

WBE.2025.64 / jh / JH

(3-RV.2022.40)

Art. 37

Urteil vom 3. Juli 2026

Besetzung

Verwaltungsrichter J. Huber, Vorsitz

Verwaltungsrichter Ch. Huber

Verwaltungsrichter Winkler

Gerichtsschreiber Hössle

Beschwerde-
führerin

A. _____ AG

vertreten durch Natalia Roos, dipl. Steuerexpertin, Altenburger Ltd
legal + tax, Seestrasse 39, 8700 Küsnacht ZH

gegen

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

Gegenstand

Beschwerdeverfahren betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2012

Entscheid des Spezialverwaltungsgerichts, Abt. Steuern,
vom 19. Dezember 2024

Das Verwaltungsgericht entnimmt den Akten:

A.

1.

Die A._____ AG mit Sitz in J._____ bezweckt unter anderem den Erwerb, das Halten, Vermieten und Veräussern von Liegenschaften aller Art. In der vorliegend relevanten Steuerperiode 2012 war die A._____ AG Eigentümerin von Liegenschaften in den Kantonen Aargau, J._____ und K._____. Im Kanton Aargau verfügte die A._____ AG über Liegenschaften in den Gemeinden V._____, W._____ und X._____.

2.

2.1

In der Steuerperiode 2010 verkaufte die A._____ AG mit öffentlich beurkundetem Kaufvertrag vom 18. November 2010 die Liegenschaft GB X._____ Nr. aaa (nachfolgend: Liegenschaft X._____) für Fr. 8,7 Mio. In der vorliegend relevanten Steuerperiode 2012 verbuchte sie diesbezüglich eine Kaufpreisreduktion von Fr. 550'000.00 auf dem Erfolgskonto "79100 Verlust aus Verkauf Immobilien".

2.2

Mit öffentlich beurkundetem Kaufvertrag vom 21. Juni 2012 verkaufte die A._____ AG die Liegenschaft GB V._____ Nr. bbb (nachfolgend: Liegenschaft V._____) für Fr. 9,4 Mio.

Per 31. Dezember 2012 verbuchte die A._____ AG auf dem Konto "16602 Immo [...] V._____, Investitionen" eine passive Rechnungsabgrenzung für "pend. Rechnungen Umbau V._____ gem. Angaben Hr. B._____" in Höhe von Fr. 1,5 Mio. Da die Liegenschaft V._____ erst per 31. Dezember 2012 aus der Bilanz ausgebucht wurde, verminderte dieser Vorgang den Kapitalgewinn aus dem Verkauf der Liegenschaft V._____ um Fr. 1,5 Mio.

3.

Am 23. Dezember 2013 ging beim Kantonalen Steueramt (KStA) die Steuererklärung 2012 der A._____ AG ein, wobei die A._____ AG dazu das Doppel der Steuererklärung des Sitzkantons (Kanton J._____) einreichte. Darin deklarierte sie für die Staatssteuer des Kantons J._____ einen Verlust von Fr. -69'358.00 sowie ein steuerbares Eigenkapital von Fr. 551'917.00. In der miteingereichten Steuerausscheidung zum steuerbaren Eigenkapital wurde dem Kanton Aargau ein Anteil von 34.60 % zugewiesen. Eine Gewinnausscheidung für den Kanton Aargau wurde nicht vorgenommen. Für die direkte Bundessteuer 2012 deklarierte sie einen steuerbaren Reingewinn von Fr. 56'510.00.

4.

Am 21. April 2021 forderte das KStA die A._____ AG auf, diverse Unterlagen zu den Steuerperioden 2008–2014 einzureichen. Mit Schreiben vom 29. Juni 2021 reichte diese die eingeforderten Unterlagen nach.

5.

Mit Verfügung vom 12. August 2021 veranlagte das KStA die A._____ AG für die Kantons- und Gemeindesteuern 2012 mit einem steuerbaren Reingewinn von Fr. 2'786'926.00 (Anteil Kanton Aargau: 97.765 %) und einem steuerbaren Eigenkapital von Fr. 250'000.00 (Anteil Kanton Aargau: 34.60 %). In Abweichung zur Selbstdекlaration rechnete das KStA die steuerliche Minusreserve aus dem Jahr 2011 aufgrund des Verkaufs der Liegenschaft in K._____ in der Steuerperiode 2012 auf. Auf der gewinnerhöhenden Korrektur gewährte das KStA eine Steuerrückstellung von 19 %. Weiter anerkannte das KStA die als passive Rechnungsabgrenzung verbuchten Investitionen in die Liegenschaft V._____ im Umfang von Fr. 1'493'000.00 nicht als geschäftsmässig begründet an und löste aufgrund des Verkaufs der Liegenschaft in der Steuerperiode 2012 die in den Steuerperioden 2010 und 2011 gebildeten steuerlichen Minusreserven auf. Ebenfalls rechnete es die in der Steuerperiode 2012 verbuchte Kaufpreisreduktion betreffend die Liegenschaft X._____ im Umfang von Fr. 550'000.00 auf, da es diese als nicht nachgewiesen erachtete.

B.

1.

Dagegen erhob die A._____ AG mit Eingabe vom 10. September 2021 Einsprache. Sie beantragte unter anderem die Aufhebung der Veranlagungsverfügung betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern 2012 sowie die Veranlagung nach Massgabe der deklarierten Faktoren in der Steuererklärung und unter Berücksichtigung der Vorbringen in der Einsprache.

2.

Mit Schreiben vom 3. Dezember 2021 reichte die A._____ AG auf Aufforderung des KStA unter anderem die öffentlich beurkundete Kaufpreisanpassung für die Liegenschaft X._____ und der damit zusammenhängenden in der Steuerperiode 2012 verbuchten Kaufpreisreduktion nach.

3.

Mit Einspracheentscheid vom 28. Januar 2022 hiess das KStA die Einsprache teilweise gut. Es anerkannte die geschäftsmässige Begründetheit der Zahlung von Fr. 652'416.00 in der Steuerperiode 2011 an die J._____ AG betreffend die Liegenschaft K._____. In der Folge war die aufgrund dieser Aufrechnung vorgenommene Bildung einer versteuerten Minusreserve in der Steuerperiode 2011 bzw. deren Auflösung in der Steuerperiode 2012 nicht gerechtfertigt und wurde gestrichen. Im Weiteren anerkannte das KStA die geschäftsmässige Begründetheit der Kaufpreisreduktion von

Fr. 550'000.00 betreffend die Liegenschaft X._____ und verzichtete auf deren Aufrechnung. Gleichzeitig senkte das KStA aufgrund der weggefallenen Aufrechnungen die Steuerrückstellung um Fr. 229'000.00. Schliesslich bildete das KStA beim Eigenkapital neu eine versteuerte stille Reserve von Fr. 1'493'000.00 für nicht nachgewiesene Investitionen in die Liegenschaft V._____. Insgesamt reduzierte das KStA den steuerbaren Reingewinn auf Fr. 1'813'510.00 (Anteil Kanton Aargau neu: 100 %). Das steuerbare Eigenkapital erhöhte das KStA hingegen auf Fr. 651'916.00 (Anteil Kanton Aargau: 34.60 %). Ebenfalls nahm das KStA eine neue Steuerausscheidung vor.

C.

1.

Mit Rekurs vom 2. März 2022 gelangte die A._____ AG an das Spezialverwaltungsgericht, Abt. Steuern, und beantragte die Aufhebung des Einspracheentscheids sowie die Festsetzung des steuerbaren Gewinns für die Kantons- und Gemeindesteuern 2012 auf Fr. 0.00. Eventualiter beantragte sie die Sistierung des Verfahrens bis zur definitiven Veranlagung am Hauptsteuerdomizil in J._____. Subeventualiter beantragte sie, der Einspracheentscheid sei aufzuheben und die Sache zur Begründung und zum Neuentscheid an das KStA zurückzuweisen.

2.

Das Spezialverwaltungsgericht, Abt. Steuern, kam am 19. Dezember 2024 zu folgendem Urteil:

1.

In teilweiser Gutheissung des Rekurses wird der steuerbare Reingewinn der Rekurrentin auf CHF 1'753'510.00 festgelegt.

2.

Das KStA wird angewiesen, eine neue Steuerausscheidung vorzunehmen.

3.

Die Rekurrentin hat die Kosten des Rekursverfahrens, bestehend aus einer Staatsgebühr von CHF 11'000.00, der Kanzleigebühr von CHF 540.00 und den Auslagen von CHF 100.00, zusammen CHF 11'640.00, zu bezahlen.

4.

Es wird keine Parteientschädigung ausgerichtet.

D.

1.

Mit Beschwerde vom 17. Februar 2025 gelangte die Beschwerdeführerin an das Verwaltungsgericht und stellte folgende Anträge:

1.

Es sei das Urteil des Spezialverwaltungsgerichts des Kantons Aargau vom 19. Dezember 2024 aufzuheben und der steuerbare Gewinn für die

Steuerperiode 2012 für die Kantons- und Gemeindesteuern auf CHF 0 zu reduzieren;

2.
Eventualiter sei das Urteil des Spezialverwaltungsgerichts des Kantons Aargau vom 19. Dezember 2024 aufzuheben und die Sache zur Begründung und zum Neuentscheid an die Beschwerdegegnerin zurückzuweisen;

3.
Unter Kosten- und Entschädigungsfolge zu Lasten der Rekursgegnerin.

2.
Am 18. Februar 2025 überwies das Spezialverwaltungsgericht die Beschwerde mitsamt Verfahrensakten an das Verwaltungsgericht und verzichtete auf die Erstattung einer Vernehmlassung.

3.
Das KStA beantragte in seiner Beschwerdeantwort vom 1. April 2025, auf den Hauptantrag nicht einzutreten und den Eventualantrag abzuweisen unter Kostenfolge zulasten der Beschwerdeführerin.

4.
Die Beschwerdeführerin hielt in ihrer Replik vom 7. Juli 2025 an ihren Anträgen fest. Zudem reichte sie neue Unterlagen ein.

5.
Das KStA hielt in seiner Duplik vom 22. Juli 2025 an seinen Anträgen fest. Eventualiter beantragte es infolge der durch die Beschwerdeführerin neu eingereichten Unterlagen, den steuerbaren Reingewinn neu auf Fr. 1'692'890.00 festzusetzen. Dabei akzeptierte es eine von der Beschwerdeführerin eingereichte Rechnung in der Höhe von Fr. 128'620.00 betreffend die Liegenschaft V._____ als geschäftsmässig begründeten Aufwand und beantragte entsprechend die Reduktion des steuerbaren Reingewinns.

6.
Die Beschwerdeführerin bestätigte in ihrer unaufgefordert eingereichten Triplik vom 29. Juli 2025 ihre ursprünglichen gestellten Anträge.

7.
Mit verfahrensleitender Verfügung vom 19. Dezember 2025 forderte der instruierende Verwaltungsrichter das KStA auf, eine detaillierte Auflistung der "Rechnungsbelege im Gesamtbetrag von CHF 99'329", auf welche sich das KStA in Erwägung 5 des Einspracheentscheids vom 28. Januar 2022 stützte, einzureichen und darzulegen, wann diese Belege zu den Akten genommen wurden, bzw. diese nachzureichen.

8.

Mit Schreiben vom 17. Februar 2026 reichte das KStA die Rechnungsbelege nach. Die Beschwerdeführerin nahm mit Schreiben vom 10. März 2026 selbst dazu Stellung und stellte folgende Anträge:

1.
Die vom Kantonalen Steueramt beantragte Aufrechnung von CHF 99'329.- sei aufzuheben. Die entsprechenden Aufwendungen seien als geschäftsmässig begründet anzuerkennen.
2.
Der steuerbare Reingewinn für die Steuerperiode 2012 sei entsprechend neu festzusetzen.
3.
Eventualiter sei die Sache zur differenzierten Würdigung der einzelnen Aufwendungen und zur ergänzenden Sachverhaltsabklärung an die Steuerbehörde zurückzuweisen.
4.
Unter Kosten- und Entschädigungsfolge zulasten des Kantons.

9.

Aufgrund der durch die Beschwerdeführerin selbständig eingereichten Eingabe vom 10. März 2026 wurde die Vertreterin der Beschwerdeführerin mit verfahrensleitender Verfügung vom 13. März 2026 aufgefordert, mitzuteilen, ob sie nach wie vor die Beschwerdeführerin vertrete. Die Vertreterin liess sich innert Frist jedoch nicht vernehmen.

10.

Das Verwaltungsgericht hat den Fall auf dem Zirkularweg entschieden (§ 7 des Gerichtsorganisationsgesetzes vom 6. Dezember 2011 [GOG; SAR 155.200]).

Das Verwaltungsgericht zieht in Erwägung:

I.

1.

Das Verwaltungsgericht beurteilt Beschwerden gegen Entscheide des Spezialverwaltungsgerichts in Kantons- und Gemeindesteuersachen (§ 198 Abs. 1 des Steuergesetzes vom 15. Dezember 1998 [StG; SAR 651.100]; § 54 Abs. 1 des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege vom 4. Dezember 2007 [Verwaltungsrechtspflegegesetz, VRPG; SAR 271.200]). Es ist somit zur Behandlung der vorliegenden Beschwerde zuständig und überprüft den angefochtenen Entscheid im Rahmen der Beschwerdeanträge auf unrichtige oder unvollständige Feststellung des Sachverhalts sowie Rechtsverletzungen (§ 199 StG; § 48 Abs. 2 und § 55 Abs. 1 VRPG).

2.

2.1

Die Beschwerdeführerin beantragt in ihrem Hauptantrag in Ziffer 1 der Rechtsbegehren der Beschwerde vom 17. Februar 2025 die Aufhebung des vorinstanzlichen Entscheids sowie die Reduktion des steuerbaren Reingewinns für die Kantons- und Gemeindesteuern 2012 auf Fr. 0.00.

In ihrer Eingabe vom 10. März 2026 stellt die Beschwerdeführerin darüber hinaus in Ziffer 1 den Antrag, dass die vom KStA beantragte Aufrechnung von Fr. 99'329.00 aufzuheben sei und die entsprechenden Aufwendungen als geschäftsmässig begründet anzuerkennen seien. In den Ziffern 2–4 derselben Eingabe beantragt die Beschwerdeführerin, dass der steuerbare Reingewinn für die Steuerperiode 2012 entsprechend neu festzusetzen sei. Eventualiter sei die Sache zur differenzierten Würdigung der einzelnen Aufwendungen und zur ergänzenden Sachverhaltsabklärung an die Steuerbehörde zurückzuweisen. Alles unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zulasten des Kantons.

2.2

Das KStA führt in der Beschwerdeantwort vom 1. April 2025 aus, dass die Beschwerdeführerin die vor Vorinstanz bereits vorgebrachten Rügen stereotyp wiederhole und sich überhaupt nicht mit dem angefochtenen Entscheid auseinandersetze. Die Beschwerde genüge diesbezüglich der Begründungspflicht nicht, weshalb auf den Hauptantrag der Beschwerde nicht einzutreten sei.

2.3

Gemäss § 198 Abs. 2 i. V. m. § 196 Abs. 2 und Abs. 3 StG (ebenso § 43 Abs. 2 VRPG) muss die Beschwerdeschrift einen Antrag sowie eine Begründung enthalten. Auf Beschwerden, die diesen Anforderungen trotz vollständiger Rechtsmittelbelehrung nicht entsprechen, ist nicht einzutreten (vgl. Botschaft des Regierungsrats des Kantons Aargau an den Grossen Rat vom 14. Februar 2007, 07.07, S. 56 f.). Das Ansetzen einer angemessenen Nachfrist zur Verbesserung fällt nur in Betracht, wenn Antrag und Begründung zwar vorhanden, aber unklar oder widersprüchlich sind (§ 198 Abs. 2 i. V. m. § 196 Abs. 3 StG; § 43 Abs. 3 VRPG).

Mit der Begründung ist darzulegen, in welchen Punkten und aus welchen Gründen der angefochtene Entscheid nach Auffassung der Beschwerdeführenden Mängel aufweist (Aargauische Gerichts- und Verwaltungsentscheide [AGVE] 2009, S. 275, Erw. 3.1; Entscheide des Verwaltungsgerichts WBE.2023.439 vom 22. Februar 2024, Erw. I/2.1, WBE.2023.29 vom 19. April 2023, Erw. I/2.1). An die Begründung werden keine hohen Anforderungen gestellt. Eine ausreichende Begründung liegt schon vor, wenn sie wenigstens im Ansatz vorhanden ist (AGVE 1998, S. 346 mit weiteren Hinweisen). Ungenügend ist der pauschale bzw. globale Verweis auf vor-

instanzliche Eingaben bzw. deren unveränderte Wiedergabe (BGE 140 III 115, Erw. 2; Urteil des Bundesgerichts 2C_24/2021 vom 6. Oktober 2021, Erw. 2.2). Ein solcher Verweis bzw. eine stereotype Wiederholung ist deshalb ungenügend, weil daraus nicht hervorgeht, in welchen Punkten und weshalb der Entscheid der Vorinstanz angefochten wird. Es ist nicht Aufgabe der Rechtsmittelinstanz, in vorinstanzlichen Eingaben der Beteiligten nach Gründen zu suchen, weshalb der angefochtene Entscheid unrichtig sein könnte. Die Beschwerdeführerin trifft mit anderen Worten eine Substanziierungspflicht, indem sie sich mit dem angefochtenen Entscheid konkret und genügend verständlich auseinandersetzen hat (Urteil des Bundesgerichts 2C_830/2019 vom 27. April 2020, Erw. 9.3.2).

2.4

2.4.1

Betreffend den Hauptantrag in Ziffer 1 der Beschwerde, dass der vorinstanzliche Entscheid aufzuheben und der steuerbare Gewinn auf Fr. 0.00 festzusetzen sei, ist der Beschwerde keine Begründung zu entnehmen. Die Beschwerdeführerin bestreitet in Ziffer 2.3 der Beschwerde lediglich pauschal die Aufrechnungen und damit die Ausführungen im vorinstanzlichen Verfahren. Eine substantiierte Auseinandersetzung mit den Erwägungen des vorinstanzlichen Entscheids (insbesondere Erw. 6–9) nimmt die Beschwerdeführerin nicht vor. Es ist deshalb nicht ersichtlich, in welchen Punkten und weshalb der Entscheid der Vorinstanz betreffend die vorgenommenen Aufrechnungen angefochten wird. Insbesondere ist nicht ersichtlich, was an den vorinstanzlichen Erwägungen unrichtig sein soll und wie die Vorinstanz richtigerweise hätte entscheiden sollen.

Es darf von der Beschwerdeführerin erwartet werden, dass sie sich substantiiert mit den Erwägungen der Vorinstanz auseinandersetzt. Ein pauschaler Verweis auf die in den vorinstanzlichen Verfahren gemachten materiellen Ausführungen würde selbst bei einer Laienbeschwerde den Begründungsanforderungen nicht genügen. Darüber hinaus wurde die Beschwerdeführerin in der Rechtsmittelbelehrung des vorinstanzlichen Entscheids korrekt auf das Begründungserfordernis hingewiesen. Ebenfalls lässt sich den Ziffern 2.1 und 2.2 der Beschwerde keine Begründung entnehmen, inwiefern die Erwägungen der Vorinstanz hinsichtlich der vorgenommenen Aufrechnungen fehlerhaft sein soll und weshalb der steuerbare Gewinn auf Fr. 0.00 festzusetzen sei. In den Ziffern 2.1 und 2.2 rügt die Beschwerdeführerin Verfahrensmängel und begründet damit die im Eventualantrag beantragten Rückweisung an das KStA.

Auf den Hauptantrag in Ziffer 1 der Beschwerde vom 17. Februar 2025 darf deshalb mangels Begründung nicht eingetreten werden.

2.4.2

Soweit die Beschwerdeführerin in der Replik vom 7. Juli 2025 und der Triplik vom 29. Juli 2025 auf die Auflösung der Minusreserven aus den Steuerperioden 2010 und 2011 betreffend die Liegenschaft V._____ eingeht, vermag dies eine anfänglich fehlende Beschwerdebegründung nicht zu ersetzen. Die Replik dient dazu, sich zu spezifischen Ausführungen in der Beschwerdeantwort bzw. Vernehmlassung der anderen Verfahrensbeteiligten zu äussern. Einen generellen Anspruch auf einen zweiten Schriftenwechsel sieht § 45 Abs. 4 VRPG nicht vor. Es obliegt daher der Beschwerdeführerin, sich bereits in der Beschwerde zu denjenigen Punkten zu äussern, deren Berücksichtigung durch die Beschwerdeinstanz nahe liegt (MICHAEL MERKER, Rechtsmittel, Klage und Normenkontrollverfahren nach dem aargauischen Gesetz über die Verwaltungsrechtspflege, Kommentar zu den §§ 38–72 [a]VRPG [VRPG-Kommentar], 1998, N 57 zu § 41 [a]VRPG).

Weil auf den Hauptantrag nicht eingetreten werden darf, bleiben die Ausführungen der Beschwerdeführerin in der Replik vom 7. Juli 2025 und der Triplik vom 29. Juli 2025 unbeachtlich, soweit sie sich auf den Hauptantrag beziehen. Gleiches gilt für die dazu eingereichten Beweismittel.

2.4.3

Sofern die Beschwerdeführerin in ihrer Stellungnahme vom 10. März 2026 ergänzend beantragt, dass die vom KStA beantragte Aufrechnung von Fr. 99'329.00 aufzuheben sei, verkennt sie, dass das KStA keinen solchen Antrag gestellt hat. Das KStA hat im Einspracheentscheid vom 28. Januar 2022 betreffend die Liegenschaft V._____ die eingereichten Rechnungsbelege geprüft und lediglich Fr. 6'279.00 als geschäftsmässig begründet erachtet und zum Abzug zugelassen (S. 5 des Einspracheentscheids vom 28. Januar 2022), was von der Vorinstanz geschützt wurde (Erw. 2.4.4 f. des vorinstanzlichen Entscheids). Somit wurden die Differenz (Fr. 99'329.00) bereits durch das KStA aufgerechnet.

Das KStA wurde mit Verfügung vom 19. Dezember 2025 lediglich aufgefordert darzulegen, welche Rechnungsbelege dem Gesamtbetrag von Fr. 99'329.00 zugrunde liegen. Einen Antrag hat das KStA in der Eingabe vom 17. Februar 2026 nicht gestellt. Dazu kommt, dass die Beschwerdeführerin im Hauptantrag gemäss Ziffer 1 der Beschwerde bereits die Herabsetzung des steuerbaren Gewinns auf Fr. 0.00 beantragt hat. Der Hauptantrag schliesst damit die Anerkennung der geschäftsmässig begründeten Aufwendungen im Betrag von Fr. 99'329.00 mit ein. Das mit dem Antrag in Ziffer 1 der Eingabe vom 10. März 2026 verfolgte Ziel wird bereits durch den Hauptantrag der Beschwerde erreicht. Ziffer 1 der Rechtsbegehren der Eingabe vom 10. März 2026 fehlt es damit an einem eigenständigen und schutzwürdigen Interesse.

Gleiches gilt für die Anträge gemäss Ziffer 2–4. Diese entsprechen – wenn auch anders formuliert – den Anträgen 1–3 der Beschwerde vom 17. Februar 2025 und stellen lediglich eine Wiederholung der bereits in der Beschwerde gestellten Anträge dar, womit es ihnen ebenfalls an einem selbständigen geschützten Interesse fehlt.

2.5

Nach den gemachten Ausführungen ist auf Ziffer 1 der Rechtsbegehren der Beschwerde vom 17. Februar 2025 sowie auf die Ziffern 1–4 der Stellungnahme vom 10. März 2026 nicht einzutreten.

3.

In der Duplik vom 22. Juli 2025 beantragt das KStA ergänzend zu den Anträgen in der Beschwerdeantwort, dass der steuerbare Reingewinn aufgrund der von der Beschwerdeführerin mit der Replik neu eingereichten Unterlagen eventualiter auf Fr. 1'692'890.00 festzusetzen sei.

Mit dem Eventualantrag zielt das KStA darauf ab, dass im Falle eines Eintretens auf den Hauptantrag der Beschwerdeführerin die neu eingereichten Unterlagen zu deren Gunsten berücksichtigt werden. Der Eventualantrag des KStA ist somit mit dem Hauptantrag der Beschwerdeführerin verknüpft. Da auf den Hauptantrag der Beschwerdeführerin jedoch mangels Begründung nicht eingetreten werden darf (siehe oben unter Erw. I/2.4.1), entfällt mit dem Nichteintretensentscheid die prozessuale Voraussetzung für die Behandlung des Eventualantrags (Einheit des Verfahrens; Urteil des Bundesgerichts 9D_1/2025 vom 27. Januar 2025, Erw. 2.2.5). Entsprechend ist auf den Eventualantrag des KStA nicht einzutreten.

4.

Die übrigen Prozessvoraussetzungen geben zu keinen Bemerkungen Anlass. Auf die form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde ist unter Vorbehalt der Erwägungen I/2 und I/3 einzutreten. Eingetreten wird somit nur auf den von der Beschwerdeführerin in Ziffer 2 der Rechtsbegehren ihrer Beschwerde gestellten Eventualantrag sowie auf den in Ziffer 3 gestellten Antrag betreffend die Kosten- und Entschädigungsfolgen.

II.

1.

Streitgegenstand bildet die Frage, ob das KStA im Einspracheentscheid vom 28. Januar 2022 die Aufrechnungen bezüglich der Liegenschaft V._____ genügend begründet hat und ob das KStA im Veranlagungsverfahren das Beschleunigungsgebot verletzt hat.

2.

2.1

Die Vorinstanz führt in ihrem Entscheid aus, dass das KStA die drei Aufrechnungen betreffend die Liegenschaft V._____ genügend begründet habe, auch wenn es nicht jede einzelne Rechnung aufgeführt habe.

Betreffend die Aufrechnungen von Fr. 535'000.00 aus der Steuerperiode 2010 und Fr. 141'000.00 aus der Steuerperiode 2011 habe das KStA dargelegt, welche Zahlungen an eine nahestehende Gesellschaft geprüft und wie die damit zusammenhängenden Belege beurteilt worden seien. Das KStA habe für jede Steuerperiode den Gesamtbetrag der eingereichten Rechnungsbelege genannt (Fr. 64'449.00 für die Steuerperiode 2010 und Fr. 145'177.00 für die Steuerperiode 2011). Weiter habe es dargelegt, dass es für die Steuerperiode 2010 alle eingereichten Rechnungsbelege anerkenne, während es für die Steuerperiode 2011 die nicht anerkannten Rechnungsbelege aufgeführt habe (Fr. 7'883.00 und Fr. 128'620.00). Daraus haben sich die abgerundeten Aufrechnungen von Fr. 535'000.00 für die Steuerperiode 2010 (Fr. 600'000.00 abzüglich Fr. 64'449.00) und Fr. 141'000.00 für die Steuerperiode 2011 (Fr. 150'000.00 abzüglich Fr. 8'674.00) ergeben.

Betreffend die Aufrechnung von Fr. 1'493'000.00 habe das KStA die im Veranlagungsverfahren eingereichten Unterlagen gewürdigt und den Gesamtbetrag der eingereichten Belege genannt (Fr. 99'329.00). Weiter habe es den von ihm anerkannten Betrag (Fr. 6'279.00) aufgeführt. Aus dem im Liegenschaftskonto aktivierten Betrag von Fr. 1'500'000.00 und den anerkannten Rechnungen im Gesamtbetrag von Fr. 6'279.00 habe sich die abgerundete Aufrechnung von Fr. 1'493'000.00 ergeben.

2.2

Die Beschwerdeführerin begründet eine Verletzung des rechtlichen Gehörs damit, dass die Vorinstanz zu Unrecht festgehalten habe, dass das KStA die drei Aufrechnungen betreffend die Liegenschaft V._____ genügend begründet habe. Indem das KStA nicht dargelegt habe, auf welche Belege sich die Aufrechnungen stützen, habe es die Begründungspflicht verletzt. Die Aufrechnungen beträfen eine Vielzahl an Rechnungen und Investitionen, die sich über mehrere Jahre erstrecken würden. Der Beschwerdeführerin sei es deshalb nicht möglich gewesen, den Einspracheentscheid in Kenntnis der vollen Sachlage anzufechten. Eine derart schwere Verletzung der Begründungspflicht stelle eine nicht heilbare Gehörsverletzung dar, weshalb der Rekursentscheid aufzuheben und die Sache zur Begründung und zum Neuentscheid an das KStA zurückzuweisen sei.

In der Replik führt sie ergänzend aus, dass sich die Vorinstanz weder mit der Abweichung von der Einschätzung des Kantons J._____ noch mit der Veranlagung des Kantons K._____ auseinandergesetzt habe. Ebenso

habe die Vorinstanz unterlassen zu prüfen, ob neben einer schwerwiegenden Verletzung der Verfahrenspflichten eine interkantonale Doppelbesteuerung resultiere.

2.3

Das KStA hält dem zusammenfassend entgegen, dass keine Gehörsverletzung vorliege. Es obliege der Beschwerdeführerin als Steuerpflichtige, steuermindernde Tatsachen nachzuweisen und detailliert zu behaupten. Die Vorinstanz habe deshalb zurecht festgestellt, dass keine Gehörsverletzung vorliege. Eine Rückweisung würde vorliegend zu einem formalistischen Leerlauf führen, da die Vorinstanz den Sachverhalt bereits umfassend gewürdigt habe und das KStA sich der Würdigung der Vorinstanz anschliesse.

2.4

Der Anspruch auf rechtliches Gehör gemäss § 21 VRPG sowie Art. 29 Abs. 2 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (BV; SR 101) und § 22 Abs. 1 der Verfassung des Kantons Aargau vom 25. Juni 1980 (KV; SAR 110.000) dient einerseits der Sachaufklärung, andererseits stellt er ein persönlichkeitsbezogenes Mitwirkungsrecht beim Erlass eines Entscheids dar, der in die Rechtsstellung einer Einzelperson eingreift. Dazu gehört auch das Recht auf Begründung eines Entscheids. Das Recht auf Begründung vermittelt den Parteien den Anspruch, dass die Behörden ihre Vorbringen tatsächlich hören, sorgfältig und ernsthaft prüfen und in der Entscheidungsfindung berücksichtigen (BGE 129 I 232, Erw. 3.2). Die Begründungspflicht wird jedoch nicht bereits dadurch verletzt, dass sich die Entscheidbehörde nicht mit allen Parteistandpunkten einlässlich auseinandersetzt und jedes einzelne Vorbringen ausdrücklich widerlegt. Die Behörde darf sich auf die für den Entscheid wesentlichen Argumente beschränken. Der Begründungspflicht ist Genüge getan, wenn der Betroffene über die Tragweite des Entscheids Rechenschaft ablegen und ihn in voller Kenntnis der Sache gegebenenfalls anfechten kann (BGE 148 III 30, Erw. 3.1).

Da der Anspruch auf rechtliches Gehör formeller Natur ist, führt dessen Verletzung grundsätzlich ungeachtet der materiellen Begründetheit des Rechtsmittels zur Gutheissung desselben sowie zur Aufhebung des angefochtenen Entscheids (BGE 137 I 195, Erw. 2.2 mit Hinweisen). Dieser Grundsatz gilt jedoch nicht absolut. Eine nicht besonders schwerwiegende Verletzung des rechtlichen Gehörs kann ausnahmsweise als geheilt gelten, wenn die betroffene Person die Möglichkeit erhält, sich vor einer Rechtsmittelinstanz zu äussern, die sowohl den Sachverhalt als auch die Rechtslage frei überprüfen kann (Urteil des Bundesgerichts 2C_152/2020 vom 18. Juni 2020, Erw. 2.3 mit Hinweisen; BGE 142 II 218, Erw. 2.8.1). Mit anderen Worten muss die Gewährung des rechtlichen Gehörs von der Rechtsmittelinstanz nachgeholt werden (KIENER / KÄLIN / WYTTENBACH,

Grundrechte, 4. Aufl. 2024, N 2096 zu § 40). Darüber hinaus ist unter dieser Voraussetzung selbst bei einer schwerwiegenden Verletzung des Anspruchs auf rechtliches Gehör eine Heilung möglich, wenn und soweit die Rückweisung zu einem formalistischen Leerlauf und damit das Verfahren unnötig verzögern würde, was mit dem (der Anhörung gleichgestellten) Interesse der betroffenen Partei an einer beförderlichen Beurteilung der Sache nicht zu vereinbaren wäre (BGE 137 I 195, Erw. 2.3.2 mit Hinweisen). Die Heilung eines allfälligen Mangels soll jedoch die Ausnahme bleiben (BGE 127 V 431, Erw. 3d/aa).

2.5

2.5.1

Soweit die Beschwerdeführerin vorbringt, die Vorinstanz habe sich nicht mit den abweichenden Veranlagungen aus den Kantonen J._____ und K._____ auseinandergesetzt, so ist dem entgegenzuhalten, dass im vorinstanzlichen Verfahren lediglich strittig war, ob das KStA im Einspracheentscheid die vorgenommenen Aufrechnungen betreffend die Liegenschaft V._____ genügend begründet hat (Erw. 2.2.1 des vorinstanzlichen Entscheids; Ziff. 3 des Rekurses). Die Beschwerdeführerin hat weder in der Einsprache noch im Rekurs vorgebracht, dass die Veranlagung im Kanton Aargau von denjenigen aus dem Kanton J._____ und Kanton K._____ abweiche und die Abweichung begründet werden müsse. Somit bestand weder für das KStA noch für die Vorinstanz Anlass, darauf einzugehen.

Die Rüge, die Vorinstanz habe nicht geprüft, ob eine interkantonale Doppelbesteuerung vorliege, erweist sich als haltlos. Die Vorinstanz ist in Erwägung 10 auf die diesbezüglichen Rügen und die durch das KStA vorgenommene Steuerauscheidung eingegangen. Ob und inwiefern diese Ausführungen zutreffen, ist nicht Streitgegenstand.

Somit gilt es nachfolgend noch zu prüfen, ob das KStA die vorgenommenen Aufrechnungen betreffend die Liegenschaft V._____ im Einspracheentscheid genügend begründet hat.

2.5.2

Die erste durch das KStA vorgenommene Aufrechnung betreffend die Liegenschaft V._____ betrifft einen Betrag in Höhe von Fr. 535'000.00 aus der Steuerperiode 2010. Das KStA legte im Einspracheentscheid dar, dass es die geschäftsmässige Begründetheit einer Zahlung von Fr. 600'000.00 an die B._____ AG untersuchte, welche auf dem Konto "16602 Immo [...] V._____, Investitionen" verbucht wurde. Für die Beschwerdeführerin war somit nachvollziehbar, um welche Zahlung es sich handelte, zumal im erwähnten Konto in der Steuerperiode 2010 nur eine Zahlung über Fr. 600'000.00 verbucht wurde.

Das KStA nennt weiter auf Seite 5 des Einspracheentscheids vom 28. Januar 2022 den Gesamtbetrag der für die Steuerperiode eingereichten Belege (Fr. 64'449.00). Es trifft zu, dass das KStA die Belege nicht einzeln aufgeführt hat. Dies war jedoch nicht notwendig, da das KStA alle eingereichten Belege als geschäftsmässig begründet erachtet und dies ausdrücklich im Einspracheentscheid festhält. Da die Beschwerdeführerin diese Belege selbst eingereicht hat und das KStA den Gesamtbetrag der Belege genannt hat sowie festgehalten hat, dass es alle eingereichten Belege anerkenne, war für die Beschwerdeführerin ohne Weiteres nachvollziehbar, wie die Aufrechnung von Fr. 535'000.00 zustande kam (Differenz zur verbuchten Position von Fr. 600'000.00).

2.5.3

Die zweite Aufrechnung betreffend die Liegenschaft V. _____ betrifft einen Betrag in Höhe von Fr. 141'000.00 aus der Steuerperiode 2011. Das KStA führt im Einspracheentscheid aus, dass es diesbezüglich Rechnungsbelege von insgesamt Fr. 145'177.00 berücksichtigt habe. Im Steuerordner 2011 finden sich unter dem Register Nr. 2 "[...]" insgesamt sieben Rechnungsbelege, die in der gerundeten Summe dem genannten Betrag von Fr. 145'177.00 entsprechen. Somit war für die Beschwerdeführerin nachvollziehbar, welche Belege das KStA für die Aufrechnung berücksichtigte. Darüber hinaus führte das KStA aus, dass es die Gebührenrechnung der Gemeinde V. _____ für die Baubewilligungsverfahren und für den Anschluss an die öffentliche Wasserversorgung nicht anerkenne, weil diese bereits separat verbucht worden seien. Somit war für die Beschwerdeführerin ebenfalls nachvollziehbar, dass das KStA die übrigen fünf Rechnungsbelege als geschäftsmässig begründeten Aufwand anerkannte. Addiert man diese fünf Rechnungsbelege, so ergibt sich daraus eine Summe von Fr. 8'673.95. Dieser Betrag entspricht jenem, den das KStA im Einspracheentscheid aufgeführt und als geschäftsmässig begründet anerkannt hat. Für die Beschwerdeführerin war somit ohne Weiteres nachvollziehbar, wie die Aufrechnung zustande kam, ohne dass das KStA jeden Beleg einzeln aufführen musste. Für die Begründung genügte es, dass das KStA den Gesamtbetrag aller berücksichtigten Rechnungen nannte (Fr. 145'177.00) und dann ausführte, welche Rechnungsbelege es als nicht geschäftsmässig begründet erachtete. Im Umkehrschluss ergibt sich daraus, dass alle anderen Belege vom KStA akzeptiert wurden. Welche Belege darunter fallen, konnte die Beschwerdeführerin aufgrund der geringen Anzahl an infrage kommenden Belegen mit wenig Aufwand nachvollziehen, zumal sie diese selbst eingereicht hat.

2.5.4

Hinsichtlich der dritten Aufrechnung hat die Beschwerdeführerin dem KStA zum Nachweis der gebildeten passiven Rechnungsabgrenzung von Fr. 1,5 Mio. per Ende des Geschäftsjahres 2012 einen Ordner mit unsortierten Rechnungsbelegen und anderen Unterlagen eingereicht. Im

Einspracheentscheid beziffert das KStA den Gesamtbetrag aller eingereichten Unterlagen, welche die formellen Anforderungen an einen Beleg erfüllen und der Liegenschaft V._____ zugeordnet werden konnten, auf Fr. 99'329.00. Dabei handelt es sich offensichtlich um einen redaktionellen Fehler. Im Ordner zur Steuerperiode 2012 finden sich unter dem Register Nr. 4 "[...]" insgesamt 17 Rechnungsbelege. Die Gesamtsumme dieser Rechnungsbelege beträgt Fr. 105'608.30. Bei dem vom KStA im Einspracheentscheid aufgeführten Gesamtbetrag von Fr. 99'329.00 handelt es sich nicht um den Gesamtbetrag der durch die Beschwerdeführerin eingereichten Rechnungsbelege, sondern um den Gesamtbetrag sämtlicher Rechnungen, die das KStA als nicht geschäftsmässig begründet erachtet hat. Entsprechend hat das KStA die Differenz, namentlich gerundet Fr. 6'279.00 (Fr. 105'608.30 abzüglich Fr. 99'329.00), als geschäftsmässig begründeter Aufwand zum Abzug zugelassen.

Auch wenn das KStA im Einspracheentscheid einen falschen Gesamtbetrag aller eingereichten Rechnungen festgehalten hat, war für die Beschwerdeführerin nachvollziehbar, welche Rechnungen das KStA letztendlich als nicht geschäftsmässig begründet erachtet. Einerseits kommen insgesamt nur 17 Rechnungen in Frage, die das KStA berücksichtigen konnte und die von der Beschwerdeführerin selbst eingereicht wurden. Andererseits führt das KStA im Einspracheentscheid die Rechnungen auf, welche es als nicht geschäftsmässig begründet erachtet. Im Einspracheentscheid verweist das KStA explizit auf die Honorarnote der I._____ sowie auf die Rechnungen der C._____ GmbH und der H._____ GmbH und legt dar, dass es diese Rechnungen als nicht geschäftsmässig begründet erachtet. Dabei handelt es sich um zwölf der insgesamt 17 Rechnungsbelege. Damit war für die Beschwerdeführerin nachvollziehbar, dass die übrigen fünf Rechnungsbelege, die im Einspracheentscheid nicht explizit aufgeführt wurden, vom KStA als Nachweis für geschäftsmässig begründeten Aufwand anerkannt wurden. Addiert man diese übrigen fünf Rechnungsbelege (Rechnung der D._____ AG vom 3. Juli 2012, zwei Rechnungen der E._____ AG vom 1. Oktober 2012, Rechnung der F._____ AG vom 1. März 2012 und Rechnung der G._____ GmbH vom 25. Mai 2012), so ergibt das einen Betrag von Fr. 6'278.30. Dieser Betrag entspricht der Differenz aller eingereichten Belege (Fr. 105'608.30) abzüglich der nicht anerkannten Rechnungsbelege (Fr. 99'329.00). Für die Beschwerdeführerin war damit nachvollziehbar, welche Belege in die anerkannte Summe von (aufgerundet) Fr. 6'279.00 eingeflossen sind.

2.6

Nach den gemachten Ausführungen hat das KStA die Überlegungen, von denen es sich hat leiten lassen, kurz dargelegt und die Aufrechnung genügend begründet. Es liegt keine Gehörsverletzung vor. Damit kann offenbleiben, ob die Vorinstanz die angebliche Gehörsverletzung allenfalls geheilt

hat. Die Rüge erweist sich als unbegründet und die Beschwerde ist diesbezüglich abzuweisen.

3.

3.1

Die Beschwerdeführerin begründet ihren Eventualantrag auf Rückweisung an das KStA weiter damit, dass das KStA widersprüchlich vorgegangen sei. Es habe zunächst mehr als acht Jahre mit der Veranlagung gewartet, um dann Rechnungen für sämtliche Liegenschaften für sieben Steuerperioden auf einmal zu verlangen. Der Beschwerdeführerin sei hingegen nur ein kurzer Zeitraum eingeräumt worden, um die Unterlagen zusammenzustellen. Das KStA habe mehrere Aufrechnungen im Gesamtbetrag von Fr. 3 Mio. vorgenommen, welche jedoch im Einspracheverfahren um mehr als Fr. 1 Mio. reduziert worden seien. Dieses Verhalten verstosse gegen den Grundsatz von Treu und Glauben.

3.2

Das KStA bringt diesbezüglich vor, dass die Beschwerdeführerin nicht ausführe, welches berechnete Vertrauen verletzt worden sei und weshalb dies eine Rückweisung rechtfertige.

3.3

Gemäss Art. 9 BV hat jede Person Anspruch darauf, von den staatlichen Organen nach Treu und Glauben behandelt und in ihrem berechtigten Vertrauen gegenüber den Behörden geschützt zu werden. Aus Art. 9 BV geht als Teilgehalt hervor, dass sich staatliche Akteure im Rechtsverkehr widerspruchsfrei, d. h. in sich kohärent, verhalten. Art. 9 BV ist verletzt, wenn Behörden von einem verbindlich eingenommenen Standpunkt ohne sachliche Rechtfertigung abweichen und dem Einzelnen dadurch ein Nachteil entsteht (KIENER / KÄLIN / WYTENBACH, Grundrechte, 4. Aufl., 2024, N 1714 zu § 33).

3.4

Aus den Akten geht hervor, dass die Steuererklärung 2012 der Beschwerdeführerin am 23. Dezember 2013 beim KStA eingegangen ist. Gemäss den vorliegenden Akten hat das KStA am 21. April 2021 ergänzende Unterlagen zur Steuererklärung 2012 bei der Beschwerdeführerin einverlangt. Das KStA hat damit – mit Ausnahme der Schreiben zur Verjährungsunterbrechung – erst sieben Jahre und vier Monate nach Eingang der Steuererklärung eine erste Veranlagungshandlung vorgenommen. Die Beschwerdeführerin kann daraus allerdings nicht ableiten, dass ihr ein ähnlich langer Zeitraum zur Verfügung stehen muss, um die angeforderten Unterlagen einzureichen. Das KStA setzte der Beschwerdeführerin mit Schreiben vom 21. April 2021 eine Frist von 30 Tagen, um Unterlagen zu den Steuerperioden 2009–2014 nachzureichen. Am 29. Juni 2021 reichte die Beschwerdeführerin unter Inanspruchnahme einer Fristverlängerung die Unterlagen

schliesslich nach. Inwiefern sich das KStA damit widersprüchlich verhalten haben soll, ist nicht ersichtlich und wird von der Beschwerdeführerin nicht substantiiert dargelegt. Die Beschwerdeführerin hatte rund zwei Monate Zeit, um die Unterlagen nachzureichen, was ihr offensichtlich genügte, da sie gemäss den vorliegenden Akten keine weitere Fristverlängerung beantragte. Eine Verletzung des Grundsatzes von Treu und Glauben durch das KStA aufgrund widersprüchlichen Verhaltens ist nicht ersichtlich.

Ebenso wenig stellt es ein widersprüchliches Verhalten dar, dass das KStA den steuerbaren Reingewinn in der Steuerveranlagung der Kantons- und Gemeindesteuern 2012 auf Fr. 2'786'926.00 festsetzte und diesen im Einspracheentscheid vom 28. Januar 2022 auf Fr. 1'813'510.00 reduzierte. Das KStA veranlagte die Kantons- und Gemeindesteuern 2012 aufgrund der eingereichten Unterlagen. Die Beschwerdeführerin hat erst im Einspracheverfahren weitere Unterlagen eingereicht, welche eine Reduktion des steuerbaren Reingewinns zur Folge hatten (ein Beleg für die geschäftsmässige Begründetheit der Zahlung von Fr. 652'416.00 an die J._____ AG und die öffentlich beurkundete Kaufpreisreduktion von Fr. 550'000.00 betreffend die Liegenschaft X._____). Entsprechend verfügte das KStA im Veranlagungsverfahren noch nicht über diese Unterlagen. Dass das KStA im Gegensatz zum Einspracheentscheid die Beschwerdeführerin um Fr. 973'416.00 zu hoch veranlagte, stellt damit kein widersprüchliches Verhalten dar, sondern ist auf das Versäumnis der Beschwerdeführerin, die geforderten Unterlagen rechtzeitig einzureichen, zurückzuführen.

3.5

Nach den gemachten Ausführungen hat das KStA den Grundsatz von Treu und Glauben nicht verletzt. Die Rüge erweist sich als unbegründet und die Beschwerde ist in diesem Punkt abzuweisen.

4.

4.1

Die Beschwerdeführerin rügt schliesslich eine Verletzung des Beschleunigungsgebots. Nach Einreichung der Steuererklärung 2012 sei das KStA während mehr als acht Jahren untätig geblieben. Dadurch habe es im Veranlagungsverfahren das Beschleunigungsgebot verletzt. Dies stelle einen schwerwiegenden Verfahrensmangel dar. Es sei offenkundig, dass mit zunehmendem Zeitablauf die vollständige Einreichung sämtlicher Transaktionsdetails mit höchstem Detaillierungsgrad zunehmen erschwert werde.

4.2

Das KStA wendet diesbezüglich ein, dass die Beschwerdeführerin im Rekurs vorgebracht habe, dass der Kanton Aargau abzuwarten habe, bis der Kanton J._____ die Ausscheidung erstellt habe. Damit verhalte sie sich widersprüchlich, wenn nicht rechtsmissbräuchlich, wenn sie nun geltend mache, dass das Beschleunigungsgebot verletzt sei. Im Weiteren sei nicht

ersichtlich, inwiefern eine Verletzung des Beschleunigungsgebots zu einer Rückweisung führen soll.

4.3

Das Verbot der Rechtsverzögerung gemäss Art. 29 Abs. 1 BV schützt die Verfahrensbeteiligten vor der Verzögerung und Verschleppung ihrer Angelegenheit durch die angerufene Behörde und verlangt, dass das Verfahren innerhalb angemessener Frist zum Abschluss kommt; es enthält also ein entsprechendes Beschleunigungsgebot (KIENER / KÄLIN / WYTTEBACH, Grundrechte, 4. Aufl., 2024, N 2050 f. zu § 40). Das Rechtsverzögerungsverbot ist verletzt, wenn ein Entscheid nicht innerhalb der verfahrensrechtlich vorgeschriebenen Frist oder – bei Fehlen einer solchen – innerhalb einer Frist, die nach der Art des Falles und allen anderen Umständen angemessen erscheint, getroffen wird (BGE 144 I 318, Erw. 7.1).

4.4

Die Steuererklärung 2012 der Beschwerdeführerin ging beim KStA am 23. Dezember 2013 ein. Abgesehen von den Schreiben zur Verjährungsunterbrechung nahm das KStA erst am 21. April 2021 die erste Veranlagungshandlung vor, in dem es die Beschwerdeführerin aufforderte, Unterlagen zu den Steuerperioden 2008–2014 einzureichen. Das Verwaltungsgericht hat in den Urteilen WBE.2025.62 vom 24. April 2025 und WBE.2024.432 vom 29. Januar 2025 erwogen, dass das KStA betreffend die Veranlagungen der Kantons- und Gemeindesteuern 2009 und 2010 der Beschwerdeführerin das Beschleunigungsgebot verletzt habe. Im vorliegenden Beschwerdeverfahren betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern 2012 hat das KStA nach Eingang der Steuererklärung 2012 immer noch rund sieben Jahre und vier Monate die Veranlagung nicht aktiv vorangetrieben. Diese lange Untätigkeit lässt sich nicht mit der vom KStA angeführten Begründung rechtfertigen, man habe zuerst die Steuerveranlagung bzw. -ausscheidung des Hauptsitzes (Kanton J._____) abwarten wollen. Das KStA hat deshalb das in Art. 29 Abs. 1 BV verankerte Beschleunigungsgebot verletzt, das in Verfahren vor Gerichts- und Verwaltungsinstanzen den Anspruch auf Beurteilung innert angemessener Frist gewährt. Inwiefern diese Verletzung des Beschleunigungsgebots bei den Verfahrenskosten zu berücksichtigen ist, wird in den nachfolgenden Erwägungen erörtert.

5.

Zusammenfassend erweist sich die Beschwerde insofern als begründet, als das KStA im Veranlagungsverfahren betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern 2012 das Beschleunigungsgebot verletzt hat, was jedoch nicht zu einer Aufhebung des angefochtenen Entscheids führen kann, sondern lediglich im Dispositiv festzustellen und bei der Kostenverlegung zu berücksichtigen ist. Im Übrigen erweist sich die Beschwerde als unbegründet und ist abzuweisen, soweit darauf eingetreten wird.

III.

Im Beschwerdeverfahren sind die Verfahrenskosten nach Massgabe des Unterliegens und Obsiegens auf die Parteien zu verlegen (§ 189 Abs. 1 StG). Gleiches gilt für die Parteikosten (§ 189 Abs. 2 StG; § 32 Abs. 2 VRPG). Den Behörden werden Verfahrenskosten nur auferlegt, wenn sie schwerwiegende Verfahrensmängel begangen oder willkürlich entschieden haben (§ 31 Abs. 2 VRPG).

Vorliegend unterliegt die Beschwerdeführerin zu weiten Teilen. Einzig die Rüge, das Beschleunigungsgebot sei verletzt worden, erweist sich als begründet, womit zwischen dem materiellen Unterliegen und dem verfahrensrechtlichen Obsiegen zu differenzieren ist.

Durch die Verletzung des Beschleunigungsgebots im Veranlagungsverfahren sind der Beschwerdeführerin keine unmittelbaren Nachteile entstanden. Die Beschwerdeführerin macht dazu einzig geltend, dass ihr durch den zunehmenden Zeitablauf die vollständige Einreichung sämtlicher Transaktionsdetails erschwert worden sei. Dieses Vorbringen überzeugt jedoch nicht. Die Beschwerdeführerin ist verpflichtet, alle steuerrelevanten und geschäftlichen Unterlagen während mindestens zehn Jahren aufzubewahren (Art. 958f des Bundesgesetzes betreffend die Ergänzung des Schweizerischen Zivilgesetzbuchs (Fünfter Teil: Obligationenrecht) vom 30. März 1911 [OR; SR 220], Art. 126 Abs. 2 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 [DBG; SR 642.11]). Entsprechend musste die Beschwerdeführerin die Unterlagen auch noch sieben Jahre und vier Monate nach der Einreichung der Steuererklärung dem KStA vorweisen können. Das teilweise Obsiegen der Beschwerdeführerin erscheint daher im Verhältnis zum gesamten Streitgegenstand als geringfügig, womit sich eine Kostenausscheidung nicht rechtfertigt.

Im Gegensatz zu den Beschwerdeverfahren WBE.2025.62 und WBE.2024.432 rechtfertigt es sich ebenfalls nicht, dem KStA aufgrund schwerwiegender Verfahrensmängel Verfahrenskosten aufzuerlegen. Im Verfahren WBE.2024.432 hatte die Verletzung des Beschleunigungsgebots durch das KStA zur Folge, dass betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern 2009 die absolute Veranlagungsverjährung eintrat und im Verfahren WBE.2025.62, dass die absolute Veranlagungsverjährung unmittelbar bevorstand. Im vorliegenden Beschwerdeverfahren ist die absolute Veranlagungsverjährung weder eingetreten noch steht diese unmittelbar bevor. Damit wiegt die Verletzung des Beschleunigungsgebots durch das KStA betreffend die Veranlagung der Kantons- und Gemeindesteuern 2012 nicht schwer. Hinzu kommt, dass im vorliegenden Beschwerdeverfahren keine Verletzung des rechtlichen Gehörs durch das KStA festgestellt wurde. In den Beschwerdeverfahren WBE.2025.62 und WBE.2024.432 auferlegte das Verwaltungsgericht dem KStA die ganzen Verfahrenskosten, da dieses einerseits unterlegen ist und andererseits die Verfahrensmängel insgesamt

schwer wogen. Eine Verletzung des rechtlichen Gehörs wurde im Verfahren WBE.2024.432 summarisch für den Fall geprüft, dass die Veranlagungsverjährung nicht eingetreten wäre. Insofern besteht ein Unterschied zum vorliegenden Beschwerdeverfahren, in dem gar keine Verletzung des rechtlichen Gehörs festgestellt wurde.

Zusammenfassend rechtfertigt es sich deshalb nicht, dem KStA die Verfahrenskosten aufzuerlegen. Ebenso ist keine Ausscheidung von Verfahrenskosten vorzunehmen, da die Beschwerdeführerin lediglich geringfügig obsiegte und ihr durch die Verletzung des Beschleunigungsgebots keine Nachteile entstanden sind. Die Beschwerdeführerin hat deshalb die gesamten Verfahrenskosten zu tragen.

In der Verwaltungsrechtspflege betragen die Staatsgebühren für das Verfahren vor dem Verwaltungsgericht Fr. 500.00 bis Fr. 30'000.00 (§ 20 Abs. 1 lit. b des Gebührendekrets vom 19. September 2023 [GebührD; SAR 662.110]). Innerhalb dieses Rahmens bemisst sich die Staatsgebühr nach dem Zeitaufwand und der Bedeutung der Sache (§ 5 Abs. 1 GebührD).

Ausgehend von einem Streitwert von rund Fr. 250'000.00 (Steuerdifferenz und Kosten des Rekursverfahrens) und unter Berücksichtigung der Tatsache, dass das Verfahren nicht vollständig durchgeführt werden musste, betragen die Verfahrenskosten Fr. 8'000.00 (§ 29 Abs. 1 VRPG; § 20 Abs. 1, 2 und 5 i. V. m. § 7 Abs. 1 GebührD). Parteikosten sind nicht zu ersetzen (§ 189 Abs. 2 StG).

Das Verwaltungsgericht erkennt:

1.

In teilweiser Gutheissung der Beschwerde wird festgestellt, dass im Veranlagungsverfahren betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern 2012 das Beschleunigungsgebot verletzt worden ist. Im Übrigen wird die Beschwerde abgewiesen, soweit darauf eingetreten wird.

2.

Die Kosten des verwaltungsgerichtlichen Beschwerdeverfahrens, bestehend aus einer Gerichtsgebühr von Fr. 8'000.00, sind von der Beschwerdeführerin zu bezahlen.

3.

Es werden keine Parteikosten ersetzt.

Zustellung an:
die Beschwerdeführerin (Vertreterin und persönlich)
das Kantonale Steueramt
die Eidgenössische Steuerverwaltung

Mitteilung an:
das Spezialverwaltungsgericht, Abt. Steuern

Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten

Dieser Entscheid kann wegen Verletzung von Bundesrecht, Völkerrecht, kantonalen verfassungsmässigen Rechten sowie interkantonalem Recht innert **30 Tagen** seit der Zustellung mit **Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten** beim **Schweizerischen Bundesgericht**, Schweizerhofquai, 6004 Luzern, angefochten werden. Die Frist steht still vom 7. Tag vor bis und mit 7. Tag nach Ostern, vom 15. Juli bis und mit 15. August und vom 18. Dezember bis und mit 2. Januar. Die unterzeichnete Beschwerde muss das Begehren, wie der Entscheid zu ändern sei, sowie in gedrängter Form die Begründung, inwiefern der angefochtene Akt Recht verletzt, mit Angabe der Beweismittel enthalten. Der angefochtene Entscheid und als Beweismittel angerufene Urkunden sind beizulegen (Art. 82 ff. des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesgericht [Bundesgerichtsgesetz, BGG; SR 173.110]).

Aarau, 3. Juli 2026

Verwaltungsgericht des Kantons Aargau

2. Kammer

Vorsitz:

Gerichtsschreiber:

J. Huber

Hössle