

3-RV.2021.198

P 1

Urteil vom 26. Januar 2023

Besetzung Präsident Fischer
 Richter Senn
 Richter Wick
 Gerichtsschreiber Fäs

Rekurrent 1 **A.**_____

Rekurrentin 2 **B.**_____

beide vertreten durch lic. iur. Dieter Egloff, Rechtsanwalt,
Stadtturmstrasse 19, 5400 Baden

Gegenstand **Einspracheentscheid der Steuerkommission Q.**_____
 vom 11. November 2021
 betreffend Grundstückgewinnsteuer 2019

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

Mit Kaufvertrag vom 22. Dezember 2017 erwarben A. und B. als Miteigentümer zu je $\frac{1}{2}$ von der E. GmbH die Liegenschaft GB R. Nr. aaa, zum Preis von CHF 585'000.00.

2.

Mit Kaufvertrag vom 3. Dezember 2019 verkauften A. und B. als Gesamteigentümer infolge einfacher Gesellschaft die Liegenschaft GB Q. Nr. D, Plan-Nr. E, zum Preis von CHF 2'600'000.00 an F. und G. als Miteigentümer zu je $\frac{1}{2}$.

3.

Mit Verfügung vom 22. Juli 2021 veranlagte die Steuerkommission Q. A. und B. für einen im Jahr 2019 erzielten steuerbaren Grundstückgewinn von CHF 754'000.00 bei einer Besitzesdauer von 20 Jahren und einem Steuersatz von 11 % zu einer Grundstückgewinnsteuer von CHF 82'940.00. Dieser Veranlagung liegen ein Veräusserungserlös von CHF 2'600'000.00 und pauschalierte Anlagekosten von CHF 1'846'000.00 zugrunde. In Abweichung von der Steuererklärung "Grundstückgewinne" wurde die Grundstückgewinnsteuer nicht zufolge Ersatzbeschaffung aufgeschoben.

4.

Gegen die Verfügung vom 22. Juli 2021 (Versand gleichentags) liessen A. und B. mit Schreiben vom 20. August 2021 (Postaufgabe gleichentags) Einsprache erheben und Folgendes beantragen:

"1. Begehren

- a) Die Ersatzbeschaffung für Wohneigentum nach § 98 StG sei vollumfänglich zu gewähren und der Grundstückgewinn entsprechend aufzuschieben."

5.

Mit Entscheid vom 11. November 2021 wies die Steuerkommission Q. die Einsprache ab.

6.

Den Einspracheentscheid vom 11. November 2021 (Zustellung am 12. November 2021) liessen A. und B. mit rechtzeitigem Rekurs vom 13. Dezember 2021 (Postaufgabe gleichentags) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weiterziehen. Sie lassen die folgenden Anträge stellen:

- "1. Der angefochtene Einsprache-Entscheid sei aufzuheben.
2. Den Rekurrenten sei die Ersatzbeschaffung für Wohneigentum vollumfänglich zu gewähren und der Grundstückgewinn sei entsprechend aufzuschieben.
3. Unter Kosten- und Entschädigungsfolgen (inklusive Ersatz der Mehrwertsteuer)."

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

7.

Die Steuerkommission Q. und das Kantonale Steueramt beantragen die Abweisung des Rekurses.

8.

A. und B. liessen eine Replik erstatten.

Das Gericht zieht in Erwägung:

1.

Der vorliegende Rekurs betrifft eine Grundstückgewinnsteuer 2019. 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.

2.1.1.

Mit Kaufvertrag vom 22. Dezember 2017 erwarben die Rekurrenten als Miteigentümer zu je $\frac{1}{2}$ von der E. GmbH die Liegenschaft GB R. Nr. aaa zum Preis von CHF 585'000.00.

2.1.2.

Die Rekurrenten liessen das erworbene Einfamilienhaus in R. abreißen und für CHF 2'364'192.00 ein neues Zweifamilienhaus erstellen. Dessen Wohneinheiten wurden separat geschätzt. Die eine verfügt über 6.3 Raumeinheiten und weist einen Eigenmietwert von CHF 15'512.00 auf; die andere hat 7.5 Raumeinheiten und deren Eigenmietwert beträgt CHF 18'467.00 (vgl. Schätzungsprotokoll, Formular "Raumeinheiten und zusätzliche Mietwerte" sowie Eröffnungsverfügung der neuen Schätzungswerte des Steueramtes des Kantons Aargau, Sektion Grundstückschätzung).

2.1.3.

Beide Wohneinheiten erstrecken sich auf drei Geschosse und verfügen über einen eigenen Eingang, je eine Küche, einen Wohn- und Essbereich, einen Gartensitzplatz sowie über Bade- und Schlafzimmer. Die Schlaf- und Badezimmer der Rekurrenten befinden sich in der einen Wohnung (nachfolgend: "Wohnung A" oder "Wohneinheit A"), jene ihrer drei volljährigen Kinder in der anderen Wohnung (nachfolgend: "Wohnung B" oder "Wohneinheit B"). Zudem gehören zum Zweifamilienhaus eine Eingangshalle, von welcher man durch zwei separate Eingänge in die beiden Wohneinheiten gelangt. Sodann verfügt die Liegenschaft der Rekurrenten über ein gemeinsames – nicht auf die beiden Wohnungen aufgeteiltes – Untergeschoss mit je einem Trocken-, Wasch-, Velo-, Keller-, Vor- und Technikraum.

2.2.

Mit Kaufvertrag vom 3. Dezember 2019 verkauften die Rekurrenten als Gesamteigentümer infolge einfacher Gesellschaft die Liegenschaft GB Q. Nr. D, Plan-Nr. E zum Preis von CHF 2'600'000.00 an F. und G. als Miteigentümer zu je $\frac{1}{2}$.

2.3.

Mit Verfügung vom 1. Juli 2021 veranlagte die Steuerkommission Q. die Rekurrenten für einen im Jahr 2019 erzielten steuerbaren Grundstücksgewinn von CHF 754'000.00 bei einer Besitzesdauer von 20 Jahren und einem Steuersatz von 11 % zu einer Grundstücksgewinnsteuer von CHF 82'940.00. Dieser Veranlagung liegen ein Veräusserungserlös von CHF 2'600'000.00 und pauschalierte Anlagekosten von CHF 1'846'000.00 zugrunde. In Abweichung von der Steuererklärung "Grundstückgewinne" wurde die Grundstücksgewinnsteuer nicht zufolge Ersatzbeschaffung aufgeschoben.

3.

3.1.

3.1.1.

Gewinne aus der Veräusserung von im Kanton gelegenen Grundstücken oder Anteilen an solchen unterliegen der Grundstücksgewinnsteuer (§ 95 Abs. 1 StG). Der Grundstücksgewinn ist der Betrag, um den der Erlös die Anlagekosten übersteigt (§ 101 Abs. 1 StG). Steuerpflichtig ist die veräussernde Person (§ 100 Abs. 1 StG). Mehrere Steuerpflichtige haben die Steuer entsprechend ihren Anteilen zu entrichten. Bei Gesamteigentum haften sie solidarisch (§ 100 Abs. 2 StG).

3.1.2.

Als Erlös gilt der Verkaufspreis mit allen weiteren Leistungen der erwerbenden Person (§ 102 Abs. 1 Satz 1 StG).

3.1.3.

Die Anlagekosten setzen sich aus dem Erwerbspreis (§ 103 StG) und den Aufwendungen (§ 104 StG) zusammen. Ist das Grundstück im Zeitpunkt der Veräusserung überbaut und besass es die steuerpflichtige Person länger als 10 vollendete Jahre, werden die Anlagekosten pauschaliert. Die Pauschale wird in Prozenten des Veräusserungserlöses bemessen (§ 105 Abs. 1 StG).

3.2.

Die Parteien sind sich einig betreffend Erlös (CHF 2'600'000.00), pauschalierte Anlagekosten (CHF 1'846'000.00) und Grundstücksgewinn (CHF 754'000.00) der Liegenschaft in Q..

4.

4.1.

Strittig ist, ob die Grundstücksgewinnsteuer infolge Erwerbs und Baus der Liegenschaft in R. aufzuschieben ist.

4.2.

4.2.1.

Die Grundstückgewinnbesteuerung wird bei Veräusserung einer dauernd und ausschliesslich selbstgenutzten Wohnliegenschaft (Einfamilienhaus oder Eigentumswohnung) aufgeschoben, soweit der dabei erzielte Erlös innert angemessener Frist zum Erwerb oder zum Bau einer gleichgenutzten Ersatzliegenschaft in der Schweiz verwendet wird (Art. 12 Abs. 3 lit. e des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990 [StHG]).

4.2.2.

Die Grundstückgewinnsteuer wird auf Begehren der steuerpflichtigen Person aufgeschoben bei Veräusserung einer dauernd und ausschliesslich selbst genutzten Wohnliegenschaft (Einfamilienhaus, Eigentumswohnung oder Beteiligung mit Sondernutzungsrecht), soweit der dabei erzielte Erlös innert 2 Jahren vor oder 3 Jahren nach der Veräusserung zum Erwerb oder zum Bau einer gleich genutzten Ersatzliegenschaft in der Schweiz verwendet wird (§ 98 Abs. 1 StG). Bei Mehrfamilienhäusern gilt das Ersatzbeschaffungsprivileg nur anteilmässig für den von der steuerpflichtigen Person ganzjährig selbst bewohnten Hausteil (§ 98 Abs. 2 StG).

4.2.3.

Bei Miteigentum wird die Ersatzbeschaffung auf dem Erlösanteil gewährt, der dem im Grundbuch eingetragenen Miteigentumsanteil entspricht; bei Gesamteigentum auf dem Erlösanteil, welcher der Quote des Innenverhältnisses entspricht (§ 44 Abs. 1 StGV).

4.2.4.

Das Ersatzbeschaffungsprivileg gilt nur für dauernd selbst genutztes Grundeigentum. Die steuerpflichtige Person muss sowohl die veräusserte als auch die Ersatzliegenschaft ganzjährig selbst und tatsächlich bewohnen, mithin am fraglichen Ort ihren zivil- bzw. steuerrechtlichen Wohnsitz haben (BGE 143 II 233 E. 2.4; Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 4. Auflage, Muri-Bern 2015, § 98 StG N 6).

4.2.5.

Wird eine Liegenschaft nicht ausschliesslich selbst bewohnt, führt dies nicht zur vollständigen Verweigerung des Steueraufschubs. Vielmehr wird derjenige Anteil des Gewinns, der auf den ausschliesslich selbst bewohnten Anteil am Grundstück fällt, in die Ersatzbeschaffung einbezogen (Bundesgerichtsurteil vom 15. Dezember 2010 [2C_539/2010] E. 4. = StR 2012 S. 54; Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4. Auflage, Zürich 2021, § 216 StG ZH N 329).

4.3.

4.3.1.

Der Vertreter der Rekurrenten (nachfolgend: Vertreter) führt in tatsächlicher Hinsicht aus, dass die Rekurrenten und deren Kinder im Haus in R. einen einzigen Familienhaushalt führen würden. In der beheizten Eingangshalle stehe ein Holzschrank, in welchem sich unter anderem die Schlüssel aller Familienmitglieder, deren Mützen, Mäntel und Tennisbälle befänden. In der Eingangshalle stehe ferner ein Klavier, welches von der Rekurrentin und deren Tochter bespielt werde. Die Schlaf- und Badezimmer der Rekurrenten lägen in der Wohnung A, jene der Kinder in der Wohnung B. Die Familienküche, das Familienesszimmer und die Familienwohnzimmer befänden sich in der Wohnung A. Hier verbringe die Familie gemeinsam die Freizeit, soweit sich die Kinder zum Lernen oder Schlafen nicht in die eigenen Schlafzimmer zurückzögen. In der Wohnung B lagere die Familie im Kühlschrank nur Getränke. Gekocht und gegessen werde in der Wohnung B nicht. Auch wenn die Kinder Freunde zu Besuch hätten, würden sie sich dafür in der Wohnung A treffen und dort kochen und feiern. Einen Fernsehraum gebe es in beiden Wohnungen. Alle Familienmitglieder würden aufgrund des Programms entscheiden, in welchem Fernsehraum sie sich aufhalten wollten. Im Erdgeschoss sei nur eine Toilette vorhanden, welche sich in der Wohnung B befinde und von allen sich jeweils im Erdgeschoss aufhaltenden Familienmitglieder genutzt werde. Die beiden Terrassen vor den Wohnbereichen seien miteinander über eine Treppe verbunden. Auf der Terrasse der Wohnung A stehe eine Lounge, welche von der ganzen Familie, auch mit Gästen, genutzt werde. Auf der Terrasse der Wohnung B befinde sich ein Tisch, an dem die Familie selten im Sommer esse. Die Räume im Untergeschoss würden ebenfalls von allen Familienmitgliedern gemeinsam genutzt (vgl. Rekurs).

4.3.2.

Das Spezialverwaltungsgericht erachtet diesen vom Vertreter dargestellten Sachverhalt als erstellt, zumal dieser teilweise durch die eingereichten Fotos, Hauspläne und schriftlichen Bestätigungen von Freunden und Bekannten der Rekurrenten und deren Familie gestützt wird. Angesichts dessen kann auf die Erhebung der angebotenen Beweismittel (Parteibefragung, Zeugeneinvernahmen und Augenschein) verzichtet werden.

4.4.

4.4.1.

Unbestritten ist, dass die in § 98 Abs. 1 StG genannten Fristen eingehalten sind, und dass zumindest bezüglich der von den Rekurrenten bewohnten Wohnung A des Zweifamilienhauses in R. von einer dauernd und ausschliesslich selbst genutzten Ersatzliegenschaft auszugehen ist. Strittig und nachfolgend zu prüfen ist, ob das gesamte Zweifamilienhaus bzw.

auch die Wohnung B ausschliesslich von den Rekurrenten selbst genutzt wird.

4.4.2.

Der Vertreter macht geltend, dass für die Beurteilung der Ersatzbeschaffung nicht die theoretische Möglichkeit, die Wohnung B für sich isoliert als eigenständiges Objekt zu nutzen, sondern die tatsächliche Nutzung massgebend sei. Die Ersatzliegenschaft in R. werde von den Rekurrenten und deren Kindern nachweislich als Familienhaus gemeinsam bewohnt und genutzt. Diese würden im Haus gemeinsam und als wirtschaftliche Einheit einen (einzigen) Familienhaushalt führen, welcher sich räumlich über die Wohnungen A und B erstrecke (vgl. Rekurs).

4.4.3.

Die Vorinstanz führt aus, dass die Ersatzliegenschaft in R. aus zwei separaten Wohneinheiten bestehe. Die Rekurrenten würden nur eine davon bewohnen. Die andere werde den erwachsenen Kindern unentgeltlich zur Verfügung gestellt, welche darin ihren eigenen Haushalt führen würden. Das Ersatzbeschaffungsprivileg gelte daher nur für die von den Rekurrenten bewohnte Wohneinheit (vgl. Einspracheentscheid).

4.4.4.

Der Begriff "ausschliesslich selbst genutzt(en)" wird im Gesetz nicht näher definiert. Nach der Lehre gilt eine Liegenschaft nur dann als "ausschliesslich selbst genutzt", wenn sie nur von der steuerpflichtigen Person als (zivilrechtlicher) Eigentümerin, eventuell zusammen mit ihren Familienangehörigen, tatsächlich selbst bewohnt wird (M. Zweifel/S. Hunziker/O. Margraf/S. Oesterhelt, Schweizerisches Grundstückgewinnsteuerrecht, Zürich 2021, S. 210).

Kein ausschliessliches Selbstbewohnen liegt vor, wenn es sich bei der Liegenschaft um ein Mehrfamilienhaus handelt, in dem die steuerpflichtige Person nur eine von mehreren Wohnungen selbst bewohnt (vgl. § 98 Abs. 2 StG). Benutzt die steuerpflichtige Person die Wohnliegenschaft zusammen mit Drittpersonen zum Wohnen, ist dies bezüglich des Kriteriums der Ausschliesslichkeit unproblematisch, solange es sich bei den Drittpersonen um Ehegatten und minderjährige Kinder oder Hausangestellte handelt. Fraglich ist es hingegen, wenn die Drittpersonen volljährige Kinder sind. Diesfalls muss entscheidend sein, ob die betreffenden Personen mit der steuerpflichtigen Person im selben Haushalt leben oder nicht. Verfügen die Drittpersonen über einen eigenen Hauseingang und eine eigene Küche, sodass von einer räumlich abgetrennten Wohneinheit gesprochen werden kann, liegt kein gemeinsamer Haushalt vor; dieser Anteil an der Gesamtliegenschaft wird von der steuerpflichtigen Person nicht selbst bewohnt, auch wenn sie sich gelegentlich darin aufhält (M. Zweifel/S. Hunziker/O. Margraf/S. Oesterhelt, a.a.O., S. 210 f.; Kommentar zum Zürcher Steuergesetz,

a.a.O., § 216 StG ZH N 328a; Basler Kommentar zum StHG, 4. Auflage, Basel 2022, Art. 12 StHG N 135; Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich vom 25. September 2014 [SB.2013.00133]). Sobald mehrere selbständige und vollwertige Wohneinheiten vorliegen, die durch unterschiedliche Personen bewohnt werden, kann nur diejenige Einheit für die Ersatzbeschaffung berücksichtigt werden, welche die steuerpflichtige Person selber bewohnt (Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, a.a.O., § 216 StG ZH N 333).

4.4.5.

Gemäss Rechtsprechung und Lehre liegt also kein gemeinsamer Haushalt mit den steuerpflichtigen Personen vor, wenn volljährige Kinder in einem Mehrfamilienhaus über einen eigenen Eingang und eine eigene Küche verfügen. Zum einen sind die Kinder der Rekurrenten volljährig und zum anderen sind die beiden übrigen Voraussetzungen (eigener Eingang und eigene Küche) unbestrittenermassen erfüllt. Auch wenn es sich für die Rekurrenten und deren Kinder aufgrund der tatsächlich gelebten Verhältnisse anders anfühlen mag, liegt in rechtlicher Hinsicht kein gemeinsamer Haushalt vor. Die anderslautende Ansicht des Vertreters findet in der Lehre und Rechtsprechung keine Stütze, zumal im Rekurs diesbezüglich auch keine Quellen angegeben werden. Soweit die volljährigen Kinder der Rekurrenten die Wohnung A ebenfalls mitbenutzen, ändert dies nichts daran, dass diese Wohneinheit als ausschliesslich von den Rekurrenten selbst bewohnt zu betrachten ist. Hingegen führt der Umstand, dass sich die Rekurrenten teilweise in der Wohnung B im Fernsehzimmer, in der Toilette im EG oder auf dem Gartensitzplatz aufhalten und auch den Kühlschrank in der Küche nutzen, zu keiner anderen rechtlichen Beurteilung dieser Wohneinheit. Zum einen wird diese Nutzung der Wohnung B durch jene der volljährigen Kinder, welche darin über ihre Schlaf- und Badezimmer verfügen, in den Hintergrund gedrängt. Zum anderen vermag dies nichts daran zu ändern, dass es sich bei den beiden Wohnungen um räumlich abgetrennte Wohneinheiten handelt. Die Wohnung B kann daher nicht als von den Rekurrenten ausschliesslich selbst genutzt betrachtet werden.

4.4.6.

Der Vertreter macht geltend, dass die Türen zu den Wohnungen in der Liegenschaft in R. immer offen stünden, und dass deren Wohnfläche geringer sei, als jene, welche der Familie der Rekurrenten zuvor in Q. zur Verfügung gestanden sei. Diese Umstände bleiben ohne Einfluss auf die rechtliche Würdigung, vermögen sie doch nichts daran zu ändern, dass es sich bei den beiden Wohnungen der Liegenschaft in R. um separate Wohneinheiten handelt.

4.4.7.

Dem Vertreter ist zuzustimmen, dass die erworbene Liegenschaft nur dann als selbst bewohnt gilt, wenn die steuerpflichtige Person deren Eigenmietwert in der Steuererklärung deklariert (RGE vom 26. Juni 2008 [3-RV.2007.142]; Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 98 StG N 6). Dabei handelt es sich um eine notwendige, jedoch nicht hinreichende Bedingung. Allein aus dem Umstand, dass die Rekurrenten vorliegend den Eigenmietwert beider Wohneinheiten versteuern, kann nicht geschlossen werden, die Liegenschaft in R. werde ausschliesslich von den Rekurrenten selbst genutzt.

4.4.8.

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die Ersatzliegenschaft nur hinsichtlich der Wohneinheit A als dauernd und ausschliesslich selbst genutzt gilt.

4.5.

4.5.1.

Gemäss Lehre berechnet sich der Selbstnutzungsgrad von Mehrfamilienhäusern nach Massgabe der Ertragsverhältnisse oder der Flächen der selbstgenutzten und nicht eigengenutzten Teile bzw. der Eigentumsquoten (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 98 StG N 7).

4.5.2.

Die Vorinstanz berechnet den Selbstnutzungsgrad der Ersatzliegenschaft gestützt auf das Verhältnis der Raumeinheiten (7.5 : 6.3) der beiden Wohnungen bzw. der Eigenmietwerte gemäss rechtskräftiger Schätzungsverfügung des Steueramtes des Kantons Aargau, Sektion Grundstückschätzung (CHF 18'467.00 : CHF 15'512.00) und kommt so auf eine Eigennutzung der Ersatzbeschaffung von aufgerundet 54.4 % (vgl. handschriftliche Ergänzungen der Steuererklärung "Grundstückgewinne"). Dieses Vorgehen ist nicht zu beanstanden, steht es doch mit der Lehre im Einklang.

4.6.

4.6.1.

Gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung haben die Kantone bei der Frage der teilweisen Reinvestition des Erlöses in ein Ersatzobjekt im Sinne von Art. 12 Abs. 3 lit. e StHG keinen Spielraum. Zur Anwendung kommt die absolute Methode (auch Abschöpfungsmethode genannt), wonach der Steueraufschub nur für denjenigen Teil des Gewinns gewährt wird, der nach Wiederverwendung der Anlagekosten des veräusserten Objekts (und allfälliger Drittleistungen) zusätzlich in den Erwerb des Ersatzobjektes investiert wird. Das heisst, der nicht wieder investierte Gewinn gelangt - sofort - zur Besteuerung (BGE 130 II 202 E. 3.2 ff.; BGE 137 II 419 E. 2.2.1).

4.6.2.

Vorliegend wurden die Anlagekosten der veräusserten Liegenschaft in Q. von CHF 1'846'000.00 (E. 3.2.) nicht gänzlich für den Erwerb und den Bau des selbstgenutzten Teils der Ersatzliegenschaft wiederverwendet, belaufen sich die diesbezüglichen Kosten doch auf gut CHF 1'600'000.00 (54.4 % von CHF 2'949'192.00; E. 2.1.1., 2.1.2. und 4.5.2.). Wurde der Gewinn von CHF 754'000.00 (E. 3.2.) demnach auch nicht teilweise reinvestiert, kann kein Steueraufschub gewährt werden. Die Rekurrenten haben den Grundstückgewinn somit sofort zu versteuern.

5.

Der Rekurs erweist sich demzufolge als unbegründet und ist abzuweisen.

6.

Bei diesem Verfahrensausgang haben die Rekurrenten die Kosten des Rekursverfahrens zu tragen (§ 189 Abs. 1 StG). Es ist keine Parteikostenentschädigung auszurichten (§ 189 Abs. 2 StG).

Das Gericht erkennt:

1.

Der Rekurs wird abgewiesen.

2.

Die Rekurrenten haben die Kosten des Rekursverfahrens, bestehend aus einer Staatsgebühr von CHF 5'500.00, der Kanzleigebür von CHF 155.00 und den Auslagen von CHF 100.00, zusammen CHF 5'755.00, unter solidarischer Haftbarkeit zu bezahlen.

3.

Es wird keine Parteikostenentschädigung ausgerichtet.

Zustellung an:
den Vertreter der Rekurrenten (2)
das Kantonale Steueramt
das Gemeindesteueramt Q.

Rechtsmittelbelehrung

Dieser Entscheid kann **innert 30 Tagen** seit der Zustellung mit **Beschwerde** beim **Verwaltungsgericht** des Kantons Aargau angefochten werden. Die Beschwerde ist in doppelter Ausfertigung **beim Spezialverwaltungsgericht, 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, 26. Januar 2023

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Der Gerichtsschreiber:

Fischer

Fäs