagen tatsächlich verloren gegangen wären, hätte die Beschwerdeführerin zumindest auf die Mahnung reagieren und entweder ein Gesuch um Fristerstreckung stellen oder darlegen können, weshalb sie vorübergehend nicht in der Lage sei, die Steuererklärung vollständig auszufüllen. Stattdessen belass sie es bei einer pauschalen Behauptung des Unterlagenverlusts in der Einsprache, ohne nähere Ausführungen oder Belege dafür vorzulegen. Im Rekursverfahren wurde dieser Einwand denn auch nicht weiterverfolgt, sodass er als eine nachgeschobene Schutzbehauptung erscheint.

Da die Beschwerdeführerin innerhalb der Einsprachefrist weder eine Steuererklärung noch eine Jahresrechnung oder sonstige Belege eingereicht hat, konnte sie den erforderlichen umfassenden Unrichtigkeitsnachweis nicht erbringen. Eine Rückkehr in das ordentliche Verfahren bleibt ihr daher verwehrt. Das KStA JP trat folglich zu Recht nicht auf die Einsprache ein, soweit damit sinngemäss eine Sistierung sowie eine neue Veranlagung auf Grundlage der interkantonalen Steuerausscheidung und damit der Steuererklärung 2016 ersucht wurde.

2.2.3.3

Die Vorinstanz überprüfte im Rekursverfahren die Höhe der Ermessensveranlagung und nahm eine Korrektur vor, ohne zuvor ausdrücklich festzustellen, ob das KStA JP zu Recht nicht auf die Einsprache eingetreten war. In Erwägung 6.2 des angefochtenen Entscheids hielt sie fest, dass der Nachweis der offensichtlichen Unrichtigkeit nicht geführt bzw. gar nicht angetreten worden sei. Dennoch nahm sie eine Korrektur der Ermessensveranlagung vor, indem sie den geschätzten steuerbaren Reingewinn überprüfte und reduzierte. Daraus kann gefolgert werden, dass sie zumindest implizit davon ausging, dass das KStA JP hinsichtlich des quantitativen Unrichtigkeitsnachweises auf die Einsprache hätte eintreten müssen. Eine ausdrückliche Feststellung wurde jedoch trotz der aufgeworfenen Frage nicht getroffen (siehe angefochtener Entscheid, Erw. 2).

Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts kann eine Rekursinstanz, die einen Nichteintretensentscheid der Einsprachebehörde überprüft, nur prüfen, ob die Einsprachebehörde zu Recht auf die Einsprache nicht eingetreten ist. Stellt sie fest, dass die Steuerverwaltung auf die Einsprache hätte eintreten müssen, hebt sie den Nichteintretensentscheid auf und weist die Sache zur materiellen Behandlung der Einsprache an die Veranlagungsbehörde zurück. Nur wenn sie dazu in der Lage ist, kann sie selbst materiell entscheiden (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2A.39/2004 vom 29. März 2005, Erw. 5.2). Die Vorinstanz ging vorliegend direkt zur materiellen Prüfung der Ermessensveranlagung über.

Darüber hinaus unterlief der Vorinstanz ein sachverhaltsbezogener Fehler: Sie ging fälschlicherweise davon aus, dass die Beschwerdeführerin im Einspracheverfahren keine Steuerunterlagen, keine Jahresrechnung und keine weiteren neuen Belege eingereicht habe. Auf dieser unzutreffenden Sachverhaltsfeststellung basierend kam sie zum Schluss, dass der Nachweis der offensichtlichen Unrichtigkeit nicht erbracht worden sei (siehe angefochtener Entscheid, Erw. 6.2). Dabei übersah sie, dass die Beschwerdeführerin ihre Steuererklärung und die Jahresrechnung 2016 bereits am 12. Februar 2019 – und somit zwar weit nach Ablauf der Einsprachefrist aber noch zwei Jahre vor Erlass des Einspracheentscheids vom 11. Februar 2021 – eingereicht hatte. Diese Unterlagen waren im Zeitpunkt der Fällung des Einspracheentscheids bereits aktenkundig und hätten von Amtes wegen in die Prüfung des quantitativen Unrichtigkeitsnachweises einbezogen werden müssen (siehe vorne Erw. II/2.2.1.2).

Da die Vorinstanz fälschlicherweise davon ausging, die Steuerunterlagen seien erst am 12. Februar 2021 – also nach dem Einspracheentscheid – eingereicht worden, stellte sie diese fälschlicherweise unter den Beweismittelausschluss von § 194 Abs. 3 StG (siehe angefochtener Entscheid, Erw. 7.4.1). Tatsächlich hätte das KStA JP diese Unterlagen jedoch bereits

in seiner Beurteilung des quantitativen Unrichtigkeitsnachweises berücksichtigen müssen. Da eine Rückweisung an das KStA JP unterblieb, wäre es an der Vorinstanz gewesen, die Unterlagen in ihre Beurteilung einzubeziehen.

2.2.3.4

Diese Fehler haben jedoch keine Auswirkungen auf das Ergebnis: Selbst wenn die Vorinstanz die am 12. Februar 2019 beim KStA eingegangene Steuererklärung und Jahresrechnung 2016 in ihre Prüfung einbezogen hätte, wäre daraus in Bezug auf den ermessensweise festgesetzten steuerbaren Reingewinn keine weitergehende Korrektur abzuleiten gewesen. Die Jahresrechnung 2016 erweist sich nämlich bei genauerer Prüfung als handelsrechtswidrig.

In der Eröffnungsbilanz per 1. Januar 2016 (entspricht der Schlussbilanz per 31. Dezember 2015) wird die Liegenschaft U._____ mit einem Nettobuchwert von Fr. 12'256'939.00 (= Buchwert Fr. 12'287'939.60 abzüglich Werberichtung Fr. -31'000.00) ausgewiesen (siehe oben lit. A/2). Mit dem Verkauf der Liegenschaft U._____ am 15. September 2016 zum Kaufpreis von Fr. 13'850'000.00 realisierte die Beschwerdeführerin somit einen Kapitalgewinn in Höhe von Fr. 1'593'060.40. Wie sich aus der Kontoliste zur Jahresrechnung 2016 ergibt, verbuchte die Beschwerdeführerin diesen Kapitalgewinn aber nicht als Ertrag über die Erfolgsrechnung, sondern im vollen Umfang direkt über die Bilanz.

Einen Betrag von Fr. 537'750.00 buchte die Beschwerdeführerin mit Valuta 1. Oktober 2016 mit dem Buchungstext "Umb. Investitionen" auf das Bilanzkonto Nr. 1701 "Investitionen V-Strasse bbb, ccc" um. Das entsprechende Aktivkonto Nr. 1701 wird in der Bilanz der Jahresrechnung 2016 nicht ausgewiesen. Vor der Umbuchung wies es einen Saldo von null und direkt danach einen Saldo von Fr. -537'750.00 aus. Mit Valuta 5. Oktober 2016 wurden von diesem Konto Nr. 1701 mit dem Buchungstext "C._____ Vermittlerprovision" drei Buchungen über insgesamt Fr. 319'875.00 und eine Buchung mit dem Buchungstext "B._____ GmbH Vermittlung" über Fr. 103'875.00 zu Lasten des Aktivkontos Nr. 1031 gutgeschrieben. Mit Valuta 15. November 2016 erfolgte eine weitere Buchung mit dem Buchungstext "C._____ Vermittlerprovision" über Fr. 139'000.00, womit das Konto Nr. 1701 neu einen positiven Saldo von Fr. 25'000.00 auswies. Mit der letzten Buchung per 1. Dezember 2016 mit dem Buchungstext "Gutschrift GLKB Vorfälligkeitsentsch." wurden diese Fr. 25'000.00 zu Gunsten des Kontos Nr. 1031 ausgebucht. Das Gegenkonto Nr. 1031 wird in der Jahresrechnung 2016 unter "Flüssige Mittel" als Bankkonto "ddd" aufgeführt.

Den verbleibenden Kapitalgewinn von Fr. 1'055'310.40 wurde per 30. September 2016 mit dem Buchungstext "Gewinn aus Verkauf U._____" auf das

Passivkonto Nr. 8100 umgebucht. Das entsprechende Passivkonto wird in der Bilanz per 31. Dezember 2016 der Jahresrechnung 2016 mit der Kontonummer 2980 "Gewinn aus Verkauf LS" mit Fr. 1'055'310.40 nach dem Jahresverlust im Eigenkapital ausgewiesen.

Die Beschwerdeführerin hat mit der von ihr gewählten Verbuchung nicht nur handelsrechtswidrig den resultierenden Kapitalgewinn aus dem Verkauf der Liegenschaft U._____ an der Erfolgsrechnung 2016 vorbei verbucht, sondern auch die mit dem Verkauf der Liegenschaft U._____ mutmasslichen Aufwendungen für Vermittlungsprovisionen und die Gutschrift für die Vorfälligkeitsentschädigung verschleiert.

Weil die Jahresrechnung 2016 handelsrechtswidrig ist, kann darauf nicht abgestellt werden und musste die Vorinstanz auch nicht darauf abstellen. Gleiches gilt für die Steuererklärung 2016. Dasselbe gilt auch für den im Beschwerdeverfahren eingereichten Veranlagungsentscheid 2016 des Kantons Zürich, der sich auf diese Unterlagen stützt.

2.2.3.5

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass das KStA JP in Bezug auf eine Rückkehr ins ordentliche Veranlagungsverfahren zu Recht nicht auf die Einsprache eintrat. Die Beschwerdeführerin hat den hierfür erforderlichen umfassenden Unrichtigkeitsnachweis nicht erbracht, weshalb ihr die Durchführung einer ordentlichen Veranlagung gestützt auf ihre Steuererklärung und die eingereichten Beilagen verwehrt bleiben muss.

Damit kann es auch im vorliegenden Verfahren nur darum gehen, ob die Ermessensveranlagung offensichtlich zu hoch ausgefallen ist und ob die Vorinstanz eine pflichtgemässe Korrektur vorgenommen hat. Die Vorinstanz hat den geschätzten steuerbaren Reingewinn unter Berücksichtigung des steuerlichen Verlustvortrags 2015 reduziert und damit den offensichtlichen Fehler des KStA JP korrigiert.

Da die Beschwerdeführerin in ihrer Beschwerde keine substantiierte Rüge gegen die vorinstanzlich vorgenommene Korrektur erhoben hat und sich mit ihr nicht auseinandersetzt, bleibt für eine weitergehende Überprüfung der Ermessensveranlagung kein Raum, sodass es bei der von der Vorinstanz vorgenommenen Korrektur bleibt.

3.

Nach dem Gesagten erweisen sich die Rügen der Beschwerdeführerin als haltlos. Die Beschwerde ist daher abzuweisen, soweit darauf überhaupt eingetreten werden kann.

III.

Bei diesem Ausgang des Verfahrens wird die Beschwerdeführerin kostenpflichtig (§ 189 Abs. 1 StG; § 31 Abs. 2 VRPG). Ein Parteikostenersatz fällt ausser Betracht (§ 189 Abs. 2 StG; § 32 Abs. 2 VRPG).

Das Verwaltungsgericht erkennt:

1.

Die Beschwerde wird abgewiesen, soweit darauf eingetreten wird.

2.

Die verwaltungsgerichtlichen Verfahrenskosten, bestehend aus einer Staatsgebühr von Fr. 11'000.00 sowie der Kanzleigebür und den Auslagen von Fr. 285.00, gesamthaft Fr. 11'285.00, sind von der Beschwerdeführerin zu bezahlen.

3.

Es werden keine Parteikosten ersetzt.

Zustellung an:

die Beschwerdeführerin (Vertreterin)
das Kantonale Steueramt
die Eidgenössische Steuerverwaltung

Mitteilung an:

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**, Schwanenhofquai, 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. April 2025

Verwaltungsgericht des Kantons Aargau

2. Kammer

Vorsitz:

Gerichtsschreiberin:

i.V.

J. Huber

William