

3-RV.2024.47

P 77

Urteil vom 22. Mai 2025

Besetzung	Präsident Heuscher Richter Wick Richter Lämmli Gerichtsschreiber Ceni
-----------	--

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

Gegenstand	Einspracheentscheid der Steuerkommission Q. _____ vom 26. April 2024 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2022
------------	---

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

Mit Verfügung vom 22. Januar 2024 wurde A._____ von der Steuerkommission Q._____ für das Jahr 2022 zu einem steuerbaren und satzbestimmenden Einkommen von CHF 220'700.00 und zu einem steuerbaren und satzbestimmenden Vermögen von CHF 0.00 veranlagt. Die Steuerkommission Q._____ ging dabei in Abweichung von der Selbstdeklaration von einem Hauptsteuerdomizil in Q._____ aus.

2.

Gegen die Veranlagungsverfügung vom 22. Januar 2024 erhob A._____ mit Schreiben vom 3. Februar 2024 Einsprache. Er beantragte, dass er im Kanton Aargau nicht primär steuerpflichtig sei. Zudem sei das Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit auf CHF 237'317.00 festzusetzen. Die Fahrtkosten zwischen R._____ und W._____, die Verpflegungskosten für auswärtigen Wochenaufenthalt von CHF 3'200.00 und die Wohnkosten von CHF 10'800.00 seien als Kosten für den auswärtigen Wochenaufenthalt (Berufsauslagen) zum Abzug zuzulassen.

3.

Am 26. März 2024 fand eine Einspracheverhandlung statt.

4.

Mit Entscheid vom 26. April 2024 hiess die Steuerkommission Q._____ die Einsprache teilweise gut. Das steuerbare Einkommen wurde von CHF 220'763.00 um CHF 1'448.00 auf CHF 219'315.00, gerundet CHF 219'300.00, reduziert. Am Hauptsteuerdomizil in Q._____ wurde festgehalten.

5.

Den Einspracheentscheid vom 26. April 2024 (abgeholt am 6. Mai 2024) zog A._____ mit Rekurs vom 18. Mai 2024 (Postaufgabe am 27. Mai 2024) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weiter. Er beantragte:

"Die primäre Steuerpflicht sei im Kanton S._____ mit Wochenaufenthalterstatus im Kanton Aargau für 2022 beizubehalten. In Q._____ wird aufgrund der Liegenschaft lediglich ein Nebensteuerdomizil und somit eine sekundäre Steuerpflicht begründet. Folgedessen seien die Steuerfaktoren gemäss eingereichter Steuererklärung von S._____ zu übernehmen, respektive die Positionen [...] werden bestritten. Demgegenüber werden die Positionen [...] akzeptiert. Beim Vermögen ist man nicht beschwert und geht in der Einsprache nicht darauf ein. Die direkte Bundessteuer ist in

der Konsequenz dann auch durch den Kanton S._____ zu veranlagern und besteuern."

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

6.

Das Gemeindesteueramt Q._____ und das Kantonale Steueramt (KStA) beantragen die Abweisung des Rekurses.

7.

A._____ hat keine Replik eingereicht.

8.

Mit Schreiben vom 21. März 2025 ersuchte das Spezialverwaltungsgericht A._____ um weitere Unterlagen. Aufforderungsgemäss reichte A._____ am 14. April 2025 und mit E-Mails vom 22. April 2025 und 5. Mai 2025 die verlangten Unterlagen ein.

9.

Das Spezialverwaltungsgericht hat bei den Einwohnerdiensten Q._____, T._____ und U._____ sowie bei den Gemeindesteuerämtern Q._____ und U._____ weitere Abklärungen vorgenommen.

Das Gericht zieht in Erwägung:

1.

Der vorliegende Rekurs betrifft die Kantons- und Gemeindesteuern 2022. Massgebend für die Beurteilung ist das Steuergesetz vom 15. Dezember 1998 (StG) und die Verordnung zum Steuergesetz vom 11. September 2000 (StGV).

2.

Der Einspracheentscheid vom 26. April 2024 betrifft ausschliesslich die Kantons- und Gemeindesteuern 2022. Die direkte Bundessteuer 2022 ist nicht Gegenstand des angefochtenen Einspracheentscheides. Insbesondere fehlt die Zuständigkeit für die Feststellung des Veranlagungsortes bei den direkten Bundessteuern. Soweit sich der Rekurs auf die direkte Bundessteuer bezieht, kann darauf nicht eingetreten werden.

3.

Vorliegend sind der steuerrechtliche Wohnsitz des Rekurrenten im Jahr 2022, das Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit sowie die Kosten für auswärtigen Wochenaufenthalt (Fahrtkosten zwischen R._____ und Wochenaufenthaltsort, Verpflegungskosten für auswärtigen Wochenaufenthalt und die Wohnkosten für auswärtigen Wochenaufenthalt) strittig. Nachfolgend wird zuerst der steuerliche Wohnsitz des Rekurrenten geprüft (Erw. 4 - 10). Anschliessend wird auf die geltend gemachten Abzüge beim Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit, auf die geltend gemachten Kosten für auswärtigen Wochenaufenthalt sowie auf die Berufsauslagen (Autokosten) eingegangen (Erw. 11 und 12).

4.

Unbestrittenermassen war der Rekurrent per 31. Dezember 2021 im Kanton S._____ unbeschränkt steuerpflichtig. Gemäss Angaben des Rekurrenten wohnte er bis 30. Juni 2022 während der Woche in T._____ bei B._____ und bei einem Freund in U._____. Mit Kaufvertrag vom tt.mm. 2022 erwarb der Rekurrent mit B._____ eine Liegenschaft in Q._____ (Übergang von Nutzen und Gefahr per tt.mm. 2022). In der Folge veranlagte die Steuerkommission Q._____ den Rekurrenten aufgrund unbeschränkter Steuerpflicht in Q._____. Der Rekurrent macht hingegen einen primäre Steuerpflicht in R._____ geltend. Er hat seine Steuererklärung 2022 entsprechend im Kanton S._____ eingereicht. Mit Verfügung vom 20. Januar 2023 nahm der Kanton S._____ eine Veranlagung vor. Damit besteht eine aktuelle Doppelbesteuerung.

5.

5.1.

Eine gegen Art. 127 Abs. 3 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (BV) verstossende Doppelbesteuerung liegt vor, wenn eine steuerpflichtige Person von zwei oder mehreren Kantonen für das gleiche Steuerobjekt und für die gleiche Zeit zu Steuern herangezogen wird (aktuelle Doppelbesteuerung) oder wenn ein Kanton in Verletzung der geltenden Kollisionsnormen seine Steuerhoheit überschreitet und eine Steuer erhebt, die einem anderen Kanton zustehen würde (virtuelle Doppelbesteuerung; Urteil des Bundesgerichts vom 21. Dezember 2016 [2C_565/2016] = StR 2017 S. 324).

Das Bundesgericht hat für interkantonale Verhältnisse mit Blick auf doppelbesteuerungsrechtlich erhebliche Sachverhalte in gesetzesvertretender Rechtsprechung aus dem Doppelbesteuerungsverbot von Art. 127 Abs. 3 BV einen "Anspruch des Bürgers auf Vorausbeurteilung der Steuerhoheitsfrage" abgeleitet und hierfür gleichsam eine gesetzliche Grundlage geschaffen, dies ausdrücklich "ohne Rücksicht darauf, ob das kantonale Recht ein solches Vorverfahren kenne oder nicht". Es hat diesen Anspruch auf einen Vorentscheid damit begründet, dass wer der Steuerhoheit eines Kantons gemäss dem Doppelbesteuerungsrecht nicht unterliege, in diesem Kanton weder mit einer Steuer belegt noch auch nur in ein Steuerveranlagungsverfahren einbezogen werden dürfe. Dem zur Veranlagung Herangezogenen müsse daher ein Anspruch auf einen Vorentscheid darüber zustehen, ob er einer bestimmten Steuerhoheit überhaupt unterliege (vgl. StE 2006 B 11.1 Nr. 19; mit Hinweisen).

Nur wenn der Bestand der Steuerpflicht als solcher und nicht deren Umfang (beschränkte oder unbeschränkte Steuerpflicht) in Frage steht, ist ein Feststellungsentscheid über die Steuerhoheit zulässig. Besteht dagegen bereits eine subjektive Steuerpflicht und muss nur deren Umfang (beschränkt oder unbeschränkt steuerpflichtig) bestimmt werden, hat dies im Rahmen einer Veranlagungsverfügung zu erfolgen (vgl. Urteil des Bundesgerichtes vom 1. April 2025 [9C_607/2022]).

5.2.

Nach § 17 Abs. 1 lit. b StG sind natürliche Personen ohne steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt im Kanton aufgrund wirtschaftlicher Zugehörigkeit steuerpflichtig, wenn sie an Grundstücken im Kanton Eigentum, dingliche Rechte oder diesen wirtschaftlich gleichkommende persönliche Nutzungsrechte haben. Der Grundstücksbegriff knüpft dabei an die zivilrechtlichen Bestimmungen an (vgl. Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 5. Auflage, Muri-Bern 2023, § 17 StG N 10). Die Steuerpflicht beginnt mit dem Tag, an dem die steuerpflichtige Person im Kanton steuerbare Werte erwirbt (§ 20 Abs. 1 StG).

5.3.

Es ist unbestritten, dass der Rekurrent am Stichtag 31. Dezember 2022 Eigentümer einer Liegenschaft in Q._____ war. Damit unterlag der Rekurrent im Jahr 2022 mindestens zufolge wirtschaftlicher Zugehörigkeit in Q._____ für das Liegenschaftseinkommen und -vermögen der Steuerhoheit des Kantons Aargau. Die Steuerkommission Q._____ war daher entgegen der Auffassung des Rekurrenten und der von der S._____ Steuerbehörde vertretenen Auffassung (vgl. E-Mail von C._____ vom 4. September 2023) befugt, den Rekurrenten in der Steuerperiode 2022 zu besteuern und direkt eine Veranlagungsverfügung – ohne vorgängige Feststellungsverfügung – zu erlassen.

6.

Die Steuerkommission Q._____ stützt die primäre Steuerpflicht in Q._____ auf eine Analyse der eingeforderten detaillierten Kontoauszüge (Zeitraum 1. Juni bis 31. Dezember 2022). Die grosse Mehrheit der Transaktionen sei in der Region V._____, Y._____ und T._____ getätigt worden. Ein Lebensmittelpunkt im Kanton S._____ könne nicht bestätigt werden. Vielmehr sei festzustellen, dass sich der Lebensmittelpunkt des Rekurrenten in der Region V._____, Y._____ und T._____ befinde (vgl. Einspracheentscheid). Dafür spreche auch die Tatsache, dass der Rekurrent erhebliche finanzielle Mittel für den Kauf der Liegenschaft in Q._____ investiert habe, ohne daraus regelmässige Einkünfte zu generieren (vgl. Vernehmlassung Gemeindesteueramt Q._____).

Demgegenüber vertritt der Rekurrent die Auffassung, dass sich sein Lebensmittelpunkt im Jahr 2022 in R._____ befunden habe. Dort habe er sämtliche Beziehungen (Familie, Freunde, Ärzte, etc.) geführt und sei an arbeitsfreien Tagen regelmässig dorthin zurückgekehrt. Da er im Jahr 2022 unter der Woche oft in der Region Aargau / Zentralschweiz beruflich unterwegs gewesen sei, habe er dort viele Einkäufe getätigt. Die Liegenschaft in Q._____ sei lediglich als Kapitalanlage angeschafft worden (vgl. Einsprache und Rekurs).

Nachfolgend ist zu prüfen, ob der Rekurrent im Jahr 2022 aufgrund unbeschränkter Steuerpflicht im Kanton Aargau steuerpflichtig war.

7.

7.1.

7.1.1.

Natürliche Personen sind im Kanton Aargau aufgrund persönlicher Zugehörigkeit unbeschränkt steuerpflichtig, wenn sie ihren steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt im Kanton haben (§ 16 Abs. 1 StG). Der steuerrechtliche Wohnsitz ist damit eigenständig auszulegen, wenn auch in Anlehnung an den zivilrechtlichen Wohnsitzbegriff (vgl. Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 16 StG N 4 ff.; Ernst Höhn/Peter Mäusli, In-

terkantonaies Steuerrecht, 4. Auflage, Bern/Stuttgart/Wien 2000, § 7 N 11). Nach § 16 Abs. 2 StG (vgl. auch Art. 3 Abs. 1 StHG) hat eine Person ihren steuerrechtlichen Wohnsitz im Kanton Aargau, wenn sie sich hier mit der Absicht dauernden Verbleibens aufhält oder wenn ihr das Bundesrecht hier einen besonderen gesetzlichen Wohnsitz zuweist (vgl. SGE vom 24. November 2016 [3-RV.2016.39]).

7.1.2.

Der Steuerwohnsitz einer natürlichen Person umfasst zwei kumulativ erforderliche Begriffselemente: Den Aufenthalt an einem Ort sowie die Absicht des dauernden Verbleibens. Der Aufenthalt im Sinne einer nur vorübergehenden faktischen Präsenz an einem Ort genügt deshalb nicht. Zwar spielt die Dauer des Aufenthalts keine Rolle, erforderlich ist aber ein Verweilen, welches auf wesentliche Zwecke angelegt ist. Nur dann kann das Erfordernis der Absicht, an diesem Ort dauernd zu verbleiben, erfüllt sein. Dabei wird ein "dauerndes" Verbleiben nicht nur dann bejaht, wenn eine Person die Absicht hat, bis zum Lebensende an einem Ort zu bleiben; es genügt ein Verweilen auf unbestimmte Zeit. Selbst ein Verweilen während der (längeren) Dauer bestimmter Verhältnisse kann ausreichen, indem der Aufenthaltsort bis auf weiteres zum Mittelpunkt der Lebensinteressen gemacht und ihm dadurch eine gewisse Stabilität verliehen wird. Es genügt auch, wenn mit der Möglichkeit des Wechsels aus bestimmten Gründen zu rechnen ist oder feststeht, dass der Aufenthalt nach einiger Zeit wieder aufhört. Nicht geeignet ist indessen ein bloss vorübergehender Aufenthalt mit fort-dauerndem Willen, den bisherigen Wohnort als Mittelpunkt der Lebensinteressen aufrechtzuerhalten. Die Absicht dauernden Verbleibens lässt sich nicht mit blossen Willensäusserungen nachweisen. Sie muss vielmehr für Dritte erkennbar aus äusseren Umständen hervorgehen. Die Person muss mit ihrem Verhalten zeigen, dass sie an einem bestimmten Ort den Mittelpunkt ihrer Lebensbeziehungen, d.h. den räumlichen Mittelpunkt ihrer persönlichen, und allenfalls geschäftlichen, Interessen begründet hat. Formelle Momente, wie der Rückzug der Schriften, die militärische Abmeldung, die Wohnsitzbescheinigung des neuen Ortes usw. bilden nur Indizien für den Steuerwohnsitz, die nicht ausreichen, wenn nicht auch das übrige Verhalten des Steuerpflichtigen dafür spricht (zum Ganzen vgl. BGE 138 II 300, 125 I 54; StR 2014 S. 714; StE 2005 A 24.21 Nr. 16; Bundesgerichtsurteile vom 5. August 2021 [2C_41/2021], vom 18. Januar 2011 [2C_472/2010], vom 29. April 2008 [2C_769/2007] und vom 1. März 2007 [2P.203/2006]; VGE vom 4. September 2002 [BE.2001.00397], mit Hinweisen).

7.2.

7.2.1.

Bei einer Verlegung des steuerrechtlichen Wohnsitzes innerhalb der Schweiz ist zu beachten, dass im interkantonalen Verhältnis – anders als bei internationalen Sachverhalten – Art. 24 Abs. 1 ZGB nicht greift, wonach der einmal begründete Wohnsitz einer Person bis zum Erwerb eines neuen

Wohnsitzes bestehen bleibt. Hat die steuerpflichtige Person die Verbindungen zu ihrem bisherigen Wohnsitz gelöst, so ist sie dort nicht mehr steuerpflichtig. Der Wille zur Wohnsitzverlegung muss indes in die Tat umgesetzt worden sein, das heisst die steuerpflichtige Person muss für die betreffende Zeit den Mittelpunkt ihrer Lebensführung schon an den neuen Ort verlegt haben (vgl. Bundesgerichtsurteil vom 2. Mai 2014 [2C_794/2013], mit Hinweis auf BGE 108 Ia 252; StE 2009 A 24.22 Nr. 6).

7.2.2.

Bestehen Beziehungen zu mehreren Orten, so gilt im interkantonalen Verhältnis als Steuerwohnsitz derjenige Ort, zu dem der Steuerpflichtige die stärkeren Beziehungen hat. Dabei werden die sich aus den familiären Banden ergebenden persönlichen und familiären Beziehungen im Allgemeinen als stärker erachtet als diejenigen, die sich aus der beruflichen Tätigkeit ergeben. Der Lebensmittelpunkt bestimmt sich dabei aus der Gesamtheit der objektiven äusseren Umstände, aus denen sich die Lebensinteressen erkennen lassen, nicht nach bloss erklärten Wünschen der steuerpflichtigen Person; der steuerrechtliche Wohnsitz ist insofern nicht frei wählbar. Bei unselbstständig Erwerbenden ist der Steuerwohnsitz gewöhnlich der Ort, wo sie für längere oder unbestimmte Zeit Aufenthalt nehmen, um von dort aus der täglichen Arbeit nachzugehen, ist doch der Zweck des Lebensunterhalts dauernder Natur. Die Frage, zu welchem der Aufenthaltsorte die steuerpflichtige Person die stärkeren Beziehungen unterhält, ist jeweils aufgrund der Gesamtheit der Umstände des Einzelfalls zu beurteilen (vgl. BGE 132 I 29; Bundesgerichtsurteil vom 27. August 2008 [2C_230/2008]; VGE vom 7. Februar 2007 [WBE.2006.306]; VGE vom 4. September 2002 [BE.2001.00397], je mit Hinweisen; E. Höhn/P. Mäusli, a.a.O., § 7 N 39 ff., 71 ff.). Bei verheirateten Personen mit Beziehungen zu mehreren Orten werden die persönlichen und familiären Kontakte zum Ort, wo sich ihre Familie aufhält, als stärker erachtet als diejenigen zum Arbeitsort, wenn sie in nichtleitender Stellung unselbstständig erwerbstätig sind und täglich oder an den Wochenenden regelmässig an den Familienort zurückkehren. Demnach unterstehen verheiratete Pendler oder Wochenaufenthalter grundsätzlich ausschliesslich der Steuerhoheit desjenigen Kantons, in dem sich ihre Familie aufhält (zum Ganzen: Bundesgerichtsurteil vom 27. August 2008 [2C_230/2008], mit weiterem Hinweis).

Eine regelmässige Rückkehr ist gegeben, wenn die wöchentlichen freien Tage grösstenteils, wenn auch nicht ausnahmslos, am Freizeitort verbracht werden. Ein Hauptsteuerdomizil am Familien- bzw. Freizeitort ist bei nicht allwöchentlicher Rückkehr nur begründet, wenn sie ihren Grund in den Arbeitsbedingungen hat und nicht auf freiem Willen beruht. Je grösser die Distanz zwischen dem Arbeits- und dem Freizeitort sind, desto geringer sind die Anforderungen an die Regelmässigkeit. Weitere Kriterien zur Feststellung des steuerrechtlichen Wohnsitzes von Wochenaufhaltern bilden die Wohnverhältnisse an beiden Orten, die dort gepflegten Beziehun-

gen, die Dauer der Trennung und der bisherige Wohnsitz (vgl. Ernst Höhn/Peter Mäusli, a.a.O., § 7 N 60 ff. und 48).

Diese Praxis findet auch auf ledige Personen Anwendung, zählt die Rechtsprechung doch Eltern und Geschwister ebenfalls zur Familie des Steuerpflichtigen. Allerdings werden die Kriterien, nach denen das Bundesgericht entscheidet, wann anstelle des Arbeitsorts der Aufenthaltsort der Familie als Hauptsteuerdomizil anerkannt werden kann, besonders streng gehandhabt; dies folgt aus der Erfahrung, dass die Bindung zur elterlichen Familie regelmässig lockerer ist als diejenige unter Ehegatten. Bei ledigen Steuerpflichtigen ist vermehrt noch als bei verheirateten Personen zu berücksichtigen, ob weitere als nur familiäre Beziehungen zum einen oder anderen Ort ein Übergewicht begründen. Dadurch erhält der Grundsatz, wonach das Hauptsteuerdomizil von Unselbständigerwerbenden am Arbeitsort liegt, grösseres Gewicht: Selbst wenn ledige Steuerpflichtige allwöchentlich zu den Eltern oder Geschwistern zurückkehren, können die Beziehungen zum Arbeitsort überwiegen. Dies kann namentlich dann zutreffen, wenn sie sich am Arbeitsort eine Wohnung eingerichtet haben oder über einen besonderen Freundes- und Bekanntenkreis verfügen. Besonderes Gewicht haben in diesem Zusammenhang auch die Dauer des Arbeitsverhältnisses und das Alter des Steuerpflichtigen (vgl. BGE 125 I 54, mit Hinweisen).

Die bundesgerichtliche Praxis geht dabei davon aus, dass die Beziehungen von steuerpflichtigen Personen zur elterlichen Familie regelmässig nicht mehr so stark sind, wenn die steuerpflichtige Person das 30. Altersjahr überschritten hat, oder aber sich seit mehr als fünf Jahren ununterbrochen am selben Arbeitsort aufhält (vgl. Bundesgerichtsurteil vom 1. Februar 2012 [2C_518/2011]; Bundesgerichtsurteil vom 6. Dezember 2010 [2C_397/2010] = StE 2011 A 24.21 Nr. 22, mit Hinweis auf das Urteil vom 20. Januar 1994 [2P.25/1993 E. 3c] = ASA 63 S. 836, 842). Hingegen spricht für ein Steuerdomizil am Familienort, wenn jüngere Steuerpflichtige zum ersten Mal das elterliche Heim verlassen, sich während der Woche an ihrem Arbeitsort aufhalten, aber regelmässig an den Ort zurückkehren, wo ihre Familie lebt, wo sie aufgewachsen sind, die Schule besucht oder gearbeitet haben und ihre persönlichen und familiären Beziehungen pflegen (vgl. Bundesgerichtsurteil vom 27. Januar 2005 [2P.214/2004], Erw. 2.2).

7.2.3.

Darüber, wo faktisch der Mittelpunkt der Lebensinteressen liegt, kann kein klarer Beweis geführt werden. Von objektiven, äusseren Umständen ist auf innere Tatsachen zu schliessen. Es ist aufgrund von Indizien eine Gewichtung vorzunehmen. Die Prüfung darf sich nicht auf eine schematische oder isolierte Betrachtung einzelner Merkmale beschränken, sondern es ist eine sorgfältige Berücksichtigung und Gewichtung sämtlicher Berufs-, Familien- und Lebensumstände notwendig (vgl. Bundesgerichtsurteil vom 7. Mai 2008 [2C_646/2007]; StE 2013 B 11.1 Nr. 25, mit Hinweisen).

7.3.

7.3.1.

Wo das Gesetz es nicht anders bestimmt, gilt im Steuerverfahren der aus Art. 8 ZGB abgeleitete Grundsatz, dass derjenige das Vorhandensein einer behaupteten Tatsache zu beweisen hat, der aus ihr Rechte ableitet. Die Veranlagungsbehörde trägt demzufolge die Beweislast für Tatsachen, welche die Steuerschuld begründen oder mehrern, der Steuerpflichtige für Tatsachen, welche die Steuerschuld aufheben oder mindern (vgl. BGE 140 II 248, BGE 133 II 153, BGE 92 I 393 = ASA 36 S. 192; Bundesgerichtsurteil vom 13. Juni 2012 [2C_862/2011]; VGE vom 7. März 2012 [WBE.2011.228] u.a. mit Hinweis auf Bundesgerichtsurteil vom 12. Mai 2003 [2P.254/2002]; VGE vom 30. März 2011 [WBE.2011.2], u.a. mit Hinweis auf AGVE 2010 S. 111; Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 174 StG N 28 mit Hinweisen; Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, I/1, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG], 2. A., Basel/Genf/München 2002, Art. 46 StHG N 24 f.).

7.3.2.

Die Steuerbehörden haben die den Steuerwohnsitz konstituierenden Sachverhaltselemente von Amtes wegen abzuklären. Der Steuerwohnsitz ist als steuerbegründende Tatsache grundsätzlich von den Steuerbehörden nachzuweisen (vgl. Bundesgerichtsurteil vom 1. Juli 2013 [2C_1267/2012], Erw. 3.4 = StE 2013 B 11.1 Nr. 25, mit Hinweisen; StE 2013 A 24.21 Nr. 24; Pra 2000 S. 31). Grundsätzlich gilt im Steuerverfahrensrecht das Regelbeweismass der vollen Überzeugung. Demnach ist der Beweis erbracht, wenn die beurteilende Behörde oder Gericht nach objektiven Gesichtspunkten von der Richtigkeit einer Sachbehauptung überzeugt ist. Nach aktueller bundesgerichtlicher Rechtsprechung ist für Tatsachen, bei denen der volle Beweis schon nach der Natur der Sache nicht möglich oder nicht zumutbar ist, eine Beweiserleichterung (Senkung des Beweismasses) vorgesehen. In diesen Fällen genügt das Beweismass der überwiegenden Wahrscheinlichkeit (vgl. Bundesgerichtsurteil 2. April 2024 [9C_591/2023]).

7.3.3.

Der steuerpflichtigen Person kann aber der Beweis für die von ihr behauptete subjektive Steuerpflicht an einem anderen Ort auferlegt werden, wenn die von der Steuerbehörde angenommene bisherige subjektive Steuerpflicht als sehr wahrscheinlich gilt (vgl. Bundesgerichtsurteile vom 2. Mai 2014 [2C_794/2013], vom 1. März 2012 [2C_785/2011] und vom 18. Januar 2011 [2C_472/2010]). Wird der Nachweis der Wohnsitzverlegung nicht erbracht, ist das bisherige Steuerdomizil als fortbestehend zu betrachten (vgl. StE 2013 B 11.1 Nr. 25; VGE vom 4. Juli 2013 [WBE.2012.390], bestätigt durch Bundesgerichtsurteil vom 2. Mai 2014 [2C_794/2013], mit Hinweis auf StE 2009 A 24.22 Nr. 6).

7.3.4.

Die Steuerpflichtigen sind zur Mitwirkung und namentlich zu umfassender Auskunftserteilung über die für die Besteuerung massgebenden Umstände verpflichtet. Dass eine Wohnsitzverlegung stattgefunden hat, ist somit im Rahmen ihrer Mitwirkungspflicht darzulegen. Dazu gehört nicht nur die endgültige Lösung der Verbindungen zum bisherigen Wohnsitz, sondern auch die Darstellung der Umstände, welche zur Begründung des neuen Wohnsitzes geführt haben (vgl. Bundesgerichtsurteil vom 18. Januar 2011 [2C_472/2010]).

7.4.

Demnach tragen die Steuerbehörden des Kantons Aargau die Beweislast für den ab dem Steuerjahr 2022 erhobenen unbeschränkten Steueranspruch, jedenfalls soweit der Rekurrent seine Mitwirkungspflicht im Rahmen des Zumutbaren nachgekommen ist. Aufgrund des Untersuchungsgrundsatzes ist es an den Steuerbehörden des Kantons Aargau, den Sachverhalt abzuklären.

8.

8.1.

8.1.1.

Mit Fragenbogen vom tt.mm. 2023 führte der Rekurrent aus, dass R._____ sein Hauptsteuerdomizil sei und er an seinem Arbeitsort in W._____ Wochenaufenthalter sei. R._____ erachte er als Lebensmittelpunkt, da seine Familie sich dort befinde. Seine Freizeit und die Wochenenden verbringe er "täglich" und "wöchentlich" in R._____. In Q._____ hingegen halte er sich durchschnittlich nur einen halben bis einen Tag in der Woche bzw. 25 bis 52 Tage im Jahr auf. In R._____ wohne er mit seinen Geschwistern und seinen Eltern in einem Haushalt. Dort stünden ihm mehrere Zimmer mit eigenen Möbeln zur Verfügung. Zudem befände sich dort neben seiner Familie (Geschwister und Eltern) sein Freundes- und Bekanntenkreis. Weiter sei er dort in verschiedenen Vereinen aktiv ([...]) und gehe dort seinen Hobbies ("Wandern, Berge, Ski") nach. In Q._____ bzw. in der ganzen Schweiz habe er einen weiteren Freundes- und Bekanntenkreis. Während er für die Strecke von Q._____ zu seinem Arbeitsort W._____ 1 Stunde und 15 Minuten (schlechteste ÖV-Verbindung) benötige, brauche er für die Strecke von R._____ nach W._____ nur 25 bis 30 Minuten. Sein Lebensmittelpunkt befinde sich daher weiterhin in R._____. Er beabsichtige nicht, seinen Lebensmittelpunkt nach Q._____ zu verlagern.

8.1.2.

Am tt.mm. 2023 sprach der Rekurrent beim Gemeindesteueramtsamt Q._____ vor (vgl. Protokoll vom tt.mm. 2023). Der Rekurrent führte aus, dass er seit dem 1. Januar 2023 bei der D._____ in der Generalagentur W._____ im [...] angestellt sei. Unter der Woche lebe er aufgrund seiner Arbeit an

seinem Arbeitsort W._____(Wohngemeinschaft) und im Kanton S._____. Er sei in R._____aufgewachsen und halte sich an den Wochenenden dort auf. Es bestehe kein Mietvertrag mit seinen Eltern in R._____. In seinem Elternhaus teile er mit seinen zwei Geschwistern eine Etage. Die Liegenschaft in Q._____sei als reine Kapitalanlage gekauft worden. Die Miteigentümerin B._____sei eine Kollegin. Sie bewohne die Liegenschaft in Q._____allein und er habe sie unterstützen wollen. Ausser seiner Kollegin (B._____) habe er keinen Bezug zur Gemeinde Q._____und zur Region. Er überlege sich später eine Liegenschaft in Kanton S._____zu kaufen. Er besitze kein Generalabonnement der SBB oder ein Streckenabo, sondern nur ein Halbtax für Einzelfahrten. Generell sei er hauptsächlich mit dem Auto ([...]) unterwegs.

8.1.3.

Am 5. Juli 2023 ging beim Gemeindesteueramt Q._____die leere aargauische Steuererklärung 2022 des Rekurrenten mit einer Kopie der im Kanton S._____eingereichten Steuererklärung 2022 ein. Am 8. Dezember 2023 reichte der Rekurrent aufforderungsgemäss sämtliche Belege zur Steuererklärung 2022 nach.

8.1.4.

Mit Verfügung vom 22. Januar 2024 wurde der Rekurrent mit seinen gesamten Einkünften und seinem gesamten Vermögen durch die Steuerkommission Q._____veranlagt. Die unbeschränkte Steuerpflicht wurde Q._____zugeordnet. Die Einkünfte aus unselbständiger Erwerbstätigkeit wurden gemäss eingereichten Lohnausweisen auf CHF 256'460.00 festgelegt. Für die Berufsauslagen wurde ein Abzug von CHF 8'635.00 gewährt. Dabei wurde aufgrund der erhaltenen Spesen kein Abzug für die Mehrkosten der auswärtigen Verpflegung berücksichtigt. Als Fahrkostenabzug wurden CHF 3'836.00 für die Strecke Wohnort-Arbeitsort (von 1. Januar 2022 bis 30. Juni 2022: Strecke T._____ - T._____ [CHF 93.00]; vom 1. Juli 2022 bis 31. Dezember 2022: Strecke Q._____ - T._____ [CHF 3'743.00]) gewährt. Die Fahrkosten zu Kunden seien durch Auslagenersatz des Arbeitsgebers bzw. durch Spesen zu decken.

8.2.

8.2.1.

Mit Einsprache beantragte der Rekurrent, dass seine primäre Steuerpflicht im Kanton S._____beizubehalten sei. Er wiederholte, sein Lebensmittelpunkt sei in R._____. Seine sämtlichen wichtigen privaten Beziehungen wie Familie, Freunde, Arzt und Zahnarzt seien im Kanton S._____und würden durch seine regelmässige Rückkehr an arbeitsfreien Tagen (Wochenenden, Ferien, Feiertage) in R._____gelebt. Es bestehe keine Absicht des dauernden Verbleibs in Q._____. Die Liegenschaft in Q._____sei als Kapitalanlage gekauft worden. Das Argument, dass ein Eigenmietwert versteuert werde und die Schuldzinsen und

Unterhaltskosten je hälftig aufgeteilt würden, spreche nicht gegen eine Kapitalanlageliegenschaft. Beide Miteigentümer trügen die Kosten gemeinsam, was aber nicht heisse, dass die Liegenschaft auch gemeinsam bewohnt werde oder gar in der Absicht eines längerem Verbleibs angeschafft worden sei. Bei der Anschaffung sei mit einem Kapitalgewinn, welcher die laufenden anteiligen Kosten für Zins und Unterhalt übersteige, gerechnet worden. Mit der neuen Stelle in W._____ und der damit verbundenen Mietwohnung seien die Verhältnisse noch klarer. Q._____ sei in dieser Phase "aussen vor" gewesen und er habe bis auf die Liegenschaft keinen Anknüpfungspunkt zur Gemeinde gehabt. Dies sei durch die Adressen auf sämtlichen Bankbelegen und Lohnausweisen deutlich belegt. Kein Schriftverkehr sei an die Liegenschaft in Q._____ oder nach W._____ gegangen. Sämtliche Post sei an seine Wohnadresse in R._____ zugestellt worden.

8.2.2.

Die an der Einspracheverhandlung vom 3. Februar 2024 vorgebrachten Ausführungen decken sich im Wesentlichen mit dem Inhalt der Einsprache (vgl. Kurzprotokoll der Einspracheverhandlung vom 3. Februar 2024 [inkl. Plädoyer des Rekurrenten]).

8.2.3.

Die Vorinstanz hielt in ihrem Einspracheentscheid an der unbeschränkten Steuerpflicht in Q._____ fest. Bezugnehmend auf die Privatkontoauszüge des Rekurrenten brachte die Vorinstanz vor, die Mehrheit der Transaktionen seien im Gebiet V._____, Y._____ und T._____ getätigt worden. Der vom Rekurrenten vorgebrachte Lebensmittelpunkt in S._____ könne nicht bestätigt werden. Vielmehr sei festzuhalten, dass der Lebensmittelpunkt in den vorerwähnten Regionen liege.

8.3.

8.3.1.

Mit Rekurs hält der Rekurrent an den bisherigen Vorbringen fest. Ergänzend führt er aus, sein steuerrechtlicher Wohnsitz habe von der beweisbelasteten Steuerkommission Q._____ nicht rechtsgenügend nachgewiesen werden können.

An den Wochenenden kehre er nach R._____ zurück und benötige für seinen dortigen Aufenthaltsort kein Geld, da er sich dann bei seiner Familie aufhalte. Die Aufstellung der Bankauszüge untermauere seinen Lebensmittelpunkt in R._____. Unter der Woche sei er im Jahr 2022 beruflich im Raum V._____/Zentralschweiz unterwegs gewesen, so dass die zahlreichen Kontobelastungen, die er unter der Woche während seiner Arbeit gemacht habe, nicht gegen sein Hauptsteuerdomizil in R._____ sprächen. Im Gegenteil ergebe sich aus den Kontobelastungen, dass er sich an den Wochenenden eben gerade nicht im Raum Aargau/Zentral-

schweiz aufgehalten habe. Als Handelsreisender sei er in der ganzen Schweiz unterwegs und habe an Werktagen logischerweise Auslagen im Raum Aargau/Zentralschweiz gehabt, da er versuche, bewusst regionale Kunden zu berücksichtigen. Dies sei rein geschäftlich, weshalb daraus keine persönliche Zugehörigkeit zu Q._____ konstruiert werden könne.

8.3.2.

Das Gemeindesteueramt Q._____ führt in seiner Vernehmlassung aus, im Einspracheverfahren seien sämtliche Belastungsanzeigen über die bezahlten Mieten für das WG-Zimmer in W._____ einverlangt worden. Der Rekurrent habe nur eine Belastungsanzeige eingereicht. Der Nachweis, dass das WG-Zimmer in W._____ langfristig gemietet worden sei, habe der Rekurrent nicht erbracht.

Aufgrund der Tatsache, dass der Rekurrent die Mehrheit der Transaktionen im Gebiet V._____, Y._____ und T._____ getätigt habe und der erheblichen finanziellen Mitteln, welche der Rekurrent in die Liegenschaft in Q._____ investiert habe, befinde sich der steuerliche Hauptwohnsitz des Rekurrenten in Q._____. Der Verzicht auf Mietzinsen, die Versteuerung des Eigenmietwertes zu 50 % sowie die Bezahlung der anteiligen Hypothekarzinsen und Liegenschaftsunterhaltskosten sprächen nicht für ein reines Investment.

9.

9.1.

Gemäss § 20 Abs. 3 StG – inhaltlich gleichbedeutend mit Art. 4b Abs. 1 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990 (StHG) – besteht die Steuerpflicht auf Grund persönlicher Zugehörigkeit für die laufende Steuerperiode im Kanton, in welchem der Steuerpflichtige am Ende dieser Periode seinen Wohnsitz hat. Für die hier massgebende Steuerperiode 2022 sind damit die Verhältnisse per 31. Dezember 2022 relevant (vgl. Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 156 StG N 8; vgl. VGE vom 4. Juli 2013 [WBE.2012.390]). Spätere Verhältnisse und Entwicklungen sind nur insoweit von Bedeutung, als sie Rückschlüsse auf den damals gegebenen Sachverhalt und insbesondere die damals geäusserten Absichten und Erwartungen zulassen (vgl. VGE vom 4. September 2002 [BE.2001.00397]).

9.2.

Die Veranlagungsverfügung der Steuerkommission Q._____, mit der das Besteuerungsrecht beansprucht wird, beschlägt die Steuerperiode 2022. Sie hat deshalb den bereits überblickbaren künftigen Umständen bis zum Ende der Steuerperiode Rechnung zu tragen. Die Rechtsmittelinstanz, die den Steuerentscheid später überprüft, hat zudem die weiteren, bis zu ihrem Entscheid überschaubaren Verhältnisse zu berücksichtigen (vgl. BGE 123

I 289; Bundesgerichtsurteile vom 17. Juni 2004 [2P/180.2003] und vom 6. November 2001 [2P.135/2001] = StE 2002 A 24.22 Nr. 4).

10.

10.1.

Nachfolgend sind die wesentlichen Faktoren, welche für die Festlegung des Hauptsteuerdomizils des Rekurrenten für die Steuerperiode 2022 massgebend sind, darzulegen.

10.2.

10.2.1.

Der Rekurrent bringt vor, dass er in R._____ familiäre (Eltern und Geschwister) sowie freundschaftliche Beziehungen pflege. Es ist glaubhaft, dass der Rekurrent familiäre Beziehungen zu seinen Geschwistern und Eltern pflegt. Da die Geschwister jedoch alle erwachsen sein dürften und der Rekurrent sich zumindest während der Woche nicht in R._____ aufgehalten hat, sind die familiären Beziehungen als gelockert zu qualifizieren. Vor dem Hintergrund, dass der im Jahr 2022 über 30-jährige Rekurrent (Geburtsdatum: tt.mm. jjjj) aufgrund seiner unselbständig Erwerbstätigkeit als [...] bereits früh das elterliche Heim in R._____ verlassen hat, muss davon ausgegangen werden, dass die elterlichen Beziehungen im Jahr 2022 gelockert waren.

10.2.2.

Eine regelmässige Rückkehr nach R._____ ist vorliegend nicht überprüfbar. Aus den Akten geht hervor, dass der Rekurrent – welcher nach eigenen Angaben hauptsächlich mit seinem privaten Fahrzeug ([...]) unterwegs ist – jährlich zwischen 10'000 und 14'000 Kilometer mit seinem Fahrzeug zurückgelegt hat. Allein aus der jährlich mit dem Fahrzeug zurückgelegten Distanz kann eine regelmässige Rückkehr nach R._____ nicht als nachgewiesen erachtet werden. Zumal der Rekurrent sein privates Fahrzeug auch beruflich für seine Arbeitseinsätze nutzte (vgl. Aktennotiz vom 28. April 2025).

10.2.3.

Zum geltend gemachten Freundes- und Bekanntenkreis in R._____ können aus den Akten keine Erkenntnisse gewonnen werden, da der Rekurrent weder Namen noch Adressen von Freunden und Bekannten in R._____ nennt. Namentlich bekannt ist einzig die vom Rekurrenten als "Kollegin" bezeichnete B._____, welche Miteigentümerin der Liegenschaft in Q._____ ist und diese ab Liegenschaftserwerb auch bewohnte. Aus der Tatsache, dass die Liegenschaft in Q._____ gemeinsam erworben wurde und der Rekurrent im Jahr 2022 bereits vor dem Liegenschaftserwerb teilweise bei ihr in T._____ wohnte, ist die Beziehung zu B._____ generell als eng zu qualifizieren. Dafür spricht auch, dass der Rekurrent und B._____ ein gemeinsames Bankkonto, welches mit "Haushalt" bezeichnet ist und auf wel-

ches der Rekurrent monatlich mindestens CHF 1'567.00 überwies, führen (Konto bei F.____). Da die Beziehung zu B.____ selbst nach Angaben des Rekurrenten als phasenweise mehr als "kollegial" bezeichnet wurde (vgl. Aktennotiz vom 28. April 2025), der Rekurrent nicht nur in T.____ bei ihr wohnte und nach eigenen Angaben im Haus in Q.____ mit ihr fortdauernd wohnt, ist von einem Konkubinat auszugehen.

10.2.4.

Weiter hat der Rekurrent vorgebracht, dass er in verschiedenen Vereinen in der Region R.____ tätig ist. Vereinsmitgliedschaften sowie eine regelmässige Teilnahme am Vereinsleben hat der Rekurrent nicht nachgewiesen. Zudem machte der Rekurrent geltend, dass sein Haus- und Zahnarzt im Kanton S.____ seien. Dieses Vorbringen wurden nicht – beispielsweise mit Rechnungen für Behandlungen – belegt.

10.2.5.

Insgesamt ist festzuhalten, dass die familiären Beziehungen zu Eltern und Geschwister des Rekurrenten in R.____ gelockert sind. Über den Freundes- und Bekanntenkreis des Rekurrenten in R.____ geht aus den Akten nichts hervor. Einzig bekannt ist die persönliche Beziehung zu B.____. Aus der Tatsache, dass der Rekurrent mit B.____ eine Liegenschaft in Q.____ erworben hat, bei ihr in T.____ gelebt hat und mit ihr ein Haushaltsbankkonto führte, ist festzustellen, dass die Beziehung zu ihr die persönlichen und familiären Beziehungen in R.____ überwiegt.

10.3.

10.3.1.

Der Rekurrent war vom 1. Oktober 2016 bis 31. Dezember 2022 bei der D.____ in der Generalagentur Y.____ als [...] (vgl. Arbeitsvertrag vom tt.mm. 2016 und Kündigungsschreiben vom tt.mm. 2022; Arbeitsort gemäss Steuererklärung in T.____) und vom 1. Januar 2023 bis 31. Dezember 2023 bei der D.____ in der Generalagentur W.____ als [...] angestellt (vgl. Arbeitsvertrag vom tt.mm. 2022 und Kündigungsschreiben vom tt.mm. 2023).

Gemäss Angaben des Rekurrenten wohnte er im Jahr 2022 während der Woche in T.____ bei B.____ und bei einem Freund in U.____. Im Jahr 2023 sei er in W.____ wohnhaft (zur Untermiete) gewesen. Mangels Nachweises von Mietzinszahlungen ist dies jedoch vorliegend irrelevant. Im Urteilszeitpunkt ist der Rekurrent bei der D.____ in der Generalagentur P.____ als [...] angestellt (vgl. https://www.D.____, zuletzt besucht am 22. April 2025) und in Q.____, wo sich nach eigenen Angaben seit 2024 sein Hauptsteuerdomizil befinde, wohnhaft (gemäss Einwohnerdienste Q.____ hat sich der Rekurrent erst ab 1. Januar 2025 in Q.____ angemeldet; vgl. Aktennotiz vom 24. April 2025).

10.3.2.

Zum Kanton Aargau generell und zu Q._____ speziell besteht insofern ein beruflicher Bezug, als sich der Arbeitsort des Rekurrent im Jahr 2022 und mehrere Jahre davor in T._____ befunden hat vgl. Arbeitsvertrag vom tt.mm. 2016 und Kündigungsschreiben vom tt.mm. 2022). Die Arbeitssituation des ledigen Rekurrenten spricht für einen Wohnsitz in Q._____.

10.4.

Detaillierte Belege über Privatkonto- und Kreditkartenbezüge sind dazu geeignet, den Aufenthaltsort des Karteninhabers zu dokumentieren und Rückschlüsse daraus zu ziehen, wo sich jemand in einer bestimmten Zeitspanne hauptsächlich aufgehalten hat. Der Rekurrent reichte Privatkontoauszüge von September Januar 2022 bis Dezember 2024, Kreditkartenauszüge von Januar 2022 bis Mai 2022 sowie Printscreens eines digitalen Kreditkartenkontos (G._____; Zeitraum Dezember 2021 bis Juni 2023) ein. Gemäss diesen Auszügen wurden zwischen Januar 2022 bis Dezember 2022 etwas mehr als die Hälfte der Transaktionen in der Region Q._____ durchgeführt (auch an Wochenenden). In der Region R._____ hingegen sind nur wenige Transaktionen ersichtlich. Der Rekurrent begründet dies damit, dass er in der Region R._____ nur bar bezahlt habe. Dazu ist festzuhalten, dass aus den eingereichten Privatkontoauszügen nur wenige Bargeldbezüge im Jahr 2022 hervorgehen. Das Vorbringen, dass die in der Region Q._____ getätigten Transaktionen "geschäftlich" gewesen seien, ist alleine schon deshalb unglaubwürdig, weil der Rekurrent sich unbestrittenermassen während der Woche in dieser Region aufgehalten hat. Ebenso wenig ist nachvollziehbar, weshalb der Rekurrent unter der Woche am Arbeitsort nur mit Karte und in R._____ aber in Abweichung von dieser Gewohnheit nur bar bezahlt haben will. Dabei handelt es sich offensichtlich um eine reine Schutzbehauptung. Insgesamt ist festzuhalten, dass die eingereichten Privatkonto-, und Kreditkartenauszüge für einen Lebensmittelpunkt in Q._____ sprechen.

10.5.

10.5.1.

Der Stromverbrauch der Liegenschaft in Q._____ betrug für die Zeitspanne vom 17. Juni 2022 bis 3. Januar 2023 4'910 kWh, im Jahr 2023 11'883 kWh und im Jahr 2024 10'845 kWh. Folglich war der Stromverbrauch seit dem Erwerb der Liegenschaft bis Ende Dezember 2024 konstant. Aus dieser Tatsache lässt sich ableiten, dass zwischen Juli 2022 und Dezember 2024 eine nahezu identische Nutzung der Liegenschaft in Q._____ stattgefunden hat.

10.5.2.

Der Wasserverbrauch der Liegenschaft in Q._____ betrug für die Periode vom 1. Oktober 2022 bis 30. September 2023 85 Kubikmeter und für die

Periode vom 1. Oktober 2023 bis 30. September 2024 80 Kubikmeter. Auch der Wasserverbrauch deutet folglich auf eine identische Nutzung der Liegenschaft zwischen Oktober 2022 und September 2024 hin.

10.5.3.

Der Rekurrent begründet den hohen Strom- und Wasserverbrauch der Liegenschaft in Q._____ mit dem Betrieb einer Bewässerungs- und Befeuchtungsanlage sowie der Bodenheizung im Wintergarten.

Unabhängig davon, dass der Strom- und Wasserverbrauch für einen Einpersonenhaushalt eher hoch ist, ist festzustellen, dass der Strom- und Wasserverbrauch seit Erwerb der Liegenschaft im Juli 2022 bis Ende 2024 konstant war. Das deutet auf eine gleichartige Nutzung der Liegenschaft von Juli 2022 bis Dezember 2024 hin. Dies steht im Widerspruch zum Vorbringen des Rekurrenten, dass er sich 2022 selten in Q._____ aufgehalten haben will und dass er im Jahr 2024 seinen Wohnsitz nach Q._____ verlegt habe. Der Strom- und Wasserverbrauch im Jahr 2024 hätte – unabhängig vom Betrieb von Bewässerungs- und Befeuchtungsanlagen sowie Bodenheizung – höher sein müssen als im Zeitraum von Juli 2022 bis Dezember 2023, da die Liegenschaft zusätzlich durch den Rekurrenten bewohnt war. Der konstante Strom- und Wasserverbrauch der Liegenschaft in Q._____ deutet klar darauf hin, dass die Liegenschaft zwischen Juli 2022 bis Dezember 2024 vom Rekurrenten mitgenutzt wurde, was eine konstante persönliche Anwesenheit des Rekurrenten in diesem Zeitraum und insbesondere im Jahr 2022 (ab Juli) indiziert.

10.6.

Gemäss Angaben des Rekurrenten, habe er im Jahr 2022 an den Wochenenden in R._____ in seinem Elternhaus gewohnt und mit seinen zwei Geschwistern eine Etage geteilt. Die Liegenschaft in Q._____ bedeckt gemäss Kaufvertrag eine Bodenfläche von 168 Quadratmeter. Die Anzahl Zimmer bzw. die Zimmereinteilung ist nicht aktenkundig. Trotzdem kann davon ausgegangen werden, dass die Wohnverhältnisse in einem Einfamilienhaus (Zweipersonenhaushalt) grosszügiger sind als die Wohnverhältnisse auf eine Etage eines Einfamilienhauses, welche zudem von zwei weiteren Personen mitgenutzt wird. Die grosszügigeren Wohnverhältnisse sprechen folglich für einen steuerrechtlichen Wohnsitz in Q._____.

10.7.

Der Rekurrent führt weiter aus, dass sämtliche Post nach R._____ versendet werde und nicht nach Q._____.

Formelle Momente, wie die postalische Zustelladresse bilden nur Indizien für den Steuerwohnsitz, die nicht ausreichen, wenn nicht auch das übrige Verhalten des Steuerpflichtigen dafür spricht.

10.8.

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die stärkste persönliche Beziehung des Rekurrenten zu seiner langjährigen Partnerin, B._____, besteht und diese die persönlichen und familiären Beziehungen zu R._____ überwiegt. Daran würde auch eine regelmässige Rückkehr an den Wochenenden nach R._____ nichts ändern. Aus den eingereichten Privatkonto- und Kreditkartenauszügen sind deutlich mehr Transaktionen in der Region Q._____ als in R._____ ersichtlich. Der konstante Strom- und Wasserverbrauch der Liegenschaft in Q._____ deutet darauf hin, dass die Liegenschaft zwischen Juli 2022 bis Dezember 2024 vom Rekurrenten mitgenutzt wurde, was eine konstante persönliche Anwesenheit des Rekurrenten ab Juli 2022 indiziert. Die Wohnverhältnisse sprechen eindeutig für einen steuerrechtlichen Wohnsitz in Q._____. Gesamthaft betrachtet befindet sich der Lebensmittelpunkt und damit der steuerrechtliche Wohnsitz des Rekurrenten per 31. Dezember 2022 in Q._____.

10.9.

Der Rekurs ist in diesem Punkt unbegründet und ist abzuweisen. Dementsprechend ist nachfolgend auf die Rügen zur Veranlagung 2022 einzugehen.

11.

11.1.

Mit Einsprache und Rekurs machte der Rekurrent geltend, im Kanton S._____ würden für Handelsreisende verschiedene Abzüge bei den Einkünften aus unselbständiger Erwerbstätigkeit gewährt werden (25 % für die ersten CHF 100'000.00 und 5 % für die restlichen Einkünfte). Daraus resultiere ein Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit von CHF 237'317.00.

11.2.

Die Vorinstanz hielt in ihren Einspracheentscheid dazu fest, weder die Steuergesetzgebung des Kantons Aargau noch die Bundesgesetzgebung kenne einen Freibetrag oder Pauschalabzug bei der Festsetzung des Einkommens aus unselbständiger Erwerbstätigkeit. Da sich der persönliche und somit steuerliche Hauptwohnsitz bereits seit Beginn des Jahres 2022 im Kanton Aargau befunden habe, seien die deklarierten Kosten für den auswärtigen Wochenaufenthalt demzufolge nicht abzugsfähig.

11.3.

Gemäss § 34 StG werden zur Ermittlung des Reineinkommens von den gesamten steuerbaren Einkünften die Aufwendungen und die allgemeinen Abzüge gemäss den §§ 35 bis 40a StG abgezogen. Bei einem unselbständig erwerbende Person wird der im Lohnausweise ausgewiesene Nettolohn als Einkunft aus unselbständiger Erwerbstätigkeit berücksichtigt. Abzugs-

fähig sind gemäss § 35 StG Kosten, die für die Ausübung des Berufes erforderlich sind (Berufskosten). Weitere Abzüge sind beim Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit nicht möglich.

Insofern hat die Vorinstanz zu Recht den im Lohnausweis ausgewiesenen Nettolohn von CHF 256'460.00 als Einkunft aus unselbständiger Erwerbstätigkeit berücksichtigt. Der Rekurs erweist sich in diesem Punkt als unbegründet und ist abzuweisen.

12.

12.1.

Der Rekurrent machte weiter geltend, durch den Wochenaufenthalt seien für 48 Wochenenden die Fahrkosten zwischen R. _____ (Wohnort) und Wochenaufenthaltsort und für die Tage während der Woche zwischen Arbeitsort und Wochenaufenthaltsort zu gewähren. Ebenfalls zu gewähren seien die Verpflegungskosten für auswärtigen Wochenaufenthalt für Frühstück und Abendessen in Höhe von CHF 3'200.00 und die Wohnkosten für auswärtigen Wochenaufenthalt von CHF 10'800.00.

12.2.

12.2.1.

Als Berufskosten abzugsfähig sind unter anderem auch "die übrigen für die Ausübung des Berufes erforderlichen Kosten" (§ 35 Abs. 1 lit. c StG).

12.2.2.

12.2.2.1.

Steuerpflichtige, die sich während der Woche notwendigerweise am Arbeitsort aufhalten, jedoch an arbeitsfreien Tagen regelmässig nach Hause zurückkehren und deshalb da steuerpflichtig bleiben (Wochenaufenthalterinnen und Wochenaufenthalter), können die Mehrkosten für den auswärtigen Aufenthalt abziehen. Abzugsfähig sind die notwendigen Mehrkosten der auswärtigen Verpflegung und der Unterkunft sowie die notwendigen Fahrtkosten der regelmässigen Heimkehr an den steuerlichen Wohnsitz und die Fahrtkosten zwischen auswärtiger Unterkunft und Arbeitsstätte (§ 35 Abs. 1 lit. c StG in Verbindung mit §§ 12 und 14 StGV sowie Art. 9 der Verordnung über den Abzug von Berufskosten der unselbständigen Erwerbstätigkeit bei der direkten Bundessteuer vom 10. Februar 1993 [BkV]; StE 2013 B 22.3 Nr. 107; AGVE 2004 S. 295).

12.2.2.2.

Die Kosten des auswärtigen Wochenaufenthaltes können nur dann als Berufsauslagen abgezogen werden, wenn die tägliche Rückkehr an den Wohnort (Hauptsteuerdomizil) unmöglich oder unzumutbar ist bzw. der Grund für die nicht tägliche Rückkehr in erster Linie beruflicher Natur ist. Keine berufsbedingten Aufwendungen sind die Mehrkosten des Wochenaufenthaltes am Arbeitsort oder in einer umliegenden Gemeinde, wenn

dieser lediglich der Bequemlichkeit oder anderen persönlichen Vorteilen des Steuerpflichtigen dient. Abziehbar sind bloss die Kosten für eine Heimfahrt pro Woche (Bundesgerichtsurteil vom 25. Januar 2007 [2P.251/2006], in: ASA 2009/2010 S. 70 = BStPra 2007 S. 475 = StE 2007 B 22.3 Nr. 93; AGVE 2004 S. 295).

12.2.3.

12.2.3.1.

Zur Prüfung der Zumutbarkeit der täglichen Rückkehr an den Wohnort ist, anders als bei den Fahrtkosten zwischen Wohn- und Arbeitsstätte, nur auf die effektive Fahrzeit abzustellen, nicht aber auf die tägliche Zeitersparnis. Diese Unterscheidung ergibt sich aus dem Umstand, dass bei den Fahrtkosten zwischen Wohn- und Arbeitsstätte die Notwendigkeit der Fahrt zur Berufsausübung unumstritten ist und lediglich das Transportmittel zur Diskussion steht, während bei den Wochenaufenthaltskosten die Erforderlichkeit des auswärtigen Aufenthalts zur Berufsausübung zu prüfen ist (vgl. AGVE 2004 S. 295; SGE vom 20. August 2015 [3-RV.2015.28]). Das Bundesgericht hat diesbezüglich festgehalten (Bundesgerichtsurteil vom 25. September 2012 [2C_177/2012] = StE 2013 B 22.3. Nr. 107):

"Dieses von der Lehre einhellig begrüßte Urteil [...] stellt klar, dass die Dauer des Arbeitsweges nicht allein massgebend ist: 'Im Einzelfall ist zu prüfen, ob der Zeitpunkt von Arbeitsbeginn und -ende eine tägliche Rückkehr zumutbar macht, wie lange die Arbeit dauert, ob die Arbeitszeiten (fix oder gleitend, Blockzeiten) dem Steuerpflichtigen in Bezug auf die Rückkehr an den Wohnort einen gewissen Spielraum lassen, ob Teilzeitarbeit vorliegt, oder wie der Arbeitsweg zumutbarerweise bewältigt (öffentliche oder private Transportmittel; häufiger Wechsel von Tram/Bus/ Zug) und ob ein Teil davon als Ruhe- oder Arbeitszeit (längere Zugsreisen) genutzt werden kann' (Urteil 2A.224/2004 vom 26. Oktober 2004 E. 8.2, in: ASA 75 S. 253 ff., 259)."

Die Praxis des Spezialverwaltungsgerichts zu den kantonalen Bestimmungen entspricht der bundesgerichtlichen Rechtsprechung (vgl. etwa SGE vom 20. August 2015 [3-RV.2015.28]).

12.2.3.2.

In Analogie zur Rechtsprechung betreffend Feststellung der Steuerpflicht (vgl. RGE vom 20. Oktober 2011 [3-RV.2011.72]) sind die Distanzen zwischen Arbeitsort und Wohnort unter anderem dann von Bedeutung, wenn sie relativ kurz sind. Wenn die Distanz zwischen Wochenaufenthalts- und Wohnort auch ein tägliches Pendeln erlauben würde, stellt dies ein gewichtiges Indiz für die nicht berufliche Notwendigkeit des Wochenaufenthalts dar. Wenn die Entfernung zwischen den beiden Orten unter ein bestimmtes Mass fällt, kann nicht mehr gesagt werden, dass der Steuerpflichtige durch die Erwerbstätigkeit gezwungen wird, am Arbeitsort eine Wohnung zu mieten (vgl. ASA 57 S. 519; RGE vom 30. Januar 2003 [RV.2002.50197]).

12.2.3.3.

Das Spezialverwaltungsgericht hat entschieden, dass bei einer Distanz von rund 40 Kilometern bzw. einer Fahrzeit von 30 Minuten pro Weg die tägliche Rückkehr an den Wohnort ohne weiteres zumutbar ist; auch wenn die Fahrt aufgrund des unterschiedlichen Einsatzgebietes teilweise länger dauern sollte (vgl. RGE vom 24. August 1994 [RV.1993.50064]). Im RGE vom 1. März 2001 (RV.2000.50223) entschied es betreffend eine berufsbegleitende Weiterbildung mit Hinweis auf den RGE vom 13. April 2000 (RV.1999.50172), dass es zumutbar sei, zweimal wöchentlich die knapp zwei Stunden dauernde Heimreise an den Wohnort (Ankunft um ca. 23:00 Uhr) und am Samstagvormittag den Arbeitsweg von rund zwei Stunden auf sich zu nehmen. Weiter hat es eine Fahrtdauer mit dem Auto von rund 50 Minuten als grundsätzlich zumutbar erachtet (vgl. RGE vom 20. Februar 2003 [RV.2002.50227]). Auch bei einer Fahrzeit mit den öffentlichen Verkehrsmitteln von rund 70 Minuten pro Weg von Tür zu Tür wurde die tägliche Rückkehr als zumutbar erachtet (vgl. AGVE 2004 S. 295). Im RGE vom 24. Mai 2012 (3-RV.2011.105) wurde erwogen, dass bei 47 Minuten Autofahrt ein tägliches Pendeln vom Wohnort an den Arbeitsort zumutbar ist. Das Bundesgericht ging im Urteil vom 26. Oktober 2004 davon aus, dass bei einem nicht besonders anstrengenden Arbeitsweg von rund 75 Minuten die tägliche Rückkehr an den Wohnort zumutbar sei (ASA 75 S. 253). Andererseits anerkannte es die Notwendigkeit des auswärtigen Wochenaufenthalts bei einem Arbeitsweg von rund 100 Minuten pro Strecke und der Kombination von Vollzeitstudium und Erwerbstätigkeit von über 50 % (Bundesgerichtsurteil vom 25. September 2012 [2C_177/2012] = StE 2013 B 22.3. Nr. 107). Eine tägliche Fahrtzeit von 86 Minuten für die Hinfahrt und 116 Minuten für die Rückfahrt wurde vom Spezialverwaltungsgericht als Grenzfall bezeichnet, jedoch wurde der Fahrkostenabzug insbesondere wegen der mehr als 100 Minuten dauernden Rückfahrt gewährt (vgl. RGE vom 23. Juni 2016 [3-RV.2016.2]).

12.3.

Die Vorinstanz hat im Eispracheverfahren folgende Berufsauslagen von insgesamt CHF 10'083.00 zum Abzug zugelassen:

- Autokosten 1. Januar bis 30. Juni 2022: Arbeitsweg U. _____ - T. _____: 10 Kilometer à 2 Fahrten an 110 Tage à CHF 0.70 = CHF 1'540.00
- Autokosten 1. Juli bis 31. Dezember 2022: Arbeitsweg Q. _____ - T. _____: 24.3 Kilometer à 2 Fahrten an 110 Tage à CHF 0.70 = CHF 3'743.00
- Pauschalabzug von CHF 4'000.00
- Pauschalabzug Nebenerwerb von CHF 800.00

Die Vorinstanz ist dabei davon ausgegangen, dass der Rekurrent von 1. Januar bis 30. Juni 2022 Wochenaufenthalter in U. _____ war und von dort aus während der Woche an seinem Arbeitsort T. _____ reiste. Für den

Zeitraum vom 1. Juli 2022 (Übergang Nutzen und Gefahr der Liegenschaft in Q._____) bis 31. Dezember 2022 berücksichtigte die Vorinstanz den Arbeitsweg zwischen Q._____ und T._____ als Arbeitsweg.

Die geltend gemachten Kosten für auswärtigen Wochenaufenthalt (Fahrtkosten zwischen R._____ und U._____ [Wochenaufenthaltort], Wohnkosten von CHF 10'800.00 und Verpflegungskosten von CHF 3'200.00) wurden von der Vorinstanz nicht zum Abzug zugelassen.

12.4.

12.4.1.

Von 1. Juli bis 31. Dezember 2022 befand sich der Lebensmittelpunkt und damit der steuerrechtliche Wohnsitz des Rekurrenten in Q._____. Unbestritten ist, dass der Rekurrent sich von 1. Januar bis 30. Juni 2022 unter der Woche in U._____ aufhielt und von dort aus seiner unselbständigen Erwerbstätigkeit nachging (Arbeitsort: T._____). Kosten für den auswärtigen Wochenaufenthalt können daher nur für den Zeitraum vom 1. Januar bis 30. Juni 2022 angefallen sein. Vorliegend ist zu prüfen, ob es dem Rekurrenten bei Nutzung der öffentlichen Verkehrsmittel (Erw. 14.3.2) oder des Fahrzeuges (Erw. 14.3.3) im Zeitraum vom 1. Januar bis 30. Juni 2022 möglich und zumutbar war, täglich vom Arbeitsort nach R._____ zurückzukehren.

12.4.2.

Der Arbeitsort des Rekurrenten befand sich an der M-Strasse in T._____ (Sitz der Agentur T._____ der D._____).

Die nächste Bushaltestelle vom N-Weg in R._____ ist ca. 400 Meter entfernt (Bushaltestelle "R._____, K-Strasse"). Die Bushaltestelle ist innert 5 Minuten erreichbar (ca. 80 Meter/Minute; vgl. auch VGE vom 17. Dezember 2014 [WBE.2014.17]; VGE vom 23. Januar 2008 [WBE.2007.176]; SGE vom 20. März 2014 [3-RV.2013.67]). Es ist daher davon auszugehen, dass der Rekurrent vom N-Weg in R._____ bis zur Bushaltestelle "R._____, K-Strasse" – inklusive eines Sicherheitszuschlages von zwei Minuten – sieben Minuten benötigte.

Der Bahnhof T._____ ist vom Arbeitsort des Rekurrenten ca. 700 Meter (9 Minuten bei ca. 80 Meter/Minute) entfernt.

Gemäss Fahrplan der Schweizerischen Bundesbahn (SBB) beträgt die Reisezeit für die schnellste Verbindung zwischen Bushaltestelle "R._____, K-Strasse" und dem Bahnhof T._____ 115 Minuten (mit zwei Mal umsteigen [Bahnhof Z._____ und Hauptbahnhof H._____]). Der Zeitbedarf für den Hinweg betrug damit 131 Minuten (7 Minuten [Weg N-Weg in R._____ bis zur Bushaltestelle "R._____, K-Strasse"] + 115 Minuten [Reisezeit] + 9 Minuten [Weg Bahnhof T._____ bis zum Arbeitsort]).

Für die Rückreise betrug der Zeitbedarf 139 Minuten (11 Minuten [Weg Arbeitsort bis zum Bahnhof T._____] + 123 Minuten [Reisezeit für die schnellste Verbindung gemäss Fahrplan SBB] + 5 Minuten [Weg von der Bushaltestelle "R._____, K-Strasse" bis zum N-Weg in R._____]).

Bei einer Wegdauer von 133 Minuten und 141 Minuten pro Wegstrecke war es dem Rekurrenten nicht zumutbar, während der Woche täglich mit dem öffentlichen Verkehr von R.____ (N-Weg) zum Arbeitsort T._____ zu reisen und am selben Tag nach R._____ zurückzukehren.

12.4.3.

Der Weg zwischen dem Arbeitsort in T._____ (M-Strasse) und R._____ (N-Weg) misst gemäss der Karte von search.ch 103 Kilometer (schnellste Route). Als Zeitbedarf (mit dem Fahrzeug) wird für beide Richtungen je 77 Minuten angezeigt. Bei einer Fahrtdauer von 77 Minuten pro Wegstrecke war es dem Rekurrenten zumutbar, während der Woche täglich mit dem Fahrzeug von R._____ (N-Weg) zum Arbeitsort T._____ zu reisen und am selben Tag nach R._____ zurückzukehren.

12.4.4.

Da es dem Rekurrenten möglich und zumutbar war täglich mit dem Fahrzeug nach R._____ zurückzukehren, hat die Vorinstanz zu Recht gemäss Rechtsprechung des Spezialverwaltungsgerichtes keine Kosten für auswärtigen Wochenaufenthalt zum Abzug zugelassen.

12.5.

12.5.1.

Die Vorinstanz hat im Eispracheverfahren als Berufsauslagen die Autokosten für die Zeitspanne vom 1. Januar bis 30. Juni 2022 für den Arbeitsweg von U._____ nach T._____ von CHF 1'540.00 (10 Kilometer à 2 Fahrten à 110 Tage à CHF 0.70) zum Abzug zugelassen (vgl. Erw. 12.3). Die Vorinstanz ist dabei davon ausgegangen, dass der Rekurrent von 1. Januar bis 30. Juni 2022 Wochenaufenthalter in U._____ gewesen und von dort aus während der Woche an seinem Arbeitsort T._____ gereist sei. Vorliegend ist zwar unbestritten, dass der Rekurrent sich von 1. Januar bis 30. Juni 2022 unter der Woche in U._____ aufhielt und von dort aus seiner unselbständigen Erwerbstätigkeit nachging, jedoch ist damit nicht erwiesen, dass der Rekurrent in dieser Zeit auch Wohnsitz in U._____ hatte. Es ist daher festzuhalten, dass der Rekurrent vom 1. Januar bis 30. Juni 2022 Wohnsitz in R._____ hatte und Wochenaufenthalter in U._____ war.

Da es dem Rekurrent möglich und zumutbar war, täglich mit dem Fahrzeug nach R._____ zurückzukehren, wären die Fahrtkosten für den Arbeitsweg R._____ - T._____ zu gewähren. Da der Rekurrent sich jedoch unbestrittenermassen während der Woche in U._____ aufhielt und nicht täglich zwischen R._____ und T._____ (Arbeitsort) pendelte, sind für die

Zeitspanne 1. Januar bis 30. Juni 2022 als Autokosten (Berufsauslagen) lediglich die von der Vorinstanz bereits gewährten Fahrtkosten für den Arbeitsweg U._____ - T._____ sowie zusätzlich ein wöchentlicher Anfahrs- und Rückweg R._____ - U._____ zum Abzug zuzulassen. Eine wöchentliche Rückkehr an 26 Wochenenden an den Wohnsitz in R._____ ist glaubhaft. Folglich sind zusätzliche Autokosten für die wöchentliche Rückkehr nach R._____ von CHF 3'617.00 (99.4 Kilometer à 2 Fahrten à 26 Wochenenden à CHF 0.70) zu den im Einspracheverfahren bereits gewährten Autokosten von CHF 5'283.00 zum Abzug zuzulassen. Insgesamt resultieren daraus Autokosten von CHF 8'902.00. Aufgrund des abzugsfähigen Maximalbetrages für Autokosten gemäss § 35 Abs. 1 lit. a StG von CHF 7'000.00 sind effektiv lediglich CHF 1'717.00 (CHF 7'000.00 [Maximalbetrag] – CHF 5'283.00 [im Einspracheverfahren bereits zugelassene Autokosten]) abziehbar.

Selbst wenn für die Zeitspanne vom 1. Januar bis 30. Juni 2022 der Arbeitsweg R._____ - T._____ gewährt würde, könnte aufgrund des abzugsfähigen Maximalbetrages für Autokosten von CHF 7'000.00 kein zusätzlicher Abzug für Fahrtkosten geltend gemacht werden.

12.5.2.

Folglich ist der Rekurs in diesem Punkt teilweise gutzuheissen. Der Abzug für die Autokosten ist auf den Maximalbetrag von CHF 7'000.00 zu erhöhen.

13.

Im Ergebnis ist der Rekurs teilweise gutzuheissen. Das steuerbare und satzbestimmende Einkommen reduziert sich von CHF 219'315.00 um CHF 1'717.00 auf CHF 217'598.00, gerundet CHF 217'500.00.

14.

Bei diesem Verfahrensausgang obsiegt der Rekurrent gemessen an seinen Anträgen zu weniger als 10 %. Dies ist zu geringfügig, um bei der Kostenverlegung berücksichtigt zu werden (vgl. VGE vom 2. Februar 2011 [WBE.2010.333]). Die Verfahrenskosten werden daher vollumfänglich dem Rekurrenten auferlegt (§ 189 Abs. 1 StG). Eine Parteikostenentschädigung ist nicht auszurichten (§ 189 Abs. 2 StG).

Das Gericht erkennt:

1.

In teilweiser Gutheissung des Rekurses wird das steuerbare und satzbestimmende Einkommen auf CHF 217'500.00 festgesetzt, soweit darauf einzutreten ist.

2.

Der Rekurrent hat die Kosten des Rekursverfahrens, bestehend aus einer Staatsgebühr von CHF 1'500.00, der Kanzleigebür von CHF 310.00 und den Auslagen von CHF 100.00, zusammen CHF 1'910.00, zu bezahlen.

3.

Es wird keine Parteikostenentschädigung ausgerichtet.

Zustellung an:
den 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, 22. Mai 2025

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Der Gerichtsschreiber:

Heuscher

Ceni