



**POUVOIR JUDICIAIRE
GERICHTSBEHÖRDEN**

ETAT DE FRIBOURG
STAAT FREIBURG

**Tribunal cantonal TC
Kantonsgericht KG**

Augustinergasse 3, Postfach 1654, 1701 Freiburg

T +41 26 304 15 00, F +41 26 304 15 01
www.fr.ch/tc

604 2013 22

Urteil vom 25. August 2014

Steuergerichtshof

Besetzung	Präsident:	Marc Sugnaux
	Richter:	Anne-Sophie Peyraud, Hugo Casanova
	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; Bemessungsgrundlage	
	Beschwerde vom 11. März 2013 gegen den Einspracheentscheid vom 8. Februar 2013	

Sachverhalt

A. Mit Kaufsvertrag vom ... 2006 räumte der Beschwerdeführer 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 "F. _____ Sektor G. _____" bezeichnete Fläche von ca. 9'070 m²). Damit sollten Betriebskredite, welche die Kaufsrechtsberechtigte bzw. ihr Verwaltungsrat H. _____ 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. iii), 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 ... 2006", den die Parteien am ... 2006 unterzeichneten, wurde insbesondere noch die Liegenschaft Art. ddd des Grundbuchs der Gemeinde E. _____ näher umschrieben.

Aufgrund einer Neudefinition der F. _____ im Sektor G. _____ durch die Gemeinde E. _____ schlossen die Parteien dann am ... 2006 einen weiteren Zusatzvertrag ab. Darin wurde insbesondere das Kaufsrecht auf eine Fläche von 10'388 m² ausgedehnt (Preis: 4'130'000 Franken; aufgerundet 398 Franken pro m²). Zudem wurde bestimmt, dass das Kaufsrecht erst ausgeübt werden könne, wenn die entsprechenden Pläne und Detailbebauungsreglemente genehmigt seien.

Mit einem dritten "Zusatz zum Kaufsvertrag vom ... 2006" erfolgte schliesslich am ... 2009 eine "Neue Bezeichnung des Kaufsrechtsobjektes (Art. jjj und Art. kkk von E. _____)". Nach Erstellen der Teilungsverbale räumte der Beschwerdeführer nun der B. _____ AG ein Kaufsrecht an seinen neu gebildeten Grundstücken Nr. jjj (Fläche von 2'557 m²) und kkk (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 (rund 398 Franken pro m²) festgesetzt. Im Übrigen wurde 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 wurde 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 wurde 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 dem Beschwerdeführer) angepasst.

Kurz danach, am ... 2009, trat die B. _____ AG das Kaufsrecht an den Grundstücken Art. jji und kkk des Grundbuchs der Gemeinde E. _____ (unerschlossenes Bauland im Halte von insgesamt 10'290 m²) zum Preis von 2'108'696 Franken (aufgerundet 205 Franken pro m²) an L. _____ ab. Dieser Abtretungspreis ergab sich aus dem vereinbarten Landpreis von 6'200'000 Franken (aufgerundet 603 Franken pro m²) minus 4'091'304 Franken (Preis für die Ausübung des Kaufsrechts; rund 398 Franken pro m²). Zudem übernahm L. _____ die Pflicht, die Erschliessung der Vertragsobjekte unter Berücksichtigung des am ... 2008 zwischen der Gemeinde E. _____ und dem Beschwerdeführer 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 ... 2009 von L. _____ ausgeübt. Der entsprechende Grundbucheintrag des Eigentumsübergangs erfolgte am ... 2009.

B. Mit Verfügung vom ... 2010 erhob das Grundbuchamt des Seebezirks vom Beschwerdeführer 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. mmm; 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 der Beschwerdeführer, 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 ... 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. _____" (sic), die B. _____ AG und L. _____ auch in keiner Weise persönlich oder wirtschaftlich miteinander verbunden.

In rechtlicher Hinsicht legte der Beschwerdeführer 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 1988 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 der Beschwerdeführer 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 Kaufrechtsvertrag vereinbart werde, festzusetzen sei, oder ob zu diesem Preis noch jener für die Abtretung des Kaufrechts 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. ddd 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) Kaufrecht auf mehrere Jahre abgeschlossen wird, wies der Grundbuchverwalter darauf hin, dass eine Veränderung des Verkehrswertes zwischen der Verurkundung und dem Grundbucheintrag ohne Weiteres möglich sei. Wenn nun das Kaufrecht gegen Entgelt abgetreten werde, so werde für die Liegenschaftsübertragung letztlich ein höherer Gesamtkaufpreis bezahlt. Dementsprechend könne davon ausgegangen werden, dass die Gesamtheit der Leistungen (Kaufrechtspreis 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 Kaufrechts 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 Gerichtsent-

scheid insofern nicht relevant, als er vor 22 Jahren und noch unter der alten Gesetzgebung, in welcher die erwähnte Verjährungsfrist noch gefehlt habe, ergangen sei.

Im Übrigen bestritt 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. a) Mit Eingabe vom 20. August 2010 reichte der Beschwerdeführer, vertreten durch Fürsprecher und Notar Kurt Schwab, beim Kantonsgesetzgebung gegen den Einspracheentscheid Beschwerde ein mit dem Begehren, den angefochtenen Entscheid aufzuheben und als neue Berechnungsgrundlage den "Betrag gemäss Kaufsrechtsvertrag vom ... 2006 inkl. Zusätzen vom ... 2006, ... 2006 und ... 2009 von Fr. 4'091'304.- sowie die Abzüge von Fr. 305'098.50 zu berücksichtigen" (unter Kosten- und Entschädigungsfolge). Er hielt am bereits in seiner Einsprache geltend gemachten Standpunkt fest. Ergänzend fügte er insbesondere noch bei, der Steuergerichtshof habe die von ihm angerufene frühere Rechtsprechung der Kantonalen Rekurskommission in FZR 2007, 127 ff. bestätigt. Da das neue Gesetz keine besondere Bestimmung betreffend die Abtretung von Kaufsrechten 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.

Demgegenüber hielt auch der Grundbuchverwalter an seinem Standpunkt fest.

b) Mit Entscheid 604 2011 110 vom 4. November 2011 (veröffentlicht in FZR 2011, 242) hiess der Steuergerichtshof die Beschwerde teilweise gut.

Einerseits bestätigte er seine Rechtsprechung (Grundsatzentscheid vom 6. Mai 1988, KRKE FR 1988 VI. A Nr. 7), wonach die blossе Begründung und die Abtretung eines Kaufsrechts an einem Grundstück keine Veräusserung im Sinne von Art. 2 EGEGB darstellt. Steuerbar sei (einzig) die Veräusserung des Grundstücks, welche mit der Ausübung des Kaufsrechts realisiert werde. Somit könnten bei der Besteuerung nicht ohne Weiteres der Kaufpreis und das Entgelt für die Abtretung des Kaufsrechts an einen Dritten zusammengezählt werden. Vorzubehalten seien nur, aber immerhin die Fälle einer Steuerumgehung. Dabei könne jedoch die Begründung und Abtretung eines Kaufsrechts, abgesehen von besonderen Umständen, nicht als ungewöhnliches Vorgehen betrachtet werden.

Andererseits hielt der Steuergerichtshof fest, Art. 8 Abs. 1 KVStG sehe zwar vor, dass die Steuer auf der Grundlage des Verkehrswerts berechnet werde, wenn der vereinbarte Preis offensichtlich nicht dem Verkehrswert des Grundstücks entspreche. Trotz des Wortlautes dieser Bestimmung sei jedoch anzunehmen, dass der Gesetzgeber nicht systematisch einen objektivierten Verkehrswert habe besteuern wollen, sofern dieser klarerweise höher als der vereinbarte Kaufpreis sein sollte. Vielmehr müsse nebst dem höheren Verkehrswert noch eine der besonderen Situationen vorliegen, von denen der Gesetzgeber beim Erlass der Bestimmung implizit ausgegangen sei. Im Übrigen verstehe es 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 könne. Der steuerlich massgebende Verkehrswert einer Liegenschaft entspreche dem (aktuellen) Marktwert. Dabei könne von einem rechtsgeschäftlich zustande gekommenen Preis abgewichen werden, wenn er nicht das Ergebnis des freien Marktes sei. Diesfalls gelange, soweit

möglich, die Vergleichsmethode zur Anwendung (vgl. insbesondere das Urteil vom 28. Mai 1999, FZR 1999, 155 ff.).

Auf dieser Grundlage erachtete der Steuergerichtshof den angefochtenen Entscheid als unhaltbar. Gleichzeitig gelangte er jedoch zum Schluss, die Vorinstanz habe wesentliche Aspekte nicht näher geprüft, weil sie von einem falschen rechtlichen Konzept ausgegangen sei (vgl. Erw. 3b des Urteils). Demzufolge wurde die Angelegenheit zwecks weiterer Abklärungen und neuem Entscheid im Sinne der Erwägungen an die Vorinstanz zurückgewiesen.

D. Im Anschluss an diesen Rückweisungsentscheid wurde der Beschwerdeführer von der Vorinstanz aufgefordert, detaillierte Auskünfte über seine Geschäftsbeziehungen mit dem Kaufrechtsberechtigten (insbesondere Angaben zu den gewährten Betriebskrediten) zukommen zu lassen (vgl. das Schreiben vom 16. April 2013).

Schliesslich wurde die Einsprache gegen die Veranlagung vom ... 2010 mit Entscheid vom 8. Februar 2013 erneut abgewiesen.

E. Mit Eingabe vom 11. März 2013 reichte der Beschwerdeführer, weiterhin vertreten durch Fürsprecher und Notar Kurt Schwab, beim Kantonsgesicht gegen den neuen Einspracheentscheid Beschwerde ein. Er stellt wiederum das Begehren, den angefochtenen Entscheid aufzuheben und als neue Berechnungsgrundlage der Steuer den "Betrag gemäss Kaufrechtsvertrag vom ... 2006 inkl. Zusätzen vom ... 2006, ... 2006 und ... 2009 von Fr. 4'091'304.- sowie die Abzüge von Fr. 305'098.50 zu berücksichtigen" (unter Kosten- und Entschädigungsfolge).

Der mit Verfügung vom 14. März 2013 festgesetzte Kostenvorschuss von 3'000 Franken wurde fristgemäss bezahlt.

In seiner Beschwerdeantwort vom 7. Mai 2013 schliesst der Grundbuchverwalter auf Abweisung. Er begnügt sich mit einem Verweis auf den angefochtenen Entscheid und verzichtet ausdrücklich auf die Einreichung von Bemerkungen.

Auf die Begründung des angefochtenen Entscheides und die vom Beschwerdeführer erhobenen Rügen wird im Rahmen der nachfolgenden rechtlichen Erwägungen eingegangen.

Erwägungen

1. a) Im vorliegenden Fall ist aufgrund der bereits im ersten Urteil vom 4. November 2011 dargelegten Rechtslage davon auszugehen, dass der Beschwerdeführer einzig für seinen Liegenschaftsverkauf, welcher mit der Ausübung des Kaufrechts vollzogen worden ist, besteuert werden kann. Dabei kann vom vereinbarten Preis nur, aber immerhin dann abgewichen werden, wenn er nicht das Ergebnis des freien Marktes ist bzw. offensichtlich nicht dem Verkehrswert entspricht und sich zudem das Auseinanderklaffen dieser beiden Werte aus einer besonderen Situation ergibt (z.B. gemischte Schenkung oder allenfalls verdeckte sonstige Gegenleistungen). Diese Frage war nach dem Rückweisungsentscheid von der Vorinstanz noch zu klären und sie bildet allein Gegenstand des vorliegenden Beschwerdeverfahrens.

b) Zur Begründung ihres neuen Einspracheentscheides legt die Vorinstanz im Wesentlichen dar, der Beschwerdeführer habe sich offenbar stark verschuldet, als er im Jahre 1988 den Landwirtschaftsbetrieb in der Gemeinde E. _____ zum Preis von 2'800'000 Franken gekauft

habe. "Klassische" Geldgeber (insbesondere Banken) seien offensichtlich nicht (mehr) bereit gewesen, ihm Kredite zu gewähren. Diese seien dann von der Privatperson H._____ gewährt worden und die Darlehen hätten stetig zugenommen. Schliesslich seien die entsprechenden Forderungen von H._____ 's Firma, der B._____ AG, übernommen worden. Letztere habe auch ein Darlehen der Freiburger Kantonalbank in der Höhe von 950'000 Franken abgelöst. Ein Blick in die eingereichten Unterlagen zeige klar auf, in welchem Abhängigkeitsverhältnis der Beschwerdeführer gegenüber dem Kreditgeber gestanden habe. Aufgrund seiner Machtposition habe es sich der private Geldgeber erlauben können, einen unüblich hohen Zins zu verlangen (0.5 – 1 % höher als übliche Zinsen gemäss dem Schreiben vom 21. Juni 2012). Die Unterlagen liessen auch erkennen, dass sich die Schuld erhöht habe, weil der Beschwerdeführer nicht in der Lage gewesen sei, regelmässig seiner Zinspflicht nachzukommen. Das Schreiben vom 7. Mai 2004 (N._____ + Partner, Notare und Rechtsanwälte) gebe Aufschluss über die Ablösung eines Darlehens von 950'000 Franken durch die B._____ AG sowie die Übernahme der Forderung von 1'290'000 Franken, über welche H._____ in der Zwischenzeit gegenüber dem Beschwerdeführer verfügt habe. Die Zinsausstände hätten zum damaligen Zeitpunkt 19'020.85 Franken betragen. Im Schreiben vom 23. November 2005 habe der Beschwerdeführer selbst seine finanziellen Probleme erwähnt. Unter den gegebenen Umständen sei er praktisch gezwungen gewesen, ein Kaufrecht zu den vom Darlehensgeber diktierten Bedingungen zu akzeptieren. Der daraus resultierende Preis, welcher für das Kaufrecht eingesetzt worden sei, könne somit nicht als Ergebnis des freien Marktes interpretiert werden. Der Kaufrechtsnehmer habe seine Position aufgrund des Darlehensvertrages – und im Wissen, dass der Beschwerdeführer faktisch keine Kündigungsmöglichkeit gehabt habe – dazu verwendet, den Kaufpreis unter dem Verkehrswert festzulegen. Insofern sei in der vorliegenden Angelegenheit eine "besondere Situation" gegeben, wie sie im Urteil des Steuergerichtshofes vom 4. November 2011 auf Seite 9 erwähnt sei. Diese rechtfertige es, vom für das Kaufrecht vereinbarten Preis abzuweichen. Die Festsetzung der Berechnungsgrundlage auf 6'200'000 Franken sei naheliegend und brauche an dieser Stelle nicht näher begründet zu werden. Dieser Wert entspreche 602.52 Franken pro m². Der Beschwerdeführer selbst habe mehrfach Land in der gleichen Zone zu einem Preis von 700 Franken pro m² verkauft.

c) Demgegenüber bestreitet der Beschwerdeführer das Vorliegen einer "speziellen Situation".

Einerseits legt er dar, der Erwerb des Hofes im Jahre 1988 (zum Preis von ca. 2'800'000 Franken sei in normalem Masse durch damals übliche Bankkredite abgewickelt worden. Der Wechsel auf einen privaten Geldgeber sei erst viel später erfolgt. Dies sei im Wesentlichen aufgrund der Tatsache geschehen, dass die geplante Einzonung sich derart (über zehn Jahre) in die Länge gezogen habe, dass die finanzierende Bank das einzuzonende (formell in der Landwirtschaftszone gelegene) Land nicht mehr als genügende Sicherheit betrachtet und die Kredite gekündigt habe. Als privater Investor sei dann H._____ gefunden worden. Dieser sei sich der Situation bezüglich des Einzonungsverfahrens bewusst gewesen, habe aber darauf vertraut, dass sie raschmöglichst gelöst werden könne. Als Privatperson habe er bezüglich Sicherheiten keine Auflagen gehabt wie ein Bankinstitut, bei dem die Sicherheiten anders bewertet werden müssten. In der Folge seien mit H._____ durchaus gängige Darlehensverträge abgeschlossen worden, mit Zinssätzen, welche aufgrund der dazumal geltenden Referenzzinssätze der Freiburger Kantonalbank sowie der Zürcherischen Kantonalbank für Hypotheken nicht überrissen gewesen seien. Dass diese um ca. 0.5 - 1 % höher gewesen seien, komme daher, dass der Darlehensgeber zu diesem Zeitpunkt das Risiko getragen habe, dass das Land noch lange nicht eingezont werde und er somit während all dieser Zeit – wie vorher das Bankinstitut – keine genügende Sicherheit habe. Entgegen der irr-

tümlichen Ansicht der Vorinstanz könne die absolut moderate Erhöhung des Zinssatzes keineswegs als das Resultat der Machtposition und des Abhängigkeitsverhältnisses zwischen den Parteien interpretiert werden. Die leichte Erhöhung reflektiere lediglich die Umstände des Geschäftes und die Marktverhältnisse unter Privaten. Aufgrund der Unsicherheit der Landeinzonung, d.h. im Endergebnis der Qualität der Sicherheiten des Darlehens, wäre hier ein Risikoaufschlag von mindestens 3 - 5 % möglich und üblich gewesen.

Andererseits macht der Beschwerdeführer insbesondere geltend, es sei bereits im Jahre 2002 ein obligatorisches, limitiertes Vorkaufsrecht vereinbart worden, welches für 350 Franken pro m² hätte ausgeübt werden können. Dabei sei man von Erschliessungskosten von ca. 80 Franken pro m² ausgegangen, was einen sehr realistischen Preis von ca. 430 Franken pro m² ergebe. Ende 2005 sei dann aufgrund diverser Gespräche beschlossen worden, das obligatorisch vereinbarte Vorkaufsrecht in einen Kaufrechtsvertrag umzuwandeln, u.a. um den zwischenzeitlich aufgelaufenen Darlehensbetrag auch mit einem Kaufrecht zu sichern. Die Einzonung sei ja immer noch nicht erfolgt und diesbezüglich sei überhaupt keine verlässliche Auskunft von den Behörden erhältlich gewesen (Anfechtung der gesamten Ortsplanungsrevision bis vor Bundesgericht). Dieser Schritt sei auch in der Absicht erfolgt, dass der Kaufrechtsberechtigte das Land erwerben und der Beschwerdeführer so seine Schulden durch Verrechnung begleichen könne. Es sei beiden Parteien klar gewesen, dass diese Möglichkeit voraussichtlich realisiert werde, so dass es nicht nur um eine reine Absicherung des Darlehens, sondern vielmehr auch um eine Neugestaltung der Rechtspositionen gegangen sei. Der Beschwerdeführer habe immer beabsichtigt, das einzuzonende Land zu verkaufen, damit er seine Schulden aus der Finanzierung des Hofkaufes begleichen könne. Der schliesslich im Kaufrechtsvertrag von 2006 vereinbarte Preis von ca. 419 Franken pro m² (und nicht 307.60 Franken pro m², wie fälschlicherweise im Urteil vom 4. November 2011 angegeben) entspreche vollumfänglich dem bereits im Jahre 2002 vereinbarten Vorkaufspreis. Zu diesem Zeitpunkt seien noch keinerlei Anzeichen von der Finanzkrise zu sehen gewesen, welche zu einer Höherbewertung des Baulandes geführt hätten. Die allgemeine Höherbewertung des Baulandes in der Schweiz sei erst in der Zeit nach 2007 erfolgt (und erfolge heute immer noch). Zudem sei die Landeinzonung im Jahre 2006 (Zeitpunkt des Kaufrechtsvertragsabschlusses) immer noch nicht rechtskräftig gewesen. Diese Tatsache habe bei der Beurteilung der Festsetzung des Kaufpreises ebenfalls eine Rolle gespielt, da unerschlossenes, nicht rechtskräftig eingezontes Land, welches sich in einer bis vor Bundesgericht getragenen Ortplanung befinde, nun einmal nicht den gleichen Wert haben könne wie erschlossenes, rechtskräftig eingezontes Land. Die Änderungen, welche zwischen den Jahren 2006 (dem ersten Kaufrechtsvertrag) und 2009 (dem letzten Zusatz zum Kaufrechtsvertrag) gemacht worden seien, seien hauptsächlich technischer Natur und aufgrund der juristischen Gegebenheiten notwendig gewesen. Zu keinem Zeitpunkt seien neue Verhandlungen vorgesehen gewesen. So wird denn die Frage aufgeworfen, wieso der Kaufberechtigte, dem die zwischenzeitlich mit der Finanzkrise eingetretene Tendenz, in Sachwerte sprich Immobilien zu investieren, nun aufgrund ansteigender Preise zugute gekommen sei, mit einer signifikanten Änderung des ausgehandelten und notariell festgeschriebenen Preises hätte einverstanden sein sollen. Was im Jahre 2006 vereinbart worden sei, habe man auch später einhalten müssen. Es sei nachher nur noch um – von Beginn weg ausdrücklich vorbehaltene – Änderungen rein technischer Natur gegangen, welche vollzogen werden mussten, weil vorher keine Parzellen vorhanden gewesen und das Kaufrecht nur auf Flächen gewährt worden seien. Die konkreten Geometerverbale, welche die exakte Aufteilung der Parzellen beinhalteten, hätten erst ganz am Schluss aufgrund des rechtskräftigen Zonenplans angefertigt werden können.

Schliesslich bringt der Beschwerdeführer vor, die Weiterveräusserung des Landes zu einem besseren Preis sei nicht darauf zurückzuführen, dass er einen zu tiefen Preis vereinbart habe,

sondern auf die Tatsache, dass der Kaufrechtsberechtigte durch geschickte Verhandlung in der Krisenzeit einen Investor in Sachwerte gefunden habe, welcher bereit gewesen sei, einen entsprechenden Preis zu bezahlen. Letzterer liege nur um ca. einen Drittel höher als der im Jahre 2002 vereinbarte Vorkaufsrechtspreis von ca. 430 Franken pro m². Diese Preissteigerung sei daher bei den anhaltend steigenden Preisen in den letzten Jahren seit der Finanzkrise überhaupt keine Rechtfertigung für eine "andersartige", unübliche Situation zwischen den Parteien, welche eine andere als die vom Beschwerdeführer verlangte Einschätzung rechtfertigen würde. Es sei übrigens in den letzten Jahren wieder durchaus üblich geworden, dass Grundstücke für einen Drittel teurer verkauft werden. Von einem "eklatanten" Preisunterschied zwischen Kauf und Verkauf zu sprechen, treffe für die Region O. _____ in dieser Zeitperiode nicht zu. Die von der Vorinstanz im letzten Satz erwähnten Quadratmeterpreise von 700 Franken seien vom Beschwerdeführer allesamt nach dem Jahr 2009 realisiert worden, also nachdem die Einzonung endlich rechtskräftig geworden sei. Dieser Trend zu den Sachwerten habe sich bis zum heutigen Tage nicht mehr geändert und es sei die generelle Marktentwicklung mit der absolut aussergewöhnlichen Finanzkrise, welche die Preissteigerung in diesen wenigen Jahren von 2002/2006 bis 2009 bewirkt habe. In anderen Gebieten wie Zürich und Genf hätten sich die Preise in diesen gleichen Zeiträumen mehr als verdoppelt. Niemand käme dabei auf die Idee, zu sagen, der "Erstkäufer" hätte vor wenigen Jahren zu tief verkauft, sei gezwungen worden oder habe verschenkt.

d) Wie der Steuergerichtshof wiederholt dargelegt hat, stellt eine erhebliche, offensichtliche Differenz zwischen dem Verkehrswert (als aktuellem Marktpreis) und dem vereinbarten Kauf(rechts)preis allgemein ein wichtiges Indiz für das Vorliegen einer besonderen Situation, wie sie der Gesetzgeber im Auge hatte (gemischte Schenkung, verdeckte sonstige Gegenleistungen, usw.) dar. Dabei ist grundsätzlich auf die Verhältnisse im Zeitpunkt der Veräusserung, welche ja gemäss Art. 3 KVStG das steuerpflichtige Geschäft darstellt, abzustellen. Beim Kaufrecht kommt jedoch noch die Besonderheit dazu, dass zwischen der Einräumung (samt Preisbestimmung) und der Ausübung des Rechts ein mehr oder weniger langer Zeitraum verstreichen kann. Davon ausgehend wurde im Rückweisungsentscheid festgehalten, der vorgängig für das Kaufrecht vereinbarte Preis von 4'091'304 Franken erscheine gegenüber dem Gesamtpreis der Grundstücke, wie er am ... 2009 bei der Abtretung des Kaufrechts festgelegt worden ist (6'200'000 Franken), als erstaunlich tief. Insofern bedürfe die Angelegenheit noch näherer Abklärung, weshalb die Vorinstanz noch weiter zu instruieren und im Sinne der Erwägungen neu zu entscheiden hatte.

In diesem Zusammenhang sind auch die Regeln der Beweislastverteilung hervorzuheben: Da es sich um ein steuerbegründendes bzw. -erhöhendes Element handelt, obliegt der Steuerbehörde die Beweislast dafür, dass ein rechtsgeschäftlich zustande gekommener Preis nicht das Ergebnis des freien Marktes ist und besondere Gründe dafür bestehen, um subsidiär den Verkehrswert als Bemessungsgrundlage der Ausgleichsteuer heranzuziehen.

Die Vorinstanz begründet ihren neuen Entscheid damit, dass zwischen dem Beschwerdeführer und seinem Kreditgeber ein Abhängigkeitsverhältnis bestanden habe, welches es Letzterem ermöglicht habe, unüblich hohe Zinsen zu verlangen und den (zu tiefen) Preis für das Kaufrecht zu diktieren. Damit vermag sie jedoch nicht ohne Weiteres durchzudringen. Einerseits können die gegenüber den damaligen Referenzzinssätzen für Hypotheken (der Freiburger Kantonalbank sowie der Zürcherischen Kantonalbank) um 0.5 – 1 % erhöhten Darlehenszinsen keineswegs als unüblich bezeichnet werden. Da – wie die Vorinstanz selber festhält – der damals zunehmend stark verschuldete Beschwerdeführer unter den gegebenen Umständen (ungenügende Sicherheiten, fehlende Zahlung der laufenden Zinsen, Ungewissheit bezüglich der Zonenplanung) von den Banken keine Kredite mehr erhielt, erscheint es wirtschaftlich betrachtet völlig gerechtfertigt, dass

sich der neue Kreditgeber sozusagen als "Risikozuschlag" einen etwas höheren Zinssatz ausbedungen hat und schliesslich ein (Vor-)Kaufsrecht vorbehalten wollte. Aus den Unterlagen, welche der Beschwerdeführer im Rahmen der ergänzenden Instruktion durch die Vorinstanz eingereicht hat, ergibt sich insbesondere, dass bereits im (erneuerten) Darlehensvertrag vom ... 2002 vereinbart wurde: *"Bei einer Umzonung von Kulturland in Bauland wird dem Darlehensgeber für einen Zeitraum von 12 Monaten ein Vorkaufsrecht eingeräumt, das umgezonte Grundstück teilweise oder gesamthaft für einen Preis von max. Fr. 350.-- pro m² (unerschlossen) zu übernehmen."* Gemäss unbestrittener Darstellung des Beschwerdeführers entsprach dies – unter Berücksichtigung des Immobilienmarktes sowie der lange andauernden raumplanerischen Ungewissheiten – einem für den damaligen Zeitpunkt realistischen Quadratmeterpreis. Auf jeden Fall hat die Vorinstanz keine widersprechenden (zeitnahen) Vergleichszahlen vorgelegt, welche geradezu darauf schliessen liessen, dass ein wesentlich günstigerer Vorkaufspreis als eigentliche Gegenleistung für die Darlehensgewährung vereinbart worden ist. Insbesondere hat sie keineswegs substanziiert, geschweige denn belegt, wann der Beschwerdeführer selber mehrfach Land in der gleichen Zone zu einem Preis von 700 Franken pro m² verkauft haben soll. Gemäss unbestrittenen Angaben des Beschwerdeführers war dies erst nach dem Jahre 2009 der Fall.

Es leuchtet sodann ein, dass dieses limitierte Vorkaufsrecht des Jahres 2002 in der Folge Grundlage des mit Vertrag vom 25. März 2006 (ersatzweise) eingeräumten Kaufsrechts bildete. Zudem hat der Beschwerdeführer plausibel und wiederum unbestritten dargelegt, dass und warum es bei den späteren Vertragszusätzen nicht mehr um die eigentliche Aushandlung des Kaufsrechtspreises, sondern nur noch um notwendige Anpassungen "technischer Natur und aufgrund der juristischen Gegebenheiten" ging. Dabei ist allerdings nicht zu übersehen, dass der 2006 ausgehandelte Preis für das Kaufsrecht (419 Franken pro m²) entgegen der Darstellungsweise des Beschwerdeführers nicht mit jenem für limitierte das Vorkaufsrecht (350 Franken pro m²) übereinstimmt, da ja gemäss den unterzeichneten Bestimmungen in beiden Fällen unerschlossenes Bauland Vertragsgegenstand bildete. Wie dem auch sei, ist unter diesen Umständen für den Vergleich des vereinbarten Preises mit dem Marktwert nicht einfach auf die Verhältnisse im Jahre 2009, sondern auf die schrittweise Entwicklung in den Jahren 2002 und 2006 abzustellen. Diesbezüglich liegen jedoch dem Steuergerichtshof (wie bereits erwähnt) keine Vergleichszahlen vor. Dass der enorme Sprung des Gesamtpreises der Grundstücke auf 6'200'000 Franken (aufgerundet 603 Franken pro m²) im Jahre 2009 nach wie vor als aussergewöhnlich erscheint, vermag zwar – ebenso wie die Tatsache, dass der Vorkaufs- und Kaufsrechtspreis entgegen der Darstellung des Beschwerdeführers sehr wohl unter der Bedingung der Umzonierung und nicht bloss für Bauerwartungsland festgesetzt wurde – gewisse Zweifel aufrechterhalten. Dies genügt jedoch für sich allein noch nicht, um diesen Verkehrswert im Jahre 2009 beim Beschwerdeführer zu besteuern.

Unter den gegebenen Umständen kann es schliesslich auch nicht Aufgabe des Steuergerichtshofes sein, von Amtes wegen noch weitere Abklärungen vorzunehmen. Dies gilt umso mehr, als die Vorinstanz nicht die geringsten Beweise angeboten und ausdrücklich darauf verzichtet hat, zu den Ausführungen des Beschwerdeführers Stellung zu nehmen.

Somit ist zusammenfassend davon auszugehen, dass die Vorinstanz den ihr obliegenden Beweis von Tatsachen, welche die Besteuerung eines Verkehrswertes von 6'200'000 Franken (Landpreis, welcher bei der Abtretung des Kaufsrechts im Jahre 2009 vereinbart worden ist) zu rechtfertigen vermöchten, nicht erbracht hat. Demzufolge ist die Beschwerde gutzuheissen und die beantragte Besteuerung auf der Grundlage des vereinbarten Preises von 4'091'304 Franken vorzunehmen. Die vom Beschwerdeführer anscheinend teilweise übernommenen und von der Vorinstanz in Abzug gebrachten Erschliessungskosten sind unbestritten und bleiben somit unverändert.

2. a) Dem Ausgang des Verfahrens entsprechend (Art. 131 VRG) sowie in Anwendung von Art. 133 VRG sind keine Kosten zu erheben.

b) Gemäss Art. 137 Abs. 1 VRG spricht die (als letzte kantonale Instanz entscheidende) Verwaltungsjustizbehörde der im Beschwerdeverfahren obsiegenden Partei auf Gesuch grundsätzlich eine Entschädigung für die zur Wahrung ihrer Interessen entstandenen, notwendigen Kosten zu. Obsiegt eine Partei nur teilweise, so wird die Parteientschädigung verhältnismässig herabgesetzt. Die Parteientschädigung wird der oder den unterliegenden Parteien auferlegt und ist unmittelbar deren Anwalt geschuldet (vgl. Art. 141 VRG).

Gemäss Art. 140 VRG umfasst die Parteientschädigung einerseits die Kosten der Vertretung oder Verbeiständung und andererseits die übrigen Auslagen der Partei, insbesondere ihre Reisekosten. Die Entschädigung bleibt jedoch auf die zur Wahrung der Interessen entstandenen, notwendigen Kosten beschränkt (Art. 137 Abs. 1 VRG in fine). Der Betrag wird im Rahmen des dafür erlassenen Tarifs festgesetzt (vgl. Art. 146 und 147 Abs. 1 lit. b VRG). Art. 8 Tarif VJ sieht vor, dass das Honorar für die Vertretung oder die Verbeiständung einer Partei zwischen 200 und 10'000 Franken (seit 2011 anwendbare Fassung) festgesetzt wird. Bei besonders umfangreichen oder besonders komplizierten Angelegenheiten liegt der Höchstbetrag bei 40'000 Franken. Wer eine Parteientschädigung verlangt, muss der Behörde eine Zusammenstellung der ausgeführten Verrichtungen und wenn nötig die Belege für die Barauslagen zukommen lassen. Erhält die Behörde diese Zusammenstellung nicht, bevor der Entscheid getroffen wird, so setzt sie die Entschädigung von Amtes wegen und nach freiem Ermessen fest. Die Höhe des Honorars wird nach den gleichen Grundsätzen wie die Verwaltungsjustizgebühr festgesetzt, d.h. nach dem erforderlichen Zeit- und Arbeitsaufwand, der Wichtigkeit der Angelegenheit und bei vermögensrechtlichen Sachen nach dem betreffenden Streitwert (Art. 11 Abs. 1 und 2 des Tarifs). Die Barauslagen des Parteivertreters werden zu den Selbstkosten bzw. nach Pauschalansätzen für Fotokopien und Reiseentschädigung zurückerstattet (vgl. Art. 9 des Tarifs). Die Entschädigung für die übrigen Auslagen, welche insbesondere Reisekosten und den Ersatz eines allfälligen Erwerbsausfalles umfasst, ist "angemessen" festzusetzen (Art. 10 des Tarifs).

Im vorliegenden Fall hat der Vertreter des Beschwerdeführers keine Kostenliste eingereicht. Aufgrund der Akten erscheint es angemessen, den Betrag der Parteientschädigung ermessensweise auf 2'500 Franken, inkl. Auslagen, plus 8 % Mehrwertsteuer (200 Franken) festzusetzen.

Der Steuergerichtshof erkennt:

- I. Die Beschwerde wird gutgeheissen. Demzufolge wird der angefochtene Entscheid aufgehoben und die Bemessungsgrundlage für die Erhebung der streitigen Steuer zum Ausgleich der Verminderung von Kulturland neu auf 4'091'304 Franken (anstatt 6'200'000 Franken) festgesetzt, wovon noch der unbestrittene Abzug von 305'098.50 Franken vorzunehmen ist.
- II. Es werden keine Gerichtskosten erhoben. Der geleistete Kostenvorschuss im Betrag von 3'000 Franken wird dem Beschwerdeführer zurückerstattet.
- III. Dem Beschwerdeführer wird zu Lasten der Vorinstanz eine Parteientschädigung von 2'500 Franken, plus 8 % Mehrwertsteuer (d.h. total 2'700 Franken), zugesprochen, welche vom Staat Freiburg direkt an Rechtsanwalt Kurt Schwab zu bezahlen ist.

IV. Zustellung.

Gegen die Festsetzung der Höhe der Parteientschädigung ist innert 30 Tagen die Einsprache an die Behörde, die entschieden hat, zulässig, sofern nur dieser Teil des Entscheides angefochten wird (Art. 148 VRG).

Freiburg, 25. August 2014/hca

Präsident

Gerichtsschreiberin