

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).

Aus den Erwägungen

2.

2.1.

Unbestritten ist in tatsächlicher Hinsicht, dass sich das Grundstück Parzelle Z von 18.88 Aren ursprünglich im hälftigen Miteigentum von U.S. und des Rekurrenten befand und dass im Jahre 2002 ein kantonales (formelles) Enteignungsverfahren über die Abtretung einer Teilfläche von ca. 8.40 Aren an der Parzelle Z eingeleitet wurde.

2.2.

Die Vorinstanz führt im angefochtenen Einspracheentscheid aus, U.S. habe dem Rekurrenten mit Vertrag vom 25. März 2004 während des laufenden Enteignungsverfahrens seinen hälftigen Miteigentumsanteil an der Parzelle Z veräussert. Der Rechtserwerb durch den Kanton Aargau sei erst mit der Rechtskraft der Verfügung über die endgültige Abrechnung bzw. dem Grundbucheintrag am 29. Februar 2009 erfolgt. In diesem Zeitpunkt sei der Rekurrent Alleineigentümer der Parzelle gewesen.

Entsprechend hat die Vorinstanz die gesamte in der endgültigen Abrechnung vom 17. November 2008 aufgeführte Enteignungsschädigung von CHF 334'120.00 beim Rekurrenten besteuert. Hinsichtlich der einen Hälfte der Enteignungsschädigung von CHF 167'060.00 (1/2 von CHF 334'120.00) für die Abtretung der Teilfläche an der Parzelle Z, welche der Rekurrent von U.S. erworben haben soll, hat die Vorinstanz den Rekurrenten bei einer Besitzesdauer von 5 Jahren und einem Steuersatz von 32% zu einer Grundstückgewinnsteuer von CHF 53'459.00 veranlagt. In Bezug auf die andere Hälfte der Enteignungsschädigung von CHF 167'060.00 für die Abtretung der sich bereits ursprünglich in seinem Eigentum befindenden Teilfläche an der Parzelle Z hat die Vorinstanz den Rekurrenten bei einer Besitzesdauer von 47 Jahren und einem Steuersatz von 5% zu einer Grundstückgewinnsteuer von CHF 8'353.00 veranlagt.

2.3.

Der Vertreter des Rekurrenten bringt dagegen vor, das Eigentum an der Teilfläche von ca. 8.40 Aren an der Parzelle Z sei bereits mit der Zahlung der Enteignungsentschädigung von CHF 334'942.50 am 9. Dezember 2003 an den Kanton Aargau übergegangen. Der Kaufvertrag am 25. März 2004 habe sich entsprechend nur noch auf die U.S. nach der Enteignung verbleibende Restfläche bezogen. Daraus folgert der Vertreter des Rekurrenten, dass der Rekurrent lediglich für den Erhalt der hälftigen Enteignungsentschädigung von CHF 167'060.00 zu einer Grundstückgewinnsteuer von CHF 8'353.00 zu veranlagten sei.

3.

Basierend auf der dargelegten Begründung des Rekurses hätte der Vertreter des Rekurrenten ein Begehren um Aufhebung der Veranlagung vom 10. Februar 2011 über eine Grundstückgewinnsteuer von CHF 53'459.00 stellen sollen. Bei Gutheissung dieses Begehrens bliebe - wie vom Vertreter des Rekurrenten gewollt - lediglich die Veranlagung vom 10. Februar 2011 über eine Grundstückgewinnsteuer von CHF 8'353.00 bestehen. Der Vertreter des Rekurrenten verlangt im Rekursverfahren jedoch die Herabsetzung der Grundstückgewinnsteuer von CHF 53'459.00 auf CHF 8'353.00. Dem sich aus der Begründung des Rekurses ergebenden Willen des Vertreters des Rekurrenten folgend ist im Rekursverfahren davon auszugehen, dass er die Aufhebung der Veranlagung vom 10. Februar 2011 über eine Grundstückgewinnsteuer von CHF 53'459.00 verlangt.

(...)

5.

Strittig und zu prüfen ist die Frage, zu welchem Zeitpunkt das Eigentum an der Teilfläche von ca. 8.40 Aren an der Parzelle Z an den Kanton Aargau übergegangen ist. Diese nach enteignungsrechtlichen Bestimmungen zu beantwortende Frage ist von grundstücksgewinnsteuerlicher Bedeutung, da die Eigentumsverhältnisse im Zeitpunkt des Eigentumsüberganges, wie nachfolgend aufzuzeigen ist, das Subjekt der Grundstückgewinnsteuer bestimmen.

6.

6.1.

Gemäss § 96 Abs. 1 StG wird die Grundstückgewinnsteuerpflicht durch jede Veräusserung begründet, mit der Eigentum an Grundstücken oder Anteilen an solchen übertragen wird. Eine formelle Enteignung stellt eine solche Veräusserung dar (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 3. Auflage, Muri-Bern 2009, § 96 StG N 20).

6.2.

Grundstückgewinnsteuerpflichtig wird gemäss § 100 Abs. 1 StG der zivilrechtliche Eigentümer des Grundstückes im Zeitpunkt der Realisierung des Gewinnes aus der Veräusserung.

6.3.

Einkünfte aus der Veräusserung von Grundstücken gelten grundsätzlich in dem Zeitpunkt als zugeflossen bzw. realisiert, in welchem der Kaufvertrag durch öffentliche Beurkundung rechtsgültig abgeschlossen wurde (§ 110 Abs. 1 lit. a StG). Bei Fehlen einer öffentlichen Beurkundung ist der Zeitpunkt des Überganges der Verfügungsgewalt massgebend (§ 110 Abs. 1 lit. b StG).

Im Rahmen von formellen Enteignungsverfahren kommt § 110 Abs. 1 lit. b StG zur Anwendung, wobei der Zeitpunkt des Überganges der Verfügungsgewalt bzw. des Eigentums in diesen Fällen durch das anwendbare Enteignungsrecht bestimmt wird (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 96 StG N 1 und 19 ff.; analog Kantonale Steuerverwaltung des Kantons Schwyz, Wegleitung zur Grundstückgewinnsteuer, Ausgabe 2010, Besitzesdauer [§ 121 StG ZG], S. 2).

7.

7.1.

Die Ausrichtung der vollen Enteignungsentschädigung ist - abgesehen von gewissen Ausnahmen - Voraussetzung für den Rechts-erwerb durch den Enteigner (vgl. auch Tschannen/Zimmerli/Müller, Allgemeines Verwaltungsrecht, 3. Aufl., Bern 2009, § 63 Rz. 15 und § 64 Rz. 4). Diese Entschädigung besteht gemäss § 143 Abs. 1 BauG aus drei Bestandteilen: In erster Linie wird der Verkehrswert des abgetretenen Grundstücks vergütet (§ 143 Abs. 1 lit. a BauG). Bei

einer Teilenteignung muss zudem der Minderwert des oder der Restgrundstücke(s) ersetzt werden (§ 143 Abs. 1 lit. b BauG). Den dritten Entschädigungsposten bilden die sogenannten Inkonvenienzentschädigungen (§ 143 Abs. 1 lit. c BauG).

7.2.

Die Enteignungsentschädigung ist im kantonalen Enteignungsverfahren grundsätzlich im Voraus und als Einheit (§ 143 Abs. 1 lit. a - c BauG) festzusetzen (vgl. zur analogen Regelung im eidgenössischen Enteignungsrecht BGE 105 Ib 327; BGE 83 I 72). Dies geschieht mit dem rechtskräftigen Abschluss des Enteignungsverfahrens durch ein Urteil oder durch den Abschluss eines Enteignungsvertrages.

Gemäss § 146 Abs. 1 BauG wird die Enteignungsentschädigung 20 Tage nach ihrer rechtskräftigen Festsetzung zur Zahlung fällig.

7.3.

Mit der Ausrichtung der rechtskräftig festgesetzten Enteignungsentschädigung erwirbt der Enteigner gemäss § 147 Abs. 1 BauG das enteignete Grundstück.

Der einschlägige § 147 BauG lautet wie folgt:

"§ 147 Rechtserwerb

¹ Mit der Leistung der Entschädigung erwirbt der Enteigner das enteignete Recht, und zwar in unbelastetem Zustand, sofern er bisherige Dienstbarkeiten, Grundlasten und vorgemerkte persönliche Rechte nicht ausdrücklich übernommen hat.

² Er ist befugt, den Eintrag des Rechtserwerbs im Grundbuch zu veranlassen."

7.4.

7.4.1.

Diese zeitliche Anknüpfung des Rechtserwerbs durch den Enteigner korrespondiert mit der gesetzlichen Regelung, wonach die Wertverhältnisse im Zeitpunkt des Entscheides der Schätzungskommission nach Baugesetz für die Bemessung der Enteignungsentschädigung massgeblich sind (§ 154 Abs. 2 Satz 2 BauG).

7.4.2.

Auch die Zinsenregelung (§ 146 Abs. 1 Satz 2 BauG, beachte auch die vorzeitige Besitzeinweisung) belegt, dass der kantonale

Gesetzgeber den Zeitpunkt der Fälligkeit der Enteignungsentschädigung, 20 Tage nach ihrer rechtskräftigen Festsetzung, als massgeblichen Zeitpunkt für den Vollzug der Enteignung erachtet. Noch deutlicher wird im eidgenössischen Enteignungsrecht im Bereich der Zinsenregelung auf den Zeitpunkt des Eigentumsüberganges verwiesen. So ist gemäss Art. 19^{bis} Abs. 4 des Bundesgesetzes vom 20. Juni 1930 über die Enteignung (EntG) in denjenigen Fällen, in welchen die endgültige Entschädigung die bereits geleistete Zahlung übersteigt, der "Differenzbetrag vom Tag des Eigentumsübergangs an bis zur Bezahlung zum üblichen Zinsfuss zu verzinsen".

7.5.

7.5.1.

An dieser zeitlichen Anknüpfung des Rechtserwerbs durch den Enteigner ändert die Tatsache, dass der Enteigner in der Regel nur eine nach Zirka-Massen bestimmte Fläche erwirbt, nichts. Der Erwerb von sogenannten Zirka-Flächen lässt sich damit begründen, dass erst mit dem Abschluss des Enteignungswerks die Voraussetzungen für die genaue Massaufnahme durch den Kreisgeometer geschaffen werden (vgl. auch Ruch, Schweizerisches Bundesverwaltungsrecht, Umwelt - Boden - Raum, Band VI, Basel 2010, Rz. 2151).

7.5.2.

Gestützt auf die im Rahmen der amtlichen Vermessung gefertigte Mutationstabelle des Kreisgeometers erstellt der Enteigner die endgültige Abrechnung und veranlasst die Grundbuchanmeldung, wobei dem Grundbucheintrag jedoch nur eine deklaratorische Wirkung zukommt (vgl. auch Pfäffli, Grundbuchrecht und Enteignungsrecht, ZBl 108/2007, S. 14).

7.5.3.

In der endgültigen Abrechnung enthaltene Abweichungen (Zinszahlungen, Ausgleich von Mehr- und Mindermassen, allfällige einvernehmliche Zusatzentschädigungen für unerwartete Schäden während der Bauzeit) zum Urteil oder zum Enteignungsvertrag, mit welchem das Enteignungsverfahren rechtskräftig abgeschlossen wurde, ändern nichts an der Grundkonstellation hinsichtlich der zeitlichen Anknüpfung des Eigentumsübergangs.

Sollten die Abweichungen das Toleranzmass sprengen bzw. sich die Parteien nicht einig sein, müsste ein neues nachträgliches Enteignungsbegehren nach § 155 BauG gestellt werden. Aber auch dies vermag nichts an der Grundkonstellation und namentlich nichts am Umstand zu ändern, dass der Gütertausch im Wesentlichen schon längst stattgefunden hat.

8.

8.1.

Mit Verfügung vom 26. August 2003 stellte der Präsident der Schätzungskommission nach Baugesetz das Zustandekommen folgender gerichtlichen Einigung fest:

"2.1. Der Kanton Aargau bezahlt den Gebrüdern S. pauschal unter allen Titeln (Verkehrswert der Abtretungsfläche von ca. 840 m², Minderwert der Liegenschaft Parzelle Z und vorübergehende Beanspruchung von ca. 170 m²) Fr. 333'000.-.

2.2. Die Zueignung von ca. 48 m² ab Parzelle Q erfolgt entschädigungslos.

2.3. Von den Gebrüdern S. sind im Zusammenhang mit dem vorliegenden Strassenausbau keine Erschliessungsabgaben zu bezahlen.

2.4. Die zuständigen Steuerbehörden entscheiden darüber, ob die Gebrüder S. Grundstückgewinnsteuern zu entrichten haben.

2.5. Allenfalls durch die Bauarbeiten verursachte Schäden können die Gebrüder S. mit nachträglichem Begehren im Sinne von § 155 BauG bei der Schätzungskommission geltend machen.

2.6. Die Parteien einigen sich im Übrigen auf den Inhalt der Entwürfe der Zu- und Enteignungsverträge bezüglich der Parzellen Q und Z (inbegriffen die entsprechenden Landerwerbspläne)."

Die erwähnte Enteignungsentschädigung von CHF 333'000.00 setzt sich dabei wie folgt zusammen:

"Minderwert gemäss Gutachten	Fr.	38'420.-
------------------------------	-----	----------

Entschädigung für die abzutretende Fläche	Fr.	294'000.-
---	-----	-----------

(Ansatz Fr. 350.-/m². Vom BD angeboten, von den Gebrüdern S. grundsätzlich akzeptiert [Begehren vom 18. Juni 2002; Protokoll vom 19. Februar 2003, S. 9; Telefon U.S. vom 15. April 2003], und auch vom unabhängigen Experten eingesetzt)

Entschädigung für vorübergehende Bean-

spruchung von ca. 170 m ² pauschal	Fr.	500.-
Zueignung von ca. 48 m ² ab Parzelle Q	<u>Fr.</u>	<u>-.-</u>
Per Saldo aller Ansprüche	Fr.	332'920.-
gerundet	<u>Fr.</u>	<u>333'000.-"</u>

Die Enteignungsentschädigung von CHF 333'000.00 besteht also aus einer Entschädigung für den Verkehrswert der abgetretenen Grundstücksfläche von ca. 8.40 Aren von CHF 294'000.00, einer Minderwertentschädigung von CHF 38'420.00 sowie einer Entschädigung für eine vorübergehende Landbeanspruchung (Inkonvenienzentschädigung) von CHF 500.00. Über sämtliche Enteignungsentschädigungen (§ 143 Abs. 1 lit. a - c BauG) wurde demnach gesamthaft und gleichzeitig entschieden. Damit ist der Grundsatz hinsichtlich der gesamthaften Zusprechung von Enteignungsentschädigungen erfüllt.

8.2.

Am 9. Dezember 2003 wurde U.S. und dem Rekurrenten basierend auf der erwähnten Verfügung eine Enteignungsentschädigung (inklusive Zinsen) von CHF 334'942.50 ausgerichtet. Damit ist das Eigentum an der Teilfläche von ca. 8.40 Aren an den Kanton Aargau übergegangen. Der Kanton Aargau hat denn auch zwischenzeitlich über das erworbene Land verfügt und darauf gebaut.

9.

9.1.

Nachdem das Eigentum an der Fläche von ca. 8.40 Aren an der Parzelle Z bereits am 9. Dezember 2003 auf den Kanton Aargau übergegangen war, konnte U.S. im Zeitpunkt des Kaufvertrags vom 25. März 2004 nicht mehr über seinen hälftigen Anteil an der von der Enteignung betroffenen Fläche, sondern nur noch über den Miteigentumsanteil an der nach der Enteignung verbliebenen Restfläche der Parzelle Z verfügen. Ein anderslautender Vertrag wäre ungültig gewesen (vgl. Basler Kommentar, Zivilgesetzbuch II, 4. Auflage, Basel 2011, Art. 656 ZGB N 656). An dieser Rechtslage ändert der Umstand nichts, dass die Enteignung grundbuchtechnisch noch nicht abgeschlossen war (vgl. dazu auch die analoge Grundbuchpraxis bei nicht vollzogenen Erbgängen).

9.2.

Am Zeitpunkt der Eigentumsübertragung (im Jahr 2003) vermag der Hinweis im Kaufvertrag vom 25. März 2004, dass der Rekurrent mit allen Rechten und Pflichten als Alleineigentümer in das Enteignungsverfahren eintrete, nichts zu ändern. Massgebend für den Zeitpunkt der Eigentumsübertragung sind ausschliesslich die enteignungsrechtlichen Bestimmungen.

10.

10.1.

Nach der amtlichen Vermessung der enteigneten Fläche erstellte die Sektion Landerwerb des Departements Bau, Verkehr und Umwelt des Kantons Aargau die endgültige Abrechnung vom 17. November 2008 und veranlasste am 29. Februar 2009 die Eintragung der Enteignung im Grundbuch.

10.2.

Die endgültige Abrechnung vom 17. November 2008 enthält gewisse Abweichungen im Vergleich zur Verfügung des Präsidenten der Schätzungskommission nach Baugesetz vom 26. August 2003. So beinhaltet sie zusätzliche Zinszahlungen und eine nachträglich ausgerichtete Entschädigung von CHF 500.00 für eine weitere vorübergehende Landbeanspruchung durch den Kanton Aargau.

Zudem wurde das definitive Flächenmass von 8.42 Aren ermittelt und die Verkehrswertentschädigung von CHF 294'000.00 (für ca. 8.40 Aren) auf CHF 294'700.00 (für 8.42 Aren) erhöht. Ob diese Erhöhung der Verkehrswertentschädigung in der endgültigen Abrechnung vom 17. November 2008 zu Recht erfolgt ist oder ob es sich bei der Erhöhung, wie der Vertreter des Rekurrenten behauptet, um einen Fehler handelt, kann im vorliegenden Verfahren offen bleiben.

Bei den erwähnten Abweichungen handelt es sich um geringfügige technisch bedingte Wertkorrekturen, welche keine zeitliche Verschiebung der Eigentumsübertragung an den Enteigner nach hinten zu rechtfertigen vermögen.

Die in der endgültigen Abrechnung vom 17. November 2008 enthaltenen Abweichungen ändern demnach nichts daran, dass der Kanton Aargau bereits mit der Ausrichtung der Enteignungsent Schä-

digung am 9. Dezember 2003 das Eigentum an der enteigneten Teilfläche der Parzelle Z erwarb.

11.

11.1.

Im Zeitpunkt des Eigentumsüberganges an der enteigneten Teilfläche von ca. 8.40 Aren an der Parzelle Z am 9. Dezember 2003 waren U.S. und der Rekurrent je hälftige Miteigentümer der Parzelle Z. Der auf die enteignete Teilfläche von U.S. entfallende Teil der Enteignungsentschädigung ist entsprechend nicht beim Rekurrenten sondern bei U.S. zu besteuern.

42 Teilsatzbesteuerung (§ 45a StG)

Die Teilsatzbesteuerung ist auch für verdeckte Gewinnausschüttungen möglich. Das gilt selbst dann, wenn aufgrund eines Verlustvortrages keine aktuelle Vorbelastung besteht.

Aus dem Entscheid des Steuerrekursgerichtes vom 20. September 2012 in Sachen H. + N.E. (3-RV.2011.198).

Aus den Erwägungen

2.

Es ist unbestritten, dass die Rekurrenten eine im Jahr 2007 steuerbare verdeckte Gewinnausschüttung nicht deklariert haben. Die von den Steuerbehörden gestützt auf einen Vermögensvergleich festgestellte Finanzierungslücke wurde von den Rekurrenten erst auf wiederholte Nachfrage erklärt. Danach hat der Rekurrent der von ihm beherrschten N. SA WIR-Stammanteile mit einem Verkehrswert von CHF 117'160.00 zum Buchwert von CHF 26'950.00 entnommen. Dass es sich im Differenzbetrag von CHF 90'210.00 um eine als Vermögensertrag steuerbare geldwerte Leistung handelt, wird von den Rekurrenten zu Recht anerkannt.

Umstritten ist hingegen, ob die in § 45a StG vorgesehene Teilsatzbesteuerung für die verdeckte Gewinnausschüttung beansprucht werden kann. Es steht fest, dass die N. SA für die Steuerperiode 2007