

einer höheren Fachschule. Wer die Fachmatur erwerben will, absolviert ein zusätzliches Ausbildungsmodul. Mit diesem vierten Jahr erschliessen sich die Schüler den Zugang zu einem Studium an der Fachhochschule.

Bei der von N.S. im August 2011 aufgenommenen und bis Juni 2012 dauernden Ausbildung zur "Fachmaturität Pädagogik" handelt es sich also um eine Fortsetzung der von ihm im Juni 2009 abgeschlossenen Fachmittelschule (Fachmittelschule = 1. - 3. Jahr der Sekundarstufe II; Fachmatur = 4. Jahr der Sekundarstufe II), d.h. um eine Fortsetzung der Erstausbildung. Der Umstand, dass diese systematisch zusammenhängende Ausbildung vom Juni 2009 bis August 2011 durch Militärdienste und unfallbedingte Therapien vorübergehend unterbrochen wurde, ist aufgrund der dargelegten Literatur und Rechtsprechung nicht von Belang. Das Kriterium "in Ausbildung" ist trotzdem erfüllt.

40 Grundstückgewinnsteuer; Steueraufschub bei Güterzusammenlegungen (§ 97 Abs. 1 lit. d StG, Art. 101 Abs. 2 LwG-CH)

Wird ein Tausch landwirtschaftlicher Grundstücke als vertragliche Güterzusammenlegung durch die Abteilung Landwirtschaft des Departements Finanzen und Ressourcen genehmigt, so ist den Tauschenden von Bundesrechts wegen (Art. 101 Abs. 2 LwG-CH) ein Aufschub der Grundstückgewinnsteuer gestützt auf § 97 Abs. 1 lit. d StG zu gewähren.

Aus dem Entscheid des Steuerrekursgerichtes vom 23. August 2012 in Sachen F.G. (3-RV.2011.166).

Aus den Erwägungen

2.

2.1.

Der Vertreter der Rekurrentin beantragt, es sei festzustellen, dass kein steuerpflichtiger Grundstückgewinn entstanden sei. Er begründet diesen Antrag unter anderem damit, dass ein Tausch gleich-

wertiger Grundstücke mangels Gewinnrealisation keine Grundstücksgewinnsteuerpflicht auslöse.

Es ist deshalb zunächst zu prüfen, ob es sich beim Tausch der Grundstücke Parzelle A und Parzelle B gegen das Grundstück Z um ein steuerpflichtiges Rechtsgeschäft handelt.

2.2.

Tauschgeschäfte mit Grundstücken führen wie Veräusserungen sowohl im Bereich der Einkommens- als auch der Grundstücksgewinnsteuer zu einer steuerlich relevanten Gewinnrealisation. Im Bereich der Grundstücksgewinnsteuer ist die Gleichstellung des Tausches mit der Veräusserung in § 96 Abs. 2 lit. e StG gesetzlich festgelegt. Der Unterschied zum Kauf besteht lediglich darin, dass der Preis nicht mit Geld, sondern ganz oder teilweise mit einem anderen Grundstück "in natura" abgegolten wird (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 3. Auflage, Muri-Bern 2009, § 96 StG N 9). Der mit Tauschvertrag vom 21. Dezember 2005 durchgeführte Tausch wurde von der Vorinstanz demnach zu Recht als ein der steuerbegründenden Veräusserung gleichzustellender Vorgang qualifiziert.

(...)

5.2.

Landumlegung ist der Oberbegriff für verschiedene (verwaltungsrechtliche) Institutionen zur Neuordnung des Eigentums an Grundstücken oder zur Bereinigung von Grundstücksgrenzen zum Zwecke, die Überbauung oder sonstige Nutzung der beteiligten Grundstücke zu verbessern oder zu erleichtern (vgl. Hänni, Planungs-, Bau- und besonderes Umweltschutzrecht, 4. Auflage, Bern 2002, S. 239).

§ 97 Abs. 1 lit. d StG sieht fünf Arten von Landumlegungen vor, welche zu einem Aufschub der Grundstücksgewinnsteuer führen, wobei der Tausch von Land die Grundlage der nachfolgend aufgeführten Landumlegungen bildet:

- Güterzusammenlegung,
- Quartierplanung,
- Grenzbereinigung,

- Abrundung landwirtschaftlicher Heimweisen,
- Landumlegung im Enteignungsverfahren oder drohender Enteignung

5.3.

Vorliegend wurden die Grundstücke getauscht, ohne dass eine Entschädigung bezahlt worden wäre. Damit ist die Grundvoraussetzung für die Gewährung eines Steueraufschubes, dass keine nennenswerten Ausgleichszahlungen geleistet wurden, erfüllt (vgl. RGE vom 24. März 2011 in Sachen Erbgemeinschaft H. [3-RV.2009.61], E. 4.3.2).

5.4.

Im Hinblick auf die weiteren Voraussetzungen eines Steueraufschubes ist zwischen Landumlegungen in der Bau- und der Landwirtschaftszone zu unterscheiden. Sowohl die Landumlegungen in der Bauzone (Baulandumlegungen) als auch die Landumlegungen in der Landwirtschaftszone (Güterzusammenlegungen) dienen einer geordneten und funktionsgerechten Nutzung des Landes (Bänziger, Bodenverbesserungen, rechtliche Probleme der landwirtschaftlichen Güterzusammenlegungen und der Gesamtumlegungen, Basler Studien zur Rechtswissenschaft, Heft 113, Basel 1978, S. 4). Die Baulandumlegung und die Güterzusammenlegung unterscheiden sich jedoch im Hinblick auf die Voraussetzungen und das Verfahren.

Während für die Baulandumlegung das Raumplanungs- und Baurecht einschlägig ist (vgl. RGE vom 24. März 2011 in Sachen Erbgemeinschaft H. [3-RV.2009.61], E. 4.1; RGE vom 11. Oktober 2006 in Sachen A.K. [3-RV.2005.50210], E. 3.4), kommen im Bereich der Güterzusammenlegungen das bereits erwähnte BGGB, das Bundesgesetz vom 29. April 1998 über die Landwirtschaft (LwG-CH) sowie das kantonale Gesetz über die Erhaltung und Förderung der Landwirtschaft vom 11. November 1980 (LwG AG) zur Anwendung.

Vorliegend wurden mit Tauschvertrag vom 21. Dezember 2005 vollständig in der Landwirtschaftszone liegende Grundstücke getauscht. Es handelt sich demnach um eine vertragliche Güterzusammenlegung.

Der von der Vorinstanz erwähnte RGE vom 11. Oktober 2006 in Sachen A.K. und die darin zitierte Rechtsprechung beziehen sich auf Baulandumlegungen. Die im Zusammenhang mit Steueraufschüben auf Baulandumlegungen aufgestellten Grundsätze sind jedoch aufgrund landwirtschaftsspezifischer Regelungen entgegen der Auffassung der Vorinstanz nicht ohne Weiteres auf Güterzusammenlegungen anwendbar.

5.5.

So ist bei vertraglichen Güterzusammenlegungen Art. 101 LwG-CH zu beachten. Dieser lautet wie folgt:

"Vertragliche Landumlegungen

¹ Mehrere Grundeigentümer oder -eigentümerinnen können schriftlich eine Landumlegung vereinbaren. Die Vereinbarung hat die Grundstücke, die in die Umlegung einbezogen werden sollen, zu bezeichnen sowie die Bereinigung der Grundlasten und die Verteilung der Kosten zu regeln.

² An die Stelle der öffentlichen Beurkundung des Vertrags über die Übertragung des Eigentums tritt die Genehmigung der Neuzuteilung durch den Kanton. Er darf für solche Landumlegungen keine Handänderungssteuern oder ähnliche Abgaben erheben.

(...)"

In diesem Zusammenhang ist von Bedeutung, dass die kantonalen Grundstückgewinnsteuern unter die in Art. 101 Abs. 2 LwG-CH erwähnten "Handänderungssteuern oder ähnliche Abgaben" fallen (Zweifel/Athanas, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/1, 2. Auflage, Basel 2002, Art. 12 StHG N 24).

5.6.

Das Verwaltungsgericht des Kantons Zürich hat entschieden, dass bei vertraglichen Güterzusammenlegungen zwischen solchen, welche von der Volkswirtschaftsdirektion genehmigt wurden und den gleichsam "superprivaten" Güterzusammenlegungen ohne Genehmigung zu unterscheiden ist. Eine Verweigerung des Steueraufschubs für Güterzusammenlegungen, welche von der Volkswirtschaftsdirektion genehmigt worden seien, verstosse gegen Art. 82 Abs. 2 des Bundesgesetzes über die Förderung der Landwirtschaft und die Erhaltung des Bauernstandes vom 3. Oktober 1951 (Vorgängerbestimmung von Art. 101 Abs. 2 LwG-CH) und sei damit bundesrechtswid-

rig (Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich vom 30. Oktober 1996, publ. in: ZStP 1/1997, S. 60 ff.). Zu den Voraussetzungen eines Steueraufschubes und der Bindung der Steuerbehörden an die Genehmigung einer Güterzusammenlegung durch die zuständige Behörde hat das Verwaltungsgericht des Kantons Zürich im erwähnten Urteil Folgendes ausgeführt:

"Die Direktion der Volkswirtschaft hat den Vertrag der Rekurrentin mit U. und M.S. (ursprünglich) vom 12./18. September 1992 mit Verfügung vom 23. November 1992 gestützt auf § 86 LG genehmigt, da «die Voraussetzungen für die Durchführung einer vereinfachten Landumlegung gemäss §§ 67, 76 und 78» erfüllt seien, und ordnete den Eigentumsübergang im Sinn von § 96 LG an den Neuzuteilungen im Perimetergebiet per 15. Dezember 1992 an. Die fraglichen Handänderungen sind mithin «infolge» Güterzusammenlegung vollzogen worden. Nachdem die zuständige Volkswirtschaftsdirektion rechtskräftig entschieden hat, das Verbesserungsprojekt genüge formell- und materiellrechtlich sämtlichen landwirtschaftsrechtlichen Genehmigungsanforderungen, war es der kommunalen Grundsteuerbehörde verwehrt, diese Belange noch einmal - vorfrageweise - zur Prüfung aufzugreifen. Eine solche Prüfungsbefugnis ist jedenfalls in Güterzusammenlegungsfällen auch aus der gefestigten steuerrechtlichen Rechtsprechung nicht abzuleiten, wonach Tauschgeschäfte im Sinn von § 161 Abs. 3 lit. g StG den Steueraufschub nur dann zulassen, wenn sie aus der Sicht des Veräusserers als solche infolge Güterzusammenlegung, Quartierplanung, Grenzbereinigung oder von Rechtsgeschäften zur Abrundung landwirtschaftlicher Heimwesen erschienen (RB 1970 Nr. 28 = ZR 69 Nr. 129; RB 1964 Nr. 72 = ZBl 66, 329 = ZR 65 Nr. 19). Beide Präjudizien betrafen keine Güterzusammenlegungsverfahren, sondern private Abrundungen landwirtschaftlicher Heimwesen ausserhalb eines landwirtschaftlichen Verfahrens. Nur solche privaten Vorkehren vermögen den Entscheid der Grundsteuerbehörden über die Privilegierungsvoraussetzungen nicht zu präjudizieren.

Aus dem bisher Gesagten folgt, dass das Vorliegen einer Handänderung im Sinn von § 96 LG nicht nur notwendige, sondern ohne weiteres hinreichende Voraussetzung eines Steueraufschubes im Sinn von § 161 Abs. 3 lit. g StG, was die Finanzdirektion verkannte."

Diese Ausführungen können ohne Weiteres auch auf das vorliegende Verfahren übertragen werden.

5.7.

Auf dem Tauschvertrag vom 21. Dezember 2005 hat der Leiter der Abteilung Landwirtschaft folgende "Feststellung" angebracht:

"Genehmigt gemäss Art. 59 lit. b + 62 lit. f [Anmerkung: BGG]"

Nachdem die Abteilung Landwirtschaft die vertragliche Güterzusammenlegung mit der erwähnten "Feststellung" genehmigt hat, ist dieser Entscheid der für die Anwendung des bürgerlichen Bodenrechts zuständigen Abteilung Landwirtschaft für die Steuerbehörden bindend, soweit sich der Entscheid nicht als nichtig erweist (analog VGE vom 7. Juni 2000 in Sachen B.L. [BE.98.00103], E. II.2.c). Die Genehmigung ist nicht nichtig und unangefochten in Rechtskraft erwachsen.

Die rechtskräftige Genehmigung der vertraglichen Güterzusammenlegung durch die Abteilung Landwirtschaft führt dazu, dass der Rekurrentin von Bundesrechts wegen (Art. 101 Abs. 2 LwG-CH) ein Aufschub der Grundstückgewinnsteuer von CHF 4'971.00 gestützt auf § 97 Abs. 1 lit. d StG zu gewähren ist, ohne dass zu prüfen ist, ob die vertragliche Güterzusammenlegung von "öffentlichem Nutzen" ist bzw. ob eine Abrundung eines landwirtschaftlichen Heimwesens vorliegt.

41 Grundstücksgewinnsteuer; Enteignung; Bestimmung des Steuersubjekts (§ 100 Abs. 1 StG, § 110 Abs. 1 lit. b StG)

Wird ein Grundstück während eines laufenden Enteignungsverfahrens veräussert, so schuldet diejenige Person, die im Zeitpunkt des Rechtserwerbs durch den Enteigner Eigentümerin des Grundstücks ist, die auf die Enteignungsentschädigung entfallende Grundstücksgewinnsteuer. Gemäss § 147 BauG erwirbt der Enteigner mit der Leistung der Enteignungsentschädigung das enteignete Grundstück.

Aus dem Entscheid des Steuerrekursgerichtes vom 23. August 2012 in Sachen M.S. (3-RV.2011.206).