Bundesgericht
Tribunal fédéral
Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}

2C 961/2014

Urteil vom 8. Juli 2015

II. öffentlich-rechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Zünd, Präsident,
Bundesrichter Seiler, Haag,
Gerichtsschreiberin Mayhall.

Verfahrensbeteiligte
A._____,
Beschwerdeführerin,
vertreten durch Rechtsanwalt Dieter Egloff.

gegen

Kantonales Steueramt Aargau,
Beschwerdegegner,

Gemeinderat U._____.

Gegenstand
Kantons- und Gemeindesteuern 2001 - 2005,

Beschwerde gegen das Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Aargau, 2. Kammer,
vom 11. September 2014.

Sachverhalt:

A.

A._____ reichte mit Schreiben vom 14. Dezember 2009 bei der Steuerkommission U._____ (Steuerkommission) ein Herabsetzungsgesuch gemäss § 56 des Steuergesetzes des Kantons Aargau vom 15. Dezember 1998 (StG/AG) ein. Sie beantragte, die definitiven Steuerveranlagungen für Kantons- und Gemeindesteuern 1999 bis 2007 seien aufzuheben und um total Fr. 1'599'801.20 herabzusetzen.

Die Steuerkommission hiess das Revisionsgesuch mit Beschluss vom 2. September 2011 betreffend die Steuerveranlagungen 1999 und 2000 gut und setzte diese Beträge herab; im Übrigen wurde das Gesuch abgewiesen. Auf Einsprache der Steuerpflichtigen hin setzte die Steuerkommission auch die Steuerbeträge der Steuerperioden 2006 und 2007 herab, wies das Gesuch im Übrigen jedoch ebenfalls ab.

B.

Gegen diesen Einspracheentscheid gelangte A._____ mit Rekurs an das Spezialverwaltungsgericht des Kantons Aargau. Dieses hob den Einspracheentscheid der Steuerkommission betreffend die Steuerperioden 2001 bis 2005 auf und wies die Angelegenheit zur materiellen Prüfung der Herabsetzungsbegehren zurück. In Gutheissung der Beschwerde der kantonalen Steuerverwaltung hob das Verwaltungsgericht des Kantons Aargau mit Urteil vom 11. September 2014 das angefochtene vorinstanzliche Urteil auf und stellte fest, dass die Steuerkommission auf die Herabsetzungsgesuche für die Jahre 2001 bis 2005 nicht hätte eintreten dürfen.

C.

Mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten vom 20. Oktober 2014 beantragt A._____, das angefochtene Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Aargau vom 11. September 2014 sei kostenfällig aufzuheben und die Kantons- und Gemeindesteuern seien für die Steuerperioden 2001-2005 gemäss den angegebenen Beträgen herabzusetzen. Eventualiter sei das angefochtene vorinstanzliche Urteil aufzuheben und die Sache sei zur Neuentscheidung an die Vorinstanz zurückzuweisen.

Die Vorinstanz und die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) haben auf eine Vernehmlassung verzichtet. Das kantonale Steueramt schliesst auf Beschwerdeabweisung. In einer weiteren Eingabe hält die Beschwerdeführerin vollumfänglich an ihren Anträgen fest.

Erwägungen:

1.

1.1. Die Beschwerdeführerin hat frist- (Art. 100 Abs. 1 BGG) und formgerecht (Art. 42 BGG) eine Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten eingereicht. Sie richtet sich gegen einen nicht unter den Ausschlussgrund von Art. 83 lit. m BGG fallenden Endentscheid (Art. 90 BGG) einer letzten kantonalen Instanz auf dem Gebiet der direkten Kantons- und Gemeindesteuern. Die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten ist zulässig (Art. 82 lit. a, Art. 86 Abs. 1 lit. d BGG in Verbindung mit Art. 73 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990 [StHG; SR 642.14]).

1.2. Die Beschwerdeführerin hat am vorinstanzlichen Verfahren teilgenommen, ist durch das angefochtene Urteil besonders berührt und hat ein schutzwürdiges Interesse an dessen Aufhebung. Sie ist zur Beschwerdeführung legitimiert (Art. 89 Abs. 1 BGG). Auf die Beschwerde ist einzutreten.

1.3. Streitgegenstand im Beschwerdeverfahren vor Bundesgericht kann indessen nur sein, was bereits Gegenstand des vorinstanzlichen Verfahrens war oder richtigerweise hätte sein sollen (BGE 136 II 457 E. 4.2 S. 463; 133 II 35 E. 2 S. 38; Urteil 2C 961/2013 vom 29. April 2014 E. 3.3). Der angefochtene Entscheid beschränkt sich auf die Frage, ob das Gesuch der Beschwerdeführerin um Herabsetzung der Kantons- und Gemeindesteuern der Steuerperioden 2001-2005 fristgerecht gestellt und somit von der Steuerkommission materiell hätte behandelt werden müssen; er enthält auch nicht eventualiter oder subsidiär Ausführungen dazu, ob die Herabsetzung materiell begründet ist. Streitgegenstand des bundesgerichtlichen Beschwerdeverfahrens bildet demzufolge das Fristerfordernis als Eintretensvoraussetzung auf Herabsetzungsgesuche für die Steuerperioden 2001-2005. Soweit die Anträge in der Beschwerdeschrift an das Bundesgericht über diesen Streitgegenstand hinausgehen, ist darauf nicht einzutreten.

1.4. Mit der Beschwerde können Rechtsverletzungen nach Art. 95 und Art. 96 BGG geltend gemacht werden. Das Bundesgericht wendet das Recht von Amtes wegen an (Art. 106 Abs. 1 BGG), doch prüft es, unter Berücksichtigung der allgemeinen Rüge- und Begründungspflicht (Art. 42 Abs. 1 und 2 BGG), grundsätzlich nur die geltend gemachten Vorbringen, sofern allfällige weitere rechtliche Mängel nicht geradezu offensichtlich sind (BGE 138 I 274 E. 1.6 S. 280 mit Hinweis). Die Verletzung von Grundrechten sowie von kantonalem und interkantonalem Recht untersucht es in jedem Fall nur insoweit, als eine solche Rüge in der Beschwerde präzise vorgebracht und begründet worden ist (Art. 106 Abs. 2 BGG; BGE 139 I 229 E. 2.2 S. 232; 134 II 244 E. 2.2

S. 246; 133 II 249 E. 1.4.2 S. 254).

Als spezialgesetzliche Bestimmung ermöglicht Art. 73 StHG dem Bundesgericht nicht nur die Prüfung der Vereinbarkeit der kantonalen Gesetzgebung mit den bundesrechtlichen Vorgaben des Steuerharmonisierungsgesetzes mit freier Kognition (wozu es sich bereits auf Art. 95 BGG stützen könnte), sondern, zur Herstellung der Konkordanz mit dem Bundesgesetz vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (SR 642.11; DBG), auch die freie Überprüfung der Auslegung und Anwendung von harmonisiertem kantonalem Gesetzesrecht. In den Bereichen, in denen das Steuerharmonisierungsgesetz den Kantonen einen gewissen Gestaltungsspielraum belässt oder keine Anwendung findet, beschränkt sich die Kognition des Bundesgerichts auf Willkür (BGE 134 II 207 E. 2 S. 210; 130 II 202 E. 3.1 S. 205 f.; Urteile 2C 693/2014 / 2C 694/2014 vom 4. März 2015 E. 2.1; 2C 153/2014 vom 4. September 2014 E. 1.2).

2.

Die Beschwerdeführerin rügt, das Herabsetzungsverfahren sei zwar gemäss der gesetzlichen Regelung (§ 56 Abs. 3 StG/AG in der für die Steuerperioden 2001 bis 2005 massgeblichen Fassung) im Revisionsverfahren durchzuführen. Die in § 202 StG/AG für eigentliche Revisionsverfahren vorgesehene relative Frist von 90 Tagen finde jedoch gemäss langjähriger und konstanter Praxis der kantonalen Steuerbehörde und -gerichte auf Herabsetzungsverfahren keine Anwendung; ihr Gesuch um Herabsetzung sei somit rechtzeitig gestellt worden und hätte materiell behandelt werden müssen. Durch die mit dem angefochtenen vorinstanzlichen Urteil vorgenommene Änderung der Praxis zum Fristerfordernis werde sie ohne sachlichen Grund schlechter behandelt als andere Steuerpflichtige, was gegen das Gebot der rechtsgleichen Behandlung (Art. 8 Abs. 1 BV) verstosse. Ohne Herabsetzung seien die veranlagten Steuern konfiskatorisch, was die Eigentumsgarantie (Art. 26 BV) in ihrer Ausprägung als Institutsgarantie und die verfassungsmässigen Grundsätze über die Allgemeinheit und Gleichmässigkeit der Besteuerung (Art. 127 BV) verletze. Zudem sei das angefochtene Urteil unzureichend begründet (Art. 29 Abs. 2 BV).

2.1. Gemäss § 56 Abs. 1 StG/AG werden die periodisch geschuldeten Einkommens- und Vermögenssteuern von Kanton, Gemeinde und Kirche auf Gesuch der steuerpflichtigen Person auf 70 % des Reineinkommens, jedoch höchstens auf die Hälfte der geschuldeten Vermögenssteuern, herabgesetzt. Die Herabsetzung wird nach § 56 Abs. 3 StG/AG in der für die kantonalen Rechtsmittelverfahren in zeitlicher Hinsicht massgeblichen Fassung (Urteil 1C 498/2008 vom 9. Juli 2009 E. 7) nach Eintritt der Rechtskraft der Veranlagung im Revisionsverfahren durchgeführt.

2.2. § 56 Abs. 1 StG/AG will verhindern, dass ein Steuerpflichtiger mehr Steuern bezahlt, als er Einkommen erzielt, was unter Umständen einer mit der Eigentumsgarantie (Art. 26 BV) nicht zu vereinbarenden konfiskatorischen Besteuerung gleichkommen könnte (WALTHER, in: Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 2014, N 1 zu § 56 StG/AG). Mit der Herabsetzung setzte der kantonale Gesetzgeber das an ihn gerichtete, aus der verfassungsrechtlichen Eigentumsgarantie fliessende Verbot der konfiskatorischen Besteuerung um (BGE 128 II 112 E. 10b/bb S. 126; 122 I 305 E. 7 S. 321 f.; 112 Ia 240 E. 6 S. 247; 106 Ia 342 E. 6a S. 348; 105 Ia 134 E. 3a S. 140 f.; Urteil 2C 277/2008 vom 26. September 2008 E. 4.1; vgl. dazu die Übersicht bei YERSIN, Les protections constitutionnelles et légales contre les impositions confiscatoires, in: Publications de l'Institut suisse de droit comparé, vol. 12, Zürich 1990, S. 271 ff. [zit. Impositions confiscatoires]; VALLENDER/HETTICH, in: St. Galler Kommentar zur Schweizerischen Bundesverfassung, 3. Aufl. 2014, N. 34 zu Art. 26 BV). Er wählte dazu das Mittel einer Belastungsobergrenze (RICHNER, Steuerliche Besonderheiten für natürliche Personen in der Schweiz, in: ASA 77 S. 201 ff., S. 211).

2.3. Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung beurteilt sich die Frage, ob eine konfiskatorische Besteuerung vorliegt, nicht alleine nach dem Steuertarif, sondern unter Berücksichtigung des Steuersatzes, der Bemessungsgrundlage, der Dauer der Massnahme, der relativen Tiefe des fiskalischen Eingriffs, der Kumulation mit anderen Abgaben sowie der Möglichkeit der Überwälzung der Steuer (BGE 128 II 112 E. 10b/bb S. 126; 105 Ia 134 E. 3a S. 141; Urteil 2C 277/2008 vom 26. September 2008 E. 4.1; YERSIN, Impositions confiscatoires, S. 277 f.). Angesichts der Tarifautonomie, welche den Kantonen auf dem Gebiet der direkten Steuern zukommt

(Art. 3, Art. 47 Abs. 2, Art. 129 Abs. 2 BV; BGE 133 I 206 E. 5 S. 214 f.), stellt die gesetzgeberische Lösung des Kantons Aargau nur eine von zahlreichen Möglichkeiten dar, die Belastung von Einkommen und Vermögen mit kantonalen und kommunalen Steuern zu begrenzen (vgl. dazu die Übersicht bei RICHNER, a.a.O., S. 209 ff.). Art. 26 BV enthält keine Verpflichtung des kantonalen Gesetzgebers, einen Sondertarif in Form einer Belastungsobergrenze einzuführen. Die Bundesgesetzgebung überlässt es den Kantonen, das verfassungsrechtliche Verbot der konfiskatorischen Besteuerung in Ausschöpfung ihrer
Finanzautonomie (Art. 47 Abs. 2 BV) umzusetzen.

3.

3.1. Über die Einführung einer Belastungsobergrenze (§ 56 Abs. 1 StG/AG) hinaus hat der Kanton Aargau in § 56 Abs. 3 StG/AG auch festgehalten, dass die Geltendmachung dieser Obergrenze im Revisionsverfahren zu erfolgen habe. Nach Eintritt der formellen Rechtskraft kann somit unter den Voraussetzungen von § 56 Abs. 1 StG/AG auf die Veranlagungsverfügung zurückgekommen werden, weshalb § 56 Abs. 3 StG/AG einen eigentlichen kantonalen Revisionsgrund schafft. Das Herabsetzungsverfahren gemäss § 56 Abs. 3 StG/AG knüpft demzufolge, ohne dass ein formaler Bezug zu den in den Titeln 2-4 oder Titel 6 Kapitel 1 StHG geregelten Materien bestehen würde, an die Revision als einen harmonisierungsrechtlich relevanten Begriff (Art. 51 StHG) an.

3.2. Zunächst könnte sich die Frage stellen, ob der Verweis der kantonalen Herabsetzung in das im Recht der direkten Steuern harmonisierte Revisionsverfahren (§ 56 Abs. 3 StG/AG) angesichts der abschliessenden bundesrechtlichen Regelung zulässig ist. Das Recht der direkten Bundessteuer (Art. 147 DBG) wie auch das Steuerharmonisierungsrecht (Art. 51 StHG) kennt einen strikten numerus clausus von Gründen, aus welchen auf eine formell rechtskräftige Veranlagungsverfügung zurückgekommen werden kann. Bei diesen Rückkommensgründen handelt es sich um die Revision (zu Gunsten der steuerpflichtigen Person; Art. 147 ff. DBG bzw. Art. 51 StHG), die Berichtigung (zu Gunsten der steuerpflichtigen Person oder der öffentlichen Hand; Art. 150 DBG bzw. Art. 52 StHG) und schliesslich die Nachsteuer (zu Gunsten der öffentlichen Hand; Art. 151 ff. DGB bzw. Art. 53 f. StHG). Weitere Aufhebungs- oder Abänderungsgründe bestehen nicht (Urteile 2C 596/2012 vom 19. März 2013 E. 2.3; 2C 519/2011 vom 24. Februar 2012 E. 3.3, in: RDAF 2012 II 418, StE 2012 B 97.3 Nr. 9, StR 67/2012 S. 367, mit zahlreichen Hinweisen auf die Lehre). Nicht nur die Rückkommensgründe (Revision, Berichtigung und Nachsteuer), sondern auch die gesetzlichen Revisionsgründe selbst
(Art. 147 Abs. 1 DBG; Art. 51 StHG) sind als abschliessend zu verstehen (Urteil 2A.710/2006 vom 23. Mai 2007 E. 3.3, in: StE 2007 B 97.11 Nr. 23).

3.3. Die Beurteilung der Vereinbarkeit der vorliegenden kantonalen Regelung - Schaffung eines eigentlichen kantonalen Revisionsgrundes zur verfahrensrechtlichen Geltendmachung einer im Bundesverfassungsrecht gründenden Belastungsobergrenze - mit dem bundesrechtlichen Harmonisierungsrecht hängt davon ab, ob das Verfahrensrecht als solches (Titel 5 StHG) selbst zum harmonisierten Geltungsbereich zählt (CAVELTI, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bd. I/1, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, 2. Aufl. 2002, N. 4 zu Art. 73 StHG; YERSIN, Harmonisation fiscale: la dernière ligne droite, in: ASA 69 [2000/01]S. 323) oder sich der Anwendungsbereich der verfahrensrechtlichen Bestimmungen des StHG (Titel 5) auf die in den Titeln 2-4 und 6 Kapitel 1 geregelten Materien reduziert. Diese Frage kann vorliegend offen gelassen werden, weil die Beschwerde aus den nachfolgenden Gründen (vgl. E. 4) auch bei einer Qualifikation der Herabsetzung als reine Tariffrage, deren Regelung den Kantonen obliegt, in diesem Punkt abzuweisen wäre.

4.

4.1. Strittig war im vorinstanzlichen Verfahren die Auslegung und Anwendung von § 56 Abs. 3 StG/AG. Die Vorinstanz ist in Würdigung der Materialien zum Ergebnis gelangt, dass der Gesetzgeber mit der Herabsetzung gemäss § 56 Abs. 3 StG/AG einen eigentlichen kantonalen Revisionsgrund sui generis zur Durchsetzung des verfassungsrechtlichen Verbots der konfiskatorischen Besteuerung schaffen wollte. Aus diesem Grund habe ein Gesuch um Herabsetzung auch innerhalb der für Revisionsgesuche geltenden relativen Frist zu erfolgen; der Verweis von § 56 Abs. 3 StG/AG auf das Revisionsverfahren umfasse demnach die relative Frist von 90 Ta-

gen gemäss § 202 StG/AG (bzw. Art. 51 StHG). Kenntnis von einer konfiskatorischen Besteuerung habe der Steuerpflichtige ab Eröffnung der Veranlagungsverfügung. In Anwendung von § 56 Abs. 3 StG/AG, welcher auf die Rechtskraft der Veranlagungsverfügung abstelle, sei das Herabsetzungsgesuch innerhalb von 90 Tagen nach deren Eintritt in Rechtskraft einzureichen. Die Beschwerdeführerin bestreitet, dass sich der Verweis des kantonalen Herabsetzungsverfahrens in das Revisionsverfahren auch auf die relative Frist von 90 Tagen bezieht.

4.2. Die vorinstanzliche Auslegung und Anwendung von § 56 StG/AG in Verbindung mit § 202 StG/AG ist, entgegen den Ausführungen in der Beschwerdeschrift, nicht willkürlich (vgl. zur Kognition bei autonomem kantonalem Recht oben, E. 1.4). Als nicht stichhaltig erweist sich das Argument, die Herabsetzung zwecks Durchsetzung des Verbots der konfiskatorischen Besteuerung sei kein Revisionsgrund sui generis und demzufolge nicht fristgebunden, wurde doch die Zulässigkeit eines solchen Revisionsgrundes im kantonalen Gesetzgebungsverfahren im Jahr 1994 ausführlich erörtert. Der Verweis des Herabsetzungsanspruches vom Berichtigungs- ins Revisionsverfahren anlässlich dieser Gesetzesrevision stützt, entgegen den Ausführungen der Beschwerdeführerin, die Qualifikation als Revisions- und nicht als Berichtigungsgrund. Unzutreffend ist weiter, dass die Herabsetzung gemäss § 56 StG/AG keine Revision der Veranlagung zur Folge habe, ist doch in diesem Verfahren auf eine formell rechtskräftige Veranlagungsverfügung zurückzukommen und der festgesetzte Steuerbetrag (Art. 41 Abs. 3 StHG) nachträglich zu korrigieren. Ist die Herabsetzung als eigentlicher Revisionsgrund zu verstehen, ist nicht nachvollziehbar, inwiefern nur einzelne Bestimmungen über das
Revisionsverfahren, nicht jedoch die Frist gemäss § 202 StG/AG Anwendung finden sollten; eine solche Auslegung von § 56 Abs. 3 StG/AG findet weder im Gesetzeswortlaut noch in den Materialien eine Stütze. Die vorinstanzliche Auslegung von § 56 Abs. 3 StG/AG ist nicht zu beanstanden.

5.

Der angefochtene Entscheid, welcher die Anweisung an die Steuerkommission, die verspätet eingereichten Herabsetzungsgesuche nicht zu behandeln, bestätigt, verletzt auch die Eigentumsgarantie (Art. 26 BV) nicht.

5.1. Ansprüche grundrechtlichen Gehalts müssen grundsätzlich gemäss den geltenden prozessualen Verfahrensvorschriften durchgesetzt werden. Als zulässiges Erfordernis gilt insbesondere die Einhaltung von Fristen (zum Zeitablauf als Hinderungsgrund der Durchsetzbarkeit bzw. als Untergangsgrund einer Forderung BGE 136 II 187 E. 8 S. 200 ff.; Urteil des EGMR Moor gegen Schweiz vom 11. Juni 2014 Rz. 72, Nr. 52067/10 und 41072/11).

5.2. Gemäss der nicht als unrichtig gerügten vorinstanzlichen Sachverhaltsfeststellung wurden der Beschwerdeführerin die Veranlagungsverfügungen für die Steuerperioden 2001-2005 zwischen dem 27. Januar 2004 und dem 22. Mai 2008 eröffnet. Die Beschwerdeschrift enthält keine Begründung dafür, inwiefern das Herabsetzungsgesuch vom 14. Dezember 2009 fristgerecht eingereicht worden sein sollte, weshalb es als verspätet zu gelten hat. Die Beschwerdeführerin hat zudem nicht geltend gemacht, das für den Herabsetzungsanspruch - welcher die Umsetzung des verfassungsrechtlichen Verbots der konfiskatorischen Besteuerung bezweckt - geltende relative Fristerfordernis würde ihren Anspruch auf gerichtliche Beurteilung seiner Substanz entleeren. Gegen die geltend gemachte konfiskatorische Besteuerung, welche rügegemäss die Eigentumsfreiheit (Art. 26 BV; § 21 Abs. 1 KV/AG) und die verfassungsmässigen Anforderungen an die Besteuerung (Art. 127 BV; § 119 Abs. 2 KV/AG) verletzen soll, wäre demnach in Form des kantonalen Herabsetzungsverfahrens ein ausreichender Rechtsschutz offen gestanden. Die Beschwerde gegen die vorinstanzliche Beschwerdeabweisung und Feststellung, die Steuerkommission U._____ hätte auf die Herabsetzungsgesuche für die
Steuerperioden 2001-2005 (mangels Fristwahrung) nicht eintreten dürfen, erweist sich demzufolge auch unter dem Aspekt der Eigentumsgarantie (Art. 26 BV) und den verfassungsmässigen Anforderungen an die Besteuerung (Art. 127 BV) als unbegründet (BGE 121 I 87 E. 1b S. 92). Eine materielle Prüfung dieser verfassungsmässigen Rechte hat angesichts der Beschränkung des Streitgegenstands im vorinstanzlichen Verfahren auf die Eintretensfrage zu unterbleiben (vgl. oben, E. 1.3).

6.

6.1. Die Beschwerdeführerin macht weiter eine Verletzung des Rechtsgleichheitsgebots gemäss Art. 8 Abs. 1 BV geltend. Gemäss langjähriger und konstanter Praxis der kantonalen Steuerbehörde seien bisher im Kanton Aargau Herabsetzungen gewährt worden, ohne dass dafür die Einhaltung der 90 tägigen Frist gemäss § 202 StG/AG vorausgesetzt worden wäre. Auch die Aargauer Steuergerichte hätten in ihrer Rechtsprechung bis anhin nicht verlangt, dass Herabsetzungsbegehren innert dieser Frist gestellt werden müssten. Durch die Praxisänderung der Vorinstanz werde sie ohne sachlichen Grund benachteiligt (Art. 8 Abs. 1 BV). Die Vorinstanz stellt das Bestehen einer eigentlichen Praxis in Abrede. Mangels Rüge in der Beschwerdeschrift nicht geprüft werden muss, ob die Beschwerdeführerin allenfalls in ihrem Vertrauen auf eine allfällige, bis anhin bestehende Praxis enttäuscht worden ist (Art. 9 BV; Art. 106 Abs. 2 BGG).

6.2. Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung wird der Anspruch auf Gleichbehandlung im Unrecht ausnahmsweise anerkannt, wenn eine ständige gesetzwidrige Praxis einer rechtsanwendenden Behörde vorliegt und die Behörde zu erkennen gibt, dass sie auch in Zukunft nicht von dieser Praxis abzuweichen gedenke (BGE 136 I 65 E. 5.6 S. 78; Urteile 1C 472/2012 vom 19. März 2013 E. 4.3; 1C 398/2011 vom 7. März 2012 E. 3.6; je mit Hinweisen). Eine vermeintlich gesetzeswidrige Praxis ist vorliegend nicht belegt (vgl. zur Praxisbildung BGE 117 Ia 119 E. 2 S. 122 ff.). Von den in der Beschwerdeschrift erwähnten, vor dem vorliegenden Verfahren gefällten Entscheiden setzt sich nur das Urteil des damaligen Steuerrekursgerichts (Urteil vom 24. März 2011 [3-RV.2010.174]) mit dem Fristerfordernis für Herabsetzungsgesuche gemäss § 56 StG/AG auseinander. Beim zweiten erwähnten Entscheid handelt es sich um ein früheres Urteil der Vorinstanz (Urteil vom 27. Mai 2008 [WBE.2008.48]; auszugsweise publ. in AGVE 2008 21), welches die für ein Herabsetzungsgesuch geltende Frist nicht thematisiert. Erwähnt wird weiter eine Meinungsäusserung des kantonalen Steueramtes im Protokoll Nr. 2 der Konferenz der Sektion für natürliche Personen vom 22. Juni 2007. Sofern
die Steuerverwaltung mit dieser Mitteilung auf eine tatsächlich bestehende und für die Gerichte nicht verbindliche Verwaltungspraxis hinwies - was vorliegend offen bleiben kann - gedenkt sie jedenfalls nicht, an dieser festzuhalten, hat sie doch im kantonalen Rechtsmittelverfahren das Urteil des Spezialverwaltungsgerichts des Kantons Aargau vom 25. April 2013 bei der Vorinstanz angefochten. Die Voraussetzungen für eine Gleichbehandlung im Unrecht (Art. 8 Abs. 1 BV) sind nicht erfüllt, und der Vorinstanz kann insbesondere nicht vorgeworfen werden, in rechtsverletzender Weise von einer langjährigen Praxis abgewichen zu sein. Einen aus § 10 Abs. 1 KV/AG abgeleiteten, über Art. 8 Abs. 1 BV hinausgehenden Anspruch hat die Beschwerdeführerin nicht substanziiert, weshalb darauf nicht weiter einzugehen ist (Art. 106 Abs. 2 BGG).

7.

Als unbegründet erweist sich auch die Rüge der ungenügenden Begründung des vorinstanzlichen Urteils.

7.1. Die Anforderungen, welche Art. 112 Abs. 1 lit. b BGG an letztinstanzliche kantonale und der Beschwerde an das Bundesgericht unterliegende Entscheide stellt, dienen vorab der Umsetzung des rechtlichen Gehöranspruches (Art. 29 Abs. 2 BV) und bezwecken, den Parteien jene Tatsachen und Rechtsnormen zur Kenntnis zu bringen, die für eine Erkennung der Tragweite des Entscheids und dessen sachgerechte Anfechtung massgeblich sind (BGE 138 IV 81 E. 2.2 S. 84; EHRENZELLER, in: Kommentar zum Bundesgerichtsgesetz, 2. Aufl. 2011, N. 7 f. zu Art. 112 BGG). Unter diesem Aspekt ist die Begründung insbesondere dann mangelhaft, wenn die rechtliche Begründung des angefochtenen Entscheides so lückenhaft oder unvollständig ist, dass nicht beurteilt werden kann, wie das zu überprüfende Recht angewendet wurde (BGE 119 IV 284 E. 5b S. 287; 117 IV 112 E. 1 S. 114 f.). In diesem Sinn müssen wenigstens kurz die Überlegungen genannt werden, von denen sich die Behörde leiten liess und auf welche sich ihr Entscheid stützt. Dies bedeutet indessen nicht, dass sie sich ausdrücklich mit jeder tatbeständlichen Behauptung und jedem rechtlichen Einwand auseinandersetzen muss; vielmehr kann sie sich auf die für den Entscheid wesentlichen Gesichtspunkte beschränken
(BGE 136 I 229 E. 5.2 S. 236; 134 I 83 E. 4.1 S. 88; 133 I 270 E. 3.1 S. 277; je mit Hinweisen).

7.2. Das angefochtene Urteil enthält die wesentlichen rechtlichen Erwägungen, von denen sich die Vorinstanz leiten liess, und erwähnt die von ihr als massgeblich erachteten Rechtsgrundlagen. Der Umstand, dass sich die Vorinstanz nicht mit sämtlichen Vorbringen der Beschwerdeführerin - Aspekte der Auslegung, Qualifikation des Herabsetzungsanspruches als tarifliche Sondernorm - auseinandersetzte, begründet keine Verletzung von

Art. 29 Abs. 2 BV. Dass § 22 Abs. 1 KV/AG einen über Art. 29 Abs. 2 BV hinausgehenden Anspruch begründen würde, ist nicht dargetan.

8.

Die Beschwerde erweist sich als unbegründet und ist abzuweisen, soweit darauf eingetreten werden kann. Bei diesem Verfahrensausgang trägt die Beschwerdeführerin die Gerichtskosten (Art. 66 Abs. 1 BGG). Parteientschädigungen werden nicht gesprochen (Art. 68 Abs. 1 BGG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.
Die Beschwerde wird abgewiesen, soweit darauf eingetreten wird.

2.
Die Gerichtskosten von Fr. 13'000.– werden der Beschwerdeführerin auferlegt.

3.
Dieses Urteil wird den Verfahrensbeteiligten, dem Verwaltungsgericht des Kantons Aargau und der Eidgenössischen Steuerverwaltung schriftlich mitgeteilt.

Lausanne, 8. Juli 2015

Im Namen der II. öffentlich-rechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts

Der Präsident: Zünd

Die Gerichtsschreiberin: Mayhall