

3-RV.2020.28
P 24

Urteil vom 23. Februar 2023

Besetzung Präsident Heuscher
 Richter Elmiger
 Richter Lämmli
 Gerichtsschreiberin Bernhard

Rekurrentin **A. _____ AG**

 vertreten durch AWR AG für Wirtschaft und Recht,
 Kapellenstrasse 5, 3011 Bern

Gegenstand **Einspracheentscheid des Steueramtes des Kantons Aargau,**
 Sektion juristische Personen, vom 7. Januar 2020
 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2016

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

Mit Verfügung vom 9. September 2019 wurde die A. AG vom Kantonalen Steueramt (KStA), Sektion juristische Personen (JP), für die Kantons- und Gemeindesteuern 2016 zu einem steuerbaren und satzbestimmenden Reingewinn von CHF 292'523.00 (Anteil Kanton Aargau 65.610 %) und zu einem steuerbaren Eigenkapital von CHF 303'712.00 (Anteil Kanton Aargau 10.335 %) veranlagt. Dabei wurde auf die Selbstdeklaration abgestellt, jedoch eine abweichende Steuerauscheidung vorgenommen.

2.

Gegen die Verfügung vom 9. September 2019 liess die A. AG mit Schreiben vom 7. Oktober 2019 Einsprache erheben mit dem Antrag, die Veranlagungsverfügung pro 2016 sei ersatzlos aufzuheben. Das Vorliegen einer Betriebsstätte im Kanton Aargau wurde bestritten.

3.

Mit Entscheid vom 7. Januar 2020 wies das KStA JP die Einsprache ab.

4.

Den Einspracheentscheid vom 7. Januar 2020 (Zustellung am 8. Januar 2020) hat die A. AG mit Rekurs vom 4. Februar 2020 (Postaufgabe am gleichen Tag) an das Spezialverwaltungsgericht weitergezogen mit dem

"I. Rechtsbegehren

1. Der Einspracheentscheid pro 2016 sei aufzuheben und der Anteil des Kantons Aargau am steuerbaren Gewinn von total CHF 292'523 sei gemäss Selbstdeklaration auf CHF 26'327 zu bestimmen.
2. (...).

- unter Kosten- und Entschädigungsfolge -"

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

5.

Das KStA beantragt die kostenfällige Abweisung des Rekurses.

6.

Die A. AG hat eine Replik erstatten lassen.

7.

Das Spezialverwaltungsgericht hat die Akten des Verfahrens 3-RV.2020.29 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2017 in Sachen A. AG beigezogen.

Das Gericht zieht in Erwägung:

1.

Der vorliegende Rekurs betrifft die Kantons- und Gemeindesteuern 2016. Massgebend für die Beurteilung sind das Steuergesetz vom 15. Dezember 1998 (StG) und die Verordnung zum Steuergesetz vom 11. September 2000 (StGV).

2.

2.1.

Die Rekurrentin hatte ihren Sitz im Jahr 2016 in Q.. Sie bezweckt B. Im Jahr 2016 gehörten C. und D. dem Verwaltungsrat an, letzterer als Präsident (Internet-Auszug aus dem Handelsregister des Kantons Zug vom 23. Januar 2023).

2.2.

Am 14. August 2008 wurde die "A. AG Zweigniederlassung R." mit Adresse X, R., in das Handelsregister des Kantons Aargau eingetragen (Internet-Auszug aus dem Handelsregister des Kantons Aargau vom 23. Januar 2023).

2.3.

Umstritten ist im Rekursverfahren der Umfang der Steuerpflicht der Rekurrentin im Kanton Aargau sowie die massgebliche Ausscheidungsmethode.

3.

3.1.

Mit dem Veranlagungsvorschlag, der Veranlagung, dem Einspracheentscheid und der Vernehmlassung wird vom KStA JP geltend gemacht, die bisherige pauschale Gewinnaufteilung von 90 % zu Gunsten des Kantons Zug und von 10 % zu Gunsten des Kantons Aargau erscheine nicht mehr sachgerecht. Ab der Steuerperiode 2016 müsse die Gewinnausscheidung nach Erwerbsfaktoren (Kapital, kapitalisierte Mieten und Löhne) erfolgen. Der Gartenbaubetrieb könne mit einer Bauunternehmung verglichen werden. Eine Steuerausscheidung nach Umsatzfaktoren führe nicht zu einem sachgerechten Ergebnis. In R. werde nicht nur ein Warenlager unterhalten. Es seien auch Personal- und Büroräume sowie zehn Parkplätze gemietet worden. Die Arbeitnehmer würden jeweils in R. instruiert.

Bei einer Ausscheidung nach dem Umsatz müsste dieser den einzelnen Niederlassungen zugewiesen werden können. Eine Ausscheidung nach Wohn- oder Standort des Kunden sei unüblich.

3.2.

Die Rekurrentin führte mit der Stellungnahme zum Veranlagungsvorschlag, mit der Einsprache sowie Rekurs und Replik aus, die Arbeiten bestünden zu 20 % aus Planungsarbeiten, 25 % Gartenbau sowie 55 % Unterhalt und Dienstleistungen. Die Kundenberatung, die Planungsarbeiten und die Koordination und Organisation werde hauptsächlich am Sitz in Q. vorgenommen. Die Arbeiten würden ausschliesslich vor Ort bei den Kunden ausgeführt. Im Kanton Aargau befinde sich ein Lager, in dem Arbeitsgeräte und Pflanzen gelagert seien. Zudem stehe ein Büro zur Verfügung. Es befänden sich keine Produktionsmaschinen in R.. R. diene teilweise für die Mitarbeitenden als täglicher Ausgangspunkt für die Arbeit. Häufig hätten die Mitarbeitenden aber auch die Arbeit direkt am Objekt im Kanton Zug aufgenommen. Die Mitarbeitenden seien im Kanton Zug angestellt. Eine Ausscheidung nach Erwerbsfaktoren komme nicht in Frage, ebenso wenig ein Vergleich mit einer Bauunternehmung. Es handle sich um ein Dienstleistungsunternehmen. Die Umsätze aus Gartenunterhalt, Umänderung und Planung von Gärten seien dem Sitz im Kanton Zug zuzuordnen. Für den Kanton Aargau ergebe sich eine pauschale Quote von 10 % des Gewinnes.

4.

Im Rekurs wurde – anders der Antrag in der Einsprache (vgl. Einsprache, S. 5, Ziff. IV.1.) – nicht daran festgehalten, dass keine Betriebsstätte im Kanton Aargau bestehe. In der Replik (Ziff. 1) wurde ausdrücklich festgehalten, dass die beschränkte Steuerpflicht im Kanton Aargau im Rekursverfahren nicht Streitgegenstand sei. Es sei vielmehr die Frage zu beurteilen, inwieweit der Gesamtgewinn auf den Sitz- und Betriebsstättekanton zu verteilen sei. Dementsprechend ist eine sekundäre Steuerpflicht im Kanton Aargau anerkannt und es ist beim Werkhof in R. nicht von einem blossen Warenlager oder von Lagerräumen auszugehen. Sodann ist die unbestrittene Kapitalausscheidung nicht Gegenstand des Rekursverfahrens. Auf beide Punkte ist nicht weiter einzugehen. Zu prüfen ist dementsprechend ausschliesslich die interkantonale Gewinnausscheidung im Verhältnis von Sitzkanton zu Betriebsstättekanton.

5.

5.1.

Das Bundesgericht hat sich in BGE 146 II 120 f. (Bundesgerichtsurteil vom 16. Dezember 2019 = 2C_151 und 152/2017, 2C_178 und 179/2017) zur Ausscheidung von Gewinnen bei interkantonalen Unternehmen wie folgt geäußert:

"3.4. Die Grundsätze des Bundesrechts über das Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung ergeben sich aus der Rechtsprechung des Bundesgerichts zum Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung gemäss Art. 127 Abs. 3 BV bzw. Art. 46 Abs. 2 aBV. Dieses Richterrecht schreibt für Unternehmen mit Sitz und Betriebsstätten in verschiedenen Kantonen

im interkantonalen Verhältnis die Gewinnausscheidung nach Quoten vor (BGE 103 Ia 233 E. 3.b S. 236; 93 I 415 E. 3 S. 421; 73 I 191 E. 3 S. 200; 55 I 450 E. 2 S. 455). Dafür hat das Bundesgericht verschiedene Methoden entwickelt. Dabei genießt die quotenmässig-direkte Methode grundsätzlich den Vorzug gegenüber anderen Methoden (BGE 93 I 415 E. 3 S. 422; 50 I 87 E. 3 93; Urteil 2C_350/2018 vom 17. Juni 2019 E. 4.1.1, in: StE 2019 A 24.42.2 Nr. 2). Bei dieser Methode wird das Gesamtergebnis des interkantonalen Unternehmens anhand separat geführter Betriebsstättenbuchhaltungen quotenmässig auf die Betriebsstättenkantone und den Sitzkanton verteilt. Sie kommt in der Praxis insbesondere bei Banken zur Anwendung (BGE 81 I 212 E. 2 S. 216; 71 I 327 E. 2 S. 335 m.H.).

Die quotenmässig-direkte Methode setzt allerdings voraus, dass überhaupt separate Betriebsstättenbuchhaltungen vorliegen und die Betriebsstätten weitgehend selbständig operieren (Urteile 2C_350/2018 vom 17. Juni 2019 E. 4.1.2, in: StE 2019 A 24.42.2 Nr. 2; 2P.326/2003 vom 31. August 2004 E. 4.2.1, in: StE 2005 A 24.44.3 Nr. 1, StR 60/ 2005 S. 107). Fehlt es hieran, kommt die quotenmässig-indirekte Methode zur Anwendung. Bei dieser Methode wird das Gesamtergebnis anhand von Hilfsfaktoren zwischen den Betriebsstättenkantonen und dem Sitzkanton verteilt. Diese Hilfsfaktoren bestimmen sich nach der Art des interkantonalen Unternehmens. So wird bei reinen Handelsunternehmen, Treuhandunternehmen und Hoch- und Tiefbauunternehmungen der Gewinn typischerweise nach Massgabe der Umsätze bzw. Honorare verteilt (BGE 96 I 560 E. 6 S. 584; 61 I 340 E. 3 S. 343; 55 I 153 E. 3 S. 157; Urteil 2P.338/2006 vom 10. September 2007 E. 3.1; Urteil vom 8. Mai 1979, in: StR 35/1980 S. 31). Bei Fabrikationsgeschäften sowie Elektrizitätsunternehmen wird die Ausscheidung nach den Produktionsfaktoren Arbeit und Kapital vorgenommen (BGE 88 I 240 E. 1 S. 244; 52 I 238 E. 9 S. 252; 51 I 395 E. 4 S. 404; 31 I 56 E. 5 S. 77 f.), während bei Versicherungen die Prämieineinnahmen der massgebende Hilfsfaktor sind (BGE 103 Ia 233 E. 4.a S. 238 f.). Bei interkantonalen Eisenbahn- und Schifffahrtsunternehmen sind die Gewinne nach Massgabe der Personenfrequenz und des Gepäck- und Güterumsatzes pro Kanton auszuschneiden (sog. Frequenzmethode; BGE 92 I 264 E. 2.a S. 267 f.; 41 I 423 E. 3.b S. 434; TEUSCHER/ LOBSIGER, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Interkantonales Steuerrecht, 2011, N. 43 zu § 31; vgl. nun allerdings die Steuerausnahme in Art. 23 Abs. 1 lit. j StHG). Bei landwirtschaftlichen Betrieben verteilt das Bundesgericht den landwirtschaftlichen Ertrag nach dem Ertragswert der Grundstücke (BGE 74 I 120 E. 3 S. 127). Bei Unternehmen, die sich keiner der vorgenannten Kategorien zuordnen lassen, hat das Bundesgericht jeweils situativ auf andere Hilfsfaktoren abgestellt (vgl. z.B. BGE 37 I 266 E. 3 S. 271 f. [Reparaturwerkstätte und Wäscherei: Verhältnis der Betriebskosten]; 34 I 675 E. 2 S. 682 [Ausbeutung einer Mineralwasserquelle im Betriebsstättenkanton: hälftige Teilung der Steuerfaktoren]) oder die Gewinne nach Ermessen verteilt (BGE 95 I 431 E. 4 S. 439 [Liegenschaftenhändler und Generalbauunternehmer])."

5.2.

Vorliegend besteht keine Betriebsstättenbuchhaltung, so dass die direkte Methode ausscheidet. Die Ausscheidung des Gewinnes ist dementsprechend nach Hilfsfaktoren vorzunehmen. Während das KStA auf Erwerbsfaktoren – es wird vergleichsweise auf die Ausscheidung bei Bauunternehmungen verwiesen – abstellen will, erachtet die Rekurrentin eine Ausscheidung nach Umsatz bzw. mit pauschal 10 % als angebracht.

5.3.

5.3.1.

Nach der zitierten (von der Rekurrentin angeführten) bundesgerichtlichen Rechtsprechung soll bei Hoch- und Tiefbauunternehmungen "typischerweise" eine Ausscheidung nach Umsatz vorgenommen werden. Demgegenüber werden in der Literatur Bauunternehmungen den Fabrikationsunternehmen zugeordnet und dementsprechend eine Ausscheidung nach Erwerbsfaktoren befürwortet (Ernst Höhn/Peter Mäusli, Interkantonales Steuerrecht, 4. Auflage, Bern 2000, § 26 Rz 27 und 54; Hannes Teuscher/Frank Lobsiger in Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Interkantonales Steuerrecht, 2. Auflage, Basel 2021, § 31 N 22 [nachfolgend: Kommentar interkantonales Steuerrecht])

5.3.2.

Die zur Begründung einer umsatzabhängigen Steuerauscheidung für Hoch- und Tiefbauunternehmungen in BGE 146 II 120 vom Bundesgericht zitierten Entscheide sind nicht einschlägig. "BGE 96 I 560 E. 6 S. 584" betrifft die Ausscheidung eines Handelsunternehmens, "BGE 61 I 340 E. 3 S. 343" befasst sich mit einer Treuhandunternehmung und "BGE 55 I 153 E. 3 S. 157" mit einem Internat (Schule). Im Bundesgerichtsurteil vom 10. September 2007 (2P.338/2006), Erw. 3.1., geht es gleich wie im Bundesgerichtsurteil vom 8. Mai 1979 (StR 35/1980 S. 31) um eine Revisions- und Beratungs- bzw. Treuhandunternehmung. Da Hoch- und Tiefbauunternehmungen nicht Gegenstand der vom Bundesgericht zitierten Urteile sind, ist von einem redaktionellen Versehen im BGE 146 II 120 f. auszugehen.

5.3.3.

Im Ergebnis sind Steuerauscheidungen von Bauunternehmungen nach den Erwerbsfaktoren vorzunehmen. Nachfolgend ist daher zu prüfen, ob dieser Vergleich aufgrund der Tätigkeit der Rekurrentin zulässig ist.

5.4.

5.4.1.

Die Rekurrentin erbringt nach den Angaben im Rekurs Leistungen in den Bereichen Gartenunterhalt und Gartenbau [...]. Das ist seitens der Steuerbehörden unbestritten geblieben. Es liegt damit nicht eine reine Fabrikationsunternehmung vor und es greift – wie es die Vorinstanz getan hat – zu kurz, zum Zweck der Steuerauscheidung alles über einen Leisten zu schlagen. Kann für den Gartenbau durchaus eine Gleichstellung mit einer Bauunternehmung erfolgen, sind hingegen Gartenunterhaltsarbeiten dem Dienstleistungsbereich zuzuordnen. Die zentrale Verwaltung befindet sich am Sitz in Q..

Daraus folgt, dass für die Steuerauscheidung eine indirekte, gemischte Methode zu verwenden ist. Die Ausscheidung ist damit im Grundsatz für den Gartenunterhalt umsatzabhängig, für den Gartenbau dagegen nach

den für Fabrikationsunternehmungen massgeblichen Hilfsfaktoren Kapital und Arbeit vorzunehmen. Darüber hinaus ist ein Vorausanteil auszuschneiden.

5.4.2.

Bei der Gewinnaufteilung ist – wie ausgeführt – zu berücksichtigen, dass am Sitz im Kanton Zug zentrale Dienstleistungen erbracht werden. Dort erfolgt nahezu ausschliesslich die allgemeine Verwaltung. Das ist ohne Weiteres glaubhaft. Dass einmal eine Generalversammlung in R. abgehalten wurde (diese wohl im Zusammenhang mit der Unternehmensübertragung) ändert daran nichts. Ebenso ist davon auszugehen, dass bei der Zentralverwaltung der Schwerpunkt in Bezug auf Verkauf und Akquisition liegt. Für diese Tätigkeiten ist dem Kanton Zug ein Vorausanteil von 10 % zuzuweisen (vgl. dazu Ernst Höhn/Peter Mäusli, a.a.O., § 26 Rz 42 [für Dienstleistungsunternehmen] und Peter Athanas, Die Steuerauscheidung bei interkantonalen Fabrikationsunternehmungen, Bern 1990, S. 233; Kommentar interkantonales Steuerrecht, § 31 N 25). Der Vorausanteil von 10 % entspricht einem Gewinnanteil von CHF 29'252.00.

5.4.3.

Nachfolgend wird für die Steuerauscheidung zwischen dem Gartenunterhalt und dem Gartenbau unterschieden.

5.5.

In der Stellungnahme der Rekurrentin zum Veranlagungsvorschlag vom 29. August 2019 wurde ausgeführt, dass von den Arbeiten 20 % auf die Planung, 25 % auf den Gartenbau und 55 % auf den Unterhalt und Dienstleistungen entfielen. Diese Aufteilung ist seitens der Vorinstanz unbestritten geblieben. Die nicht bestrittene Aufteilung der Arbeiten wird der Steuerauscheidung vom Spezialverwaltungsgericht zu Grunde gelegt. Dementsprechend sind im Ergebnis rund 40 % der Unternehmenstätigkeit dem Gartenbau (25 % Gartenbau und 15 % Planung [höherer notwendiger Planungsanteil als beim einfachen Gartenunterhalt]) und 60 % der Unternehmenstätigkeit dem Gartenunterhalt (55 % Gartenunterhalt und 5 % Planung) zuzurechnen.

5.6.

5.6.1.

Bezüglich der Ausscheidung für den Gartenbau nach Erwerbsfaktoren sind im Grundsatz die Zahlen gemäss der dem Veranlagungsvorschlag beigelegten "Steuerauscheidung 2016" zu übernehmen. Das gilt für die Kapitalfaktoren und die Mieten (CHF 13'440.00 [Zug] und CHF 46'200.00 [Aargau]) uneingeschränkt. Bei den Löhnen sind Korrekturen vorzunehmen. Für den Bereich Gartenbau sind die entsprechenden Beträge auf 40 % (Anteil an den Arbeiten) zu reduzieren.

5.6.2.

Die Kapitalfaktoren betragen für den Kanton Zug CHF 289'436.00 (40 % von CHF 723'589.00) und für den Kanton Aargau CHF 33'362.00 (40 % von CHF 83'404.00). Die kapitalisierte Miete für den Kanton Zug beträgt anteilig CHF 89'600.00 (40 % von CHF 224'000.00) und für den Kanton Aargau CHF 308'000.00 (40 % von CHF 770'000.00).

5.6.3.

Beim Arbeitsfaktor Löhne betrifft der Lohn von E. (CHF 65'000.00), Abteilungsleiter Gartenunterhalt, alleine den Gartenunterhalt. Sein Lohn ist für den Bereich Gartenbau nicht zu berücksichtigen. Hingegen sind die Gehälter der "manuell" tätigen Mitarbeiter, die in R. instruiert werden und überwiegend von dort aus an ihren jeweiligen Einsatzort fahren, zu 100 % dem Aargau zuzuordnen. Die Lohnsumme dieser im Gartenbau und Gartenunterhalt tätigen Mitarbeitenden beträgt CHF 713'500.00 (CHF 746'000.00 - CHF 32'500.00 [Lohnanteil E., der von der Vorinstanz dem Kanton Aargau zugewiesen wurde]) und fällt zu 40 % (CHF 285'400.00) auf den Bereich Gartenbau. Der Jahreslohn des Inhabers D. von CHF 100'100.00 ist vollständig dem Kanton Zug zuzurechnen, wovon 40 % mit CHF 40'040.00 auf den Gartenbau entfallen. Der Lohn des nur in der Projektplanung tätigen F. von CHF 208'800.00 ist zu 100 % dem Kanton Zug und im selben Masse dem Bereich Gartenbau zuzuordnen.

Es ergibt sich somit im Kanton Aargau eine für die Berechnung massgebliche Lohnsumme von CHF 285'400.00 und im Kanton Zug eine solche von CHF 248'840.00 (CHF 208'800.00 + 40 % von CHF 100'100.00) Diese sind je mit 10 % zu kapitalisieren.

5.6.4.

Betreffend Erwerbsfaktoren ergibt sich die folgende Aufteilung:

	Zug	Aargau
Kapitalfaktoren	289'436	33'362
Arbeitsfaktoren		
Löhne	2'488'400	2'854'000
Miete	89'600	308'000
Total	2'867'436	3'195'362
	47.296 %	52.704 %

5.7.

In der Erfolgsrechnung 2016 wird das Total der Dienstleistungserlöse mit total CHF 2'533'940.96 ausgewiesen. Davon entfallen rund 60 %, somit CHF 1'520'365.00, auf den Gartenunterhalt. Gemäss der mit der Einsprache eingereichten Umsatzliste entfallen rund 10 % auf Tätigkeiten, welche mit einer Wertschöpfung im Kanton Aargau verbunden werden können. In

diesem Umfang ist ein Gewinnanteil aus Gartenunterhalt dem Kanton Aargau zuzuweisen.

5.8.

Bei der Gewinnausscheidung wird von einer identischen Gewinnmarge im Gartenbau und im Gartenunterhalt ausgegangen. Etwas Anderes ist weder behauptet, noch ausgewiesen. Auf den Gartenbau entfällt damit, nach Abzug des Vorausanteils, ein Gewinnanteil von CHF 105'308.00, auf den Gartenunterhalt ein Gewinnanteil von CHF 157'962.00.

5.9.

Aus den genannten Grundlagen ergibt sich folgende Gewinnausscheidung:

	Zug	Aargau
Vorausanteil	29'252 (10 % von 292'523)	0
Gartenbau	49'806 (47.296 % von 105'308)	55'502 (52.704 % von 105'308)
Gartenunterhalt	142'167 (90 % von 157'963)	15'796 (10 % von 157'963)
Total	221'225 75.627 %	71'298 24.373 %

5.10.

Der Rekurs ist dementsprechend teilweise gutzuheissen. Der steuerbare Reingewinn beträgt CHF 292'523.00. Der Anteil des Kantons Aargau 24.373 %.

6.

6.1.

Bei diesem Ausgang des Verfahrens obsiegt die Rekurrentin zu rund 70 %. Sie hat daher 30 % der Verfahrenskosten zu tragen. Der Rest ist auf die Staatskasse zu nehmen (§ 189 Abs. 1 StG).

6.2.

Sodann ist der Rekurrentin für die Vertretung im Rekursverfahren eine Parteientschädigung auszurichten (§ 189 Abs. 2 StG).

Bei der Vertretung durch Steuerberater und Treuhänder stellt der Anwalts-tarif gemäss dem Dekret über die Entschädigung der Anwälte vom 10. November 1987 (Anwaltstarif, AnwT) die obere Grenze des Parteikostener-satzes dar (AGVE 1981 S. 281 ff.; SGE vom 21. Juli 2016 [3-RV.2015. 160]).

Vorliegend beträgt der Streitwert rund CHF 17'500.00. Der Fall hat einen mittleren Schwierigkeitsgrad und keine besondere Bedeutung (Die Bedeutung des Falles misst sich nicht am Individualinteresse einer Partei allein, sondern an einem im Vergleich mit "allen" Fällen gesetzten objektiven Massstab). Zudem ist von einem maximal mittleren erforderlichen Aufwand auszugehen. Es rechtfertigt sich daher, die Parteientschädigung in analoger Anwendung von § 8a Abs. 1 lit. a Ziff. 1 und Abs. 2 AnwT sowie § 8c Abs. 1 AnwT auf CHF 3'500.00 (inkl. MWSt und Auslagen) festzusetzen. Davon sind der Rekurrentin CHF 2'450.00 zu ersetzen.

Das Gericht erkennt:

1.

In teilweiser Gutheissung des Rekurses wird der Anteil des Kantons Aargau am Reingewinn von CHF 292'523.00 auf 24.373 % festgesetzt.

2.

Die Rekurrentin hat die Kosten des Rekursverfahrens, bestehend aus einer Staatsgebühr von CHF 1'400.00, der Kanzleigebühr von CHF 155.00 und den Auslagen von CHF 100.00, zusammen CHF 1'655.00, zu 30 % mit CHF 496.50 zu bezahlen. Der Rest wird auf die Staatskasse genommen.

3.

Der Rekurrentin wird eine Parteientschädigung von CHF 2'450.00 (inkl. 7.7 % MWSt) ausgerichtet.

Zustellung an:
die Vertreterin der Rekurrentin (2)
das Kantonale Steueramt
das Gemeindesteueramt R.

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, Laurenzenvorstadt 9, 5001 Aarau, einzureichen**. Die Frist steht still vom 7. Tag vor bis und mit dem 7. Tag nach Ostern, vom 15. Juli bis und mit 15. August und vom 18. Dezember bis und mit dem 2. Januar. Die unterzeichnete Beschwerdeschrift muss einen Antrag, wie der Entscheid zu ändern sei, sowie eine Begründung enthalten. Der angefochtene Entscheid und als Beweismittel angerufene Urkunden sind beizulegen (§§ 28 und 43 f. des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege vom 4. Dezember 2007 [VRPG] in Verbindung mit Art. 145 Abs. 1 der Schweizerischen Zivilprozessordnung vom 19. Dezember 2008 [ZPO]; §§ 187, 196 und 198 des Steuergesetzes vom 15. Dezember 1998 [StG]).

Aarau, 23. Februar 2023

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Die Gerichtsschreiberin:

Heuscher

Bernhard