

AG_SPEZIALVERWALTUNGSGERICHT 3-RV.2024.114 vom 23. Oktober 2025

Ag Spezialverwaltungsgericht, 2025-10-23, DE

Quelle: https://mcp.opencaselow.ch/entscheid/ag_spezialverwaltungsgericht_3-RV.2024.114

FR: AG_SPEZIALVERWALTUNGSGERICHT 3-RV.2024.114 du 23 octobre 2025

IT: AG_SPEZIALVERWALTUNGSGERICHT 3-RV.2024.114 del 23 ottobre 2025

Erwägungen

E. 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.

- 14 -

E. 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.

E. 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.

E. 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 Minimalanforderung 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 Minimalanforderung 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).

E. 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 Friststreckungsgesuch 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

- 15 - 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.

E. 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.

E. 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

E. 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 bezugte 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 Pflichten ohne weiteres zumutbar gewesen, einen entsprechenden Treuhänder für die Erstellung der gewünschten Kopien zu organisieren."

E. 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.

E. 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-

- 17 - 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).

E. 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.

E. 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,

E. 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 grossen 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.

E. 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-

- 19 - 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.

E. 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 rechtsgenügend 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.

E. 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

E. 8.4.2

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

- 20 - 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.

E. 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.

E. 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

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

E. 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.

E. 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.

E. 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 un- richtig" sei. Die Rekurrentin hat insbesondere Kosten für Projekte von ins- gesamt 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.

- 21 -

E. 9.2.3

Das KStA JP hat lediglich Handänderungskosten von CHF 16'560.45 und eine Steuerrückstellung von CHF 50'000.00 berücksichtigt. Zur Begrün- dung 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 pflichtgemäsem Ermessen neu CHF 437'544"

E. 9.2.4

Mit Rekurs liess die Rekurrentin betreffend geltend gemachte Projektkos- ten 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.

E. 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 ge- winnmindernd berücksichtigt.

E. 9.3.2

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

E. 9.3.3

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

E. 9.3.4

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

- 22 -

E. 9.4.1

In der von der Rekurrentin ins Recht gelegten Schlussrechnung der D._____ vom 10. Dezember 2021 wird zwar als Leistung die "Parzellenver- mittlung/Projektarbeit (Machbarkeitsstudien / Bebauungsvarianten/ Pro- jektstudien) betreffend die Parzelle aaa in W._____ genannt. Eine detail- lierte 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 eingereich- ten 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.

E. 9.4.2

Aus den jeweils abgeschlossenen Zahlungsvereinbarungen lassen sich so- dann ebensowenig konkrete Projektarbeiten ableiten. Gemäss der Zah- lungvereinbarung vom 2. November 2021 betreffend die 2. à-conto Rech- nung 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 Autobe- nützung [...]"; "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 Autobenutzung [...]" 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 Konkurseröffnung 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.

E. 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.

- 23 -

E. 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.

E. 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 Projekt- entwicklung 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.

E. 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.

E. 9.4.7

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

- 24 - 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.

E. 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.

E. 9.5.1

Eine Ermessensveranlagung ist bei offensichtlicher inhaltlicher Unrichtig- keit 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 be- wusst und willkürlich von der tatsächlichen wirtschaftlichen Leistungsfähig- keit und den sonstigen Umständen abweicht und die Steuerfaktoren zum Nachteil des Steuerpflichtigen festsetzt (bisweilen als "krasse Willkür" be- zeichnet).

E. 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.

E. 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,

- 25 - 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 pflichtgemäsem Ermessen, wobei es zur Umkehr der Beweislast kommt (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2C_1022/2020 vom 18. Mai 2021, Erw. 3.3 mit Hinweisen).

E. 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.

E. 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.

E. 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).

- 26 - 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

E. 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]).

- 27 - Aarau, 23. Oktober 2025 Spezialverwaltungsgericht Steuern Der Präsident: Die Gerichtsschreiberin: Heuscher Betsche

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