



604 2010-110

Urteil vom 4. November 2011

STEUERGERICHTSHOF

BESETZUNG Präsident: Hugo Casanova
 Beisitzer: Berthold Buchs, Albert Nussbaumer,
 Jean-Marc Vionnet, Louis-Marc Perroud
 Gerichtsschreiberin: Elisabeth Rime Rappo

PARTEIEN **A. _____, Beschwerdeführer,** vertreten durch Fürsprecher
 Kurt Schwab

gegen

GRUNDBUCHAMT DES SEEBEZIRKS, Vorinstanz

GEGENSTAND Steuer zum Ausgleich der Verminderung des Kulturlandes; Kaufsrecht

Beschwerde vom 20. August 2010 gegen den Einspracheentscheid vom
20. Juli 2010

S a c h v e r h a l t

A. Mit Kaufsvertrag vom 25. März 2006 räumte A. _____ der B. _____ AG ein Kaufsrecht an einem (noch nicht abparzellierten) Teil der Liegenschaften Art. ccc und ddd des Grundbuchs der Gemeinde E. _____ ein (im beigelegten Plan als "Baufelder Sektor Seehof" bezeichnete Fläche von ca. 9'070 m²). Damit sollten Betriebskredite, welche die Kaufsrechtsberechtigte bzw. ihr Verwaltungsrat F. _____ dem Kaufsrechtsbelasteten gewährt haben, abgesichert werden. Die Urkunde enthält nur den Beschrieb von Art. ccc und verweist bezüglich Art. ddd auf eine spätere Zusatzurkunde. Gemäss den Vertragsbestimmungen begann das (unentgeltlich eingeräumte) Kaufsrecht sofort und für die Dauer von 120 Tagen ab Vorliegen eines rechtskräftigen Umzonungs- und Detailbebauungsentscheides der Gemeinde E. _____ bzw. des Kantons Freiburg (gemäss Spezialplan Nr. 1), längstens jedoch für 10 Jahre. Der Kaufpreis wurde auf 3'800'000 Franken (ca. 419 Franken pro m²) festgesetzt. Dieser Betrag beruhte angeblich auf der Annahme des von einem Architekten ausgearbeiteten Detailüberbauungsplanes. Für den Fall der Nichtannahme bzw. der Reduktion der vorgesehenen Bebauungsmöglichkeiten wurde die Festsetzung eines neuen Kaufpreises durch die Parteien vorbehalten. Zudem wurde präzisiert, dass die Erschliessung des Grundstücks vollumfänglich vom Käufer zu tragen sei.

Im "Zusatz zum Kaufsvertrag vom 25. März 2006", den die Parteien am 18. April 2006 unterzeichneten, wurde insbesondere noch die Liegenschaft Art. ddd des Grundbuchs der Gemeinde E. _____ näher umschrieben.

Aufgrund einer Neudefinition der Baufelder im Sektor Seehof durch die Gemeinde E. _____ schlossen die Parteien dann am 21. Dezember 2006 einen weiteren Zusatzvertrag ab. Darin wurde insbesondere das Kaufsrecht auf eine Fläche von 10'388 m² ausgedehnt (Preis: 4'130'000 Franken). Zudem wurde bestimmt, dass das Kaufsrecht erst ausgeübt werden könne, wenn die entsprechenden Pläne und Detailbebauungsreglemente genehmigt sind.

Mit einem dritten "Zusatz zum Kaufsvertrag vom 25. März 2006" erfolgte schliesslich am 7. April 2009 eine "Neue Bezeichnung des Kaufsrechtsobjektes (Art. ggg und Art. hhh von E. _____)". Nach Erstellen der Teilungsverbaue räumte A. _____ nun der B. _____ AG ein Kaufsrecht an seinen neu gebildeten Grundstücken Nr. ggg (Fläche von 2'557 m²) und hhh (Fläche von 7'733 m²) des Grundbuchs der Gemeinde E. _____ ein. Der Kaufpreis für die Gesamtfläche von 10'290 m² wurde - wiederum gestützt auf den vom Architekten ausgearbeiteten Detailüberbauungsplan inkl. Reglement und unter Vorbehalt einer allfälligen Herabsetzung - auf 4'091'304 Franken (307.60 Franken pro m²) festgesetzt. Im Übrigen wird in den Vertragsbedingungen insbesondere erneut präzisiert, dass das Kaufsrecht erst ausgeübt werden könne, wenn die in den Kaufsverträgen erwähnten Umzonungen und Pläne rechtskräftig genehmigt seien (mit Ausnahme des Detailbebauungsplans inkl. seinem Reglement). Zudem wird betont, die Grundstückgewinn- bzw. Reingewinnsteuer sowie die "Steuer zur Verminderung von Kulturland" werde vollumfänglich durch die Verkäuferschaft bezahlt. Für den Fall einer Abtretung des Kaufsrechts durch die B. _____ AG ist jedoch vorgesehen, dass diese den allenfalls auf dem Abtretungspreis erhobenen Betrag der "Steuer zur Verminderung von Kulturland" im internen Verhältnis übernimmt (unter

Sicherstellung beim Notar). Schliesslich wurde in diesem Vertragszusatz die Übernahme der Erschliessungskosten dem geänderten Erschliessungskonzept (gemäss dem Vertrag zwischen der Gemeinde E._____ und A._____) angepasst.

Kurz danach, am 4. Juni 2009, trat die B._____ AG das Kaufsrecht an den Grundstücken Art. ggg und hhh des Grundbuchs der Gemeinde E._____ (unerschlossenes Bauland im Halte von insgesamt 10'290 m²) zum Preis von 2'108'696 Franken an I._____ ab. Dieser Abtretungspreis ergab sich aus dem vereinbarten Landpreis von 6'200'000 Franken minus 4'091'304 Franken (Preis für die Ausübung des Kaufsrechts. Zudem übernahm I._____ die Pflicht, die Erschliessung der Vertragsobjekte unter Berücksichtigung des am 28. März 2008 zwischen der Gemeinde E._____ und A._____ abgeschlossenen Erschliessungsvertrages zu erstellen (in vollständiger Entlastung der Abtreterin). Im Weiteren wurde bestimmt, dass die Ausübungserklärung gegenüber dem Grundeigentümer spätestens 60 Tage nach Vorliegen des rechtskräftigen Detailbebauungsplanes (bzw. einer früheren Überbaumöglichkeit des Grundstücks) abzugeben sei. Schliesslich wurde unter Ziff. 8 des Vertrages ausdrücklich auf die im Zusatzvertrag vom 7. April 2009 dargelegten Steuerfolgen verwiesen.

In der Folge wurde das Kaufsrecht am 30. September 2009 von I._____ ausgeübt. Der entsprechende Grundbucheintrag des Eigentumsübergangs erfolgte am 8. Oktober 2009.

B. Mit Verfügung vom 15. Februar 2010 erhob das Grundbuchamt des Seebezirks von A._____ gestützt auf die am 8. Oktober 2009 eingetragene Ausübung des Kaufsrechts eine Steuer zum Ausgleich der Verminderung von Kulturland im Betrag von 235'796.05 Franken (Rechnung Nr. jjj; 4% von 5'894'901.50 Franken [Preis für die Ausübung des Kaufsrechts plus Abtretungspreis für das Kaufsrecht minus Erschliessungskosten von 305'098.50 Franken, d.h. 29.65 Franken pro m²]).

C. a) Gegen diese Veranlagung erhob A._____, vertreten durch Fürsprecher und Notar Kurt Schwab, am 18. März 2010 Einsprache mit dem Antrag, der Steuerberechnung den Betrag von 4'091'304 Franken gemäss Kaufsrechtsvertrag zugrunde zu legen und die Abzüge von 305'098.50 Franken zu berücksichtigen.

In tatsächlicher Hinsicht machte er geltend, bei den Vertragsverhandlungen im Jahr 2005/2006 sei der damals realisierbare Kaufpreis respektive Kaufsrechtspreis ausgehandelt worden. Es sei in keiner Weise eine gemischte Schenkung vereinbart oder aus irgendeinem Grund ein zu tiefer Preis angesetzt worden. Aufgrund des damaligen rechtlichen Zustandes des Landes (Einzonungsphase mit hängigen und bis ans Bundesgericht weitergezogenen Beschwerdeverfahren) sei der abgemachte Preis durchaus nachvollziehbar und angemessen gewesen. Der Käufer habe ja die Erschliessung der Fläche von ca 7'733 m² noch selbst vornehmen müssen. Ansonsten seien von der B._____ AG keine anderen Leistungen an den Verkäufer erbracht worden, die kaufpreisrelevant hätten sein können. Im Übrigen sei auch kein Preis für die ursprüngliche Einräumung des Kaufsrechts vereinbart worden. Schliesslich seien A._____, die B._____ AG und I._____ auch in keiner Weise persönlich oder wirtschaftlich miteinander verbunden.

In rechtlicher Hinsicht legte A._____ insbesondere dar, die Errichtung eines Baurechts und deren Abtretung würden gemäss Art. 4 Abs. 3 KVStG einer Veräusserung

gleichgesetzt. Gemäss der (auch unter dem neuen Recht noch anwendbaren) Rechtsprechung (KRKE FR VI. A Nr. 7) gelte dies jedoch nicht ohne gleichzeitige Ausübung. Zudem gehe es nicht an, einen Teil der Steuer beim Veräusserer des Grundstücks und einen Teil beim Abtreter des Kaufsrechts einzuverlangen. Steuerschuldner sei der Veräusserer, dessen Situation allein massgebend sei. Die Steuer sei daher allein auf den von ihm bezogenen Gegenleistungen zu berechnen. Es gehe nicht an, bei ihm auch noch den Preis zu berücksichtigen, welchen der Käufer einem Dritten für die Abtretung des Kaufsrechts entrichtet habe. Es verhalte sich gleich wie wenn ein Grundstück gekauft und unverzüglich zu einem höheren Preis weiterverkauft werde. Vorbehalten bleibe einzig eine Steuerumgehung, welche hier jedoch ausgeschlossen werden könne. Ebenso wenig könne von einem offensichtlich höheren Verkehrswert ausgegangen werden, wie dies Art. 8 Abs. 1 KVStG unter bestimmten Voraussetzungen erlauben würde. Schliesslich rügte A. _____ auch eine Verletzung des Gebots der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit (Art. 127 BV) sowie des rechtlichen Gehörs.

b) Mit Entscheid vom 20. Juli 2010 wies der Grundbuchverwalter die Einsprache ab.

Zur Begründung legte er insbesondere dar, es gehe vorliegend um die Grundsatzfrage, ob die Veranlagung auf der Grundlage des Kaufpreises, welcher im Kaufsrechtsvertrag vereinbart werde, festzusetzen sei, oder ob zu diesem Preis noch jener für die Abtretung des Kaufsrechts dazuzurechnen sei. Aus Art. 8 KVStG sei zu schliessen, dass der Gesetzgeber letztlich den Verkehrswert des Grundstücks besteuern wolle. Dabei sei davon auszugehen, dass der Normalfall eines Kaufes oder einer anderen Veräusserung geregelt werde, bei welchem der Zeitpunkt der Verurkundung und die Abgabe im Grundbuch regelmässig nahe beieinander lägen. Im Kanton Freiburg liege zwischen diesen beiden Zeitpunkten in der Regel ein Intervall von weniger als einem Monat, da die Notare von Gesetzes wegen (Art. 75 NotG) die Verpflichtung hätten, die Urkunden innert 30 Tagen nach der Verurkundung beim Grundbuchamt einzureichen. Die Frage einer Veränderung des Verkehrswertes sei somit für den Normalfall nicht von Bedeutung. Unter Vorbehalt ausserordentlicher Umstände sei der Verkehrswert zum Zeitpunkt der Liegenschaftsübertragung in der Regel identisch mit dem Verkehrswert zum Zeitpunkt der Verurkundung. Anknüpfungspunkt für die Veranlagung sei also der Zeitpunkt der Verurkundung, wobei der Gesetzgeber davon ausgegangen sei, dass sich der Verkehrswert bis zum Zeitpunkt der Liegenschaftsübertragung nicht verändere. Somit entspreche die Veranlagungsgrundlage im Normalfall dem Verkehrswert im Zeitpunkt der Liegenschaftsübertragung.

Für die Konstellation, in der ein (abtretbares) Kaufsrecht auf mehrere Jahre abgeschlossen wird, weist der Grundbuchverwalter darauf hin, dass eine Veränderung des Verkehrswertes zwischen der Verurkundung und dem Grundbucheintrag ohne Weiteres möglich sei. Wenn nun das Kaufsrecht gegen Entgelt abgetreten werde, so werde für die Liegenschaftsübertragung letztlich ein höherer Gesamtpreis bezahlt. Dementsprechend könne davon ausgegangen werden, dass die Gesamtheit der Leistungen (Kaufsrechtspreis und Abtretungspreis) dem Verkehrswert zum Zeitpunkt der Liegenschaftsübertragung entspreche. Hier stelle sich nun die Frage, ob als Anknüpfungspunkt für den Verkehrswert der Zeitpunkt des Vertragsabschlusses oder jener der Ausübung des Kaufsrechts massgeblich sei. Da diese Frage im Gesetz nicht explizit geregelt sei, gelte es, die entsprechende Gesetzeslücke zu füllen. Dabei sei anzunehmen, dass der Gesetzgeber für die Festsetzung der Veranlagungsgrundlage logischerweise an den Verkehrswert im Zeitpunkt der Liegenschaftsübertragung angeknüpft hätte. Eine

andere Lösung lasse sich sachlich nicht begründen. Sie würde zu einer rechtsungleichen und somit ungerechtfertigten Privilegierung einer bestimmten Art von Liegenschaftsübertragung führen. Zudem hätte ein Abstellen auf den Zeitpunkt der Kaufrechtsvereinbarung in gewissen Fällen zur Folge, dass das Veranlagungsrecht bereits verjährt wäre, bevor die Liegenschaftsübertragung erfolge (fünfjährige Frist nach Abschluss des steuerpflichtigen Rechtsgeschäfts gemäss Art. 7 KVStG). Da der Kaufrechtsvertrag im Grundbuch nicht vorgemerkt werden müsse, sei auch ohne Weiteres denkbar, dass dieser erst mehr als fünf Jahre nach dessen Beurkundung - zusammen mit der Ausübungserklärung und allfälligen Abtretungsverträgen - zwecks einer Liegenschaftsübertragung beim Grundbuch eingereicht werde. Es könne nicht ernsthaft in Betracht gezogen werden, dass der Gesetzgeber solche Fälle von der Steuerpflicht habe ausnehmen wollen. Schliesslich sei der angerufene Gerichtsentscheid insofern nicht relevant, als er vor 22 Jahren und noch unter der alten Gesetzgebung, in welcher die erwähnt Verjährungsfrist noch gefehlt habe, ergangen sei.

Im Übrigen bestreitet der Grundbuchverwalter sowohl einen Verstoss gegen den Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit (Art. 127 BV) als auch eine Verletzung des rechtlichen Gehörs.

D. Mit Eingabe vom 20. August 2010 reichte A. _____, weiterhin vertreten durch Fürsprecher und Notar Kurt Schwab, beim Kantonsgericht gegen den Einspracheentscheid Beschwerde ein mit dem Begehren, den angefochtenen Entscheid aufzuheben und als neue Berechnungsgrundlage den "Betrag gemäss Kaufrechtsvertrag vom 25. März 2006 inkl. Zusätzen vom 18. April 2006, 21. Dezember 2006 und 7. April 2009 von Fr. 4'091'304.- sowie die Abzüge von Fr. 305'098.50 zu berücksichtigen" (unter Kosten- und Entschädigungsfolge). Er hält am bereits in seiner Einsprache geltend gemachten Standpunkt fest und legt weitgehend die gleichlautende Rechtsschrift vor. Ergänzend fügt er insbesondere noch bei, dass der Steuergerichtshof die von ihm angerufene frühere Rechtsprechung der Kantonalen Rekurskommission in FZR 2007, 127 ff. bestätigt habe. Da das neue Gesetz keine besondere Bestimmung betreffend die Abtretung von Kaufrechten enthalte, könne hier die Abtretung mangels gesetzlicher Grundlage nicht besteuert werden. Ebenso wenig bestehe die behauptete Gesetzeslücke, da sich das 1993 erlassene Gesetz auf die alte Rechtsprechung abgestützt habe. Dass der Gesetzgeber dabei mit einem qualifizierten Schweigen auf eine gesetzliche Sonderbehandlung verzichtet habe, werde auch dadurch bestätigt, dass im Handänderungssteuergesetz die Abtretung in Art 4 und 11 lit. d ausführlich geregelt worden sei.

Der mit Verfügung vom 24. August 2010 festgesetzte Kostenvorschuss von 3'000 Franken wurde fristgemäss bezahlt.

In seiner Beschwerdeantwort vom 6. Oktober 2010 schliesst der Grundbuchverwalter auf Abweisung. Er hält an der Begründung des angefochtenen Entscheides fest und betont nochmals, dass der Gesetzgeber den zeitlichen Anknüpfungspunkt im Sonderfall der Liegenschaftsübertragung mittels eines übertragbaren Kaufrechts nicht geregelt habe. Da sich die Abwicklung einer solchen Liegenschaftsübertragung über mehr als 10 Jahre erstrecken könne, sei es auch möglich, dass sich der Verkehrswert zwischen der Begründung des Kaufrechts und der Ausübung verändere. In Bezug auf die rechtlichen Wirkungen sei der Begründungsvertrag gegenüber der Eigentumsübertragung von wesentlich geringerer Tragweite. Letztere sei gemäss Art. 656 ZGB in der Regel konstitutiv und habe insbesondere auch fiskalische Konsequenzen in mehrfacher Hinsicht

(z.B. Handänderungssteuern, Liegenschaftssteuern, Liegenschaftsgewinnsteuern). Es sei nicht einzusehen, weshalb hier unter Umständen ein "alter" Wert als Berechnungsgrundlage dienen soll. Dies würde eine Ungleichbehandlung gegenüber den Steuerpflichtigen darstellen, welche Liegenschaftsübertragungen in gebräuchlicher Form vornehmen. Der vom Beschwerdeführer angerufene Entscheid vom 6. Mai 1988 halte einer erneuten Prüfung nicht stand, sodass diese Rechtsprechung zu ändern sei.

In seinen Gegenbemerkungen vom 15. Dezember 2010 hält der Beschwerdeführer ebenfalls an seinem Standpunkt fest. Er weist insbesondere noch darauf hin, dass die Anwendbarkeit der seinerzeitigen Rechtsprechung der Kantonalen Steuerrekurskommission vom Verwaltungsgericht bestätigt worden sei. Es würde somit gegen Treu und Glauben verstossen, wenn nun die Rechtsprechung innert derart kurzer Zeit geändert werden sollte. Dies gelte umso mehr, als es keine ernsthaften und sachlichen Gründe für eine solche Änderung gebe. In Frage käme also höchstens eine Anpassung durch eine Gesetzesänderung. Im Übrigen könne die fehlende gesetzliche Grundlage nicht auf dem Weg einer Lückenfüllung nachgebessert werden. Es liege weder eine echte noch eine sogenannte unechte Lücke vor.

E r w ä g u n g e n

1. a) Gemäss Art. 1 des Gesetzes vom 28. September 1993 über die Steuer zum Ausgleich der Verminderung des Kulturlandes (KVStG; SGF 635.6.1) erhebt der Staat eine Steuer, die dazu bestimmt ist, die Verminderung des Kulturlandes auszugleichen. Art. 2 KVStG sieht vor, dass der Ertrag der Steuer dem Fonds für Bodenverbesserungen überwiesen wird, dessen Verwendung sich nach den Artikeln 188 bis 192 des Gesetzes vom 30. Mai 1990 über die Bodenverbesserungen richtet. Die Steuer wird bei der Veräusserung von produktivem Boden erhoben, die eine Verminderung des Kulturlandes zur Folge hat. Wurde das Grundstück in den zwei Jahren vor seiner Veräusserung dem Kulturland entzogen, so wird die Steuer bei der Veräusserung erhoben, soweit sie nicht bereits vorher erhoben wurde (Art. 3 Abs. 1 und 2 KVStG). Gemäss Art. 5 Abs. 1 KVStG wird die Steuer vom Veräusserer geschuldet. Art. 8 KVStG sieht als Berechnungsgrundlage den Veräusserungspreis des Grundstücks vor, präzisiert jedoch: "Wurde kein Preis vereinbart oder entspricht dieser offensichtlich nicht dem Verkehrswert des Grundstücks, so wird die Steuer auf der Grundlage des Verkehrswertes berechnet." (Abs.1). Ist das Grundstück bei der Veräusserung bereits erschlossen oder bebaut, so werden die vom Veräusserer bezahlten Detailerschliessungskosten und die Baukosten vom Preis bzw. vom Verkehrswert des Grundstücks abgezogen (Abs. 2). Der Steuersatz beträgt 4 % (Art. 9 KVStG).

b) Bis Ende 1993 sah Art. 2 des Einführungsgesetzes vom 25. November 1952 zum Bundesgesetz über die Erhaltung des bäuerlichen Grundbesitzes (EGEGG) vor, dass der Kanton bei Veräusserungsgeschäften, die eine Verminderung des Kulturlandes zur Folge hatten, einen Ausgleichsbetrag von 4 % des Veräusserungspreises erhob. Zudem wurde in der Bestimmung ausdrücklich präzisiert, dass "mangels eines Verkaufspreises" der Verkehrswert der veräusserten Sache als Berechnungsgrundlage gelte. Der Ausgleichsbetrag wurde durch den Veräusserer geschuldet. Diese gesetzliche Regelung hatte sich in der Praxis als sehr lückenhaft erwiesen. Zudem führte sie - wie die Kantonale Steuerrekurskommission wiederholt betont hat - nicht selten zu stossenden Ergebnissen (vgl. etwa KRKE FR 1989 VI. A Nr. 8 Erw. 1).

Mit dem Ersatz dieser einzigen Bestimmung des EGEGG durch das 51 Artikel umfassende neue Gesetz vom 28. September 1993 wurden hauptsächlich formale Anpassungen vorgenommen. Unverändert blieben insbesondere die Definition der steuerpflichtigen Geschäfte und der Steuersatz (vgl. die Botschaft Nr. 111 zum Gesetzesentwurf über die Steuer zum Ausgleich der Verminderung des Kulturlandes, TGR 1993, S. 1570 ff. sowie die diesbezüglichen Beratungen, TGR 1993, S. 1821 ff.). Angesichts des erklärten gesetzgeberischen Willens, weitgehend den Ist-Zustand aufrechtzuerhalten, blieb daher - wie der Steuergerichtshof wiederholt festgestellt hat (vgl. z.B. FZR 2007, 125 Erw. 1b) - die frühere Rechtsprechung zu Art. 2 EGEGG grundsätzlich von Bedeutung.

2. a) Als Veräusserung gilt gemäss Art. 4 Abs. 1 KVStG allgemein jedes Rechtsgeschäft, das dem Erwerber das Eigentum oder einen Miteigentumsanteil an einem Grundstück überträgt. In Abs. 2 und 3 der Bestimmung werden verschiedene Rechtsgeschäfte ausdrücklich einer Veräusserung gleichgesetzt. Die Einräumung oder Abtretung eines Kaufsrechts wird darin jedoch nicht erwähnt.

b) In einem Grundsatzentscheid vom 6. Mai 1988 (KRKE FR 1988 VI. A Nr. 7) gelangte die Kantonale Steuerrekurskommission zum Schluss, dass weder die blossе Begründung noch die Abtretung eines Kaufsrechts an einem Grundstück eine Veräusserung im Sinne von Art. 2 EGEGG darstelle. Wesentlich sei in beiden Fällen, dass der Kaufvertrag erst mit der Erklärung des Berechtigten, sein Kaufsrecht ausüben zu wollen, perfekt werde. Vor der Ausübung des Gestaltungsrechts bleibe das Eigentum unverändert. Das Kaufsrecht sei nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts ein durch die Gestaltungserklärung des Berechtigten bedingter Kaufvertrag. Der Kaufrechtsvertrag begründe lediglich eine Anwartschaft des Berechtigten, deren Verwirklichung zwar von seinem Willen abhängе, aber noch ungewiss sei. Wenn der Berechtigte die Ausübungsfrist unbenützt verstreichen lasse, so bleibe die ursprüngliche Rechtslage bestehen und es komme zu keiner Verschiebung des Eigentums. Obwohl der Berechtigte durch die Abtretung seines Kaufsrechts wie ein rechtlicher Eigentümer zu seinem Nutzen über die Liegenschaft verfügen könne, handle es sich jedoch nicht um eine wirtschaftliche Übertragung, welche einer Veräusserung gleichzusetzen sei. Auch im Falle der Abtretung eines Kaufsrechts sei die Veräusserung der Liegenschaft im Sinne dieser Bestimmung erst verwirklicht, wenn das (abgetretene) Kaufsrecht ausgeübt werde.

Dementsprechend konnte im streitigen Fall der Ausgleichsbetrag vom Berechtigten, der sein Kaufsrecht abgetreten hatte, nicht erhoben werden. Steuerpflichtig war einzig der Veräusserer der Liegenschaft, und zwar aufgrund der Ausübung des Kaufsrechts. Dabei verwarf die Steuerrekurskommission den Standpunkt des Grundbuchverwalters, dass beim Veräusserer auch noch der Preis zu besteuern sei, den der Liegenschaftserwerber einem Dritten für die Abtretung des Kaufsrechts bezahlt hatte. Dies gelte selbst dann, wenn der zusätzlich zum Verkaufspreis entrichtete Preis für die Abtretung des Kaufsrechts den wirklichen Wert der veräusserten Liegenschaft zum Vorschein kommen lasse. Der Verkehrswert der veräusserten Liegenschaft komme als Berechnungsgrundlage nur in Frage, falls kein Verkaufspreis gegeben sei oder eine gemischte Schenkung vorliege. Beides treffe jedoch unter den gegebenen Umständen nicht zu. Im Übrigen sei die Situation mit jener eines sofortigen Weiterverkaufs vergleichbar. Diesfalls werde der Ausgleichsbetrag auch nur beim ersten Veräusserer und auf der Grundlage des Verkaufspreises erhoben; der vom Zweiterwerber bezahlte höhere Preis bleibe unberücksichtigt. Dem wäre im zu beurteilenden Fall auch so gewesen, wenn der Berechtigte zunächst sein Kaufsrecht ausgeübt und die Liegenschaft erst danach weiterveräussert hätte. Vorzubehalten seien immerhin die Fälle einer Steuerumgehung.

Dabei könne jedoch die Begründung und Abtretung eines Kaufsrechts, abgesehen von besonderen Umständen, nicht als ungewöhnliches Vorgehen betrachtet werden.

c) Entgegen der Ansicht der Vorinstanz besteht kein Anlass, von dieser Rechtsprechung abzuweichen. Dies gilt umso mehr, als das veröffentlichte Urteil der Steuerrekurskommission bei der Ausarbeitung des Entwurfs und beim Erlass des neuen Gesetzes im Jahr 1993 zur Genüge bekannt war. Nichtsdestoweniger hat der Gesetzgeber davon abgesehen, die Besteuerung des Kaufsrechts (Begründung, Abtretung und Ausübung) speziell zu regeln. Insofern liegt geradezu ein qualifiziertes Schweigen vor.

Unter diesen Umständen kann auch von einer zu füllenden - ob echten oder unechten - Lücke keine Rede sein. Abgesehen davon kann es angesichts der grossen Bedeutung des Legalitätsprinzips im Abgaberecht nicht angehen, auf dem Wege der richterlichen Lückenfüllung neue oder erhöhte steuerliche Belastungen einzuführen. Somit vermag die Vorinstanz mit ihrem Antrag, die Berechnungsgrundlage der Steuer bei Ausübung eines abgetretenen Kaufsrechts neu ohne Weiteres und in allen Fällen auch auf den Preis für die Abtretung des Kaufsrechts auszudehnen, nicht durchzudringen. Ein solche Besteuerung käme nur in Frage, falls die Auslegung der anwendbaren Gesetzesbestimmungen zu diesem Ergebnis führen sollte.

3. a) Im vorliegenden Fall ist also aufgrund der dargelegten Rechtslage davon auszugehen, dass der Beschwerdeführer nur für seinen Liegenschaftsverkauf, welcher mit der Ausübung des Kaufsrechts vollzogen worden ist, besteuert wird. Dabei ist grundsätzlich auf die Verhältnisse im Zeitpunkt der Veräusserung, welche ja gemäss Art. 3 KVStG das steuerpflichtige Geschäft darstellt, abzustellen. Beim Kaufsrecht kommt jedoch noch die Besonderheit dazu, dass zwischen der Einräumung und der Ausübung des Rechts ein mehr oder weniger langer Zeitraum verstreichen kann.

Entspricht der vereinbarte Preis offensichtlich nicht dem Verkehrswert, so ist die Steuer gemäss dem Wortlaut von Art. 8 Abs. 1 KVStG auf der Grundlage des Verkehrswerts zu berechnen. Aus den Materialien zu dieser Bestimmung (vgl. die Botschaft Nr. 111 zum Gesetzesentwurf über die Steuer zum Ausgleich der Verminderung des Kulturlandes, TGR 1993, S. 1570 ff., 1574 sowie die diskussionslose Annahme der Bestimmung anlässlich der Beratungen, TGR 1993, S. 2067 ff.) ergibt sich jedoch, dass der Gesetzgeber - trotz des geänderten Wortlautes - die bis anhin geltende Berechnungsgrundlage von Art. 2 Abs. 1 EGEKG übernehmen wollte. Dies wurde in der Botschaft ausdrücklich betont. Ergänzend wurde präzisiert, die Steuer werde auf der Grundlage des Verkehrswertes berechnet, wenn kein Preis vereinbart worden sei (z.B. bei einer Schenkung). Dies stimmt mit der früheren Rechtsprechung zu dieser Frage überein. Danach ist der Gesetzgeber für das alte Recht davon ausgegangen, dass der vereinbarte Verkaufspreis grundsätzlich dem zu besteuernenden Verkehrswert entspricht, sofern keine (allenfalls gemischte) gemischte Schenkung vorliegt (vgl. z.B. KRKE FR 1978-1986 VI. A Nr. 4 sowie 1988 VI. A Nr. 4) . Insofern ist also anzunehmen, dass der Gesetzgeber - trotz des Wortlautes von Art. 8 Abs. 1 KVStG - nach wie vor nicht systematisch einen objektivierten Verkehrswert besteuern wollte, sofern dieser klarerweise höher als der vereinbarte Kaufpreis sein sollte. Sonst wären die Parlamentarier mit dem Hinweis auf die unveränderte Berechnungsgrundlage in der Botschaft zum Gesetzesentwurf geradezu irreführt worden. Dementsprechend erscheint es zu kategorisch, wenn in einem unveröffentlichten Urteil vom 6. Juli 2007 (4F 2006 140) nur auf den "klaren Wortlaut" dieser Bestimmung abgestellt worden ist. Vielmehr muss nebst dem höheren

Verkehrswert noch eine der besonderen Situationen, vorliegen, von denen der Gesetzgeber beim Erlass der Bestimmung implizit ausgegangen ist.

Im Übrigen versteht sich hingegen von selbst, dass eine offensichtliche Differenz zwischen dem Verkehrswert und dem Kauf(rechts)preis ein wichtiges Indiz für das Vorliegen einer solchen besonderen Situation (gemischte Schenkung oder allenfalls verdeckte sonstige Gegenleistungen) darstellen kann.

b) Wie der Steuergerichtshof wiederholt - wenn auch in anderem Zusammenhang - festgestellt hat, entspricht der steuerlich massgebende Verkehrswert einer Liegenschaft dem (aktuellen) Marktwert. Dabei kann von einem rechtsgeschäftlich zustande gekommenen Preis abgewichen werden, wenn er nicht das Ergebnis des freien Marktes ist. Diesfalls gelangt, soweit möglich, die Vergleichsmethode zur Anwendung (vgl. insbesondere das Urteil vom 28. Mai 1999, FZR 1999, 155 ff.).

Im vorliegenden Fall lässt sich kaum bestreiten, dass der Gesamtpreis von 6'200'000 Franken, wie er am 4. Juni 2009 bei der Abtretung des Kaufrechts festgelegt worden ist, ein gewichtiges Indiz für den damaligen Verkehrswert der übertragenen Liegenschaften darstellt. Insofern erscheint der vorgängig für das Kaufrecht vereinbarte Preis von 4'091'304 Franken erstaunlich tief. Dies gilt umso mehr, als der Kaufrechtsvertrag vom 25. März 2006 und die verschiedenen späteren Zusätze ein Ganzes bilden, wobei erst am 7. April 2009, d.h. knapp zwei Monate vor der Abtretung des Kaufrechts, auf aktualisierten Grundlagen eine "Neue Bezeichnung des Kaufrechtsobjektes (Art. ggg und Art. hhh von E. _____)" und weitere wesentliche Vertragsanpassungen vorgenommen wurden. Somit drängt sich doch die Frage auf, ob der Beschwerdeführer bei der Einräumung des Kaufrechts den Marktwert wirklich bloss zu tief eingeschätzt hat. Dies wäre gegebenenfalls aufgrund der geltenden Regelung steuerlich hinzunehmen. Etwas Anderes gilt jedoch, wenn der dermassen tiefe Preis nicht im freien Markt, sondern aufgrund anderweitiger Geschäftsbeziehungen mit dem Kaufberechtigten oder Nahestehenden (z.B. Kompensation mit Gegengeschäften, usw.) oder im Rahmen einer gemischten Schenkung zustande gekommen wäre. Als weiteres Indiz dafür erscheint - nebst dem eklatanten Preisunterschied - die Tatsache, dass das Kaufrecht zwecks Sicherstellung von gewährten Geschäftskrediten eingeräumt worden ist. Daraus lässt sich schliessen, dass die Beteiligten möglicherweise nahestehende Personen sind und es stellt sich dementsprechend die Frage, ob z. B. ein allenfalls zu günstiger Preis im Rahmen anderweitiger Geschäfte kompensiert worden ist. Diesfalls wäre in Anwendung von Art. 8 Abs. 1 KVStG der Verkehrswert als Berechnungsgrundlage heranzuziehen.

Die Vorinstanz hat diese Aspekte, welche im Lichte von Art. Art. 8 Abs. 1 KVStG einer näheren Überprüfung bedürfen, nicht abgeklärt, da sie von einem falschen rechtlichen Konzept ausgegangen ist. Dabei hätten weitere Preisvergleiche und Befragungen wohl mehr Aufschluss geben können. Umgekehrt vermögen die vom Beschwerdeführer vorgebrachten Rechtfertigungen für die Preisdifferenz nicht ohne Weiters zu überzeugen. Dies gilt insbesondere für den Hinweis auf die Erschliessungskosten. In der Tat ist ja auch im Abtretungsvertrag vom 4. Juni 2009 weiterhin von unerschlossenem Bauland die Rede, wobei I. _____ insbesondere die Pflicht übernommen hat, die Erschliessung unter Berücksichtigung des Erschliessungsvertrages zwischen der Gemeinde E. _____ und A. _____ zu übernehmen. Unter diesen Umständen erscheint es angebracht, die Angelegenheit zwecks weiterer Abklärungen (Vorliegen einer der vom Gesetzgeber vorausgesetzten besonderen Situationen? Effektiver Verkehrswert der übertragenen

Liegenschaften, usw.) und neuem Entscheid im Sinne der Erwägungen an die Vorinstanz zurückzuweisen.

In diesem Sinne ist die Beschwerde teilweise gutzuheissen.

4. Dem Ausgang des Verfahrens entsprechend erscheint es gerechtfertigt, die Gerichts- und Parteikosten wettzuschlagen.

D e r S t e u e r g e r i c h t s h o f e r k e n n t :

I. Die Beschwerde wird teilweise gutgeheissen.

Der angefochtene Entscheid wird aufgehoben und die Angelegenheit zwecks neuem Entscheid im Sinne der Erwägungen an die Vorinstanz zurückgewiesen.

II. Die Gerichts- und Parteikosten werden wettgeschlagen. Der bezahlte Vorschuss (3'000 Franken) wird dem Beschwerdeführer zurückerstattet.

Gegen die betragsmässige Gleichsetzung der wettgeschlagenen Gerichts- und Parteikosten ist innert 30 Tagen die Einsprache an den Steuergerichtshof zulässig (Art. 148 VRG).

Givisiez, 4. November 2011/HCA/mha

Die Gerichtsschreiberin:

Der Präsident:

Zustellung.