

3-RV.2022.153

P 90

Urteil vom 23. Mai 2024

Besetzung	Präsident Heuscher Richterin Sramek Richter Schorno Gerichtsschreiberin Bernhard
-----------	---

Rekurrent 1	A. _____
-------------	-----------------

Rekurrentin 2	B. _____
---------------	-----------------

beide vertreten durch Viscon Treuhand AG, Luzernerstrasse 1,
6343 Rotkreuz

Gegenstand	Einspracheentscheid der Steuerkommission Q. _____ vom 10. November 2022 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2020
------------	--

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

Mit Verfügung vom 22. Februar 2022 wurden A._____ und B._____ von der Steuerkommission Q._____ für das Jahr 2020 zu einem steuerbaren Einkommen von CHF 432'080.00 veranlagt. Das steuerbare Einkommen wurde nach Ermessen festgelegt, wobei unter anderem eine "Aufrechnung Auflösung Schuld aus Kaufrechtsvertrag vom tt.mm. 2010 mit Ablauf per tt.mm. 2020" vorgenommen wurde.

2.

Gegen die Verfügung vom 22. Februar 2022 erhob A._____ mit Eingabe vom 16. März 2022 Einsprache und stellte den

"Antrag:

Die Berechnung meines selbständigen Einkommens kann ich nicht nachvollziehen. Ich verlange eine Besprechung mit dem zuständigen Landwirtschaftsexperten.

Die Kinderabzüge für C._____ sind gerechtfertigt und sind als Abzug zuzulassen."

3.

Mit Schreiben vom 31. März 2022 machte das Regionale Steueramt Q._____ (nachfolgend: GStA Q._____) A._____ und B._____ auf den Nachweis der offensichtlichen Unrichtigkeit nach § 193 Abs. 3 StG aufmerksam und gewährte eine Frist von 5 Tagen, um die notwendigen Beweismittel einzureichen.

4.

Am 28. April 2022 fand eine Besprechung zwischen dem Landwirtschaftsexperten (LE) des Kantonalen Steueramtes (KStA) und A._____ statt. A._____ reichte Unterlagen ein.

5.

Mit Entscheid vom 10. November 2022 trat die Steuerkommission Q._____ nicht auf die Einsprache ein.

6.

Den Einspracheentscheid vom 10. November 2022 (Zustellung gleichentags) liessen A._____ und B._____ mit Rekurs vom 12. Dezember 2022 (Postaufgabe gleichentags) an das Spezialverwaltungsgericht weiterziehen. Sie liessen folgende Anträge stellen:

- "- Die Aufrechnung von CHF 250'000.00 ist nicht Gegenstand einer ermessensweisen Veranlagung. Der Entscheid des Steueramtes, nicht auf die ermessensweise Veranlagung einzutreten ist falsch.
- Es wird der Antrag gestellt, die Steuerveranlagung 2020 des Steueramtes vom 22. Februar 2022 aufzuheben. Die Behörde hat den Sachverhalt, was die Anzahlung von CHF 250'000.00 betrifft und die Umsetzung des Kaufvertrages zivil- und steuerrechtlich zu würdigen, unter Berücksichtigung der vorstehenden Ausführungen und den Ausführungen im Vorvertrag vom tt.mm. 2010.
- Die Umzonung, als Voraussetzung für die Umsetzung des Vertrages wird aktuell vorgenommen. Damit ist zwingend die im Vertrag vorgesehene Frist vom tt.mm. 2025 zu beachten."

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

7.

Das GStA Q._____ und das KStA beantragen die Abweisung des Rekurses.

8.

A._____ und B._____ liessen keine Replik einreichen.

Das Gericht zieht in Erwägung:

1.

Der vorliegende Rekurs betrifft die Kantons- und Gemeindesteuern 2020. 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.

Mit der Einsprache machten die Rekurrenten geltend, die Berechnung des selbständigen Erwerbseinkommens könne nicht nachvollzogen werden. Die Einsprache könne daher nicht detailliert begründet werden. Damit wird sinngemäss eine Verletzung der Begründungspflicht geltend gemacht.

2.2.

2.2.1.

Weicht die Veranlagungsbehörde von der Steuererklärung ab, gibt sie die Abweichungen der steuerpflichtigen Person spätestens bei der Eröffnung der Veranlagungsverfügung bekannt (§ 191 Abs. 2 StG). Das aargauische Verwaltungsgericht hat sich dazu im Urteil vom 16. Juni 2010 (vgl. WBE.2010.49) wie folgt geäussert:

"Diese Mitteilung hat mindestens die von der Abweichung betroffenen Ziffern des Steuererklärungsformulars und der einzelnen Beträge zu enthalten, und hat dazu zumindest stichwortartig den Grund für die Abweichung aufzuzeigen. Die Veranlagung soll von der steuerpflichtigen Person nachvollzogen werden können [...]. Der Steuerpflichtige muss zumindest in die Lage versetzt werden, dass er durch die Mitteilung der Abweichung wirksam Einsprache erheben kann."

Bei Veranlagungsverfügungen ist die Begründungspflicht damit gegenüber Entscheiden in Rechtsmittelverfahren herabgesetzt. Es genügt, wenn die steuerpflichtige Person im Vergleich der Veranlagungsverfügung mit der Selbstdeklaration erkennen kann, dass Abweichungen vorgenommen wurden (vgl. Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 5. Auflage, Muri-Bern 2023, § 175 Abs. 1 StG N 29 und 30). Das gilt insbesondere auch bei Ermessensveranlagungen.

2.3.

Vorab ist festzuhalten, dass die Steuerkommission Q._____ die ihr obliegende Begründungspflicht mit der angefochtenen Veranlagung und den Veranlagungsdetails vom 22. Februar 2022 nicht verletzt hat. Aus diesen ergibt sich ohne weiteres, dass die Veranlagung, insbesondere des Einkommens aus selbständiger Erwerbstätigkeit, nach Ermessen vorgenommen werden musste. Aus der Bemerkung "Aufrechnung Auflösung

Schuld aus Kaufrechtsvertrag vom tt.mm. 2010 mit Ablauf per tt.mm. 2020" ergibt sich zudem eine klare Begründung für den Einbezug von CHF 250'000.00 zum Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit. Ob die Begründung richtig war/ist, braucht an dieser Stelle nicht geprüft zu werden.

3.

3.1.

Nach § 190 Abs. 1 StG prüft die Steuerbehörde die Steuererklärung und nimmt die erforderlichen Untersuchungen vor. Hat die steuerpflichtige Person trotz Mahnung ihre Verfahrenspflichten nicht erfüllt oder können die Steuerfaktoren mangels zuverlässiger Unterlagen nicht einwandfrei ermittelt werden, wird die Veranlagung nach pflichtgemäßem Ermessen vorgenommen (§ 191 Abs. 3 StG).

3.2.

Entgegen der Gesetzesformulierung, die auf zwei Tatbestandsvarianten hindeutet (Verletzung von Verfahrenspflichten, Fehlen zuverlässiger Unterlagen), setzen die angeführten Bestimmungen für eine Veranlagung nach pflichtgemäßem Ermessen stets einen Untersuchungsnotstand voraus (VGE vom 21. Oktober 2009 [WBE.2009.111] = AGVE 2009 S. 129; Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 191 StG N 24; Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, 4. Auflage, Basel 2022, Art. 46 StHG N 29; Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 4. Auflage, Basel 2022, Art. 130 DBG N 30).

3.3.

Das Erfordernis des Untersuchungsnotstands bewirkt zum einen, dass – ungeachtet der Verletzung der Verfahrenspflichten durch die steuerpflichtige Person – keine Ermessensveranlagung vorzunehmen ist, wenn die Verfahrenspflichtverletzung keinen Untersuchungsnotstand bewirkt. Eine andere Folge des Erfordernisses des Untersuchungsnotstands besteht darin, dass die Steuerbehörden, bevor sie zum Mittel der Ermessensveranlagung greifen dürfen, die ihnen zur Verfügung stehenden Untersuchungsmittel ausschöpfen müssen. Insbesondere können sie im Fall der Einreichung unvollständiger Steuererklärungen oder fehlender Unterlagen nicht ohne weiteres zu einer Ermessensveranlagung schreiten, sondern müssen den Steuerpflichtigen zunächst auffordern, die festgestellten Mängel zu beheben und, sofern dieser der Aufforderung nicht nachkommt, zur Einhaltung seiner Verfahrenspflichten mahnen, da erst nach erfolgloser Mahnung feststeht, dass die Verfahrenspflichtverletzung der steuerpflichtigen Person auch einen Untersuchungsnotstand zur Folge hatte bzw. sich dieser mangels Mitwirkung nicht beheben lässt (zum Ganzen: VGE vom 21. Oktober 2009 [WBE.2009.111] = AGVE 2009 S. 129 mit Hinweisen).

3.4.

Gemäss § 65 Abs. 4 StGV sind Steuerpflichtige, welche die Steuererklärung nicht rechtzeitig eingereicht oder die zur Behebung von formellen Mängeln angesetzte Frist nicht eingehalten haben, unter Hinweis auf die Folgen der Unterlassung zu mahnen, die Verfahrenspflichten innerhalb einer letzten Frist von mindestens 20 Tagen vollständig und richtig zu erfüllen. Die Mahnung ist durch eingeschriebenen Brief oder gegen Empfangsbestätigung zuzustellen. § 65 Abs. 4 StGV findet nicht ausschliesslich hinsichtlich der Einreichung von Steuererklärungen und Beilagen, sondern auch in Bezug auf die Säumnis von Handlungen aufgrund der allgemeinen Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen Anwendung (VGE vom 3. April 1996 [BE.94.00169]).

4.

4.1.

Die Rekurrenten haben trotz Mahnung vom 16. August 2021 und letzter Mahnung vom 6. Oktober 2021 mit Hinweis auf die Säumnisfolgen die Steuererklärung 2020 nicht eingereicht. In der Folge hat die Steuerkommission Q._____ zu Recht eine Ermessensveranlagung vorgenommen.

4.2.

Die Steuerkommission Q._____ hat mit definitiver Steuerveranlagung vom 22. Februar 2022 insbesondere auch das selbständige Erwerbseinkommen des Rekurrenten nach Ermessen auf CHF 370'000.00 festgelegt. Diese Einkünfte setzen sich zusammen aus dem Reingewinn aus der Einzelunternehmung von CHF 120'000.00 sowie der "Auflösung Vorschuss Vorkaufsvertrag Parz. aaa" von CHF 250'000.00. Dabei wurde die "Auflösung der Schuld aus dem Kaufrechtsvertrag vom tt.mm. 2010 mit Ablauf per tt.mm. 2020" berücksichtigt (vgl. Veranlagungsdetails, Bemerkungen zur Steuerveranlagung vom 22. Februar 2022).

5.

5.1.

Gegen Veranlagungen kann Einsprache erhoben werden (§ 192 Abs. 1 StG). Die Einsprache muss einen Antrag enthalten, aus dem hervorgeht, gegen welche Punkte der Veranlagung sich die Einsprache richtet. Zudem soll die Einsprache eine Begründung enthalten (§ 193 Abs. 1 StG).

5.2.

Ist die Veranlagung nach pflichtgemäsem Ermessen erfolgt, kann sie der Steuerpflichtige nur wegen offensichtlicher Unrichtigkeit anfechten (§ 193 Abs. 3 Satz 1 StG). Nachweis und Begründung obliegen dabei der steuerpflichtigen Person und sind bereits im Einspracheverfahren anzutreten (AGVE 2005 S. 125 f.; VGE vom 23. Januar 2008 [WBE.2007.342]).

5.3.

Die Begründung ist bei Einsprachen gegen eine Ermessensveranlagung Gültigkeitserfordernis. Das Fehlen einer sachbezogenen Begründung stellt einen nach Ablauf der Einsprachefrist nicht mehr verbesserungswürdigen Mangel dar (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 193 StG N 34, mit Hinweisen). Neben der Begründung muss die Einsprache gegen eine Ermessensveranlagung allfällige Beweismittel nennen (§ 193 Abs. 3 Satz 2 StG; vgl. dazu ausführlich Bundesgerichtsurteil vom 29. April 2009 [2C_579/2008] = StE 2009 B 95.1 Nr. 14 = StR 2009 S. 659 = ZStP 2009 S. 247; Bundesgerichtsurteil vom 4. Juli 2005 [2A.72/2004] = StR 2005 S. 973).

5.4.

Die offensichtliche Unrichtigkeit der Ermessensveranlagung kann der Steuerpflichtige auf zwei Arten nachweisen: Er kann den wirklichen Sachverhalt darlegen und beweisen; in diesem Fall können die Steuerfaktoren einwandfrei ermittelt werden und es tritt eine normale Veranlagung an die Stelle der Ermessensveranlagung. Falls der wirkliche Sachverhalt nicht nachgewiesen werden kann, kann der Steuerpflichtige stattdessen nachweisen, dass die ermessensweise Schätzung unter Beachtung des Ermessensspielraums offensichtlich zu hoch ausgefallen und damit unhaltbar ist (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 193 StG N 18, mit Hinweisen).

6.

6.1.

Die Rekurrenten reichten am 16. März 2022 eine Einsprache ein. Mit der Einsprache führten die Rekurrenten lediglich aus, die Berechnung des selbständigen Erwerbseinkommens könne nicht nachvollzogen werden. Die Einsprache könne daher nicht detailliert begründet werden. Weiter wurde eine Besprechung mit dem zuständigen LE KStA als notwendig erachtet. Es wurden weder eine Steuererklärung noch sonst Unterlagen beigelegt.

6.2.

Mit Schreiben vom 31. März 2022 machte das GStA Q._____ die Rekurrenten darauf aufmerksam, dass eine Veranlagung nach pflichtgemäsem Ermessen nur wegen offensichtlicher Unrichtigkeit angefochten werden könne, die Einsprache zu begründen sei und allfällige Beweismittel ("ausgefüllte Steuererklärung inkl. Beilagen wie z.B. Buchhaltung etc. und wie telefonisch besprochen am 31.03.2022 benötigen wir zur Prüfung des Kinderabzuges die Bestätigung der Erstausbildung der C._____"; vgl. Schreiben des GStA Q._____ vom 31. März 2022) zu nennen habe. Den Rekurrenten wurde eine Frist von 5 Tagen gewährt, um die notwendigen Beweismittel einzureichen. Innerhalb dieser Nachfrist haben die Rekurrenten nicht reagiert.

7.

Am 28. April 2022 fand antragsgemäss eine Verhandlung mit D._____ LE KStA, statt. Der Rekurrent reichte die Studienbestätigung für das Frühlingsemester 2022 für C._____, sowie den Vorvertrag zum Abschluss eines Kaufvertrags mit Begründung eines Kaufrechts vom tt.mm. 2010 (nachfolgend: Vertrag) ein. Die Verhandlung wurde protokolliert und das Protokoll unterzeichnet. Damit wurde dem Einspracheantrag der Rekurrenten auf Vorladung (vgl. Einsprache vom 16. März 2022) entsprochen und das rechtliche Gehör gewährt.

8.

8.1.

Mit dem Einspracheentscheid vom 10. November 2022 hielt die Steuerkommission Q._____ fest, die Rekurrenten hätten den Unrichtigkeitsbeweis nicht fristgerecht angetreten. Die im Veranlagungsverfahren unterlassenen Mitwirkungshandlungen seien nicht innerhalb der Einsprachefrist nachgeholt worden. Deshalb und wegen der fehlenden Begründung der Einsprache, sei auf die Einsprache nicht einzutreten. Es müsse daher nicht geprüft werden, ob die Ermessensausübung pflichtgemäss erfolgt sei.

8.2.

Mit dem Rekurs liessen die Rekurrenten geltend machen, vorliegend sei zu unterscheiden zwischen der ermessensweisen Festlegung des Einkommens, und dem, was anhand von vorhandenen Unterlagen ermittelt worden sei. Die Ermessensveranlagung beschränke sich auf das Einkommen aus der selbständigen Tätigkeit im Umfang von CHF 120'000.00. Diese werde nicht bestritten. Die Aufrechnung von CHF 250'000.00 aus dem Vertrag sei dagegen nicht ermessenweise erfolgt und damit nicht Gegenstand der Ermessensveranlagung. Aus der Chronologie ergebe sich, dass das GStA Q._____ bereits vor der Veranlagung und damit auch vor der Besprechung vom 28. April 2022 Kenntnis vom Vertrag gehabt habe. Anders sei nicht zu erklären, dass bei der Veranlagung vom 22. Februar 2022 eine Aufrechnung im Umfang von CHF 250'000.00 vorgenommen worden sei.

Das GStA Q._____ qualifiziere den Vertrag als "Auflösung Schuld aus Kaufrechtsvertrag vom tt.mm. 2010 mit Ablauf per tt.mm. 2020." Dabei handle es sich offensichtlich um eine zivilrechtliche Auslegung. Die steuerrechtliche Aufrechnung sei falsch, nicht nachvollziehbar und damit nicht gerechtfertigt. Beim Betrag von CHF 250'000.00 handle es sich grundsätzlich um eine Anzahlung, welche im Jahr 2010 erfolgt sei. Anzahlungen seien auf Grund der ständigen Rechtsprechung nicht als erfolgswirksamer Vorgang zu qualifizieren und würden auch buchhalterisch als erfolgsneutrale Anzahlung bilanziert. Die Anzahlung stehe im Zusammenhang mit dem Vertragsabschluss, der noch nicht vollzogen sei. Im vorliegenden Vertrag stünden die Ablauffristen: Ablauf des Vorkaufsrechts per

tt.mm. 2020 und späteste Ablauffrist aus Vorvertrag per tt.mm. 2025. Die Umsetzung des Vertrages sei bis heute nicht erfolgt, weshalb es an einem Realisationstatbestand fehle. Es liege keine steuerbare Leistung vor, die im Jahre 2020 zu einer Besteuerung führen könne.

9.

9.1.

Es ist festzuhalten, dass die Rekurrenten mit der Einsprache Anträge gestellt haben. In materieller Hinsicht wurde jedoch nur der Kinderabzug ausdrücklich erwähnt und gerügt, die Berechnung des selbständigen Einkommens durch die Steuerkommission Q._____ sei nicht nachvollziehbar. In formeller Hinsicht wurde eine Besprechung mit dem zuständigen LE KStA verlangt. Jedoch fehlten jegliche Unterlagen, insbesondere die Steuererklärung 2020 mit dazugehörigen Belegen, die überhaupt erst eine Überprüfung der Ermessensveranlagung erlaubt hätten.

Da die Rekurrenten damit die im Veranlagungsverfahren unterlassenen Mitwirkungshandlungen nicht nachholten, lag keine rechtsgenügende Begründung der Einsprache vor. Da der Steuerkommission Q._____ die für eine materielle Beurteilung der Einsprache notwendigen Unterlagen nicht vorlagen, konnte sie diese nicht prüfen. Korrekterweise hätte gestützt auf den bei Ende der Einsprachefrist vorhandenen Aktenstand ein Nichteintretensentscheid gefällt werden können und müssen.

Es ist denn auch nicht nachvollziehbar, weshalb das GStA Q._____ den Rekurrenten mit Schreiben vom 31. März 2022 eine Nachfrist von 5 Tagen gewährte. Gesetzliche Fristen – hier die Einsprachefrist, während der die bisher unterlassenen Mitwirkungshandlungen nachzuholen waren – sind nicht erstreckbar. Insofern war keine Nachfrist anzusetzen. Zudem war auch im Zeitpunkt der Nachreichung der Unterlagen an der Besprechung vom 28. April 2022 die Nachfrist für die Einreichung von Unterlagen bereits abgelaufen.

9.2.

Die Rekurrenten haben zwar vor Erlass des Einspracheentscheids, jedoch nach Ablauf der Einsprachefrist (sowie der Nachfrist) einzelne Unterlagen eingereicht. Die von ihnen verlangten Mitwirkungshandlungen wären jedoch vollumfänglich innerhalb der Einsprachefrist nachzuholen gewesen. Der Grossteil der Unterlagen wurde nicht eingereicht. Folglich wurde mit der Einsprache der Beweis der offensichtlichen Unrichtigkeit weder angetreten noch erbracht, womit der Nichteintretensentscheid der Steuerkommission Q._____ korrekterweise erfolgt ist.

10.

10.1.

Die Rekurrenten lassen geltend machen, dass es sich bei den CHF 250'000.00 nicht um Einkommen handle, welches nach Ermessen festgesetzt worden sei, da der Vertrag der Steuerkommission Q._____ im Veranlagungsverfahren 2020 bereits bekannt gewesen sei.

10.2.

Den Rekurrenten ist zwar zuzustimmen, dass die Aufrechnung der CHF 250'000.00 im Veranlagungsverfahren mit der Bemerkung "Aufrechnung Auflösung Schuld aus Kaufrechtsvertrag vom tt.mm. 2010 mit Ablauf per tt.mm. 2020" nur den Schluss zulässt, dass die Steuerkommission Q._____ vom Vertrag Kenntnis hatte. Dies ist jedoch in mehrfacher Hinsicht unbeachtlich. Die Rekurrenten haben zum einen ihre Verfahrenspflichten nicht erfüllt, so dass die Veranlagungsbehörde den Sachverhalt nicht einwandfrei ermitteln konnte. Zum anderen handelt es sich entgegen der Argumentation der Rekurrenten nicht bloss um eine teilweise Ermessenveranlagung. Die Steuerkommission Q._____ musste mangels Steuererklärung und Unterlagen vielmehr das steuerbare Einkommen insgesamt nach Ermessen veranlagern.

11.

11.1.

Die Rekurrenten bringen im Rekurs vor, die Ermessensausübung sei nicht pflichtgemäss. Die ermessensweisen Aufrechnungen seien daher aufzuheben.

11.2.

Das aargauische Verwaltungsgericht führte dazu im Urteil vom 30. November 2016 (WBE.2016.109) das Folgende aus:

"II.

2.3.

[...] Die Erfordernisse an eine Einsprache gegen eine Ermessensveranlagung hängen nicht davon ab, ob diese nach pflichtgemässem Ermessen erfolgt ist sondern bloss, ob diese zu Recht nach Ermessen vorgenommen wurde (Mahnung, Untersuchungsnotstand). Die Frage, ob die Steuerbehörde bei der Festsetzung der Steuerfaktoren ihr Ermessen pflichtgemäss ausgeübt hat, ist erst dann zu überprüfen, wenn der Steuerpflichtige den Unrichtigkeitsnachweis antritt (keine Rolle spielt, ob ihm dies misslingt)."

Wegen der fehlenden Begründung der Einsprache und da die Rekurrenten den Unrichtigkeitsnachweis weder angetreten noch erbracht haben, muss nicht geprüft werden, ob die Ermessensausübung durch die Steuerkommission Q._____ pflichtgemäss war. Festgehalten werden kann, dass die Ermessensausübung jedenfalls nicht nichtig war (vgl. Bundesgerichtsurteil vom 11. Juli 2017 [2C_679/2016 und 2C_679680/2016]).

12.

Im Ergebnis ist der Rekurs abzuweisen.

13.

Bei diesem Verfahrensausgang sind die Kosten des Rekursverfahrens von den Rekurrenten zu tragen (§ 189 Abs. 1 StG). Es ist keine Parteientschädigung 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 2'000.00, der Kanzleigebür von CHF 155.00 und den Auslagen von CHF 100.00, insgesamt CHF 2'255.00 bezahlen.

3.

Es wird keine Parteientschädigung ausgerichtet.

Zustellung an:

die Vertreterin der Rekurrenten (2)

das Kantonale Steueramt

das Regionale Steueramt 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, Obere Vorstadt 37, 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. Mai 2024

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Die Gerichtsschreiberin:

Heuscher

Bernhard