

3-RV.2024.114

P 134

Urteil vom 23. Oktober 2025

Besetzung	Präsident Heuscher Richter Elmiger Richter Schorno Gerichtsschreiberin Betsche
-----------	---

Rekurrentin	A. _____ AG vertreten durch [...]
-------------	---

Gegenstand	Einspracheentscheid des Steueramtes des Kantons Aargau, Sektion juristische Personen, vom 11. Juli 2024 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2021
------------	--

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

Mit Verfügung vom 2. Februar 2024 wurde die A._____ AG vom Kantonalen Steueramt (KStA), Sektion juristische Personen (JP), für die Kantons- und Gemeindesteuern 2021 ermessensweise zu einem steuerbaren Reingewinn von CHF 500'000.00 (Anteil Aargau 100 %) und zu einem steuerbaren Eigenkapital von CHF 4'462'600.00 (Anteil Aargau 10 %) veranlagt.

2.

Gegen die Verfügung vom 2. Februar 2024 liess die A._____ AG mit Schreiben vom 7. März 2024 Einsprache einreichen mit dem

"I. Antrag

1. Die Ermessensveranlagung sei aufzuheben und die Einsprecherin im Sinne der Erwägungen und der hiermit ins Recht liegenden Beweismittel sowie nachzureichender Steuererklärung zu veranlagern;
2. Das vorliegende Verfahren sei bis 30.06.2024 zu sistieren.
3. unter Kosten- und Entschädigungsfolge zu Lasten der Staatskasse."

3.

Mit Entscheid vom 11. Juli 2024 hiess das KStA die Einsprache teilweise gut. Der steuerbare Gewinn wurde nach pflichtgemäsem Ermessen auf CHF 437'544.00 (Anteil Aargau 100 %) reduziert. Das steuerbare Kapital wurde nach Ermessen auf CHF 4'412'600.00 (Anteil Aargau 10 %) herabgesetzt.

4.

Den Einspracheentscheid vom 11. Juli 2024 (Zustellung am 12. Juli 2024) liess die A._____ AG mit Rekurs vom 12. September 2024 (Postaufgabe gleichentags) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weiterziehen. Sie stellt den

"I. Antrag

1. Es sei der vorliegende Entscheid aufgrund der klaren, ausführlichen und eindeutigen Beweislage durch die Vorinstanz in Wiedererwägung zu ziehen;
2. Eventualiter sei der angefochtene Entscheid aufzuheben und die Sache an die Vorinstanz zur Neu Beurteilung zurückzuweisen;
3. Sub-Eventualiter sei der angefochtene Entscheid aufzuheben und der Gewinnanteil ausgeschieden für den Kanton Aargau auf maximal CHF 367'439.55 (**vor Steuern Kanton AG**) anzusetzen;

4. unter Kosten- und Entschädigungsfolge zu Lasten der Staatskasse."

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

5.

Das KStA beantragt die kostenfällige Abweisung des Rekurses.

6.

Die A. _____ AG hat eine Replik erstattet.

Das Gericht zieht in Erwägung:

1.

Der vorliegende Rekurs betrifft die Kantons- und Gemeindesteuern 2021. Massgebend für die Beurteilung sind das Steuergesetz vom 15. Dezember 1998 (StG) und die Verordnung zum Steuergesetz vom 11. September 2000 (StGV).

2.

Die Rekurrentin hat den Antrag stellen lassen, der Einspracheentscheid sei durch die Vorinstanz in Wiedererwägung zu ziehen. Indem das KStA die Abweisung des Rekurses beantragt hat, hat es offensichtlich auf eine Wiedererwägung des Einspracheentscheides verzichtet. Dementsprechend ist auf den Antrag 1 nicht weiter einzugehen.

3.

Die Rekurrentin wurde am tt.mm. 2008 mit Sitz in R._____ in das Handelsregister des Kantons S._____ eingetragen. Sie bezweckt

"[...]"

In der Folge wurde der Sitz nach T._____ und am tt.mm. 2022 nach U._____ verlegt. Einziges Mitglied des Verwaltungsrates war und ist B._____ mit Einzelunterschrift.

4.

4.1.

4.1.1.

Das KStA JP forderte die Rekurrentin mit Schreiben vom 16. Februar 2022 auf, die Steuererklärung 2021 einzureichen.

4.1.2.

Nach Gesuchen der Rekurrentin um Verlängerung der Frist zur Einreichung der Steuererklärung 2021 vom 30. Juni 2022, 30. September 2022, 15. Dezember 2022, 30. Dezember 2022, 28. Februar 2023, 31. März 2023, 11. Mai 2023 und 30. Juni 2023 teilte das KStA JP der Rekurrentin mit Schreiben vom 3. Juli 2023 folgendes mit:

"Im Sinne einer Ausnahme schliessen wir uns der Schreiben der ESTV vom 23. März 2023 und des Kantons. V._____ vom 25. April 2023 an. Letztmalig sichern wir Ihnen zu, dass wird mit der Vornahme der Ermessensveranlagungen bis zum 30. November 2023 zuwarten werden. Eine weitere Fristverlängerung kann nicht gegeben werden. Die ordentlichen Mahnverfahren sind abgeschlossen.

Eine 50%ige Arbeitsfähigkeit lässt darauf schliessen, dass innert einiger Wochen ein Vertreter gefunden werden kann, der an B._____ stattdessen Verpflichtungen nachkommen und bis Ende November 2023 die Steuererklärungen 2020 und 2021 vollständig einreichen kann."

4.1.3.

Nachdem die Rekurrentin die Steuererklärung 2021 innert angesetzter Frist nicht eingereicht hatte, veranlagte das KStA JP die Rekurrentin mit Verfügung vom 2. Februar 2024 insbesondere gestützt auf Grundbuchmeldungen ermessensweise zu einem steuerbaren Reingewinn von CHF 500'000.00 und zu einem steuerbaren Eigenkapital von CHF 4'462'600.00.

4.2.

4.2.1.

Mit der Einsprache wurde geltend gemacht, zwar werde bei Ermessensveranlagungen nur die Anfechtung wegen offensichtlicher Unrichtigkeit zugelassen. Das heisse aber nicht, dass die versäumten Mitwirkungshandlungen nachgeholt werden müssten. Die Nachreichung der nicht eingereichten Steuererklärung sei keine Gültigkeitsvoraussetzung der Einsprache. Verlangt werde lediglich ein Beweisangebot. Eingereicht wurden die Kaufverträge betreffend GB W._____, Parz. aaa, von 2016 und 2021 sowie Belege für Aufwendungen von CHF 136'560.45 (Projektentwicklungs- und Notarkosten). Es wurde ein Nettogewinn vor Steuern von CHF 367'439.55 berechnet. Der ermessensweise veranlagte Gewinn liege damit um 50 % zu hoch, was "wesentlich vermögensschädigend unrichtig" sei.

Da zwar die verkaufte Liegenschaft die einzige steuerliche Anknüpfung zum Kanton Aargau sei, dieser aber das dualistische System kenne, so dass eine Gesamtsatzbesteuerung möglich sei, wurde um Sistierung des Verfahrens bis zum 30. Juni 2024 ersucht, "damit bis dahin die Steuererklärung eingereicht werden kann, sodass sie [die Rekurrentin] nach ihrer tatsächlichen wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit veranlagt wird."

4.2.2.

Mit Schreiben vom 24. Mai 2024 wurde die Rekurrentin vom KStA JP aufgefordert, bis zum 30. Juni 2024 detaillierte Unterlagen zu den geltend gemachten Projektkosten von CHF 85'000.00 an die D._____ und den Projektentwicklungskosten von CHF 35'000.00 an E._____ einzureichen. Zudem wurde auf den Beweismittelausschluss hingewiesen.

4.2.3.

Mit Schreiben vom 1. Juli 2024 liess die Rekurrentin um Fristerstreckung bis zum 30. September 2024 für die Einreichung der vom KStA JP verlangten Unterlagen verlangen. Zur Begründung wurde auf das Schreiben der Rekurrentin an die Eidgenössische Steuerverwaltung vom 1. Juli 2024 (Beilage zum Fristerstreckungsgesuch) verwiesen. In diesem Schreiben wurde

im Wesentlichen geltend gemacht, "der Allein-/Teileigentümer/Verwaltungsrat/CEO in Personalunion von rund 20 Gesellschaften, B._____, [leide] seit über 3 Jahre[n] an einer psychischen Krankheit (...)." Es seien eine erhebliche Menge an Buchhaltungsunterlagen und Steuererklärungen zu erledigen, obwohl die Arbeitsfähigkeit maximal 50 % (vgl. Arztzeugnis von Dr. F._____ vom 9. April 2024) betrage.

4.2.4.

Die Einsprache wurde vom KStA JP mit Entscheid vom 11. Juli 2024 teilweise gutgeheissen. Zur Begründung wurde ausgeführt, dass im Zusammenhang mit dem Verkauf der Liegenschaft GB W._____, Parz. aaa, zwar Unterlagen, jedoch nicht die Steuererklärung und die Jahresrechnung, eingereicht worden seien. Ebenso seien die mit Aufforderung zur Aktenergänzung vom 24. Mai 2024 detailliert bezeichneten Unterlagen nicht eingegangen. Die geschäftsmässige Begründetheit der geltend gemachten Kosten für Projektarbeiten der D._____ sei nicht nachgewiesen worden, zumal das Grundstück ohne Abgeltung eines bestehenden/laufenden Projektes verkauft worden sei. Aus der Rechnung von E._____ sei nicht ersichtlich, dass es sich bei den fakturierten Kosten um Arbeiten im Zusammenhang mit GB W._____, Parz. aaa, gehandelt habe. Insoweit sei der Nachweis der offensichtlichen Unrichtigkeit der Ermessensveranlagung nicht erbracht worden. Anerkannt wurden dagegen die Aufwendungen für Notariatskosten von CHF 16'560.45.

Abgewiesen wurde mit dem Einspracheentscheid zudem das mit Schreiben vom 1. Juli 2024 gestellte Fristerstreckungsgesuch, da gemäss ärztlicher Bescheinigung nur von einer bis 30. April 2024 dauernden 50 %-igen Arbeitsunfähigkeit auszugehen sei. Zudem handle es sich bei der Beschaffung der mit der Aktenergänzung verlangten Unterlagen nicht um eine komplexe Tätigkeit.

Der steuerbare Gewinn wurde wie folgt berechnet:

"Verkauf Liegenschaft W._____"	CHF 1'750'000
./. Kauf Liegenschaft W._____"	CHF -1'246'000
./. Notariatskosten nachgewiesen	CHF -16'456
./. Rückstellung Steuern	CHF -50'000
Steuerbarer Reingewinn nach pflichtgemässem Ermessen	CHF 473'544"

Reduziert wurde sodann das steuerbare Eigenkapital um die Steuerrückstellung.

4.3.

Mit Rekurs wird wiederum geltend gemacht, der einzige Verwaltungsrat B._____ sei psychisch krank und könne meist nur mit einem geringen Arbeitspensum von 20 – 50 % tätig sein. Aus diesem Grund sei er mit der

Einreichung der Steuererklärungen seiner Gesellschaften in Rückstand. Dritte könnten nur beschränkt mit Dienstleistungen Unterstützung bieten. Im Grunde genommen sei die Rekurrentin aufgrund der Erkrankung des Verwaltungsrates auch heute nicht in der Lage, eine Steuererklärung einzureichen. Unter Verweis auf Arztzeugnisse wird weiter geltend gemacht, der eigentliche Hinderungsgrund Krankheit sei noch nicht weggefallen. Insbesondere die vom Kanton S._____ geübte Formstrenge bezüglich Fristen und Fristerstreckungen und die geführten Rechtsmittelverfahren hätten den Gesundheitszustand des Verwaltungsrates verschlimmert. Dieser Sachverhalt sei der Vorinstanz bekannt gewesen. Verschiedene Behörden hätten den komplexen Sachverhalt durch Gewährung angemessener Fristen anerkannt. Die Vorinstanz handle aus nicht nachvollziehbaren Gründen genau gegenteilig.

Mit der Einsprache habe die Rekurrentin geltend machen lassen, dass im Kanton Aargau im Jahr 2021 nur eine Steuerpflicht im Zusammenhang mit GB W._____, Parz. aaa, bestanden habe. Diese sei 2021 veräussert worden. Der steuerbare Nettogewinn aus der Veräusserung habe CHF 367'439.55 vor Steuern betragen. Die Ermessenseinschätzung sei überhöht.

Ohne das mit Schreiben vom 1. Juli 2024 gestellte Fristerstreckungsgesuch für die Einreichung der Aktenergänzung zu beantworten, sei der Einspracheentscheid erfolgt. Den Beteiligten seien angemessene Fristen anzusetzen. Angemessen sei eine Frist, die es den Steuerpflichtigen ermögliche, die geforderte Handlung ohne Hast mit der notwendigen Sorgfalt vorzunehmen. Die Vorinstanz habe den Anspruch der Rekurrentin auf rechtliches Gehör verletzt, indem keine angemessene Frist für die Akteneinholung angesetzt worden sei. Das gelte insbesondere deshalb, als über die D._____ der Konkurs eröffnet worden sei, welcher mangels Aktiven wieder eingestellt worden sei. Das KStA JP habe im Schreiben vom 24. Mai 2024 auch nicht darauf hingewiesen, dass es sich bei der Frist bis 30. Juni 2024 um eine einmalige und letztmalige nicht erstreckbare Frist gehandelt habe. Das Fristerstreckungsgesuch sei nicht vor Erlass des Einspracheentscheides beantwortet worden. Damit sei der Rekurrentin die Mitwirkungsmöglichkeit verwehrt worden. Mit diesem Vorgehen sei auch das Gleichheitsgebot verletzt worden. Das müsse zur Aufhebung des Einspracheentscheides führen, sofern dieser nicht gar nichtig sei.

Ein Steuerkommissär müsse die Mindestanforderungen des Europäischen Kodex für gute Verwaltungspraxis erfüllen. Die verlangte Integrität und Objektivität seien von der Vorinstanz nicht eingehalten worden. Auch in Berücksichtigung der Verjährungsfristen erscheine die "absolute Ablehnung des Fristerstreckungsgesuches gegenüber einem schwer kranken Verwaltungsrat ebenfalls als äusserst überspitzt formalistisch, unbegründet (Verletzung des rechtlichen Gehörs) und daher unverhältnismässig und völlig

willkürlich und somit unrechtmässig." Auch die Grundsätze der Verhältnismässigkeit seien verletzt. Indem eine äusserst kurze Frist angesetzt worden sei, lasse sich eine ordentliche Veranlagung nicht erreichen. Die einmalige Fristansetzung sei ungerechtfertigt, unverhältnismässig und damit unrechtmässig

Mit der Einsprache habe die Rekurrentin die Unrichtigkeit der Ermessensveranlagung dargelegt und mit Belegen dokumentiert. Es seien weder die von der Vorinstanz verwendete Schätzungsmethode noch die Schätzungsmittel ersichtlich. Es werde auch nicht begründet, weshalb die eingereichten Unterlagen und Zahlungsbelege nicht ausreichend sein sollten. Auch hätte die Vorinstanz die Konkursakten einholen können. Das KStA JP habe auch die Untersuchungs- und Prüfungspflicht verletzt.

Die Rekurrentin habe weitere Unterlagen betreffend die Aufwendungen der D._____ beschafft. Daraus sei ersichtlich, dass die D._____ in das Projekt involviert gewesen sei. Es seien Pläne erstellt worden. O._____ habe das Projekt seit 2015 begleitet.

Der Verwaltungsrat B._____ und der E._____ seien Geschäftspartner. E._____ habe das mündliche und nicht exklusive Mandat gehabt, am Projekt mitzuwirken und einen Käufer zu finden. Die in Rechnung gestellten CHF 35'000.00 entsprächen einer üblichen Provision von 2 % des Kaufpreises von CHF 1.75 Mio.

Die Ermessensveranlagung komme dem realen Sachverhalt und der materiellen Wahrheit in keiner Weise nahe und widerspreche dem Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit. Die Ermessensveranlagung sei aus pönalen Motiven zum Nachteil der Rekurrentin erfolgt. Die Vorinstanz habe sich mit den eingereichten Belegen und Berechnungen nicht auseinandergesetzt, weshalb die Begründungspflicht verletzt worden sei. "Aufgrund der klaren Sachlage und der Beweismittel ist der Vorinstanz die Möglichkeit zu gewähren, den Entscheid in Wiedererwägung zu ziehen."

4.4.

Mit Vernehmlassung hat das KStA JP an den bisherigen Ausführungen festgehalten und unter Verweis auf das Urteil des Bundesgerichtes vom 30. August 2024 (9C_729/2023) festgehalten, es seien weder das rechtliche Gehör noch der Grundsatz der Rechtsgleichheit noch der Grundsatz der Verhältnismässigkeit verletzt worden. Im Übrigen gelte im Rekursverfahren der im Veranlagungsverfahren korrekt androhte Beweismittelausschluss.

4.5.

Die Rekurrentin hat mit der Replik an den bisherigen Ausführungen festhalten lassen. Ergänzend wurde ausgeführt, mit dem Schreiben vom 24. Mai 2024 sei das KStA JP auf die Einsprache eingetreten und habe die Untersuchung eingeleitet. Bei der Untersuchung habe sich die Vorinstanz dann inkonsequent verhalten. Damit habe sie den Untersuchungsgrundsatz und das rechtliche Gehör verletzt. Sie habe die Fristerstreckung verweigert und zu Unrecht nur die Notariatskosten als Aufwand anerkannt. Der Hinweis, es handle sich bei der verlangten Aktenergänzung nicht um einen komplexen Vorgang, stosse ins Leere. Die Beschaffung der verlangten Unterlagen sei durchaus komplex. Die mit der Einsprache eingereichten Zahlungsvereinbarungen seien klar formuliert. Die Rekurrentin habe mit den im Einspracheverfahren eingereichten Belegen die Unrichtigkeit der Veranlagung nachgewiesen. Die D._____ habe bei einer eher durchschnittlichen Provision von 3 % und einem Kaufpreis von CHF 1'246'000.00 alleine für die Kaufvermittlung einen Provisionsanspruch von CHF 37'380.00 gehabt. Es sei nachvollziehbar, dass eine Projektentwicklungsgesellschaft wie die Rekurrentin Projektaufträge erteile. Dass das Land ohne Projekt verkauft worden sei, sei branchenüblich. Eine Entwicklungsprovision für die D._____ sei dessen ungeachtet auch gerechtfertigt gewesen. Die abweichende Auffassung der Vorinstanz sei willkürlich, lebensfremd und geschäftsfremd.

Mit der D._____ habe kein Zusammenarbeitsvertrag, sondern nur eine formlose mündliche Vereinbarung bestanden. Ein detaillierter Nachweis über die erbrachten Leistungen liege der Rekurrentin nicht vor. Die Rechnung der L._____ sei bezahlt worden. Den Inhalt der Rechnung bzw. deren Ausführungen habe die Rekurrentin nicht zu verantworten. E._____ habe ein nicht exklusives, rein mündliches Mandat gehabt, am Projekt mitzuwirken und einen Käufer zu finden. E._____ habe aus seinem Netzwerk einen geeigneten solventen Käufer gefunden und vermittelt. "Was hierfür noch an vielen Dokumenten nötig sein soll, ist aus rechtlicher Sicht (Bundesgesetz/Steuer-gesetz) nicht weiter ersichtlich." Weshalb die Projektkosten nicht geschäftsmässig begründet sein sollten, werde von der Vorinstanz nicht dargetan, auch weil die Vorinstanz sich und der Rekurrentin keine Zeit gelassen habe, weitere explizit verlangte Dokumente und Informationen abzuwarten, welche nun im Rahmen des Rekursverfahrens eingereicht würden. Ein Beweismittelausschluss bestehe nicht. Das Recht auf ein faires Verfahren nach Art. 6 Abs. 1 EMRK werde verletzt. Bei verfahrenskonformer Einsprachedurchführung hätten die erst im Rekursverfahren eingereichten Unterlagen bereits im Einspracheverfahren eingereicht werden können. Aufgrund der schweren Verfahrensfehler sei die Sache zur Neuurteilung an die Vorinstanz zurückzuweisen.

5.

5.1.

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. So ist etwa bei einer juristischen Person eine Ermessensveranlagung vorzunehmen, wenn keine Steuererklärung eingereicht oder die Buchhaltung nicht ordnungsgemäss geführt wurde.

Ob eine Buchhaltung oder steuerliche Aufzeichnungen ordnungsgemäss sind, beurteilt sich nach den obligationen- bzw. steuerrechtlichen Vorschriften und den allgemein anerkannten kaufmännischen Grundsätzen (vgl. Art. 957 ff. OR). Die Buchhaltung ist formell ordnungsgemäss, wenn die nach Art und Umfang des Geschäfts notwendigen Bücher (Grundbücher, Hilfsbücher, Inventarbücher, Hauptbuch) klar und übersichtlich geführt werden. Sie ist materiell ordnungsgemäss, wenn sie vollständig und wahr ist, d.h. alle Geschäftsvorfälle, Vermögenswerte und Verbindlichkeiten mit ihren handelsrechtskonformen Werten wiedergibt (vgl. E. Höhn/R. Wald-burger, Steuerrecht, 9. Auflage, Bern 2002, § 46 N 12 f.; M. Neuhaus/C. Schärer, in: Basler Kommentar zum schweizerischen Privatrecht, Obligationenrecht II, 5. Auflage, Basel 2016, Art. 957a N 14 ff.). Wenn buchmässige Aufzeichnungen fehlen oder mangelhaft sind, ist die Steuerbehörde zur Vornahme einer Ermessensveranlagung berechtigt. Einzelne Mängel genügen zwar nicht, um einer Buchhaltung die Glaubwürdigkeit und Brauchbarkeit abzusprechen. Bei groben Verstössen oder einer Häufung von Fehlern verliert die Buchhaltung jedoch ihre Beweiskraft (zum Ganzen: VGE vom 17. August 2011 [WBE.2010.360] sowie VGE vom 7. April 2008 [WBE.2007.287], bestätigt durch Urteil des Bundesgerichts vom 28. November 2008 [2C_657/2008]).

5.2.

Entgegen der Gesetzesformulierung, die auf zwei Tatbestandsvarianten hindeutet (Verletzung von Verfahrenspflichten, Fehlen zuverlässiger Unterlagen), setzen die angeführten Bestimmungen für eine Veranlagung nach pflichtgemäßem Ermessen stets einen Untersuchungsnotstand voraus (AGVE 2009 S. 129; Kommentar zum Aargauer Steuergesetz a.a.O., § 191 StG N 14; M. Berger, Voraussetzungen und Anfechtung der Ermessensveranlagung, in: ASA 75 S. 196). Das Erfordernis eines Untersuchungsnotstands hat zum einen zur Folge, dass – ungeachtet der Verletzung der Verfahrenspflichten durch die steuerpflichtige Person – keine Ermessensveranlagung vorzunehmen ist, wenn die Verfahrenspflichtverletzung keinen Untersuchungsnotstand bewirkt (zum Ganzen: Urteil des Bundesgerichtes vom 11. Juli 2017 [2C_679/2016, 2C_680/2016] und

VGE vom 21. Oktober 2009 [WBE.2009.111] = AGVE 2009 S. 129, mit Hinweisen).

Eine andere Folge des Erfordernisses des Untersuchungsnotstands besteht darin, dass die Steuerbehörden, bevor sie zu einer Ermessensveranlagung Zuflucht nehmen dürfen, die ihnen zur Verfügung stehenden Untersuchungsmittel ausschöpfen müssen. Insbesondere können sie im Fall der Einreichung unvollständiger Steuererklärungen oder fehlender Unterlagen nicht ohne weiteres zu einer Ermessensveranlagung schreiten, sondern müssen die steuerpflichtige Person zunächst auffordern, die festgestellten Mängel zu beheben und, sofern dieser der Aufforderung nicht nachkommt, zur Einhaltung seiner Verfahrenspflichten mahnen, da erst nach erfolgloser Mahnung feststeht, dass die Verfahrenspflichtverletzung der steuerpflichtigen Person auch einen Untersuchungsnotstand zur Folge hatte bzw. sich dieser mangels Mitwirkung nicht beheben lässt (zum Ganzen: VGE vom 21. Oktober 2009 [WBE.2009.111] = AGVE 2009 S. 129, mit Hinweisen).

5.3.

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. Als Beispiel dafür ist der Fall zu nennen, wenn der Steuerpflichtige ein mangelhaftes Kassabuch vorlegt (vgl. VGE vom 21. Oktober 2009 [WBE.2009.111] = AGVE 2009 S. 129; vgl. auch VGE vom 15. Juli 2009 [WBE.2009.101]).

5.4.

Die Rekurrentin reichte im Veranlagungsverfahren trotz Aufforderungen vom 16. Februar 2022, 15. November 2022, 11. April 2023 und letzter Mahnung vom 13. Juni 2023 sowie Zusage eines Zuwartens bis zum 30. November 2023 (Schreiben des KStA JP vom 3. Juli 2023) innerhalb des ihr gewährten Aufschubes von rund 21 Monaten keine Steuererklärung 2021 und auch keine Jahresrechnung 2021 ein. Damit hat die Rekurrentin ihre Verfahrenspflichten verletzt, was einen Untersuchungsnotstand zur Folge hatte. Das KStA JP hat daher zu Recht eine Ermessensveranlagung vorgenommen. Ebenso wurde der Beweismittelausschluss nach § 194 Abs. 2 StG mit der letzten Mahnung formgültig angedroht.

6.

6.1.

Gegen Veranlagungen kann Einsprache erhoben werden (§ 192 Abs. 1 StG). Die Einsprache muss einen Antrag enthalten, aus dem her-

vorgeht, gegen welche Punkte der Veranlagung sich die Einsprache richtet. Zudem soll die Einsprache eine Begründung enthalten (§ 193 Abs. 1 StG).

6.2.

6.2.1.

Ist die Veranlagung nach pflichtgemäßem Ermessen erfolgt, kann sie die steuerpflichtige Person nur wegen offensichtlicher Unrichtigkeit anfechten (§ 193 Abs. 3 Satz 1 StG). Es handelt sich dabei um eine Umkehr der Beweislast (vgl. Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 193 StG N 31 ff.). Nachweis und Begründung obliegen dabei der steuerpflichtigen Person und sind bereits im Einspracheverfahren anzutreten (vgl. AGVE 2005 S. 125 f.; VGE vom 23. Januar 2008 [WBE.2007.342]).

Die Begründung stellt eine Sachurteilsvoraussetzung dar, die innerhalb der Einsprachefrist zu erbringen ist (vgl. Urteil des Bundesgerichts vom 2. Juli 2008 [2C_620/2007] = ZStP 2008 Nr. 28 = StE 2009 B 95.1 Nr. 13; VGE vom 6. März 2009 [WBE.2008.353]). An die Begründung dürfen aber keine allzu hohen Anforderungen gestellt werden (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 193 StG N 34).

Neben der Begründung muss die Einsprache gegen eine Ermessensveranlagung allfällige Beweismittel nennen (§ 193 Abs. 3 Satz 2 StG; vgl. dazu ausführlich Urteil des Bundesgerichts vom 29. April 2009 [2C_579/2008] = StE 2009 B 95.1 Nr. 14 = StR 2009 S. 659 = ZStP 2009 S. 247; Urteil des Bundesgerichts vom 4. Juli 2005 [2A.72/2004] = StR 2005 S. 973). Die Nennung von Beweismitteln ist jedoch keine Gültigkeitsvoraussetzung, sondern bloss Ordnungsvorschrift (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 193 StG N 36). Deshalb kann das Fehlen von innert der Einsprachefrist vorgebrachter Beweismittel kein Nichteintreten, sondern lediglich eine Abweisung der Einsprache zur Folge haben.

6.2.2.

Die offensichtliche Unrichtigkeit der Ermessensveranlagung kann die steuerpflichtige Person auf zwei Arten nachweisen: Sie 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 die steuerpflichtige Person 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).

7.

7.1.

7.1.1.

Die Rekurrentin hat innerhalb der Einsprachefrist – unverändert – weder die Steuererklärung 2021 noch eine Jahresrechnung 2021 eingereicht. Angaben über den totalen Reingewinn und Eigenkapital fehlten. Sie hat lediglich die Einreichung der Steuererklärung 2021 bis zu 30. Juni 2024 in Aussicht gestellt. Stattdessen hat sie folgende Unterlagen eingereicht:

- Schreiben der D._____ vom 1. Oktober 2021 "1. Akontozahlung (incl. Spesen)" betreffend "Parzellenvermittlung/Projektarbeit Objekt W._____ Parzelle aaa", Auszug aus dem Z._____ Konto IBAN bbb lautend auf die Rekurrentin (nachfolgend: Z._____ -Konto) für den Zeitraum vom 1. - 31. Oktober 2021 über CHF 10'000.00;
- Zahlungsvereinbarung zwischen der D._____ und der Rekurrentin vom 2. November 2021 "i.S. Begleichung der 2. à-conto Rechnung v. 25.10.21 über CHF 20'000.-, Projekt W._____ Parz. aaa", Auszug aus dem Q._____ -Konto IBAN ccc (nachfolgend: Q._____ -Konto) für den Zeitraum vom 1. Oktober 2021 - 30. November 2021;
- Schreiben der D._____ vom 23. November 2021 "3. Akontozahlung (incl. Spesen)" betreffend "Parzellenvermittlung/Projektarbeit Objekt W._____ Parzelle aaa", Zahlungsvereinbarung zwischen der D._____ und der Rekurrentin vom 6. Dezember 2021 "i.S. Begleichung der 3. à-conto Rechnung v. 23.11.21 über CHF 30'000.-, Projekt W._____ Parz. aaa", Auszug Q._____ -Konto für den Zeitraum vom 1. - 31. Dezember 2021;
- Schreiben der D._____ vom 10. Dezember 2021 "Schlussrechnung (incl. Spesen)" betreffend "Parzellenvermittlung/Projektarbeit Objekt W._____ Parzelle aaa", Zahlungsvereinbarung zwischen der D._____ und der Rekurrentin vom 6. (handschriftlich korrigiert "16.") Dezember 2021 "i.S. Begleichung der Schlussrechnung v. 10.12.21 über CHF 25'000.-, Projekt W._____ Parz. aaa", Auszug Q._____ -Konto für den Zeitraum vom 1. - 31. Dezember 2021;
- Honorarnote der L._____, E._____, vom 6. September 2021 "In Sachen Honorar Projektentwicklung und Käufersuche" über CHF 35'000.00; Auszug aus dem Q._____ -Konto für den Zeitraum vom 1. - 30. September 2021.
- Rechnungen der I._____ AG vom 5. August 2016 und 13. Oktober 2021, Auszüge aus dem Z._____ -Konto für den Zeitraum vom 1. - 30. September 2016 und vom 1. - 31. Oktober 2021.

Mit diesen Unterlagen liess die Rekurrentin einen Nettogewinn, steuerbar im Kanton Aargau, von CHF 367'439.55 ("vor Steuern") geltend machen.

7.1.2.

Damit wurde der Unrichtigkeitsnachweis angetreten. Die Untersuchungspflicht des KStA JP lebte damit wieder auf. Zu prüfen ist demnach, ob der Unrichtigkeitsbeweis gelungen ist.

7.2.

7.2.1.

Die Rekurrentin lässt vorerst geltend machen, die Vorinstanz habe den Einspracheentscheid nicht im erforderlichen Umfang begründet und sei auf vorgebrachte Argumente nicht eingegangen. Damit wird die Verletzung der Begründungspflicht geltend gemacht.

7.2.2.

Der Einspracheentscheid ist gemäss § 195 Abs. 3 StG schriftlich zu begründen. Die Begründung muss so abgefasst sein, dass jedenfalls die bundesrechtlichen Minimalanforderungen, wie sie aus Art. 29 Abs. 2 BV ("Die Parteien haben Anspruch auf rechtliches Gehör") abgeleitet werden, Beachtung finden. Die tatsächlichen Feststellungen und rechtlichen Überlegungen, welche die Einsprachebehörde dem Entscheid zu Grunde gelegt hat, müssen nachvollzogen werden können. Die Begründung hat zudem eine Beurteilung der Beweismittel zu enthalten. Weiter hat die Einsprachebehörde zu den Anträgen der steuerpflichtigen Person so Stellung zu nehmen, dass ersichtlich wird, wieweit ihnen entsprochen wird. Sie muss sich jedoch nicht mit jedem Vorbringen der steuerpflichtigen Person auseinandersetzen und jedes einzelne Argument ausdrücklich widerlegen. Sie darf sich auf die für den Entscheid wesentlichen Punkte beschränken. Als Minimalerfordernis verbleibt aber stets, dass sich die am Verfahren beteiligten Personen anhand der Begründung über die Tragweite des Entscheids Rechenschaft ablegen können (Bundesgerichtsurteil vom 18. Juni 2020 [2C_152/2020] E. 2.1.; VGE vom 6. April 2021 [WBE.2021.61]). Dieses Minimalerfordernis wird verletzt, wenn sich die Steuerbehörde im Einspracheentscheid mit mehreren Begehren und mit Beweismitteln, welche die steuerpflichtige Person angerufen hat, überhaupt nicht auseinandersetzt (vgl. Bundesgerichtsurteil vom 20. Dezember 2012 [2C_843/2012]; Bundesgerichtsurteil vom 3. Mai 2005 [1P.115/2005], mit Verweis auf BGE 126 I 97; VGE vom 1. Dezember 2008 [WBE.2007.154]; Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 175 StG N 31, § 195 StG N 9, mit Hinweisen).

7.2.3.

Das KStA JP ist auf die Einsprache eingetreten und hat die eingereichten Unterlagen und damit die Ermessensveranlagung auf deren Unrichtigkeit geprüft. Sie hat weitere Unterlagen einverlangt und über das Fristerstreckungsgesuch befunden (vgl. dazu Erw. 8.). Die Vorinstanz hat sich weiter auf die für einen Entscheid wesentlichen Punkte beschränkt. Das ergibt sich zweifelsfrei aus dem angefochtenen Einspracheentscheid, auch wenn das Ergebnis dieser Prüfung nicht den Vorstellungen der Rekurrentin

entsprechen mag. Die Begründung wurde offensichtlich so abgefasst, dass die Rekurrentin den Entscheid in voller Kenntnis der Sache an die höhere Instanz weiterziehen konnte. Die behauptete Verletzung der Begründungspflicht ist damit nicht festzustellen. Ob die Begründung materiell korrekt war, ist nachfolgend zu prüfen.

8.

8.1.

8.1.1.

Mit Schreiben vom 24. Mai 2024 forderte das KStA JP im Rahmen der Untersuchungspflicht die Rekurrentin auf, zu den in der Einsprache vom 7. März 2024 geltend gemachten Projektkosten/Projektentwicklungskosten der D._____ von CHF 85'000.00 und den Projektentwicklungskosten von E._____ von CHF 35'000.00 genau bezeichnete Angaben und Unterlagen bis spätestens 30. Juni 2024 einzureichen. Es wurde wiederum auf den Beweismittelausschluss im Rekursverfahren hingewiesen.

8.1.2.

Innert Frist liess die Rekurrentin dessen ungeachtet weder Unterlagen einreichen, noch machte sie sonst irgendwelche Angaben zur verlangten Aktenergänzung. Stattdessen reichte sie mit Schreiben vom Montag, 1. Juli 2024, ein Fristerstreckungsgesuch ein, welches sie mit einem Verweis auf ein an die Eidgenössische Steuerverwaltung vom gleichen Tag gerichtetes "Letztes Gesuch um Fristerstreckung bis 30.09.2024/i.S. Jahresrechnungen gemäss Pendenzenliste vom 23.03.2023" begründete. Beigelegt wurde dem Gesuch ein "aktuelles" ärztliches Zeugnis von Dr. F._____ vom 9. April 2024, mit dem dem Aktionär und Verwaltungsrat B._____ für den Zeitraum vom 1. Januar 2024 bis 30. April 2024 eine Arbeitsunfähigkeit von 50 % bescheinigt wurde, welche wie folgt begründet wurde:

"B._____ ist nur eingeschränkt imstande, komplexe Tätigkeiten, die ein hohes Mass an Planung und Übersicht erfordern, durchzuführen. Dies gilt insbesondere für Tätigkeiten, die mit einer besonderen emotionalen Belastung verbunden sind und die Fähigkeit voraussetzen mit Unsicherheit und Stress umzugehen."

Sodann wurden die kantonale Steuerveranlagung 2022 und die Bundessteuerveranlagung 2022 (Ermessensveranlagung) des Kantons X._____ mit Rechnungen und Bussenverfügung betreffend die Rekurrentin vom 15. April 2024 sowie die E-Mail vom 28. März 2024, das Schreiben vom 4. Juni 2024 der Steuerverwaltung des Kantons X._____ an die Rekurrentin sowie deren Schreiben vom 11. und 28. Juni 2024 an dieselbe, die Veranlagung der Staats- und Gemeindesteuern 2017 des Steueramtes der Y._____ vom 21. Juni 2024 betreffend den Aktionär und Verwaltungsrat B._____, das Berichtigungsbegehren an die Steuerverwaltung des Kantons S._____ vom 15. April 2024 betreffend G._____ AG sowie die

Ermessensveranlagungen 2020 und 2021 des Kantons S._____ betreffend die AF._____ AG eingereicht.

8.1.3.

Das KStA JP wies die Einsprache und auch das Fristerstreckungsgesuch mit dem angefochtenen Einspracheentscheid ab. Die Abweisung des Fristerstreckungsgesuches wurde direkt im Einspracheentscheid wie folgt begründet:

"Mit Schreiben vom 01.07.2024 wurde eine Fristerstreckung zur Einreichung der Unterlagen bis zum 30.09.2024 beantragt. Dem Schreiben beigelegt ist ein Arztzeugnis vom 09.04.2024, welches eine 50%ige Arbeitsunfähigkeit für die Zeit vom 01.01.2024 bis 30.04.2024 bescheinigt. Da es sich hierbei nur um eine 50%ige Krankschreibung handelt und die ärztliche bezeugte Arbeitsunfähigkeit bereits am 30.04.2024 endete (Arztzeugnis endet vor Versand der Aktenergänzung, neuere Arztzeugnisse wurden nicht beigebracht), kann der Fristerstreckung nicht stattgegeben werden. Das Fristerstreckungsgesuch wird daher abgewiesen.

Zudem handelt es sich bei der Aktenergänzung um Anfrage von bestehenden Unterlagen, welche nicht als komplexe Tätigkeit einzustufen sind. Auch wäre es der Pflichtigen ohne weiteres zumutbar gewesen, einen entsprechenden Treuhänder für die Erstellung der gewünschten Kopien zu organisieren."

8.1.4.

Die Rekurrentin sieht in diesem Vorgehen eine Verletzung des rechtlichen Gehörs und weiterer verfassungsmässiger Rechte. Mit dem Vorgehen des KStA JP sei der Rekurrentin verunmöglicht worden, weitere Unterlagen einzureichen und den Nachweis der Unrichtigkeit der Ermessensveranlagung zu führen. Mit ihrem Vorgehen sei die Vorinstanz in Willkür verfallen. Der Entscheid sei nichtig und aufzuheben.

8.2.

8.2.1.

Gemäss § 65 Abs. 3 StGV sind Gesuche um Erstreckung der Frist zur Einreichung von fehlenden Unterlagen vor Ablauf der Frist schriftlich der Veranlagungsbehörde einzureichen, welche darüber entscheidet. Das Verwaltungsgericht hat dazu festgehalten, dass ein Fristerstreckungsgesuch auch mündlich gestellt werden kann, wobei in diesem Fall nur eine schriftliche Bewilligung seitens der Steuerbehörden der steuerpflichtigen Person ausreichend Gewissheit gebe (VGE vom 28. September 2006 [WBE.2006.281]).

Nach der Rechtsprechung der aargauischen Steuergerichte sind Begehren um Fristerstreckungen zu bewilligen, soweit sie für eine vollständige und gerechte Besteuerung dienlich sind. Dabei ist der Anspruch auf Fristerstreckung nicht unbegrenzt, weder in zeitlicher Hinsicht noch bezüglich der Häufigkeit der Verlängerungen. Missbräuche sind auch hier zu unterbin-

den. In der Praxis werden an ein erstes Fristerstreckungsgesuch keine grossen Anforderungen gestellt. Es wird ihm regelmässig entsprochen. Bei weiteren Verlängerungsgesuchen und wenn die Erstreckung über das Mass von 10 - 30 Tagen hinausgeht, darf eine eingehendere Begründung verlangt werden. Schliesslich darf eine Fristerstreckung verweigert werden, wenn sie rechtsmissbräuchlich oder wenn sie aus zeitlichen Gründen (Verjährung) nicht mehr zulässig erscheint (SGE vom RGE vom 26. März [3-RV.2007.254]; RGE vom 7. Oktober 1999 [RV.98.50238], bestätigt durch VGE vom 14. Dezember 1999 [BE.1999. 00292]; Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 186 StG N 18 und 19).

Beim Entscheid über ein Fristerstreckungsgesuch handelt es sich um einen Zwischenentscheid, der nur selbständig angefochten werden kann, wenn er einen nicht wiedergutzumachenden Nachteil bewirkt. Im Fall einer verweigerten Fristerstreckung entsteht kein solcher Nachteil, da deren Wirkung sich durch die Aufhebung des Endentscheides wieder beseitigen lässt. Eine verweigerte Fristverlängerung kann nicht selbständig angefochten werden VGE vom 11. August 2016 [WBE2016.280], Erw. 5.3.1., mit Verweisen).

8.2.2.

Vorab ist aufgrund der Formulierung im Schreiben des KStA JP vom 24. Mai 2024 "Ohne Einreichung der oben erwähnten Unterlagen bis spätestens 30. Juni 2024 *werden wir die Einsprache aufgrund der Aktenlage entscheiden müssen*" (Kursivschrift nicht im Original) zu schliessen, dass nicht mit einer Fristerstreckung zu rechnen war, was sich der rechtskundigen Vertretung bei genauem Studium der Aufforderung zur Aktenergänzung ohne weiteres hätte erschliessen müssen.

8.2.3.

Zwar wurde mit Schreiben vom 1. Juli 2024 im *Einspracheverfahren* erstmals um Fristerstreckung ersucht, so dass eine einmalige (letztmalige) Verlängerung der Frist für die Aktenergänzung – bei isolierter Betrachtung – nicht unangemessen gewesen wäre. Jedenfalls drohte keine Verjährungsgefahr.

Nicht ausser Acht gelassen werden darf jedoch bei der gebotenen Gesamtbetrachtung, dass die Rekurrentin im *Veranlagungsverfahren* bereits die Fristerstreckungsgesuche vom 30. Juni 2022, 30. September 2022, 15. Dezember 2022, 30. Dezember 2022, 28. Februar 2023, 31. März 2023, 11. Mai 2023 und 30. Juni 2023 einreichte, die Veranlagungsbehörde diese bewilligte und ihr schlussendlich sogar ein Zuwarten mit der Veranlagung bis zum 30. November 2023 zusicherte. Das KStA JP nahm die Veranlagung sodann erst mit Verfügung vom 2. Februar 2024 vor, ohne dass die für eine Veranlagung zwingend erforderliche Steuererklärung 2021 mit Jahresrechnung 2021 eingereicht worden wäre.

Festzuhalten ist weiter, dass der Rekurrentin im Rekursverfahren wiederum grosszügige Fristerstreckungen bewilligt wurden. Auch dem Spezialverwaltungsgericht liegen die Steuererklärung 2021 und die Jahresrechnung 2021 – deren Nichteinreichung im Veranlagungsverfahren schlussendlich zu einer Ermessensveranlagung führen mussten – im Urteilszeitpunkt noch immer nicht vor, obwohl diese bereits mit der Einsprache (nur) zum Beweis angeboten, jedoch nicht eingereicht wurden. Der Grund, welcher zur Ermessensveranlagung führen musste, wurde damit bis heute nicht beseitigt. Die Unrichtigkeit der Veranlagung lässt sich daher mit einzelnen Belegen wohl nicht nachweisen.

8.2.4.

Die mit Schreiben des KStA JP vom 24. Mai 2024 verlangte Aktenergänzung war weder willkürlich noch unverhältnismässig. Die verlangten Angaben waren gerade wegen der mit der Einsprache eingereichten unbestimmten und unvollständigen Unterlagen zur weiteren Sachverhaltsabklärung notwendig. Auch in zeitlicher Hinsicht waren die Unterlagen ohne grösseren Aufwand zu beschaffen, was sich gerade darin zeigt, dass die Rekurrentin diese zusammen mit dem Rekurs innerhalb der Rekursfrist einreichen konnte. Zudem ist festzuhalten, dass die Rekurrentin in der Stellungnahme angibt, sie habe nur mündliche Vereinbarungen mit der D._____ und E._____ hinsichtlich Projektentwicklung abgeschlossen und verfüge daher gar nicht über die verlangten Unterlagen. Dieser Umstand muss der Rekurrentin als von Anfang an bekannt angerechnet werden. Die eingereichten Veranlagungen der Kantone X._____ und S._____ und die geführten Briefwechsel mit ausserkantonalen oder Bundessteuerbehörden sind sodann nicht geeignet, irgendetwas anderes zu belegen. Das KStA JP wurde dadurch nicht "gebunden". Auch die Beibringung der mit dem Rekurs eingereichten Auszüge aus dem Handelsregister der Kantone S._____ und X._____ sind nahezu ohne Aufwand, was insbesondere für den Vertreter als Notar gilt, zu beschaffen.

8.3.

8.3.1.

Aufgrund des regelmässig überaus säumigen Verhaltens der Rekurrentin und der bereits gewährten langen Fristen hat das KStA JP das Fristerstreckungsgesuch vom 1. Juli 2024 zu Recht nicht bewilligt. Das mit dem Gesuch um Fristerstreckung eingereichte ärztliche Zeugnis vom 9. April 2024 mit einer bis 30. April 2024 bescheinigten Arbeitsfähigkeit von 50 % war sowohl in zeitlicher (bis 30 April 2024 gültige Bescheinigung) als auch sachlicher Hinsicht ("nur" 50%-ige Arbeitsunfähigkeit) vollständig ungeeignet, eine Fristerstreckung zu begründen. Dasselbe gilt – wenn auch aus anderen Gründen – für die mit Rekurs nachgelegte ärztliche Bescheinigung vom 7. Januar 2021 und die ärztlichen Zeugnisse vom 28. Oktober 2019 (Arbeitsunfähigkeit 80 %), 5. August 2021, 11. November 2021 und 30. Mai 2023, welche allesamt nicht die mit der Aktenergänzung des KStA JP ge-

setzte Frist betreffen. Das Arztzeugnis vom 3. Juli 2024 bezieht sich sodann rückwirkend auf einen Zeitraum ab dem 1. Mai 2024. Über Monate rückwirkend ausgestellte Arztzeugnisse sind nicht zur Bestätigung einer (absoluten) Unfähigkeit, fristgemäss zu handeln, geeignet, zumal wiederum eine 50%-ige Arbeitsfähigkeit bescheinigt wird.

8.3.2.

Sollte darauf abgestellt werden, dass B._____ als Aktionär und einziger Verwaltungsrat der Rekurrentin – wie vom Vertreter in den zahlreichen Fristerstreckungsgesuchen immer wieder geltend gemacht – über Jahre hinweg nicht in der Lage war, die Rekurrentin rechtsgenüglich zu verwalten und zu vertreten, wäre die Rekurrentin selbst wohl als handlungsunfähig anzusehen gewesen. Es stellt sich damit die Frage, ob nicht eine Beistandschaft im Sinne von Art. 392 Ziff. 2 ZGB zu errichten gewesen wäre (vgl. dazu BGE 126 III 500ff.). Jedoch kann diese Frage offengelassen werden. Da entsprechende Bemühungen nicht ersichtlich sind, wurde eine Beistandschaft offensichtlich nicht als notwendig erachtet, so dass im Ergebnis von einer ausreichenden "Handlungsfähigkeit" auszugehen ist. Die der Rekurrentin auferlegten Verfahrens- und Mitwirkungspflichten sind auch deshalb als jederzeit erfüllbar zu betrachten.

8.4.

8.4.1.

Fehlerhafte Verwaltungsakte sind in aller Regel nicht nichtig, sondern bloss anfechtbar, und sie erwachsen dementsprechend durch Nichtanfechtung (bzw. verspätete Anfechtung) in Rechtskraft. Nichtigkeit der Verfügung oder des Entscheides tritt nach ständiger bundesgerichtlicher Rechtsprechung ein, wenn der ihnen anhaftende Mangel besonders schwer ist, er offensichtlich oder zumindest leicht erkennbar ist und zudem die Rechtssicherheit durch die Annahme der Nichtigkeit nicht ernsthaft gefährdet wird.

Als Nichtigkeitsgründe fallen vorab funktionelle und sachliche Unzuständigkeit der entscheidenden Behörde sowie krasse Verfahrensfehler in Betracht. Inhaltliche Mängel einer Verfügung oder eines Entscheides führen nur ausnahmsweise zur Nichtigkeit. Nichtigkeit erfordert einen ins Auge springenden, materiell- und verfahrensrechtlich aussergewöhnlich schwerwiegenden Mangel (vgl. Urteile des Bundesgerichts 2C_720/2018 vom 11. September 2018, Erw. 3.3; 2D_42/2017 vom 28. November 2017, Erw. 2.5). Fehlt einer Verfügung oder einem Entscheid zufolge Nichtigkeit jegliche Rechtsverbindlichkeit, so ist das durch die Behörde, die mit der Sache befasst ist, jederzeit von Amtes wegen zu beachten (vgl. Urteil des Bundesgerichts vom 11. Juli 2017 [2C_679/2016, 2C_680/2016]).

8.4.2.

An diesen Voraussetzungen fehlt es vorliegend insofern, als keine Kumulation von schwerwiegenden Verfahrensfehlern festzustellen ist. Zu vernei-

nen ist damit die geltend gemachte Nichtigkeit des Einspracheentscheides. Auf eine Nichtigkeit der Ermessensveranlagung selbst wird bei der Prüfung der Angemessenheit derselben in Berücksichtigung der entsprechenden bundesgerichtlichen Rechtsprechung eingegangen.

8.5.

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die von der Rekurrentin geltend gemachten formellen Beanstandungen des Einspracheentscheides unzutreffend sind. Es besteht keine Veranlassung, den Einspracheentscheid aus formellen Gründen aufzuheben. Dementsprechend ist nachfolgend auf die geltend gemachte Unrichtigkeit der Ermessensveranlagung einzugehen.

9.

9.1.

Zu prüfen ist damit, ob die Ermessensveranlagung unrichtig erfolgt ist, was insbesondere hinsichtlich der Höhe des ermessensweise festgesetzten Reingewinnes gilt. Dabei ist auch auf die in der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zur Nichtigkeit von Ermessensveranlagungen aufgestellten Kriterien einzugehen.

9.2.

9.2.1.

Im Veranlagungsverfahren erfasste das KStA JP einen steuerbaren Reingewinn von CHF 500'000.00 und ein steuerbares Eigenkapital von CHF 4'462'600.00.

Es ist offensichtlich, dass sich das KStA JP bei der Gewinnermittlung auf den Kaufvertrag vom tt.mm. 2016 (Steuermeldung vom 2. März 2017) zwischen M._____ und der Rekurrentin über den Kauf der Liegenschaft W._____ Nr. aaa zu einem Preis von CHF 1'246'000.00 und deren Verkauf mit Kaufvertrag vom tt.mm. 2021 zwischen der Rekurrentin und der N._____ AG für CHF 1'750'000.00 (Steuermeldung vom 21. Oktober 2021) abstützte. Die Differenz zwischen Kauf und Verkaufspreis entspricht CHF 504'000.00.

9.2.2.

Die Rekurrentin machte mit der Einsprache einen Nettogewinn vor Steuern von CHF 367'439.55 geltend. Der ermessensweise veranlagte Gewinn liege damit um 50 % zu hoch, was "wesentlich vermögensschädigend unrichtig" sei. Die Rekurrentin hat insbesondere Kosten für Projekte von insgesamt CHF 120'000.00 sowie Handänderungskosten (Notariat und Grundbuch) von CHF 16'560.45 mit Nachweis der Zahlung dieser Beträge und unter Beilage von Zahlungsvereinbarungen geltend gemacht.

9.2.3.

Das KStA JP hat lediglich Handänderungskosten von CHF 16'560.45 und eine Steuerrückstellung von CHF 50'000.00 berücksichtigt. Zur Begründung wurde ausgeführt, die Rekurrentin habe nicht nachweisen können, welche konkreten Projektarbeiten von der D._____ erbracht worden seien. Das gelte insbesondere auch deshalb, als das Grundstück ohne Projekt verkauft worden sei. Der Nachweis der geschäftsmässigen Begründetheit fehle damit. Die Rechnung der L._____ sei gleichermassen nicht geeignet. Lediglich handschriftliche Notizen wiesen auf die Parzelle Nr. aaa in W._____ hin. Einzig der Nachweis der Notariatskosten sei erbracht worden. Der steuerbare Reingewinn wurde neu wie folgt berechnet:

"Verkauf Liegenschaft W._____	CHF	1'750'000
./. Kauf Liegenschaft W._____	CHF	-1'246'000
./. Notariatskosten nachgewiesen	CHF	-16'456
./. Rückstellung Steuern	CHF	-50'000
Steuerbarer Reingewinn nach pflichtgemäßem Ermessen neu	CHF	437'544"

9.2.4.

Mit Rekurs liess die Rekurrentin betreffend geltend gemachte Projektkosten der D._____ eine von O._____, Mitarbeiter der D._____, an B._____ am 8. Dezember 2015 weitergeleitete E-Mail (Absender M._____, Verkäufer des Grundstücks W._____ Nr. aaa) vom 7. Dezember 2015 sowie Pläne für eine Überbauung in W._____, erstellt von der P._____ AG zu den Akten gegeben. Zu den von E._____ fakturierten Kosten wurden die E- Mails vom 4. Februar 2020 und 4. März 2021 eingereicht.

9.3.

9.3.1.

Unbestritten ist, dass die Kosten für die Handänderungen nachgewiesen sind und zum geschäftsmässig begründeten Aufwand gehören. Das KStA JP hat daher diese Aufwendungen im Einspracheverfahren zu Recht gewinnmindernd berücksichtigt.

9.3.2.

Das KStA JP hat zudem zu Recht eine Steuerrückstellung akzeptiert, welche mit CHF 50'000.00 angemessen ausgefallen ist.

9.3.3.

Zum Eigenkapital hat die Rekurrentin keinen Antrag stellen lassen, so dass diesbezüglich auf den im Einspracheentscheid verfügten Betrag abgestellt werden kann.

9.3.4.

Zu prüfen ist damit die geschäftsmässige Begründetheit der geltend gemachten Projekt-/Projektierungskosten

9.4.

9.4.1.

In der von der Rekurrentin ins Recht gelegten Schlussrechnung der D._____ vom 10. Dezember 2021 wird zwar als Leistung die "Parzellenvermittlung/Projektarbeit (Machbarkeitsstudien / Bebauungsvarianten/ Projektstudien) betreffend die Parzelle aaa in W._____ genannt. Eine detaillierte Abrechnung – wie sie bei à conto-Rechnungen zu erwarten wäre – fehlt jedoch vollständig. So kann etwa nicht eruiert werden, ob es sich bei den erwähnten "Machbarkeitsstudien" um die mit dem Rekurs eingereichten Pläne der P._____ AG handelte. Unklar ist ohnehin, wer die P._____ AG mit der Erstellung von Plänen beauftragt hatte. Eine Rechnung der P._____ AG für ihre Aufwendungen ist nicht aktenkundig.

9.4.2.

Aus den jeweils abgeschlossenen Zahlungsvereinbarungen lassen sich so dann ebensowenig konkrete Projektarbeiten ableiten. Gemäss der Zahlungsvereinbarung vom 2. November 2021 betreffend die 2. à-conto Rechnung flossen zwar CHF 10'000.00 an die D._____, die restlichen CHF 10'000 wurden jedoch an die H._____, U._____, eine ebenfalls von B._____ beherrschte Gesellschaft (vgl. Rekursbeilage 6) "im Namen und für Rechnung von O._____ Mitteilung: Teilrückzahlung Darlehen" überwiesen. In diesem Umfang sind der angeblich beauftragten D._____ keine Mittel zugeflossen. Diese Vorgänge wiederholen sich mit der Zahlungsvereinbarung zur Begleichung der 3. à-conto Rechnung vom 6. Dezember 2021, wobei dort weitergehende, nicht an die D._____ fliessende Leistungen (Zahlung an J._____ AG "Schulden aus Autobennützung [...]"; "Rückzahlung Darlehen" an C._____, "à conto Zahlung" Rechnungen der K._____ AG) abgerechnet wurden. Dasselbe gilt für die Zahlungsvereinbarung vom 6. Dezember 2021, wonach CHF 5'000.00 wiederum an die H._____, U._____, mit dem Vermerk "Teilrückzahlung Darlehen im Auftrag u. Rechnung von O._____" und CHF 5'000.00 an die J._____ AG "à conto Schulden aus Autobennützung [...]" geflossen sind. Es kann hier offen bleiben, ob die im Namen von O._____ ausgeführten Zahlungen diesem als geldwerte Leistungen der D._____ zuzurechnen wären. Es kann auch offen bleiben, ob die entsprechenden Zahlungen vor dem Hintergrund der am 22. Mai 2022 infolge Mängeln in der Organisation erfolgten Konkursöffnung über die D._____ als Gläubigerbevorzugung qualifiziert werden müssten. Jedoch sind die Vorgänge als äusserst ungewöhnlich zu qualifizieren. Fest steht aber, dass die eingereichten Rechnungen und Belege eine geschäftsmässige Begründetheit von "Projektkosten" nicht zu belegen vermögen.

9.4.3.

Aus der E-Mail vom 8. Dezember 2015 geht lediglich ein von M._____ geäussertes Interesse an einem möglichen Verkauf hervor. Konkrete "Projektkosten" lassen sich daraus nicht ableiten.

9.4.4.

Die von E._____ erstellte Honorarnote vom 6. September 2021 über CHF 35'000.00 wurde für den "Zeitraum 1.-9.2021" und "In Sachen Honorar Projektentwicklung und Käufersuche" gestellt. Sie ist damit nicht nur in zeitlicher Hinsicht nicht klar definiert (Datum der Rechnungsstellung liegt vor Abschluss der Leistungen und entspricht dem Datum der öffentlichen Beurkundung des Kaufvertrages). Es ist auch nicht eindeutig nachvollziehbar, inwiefern das geltend gemachte Honorar auf die maximal neuntägige Projektentwicklung und inwiefern auf die Käufersuche entfällt. Unklar ist auch, was zwischen öffentlicher Beurkundung vom tt.mm. 2021 und Übergang von Schaden und Nutzen per 9. September 2021 von E._____ noch für Leistungen erbracht worden sein sollen. Zu verneinen ist jedenfalls, dass mit den mit Rekurs eingereichten E-Mails vom 4. Februar 2020 und 4. März 2021 Arbeiten belegt werden könnten, die mit der Rechnung für den Zeitraum vom 1. - 9. September 2021 abgegolten worden wären. Hinzu kommt, dass die Rechnung nur den handschriftlichen Vermerk "Parz. aaa, W._____" enthält. Eine korrigierte Rechnung ("bitte neu erstellen u. a / mich") liegt nicht vor, so dass der für eine geschäftsmässige Begründetheit notwendige Bezug zur Parzelle aaa in W._____ fehlt bzw. nicht nachgewiesen wurde.

9.4.5.

Wenn die Rekurrentin in allgemeiner Weise geltend macht, die fakturierten CHF 35'000.00 entsprächen einer marktüblichen Vermittlungsprovision, vermag sie damit die Unsicherheit nicht zu beseitigen, entspricht das zum einen doch nicht vollumfänglich dem Titel der Rechnung "Honorar Projektentwicklung und Käufersuche". In der E-Mail vom 4. Februar 2020 wurde zum anderen zwar AB._____ als möglicher Käufer genannt. Gekauft wurde die Liegenschaft in W._____ schlussendlich von der N._____ AG. Im Zeitpunkt des Kaufes (bis tt.mm. 2022) war E._____ Präsident des Verwaltungsrates der N._____ AG (Internetauszug aus dem Handelsregister des Kantons V._____ vom 17. September 2025), so dass er wohl in dieser Funktion in Bezug auf die Liegenschaft in W._____ tätig war. Inwiefern unter diesen Umständen an den Präsidenten des Verwaltungsrates der Käufergesellschaft eine Provision geschuldet sein sollte, lässt sich nicht nachvollziehen.

9.4.6.

Mit den E-Mails von E._____ an B._____ vom 4. Februar 2020 bzw. 4. März 2021 lassen sich ebenfalls keine Aufwendungen in der Grössenordnung von CHF 35'000.00 begründen.

9.4.7.

Entgegen der Auffassung der Rekurrentin sind mündliche Abmachungen für Aufwendungen im Umfang von rund CHF 120'000.00 kaum üblich. Dasselbe gilt für mündliche Provisionsvereinbarungen, wobei selbst von der

Rekurrentin der behauptete Provisionssatz in Rekurs (2 %; Rz 34) und Replik (3%, Rz 9) unterschiedlich bzw. annähernd berechnet dargelegt wurde. Eine nachvollziehbare vertragliche Grundlage für die behaupteten Aufwendungen fehlt jedoch offensichtlich.

9.4.8.

Der Nachweis für die geltend gemachten Aufwendungen (Projektkosten) und damit auch der der Rekurrentin obliegende Nachweis der Unrichtigkeit der Ermessensveranlagung wurden nicht erbracht.

9.5.

9.5.1.

Eine Ermessensveranlagung ist bei offensichtlicher inhaltlicher Unrichtigkeit in der Regel bloss anfechtbar und nicht nichtig. Von Nichtigkeit ist das Bundesgericht in seiner bisherigen Rechtsprechung nur ausgegangen, wenn die Veranlagungsbehörde aus fiskalischen und pönalen Motiven bewusst und willkürlich von der tatsächlichen wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit und den sonstigen Umständen abweicht und die Steuerfaktoren zum Nachteil des Steuerpflichtigen festsetzt (bisweilen als "krasse Willkür" bezeichnet).

9.5.2.

Diese Praxis begründete das Bundesgericht in einem Urteil aus dem Jahr 2017 (Urteil 2C_679/2016 / 2C_680/2016 vom 11. Juli 2017). Dort bezeichnete es die Ermessensveranlagungen, mit denen die Steuerbehörde die Steuerfaktoren systematisch von Jahr zu Jahr und in immer massiverem Ausmass erhöht hatte, ohne dass Indizien für eine Zunahme bestanden hätten, als offensichtlich unrichtig. Nicht bloss von Anfechtbarkeit wegen offensichtlicher Unrichtigkeit, sondern von Nichtigkeit ging das Bundesgericht aus für diejenigen Ermessensveranlagungen, welche die Steuerbehörde nach der ersten Lohnpfändung vorgenommen hatte. Spätestens als die Steuerbehörde die Kopie der Pfändungsunterlagen erhielt, hätte sie erkennen müssen, dass die Schätzungen krass daneben lagen und sich von der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit der steuerpflichtigen Person weit entfernt hatten. Statt die Schätzungen nach unten zu korrigieren, erhöhte die Steuerbehörde die Schätzungen in den Folgejahren jedoch weiter. Diese Vorgehensweise lief dem nach der ersten Lohnpfändung verfügbaren Wissen in einem derart krassen Ausmass entgegen, dass sie als Ausdruck "einer durch nichts zu rechtfertigenden Willkür" zu bezeichnen war.

9.5.3.

In Bezug auf Ermessensveranlagungen hat das Bundesgericht diese Grundsätze dahingehend konkretisiert, dass von der Nichtigkeit einer solchen erst auszugehen ist, wenn die Veranlagungsbehörde in aussergewöhnlich schwerer bzw. krasser Weise gegen die ihr obliegende Untersuchungs- und Überprüfungspflicht verstösst und "in krasse Willkür" verfällt,

mithin das steuerbare Einkommen bewusst und willkürlich zum Nachteil der steuerpflichtigen Person bemisst (vgl. Urteile des Bundesgerichts 2C_259/2021 vom 30. November 2021, Erw. 5.3; 2C_1022/2020 vom 18. Mai 2021, Erw. 3.3; 2C_679/2016, 2C_680/2016 vom 11. Juli 2017, Erw. 5.3.3 f.). Handelt es sich dagegen um einen mindererheblichen Rechtsfehler, bleibt es bei der blossen Anfechtbarkeit der Veranlagung nach pflichtgemäßem Ermessen, wobei es zur Umkehr der Beweislast kommt (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2C_1022/2020 vom 18. Mai 2021, Erw. 3.3 mit Hinweisen).

9.5.4.

Vor diesem Hintergrund kann nicht von einer Nichtigkeit ausgegangen werden. Wie bereits ausgeführt hat das KStA JP auf die Kaufverträge abgestellt und hat ausgehend vom so ermittelten Gewinn die nachgewiesenen Notariatskosten und eine Steuerrückstellung gewinnmindernd berücksichtigt. Zu Recht wurden jedoch weitere nicht nachgewiesene Kosten nicht zum Abzug zugelassen. Die Schätzung des Gewinnes ist weder unrichtig, noch willkürlich, noch unverhältnismässig, noch nichtig.

9.6.

Der Nachweis der Unrichtigkeit der Ermessensveranlagung ist der Rekurrentin nicht gelungen. Ebensowenig ist die Ermessensveranlagung nichtig. Die ermessensweise Festsetzung der Steuerfaktoren durch die Vorinstanz erweist sich vielmehr als pflichtgemäss und angemessen.

10.

Der Rekurs ist abzuweisen.

11.

Bei diesem Verfahrensausgang hat die Rekurrentin die Kosten des Rekursverfahrens zu tragen (§ 189 Abs. 1 StG). Es ist keine Parteikostenentschädigung auszurichten (§ 189 Abs. 2 StG).

Das Gericht erkennt:

1.

Der Rekurs wird abgewiesen

2.

Die Rekurrentin hat die Gerichtsgebühr von CHF 800.00 zu bezahlen.

3.

Es wird keine Parteientschädigung ausgerichtet.

Zustellung an:

die Vertreterin der Rekurrentin (2)

das Kantonale Steueramt

das Gemeindesteueramt W. _____

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, Obere Vorstadt 37, 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, 23. Oktober 2025

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Die Gerichtsschreiberin:

Heuscher

Betsche