

VERWALTUNGSGERICHT DES KANTONS FREIBURG

STEUERGERICHTSHOF

Entscheid vom 7. Juli 2006

In der Beschwerdesache **(4F 05 133)**

A., vertreten durch Rechtsanwalt B.,

Beschwerdeführer,

gegen

das **Grundbuchamt des Seebezirks**, Hallwylstrasse 12, 3280 Murten,

Beschwerdegegner,

betreffend

**Steuer zum Ausgleich der Verminderung des Kulturlandes
(Einspracheentscheid vom 7. Juni 2005)**

hat sich ergeben:

- A. Mit Schenkungsvertrag vom 28. Mai 2004 übertrug A. seinem Sohn die Liegenschaft Art. 8523 des Grundbuchs der Gemeinde Kerzers. Es handelt sich um ein unüberbautes Grundstück (Wiese; erschlossenes Bauland) im Halte von 948 m². Die Schenkung erfolgte unter der ausdrücklichen "Auflage, dass der Beschenkte auf dem Vertragsobjekt ein Einfamilienhaus für sich und seine Familie baut" (Ziff. B. 1 des Vertrages). Zudem wurde in Ziff. B. 12 des Vertrages präzisiert, dass der Schenker die Steuer zum Ausgleich der Kulturlandverminderung trägt. Dabei erklärten die Parteien im Hinblick auf die entsprechende Veranlagung, dass das Vertragsobjekt ihrer Ansicht nach einen Verkehrswert von 250 Franken pro m² hat. Schliesslich wurde der Schenkungsvertrag der Suspendivbedingung unterstellt, dass die zuständige Behörde gemäss Bundesgesetz über das bäuerliche Bodenrecht (BGBB) die Realteilung bewilligt (Ziff. C. 1 des Vertrages).
- B. Mit Verfügung vom 18. März 2005 (Rechnung Nr. ...) erhob das Grundbuchamt des Seebezirks von A. aufgrund der Schenkung eine Steuer zum Ausgleich der Verminderung des Kulturlandes im Betrag von 13'272 Franken (4 % des Verkehrswertes von 331'800 Franken). In einer "Bemerkung" zur Veranlagung wurde betont, die Berechnungsgrundlage sei "gemäss der Vergleichsmethode (Kaufpreis vergleichbarer Parzellen im Zeitraum 2001 - 2004)" auf 350 Franken pro m² festgesetzt worden.
- C. Gegen diese Veranlagung erhob A., vertreten durch seinen beschenkten Sohn, Rechtsanwalt B., am 18. April 2005 Einsprache mit dem hauptsächlichen Antrag, keine Steuer zu erheben. Eventuell beantragte er, bei der Berechnungsgrundlage von 331'800 Franken die bezahlten Detailerschliessungskosten anzurechnen und die Steuer im Umfang von 1'296.55 Franken herabzusetzen. Er machte zur Begründung des Hauptbegehrens insbesondere geltend, die freiburgische Steuer zum Ausgleich der Verminderung von Kulturland sei bundesrechtswidrig. Das BGBB enthalte nämlich im Gegensatz zum früher geltenden Bundesgesetz über die Erhaltung des bäuerlichen Grundbesitzes (EGG) keine Bestimmung mehr, welche es den Kantonen erlauben würde, eine Ersatzabgabe für die Verminderung des Kulturlandes zu erheben. Das Eventualbegehren begründete er mit einer Zusammenstellung (samt Belegen) der von ihm getragenen Detailerschliessungskosten.

Diese Einsprache wurde mit Entscheid vom 7. Juni 2005 insofern teilweise gutgeheissen, als ein Teil der geltend gemachten Erschliessungskosten in Abzug gebracht und die geschuldete Steuer auf 12'349.40 Franken herabgesetzt wurde. Zur Begründung legte der Grundbuchverwalter insbesondere dar, er sei an das geltende Gesetz gebunden, solange nicht eine höhere Gerichtsbehörde die freiburgische Regelung als bundesrechtswidrig erklärt habe. Daher könne er auf das Hauptbegehren nicht eintreten.

- D. Mit Eingabe vom 8. Juli 2005 reichte A., weiterhin vertreten durch Rechtsanwalt B., beim Verwaltungsgericht gegen den Einspracheentscheid Beschwerde ein mit dem Antrag, die angefochtene Rechnung aufzuheben und "festzustellen, dass im Zusammenhang mit der der Rechnung zu Grunde liegenden Schenkung keine Steuer zum Ausgleich der Verminderung des Kulturlandes geschuldet ist" (unter Kosten- und Entschädigungsfolge). Der Beschwerdeführer hält am in der Einsprache vertretenen Hauptstandpunkt fest, dass die freiburgische Gesetzgebung über die Erhebung der streitigen Steuer bundesrechtswidrig sei. Zudem erachtet er die Abgabe auch sonst als verfassungswidrig. Auf die näheren Ausführungen wird, soweit notwendig, im Rahmen der rechtlichen Erwägungen eingegangen.

In seiner Beschwerdeantwort vom 11. August 2005 stellt der Grundbuchverwalter fest, dass der Beschwerdeführer nur noch die Bundesrechtswidrigkeit des KVStG rüge, die Steuerberechnung als solche jedoch nicht mehr in Frage stelle. Im Übrigen verzichtete er auf die Einreichung von Gegenbemerkungen.

Der Steuergerichtshof zieht in Erwägung:

1. a) Mit dem Inkrafttreten des Bundesgesetzes vom 4. Oktober 1991 über das bäuerliche Bodenrecht (BGBB; SR 211.412.11) am 1. Januar 1994 wurde das Bundesgesetz vom 12. Juni 1951 über die Erhaltung des bäuerlichen Grundbesitzes (EGG) aufgehoben. Dessen Art. 5 hatte den Kantonen ausdrücklich die Möglichkeit vorbehalten, für Verminderungen des Kulturlandes bei Veräusserungsgeschäften Ersatz zu fordern (sei es durch die Indienststellung von Grund und Boden für die landwirtschaftliche Nutzung, sei es durch Geldbeiträge zu diesem Zweck oder zur Verbesserung von bereits landwirtschaftlich genutztem Boden).

Von dieser Möglichkeit hatte der Kanton Freiburg Gebrauch gemacht. So bestimmte Art. 2 des ebenfalls bis Ende 1993 anwendbaren Einführungsgesetzes zum Bundesgesetz über die Erhaltung des bäuerlichen Grundbesitzes (EGEGG), dass der Kanton bei Veräusserungsgeschäften, die eine Verminderung des Kulturlandes zur Folge haben, einen Ausgleichsbetrag von 4 % des Veräusserungspreises erhob. Mangels eines Verkaufspreises galt der Verkehrswert der veräusserten Sache als Grundlage. Dieser Betrag belief sich auf mindestens 10 Rappen pro m². Der Ausgleichsbetrag wurde durch den Veräusserer geschuldet. Diese gesetzliche Regelung erwies sich in der Praxis als sehr lückenhaft. 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).

- b) Da mit der Aufhebung des EGEKG die gesetzliche Grundlage des Ausgleichsbetrages für die Verminderung von Kulturland wegfiel, erliess der Grosse Rat des Kantons Freiburg am 28. September 1993 das Gesetz über die Steuer zum Ausgleich der Verminderung des Kulturlandes, welches am 1. Januar 1994 in Kraft getreten ist (KVStG; SGF 635.6.1). Mit dem Ersatz einer einzigen Bestimmung des EGEKG durch das 51 Artikel umfassende neue Gesetz 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, bleibt die frühere Rechtsprechung zu Art. 2 EGEKG grundsätzlich von Bedeutung.
2. Gemäss Art. 1 KVStG 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). Als Veräusserung gilt jedes Rechtsgeschäft, das dem Erwerber das Eigentum oder einen Miteigentumsanteil an einem Grundstück überträgt. Einer Veräusserung gleichgestellt wird insbesondere auch jedes Rechtsgeschäft, das die Änderung oder Aufhebung von Gesamteigentum bezweckt (Art. 4 Abs. 1 und 2 KVStG). Gemäss Art. 5 Abs. 1 KVStG wird die Steuer vom Veräusserer geschuldet. Art. 8 sieht als Berechnungsgrundlage den Veräusserungspreis des Grundstücks vor. Wurde kein Preis vereinbart oder entspricht er 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).
3. a) Der Beschwerdeführer macht in erster Linie (unter Berufung auf ein Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Graubünden vom 17. Juni 2003 sowie den diesbezüglichen Bundesgerichtsentscheid 2A.412/2003 vom 23. September 2003) geltend, die freiburgische Steuer zum Ausgleich der Verminderung des Kulturlandes verstosse - zumindest in denjenigen Fällen, in denen das Grundstück schenkungsweise übertragen werde - gegen den Grundsatz

der derogatorischen Kraft des Bundesrechts (Art. 49 Abs. 1 BV). Da mit dem Ersatz von Art. 2 EGEKG durch das 51 Artikel umfassende KVStG hauptsächlich formale Anpassungen vorgenommen seien, habe sich (im Lichte von BGE 97 I 344) an der Qualifikation der Steuer als Ersatzabgabe nichts geändert. Nachdem das EKG auf den 1. Januar 1994 durch das BGGB abgelöst worden sei, bestehe jedoch keine Bestimmung mehr, welche es den Kantonen erlauben würde, eine Ersatzabgabe für die Verminderung von Kulturland zu erheben. Die Pflicht der Eigentümer von Bauland, dieses weiterhin der landwirtschaftlichen Nutzung zur Verfügung zu halten, sei mit dieser Gesetzesänderung entfallen. Sie würde im Übrigen für Bauzonen auch dem eidgenössischen Raumplanungsgesetz (RPG) widersprechen. Gemäss Art. 15 RPG seien bundesrechtskonform ausgeschiedene Bauzonen dazu bestimmt, überbaut zu werden. Dem zwar ebenfalls gegebenen Ziel, genügend geeignetes Kulturland für die Landwirtschaft zu erhalten, trage das Gesetz auf andere Weise Rechnung, nämlich durch die Ausscheidung von Landwirtschaftszonen und Fruchtfolgeflächen. Unterstützt werde diese Zielsetzung auch durch das BGGB, welches grundsätzlich nur für Grundstücke ausserhalb der Bauzonen gelte. Da die Primärverpflichtung entfallen bzw. sogar bundesrechtswidrig sei, könnten die Kantone keine Ersatzabgabe zum Ausgleich der Verminderung des Kulturlandes mehr erheben.

- b) Gemäss Art. 10 Abs. 2 des Gesetzes vom 23. Mai 1991 über die Verwaltungsrechtspflege (VRG) überprüft die Behörde von Amtes wegen oder auf Antrag die Gültigkeit der auf den Einzelfall anwendbaren Vorschriften. Solche, die dem Bundesrecht, der Kantonsverfassung oder einem höherrangigen kantonalen Erlass widersprechen, wendet sie nicht an (Abs. 3). Eine untere Verwaltungsbehörde muss in einem erstinstanzlichen Verfahren oder einem Beschwerdeverfahren eine gesetzliche Bestimmung jedoch anwenden, ausser wenn diese offensichtlich rechtswidrig ist (Abs. 4). Im Lichte dieser Grundsätze leuchtet es ein, dass sich die Vorinstanz an die Bestimmungen des KVStG gebunden fühlte. Als letztinstanzliche kantonale Verwaltungsjustizbehörde hat der Steuergerichtshof hingegen die Bundesrechtskonformität und Verfassungsmässigkeit der freiburgischen Steuer zum Ausgleich der Verminderung des Kulturlandes nun eingehend zu prüfen, nachdem er die Frage in einem früheren Urteil vom 19. März 2004 (FZR 2004, 105 Erw. 3 c) noch offen lassen konnte.
- c) Der Grundsatz der derogatorischen Kraft des Bundesrechts nach Art. 49 Abs. 1 BV schliesst in Sachgebieten, welche die Bundesgesetzgebung abschliessend regelt, eine Rechtsetzung durch die Kantone aus. In Sachgebieten, die das Bundesrecht nicht abschliessend ordnet, dürfen die Kantone nur solche Vorschriften erlassen, die nicht gegen den Sinn und Geist des Bundesrechts verstossen und dessen Zweck nicht beeinträchtigen oder vereiteln. Der Grundsatz der derogatorischen Kraft des Bundesrechts kann auch unter der Herrschaft der neuen Bundesverfassung als verfassungsmässiges

Individualrecht angerufen werden (BGE 129 I 402 Erw. 2, 131 I 394 Erw. 3.2 sowie dort erwähnte Urteile).

Für die Abgrenzung der Rechtsetzungskompetenzen zwischen Bund und Kantonen ist nicht entscheidend, ob der eidgenössische Gesetzgeber ein "Gebiet" geregelt habe, sondern ob die vom kantonalen Gesetzgeber beanspruchte einzelne Rechtsfrage auf diesem Gebiet bundesrechtlich besetzt sei. Hat der Bundesgesetzgeber die vom kantonalen Gesetzgeber verfolgte Zielrichtung nicht selber schon (explizit oder implizit) mitbedacht, dann liegt insofern auch keine abschliessende Bundesregelung vor (WALTER KÄLIN / REGINA KIENER / MARKUS MÜLLER / PIERRE TSCHANNEN / AXEL TSCHENTSCHER, Die staatsrechtliche Rechtsprechung des Bundesgerichts in den Jahren 2004 und 2005, ZBJV 2005, 678 Ziff. 2.1).

- d) Gemäss Art. 3 BV sind die Kantone souverän, soweit ihre Souveränität nicht durch die Bundesverfassung beschränkt ist; sie üben alle Rechte aus, die nicht dem Bund übertragen sind. Zu den staatlichen Rechten, welche durch diese Bestimmung den Kantonen vorbehalten werden, gehört insbesondere auch die Steuerhoheit. Der Kanton kann sie ausüben, soweit er nicht darin durch ausdrückliche Vorschriften der Bundesverfassung oder durch allgemeine grundrechtliche Vorgaben beschränkt wird. Solche Einschränkungen können sich beziehen auf die Prävalenz der Bundessteuer oder auf die Handhabung der kantonalen Steuerhoheit, sei es im Allgemeinen, sei es hinsichtlich bestimmter Steuern. Alle diese Einschränkungen sind jedoch nicht derart, dass sie die Kantone in einer selbständigen Ausgestaltung ihrer Steuern wesentlich hindern würden. Eine Verankerung der Steuererhebung in der kantonalen Staatsverfassung ist nicht notwendig, sondern sie wird regelmässig der Gesetzgebung überlassen. Diese bestimmt die anwendbaren Steuerarten und nimmt ihre normative Regelung vor (ERNST BLUMENSTEIN / PETER LOCHER, System des schweizerischen Steuerrechts, 6. Aufl., Zürich 2002, S. 49).

Die Zuständigkeit, Kausalabgaben und Lenkungssteuern zu erheben, ergibt sich im Übrigen aus den jeweiligen Sachkompetenzen (vgl. PIERRE TSCHANNEN, Staatsrecht der Schweizerischen Eidgenossenschaft, Bern 2004, S. 292). Bezüglich der Befugnis zur Erhebung von Ersatzabgaben ist sodann zu präzisieren, dass Letztere sowohl in ihrem Bestand als auch ihrer Höhe nach von einer andern Pflicht abhängen, nämlich der primären Verpflichtung zu einer bestimmten Leistung (Naturallast). Diese ist je nach Sachgebiet im Bundesrecht oder im kantonalen Recht vorgesehen, was auch für die Abgabehoheit von Bedeutung sein kann.

4. a) Die Rechtsnatur des altrechtlichen Ausgleichsbetrages für die Verminderung des Kulturlandes wurde uneinheitlich beurteilt.

Das Verwaltungsgericht des Kantons Graubünden hat die in der dortigen Gesetzgebung vorgesehene Kulturlandverminderungsabgabe (sowohl unter dem alten als auch dem neuen kantonalen Recht) als Ersatzabgabe qualifiziert, welche eine Abgeltung für die Pflicht darstelle, ein landwirtschaftlich nutzbares Grundstück weiterhin für diese Nutzung zur Verfügung zu stellen. Ausgehend von der Feststellung, dass die entsprechende öffentlich-rechtliche Pflicht mit der Ablösung des EGG durch das BGGB entfallen sei, gelangte es zum Schluss, dass die Erhebung der Kulturlandverminderungsabgabe nach Art. 50^{bis} des kantonalen Meliorationsgesetzes verfassungs- und bundesrechtswidrig sei. Die Erhebung einer Ersatzabgabe setze nämlich eine gültige Primärverpflichtung voraus, deren Nichterfüllung abgegolten werden soll (Urteil vom 17. Juni 2003, PVG 2003, 147; vgl. dazu auch AGOSTINO PRIULI, Jüngste Praxisentwicklungen im bündnerischen Recht der Handänderungssteuer und der Kulturlandverminderungsabgabe, StR 2004, S. 172 ff. insbes. 181 ff.). Aus dem diesbezüglich gefällten Bundesgerichtsurteil 2A.412/2003 vom 23. September 2003 lässt sich insofern nichts Weiteres ableiten, als die Verwaltungsgerichtsbeschwerde als unzulässig betrachtet und auf die staatsrechtliche Beschwerde mangels Beschwerdelegitimation des Kantons Graubünden nicht eingetreten wurde.

Das Bundesgericht hatte sich insbesondere in drei veröffentlichten Entscheidungen mit dem altrechtlichen freiburgischen Ausgleichsbetrag für die Verminderung von Kulturland zu befassen. Zu einer Prüfung der Rechtsnatur gaben diese Fälle allerdings nicht Anlass. In BGE 97 I 344 ist in der Regeste von der "Ersatzabgabe für die Verminderung des Kulturlandes" die Rede, während dann in Erwägung 2b betont wird, der Gesetzgeber hätte "dû tout au moins désigner le contribuable, fixer le montant maximum de l'impôt et prévoir, le cas échéant, le principe et les modalités de la progression". Später sprach das Bundesgericht von einer "Ersatzabgabe" bzw. von der "Ausgleichsabgabe" (BGE 98 Ia 568, 99 Ia 567). In diesen Urteilen blieb jedoch unerwähnt, dass das Bundesgericht in einem weiteren - unveröffentlichten - Entscheid vom 19. Mai 1971 (A.177/70; gleiches Entscheiddatum wie BGE 97 I 344, auf den auch ausdrücklich verwiesen wurde) in Sachen SBB gegen den Kanton Freiburg den Ausgleichsbetrag ausdrücklich als Zwecksteuer ("impôt d'affectation") qualifiziert hatte.

In einem (späteren) Entscheid vom 4. Mai 1973 gelangte die damalige Kantonale Steuerrekurskommission zum Schluss, es handle sich um eine Objektsteuer, mit welcher der Gesetzgeber jene Grundstücksveräusserungen habe erfassen wollen, welche eine Verminderung des Kulturlandes zur Folge haben (Auszüge aus den wichtigsten Entscheidungen der Freiburger Steuerrekurskommission 1950 - 1973, Nr. 96). Diese Betrachtungsweise wurde in der Folge nie in Frage gestellt.

Für eine Ersatzabgabe kann in der Tat sprechen, dass Art. 5 Abs. 1 EGEGB noch postulierte, das landwirtschaftliche Areal solle nach Möglichkeit seinem Zweck erhalten bleiben. Gestützt darauf wurde dann in Abs. 2 der Be-

stimmung den Kantonen ausdrücklich die (vorne bereits erwähnte) Möglichkeit eingeräumt, für die Verminderung des Kulturlandes bei Veräusserungsgeschäften Ersatz zu fordern, sei es durch Indienststellung von Grund und Boden für die landwirtschaftliche Nutzung, sei es durch Geldbeträge zu diesem Zweck oder zur Verbesserung von bereits landwirtschaftlich genutztem Boden (vgl. dazu ARTHUR JOST, Handkommentar zum Bundesgesetz über die Erhaltung des bäuerlichen Grundbesitzes vom 12. Juni 1951, Bern 1953, N 1 ff. zu Art. 5). Damit dürfte jedoch die parallel dazu bestehende Kompetenz zur Erhebung einer eigentlichen Steuer im Zusammenhang mit der Verminderung von Kulturland kaum in Frage gestellt worden sein, sodass es schlussendlich auf die konkrete Ausgestaltung der kantonalrechtlichen Regelung ankommt. Dies wird durch die erwähnten Urteile, in denen (schon) der altrechtliche freiburgische Ausgleichsbetrag als Steuer qualifiziert worden ist, klar bestätigt.

- b) Heute wird der allfällige Realersatz bei Veräußerung von Kulturland weder in der eidgenössischen noch in der kantonalen Gesetzgebung erwähnt. Insofern ist einzuräumen, dass nicht mehr von einer entsprechenden Primärpflicht (Naturallast) gesprochen werden kann, welche durch eine eigentliche Ersatzabgabe abzugelten wäre. Hingegen lässt sich allein aus der Tatsache, dass das BGGB - im Gegensatz zum EGG - sich nicht mehr explizit über die Zulässigkeit einer kantonalen Abgabe für die Verminderung von Kulturland ausspricht, nicht folgern, entsprechende kantonale Angaben seien nun generell ausgeschlossen. Es ist vielmehr davon auszugehen, dass die Kantone nach Massgabe der verfassungsrechtlichen Schranken - in Ausübung der ihnen gemäss Art. 3 BV originär zukommenden Steuerhoheit, unter Vorbehalt der Steuerkompetenzen des Bundes (Art. 134 BV) und unter Beachtung der verfassungsmässigen Rechte und Grundsätze (Art. 127 BV sowie insbesondere Art. 8 BV) - in diesem Bereich weiterhin Abgaben oder Steuern erheben dürfen (vgl. zur analogen Situation bezüglich der Zulässigkeit kantonalen Gewerbesteuern BGE 128 I 102 Erw. 5). Dies gilt umso mehr, als in der Botschaft zum BGGB (BBl. 140 III 953 ff.) über den Grund der Aufhebung von Art. 5 EGG kein Wort verloren wird. Es darf ja wohl angenommen werden, dass der Bundesgesetzgeber in irgendeiner Form darauf hingewiesen hätte, wenn er in diesem Bereich in die grundsätzliche Steuer- und Abgabehoheit der Kantone hätte eingreifen wollen. Für die in diesem Punkt unangetastete Besteuerungskompetenz der Kantone spricht schliesslich auch die Tatsache, dass diese in Art. 5 des Bundesgesetzes (vom 22. Juni 1979) über die Raumplanung (RPG; SR 700) ausdrücklich beauftragt werden, Bestimmungen zu erlassen über den Ausgleich erheblicher Vor- und Nachteile, die durch Planungen nach diesem Gesetz entstehen (so genannte Mehrwertabschöpfung; vgl. dazu HANS PETER KOCHER, Landwirtschaft in der Bauzone, Diss. ZH 1993, S. 68). Zudem sieht ja nun Art. 12 Abs. 2 lit. c des Bundesgesetzes (vom 14. Dezember 1990) über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG) als eine von verschiedenen entsprechenden Möglichkeiten vor, dass die Kantone

auch die ohne Veräusserung erzielten Planungsmehrwerte im Sinne des Raumplanungsgesetzes der Grundstückgewinnsteuerpflicht unterstellen können. Da die Verminderung von Kulturland logischerweise mit Planungsmassnahmen und Umzonierungen verbunden ist, wäre es ja durchaus auch denkbar, eine öffentliche Abgabe für die Verminderung von Kulturland gesetzgeberisch in diesen besonderen Rahmen einzuordnen (zur besonderen Rechtsnatur der Mehrwertabgaben siehe BGer 13.6.2000, StR 2000, 561 Erw. 5). Auf jeden Fall stellen diese Vorschriften klare Indizien dar für die grundsätzliche gesetzgeberische Freiheit der Kantone, in diesem Bereich in irgendeiner Form Abgaben oder Steuern zu erheben. Im Übrigen ist nicht einzusehen, inwiefern allenfalls eine als Steuer ausgestaltete Abgabe zum Vornherein dazu führen sollte, das Bundesrecht (bäuerliches Bodenrecht) zu vereiteln.

- c) Im vorliegenden Fall ist nicht mehr der altrechtliche Ausgleichsbetrag zu beurteilen, so dass dessen Rechtsnatur nicht nochmals zu überprüfen ist. Streitig ist ja vielmehr die neue Abgabe nach dem KVStG. Diesbezüglich kann kein Zweifel darüber bestehen, dass es sich gemäss dem klar erkennbaren Willen des Gesetzgebers um eine Steuer handelt. Dies ergibt sich sowohl aus dem klaren Wortlaut des Gesetzes als auch aus den Materialien (vgl. die Ausführungen in der Botschaft und in den Gesetzesberatungen, wo wiederholt ausdrücklich auf den Steuercharakter hingewiesen und betont wurde, der Ausdruck "Steuer" anstatt "Ausgleichsbetrag" entspreche "der steuerrechtlichen Realität besser" ["la taxe en vigueur devient... un impôt"]; TGR 1993, S. 1572 ff. und 1821 ff.). Daran ändert auch die Tatsache nichts, dass erwähnt wurde, man wolle weitgehend das bestehende System übernehmen. Dies geschah offensichtlich im Vertrauen darauf, dass der Ausgleichsbetrag sowohl vom Bundesgericht (vgl. den Hinweis in der Botschaft [TGR 1993, 1572] auf den unveröffentlichten Bundesgerichtsentscheid vom 19. Mai 1971 in Sachen SBB gegen den Kanton Freiburg) als auch von der Kantonalen Steuerrekurskommission als Steuer qualifiziert worden war. Auf jeden Fall kam auch der ausdrückliche Wille zum Ausdruck, eine neue, genügende gesetzliche Grundlage zuschaffen. In der völlig eigenständigen kantonalen Gesetzgebung ist ja nun von einem Realersatz nicht mehr die Rede. Schliesslich entspricht die Abgabe auch ihrer gesetzlichen Ausgestaltung nach einer eigentlichen Steuer, wobei sie - nebst anderen Mitteln - der Finanzierung der Bodenverbesserungen und mithin einer kantonalen Aufgabe dient. In diesem zentralen Punkt unterscheidet sich die Situation im Kanton Freiburg auch klar von jener im Kanton Graubünden, hat doch dort der kantonale Gesetzgeber auch bei der Gesetzesrevision nach der Ablösung des EGG selber ausdrücklich am bereits früher deklarierten Charakter des Ausgleichsbetrages als Ersatzabgabe festgehalten (vgl. auch PRIULI, a.a.O. S. 181).

Handelt es sich somit bei der streitigen Abgabe um eine (Zweck-)Steuer, so ist die entsprechende Gesetzgebungskompetenz des Kantons zu bejahen.

Zudem wird damit keineswegs Bundesprivatrecht vereitelt. Demzufolge erweist sich die Rüge eines Verstosses gegen die derogatorische Kraft des Bundesrechts als unbegründet.

5. a) Für den Fall, dass man die Kulturlandverminderungsabgabe als Steuer betrachtet, ist der Beschwerdeführer - wiederum unter Berufung auf das bereits erwähnte Urteil des Verwaltungsgericht des Kantons Graubünden - der Ansicht, diese sei auch aus andern Gründen verfassungswidrig. Zweck der Steuer sei es nicht, der Kulturlandverminderung entgegenzuwirken, sondern Mittel zu beschaffen für landwirtschaftliche und rebbauliche Bodenverbesserungen. Bei der Entfremdung von (als Bauland eingezontem) Kulturland handle es sich vielmehr um den steuerauslösenden Tatbestand, also um das Steuerobjekt. Diese Auswahl des Steuerobjektes bewirke, dass vorliegend als Subjekte der Abgabe einzig Personen herangezogen würden, welche Land veräussern, das in der Folge nicht mehr als Kulturland genutzt werden könne. Eine solche Begrenzung der möglichen Steuersubjekte auf diese Gruppe verstosse gegen die Grundsätze der Allgemeinheit der Besteuerung sowie der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit (Art. 127 Abs. 2 BV und Art. 81 Abs. 2 KV). Dies gelte umso mehr, als es sich bei der landwirtschaftlichen Strukturpolitik bzw. der Bodenverbesserung um eine allgemeine Aufgabe von Bund und Kantonen handle. Ein objektiver Grund, ausgerechnet von dieser Bevölkerungsgruppe eine Sondersteuer für die Erhaltung und Förderung der Landwirtschaft zu erheben, sei nicht ersichtlich. Zwischen den ihr Land verkaufenden Grundeigentümern und der zu erfüllenden Staatsaufgabe bestehe kein engerer Zusammenhang als zwischen dem genannten Staatsziel und fast jeder beliebigen anderen Bevölkerungsgruppe, seien es beispielsweise die Konsumenten, die Gewerbetreibenden oder die Bauwirtschaft. Insofern erscheine die Auswahl des Steuersubjekts auch als willkürlich. Schliesslich sei im vorliegenden Fall von besonderer Bedeutung, dass es sich beim besteuerten Vorgang um eine Schenkung und nicht um einen Verkauf gehandelt habe. Bei einem solchen Vorgang ziehe das Steuersubjekt keinen geldwerten Vorteil aus der Veräusserung.

Im abgerufenen Urteil (PVG 2003, 147) ist das Verwaltungsgericht des Kantons Graubünden subsidiär zum Schluss gelangt, die Kulturlandverminderungsabgabe lasse sich nicht durch eine verfassungskonforme Auslegung in eine zulässige Zwecksteuer umdeuten. Seines Erachtens ist eine reine Zwecksteuer - im Gegensatz etwa zu einer Kostenanlastungssteuer - grundsätzlich der Allgemeinheit aufzuerlegen. Mit dem Gebot, die "allgemeinen" öffentlichen Aufgaben von der Gesamtheit der Staatsangehörigen finanzieren zu lassen, werde ausgeschlossen, dass der Gesetzgeber einer begrenzten Gruppe von Bürgern Ausgaben auferlegen könne, welche die Gesamtheit der Bevölkerung betreffen. Etwas Anderes gelte nur, wenn dieser Gruppe ein besonderer wirtschaftlicher Vorteil erwachse oder wenn sonst objektive und vernünftige Gründe bestünden, um sie zu belasten. Dies treffe bei der Mittelbeschaffung für landwirtschaftliche Strukturverbesserungen nicht

zu. Landwirtschaftliche Strukturpolitik sei eine allgemeine Staatsaufgabe des Bundes und der Kantone. Ein objektiver Grund für die streitige Besteuerung sei daher nicht ersichtlich.

- b) Gemäss Art. 127 Abs. 2 BV sind insbesondere die Grundsätze der Allgemeinheit und der Gleichmässigkeit der Besteuerung sowie der Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit zu beachten, soweit es die Art der Steuer zulässt. Eine entsprechende Regelung ist nun auch in Art. 81 Abs. 2 der Verfassung des Kantons Freiburg vom 16. Mai 2004 vorgesehen (für das alte Recht vgl. Art. 15 Abs. 1 der bis Ende 2004 anwendbaren Staatsverfassung des Kantons Freiburg vom 7. Mai 1857, aKV). Es handelt sich bei diesen Vorschriften um Konkretisierungen des Grundsatzes der Rechtsgleichheit (Art. 8 BV und Art. 9 Abs. 1 KV; für das alte Recht vgl. Art. 9 aKV).

Mit dem Passus "soweit es die Art der Steuer zulässt" in Art. 127 Abs. 2 BV wird zum Ausdruck gebracht, dass diese Grundsätze auf die direkten Steuern zugeschnitten sind (vgl. BGE 128 I 155 Erw. 2.1). Insofern kommt das Gebot der Allgemeinheit der Steuer, gemäss dem die Steuerpflichtigen nach Massgabe der ihnen zur Verfügung stehenden Mittel gleichmässig belastet werden sollen (BGE 128 I 155 E. 2.1 mit Hinweisen), nicht bei allen öffentlichen Abgaben und Steuern gleich zum Tragen.

Ein Erlass verstösst gegen das Willkürverbot (Art. 9 BV und Art. 10 KV), wenn er sich nicht auf ernsthafte sachliche Gründe stützen lässt oder sinn- und zwecklos ist. Er verletzt das Gebot der Rechtsgleichheit, wenn er rechtliche Unterscheidungen trifft, für die ein vernünftiger Grund in den zu regelnden Verhältnissen nicht ersichtlich ist, oder Unterscheidungen unterlässt, die sich aufgrund der Verhältnisse aufdrängen. Die Rechtsgleichheit ist insbesondere verletzt, wenn Gleiches nicht nach Massgabe seiner Gleichheit gleich oder Ungleiches nicht nach Massgabe seiner Ungleichheit ungleich behandelt wird (BGE 128 I 295 E. 7b mit Hinweisen). Der Steuergesetzgeber hat aber innert den Schranken der Verfassung weitgehende Gestaltungsfreiheit. Die Rechtsgleichheit ist nicht schon verletzt, wenn der Gesetzgeber Lösungen trifft, die nicht in jeder Hinsicht einem bestimmten juristischen, wirtschaftlichen oder finanzwissenschaftlichen System folgen (BGE 126 I 76 E. 2a mit Hinweisen). Die gesetzliche Regelung darf nicht in genereller Weise zu einer wesentlich stärkeren Belastung oder systematischen Benachteiligung bestimmter Gruppen von Steuerpflichtigen führen (BGE 128 I 240 E. 2.3; 126 I 76 E. 2a). Zulässig sind hingegen besondere Steuern für bestimmte Personengruppen, die zu bestimmten Aufwendungen des Gemeinwesens eine nähere Beziehung haben als die Gesamtheit der Steuerpflichtigen; vorausgesetzt ist, dass sachlich haltbare Gründe bestehen, die betreffenden staatlichen Aufwendungen der erfassten Personengruppe anzulasten (BGE 128 I 102 E. 6b, 155 E. 2.2; 124 I 289 E. 3b; 122 I 305 E. 6a).

- c) Mit der angefochtenen freiburgischen Steuer zum Ausgleich der Verminderung des Kulturlandes wird die kantonale Aufgabe der Bodenverbesserungen für landwirtschaftliche und forstwirtschaftliche Grundstücke mitfinanziert. Insofern kann man also von einer Zwecksteuer sprechen. Dass diese Steuer grundsätzlich bei den Veräusserungen von produktivem Boden, die eine Verminderung des Kulturlandes zur Folge haben, erscheint insofern als vertretbar, als damit jene Grundeigentümer getroffen werden, welche von der Zweckentfremdung finanziell erheblich profitieren. In diesem Punkt kann man durchaus von einer gewissen Mehrwertabschöpfung sprechen. Sofern (wie vorliegend) eine genügende gesetzliche Grundlage besteht, spielt es dabei keine Rolle, ob der Kanton eine eigentliche Mehrwertabgabe besonderer Natur oder eine Zwecksteuer erhebt. Die Tatsache, dass der veräussernde Grundeigentümer den finanziellen Vorteil aus der Verminderung des Kulturlandes zieht, rechtfertigt auch eine entsprechend ausgestaltete Zwecksteuer, um zumindest teilweise Bodenverbesserungen für die bessere Bewirtschaftung des verbleibenden Kulturlandes mitzufinanzieren. Angesichts des bescheidenen Satzes von 4 % ist auch nicht zu beanstanden, dass diese Steuer zusätzlich zur Grundstückgewinnsteuer erhoben wird, mit welcher sämtliche (privaten) Gewinne aus der Veräusserung von Grundstücken belastet werden (wobei die bezahlte Ausgleichsteuer bei der Gewinnberechnung in Abzug gebracht wird). Diese Zusatzbelastung wird allein schon durch die Tatsache gerechtfertigt, dass die Zweckentfremdung von Landwirtschaftsland einen äusserst schwerwiegenden Eingriff in die Bodenverhältnisse darstellt und, relativ betrachtet, für den Grundeigentümer meistens besonders hohe Planungsmehrwerte schafft. Insofern erweist sich - entgegen der Ansicht des Verwaltungsgerichts des Kantons Graubünden, welches diesen Aspekt nicht erwähnt hat - die Rüge der Verfassungswidrigkeit nach Meinung des hiesigen Steuergerichtshofes als unbegründet.
- d) Nicht durchzudringen vermag der Beschwerdeführer auch mit dem Hinweis auf die Tatsache, dass das Grundstück schenkungsweise übertragen worden ist. Dies ändert nämlich nichts daran, dass der geschaffene Planungsmehrwert mit der Veräusserung, welche eine Verminderung des Kulturlandes zur Folge hat, realisiert worden ist.
- e) Die übrigen gesetzlichen Voraussetzungen der Besteuerung werden - offensichtlich zu Recht - nicht bestritten, sodass darauf nicht näher einzugehen ist.

401.2.1; 401.4; 401.11; 401.17; 413