

# **AG\_SPEZIALVERWALTUNGSGERICHT 3-RV.2020.51 vom 23. März 2023**

Ag Spezialverwaltungsgericht, 2023-03-23, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ag\\_spezialverwaltungsgericht\\_3-RV.2020.51](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ag_spezialverwaltungsgericht_3-RV.2020.51)

FR: AG\_SPEZIALVERWALTUNGSGERICHT 3-RV.2020.51 du 23 mars 2023

IT: AG\_SPEZIALVERWALTUNGSGERICHT 3-RV.2020.51 del 23 marzo 2023

## **Erwägungen**

### **E. 1**

Mit Verfügung vom 4. Mai 2016 wurden A. und B. von der Steuerkommission Q. für das Jahr 2012 zu einem steuerbaren Einkommen von CHF 1'054'300.00 und zu einem steuerbaren Vermögen von CHF 2'905'000.00 (satzbestimmendes Vermögen CHF 3'463'000.00) veranlagt. Dabei wurde ein "Kapitalgewinn aus Verkauf Parz. aaa + bbb" von CHF 1'006'660.00 zu den Einkünften aus selbständiger Erwerbstätigkeit (Geschäftsliegenschaft) von A. hinzugerechnet.

#### **E. 1.1**

Gemäss § 27 Abs. 1 StG sind alle Einkünfte aus einem Landwirtschafts- betrieb steuerbar. Zu den Einkünften aus selbstständiger Erwerbstätigkeit zählen auch alle Kapitalgewinne aus Veräusserung, Verwertung oder buchmässiger Aufwertung von Geschäftsvermögen. Der Veräusserung ist die Überführung von Geschäftsvermögen in das Privatvermögen gleichge- stellt (§ 27 Abs. 2 StG). Bei Gewinnen aus der Veräusserung von land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken des Geschäftsvermögens wird nur die Differenz zwischen Anlagekosten und steuerlich massgebendem Buchwert den Einkünften aus selbstständiger Erwerbstätigkeit zugerechnet (§ 27 Abs. 4 StG).

#### **E. 1.2**

Der Streit dreht sich in erster Linie um die Qualifikation der beiden Grund- stücke GB Q. Nr. aaa und Nr. bbb. Die Vorinstanz ist zur Auffassung gelangt, diese fielen in den Anwendungsbereich des BGG und seien deshalb auch als landwirtschaftliche Grundstücke gemäss § 27 Abs. 4 StG zu qualifizieren. Der Beschwerdeführer ist dagegen der Meinung, auch wenn die beiden Grundstücke formal gesehen in den Anwendungsbereich des BGG fielen, lägen weitere Gründe dafür vor, dass sie nicht als land- wirtschaftliche Grundstücke im Sinn von § 27 Abs. 4 StG qualifiziert wer- den könnten und dass daher der bei ihrem Verkauf erzielte Gewinn in vol- lem Umfang der Einkommenssteuer unterliege. 2.

### **E. 2**

Gegen die Verfügung vom 4. Mai 2016 liessen A. und B. mit Schreiben vom

#### **E. 2.1**

Im wegleitenden Entscheid BGE 138 II 32 (Urteil 2C\_11/2011 vom 2. De- zember 2011) hat sich das Bundesgericht mit der Frage beschäftigt, was unter einem land- und forstwirtschaftlichen Grundstück im Sinne von § 27 Abs. 4 StG zu verstehen ist. Die Frage überprüfte es mit freier Kognition, da es sich insoweit um einen bundesrechtlich harmonisierten Begriff han- delte (vgl. Art. 8 Abs. 1 Halbsatz 2 des Bundesgesetzes vom 14.

Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG, SR 642.14] sowie Art. 18 Abs. 4 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Direkte Bundessteuer [DBG, SR 642.11]). Das Bundesgericht hat zunächst festgehalten, dass sich die Bestimmung des Begriffs des land- und forstwirtschaftlichen Grundstücks nicht darauf beschränken könne, nur den steuerrechtlichen Belangen Rechnung zu tragen. Vielmehr habe sie namentlich auch das Bundesgesetz vom 4. Oktober 1991 über das bäuerliche Bodenrecht (BGBB; SR 211.412.11), das Bundesgesetz vom 22. Juni 1979 über die Raumplanung (RPG; SR 700) und das Bundesgesetz vom 29. April 1998 über die Landwirtschaft (LwG; SR 910.1) und dabei insbesondere die Zielsetzungen sowie Interessenabwägungen in diesen Gesetzen zu berücksichtigen (BGE 138 II 32 E. 2.2.1. S. 36). Weiter stellte das Bundesgericht fest, dass die Notwendigkeit, eine angemessene Begrenzung der steuerlich privilegierten Ausnahmeregelung von § 27 Abs. 4 StG (bzw. Art. 8 Abs. 1 Halbsatz 2 StHG und Art. 18 Abs. 4 DBG) mit dem Schutzbereich und den Verfügungsbeschränkungen des bäuerlichen Bodenrechts in Einklang zu bringen, insbesondere im Spezialbereich von Art. 2 Abs. 2 BGBB gelten müsse (BGE 138 II 32 E. 2.3.1 S. 38). Weiter schloss das Bundesgericht, aufgrund der zeitlichen Nähe des Erlasses des BGBB sowie von StHG bzw. DBG und der gemeinsamen Wertungsgesichtspunkte müsse davon ausgegangen werden,

- 8 - dass die Zielsetzungen und Interessenabwägungen des bäuerlichen Bodenrechts die Bestimmung und Konkretisierung der später ergangenen steuerrechtlichen Begriffe sowie Normen massgeblich mitzuprägen hätten. Dazu komme Folgendes: Die privilegierte Besteuerung der Wertzuwachs- gewinne auf land- und forstwirtschaftlichen Geschäftsgrundstücken (und die damit verbundene Gleichstellung mit der privaten Grundstückgewinn- besteu- erung) werde nicht nur allgemein als sachlich unbegründet eingestuft. Sie erweise sich ganz besonders für ein in der Bauzone gelegenes und unüberbautes Grundstück als fragwürdig, unterliege ein solches doch nicht den Verfügungsbeschränkungen des bäuerlichen Bodenrechts. Dieser kaum gerechtfertigten Privilegierung wirke die mit Art. 2 Abs. 2 BGBB harmonisierte Konkretisierung von § 27 Abs. 4 StG entgegen (BGE 138 II 32 E. 2.3.1 S. 39).

### **E. 2.1.1**

Die Rekurrenten lassen subeventualiter beantragen, das Gemeindesteu- amt Q. sei zu verpflichten, die Verzugszinsberechnung gemäss Veranlagungsentscheid vom 19. Februar 2020 nachvollziehbar darzulegen und zu begründen. Die Rekurrenten beziehen sich dabei auf die Rekurs- beilage 3.

### **E. 2.1.2**

Mit der Vernehmlassung hat das Gemeindesteu- amt die Berechnung des Skontos und der Verzugszinsen erläutert und Beilagen eingereicht. Das Gemeindesteu- amt Q. beantragt, "[d]en Rekurrenten soll im Re- kursverfahren die folgende detaillierte Skonto- und Verzugszinsberech- nung eröffnet werden (...)".

### **E. 2.1.3**

Die Vernehmlassung des Gemeindesteu- amtes Q. wurde den Rekurrenten mit Beilagen zur Replik zugestellt.

## **E. 2.2**

In später ergangenen Entscheiden hat das Bundesgericht klar gemacht, dass die von ihm in Anlehnung an die Normen des BGG für die Bestimmung des Begriffs des land- und forstwirtschaftlichen Grundstücks entwickelten Kriterien keine vollständige Deckungsgleichheit zwischen in den Anwendungsbereich des BGG fallenden Grundstücken und land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken gemäss § 27 Abs. 4 StG implizieren. Massgebend ist vielmehr, ob in der konkret zu beurteilenden Situation eine Wertungskongruenz zwischen den Zielen des bürgerlichen Bodenrechts, des Raumplanungsrechts, des Landwirtschaftsrechts und des Steuerrechts besteht. Nur wenn sich bei Auslegung der entsprechenden Normen von BGG, RPG, LwG, DBG und StHG unter Berücksichtigung des konkret zu beurteilenden Sachverhalts eine solche Wertungskongruenz ergibt, rechtfertigt es sich, für die Bestimmung des Begriffs des land- und forstwirtschaftlichen Grundstücks darauf abzustellen, ob ein bestimmtes Grundstück in den Anwendungsbereich des BGG fällt. ■ In mehreren Entscheiden hat das Bundesgericht festgestellt, dass es zu weit geht, wenn bei der Veräusserung von Grundstücken oder deren Überführung ins Privatvermögen allein deshalb auf die Nichtanwendbarkeit von § 27 Abs. 4 StG geschlossen wird, weil die veräusserten bzw. überführten Grundstücke nicht in den Anwendungsbereich des BGG fallen. So hat das Bundesgericht in zwei Urteilen festgehalten, dass auch Grundstücke, welche trotz ihrer Lage in der Landwirtschaftszone infolge ihrer geringen Grösse und fehlenden Zugehörigkeit zu einem landwirtschaftlichen Gewerbe (Art. 2 Abs. 3 BGG) nicht in den Anwendungsbereich des BGG fallen, dennoch als landwirtschaftliche Grundstücke zu qualifizieren sind, wenn sie sich für die landwirtschaftliche Nutzung eignen (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2C\_561/2016 vom 24. Mai 2017 E. 2.4 - 2.7 sowie [in derselben Sache] 2C\_948/2017 vom 17. Juli 2018, wo das Bundesgericht bei einer in einer Landwirtschaftszone gelegenen mit einem Wohngebäude überbauten von einer Privatperson erworbenen dauerhaft zonenwidrig genutzten Kleinparzelle auf deren objektive landwirtschaftliche Eignung schloss). Ebenso gelangte das Bundesgericht zum Schluss, dass eine Hofparzelle, welche nur infolge Unterschreitens der erforderlichen Standardarbeitskraft aus dem Anwendungsbereich des BGG gefallen war, allein deshalb nicht auch von der privilegierten Besteuerung auszuschliessen sei (Urteil 2C\_846/2016 vom 24. Mai 2017). ■ Das Bundesgericht hat aber auch in umgekehrter Richtung entschieden, dass Grundstücke, welche an sich dem BGG unterstehen, nicht

- 9 - notwendigerweise forst- oder landwirtschaftliche Grundstücke sein müssen. Dies ist etwa dann der Fall, wenn ein Landwirt ein Grundstück, dessen Verkauf an sich der Bewilligungspflicht gemäss Art. 60 BGG unterliegt, veräussert, ohne dafür eine Bewilligung einzuholen, hernach – wenn es um die Besteuerung des beim Verkauf erzielten Gewinns geht – jedoch geltend macht, das Grundstück habe dem BGG unterstanden, sei deshalb als landwirtschaftliches Grundstück zu qualifizieren und daher privilegiert zu besteuern (vgl. dazu Urteile des Bundesgerichts 2C\_217/2018 vom 17. Juli 2018 E. 2.2.11, 2C\_315/2017 vom 26. März 2018 E. 5.3.5 sowie 2C\_485/2016 vom 24. Mai 2017 E. 2.3 = ASA 86, S. 60). In einem im vergangenen Jahr entschiedenen Fall (Urteil 2C\_315/2017 vom 26. März 2018) hat das Bundesgericht ausserdem im Zusammenhang mit einem grundsätzlich in den Anwendungsbereich des BGG fallenden Grundstück (zum Teil in der Bauzone und zum Teil in der Landwirtschaftszone gelegenes Grundstück gemäss Art. 2 Abs. 2 lit. c BGG), welches aufgrund seiner geringen Grösse und der fehlenden Zugehörigkeit zu einem landwirtschaftlichen Gewerbe in einem zweiten Schritt wieder von dessen Geltungsbereich auszunehmen wäre (Art. 2 Abs. 3 BGG), zunächst auf seine

Rechtsprechung hingewiesen, wonach die Qualifikation als forst- oder landwirtschaftliches Gewerbe nicht allein von der Unterstellung unter das BGG, sondern gerade bei kleinen Grundstücken davon abhängt, ob sie für eine landwirtschaftliche Nutzung geeignet sind. Gewissermassen als 'Ausnahme von der Ausnahme' hat das Bundesgericht für das infrage stehende Grundstück jedoch festgestellt, dass bei dessen Verkauf 'das Überwiegen des Elements Bauland gegenüber dem landwirtschaftlichen Element (...) deutlich im Kaufpreis zum Ausdruck' gekommen sei. In Präzisierung seiner bisherigen Rechtsprechung hat das Bundesgericht festgehalten, dass falls bei Verkauf eines zum Teil innerhalb einer Bauzone liegenden und nicht nach Nutzungszonen aufgeteilten Grundstücks (im Sinne von Art. 2 Abs. 3 BGG) das Baulandelement insbesondere beim Kaufpreis überwiege, sich eine Gleichsetzung dieses im Anlagevermögen eines Landwirtschaftsbetriebs realisierten Gewinnes mit einem privaten Kapitalgewinn nicht rechtfertige (Urteil des Bundesgerichts 2C\_315/2017 vom 26. März 2018 E. 5.3.6). Als Fazit bleibt damit festzuhalten, dass es für die Bestimmung, ob ein Grundstück als forst- oder landwirtschaftlich zu qualifizieren ist, auf die Wertungskongruenz zwischen den Vorschriften in steuerrechtlichen Erlässen (Art. 8 Abs. 1 Halbsatz 2 StHG, Art. 18 Abs. 4 DBG sowie § 27 Abs. 4 StG) einerseits und den landwirtschafts- und bodenrechtlichen Erlässen (RPG, LwG, BGG) andererseits ankommt. Als Regel kann dabei davon ausgegangen werden, dass grundsätzlich (nur) in den Anwendungsreich des BGG fallende Grundstücke von der privilegierten Besteuerung profitieren sollen. Hingegen kommen Konstellationen vor, bei denen sich allein aus der Anwendbarkeit des BGG nicht auf den Ausschluss der Eigenschaft eines Grundstücks als forst- oder landwirtschaftlich (und damit den Ausschluss der privilegierten Besteuerung) schliessen lässt. Umgekehrt gibt es aber auch Situationen, bei denen sich trotz Anwendbarkeit des BGG auf ein Grundstück die privilegierte Besteuerung von bei deren Veräusserung oder Überführung ins Privatvermögen erzielten Gewinnen nicht rechtfertigt.

- 10 - 3. 3.1. Mit Bezug auf den hier zu beurteilenden Sachverhalt fällt zunächst auf, dass die beiden Parzellen GB Q. Nr. bbb und Nr. aaa vor der Neuparzellierung zusammen eine Breite von rund 21 Metern aufwiesen. Angesichts des Umstands, dass die Parzelle Nr. aaa, welche sich 2004 bereits im Eigentum des Beschwerdegegners befand, nicht erheblich breiter war als die benachbarte Parzelle Nr. bbb (Parzelle von einer Breite von max. 13 Metern), war deren Bebaubarkeit mit Blick auf die bestehenden Grenzabstandsvorschriften äussert beschränkt (vgl. dazu auch die von den Beschwerdegegnern erhobene Einsprache vom 7. Juni 2016, S. 3, wo ausgeführt wird, die Parzelle GB Q. Nr. aaa sei 'als selbstständige Parzelle nicht überbaubar' gewesen. Erst mit dem Kauf der Parzelle GB Q. Nr. bbb im Jahr 2004 hätten diese Grundstücke 'in definitive Bauzonen umgewandelt werden können'). Daran hätte auch eine gemäss Art. 60 Abs. 1 BGG bewilligte Aufteilung der Parzelle in einen in der Bauzone und einen in der Landwirtschaftszone gelegenen Teil nichts geändert. Schon daraus wird klar, dass der Grund für den Erwerb der Nachbarparzelle Nr. bbb im Jahr 2004 nicht, zumindest nicht überwiegend, das Bestreben war, durch die Vereinigung des Eigentums an beiden Parzellen, deren Bewirtschaftbarkeit im Interesse des vom Beschwerdegegner geführten Landwirtschaftsbetriebs zu erhöhen. Der Hauptgrund für den Erwerb der Nachbarparzelle GB Q. Nr. bbb bestand vielmehr darin, dass auf diese Weise mittels räumlicher Verbreiterung der in einer Hand gehaltenen beiden Parzellen auf rund 21 Meter praktisch erst die Überbaubarkeit für beide Parzellen hergestellt wurde und damit auch die Chancen erheblich verbessert wurden, bei der allfälligen späteren Veräusserung einen höheren Preis

erzielen zu können. Dass darin – in einer Erhöhung des Verkehrswerts der beiden Parzellen im Hinblick auf eine spätere Ver- äusserung – die Hauptabsicht beim Erwerb der Parzelle GB Q. Nr. bbb lag, erhellt im Übrigen auch klar aus dem dafür bezahlten Kaufpreis von CHF 253'400.00. Es ist auszuschliessen, dass der Beschwerdegegner für den Erwerb eines Grundstücks im Halt von 725 m<sup>2</sup> zur Verbesserung der landwirtschaftlichen Bearbeitbarkeit der beiden Parzellen (der bereits ihm gehörigen Parzelle GB Q. Nr. aaa und der neu erworbenen Parzelle GB Q. Nr. bbb) einen solchen Preis bezahlt hätte. 3.2. Auf dieser sachverhaltlichen Grundlage ist weiter klar, dass der Beschwer- degegner schon beim Erwerb der Parzelle GB Q. Nr. bbb im Jahr 2004 beabsichtigte, über kurz oder lang die beiden Parzellen ihrer Längsseite entlang miteinander zu vereinigen, neue für die Überbauung geeignete Baulandparzellen aus den beiden Grundstücken zu bilden und die beiden Parzellen auf dieser Grundlage weiter zu nutzen (indem er sie selbst überbauen würde und die entstandenen Wohnflächen vermieten oder verkaufen würde, oder indem er einfach die neu geschaffenen Bau- landparzellen veräussert würde). Dafür spricht neben dem für die Parzelle GB Q. bezahlten Preis der Umstand, dass die beiden Parzellen zum ganz überwiegenden Teil in der Bauzone W2 lagen, d.h. in einer Bauzone, in welcher auch eine Überbauung mit einem Gebäude für eine der landwirtschaftlichen Nutzung nahe stehende gewerbliche Nutzung (Landmaschinenverkauf und -wartung, Mährescherei o.ä.) ausser Be- tracht fiel. Als Ergebnis ist somit in sachverhaltlicher Hinsicht erstellt, dass bereits im Jahr 2004 eine zur Hauptsache nicht für die landwirtschaftliche Nutzung bestimmte Parzelle erworben wurde und gleichzeitig die Haupt- bestimmung der Parzelle GB Q. Nr. aaa wechselte, indem beide Parzellen über kurz oder lang zusammen einer zonengemässen Nutzung zugeführt

- 11 - werden sollten. Dabei ist keineswegs ausgeschlossen, dass der Beschwerdegegner beabsichtigte, beide Parzellen – im Sinne einer Zwi- schennutzung – weiterhin landwirtschaftlich zu nutzen. Dies ist umso plau- sibil, als beide Parzellen 2004 zwar zum grossen Teil bereits eingezont, aber noch nicht erschlossen waren (vgl. dazu auch Ziff. III/3. des Kaufver- trags vom 10. März 2004: 'Der Käufer kennt die Bau- und Zonenordnung der Gemeinde Q. und weiss, wie die Parzelle bbb eingezont ist. Er kennt den momentanen Erschliessungszustand der Parzelle bbb und übernimmt alle nach dem Vertragsabschluss anfallenden Erschliessungskosten, insbesondere den Perimeterbeitrag gemäss Kostenverteiler des Ingenieurbüros C. aus S. vom 26. November 2001'). 4. 4.1. Bereits im Urteil 3-RV.2016.190 vom 21. September 2017 hat die Vor- instanz angenommen, die beiden Grundstücke GB Q. Nr. aaa und Nr. bbb seien unter Art. 2 Abs. 3 BGG zu subsumieren. Danach gilt das Gesetz nicht für Grundstücke von weniger als 15 Aren Rebland oder 25 Aren anderem Land, die nicht zu einem landwirtschaftlichen Gewerbe gehören. Für solche Grundstücke hat das Bundesgericht, wie bereits dargelegt, eine Wertungskongruenz zwischen den steuerrechtlichen Bestimmungen von Art. 8 Abs. 1 Halbsatz 2 StHG, Art. 18 Abs. 4 DBG und § 27 Abs. 4 StG und den Bestimmungen des BGG verneint und verlangt, dass im Einzelfall zu prüfen ist, ob das betreffende Grundstück für eine landwirt- schaftliche Nutzung geeignet ist (vgl. Urteile des Bundesgerichts 2C\_561/ 2016 vom 24. Mai 2017 E. 2.4 - 2.7 sowie [in derselben Sache] 2C\_948/ 2017 vom 17. Juli 2018). Der Beschwerdeführer weist zutreffend darauf hin (vgl. Beschwerdeschrift, S. 6), dass die Rechtsauffassung der Vorinstanz insoweit fehlerhaft ist, als sie die beiden Grundstücke unter Art. 2 Abs. 3 BGG subsumiert hat: Es ist nicht umstritten, dass der Beschwerdegegner beim Erwerb sowohl der schon lange in seinem Besitz befindlichen Parzelle GB Q. Nr. aaa als auch beim Kauf der Parzelle GB Q. Nr. bbb

im Jahr 2004 ein landwirtschaftliches Gewerbe leitete. Damit liegt auf der Hand, dass die Parzelle GB Q. Nr. aaa bereits seit langem zu seinem landwirtschaftlichen Gewerbe gehörte und dass auch die 2004 erworbene Parzelle, welche in der Folge zusammen mit der schon vorher im Eigentum des Beschwerdegegners stehenden Parzelle bewirtschaftet wurde, ebenfalls zum landwirtschaftlichen Gewerbe des Beschwerdegegners gehörte. Art. 2 Abs. 3 BGGB schliesst jedoch nur solche Grundstücke von der Anwendbarkeit des BGGB aus, die nicht zu einem landwirtschaftlichen Gewerbe gehören. Die beiden Parzellen sind damit unter Art. 2 Abs. 2 lit. c BGGB zu subsumieren, handelt es sich doch um Parzellen, die teilweise (wenn auch zum überwiegenden Teil) in der Bauzone liegen und zum Teil in der Landwirtschaftszone, bei denen aber noch keine Unterteilung entsprechend den Nutzungszonen stattgefunden hat. Entgegen der Vorinstanz ist damit mit Bezug auf die beiden Parzellen von der Anwendbarkeit des BGGB auszugehen, sind doch in Art. 2 Abs. 2 lit. a - d jene Grundstücke aufgelistet, welche, obwohl sie nicht die Kriterien von Art. 2 Abs. 1 lit. a und b BGGB (Lage ausserhalb einer Bauzone, Zulässigkeit der landwirtschaftlichen Nutzung) erfüllen, doch dem BGGB unterliegen. 4.2. Damit wären an sich, wenn für den Entscheid über die steuerliche Privilegierung des beim Verkauf der beiden Grundstücke erzielten Gewinns auf

- 12 - das Kriterium der Anwendbarkeit bzw. Nichtanwendbarkeit des BGGB abgestellt wird, die beiden Parzellen als landwirtschaftliche Grundstücke gemäss § 27 Abs. 4 StG (bzw. Art. 8 Abs. 1 Halbsatz 2 StHG bzw. Art. 18 Abs. 4 DBG) zu qualifizieren; und zwar ohne dass nach ihrer Eignung für eine landwirtschaftliche Nutzung zu fragen wäre. 4.2.1. Gegen eine steuerliche Privilegierung des beim Verkauf der beiden Grundstücke erzielten Gewinns spricht hier aber, worauf der Beschwerdeführer zu Recht hinweist, dass diese Grundstücke, wie sich aus den bereits dargelegten tatsächlichen Umständen ergibt, zum einen seit dem Erwerb (Parzelle GB Q. Nr. bbb) bzw. mindestens ab 2004 (Parzelle GB Q. Nr. aaa) nicht bzw. zumindest nicht mehr dauerhaft für eine landwirtschaftliche Nutzung bestimmt waren. Es ist vielmehr so, wie bereits dargelegt, dass diese beiden Parzellen zwar im Sinne einer Zwischenbewirtschaftung weiterhin landwirtschaftlich genutzt wurden, indes ab dem Erwerb der Parzelle GB Q. Nr. bbb als endgültige Nutzung für beide Grundstücke eine andere Nutzung vorgesehen war (Verkauf, Überbauung), mit welcher der Beschwerdegegner sich das wirtschaftliche Potential der überwiegend in der Bauzone gelegenen Parzellen erschliessen wollte. Dies gelang denn auch mit dem Verkauf der beiden Grundstücke im Jahr 2012 zu einem Preis von insgesamt CHF 1'116'600.00. Stand aber bei den beiden Parzellen bereits seit dem Jahr 2004 das Element Bauland im Vordergrund, dann rechtfertigt es sich auch nicht, den beim Verkauf der beiden Grundstücke realisierten Gewinn mit einem privaten Kapitalgewinn gleichzusetzen (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2C\_315/2017 vom 26. März 2018 E. 5.3.6). Vielmehr ist – und zwar unabhängig von der Eignung der beiden Grundstücke für eine landwirtschaftliche Nutzung vor ihrer Veräusserung und späteren Überbauung – davon auszugehen, dass es sich dabei, obwohl die beiden Grundstücke gemäss Art. 2 Abs. 2 lit. c BGGB in den Anwendungsbereich des BGGB fielen, nicht um landwirtschaftliche Grundstücke im Sinne von § 27 Abs. 4 StG handelte. 4.2.2. Landwirtschaftliche Grundstücke unterliegen dem Zerstückelungsverbot (Art. 58 Abs. 2 BGGB). Die kantonale Bewilligungsbehörde bewilligt u.a. Ausnahmen vom Zerstückelungsverbot, wenn das landwirtschaftliche Gewerbe oder Grundstück in einen Teil innerhalb und in einen Teil ausserhalb des Geltungsbereichs des BGGB aufgeteilt wird (Art. 60 Abs. 1 BGGB; vgl. zur im vorliegenden Fall unerheblichen Kontroverse, ob auch in Fällen, wo die neu entstehenden

Grundstücke grösser als 25 bzw. 15 Aren [Reb- grundstücke] sind, eine Ausnahmegewilligung erforderlich ist MARGRET HERRENSCHWAND/CHRISTOPH BANDLI, in: Schweizerischer Bauern- verband Treuhand und Schätzungen [Hrsg.], Das bäuerliche Bodenrecht, Brugg 2011, Art. 60 N 4). In den Fällen von Art. 2 Abs. 2 lit. c BGG, wo die Zonengrenze ein landwirtschaftliches Grundstück durchquert, wird durch die Erteilung einer solchen Bewilligung eine Entflechtung erreicht, indem die Grundstücksteilung entlang der Grenze ermöglicht wird. Mit der Teilung wird der ausserhalb des Geltungsbereichs des BGG, meist in der Bauzone, liegende Grundstücksteil aus dem Anwendungsbereich des BGG entlassen und seiner vom Nutzungsplan bestimmten nichtlandwirt- schaftlichen Bodenwidmung definitiv zugeführt (HERRENSCHWAND/ BANDLI, a.a.O.).

- 13 - Aus einer Korrespondenz bzw. einem Mailverkehr zwischen dem Departe- ment Finanzen und Ressourcen, Landwirtschaft Aargau, Sektion Struktur- verbesserungen und dem Notar, welcher die beiden Grundstückverkäufe beurkundete, ergibt sich, dass die Sektion Strukturverbesserungen – ge- setzwidrig – in langjähriger Praxis bei unüberbauten gemischten Grund- stücken (Bauzone und Landwirtschaftszone) unter 25 Aren (bzw. bei Reb- land weniger als 15 Aren) ungeachtet des Vorliegens eines landwirtschaft- lichen Gewerbes beim Verkauf solcher Grundstücke auf die Durchführung eines Bewilligungsverfahrens verzichtete (vgl. Mail von J. an Kanzlei Dr. K. vom 26. Januar 2012). Diese gesetzwidrige Praxis hatte hier zur Folge, dass keine Ausnahmegewilligung gemäss Art. 60 Abs. 1 lit. a BGG (welche hernach den freihändigen Verkauf der neu gebildeten Baulandparzelle ermöglicht hätte), aber auch keine Bewilligung für den Erwerb von dem BGG unterliegenden Grundstücken (vgl. Art. 61 Abs. 1 sowie Art. 64 BGG) eingeholt wurde. Das Nichteinholen der Bewilligung kann dem Beschwerdegegner ange- sichts der gesetzwidrigen Praxis der kantonalen Behörden zwar nicht zum Vorwurf gemacht werden (vgl. zu einem weiteren Fall, in dem gesetzwidrig keine Bewilligung eingeholt wurde, dort allerdings unter einer gesetz- konformen Behördenpraxis Urteil des Verwaltungsgerichts WBE.2015.442 vom 22. April 2016 E. II./2., bestätigt durch Urteil des Bundesgerichts 2C\_485/2016 vom 24. Mai 2017, dort insbes. E. 2.3). Die Praxis der kan- tonalen Behörden stellt indessen ein weiteres Indiz dafür dar, dass auch diese die beiden Grundstücke schon seit langem zumindest hinsichtlich ihres wirtschaftlichen Potentials und ihrer langfristigen Bodenwidmung in- folge ihrer überwiegenden Zugehörigkeit zur Bauzone als potentielles Bau- land betrachteten und schon 2004 davon ausgingen, dass die beiden Grundstücke zur Erhöhung der Chancen für ihre Überbauung in einer Hand vereinigt und wirtschaftlich im Wesentlichen als Baulandgrundstücke betrachtet wurden. Nur vor diesem Hintergrund ist die dargelegte gesetz- widrige Praxis der kantonalen Behörden zumindest verständlich. Im Ergeb- nis kann dem Beschwerdegegner damit im Zusammenhang mit den bei- den Grundstückverkäufen und deren steuerlicher Würdigung zwar kein Verstoss gegen Treu und Glauben vorgeworfen werden, wenn er auf deren Charakterisierung als landwirtschaftliche Grundstücke beharrt (vgl. dazu die Urteile des Bundesgerichts 2C\_217/2018 vom 17. Juli 2018 E. 2.2.11 sowie 2C\_485/2016 vom 24. Mai 2017 E. 2.3). Dennoch erwies sich hier die privilegierte Besteuerung des beim Verkauf der beiden unüberbauten Grundstücke erzielten Wertzuwachsgewinns angesichts deren überwie- gender Lage innerhalb der Bauzone als fragwürdig, weil die beiden Grund- stück zwar rechtlich gesehen den Verfügungsbeschränkungen gemäss BGG unterlagen, faktisch aber infolge der gesetzwidrigen Praxis der kan- tonalen Behörden keine solchen Verfügungsbeschränkungen bestanden und der Beschwerdegegner erst infolge dieser Praxis

die beiden Grundstücke freihändig veräußern konnte (vgl. BGE 138 II 32 E. 2.3.1 S. 39). 4.2.3. Diese Betrachtungsweise wird im Übrigen durch die im Urteil des Bundesgerichts 2C\_217/2018 vom 17. Juli 2018 eingeführte Unterscheidung zwischen der prospektiven Optik und einer retrospektiven Betrachtungsweise hinsichtlich der beiden veräußerten Parzellen bestätigt: Die beiden Parzellen waren bereits mit dem Erwerb des Grundstücks GB Q. Nr. bbb im Hinblick zumindest auf ihre Nutzung umgewidmet worden, indem ab dann zwar noch eine landwirtschaftliche Zwischennutzung stattfand, indessen nur noch ein Verkauf oder einer Überbauung als mittel- bis langfristige Ausnutzung des wirtschaftlichen Potentials der beiden Grundstücke in

- 14 - Betrachtet: Als der Beschwerdegegner am 16. Juli 2012 die beiden Parzellen veräußerte, war klar, dass er nicht erst damit die beiden Liegenschaften nicht mehr als landwirtschaftliche Grundstücke behandeln wollte, sondern dass dieser Entscheid schon viel früher, nämlich im Grundsatz bereits beim Erwerb der Parzelle GB Q. Nr. bbb im Jahr 2004 gefallen war (vgl. zum Ganzen Urteil des Bundesgerichts 2C\_217/2018 vom 17. Juli 2018 E. 2.2.6 - 2.2.8). 4.3. Da die Parteien übereinstimmend der Auffassung sind, der Beschwerdegegner sei in steuerlicher Hinsicht nicht als Liegenschaftenhändler zu qualifizieren (vgl. Beschwerdeschrift S. 9 Ziff. 8, Beschwerdeantwort S. 8 Ziff. 9), erübrigt sich die Prüfung der Frage, ob beim Erwerb des Grundstücks GB Q. Nr. bbb und der späteren Veräußerung der beiden Parzellen GB Q. Nr. aaa und Nr. bbb eine zweiphasige Abrechnung hätte Platz greifen müssen (vgl. dazu Urteil des Bundesgerichts 2C\_708/2010 vom 28. Januar 2011). Zusammenfassend sind die beiden veräußerten Parzellen nicht als landwirtschaftliche Grundstücke zu qualifizieren und unterliegt daher der bei ihrer Veräußerung erzielte Gewinn gesamthaft der Einkommenssteuer. " 4.2. Das Bundesgericht ist mit Urteil vom 7. Mai 2019 (2C\_410/2019) auf eine gegen das zitierte Urteil des Verwaltungsgerichtes erhobene Beschwerde aus formellen Gründen nicht eingetreten. Das Bundesgericht führte insbesondere aus: "3.4. Mit Blick auf die fehlende Begründung zur Anfechtbarkeit des vorinstanzlichen Entscheids (Art. 42 Abs. 2 BGG) erübrigen sich weitere Darlegungen. Die Steuerpflichtigen sind immerhin darauf hinzuweisen, dass das Verwaltungsgericht in der Sache selbst nur teilweise entschieden hat (Aspekt des "Ob"), während der Aspekt des "Wie" (Art. 11 Abs. 5 StHG) an die Unterinstanz übertragen wurde (kursive Schrift nicht im Original). Es lag damit kein (Quasi-) Endentscheid vor. Ein nicht wieder gutzumachender Nachteil (Art. 93 Abs. 1 lit. a BGG) ist nicht ersichtlich, ebenso wenig wie mit Recht gesagt werden könnte, mit einem Sachentscheid im bundesgerichtlichen Verfahren lasse sich ein bedeutender Aufwand an Zeit oder Kosten für ein weitläufiges Beweisverfahren ersparen (Art. 93 Abs. 1 lit. b BGG)." 4.3. Die Rekurrenten lassen im Rekurs geltend machen, die Grundstücke GB Q. Nr. aaa und Nr. bbb erfüllten die Voraussetzungen von Art. 2 Abs. 2 lit. c BGG und Art. 2 Abs. 3 BGG, weshalb unzweifelhaft von landwirtschaftlichen Grundstücken nach BGG auszugehen sei. Das Verwaltungsgericht habe weiter aber unzutreffend darauf geschlossen, dass es sich nicht um landwirtschaftliche Grundstücke im Sinne von § 27 Abs. 4 StG handle. Das zur Begründung angeführte Bundesgerichtsurteil vom 26. März 2018 (2C\_315/2017) unterscheide sich vom vorliegend zu beurteilenden Sachverhalt in der Kernfrage, indem "hier eben ein landwirtschaftliches Gewerbe vorliege, das sowohl nach Art. 2 Abs. 2 lit c) BGG

- 15 - als auch nach Art. 2 Abs. 3 BGG alle Voraussetzungen für die Qualifikation als landwirtschaftliches Grundstück nach BGG erfüllt." Deshalb bestehe kein Bedarf mehr,

die Grundstücke nach anderen Kriterien als "trotz- dem landwirtschaftlich" zu qualifizieren. Der klare Wortlaut "landwirtschaft- liches Grundstück" in § 27 Abs. 4 StG, Art. 12 Abs. 1 StHG und Art. 2 Abs. 2 lit. c BGG und Art. 2 Abs. 3 BGG schliesse die Derogation der eindeuti- gen Zuweisung aus. Weiter wurde ausgeführt, auch das Bundesgerichtsur- teil vom 17. Juli 2018 (2C\_217/2018) sei nicht auf den vorliegenden Sach- verhalt übertragbar. Das Bundesgericht habe mit dem genannten Ent- scheid keinen Begriff des "landwirtschaftlichen Grundstückes" geschaffen, der vom Begriff des BGG abweiche. Vorliegend lägen landwirtschaftliche Grundstücke und ein landwirtschaftliches Gewerbe vor. Das Verwaltungs- gericht versuche zu Unrecht eine neue Kategorie landwirtschaftlicher Grundstücke zu kreieren, nämlich Grundstücke, die zwar nach dem BGG landwirtschaftliche Grundstücke seien, nicht jedoch nach § 27 Abs. 4 StG. Bei klarem Wortlaut sei eine solche Auslegung des Gesetzes willkürlich. Ebenso sei die Gleichbehandlung der Grundstücke GB Q. Nr. aaa und Nr. bbb nicht statthaft. Die Parzelle Nr. aaa werde seit Generationen von der Familie der Rekurrenten bewirtschaftet, während die Parzelle Nr. bbb erst im Jahr 2004 erworben worden sei. Die Parzelle Nr. aaa werde zu Unrecht in ein Spekulationsobjekt umgewandelt. Auch die Parzelle Nr. bbb sei seit dem Erwerb 8 Jahre lang landwirtschaftlich bewirtschaftet worden. Die als Restgrundstück verbliebene Parzelle Nr. fff werde bis heute landwirtschaftlich genutzt. 4.4. Aus der Rekursbegründung ergeben sich keine Argumente, welche in Ab- weichung zur Begründung im Urteil des des Verwaltungsgerichtes zu einer neuen Beurteilung führen könnten. Das Verwaltungsgericht hat einlässlich begründet, weshalb die Gewinne aus dem Verkauf der Parzellen Nr. aaa und bbb der Einkommenssteuer (vom Bundesgericht in Erw. 3.4 als "As- pekt des Ob" bezeichnet) unterliegen. Auf die Begründung ist auch im vor- liegenden Verfahren vollumfänglich abzustellen. Die Gewinne sind daher der Einkommensbesteuerung zu unterwerfen. 5. 5.1. Das Verwaltungsgericht hat mit seinem Entscheid vom 14. März 2019 die Sache zur Neubeurteilung an die Steuerkommission Q. zurückgewiesen. Dabei wurde ausgeführt: "5. Unterliegt der beim Verkauf der beiden Grundstücke GB Q. Nr. aaa und Nr. bbb erzielte Gewinn vollumfänglich der Einkommenssteuer, ist damit noch nicht darüber entschieden, ob dieser Gewinn gemäss § 45 Abs. 1 lit. f StG getrennt vom übrigen Einkommen mit einer Jahressteuer zu

- 16 - besteuern ist. Diese Frage hat die Vorinstanz naturgemäss – da sie vom Fehlen steuerbarer Einkünfte im Zusammenhang mit den Grundstückverkäufen ausging – noch nicht geprüft. Ebenso hat die Vorinstanz unbeantwortet gelassen, in welchem Umfang im Zusammen- hang mit der Veräusserung und/oder Erschliessung der beiden Grundstü- cke angefallene Kosten bei der Bemessung des steuerbaren Gewinns zu berücksichtigen sind (vgl. etwa die in den beiden Grundstücksgewinnsteu- ererklärungen figurierenden Kosten für 'Büro L.' und für den Notar 'Dr. K.', bei denen nicht klar ist, ob sie in die Liegenschaftsbuchhaltung oder den Jahresabschluss der Vater-Sohn-Gemeinschaft A., B. und M. für das Geschäftsjahr 2012 eingeflossen sind. Auch nicht in den Buchhaltungen erfasste Kosten wären, soweit sie nachgewiesen sind, zu berücksichtigen. Der Beschwerdegegner erwähnt überdies, dass er an die Erschliessungskosten in erheblichem Umfang beigetragen habe [vgl. Beschwerdeantwort, S. 2]; es ist nicht klar, ob und wann solche Kosten entstanden sind)." Zu prüfen war somit von der Steuerkommission Q. einerseits die Berechnung des Liquidationsgewinnes und andererseits, ob der Liquidations- gewinn mit einer separaten Jahressteuer nach § 45 Abs. 1 lit. f StG zu er- fassen sei. 5.2. Mit dem Einspracheentscheid reduzierte die Steuerkommission Q. den steuerbaren Gewinn von CHF 1'006'660.00 um CHF 11'492.00 auf CHF 995'168.00. Sie stützte sich dabei auf

folgende Berechnung des Land- wirtschaftsexperten (LE) des KStA vom 29. Mai 2019:  
"Verkauf Parz. aaa, 1'136 m<sup>2</sup> vom 16.07.2012 CHF 681'600 Verkauf Parz. Nr. bbb, 725 m<sup>2</sup>, vom 16.07.2012 CHF 435'000 CHF 1'116'600 Anlagekosten: Kauf Parz. Nr. aaa, per 01.01.1993 von N. Buchwert CHF 1'085 Kauf Parz. Nr. bbb, per 10.03.2004 für CHF 253'400.-- Ersatzbeschaffung, Buchwert CHF 0 Kauf Parz. Nr. bbb, Notariatskosten O. Rechnung vom 18.10.2004 CHF 5'382.--, Ersatzbeschaffung CHF 0 Verkauf Parz. Nr. aaa, Notariatskosten Dr. K. Rechnung vom 8.07.2012, 1/2 Anteil von CHF 6'888.10 CHF 3'444 Verkauf Parz. bbb, Notariatskosten O. Rechnung vom 18.07.2012, 1/2 Anteil von CHF 4'485.-- CHF 2'243 Verkauf Parz. aaa, bbb, Kostennote L. Rechnung vom 29.11.2012 CHF 2'255 CHF 9'747 Kapitalgewinn CHF 1'106'853 AHV-Beitrag inkl. Verwaltungskostenzuschlag 10 % CHF -110'685 Kapitalgewinn netto CHF 995'168"

- 17 - In die Berechnung miteinbezogen wurden neu Verkaufskosten. Nicht be- rücksichtigt wurden Erschliessungskosten, da diese erst nach dem Verkauf der Parzellen Nrn.aaa und bbb angefallen seien. 5.3. Im Rekurs wurde eventualiter ausgeführt, eine Einkommenssteuer (Even- tualantrag) sei nur für den Verkauf der Parzelle Nr. bbb zu erheben. Der anteilige Verkaufserlös betrage CHF 435'000.00, die Anlagekosten CHF 253'400.00 und die Verschreibungskosten CHF 7'000.00. Der Gewinn belaufe sich damit auf CHF 174'600.00. 5.4. Vorerst ist festzuhalten, dass entgegen des Eventualantrages keine ge- trennte Berechnung der Liegenschaftsverkäufe vorzunehmen ist, da keine Objektsteuer erhoben wird. Weiter ist festzustellen, dass die Rekurrenten sich zur Gewinnberechnung nicht detailliert geäussert haben. Nicht zu ge- wahren sind Anlagekosten von CHF 253'400.00, da diese (unbestritten) aus einer Ersatzbeschaffung (mit Steueraufschub) stammen. Die Gewinn- berechnung ist daher nicht zu beanstanden. Der steuerbare Gewinn aus dem Verkauf der Parzellen Nrn. aaa und bbb beträgt demgemäss CHF 995'168.00. 5.5. 5.5.1. Nach § 45 Abs. 1 lit. f StG unterliegen Kapitalgewinne, die anlässlich der alters- oder gesundheitsbedingten Aufgabe eines Unternehmens oder Ge- schäftsbetriebes oder nach Ablauf eines Steueraufschubes bei der Ver- äusserung oder Überführung ins Privatvermögen von Grundstücken des Geschäftsvermögens erzielt werden, soweit der Erlös die Anlagekosten übersteigt und soweit er nicht der Grundstückgewinnsteuer unterliegt, der getrennt vom übrigen Einkommen berechneten Jahressteuer zu 40 % des Tarifes. 5.5.2. Die Parteien sind sich darin einig, dass mit dem Verkauf der Parzellen Nrn. aaa und bbb noch keine Geschäftsaufgabe stattgefunden hat (Stel- lungnahme des LE KStA vom 29. Mai 2019, Einspracheentscheid, Ver- handlungsprotokoll vom 17. Dezember 2019). Zu Recht wurde darauf hin- gewiesen, dass eine solche bei weitergeführter Verpachtung der Grundstü- cke noch nicht erfolgt ist. Dementsprechend wurde zu Recht keine Jahres- steuer erhoben. 6. Der Rekurs ist somit vollumfänglich abzuweisen.

- 18 -

### **E. 2.2.1**

Gemäss § 191 Abs. 1 StG legt die Veranlagungsbehörde (Steuerkommis- sion) in der Veranlagungsverfügung die Steuerfaktoren (steuerbares Ein- kommen und Vermögen, steuerbarer Reingewinn und steuerbares Kapital), die Steuersätze und die Steuerbeträge fest. Mit dem Einspracheentscheid kann die Steuerkommission alle Steuerfaktoren neu festsetzen (§ 195 Abs. 2 StG).

### **E. 2.2.2**

Der Gemeinderat bezieht die Einkommens- und Vermögenssteuern. Er bezeichnet die zuständige Amtsstelle (§ 222 Abs. 1 StG). Das Steuergesetz regelt weiter Skonto und Verzugszinsen (§ 224 Abs. 1 und 2 StG in der im Jahr 2012 gültigen Fassung [nachfolgend StG 2012]). Mit der definitiven Veranlagung wird die definitive Schlussabrechnung zugestellt. Ausstehende Beträge werden nachgefordert, zu viel bezahlte Beträge werden zu-

- 6 - rückerstattet. Über die Zinsen wird in der Schlussabrechnung oder gesondert abgerechnet (§ 226 StG 2012). Bei Anständen im Bezugsverfahren hat die zuständige Bezugsbehörde, hier der Gemeinderat Q., auf schriftliches Gesuch der steuerpflichtigen Person eine Verfügung zu erlassen (§ 231 Abs. 2 StG).

### **E. 2.3**

Zum einen ist festzustellen, dass mit dem Weiterzug des Einspracheentscheides an das Spezialverwaltungsgericht kein rechtskräftiger Entscheid vorliegt, welcher die abschliessende Berechnung eines Verzugszinses erlauben würde. Zum anderen ist nicht die Steuerkommission Q. als Veranlagungsbehörde, sondern der Gemeinderat Q. als Bezugsbehörde für die definitive Ermittlung der Verzugszinsen zuständig. So oder anders kann auf den Subeventualantrag nicht eingetreten werden. 3. 3.1. Die Rekurrenten waren selbständig erwerbende Landwirte. Im Jahr 2012 führten sie den Hof in einer Betriebsgemeinschaft mit ihrem Sohn. Der Rekurrent und die Rekurrentin deklarieren je einen Viertel des Gewinnes der einfachen Gesellschaft als Einkünfte aus Personengesellschaft. Die Liegenschaften des Landwirtschaftsbetriebes standen (und stehen) im Alleineigentum des Rekurrenten. Für diese wird eine separate Buchhaltung geführt und der Erfolg separat als Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit des Rekurrenten ausgewiesen. 3.2. Der Rekurrent verkaufte mit separaten Kaufverträgen vom 16. Juli 2012 die Liegenschaften GB Q. Nr. eee, Plan ccc, Parzelle aaa (11.36 Aren) und GB Q. Nr. ddd, Plan ccc, Parzelle bbb (7.25 Aren) für CHF 681'600.00 bzw. CHF 435'000.00 zu Miteigentum an E., F. und G. sowie H. und I. 3.3. Mit Urteil vom 25. Oktober 2018 (3-RV.2018.68) stellte das Spezialverwaltungsgericht fest, dass die Gewinne aus der Veräusserung der Parzellen Nrn. aaa und bbb der Grundstückgewinnsteuer unterliegen. 4. 4.1. Das Verwaltungsgericht hat den Sachverhalt in Abweichung zum Urteil des Spezialverwaltungsgerichtes vom 25. Oktober 2018 (3-RV.2018.68) mit Urteil vom 14. März 2018 (recte: 2019; WBE.2018.454) wie folgt beurteilt:

- 7 - "II. 1.

### **E. 7**

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

- 19 - Das Gericht erkennt: 1. Der Rekurs wird abgewiesen, soweit darauf eingetreten wird. 2. Die Rekurrenten haben die Kosten des Rekursverfahrens, bestehend aus einer Staatsgebühr von CHF 8'000.00 der Kanzleigebür von CHF 240.00 und den Auslagen von CHF 100.00, insgesamt also CHF 8'340.00 zu bezahlen. 3. Es wird keine Parteientschädigung ausgerichtet. Zustellung an: den Vertreter der Rekurrenten (2) das Kantonale Steueramt das Gemeindesteuernamt 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

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

- 20 - Aarau, 23. März 2023 Spezialverwaltungsgericht Steuern Der Präsident: Die Gerichtsschreiberin: Heuscher Kurmann

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.