



## Botschaft 2023-DFIN-1

30. Mai 2023

### Gesetzesentwurf zur Änderung des Gesetzes über die Handänderungs- und Grundpfandrechtssteuern (HGStG) - Ersterwerb von Wohneigentum

*Wir unterbreiten Ihnen hiermit einen Gesetzesentwurf zur Änderung des Gesetzes über die Handänderungs- und Grundpfandrechtssteuern.*

*Dieses Dokument ist eine Folge der:*

---

Motion 2021-GC-115	Änderung des Gesetzes über die Handänderungs- und Grundpfandrechtssteuern (HGStG) - teilweise Befreiung von den Handänderungssteuern
Urheber:	Collaud Romain / Morel Bertrand
Angenommen am:	

---

## Inhaltsverzeichnis

---

<b>1</b>	<b>Erfordernis der Gesetzesänderung</b>	<b>2</b>
<b>2</b>	<b>Leitlinien des Entwurfs</b>	<b>2</b>
<b>3</b>	<b>Vernehmlassungsergebnisse</b>	<b>3</b>
<b>4</b>	<b>Kommentar der einzelnen Artikel</b>	<b>5</b>
<b>5</b>	<b>Auswirkungen des Entwurfs</b>	<b>9</b>
<b>5.1</b>	<b>Finanzielle Auswirkungen</b>	<b>9</b>
<b>5.2</b>	<b>Personelle Auswirkungen</b>	<b>9</b>
<b>5.3</b>	<b>Weitere Auswirkungen</b>	<b>10</b>

---

## 1 Erfordernis der Gesetzesänderung

---

Mit dieser Revision wird die Motion Collaud/Morel 2021-GC-115 umgesetzt, die der Grosse Rat am 24. März 2022 angenommen hat. Die Motion will im HGStG Steuerfreibeträge für den erstmaligen Erwerb von als Hauptwohnsitz dienendem Eigentum im Kanton Freiburg nach den folgenden Modalitäten einführen:

- > Steuerfreibetrag für die Handänderungssteuern von 500 000 Franken für Wohneigentumserwerb bis zu 1 000 000 Franken;
- > Steuerfreibetrag für die Handänderungssteuern von 250 000 Franken für Wohneigentumserwerb von 1 000 000-1 500 000 Franken;
- > unveränderte Handänderungssteuern für Wohneigentumserwerb von über 1 500 000 Franken. Bemessungsgrundlage bildet der Gesamtpreis.

Die Motion will eine steuerliche Entlastung bei einem Bauprojekt oder einem schlüsselfertigen Haus, weil die Handänderungssteuern auf dem Gesamtpreis berechnet werden (Landpreis und Preis des Bauwerks; Art. 14 HGStG, im Rahmen der Struktur- und Sparmassnahmen 2013-2016 angenommen und in Kraft seit dem 1. Januar 2014), und damit namentlich den jungen Bürgerinnen und Bürgern des Kantons Freiburg den Ersterwerb von Wohneigentum leichter machen.

## 2 Leitlinien des Entwurfs

---

Der Entwurf übernimmt das gleiche vom Gesetzgeber gewünschte Stufensystem und führt somit zwei degressive Steuerfreibeträge ein, den ersten von 500 000 Franken, wenn der Gesamtpreis (Land und Bauwerk) 1 000 000 Franken nicht übersteigt, und den zweiten von 250 000 Franken, wenn der Gesamtpreis zwischen 1 000 001 Franken und 1 500 000 Franken liegt. Er greift auch die Voraussetzung des Ersterwerbs von Wohneigentum und die Voraussetzung des Hauptwohnsitzes auf.

Im Vergleich zum in der Motion vorgeschlagenen Text enthält der Entwurf jedoch einige Änderungen und Anpassungen, die für eine kohärente, ausgewogene und gerechte Lösung notwendig erscheinen:

- > Der Entwurf macht die Steuerbefreiung zunächst davon abhängig, dass es sich für die betreffende Person um den erstmaligen Erwerb von Wohneigentum überhaupt handelt, und nicht wie in der Motion vorgeschlagen um den Ersterwerb von Wohneigentum im Kanton Freiburg. Damit soll die eklatante Ungleichbehandlung zu Lasten der Freiburger Steuerpflichtigen korrigiert werden. Um dies zu veranschaulichen, nehmen wir als Beispiel zwei Familien, eine aus dem Kanton Freiburg und eine aus dem Kanton Waadt, die sich in einer vergleichbaren Situation befinden und jeweils bereits eine 3,5-Zimmer-Wohnung besitzen, die erste in der Stadt Freiburg und die zweite in der Stadt Lausanne. Wegen Platzmangel nach der Geburt eines weiteren Kindes beschliessen die beiden Familien, ihre Wohnung zu verkaufen und ein Einfamilienhaus in Attalens zu erwerben, um sich dort niederzulassen. Nach dem in der Motion vorgeschlagenen Erlasstext wird die Freiburger Familie nicht vom Steuervorteil profitieren können, da es sich nicht um ihr erstes Wohneigentum im Kanton handelt, während die Waadtländer Familie hingegen davon profitieren kann. Es gibt jedoch keinen sachlichen Grund, die beiden Familien unterschiedlich zu behandeln. Indem die Steuerbefreiung an den Ersterwerb von Wohneigentum der betreffenden Person geknüpft wird, korrigiert der Entwurf diese aus Sicht der Steuergerechtigkeit unbefriedigende Situation und stellt die beiden Familien auf dieselbe Stufe.
- > Da das Ziel der Motion darin besteht, die Besteuerung auf dem Preis des Bauwerks (zusätzlich zum Landpreis) beim Verkauf einer schlüsselfertigen Immobilie oder bei einem werksvertragsgebundenen Verkauf abzumildern, sieht der Entwurf ausserdem logischerweise die Möglichkeit eines Steuerabzugs nur dann vor, wenn der

---

Ersterwerb sowohl das Land als auch das Bauwerk umfasst, das integrierender Bestandteil ist oder sein wird. Die Steuerbefreiung ist somit an die Bedingung geknüpft, dass der Wert der Bauten in die Berechnungsgrundlage für die Handänderungssteuer einbezogen wird. Andererseits gibt es keinen Grund, nur den Erwerb von Land ohne Bauten steuerlich zu begünstigen, selbst wenn die Erwerberin oder der Erwerber mutmasslich ein Wohnhaus darauf errichten will. Ein solcher Erwerb löst die Besteuerung auf der Grundlage des Landkaufpreises aus, ohne dass ein Abzug möglich ist. Diese Lösung, zumindest den Wert des Lands zu besteuern, scheint fair, angemessen und verhältnismässig zu sein, wenn man sich vor Augen hält, dass sie derjenigen entspricht, die unter dem alten, vor der Besteuerung des Werkvertrags geltenden Recht galt, sowie derjenigen, die derzeit in Kraft ist. Anders ausgedrückt würde die Gewährung eines Steuerabzugs beim Kauf von nur einem Stück Land noch viel weiter gehen als die alte Gesetzgebung und sozusagen auf die Abschaffung jeglicher Handänderungssteuer für diese Art von Transaktion hinauslaufen, was wenig verständlich und kaum vertretbar wäre. Die vorgeschlagene Lösung ist umso plausibler, als die Steuerbelastung aus dem Kauf von nur einem Stück Land alles in allem relativ moderat ist. Sie hat ausserdem den Vorzug, dass sie keine zusätzlichen, manchmal schier unüberwindbaren Umsetzungsprobleme verursacht, da zwischen dem Erwerb des Grundstücks und seiner Erschliessung eine gewisse Zeit vergehen kann, wenn der Kauf nicht mit einem Werkvertrag verbunden ist, und es für die Veranlagungsbehörde schwierig oder gar unmöglich wäre, ohne unverhältnismässigen Aufwand zu prüfen, ob die Voraussetzungen für eine Steuerbefreiung letztlich erfüllt sind.

- > Um missbräuchliche Situationen und ungerechtfertigte Steuervorteile zu vermeiden, enthält der Entwurf darüber hinaus mehrere Sicherheitsvorkehrungen. Er macht die Steuerbefreiung insbesondere davon abhängig, dass das erworbene Objekt im Wesentlichen Wohnzwecken dient und von der erwerbenden Person mindestens ein Jahr lang ab dem Zeitpunkt der Wohnsitznahme persönlich zu diesem Zweck genutzt wird. Auf diese Anwendungsbedingungen wird im Kommentar zu den einzelnen Artikeln näher eingegangen (Art. 19a HGStG).
- > Um schliesslich die Anwendung des neuen Rechts zu erleichtern, führt der Entwurf eine Zusammenarbeit mit der Urkundsperson ein. Wird ein Abzug von der Steuerbemessungsgrundlage beantragt, dann muss die notarielle Urkunde eine Bestätigung der erwerbenden Person enthalten, wonach die Bedingungen, die die Steuerbefreiung begründen, erfüllt sind oder erfüllt werden (die Bedingung des Ersterwerbs von Wohneigentum, die Bedingung des Hauptwohnsitzes usw.). Ausserdem wird eine Meldepflicht für die erwerbende Person eingeführt, falls eine der Bedingungen für die Steuerbefreiung nicht erfüllt wird oder wegfällt.

### 3 Vernehmlassungsergebnisse

---

Der in die Vernehmlassung geschickte Vorentwurf ist materiellrechtlich mit dem vorliegenden Gesetzesentwurf identisch. Das Vernehmlassungsverfahren fand zwischen dem 25. Januar und dem 3. April 2023 statt. Insgesamt wurden 32 Stellungnahmen eingereicht. Ihre Stellungnahme abgegeben haben 12 kantonale Behörden, 5 politische Parteien, 13 Gemeinden, der Freiburger Gemeindeverband (FGV) und der freiburgische Notariatsverband.

Generell befürworten die Vernehmlassungsteilnehmenden die vorgeschlagenen Änderungen. Die Kritikpunkte lassen sich wie folgt zusammenfassen:

- > Die Grünen, die Grünliberalen, der freiburgische Notariatsverband und das Amt für Gesetzgebung sind der Ansicht, dass das eingeführte Stufensystem erhebliche Schwelleneffekte mit sich bringt und damit schwer zu rechtfertigende Ungleichbehandlungen schafft. So schlägt namentlich der freiburgische Notariatsverband zur Behebung dieser Ungleichheiten folgendes degressives System vor: Ab einem Kaufpreis von 1 000 000 Franken soll der Steuerfreibetrag von 500 000 Franken für jede weitere Preistranche von 10 000 Franken um 10 000 Franken reduziert werden. So ergäbe sich bei einem Kaufpreis von 1 100 000 Franken ein Steuerfreibetrag von 400 000 Franken und bei einem Kaufpreis von 1 400 000 Franken ein Steuerfreibetrag von 100 000 Franken.

---

Der Staatsrat hatte in seiner Antwort auf die Motion ausdrücklich auf die grossen Schwelleneffekte des vorgeschlagenen Stufensystems hingewiesen. Die Mehrheit der Mitglieder des Grossen Rates beschloss dennoch, dieses System anzunehmen, da es dem Grundsatz der Gleichbehandlung entspreche. Der Staatsrat hat dies zur Kenntnis genommen und schlägt daher zum jetzigen Zeitpunkt vor, das System beizubehalten.

- > Die Grünen und die Sozialdemokratische Partei des Kantons Freiburg (SPF) sind der Auffassung, dass die Frist von einem Jahr, in der die die Steuerbefreiung begründenden Bedingungen erfüllt sein müssen, zu kurz ist. Gemäss den Grünen braucht es eine Frist von mindestens zwei Jahren um sicherzustellen, dass die Massnahme nur den gesetzlich vorgesehenen Begünstigten zugutekommt. Für die SPF könnte die Frist sogar auf bis zu fünf Jahre verlängert werden, damit die begünstigte Person ihren steuerlichen Wohnsitz über einen längeren Zeitraum im Kanton behält und der Steuervorteil, in dessen Genuss sie gekommen ist, durch andere Beiträge kompensiert werden kann.

Im interkantonalen Vergleich sehen die Kantone Bern und Neuenburg eine Frist von zwei Jahren vor. Ihr System ist jedoch nicht mit dem vom Kanton Freiburg vorgeschlagenen System vergleichbar, da in diesen Kantonen die Steuererleichterung für jeglichen Erwerb von Wohneigentum gilt. Der Kanton Jura mit einem ähnlichen wie dem hier vorgeschlagenen System (Steuererleichterungen lediglich für den Ersterwerb von Wohneigentum) sieht hingegen keine Frist vor. Die vorgeschlagene Frist von einem Jahr ist ein Kompromiss zwischen den beiden Lösungen. Sieht man wie im Kanton Jura keine Frist vor, dann besteht die Gefahr, dass es zu Missbräuchen kommt. Die erwerbende Person müsste nämlich lediglich ein paar Tage in der Wohnung wohnen, um in den Genuss des Steuerfreibetrags zu kommen. Umgekehrt ist eine zu lange Frist kaum mit dem vorgeschlagenen System vereinbar, bei dem der Steuerfreibetrag nur einmal für den Ersterwerb von Wohneigentum gilt. Setzt man etwa eine Frist von fünf Jahren an und verkauft die begünstigte Person ihr Wohneigentum nach vier Jahren wieder, um ein neues Wohneigentum im Kanton zu erwerben, so muss sie die für den Ersterwerb gewährte Steuerrückerstattung zurückzahlen und kann für den zweiten Kauf keinen Steuerabzug geltend machen, da es sich eben nicht um ihr erstes Wohneigentum handelt. Das bedeutet, dass sie letztlich von keinerlei Steuererleichterungen profitieren kann. Dasselbe gilt bei einer Scheidung oder Trennung innerhalb der Fünfjahresfrist in Bezug auf den Eigentumsanteil der Person, die auszieht. Weiter kommt hinzu, dass eine zu lange Frist das Verwaltungsverfahren erheblich erschweren und zu grösseren Schwierigkeiten bei der Eintreibung der Steuerrückerstattung führen würde. Aus all diesen Gründen ist es nach Auffassung des Staatsrats besser, an einer Übergangsfrist von einem Jahr festzuhalten. Diese Frist ist ausreichend, um Missbräuche zu verhindern, und kurz genug, um mit dem geplanten System vereinbar zu sein, ohne schwerfälliges Verwaltungsverfahren.

- > Der freiburgische Notariatsverband vertritt die Ansicht, dass die Bestätigung der erwerbenden Person, wonach die Bedingungen, die die Steuerbefreiung begründen, erfüllt sind, nicht in die öffentliche Urkunde aufgenommen, sondern in Form einer separaten schriftlichen Erklärung abgegeben werden sollte, die von der erwerbenden Person unterzeichnet wird (standardisiertes Verwaltungsformular, das die erwerbende Person ausfüllen könnte und das zusammen mit der Urkunde beim Grundbuchamt zu hinterlegen wäre). Er weist in diesem Zusammenhang darauf hin, dass die öffentliche Urkunde dazu dient, die Willensbekundungen zwischen den Parteien der Urkunde festzustellen, und nicht dazu, einseitige Willenserklärungen der erwerbenden Person gegenüber der Steuerverwaltung festzustellen.

Der Staatsrat ist demgegenüber der Auffassung, es wäre besser, die Bestätigung der erwerbenden Person in der öffentlichen Urkunde beizubehalten. Erklärungen in Form einer öffentlichen Urkunde vor einer Notariatsperson abzugeben, ist nicht dasselbe wie das Ausfüllen eines Verwaltungsformulars. Dieses würde sicherlich der Bereitschaft zu Falschangaben Vorschub leisten. Da die Bestätigung der erwerbenden Person der hinterlegten öffentlichen Urkunde beigefügt wird, sollte sie besser gleich Bestandteil der Urkunde sein. Diese Lösung deckt sich im Übrigen mit der Lösung des Kantons Neuenburg.

- > Der freiburgische Notariatsverband schlägt für eine Vereinfachung der Transaktionen und mehr Rechtssicherheit eine grundbuchliche Anmerkung vor zu Lasten der Liegenschaften, die vom Steuerfreibetrag profitiert haben. Wird ein Wohneigentum innerhalb eines Jahres weiterverkauft und die Nachsteuer von der sie schuldenden

---

Person, nicht bezahlt, könnte so ein gesetzliches Grundpfandrecht auf dem Grundstück eintragen und damit der von der veräussernden Person geschuldete Rechnungsbetrag bei der neuen Eigentümerin oder beim neuen Eigentümer eingefordert werden.

Der Staatsrat versteht und teilt die Bedenken der Notarinnen und Notare in Bezug auf die Information. Die Eintragung einer Anmerkung auf allen von der Steuerbefreiung betroffenen Grundstücken scheint ihm in Anbetracht der wenigen Fällen, die problematisch sein könnten, jedoch unverhältnismässig. Es kommt nämlich sehr selten vor, dass eine Person ein Wohneigentum erwirbt, und es innerhalb eines Jahres wieder verkauft. Zudem sehen Notarinnen und Notare sofort, wenn Wohneigentum innerhalb eines Jahres weiterverkauft wird, und sie können sich beim zuständigen Grundbuchamt nach der Steuerbefreiung erkundigen und den entsprechenden Betrag aus dem Verkaufspreis zurückstellen. So verfahren sie bereits mit der Kantonalen Steuerverwaltung bezüglich Grundstückgewinnsteuer. Im Übrigen müssten die Notarinnen und Notare auch im Falle einer Anmerkung mit dem zuständigen Grundbuchamt Kontakt aufnehmen, um den Steuerbetrag, der zurückerstattet und zurückgestellt werden muss, in Erfahrung zu bringen.

- > Der FGV verlangt, dass die finanziellen Folgen der Vorlage vollständig vom Kanton getragen werden, da es sich um einen Entscheid der kantonalen Legislative handelt, oder dass sie zumindest über eine Finanzplanperiode durch einen ähnlichen Mechanismus wie bei der Unternehmenssteuerreform abgedeckt werden. Der FGV fordert zudem ein Instrument zur Evaluation der Umsetzung der Massnahme, damit sich ihre Entwicklung nachverfolgen lässt und gegebenenfalls Massnahmen zur Eindämmung der finanziellen Auswirkungen ins Auge gefasst werden können.

Die 13 Gemeinden, die eine Stellungnahme abgegeben haben, das heisst La Roche, Avry, Freiburg, Grandvillard, Billens-Hennens, Granges-Paccot, Rechthalten, Fräschels, St. Silvester, Prez, Cugy, Broc und Le Pâquier, schliessen sich der Stellungnahme des FGV an. Die Gemeinde Fräschels ihrerseits ist der Ansicht, dass die Motion in die falsche Richtung geht, da die Mindereinnahmen auf die eine oder andere Weise von den Steuerzahlenden berappt werden müssen.

Die Grünliberalen bedauern die für die Gemeinden schwer verkraftbaren Steuerausfälle, da diese bereits mit ständig steigenden gebundenen Ausgaben zu kämpfen haben und ihnen immer mehr Aufgaben übertragen werden.

Der Staatsrat ist sich der nicht unerheblichen Steuerausfälle bewusst, die mit dem vorliegenden Entwurf einhergehen. Er weist jedoch darauf hin, dass mit diesem Entwurf eine vom Grossen Rat gutgeheissene Motion umgesetzt werden soll. Der geltende gesetzliche Rahmen, sei es das Gesetz über die Handänderungs- und Grundpfandrechtssteuern, das Gesetz über die Gemeindesteuern, das Gesetz über den Finanzhaushalt des Staates, das Gesetz über den Finanzhaushalt der Gemeinden und das Gesetz über den interkommunalen Finanzausgleich, sieht keinen Mechanismus zur Übernahme von kommunalen Steuerausfällen durch den Kanton vor. Nur das geltende Gesetzgebungsverfahren kann in einem demokratischen Prozess die notwendigen Korrekturen vornehmen. In der vorliegenden Botschaft äussert sich der Staatsrat zu den geschätzten finanziellen Auswirkungen auf die Gemeinden insgesamt (eine gemeindeweise Schätzung ist hingegen nicht möglich). Es ist Sache des Gesetzgebers, allenfalls von den vorgeschlagenen Anpassungen abzusehen, wenn er der Auffassung ist, dass die Kosten für die Gemeinwesen zu hoch sind.

## 4 Kommentar der einzelnen Artikel

---

### **Artikel 19a Absatz 1**

Die Bestimmung legt den Grundsatz der Steuerbefreiung fest. Sie führt zwei degressive Beträge ein, die von der Handänderungssteuer befreit sind und deren Berücksichtigung vom Gesamtpreis des gesamten Wohneigentums (Land und Bauwerk) abhängt. Der Steuerfreibetrag liegt bei 500 000 Franken bis zu einem Wohneigentumskaufpreis

---

von 1 000 000 Franken und bei 250 000 Franken für einen Kaufpreis zwischen 1 000 001 Franken und 1 500 000 Franken. Bei einem Kaufpreis über 1 500 000 Franken ist kein Abzug mehr möglich, und die Handänderungssteuern werden auf dem Gesamtkaufpreis erhoben. Ausserdem ist aus den oben genannten Gründen (s. oben, Ziffer 2) die Steuerbefreiung ausdrücklich ausgeschlossen, wenn nur ein Stück Land erworben wird, das heisst, wenn der Wert des Landes ohne den Wert des Bauwerks als Bemessungsgrundlage gilt.

Damit die erwerbende Person in den Genuss des Steuerfreibetrags kommt, müssen mehrere Bedingungen erfüllt sein, wobei zum Vornherein klargestellt wird, dass es sich bei der erwerbenden Person selbstverständlich um eine natürliche Person handeln muss.

Ganz generell muss es sich zunächst um den Erwerb des rechtlichen Eigentums an einem Wohneigentum handeln. Das heisst insbesondere, dass der Erwerb einer Nutzniessung oder eines Wohnrechts nicht zu einer Steuerbefreiung führt. Dasselbe gilt für den Erwerb des wirtschaftlichen Eigentums an einem Wohneigentum durch eine Mehrheitsbeteiligung an einer Immobiliengesellschaft, selbst wenn dieses für den persönlichen Gebrauch des Mehrheitsaktionärs bestimmt ist. Dann muss es sich auch um den erstmaligen Erwerb von Wohneigentum überhaupt für die Erwerberin oder den Erwerber handeln. Ausgeschlossen vom Kreis der von der Steuerbefreiung Begünstigten sind daher Personen, die bereits Eigentümer (allein oder gemeinschaftlich) ihres selbstbewohnten Wohneigentums sind oder waren. Dabei spielt es keine Rolle, wo sich das vorherige Wohneigentum befindet (im Kanton Freiburg oder ausserhalb des Kantons). Es spielt auch keine Rolle, wie diese Personen ihr vorheriges Wohneigentum erworben haben (Kauf, Schenkung, Tausch, Erbschaft, Erbvorbezug usw.). So kann beispielsweise eine Person, die durch Erbvorbezug eine Wohnung von ihren Eltern erhält, beim Kauf einer neuen Wohnung keinen Steuerabzug mehr geltend machen.

Das erworbene Objekt muss ausserdem als Hauptwohnsitz der erwerbenden Person dienen. Die Steuerbefreiung kommt also nicht in Frage, wenn eine andere Art von Objekt erworben wird, wie etwa eine Zweitwohnung. Da jedes Objekt einzeln betrachtet wird, ist eine Aufschlüsselung des Kaufpreises erforderlich, wenn mehrere Immobilien mit unterschiedlicher Zweckbestimmung mit demselben Kaufvertrag erworben werden (z.B. Erwerb von zwei StWE-Einheiten, von denen eine als Wohneigentum der erwerbenden Person vorgesehen ist und die andere vermietet werden soll). Nur der Erwerb einer Immobilie, die für eigene Wohnzwecke bestimmt ist, wird steuerbegünstigt. Die anderen Immobilien sind voll handänderungssteuerpflichtig. Ausgenommen sind Objekte, deren Zweckbestimmung in engem Zusammenhang mit der Wohnung steht (z.B. ein Parkplatz oder ein Nebenraum). Sie müssen in der massgebenden Berechnungsgrundlage (Kaufpreis) für die Festlegung des Freibetrags berücksichtigt werden. Dabei geht es um die Gleichbehandlung der Erwerberinnen und Erwerber von Stockwerkeigentum. So werden diese gleich behandelt, unabhängig vom Rechtskonstrukt für diese mit dem Wohneigentum verbundenen Objekte, die die Form eines Grundstücks (Miteigentumsanteil), eines beschränkten dinglichen Rechts (Grund- oder Personaldienstbarkeit) oder eines persönlichen Rechts (Nutzungsrecht, das durch eine Bestimmung in der Verwaltungs- und Nutzungsordnung des Stockwerkeigentums zugewiesen wird) annehmen können. Es geht auch um die Gleichbehandlung von Erwerberinnen und Erwerbern von Stockwerkeigentum und Erwerberinnen und Erwerbern von Einfamilienhäusern. Beim Erwerb eines Einfamilienhauses umfasst der Kaufpreis nämlich nicht nur den Preis der eigentlichen Wohnung, sondern auch den Preis der oben genannten anderen damit zusammenhängenden Objekte.

Im Einzelnen umfasst die Bedingung der wesentlichen Eigennutzung des Wohneigentums nur Objekte, die überwiegend (zu mehr als 50 %) von ihren Eigentümern selbstbewohnt werden. So bleibt zum Beispiel der Erwerb eines Wohnhauses, das hauptsächlich von der erwerbenden Person genutzt wird, aber eine Nebenfläche (Studio) umfasst, die an eine Drittperson vermietet wird, mit der Steuerbefreiung vereinbar. Dies ist jedoch nicht der Fall beim Erwerb einer Immobilie mit vier gleichwertigen, unabhängigen Wohnungen, von denen nur eine von der erwerbenden Person bewohnt wird und die anderen drei Dritten zur Verfügung gestellt werden, oder auch beim Erwerb einer Immobilie, die hauptsächlich für gewerbliche Zwecke genutzt wird. Die Anwendbarkeit des Präponderanzkriteriums hängt natürlich vom «Rechtskleid» ab, welches das betreffende Objekt sachenrechtlich zum Zeitpunkt des die Eigentumsübertragung ermöglichenden Aktes trägt. Wenn im oben genannten Beispiel die vier Wohnungen sachenrechtlich getrennte Einheiten (Stockwerkeigentum) sind, ist das Präponderanzkriterium nicht

---

anwendbar. In diesem Fall profitiert die erwerbende Person von der Steuerbefreiung für die von ihr bewohnte Stockwerkeigentumseinheit und ist für die anderen drei Stockwerkeigentumseinheiten voll steuerpflichtig.

Das Erfordernis der unmittelbaren Nutzung zu Wohnzwecken zielt auf die Verbindung zwischen dem erworbenen Wohneigentum und der erwerbenden Person ab. Diese Bedingung der Unmittelbarkeit ist erfüllt, wenn das Wohneigentum in mehr oder weniger naher Zukunft von der erwerbenden Person genutzt wird. Dies ist der Fall, wenn der Verkauf mit einem Werkvertrag verbunden ist und die Wohnung noch gebaut werden muss oder wenn die erworbene Wohnung erst umgebaut werden muss, bevor sie von der erwerbenden Person genutzt werden kann. Entscheidend ist, dass das Kaufobjekt nicht, auch nicht vorübergehend, zu einem anderen Zweck als zum persönlichen Gebrauch der Eigentümerin oder des Eigentümers genutzt wird. Wenn also beispielsweise eine Person Stockwerkeigentum mit dem Ziel erwirbt, in zwei Jahren darin zu wohnen, und sie dieses in der Zwischenzeit an eine Drittperson vermietet, fehlt die Voraussetzung der Unmittelbarkeit und es kann ihr kein Steuervorteil gewährt werden. Um sicherzustellen, dass das erworbene Wohneigentum tatsächlich zum persönlichen Gebrauch der erwerbenden Person genutzt wird, und um Missbrauch zu verhindern, setzt die Bestimmung ausserdem eine Frist von einem Jahr nach dem Einzug, in der die Bedingungen für die Steuerbefreiung ununterbrochen erfüllt sein müssen. Insbesondere führt die Übertragung des Eigentums an der Immobilie innerhalb dieser Frist zu einer Nachbesteuerung des Steuerfreibetrags, auch wenn der übertragenden Person als Gegenleistung für die übertragene Immobilie eine Nutzniessung oder ein Wohnrecht eingeräumt wird. Die Nichteinhaltung der Jahresfrist lässt sich nur in einem Fall rechtfertigen, und zwar beim Tod der Erwerberin oder des Erwerbers. Wenn die Erwerberin oder der Erwerber vor Ablauf der Jahresfrist stirbt, wäre es nämlich ungerecht, die Erbinnen oder Erben nachzubesteuern. In diesem Fall bleibt die Steuerbefreiung also endgültig bestehen. Die Jahresfrist scheint, wie bereits erwähnt (*siehe oben, Ziffer 3*), lang genug zu sein, um die Steuerbehörden vom tatsächlichen Willen des Erwerbers zu überzeugen, und kurz genug, um mit dem vorgeschlagenen System vereinbar zu sein, ohne zu schwerfälliges Verwaltungsverfahren.

### **Artikel 19a Absatz 2**

Diese Bestimmung regelt im Besonderen den Fall des gemeinschaftlichen Eigentums (Miteigentum und Gesamteigentum). Der Begriff der Erwerberin oder des Erwerbers umfasst auch die Eigentümergemeinschaften (Miteigentümer/innen und Gesamteigentümer/innen). Es ist letztlich unerheblich, wie viele natürliche Personen die Immobilie tatsächlich erwerben, solange die Bedingungen für die Steuerbefreiung von mindestens einer der erwerbenden Personen erfüllt werden. Der steuerfreie Betrag, der von der Steuerbemessungsgrundlage abgezogen werden kann, bleibt jedoch bei höchstens 500 000 Franken beziehungsweise 250 000 Franken pro Objekt, unabhängig von der Zahl der erwerbenden Personen, und bestimmt sich nach Massgabe des Werts des Gesamtobjekts, und nicht nach dem Wert der einzelnen erworbenen Anteile. Alle gemeinschaftlichen Eigentümerinnen und Eigentümer, die die in Absatz 1 genannte Bedingung erfüllen, können somit vom maximalen steuerfreien Betrag einen Anteil abziehen, der ihrer Eigentumsquote entspricht.

Kaufen beispielsweise die Konkubinatspartner «A» und «B» in Miteigentum zu je einer Hälfte ein Wohnhaus zum Gesamtpreis von 1 200 000 Franken, so können sie zusammen von einem Abzug von maximal 250 000 Franken profitieren (Freibetrag für ein Objekt mit einem Gesamtwert zwischen 1 000 001 und 1 500 000 Franken), wobei jeder intern Anspruch auf einen Abzug von 125 000 Franken hat. Für diesen Erwerb werden die Handänderungssteuern somit alles in allem auf 950 000 Franken berechnet. Erfüllt jedoch der Konkubinatspartner «B» die Bedingungen für die Steuerbefreiung nicht, beispielsweise die Bedingung des Ersterwerbs des Wohneigentums, so hat er keinen Anspruch auf seinen Anteil am Abzug. Nur der Konkubinatspartner «A» kann von einem Abzug von 125 000 Franken auf dem Wert seines Anteils profitieren. In diesem Fall wird «B» auf 600 000 Franken besteuert und «A» auf 475 000 Franken, was für den Erwerb des ganzen Hauses eine Steuerbemessungsgrundlage von 1 075 000 Franken ergibt.

Dementsprechend wird der Freibetrag auch proportional zum erworbenen Anteil reduziert, wenn sich die Transaktion nur auf einen Anteil am gemeinschaftlichen Eigentum an erstmals erworbenem Wohneigentum bezieht und die erwerbende Person die in Absatz 1 genannten Bedingungen erfüllt.

---

Bei Gesamteigentum kommt die Steuerbefreiung jedoch nur für den Erwerb des ersten Eigentumsanteils in Betracht. Beim Erwerb weiterer Anteile, namentlich bei einer Teilung des erstmalig erworbenen Wohneigentums, wird kein Abzug gewährt. So bleibt der Entwurf beim Ersterwerb von Wohneigentum, unabhängig davon, ob es sich um Alleineigentum oder gemeinschaftliches Eigentum oder um einen Anteil am gemeinschaftlichen Eigentum handelt, und entspricht damit dem Ziel der Motion. Veranschaulichen wir das System wieder am Beispiel des Konkubinatspaars «A» und «B». Sie sind Miteigentümer zu je einer Hälfte eines Wohnhauses, das sie für 1 200 000 Franken erworben haben. Nachdem sie zehn Jahre zusammengelebt haben, trennen sie sich. «A» zieht aus und verkauft seinen Miteigentumsanteil für 600 000 Franken an «B». «B» lebt weiter im Haus. Für diese neue Transaktion hat «B» keinen Anspruch auf einen weiteren Freibetrag, da bereits Miteigentümer des Hauses, und wird auf dem Gesamtkaufpreis von 600 000 Franken besteuert. Drei Jahre später beschliesst «B», der Alleineigentümer des Hauses geworden ist, eine neue Lebensgemeinschaft mit «C» zu bilden und «C» einen hälftigen Miteigentumsanteil für 600 000 Franken abzutreten. Da «C» noch nie einen Miteigentumsanteil an eigenem Wohneigentum hatte, dies also ein Ersterwerb ist, hat «C» einen Steuerbefreiungsanspruch. Geht man davon aus, dass das ganze Haus einen Wert von 1 200 000 Franken hat und für diesen Wert der Freibetrag höchstens 250 000 Franken beträgt, profitiert «C» für seinen hälftigen Anteil von einem Abzug von 125 000 Franken (1/2 x 250 000 Franken). Die Bemessungsgrundlage für die von «C» geschuldeten Handänderungssteuern liegt somit bei 475 000 Franken (600 000 Franken minus Freibetrag von 125 000 Franken).

### **Artikel 19a Absatz 3**

Die Steuerbefreiung muss von der Erwerberin oder vom Erwerber beantragt werden. Die Veranlagungsbehörde kann nämlich nicht von Amts wegen feststellen, ob die Voraussetzungen für die Gewährung einer solchen Steuerbefreiung erfüllt sind. In diesem Zusammenhang macht, wie oben in Erinnerung gerufen (s. oben, Ziffer 3), die Aufnahme des Antrags auf Steuerbefreiung in die notarielle Urkunde Sinn. Die Urkundsperson sollte daher gegebenenfalls eine Klausel in die öffentliche Urkunde aufnehmen, in der die erwerbende Person formell und ausdrücklich bestätigt, dass sie noch nie Wohneigentum in Alleineigentum oder gemeinschaftlichem Eigentum (Miteigentum oder Gesamteigentum) besessen hat und dass das Wohneigentum unmittelbar und mindestens ein Jahr lang hauptsächlich zum persönlichen Gebrauch genutzt werden soll. In diesem Zusammenhang sei daran erinnert, dass die Parteien einer öffentlichen Urkunde eine Wahrheitspflicht haben. Wenn die Bestätigung nicht der Realität entspricht, macht sich die erwerbende Person, die eine solche Urkundenfälschung begeht, um eine ungerechtfertigte Steuerbefreiung zu erwirken, übrigens nicht nur der Steuerhinterziehung, sondern auch des Steuerbetrugs schuldig, der in die Zuständigkeit des ordentlichen Strafrichters fällt (Art. 58 f. HGStG). Die Notarin oder der Notar muss die erwerbende Person ausdrücklich auf die strafrechtlichen Folgen falscher Angaben hinweisen.

### **Artikel 19a Absatz 4**

Da sich die Umstände zwischen der Unterzeichnung des Kaufvertrags und dem Ablauf der Jahresfrist ab Bezug des Wohneigentums ändern können und keine Anmeldung im Grundbuch erfolgt, anhand derer sich dies feststellen lässt, muss eine spontane Meldepflicht für die erwerbende Person eingeführt werden, falls eine der Voraussetzungen für die Steuerbefreiung nicht erfüllt ist oder wegfällt. Die Besteuerung des ungerechtfertigten Steuerabzugs erfolgt dann im Nachsteuerverfahren. Die Veranlagungsbehörde kann selbstverständlich Kontrollen durchführen. Gegebenenfalls erfüllt das Unterlassen der Meldung innerhalb der gesetzlichen Frist den Tatbestand der Steuerhinterziehung und wird mit einer Geldstrafe geahndet.

### **Artikel 19a Absatz 5**

Die Bestimmung, die ausdrücklich die Anwendung der Strafbestimmungen vorbehält, bedarf keines besonderen Kommentars.

### **Artikel 53 Absatz 1**

Die Einführung eines speziellen Falles von Steuerhinterziehung ist notwendig, um der Tatsache Rechnung zu tragen, dass die Steuerbefreiung auf den Angaben beruht, die von der erwerbenden Person in der notariellen Urkunde gemacht und bestätigt wurden. Dieser Fall von Steuerhinterziehung ist mit der unrechtmässigen Steuerrückerstattung oder des ungerechtfertigten Steuererlasses vergleichbar. Der oder die Zuwiderhandelnde wird mit einer Geldstrafe



---

belegt, die das Ein- bis Vierfache der hinterzogenen Steuer betragen kann. Die Beifügung der materiellen Bestimmungen in Klammern ist lediglich informativ und eine rein formale Änderung. Ausserdem wird bei dieser Gelegenheit die Bestimmung zur besseren Verständlichkeit mit Buchstaben gegliedert.

### **Artikel 67b**

Das für das anwendbare Recht massgebliche Datum ist der Tag des Abschlusses des Vertrags, der zur Übertragung führt, d. h. der Tag, an dem die Vertragsparteien sich verbindlich verpflichtet haben, die Immobilientransaktion durchzuführen. Beruht die Eigentumsübertragung auf einem vor Inkrafttreten des neuen Rechts abgeschlossenen Terminverkauf oder Kaufrechtsvertrag, so heisst das insbesondere, dass das Kaufgeschäft dem alten Recht untersteht und die erwerbende Person nicht von der Steuerbefreiung profitieren kann. Das gilt auch im Fall eines (zweiseitigen) Verkaufsversprechens, das vor dem Inkrafttreten des neuen Rechts unterzeichnet wurde, wenn es bereits alle wesentlichen Elemente des Hauptvertrags (des Verkaufs) enthält, da diese Art von Vorvertrag nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts dem Hauptvertrag gleichzusetzen ist (Urteil 4A\_573/2016 des Bundesgerichts vom 19.09.2017; BGE 129 III 264; BGE 118 II 32).

## **5 Auswirkungen des Entwurfs**

—

### **5.1 Finanzielle Auswirkungen**

Die Einführung eines Steuerfreibetrags wird unweigerlich zu Steuerausfällen für den Staat und die Gemeinden führen. Da die Bedingungen für die Steuerbefreiung (Ersterwerb, Hauptwohnsitz usw.) nicht unbedingt aus den Belegen des Grundbuchs hervorgehen, lässt sich das Ausmass der Einnahmehausfälle nur auf der Grundlage der statistischen Daten des Kantons Freiburg und anhand von Schätzungen überschlagen. Gemäss Statistischem Jahrbuch des Kantons Freiburg 2022 lag die Zahl von bewohntem Wohneigentum im Jahr 2000 bei 91 243, und die Wohneigentumsquote betrug 41,8 %, was 38 139 Wohneigentumseinheiten entspricht ( $91\,243 \times 41,8\%$ ). 2020 lag die Zahl von bewohntem Wohneigentum bei 137 407 mit einer Wohneigentumsquote von 43,3 %, das heisst 59 497 Wohneigentumseinheiten ( $137\,407 \times 43,3\%$ ). Innerhalb von zwanzig Jahren (2000-2020) stieg also die Zahl der Wohneigentumseinheiten um 21 358, das sind jährlich durchschnittlich 1017 Einheiten mehr. Wenn man bedenkt, dass dieses Phänomen in den letzten Jahren an Bedeutung gewonnen hat, scheint ein Abzug von lediglich 10 % sinnvoll, um Wohnraum zu berücksichtigen, dessen Erwerb nicht zu einer Besteuerung geführt hat (z.B. Land oder Wohneigentum von den Eltern). Dies führt zu einer durchschnittlichen jährlichen Anzahl von 900 neuen Wohneigentumseinheiten, die von der Gesetzesänderung betroffen sein könnten. Von diesen 900 Einheiten haben schätzungsweise 540 (60 %) einen Wert von bis zu 1 Million Franken, 270 (30 %) einen Wert zwischen 1 Million und 1,5 Millionen Franken und 90 (10 %) einen Wert von über 1,5 Millionen Franken. Anhand dieser Schätzung würden dem Staat mehr als 5 Millionen Franken entgehen. Auch die Gemeinden hätten mit Steuereinsparungen in der gleichen Grössenordnung von 5 Millionen Franken zu rechnen.

In dieser Berechnung werden Immobilientransaktionen, die die Anzahl der Eigentümerinnen und Eigentümer nicht erhöhen (z.B. wenn eine Person erstmals Wohneigentum erwirbt und der Veräusserer zum Mieter wird), nicht berücksichtigt, da sich unmöglich sagen lässt, wie viele solche Fälle es gibt. Es gibt also weitere Immobilienhandänderungen, die zu noch mehr Steuerausfällen für den Staat und die Gemeinden führen können.

### **5.2 Personelle Auswirkungen**

Der Entwurf wird für die Grundbuchämter zwangsläufig mehr Arbeit zur Folge haben, insbesondere in Bezug auf die Kontrolle, ob die Steuerbefreiungsvoraussetzungen eingehalten worden sind. Dieses höhere Arbeitsvolumen sollte mit den vorhandenen Personalressourcen bewältigt werden können. Gegebenenfalls kann anhand der praktischen Erfahrungen eine weitere Situationsanalyse vorgenommen werden. Allenfalls könnten dann im Rahmen der regulären Voranschlagsverfahren zusätzliche VZÄ für die Grundbuchämter beantragt werden.

---

### **5.3 Weitere Auswirkungen**

Der Entwurf hat keinen Einfluss auf die Aufgabenteilung zwischen dem Staat und den Gemeinden und in Bezug auf die nachhaltige Entwicklung. Er ist hinsichtlich Verfassungsmässigkeit, Übereinstimmung mit dem Bundesrecht und Vereinbarkeit mit dem EU-Recht unproblematisch.