



**POUVOIR JUDICIAIRE  
GERICHTSBEHÖRDEN**

ETAT DE FRIBOURG  
STAAT FREIBURG

**Tribunal cantonal TC  
Kantonsgericht KG**

Augustinergasse 3, Postfach 630, 1701 Freiburg

T +41 26 304 15 00

[www.fr.ch/tc](http://www.fr.ch/tc)

604 2025 12

604 2025 13

## **Urteil vom 18. September 2025**

### **Steuergerichtshof**

#### **Besetzung**

Präsident:

Marc Sugnaux

Richterinnen:

Dina Beti, Daniela Kiener

Gerichtsschreiber-Berichterstatler:

Timothy Schertenleib

#### **Parteien**

**A.**\_\_\_\_\_, z. Hd. **B.**\_\_\_\_\_, **Beschwerdeführerin**, vertreten durch Fürsprecher Beat Marfurt

gegen

**KANTONALE STEUERVERWALTUNG, Vorinstanz**

#### **Gegenstand**

Mehrwertabgabe infolge Planungsmassnahmen – Vergleichsmethode

Beschwerde vom 10. Februar 2025 gegen den Einspracheentscheid vom 9. Januar 2025 (ccc) (604 2025 12)

Beschwerde vom 10. Februar 2025 gegen den Einspracheentscheid vom 9. Januar 2025 (ddd) (604 2025 13)

## Sachverhalt

A. Die Gemeinde E.\_\_\_\_\_ (nachfolgend: Gemeinde) legte mit Publikation in den Amtsblättern Nr. 23 vom 6. Juni 2008, Nr. 44 vom 30. Oktober 2009, Nr. 25 vom 24. Juni 2011, Nr. 35 vom 31. August 2012 und Nr. 10 vom 8. März 2013 die Gesamtrevision der Ortsplanung öffentlich auf. Im Rahmen dieser Gesamtrevision erliess die Gemeinde auch einen neuen Zonennutzungsplan. Dieser sah unter anderem die Einzonung der Parzelle Art. fff und eines Teils der Parzelle Art. ggg des Grundbuches der Gemeinde E.\_\_\_\_\_ in die Wohnzone niederer Dichte vor.

Mit Entscheid vom 22. Juli 2015 teilgenehmigte die Raumplanungs-, Umwelt- und Baudirektion (nachfolgend: RUBD; seit dem 1. Februar 2022: Direktion für Raumentwicklung, Infrastruktur, Mobilität und Umwelt [RIMU]) die Gesamtrevision der Ortsplanung, mit einzelnen Vorbehalten. Namentlich lehnte sie die Genehmigung der Einzonung der Parzelle Art. fff und eines Teils der Parzelle Art. ggg ab.

Die Gemeinde nahm in der Folge Anpassungen an der Ortsplanung vor und legte die veränderten Planunterlagen mit Publikation in den Amtsblättern Nr. 47 vom 25. November 2016 und Nr. 8 vom 23. Februar 2018 öffentlich auf. Im Zonennutzungsplan sah die Gemeinde nunmehr vor, die Parzelle Art. fff und einen Teil der Parzelle Art. ggg in die Wohnzone mittlerer Dichte einzuzonen.

Die RUBD teilgenehmigte die vorgelegte Ortsplanung mit Entscheid vom 19. Februar 2020, so insbesondere auch die Einzonung der vorerwähnten Grundstücke in die Wohnzone mittlerer Dichte.

B. Mit Schreiben vom 29. September 2022 informierte die RUBD die damalige Eigentümerin der Parzellen Art. fff und ggg, die A.\_\_\_\_\_ (nachfolgend: Erbgemeinschaft oder Beschwerdeführerin), bestehend aus B.\_\_\_\_\_, H.\_\_\_\_\_, I.\_\_\_\_\_, J.\_\_\_\_\_ und K.\_\_\_\_\_, dass die Einzonung einer Fläche von 560m<sup>2</sup> von Art. fff und einer solchen von 4'856m<sup>2</sup> von Art. ggg der Mehrwertabgabe unterstellt und eine Anmerkung dieser Abgabe in das Grundbuch einzutragen sei. Sie orientierte die Erbgemeinschaft zudem darüber, dass alle Veranlagungsentscheide und Rechnungsstellungen zur Mehrwertabgabe aufgrund laufender Gesetzesänderungen ausgesetzt seien.

C. Mit partiellem Erbteilungsvertrag vom 21. März 2024 übertrugen H.\_\_\_\_\_, I.\_\_\_\_\_, J.\_\_\_\_\_ und K.\_\_\_\_\_ die Parzellen Art. fff und ggg an B.\_\_\_\_\_ zu Alleineigentum.

D. Die kantonale Steuerverwaltung (nachfolgend: Steuerverwaltung bzw. Vorinstanz) erhob von der Erbgemeinschaft mit Verfügungen vom 30. Oktober 2024 eine Mehrwertabgabe über CHF 651'092.- (Parzelle Art. ggg; Verfahrensnummer ccc) bzw. CHF 75'309.- (Parzelle Art. fff; Verfahrensnummer ddd), die bei Verkauf der Liegenschaft oder innert 6 Monaten nach Erhalt einer Baubewilligung fällig werde.

Die von der Erbgemeinschaft gegen diese Verfügungen am 19. November 2024 erhobenen Einsprachen wies die Vorinstanz mit separaten Einspracheentscheiden vom 9. Januar 2025 ab.

E. Gegen diese Einspracheentscheide erhob die Erbgemeinschaft mit Eingabe vom 10. Februar 2025 (Datum der Postaufgabe) zwei separate Beschwerden an das Kantonsgericht. Sie beantragt, es seien die angefochtenen Einspracheentscheide aufzuheben und auf die Erhebung einer Mehrwertabgabe zu verzichten. Eventualiter seien die Mehrwertabgaben neu festzusetzen und subeventualiter die Angelegenheit zur weiteren Abklärung und Neubeurteilung an die Vorinstanz

zurückzuweisen. Zur Begründung führt sie im Wesentlichen aus, die beiden Parzellen Art. ggg und fff hätten sich bereits seit dem Jahr 2008 rechtsgültig in der Wohnzone niederer Dichte befunden und nicht in der Landwirtschaftszone. Es liege daher keine Einzonung von Landwirtschafts- in Bauland, sondern ein Wechsel von der Wohnzone niederer Dichte in die Wohnzone mittlerer Dichte vor. Dies habe eine Erhöhung der Bebauungsmöglichkeiten zur Folge, aber lediglich von maximal 33,3 Prozent, womit keine die Mehrwertabgabe auslösende Planungsmassnahme im Sinne des Gesetzes vorliege. Sollten sich die besagten Parzellen indessen tatsächlich in der Landwirtschaftszone befunden haben, habe die Vorinstanz den Mehrwert massiv zu hoch berechnet, indem sie die Residualwertmethode und nicht die Vergleichsmethode angewandt habe.

Am 17. Februar 2025 verfügte die Instruktionsrichterin die Vereinigung der Beschwerdeverfahren. Der mit gleicher Verfügung angesetzte Kostenvorschuss von CHF 36'000.- wurde am 11. März 2025 geleistet.

In ihren Bemerkungen vom 27. Mai 2025 schliesst die Vorinstanz auf eine Abweisung der Beschwerden.

F. Die weiteren Sachverhaltselemente ergeben sich, soweit für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde wesentlich, aus den nachfolgenden rechtlichen Erwägungen.

## Erwägungen

1.

1.1. Die Veranlagung der Mehrwertabgabe fällt in den Zuständigkeitsbereich der Steuerverwaltung. Diese nimmt die Veranlagung mit einer Verfügung vor, gegen welche innert 30 Tagen nach Zustellung eine begründete Einsprache bei der Steuerverwaltung eingereicht werden kann (Art. 113d Abs. 1 des kantonalen Raumplanungs- und Baugesetzes vom 2. Dezember 2008 [RPBG; SGF 710.1]). Gegen den Einspracheentscheid kann innert 30 Tagen nach Zustellung beim Kantonsgericht Beschwerde erhoben werden (Art. 113d Abs. 1a RPBG).

Das Beschwerdeverfahren richtet sich nach dem kantonalen Gesetz vom 23. Mai 1991 über die Verwaltungsrechtspflege (VRG; SGF 150.1) (vgl. Zusatzbericht 2022-GC-209 vom 28. November 2022 der ordentlichen parlamentarischen Kommission betreffend die Änderung des Raumplanungs- und Baugesetzes [Zusatzbericht Änderung Mehrwertabgabe], S. 9, Ziff. 4.4, zu Art. 113d Abs. 1 und 1a; ferner: Urteile KG FR 604 2020 22 vom 21. Januar 2021 E. 1.2; 604 2020 19 vom 17. November 2020 E. 1.2).

1.2. Die Beschwerden vom 10. Februar 2025 gegen die Einspracheentscheide vom 9. Januar 2025 sind durch die Beschwerdeführerin frist- und formgerecht bei der sachlich und örtlich zuständigen Beschwerdeinstanz eingereicht worden (Art. 26 des kantonalen Reglements des Kantonsgerichts betreffend seine Organisation und seine Arbeitsweise [RKG; SGF 131.11]). Die Beschwerdeführerin ist als Schuldnerin der Mehrwertabgaben durch die angefochtenen Einspracheentscheide berührt und hat ohne weiteres ein schutzwürdiges Interesse an deren Aufhebung oder Änderung (Art. 76 Bst. a VRG).

Auf die Beschwerden ist einzutreten.

2.

Die gesetzlichen Bestimmungen zur Mehrwertabgabe im RPBG sind per 1. Januar 2018 in Kraft getreten und haben per 1. Oktober 2023 diverse Änderungen erfahren. Da der Beginn der Planungsmassnahme, die zum Erlass der vorliegend streitigen Mehrwertabgaben geführt hat, bis in das Jahr 2008 zurückgeht und die Direktion die Massnahme im Februar 2020 genehmigte, ist vorab zu prüfen, welche Bestimmungen zur Anwendung gelangen.

2.1. Grundsätzlich sind in zeitlicher Hinsicht diejenigen materiellen Rechtssätze massgebend, die bei der Verwirklichung des zu Rechtsfolgen führenden Sachverhalts in Geltung standen, sofern in den Übergangsbestimmungen keine spezifischen Regelungen getroffen wurden (BGE 130 V 329 E. 2.3).

Die Übergangsbestimmungen zu den Änderungen des RPBG vom 15. Dezember 2022, die am 1. Oktober 2023 in Kraft traten, halten fest, dass Grundstücke, die Gegenstand einer Einzonung (Art. 113a Abs. 2 Bst. a RPBG) oder einer Nutzungsänderung (Art. 113a Abs. 2 Bst. b RPBG) sind, die von der zuständigen Direktion nach dem 1. Januar 2018 genehmigt wurde, der Mehrwertabgabe unterliegen; davon ausgenommen sind jedoch Grundstücke, für welche die Planungsmassnahme vor dem 1. Januar 2018 öffentlich aufgelegt wurde, wenn die Eigentümerschaft vor diesem Datum das Veräusserungsgeschäft für diese Grundstücke unterzeichnet oder eine Baubewilligung erhalten hat (Art. 178d Abs. 1 RPBG). Sie halten weiter fest, dass der Mehrwertabgabe auch Grundstücke unterliegen, die Gegenstand einer Erhöhung der Bebauungsmöglichkeiten (Art. 113a Abs. 2 Bst. c RPBG) sind, welche erstmals ab dem 1. Mai 2019 öffentlich aufgelegt und bis zum Inkrafttreten der Änderung vom 15. Dezember 2022 des RPBG nicht genehmigt wurden; davon ausgenommen sind jedoch Grundstücke, für welche die Planungsmassnahme vor dem Inkrafttreten der Änderung vom 15. Dezember 2022 des RPBG öffentlich aufgelegt wurde, wenn die Eigentümerschaft vor diesem Datum eine Baubewilligung erhalten hat (Art. 178d Abs. 2 RPBG).

2.2. Vorliegend wird von der Beschwerdeführerin (in materieller Hinsicht) gerügt, es handle sich um eine Planungsmassnahme im Sinne von Art. 113a Abs. 2 Bst. c RPBG, mithin um eine Erhöhung der Bebauungsmöglichkeiten ihrer Grundstücke, da die fraglichen Parzellen von der Wohnzone niedriger Dichte, in der sie sich bereits seit dem Jahr 2008 befunden hätten, in die Wohnzone mittlerer Dichte gewechselt hätten. Es ist daher vorfrageweise zu prüfen, ob die vorliegende Planungsmassnahme für die Parzellen Art. ggg und fff tatsächlich nur eine Erhöhung der Bebauungsmöglichkeiten (Art. 113a Abs. 2 Bst. c RPBG) zur Folge hatte, oder aber ob die besagten Parzellen von der Landwirtschafts- in die Bauzone eingezont wurden (Art. 113a Abs. 2 Bst. a RPBG).

2.2.1. Gemäss dem Bundesgesetz vom 22. Juni 1979 über die Raumplanung (RPG; SR 700) regelt das kantonale Recht einen angemessenen Ausgleich für erhebliche Vor- und Nachteile, die durch Raumplanungen entstehen (Art. 5 Abs. 1 RPG). Planungsvorteile werden mit einem Satz von mindestens 20 Prozent ausgeglichen, und der Ausgleich wird bei der Überbauung des Grundstücks oder dessen Veräusserung fällig; das kantonale Recht gestaltet den Ausgleich so aus, dass mindestens Mehrwerte bei neu und dauerhaft einer Bauzone zugewiesenem Boden ausgeglichen werden (Art. 5 Abs. 1<sup>bis</sup> RPG).

2.2.2. Auf kantonaler Ebene wird der Planungsausgleich in den Art. 113a ff. RPBG geregelt: Der Ausgleich der erheblichen Vorteile, die durch Planungsmassnahmen entstehen, erfolgt über eine Mehrwertabgabe, die vom Kanton erhoben wird (Art. 113a Abs. 1 RPBG). Als erheblicher Vorteil gilt nach Art. 113a Abs. 2 RPBG die Werterhöhung eines Grundstücks, die sich ergibt aus der Einzonung eines Grundstücks in eine Nutzungszone gemäss Art. 15 RPG (Bst. a), einer Nutzungsände-

zung der Zone, in der sich das Grundstück befindet (Bst. b) oder der Erhöhung der Bebauungsmöglichkeiten eines Grundstücks in der Bauzone, wenn diese Erhöhung mindestens 50 Prozent der Geschossfläche des ursprünglichen Potenzials ausmacht (Bst. c; in Kraft seit dem 1. Oktober 2023). Als Nutzungsänderung gemäss Abs. 2 Bst. b gilt jede wesentliche Änderung der Zonenbestimmung und der Typologie der dort zulässigen Bauten (Art. 113a Abs. 3 RPBG).

Im Zuge der Einführung der Mehrwertabgabe hielt der Staatsrat in seiner Botschaft 2015-DAEC-138 an den Grossen Rat zum Entwurf des Gesetzes zur Änderung des RPBG vom 22. September 2015 (Amtliches Tagblatt der Sitzungen des Grossen Rates [TGR] Februar 2016 S. 179 ff. [nachfolgend: Botschaft Mehrwertabgabe]) fest, dass insbesondere Zuweisungen in die Bauzone in den Regelungsbereich der Mehrwertabgabe fielen. Darüber hinaus solle eine Mehrwertabgabe sodann bei Grundstücken erhoben werden, deren Wert zunimmt infolge einer Nutzungsänderung der Zone (von der Direktion genehmigte Änderung des Zonennutzungsplans und des Gemeindebaureglements), in der sie sich befinden. Es werde jedoch bewusst darauf verzichtet, die Wertsteigerung eines Grundstücks infolge einer Planungsmassnahme, bei der ausschliesslich die Nutzungsziffern (Geschossflächenziffer, Baumassenziffer, Überbauungsziffer) ohne Nutzungsänderung der Zone an sich erhöht werden, der Mehrwertabgabe zu unterstellen (Botschaft Mehrwertabgabe, S. 189 f., Ziff. 5.2.2). Zum Begriff der Nutzungsänderung in Art. 113a Abs. 2 Bst. b und Art. 113a Abs. 3 RPBG führte der Staatsrat aus, dass darunter eine Änderung des Zonennutzungsplans und des Gemeindebaureglements zu verstehen ist, um den Charakter und die Zweckbestimmung der Bauzone und somit auch die Art der zulässigen Bauten zu ändern. Eine Aufzonung ohne Änderung des Charakters und der Zweckbestimmung der Zone des Grundstücks demgegenüber sei keine Nutzungsänderung (Botschaft Mehrwertabgabe, S. 199, zu Art. 113a Abs. 3).

Im Rahmen der Änderungen des RPBG vom 15. Dezember 2022 passte der Gesetzgeber die Bestimmungen zur Mehrwertabgabe dahingehend an, als er Art. 113a Abs. 2 RPBG den neuen Bst. c hinzufügte. Die eingesetzte parlamentarische Kommission führte hierzu in ihrem Zusatzbericht aus, dass gestützt auf die seit Inkrafttreten der Mehrwertabgabe ergangene Rechtsprechung des Bundesgerichts zusätzlich zu Einzonungen und Umnutzungen neu auch die Besteuerung von Erhöhungen der Bebauungsmöglichkeiten eingeführt werden müsse. Da der Mehrwertabgabe einzig "erhebliche" Planvorteile unterstellt werden müssten und die Kantone bei der Gesetzgebung über einen beachtlichen Spielraum verfügten, werde vorgeschlagen, die Besteuerung von Erhöhungen der Bebauungsmöglichkeiten nur dann vorzusehen, wenn diese Erhöhung mindestens 50 Prozent der Geschossfläche des ursprünglich im Gemeindebaureglement festgehaltenen Potenzials ausmache. Unabhängig davon, ob das Gemeindebaureglement eine Geschossflächenziffer, eine Baumassenziffer oder ein Volumen (z.B. Abstand, Höhe, Überbauungsziffer oder Grünflächenziffer) vorsehe, werde es möglich sein, das zugewiesene Potenzial in Geschossflächen umzuwandeln (Zusatzbericht Änderung Mehrwertabgabe, S. 5 f., Ziff. 4.1, zu Art. 113a Abs. 2 Bst. c).

2.2.3. Aus den Akten ergeht, dass die Parzellen Art. fff und ggg ursprünglich in der Landwirtschaftszone lagen und zu den Fruchtfolgeflächen gehörten. Mit der Ortsplanungsrevision sah die Gemeinde zunächst vor, einen Teil der Parzelle Art. ggg sowie die ganze Parzelle Art. fff in die Wohnzone niederer Dichte einzuzonen. Die RUBD hielt diesbezüglich in ihrem ersten Genehmigungsentscheid vom 22. Juli 2015 fest, dass sich Art. ggg auf einer landwirtschaftlichen Fläche bester Qualität befinde, weshalb – auch in Anbetracht der Notwendigkeit einer Zonenart, die eine stärkere Verdichtung ermögliche als die Wohnzone niederer Dichte – die Einzonung von Art. ggg (und damit einhergehend auch Art. fff) nicht genehmigt werden könne. Die RUBD sistierte das Genehmigungsverfahren und forderte die Gemeinde zu einer Anpassung ihrer Ortsplanungsrevision auf (Teilgenehmigungsentscheid der RUBD vom 22. Juli 2015, E. IV.3.2.4, S. 15 f.).

In der Folge nahm die Gemeinde diverse Anpassungen an der Ortsplanungsrevision vor. Namentlich sah sie die Einzonung der Parzelle Art. fff und eines Teils der Parzelle Art. ggg in die Wohnzone mittlerer Dichte vor. In ihrem Genehmigungsentscheid vom 19. Februar 2020 erwog die RUBD diesbezüglich, dass mit der Einzonung in die Wohnzone mittlerer Dichte eine optimale Nutzung der beanspruchten Fruchtfolgefläche sichergestellt werden könne. Die Parzellen würden auch direkt an die Bauzone grenzen. Damit folgte die RUBD der Argumentation der Beschwerdeführerin, die sich im Genehmigungsverfahren als Partei konstituiert hatte (Teilgenehmigungsentscheid der RUBD vom 19. Februar 2020, E. IV.3.2.1, S. 9-13).

Daraus erhellt ohne jeglichen Zweifel, dass die Parzelle Art. fff und der streitige Teil der Parzelle Art. ggg im Rahmen der Ortsplanungsrevision von der Landwirtschaftszone direkt in die Wohnzone mittlerer Dichte eingezont wurden. Die genannten Parzellen befanden sich vor der Ortsplanungsrevision, die mit der ersten öffentlichen Auflage im Juni 2008 ihren Anfang genommen hat, entgegen der Ansicht der Beschwerdeführerin nicht bereits in der Wohnzone niederer Dichte, sondern in der Landwirtschaftszone. Daran ändern auch die von der Beschwerdeführerin im Rahmen des Einspracheverfahrens eingereichten Unterlagen (Auszug Zonennutzungsplan und Gemeindebaureglement 2008) nichts, handelt es sich doch um eben diejenigen Unterlagen, welche die Gemeinde im Jahr 2008 im Rahmen des Ortsplanungsrevisionsverfahrens erstmals öffentlich aufgelegt hat. So wird in den besagten Dokumenten auch explizit auf die öffentliche Auflage der Ortsplanungsrevision im Amtsblatt Nr. 23 vom 6. Juni 2008, die den Beginn des Genehmigungsverfahrens markierte, Bezug genommen (vgl. insbesondere Einsprachebeilagen 8 und 9; ferner Teilgenehmigungsentscheid der RUBD vom 22. Juli 2015, E. II). Dass die betroffenen Parzellen vor der im Juni 2008 erstmals öffentlich aufgelegten Ortsplanungsrevision in der Landwirtschaftszone lagen, war auch der Beschwerdeführerin bewusst. Dies zeigt sich insbesondere daran, dass sie im Genehmigungsverfahren gegenüber der Direktion erklärte, das Land biete sich als Bauland an. Somit war auch sie sich im Klaren darüber, dass die streitbetroffenen Flächen von einer Nichtbauzone (*in casu* Landwirtschaftszone) in die Bauzone eingezont werden sollten.

Handelt es sich – wie vorliegend – um die erstmalige Einzonung einer Parzelle von der Landwirtschafts- in die Bauzone, liegt nicht bloss eine Erhöhung der Bebauungsmöglichkeiten (Art. 113a Abs. 2 Bst. c RPBG), sondern eine Einzonung (Art. 113a Abs. 2 Bst. a RPBG) vor. Da nicht ersichtlich ist, dass die Beschwerdeführerin für eine der Parzellen bereits vor dem 1. Januar 2018 eine Baubewilligung erhalten oder ein Veräusserungsgeschäft unterzeichnet hat und sie dies auch nicht behauptet, unterliegen die erfolgten Einzonungen der Mehrwertabgabe (vgl. Art. 178d Abs. 1 RPBG; vgl. auch vorstehende E. 2.1).

2.3. Bei einer Planungsmassnahme nach Art. 113a Abs. 2 Bst. a RPBG sind gemäss der Übergangsbestimmung von Art. 178d Abs. 1 RPBG in zeitlicher Hinsicht das RPBG unter Einschluss der Änderungen, die am 1. Oktober 2023 in Kraft traten, anzuwenden ist (vgl. vorstehende E. 2.1).

3.

In materieller Hinsicht ist streitig, ob die Vorinstanz der Beschwerdeführerin zu Recht auf der Einzonung von Art. fff eine Mehrwertabgabe von CHF 75'309.- bzw. auf der Einzonung eines Teils von Art. ggg eine Mehrwertabgabe von CHF 651'092.- in Rechnung gestellt hat.

3.1. Die Höhe der Mehrwertabgabe beträgt 20 Prozent des Mehrwerts (Art. 113b Abs. 1 RPBG). Der Mehrwert entspricht der Differenz zwischen den Verkehrswerten eines Grundstücks vor und nach Rechtskraft der Planungsmassnahme (Art. 113b Abs. 2 RPBG). Im Falle einer entgeltlichen Veräusserung wird der vereinbarte Preis grundsätzlich als repräsentativ für den Verkehrswert er-

achtet. Mangels eines Preises oder falls dieser nicht dem Verkehrswert des Grundstücks entspricht, bemisst sich dieser Wert auf der Grundlage einer Vergleichsmethode oder, bei Fehlen hinreichend verlässlicher Vergleichspreise, auf der Grundlage der Residualwertmethode oder anderer offiziell anerkannter Schätzungsmethoden (Art. 113b Abs. 2a RPBG).

Ausgaben, die für die Aufwertung des Grundstücks notwendig sind, können vom Verkehrswert abgezogen werden; der Staatsrat legt die Art dieser Ausgaben fest (Art. 113b Abs. 2b RPBG). Für die Bemessung der Abgabe wird der bei einer Massnahme gemäss Art. 113b Abs. 2 Bst. a RPBG errechnete Planungsvorteil um den Betrag gekürzt, der innert einer Frist von 5 Jahren ab Inkrafttreten der Planungsmassnahme zur Beschaffung einer landwirtschaftlichen Ersatzbaute zur Selbstbewirtschaftung verwendet wird (Art. 113b Abs. 3 RPBG). Der Betrag wird bei der Bemessung einer allfälligen Grundstückgewinnsteuer als Teil der Aufwendungen vom steuerbaren Gewinn abgezogen (Art. 113b Abs. 4 RPBG).

3.2. Gemäss der Botschaft muss der Verkehrswert eines Grundstücks vor und nach Rechtskraft einer Planungsmassnahme – und damit der planungsbedingte Mehrwert – auf objektive Weise bestimmt werden. Hierfür ist auf die für materielle Enteignungen anerkannten Methoden zurückzugreifen. So ist der Verkehrswert hauptsächlich durch Vergleich bzw. mit der statistischen Methode (sog. Vergleichsmethode) zu berechnen. Dabei werden die freihändig vereinbarten Verkaufspreise für vergleichbare Objekte in derselben Region und im gleichen Zeitraum herangezogen. Fehlen diese Zahlen (in ausreichendem Umfang), muss der Verkehrswert des Grundstücks auf den Stichtag subsidiär über andere anerkannte Methoden bestimmt werden (Botschaft Mehrwertabgabe, S. 199, zu Art. 113b Abs. 2).

Im Enteignungsrecht ist der Verkehrswert von Grundstücken ganz allgemein, aber auch von Landwirtschaftsland ausserhalb der Bauzone, primär anhand dieser Vergleichsmethode zu ermitteln, sofern dies möglich ist. Was eine unbestimmte Vielzahl von Kaufinteressenten auf dem freien Markt für das enteignete Grundstück bezahlt hätte, lässt sich am zuverlässigsten aufgrund der tatsächlich gehandelten Preise für vergleichbare Liegenschaften ermitteln. Allerdings führt diese Methode nur zu richtigen Resultaten, wenn Vergleichspreise in genügender Zahl für Objekte ähnlicher Beschaffenheit zur Verfügung stehen. An diese Voraussetzung dürfen jedoch nicht zu hohe Anforderungen gestellt werden. So erfordert die Vergleichbarkeit nicht, dass in Bezug auf Lage, Grösse, Erschliessungsgrad und Ausnutzungsmöglichkeit praktisch Identität besteht. Unterschieden der Vergleichsgrundstücke kann durch Preiszuschläge oder -abzüge Rechnung getragen werden. Auch braucht das Vergleichsgrundstück nicht im selben Quartier zu liegen, sofern es hinsichtlich Lage, Umgebung, Ausnutzungsmöglichkeit usw. dem Schätzungsobjekt ähnlich ist (BGE 122 I 168 E. 3.a; Urteil VG ZG A 2021 22 vom 15. September 2023 E. 4.4.1). Gemäss der Rechtsprechung des Bundesverwaltungsgerichts kann selbst ein einziges Vergleichsobjekt Schlüsse auf das generelle Preisniveau zulassen und daher – angemessen gewürdigt und unter Berücksichtigung von allfälligen Besonderheiten – für die Festsetzung der Entschädigung berücksichtigt werden (Urteile BVGer A-6819/2013 vom 30. Juli 2014 E. 5.6.3; A-1586/2013 vom 23. Juli 2014 E. 5.5.2).

Die Vergleichsmethode orientiert sich damit an vergleichbaren Immobilien auf dem Markt. Es sind gleichartige Objekte ausfindig zu machen und sinnstiftende Vergleichsgrössen zu definieren. Was die räumliche Vergleichbarkeit betrifft, so wird primär auf die Gemeinde zurückgegriffen, in der sich das zu bewertende Objekt befindet. Hält diese Gemeinde keine zufriedenstellenden Vergleichspreise bereit, so eröffnet dies die Möglichkeit, auf Vergleichspreise in Nachbargemeinden auszuweichen, solange die Gemeinden vergleichbar sind. In Bezug auf die objektive Ähnlichkeit sind insbesondere Grundstücke zu berücksichtigen, die lage- (z.B. Lage, Standort, Anbindung an Läden, Ge-

werbe und Verkehr, Baugrund, Neigung, Aussicht, Besonnung, Immission, Altlasten usw.), zonen-, form- (z.B. Grösse, Form, Kubatur usw.) und erschliessungsmässig (z.B. Erschliessungsgrad, Zufahrt) ähnlich dem fraglichen Grundstück sind. In Bezug auf die zeitliche Vergleichbarkeit sind zumindest diejenigen Handänderungen zu berücksichtigen, die innerhalb von zwei Jahren vor dem Stichtag erfolgten (zum Ganzen: DOLDER/FREY, *in* Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht: Immobiliensteuern, 2021, § 6 N. 36; ferner PATALLO, Die Berechnung der Mehrwertabgabe, *in* IMPULSE 93/2023, S. 38, jeweils mit Hinweisen).

Hinsichtlich der Vergleichbarkeit hat das Bundesgericht sodann festgehalten, dass der Vergleichsmethode nicht zwingend Handänderungspreise für Grundstücke gleicher Art in der gleichen Zone zugrunde gelegt werden müssen. Es ist nicht ausgeschlossen, dass auch Preise herangezogen werden, die für Grundstücke in einer anderen Bauzone bezahlt wurden, sofern es sich um vergleichbare Parzellen handelt. Unterschiedlichen (auch planerischen) Beschaffenheiten der in Betracht kommenden Grundstücke ist dabei durch sachlich angemessene Auf- oder Abschläge der Ausgangswerte Rechnung zu tragen (BGE 122 I 168 E. 3.b.bb).

3.3. Die Residualwertmethode (auch Rückwärtsrechnungs- oder Differenzmethode) geht vom hypothetischen Ertragswert nach einer Investition bzw. vom höchstzulässigen Baukubus aus, der nach den gegebenen rechtlichen und tatsächlichen Verhältnissen auf dem zu schätzenden Grundstück errichtet werden könnte. Sie rechnet also mit hypothetischen Erträgen, die erst nach baulichen Investitionen (Neubau, Umbau, Umnutzung und dergleichen) erzielbar sind. Der Residualwert ist der Restwert, wenn vom hypothetisch maximal erzielbaren Ertragswert die zu dessen Erzielung erforderlichen Investitionskosten subtrahiert werden. Die Residualwertmethode eignet sich etwa bei Grundstücken, um unterschiedliche Investitionsvarianten zu vergleichen und den Höchstwert für die beste Variante zu bestimmen. Sie ist ein Landbewertungsmodell, das insbesondere dann zur Anwendung kommt, wenn keine geeigneten Vergleichswerte vorhanden sind (Urteil KG LU 7H 22 169 vom 26. November 2024 E. 8.3.2.2, mit zahlreichen Hinweisen). Zwar wurde die Anwendung der Residualwertmethode durch die Rechtsprechung des Bundesgerichts zumindest vereinzelt zugelassen (vgl. z. B. Urteil BGer 7B.208/2004 vom 13. Dezember 2004 E. 2.2: Neuschätzung eines Grundstückes in einer Betreuung auf Grundpfandverwertung). Aus der jüngsten Rechtsprechung ergibt sich jedoch klar, dass diese Methode nur sehr subsidiär verwendet werden darf – nämlich in Fällen, in denen keine vergleichbaren Zahlen verfügbar sind (vgl. Urteil BGer 1C\_704/2024 vom 13. Mai 2025 E. 4.3 und 4.4).

3.4. Der hiesige Steuergerichtshof hat sich bereits einmal zu Art. 113b Abs. 2 RPBG und zur Methode der Verkehrswertberechnung geäussert. Er hielt fest, dass hierfür gestützt auf den gesetzgeberischen Willen in erster Linie die Vergleichsmethode anzuwenden sei, bevor auf eine andere Methode, z.B. die Residualwertmethode, zurückgegriffen werde. Er erachtete es als unzulässig, die Vergleichsmethode mit der Begründung zu verwerfen, die Veranlagungsbehörde (damals noch die Direktion) sei nicht imstande gewesen, Vergleichsinformationen bei der kantonalen Steuerverwaltung oder beim Grundbuchamt einzuholen. Vielmehr habe die Veranlagungsbehörde mit den Ämtern, die über Informationen und Kenntnisse über vergleichbare Objekte und Zahlen verfügen, zu korrespondieren und die entsprechenden Akten einzuholen, wenn nötig anonymisiert. Mögliche Schwierigkeiten bei der Beschaffung von Vergleichszahlen bei anderen Ämtern seien in Kauf zu nehmen und von der Veranlagungsbehörde zu überwinden (Urteil KG FR 604 2020 19 vom 17. November 2020 E. 5.2; vgl. zur Mehrwertabgabe grundsätzlich auch Urteil KG FR 604 2020 22 vom 21. Januar 2021).

4.

4.1. Aus den vorliegenden Akten ergeht, dass die Vorinstanz die Mehrwertabgabe für beide Parzellen gestützt auf die Residualwertmethode berechnet hat:

4.1.1. Für den eingezonten Teil von Art. ggg ging sie von einer theoretisch realisierbaren, maximalen Bruttobaufläche (inkl. Keller) von 4'856m<sup>2</sup> aus. Unter Berücksichtigung der Konstruktionskosten errechnete sie einen Verkehrswert von CHF 1'703'734.- (CHF 351.-/m<sup>2</sup>) für den Bau von Mietwohnungen bzw. CHF 4'840'761.- (CHF 997.-/m<sup>2</sup>) für den Bau von Stockwerkeigentum. Den Durchschnittspreis pro m<sup>2</sup> dieser beiden Projektarten (CHF 674.-) verglich sie mit dem angenommenen Verkehrswert pro m<sup>2</sup> vor der Einzonung (CHF 3.60) und multiplizierte die ungerundete Differenz (CHF 670.40) mit der theoretisch realisierbaren, maximalen Bruttobaufläche von 4'856m<sup>2</sup>. Sie errechnete so einen Mehrwert von CHF 3'255'462.40 (CHF 670.40 \* 4'856m<sup>2</sup>) bzw. eine Mehrwertabgabe von CHF 651'092.- (20 Prozent davon) (vgl. hierzu die undatierten Dokumente "Coût + valeur après travaux, Wert nach Änderung" sowie "CONCLUSION"). Ein separates, undatiertes Dokument mit der Überschrift "Interne Notizen vom Schätzer" enthält ausserdem die folgenden Informationen:

IBUS : 1.00

IOS : 0.40

Hauteur au faîte : 13 m

Hauteur à la corniche : 9.80 m

Distance aux limites : 6.50 m

Longueur maximale des bâtiments : 30 m

Art. n°	Nom local	Surface m2	Prix/m2 Fr.	Terrain non équipé	Terrain équipé	Zone attribuée	Indice d'utilisation	Vente du
		1 191	369		x	ZRFD	v. acte	12.04.2017
		286	458		x	ZV		12.04.2017
		247	431		x	ZV		12.04.2017
		579	297		x	ZRFD		27.08.2018
		541	350		x	ZRFD	vollständig erschl	02.07.2019
		484	315		x	ZRFD	vollständig erschl	02.07.2019
		560	441		x	ZRMD	v. acte	15.10.2021
		484	455		x	ZRF	vollständig erschl	31.03.2022

Une transaction dans la même zone d'affectation. Prix de vente : 247'000 CHF pour une surface de 560 m2, soit 441 CHF/m2, en 2014. Au vu de la date de la transaction, elle ne peut pas être retenue pour le calcul de la taxe.

4.1.2. Für Art. fff wiederum ging die Vorinstanz von einer theoretisch realisierbaren, maximalen Bruttobaufläche (inkl. Keller) von 560m<sup>2</sup> aus. Unter Berücksichtigung der Konstruktionskosten errechnete sie einen Verkehrswert von CHF 192'888.- (CHF 344.-/m<sup>2</sup>) für den Bau von Mietwohnungen bzw. CHF 563'846.- (CHF 1'007.-/m<sup>2</sup>) für den Bau von Stockwerkeigentum. Den Durchschnittspreis pro m<sup>2</sup> dieser beiden Projektarten (CHF 676.-) verglich sie wiederum mit dem angenommenen Verkehrswert pro m<sup>2</sup> vor der Einzonung (CHF 3.60) und multiplizierte diesmal die gerundete Differenz (CHF 672.-) mit der theoretisch realisierbaren, maximalen Bruttobaufläche von 560m<sup>2</sup>. Sie errechnete so einen Mehrwert von CHF 376'351.80 (CHF 672.- \* 560m<sup>2</sup>) bzw. eine Mehrwertabgabe von CHF 75'270.- (20 Prozent davon) (vgl. hierzu die undatierten Dokumente "Coût + valeur après travaux, Wert nach Änderung" sowie "CONCLUSION"). Ein separates, undatiertes Dokument mit der Überschrift "Interne Notizen vom Schätzer" enthält ausserdem die gleichen Informationen wie für

Art. ggg, allerdings mit dem Hinweis "Une transaction dans la même zone d'affectation en 2014. Prix de vente: 247'000 CHF pour une surface de 560 m<sup>2</sup>, soit 441 CHF/m<sup>2</sup>":

4.2. Daraus erhellt, dass die Vorinstanz die Vergleichsmethode für die Parzelle Art. ggg mit der Begründung verwarf, in der Wohnzone mittlerer Dichte habe es nur eine einzige Handänderung eines vergleichbaren Objekts gegeben, zu einem Preis von CHF 441.-/m<sup>2</sup>. Diese könne jedoch aufgrund des Datums der Handänderung (2014) nicht zur Berechnung der Mehrwertabgabe berücksichtigt werden. Betreffend die Parzelle Art. fff fehlt zwar die Begründung, weshalb die Vergleichsmethode verworfen wurde. Vor dem Hintergrund der Bemerkungen vom 27. Mai 2025 und aufgrund dessen, dass in den Akten ("Interne Notiz vom Schätzer") nur die bereits erwähnte Handänderung aus dem Jahr 2014 erwähnt wird, erscheint naheliegend, dass die Vergleichsmethode aus demselben Grund wie bei Art. ggg verworfen wurde.

4.3. Mit ihrem Vorgehen und der Begründung hat die Vorinstanz die Vergleichsmethode in Verletzung von Art. 113b Abs. 2 RPBG zu Unrecht vorschnell verworfen:

Eingangs ist festzustellen, dass nicht ersichtlich ist, woher die Tabellenangaben stammen bzw. wer diese gestützt worauf geliefert hat. Auch ist nicht ersichtlich, ob die Tabellen alle Handänderungen auf dem gesamten Gemeindegebiet oder nur Handänderungen in derselben Zone oder gar demselben Quartier beinhalten und welche Relevanz den Angaben zukommt, welche die Vorinstanz den Tabellen vorstellte (insbesondere die Geschossflächenziffer ["IBUS"] und die Überbauungsziffer ["IOS"]). So lässt sich auch nicht überprüfen, ob tatsächlich nur eine einzige Handänderung vorliegt, die eine Parzelle betrifft, die den Art. ggg und fff ähnlich und damit vergleichbar im Sinne der erwähnten Rechtsprechung ist. Dies umso mehr, als auch nicht aktenkundig ist, ob das Grundbuchamt überhaupt beigezogen wurde; eine Stellungnahme desselben fehlt jedenfalls. Hinzu kommt, dass die Tabellen bzw. die darin enthaltenen Angaben nicht weiter erläutert werden und insbesondere nicht dargelegt wird, inwiefern auch das gelb markierte Vergleichsobjekt mit Verkaufsdatum 2021 den Parzellen Art. ggg und fff entspricht, wenn es auch naheliegt, dass es sich um die gleiche Parzelle wie die im Kommentar erwähnte aus dem Jahr 2014 handelt, sind doch Fläche und Preis pro m<sup>2</sup> identisch, so dass man sich gar fragen muss, ob der Verweis auf das Jahr 2014 nicht irrtümlich erfolgte. Damit fehlt es an einer nachvollziehbaren Begründung, wie sie nach der Rechtsprechung erforderlich ist, um die gewählte Methode und die konkrete Berechnung für Verfügungsadressaten und Rechtsmittelinstanzen zumindest grundsätzlich überprüfbar zu machen (zur gleichen Thematik vgl. Urteil VGer BE 100.2023.216U vom 7. Februar 2025 E. 5.5). Gerade deshalb ist es die Aufgabe der Vorinstanz, beim Grundbuchamt die für die Vergleichsmethode notwendigen, relevanten Handänderungen samt zugrunde liegenden Daten einzuholen und diese – nötigenfalls anonymisiert – den Akten beizulegen (vgl. das diesbezüglich skizzierte Vorgehen in Urteil KG FR 604 2020 19 vom 17. November 2020 E. 5.2).

Kommt hinzu, dass die Vorinstanz die Prüfung potenzieller Vergleichsobjekte – soweit ersichtlich – auf Handänderungen innerhalb derselben Gemeinde (E. \_\_\_\_\_) und innerhalb des Gemeindegebiets auf dieselbe Zone (Wohnzone mittlerer Dichte) einengte. Grundstückstransaktionen aus anderen Zonen derselben Gemeinde oder von umliegenden Gemeinden (wie etwa L. \_\_\_\_\_, M. \_\_\_\_\_ oder N. \_\_\_\_\_) blieben gänzlich unberücksichtigt. Ausserdem hätte die Vorinstanz auch andere Objekte auf ihre Vergleichbarkeit hin überprüfen und unterschiedliche Beschaffenheiten durch entsprechende Auf- oder Abschläge berücksichtigen können und müssen (vgl. vorstehende E. 3.2).

Schliesslich ist auch nochmals daran zu erinnern, dass die Vergleichsmethode nicht allein mit der Begründung verworfen werden kann, es gäbe nur ein einziges, adäquates Vergleichsobjekt. Denn auch ein einziges Vergleichsobjekt kann unter Umständen Schlüsse auf das generelle Preisniveau zulassen und daher – angemessen gewürdigt und unter Berücksichtigung von allfälligen Besonderheiten – für die Festsetzung des Verkehrswerts des von der Mehrwertabgabe betroffenen Grundstücks genügen (vgl. vorstehende E. 3.2).

4.4. Daraus ist zu folgern, dass die Vorinstanz zu Unrecht resp. vorschnell die Vergleichsmethode verworfen und die Mehrwertabgabe gestützt auf die Residualwertmethode berechnet hat.

Die Beschwerden sind daher gutzuheissen, die angefochtenen Einspracheentscheide vom 9. Januar 2025 aufzuheben und die Angelegenheit zur weiteren Instruktion und Neuveranlagung der Mehrwertabgaben an die Vorinstanz zurückzuweisen.

5.

5.1. Dem Ausgang des Verfahrens entsprechend sind keine Kosten zu erheben (Art. 131 und 133 VRG). Der bezahlte Kostenvorschuss von CHF 36'000.- ist der Beschwerdeführerin zurückzuerstatten.

5.2. Ausgangsgemäss ist der obsiegenden Beschwerdeführerin, die sich im Beschwerdeverfahren vertreten liess, eine Parteientschädigung zuzusprechen. Trotz Aufforderung hat Fürsprecher Beat Marfurt keine Honorarnote eingereicht, weshalb die Parteientschädigung nach Ermessen auf CHF 3'000.- (Honorar und Auslagen), zuzüglich einer Mehrwertsteuer von CHF 243.- (8,1 Prozent von CHF 3'000.-), festzusetzen ist.

Der Totalbetrag von CHF 3'243.- geht zu Lasten der unterliegenden Vorinstanz.

*(Dispositiv auf der nächsten Seite)*

## Der Hof erkennt:

I. Die Beschwerden werden gutgeheissen.

Die Einspracheentscheide der Kantonalen Steuerverwaltung vom 9. Januar 2025 (ccc und ddd) werden aufgehoben und die Angelegenheit zur weiteren Instruktion und Neuveranlagung der Mehrwertabgaben im Sinne der Erwägungen an diese zurückgewiesen.

II. Es werden keine Gerichtskosten erhoben.

III. Der Kostenvorschuss von CHF 36'000.- wird der A. \_\_\_\_\_ zurückerstattet.

IV. Der A. \_\_\_\_\_ wird zulasten der Kantonalen Steuerverwaltung eine Parteientschädigung von CHF 3'000.-, zuzüglich einer Mehrwertsteuer von CHF 243.-, ausmachend insgesamt CHF 3'243.-, zugesprochen.

V. Zustellung.

Der vorliegende Entscheid kann gemäss Art. 82 ff. des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesgericht (BGG; SR 173.110) **innert 30 Tagen** seit Eröffnung mit einer Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten beim Bundesgericht in Luzern angefochten werden. 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).

Gegen die Festsetzung der Höhe der Verfahrenskosten und 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, 18. September 2025/tsc

Der Präsident

Der Gerichtsschreiber-Berichterstatter