

3-RV.2024.65

P 95

Urteil vom 24. Juli 2025

Besetzung	Präsident Heuscher Richter Elmiger Richter Senn Gerichtsschreiberin Schaffner
-----------	--

Rekurrentin	A. _____
-------------	----------

Gegenstand	Einspracheentscheid der Steuerkommission Q. _____ vom 17. April 2024 betreffend Feststellung der Steuerpflicht
------------	--

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

Mit Verfügung vom 22. September 2023 wurde A._____ von der Steuerkommission Q._____ für die Kantons- und Gemeindesteuern 2021 zu einem steuerbaren Einkommen von CHF 30'300.00 (satzbestimmendes Einkommen CHF 41'200.00) und zu einem steuerbaren und satzbestimmenden Vermögen von CHF 0.00 veranlagt. Die Steuerkommission Q._____ ging dabei von einer beschränkten Steuerpflicht (Betriebsstätte) in Q._____ aus.

2.

Gegen die Veranlagungsverfügung vom 22. September 2023 erhob A._____ mit Schreiben vom 17. Oktober 2023 Einsprache. Sie beantragte sinngemäss, dass sie in Q._____ nicht beschränkt steuerpflichtig sei.

3.

Mit Feststellungsverfügung vom 28. Februar 2024 verfügte die Steuerkommission Q._____, A._____ sei im Jahr 2021 im Kanton Aargau beschränkt steuerpflichtig.

4.

Gegen die Feststellungsverfügung vom 28. Februar 2024 erhob A._____ mit Schreiben vom 24. März 2024 Einsprache und beantragte, die Feststellungsverfügung sei aufzuheben.

5.

Mit Entscheid vom 17. April 2024 wies die Steuerkommission Q._____ die Einsprache ab.

6.

Den Einspracheentscheid vom 17. April 2024 (Zustellung am 24. Mai 2024) hat A._____ mit Rekurs vom 18. Juni 2024 (Postaufgabe gleichentags) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weitergezogen. Sie stellte folgenden Antrag:

"Ich beantrage hiermit, den Entscheid der Steuerverwaltung des Kantons Aargau und der Finanzverwaltung Q._____ betreffend meiner Steuerpflicht zurückzunehmen, da ich im Kanton Aargau zu dieser Zeit weder einen ‚Geschäftsbetrieb‘ noch eine ‚Betriebsstätte‘ im Sinne des Gesetzes unterhalten habe. Die weiteren Gründe sind in diesem Schreiben bereits erwähnt."

Auf die Begründung wird – soweit erforderlich – in den Erwägungen eingegangen.

7.

Das Gemeindesteueramt Q._____ und das Kantonale Steueramt (KStA) beantragen die Abweisung des Rekurses.

8.

A._____ hat eine Replik eingereicht.

9.

Das Spezialverwaltungsgericht hat bei den Gemeindesteuerämtern Q._____ und P._____ sowie bei der Steuerverwaltung des Kantons U._____ weitere Abklärungen vorgenommen.

Das Gericht zieht in Erwägung:

1.

Der vorliegende Rekurs betrifft die Feststellung der beschränkten Steuerpflicht kraft wirtschaftlicher Zugehörigkeit für das Jahr 2021. Massgebend für die Beurteilung sind das Steuergesetz vom 15. Dezember 1998 (StG) und die Verordnung zum Steuergesetz vom 11. September 2000 (StGV).

2.

Der Einspracheentscheid vom 17. April 2024 betrifft ausschliesslich die Steuerpflicht der Rekurrentin im Kanton Aargau für das Steuerjahr 2021. Die Steuerjahre 2016 bis 2020 und die Zugehörigkeit der Rekurrentin zur Römisch-Katholischen Landeskirche des Kantons Aargau im Jahr 2021 sind nicht Gegenstand des angefochtenen Einspracheentscheides. Soweit sich der Rekurs auf andere Steuerjahre und die Zugehörigkeit der Rekurrentin zur Römisch-Katholischen Landeskirche des Kantons Aargau bezieht, kann darauf nicht eingetreten werden.

3.

3.1.

Die Rekurrentin macht mit Rekurs unter anderem sinngemäss geltend, dass die Vorinstanz auf ihre Einsprache vom 17. Oktober 2023 gegen die Veranlagungsverfügung vom 22. September 2023 zu Unrecht nicht eingetreten sei.

3.2.

Entsteht im Einspracheverfahren Streit über die subjektive Steuerpflicht, so ist das Einspracheverfahren einzustellen bzw. zu sistieren und es ist darüber zuerst eine einsprachefähige Feststellungsverfügung zu erlassen. Wird die subjektive Steuerpflicht verneint und der Feststellungsentscheid rechtskräftig, so erübrigt sich eine Fortsetzung des Einspracheverfahrens. Bei Bejahung der subjektiven Steuerpflicht durch einen rechtskräftigen Feststellungsentscheid muss die Einsprache gegen die Veranlagung geprüft und beurteilt werden. In einem solchen Fall ist das Einspracheverfahren wieder aufzunehmen und durch einen Entscheid abzuschliessen (vgl. AGVE 1983 S. 353; Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 5. Auflage, Muri-Bern 2023, § 164 StG N 13).

3.3.

Die Rekurrentin hat mit Einsprache vom 17. Oktober 2023 gegen die Veranlagungsverfügung vom 22. September 2023 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2021 die beschränkte Steuerpflicht im Kanton Aargau bestritten. Die Vorinstanz hat daher zu Recht die Einsprache entgegengenommen und das Einspracheverfahren sistiert, um zuerst einen Vorentscheid über die steuerrechtliche Zugehörigkeit zum Kanton Aargau und zu

Q._____ zu erlassen. Entgegen der Ansicht der Rekurrentin hat die Vorinstanz nicht einen Nichteintretensentscheid im Einspracheverfahren betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern 2021 gefällt. Vielmehr ist sie formell korrekt vorgegangen.

4.

Die Rekurrentin führte 2021 die Einzelunternehmung B._____ (EU B._____). Diese bezweckt [...] (vgl. Internet-Handelsregisterauszug vom 19. Mai 2025).

5.

Die in S._____ wohnhafte Rekurrentin mietete für die EU B._____ im Zeitraum vom 1. März 2016 bis 31. März 2024 unbestrittenermassen Büroräumlichkeiten (Geschäftsräume) am T-Weg 13 in Q._____ (vgl. Rekursbeilagen und Einsprache). In den Steuerjahren 2017 bis 2019 war die Rekurrentin in Q._____ aufgrund wirtschaftlicher Zugehörigkeit (Betriebsstätte EU B._____ im Kanton Aargau) beschränkt steuerpflichtig (vgl. interkantonale Steuerauscheidung U._____ 2017 bis 2019 und Veranlagungsdetails Kanton Aargau 2017 bis 2019). Die entsprechenden Veranlagungen sind in Rechtskraft erwachsen.

6.

Mit Schreiben vom 12. Juli 2021 teilte die Finanzverwaltung Q._____ der Rekurrentin folgendes mit:

"Infolge Austritt aus der sekundären Steuerpflicht in Q._____, ist ein Guthaben in der Höhe von CHF 3'724.40 entstanden. Dieses Guthaben wurde an die prov. Steuern 2019 umgebucht."

7.

7.1.

Gestützt auf die Steuerauscheidung 2021 des Kantons U._____ vom 22. Juni 2023 veranlagte die Steuerkommission Q._____ mit Verfügung vom 22. September 2023 die Rekurrentin für das Steuerjahr 2021 zu einem steuerbaren Einkommen von CHF 30'300.00 und zu einem satzbestimmenden Einkommen von CHF 41'200.00.

7.2.

7.2.1.

Mit Einsprache gegen die Veranlagungsverfügung vom 22. September 2023 brachte die Rekurrentin vor, sie sei seit dem Jahr 2020 aus der sekundären Steuerpflicht in Q._____ ausgeschieden. Dies könne sie auch mit dem Schreiben der Finanzverwaltung Q._____ vom 12. Juli 2021 belegen.

7.2.2.

Mit Schreiben vom 20. November 2023 teilte die Rekurrentin dem Gemeindesteuernamt Q._____ mit, dass sie aufgrund ihres Ausscheidens aus der Steuerpflicht in Q._____ aus dem System zu streichen sei. Das Gemeindesteuernamt Q._____ solle es unterlassen, ihr Formulare und Briefe zuzusenden.

7.2.3.

Das Gemeindesteuernamt Q._____ forderte die Rekurrentin mit Schreiben vom 30. November 2023 und 11. Januar 2024 (letzte Mahnung) auf, Unterlagen (Steuerveranlagung 2021 Kanton U._____, Mietverträge Geschäftsräume und Jahresabschluss 2021) einzureichen und zu den Mietverhältnissen in Q._____ Stellung zu nehmen.

Die Rekurrentin hat weder die eingeforderten Unterlagen noch eine Stellungnahme eingereicht.

8.

8.1.

Mit Feststellungsverfügung vom 28. Februar 2024 wurde die beschränkte Steuerpflicht der Rekurrentin in Q._____ verfügt. Die Vorinstanz hielt dabei fest, dass die Rekurrentin ihrer Mitwirkungspflicht im Feststellungsverfahren nicht nachgekommen sei. Sie habe daher ihren Entscheid aufgrund der Aktenlage und der vorliegenden Indizien gefällt. Da die Rekurrentin in der Gemeinde Q._____ über feste Einrichtungen zur Ausübung ihrer selbständigen Tätigkeit verfügt habe, sei sie aufgrund wirtschaftlicher Zugehörigkeit in Q._____ beschränkt steuerpflichtig.

8.2.

Die Rekurrentin machte mit Einsprache gegen die Feststellungsverfügung geltend, die gemieteten Räumlichkeiten in Q._____ habe sie ausschliesslich als Aufenthaltsraum, Lager und Archiv für ihr Büromobiliar genutzt. Sie hätten sich dort während der Woche einmal täglich (von 20:15 Uhr bis 21:00 Uhr) getroffen, um eine Kaffeepause einzulegen und sich auszutauschen. Geschäftliche Tätigkeiten seien dort nie durchgeführt worden. In Q._____ seien weder eine kommunikative Infrastruktur (Festnetzanschluss, Internet, etc.) noch Kundenkontakte vorhanden gewesen. Die gesamte Administration erledige sie seit Jahren von ihrem Büro an ihrem Wohnort in S._____ aus. Sie habe daher im Kanton Aargau weder einen Geschäftsbetrieb noch eine Betriebsstätte unterhalten. Aufgrund [...] habe sie die Räumlichkeiten per 31. März 2024 gekündigt.

8.3.

Die Vorinstanz hielt in ihrem Einspracheentscheid an der beschränkten Steuerpflicht der Rekurrentin im Kanton Aargau – mit der gleichen Begründung wie in der Feststellungsverfügung – fest.

8.4.

Mit Rekurs bringt die Rekurrentin im Wesentlichen die gleichen Vorbringen wie mit Einsprache vor.

9.

9.1.

Mit Schreiben vom 12. Juli 2021 teilte die Finanzverwaltung Q._____ der Rekurrentin mit, dass infolge des Austrittes aus der sekundären Steuerpflicht in Q._____ für den Zeitraum von 1. Januar bis 31. Dezember 2020 ein Guthaben in der Höhe von CHF 3'724.40 entstanden sei. Dieses Guthaben werde auf die provisorische Steuern 2019 umgebucht.

9.2.

Die Rekurrentin bringt mit Verweis auf das Schreiben der Finanzverwaltung Q._____ vom 12. Juli 2021 vor, sie sei seit dem Jahr 2020 aus der sekundären Steuerpflicht in Q._____ ausgeschieden.

9.3.

9.3.1.

Nachfolgend ist zu prüfen, ob das Schreiben vom 12. Juli 2021 der Finanzverwaltung Q._____ die Elemente bzw. Strukturmerkmale des Verfügungsbegriffs erfüllt.

9.3.2.

Als Verfügungen gelten gemäss Art. 5 Abs. 1 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren vom 20. Dezember 1968 (VwVG) Anordnungen der Behörden im Einzelfall, die sich auf öffentliches Recht des Bundes stützen und die Begründung, Änderung oder Aufhebung von Rechten oder Pflichten (lit. a), die Feststellung des Bestehens, Nichtbestehens oder Umfangs von Rechten oder Pflicht (lit. b) bzw. die Abweisung von Begehren auf Begründung, Änderung, Aufhebung oder Feststellung von Rechten oder Pflichten, oder das Nichteintragen auf solche Begehren (lit. c) zum Gegenstand haben. Als Verfügungen gelten mithin autoritative, einseitige, individuell-konkrete Anordnungen der Behörde, die in Anwendung von Bundesverwaltungsrecht ergangen, auf Rechtswirkungen ausgerichtet sowie verbindlich und erzwingbar sind. Diese Strukturmerkmale bzw. Elemente des Verfügungsbegriffes müssen kumulativ erfüllt sein (vgl. Kommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren (VwVG), 2. Auflage, Zürich/St. Gallen 2019, Art. 5 N 1 ff.). Die Legaldefinition einer Verfügung gemäss Art. 5 VwVG – somit auch die Lehre und Rechtsprechung dazu – ist auch für das aargauische Verwaltungsrecht anwendbar (vgl. AGVE 2005 S. 617, Erw. 1b).

9.3.3.

Für eine Qualifikation des Schreibens der Finanzverwaltung Q. _____ vom 12. Juli 2021 als Verfügung ist ausschlaggebend, ob es sich dabei um einen verbindlichen und erzwingbaren, mithin auf das Erzielen von Rechtswirkungen ausgerichteten Akt handelt. Gemäss § 26 Abs. 1 des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege vom 4. Dezember 2007 (VRPG) sind Entscheide (= Verfügungen) als solche zu bezeichnen und den Parteien mit Rechtsmittelbelehrung schriftlich zu eröffnen. Mitteilungen bzw. Informationsschreiben von Behörden begründen keine Rechte und Pflichten und sind nicht auf ein aktives Tun, Dulden oder Unterlassen ausgerichtet, sodass einer solchen Mitteilung bzw. einem solchen Informationsschreiben kein Verfügungscharakter zukommt. Sie bezwecken lediglich über eine Tatsache zu informieren, ohne dabei Rechtswirkungen zu begründen.

Die Wortwahl im Schreiben sowie der Betreff des Schreibens "Kontoauszug 2020" weisen darauf hin, dass es sich um eine Information handelt. So werden im Schreiben keine Formulierungen verwendet, mit denen konkrete Pflichten auferlegt werden sollen. Abgesehen davon, dass die Finanzverwaltung Q. _____ nicht für Veranlagungsentscheide zuständig ist, beinhaltet das Schreiben keine Rechtsmittelbelehrung, welche auf eine Verfügung schliessen liesse.

9.4.

Es ist festzuhalten, dass abgesehen davon, dass sich das Schreiben vom 12. Juli 2021 auf das Steuerjahr 2020 und nicht auf das Steuerjahr 2021 bezieht, dem Schreiben kein Verfügungscharakter, sondern lediglich Informationscharakter zukommt. Das gilt insbesondere auch deshalb, als es sich bei der Umbuchung eines Guthabens primär nur um eine Steuerbezugshandlung und nicht um einen Veranlagungsentscheid handelt.

10.

10.1.

10.1.1.

Natürliche Personen sind auf Grund persönlicher Zugehörigkeit im Kanton Aargau steuerpflichtig, wenn sich ihr steuerrechtlicher Wohnsitz und damit ihr Hauptsteuerdomizil im Kanton befindet (§ 16 Abs. 1 StG). Bei einer persönlichen Zugehörigkeit ist die Steuerpflicht im Kanton Aargau grundsätzlich unbeschränkt. Sie erstreckt sich jedoch nicht auf Grundstücke, Geschäftsbetriebe und Betriebsstätten ausserhalb des Kantons (§ 18 Abs. 1 StG). Natürliche Personen ohne steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt im Kanton sind auf Grund wirtschaftlicher Zugehörigkeit steuerpflichtig, wenn sie im Kanton Geschäftsbetriebe oder Betriebsstätten unterhalten (§ 17 Abs. 1 lit. a StG).

10.1.2.

Das Einkommen aus selbstständiger Erwerbstätigkeit, welches in einem Geschäftsbetrieb oder einer Betriebsstätte ausserhalb des Wohnsitzkantons erzielt wird und das dieser Tätigkeit dienende bewegliche Vermögen sind am Geschäftsort zu versteuern. Eine Niederlassung ausserhalb des Wohnsitzkantons kann allerdings nicht schon aufgrund einer formalen Erklärung (z.B. durch einen Handelsregistereintrag, einen Briefkasten oder gar ein Postfach) angenommen werden. Vielmehr muss sich die dortige Tätigkeit in ständigen körperlichen Anlagen und Einrichtungen entfalten, welche aber nicht im Eigentum des Inhabers zu stehen brauchen. Eine Geschäftsniederlassung wird verneint, wenn sie den wirklichen Verhältnissen nicht entspricht und als künstlich geschaffen erscheint.

Wird ein solches Spezialsteuerdomizil geltend gemacht, so fordert die Praxis weiter, dass sich die Erwerbstätigkeit hauptsächlich am Geschäftsort abspielt. Bei Tätigkeiten, die ihrer Natur nach nicht überwiegend von an sich vorhandenen ständigen Anlagen und Einrichtungen aus erbracht werden, sondern dezentral bei diversen Kunden bzw. Abnehmern, kann es nicht darauf ankommen, wo diese wohnhaft bzw. domiziliert sind. Es genügt, dass die übrigen Tätigkeiten (z.B. Vorbereitungs- sowie administrative Arbeiten, Akquisition, Weiterbildung, Korrespondenz und Fakturierung, Buchhaltung) vorwiegend am Geschäftsort ausgeübt werden (vgl. zum Ganzen: BGE 121 I 259; Bundesgerichtsurteil vom 4. März 2009 [2C_770/2008]; Bundesgerichtsurteil vom 4. März 2009 [2C_667/2008]; StE 2004 A 24.31 Nr. 1; ASA 57 S. 582).

10.1.3.

Das Spezialsteuerdomizil des Geschäftsortes ist vom sekundären Steuerdomizil der Betriebsstätte zu unterscheiden. Eine Betriebsstätte liegt bei natürlichen Personen nur dann vor, wenn im Verhältnis zu einem bestehenden Nebensteuerdomizil am Geschäftsort ein sekundäres Steuerdomizil begründet wird (vgl. Ernst Höhn/Peter Mäusli, Interkantonaies Steuerrecht, 4. Auflage, Bern/Stuttgart/Wien 2000, § 9 N 10). Eine solche setzt ständige körperliche Anlagen oder Einrichtungen an einem Ort voraus, wo sich ein qualitativ und quantitativ wesentlicher Teil des technischen und kommerziellen Betriebs des Unternehmens vollzieht. Während also bei der Betriebsstätte quantitative (und qualitative) Überlegungen anzustellen sind, geht es beim Spezialsteuerdomizil des Geschäftsortes darum, wo sich der Mittelpunkt eines geschäftlichen Betriebes befindet. Entsprechend ist bei Vorliegen eines Geschäftsortes ausserhalb des Wohnsitzkantons – soweit nicht zusätzlich eine Betriebsstätte besteht – das gesamte Einkommen aus selbstständiger Erwerbstätigkeit und Geschäftsvermögen am Geschäftsort steuerbar. Wenn kein solcher zu lokalisieren ist, sind Erwerbseinkommen und -vermögen am Hauptsteuerdomizil steuerbar (vgl. BGE 134 I 303; Bundesgerichtsurteil vom 4. März 2009 [2C_770/2008]; Bundesgerichtsurteil vom 4. März 2009 [2C_667/2008]; ASA 57 582).

10.2.

Nach der im Steuerrecht allgemein gültigen Regel trägt die Steuerbehörde die Beweislast für steuerbegründende Tatsachen, während der Beweis für steueraufhebende oder steuermindernde Tatsachen grundsätzlich dem Steuerpflichtigen obliegt, wobei er diese Tatsachen nicht nur zu behaupten, sondern auch zu belegen hat (vgl. BGE 140 II 248, Erw. 3.5 mit Hinweisen; Bundesgerichtsurteil vom 29. September 2016 [2C_162/2016 und 2C_163/16], Erw. 2.3., mit Hinweisen). Die entscheidende Behörde würdigt dabei nach ihrer eigenen, freien Überzeugung, ob ein Beweismittel glaubwürdig ist. Auch wenn im Steuerrecht an sich das Beweismass der vollen Überzeugung ("Regelbeweismass") herrscht, bedarf es keiner absoluten Gewissheit. Es genügt, dass die Veranlagungsbehörde nach erfolgter Beweiswürdigung und aufgrund objektiver Gesichtspunkte mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit vom Vorliegen der rechtserheblichen Tatsache überzeugt ist. Die Auffassung kann auf Indizien beruhen und bedingt keinen direkten Beweis (vgl. Bundesgerichtsurteil vom 12. Mai 2020 [2C_926/2019], Erw. 2.3).

11.

11.1.

Gleich wie im Veranlagungsverfahren gilt auch im Feststellungsverfahren betreffend Steuerpflicht die Untersuchungsmaxime (§ 190 Abs. 1 StG). Die Steuerbehörden haben den gesamten Sachverhalt zu untersuchen, einschliesslich Tatsachen, die sich zugunsten der steuerpflichtigen Person auswirken. Die Steuerbehörden tragen also für sämtliche relevanten Tatsachen die sogenannte Beweisführungs- oder subjektive Beweislast. Der Untersuchungspflicht der Steuerbehörde stehen allerdings Mitwirkungspflichten der Steuerpflichtigen gegenüber. Verletzt der Steuerpflichtige seine Mitwirkungspflichten, kann dieses Verhalten ein Indiz für oder gegen die Verwirklichung einer steuerrelevanten Tatsache bilden (vgl. Bundesgerichtsurteil vom 18. Juni 2020 [2C_247/2020]). Die steuerpflichtige Person ist zur Mitwirkung und namentlich zu umfassender Auskunftserteilung über die für die Besteuerung massgebenden Umstände verpflichtet.

Die Veranlagungsbehörden stellen zusammen mit der steuerpflichtigen Person die für eine vollständige und richtige Besteuerung massgebenden tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse fest (vgl. § 179 Abs. 1 StG). Der in dieser Bestimmung normierte Untersuchungsgrundsatz besagt, dass die Veranlagungsbehörde den für die Entscheidung massgeblichen Sachverhalt von Amtes wegen abzuklären hat. Die Untersuchungspflicht der Veranlagungsbehörde ist umfassend. Diese ist verpflichtet, mit den gesetzlich vorgesehenen Untersuchungsmitteln den materiell wahren Sachverhalt zu ergründen und das rechtserhebliche Tatsachenmaterial zu sammeln (vgl. RGE vom 23. September 2010 [3-RV.2010.66]). Die Beweislast der Steuerpflichtigen für steuermindernde Tatsachen führt nicht zur Aufhebung des Untersuchungsgrundsatzes.

11.2.

Wie bereits festgehalten, hat die Vorinstanz das Einspracheverfahren (ordentliche Veranlagung) zu Recht sistiert, nachdem die Rekurrentin mit Einsprache gegen die Veranlagungsverfügung vom 22. September 2023 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2021 die beschränkte Steuerpflicht im Kanton Aargau bestritten hat (vgl. Erw. 3.2 f.). Um die beschränkte Steuerpflicht abzuklären, hat sie zwar korrekterweise ein Feststellungsverfahren eröffnet, jedoch die Rekurrentin ausweislich der Akten nicht darüber informiert.

Wie bereits ausgeführt gilt die Untersuchungsmaxime auch im Feststellungsverfahren. Können die Steuerbehörden den steuerlich massgebenden Sachverhalt nicht zuverlässig feststellen, weil Unterlagen oder Informationen fehlen, so müssen sie die steuerpflichtige Personen dazu auffordern diese einzureichen. Vorliegend wurde die Rekurrentin nur im Einspracheverfahren betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2021 (ordentliche Veranlagung) aufgefordert Unterlagen und Informationen einzureichen. Im Feststellungsverfahren hat es die Vorinstanz hingegen unterlassen, solche Unterlagen und Informationen einzureichen. Insofern ist der Rekurrentin nicht vorzuwerfen, sie sei ihrer Mitwirkungspflicht im Feststellungsverfahren nicht nachgekommen.

Weiter ist festzuhalten, dass die Akten ungenügende Angaben zur Geschäftstätigkeit der EU B._____ enthalten. In welcher Art und in welchem Umfang sich eine Betriebsstätte begründende Tätigkeit in Q._____ abgespielt haben soll, bleibt vollkommen im Dunkeln. Allein die Tatsache, dass die EU B._____ Räumlichkeiten in Q._____ gemietet hat, vermag noch keine Betriebsstätte in Q._____ zu begründen. Insofern ist das Vorliegen einer Betriebsstätte in Q._____ nicht überprüfbar.

11.3.

Der Veranlagungsverfügung vom 23. September 2023 ist zu entnehmen, dass die Steuerkommission Q._____ für das Steuerjahr 2021 eine Betriebsstätte der EU B._____ in Q._____ angenommen hat. Aus der Feststellungsverfügung vom 28. Februar 2024 geht hervor, dass die Vorinstanz das Vorhandensein einer Betriebsstätte der EU B._____ in Q._____ allein aus den bestehenden Mietverhältnissen abgeleitet hat. Es ist aus den Akten jedoch nicht eruierbar, gestützt auf welche Tatsachen die Steuerkommission Q._____ eine Betriebsstätte der EU B._____ in Q._____ angenommen hat. Vielmehr ist davon auszugehen, dass die Vorinstanz allein aus der Tatsache, dass der Kanton U._____ für das Steuerjahr 2021 73.66 % der Einkünfte und sämtliche Betriebsaktiven aus selbständiger Erwerbstätigkeit dem Kanton Aargau zugewiesen hat, ohne eigene Überprüfung eine Betriebsstätte als steuerlichen Anknüpfungspunkt angenommen hat. Dieses Vorgehen ist mit dem Untersuchungsgrundsatz,

welcher die Steuerbehörde dazu verpflichtet, den materiellen wahren Sachverhalt zu ergründen, nicht zu vereinbaren.

11.4.

Insgesamt ist festzuhalten, dass die Vorinstanz die ihr obliegende Untersuchungspflicht verletzt hat. Zum einen hat sie es im Feststellungsverfahren unterlassen, die Rekurrentin zur Mitwirkung (inklusive Mahnung) aufzufordern. Zum anderen wurde das Vorhandensein einer Betriebsstätte der EU B._____ in Q._____ ohne eigene Abklärungen zu einer Q._____ zuzurechnenden Geschäftstätigkeit angenommen.

Dass der Kanton U._____ auch in den Vorperioden (ausser 2020) die Einkünfte und die Betriebsaktiven aus selbständiger Erwerbstätigkeit teilweise dem Kanton Aargau zugewiesen hatte, vermag die Verletzung des Untersuchungsgrundsatzes nicht zu heilen.

12.

Im Ergebnis sind die Feststellungsverfügung vom 28. Februar 2024 sowie der Einspracheentscheid vom 17. April 2024 aufzuheben und die Angelegenheit zur Neubeurteilung im Sinne der Erwägungen an die Steuerkommission Q._____ zurückzuweisen.

13.

Die Rückweisung mit offenem Ausgang gilt als Obsiegen der Rekurrentin (vgl. VGE vom 31. Mai 2022 [WBE.2013.35]; Bundesgerichtsurteil vom 12. Oktober 2021, Erw. 7 [2C_390/2021]). Die Kosten des Rekursverfahrens wären daher grundsätzlich auf die Staatskasse zu nehmen (§ 189 Abs. 1 StG). Der nicht vertretenen Rekurrentin ist keine Parteientschädigung auszurichten (§ 189 Abs. 2 StG).

Das Gericht erkennt:

1.

Die Feststellungsverfügung vom 28. Februar 2024 und der Einspracheentscheid vom 17. April 2024 werden aufgehoben und die Angelegenheit wird zur Neuurteilung an die Steuerkommission Q._____ zurückgewiesen.

2.

Die Kosten des Rekursverfahrens werden auf die Staatskosten genommen.

3.

Es wird keine Parteikostenentschädigung ausgerichtet.

Zustellung an:
die Rekurrentin
das Kantonale Steueramt
das Gemeindesteueramt Q._____

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, 24. Juli 2025

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Die Gerichtsschreiberin:

Heuscher

Schaffner