

3-RV.2023.88

P 51

Urteil vom 21. März 2024

Besetzung	Präsident Fischer Richterin Sramek Richter Biondo Gerichtsschreiber Lenarcic
-----------	---

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

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

Gegenstand	Einspracheentscheid der Steuerkommission Q. _____ vom 13. Juni 2023 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2021
------------	--

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

Mit Verfügung vom 23. Januar 2023 wurden A._____ und B._____ von der Steuerkommission Q._____ für das Jahr 2021 zu einem steuerbaren Einkommen von CHF 114'700.00 (satzbestimmendes Einkommen CHF 118'400.00) und zu einem steuerbaren Vermögen von CHF 1'447'000.00 (satzbestimmendes Vermögen CHF 1'553'000.00) veranlagt. In Abweichung von der Selbstdenklaration wurden anstelle der für die Liegenschaft an der R-Strasse 34 A in Q._____ deklarierten Unterhaltskosten von CHF 46'045.00 lediglich CHF 3'700.00 zum Abzug zugelassen.

2.

Gegen die Verfügung vom 23. Januar 2023 haben A._____ und B._____ mit Schreiben vom 17. Februar 2023 Einsprache erhoben und das folgende Begehren gestellt:

"Die Aufrechnung Sanierung Gartenanlage von Fr. 42'345.00 ist nach wie vor zu streichen."

3.

Mit Entscheid vom 13. Juni 2023 wies die Steuerkommission Q._____ die Einsprache ab.

4.

Den Einspracheentscheid vom 13. Juni 2023 (Zustellung am 14. Juni 2023) haben A._____ und B._____ mit rechtzeitigem Rekurs vom 7. Juli 2023 (Postaufgabe am 10. Juli 2023) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weitergezogen. Sie stellen den folgenden Antrag:

"Der Einsprache-Entscheid vom 13. Juni 2023 von der Steuerkommission betreffend unseres Begehrens gemäss unserer Einsprache vom 17. Februar 2023, Steuerveranlagung 2021, ist zu annullieren. Wir verlangen eine Neuerteilung unserer Situation vor Ort."

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

5.

Die Steuerkommission Q._____ beantragt die teilweise Gutheissung des Rekurses, sofern dem Rekurs stattgegeben werden kann. Das Kantonale Steueramt beantragt die Abweisung des Rekurses, eventualiter seien Liegenschaftsunterhaltskosten für den Gartenunterhalt in der Höhe von CHF 4'000.00 zum Abzug zuzulassen.

6.

A. _____ und B. _____ haben eine Replik erstattet.

Das Gericht zieht in Erwägung:

1.

Der vorliegende Rekurs betrifft die Kantons- und Gemeindesteuern 2021. 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 Rekurrenten deklarierten in der Steuererklärung 2021 Unterhaltskosten von CHF 42'345.00 für die "Sanierung Gartenanlage" (vgl. Rechnung der D.____, T.____, vom tt.mm.2021).

2.2.

2.2.1.

Die Steuerkommission Q.____ verlangte von den Rekurrenten im Veranlagungsverfahren betreffend die Rechnung der D.____ AG die folgenden Unterlagen und Angaben (Schreiben vom 3. August 2022):

- " - Fotos vorher-nachher
- Detaillierte Gesamtrechnung (falls nicht erhalten, reichen Sie bitte die detaillierte Offerte ein)
- Sämtliche Belastungsanzeigen
- Bitte notieren Sie was erstmalig erstellt wurde resp. aus welchen Materialien der ersetzte Teil vorher war."

2.2.2.

In der Folge unterbreitete die Steuerkommission Q.____ den Rekurrenten aufgrund der eingereichten Rechnung und den Fotos mit Schreiben vom 19. September 2022 einen "Veranlagungs-Vorschlag".

2.3.

Die Rekurrenten nahmen dazu in einem als "Einsprache" betitelten Schreiben vom 11. Oktober 2022 wie folgt Stellung:

"Wie wir in der Steuererklärung auch deklariert haben, handelt es sich bei dem Garten um eine Gartensanierung. Deshalb sind wir nicht einverstanden, dass Sie uns den ganzen Betrag von Fr. 42'345.00 dieser Gartenanlagekosten aufrechnen. Beim Garten musste die Böschung gesichert werden. Gleichzeitig mussten diverse Sanierungsarbeiten vorgenommen werden, da durch das Rutschen der Böschung diverse Schäden entstanden sind. Einzig der Whirlpool entspricht einem Mehrwert, dieser wurde daher auch nicht dem Aufwand belastet. Alles andere entspricht einer reinen Sanierung."

2.4.

Mit Verfügung vom 23. Januar 2023 wurden A._____ und B._____ von der Steuerkommission Q._____ für das Jahr 2021 zu einem steuerbaren Einkommen von CHF 114'700.00 (satzbestimmendes Einkommen CHF 118'400.00) und zu einem steuerbaren Vermögen von CHF 1'447'000.00 (satzbestimmendes Vermögen CHF 1'553'000.00) veranlagt. Die Kosten von CHF 42'345.00 für die "Sanierung Gartenanlage" wurden als "Investitionskosten" beurteilt und nicht zum Abzug zugelassen. Dazu wurde in der "Abweichungsbegründung 2021" das Folgende ausgeführt:

"Aus den eingereichten Unterlagen (Rechnung und Fotos) geht hervor, dass es sich um eine grundlegende Neugestaltung der Gartenanlage handelt. Unter anderem wurde eine Terrainveränderung vorgenommen, eine Böschungssicherung und -gestaltung erstellt, zusätzlich ein neuer Whirlpool mit einer Holz- und Splittfläche, Rasenkantensteine sowie eine Hartfläche angefertigt. Das Merkblatt Liegenschaftsunterhaltkosten sieht für diese Punkte keinen abzugsfähigen Betrag vor. Aus diesem Grund wurde der Betrag nicht zum Abzug zugelassen."

Die Steuerkommission Q._____ hat den im Veranlagungsvorschlag gewährten pauschalen Abzug von CHF 2'000.00 für "Anteil Sanierung Rasenfläche" nicht mehr gewährt.

2.5.

In der Einsprache vom 17. Februar 2023 führen die Rekurrenten das Folgende aus:

"Wie wir in der Steuererklärung auch deklariert haben, handelt es sich bei dem Garten wirklich um eine Gartensanierung. Einzig die Kosten des Whirlpool sind ein Mehrwert den wir auch nicht in Abzug gebracht haben. Gerne laden wir Sie ein für eine Besichtigung dieser Sanierungsarbeiten damit wir diese Angelegenheit vor Ort besichtigen können [...]."

2.6.

Die Abweisung der Einsprache begründet die Steuerkommission Q._____ wie folgt (Einspracheentscheid, S. 2):

"In der Einsprache halten die Steuerpflichtigen am Begehren fest. Sie begründen ihren Antrag mit der Aussage 'dass es sich bei dem Garten wirklich um eine Gartensanierung handelt'. Einen Nachweis für diese Aussage bleiben die Einsprecher auch im Einspracheverfahren schuldig. Es ist an ihnen, ihren Aussagen mittels Beweismaterial das notwendige Gewicht zu verschaffen. Die blosser Behauptung eines abzugsfähigen Charakters einer Auslage reicht nicht als Nachweis für den Abzug von Liegenschaftsunterhalt."

3.

3.1.

Bei Liegenschaften im Privatvermögen können die Unterhaltskosten, die Kosten der Instandstellung von neu erworbenen Liegenschaften, die Versicherungsprämien und die Kosten der Verwaltung durch Dritte abgezogen werden (§ 39 Abs. 2 Satz 1 StG). Als Kosten für den Unterhalt von Liegenschaften gelten bloss die werterhaltenden Aufwendungen (§ 24 Abs. 1 StGV). Den Unterhaltskosten gleichgestellt sind Investitionen, die dem Energiesparen und dem Umweltschutz dienen, soweit sie bei der direkten Bundessteuer abziehbar sind, sowie die Rückbaukosten im Hinblick auf den Ersatzneubau (§ 39 Abs. 2 Satz 2 StG).

Nicht abziehbar sind die Aufwendungen für die Anschaffung, Herstellung oder Wertvermehrung von Vermögensgegenständen (§ 40 Abs. 1 lit. d StG).

3.2.

Beim Abzug für Unterhaltskosten handelt es sich um einen Abzug für Gewinnungskosten. Gewinnungskosten setzen ein steuerbares Einkommen voraus. Die Unterhaltskosten müssen in wirtschaftlicher und zeitlicher Hinsicht einen direkten und unmittelbaren Zusammenhang mit der Einkommenserzielung aufweisen. Bei selbstgenutzten Liegenschaften sind nur diejenigen Unterhaltskosten abzugsfähig, die mit dem (steuerbaren) Eigenmietwert unmittelbar verbunden sind. Den Unterhaltskosten muss somit ein gegenwärtiger oder vergangener Ertrag aus unbeweglichem Vermögen gegenüberstehen. Steht den erstmaligen Kosten dagegen ein künftiger Ertrag gegenüber, handelt es sich um Anlagekosten.

3.3.

Von den Unterhaltskosten zu unterscheiden sind Aufwendungen, welche zur Wertvermehrung eines Grundstücks führen. Während Unterhaltskosten der Erhaltung bereits vorhandener Werte dienen, werden mit den wertvermehrenden Aufwendungen zusätzlich neue Werte geschaffen. Die Abgrenzung zwischen Werterhaltung und Wertvermehrung erfolgt nach objektiv-technischen Kriterien. Vergleichsmassstab bildet dabei nicht der Wert des Grundstücks insgesamt, sondern derjenige der konkret instand gehaltenen oder ersetzten Installation.

Abzugsfähig sind jene Aufwendungen, die dazu dienen, den konkreten Nutzungswert eines Wirtschaftsgutes in einer Liegenschaft zu erhalten, instand zu stellen oder ihn zu ersetzen. Alle Aufwendungen, welche ein Grundstück in einen besseren Zustand versetzen, haben wertvermehrenden Charakter. Massgebend ist dabei aufgrund einer funktionalen Betrachtungsweise, ob das Grundstück durch die Massnahme eine qualitative Verbesserung und damit eine Wertsteigerung erfahren hat, sei es durch die erstmalige Schaf-

fung von Werten oder z.B. durch Aufwendungen für Ersatzbauten (Bundesgerichtsurteil vom 24. Oktober 2017 = StE 2018 B 25.6 Nr. 73)

4.

4.1.

Es geht im vorliegenden Verfahren um die Frage der Abzugsfähigkeit der Rechnung der D._____ AG, T._____, vom tt.mm.2021 betreffend "Gartenumgestaltung" von netto CHF 42'344.85 (vgl. handschriftliche Notiz der Rekurrenten auf der Rechnung). Diese Rechnung umfasst auf 19 Seiten insgesamt ca. 70 Aufwandpositionen. Diese betreffen die folgenden "Kategorien" (S. 18 der Rechnung):

Gärtnerarbeiten	CHF	6'525.15
Grünflächen	CHF	1'667.75
Hartflächen	CHF	15'347.95
Fundamente, Mauern, Treppen	CHF	10'550.60
Ausstattungen	CHF	200.00
Begrünung	CHF	6'210.50
Zusatzarbeiten	CHF	1'070.00

4.2.

Die Rekurrenten haben im vorinstanzlichen Verfahren vier Fotos eingereicht. Zwei zeigen den Zustand eines Teils des Gartens vor der Sanierung, zwei den jeweils gleichen Teil des Gartens nach der Sanierung. Aus den beiden Fotos, welchen den Teil des Gartens mit der Treppe neben dem Haus dokumentieren, ist ersichtlich, dass ein Strauch in der Rasenfläche entfernt und der Rasen komplett erneuert wurde. Ausserdem wurden neue Einfriedungen aus Steinen erstellt. Aus den beiden anderen Fotos geht hervor, dass die bestehende Rasenfläche zum Teil mit Kies bedeckt und neu bepflanzt wurde und zum Teil durch einen Holzrost mit einem darauf platzierten Whirlpool ersetzt wurde. Auf der restlichen Fläche wurde der Rasen komplett erneuert. Ausserdem ist erkennbar, dass die Fläche aufgefüllt und eine Hangsicherung erstellt wurde und die aufgefüllte Fläche mit neuen Pflanzen versehen wurde.

4.3.

Die Steuerkommission Q._____ betrachtet die ausgeführten Arbeiten als grundlegende Neugestaltung und damit als nicht abzugsfähige Investition (vgl. "Abweichungsbegründung" und Vernehmlassung vom 18. September 2023). Sie hat daher, entgegen dem Veranlagungsvorschlag, betreffend die Rechnung der D._____ AG keine Kosten zum Abzug zugelassen.

4.4.

Gemäss der Rechtsprechung des Spezialverwaltungsgerichts wird bei einer umfassenden Gartensanierung keine Gesamtbetrachtung vorgenommen, sondern es kommt, wie bei Liegenschaftsunterhalt üblich, die Einzel-

betrachtung zur Anwendung (vgl. SGE vom 21. August 2014 [3-RV.2014.63]). Diese Rechtsprechung gilt umso mehr, als das Bundesgericht die Gesamtbetrachtung, welche unter bestimmten Voraussetzungen auch bei Gartenanlagen angewendet wurde (vgl. Bundesgerichtsurteil vom 29. November 2021 [2C_582/2021]), kürzlich aufgegeben hat (vgl. Bundesgerichtsurteil vom 6. Juni 2023 [9C_161/2023] mit Hinweis auf das Urteil vom 23. Februar 2023 [9C_677/2021]). Nach dem Willen des Gesetzgebers ist für alle Arbeiten an einer Liegenschaft individuell aufgrund ihres objektiv-technischen Charakters abzuklären, ob sie dazu dienen, einen früheren Zustand der Liegenschaft wiederherzustellen, mithin werterhaltend wirken. Kann dies nicht festgestellt werden, ist im Bereich der Einkommenssteuer gemäss der Normentheorie zulasten der steuerpflichtigen Person davon auszugehen, dass die Kosten der Instandstellung dienen und folglich nicht abgezogen werden können (SGE vom 21. Dezember 2023 [3-RV.2022.96]).

5.

5.1.

Die Steuerkommission Q._____ nimmt zu den im Rekursverfahren von den Rekurrenten zusätzlich eingereichten Fotos wie folgt Stellung (vgl. Vernehmlassung vom 18. September 2023, S. 2 f.):

"Bilder 1

(Bilder erstmals) Sofern im Rekursverfahren einen abziehbaren Liegenschaftsunterhalt erkannt werden sollte, ist er im Bereich der hausnahen Rasenfläche anzusiedeln. Hier wurde eine bestehende Rasenfläche durch die Aussaat von Rasensamen gleichwertig ersetzt. Die Steuerkommission hat in einer ersten Stellungnahme, siehe Veranlagungsvorschlag, CHF 2'000 dafür als Abzug anerkannt. Sie erachtet auch im Rekursverfahren einen Abzug in dieser Grössenordnung als angemessen, sofern nicht der These der gänzlichen Neugestaltung ohne Abzug von Liegenschaftsunterhalt, der Vorrang eingeräumt wird. Der Hinweis auf die Einbringung von deutlich preiswerterem Rasensamen an Stelle von Rollrasen folgert sich aus den in der Antwort auf die erste Aktenergänzung eingereichten Bildern. In der Einstellung nachher weisen der Randabschluss und die für die Aussaat vorbereitete Fläche, praktisch keinen Höhenunterschied auf, was für die Aussaat von Rasensamen spricht. Siehe dazu auch Rechnung D._____ AG, Seite 17.

Bilder 2

Auf die beiden Bilder wurde bereits eingangs unter 'Antwort 1. Aktenergänzung' eingegangen [Die Ansicht der Talseite vorher zeigt eine ebene Fläche mit Übergang zu einer natürlich verlaufenden Böschung. Die Bewachsung zeigt Rasen, eine Hangsicherung ist nicht erkennbar. Das Bild nachher zeigt den Einbau einer Kiesfläche, einer Holzdielen mit Pool, die obere Kante einer Hangmauer und den Abschluss mittels Rabatte mit Sträuchern. Ein Terraingewinn in Form der Ausweitung der ebenen Fläche lässt sich nicht eindeutig erkennen. Die bisher vorhandenen Verbundsteine dem Haus entlang wurden nicht angetastet.]

Bilder 3

(Bilder erstmals) Der hier gezeigte Rasenersatz wird erstmals dokumentiert. Hingegen lassen die Bilder offen, wie weit die neue Situation dem bisherigen Geländeverlauf entspricht. Die Steuerkommission tendiert auf einen moderaten Abzug von CHF 2'000 im Rekursverfahren mit Hinweis auf die nachfolgenden Luftaufnahmen.

Bilder 4

(Bilder erstmals) Der bestehende Gehweg hat keine Veränderung erfahren. Verändert hat sich die talseitig gelegene Landschaft. Die Steuerkommission stuft die Veränderung der Landschaft als Neugestaltung ein. Weder die Bepflanzung noch die Kiesoberfläche waren bisher vorhanden. Die Frage nach dem neuen Verlauf der Böschung kann auch mit diesen beiden Fotos nicht klärend beantwortet werden.

Bilder 5

(Bilder erstmals) Der Rückbau des Gartenhauses (fehlend auf dem Bild 'vor Sanierung' aber auf dem Bild 4 noch erkennbar) ist unbeachtlich, da sich dieses auf der Nachbarparzelle, ebenfalls im Besitz der Rekurrenten, befunden hat. Siehe dazu Luftbilder AGIS der Jahre 2018, 2021 und 2022. Die Rabatte auf dem Bild 'nach Sanierung' rechts vom Weg, war so bisher nicht vorhanden.

Bilder 6

(Bilder erstmals) Die bisher vorhandene Böschung ist einer Stützmauer gewichen. Der Verlauf der bisherigen und der neuen Rasenfläche ist nicht vergleichbar.

Zur Gegenüberstellung des Terraingewinnes an ebener und neu aufgeschütteten Fläche wird auf die Luftbilder AGIS 2018, 2021 und 2022 verwiesen. Deutlich erkennbar ist der geänderte Böschungsverlauf, der durch die neu erstellte Oberkante der Winkелеlemente sichtbar wird. Liegenschaftsunterhalt ist aus Sicht der Steuerkommission nur auf bisher gewachsenem Terrain möglich."

Zusammenfassend beantragt die Steuerkommission Q.____, es sei aufgrund der von den Rekurrenten im Rekursverfahren neu eingereichten Fotos für den Fall, dass entgegen ihrer Auffassung keine Gesamtbetrachtung vorzunehmen ist, der abzugsfähige Liegenschaftsunterhalt auf den Bereich der ersetzten (ebenen) Rasenfläche und CHF 4'000.00 zu begrenzen.

5.2.

Bei diesen Ausführungen handelt es sich um eine "nachgeschobene" Begründung, falls sich die von der Steuerkommission Q.____ vorgenommene Gesamtbetrachtung der Gartensanierung als nicht rechtmässig erweist.

5.3.

Steuerpflichtige, welche anstelle der Liegenschaftsunterhaltspauschale die effektiven Kosten abziehen wollen, haben ein Anrecht darauf, dass sich die Steuerbehörden mit den geltend gemachten Aufwendungen auseinander-

setzen. Bei einer Einzelbetrachtung sind alle Aufwandpositionen auf ihre Abzugsfähigkeit zu prüfen (SGE vom 21. August 2014 [3-RV.2014.63]). Bei Kürzung oder Streichung einzelner Positionen haben die Steuerbehörden ihre Auffassung im Einspracheverfahren ausserdem zu begründen (SGE vom 21. Januar 2021 [3-RV.2020.60]).

5.4.

Die Steuerkommission Q._____ hat aufgrund der von ihr angewandten Gesamtbetrachtung weder im Veranlagungs- noch im Einspracheverfahren eine positionsweise Prüfung der Rechnung der D._____ AG vorgenommen. Auch die Ausführungen in der Vernehmlassung vom 18. September 2023 stellen keine umfassende Prüfung dar. Es kommt hinzu, dass eine solche nicht vernehmlassungsweise im Rekursverfahren "nachgeschoben" werden kann, weil dies zu einer Verkürzung des Instanzenzuges führen würde. Ausserdem besteht vorliegend kein Raum für eine ermessensweise pauschale Festsetzung (von maximal CHF 4'000.00) der abzugsfähigen Kosten für den Ersatz des Rasens (vgl. ZStP 2019 Nr. 20). Die Rekurrenten haben ein Recht auf die Beurteilung aller Ausgabenpositionen der Rechnung der D._____ AG durch die Steuerkommission Q._____ in einem Einspracheentscheid, damit sie sich über die Tragweite des Entscheides Rechenschaft ablegen und entscheiden können, ob sie die Angelegenheit mit Rekurs an das Spezialverwaltungsgericht weiterziehen wollen und gegebenenfalls gegen welche nicht zum Abzug zugelassenen Aufwandpositionen sie sich zur Wehr setzen wollen.

5.5.

Der ständigen Rechtsprechung des Spezialverwaltungsgerichts betreffend "nachgeschobene" Begründung entsprechend ist somit der Einspracheentscheid vom 13. Juni 2023 aufzuheben und die Angelegenheit zur Fällung eines neuen, alle Ausgabenpositionen der Rechnung der D._____ AG beurteilenden und genügend begründeten Einspracheentscheides an die Steuerkommission Q._____ zurückzuweisen (vgl. SGE vom 21. Januar 2021 [3-RV.2020.60]; SGE vom 22. Oktober 2020 [3-RV.2019.77]; SGE vom 19. Dezember 2019 [3-RV.2019.21]; SGE vom 21. Dezember 2017 [3-RV.2016.187]).

6.

6.1.

Bei diesem Verfahrensausgang wird der mit dem Rekurs gestellte Antrag auf "eine Neuurteilung unserer Situation vor Ort" durch das Spezialverwaltungsgericht hinfällig.

6.2.

6.2.1.

Bereits in der Einsprache vom 17. Februar 2023 führten die Rekurrenten das Folgende aus:

"Gerne laden wir Sie ein für eine Besichtigung dieser Sanierungsarbeiten damit wir diese Angelegenheit vor Ort bereinigen können."

6.2.2.

Ein Antrag auf Durchführung eines Augenscheins kann abgewiesen werden, wenn der rechtserhebliche Sachverhalt bereits aufgrund der Akten erstellt ist (VGE vom 3. Oktober 2017 [WBE.2017.117]). Es kommt hinzu, dass mit der in der Einsprache enthaltenen Einladung für eine Besichtigung vor Ort kein konkreter Antrag auf Durchführung eines Augenscheins gestellt wurde (analog SGE vom 17. Dezember 2020 [3-RV.2018.111]). Ausserdem kann anlässlich eines Augenscheins nur der aktuelle Zustand des Gartens festgestellt werden, nicht aber derjenige vor der Sanierung (vgl. SGE vom 23. Mai 2013 [3-RV.2012.238]).

Es stand daher im Ermessen der Steuerkommission Q._____, auf einen Augenschein zu verzichten.

7.

7.1.

Bei diesem Verfahrensausgang sind die Kosten des Rekursverfahrens auf die Staatskasse zu nehmen (§ 189 Abs. 1 StG). Der Umstand, dass die Rekurrenten erst im Rekursverfahren zusätzliche, aufschlussreiche Fotos eingereicht haben, vermag daran nichts zu ändern (vgl. § 189 Abs. 3 StG), weil deren Einreichung schon im vorinstanzlichen Verfahren nichts daran geändert hätte, dass die Steuerkommission Q._____ an ihrer Gesamtbeurteilung festgehalten und für die Rechnung der D._____ AG keinen Abzug gewährt hätte (analog RGE vom 22. Dezember 2011 [3-RV.2011.11]).

7.2.

Den nicht vertretenen Rekurrenten ist keine Parteikostenentschädigung auszurichten (§ 189 Abs. 2 StG).

Das Gericht erkennt:

1.

Der Einspracheentscheid vom 13. Juni 2023 wird aufgehoben und die Angelegenheit zur Fällung eines neuen Einspracheentscheides im Sinne der Erwägungen an die Steuerkommission Q._____ zurückgewiesen.

2.

Die Kosten des Rekursverfahrens trägt der Staat.

3.

Es wird keine Parteikostenentschädigung ausgerichtet.

Zustellung an:
die Rekurrenten
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, 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, 21. März 2024

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Der Gerichtsschreiber:

Fischer

Lenarcic