

3-RV.2021.36

P 80

Urteil vom 25. Mai 2023

Besetzung	Präsident Heuscher Richter Wick Richter Schorno Gerichtsschreiberin Schaffner
-----------	--

Rekurrentin	A._____ AG vertreten durch Fidinter Treuhand AG, Müllerstrasse 5, Postfach, 8021 Zürich
-------------	--

Gegenstand	Einspracheentscheid des Steueramtes des Kantons Aargau, Sektion juristische Personen, vom 11. Februar 2021 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2016
------------	---

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

Mit Verfügung vom 13. August 2018 wurde die A. AG vom Kantonalen Steueramt (KStA), Sektion juristische Personen (JP), für die Kantons- und Gemeindesteuern 2016 nach Ermessen zu einem steuerbaren Reingewinn von CHF 1'400'000.00 (Anteil Kanton Aargau 100 %) und zu einem steuerbaren Eigenkapital von CHF 100'000.00 (Anteil Kanton Aargau 100 %) veranlagt.

2.

Gegen die Verfügung vom 13. August 2018 liess die A. AG mit Schreiben vom 20. August 2018 Einsprache erheben. Sie liess sinngemäss beantragen, die Ermessensveranlagung sei aufzuheben.

3.

Mit Entscheid vom 11. Februar 2021 trat das KStA JP auf die Einsprache nicht ein.

4.

Die Steuererklärung 2016 wurde dem KStA JP am 12. Februar 2019 (Eingangsstempel) eingereicht.

5.

Den Einspracheentscheid vom 11. Februar 2021 (Zustellung am 12. Februar 2021) liess die A. AG mit Rekurs vom 19. Februar 2021 (Postaufgabe gleichentags) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weiterziehen. Sie stellte die

"A N T R Ä G E:

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 Steueramts Aargau zurückzuweisen; und

Das Veranlagungsverfahren sei infolge der möglicherweise kollidierenden Besteuerungsansprüche der Kantone X und Y unter Einhaltung des Verbotes 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 Steuerauscheidung, des Kantonalen Steueramtes X, 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."

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

6.

Das KStA JP beantragt die Abweisung des Rekurses.

7.

Die A. AG liess eine Replik erstatten.

8.

Das KStA JP hat aufforderungsgemäss weitere Unterlagen eingereicht.

Das Gericht zieht in Erwägung:

1.

Der vorliegende Rekurs betrifft die Kantons- und Gemeindesteuern 2016. Massgebend für die Beurteilung sind das Steuergesetz vom 15. Dezember 1998 (StG) und die Verordnung zum Steuergesetz vom 11. September 2000 (StGV).

2.

Die Vorinstanz ist auf die Einsprache nicht eingetreten. Im Rekursverfahren ist daher zu prüfen, ob dieser Nichteintretensentscheid zu Recht erfolgt ist.

3.

3.1.

Die Vorinstanz ist auf die Einsprache der Rekurrentin mit der Begründung nicht eingetreten, die Rekurrentin habe trotz letzter Mahnung vom 12. März 2018 mit Androhung der Säumnisfolgen die Steuererklärung 2016 und die dazu gehörige Jahresrechnung nicht fristgerecht eingereicht. Aus diesem Grund habe eine Ermessensveranlagung vorgenommen werden müssen. Mit der Einsprache vom 20. August 2018 sei weder eine Steuererklärung, noch eine Jahresrechnung eingereicht worden. Damit sei der mit der Einsprache erhobene Einwand, die Ermessensveranlagung sei nicht pflichtgemäss erfolgt, nicht belegt worden. Erst am 12. Februar 2019 sei dem KStA JP die Steuererklärung zugestellt worden. Die zum Nachweis der offensichtlichen Unrichtigkeit nachgereichten Beweismittel seien nach Ablauf der Einsprachefrist und damit verspätet eingegangen.

3.2.

Die Rekurrentin macht demgegenüber geltend, das KStA JP habe sich aufgrund der bundesrätlichen Koordinationsregeln im interkantonalen Verhältnis gar nicht in einem Untersuchungsnotstand befunden. Ein solcher könne sich erst ergeben, wenn die Steuerbehörde des "Leadkantons" einen solchen erklärt habe. Das Vorgehen der Vorinstanz verstosse gegen das verfassungsrechtliche Verbot der Doppelbesteuerung. Eine Ermessensveranlagung sei deshalb nicht statthaft gewesen. In formeller Hinsicht habe die Einsprache den formellen Anforderungen an den Nachweis der offensichtlichen Unrichtigkeit der Ermessensveranlagung genügt. Es sei eine genügende Begründung abgegeben worden. Die Beweismittel seien bezeichnet worden. Der mit der Steuererklärung 2015 ausgewiesene Verlustvortrag von CHF 693'901.00 hätte von Amtes wegen berücksichtigt werden müssen. Zudem sei der Vorbehalt des Verbots der interkantonalen Doppelbesteuerung rechtzeitig und gültig vorgebracht worden. Der Grundsatz des Handelns nach Treu und Glauben gebiete es der Steuerbehörde des Nebensteuerdomizils, den Ausgang des Veranlagungsverfahrens am Haupt-

steuerdomizil abzuwarten. Die offensichtliche Unrichtigkeit ergebe sich daher aus der Unterlassung der interkantonalen Steuerauscheidung bzw. der vollständigen Zuweisung des Gewinnes an den Kanton Aargau in Kenntnis des Steueranspruches anderer Kantone.

4.

4.1.

4.1.1.

Nach § 190 Abs. 1 StG prüft die Steuerbehörde die Steuererklärung und nimmt die erforderlichen Untersuchungen vor. Hat die steuerpflichtige Person trotz Mahnung ihre Verfahrenspflichten nicht erfüllt oder können die Steuerfaktoren mangels zuverlässiger Unterlagen nicht einwandfrei ermittelt werden, wird die Veranlagung nach pflichtgemäßem Ermessen vorgenommen. Dabei können insbesondere Erfahrungszahlen oder Vermögensentwicklung der steuerpflichtigen Person berücksichtigt werden (§ 191 Abs. 3 StG). So ist etwa bei einer juristischen Person eine Ermessensveranlagung vorzunehmen, wenn keine Steuererklärung eingereicht oder die Buchhaltung nicht ordnungsgemäss geführt wurde.

4.1.2.

Gemäss der Rechtsprechung des aargauischen Verwaltungsgerichtes ist die steuerpflichtige Person (auch) bei einer Ermessensveranlagung wegen ungewissen Sachverhalts grundsätzlich vorgängig aufzufordern, die Ungewissheit zu beseitigen. Diese Aufforderung ist gegebenenfalls zu mahnen. Unterbleiben können Aufforderung und Mahnung grundsätzlich nur dann, wenn die steuerpflichtige Person den Sachverhalt der Natur der Sache nach nicht mehr klären kann (VGE vom 21. Oktober 2009 [WBE.2009.111] = AGVE 2009 S. 129; vgl. auch VGE vom 15. Juli 2009 [WBE.2009.101]).

4.2.

Die Rekurrentin rügt vorerst in formeller Hinsicht, das KStA JP habe die Veranlagung 2016 unzulässigerweise vor dem Sitzkanton X vorgenommen. Es sei auch keine Absprache mit den Kantonen X und Y erfolgt. Auch wegen des angebrachten Vorbehaltes einer möglichen interkantonalen Doppelbesteuerung habe kein Untersuchungsnotstand bestanden. Darauf ist nachfolgend einzugehen.

5.

5.1.

Es ist unbestritten, dass die Rekurrentin im Jahr 2016 im Kanton X aufgrund des Hauptsteuerdomizils (unter Vorbehalt der Steuerauscheidung) persönlich zugehörig und damit unbeschränkt, im Kanton Aargau aufgrund des Liegenschaftsbesitzes in S. wirtschaftlich zugehörig und damit beschränkt steuerpflichtig war (Art. 21 Abs. 1 lit. c StHG und § 63 Abs. 1 lit. c StG).

5.2.

5.2.1.

Eine Verfahrensvorschrift, welche bei geteilter Steuerpflicht (persönliche Zugehörigkeit im Kanton X und wirtschaftliche Zugehörigkeit in mehreren anderen Kantonen) die ausschliessliche oder primäre Veranlagungskompetenz dem Kanton X zuweisen würde, enthält weder das StHG, noch die Verordnung über die Anwendung des Steuerharmonisierungsgesetzes im interkantonalen Verhältnis vom 9. März 2001 (VStHG).

5.2.2.

In Art. 39 Abs. 2 StHG wird einzig ausgeführt, dass sich die kantonalen Steuerbehörden kostenlos Auskünfte erteilen und einander von den jeweiligen Steuererklärungen und Veranlagungen in Kenntnis setzen. Auch die VStHG konstituiert keine weitergehenden Pflichten. In Art. 2 Abs. 2 VStHG wird vielmehr ausgeführt, dass bei einer Steuerpflicht aufgrund einer wirtschaftlichen Zugehörigkeit auch im anderen Kanton ein Veranlagungsverfahren durchzuführen ist. Erleichtert wird lediglich die Deklarationspflicht, indem eine Kopie der Steuererklärung des Sitzkantons im Kanton des Nebensteuerdomizils eingereicht werden kann (Art. 2 Abs. 2 VStHG). Wiederholt wird in Art. 2 Abs. 3 VStHG hinsichtlich Auskunftserteilung, was sich bereits aus Art. 39 Abs. 2 StHG ergibt. Ausdrücklich festgehalten wird, dass sich das Verfahren nach dem jeweiligen kantonalen Verfahrensrecht richtet (Art. 2 Abs. 4 VStHG), was den Grundsätzen der Steuerharmonisierung insbesondere auch zu den Mitwirkungspflichten (Art. 42 StHG) entspricht (SGE vom 17. Dezember 2015 [3-RV.2015.123]; O. Margraf/M. Seiler, Das interkantonale Steuerrecht in den Verfahren der kantonalen Steuerverwaltungen, IFF Forum für Steuerrecht, 3/2021, S. 205).

5.2.3.

Das Vorgehen des KStA JP, ein eigenes Veranlagungsverfahren durchzuführen und in diesem eine Steuererklärung einzuverlangen, ist somit in rechtlicher Hinsicht nicht zu beanstanden, auch wenn dadurch zweifellos eine gewisse Rechtsunsicherheit und ein Mehraufwand entstehen können.

5.3.

An diesem Ergebnis ändert auch der lediglich behauptete Umstand nichts, dass "[n]ach einem Wechsel der Buchhaltungsstelle (...) zwei Bundesordner an Buchhaltungsunterlagen verloren gegangen" seien. "Die darin enthaltenen Informationen werden zurzeit anhand von Bankunterlagen wiederhergestellt." Zum einen wäre es der Rekurrentin leicht möglich gewesen, ein Gesuch um Verlängerung der Frist für die Einreichung der Steuererklärung zu stellen. Zum anderen hätte die Rekurrentin die unterzeichnete Steuererklärung mit allen vorhandenen Unterlagen selbst dann einreichen müssen, wenn sie nicht über sämtliche für eine Deklaration erforderlichen Unterlagen verfügt hätte (Urteil des Verwaltungsgerichtes Zürich vom

17. März 2010 = ZStP 2011 S. 347). Es ist völlig unverständlich, weshalb sie weder das eine, noch das andere gemacht hat.

5.4.

Entgegen der Auffassung der Rekurrentin würde sich eine allfällige Doppelbesteuerung auch bei einem anderen zeitlichen Ablauf nicht verhindern lassen, insbesondere dann nicht, wenn die Aargauer und X Steuerbehörden je an einer abweichenden, eigenen Auffassung betreffend Besteuerung des Liegenschaftsgewinnes festhalten. Insofern ist der mit Rekurs und Einsprache angebrachte "Vorbehalt" einer möglichen interkantonalen Doppelbesteuerung für die Frage der Zulässigkeit einer Ermessensveranlagung nicht relevant.

5.5.

Im Ergebnis war die Rekurrentin zweifellos verpflichtet, dem KStA JP eine Steuererklärung und die Jahresrechnung 2016 einzureichen. Die Rekurrentin wurde ordnungsgemäss gemahnt. Dass innert der Mahnfrist keine Steuererklärung eingereicht wurde, wurde von der Rekurrentin denn auch zu Recht nicht bestritten, zumal sie wegen Verletzung von Verfahrenspflichten mit einer Ordnungsbusse belegt wurde, welche von der Rekurrentin bezahlt wurde. Sie hat die ihr obliegende Mitwirkungspflicht verletzt. Dementsprechend war das KStA JP berechtigt, eine Ermessensveranlagung vorzunehmen.

6.

6.1.

6.1.1.

Gegen Veranlagungen kann Einsprache erhoben werden (§ 192 Abs. 1 StG). Die Einsprache muss einen Antrag enthalten, aus dem hervorgeht, gegen welche Punkte der Veranlagung sich die Einsprache richtet. Zudem soll die Einsprache eine Begründung enthalten (§ 193 Abs. 1 StG).

6.1.2.

Ist die Veranlagung nach pflichtgemässem Ermessen erfolgt, kann sie der Steuerpflichtige nur wegen offensichtlicher Unrichtigkeit anfechten (§ 193 Abs. 3 Satz 1 StG). Nachweis und Begründung obliegen dabei der steuerpflichtigen Person und sind bereits im Einspracheverfahren anzutreten (Bundesgerichtsurteil vom 29. Januar 2020 [2C_404/2019], Erw. 2.3., 2. Juli 2008 [2C_620/2007] und vom 29. April 2009 [2C_579/2008] = StE 2009 B 95.1 Nr. 14 = StR 2009 S. 659 = ZStP 2009 S. 247; AGVE 2005 S. 125 f.; VGE vom 23. Januar 2008 [WBE.2007.342]). Neben der Begründung muss die Einsprache gegen eine Ermessensveranlagung allfällige Beweismittel nennen (§ 193 Abs. 3 Satz 2 StG; vgl. dazu ausführlich Bundesgerichtsurteil vom 29. April 2009 [2C_579/2008] = StE 2009 B 95.1 Nr. 14 = StR 2009 S. 659 = ZStP 2009 S. 247; Bundesgerichtsurteil vom 4. Juli 2005 [2A.72/2004] = StR 2005 S. 973), wobei das Gesetz nur ein

Beweisangebot verlangt (Bundesgerichtsurteil vom 22. November 2011 [2C_504/2010] = StR 2012 S. 143). Die Begründung ist bei Einsprachen gegen eine Ermessensveranlagung Gültigkeitserfordernis. Das Fehlen einer sachbezogenen Begründung stellt einen nach Ablauf der Einsprachefrist nicht mehr verbesserungswürdigen Mangel dar (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 5. Auflage, Muri-Bern 2023, § 193 StG N 34, mit Hinweisen).

6.1.3.

Die offensichtliche Unrichtigkeit der Ermessensveranlagung kann der Steuerpflichtige auf zwei Arten nachweisen: Er kann den wirklichen Sachverhalt darlegen und beweisen; in diesem Fall können die Steuerfaktoren einwandfrei ermittelt werden und es tritt eine normale Veranlagung an die Stelle der Ermessensveranlagung. Falls der wirkliche Sachverhalt nicht nachgewiesen werden kann, kann der Steuerpflichtige stattdessen nachweisen, dass die ermessensweise Schätzung unter Beachtung des Ermessensspielraums offensichtlich zu hoch ausgefallen und damit unhaltbar ist (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 193 StG N 18, mit Hinweisen).

6.2.

Im Einspracheverfahren reichte die Rekurrentin unverändert keine Steuererklärung, keine Jahresrechnung und keine weiteren neuen Belege ein. Insoweit wurde der Nachweis der offensichtlichen Unrichtigkeit nicht geführt bzw. gar nicht angetreten. Die Rekurrentin machte stattdessen geltend, die Ermessensveranlagung sei nicht pflichtgemäss erfolgt. Zum einen sei keine Steuerausscheidung vorgenommen worden, zum anderen habe der Reingewinn im Vorjahr CHF 38'589.00 und der Verlustvortrag CHF 639'901.00 betragen. Bei einem veranlagten Reingewinn könne das Kapital nicht nur CHF 100'000.00 betragen.

7.

7.1.

Bezüglich der Höhe der ermessensweisen Aufrechnung ist einerseits die Aufrechnungsgrundlage zu prüfen. Andererseits ist zu klären, inwieweit die erst im Rekurs eingereichten Unterlagen der Rekurrentin berücksichtigt werden können.

7.2.

Eine Ermessensveranlagung hat pflichtgemäss zu sein (§ 191 Abs. 3 StG). Der steuerlich massgebende Sachverhalt ist so weit wie möglich abzuklären und die Verhältnisse des Einzelfalls sind zu würdigen. Ziel der Ermessensveranlagung ist eine Veranlagung, die der Wirklichkeit möglichst nahekommt. Wegen der Unsicherheiten über die tatsächlichen Verhältnisse verbleibt der Veranlagungsbehörde allerdings regelmässig ein erheblicher Ermessensspielraum, wobei der Ermessensspielraum für die Veranla-

gungsbehörde umso höher ist, je grösser die Ungewissheit über die tatsächlichen Verhältnisse ist. Bei der Ermessensbetätigung darf die Veranlagungsbehörde eher zu hoch gehen, um zu vermeiden, dass derjenige Steuerpflichtige, welcher für die Überprüfbarkeit seiner steuerlichen Verhältnisse Sorge getragen hat, höhere Steuern bezahlen muss als derjenige, bei welchem eine Nachprüfung unmöglich ist (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 191 StG N 25 f., mit Hinweisen).

7.3.

7.3.1.

Gemäss § 194 Abs. 2 StG können trotz Aufforderung und Hinweis auf die Säumnisfolgen fahrlässig oder vorsätzlich nicht vorgelegte Unterlagen und Beweismittel im Rekurs- und Beschwerdeverfahren nicht mehr berücksichtigt werden. Der Beweismittelausschluss bei der Ermessensveranlagung kommt nur zum Tragen, wenn der Steuerpflichtige die Unterlagen und Beweismittel fahrlässig oder vorsätzlich, d.h. schuldhaft, nicht einreicht. Schuldhaft werden Unterlagen und Beweismittel dann nicht eingereicht, wenn deren Beibringung dem Steuerpflichtigen möglich gewesen wäre (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 194 StG N 7b).

7.3.2.

Der Nachweis der offensichtlichen Unrichtigkeit der Ermessensveranlagung kann demnach im Rekurs- und Beschwerdeverfahren nicht mit neuen Belegen oder Unterlagen erbracht werden, die unter den Beweismittelausschluss fallen (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 194 StG N 10, mit Hinweisen; vgl. auch VGE vom 19. Dezember 2006 [WBE.2006.120], bei dem die Beschwerdeführerin erst im verwaltungsgerichtlichen Beschwerdeverfahren Unterlagen einreichte, die das [zur Aufrechnung führende] Einkommensmanko erklärten, vom Verwaltungsgericht aufgrund des Beweismittelausschlusses jedoch nicht berücksichtigt wurden). Nur wenn im Rekurs- oder Beschwerdeverfahren festgestellt wird, dass die Steuerfaktoren in der (grundsätzlich zulässigen) Ermessensveranlagung betraglich nicht pflichtgemäss festgesetzt wurden, und diese Steuerfaktoren erneut ermessensweise festzulegen sind, steht der Beachtung aller relevanten Unterlagen – auch derjenigen, die unter den Beweismittelausschluss fallen – nichts entgegen (vgl. Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 194 StG N 10, mit Hinweis auf AGVE 1998, S. 243 ff., der einen Sachverhalt betraf, bei dem die ermessensweise Festlegung der Einkünfte unter klar ungenügender Berücksichtigung notwendiger Gewinnungskosten erfolgt war, worauf die neuen Beweismittel zur erneuten ermessensweisen Festsetzung der Gewinnungskosten im verwaltungsgerichtlichen Verfahren berücksichtigt wurden).

7.4.

7.4.1.

In der letzten Mahnung vom 12. März 2018 wurde der Rekurrentin insbesondere auch der Beweismittelausschluss korrekt angedroht. Aufgrund des (wirksamen) Beweismittelausschlusses gemäss § 194 Abs. 2 StG dürfen neue Beweismittel vom Spezialverwaltungsgericht nicht berücksichtigt werden. Das gilt insbesondere für die dem KStA JP am 12. Februar 2021 zugestellte Steuererklärung 2016 und Jahresrechnung 2016, da das KStA JP den Einspracheentscheid am 11. Februar 2021 gefällt hat und diesen der Rekurrentin am 12. Februar 2021 eröffnete (vgl. dazu auch Bundesgerichtsurteil vom 30. Januar 2017 [2C_36/2017 = ASA 85 S. 600]).

7.4.2.

Der einspracheweise erhobene Einwand, das Eigenkapital könne bei einem nach Ermessen geschätzten Gewinn von CHF 1.4 Mio. nicht nur CHF 100'000.00 betragen, trifft nur dann zu, wenn der Gewinn nicht ausgeschüttet wird. Wird der Gewinn von der Steuerbehörde als ausgeschüttet betrachtet (mit möglichen Einkommenssteuerfolgen bei beteiligten oder nahestehenden Personen), erhöht sich das Eigenkapital dagegen nicht. Indem das KStA JP auf ein Eigenkapital von CHF 100'000.00 abgestellt hat, hat es das schätzerische Ermessen insbesondere im Hinblick auf § 83 Abs. 2 StG keinesfalls verletzt.

7.4.3.

Der steuerbare Reingewinn wurde vom KStA JP wie folgt geschätzt:

Verkaufserlös gemäss Grundbuchmeldung	CHF 13'850'000.00
abzüglich Buchwert gemäss	
Steuerausscheidung 2015	CHF 12'256'940.00
abzüglich Steuern (13.5. %)	CHF 193'060.00
Verkaufsgewinn Liegenschaften	CHF 1'400'000.00

Das Abstellen auf die Grundbuchmeldung und den Buchwert gemäss Steuerausscheidung 2015 sowie die Berücksichtigung einer (pauschal festgesetzten) Steuerrückstellung ist nicht zu beanstanden. Ausser Acht gelassen wurde jedoch der den Steuerbehörden bekannte, im Veranlagungsverfahren 2015 mit CHF 639'901.00 festgestellte Verlustvortrag. Obwohl allfällige Kenntnisse betreffend Vorperioden zuverlässige Unterlagen zur Ermittlung der Steuerfaktoren in der streitrelevanten Steuerperiode nicht gleichgesetzt werden können (Bundesgerichtsurteil vom 22. Juni 2011 (2C_2013/2011 = StR 2011 S. 700), erscheint die Ermessensveranlagung in diesem Umfang als nicht pflichtgemäss, zumal der nicht berücksichtigte Verlustvortrag rund 45 % des geschätzten Gewinnes entspricht.

7.4.4.

Der Reingewinn ist daher nach pflichtgemässem Ermessen wie folgt festzusetzen:

Verkaufserlös gemäss Grundbuchmeldung	CHF 13'850'000.00
abzüglich Buchwert gemäss	
Steuerausscheidung 2015	CHF 12'256'940.00
abzüglich Verlustvortrag	CHF 639'901.00
Gewinn vor Steuern	CHF 953'159.00
Abzüglich Steuern (13.5 %)	CHF 113'371.00
Gewinn nach Steuern	CHF 839'788.00

Der (abgerundete) nach pflichtgemässem Ermessen festgesetzte Reingewinn beträgt dementsprechend CHF 830'000.00.

8.

Der Rekurs ist teilweise gutzuheissen. Der steuerbare Reingewinn wird auf CHF 830'000.00 festgesetzt. Das steuerbare Eigenkapital bleibt unverändert.

9.

9.1.

Gemäss § 189 Abs. 1 StG werden die Kosten des Rekursverfahrens der unterliegenden Partei auferlegt. Bei teilweiser Guttheissung des Rekurses sind die Kosten anteilmässig aufzuteilen. Die Rekurrentin obsiegt gemessen an ihren Anträgen zu rund 40 %. Sie hat daher 60 % der Kosten des Rekursverfahrens zu tragen (§ 189 Abs. 1 StG).

9.2.

Sodann ist der Rekurrentin eine Parteientschädigung auszurichten (§ 189 Abs. 2 StG), wobei bei der Vertretung durch Steuerberater und Treuhänder der Anwaltstarif gemäss dem Dekret über die Entschädigung der Anwälte vom 10. November 1987 (Anwaltstarif, AnwT) die obere Grenze des Parteikostenersatzes darstellt (AGVE 1981 S. 281 ff.; SGE vom 21. Juli 2016 [3-RV.2015.160]).

Vorliegend beträgt der Streitwert rund CHF 190'000.00. Der Fall hat einen maximal mittleren Schwierigkeitsgrad und eine maximal mittlere Bedeutung. Zudem ist von einem geringen erforderlichen Aufwand auszugehen. Es rechtfertigt sich daher, die Parteientschädigung in analoger Anwendung von § 8a Abs. 1 lit. a Ziff. 4 und Abs. 2 AnwT sowie § 8c Abs. 1 AnwT auf CHF 6'000.00 (inkl. MWSt und Auslagen) festzusetzen. Davon sind der Rekurrentin 40 % mit CHF 2'400.00 zu ersetzen.

Das Gericht erkennt:

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.

Zustellung an:

die Vertreterin der Rekurrentin (2)
das Kantonale Steueramt
das Gemeindesteueramt S.

Rechtsmittelbelehrung

Dieser Entscheid kann **innert 30 Tagen** seit der Zustellung mit **Beschwerde** beim **Verwaltungsgericht** des Kantons Aargau angefochten werden. Die Beschwerde ist in doppelter Ausfertigung **beim Spezialverwaltungsgericht, Laurenzenvorstadt 9, 5001 Aarau, einzureichen**. Die Frist steht still vom 7. Tag vor bis und mit dem 7. Tag nach Ostern, vom 15. Juli bis und mit 15. August und vom 18. Dezember bis und mit dem 2. Januar. Die unterzeichnete Beschwerdeschrift muss einen Antrag, wie der Entscheid zu ändern sei, sowie eine Begründung enthalten. Der angefochtene Entscheid und als Beweismittel angerufene Urkunden sind beizulegen (§§ 28 und 43 f. des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege vom 4. Dezember 2007 [VRPG] in Verbindung mit Art. 145 Abs. 1 der Schweizerischen Zivilprozessordnung vom 19. Dezember 2008 [ZPO]; §§ 187, 196 und 198 des Steuergesetzes vom 15. Dezember 1998 [StG]).

Aarau, 25. Mai 2023

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Die Gerichtsschreiberin:

Heuscher

Schaffner