

AG_SPEZIALVERWALTUNGSGERICHT 3-RV.2021.139 vom 23. März 2023

Ag Spezialverwaltungsgericht, 2023-03-23, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ag_spezialverwaltungsgericht_3-RV.2021.139

FR: AG_SPEZIALVERWALTUNGSGERICHT 3-RV.2021.139 du 23 mars 2023

IT: AG_SPEZIALVERWALTUNGSGERICHT 3-RV.2021.139 del 23 marzo 2023

Erwägungen

E. 1.1

Die Überführung einer Liegenschaft in das Privatvermögen setzt eine dauerhafte Zweckänderung (insb. eine erkennbare buchhalterische) sowie eine eindeutige Willensäußerung des Steuerpflichtigen voraus (JULIA VON AH, in: MARIANNE KLÖTI-WEBER/DAVE SIEGRIST/DIETER WEBER [Hrsg.], Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 4. Auflage, Muri/Bern 2015, § 27 N 84). Eine solche Überführung von Geschäfts- in Privatvermögen wird erst in demjenigen Zeitpunkt anerkannt, wenn sie für die Steuerbehörde erkennbar geworden ist, d.h. wenn der Pflichtige der Behörde gegenüber den eindeutigen – ausdrücklichen oder konkludenten – Willen bekundet, den fraglichen Gegenstand dem Geschäftsvermögen zu entziehen. (...)

E. 1.2

Nach der konstanten verwaltungsgerichtlichen Rechtsprechung verlieren Vermögenswerte, die zum Geschäftsvermögen gehören, diesen Charakter grundsätzlich nur, wenn eine Privatentnahme nach aussen deutlich erkennbar und in unmissverständlicher Weise vorgenommen wird. Buchführende Steuerpflichtige müssen Privatentnahmen im Zeitpunkt der Zweckänderung buchhalterisch erkennbar zum Ausdruck bringen. Fehlt eine Buchführung, setzt die Überführung vom Geschäfts- ins Privatvermögen, da sie nicht heimlich vorgenommen werden kann (so bereits AGVE 1998, S. 213), eine eindeutige Willenskundgabe des Steuerpflichtigen voraus. Diese kann namentlich in einer entsprechenden Erklärung gegenüber der Steuerbehörde bestehen. Die Erklärung hat voraus-

- 14 - setzungs- und bedingungslos zu erfolgen und entfaltet – vorbehaltlich eines beachtlichen Irrtums – eine bindende Wirkung für den Steuerpflichtigen (AGVE 1996, S. 252). Ohne ausdrückliche Erklärung liegt eine Überführung (nur) dann vor, wenn der Steuerpflichtige einen Tatbestand setzt, von dem die Steuerbehörde eindeutig auf das Vorliegen einer Privatentnahme schliessen kann bzw. er der Veranlagungsbehörde entsprechende Umstände klar zur Kenntnis bringt, damit diese in die Lage versetzt wird, daran die im Gesetz vorgesehenen steuerlichen Folgen zu knüpfen (vgl. AGVE 1998, S. 213; 1995, S. 201 ff., 202 und 1996, S. 252 ff.). Solche Überführungstatbestände werden nur sehr zurückhaltend anerkannt. Zur Eindeutigkeit des Tatbestands und dessen Erkennbarkeit für die Steuerbehörden ist erforderlich, dass auch eine spätere geschäftliche Nutzung des betreffenden Vermögensbestandteils bzw. die Rückkehr zur geschäftlichen Nutzung ausgeschlossen erscheint (vgl. AGVE 1995, S. 201 f. mit Hinweis). Solange noch Ungewissheit über die wirtschaftliche und steuerliche Bedeutung eines Gutes für die geschäftliche Verwendung besteht, haben die Steuerbehörden keine Veranlassung, eine

Überführung ins Privatvermögen anzunehmen (AGVE 1995, S. 201 ff.). (...) Wenn die Privatentnahme den Steuerbehörden in unmissverständlicher Weise mitgeteilt wurde, beispielsweise indem mit der Steuererklärung eine Bilanz eingereicht wird, in welcher Gegenstände des bisherigen Geschäftsvermögens ausgebucht wurden, bilden die Vermögenswerte fortan Privatvermögen, selbst wenn es die Steuerbehörden versäumt haben, die richtigen Steuerfolgen an die klar erkennbare Privatentnahme zu knüpfen (MARKUS REICH/JULIA VON AH, in: MARTIN ZWEIFEL, MICHAEL BEUSCH, [Hrsg.], Kommentar DBG, 3. Aufl., Basel 2017, Art. 18 N 53)." Diese Rechtsprechung gilt sinngemäss auch für die Privateinlage bzw. die Überführung vom Privat- ins Geschäftsvermögen (VGE vom 20. Oktober 2004 [BE.2004.63 und BE.2004.65]).

4.6.2. Der Vorinstanz und dem Kantonalen Steueramt ist zuzustimmen, dass eine Überführung vom Privat- ins Geschäftsvermögen nicht heimlich erfolgen kann. Vorliegend beantragte der Rekurrent, wie die Vorinstanz ebenfalls richtig ausführt, nicht ausdrücklich die Überführung der Parzelle fff vom Privat- ins Geschäftsvermögen. Allerdings wusste die Vorinstanz nicht nur um den Inhalt des Schreibens vom 10. September 2012 (E. 2.3.), sondern hatte auch zeitnah Kenntnis vom Kaufvertrag vom tt.mm. / tt.mm. 2011 und partiellen Erbteilungsvertrag vom tt.mm. 2011 sowie vom am tt.mm. 2012 genehmigten ersten Baugesuch (vgl. § 185 Abs. 3 StG und § 63 StGV [in den altrechtlichen bis Ende 2015 in Kraft gewesenen Versionen] sowie Grundbuchmeldungen und Grundstücksschätzungen, Leitfaden für Gemeindesteuerämter [Version 1.0 / 18. August 2021] S. 35). Bereits der Kaufvertrag vom tt.mm. / tt.mm. 2011 sowie der partielle Erbteilungsvertrag

- 15 - vom tt.mm. 2011 weisen auf eine beabsichtigte Vereinigung der Parzellen ccc und fff hin (vgl. Nachtrag zum vorstehenden Kaufvertrag, I. Vorbemerkungen). Zudem ist dem Baugesuch 2012 zu entnehmen, dass die vier Gebrüder B. auf den Parzellen ccc und fff ein Mehrfamilienhaus mit sieben Eigentumswohnungen bauen wollten. Mit dem Kaufvertrag vom tt.mm. / tt.mm. 2011, dem partiellen Erbteilungsvertrag vom tt.mm. 2011, dem Baugesuch 2012 sowie dem Schreiben vom 10. September 2012 setzte der Rekurrent einen Tatbestand, von dem die Vorinstanz eindeutig auf das Vorliegen einer Privateinlage im Jahr 2011 schliessen konnte bzw. der Rekurrent brachte der Veranlagungsbehörde entsprechende Umstände klar zur Kenntnis, damit diese in die Lage versetzt wurde, daran die im Gesetz vorgesehenen steuerlichen Folgen zu knüpfen.

4.7. Der Vorinstanz ist zuzustimmen, dass die Auflösung der Erbengemeinschaft betreffend ein Grundstück für sich allein keinen Realisierungsstand im Sinne von § 96 Abs. 2 lit. b StG darstellt. Die Erben erhalten das Vermögen in dem steuerlichen Zustand, in dem es sich im Zeitpunkt des Erbgangs befindet. Ist das Vermögen Geschäfts- oder Privatvermögen, so behält es auch für die Erben diese Qualifikation (VGE vom 4. Juli 2013 [WBE.2012.252]). Die Parzelle fff war vor dem Erbgang am 20. November 2006 unbestritten Privatvermögen des Erblassers. Dementsprechend stellte die Parzelle fff im Zeitpunkt des Erbgangs auch für den Rekurrenten und die übrigen Erben Privatvermögen dar. Wie bereits ausgeführt, wurde der Miteigentumsanteil des Rekurrenten an der Parzelle fff jedoch im Jahr 2011 von dessen Privat- ins Geschäftsvermögen überführt (E. 4.5. und 4.6.).

4.8. Das Kantonale Steueramt macht geltend, dass gemäss Rechtsprechung des Spezialverwaltungsgerichts die Erklärung der steuerpflichtigen Person für sich allein nicht genüge. Die Überführung müsse auch von den Steuerbehörden angenommen worden sein. Sonst habe es die steuerpflichtige Person in der Hand, einen Überführungszeitpunkt zu bestimmen und ihr Geschäft trotzdem weiterzuführen (RGE vom 23. August 2012 [3- RV.2011.200]; RGE vom 20. März 2003

[RV.2001.50214]). Vorliegend habe die Steuerbehörde eine Überführung gerade nicht akzeptiert. Die erwähnte Rechtsprechung gilt nicht absolut. Wenn nämlich die Privateinlage den Steuerbehörden in unmissverständlicher Weise mitgeteilt wurde, bilden die Vermögenswerte fortan Geschäftsvermögen, selbst wenn es die Steuerbehörden versäumt haben, die richtigen Steuerfolgen an die klar erkennbare Privateinlage zu knüpfen (E. 4.6.1.). Auf letztere Rechtsprechung wird denn auch im RGE vom 20. März 2003 [RV.2001.50214]) hingewiesen.

- 16 - 4.9. Zusammenfassend ist festzuhalten, dass der Rekurrent auch hinsichtlich der Parzelle fff seit dem Erwerb der Parzelle ccc im Jahr 2011 als gewerbsmässiger Liegenschaftenhändler gilt. Aufgrund dieser Qualifikation ist der Miteigentumsanteil des Rekurrenten an der Parzelle fff ebenfalls seit dem Jahr 2011 dessen Geschäftsvermögen zuzuordnen. 5.

E. 1.3

Mit Urteil vom 20. Oktober 2022 (3-RV.2021.140) hob das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, in Gutheissung des Rekurses den Einspracheentscheid vom 26. Mai 2021 und die Verfügung vom 17. Dezember 2020 auf. Dieses Urteil ist in Rechtskraft erwachsen. 2. Mit partiellem Erbteilungsvertrag vom tt.mm. 2011 wurde die Erbgemeinschaft von G. betreffend die Liegenschaft GB Q. Nr. eee, Plan-Nr. bbb, Parzelle fff, Nr. ggg, aufgelöst und diese A., C., D. und E. zu Miteigentum zu je einem Viertel zugewiesen. 3. Mit Verfügung vom 17. Dezember 2020 veranlagte die Steuerkommission Q. A. betreffend die Parzelle fff für einen im Jahr 2016 zufolge Überführung in das Geschäftsvermögen erzielten steuerbaren Grundstücksgewinn von CHF 181'895.00 bei einer Besitzesdauer von 61 Jahren und einem Steuersatz von 5 % zu einer Grundstücksgewinnsteuer von CHF 9'094.00. Dieser Veranlagung liegen ein Veräusserungserlös von CHF 187'110.00, ein Erwerbspreis von CHF 215.00 sowie Aufwendungen von CHF 5'000.00 zugrunde. 4. Gegen die Verfügung vom 17. Dezember 2020 liess A. mit Schreiben vom 14. Januar 2021 Einsprache erheben und die folgenden Anträge stellen:

- 3 - " - Die Veranlagung ist per 2. September 2011 vorzunehmen. - Die Anlagekosten sind gemäss § 105 StG zu pauschalieren. - Die Steuern sind mit CHF 3'493.00 festzusetzen."

E. 5

Am 12. Mai 2021 wurde antragsgemäss eine Einspracheverhandlung durchgeführt.

E. 5.1.1

Gemäss Art. 47 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990 (StHG) verjährt das Recht, eine Steuer zu veranlagern, fünf Jahre, bei Stillstand oder Unterbrechung der Verjährung spätestens 15 Jahre nach Ablauf der Steuerperiode.

E. 5.1.2

Das Recht, eine Steuer zu veranlagern, verjährt 5 Jahre nach Ablauf der Steuerperiode. Vorbehalten bleibt die Erhebung von Nachsteuern (§ 177 Abs. 1 StG). Die Verjährung beginnt nicht oder steht still (Abs. 2) a) während eines Einsprache-, Rekurs-, Beschwerde- oder Revisionsverfahrens; b) solange die Steuerforderung sichergestellt oder gestundet ist; c) solange weder die steuerpflichtige noch die mithaftenden Personen in der Schweiz steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt haben. Die Verjährung beginnt neu mit (Abs. 3)

a) jeder auf Feststellung oder Geltendmachung der Steuerforderung gerichteten Amtshandlung, die einer steuerpflichtigen oder einer mithaftenden Person zur Kenntnis gebracht wird; b) jeder ausdrücklichen Anerkennung der Steuerforderung durch die steuerpflichtige oder eine mithaftende Person; c) der Einreichung eines Erlassgesuches; d) der Einleitung einer Strafverfolgung wegen vollendeter Steuerhinterziehung oder wegen Steuervergehen. Das Recht, eine Steuer zu veranlagern, ist 15 Jahre nach Ablauf der Steuerperiode auf jeden Fall verjährt (Abs. 4).

E. 5.1.3

Die Grundstückgewinnsteuer fällt in den Geltungsbereich von § 177 StG (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 177 StG N 5).

- 17 -

E. 5.1.4

Gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung ist die Verjährung im öffentlichen Recht von Amtes wegen zu berücksichtigen, wenn das Gemeinwesen Gläubiger der Forderung ist (BGE 133 II 366 E. 3.3; BGE 138 II 169 E. 3.2).

E. 5.2

Das Gemeindesteueramts Q. liess dem Rekurrenten mit Schreiben vom 18. Mai 2018 die Grundstückgewinnsteuererklärung zukommen, mit der Bitte, diese bis am 31. Juli 2018 ausgefüllt einzureichen. Dass das Gemeindesteueramts Q. davor bereits eine auf Feststellung oder Geltendmachung der Steuerforderung gerichtete Amtshandlung vornahm (vgl. § 177 Abs. 3 lit. a StG), geht weder aus den Akten hervor noch wurde dies vom Kantonalen Steueramt in seiner Stellungnahme vom 15. Februar 2023 geltend gemacht. Die Zustellung der Grundstückgewinnsteuererklärung erfolgte somit mehr als fünf Jahre nach Ablauf der Steuerperiode 2011, in welcher sich der Realisierungstatbestand von § 96 Abs. 2 lit. b StG (Überführung der Parzelle fff vom Privat- ins Geschäftsvermögen) verwirklicht hatte. Dass die Verjährung nicht begonnen, stillgestanden oder neu zu laufen begonnen hat (vgl. § 177 Abs. 2 und 3 StG), ist ebenfalls weder ersichtlich noch wird dies geltend gemacht. Demzufolge ist das Recht zur Veranlagung für die Grundstückgewinnsteuer betreffend die im Jahr 2011 erfolgte Überführung des Miteigentumsanteils an der Parzelle fff vom Privat- ins Geschäftsvermögen verjährt. 6. In Gutheissung des Rekurses sind somit der Einspracheentscheid vom 26. Mai 2021 sowie die Veranlagungsverfügung vom 17. Dezember 2020 aufzuheben, und es ist festzustellen, dass das Recht zur Veranlagung für die Grundstückgewinnsteuer betreffend die im Jahr 2011 erfolgte Überführung des Miteigentumsanteils an der Parzelle fff vom Privat- ins Geschäftsvermögen verjährt ist. 7.

E. 6

Mit Entscheid vom 26. Mai 2021 wies die Steuerkommission Q. die Einsprache ab.

E. 7

Den Einspracheentscheid vom 26. Mai 2021 (Zustellung am 28. Juni 2021) liess A. – unter Berücksichtigung des Fristenstillstands vom 15. Juli bis und mit dem 15. August 2021 – mit rechtzeitigem Rekurs vom 26. August 2020 (recte: 26. August 2021; Postaufgabe am 27. August 2021) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weiterziehen. Er lässt die folgenden Anträge stellen: "1. Der Einsprache-Entscheid vom 26. Mai 2021 und die Veranlagungsverfügung vom 17.12.2020 seien aufzuheben und die

Grundstückgewinnsteuer sei mit CHF 3'493.00 festzusetzen. 2. Unter Kosten- und Entschädigungsfolge zulasten des Staates Aargau." Auf die Begründung wird, soweit für die Entscheidung erforderlich, in den Erwägungen eingegangen.

E. 7.1

Bei diesem Verfahrensausgang sind die Kosten des Rekursverfahrens auf die Staatskasse zu nehmen (§ 189 Abs. 1 StG).

E. 7.2.1

Ausserdem ist dem Rekurrenten für die Vertretung im Rekursverfahren eine Parteikostenentschädigung auszurichten (§ 189 Abs. 2 StG).

- 18 -

E. 7.2.2

Die Kostennote des Vertreters für die Bemühungen im Rekursverfahren beläuft sich auf CHF 22'227.60. Der Vertreter geht dabei von einem Streitwert von CHF 181'895.00 aus.

E. 7.2.3

In Steuersachen ist praxisgemäss von einer vermögensrechtlichen Streit Sache auszugehen, wobei der Streitwert bei Rechtsmittelverfahren nach dem streitigen Steuerbetrag bemessen wird (VGE vom 5. April 2022 [WBE.2021.289]). Der Streitwert hängt vom gestellten Begehren ab und entspricht der Steuerersparnis, die bei einer vollumfänglichen Gutheissung der Rekursanträge resultieren würde.

E. 7.2.4

Bei den CHF 181'895.00 handelt es sich um den Grundstückgewinn gemäss Einspracheentscheid und somit nicht um den streitigen Steuerbetrag.

E. 7.2.5

Der Vertreter macht geltend, dass die Grundstückgewinnsteuer gemäss Rekursantrag CHF 0.00 betrage. Dieser Ansicht kann nicht gefolgt werden, da der Vertreter im Rekurs eine Grundstückgewinnsteuer von CHF 3'493.00 beantragt. Gemäss der Rechtsprechung des Spezialverwaltungsgerichts können zwar die Rekursanträge noch im Schriftenwechsel bzw. in der Replik, das heisst vor Abschluss des Behauptungsverfahrens, abgeändert werden (RGE vom 20. September 2012 [3-RV.2012.42]). Vorliegend erfolgte die Anpassung des Rekursantrags allerdings erst nach Abschluss des Behauptungsverfahrens bzw. auf die vom Spezialverwaltungsgericht eingeräumte Möglichkeit zur Stellungnahme betreffend eine mögliche Verjährung hin. Dies stellt eine unzulässige Erweiterung des Rekursantrags dar (vgl. VGE vom 7. Dezember 2011 [WBE.2011.222]). Dementsprechend beträgt der Streitwert CHF 5'601.00 (CHF 9'094.00 [Grundstückgewinnsteuer gemäss Einspracheentscheid] – CHF 3'493.00 [Grundstückgewinnsteuer gemäss Rekursantrag]).

E. 7.2.6

Bei der Vertretung durch Rechtsanwälte, Treuhänder wie auch Steuerberater stellt der Tarif gemäss dem Dekret über die Entschädigung der Anwälte vom 10. Dezember 1987 (Anwaltstarif, AnwT; Stand 1. Januar 2021) die obere Grenze des Parteikostenersatzes dar (AGVE 1981, S. 281; SGE vom 1. September 2022 [3-RV.2021.68]).

E. 7.2.7

Vorliegend wird die Entschädigung bei einem Streitwert von CHF 5'601.00, einem mittleren Schwierigkeitsgrad, einer mittleren Bedeutung des Falles und einem mittleren erforderlichen Aufwand auf CHF 1'700.00 (inkl. 7.7 %

- 19 - MWSt und Auslagen) festgesetzt (§ 8a Abs. 1 lit. a Ziff. 1 und Abs. 2 AnwT sowie § 8c Abs. 1 AnwT).

- 20 - Das Gericht erkennt: 1. In Gutheissung des Rekurses werden der Einspracheentscheid vom 26. Mai 2021 sowie die Veranlagungsverfügung vom 17. Dezember 2020 aufgehoben, und es wird festgestellt, dass das Recht zur Veranlagung für die Grundstückgewinnsteuer betreffend die im Jahr 2011 erfolgte Überführung des Miteigentumsanteils an der Parzelle fff vom Privat- ins Geschäftsvermögen verjährt ist. 2. Die Kosten des Rekursverfahrens werden auf die Staatskasse genommen. 3. Es wird eine Parteikostenentschädigung von CHF 1'700.00 (inkl. MWSt) ausgerichtet. Zustellung an: den Vertreter des Rekurrenten (2) das Kantonale Steueramt das Gemeindesteueramt Q. Rechtsmittelbelehrung Dieser Entscheid kann innert 30 Tagen seit der Zustellung mit Beschwerde beim Verwaltungsgericht des Kantons Aargau angefochten werden. Die Beschwerde ist in doppelter Ausfertigung beim Spezialverwaltungsgericht, Laurenzenvorstadt 9, 5001 Aarau, einzureichen. Die Frist steht still vom 7. Tag vor bis und mit dem 7. Tag nach Ostern, vom

E. 8

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

E. 9

A. liess eine Replik erstatten.

E. 10

September 2012 bekannten objektiven Gegebenheiten vereinbar. Letztere liessen auf einen gewerbmässigen Liegenschaftenhandel seit dem Erwerb der Parzelle im Jahr 2011 und somit auf deren Zuteilung zum Geschäftsvermögen schliessen. Daraus folgt, dass die durch den Rekurrenten in den Steuererklärungen 2011 und Folgejahre erfolgte Zuweisung nicht verbindlich ist. (...) 4.12. Zusammenfassend ist festzuhalten, dass der Rekurrent hinsichtlich der Parzelle ccc seit deren Erwerb im Jahr 2011 als gewerbmässiger Liegenschaftenhändler gilt. Aufgrund dieser Qualifikation stellt die Parzelle ccc seit dem Jahr 2011 Geschäftsvermögen des Rekurrenten dar." 4.4.2. Diese Ausführungen gelten – unter Berücksichtigung der nachfolgenden Erwägungen – analog auch für die Parzelle fff. Der Rekurrent gilt daher grundsätzlich auch betreffend die Parzelle fff seit dem Erwerb der Parzelle ccc im Jahr 2011 als gewerbmässiger Liegenschaftenhändler. 4.5. Im VGE vom 17. Dezember 2014 (WBE.2014.128) wird Folgendes ausgeführt: "II.

E. 10.1

Das Spezialverwaltungsgericht teilte den Parteien mit Schreiben vom 6. Dezember 2022 Folgendes mit: "Mit rechtskräftigem Urteil vom 20. Oktober 2022 (3-RV.2021.140) hat das Spezialverwaltungsgericht entschieden, dass der Rekurrent hinsichtlich der Parzelle ccc seit deren Erwerb im Jahr 2011 als gewerbmässiger Liegenschaftenhändler gilt, und dass aufgrund dieser Qualifikation die Parzelle ccc seit dem

- 4 - Jahr 2011 Geschäftsvermögen des Rekurrenten darstellt. Das Spezialverwaltungsgericht tendiert dazu, auch hinsichtlich der Parzelle fff den gleichen Zeitpunkt

(Erwerb der Parzelle ccc mit Kaufvertrag vom tt.mm. / tt.mm. 2011; Partieller Erbteilungsvertrag vom tt.mm. 2011 betreffend Parzelle fff) als Beginn des gewerbmässigen Liegenschaftenhandels und damit als Überführungszeitpunkt vom Privat- in das Geschäftsvermögen im Sinne von § 96 Abs. 2 lit. b StG anzuschauen. Der grundstückgewinnsteuerrelevante Sachverhalt hätte sich demzufolge im Jahr 2011 ereignet. Nachdem die Ver- jährungsfrist gemäss § 177 Abs. 1 StG fünf Jahre beträgt und die Grundstück- gewinnsteuererklärung dem Rekurrenten mit Schreiben vom 18. Mai 2018 zu- gestellt wurde, wäre das Recht, die Grundstückgewinnsteuer zu veranlagern, im Mai 2018 wohl bereits verjährt gewesen. Mit dem vorliegenden Schreiben räumen wir Ihnen das Recht zur Stellung- nahme bis am 13. Januar 2023 ein."

E. 10.2

Mit Schreiben vom 9. Dezember 2022 lässt A. die Anträge wie folgt anpassen: "1. Der Einspracheentscheid vom 26. Mai 2021 und die Veranlagungsverfü- gung vom 07.12.2020 seien aufzuheben. 2. Es sei festzustellen, dass die Grundstückgewinnsteuer betreffend der Überführung im Jahre 2011 verjährt ist. 3. Unter Kosten- und Entschädigungsfolge zulasten des Staates Aargau."

E. 10.3

Das Kantonale Steueramt reichte seine Stellungnahme innert erstreckter Frist mit Schreiben vom 15. Februar 2023 ein.

- 5 - Das Gericht zieht in Erwägung: 1. Der vorliegende Rekurs betrifft eine Grundstückgewinnsteuer 2016. Mass- gebend für die Beurteilung sind das Steuergesetz vom 15. Dezember 1998 (StG) und die Verordnung zum Steuergesetz vom 11. September 2000 (StGV). 2. 2.1. Mit Kaufvertrag vom tt.mm. / tt.mm. 2011 erwarben der Rekurrent, C., D. und E. als Miteigentümer zu je einem Viertel die Liegenschaft GB Q. Nr. aaa, Plan-Nr. bbb, Parzelle ccc, Y-Weg, Nr. ddd, zum Preis von CHF 580'000.00 von der F. AG. 2.2. Mit partiellem Erbteilungsvertrag vom tt.mm. 2011 wurde die Erbenge- meinschaft von G. betreffend die Liegenschaft GB Q. Nr. eee, Plan-Nr. bbb, Parzelle fff, Nr. ggg, aufgelöst und diese dem Rekurrenten, C., D. und E. zu Miteigentum zu je einem Viertel zugewiesen. 2.3. Die Ehefrau des Rekurrenten teilte dem Gemeindesteueramt Q. mit Schreiben vom 10. September 2012 unter anderem Folgendes mit: "In der Beilage erhalten Sie eine Kopie unserer Steuererklärung. Wie erwähnt wurde die Erbgemeinschaft am tt.mm. aufgelöst und die Besitzer der Liegenschaft, Parzelle Nr. fff sind nun als Gebrüder B. eingetragen. (A., C., D. und E.) Zudem erwarben die Gebrüder B. am tt.mm. 2011 die Nachbar-Liegenschaft, Parzelle Nr ccc, Y-Weg 22. Beide Einfamilienhäuser werden abgebrochen und eine Baubewilligung für ein Mehrfamilienhaus wurde erteilt." 2.4. Per tt.mm. 2015 wurde die Parzelle ccc mit der Parzelle fff vereinigt (neu: Parzelle fff).

- 6 - 3. 3.1. 3.1.1. Gewinne aus der Veräusserung von im Kanton gelegenen Grundstücken oder Anteilen an solchen unterliegen der Grundstückgewinnsteuer (§ 95 Abs. 1 StG). Steuerpflichtig ist die veräussernde Person (§ 100 Abs. 1 StG). 3.1.2. Die Steuerpflicht wird durch jede Veräusserung begründet, mit der Eigen- tum an Grundstücken oder Anteilen an solchen übertragen wird (§ 96 Abs. 1 StG). Den Veräusserungen gleichgestellt ist unter anderem die Überführung eines Grundstückes sowie von Anteilen daran vom Privat- vermögen in das Geschäftsvermögen der steuerpflichtigen Person (§ 96 Abs. 2 lit. b StG). 3.1.3. Der Grundstückgewinn ist der Betrag, um den der Erlös (§ 102 StG) die Anlagekosten (§ 103 f. StG) übersteigt (§ 101 Abs. 1 StG). Ist das Grund- stück im

Zeitpunkt der Veräusserung überbaut und besass es die steuerpflichtige Person länger als 10 vollendete Jahre, werden die Anlagekosten pauschaliert. Die Pauschale wird in Prozenten des Veräusserungserlöses bemessen (§ 105 Abs. 1 StG). 3.2. Die Parteien haben unterschiedliche Ansichten betreffend den Zeitpunkt, ab welchem die Parzelle fff als Geschäftsvermögen des Rekurrenten zu qualifizieren ist. 3.3. Die Vorinstanz führt im Einspracheentscheid aus, dass das erwähnte Schreiben vom 10. September 2012 (E. 2.3.) der Veranlagungsbehörde bekannt gewesen sei. In diesem verlange der Rekurrent jedoch nicht eine Überführung vom Privat- ins Geschäftsvermögen. Dieses Schreiben habe die Veranlagungsbehörde lediglich über die Auflösung der Erbengemeinschaft informiert. Die Auflösung der Erbengemeinschaft stelle für sich keinen Realisierungstatbestand dar, welcher die Grundstückgewinnsteuer auslöse. Für die Steuerkommission Q. sei im Jahr 2011 nicht erkennbar gewesen, dass eine Überführung vom Privat- ins Geschäftsvermögen stattgefunden habe. Sowohl der Rekurrent selbst wie auch die Veranlagungsbehörde hätten die Parzelle fff als Privatvermögen qualifiziert. Ein Antrag auf Überführung sei nicht gestellt worden. Auch das geschilderte geplante Vorgehen mit erteilter Baubewilligung für ein Mehrfamilienhaus habe die Steuerbehörde ohne ausdrücklichen Antrag nicht verpflichtet, von Amtes wegen eine Überführung vorzunehmen. Bis zur Realisierung des Mehrfamilienhauses mit anschliessendem Verkauf befinde sich das Projekt in einem Schwebezustand. Zum einen sei unklar, ob das Projekt so oder

- 7 - überhaupt realisiert werde. So sei denkbar, dass die geplante Umsetzung an der Finanzierung oder an Bauvorschriften scheitere. Zum anderen könne sich die steuerpflichtige Person auch umentscheiden und das Projekt sistieren, das Land mitsamt dem Projekt veräussern, die erstellten Wohnungen vermieten oder auch selbst nutzen. In dieser Zeitspanne lege sich die Veranlagungsbehörde eine gewisse Zurückhaltung auf. Erst wenn klar ersichtlich sei, dass ein Realisierungstatbestand gegeben sei, werde eine Grundstückgewinnsteuererklärung zugestellt. Dies sei vorliegend im Jahr 2016 nach der Begründung von Stockwerkeigentum und dem Verkauf von Stockwerkeinheiten an Dritte erfüllt gewesen. Das Gebäude auf der Parzelle fff sei im Jahr 2014 abgebrochen worden. Zum Überführungszeitpunkt sei das Grundstück nicht überbaut gewesen, weshalb die Voraussetzungen für eine Pauschalierung der Anlagekosten nach § 105 StG nicht erfüllt seien. In ihrer Vernehmlassung führt die Vorinstanz aus, dass es keine stillschweigende Überführung von Privatvermögen ins Geschäftsvermögen gebe. 3.4. Der Vertreter des Rekurrenten (nachfolgend: Vertreter) macht geltend, dass sich die Vorinstanz insofern widersprüchlich verhalte, als sie den Verkauf der Stockwerkeinheiten ohne Wenn und Aber als gewerbsmässigen Liegenschaftshandel besteuern wolle. So sei offensichtlich, dass der späte Überführungszeitpunkt für die Stammparzelle fff allein aus fiskalischen Motiven festgelegt worden sei. Nur in der kurzen Phase zwischen dem Abbruch der alten Gebäude und der Erstellung der neuen Baute entfiele das Recht, bei der Grundstückgewinnsteuer die Pauschale für die überbauten Grundstücke anzuwenden. Gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung liege gewerbsmässiges Handeln vor, wenn eine Tätigkeit die schlichte Vermögensverwaltung übersteige. Nach dem Tod von I. habe sich die Erbengemeinschaft zwischen 2006 und 2011 mit den verschiedensten Möglichkeiten einer Nutzung der Liegenschaft auseinandergesetzt. In dieser Phase wäre eine Weiternutzung durch einen Erben als privat genutzte Liegenschaft weiterhin eine mögliche Option gewesen. Diese sei jedoch verworfen worden und die Beteiligten seien zum Schluss gekommen, dass eine effizientere Nutzung gemäss der von Behördenseite geförderten verdichteten Bauweise alleine mit der Stammparzelle fff schwierig sei, weshalb

es als sinnvoll erschienen sei, die Nachbarparzelle ccc zu erwerben. Aus dem Umstand, dass bereits 2012 eine erste Bau- bewilligung für ein Mehrfamilienhaus eingeholt worden sei, ergebe sich in aller Klarheit, dass der Kauf 2011 zum einzigen Zweck der Überbauung mit einem Mehrfamilienhaus erfolgt sei. Gemäss Lehre und Rechtsprechung habe bei der Stammparzelle fff die Überführung ab dem Zeitpunkt statt- gefunden, in welchem der Entschluss zur Überbauung gefasst und mit den Abklärungen der Bebauungsmöglichkeiten begonnen worden sei. Dieser Zeitpunkt habe genau genommen vor dem Kauf der Liegenschaft ccc am

- 8 - tt.mm. 2011 stattgefunden, denn dieser Zukauf sei aufgrund der vor- angegangenen Abklärungen der verbesserten Bebauungsmöglichkeiten erfolgt und somit erst nach dem Entschluss, eine solche Überbauung zu realisieren. Nach aussen hin in Erscheinung getreten sei diese interne Wil- lensbildung aber erst mit dem Kauf der Nachbarliegenschaft ccc am tt.mm. 2011, weshalb an diesem Datum die Überführung vom Privat- ins Geschäftsvermögen stattgefunden habe (vgl. Rekurs). 4. 4.1. 4.1.1. Als Geschäftsvermögen gelten alle Vermögenswerte, die ganz oder vor- wiegend der selbstständigen Erwerbstätigkeit dienen (§ 27 Abs. 2 Satz 3 StG). 4.1.2. Steuerbarer gewerbsmässiger Liegenschaftshandel im Sinne einer selb- ständigen Erwerbstätigkeit liegt gemäss bundesgerichtlicher Praxis dann vor, wenn die steuerpflichtige Person An- und Verkäufe von Liegenschaften systematisch und mit der Absicht der Gewinnerzielung vornimmt. Erforder- lich ist die Entwicklung einer Tätigkeit, die in ihrer Gesamtheit auf Erwerb gerichtet ist. Als Indizien kommen in Betracht: Die systematische bzw. plan- mässige Art und Weise des Vorgehens (aktives, wertvermehrendes Tätig- werden durch Parzellierung, Überbauung, Werbung usw.; Erwerb in der of- fenkundigen Absicht, die Liegenschaft möglichst rasch mit Gewinn weiter- zuverkaufen; Ausnützung der Marktentwicklung), die Häufigkeit der Liegen- schaftsgeschäfte, der enge Zusammenhang eines Geschäfts mit der beruf- lichen Tätigkeit der steuerpflichtigen Person, der Einsatz spezieller Fach- kenntnisse, die kurze Besitzesdauer, der Einsatz erheblicher fremder Mittel zur Finanzierung der Geschäfte, die Verwendung der erzielten Gewinne bzw. deren Wiederanlage in gleichartige Vermögensgegenstände oder die Realisierung der Gewinne im Rahmen einer Personengesellschaft (Bun- desgerichtsurteil vom 21. April 2022 [2C_702/2020] E. 2.2.; VGE vom 30. Juni 2021 [WBE.2020.405]). 4.2. Die Parteien stufen die Tätigkeit des Rekurrenten aufgrund des systemati- schen und planmässigen Vorgehens (Erbteilung der Parzelle fff mit Zu- weisung eines Miteigentumsanteils von je einem Viertel an den Rekurren- ten und dessen drei Brüder, Kauf der Parzelle ccc durch dieselben Per- sonen, Vereinigung der Parzellen ccc und fff, Bau eines Mehrfamilien- hauses, Begründung von Stockwerkeigentum, Verkauf von Stockwerkein- heiten) sowie des engen Zusammenhangs mit dessen beruflichen Tätigkeit und unter Einsatz spezieller Fachkenntnisse (der Rekurrent war als Archi- tekt an der Planung und Erstellung des Mehrfamilienhauses beteiligt) zu Recht als gewerbsmässigen Liegenschaftshandel ein.

- 9 - 4.3. Nachfolgend ist zu prüfen, ob die Überführung der Parzelle fff vom Privatvermögen in das Geschäftsvermögen des Rekurrenten bereits im Zeitpunkt des Erwerbs der Nachbarparzelle ccc im Jahr 2011 oder erst mit der Begründung von Stockwerkeigentum und dem Verkauf von Stockwerkeinheiten im Jahr 2016 erfolgte. 4.4. 4.4.1. Hinsichtlich der Parzelle ccc gilt der Rekurrent seit deren Erwerb im Jahr 2011 als gewerbsmässiger Liegenschaftshändler. Im SGE vom 20. Okto- ber 2022 (3-RV.2021.140) wird diesbezüglich Folgendes ausgeführt: "4.4. 4.4.1. Das Bundesgericht

stufte in seinem Urteil vom 11. Juni 2019 (2C_551/2018) die Tätigkeit des Beschwerdeführers, welcher 2007 ausschliesslich mit Fremd- mitteln ein Grundstück kaufte, in insgesamt sechs Stockwerkeigentumseinheiten aufteilte und diese per 1. Juni 2012 veräusserte, als gewerbsmässigen Liegenschaftshandel ein. Den Beginn des gewerbsmässigen Liegenschaftshandels sah das Bundesgericht im Erwerb der Liegenschaft im Jahr 2007 (E. 2.2.4.). 4.4.2. Vorliegend wiesen bereits der Kaufvertrag vom tt.mm. / tt.mm. 2011 sowie der partielle Erbteilungsvertrag vom tt.mm. 2011 auf eine beabsichtigte Vereinigung der Parzellen ccc und fff hin (vgl. Nachtrag zum vorstehenden Kaufvertrag, I. Vorbemerkungen). Zudem war am tt.mm. 2012 ein erstes Baugesuch für ein Mehrfamilienhaus mit sieben Eigentumswohnungen auf beiden Parzellen eingereicht worden, welches der Rekurrent für sich und die Gebrüder B. sowie als zuständiger Architekt unterzeichnet hatte. Dieses wurde am tt.mm. 2012 genehmigt. Sodann liess der Rekurrent der Vorinstanz das erwähnte Schreiben vom 10. September 2012 einreichen, in welchem auf die Erbteilung betreffend die Parzelle fff, den Erwerb der Nachbarparzelle ccc sowie die bereits erteilte Baubewilligung für ein Mehrfamilienhaus hingewiesen wurde (E. 2.3.). Diese zeitliche Abfolge sowie das systematische und planmässige Vorgehen hinsichtlich Erbteilung der Parzelle fff und Kauf der Parzelle ccc lassen auf einen bereits beim Erwerb der Parzelle ccc bestehenden Willen, diese beiden Parzellen mit einem Mehrfamilienhaus zu überbauen und Stockwerkeinheiten davon gewinnbringend zu verkaufen, schliessen. In Übereinstimmung mit dem aufgeführten bundesgerichtlichen Urteil sowie der Auffassung des Vertreters begann die Tätigkeit des Rekurrenten als gewerbsmässiger Liegenschaftshändler daher bereits mit dem Erwerb der Parzelle ccc im Jahr 2011. 4.5. Ferner ist gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung gewerbsmässiger Liegenschaftshandel im Sinne einer selbständigen Erwerbstätigkeit dann zu vermuten, wenn sich für ein bestimmtes Grundstücksgeschäft mehrere Personen

- 10 - in einem Baukonsortium (einfache Gesellschaft) verbinden und darunter auch solche sind, welche sich im Rahmen ihres Berufes beteiligen und die Geschäftsführung für gemeinsame Rechnung im Einvernehmen mit den anderen besorgen (Bundesgerichtsurteil vom 30. Oktober 2020 [2C_1021/2019] E. 6.4.; Bundesgerichtsurteil vom 31. Oktober 2011 [2C_948/2010] E. 3.). Vorliegend hat sich der Rekurrent im Rahmen seines Berufes als Architekt zusammen mit seinen drei Brüdern an einem Baukonsortium beteiligt und die Geschäftsführung für gemeinsame Rechnung im Einvernehmen mit diesen besorgt. Der Rekurrent und seine drei Brüder bildeten bereits für den Kauf der Parzelle ccc im Jahr 2011 ein Baukonsortium, weshalb in Übereinstimmung mit der bundesgerichtlichen Rechtsprechung (vgl. E. 6.4. des Urteils vom 30. Oktober 2020 und E. 3.1.2 des Urteils vom 31. Oktober 2011) und der Auffassung des Vertreters dieser Zeitpunkt für die Qualifikation als gewerbsmässiger Liegenschaftshändler relevant ist. 4.6. Das Steuerrekursgericht (heute: Spezialverwaltungsgericht) führt in seinem Urteil vom 25. Februar 2010 (3-RV.2008.54) aus, für die Qualifikation als gewerbsmässiger Liegenschaftshändler sei entscheidend, dass der Erwerb ursprünglich in der Absicht, das Grundstück zu überbauen, erfolgt sei, auch wenn die Überbauung aus unbekanntem Gründen in der Folge nicht realisiert worden sei und das Grundstück stattdessen als Pferdewiese gedient habe. Gemäss dieser Rechtsprechung lässt vorliegend ebenfalls bereits der im Jahr 2011 erfolgte Erwerb der Parzelle ccc in der Absicht, diese zu überbauen, auf gewerbsmässigen Liegenschaftshandel schliessen. Gleiches ergibt sich aus dem Urteil des Steuerrekursgerichts vom 20. Dezember 2012 (3-RV.2012.80), in welchem Folgendes ausgeführt wird: 'Die Handelstätigkeit eines gewerbsmässigen Liegenschaftshändlers be-

ginnt mit der ersten diesbezüglichen Handlung (Von Ah, Die Besteuerung des Liegenschaftenshandels und Ermittlung des Grundstückgewinns bei Geschäftsgrundstücken, in: Best of zsis, Steuerrecht 2007, Zürich/Basel/Genf 2007, S. 127 mit weiteren Hinweisen). Der Rekurrent hat in den Jahren 1992 bis 1994 auf dem Grundstück Grund- buch S. Nr. hhh, Plan mmm, Parzelle iii (im Folgenden: 'Parzelle iii') eine Überbauung mit fünf Reiheneinfamilienhäusern erstellt und die Parzelle iii anschliessend in die Parzellen jjj bis lll unterteilt (Grundbuchmeldung vom tt.mm. 1994). Die Parzellen jjj und kkk hat er bereits im Jahre 1994 verkauft. Dies legt den Schluss nahe, dass der Rekurrent die Parzelle iii gekauft hat, um seinem Unternehmen Arbeit zu verschaffen und um die auf der Parzelle iii erstellten Reiheneinfamilienhäuser gewinnbringend zu verkaufen. Der Rekurrent ist somit beim Erwerb der Parzelle iii, beim Bau und auch den Verkäufen der Parzellen jjj und kkk systematisch und planmässig vorgegangen. Es kommt hinzu, dass er durch die Erstellung der Reiheneinfamilienhäuser eine wesentliche Wertvermehrung der Parzelle iii bzw. der parzellierten Grundstücke herbeigeführt hat. Ein solches Vorgehen sprengt den Rahmen der schlichten Verwaltung des privaten Vermögens, selbst wenn bis im Jahre 1994 lediglich zwei Parzellen verkauft und die restlichen Parzellen für eine Dauervermietung zurückbehalten wurden (analog Urteil des Bundesgerichts vom 13. April 2005 [2A.433/2004], E. 3.3).

- 11 - Daraus folgt, dass der Rekurrent bereits im Jahre 1992 als Liegenschaftenshändler tätig war.' 4.7. Der Vertreter verweist auf ein im Kommentar zum Aargauer Steuergesetz aufgeführtes Urteil der Bundessteuer-Rekurskommission Zürich vom 19. Oktober 2000 (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 4. Auflage, Muri-Bern 2015, § 27 StG N 36; StE 2001 B 23.1 Nr. 49). Gemäss diesem bilden ererbte Grundstücke eines Metzgermeisters, auf denen sich unter anderem das zuvor als Metzgerei genutzte, danach nur noch zu Wohnzwecken dienende Gebäude befindet, Geschäftsvermögen eines gewerbsmässigen Liegenschaftenshändlers ab dem Zeitpunkt, in welchem der Entschluss zur Überbauung gefasst bzw. mit der Abklärung der Überbaumöglichkeiten begonnen wird. Der Vertreter macht geltend, dass sich die Erbengemeinschaft zwischen 2006 und 2011 nach dem Tod von I. mit den verschiedensten Möglichkeiten einer Nutzung der Liegenschaft auseinandergesetzt habe. In dieser Phase wäre eine Weiternutzung durch einen Erben als privat genutzte Liegenschaft weiterhin eine mögliche Option gewesen. Diese sei jedoch verworfen worden und die Beteiligten seien zum Schluss gekommen, dass eine effizientere Nutzung gemäss der von Behördenseite geförderten verdichteten Bauweise alleine mit der Stammparzelle fff schwierig sei, weshalb es als sinnvoll erschienen sei, die Nachbarparzelle ccc zu erwerben. Aus dem Umstand, dass bereits 2012 eine erste Baubewilligung für ein Mehrfamilienhaus eingeholt worden sei, ergebe sich in aller Klarheit, dass der Kauf 2011 zum einzigen Zweck der Überbauung mit einem Mehrfamilienhaus erfolgt sei. Diese zutreffenden Ausführungen lassen ebenfalls auf einen gewerbsmässigen Liegenschaftenshandel des Rekurrenten seit dem Erwerb der Parzelle ccc im Jahr 2011 schliessen. 4.8. Aus den vorangehenden Erwägungen folgt, dass der Rekurrent hinsichtlich der Parzelle ccc seit deren Erwerb im Jahr 2011 als gewerbsmässiger Liegenschaftenshändler zu qualifizieren ist. Die nachfolgenden Ausführungen der Vorinstanz vermögen an diesem Ergebnis nichts zu ändern. 4.9. Die Vorinstanz ist der Meinung, dass sich ein Bauprojekt bis zur Realisierung des Mehrfamilienhauses mit anschliessendem Verkauf in einem Schwebezustand befinde. Eine Überführung vom Privatvermögen ins Geschäftsvermögen finde erst statt, wenn ein Realisierungstatbestand klar ersichtlich gegeben sei. Dies sei vorliegend im Jahr 2016 nach der Begründung von

Stockwerkeigentum und dem Verkauf von Stockwerkeinheiten an Dritte erfüllt gewesen. Diese Ansicht widerspricht der Rechtsprechung, für welche bei einem schon beim Erwerb einer Liegenschaft geplanten Bau eines Mehrfamilienhauses mit Verkauf von Stockwerkeinheiten der gewerbsmässige Liegenschaftshandel im Zeitpunkt des Kaufs der Liegenschaft beginnt (E. 4.4. ff.). 4.10. Die Vorinstanz weist darauf hin, dass der Rekurrent die Parzelle ccc seit dem Erwerb in den Steuererklärungen 2011 und Folgejahre an seinem primären Steuerdomizil (Kanton) als 'immeuble privé' (recte: 'immeuble à prépondérance

- 12 - privée'), also als Privatliegenschaft, deklariert habe. Gemäss Rechtsprechung des aargauischen Verwaltungsgerichts ist die ausdrückliche Zuweisung zu Geschäfts- oder Privatvermögen durch den Steuerpflichtigen in seiner Steuererklärung als verbindlich zu betrachten, sofern sie mit den objektiven Gegebenheiten vereinbar ist (AGVE 2001 S. 201; VGE vom 20. Januar 2006 [WBE.2005.230]). Vorliegend ist entscheidend, dass die Vorinstanz nicht nur um den Inhalt des Schreibens vom 10. September 2012 wusste (E. 2.3.), sondern auch zeitnah Kenntnis hatte vom Kaufvertrag vom tt.mm. / tt.mm. 2011 und partiellen Erbteilungsvertrag vom tt.mm. 2011 sowie vom am tt.mm. 2012 genehmigten ersten Baugesuch (vgl. § 185 Abs. 3 StG und § 63 StGV [in den altrechtlichen bis Ende 2015 in Kraft gewesenen Versionen] sowie Grundbuchmeldungen und Grundstücksschätzungen, Leitfaden für Gemeindesteuerämter [Version 1.0 / tt.mm. 2021] S. 35). Dem Baugesuch 2012 ist zu entnehmen, dass die vier Gebrüder B. auf den Parzellen ccc und fff ein Mehrfamilienhaus mit sieben Eigentumswohnungen bauen wollten. Die Qualifikation der Parzelle ccc als Privatvermögen in den Steuererklärungen 2011 und Folgejahre durch den Rekurrenten war nicht mit den der Vorinstanz aus dem Baugesuch 2012, dem Kaufvertrag vom tt.mm. / tt.mm. 2011, dem partiellen Erbteilungsvertrag vom tt.mm. 2011 sowie dem Schreiben vom

E. 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]).

- 21 - Aarau, 23. März 2023 Spezialverwaltungsgericht Steuern Der Präsident: Der Gerichtsschreiber: Fischer Fäs

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