

**WBE.2022.434 / or / we**

(3-RV.2022.47)

Art. 20

**Urteil vom 7. März 2023**

\_\_\_\_\_  
Besetzung      Verwaltungsrichter Berger, Vorsitz  
Verwaltungsrichterin Klöti  
Verwaltungsrichterin Martin  
Gerichtsschreiberin Ruth

\_\_\_\_\_  
Beschwerde-      **A.**\_\_\_\_\_  
führer 1

\_\_\_\_\_  
Beschwerde-      **B.**\_\_\_\_\_  
führerin 2

**gegen**

**Kantonales Steueramt**, Rechtsdienst, Telli-Hochhaus, 5004 Aarau

**Gemeinderat R.**\_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_  
Gegenstand      Beschwerdeverfahren betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2014

Entscheid des Spezialverwaltungsgerichts, Abt. Steuern,  
vom 22. September 2022

---

## **Das Verwaltungsgericht entnimmt den Akten:**

### **A.**

#### **1.**

A. arbeitete 2014 sowohl als selbständiger Rechtsanwalt und Notar als auch als angestellter Rechtsanwalt und Notar bei der in seinem Eigentum stehenden D. AG (nachfolgend: AG) mit Sitz in Q. (Eintrag im Handelsregister per 22. März 2013). Zusammen mit einem weiteren Anwalt war er seit 2004 Mieter von Büroräumlichkeiten in Q..

#### **2.**

Die Steuerkommission R. veranlagte A. und B. mit Verfügung vom 17. Dezember 2019 für die Kantons- und Gemeindesteuern 2014 zu einem steuerbaren Einkommen von Fr. 161'500.00 (satzbestimmendes Einkommen: Fr. 170'500.00) sowie zu einem steuerbaren Vermögen von Fr. 4'493'000.00 (satzbestimmendes Vermögen: Fr. 4'694'000.00). In Abweichung von der Selbstdeklaration rechnete die Steuerkommission R. gestützt auf den Antrag des Buchprüfers vom 11. April 2019 diverse Positionen im Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit von A. auf; darunter auch ein Anteil von Fr. 30'000.00 an den in der Erfolgsrechnung der Einzelunternehmung verbuchten Mietkosten für die Büroräumlichkeiten in Q. von gesamthaft Fr. 50'400.00.

### **B.**

Gegen die Veranlagung vom 17. Dezember 2019 erhob A. am 13. Januar 2019 Einsprache, welche von der Steuerkommission R. mit Entscheid vom 28. Februar 2022 teilweise gutgeheissen wurde. Hinsichtlich des aufgerechneten Mietaufwands für das Büro in Q. hielt die Steuerkommission an der Veranlagung fest.

### **C.**

Gegen den Einspracheentscheid vom 28. Februar 2022 erhob A. Rekurs beim Spezialverwaltungsgericht, Abt. Steuern, welches am 22. September 2022 entschied:

#### **1.**

Der Rekurs wird abgewiesen.

#### **2.**

Die Rekurrenten haben die Kosten des Rekursverfahrens, bestehend aus einer Staatsgebühr von CHF 600.00, der Kanzleigebühr von CHF 145.00 und den Auslagen von CHF 100.00, zusammen CHF 845.00, unter solidarischer Haftbarkeit zu bezahlen.

#### **3.**

Es wird keine Parteikostenentschädigung ausgerichtet.

### **D.**

**1.**

Den Rekursentscheid vom 22. September 2022 zogen A. und B. mit Beschwerde vom 2. November 2022 an das Verwaltungsgericht weiter und stellten folgende Anträge:

**1.**

Der Entscheid des Spezialverwaltungsgerichtes Steuern vom 22. September 2022 sei aufzuheben.

**2.**

Der Entscheid der Steuerkommission R. vom 28. Februar 2022 betreffend der Festsetzung des steuerbaren Einkommens auf CHF 148'900.00 sei aufzuheben.

**3.**

Das veranlagte steuerbare Einkommen sei um CHF 30'000.00 zu reduzieren; der ausgewiesene Büro-Mietaufwand von CHF 30'000.00 sei zum Abzug zuzulassen.

**4.**

Unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zu Lasten des Staates (zzgl. MWST).

**2.**

Das Spezialverwaltungsgericht, Abt. Steuern, verzichtete in seiner Eingabe vom 3. November 2022 auf die Erstattung einer Vernehmlassung.

**3.**

Während das Kantonale Steueramt (KStA) am 29. November 2022 eine Beschwerdeantwort einreichte, verzichtete der Gemeinderat R. am 12. Dezember 2022 auf die Erstattung einer solchen.

**4.**

Das Verwaltungsgericht hat den Fall am 7. März 2023 beraten und entschieden.

---

**Das Verwaltungsgericht zieht in Erwägung:**

**I.**

**1.**

Das Verwaltungsgericht beurteilt Beschwerden gegen Entscheide des Spezialverwaltungsgerichts, Abt. Steuern, in Kantons- und Gemeindesteuersachen (§ 54 Abs. 1 des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege vom 4. Dezember 2007 [VRPG; SAR 271.200] i.V.m. § 198 Abs. 1 des Steuergesetzes des Kantons Aargau vom 15. Dezember 1998 [StG; SAR 651.100]). Es ist somit zur Behandlung des vorliegenden Falls zuständig und überprüft den angefochtenen Entscheid im Rahmen der Beschwer-

deanträge auf unrichtige oder unvollständige Feststellung des Sachverhalts sowie Rechtsverletzungen (§ 199 StG; § 48 Abs. 2 und § 55 Abs. 1 VRPG).

## **2.**

Die Beschwerdeführer beantragen unter anderem die Aufhebung des Entscheids der Steuerkommission R. vom 28. Februar 2022 (Rechtsbegehren Ziff. 2). Auf diesen Antrag ist nicht einzutreten, da der Einspracheentscheid durch das Urteil des Spezialverwaltungsgerichts, Abt. Steuern, vom 22. September 2022 ersetzt wurde (sog. Devolutiveffekt) und daher als inhaltlich mitangefochten gilt (BGE 134 II 142, Erw. 1.4; Urteil des Bundesgerichts 1C\_466/2019 vom 31. August 2020 Erw. 1.2, je mit Hinweisen; ALAIN GRIFFEL, Kommentar zum Verwaltungsrechtspflegegesetz des Kantons Zürich [VRG], 3. Aufl. 2014, § 28 N 35).

## **3.**

Die übrigen Prozessvoraussetzungen geben zu keinen Bemerkungen Anlass. Auf die form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde ist im präzisierten Umfang einzutreten.

## **II.**

### **1.**

In formeller Hinsicht beanstanden die Beschwerdeführer zunächst die Tatsache, dass das Spezialverwaltungsgericht, Abt. Steuern, die Aufrechnung der umstrittenen Mietzinse neu und ohne vorgängige Anhörung ihrerseits mit einem Vergleich der gesamten Honorarerträge der Einzelunternehmung mit jenen der AG begründet habe, während sich die Steuerkommission R. bezüglich des nicht gewährten Abzugs noch auf einen Vergleich mit den bei der Einzelunternehmung im Jahr 2013 zugelassenen Mietkosten gestützt habe. Durch dieses Vorgehen sei ihr rechtliches Gehör verletzt worden.

Die Beschwerdeführer verkennen, dass die Behörde gemäss dem Grundsatz der Rechtsanwendung von Amtes wegen innerhalb des durch die Parteien mit ihren Begehren festgelegten Streitgegenstandes die auf den festgestellten Sachverhalt anwendbaren Rechtsnormen von Amtes wegen zu ermitteln und anzuwenden hat. Dabei ist die Behörde weder an die rechtliche Begründung der Parteien noch an die Rechtsauffassung der Vorinstanz gebunden. Eine Beschwerdeinstanz kann ein Rechtsmittel folglich auch aus anderen als den geltend gemachten Gründen gutheissen oder den Entscheid mit einer Begründung bestätigen oder abweisen, die von jener der Vorinstanz abweicht, und dies ohne dass dabei das rechtliche Gehör der Parteien verletzt würde (sog. Motivsubstitution; zum Ganzen: vgl. BGE 140 II 353 E. 3.1 sowie Urteil des Bundesgerichts 2C\_128/2018 vom 14. März 2019 E. 2.1, je mit Hinweisen; Entscheid des Verwaltungsgerichts WBE.2020.45 vom 21. Juli 2020, Erw. II/6.2).

In diesem Punkt erweist sich die Beschwerde demnach als unbegründet.

## **2.**

### **2.1.**

Materiell ist umstritten, ob im Einkommen des Beschwerdeführers aus selbständiger Erwerbstätigkeit zu Recht ein Anteil von Fr. 30'000.00 an den gesamthaft geltend gemachten Mietkosten von Fr. 50'400.00 für die Nutzung des Büros in Q. aufgerechnet wurde.

Während die Vorinstanz insbesondere unter Berücksichtigung des Verhältnisses der Honorarerträge 2014 der Einzelunternehmung des Beschwerdeführers im Vergleich zu jenen, die bei der AG im Jahr 2014 erwirtschaftet worden sind, zum Schluss kam, ein Abzug von Fr. 20'400.00 für die der Einzelunternehmung zurechenbaren Mietzinsaufwendungen sei angemessen, wenden die Beschwerdeführer im Wesentlichen ein, die gemieteten Büroräumlichkeiten in Q. seien 2014 praktisch ausschliesslich von der Einzelunternehmung genutzt worden, weshalb bei dieser auch der Gross teil der geltend gemachten Mietkosten als Gewinnungskosten zu anerkennen sei.

### **2.2.**

Gemäss § 36 Abs. 1 StG werden bei selbständiger Erwerbstätigkeit von den steuerbaren Einkünften die geschäfts- oder berufsmässig begründeten Kosten abgezogen. Ob ein Aufwand geschäftsmässig begründet ist, beurteilt sich in der Regel danach, ob er kaufmännisch angemessen ist. Davon ist auszugehen, wenn die betreffenden Aufwände als aus unternehmungswirtschaftlicher Sicht vertretbar erscheinen (Urteil des Bundesgerichts 2C\_988/2021 vom 27. September 2022, Erw. 2.1.1 mit Hinweisen).

Von der rechtlichen Qualifikation von Aufwendungen als geschäftsmässig begründet zu unterscheiden ist die Frage von deren Nachweis. Dieser obliegt, da es um steuermindernde Tatsachen geht, der steuerpflichtigen Person (sog. Normentheorie). Entsprechend hat sie rechtsgenüglich darzutun und zu belegen, dass die geltend gemachten Gewinnungskosten tatsächlich im angegebenen Umfang im Zusammenhang mit der geschäftlichen Tätigkeit angefallen sind; gelingt ihr dies nicht, hat sie die Folgen der Beweislosigkeit zu tragen (Urteil des Bundesgerichts 2C\_988/2021 vom 27. September 2022, Erw. 2.1.2).

Gemäss dem im harmonisierten Steuerrecht herrschenden Beweismass der vollen Überzeugung ("Regelbeweismass") bedarf es für den Nachweis eines rechtserheblichen Sachumstandes keiner absoluten Gewissheit; es genügt, dass die Veranlagungsbehörde mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit vom Vorliegen desselben überzeugt ist. Dabei ist kein

direkter Beweis erforderlich, sondern kann ein Beweis, sofern nur das Regelbeweismass erreicht wird, auch gestützt auf Indizien erbracht werden (zum Ganzen: Urteil des Bundesgerichts 2C\_480/2019 vom 12. Februar 2020, Erw. 2.3.1 mit Hinweisen).

## **2.3.**

### **2.3.1.**

Auf sachverhaltlicher Ebene ist vorliegend unumstritten, dass der Beschwerdeführer die Büroräumlichkeiten in Q. zusammen mit einem weiteren Rechtsanwalt seit dem 1. Februar 2004 gemietet hatte und für die Gesamtfläche von 342 m<sup>2</sup> (Büro im 4. OG: 326 m<sup>2</sup>; Archiv im 2. UG: 16 m<sup>2</sup>) im Jahr 2014 ein Bruttomietzins von Fr. 88'860.00 geschuldet war (vgl. Nachtrag Nr. 2 vom 1. bzw. 11. Februar 2013 zum ursprünglichen Mietvertrag vom 17. November 2003 bzw. 11. Dezember 2003). Werden die von der Einzelunternehmung des Beschwerdeführers und der AG im Jahr 2014 gesamthaft abgerechneten Mietkosten addiert, ergibt sich ein von den Unternehmen des Beschwerdeführers getragener Anteil von Fr. 53'050.00 (Einzelunternehmung: Fr. 50'400.00 + AG: Fr. 2'650.00) an den Mietkosten für das gesamte Mietobjekt. Der Rest muss daher vom an der Bürogemeinschaft ebenfalls beteiligten Rechtsanwalt beglichen worden sein.

Den in den Akten liegenden Buchhaltungsunterlagen ist ferner zu entnehmen, dass die vom Beschwerdeführer betriebenen Unternehmen die ihrerseits gesamthaft zu tragenden Mietkosten in den Jahren 2013 – 2015 buchhalterisch wie folgt abgerechnet haben:

	<u><b>Einzelunternehmung</b></u>	<u><b>AG</b></u>
<b>2013:</b>	Fr. 20'400.00	Fr. 30'000.00
<b>2014:</b>	Fr. 50'400.00	Fr. 2'650.00
<b>2015</b>	Fr. 12'600.00	Fr. 45'000.00

Aus den vom Beschwerdeführer eingereichten Auszügen seines Privatkontos ergibt sich zudem, dass im Jahr 2014 monatlich Fr. 4'200.00 (12 x Fr. 4'200.00 = Fr. 50'400.00) als Dauerauftrag an die Kanzleigemeinschaft überwiesen worden sind. Insofern ist es als erstellt zu erachten, dass die vom Beschwerdeführer im Rahmen seiner selbständigen Erwerbstätigkeit geltend gemachten Mietkosten von Fr. 50'400.00 auch tatsächlich zulasten der Einzelunternehmung entrichtet worden sind.

Entgegen der Ansicht der Beschwerdeführer bedeutet dieser Umstand für sich alleine allerdings noch nicht, dass zugunsten der Einzelunternehmung auch Mietkosten in diesem Umfang als geschäftsmässig begründet anerkannt und daher steuerlich zum Abzug zugelassen werden können. Welcher Anteil an der für die Büroräumlichkeiten in Q. gesamthaft geschuldeten Miete zugunsten der Einzelunternehmung berücksichtigt werden kann, hängt vielmehr davon ab, in welchem (quantitativen) Verhältnis die

gemieteten Räumlichkeiten vom Beschwerdeführer im betreffenden Zeitraum für seine Verrichtungen als selbständiger Rechtsanwalt (Einzelunternehmung) sowie für seine Tätigkeiten im Dienste der AG genutzt wurden. Denn nur in dem Umfang, in welchem das Büro in Q. auch effektiv zur Erfüllung von Mandaten der Einzelunternehmung und nicht von solchen der AG genutzt wurde, können ersterer aus steuerrechtlicher Sicht auch (geschäftsmässig begründete) Anteile an den Mietkosten zugerechnet werden. Muss stattdessen davon ausgegangen werden, dass die Nutzung der Räumlichkeiten zugunsten der Einzelunternehmung des Beschwerdeführers im Jahr 2014 in einem nicht vertretbaren Verhältnis zur dafür entrichteten Miete gestanden hat bzw. die Räumlichkeiten deutlich öfter für Arbeiten im Dienste der AG genutzt worden sind, könnte es nicht mehr als kaufmännisch angemessen bzw. aus unternehmerischer Sicht vertretbar qualifiziert werden, dass die Einzelunternehmung im Jahr 2014 rund 95 % der Mietaufwände, die den Unternehmen des Beschwerdeführers gesamthaft in Rechnung gestellt worden sind, getragen hat.

### **2.3.2.**

In der Beschwerde wird vorgebracht, die gemieteten Büroräumlichkeiten seien 2014 praktisch ausschliesslich von der Einzelunternehmung genutzt worden. Entsprechende Pläne der Büroräumlichkeiten, in welchen die von den Beschwerdeführern geltend gemachte Nutzung der Räume durch die beiden Unternehmen während der Jahre 2013 – 2015 farblich markiert wurde, liegen zwar vor. Es handelt sich dabei aber lediglich um Parteibehauptungen, ist es doch objektiv schwer einschätzbar und im aktuellen Zeitpunkt auch kaum mehr überprüfbar, ob die diesbezüglichen Angaben der Wahrheit entsprechen. Zudem lässt sich nicht von der Hand weisen, dass zwischen der Aussage der Beschwerdeführer, ihr Sohn habe anstatt wie geplant 2014 erst 2015 bei der AG aktiv werden können, und den im Rekursverfahren eingereichten Plänen insofern ein Widerspruch besteht, als in letzteren bereits für das Jahr 2014 eine Nutzung der Räumlichkeiten durch den Sohn vermerkt wurde. Die von den Beschwerdeführern eingereichten Pläne alleine sind damit nicht geeignet, die von ihnen geltend gemachte Raumnutzung glaubhaft nachzuweisen.

Damit stellt sich die Frage nach objektiveren Kriterien zur Einschätzung des effektiven Nutzungsverhältnisses der Büroräumlichkeiten in Q. durch die Unternehmen des Beschwerdeführers im Jahr 2014. Die Vorinstanz hat hierzu auf die jeweiligen erwirtschafteten Honorarerträge abgestellt. Ausweislich der sich in den Akten befindenden Abschlüsse erzielte der Beschwerdeführer mit seiner Einzelunternehmung im Jahr 2014 Fr. 400'168.35 an Honorarerträgen. Die AG verzeichnete im Jahr 2014 Honorarerträge von total Fr. 985'317.20. Diesen Erträgen standen in derselben Periode Aufwände von gesamthaft Fr. 329'242.72 bei der Einzelunternehmung und von total Fr. 867'89.036 bei der AG gegenüber. Aus dieser Gegenüberstellung ist zu schliessen, dass über die AG bereits 2014 ein

deutlich höheres Geschäftsvolumen abgewickelt wurde als bei der Einzelunternehmung und dies, obwohl die AG erst im März 2013 gegründet worden war. Dafür, dass bereits ab Gründung der AG eine beachtliche Anzahl an Mandaten über diese geführt wurde, sprechen denn auch die bei dieser im Jahr 2013 verbuchten Erträge von Fr. 1'223'580.70, welche den von der Einzelunternehmung 2013 erzielten Erträgen von Fr. 541'204.50 gegenüberstehen. Bei diesem Ertragsverhältnis ist denn auch nicht erstaunlich, dass 2013 Fr. 30'000.00 der totalen Mietkosten von Fr. 50'400.00 der AG verrechnet worden sind und die Einzelunternehmung nur einen geringeren Anteil von Fr. 20'400.00 zu tragen hatte. Diesbezüglich machen die Beschwerdeführer zwar geltend, die Verteilung der Mietkosten sei 2013 zu stark zulasten der AG ausgefallen, was 2014 dann korrigiert worden sei. Mit Blick auf das Ertragsverhältnis der beiden Unternehmen (2013: Einzelunternehmen = 30.7 %; AG = 69.3 %; 2014: Einzelunternehmen = 28.9 %; AG = 71.1 %) erscheint dieses Vorbringen allerdings wenig plausibel und wirkt eher als nachgeschobene Schutzbehauptung.

Dies umso mehr, als den Angaben der Beschwerdeführer zufolge die Überführung der Aktivitäten der Einzelunternehmung in die AG seit deren Gründung geplant war und sich entsprechend auch das Auftrags- bzw. Mandatsvolumen kontinuierlich zugunsten der AG verschoben haben dürfte, was die Entwicklung der Erträge denn auch bestätigt. Dass die von der Einzelunternehmung entsprechend ihrer Nutzung der Büroräumlichkeiten zu tragenden Mietkosten im Jahr 2014 höher gewesen sein sollen, als jene, die 2013 deklariert und auch versteuert worden sind, ist bei dieser Sachlage nicht überzeugend. Vielmehr ist mit Blick auf das Verhältnis und die Entwicklung der Erträge der Unternehmen sowie unter Berücksichtigung des geplanten sukzessiven Aufbaus der Aktivität der AG davon auszugehen, dass die Tätigkeiten des Beschwerdeführers im Rahmen seiner Einzelunternehmung ab der Gründung der AG abnahmen, was wiederum für eine immer geringere Nutzung der Büroräumlichkeiten zwecks Ausübung der selbständigen Erwerbstätigkeit spricht. Vor diesem Hintergrund ist es nicht zu beanstanden, dass die Vorinstanzen für das Jahr 2014 lediglich jenen Anteil der geltend gemachten Mietkosten als bei der Einzelunternehmung geschäftsmässig begründet anerkannten, der den Mietaufwänden des Vorjahres entsprach (Fr. 20'400.00) und den Rest aufrechneten.

### **2.3.3.**

Gegen dieses Ergebnis spricht denn auch der Einwand der Beschwerdeführer nicht, die seitens des Beschwerdeführers für die AG ausgeführten Tätigkeiten seien 2013 und 2014 "meist im Homeoffice oder im Büro in R." erledigt worden. Dieses (erstmal im Beschwerdeverfahren geltend gemachte) Vorbringen ist weder nachgewiesen noch erscheint es als wahrscheinlich, dass die Arbeiten im Dienste der AG, auf die ab deren Gründung ein immer stärkerer Fokus gelegt werden sollte, nicht in jenen



Räumlichkeiten verrichtet worden sein sollen, in denen neben einem grosszügigen Büro auch Sitzungszimmer und eine juristische Bibliothek vorhanden waren und für welche auch ein monatlicher Mietzins geschuldet war.

Insgesamt ist es den Beschwerdeführern damit nicht gelungen, glaubhaft darzulegen und rechtsgenüglich nachzuweisen, dass bei der Einzelunternehmung für die Nutzung der Büroräumlichkeiten in Q. pro 2014 – im Vergleich zu 2013 massiv höhere – Mietkosten von Fr. 50'400.00 als geschäftsmässig begründeter Aufwand zum Abzug zugelassen werden müssen. In anderen Worten haben sie den von ihnen vorgebrachten Sachverhalt nicht derart untermauert, dass mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit davon ausgegangen werden könnte, dieser habe sich tatsächlich wie von ihnen vorgetragen verwirklicht.

#### **2.4.**

Die Beschwerde erweist sich damit als unbegründet und ist abzuweisen, soweit darauf eingetreten werden kann.

#### **3.**

Der Vollständigkeit halber ist festzuhalten, dass in Nachachtung der Angaben des KStA in der Beschwerdeantwort und unter der Bedingung, dass keine offensichtliche Gewinnverschiebung vorliegt, die Veranlagung der AG revidiert würde und damit eine allfällige doppelte Besteuerung desselben Mietaufwandes Einhalt vermieden werden könnte.

#### **III.**

Dem Verfahrensausgang entsprechend werden die Beschwerdeführer kostenpflichtig (§ 189 Abs. 1 StG, § 31 Abs. 2 VRPG), wobei die solidarische Haftbarkeit angeordnet wird (§ 33 Abs. 3 VRPG). Parteikostenersatz fällt ausser Betracht (§ 189 Abs. 2 StG, § 32 Abs. 2 VRPG).

---

### **Das Verwaltungsgericht erkennt:**

#### **1.**

Die Beschwerde wird abgewiesen, soweit darauf eingetreten wird.

#### **2.**

Die verwaltungsgerichtlichen Verfahrenskosten, bestehend aus einer Staatsgebühr von Fr. 1000.00 sowie der Kanzleigebühr und den Auslagen von Fr. 180.00, gesamthaft Fr. 1'180.00, sind von den Beschwerdeführern unter solidarischer Haftbarkeit zu bezahlen.

#### **3.**

Es werden keine Parteikosten ersetzt.

---

Zustellung an:  
die Beschwerdeführer  
das Kantonale Steueramt  
den Gemeinderat R.  
die Eidgenössische Steuerverwaltung

Mitteilung an:  
das Spezialverwaltungsgericht, Abt. Steuern

---

**Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten**

Dieser Entscheid kann wegen Verletzung von Bundesrecht, Völkerrecht, kantonalen verfassungsmässigen Rechten sowie interkantonalem Recht innert **30 Tagen** seit der Zustellung mit **Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten** beim **Schweizerischen Bundesgericht**, 1000 Lausanne 14, angefochten werden. Die Frist steht still vom 7. Tag vor bis und mit 7. Tag nach Ostern, vom 15. Juli bis und mit 15. August und vom 18. Dezember bis und mit 2. Januar. Die unterzeichnete Beschwerde muss das Begehren, wie der Entscheid zu ändern sei, sowie in gedrängter Form die Begründung, inwiefern der angefochtene Akt Recht verletzt, mit Angabe der Beweismittel enthalten. Der angefochtene Entscheid und als Beweismittel angerufene Urkunden sind beizulegen (Art. 82 ff. des Bundesgesetzes über das Bundesgericht [Bundesgerichtsgesetz, BGG; SR 173.110] vom 17. Juni 2005).

---

Aarau, 7. März 2023

**Verwaltungsgericht des Kantons Aargau**

2. Kammer

Vorsitz:

Gerichtsschreiberin:

i.V.

Berger

Ruth